



TÜRMOB

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

2017/3. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı
Gelir Üzerinden Alınan Vergiler (1. Oturum)
11 Kasım 2017 Cumartesi – 16.00 (Sınav Süresi 2 Saat)

SORULAR

SORU 1) (A) A.Ş. Bakanlar Kurulu Kararlarına göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgesi kapsamındaki toplam 26.000.000 TL'lik yatırımına 20.03.2014 tarihinde başlayıp, 31.01.2016 tarihinde tamamlamıştır. Bu yatırımla ilgili hesap dönemleri itibariyle aşağıdaki harcamaları yapmıştır.

Harcama Türü	Hesap Dönemlerindeki Harcama Tutarları (TL)		
	2014	2015	2016
Arsa alımı	1.200.000	-	-
Fabrika binası inşaat harcaması	5.200.000	-	-
Makine ve teçhizat alımı	7.200.000	5.000.000	1.800.000
Nakliye ve montaj gideri	1.400.000	600.000	100.000
Demirbaş harcaması	1.200.000	400.000	100.000
Royalti ödemesi	1.800.000	-	-
Toplam	18.000.000	6.000.000	2.000.000

Yatırım 2015 hesap döneminde kısmen işletilmeye başlanmıştır.

(A) A.Ş., diğer faaliyetlerinden 2014 ve 2015 hesap dönemlerinde sırasıyla 24.000.000 TL ve 18.000.000 TL, bu yatırımdan ise 2015 hesap döneminde 4.000.000 TL kurum kazancı(matrah) elde etmiştir. (Yatırıma katkı oranı: %40, vergi indirim oranı: %60, yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde kullanılabilecek kısmı: %30)

İSTENEN: (A) A.Ş.'nin yukarıda ayrıntılı bilgilerine yer verilen yatırım harcamaları ile ilgili olarak, her bir hesap dönemi beyanlarında Kurumlar Vergisi mevzuatındaki indirimli kurumlar vergisi yönünden yapılacak işlemleri(geçici vergi hariç) yasal dayanaklarıyla açıklayınız. **(30 puan)**

Not: KDV ihmal edilmiştir.

SORU 2) Kurumlar Vergisi Kanununda yer alan dar mükellefiyette vergi kesintisine ilişkin hükümleri açıklayınız. **(20 puan)**

1



TÜRMOB

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

CEVAPLAR

CEVAP 1)

İndirimli kurumlar vergisi 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesinde aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.

“İndirimli kurumlar vergisi

Madde 32/A

1) Finans ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar, iş ortaklıkları, taahhüt işleri, 16/7/1997 tarihli ve 4283 sayılı Kanun ile 8/6/1994 tarihli ve 3996 sayılı Kanun kapsamında yapılan yatırımlar ile rödovans sözleşmelerine bağlı olarak yapılan yatırımlar hariç olmak üzere, bu maddenin ikinci fıkrasında belirtilen Ekonomi Bakanlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulur.

(2) Bu maddenin uygulamasında yatırıma katkı tutarı, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların Devletçe karşılanacak tutarını, bu tutarın yapılan toplam yatırıma bölünmesi suretiyle bulunacak oran ise yatırıma katkı oranını ifade eder.(6745 sayılı kanunun 66 ncı maddesiyle eklenen cümle; Yürürlük: 07.09.2016)Yatırımın tamamlanması şartıyla, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle yararlanılan kısmı hariç olmak üzere kalan yatırıma katkı tutarı, yatırımın tamamlandığı hesap dönemini izleyen yıllarda Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınır. Bakanlar Kurulu;

a) İstatistikî bölge birimleri sınıflandırması ile kişi başına düşen milli gelir veya sosyoekonomik gelişmişlik düzeylerini dikkate almak suretiyle illeri gruplandırmaya ve gruplar itibarıyla teşvik edilecek sektörleri ve bu sektörler ile organize sanayi bölgeleri, Gökçeada ve Bozcaada'da yapılan yatırımlara ve Bakanlar Kurulunca belirlenen kültür ve turizm koruma ve gelişim bölgelerinde yapılan turizm yatırımlarına ilişkin yatırım ve istihdam büyüklüklerini belirlemeye,

b) Her bir il grubu, stratejik yatırımlar veya (a) bendinde belirtilen yerler için yatırıma katkı oranını % 55'i, yatırım tutarı 50 milyon Türk Lirasını aşan büyük ölçekli yatırımlarda ise % 65'i(...) geçmemek üzere belirlemeye, kurumlar vergisi oranını % 90'a kadar indirimli uygulatmaya,

c) Yatırıma başlanan tarihten itibaren bu maddeye göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, toplam yatırıma katkı tutarının %50'sini ve gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını geçmemek üzere; yatırım döneminde kurumun diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli kurumlar vergisi oranı uygulatmak suretiyle yatırıma katkı tutarını kısmen kullandırmaya, bu oranı her bir il grubu(6745 sayılı kanunun 66 ncı maddesiyle eklenen ibare; Yürürlük: 07.09.2016), bölgesel, büyük ölçekli, stratejik ve öncelikli yatırımlar ile konusu, sektörü ve niteliği itibarıyla proje bazında desteklenmesine karar verilen yatırımlar için sifıra kadar indirmeye veya (6745 sayılı kanunun 66 ncı maddesiyle değişen ibare; Yürürlük: 07.09.2016)%100'e kadar artırmaya,

ç) Yatırım harcamaları içindeki arsa, bina, kullanılmış makine, yedek parça, yazılım, patent, lisans ve know-how bedeli gibi harcamaların oranlarını ayrı ayrı veya topluca sınırlandırmaya, yetkilidir.

