



TÜRMOB

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

2019/2. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı

Gelir Üzerinden Alman Vergiler

31 Ağustos 2019 Cumartesi – Saat: 16:00 (Sınav Süresi 3,5 Saat)

Uyarı: Cevaplama öncesi, sorularda eksik sayfa ya da basım hatası bulunup bulunmadığını kontrol ediniz ve gerektiğinde sınav görevlilerine başvurunuz.

GENEL AÇIKLAMA

(Soruları çözmeye başlamadan önce mutlaka okuyunuz.)

*Bu oturumda sorulan bütün sorularda, soruda aksi belirtilmedikçe, cevaplarda konu sadece gelir (stopaj dahil) ve kurumlar vergisi (stopaj dahil) çerçevesinde dikkate alınacak, geçici vergi ve diğer vergilere (KDV, ÖTV, Damga vergisi vb.) ilişkin değerlendirme yapılmayacaktır. Tartışmalı konulara ilişkin verilen cevaplarda Maliye Bakanlığı'nın konuya ilişkin görüşleri esas alınacaktır.

*Soruların çözümünde aksi belirtilmedikçe Türkiye Cumhuriyeti ile diğer ülkeler arasında mevcut ikili vergi anlaşmalarında yer alan düzenlemeler dikkate alınmayacaktır.

*Cevaplarda ileri sürülen hususlara ilişkin dayanaklara yer verilmeli ve açıklamalar net olmalıdır.

SORULAR

SORU 1) Avukat Sadık KARALAR, İstanbul'da bulunan avukatlık bürosunda serbest avukatlık faaliyetinde bulunmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu hükümleri çerçevesinde tam mükellef olan Avukat Sadık KARALAR'ın 2018 yılında elde ettiği kazanç ve iratlara ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

1- Avukat Sadık KARALAR, (X) Bankası AŞ ile yaptığı serbest avukatlık sözleşmesine istinaden dava ya da icra takibi sonunda karşı taraf aleyhine avukatlık asgari ücret tarifesine göre takdir ve hükmedilecek olan avukatlık ücretinin yarısını almayı, söz konusu ücretin diğer yarısını ise anılan bankaya peşinen bırakmayı kabul ve taahhüt etmiş, bu sözleşme kapsamında 2018 yılında elde ettiği ve brüt 400.000 TL vekalet ücretinin yarısı olan 200.000 TL'yi (X) Bankası AŞ'ne bırakmıştır. (3 PUAN)

2- Avukat Sadık KARALAR'ın avukatlık bürosunda yanında ücretli olarak çalışan Avukat Osman ÖZENSİZ 2018 yılı içerisinde mazeretsiz olarak müvekkillerin bazı duruşmalarına katılmamış, bu nedenle de müvekkiller bir kısım yasal haklarından yararlanamadıklarından zarara uğramışlardır.

Zarara uğrayan müvekkiller Avukat Sadık KARALAR'a ait avukatlık bürosunun kendilerini maddi ve manevi zarara uğrattığı gerekçesiyle açtıkları davaları kazanmış ve Avukat Sadık KARALAR, 2018 yılı içerisinde zarara uğrayan müvekkillerine uğramış oldukları zararların tazmini için 200.000 TL maddi, 50.000 TL'si manevi olmak üzere toplam 250.000 TL ödemede bulunmuştur. (3 PUAN)

3- Avukat Sadık KARALAR Serbest Avukat olarak faaliyet gösterdiği kendisine ait ve serbest meslek kazanç defterinde envanterine 300.000 TL maliyet bedeli ile kayıtlı olan 150 metrekarelik bürosunun 50 metrekarelik bölümünü bir başka avukat arkadaşına aylık 1.500 TL bedelle kiraya vermiş ve 2018 yılında bu kiralama faaliyeti neticesinde brüt 18.000 TL kira hasılatı elde etmiştir. Avukat Sadık KARALAR bahse konu bina için hesaplamış olduğu 6.000 TL tutarındaki amortismanın tamamını serbest meslek kazanç defterine gider olarak kaydetmiştir. (3 PUAN)

4- Avukat Sadık KARALAR öteden beri avukatlığını yaptığı (Z) İnşaat Anonim Şirketi ile birlikte Kurumlar Vergisi Kanunu hükümleri çerçevesinde bir iş ortaklığı kurmuş olup, bahse konu iş ortaklığı 05.03.2015 tarihinde başladığı İstanbul Adliyesi Ek Hizmet Binası yapım işini 18.11.2017 tarihinde tamamlamıştır.

