



TÜRMOB

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

2016/3. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı

Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

26 Kasım 2016 Cumartesi – 17.00 (Sınav Süresi 3,5 Saat)

SORULAR

SORU-1) Ankara’da ikamet eden Bay (A)’nın 2015 yılında elde ettiği kar payları ile ilgili bilgiler aşağıdaki gibidir:

- 1) Bay (A) Üzümlü Av A.Ş.’den 40.000 TL net kar payı tahsil etmiştir. Tahsil edilen bu kar payı Şirketin 1998 takvim yılı kazancının dağıtımından elde edilmiştir.
- 2) Bay (A) ortağı olduğu Kayra İnşaat A.Ş.’den 45.000 TL net kar payı elde etmiş ve bu tutar(45.000TL) Şirket tarafından Bay (A) nın banka hesabına yatırılmıştır. Bu kar payı, Şirketin 2001 yılında elde ettiği kurumlar vergisinden istisna edilmiş kurum kazancından kaynaklanmaktadır.
- 3) Bay (A) ortağı olduğu bir diğer firma olan Furkan Turizm A.Ş.’den 36.000 TL net kar payı tahsil etmiştir. Furkan Turizm A.Ş.’nin dağıttığı bu kar payı 2003 yılı karından dağıtılmıştır. Şirket tarafından 2003 yılında 250.000 TL kar elde edildiği halde 2002 yılından devreden yatırım indirimi dolayısıyla kurumlar vergisi matrahı oluşmamıştır.

İSTENEN:

- 1) Yukarıda yer alan kar dağıtım işlemlerinde yapılması gereken gelir vergisi tevkifatlarını veya istisna ise bu istisnaları yasal dayanaklarıyla açıklayınız.
- 2) Vergiye tabi başkaca geliri olmayan Bay (A)’nın kar paylarıyla ilgili yıllık gelir vergisi beyannamesi vermesi gerekiyorsa yasal dayanaklarını da açıklayarak, bu beyannamede beyan edilmesi gereken ödenecek gelir vergisini hesaplayınız. **(30 puan)**

2015 takvim yılına ilişkin gelir vergisine tabi gelirler;

12.000 TL'ye kadar	% 15
29.000 TL'nin 12.000 TL'si için 1.800 TL, fazlası	% 20
66.000 TL'nin 29.000 TL'si için 5.200 TL, (ücret gelirlerinde	
106.000 TL'nin 29.000 TL'si için 5.200 TL), fazlası	%27
66.000 TL'den fazlasının 66.000 TL'si için 15.190 TL, (ücret gelirlerinde	
106.000 TL'den fazlasının 106.000 TL'si için 25.990 TL), fazlası	% 35

oranında vergilendirilir.

SORU-2)

- a) Merkezi Ankara’da bulunan Dikmen Yapı Kooperatifi, Başkent Vergi Dairesine başvuru yaparak kurumlar vergisinden muafiyet talebinde bulunmuştur. Adı geçen Kooperatifin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmesi için kurumlar vergisi mevzuatı uyarınca sağlaması gereken şartları açıklayınız.
- b) Kanuni ve iş merkezi Fransa’da bulunan Baçelson Co. şirketi Türkiye’de işyeri aracılığıyla ticari kazanç elde etmekte olup, bu kazanç dolayısıyla 2015 yılı kurumlar vergisi beyannamesini vermekle mükelleftir. Adı geçen Kurumun 2015 yılı ticari bilanço karı 13.000.000 TL, iştirak kazancı ise 5.000.000 TL’dir.

1



TÜRMOB

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

*İştirak kazancının 1.000.000'ar TL'lik tutarları, tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu katılma payı ile girişim sermayesi yatırım ortaklığının hisse senetlerinden elde edilen kar paylarından oluşmaktadır.

*İştirak kazancının 750.000'şer TL'lik tutarlarıda, menkul kıymet yatırım fonu katılma belgesinin fona iadesi nedeniyle oluşan kardan ve menkul kıymet yatırım ortaklığı hisse senedi kar payından kaynaklanmaktadır. Bu tutarlar üzerinden herhangi bir tevkifat yapılmamıştır.

*İştirak kazancından geriye kalan 1.500.000 TL'lik tutar ise hisselerine sahip olunan tam mükellefiyete tabi Dost Gıda A.Ş.'nin hisse senetlerinden elde edilen kar payıdır. Bu kar payının yarısı (750.000) sermaye yedeklerinin, kalan yarısında (750.000) 2004 yılı karının sermayeye ilavesinden elde edilmiştir. Her iki kar payıda hisse senetlerinin nominal değerleriyle(750.000+750.000) dönem ticari bilanço karının tespitinde gelir olarak dikkate alınmıştır.

İSTENEN:Yukarıda yer alan her bir işlemi kurumlar vergisi mevzuatı açısından irdeleyerek, Baçelson Co. Şirketinin 2015 yılı kurumlar vergisi beyannamesini düzenleyiniz.

- c) Savunma sanayinde faaliyet gösteren Zafer Ltd. Şti.'nin ortaklık payının %40'ı Bay (A)'ya, %60'ıda Bay B'ye aittir. Şirket 25.05.2015 tarihinde ortağı Bay (A)'ya 1.000.000 TL borç vermiş ve Bay (A) bu borcu 27.07.2015 tarihinde geri ödemiştir.

Aynı yıl içinde Şirket 10.07.2015 tarihinde sermayesini nakdi olarak 8.000.000 TL artırma kararı almıştır. Ortaklardan Bay (A) 3.200.000 TL, Bay (B) ise 4.800.000 TL sermaye taahhüt etmiş ve %30'luk 2.400.000 TL tutarındaki taahhüt ortaklar tarafından 25.07.2015 tarihinde şirketin banka hesabına yatırılmıştır. Sermaye artırımının ticaret siciline tescil işlemi 02.08.2015 tarihinde yapılmıştır. Taahhüt edilen sermaye tutarlarının kalanlarını Bay (A) 03.08.2015 tarihinde 2.240.000 TL, Bay (B) ise 15.10.2015 tarihinde 3.360.000 TL olarak şirketin banka hesabına yatırmıştır.

2015 yılı sonu itibarıyla TCMB tarafından açıklanan ticari krediler faiz oranı %10'dur.

İSTENEN: Zafer Ltd. Şti.'nin yapmış olduğu nakdi sermaye artışı dolayısıyla 2015 hesap dönemine ait kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alabileceği indirim tutarını yasal dayanaklarında açıklayarak hesaplayınız.

Ayrıca bu tür nakdi sermaye artışları dolayısıyla yapılacak indirimlerin hesaplanmasında dikkate alınmayacak sermaye artış yöntemlerini de sayınız.

- d) Türkiye'de işyeri ve daimi temsilcisi bulunmayan Almanya'da yerleşik Berg Co. isimli şirketin 2015 yılında Türkiye'de gerçekleştirdiği işlemler aşağıdaki gibidir:

* Türkiye'de yerleşik ve Borsa İstanbul'da işlem gören (A) A.Ş.'nin hisse senetlerinin %30'luk kısmını 31.12.2015 tarihinde 1.200.000 Amerikan Dolarına satmıştır. Söz konusu hisseler bir önceki yıl 30.12.2014 tarihinde 1.100.000 Amerikan Dolarına satın alınmıştır.

* Kendi ülkesindeki ilaç firmalarına satmak için 15.04.2015 tarihinde Türkiye'de yerleşik (B) firmasından 350.000 TL tutarında kuzu göbeği mantarı satın almış, ancak nakliyesindeki sorunlar nedeniyle yine Türkiye'de yerleşik diğer (C) firmasına 25.04.2015 tarihinde 390.000 TL bedelle satmıştır. Bu mantarlar için soğuk hava deposuna 8.000 TL depo ücreti ödemek zorunda kalmıştır.