...

(9) Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

2



TÜRMOB

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

İndirimli kurumlar vergisinin uygulamasına yönelik ayrıntılı düzenlemelere 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yer verilmiştir. Bu kapsamda yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlarda indirimli kurumlar vergisi uygulamasına ilişkin açıklamalar Tebliğin 32.2.5 no.lu bölümünde yapılmıştır. İlgili bölümde yapılan açıklamalar aşağıdaki gibidir:

“Yatırım teşvik belgesinde yer alan yatırıma katkı ve vergi indirim oranları dikkate alınarak ilgili teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanması esastır.

Kanunun 32/A maddesinin ikinci fıkrasına 6322 sayılı Kanunla eklenen (c) bendi hükmüyle, mükelleflerin yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlarının yatırım döneminde diğer faaliyetlerinden 1/1/2013 tarihinden itibaren elde ettikleri kazançlarına, indirimli kurumlar vergisi uygulanması suretiyle yatırıma katkı tutarının kısmen kullandırılması mümkün hale gelmiştir.

Mükelleflerin, 6322 sayılı Kanunla yapılan bu değişiklikten sonra yayımlanan 2012/3305 sayılı Karar kapsamında düzenlenmiş yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlarına fiilen başladıkları tarihten itibaren, hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben;

a) Toplam yatırıma katkı tutarının Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen oranını geçmemek ve

b) Gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşmamak

üzere, yatırım döneminde diğer faaliyetlerinden 1/1/2013 tarihinden itibaren elde ettikleri kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

Buna göre, 2012/3305 sayılı Karar kapsamında düzenlenmiş yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımların yatırım döneminde, mükelleflerin diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle kısmen yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarı, en fazla toplam yatırıma katkı tutarının Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen oranına tekabül eden kısmı kadar olabilecektir.

Yatırım döneminde, yatırım teşvik belgesi kapsamında gerçekleştirilen yatırım harcamasının, bu dönemde yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarından (toplam yatırıma katkı tutarının Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen oranına tekabül eden kısmı) daha düşük olması halinde diğer faaliyetlerden yatırım döneminde elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle kısmen yararlanılacak yatırıma katkı tutarı, gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşamayacaktır.

...”

Öte yandan bahse konu 32/A maddesinin 2 nci fıkrasının “ç” bendindeki yetki halen yürürlükte olan 2012/3305 sayılı BKK ile kullanılmış ve Kararda arazi, arsa ve royalti ödemelerinin vergi indirim desteğinden yararlanamayacağı açıklanmıştır.

2014 hesap döneminde yapılan yatırım harcamalarından arsa alımı ve royalti ödemeleri indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanamayacaktır. Bu nedenle söz konusu harcamaların yatırım harcamalarından düşülmesi ve kalan yatırım harcaması tutarından yatırıma katkı tutarının hesaplanması gerekmektedir. Buna göre, 2014 hesap döneminde yapılan yatırım harcamaları üzerinden yatırıma katkı tutarı hesaplanacak kısım $(18.000.000 - (1.200.000 + 1.800.000)) = 15.000.000$ TL'dir. 2015 ve 2016 hesap dönemlerinde yapılan harcamalar ile birlikte üzerinden yatırıma katkı tutarı hesaplanabilecek toplam yatırım harcaması $(15.000.000 + 6.000.000 + 2.000.000 =) 23.000.000$ TL olmaktadır.



TÜRMOB

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

(A) A.Ş.'nin üzerinden katkı payı hesaplanabilecek yatırım tutarı 23.000.000 TL ve yatırıma katkı oranı %40 olduğuna göre, toplam yatırıma katkı tutarı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Toplam yatırıma katkı tutarı	=	Toplam yatırım harcaması x Yatırıma katkı oranı
	=	23.000.000 TL x %40
	=	9.200.000 TL

Söz konusu toplam yatırıma katkı tutarı, yatırımdan elde edilen kazançta indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle Devletin tahsilinden vazgeçeceği kurumlar vergisi tutarını ifade etmektedir.

(A) A.Ş., 2014 hesap döneminde henüz işletilmeyen bu yatırımından kazanç elde etmediği için 2014 hesap döneminde sadece diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulayabilecektir.

Diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulamasındaki üst sınır:

- 1. sınır:

Yatırım döneminde yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarı	=	[(Toplam yatırım harcaması x Yatırıma katkı oranı) x Belirlenen oran]
	=	[(23.000.000 TL x %40) x %30]
	=	2.760.000 TL

- 2. sınır:

Gerçekleştirilen yatırım harcaması	=	15.000.000
------------------------------------	---	------------

2012/3305 sayılı Karar kapsamında düzenlenmiş yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımların yatırım döneminde mükelleflerin diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle kısmen yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarı, en fazla toplam yatırıma katkı tutarının Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen oranına tekabül eden kısmı kadar olabileceğinden, (A) A.Ş.'nin yatırım döneminde diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlara, yararlanılacak yatırıma katkı tutarı 2.760.000 TL'yi geçmemek üzere, indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

(A) A.Ş.'nin 2014 hesap döneminde diğer faaliyetlerden elde ettiği kazançlarına ilişkin indirimli kurumlar vergisi uygulaması aşağıdaki gibi olacaktır.