İş ortaklığı söz konusu işe ilişkin kurumlar vergisi beyannamesini bağlı olduğu vergi dairesine 20.04.2018 tarihinde vermiş ve mükellefiyetle ilgili ödevlerin tamamını yerine getirmiştir. İş ortaklığının kazancından Sadık KARALAR'ın hissesine isabet eden net 425.000 TL aynı tarih olan 20.04.2018 tarihinde şahsa ait banka hesabına yatırılmıştır. (4 PUAN)



TÜRMÖB

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

5- Sadık KARALAR'ın Muğla ilinde mülkiyeti kendisine ait olan 3000 adet zeytin ağacından oluşan bir zeytinliği bulunmaktadır. 2018 yılında bahse konu zeytinliğinden 30.000 kilogram zeytin elde etmiş ve ürettiği zeytinin 18.000 kilogramını yıl içinde bir zeytinyağı fabrikasına 5 TL/kg birim bedelle satmış, 300 kilogramını kendisi ve eşinin zeytin ve zeytinyağı tüketimi ihtiyacını karşılamak üzere ayırmış, kalan 11.700 kilogramını ise zeytin fiyatları istediği düzeyde olmadığı için daha sonra satmak üzere depolamıştır. Sadık KARALAR bahse konu zirai faaliyeti için zirai işletme hesabı esasına göre defter tutmakta olup, faaliyetine ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir. (5 PUAN)

Dönem Başı Zeytin Stoku		YOK
Dönemde Üretilen		30.000 Kg
Dönem İçinde Satılan		18.000 Kg
Şahsi İhtiyacı İçin Tüketilen		300 Kg
Dönem Sonu Zeytin Stoku		11.700 Kg
Satış Hasılatı 18.000 Kg*5 TL		90.000 TL
Zeytinyağı Fabrikasında Yapılan Stopaj (90.000 TL * %2)		1.800 TL
Toplam Zeytin Üretim Maliyeti		75.000 TL

Diğer taraftan Tarım ve Orman Bakanlığı tarafından 2018 yılı içerisinde doğrudan gelir desteği kapsamında Sadık KARALAR'a 30.000 TL hibe destek ödemesi yapılmıştır.

6- Avukat Sadık KARALAR 50 malikin eşit hakka sahip bulunduğu İstanbul Hukukçular Sitesinde tapuda kendi adına kayıtlı meskende ikamet etmektedir. İstanbul Hukukçular Sitesi yönetimi 2018 yılında sitenin ortak kullanım alanında bulunan işyeri olarak kiraya verdiği 4 adet gayrimenkulden yıllık brüt 250.000 TL, mesken olarak kiraya verdiği ihtiyaç fazlası 2 adet kapıcı dairesinden ise yıllık 80.000 TL kira geliri elde etmiştir.

İşyeri kira ödemelerinin gayrisafi tutarı üzerinden kiracılar tarafından %20 oranında tevkifat yapılarak beyan edilmiş, kiralama faaliyeti sonucu elde edilen kira hâsılatının tamamı sitenin ihtiyaçları için kullanılmış olup, İstanbul Hukukçular Sitesi yönetimi bu kapsamda doğan kira gelirinden maliklere bir ödemede bulunmamıştır.

Avukat Sadık KARALAR kat maliki bulunduğu, İstanbul Hukukçular Sitesinin aynı zamanda yöneticisi olup, aylık 2.000 TL aidat ödemesi olan sitede Kat Malikleri Kurulunda alınan karara uygun olarak yönetici olması nedeniyle aidat ödememektedir. 2018 yılında diğer kat maliklerinin her biri yıllık 24.000 TL aidat ödemiştir. (5 PUAN)

7- Avukat Sadık KARALAR, RÖTAR İnşaat AŞ tarafından inşa edilmekte olan bir konut projesinden 25.02.2016 tarihinde 500.000 TL bedelle yeni bir gayrimenkul satın almış olup, aralarında imzalanan sözleşmede; satın alınan gayrimenkulün 30.04.2018 tarihine kadar teslim edileceği, bu tarihte teslim edilememesi halinde gecikilen her ay için satış bedelinin binde 4'ü oranındaki bir tutarın kira bedeli kaybı ve sair tüm zararlar karşılığı olarak, RÖTAR İnşaat AŞ tarafından Avukat Sadık KARALAR'a ödeneceği kararlaştırılmıştır.