* İstanbul'da yerleşik Derman A.Ş. ürettiği ilacı Berg Co. şirketinden aldığı teknik bilgi (know how) ile üretip Türkiye'de piyasada satmaktadır. Bu kapsamda 2015 yılının ilk altı ay üretimi karşılığında 15.07.2015 tarihinde 70.000 Euro ödenmiştir.(15.07.2015 tarihli kur 1 Euro=3.00



TÜRMOB

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

TL'dir.) Berg Co. bu 70.000 Euro'luk tutarı aynı gün Türkiye'deki (G) Bankasına 3 ay vadeli TL mevduat hesabına yatırmış ve vadenin sonunda 15.10.2015 tarihinde 8.000 TL brüt faiz geliri elde etmiştir.

Berg Co. Şirketinin yukarıdaki faaliyetleriyle ilgili olarak gelir ve kurumlar vergisi mevzuatı açısından yapılması gereken işlemleri yasal dayanaklarıyla açıklayınız.

(40 puan)

SORU-3) 15/7/2016 tarihli ve 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda yapılan değişikliklerle, yurt dışına hizmet veren işletmelerin istihdam ettikleri hizmet erbabının ücretlerine ilişkin indirim uygulaması ile tek primli yıllık gelir sigortalarından elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine yönelik gelir vergisi mevzuatında yapılan düzenlemeleri açıklayınız. **(30 puan)**

CEVAPLAR

CEVAP 1)

Bay (A)'nın 2015 yılında elde ettiği kar payları;

- Üzümlü Av A.Ş.'nin 1998 yılında elde ettiği kurum kazancından,

- Kayra İnşaat A.Ş.'nin 2001 yılında elde ettiği kurumlar vergisinden istisna edilmiş kurum kazancından,

- Furkan Turizm A.Ş.'nin 2003 yılı dönem kurum kazancı ortaya çıktığı halde yatırım indirimi dolayısıyla kurumlar vergisi matrahı çıkmadığı dönem kazancından kaynaklanmaktadır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun (GVK) 75/1 inci maddesinde her nevi hisse senetlerinden elde edilen kar payları menkul sermaye iradı olarak sayıldığı için Bay (A)'nın elde ettiği kar payları menkul sermaye iradidir.

GVK'nın Geçici 62 nci maddesi hükmü aynen aşağıdaki gibidir:

"Geçici Madde 62

(4842 sayılı Kanunun 17' inci maddesiyle eklenen geçici madde Yürürlük; 24.04.2003) 1. Kurumlar vergisi mükelleflerinin;

a) 31.12.1998 veya daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde ettikleri kazançlarının,

b) (a) bendi kapsamı dışında kalan ve 31.12.2002 veya daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde edilen, kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançlarının,

c) Geçici 61 inci madde kapsamında tevkifata tâbi tutulmuş kazançlarının,

Dağıtımı halinde 94 üncü madde uyarınca tevkifat yapılmaz.

2. Gerçek kişilerce (1) numaralı fıkranın (a) bendi kapsamında elde edilen kâr payları gelir vergisinden müstesnadır.

3. Gerçek kişilerce (1) numaralı fıkranın (b) ve (c) bendi kapsamında elde edilen kâr paylarının net tutarına elde edilen kâr payının 1/9'u eklendikten sonra, bulunan tutarın yarısı vergiye tâbi gelir olarak dikkate alınır. Bu gelirler ile ilgili olarak yıllık beyanname verilmesi halinde, beyannameye intikal ettirilen tutarın 1/5'i beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir.

4. Kurumlar vergisi mükelleflerinin doğrudan veya iştirakleri aracılığıyla, bu maddenin (1) numaralı fıkrasında belirtilen nitelikte kâr payı elde etmeleri halinde, bu kâr paylarının dağıtımı ve kâr payı elde eden gerçek kişilerce bu kâr paylarının beyanı ile ilgili olarak (1), (2) ve (3) numaralı fıkra hükümleri uygulanır.

5. Bu madde kapsamındaki kâr payları için 22 nci madde hükümleri uygulanmaz."

GVK'nın anılan Geçici 61 inci maddesinde ise;

-Bu maddenin yürürlük tarihinden(**24.04.2003**) önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlarla ilgili yatırım harcamalarına (teşvik belgelerine bu tarihten sonra ilave edilen iktisadî kıymetler için yapılan harcamalar hariç), yatırım indirimi uygulamasına ilişkin olarak Gelir Vergisi Kanununun bu tarihten önce yürürlükte bulunan hükümlerinin uygulanacağı,

-Yukarıda belirtilen şekilde yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançlar ile bu maddenin yürürlük tarihinden önce gerçekleşen yatırımlar üzerinden hesaplanan ve kazancın yetersiz olması nedeniyle sonraki dönemlere devreden yatırım indiriminden yararlanan kazançlar üzerinden dağıtılsın, dağıtılmasın %19,8 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere, 2015 yılında her üç firma tarafından dağıtılan kar payları için GVK 94 üncü madde uyarınca tevkifat yapılmaz.



TÜRMOB

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

Yine yukarıda yer alan Geçici 62 nci maddenin 2 nci fıkraya hükmünden anlaşılacağı üzere, gerçek kişilerce (1) numaralı fıkranın (a) bendi kapsamında elde edilen kâr payları gelir vergisinden müstesnadır. Kurumların 31.12.1998 tarihinden önce elde ettikleri kazançlar, kurumlar vergisinden istisna olup olmadığına ve dağıtım şartı aranmaksızın gelir vergisi tevkifatına tabi tutuldukları için, Bay (A) nın Üzümlü Av A.Ş.'nin 1998 yılı kurum kazancının dağıtımından elde ettiği kar payı gelir vergisinden müstesnadır.

Aynı Geçici 62 nci maddenin 3 üncü fıkraya hükmünden anlaşılacağı üzere, 2001 yılında elde edilen kurumlar vergisinden istisna edilmiş kurum kazancı ile kazanç doğduğu halde yatırım indirimi dolayısıyla kurumlar vergisi matrahı oluşmayan kurum kazançları dağıtıldığı zaman elde edilen kâr paylarının net tutarına elde edilen kâr payının 1/9'u eklendikten sonra, bulunan tutarın yarısı vergiye tâbi gelir olarak dikkate alınır. Bu gelirler ile ilgili olarak yıllık beyanname verilmesi halinde, beyannameye intikal ettirilen tutarın 1/5'i beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir. Ayrıca bu madde kapsamında dağıtılan kar payları için aynı GVK'nın 22 nci maddesi hükümlerinin uygulanmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Bahse konu 22 nci maddede, tam mükellef kurumlardan elde edilen, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarının yarısının gelir vergisinden müstesna olduğu, istisna edilen tutar üzerinden 94 üncü madde uyarınca tevkifat yapılacağı ve tevkif edilen verginin tamamının, kâr payının yıllık beyanname ile beyan edilmesi durumunda yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edileceği hüküm altına alınmıştır.

Yapılan açıklamalara göre, Bay (A)' nın Kayra İnşaat A.Ş.den elde ettiği 45.000 TL ve Furkan Turizm A.Ş.'den elde ettiği 36.000 TL net kar payları ile ilgili vergiye tabi matrah GVK'nın 86/1-c maddesindeki 29.000 TL'lik beyan sınırını aştığı takdirde yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmesi gerekir.