İndirimli KV oranı	:	[KV oranı - (KV oranı x Vergi indirim oranı)]
	:	[%20 - (%20 x %60)] = [%20 - %12] = %8

- Diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç (KV matrahı) : 24.000.000 TL

- İndirimli KV olmasaydı ödenecek KV : 4.800.000 TL

- Yatırım döneminde yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarı : 2.760.000 TL

- İndirimli Kurumlar Vergisi matrahı

[Yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarı / (KV oranı - İndirimli KV oranı)]

[2.760.000 TL / (%20 - %8)] : 23.000.000 TL

- İndirimli orana tabi matrah üzerinden hesaplanan KV



TÜRMOB

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

(23.000.000 TL x %8) : 1.840.000 TL
- Genel orana tabi matrah (24.000.000 TL - 23.000.000 TL) : 1.000.000 TL
- Genel orana tabi matrah üzerinden hesaplanan KV
(1.000.000 TL x %20) : 200.000 TL
- Hesaplanan toplam KV (1.840.000 TL + 200.000 TL) : 2.040.000 TL

(A) A.Ş.'nin yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde ettiği kazancının 23.000.000 TL'lik kısmına indirimli kurumlar vergisi oranı uygulanması nedeniyle tahsilinden vazgeçilen kurumlar vergisi tutarı [(23.000.000 TL x %20) - (23.000.000 TL x %8)] 2.760.000 TL'dir. Buna göre, (A) A.Ş. bu yatırımı dolayısıyla yatırım döneminde yararlanabileceği yatırıma katkı tutarının (2.760.000 TL) tamamından, 2014 hesap döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazancına indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle faydalanmıştır. Dolayısıyla, (A) A.Ş.'nin henüz tamamlanmamış bu yatırımı nedeniyle 2015 ve sonraki hesap dönemlerinde diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanmasına imkân bulunmamaktadır.

Öte yandan, toplam yatırıma katkı tutarının kalan [(23.000.000 TL x %40) - 2.760.000 TL=] 6.440.000 TL'lik kısmının, 2015 hesap döneminden itibaren bu yatırımın işletilmesinden elde edilecek kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle kullanılabilmesi tabiidir.

2015 hesap döneminde yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarı	=	Gerçekleştirilen yatırım harcaması x Yatırıma katkı oranı
	=	21.000.000 TL * %40 = 8.400.000'dir.
		2.760.000 TL'lik katkı tutarından 2014 hesap döneminde yararlanıldığından 2015 hesap döneminde yararlanılabilecek katkı tutarı ise (8.400.000 - 2.760.000 =) 5.640.000 TL'dir.

Buna göre, (A) A.Ş.'nin yatırım teşvik belgesi kapsamındaki bu yatırımından 2015 hesap döneminde elde ettiği kazançta uygulanacak indirimli kurumlar vergisi oranı ile yararlanılan yatırıma katkı tutarı aşağıdaki gibi olacaktır.

İndirimli KV oranı	:	[KV oranı - (KV oranı x Vergi indirim oranı)]
	:	[%20 - (%20 x %60)] = [%20 - %12] = %8
- Yatırımdan elde edilen kazanç	:	4.000.000 TL
- İndirimli KV olmasaydı ödenecek KV (4.000.000 TL x %20)	:	800.000 TL
- İndirimli orana göre hesaplanan KV (4.000.000 TL x %8)	:	320.000 TL
- Yararlanılan yatırıma katkı tutarı (800.000 TL - 320.000 TL).....:	:	480.000 TL

(A) A.Ş.'nin yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımının kısmen işletilmesinden 2015 hesap döneminde elde ettiği 4.000.000 TL kazancına indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle faydalandığı yatırıma katkı tutarı 480.000 TL'dir. 2014 hesap döneminde yararlanılan katkı tutarı ile beraber yararlanılan toplam tutar (2.760.000 + 480.000 =) 3.240.000 TL'dir. Buna göre, 2016 ve izleyen hesap dönemlerinde bahse konu yatırımın işletilmesinden elde edilecek kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle kullanılabilmesi yatırıma katkı tutarı (9.200.000 - 3.240.000 =) 5.960.000 TL'dir.



TÜRMOB

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

Bu katkı tutarından yararlanma işlemlerinde, Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesinde yapılan ve 07.09.2016 tarihinde yürürlüğe giren “Yatırımın tamamlanması şartıyla, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle yararlanan kısmı hariç olmak üzere kalan yatırıma katkı tutarı, yatırımın tamamlandığı hesap dönemini izleyen yıllarda Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınır.” şeklindeki kanuni düzenlemenin de dikkate alınması gerekmektedir.

CEVAP 2)

Kurumlar Vergisi Kanunundaki dar mükellefiyette vergi kesintisine ilişkin hükümler 30 uncu maddede aşağıdaki gibi yer almaktadır.

“Dar mükellefiyette vergi kesintisi

Madde 30

(1) Dar mükellefiyete tâbi kurumların aşağıdaki kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır:

a) Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri. (*)

b) Serbest meslek kazançları. (*)

c) Gayrimenkul sermaye iratları. (*)

ç) Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2), (3) ve (4) numaralı bentlerinde sayılanlar hariç olmak üzere menkul sermaye iratları. (*)

d)(6745 sayılı kanunun 65 inci maddesiyle eklenen bent, Yürürlük: 07.09.2016) Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesinin yedinci fıkrası kapsamındaki ödemelerden.

(2) Ticarî veya ziraî kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddî hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden bu maddenin birinci fıkrasında belirtilen kişilerce % 15 (*) oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır.

(3) Tam mükellef kurumlar tarafından, Türkiye'de bir iş yeri veya daimî temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan (Kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz.) ve Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan kâr payları üzerinden bu Kanunun 15 inci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisine tâbi tutulan kazançlar hariç olmak üzere % 15 (*) oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır.