RÖTAR İnşaat AŞ, 2018 yılı içinde projeyi tamamlayıp, konutunu teslim edemediği için Sadık KARALAR'a 16.000 TL ödemede bulunmuştur. (3 PUAN)

8- Avukat Sadık KARALAR'ın oğlu Mahmut KARALAR 24.07.2018 tarihinde geçirmiş olduğu bir trafik kazası neticesinde vefat etmiştir. Mahmut KARALAR sağlığında, iki arkadaşı ile birlikte internet üzerinden satış yapan 250.000 TL sermayeli XYZ Kollektif Şirketi'nin %40 oranında hissedarı olup, vefatı üzerine bu hissenin tamamı veraset yoluyla babası Sadık KARALAR'a intikal etmiştir.

Sadık KARALAR vefat eden oğluna ait 100.000 TL sermaye payına sahip XYZ Kollektif Şirketi'ne ait hissenin tamamını 25.07.2018 tarihinde diğer ortaklara 500.000 TL bedelle satmıştır. (4 PUAN)



TÜRMÖB

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

9- Sadık KARALAR 10.01.2018 tarihinde halka açık olmayan SIRDAŞ AŞ'nin %20 oranındaki hisse senedini 1.000.000 TL bedelle satın almış ve alış bedeli olan 1.000.000 TL'nin tamamını banka kredisi ile finanse etmiştir. SIRDAŞ AŞ'nin 15.03.2018 tarihinde yapılan genel kurulunda önceki dönem karlarının dağıtımına karar verilmiş olup, Sadık KARALAR'ın hissesine isabet eden net 240.000 TL tutarındaki kâr payı 20.03.2018 tarihinde banka hesabına yatırılmıştır.

Sadık KARALAR, hisse senedi alımıyla ilgili olarak kullanmış olduğu banka kredisine istinaden Bankaya 2018 yılı içinde 200.000 TL anapara, 120.000 TL faiz olmak üzere toplam 320.000 TL ödemede bulunmuştur. (3 PUAN)

10- Avukat Sadık KARALAR'ın üniversiteden arkadaşı olan Cemal SARILAR, memuriyetten emekli olduktan sonra bir avukatlık bürosu açmayı planlamış, bu nedenle yeni bir büro satın alırken arkadaşı Sadık KARALAR'dan borç para istemiştir.

Avukat Sadık KARALAR, arkadaşı Cemal SARILAR'ın borç para talep etmesi üzerine bankada altı aylık vadeli döviz tevdiat hesabında 300.000 ABD Dolarının bulunduğunu ve istediği takdirde bu parayı bankadan vadesini bozdurmak suretiyle çekerek kendisine aynı şartlarla verebileceğini ifade etmiştir. Cemal SARILAR'ın bu şartları kabul etmesi üzerine 15.03.2018 tarihinde vadeli hesaptaki parasının tamamını çekerek arkadaşına vermiştir.

Cemal SARILAR kararlaştırdıkları tarih olan 14/09/2018 tarihinde, Avukat Sadık KARALAR'a 300.000 ABD Doları borcunun yanı sıra uğradığı faiz kaybı olan 6.000 ABD Dolarının tamamını defaten ödemiştir. (15.03.2018 tarihli 1 ABD Doları kuru =3,8875 TL, 14.09.2018 tarihli 1 ABD Doları kuru=6,0659 TL) (4 PUAN)

11- Avukat Sadık KARALAR yaklaşık 20 yıldır takas veya satın alma yolu ile tedarik ettiği eski tarihli posta pulları ile ilgili koleksiyon yapmakta olup, söz konusu koleksiyonun kaç liraya mal olduğuna dair elinde bir belge bulunmamaktadır. Mükellef, bahse konu pul koleksiyonunu kurduğu Pul Müzesinde sergilemek isteyen PTT AŞ'ne gider pusulası ile satmış ve bu satıştan 48.000 TL kazanç elde etmiştir. (3 PUAN)

12- Avukat Sadık KARALAR'ın İsviçre'deki bir bankada yatırım hesabı bulunmaktadır. Bu banka aracılığıyla 2018 yılı içerisinde New York borsasına kote edilmiş yabancı şirket hisse senetlerinin alım-satımından 120.000 TL tutarında zarar, elinde bulunan T.C. Hazinesince ihraç edilmiş olan 2043 yılı vadeli Eurobondların alım-satımından ise 210.000 TL kazanç elde etmiştir. (3 PUAN)

13- Avukat Sadık KARALAR, Türkiye'de gerçekleştirdiği faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşunun patentini 11.05.2018 tarihinde tescil ettirmiş ve patent üzerindeki hakkını 25.11.2018 tarihinde Teknokolik AŞ'ye 400.000 TL'ye satmıştır.