Bu tutarın aşağıdaki gibi hesaplanması gerekir:

- Elde edilen kar payı:.....:(45.000+36.000=) 81.000 TL
- Kar paylarının 1/9 ilave edilmiş tutarı.....:81.000*10/9=) 90.000 TL
- 90.000 TL'nin %50'si.....:(90.000*%50=) 45.000 TL

Bulunan 45.000 TL, 2015 yılı için beyan sınırı olan 29.000 TL'yi aştığı için yıllık gelir vergisi beyannamesinde menkul sermaye iradı olarak beyan edilmesi gerekir. Bay (A)'nın 2015 yılına ilişkin vermesi gereken yıllık gelir vergisi beyannamesinde beyan edilecek gelir vergisi matrahı ile ödenmesi gereken gelir vergisi aşağıda hesaplanmıştır.

- Vergiye Tabi Gelir (Matrah)45.000 TL
- Hesaplanan Gelir Vergisi.....9.520 TL
- Mahsup Edilecek 1/5'lik tutar.....9.000 TL
(45.000/5)
- Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi.....520 TL
(9.520-9.000)

CEVAP 2)

a) Kooperatiflerin kurumlar vergisinden muafiyet şartları 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun(KVK) 4/k maddesi ile 1 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 4.13 bölümünde hüküm altına alınmıştır. Bu düzenlemelere göre, tüketim ve taşımacılık kooperatifleri dışında kalan kooperatif türlerinin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmeleri için ana sözleşmelerinde;

- Sermaye üzerinden kazanç dağıtılmamasına,
- Yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesine,
- Yedek akçelerinin ortaklara dağıtılmamasına,

- Sadece ortaklarla iş görülmesine

dair hükümlerin bulunması ve bu kayıt ve şartlara da fiilen uyulması gerekmektedir. Bu şartlara ana sözleşmelerinde yer vermeyen ya da yer vermekle beraber bu şartlara fiiliyatta uymayan kooperatifler, muafiyet hükümlerinden yararlanamayacaktır.

Yapı kooperatiflerinde ise kurumlar vergisi muafiyetinin verilebilmesi için bu genel şartlara ilave olarak aşağıdaki özel şartlarında sağlanması gerekir:

- Kuruluşlarından, yapı inşaatlarının sona erdiği tarihe kadar yönetim ve denetim kurullarında, söz konusu inşaat işini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine ve Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesine göre bunlarla ilişkili kişilere veya işçi işveren ilişkisi bulunan kişilere yer verilmemesi,

- Yapı ruhsatı ile arsa tapusunun kooperatif tüzel kişiliği adına olması, gerekmektedir.

Buna göre, yapı kooperatiflerinin muafiyetten yararlanabilmeleri için, kuruluşlarından inşaatın sona erdiği tarihe kadar yönetim ve denetim kurullarında, inşaat işini üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine veya bunlarla ilişkili kişi kabul edilen kişi ve kurumlara veya bunlarla işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunanlara yer vermemeleri gerekir.

Burada sözü geçen ilişkili kişi, inşaat işini üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişilerin,

- Ortaklarını,
- Ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişileri,
- Ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişileri,
- Ortaklarının eşlerini,
- Ortaklarının veya eşlerinin üst soyları (usul) ve alt soyları (füruu) ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ile kayın hısımlarını

kapsamaktadır.

Yapı kooperatiflerinin yapı ruhsatı veya arsa tapusunun kooperatif tüzel kişiliği adına bulunmadığı durumlarda da muafiyetten yararlanılması mümkün değildir. Örneğin, inşaatı üstlenen müteahhit adına düzenlenecek bir yapı ruhsatı, yapı kooperatifinin muafiyetten yararlanmasını engelleyecektir. Henüz arsa temini veya inşaat aşamasına gelmemiş bulunan dolayısıyla, işyeri veya konut teminine yönelik faaliyeti bulunmayan kooperatifler için bu şartlar aranmayacaktır. Örneğin, arsa tapusu kooperatif tüzel kişiliğine ait olmakla birlikte, henüz inşaat aşamasına gelmemiş bulunan konut yapı kooperatifinden inşaat ruhsatına ilişkin şart aranmayacaktır.

Dikmen Yapı Kooperatifi yukarıda açıklanan muafiyet şartlarını sağladığı takdirde kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilecektir.

- b) KVK'nın 5 inci maddesinin (1) inci fıkrasının a/3 bendinde; Kurumların, tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu katılma payları ile girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde ettikleri kâr paylarının kurumlar vergisinden müstesna olduğu, (a) bendinin son paragrafında, diğer fon ve yatırım ortaklıklarının katılma payları ve hisse senetlerinden elde edilen kâr paylarının bu istisnadan yararlanamayacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu yasal düzenlemeden anlaşılacağı üzere, girişim sermayesi yatırım fonu katılma payı ile girişim sermayesi yatırım ortaklığının hisse senetleri kar payından elde edilen (1.000.000+1.000.000=)2.000.000 TL'lik tutarın kurumlar vergisinden istisna tutulması gerekir.



TÜRMOB

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

Diğer fon ve yatırım ortaklıklarının katılma payları ve hisse senetlerinden elde edilen kâr payları bu istisnadan yararlanamayacağı için menkul kıymet yatırım fonu katılma belgesinin fona iadesi nedeniyle oluşan kardan ve menkul kıymet yatırım ortaklığı hisse senedi kar payından kaynaklanan 750.000'şer TL'lik tutarlar için iştirak kazancı istisnası uygulanmaz.

1 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin **5.6.2.4.3. bölümünde;**

-Sermaye yedekleri kullanılmak suretiyle sermaye artırımında bulunulması neticesinde sermaye artırımını nedeniyle verilecek bedelsiz hisse senetlerinin, bu şirkete iştirak edenler yönünden aktif ve pasiflerinde bir artışa neden olmaması gerektiği, dolayısıyla, bedelsiz hisse senetleri nedeniyle aktifte tutulan hisselerin sadece adedinin değişeceği, bedelinde değişme olmayacağı,

-Dönem kârından ayrılan yedekler kullanılmak suretiyle sermaye artırımında bulunulması halinde ise bu işlem sonucu ortaklara bedelsiz hisse senedi verilmesi ile fiilen kâr payı dağıtılması arasında fark bulunmadığı, her iki halde de ortakların, kurum bünyesinde oluşan kârlar üzerinde tasarrufta bulunma imkanına sahip oldukları, dolayısıyla, kâr yedeklerinden karşılanan sermaye artırımları sonucunda ortaklarca bedelsiz iştirak hissesi iktisap edilmesi durumunda, alınan bu iştirak hisseleri nominal bedelle iştirak hesaplarında izleneceği ve iştirak kazançları istisnası nedeniyle kurumlar vergisine tabi tutulmayacağı belirtilmiştir. Tebliğdeki bu düzenleme nedeniyle, sermaye yedeklerinin sermayeye ilave edilmesi suretiyle elde edilen 750.000 TL tutarındaki kar payının ticari bilanço karından çıkartılması gerekir. Ticari bilanço karından çıkartılacak bu tutar için ayrıca iştirak kazancı istisnası da doğmayacaktır.

750 TL tutarındaki diğer kar payında ise, 2004 yılı karının sermayeye ilavesi sonucu ortaklara bedelsiz hisse senedi verilmesi ile fiilen kar payı dağıtılması arasında fark bulunmadığı için 750.000 TL tutarındaki bu kar dağıtımında iştirak kazancı istisnası uygulanması gerekir.