(4) Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde belirtilen kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar ile (c) bendinde belirtilen şirketlerin (b) bendindeki şartları taşıyan iştirak kazançlarından anonim veya limited şirket niteliğindeki dar mükellef kurumlara dağıtılan kâr paylarından yapılacak kesinti oranı, bu maddenin üçüncü fıkrası uyarınca uygulanan oranın yarısını aşamaz.

(5) Türkiye'de iş yeri ve daimî temsilcisi bulunmayan mükelleflerin, yetkili makamların izniyle açılan sergi ve panayirlarda yaptıkları ticarî faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar üzerinden, kurum bünyesinde % 15 (*) oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır.



TÜRMOB

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

(6) Yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısımdan ana merkeze aktardıkları tutar üzerinden, kurum bünyesinde % 15 (*) oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır.

(7) Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara (tam mükellef kurumların bu nitelikteki ülkelerde bulunan iş yerleri dahil) nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın % 30 oranında vergi kesintisi yapılır.

a) Emsaline uygun fiyatlarla satın alınan mal ve iştirak hisseleri için yapılan ödemeler, emsaline uygun fiyatlarla deniz ve hava ulaştırma araçlarının kiralanması için yapılan ödemeler ile yapılan işin tamamlanabilmesi bakımından zorunluluk arz eden geçiş ücreti, liman ücreti gibi ödemeler üzerinden yapılacak kesinti oranını; her bir ödeme türü, faaliyet konusu ya da sektör itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye, sifıra kadar indirmeye veya kanunî seviyesine kadar getirmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir.

b) Yurtdışındaki finans kuruluşlarından temin edilen borçlanmalara ilişkin ana para, faiz ve kâr payı ödemeleri ile sigorta ve reasürans ödemeleri üzerinden bu fıkra uyarınca vergi kesintisi yapılmaz.

c) Bu fıkraya göre vergi kesintisine tâbi tutulan ödemeler, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarına göre ayrıca vergi kesintisine tâbi tutulmaz.

(8) Bakanlar Kurulu yukarıdaki fıkralarda belirtilen vergi kesintisi oranlarını, gelir unsurları veya faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye, sifıra kadar indirmeye veya yukarıdaki fıkralarda belirtilen oranın bir katına kadar artırmaya yetkilidir.

(9) (5766 sayılı Kanununun 22 inci maddesiyle değişen ibare, Yürürlük; 2008 yılı kazançlarına uygulanmak üzere yayımı tarihinde) Ticari ve zirai kazançlar hariç olmak üzere bu maddeye göre(**) vergisi kesinti yoluyla alınan kazanç ve iratlar için Kanununun 24 veya 26 ncı maddelerine göre beyanname verilmesi veya bu madde kapsamına girmeyen kazanç ve iratlar için verilecek beyannamelelere söz konusu kazanç ve iratların dahil edilmesi ihtiyaridir. Şu kadar ki, Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (5), (7) ve (14) numaralı bentlerinde yer alan menkul sermaye iratları ile fonların katılma belgelerinden ve yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr paylarının verilecek beyannamelelere dahil edilmesi zorunludur.

(10) Bu maddede geçen hesaben ödeme deyimi, kesintiye tâbi kazanç ve iratları ödeyenleri hak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder.

(11) Yapılacak vergi kesintisinde kazanç ve iratlar gayrisafi tutarları üzerinden dikkate alınır. Kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde vergi kesintisi, fiilen ödenen tutar ile ödemeyi yapanın yüklediği verginin toplamı üzerinden hesaplanır.

(12) Bu Kanuna göre vergi kesintisi yapanlar, yaptıkları vergi kesintisini kayıt ve hesaplarında ayrıca gösterirler.”

Yukarıdaki Kanun maddesinde bahsedilen Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesinin yedinci fıkrâ hükmü aşağıdaki gibidir:

“(Ek fıkra: 20/8/2016-6745/9 md.) Bakanlar Kurulu, ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına, ödeme yapan veya ödemeye aracılık edenlerin vergi kanunlarına göre vergi kesintisi



TÜRMOB

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

yapmak zorunluluğu bulunup bulunmamasına, ödemenin konusunun mal veya hizmet alım satımı olup olmamasına, elektronik ortamda gerçekleştirilip gerçekleştirilmemesine, ödeme yapılanın bu tutarı vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapıp yapmamasına bakılmaksızın, vergiye tabi işlemlere taraf veya aracı olanlara vergi kesintisi yaptırmaya, iş grupları, iş neveleri, sektörler ve emtia grupları itibarıyla, vergiye tabi işlemle ilgili, vergi kanunlarında belirtilen alt ve üst limitler arasında olmak şartıyla, farklı kesinti oranları tespit etmeye yetkilidir.”

Öte yandan Kurumlar Vergisi Kanununun Geçici 1 inci maddesinde, Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesi uyarınca vergi kesintisine tâbi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden, bu Kanun uyarınca ayrıca kesinti yapılmayacağı hükmü mevcuttur.



TÜRMOB

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

2017/3. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı
Gelir Üzerinden Alınan Vergiler (2. Oturum)
11 Kasım 2017 Cumartesi – 18.45 (Sınav Süresi 2 Saat)

SORULAR

SORU 1) Bakliyat ticareti yapan ve Mersin’de yerleşik Arsan A.Ş., yine bakliyat ticareti yapan ve Kanada’da yerleşik Bean Company adlı şirketin %35 paylı ortağıdır. Bean Company, 2012 yılından beri Porto Riko’da bakliyat ticareti yapan Tureng Group adlı şirketin %80 paylı ortağıdır. Yine Mersin’de yerleşik tam mükellef Bay (A)’da Tureng Group’un %25 paylı ortağıdır.