Diğer taraftan Avukat Sadık KARALAR, tam mükellef gerçek kişi Ahmet SOLMAZ'ın, Türkiye'de gerçekleştirdiği araştırma ve geliştirme faaliyetleri neticesinde ortaya çıkardığı ve tescil ettirdiği buluşunun patentini 01.10.2018 tarihinde kendisinden satın almış ve sonrasında bu patenti 01.11.2018 tarihinde Zümrüt AŞ'ye yıllık 12.000 TL brüt bedel üzerinden 8 yıllığına kiralamıştır. Zümrüt AŞ, 8 yıllık kira bedeli olan brüt 96.000 TL'nin tamamını 01.11.2018 tarihinde defaten ödemiştir. (4 PUAN)

14- Avukat Sadık KARALAR 15.04.2017 tarihinde 500.000 TL bedelle satın aldığı ve kendi adına kayıtlı bulunan bir arsası üzerine vefat eden oğlu Mahmut KARALAR adına bir ilköğretim okulu yapıp bağışlamak üzere 01.09.2018 tarihinde Millî Eğitim Bakanlığı ile bir protokol imzalamıştır. Bahse konu okul inşaatının 3 yıl sürmesi planlanmakta olup, devam eden inşaat için 2018 yılında yapılan harcamaların toplam tutarı 220.000 TL'dir. (3 PUAN)



TÜRMOB

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

DİĞER VERİLER;

a) 2018 gelirleri için uygulanacak bazı istisna ve beyan sınırları tutarları şöyledir.

Mesken Kira Hasılat İstisnası	4.400 TL
Değer artış kazançlarına ilişkin istisna	12.000 TL
Arızı kazançlara ilişkin istisna	27.000 TL
Tevkifat ve istisnaya konu olmayan menkul ve g.menkul sermaye iratlarına ilişkin beyanname verme sınırı	1.800 TL
Tevkifata tabi ücret, menkul ve g.menkul sermaye iratlarına ilişkin beyan. verme sınırı	34.000 TL

b) Soruların çözümünde ihtiyaç duyulması halinde kullanılacak Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksleri (Yİ-ÜFE)

YIL	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK
2018	319,60	328,17	333,21	341,88	354,85	365,60	372,06	396,62	439,78	443,78	432,55	422,94
2017	284,99	288,59	291,58	293,79	295,31	295,52	297,65	300,18	300,9	306,04	312,21	316,48
2016	250,67	250,16	251,17	252,47	256,21	257,27	257,81	258,01	258,77	260,94	266,16	274,09
2015	236,61	239,46	241,97	245,42	248,15	248,78	247,99	250,43	254,25	253,74	250,13	249,31

c) 2018 yılı gelirlerine uygulanacak Gelir Vergisi vergi tarifesi aşağıdaki gibidir:

14.800 TL'ye kadar	%15
34.000 TL'nin 14.800 TL'si için 2.220 TL, fazlası	%20
80.000 TL'nin 34.000 TL'si için 6.060 TL, (Ücret gelirlerinde 120.000 TL'nin 34.000 TL'si için 6.060 TL), fazlası	%27
80.000 TL'den fazlasının 80.000 TL'si için 18.480 TL, (Ücret gelirlerinde 120.000 TL'den fazlasının 120.000 TL'si için 29.280 TL), fazlası	%35

4 / 7

d- Gelir Vergisi Kanunu'nun 54. Maddesinde zeytin üretiminde ile bir işletme büyüklüğü ölçüsü 2.500 ağaç olarak belirlenmiştir.

İSTENEN: (TOPLAM 50 PUAN)

Avukat Sadık KARALAR'ın 2018 yılında gerçekleştirdiği faaliyet, yatırım ve işlemleri nedeniyle elde ettiği kazanç ve iratları, Gelir Vergisi Kanunu ve ilgili mevzuat uyarınca değerlendirip hangi tür gelir ya da kazanç kapsamına gireceğini, gelir vergisi hesaplanmasında dikkate alınıp alınmayacağını, gelir vergisi beyannamesine dahil edilip edilmeyeceğini, bu kazanç ve iratlar üzerinden kesilen vergilerin mahsup durumunu dayanakları ile belirtiniz. (Yıllık gelir vergisi beyannamesi düzenlemeniz istenmemektedir.)