Buna göre, iştirak kazancı istisnasından yararlanılabilecek kar payları, girişim sermayesi yatırım fonu katılma payı ile girişim sermayesi yatırım ortaklığının hisse senetleri kar payından elde edilen (1.000.000+1.000.000=)2.000.000 TL'lik tutar ile 2004 yılı karının sermayeye ilavesi suretiyle sermaye artırımından elde edilen 750.000 TL tutarındaki kar payıdır. Sonuç olarak, ticari bilanço karından indirilecek kar payı tutarı (2.000.000 +750.000=) 2.750.000 TL'dir.

Yapılan açıklamalar ışığında, Baçelson Co. Şirketinin 2015 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesinin aşağıdaki gibi olması gerekir:

-Beyan Edilen Ticari Bilanço Karı.....	:	13.000.000 TL
-Sermaye Yedeği. Sermayeye İlavesinden Doğan Kar Payı	:	(-)750.000 TL
-Olması Gereken Ticari Bilanço Karı (13.000.000-750.000)	:	12.250.000 TL
-İştirak Kazancı İstisnası.....	:	2.750.000 TL
Gir. Ser. Yat. Fonu Kat. Payı..... 1.000.000		
G. Ser. Yat. Ort. His. Sen. Kar Payı..... 1.000.000		
Dost Gıda A.Ş. Kar Payı..... 750.000		
-Kurumlar Vergisi Matrahı.....	:	9.500.000 TL
(12.250.000-2.750.000)		
-Hesaplanan Kurumlar Vergisi.....	:	1.900.000 TL
(9.500.000*%20)		



TÜRMOB

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

c) Kurumların kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından indirebilecekleri giderler arasına 6637 sayılı Kanun ile KVK'nın 10 uncu maddesine aşağıdaki "ı" bendi eklenmiştir:

(Yürürlük; 01.07.2015) "ı) Finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri hariç olmak üzere sermaye şirketlerinin ilgili hesap dönemi içinde, ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları veya yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı üzerinden Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından indirimden yararlanan yıl için en son açıklanan "Bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı" dikkate alınarak, ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarın %50'si.

Bu indirimden, sermaye artırımına ilişkin kararın veya ilk kuruluş aşamasında ana sözleşmenin tescil edildiği hesap döneminden itibaren başlamak üzere izleyen her bir dönem için ayrı ayrı yararlanır. Sonraki dönemlerde sermaye azaltımı yapılması hâlinde azaltılan sermaye tutarı indirim hesaplamasında dikkate alınmaz.

Bu bent hükümlerine göre hesaplanacak indirim tutarı, nakdi sermayenin ödendiği ay kesri tam ay sayılmak suretiyle hesap döneminin kalan ay süresi kadar hesaplanır. Matrahın yetersiz olması nedeniyle ilgili dönemde indirim konusu yapılamayan tutarlar, sonraki hesap dönemlerine devreder. Bu bendin uygulanmasında sermaye şirketlerine nakit dışındaki varlık devirlerinden kaynaklananlar dâhil olmak üzere, sermaye şirketlerinin birleşme, devir ve bölünme işlemlerine taraf olmalarından veya bilançoda yer alan öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklenmesinden kaynaklanan ya da ortaklar veya bu Kanunun 12 nci maddesi kapsamında ortaklarla ilişkili olan kişilerce kredi kullanılmak veya borç alınmak suretiyle gerçekleştirilen sermaye artırımları, indirim hesaplamasında dikkate alınmaz.

..."

KVK'da yapılan bu düzenleme ile ilgili 1 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde aşağıdaki düzenlemelere yer verilmiştir.

"10.6. Sermaye artırımında indirim

27/3/2015 tarihli ve 6637 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 8 inci maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasına eklenen (ı) bendinde, finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri hariç olmak üzere sermaye şirketlerinin ilgili hesap dönemi içinde, ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları veya yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı üzerinden Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (TCMB) tarafından indirimden yararlanan yıl için en son açıklanan bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı dikkate alınarak, ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarın %50'sinin, kurumlar vergisi matrahının tespitinde kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından indirim konusu yapılabileceği hüküm altına alınmıştır.



TÜRMOB

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

10.6.1. İndirimin kapsamı

Sermaye şirketlerinin sermaye yapılarının güçlendirilmesi amacıyla getirilen bu düzenleme uyarınca indirimde konu edilecek tutarın hesaplanmasında, 1/7/2015 tarihinden itibaren ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları veya bu tarihten itibaren yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı üzerinden, ilgili hesap döneminin sonuna kadar Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (1) bendi hükmüne göre hesaplanacak tutar dikkate alınacaktır.

Bu indirim uygulamasında,

a) Nakdi sermaye artışı, sermaye şirketlerince ilgili hesap döneminde ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi artışlar ile yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakdi olarak karşılanan kısmını,

b) Ticari krediler faiz oranı, bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı olarak dikkate alınacak olan ve TCMB tarafından indirimden yararlanan yıl için en son açıklanan "Bankalarca Açılan Kredilere Uygulanan Ağırlıklı Ortalama Faiz Oranları"ndan "Ticari Krediler (TL Üzerinden Açılan) (Tüzel Kişi KMH ve Kurumsal Kredi Kartları Hariç)" faiz oranını,

c) Süre, ticaret siciline tescil edilen sermaye artırımının nakit olarak karşılanan kısmının şirketin banka hesabına yatırıldığı tarihin içinde bulunduğu (Nakden taahhüt edilen sermayenin, sermaye artırımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği tarihten önce şirketin banka hesabına yatırılan kısmı için tescil tarihinin içinde bulunduğu) aydan hesap döneminin sonuna kadar olan ay sayısının 12 aya olan oranını,

ifade etmektedir.

İndirime konu edilecek tutarın hesaplanmasında; mevcut sermaye şirketlerinde ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları, yeni kurulan sermaye şirketlerinde ise ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı dikkate alınacak olup sermayenin nakit olarak karşılanmayan kısmı için indirim uygulamasından yararlanılamayacağı tabiidir.

Bununla birlikte;

- Sermaye şirketlerine nakit dışındaki varlık devirlerinden kaynaklanan sermaye artışları,
 - Sermaye şirketlerinin birleşme, devir ve bölünme işlemlerine taraf olmalarından kaynaklanan sermaye artışları,
 - Bilançoda yer alan öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklenmesinden kaynaklanan sermaye artışları,
 - Ortaklarca veya Kurumlar Vergisi Kanununun 12 nci maddesi kapsamında ortaklarla ilişkili olan kişilerce kredi kullanılmak veya borç alınmak suretiyle gerçekleştirilen sermaye artışları,
 - Şirkete nakdi sermaye dışında hisse senedi, tahvil veya bono gibi kıymetlerin konulması suretiyle gerçekleştirilen sermaye artışları,
 - Bilanço içi kalemlerin birbiri içinde mahsubu şeklinde gerçekleştirilen sermaye artışları,
- indirim tutarının hesaplanmasında dikkate alınmayacaktır.



...

10.6.2. İndirimden yararlanacak olanlar

İndirimden finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri hariç olmak üzere, şartları sağlayan sermaye şirketlerinin yararlanabilmeleri mümkündür. Dolayısıyla finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri bu indirimden yararlanamayacaktır.

10.6.3. İndirim uygulaması

Nakdi sermaye artışı üzerinden, indirimden yararlanılan yıl için TCMB tarafından en son açıklanan ticari krediler faiz oranı dikkate alınarak, ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarın Bakanlar Kurulunca belirlenen orana isabet eden kısmı ilgili dönem kurum kazancından indirilebilecektir.