Tureng Group’un 2016 yılı gelirleri aşağıdaki gibidir:

USD	
Ticari hasılat	3.000.000
Menkul kıymet satış geliri	300.000
Tahvil faizi	180.000
Hisse senedi kar payı	360.000
TOPLAM	3.840.000

Porto Riko’da kurumlar vergisi oranı %12’dir. Tureng Group 2016 yılında kar dağıtımını yapmamış olup, 2016 yılı kazanç ve vergi tevkifatları aşağıdaki gibidir:

USD	
Beyan edilen kazanç	3.300.000
Kurumlar vergisinden istisna kazanç	580.000
Vergi tevkifatı	18.000

İSTENEN: Yukarıda yer alan örnekte, Kurumlar Vergisi mevzuatındaki kontrol edilen yabancı kurum kazancı hükümleri açısından yapılacak işlemleri yasal dayanaklarıyla (kazancın oluşmasındaki koşulları da sayarak) açıklayınız. **(20 puan)**

SORU 2) (A) A.Ş. incelemesiz sistemle patent aldığı ve 7 yıllık koruma süresi 01.02.2018 tarihinde sona erecek buluşu için incelemeli sistemle patent verilmesi talebiyle 30.11.2015 tarihinde Türk Patent Enstitüsü’ne başvurmuştur. Başvurusu uygun görülen (A) A.Ş.’nin bu buluşu için 31.12.2017 tarihinde incelemeli sistemle patent verilmiş olup, koruma süresi 01.02.2031 tarihinde sona erecektir.

- (A) A.Ş. sahibi olduğu patenti 15.12.2015 tarihinde 1 yıllığına (B) A.Ş.’ye 800.000 TL bedelle kiralamıştır.

- (A) A.Ş. 2018 yılındaki üretim sürecinde bu buluşunu da kullanarak quartz soba üretmiştir. Sobaların toplam üretim maliyeti 18.000.000 TL olup, bu maliyetin 3.000.000 TL’lik kısmı patentle korunan buluşun üretim sürecinde kullanılması nedeniyle katlanılan maliyetlerden oluşturmaktadır. (A) A.Ş. ürettiği bu sobaların satışından 2018 yılında 3.600.000 TL kazanç elde etmiştir.

- (A) A.Ş. aynı zamanda 2018 yılında söz konusu buluşuna yönelik haklarının ihlal edilmesi neticesinde 600.000 TL tazminat elde etmiştir.

-(A) A.Ş. söz konusu patenti 10.05.2019 tarihinde (D) A.Ş.’ye satmış ve bu satıştan 2.400.000 TL kazanç elde etmiştir.

1



TÜRMOB

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

- (D) A.Ş.'de söz konusu buluşla quartz soba üretimi yaparak 2019 yılında 2.000.000 TL kazanç elde etmiştir.

İSTENEN: Yukarıda yer alan örnekte, Kurumlar Vergisi mevzuatı açısından yapılacak işlemleri yasal dayanaklarıyla açıklayınız. **(10 puan)**

SORU 3) Gelir Vergisi Kanununda yer alan aşağıdaki düzenlemeleri açıklayınız.

- a) Vergilendirilmeyecek değer artışı kazançları **(5 puan)**
- b) Safi değer artışı **(5 puan)**
- c) İhtiyari beyanname verilebilecek haller **(5 puan)**
- d) Emsal kira bedeli esaslı **(5 puan)**



CEVAPLAR

CEVAP 1)

Kurumlar Vergisi Kanununun 7 nci maddesiyle belli şartlar altında yurt dışı iştiraklere yatırım yapan mükelleflere bu iştiraklerinden fiilen kâr payı dağıtılsa bile vergi uygulamaları açısından kâr payı dağıtılmış olduğu kabul edilmekte ve bu suretle bu iştiraklerin kazançlarının Türkiye’de kurumlar vergisine tabi tutulması sağlanmaktadır.

Kontrol edilen yabancı kurum kavramı; tam mükellef gerçek kişi ve kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az %50’sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştirakleri ifade etmektedir.

Maddede sözü edilen “doğrudan veya dolaylı” ve “ayrı ayrı ya da birlikte” ifadeleri ile yurt dışındaki iştirakin ortaklık paylarının grup şirketleri veya gerçek kişiler arasında paylaşılması, maddede belirtilen kontrol oranının altında kalınarak kapsam dışına çıkılması engellenmektedir.

Kanunun 7 nci maddesinde kazancın oluşmasındaki koşullar aşağıdaki gibi sayılmıştır:

“(1) Tam mükellef gerçek kişi ve kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az % 50'sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştiraklerinin kurum kazançları, dağıtılsın veya dağıtılmasın aşağıdaki şartların birlikte gerçekleşmesi halinde, Türkiye'de kurumlar vergisine tâbidir:

“a) İştirakin toplam gayrisafî hasılatının % 25 veya fazlasının faaliyet ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticarî, ziraî veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşması.

b) Yurt dışındaki iştirakin ticarî bilânço kârı üzerinden % 10'dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması.

c) Yurt dışında kurulu iştirakin ilgili yıldaki toplam gayrisafî hasılatının 100.000 YTL karşılığı yabancı parayı geçmesi.

(2) Birinci fıkrada yer alan toplam vergi yükü, Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendindeki tanıma göre tespit edilir.

(3) Kontrol oranı olarak, ilgili hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte sahip olunan en yüksek oran dikkate alınır.”