(PUAN DAĞILIMI: 1, 2, 3, 7, 9, 11, 12, 14. Şıklar 3'er Puan; 4, 8, 10, 13. Şıklar 4'er Puan; 5, 6. Şıklar 5'er Puandır.)



TÜRMOB

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

SORU 2) Lezzet Anonim Şirketi, kanuni merkezi Brüksel’de bulunan ve Belçika’da çikolata üretimi-satışı faaliyetinde bulunan SUGAR Anonim Şirketinin 15.03.2016 tarihinden bu yana %25 oranında ortağı bulunmaktadır. SUGAR Anonim Şirketinin 15.03.2018 tarihinde gerçekleşen genel kurulunda 2017 yılı karından brüt 400.000 Euro’luk kısmın ortaklara dağıtımına karar vermiş olup, şirketin Belçika vergi idaresine verdiği 2017 yılı hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde yer alan özet bilgiler aşağıdaki gibidir.

Kurum Kazancı (Ticari Bilanço Karı)	1.000.000 Euro
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler Toplamı	100.000 Euro
İndirim ve İstisnalardan Önceki Kurum Kazancı	1.100.000 Euro
Kurumlar Vergisinden İstisna Kazanç Tutarı	400.000 Euro
Mahsup Edilebilecek 2016 Yılı Mali Zararı (Ticari Zarar Yok)	150.000 Euro
Kurumlar Vergisi Matrahı	550.000 Euro
Kurumlar Vergisi Oranı	%25
Hesaplanan Kurumlar Vergisi	137.500 Euro

Diğer taraftan Belçika vergi mevzuatına göre şirketlerce yapılan kâr dağıtımları ayrıca %10 vergi kesintisine tabi bulunmaktadır. Bu çerçevede Şirketçe 20.04.2018 tarihinde dağıtılan 2017 yılı karından Lezzet Anonim Şirketi’ne isabet eden brüt 100.000 Euro üzerinden de %10 oranında vergi kesintisi yapılmıştır. Lezzet Anonim Şirketi bahse konu iştirak kazancını 15.02.2019 tarihinde Türkiye’deki banka hesabına aktarmıştır. Lezzet Anonim Şirketi ,7143 sayılı Kanunun varlık barışı veya iştirak kazancı istisnasına ilişkin özel hükümlerinden yararlanmamıştır.

İSTENEN: Bu veriler çerçevesinde Lezzet Anonim Şirketi’nin elde ettiği kazancı, Kurumlar Vergisi Kanunu ve ilgili mevzuat uyarınca değerlendirerek kurum kazancının hesaplanmasında dikkate alınıp alınmayacağını, varsa ilgili istisnadan yararlanmak için gerekli şartları taşıyıp taşımadığını ayrı ayrı açıklayarak, bu kazançla ilişkin yurt dışında ödenen vergilerin Türkiye’de hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup durumunu dayanakları ile belirtiniz. (10 PUAN)

5 / 7

SORU 3) ATAMER Anonim Şirketi’nin 15.03.2018 tarihinde yapılan genel kurulunda hissedarlar, 10.000.000 TL olan şirket sermayesinin Türk Ticaret Kanunu hükümleri çerçevesinde azaltılarak, 2.000.000 TL’ye indirilmesi yönünde karar almıştır. Bahse konu sermaye azaltımı işlemleri 15.08.2018 tarihinde tamamlanarak, azaltılan sermayenin vergi ve diğer yasal yükümlülükler düşüldükten sonra kalan tutarı ortaklara hisseleri oranında ödenmiştir.

ATAMER Anonim Şirketi’nin azaltım tarihi itibarıyla 10.000.000 TL tutarındaki sermayesi aşağıdaki unsurlardan oluşmaktadır.

Sermaye Unsuru	Tutarı (TL)
Ortaklarca Nakden Ödenen Sermaye	1.500.000
Sermayeye Eklenmiş Olan Enflasyon Düzeltmesi Olumlu Farkları	1.300.000
Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e Bendi Kapsamında 2016 Yılında Yapılan Taşınmaz Satışından Doğan ve 02.01.2017 Tarihinde Özel Fon Hesabına Alınıp, 2017 Yılı İçinde Sermayeye Eklenen İstisna Kazançtan Kaynaklanan Kısım	2.000.000
Sermayeye Eklenmiş Olan Emisyon Primleri	1.700.000
Sermayeye Eklenmiş Olan 6736 Sayılı Kanun’un Stok Affına İlişkin Hükümlerinden Doğan Emtia Karşılığı Hesabından Kaynaklanan Kısım	1.000.000
Sermayeye Eklenmiş Olan Geçmiş Yıl Karlarından Kaynaklanan Kısım	2.500.000
TOPLAM SERMAYE	10.000.000