İndirim uygulamasında, artırılan sermayenin hesap dönemi içerisinde ortaklarca nakit olarak ödendiği (Nakden taahhüt edilen sermayenin, sermaye artırımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği tarihten önce şirketin banka hesabına yatırılan kısmı için tescil tarihinin içinde bulunduğu) ay kesri tam ay sayılmak suretiyle, yılın kalan süresi için kıst dönem esasına göre indirim tutarı hesaplanacaktır.

10.6.3.1. Sermaye artırımının tescilli ve artırılan tutarın şirketin banka hesabına yatırılması

Sermaye şirketleri, yetkili organlarının kısmen veya tamamen nakdi sermaye artışına ilişkin kararının ticaret siciline tescil edildiği hesap döneminden itibaren, bu indirim uygulamasından yararlanmaya başlayabileceklerdir.

İndirim hesaplamasına konu edilebilecek sermaye artışı tutarı, artırılan sermayenin ortaklarca şirketin banka hesabına nakit olarak fiilen yatırılan kısmı ile sınırlı olup taahhüt edilen sermayenin, ortaklar tarafından nakit olarak şirketin banka hesabına fiilen yatırılmayan kısmı indirim tutarının hesaplanmasında dikkate alınmayacaktır.

Nakden taahhüt edilen sermayenin;

- Sermaye artırımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği tarihten önce şirketin banka hesabına yatırılan kısmı için tescil tarihi,

- Tescil tarihinden sonra şirketin banka hesabına yatırılan tutarlar için ise şirketin banka hesabına yatırılma tarihi,

esas alınarak bu indirimden yararlanılabilecektir.”

Yapılan bu düzenlemeler ışığında, Zafer Ltd. Şti.’nin yapmış olduğu nakdi sermaye artışı dolayısıyla 2015 hesap dönemine ait kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alabileceği indirim tutarı aşağıdaki gibi hesaplanabilir:

Sermaye artırımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği tarihten önce Zafer Ltd. Şti.’nin banka hesabına yatırılan sermaye taahhüdünün %30’luk kısmı için bu kararın tescil tarihi olan 02.08.2015 tarihi esas alınmak suretiyle indirimden faydalanılması mümkündür. Bay (A) Şirkete olan borcunu 27.07.2015 tarihinde geri ödediğinden, bu borçlanmanın indirim hesaplamasına bir etkisi olmayacaktır. Buna göre, Bay (A) tarafından 25.07.2015 tarihinde yatırılan 960.000 TL ile 03.08.2015 tarihinde yatırılan 2.240.000 TL toplamı



TÜRMOB

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

(960.000+2.240.000=) 3.200.000 TL sermaye tutarı için 02.08.2015 tarihinden itibaren yıl sonuna kadar indirim tutarı hesaplanabilecektir. Bu tutar ise;

İndirim tutarı = Nakdi sermaye artışı x Ticari krediler faiz oranı x İndirim oranı x Süre

$$= 3.200.000 \text{ TL} \times 0,10 \times 0,50 \times (5/12)$$

= **66.666 TL'dir.**

Şirket ortağı Bay (B) tarafından 25.07.2015 tarihinde artırılan ve şirketin banka hesabına yatırılan (2.400.000*%60=) 1.440.000 TL sermaye tutarı için 02.08.2015 tarihinden itibaren yıl sonuna kadar indirim tutarı hesaplanabilecektir. Bu tutar;

İndirim tutarı = Nakdi sermaye artışı x Ticari krediler faiz oranı x İndirim oranı x Süre

$$= 1.440.000 \text{ TL} \times 0,10 \times 0,50 \times (5/12)$$

= **30.000 TL'dir.**

Bay (B) tarafından 15.10.2015 tarihinde yatırılan sermaye taahhüdü için indirim tutarı ise;

İndirim tutarı = Nakdi sermaye artışı x Ticari krediler faiz oranı x İndirim oranı x Süre

$$= 3.360.000 \text{ TL} \times 0,10 \times 0,50 \times (3/12)$$

= **42.000 TL'dir.**

Dolayısıyla, 2015 hesap döneminde 8.000.000 TL'lik sermaye artırımını üzerinden hesaplanan ve kurum kazancının tespitinde dikkate alınacak toplam indirim tutarı (66.666 + 30.000 + 42.000 =) **138.666 TL** olacaktır.

İndirim oranı olarak %50 yerine farklı oran kullananların cevaplarında doğru kabul edilmiştir.

d) KVK Geçici 1 inci maddesinin (3) numaralı fıkrası aynen aşağıdaki gibidir:

"(3) Dar mükellef kurumların Türkiye'deki iş yerlerine atfedilmeyen veya daimî temsilcilerinin aracılığı olmaksızın elde edilen ve Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesi kapsamında kesinti yapılmış kazançları ile bu kurumların tam mükellef kurumlara ait olup İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan ve geçici 67 nci maddenin (1) numaralı fıkrasının altıncı paragrafı kapsamında vergi kesintisine tâbi tutulmayan kazançları ve bu kurumların daimî temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri tamamı geçici 67 nci madde kapsamında vergi kesintisine tâbi tutulmuş kazançları için yıllık veya özel beyanname verilmez."

GVK'nın Geçici 67 maddesinin (1) numaralı fıkrasında ise, "(5527 sayılı Kanunun 1/b maddesiyle değişen paragraf. Geçerlilik; 01.10.2006)(6322 sayılı kanunun 11.maddesiyle değişen ibare; Yürürlük 15.06.2012)Hazine ve 4749 sayılı Kanuna göre kurulan varlık kiralama şirketleri tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerin alım satımı, itfası sırasında elde edilen getirileri ile bunların dönemsel getirilerinin tahsilinde, tam mükellef kurumlara ait olup, İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri ile sürekli olarak portföyünün en az % 51'i İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören hisse senetlerinden oluşan yatırım fonlarının bir yıldan fazla süreyle elde tutulan katılma belgelerinin elden çıkarılmasında ve hisse senetleri kâr paylarının hisse sahipleri adına tahsilinde bu fıkra hükümleri uygulanmaz. Tam mükellef kurumlara ait olup, İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin



TÜRMOB

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

elden çıkarılmasından elde edilen gelirler için, Gelir Vergisi Kanununun Mükerrer 80 inci madde hükümleri uygulanmaz.” hükmü mevcuttur.

Yukarıdaki yasal düzenlemeler gereği Berg Co. isimli şirketin Türkiye’de yerleşik ve Borsa İstanbul’da işlem gören (A) A.Ş.’nin hisse senetlerinin bir yıl dolduktan sonraki satış işlemi için, yıllık ve özel beyanname verilmez.

*Türkiye’de işyeri ve daimi temsilcisi bulunmayan Berg Co. KVK’nın 3 üncü maddesinin (2) numaralı fıkra hükmü gereği dar mükellef bir kurumdur. Aynı maddenin (4) numaralı fıkrasında, bu maddede belirtilen kazanç veya iratlar ile gelir unsurlarının Türkiye’de elde edilmesi ve Türkiye’de daimî temsilci bulundurulması konularında, 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Şirketin Türkiye’de işyeri ve daimi temsilci bulundurmadan gerçekleştirdiği bu faaliyet sonucu elde ettiği kazanç, GVK’nın 82 nci maddesinde tanımlanan arazi ticari kazanç niteliğinde bir diğer kazanç ve irattır.

GVK’nın 7 nci maddesine göre, dar mükellef kurumların elde ettiği diğer kazanç ve iratlarda ödeme Türkiye’de yapılmışsa yapılan iş ve muamele Türkiye’de değerlendirilmiş sayılacak ve kazanç Türkiye’de vergilendirilecektir.