Kanunun 5 inci maddesinde vergi yükünün, kanunî veya iş merkezinin bulunduğu ülkede ilgili dönemde tahakkuk eden ve kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil olmak üzere toplam gelir ve kurumlar vergisi benzeri verginin, bu dönemde elde edilen toplam dağıtılabılır kurum kazancı ile tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi toplamına oranlanması suretiyle tespit edileceği hüküm altına alınmıştır.

Madde metninde yurt dışı iştirakin kontrol edilen yabancı kurum olup olmadığının tespitinde, kontrol oranı olarak ilgili hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte sahip olunan en yüksek oranın dikkate alınacağı belirtilmiştir. 2016 hesap döneminin farklı tarihlerinde Tureng Group’a Bean Company’in %80, Bay (A)’nında %25 paylı ortak olabilmesi mümkündür. Ancak aynı tarihte %80 ve %25 paylı ortaklık %100’ü aşacağından bu şekilde bir ortaklığın mümkün olmadığı açıktır. Sorunun cevabında %80 ve %25 oranları birlikte dikkate alınarak yapılan ortaklık payı hesaplamaları doğru kabul edilmiştir.



TÜRMOB

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

Yukarıdaki şartların sağlanıp sağlanmadığı aşağıda açıklanmıştır:

Öncelikle Arsan A.Ş., Bean Company adlı şirketin %35 paylı ortağıdır. Bean Company, Tureng Group adlı şirketin %80 paylı ortağı olduğuna göre, dolaylı olarak Tureng Group'un ($35\% \times 80\% = 28\%$) ortağı olmaktadır. Tam mükellef Bay (A)'nın Tureng Group'taki payı %25'dir. Kontrol edilen yabancı kurum kazancının tespitinde %28 ve %25'lik ortaklık payları ile yurt dışı yabancı kurumda %50'lik paya sahip olma koşulunun sağlandığı varsayılmıştır.

Tureng Group'un 2016 yılı geliri 3.840.000 USD olduğuna göre, Kanundaki 100.000 TL'lik hasılat şartı sağlanmıştır.

Kanunun 5 inci maddesinde kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergilerin vergi yükünün hesabında dikkate alınacağı açıklanmıştır. Yine 1 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde ayrıca ilgili ülkede istisna kazançlar üzerinden kesinti suretiyle bir vergi ödenmiş olması halinde, toplam vergi yükünün hesabında ödenen bu verginin de dikkate alınması gerektiği açıklanmıştır.

Sorudaki 18.000 USD tutarındaki vergi kesintisinin kar payı dağıtımı veya istisna kazançlarla ilgili olduğuna dair bir bilgi verilmediğinden bu kesintinin normal kurumlar vergisine mahsuben kesilen bir vergi olduğunun kabul edilmesi gerekir. Bu açıklamalara göre, vergi yükünü aşağıdaki gibi hesaplayabiliriz:

Tureng Group'un kazancından hesaplanan kurumlar vergisi $(3.300.000 - 580.000) \times 12\% = 326.400$ USD'dir. Hesaplanan bu verginin, dağıtılabilir kazanç olan $(3.300.000 - 326.400) = 2.973.600$ USD ile hesaplanan kurumlar vergisi olan 326.400 USD'nin toplamı olan 3.300.000 USD'ye oranlanması sonucu bulunacak vergi yükü $(326.400 / 3.300.000) = 9,89\%$ olacaktır. Bu oranın yukarıda bahsedilen %10'luk vergi yükünden daha az bir vergi yükü olduğu, dolayısıyla kontrol edilen yabancı kurum kazancındaki vergi yükü şartının sağlandığı anlaşılmaktadır. Buna rağmen, 18.000 USD tutarındaki kesintiyi kar payı dağıtımı veya istisna kazançlarla ilgili bir vergi kesintisi olduğu varsayımıyla vergi yükünün hesaplamasında kullanan ve bu suretle $(326.400 + 18.000 / 3.300.000) = 10,43\%$ oranını hesaplayan adayların cevapları da doğru kabul edilmiştir.

Öte yandan Tureng Group'un ticarî, ziraî veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerinin toplamı $(300.000 + 180.000 + 360.000) = 840.000$ USD'dir. Bu durumda, Tureng Group'un toplam gayri safi hasılatının $(840.000 / 3.840.000) = 21,87\%$ 'si pasif nitelikteki gelirlerden oluşmaktadır. Kanundaki %25'lik şart sağlanmadığından kontrol edilen yabancı kurum kazancı hükümleri açısından yapılacak herhangi bir işlem mevcut değildir.

CEVAP 2)

Kurumlar Vergisi Kanununun "**Sınai mülkiyet haklarında istisna**" başlıklı 5/B maddesinde aşağıdaki hükümler mevcuttur:

"(1) Türkiye'de gerçekleştirilen araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşların;

a) Kiralanması neticesinde elde edilen kazanç ve iratların,

b) Devri veya satış neticesinde elde edilen kazançların,

c) Türkiye'de seri üretime tabi tutularak pazarlanmaları hâlinde elde edilen kazançların,

ç) Türkiye'de gerçekleştirilen üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmının,



TÜRMOB

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

% 50'si kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisna, buluşa yönelik hakların ihlal edilmesi neticesinde elde edilen gelirler ile buluş nedeniyle alınan sigorta veya diğer tazminatlar için de uygulanır.