İSTENEN: Hazine ve Maliye Bakanlığı uygulamaları çerçevesinde ATAMER Anonim Şirketi’nin yukarıda verilen sermaye azaltımı işlemi dolayısıyla varsa muhatap olabileceği mali yükümlülükleri gerekçeleriyle birlikte kısaca açıklayınız. (12 PUAN)



TÜRMOB

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

SORU 4) Kanuni merkezi Türkiye’de bulunan Uğur Anonim Şirketi, Türkmenistan’da kurulu olan BROWN Şirketi’nin %30 oranında ortağı olup, BROWN Şirketi’nin %70 hisseli diğer ortağı ise Singapur’da kurulu YELLOW Şirketi’dir.

YELLOW Şirketi’nin hisselerinin %60’ı Singapur vatandaşına, kalan %40’lık kısmı ise Türkiye’de tam mükellef gerçek kişi olarak vergilendirilen ve Uğur Anonim Şirketi ile hiçbir biçimde ilişkili kişi olmayan Duran ERDEM’e aittir. Söz konusu şirketler kuruluşundan bu yana aynı ortaklık yapısına sahiptir.

BROWN Şirketi’nin kurulu bulunduğu Türkmenistan’da 01 Temmuz-30 Haziran hesap dönemini kullanmaktadır. BROWN Şirketi’nin 01 Temmuz 2017-30 Haziran 2018 hesap döneminde gayrisafi hasılatının TL cinsinden karşılığı 5.000.000 TL olup, bu hasılatın 2.000.000 TL’lik kısmı faiz geliri, kâr payı ve menkul kıymet satış gelirinden oluşmaktadır. Türkmenistan’da uygulanan kurumlar vergisi oranı %8’dir.

25.08.2018 tarihinde toplanan BROWN Şirketi Genel Kurulu; Şirketin 1 Temmuz 2016-30 Haziran 2017 dönemine ait ve tamamı pasif nitelikte gelirlerden oluşan 2.000.000 TL tutarındaki karının tamamının 31.08.2018 tarihinde dağıtımına, buna karşın 1 Temmuz 2017-30 Haziran 2018 hesap dönemi karı olan 1.500.000 TL’nin dağıtılmayarak Şirket sermayesine eklenmesine karar vermiştir.

İSTENEN: Bu veriler çerçevesinde; Kanuni merkezi Türkiye’de bulunan Uğur Anonim Şirketi’nin Türkmenistan’da kurulu Brown Şirketi’nin kazançları dolayısıyla Türkiye’de beyana konu etmesi gereken bir kazancın olup olmadığını gerekçeleriyle açıklayarak, varsa tutarını hesaplayınız. (8 PUAN)

SORU 5) Turuncu Enerji Anonim Şirketi, %25 oranında ortağı Lacivert İnşaat Anonim Şirketi’nden 2017 yılı içerisinde tamamı defaten 3. yılın sonunda ödenmek üzere, yıllık %4 faiz ile 5.000.000 ABD Doları borç para almıştır.

Bahse konu borç nedeniyle Turuncu Enerji Anonim Şirketi’nce 2018 yılı hesap dönemi itibariyle hesaplanan faiz, kur farkı gideri ve katma değer vergisinin yıllık toplam tutarları aşağıdaki gibidir. Şirketin dönem başı Özsermaye tutarı 2.000.000 TL’dir.

6 / 7

Borç Anapara (USD)	Hesaplanan Faiz (TL)	Faiz KDV (TL)	Kur Farkı Geliri (TL)	Kur Farkı Gideri (TL)
5.000.000	1.200.000	216.000	800.000	4.000.000

Turuncu Enerji Anonim Şirketi yetkililerince yapılan hesaplamalar çerçevesinde yukarıdaki şekilde hesaplanan faiz ve kur farklarının %60 oranındaki kısmı örtülü sermaye olarak hesaplanan tutara isabet etmektedir.