Buna göre, bahse konu kuzu göbeği mantarı alım satım işleminden (390.00-350.000=) 40.000 TL brüt kazanç elde etmiştir. 8.000 TL tutarındaki depo ücretini indirdikten sonra elde edilen net arazi ticari kazanç tutarı (40.000 - 8.000=) 32.000 TL olmaktadır.

Dar mükellef kurumun bu kazancının 25.04.2015 tarihinden sonraki 15 gün içinde 10.05.2015 günü akşamına kadar Berg Co. veya Türkiye’de adına hareket edenler tarafından özel beyanname ile beyan edilmesi gerekir. Ayrıca bu özel beyannamede hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısımdan ana merkeze aktarılan tutar üzerinden KVK’nın 30/6 ncı maddesi hükmü gereği kurum bünyesinde %15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerekir.

** İstanbul’da yerleşik Derman A.Ş. ürettiği ilacı Berg Co. şirketinden aldığı teknik bilgi (know how) ile üretip Türkiye’de piyasada satmaktadır. Bu kapsamda 2015 yılının ilk altı ay üretimi karşılığında 15.07.2015 tarihinde 70.000 Euro ödenmiştir.(15.07.2015 tarihli kur 1 Euro=3.00 TL’dir.) Berg Co. bu 70.000 Euro’luk tutarı aynı gün Türkiye’deki (G) Bankasına 3 aylık TL vadeli mevduat hesabına yatırmış ve vadenin sonunda 15.10.2015 tarihinde 8.000 TL brüt faiz geliri elde etmiştir.

Know how bir hak olduğu için, bu haktan elde edilen (70.000*3=)210.000 TL tutarındaki kira geliri gayrimenkul sermaye iradidir. (GVK Md 70/5)

Dar mükellef Berg Co. şirketince elde edilen bu irat üzerinden KVK 30/1-c maddesi hükmü gereği, brüt tutarı üzerinden %20 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerekir. Bu kesinti tutarı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:

-Know-how bedeli.....210.000 TL
-Gayri safi tutar (210.000/0,80)262.500 TL
-Kurumlar vergisi kesintisi.....52.500 TL
(262.500*0.2)

Hesaplanan vergi kesintisi 2015 yılı Ağustos ayının 23 üncü akşamına kadar Derman A.Ş. tarafından muhtasar beyanname ile beyan edilmesi gerekir.

GVK'nın Geçici 67/4 üncü maddesi uyarınca mevduat faizleri üzerinden ödemeyi yapanlarca %15 oranında gelir vergisi tevkifat yapılır. Dolayısıyla 15.10.2015 tarihinde elde edilen 8.000 TL brüt faiz geliri üzerinden ödemeyi yapan banka tarafından (8.000*%15=) 1.200 TL tutarında gelir vergisi tevkifatı yapılarak 23 Kasım 2015 tarihine kadar beyan edilmesi gerekir.

Öte yandan KVK Geçici 1 inci maddesinin (2) numaralı fıkrası hükmü gereği, Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesi uyarınca vergi kesintisine tâbi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden, Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca ayrıca kesinti yapılmaz.

Bahse konu faiz gelir üzerinden GVK'nın Geçici 67/4 üncü maddesi uyarınca gelir vergisi tevkifatı yapıldığı için KVK Geçici 1 inci maddesinin (3) numaralı fıkrasındaki "...geçici 67 nci madde kapsamında vergi kesintisine tâbi tutulmuş kazançları için yıllık veya özel beyanname verilmez." hükmü gereği yıllık veya özel beyanname verilmez.

CEVAP-3)

6728 sayılı Kanunun 13 üncü maddesiyle, GVK'nın mülga 33 üncü maddesi başlığı ile birlikte aşağıdaki şekilde yeniden düzenlenmiştir.

"Yurt dışına hizmet veren işletmelerde indirim:

"MADDE 33 – Bu Kanunun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (13) numaralı bendi ile 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendinde yer alan indirim kapsamındaki faaliyet alanlarında hizmet veren işverenlerin, destek personeli hariç olmak üzere, münhasıran bu faaliyetler için istihdam ettikleri ve fiilen bu işleri ifa eden hizmet erbabına ödedikleri ücretler üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan vergiden, işverenin bu faaliyetlerinden sağladığı hasılatın %85'inin yurt dışından elde edilmiş olması ve fatura veya benzeri belgenin yurtdışındaki müşteri adına düzenlenmesi şartıyla, her bir çalışan için faaliyetin yapıldığı yılın Ocak ayına ait asgari ücretin safi tutarının bu Kanunun 103 üncü maddesindeki gelir vergisi tarifesinin birinci gelir diliminde yer alan oranla çarpılmasıyla bulunan indirim tutarı mahsup edilir.

Bu indirim, yıl içinde vergilendirme dönemleri itibarıyla tahsil edilen vergilerin, bu maddede yer alan şartların gerçekleşmesi halinde, takvim yılına ilişkin yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihten sonraki vergilendirme dönemlerine ilişkin muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergilerden mahsup edilmek suretiyle uygulanır.

Bu maddede yer alan %85 oranını, hizmet alanları itibarıyla veya kazanç tutarına bağlı olarak ayrı ayrı veya birlikte %50'ye kadar indirmeye veya %100'e kadar artırmaya Bakanlar Kurulu, bu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir."

Kanunda yapılan bu değişiklik sonrası 293 sayılı GVK Genel Tebliğinde konu hakkında aşağıdaki ayrıntılı düzenlemeler yapılmıştır:

"Yurt dışına hizmet veren işletmelerin istihdam ettikleri hizmet erbabının ücretlerine ilişkin indirim uygulaması

MADDE 3 – (1) 193 sayılı Kanunun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (13) numaralı bendi ile 5520 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendinde yer alan indirim kapsamındaki faaliyet alanlarında hizmet veren işverenlerin, destek personeli hariç olmak üzere, münhasıran bu faaliyetler için istihdam ettikleri ve fiilen bu işleri ifa eden hizmet

erbabına ödedikleri ücretler üzerinden asgari geçim indirimini uygulandıktan sonra hesaplanan vergiden, işverenin bu faaliyetlerinden sağladığı hasılatın %85'inin yurt dışından elde edilmiş olması ve fatura veya benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi şartıyla, her bir çalışan için faaliyetin yapıldığı yılın Ocak ayına ait asgari ücretin safi tutarının 193 sayılı Kanununun 103 üncü maddesindeki gelir vergisi tarifesinin birinci gelir diliminde yer alan oranla çarpılmasıyla bulunan indirim tutarı mahsup edilebilecektir.

(2) Yurt dışına hizmet veren işletmelerin, istihdam ettikleri personelin ücretlerine ait stopaj indiriminden yararlanabilmeleri için aşağıda belirtilen faaliyetlerde bulunmaları gerekmektedir:

a) Mühürsiran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi hizmetleri.

b) İlgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim alanlarında yürütülen hizmetler.

c) İlgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak verilen eğitim ve sağlık hizmetleri.

(3) Mükellefler, işletmelerinde ikinci fıkrada belirtilen hizmetlerden sadece birisini verebilecekleri gibi şartları taşımak kaydıyla birden fazlasını da verebileceklerdir.

(4) Söz konusu hizmetlerin Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara verilmesi gerekmektedir.

(5) Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin 193 sayılı Kanununun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (13) numaralı bendi ile 5520 sayılı Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendinde yer alan kazanç indiriminden yararlanmalarına ilişkin esaslar 31/12/2012 tarihli ve 28514 dördüncü mükerrer sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No:7)'nde yer almaktadır.