(2) İstisnanın uygulanabilmesi için;

a) İstisna uygulamasına konu buluşun, 24/6/1995 tarihli ve 551 sayılı Patent Haklarının Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında patent veya faydalı model belgesi verilerek koruma altına alınan buluşlar arasında yer alması ve buluşa ilişkin incelemeli sistem ile patent veya araştırma raporu sonucunda faydalı model belgesi alınması,

...
(6728 sayılı kanunun 57 inci maddesiyle değişen fıkra;Yürürlük 09.08.2016)"(3) İstisna uygulamasına patent veya faydalı model belgesinin verildiği tarihten itibaren başlanır ve ilgili patent veya faydalı model belgesi için sağlanan koruma süresi aşılmamak kaydıyla bu istisnadan yararlanılabilir. Buluşun üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların, patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmı, ayrıştırılmak suretiyle transfer fiyatlandırması esaslarına göre tespit edilir.

...”

*(A) A.Ş.'nin sahip olduğu patenti 15.12.2015 tarihinde 1 yıllığına (B) A.Ş.'ye kiralaması karşılığı aldığı 800.000 TL tutarındaki kira bedeli patent incelemesiz sistemli olduğundan kurumlar vergisi istisnasına tabi değildir.

*(A) A.Ş. 2018 yılındaki üretim sürecinde bu buluşunu da kullanarak ürettiği quartz soba satışından elde ettiği kazancının, üretimde kullanılan ve patentle korunan buluşuna atfedilebilecek kısmı [3.600.000 TL x (3.000.000 TL / 18.000.000 TL)=] 600.000 TL olup, bu kazancının %50'lik kısmı olan (600.000 TL x %50) 300.000 TL istisna uygulamasında dikkate alınabilecektir.

* (A) A.Ş.'nin 2018 yılında söz konusu buluşuna yönelik haklarının ihlal edilmesi neticesinde elde ettiği 600.000 TL tazminatın %50'si (600.000*%50=) 300.000 TL kurumlar vergisinden istisnadır.

(A) A.Ş.'nin söz konusu patenti 10.05.2019 tarihinde (D) A.Ş.'ye satışından elde ettiği 2.400.000 TL kazancın %50'si (2.400.000%50=) 1.200.000 TL'de kurumlar vergisinden istisnadır.

(D) A.Ş.'de söz konusu buluşla 2019 yılında ürettiği quartz soba satışından elde ettiği 2.000.000 TL kazancın %50'si (2.000.000%50=)1.000.000 TL'de kurumlar vergisinden istisnadır.

CEVAP 3)

a) Vergilendirilmeyecek değer artışı kazançları 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun diğer kazanç ve iratların düzenlendiği bölümündeki 81 inci maddede aşağıdaki gibi düzenlenmiştir.

“Vergilendirilmeyecek Değer Artışı Kazançları

Madde 81

Aşağıdaki yazılı hallerde değer artışı kazancı hesaplanmaz ve vergilendirilmez :

1. Ferdi bir işletmenin sahibinin ölümü halinde, kanunî mirasçılar tarafından işletmenin faaliyetine devam olunması ve mirasçılar tarafından işletmeye dahil iktisadî kıymetlerin kayıtlı değerleriyle (bilanço esasına göre defter tutuluyorsa bilançonun aktif ve pasifiyle bütün halinde) aynen devir alınması.



TÜRMOB

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

2. Kazancı bilanço esasına göre tespit edilen ferdi bir işletmenin bilançosunun bir sermaye şirketine aktif ve pasifiyle bütün halinde devrolunması, devir alan şirketin bilançosuna aynen geçirilmesi ve devredilen ferdi işletmenin sahip veya sahiplerinin şirketten, devir bilançosuna göre hesaplanan öz sermayesi tutarında ortaklık payı alması (Bu ortaklık payını temsil eden hisse senetlerinin nama yazılı olması şarttır.).

3. Kollektif ve adi komandit şirketlerin bu maddenin (2) numaralı bendinde yazılı şartlar dahilinde nev'i değiştirerek sermaye şirketi haline dönüşmesi (Kollektif ve adi komandit şirketlerin şekil değiştirerek anonim şirket haline dönüşmesi halinde şekil değiştiren kollektif ve adi komandit şirketlerin ortaklarının anonim şirketteki ortaklık paylarını gösteren hisse senetlerinin nama yazılı olması şarttır.)”

b) Safi değer artışı da Gelir Vergisi Kanununun diğer kazanç ve iratların düzenlendiği bölümündeki Mük. 81 inci maddede aşağıdaki gibi düzenlenmiştir.

“Safi Değer Artışı

Mükerrer Madde 81

Değer artışında safi kazanç, elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarından, elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedelleri ile elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesi suretiyle bulunur. Hâsılâtın ayın ve menfaat olarak sağlanan kısmının tutarı Vergi Usul Kanununun değerlendirme ile ilgili hükümlerine göre tayin ve tespit olunur.

Maliyet bedelinin mükelleflerce tespit edilememesi halinde maliyet bedeli yerine; Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre, takdir komisyonlarınca tespit edilecek bedel, kazancı bilanço veya işletme hesabı esasına göre tespit edilen işletmelerde ise son bilançoda veya envanter kayıtlarında gösterilen değer esas alınır.

İşletmeye dahil amortismanla tâbi iktisadî kıymetlerin elden çıkarılması halinde, iktisadî kıymetlerin maliyet bedeli yerine amortismanlar düşüldükten sonra kalan net değeri esas alınır.

Menkul kıymetlerin elden çıkarılmasında, iktisap bedelinin tevsik edilememesi halinde Vergi Usul Kanununun 266 ncı maddesinde yazılı itibari değer iktisap bedeli olarak kabul edilir.