İSTENEN: Bu veriler çerçevesinde Turuncu Enerji Anonim Şirketi’nin ortağı Lacivert İnşaat Anonim Şirketi’nden aldığı borç para dolayısıyla 2018 yılı kurum kazancının tespiti esnasında gider veya gelir olarak dikkate alması gereken tutarları gerekçesiyle birlikte kısaca açıklayınız. (5 PUAN)



TÜRMOB

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

SORU 6) Amasra İnşaat Anonim Şirketi'nin 2018 yılı faaliyetlerine ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir. (Verilerdeki maliyet ve harcama toplamı amortisman ve müşterek genel gider payı hariç tutarları ifade etmektedir.)

Amasra'da inşaat malzemeleri alım-satımı faaliyetinde bulunan işyerinde inşaat malzemesi satışından 2018 yılında elde edilen toplam hasılat 1.800.000 TL, satışa konu edilen inşaat malzemelerinin maliyet bedeli ise 1.200.000 TL'dir.

Şirket, T.C. Karayollarınca açılan Çakraz -Kurucaşile otoyolu yapım ihalesini kazanarak, 15.03.2016 tarihinde işe başlamış, 2018 yılı sonu itibariyle iş devam etmekte olup, geçici kabulü yapılmamıştır. Bu işle ilgili 2018 yılında 6.000.000 TL harcama yapılmış, 4.800.000 TL hakediş geliri elde edilmiştir.

Şirket, T.C. Devlet Su İşlerince açılan Cide Sulama Barajı yapım ihalesini kazanarak, 01.02.2018 tarihinde işe başlamış, 2018 yılı sonu itibariyle iş devam etmekte olup, geçici kabulü yapılmamıştır. Bu işle ilgili 2018 yılında 3.000.000 TL harcama yapılmış, 2.700.000 TL hakediş geliri elde edilmiştir.

Şirket, aktifine kayıtlı iş makinelerini zaman zaman kiraya vermekte olup, 2018 yılı içinde kiraya verilen iş makinelerinden elde edilen hasılat 1.200.000 TL, bu faaliyete ait maliyet ise 1.000.000 TL'dir.

Şirketin doğrudan bir gider yeriyle ilişkilendirmediği ve amortisman giderleri dışında kalan müşterek genel giderlerinin toplamı 1.600.000 TL'dir.

Şirketin amortismanına tabi iktisadi kıymetleri ve amortisman hesabına ilişkin bilgiler ise aşağıdaki gibidir.

İktisadi Kıymetin Türü	Aktife Giriş Tarihi	2018 Yılı Amortismanı (TL)	Kullanım Yeri ve Süresi
Büro Mobilyaları ve Demirbaşları	03.02.2016	7.300	Merkez Ofis (365 gün)
İş makinesi (Ekskavatör)	01.03.2015	292.000	Kiralama (180 gün), Çakraz -Kurucaşile otoyolu İşi (185 gün)
İş makinesi (Dozer)	15.03.2018	182.500	Cide Sulama Barajı İşi (292 gün)
Kamyon	05.10.2017	219.000	Çakraz -Kurucaşile otoyolu İşi (120 gün) Cide Sulama Barajı İşi (245 gün)
Toplam Amortisman Gideri		700.800	