İndirimden faydalanma şartları

MADDE 4 – (1) İndirimin hesabında, 193 sayılı Kanununun 33 üncü maddesinde belirtilen faaliyet alanlarında istihdam edilen hizmet erbabının ücretleri üzerinden hesaplanan gelir stopaj vergisi esas alınacaktır. Bu tutardan, her bir çalışan için faaliyetin yapıldığı yılın Ocak ayına ait asgari ücretin safi tutarının, 193 sayılı Kanununun 103 üncü maddesindeki gelir vergisi tarifesinin birinci gelir diliminde yer alan oranla çarpılmasıyla bulunan indirim tutarı mahsuba konu edilecektir.

(2) İndirimden aşağıdaki şartlar dahilinde faydalanılacaktır:

a) 3 üncü maddede sayılan alanlarda faaliyette bulunan işverenlerin bu faaliyetlerinden sağladığı hasılatın %85'inin yurt dışından elde edilmiş olması gerekmektedir.

1) Toplam hasılatın %85'inin yurt dışından elde edilmiş olduğu, her hesap dönemi sonundaki gelir tablosunda yer alan yurt içi ve yurt dışı net satışlara ilişkin tutarlar esas alınarak tespit edilecektir. Yurt dışından elde edilen hasılatı, toplam hasılatın içindeki oranı %85' in altında kalan işletmelerin indirimden yararlanmaları söz konusu olmayacaktır.

2) İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetler ile bu kapsama girmeyen faaliyetlerin birlikte yapılması halinde, indirim uygulanacak hasılatın tespiti açısından, kayıtların ayrı ayrı izlenmesi, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekir.

b) İndirimin hesabında, mühürsiran indirim kapsamında bulunan faaliyetlerde istihdam edilen ve fiilen bu işleri ifa eden hizmet erbabına ilişkin ücretler esas alınacak olup fiilen söz konusu



TÜRMOB

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

işlerde istihdam edilmeyenler ile destek personeline ait ücretler dolayısıyla indirimden yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.

c) Fatura veya benzeri belgelerin yurt dışındaki müşteri (yurt dışı mukimi kişi veya kurum) adına düzenlenmesi gerekir. Sağlık alanında faaliyette bulunan şirketlerin ülkemiz ile ikili sosyal güvenlik anlaşması bulunan ülkelerde yerleşik olanlara verdikleri hizmetin bedelinin ülkemiz Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından ilgili ülke kurumlarından tahsil edilmesi nedeniyle, hizmet bedeli karşılığı faturanın Sosyal Güvenlik Kurumuna düzenlenmesi durumunda da indirimden faydalanılabilecektir.

ç) Verilen hizmetten yurt dışında yararlanılmış olması gerekir. Diğer bir anlatımla, yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum için verilen hizmetin, bu kişilerin ve/veya kurumların Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgisinin olmaması gerekmektedir. İlgili Bakanlığın izin ve denetimine tabi olarak Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere verilen eğitim ve sağlık hizmetleri fiziki olarak Türkiye'de verilmekle birlikte yararlanıcısının Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişiler olması gerekmektedir.

İndirim tutarı

MADDE 5 – (1) *Mükelleflerin, indirim kapsamında bulunan faaliyetlerinden kaynaklanan ücret ödemelerini ait olduğu dönemin muhtasar beyannamesine dahil etmeleri ve bunlara ilişkin olarak hesaplanan gelir stopaj vergilerini faaliyetin yapıldığı yıl içinde ödemeleri gerekmektedir.*

(2) İndirim tutarı, faaliyetin yapıldığı yılın Ocak ayına ait asgari ücretin safi tutarının, 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesindeki gelir vergisi tarifesinin birinci gelir diliminde yer alan oranla çarpılmasıyla bulunan tutardır.

(3) Hizmet erbabının ücretlerine öncelikle 193 sayılı Kanunun 32 nci maddesi ve 4/12/2007 tarihli ve 26720 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Gelir Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 265)'nde belirtilen esaslara göre belirlenen asgari geçim indirimi uygulanacaktır.

(4) İndirim tutarı, asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra kalan vergi tutarından, mahsup edilecektir.

(5) İndirim tutarı her bir hizmet erbabı için ayrı ayrı ve her bir yıl için şartların gerçekleşip gerçekleşmediğine bağlı olarak hesaplanacaktır.

(6) Bu indirimden, bu maddede yer alan şartların gerçekleşmesi halinde, faaliyetin yapıldığı takvim yılına ilişkin yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihten sonraki vergilendirme dönemlerine ilişkin muhtasar beyannameler üzerinden tahakkuk eden vergilerden mahsup edilmek suretiyle yararlanılacaktır. Örneğin, 2017 yılına ilişkin olarak faaliyet gösteren ve indirim uygulamasına ilişkin şartları haiz olan bir gelir vergisi mükellefi, 2018 yılı Nisan vergilendirme döneminden 2019 yılı Mart vergilendirme dönemine (bu dönemler dahil) indirim uygulamasından yararlanabilecektir. 2018 yılında da mezkur şartların gerçekleşmesi durumunda müteakip vergilendirme dönemlerinde indirimden yararlanılabileceği tabiidir.

(7) İndirim uygulaması üç ayda bir muhtasar beyanname veren mükellefler için Nisan, Mayıs, Haziran vergilendirme dönemine ilişkin olarak Temmuz ayında verilecek muhtasar beyannameler üzerinden tahakkuk eden toplam vergiler üzerinden yapılabilecektir.

(8) İndirim uygulamasına konu hak kazanılmış tutarların herhangi bir sebeple muhtasar beyanname üzerinden mahsup edilememesi durumunda mahsup edilemeyen tutarların, takip eden vergilendirme dönemlerinde de muhtasar beyannameler üzerinden tahakkuk eden vergilerden mahsubu mümkündür.

...”

6728 sayılı Kanun ile tek primli yıllık gelir sigortalarından elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine yönelik aşağıdaki kanuni düzenlemeler yapılmıştır. Kanunun 11 inci maddesiyle GVK'nın 22 nci maddesinin (1) numaralı fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiş ve maddeye aşağıdaki (2) numaralı fıkra eklenmiştir.

"Madde 11

31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 22 nci maddesinin (1) numaralı fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiş, maddeye aşağıdaki (2) numaralı fıkra eklenmiş ve mevcut (2) numaralı fıkra (3) numaralı fıkra olarak teselsül ettirilmiştir.

"1. Sigorta süresi en az on yıl veya ömür boyu olan tek primli yıllık gelir sigortalarından yapılan ödemelerin tamamı gelir vergisinden müstesnadır. Şu kadar ki; bu istisnadan yararlananların (bu maddenin (2) numaralı fıkrası kapsamında sigorta yaptıranlar dâhil) vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenler hariç olmak üzere, on yıl tamamlanmadan tek primli yıllık gelir sigortalarından ayrılmaları hâlinde, ayrılma tarihinde yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarı üzerinden, 94 üncü maddenin birinci fıkrasının (15) numaralı bendinin (a) alt bendine göre tevkifat yapılır. İrat tutarlarının tespitinde 75 inci maddede yer alan hükümlere uyulur."