Dar mükelleflerin (kurumlar dahil), yabancı sermaye mevzuatına göre ilgili mercilerden izin almak suretiyle, Türkiye'ye bizzat getirdikleri nakdî veya aynî sermaye karşılığında iktisap ettikleri menkul kıymetler ile iştirak hisselerini elden çıkarmalarından doğan değer artışı kazançlarının hesabında, kur farkından doğan kazançlar dikkate alınmaz. Şu kadar ki, bu mükelleflerin Türkiye'de elde ettikleri kazançların, münhasıran bu menkul kıymet veya iştirak hisseleri dolayısıyla elde edilen menkul sermaye iratlarından ve bu kıymet veya hisselerin elden çıkarılmasından doğan değer artışı kazançlarından ibaret olması şarttır. Bu mükelleflerin, Türkiye'de menkul kıymet alım satımıyla devamlı olarak uğraşmaları halinde, kur farkından doğan kazançlar da ticarî kazancın hesabında dikkate alınır.

Kur farkından doğan kazançların hesabında, menkul kıymet veya iştirak hisselerinin iktisabına tahsis edilen yabancı sermayenin bu kıymet veya hisselerin iktisap tarihindeki Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuruna göre hesaplanan Yeni Türk Lirası karşılığı ile bu kıymet veya hisselerin elden çıkarılması tarihindeki aynı miktar yabancı sermayenin Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuruna göre hesaplanan Yeni Türk Lirası karşılığı arasındaki fark esas alınır.

Mal ve hakların elden çıkarılmasında iktisap bedeli, elden çıkarılan mal ve hakların, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsünce belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış



oranında artırılarak tespit edilir. Şu kadar ki, bu endekslemenin yapılabilmesi için artış oranının % 10 veya üzerinde olması şarttır.”

c) İhtiyari beyanname verilebilecek haller Gelir Vergisi Kanununun 101 ve Geçici 67 nci maddesinin 11 inci fıkrasında düzenlenmiştir.

Kanunun 101 inci maddesinde, geliri telif ve patent haklarının satışından ibaret olan ve tamamı üzerinden tevkif suretiyle gelir vergisi ödemiş bulunan dar mükellefiyete tabi kimselerin bu gelirleri için münferit beyanname vermelerinin ihtiyari olduğu hükme bağlanmıştır.

Kanunun Geçici 67 nci maddesinin 11 inci fıkra hükmü ise aşağıdaki gibidir:

“Dar mükellefler de dahil olmak üzere, bu madde kapsamında tevkifata tabi tutulan ve yıllık veya münferit beyanname ile beyan edilmeyeceği belirtilen menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından doğan kazançlar için takvim yılı itibariyle yıllık beyanname verilebilir. Beyan edilen gelirden, aynı türden menkul kıymetler için yıl içinde oluşan zararların tamamı mahsup edilebilir. Beyan edilen gelir üzerinden % 15 (2006/10731 sayılı BKK’da değişiklik yapan 2012/3141 sayılı BKK ile (11) numaralı fıkroda yer alan oran; hisse senetlerine ve hisse senedi endekslerine dayalı olarak yapılan vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri, İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören aracı kuruluş varantları dahil olmak üzere hisse senetleri (menkul kıymetler yatırım ortaklıkları hisse senetleri hariç) ve hisse senedi yoğun fonların katılma belgelerinden elde edilen kazançlar için %0, diğer kazançlar için %10) oranında vergi hesaplanır. Hesaplanan vergiden yıl içinde tevkif edilen vergiler mahsup edilir, mahsup edilemeyen tutar genel hükümler çerçevesinde red ve iade edilir. Şu kadar ki, mahsup edilemeyen zararlar izleyen takvim yıllarına devredilemez.”

d) Emsal kira bedeli esaslı Gelir Vergisi Kanununun gayrimenkul sermaye iradının düzenlendiği bölümündeki 73 üncü maddede aşağıdaki gibi düzenlenmiştir.

“Emsal Kira Bedeli Esası

Madde 73

Kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri emsal kira bedelinden düşük olamaz. Bedelsiz olarak başkalarının intifasına bırakılan mal ve hakların emsal kira bedeli, bu mal ve hakların kirası sayılır. Bina ve arazide emsal kira bedeli, yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce takdir veya tespit edilmiş kirası, bu suretle takdir veya tespit edilmiş kira mevcut değilse Vergi Usul Kanunu'na göre belirlenen vergi değerinin % 5'idir. Diğer mal ve haklarda emsal kira bedeli, bu mal ve haklarının maliyet bedelinin, bu bedel bilinmiyorsa, Vergi Usul Kanunu'nun servetlerin değerlendirilmesi hakkındaki hükümlerine göre belli edilen değerlerinin % 10'udur.

Aşağıda yazılı hallerde emsal kira bedeli esaslı uygulanmaz:

1. Boş kalan gayrimenkullerin muhafazaları maksadiyle bedelsiz olarak başkalarının ikametine bırakılması;
2. Binaların mal sahiplerinin usul, füru veya kardeşlerinin ikametine tahsis edilmesi (Usul, füru ve kardeşlerden herbirinin ikametine birden fazla konut tahsis edilmiş ise bu konutların yalnız birisi hakkında emsal kira bedeli hesaplanmaz. Kardeşler evli ise eşlerden sadece biri için emsal kira bedeli hesaplanmaz.);
3. Mal sahibi ile birlikte akrabaların da aynı evde veya dairede ikamet etmesi.

4.Genel bütçeye dahil daireler ve katma bütçeli idareler, il özel idareleri ve belediyeler ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarınca yapılan kiralamalarda.”