"2. 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (15) numaralı bendinin (b) alt bendi ile aynı fıkranın (16) numaralı bendinin (c) alt bendi kapsamında yapılan ödemeleri, sigorta süresi on yıl ve üzeri veya ömür boyu olan tek primli yıllık gelir sigortalarına yatıranların, bu sigorta için yatırdıkları kısma tekabül eden ödemelerin içerdiği irat tutarları (4632 sayılı Kanun kapsamında bireysel emeklilik hesabına yapılan Devlet katkılarının ödemeye konu olan kısımlarına isabet eden irat tutarı dâhil) gelir vergisinden müstesnadır. İstisna edilen tutarlar üzerinden 94 üncü maddenin birinci fıkrasının (15) ve (16) numaralı bentlerine göre tevkifat yapılmaz. Şu kadar ki; bu istisnadan yararlananların vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenler hariç olmak üzere, ödeme olarak on yıl tamamlanmadan tek primli yıllık gelir sigortalarından ayrılmaları hâlinde, bu fıkraya göre istisna edilen tutarlar üzerinden, ödemenin kaynağına göre 94 üncü maddenin birinci fıkrasının (15) numaralı bendinin (a) alt bendi veya aynı fıkranın (16) numaralı bendinin (b) alt bendi için belirlenen oranlar dikkate alınarak tevkifat yapılır. İrat tutarlarının tespitinde 75 inci maddede yer alan hükümlere uyulur."

Kanunda yapılan bu değişiklik sonrası 293 sayılı GVK Genel Tebliğinde, tek primli yıllık gelir sigortalarından elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine yönelik aşağıdaki ayrıntılı düzenlemeler yapılmıştır:

"Tek primli yıllık gelir sigortalarından yapılan ödemelere ilişkin istisna uygulaması

MADDE 8 – (1) *Sigorta süresi en az on yıl veya ömür boyu olan tek primli yıllık gelir sigortalarından yapılan ödemelerin tamamı gelir vergisinden müstesnadır. Sigorta süresi on yıldan daha az olan tek primli yıllık gelir sigortalarından yapılan ödemeler ise gelir vergisi istisnası kapsamı dışında bulunmaktadır.*

(2) Sigorta süresi en az on yıl veya ömür boyu olan tek primli yıllık gelir sigortalarından on yıl tamamlanmadan ayrılma halinde yapılan ödemelere gelir vergisi istisnası uygulanmayacak olup, söz konusu ödemeler üzerinden 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (15) numaralı bendinin (a) alt bendine göre 12/1/2009 tarihli ve 2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı gereği %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

(3) Tevkifat, ayrılma tarihinde yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarı üzerinden yapılacak olup söz konusu irat tutarı; 193 sayılı Kanunun 75 inci maddesinde belirtildiği üzere varsa fesih ve iştirak kesintisi indirilmeden önceki birikim tutarından, yatırıma yönlendirilen tutar indirilerek hesaplanacaktır.

(4) Sigorta süresi en az on yıl veya ömür boyu olan tek primli yıllık gelir sigortalarından vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle on yıl tamamlanmadan ayrılma halinde ise söz konusu irat tutarları üzerinden tevkifat yapılmayacaktır.

...

Tek primli yıllık gelir sigortalarına yapılan aktarımlarda istisna uygulaması

MADDE 9 – (1) Tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile sigorta ve emeklilik şirketlerinden; on yıl süreyle prim veya aidat ödeyerek ayrılanlar ve vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlar ile bireysel emeklilik sisteminden; emeklilik hakkı kazananlar ve bu sistemden vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlar kendilerine yapılan ödemeleri sigorta süresi on yıl ve üzeri veya ömür boyu olan tek primli yıllık gelir sigortalarına yatırdıkları takdirde, bu sigortalar için yatırılan kısma tekabül eden ödemelerin içerdiği irat tutarları (4632 sayılı Kanun kapsamında bireysel emeklilik hesabına yapılan Devlet katkılarının ödemeye konu olan kısımlarına isabet eden irat tutarı dahil) gelir vergisinden müstesnadır.

(2) Aktarım nedeniyle gelir vergisinden istisna edilen irat tutarı; 193 sayılı Kanunun 75 inci maddesinde belirtildiği üzere, sigorta poliçelerinden yapılan aktarımlarda varsa fesih ve iştirak kesintisi indirilmeden önceki birikim tutarından, yatırıma yönlendirilen tutar indirilerek hesaplanacaktır. Bireysel emeklilik sisteminden yapılan aktarımlarda ise istisna edilen irat tutarı, hak kazanılan Devlet katkısı ve getirileri dahil ödemeye konu toplam birikim tutarından, (varsa ertelenmiş giriş aidatı indirilmeksizin) ödenen katkı payları ve Devlet katkısının hak edilen kısmı indirilerek hesaplanan tutar olacaktır.

(3) Tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile sigorta ve emeklilik şirketleri tarafından; on yıl süreyle prim veya aidat ödeyerek ayrılanlar ile vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara ödenmesi gereken ancak tek primli yıllık gelir sigortasına aktarım nedeniyle gelir vergisinden istisna edilen irat tutarları üzerinden 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (15) numaralı bendine göre tevkifat yapılmayacaktır.

(4) Bireysel emeklilik sisteminden; emeklilik hakkı kazananlar ile bu sistemden vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılması gereken ancak tek primli yıllık gelir sigortasına aktarım nedeniyle gelir vergisinden istisna edilen irat tutarları (4632 sayılı Kanun kapsamında bireysel emeklilik hesabına yapılan Devlet katkılarının ödemeye konu olan kısımlarına isabet eden irat tutarı dahil.) üzerinden de 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (16) numaralı bendine göre tevkifat yapılmayacaktır.

(5) Tevkifat yapılmaması için aktarım yapılan tek primli yıllık gelir sigortasının sigorta süresi on yıl ve üzeri veya ömür boyu olmalıdır. Dolayısıyla, sigorta süresi on yıldan daha az olan tek primli yıllık gelir sigortalarına yapılan aktarımlar nedeniyle söz konusu gelir vergisi istisnasından yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.

(6) Katılımcıların aktarım sonrasında tek primli yıllık gelir sigortalarından on yıl tamamlanmadan ödeme alarak ayrılmaları halinde ise, 193 sayılı Kanunun 22 nci maddesinin (2) numaralı fıkrasına göre istisna edilen tutarlar üzerinden, sigorta poliçelerinden yapılan aktarımlarda 94 üncü maddenin birinci fıkrasının (15) numaralı bendinin (a) alt bendine göre 2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı gereği %15 oranında, bireysel emeklilik sisteminden yapılan aktarımlarda ise 94 üncü maddenin birinci fıkrasının (16) numaralı bendinin (b) alt bendine göre 13/8/2012 tarihli ve 2012/3571 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı gereği % 10 oranında tevkifat yapılır.



TÜRMOB

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

(7) Sigorta süresi en az on yıl veya ömür boyu olan tek primli yıllık gelir sigortalarından vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle on yıl tamamlanmadan ayrılma halinde ise söz konusu irat tutarları üzerinden tevkifat yapılması söz konusu olmayacaktır.

...

Geçiş dönemi uygulaması

MADDE 10 –(1) 193 sayılı Kanunun 22 nci maddesinde 6728 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerin yürürlük tarihinden önce akdedilmiş tek primli yıllık gelir sigortası sözleşmelerine ilişkin olarak yapılan ödemeler bakımından, 193 sayılı Kanunun 22 nci maddesinin (1) numaralı fıkrasında 6728 sayılı Kanunla değişiklik yapılmadan önceki hükümler uygulanacaktır.

(2) Dolayısıyla, 9/8/2016 tarihinden önce akdedilmiş tüm tek primli yıllık gelir sigortası sözleşmelerine ilişkin olarak yapılan ödemelerin tamamı gelir vergisinden müstesnadır. Söz konusu istisna uygulamasında sigorta süresinin ve poliçenin sonlandırılma tarihinin önemi bulunmamaktadır.

...”