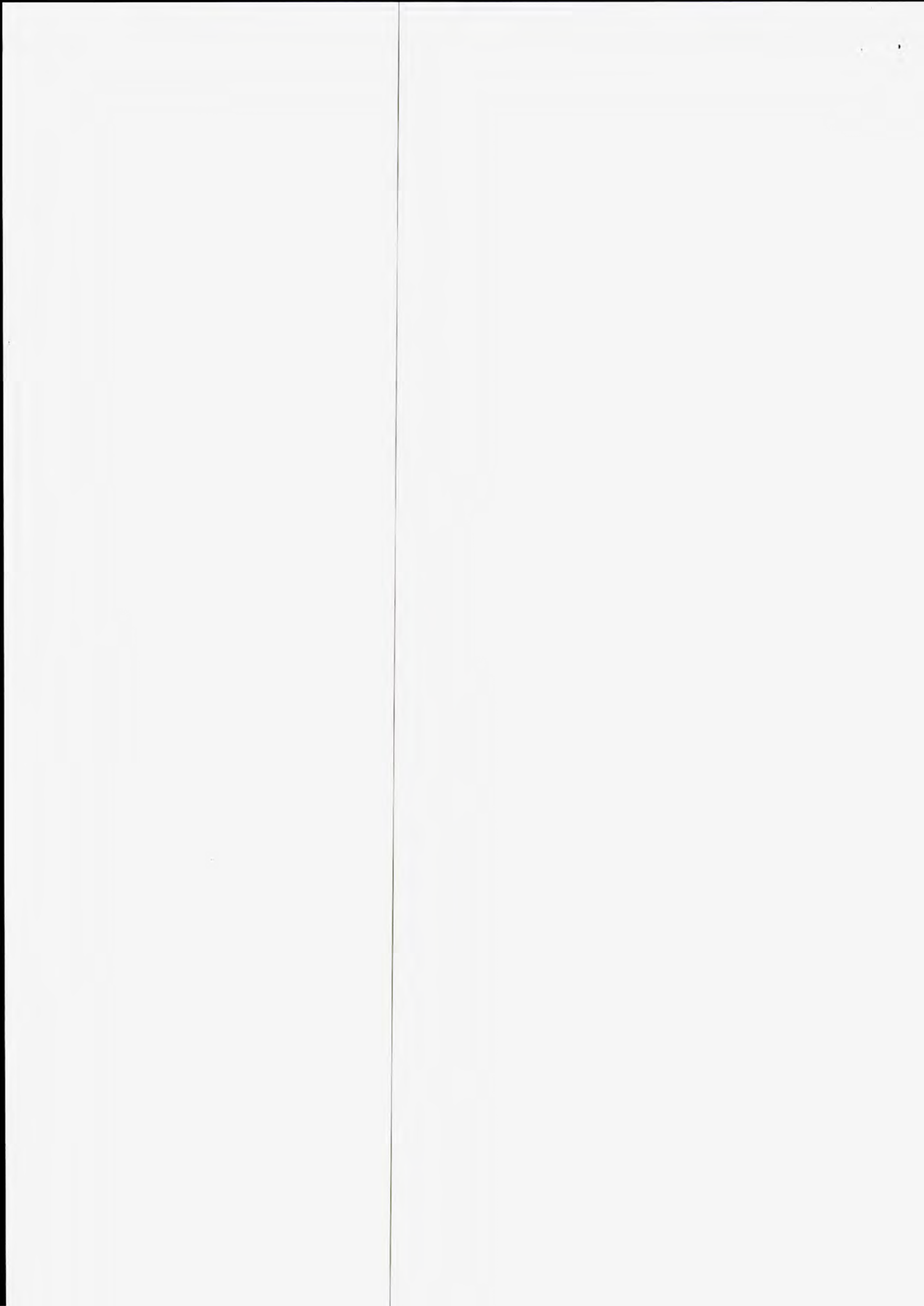
7 / 7

İSTENEN: Bu veriler çerçevesinde Amasra İnşaat Anonim Şirketi'nin 2018 yılı kurumlar vergisi matrahını gerekçelerini de kısaca belirterek hesaplayınız. (10 PUAN)

SORU 7) Hesap dönemi takvim yılı olan MELEK Anonim Şirketi'nin; 2018 yılı dönem sonu öz sermayesi 1.200.000 TL, 2018 yılı ticari bilanço karı 3.500.000 TL olup, bu kazancın 500.000 TL'lik kısmı 4691 sayılı Kanun kapsamında teknoloji geliştirme bölgesinden elde ettiği kurumlar vergisinden istisna kazançtan kaynaklanmaktadır.

Şirketin ayrıca, 600.000 TL kanunen kabul edilmeyen gideri, 2017 yılından devreden 400.000 TL geçmiş yıl mali zararı bulunmaktadır. Şirket geçmiş dönemlerde girişim sermayesi fonu ayırmamıştır.

İSTENEN: Bu veriler çerçevesinde MELEK Anonim Şirketi'nin 2018 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde indirim konusu yapabileceği azami girişim sermayesi fonu tutarını hesaplayınız? (5 PUAN)





2019/2. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı

Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

31 Ağustos 2019 Cumartesi – Saat: 16:00 (Sınav Süresi 3,5 Saat)

CEVAPLAR

CEVAP 1) (TOPLAM 50 PUAN)

Gelir Vergisi Kanunu hükümleri çerçevesinde tam mükellef olan Avukat Sadık KARALAR'ın 2018 yılında gerçekleştirdiği faaliyet, yatırım ve işlemleri nedeniyle elde ettiği kazanç ve iratları, Gelir Vergisi Kanunu ve ilgili mevzuat uyarınca değerlendirilmesi neticesinde hangi tür gelir ya da kazanç kapsamına gireceği, gelir vergisi hesaplanmasında dikkate alınıp alınmayacağı, gelir vergisi beyannamesine dahil edilip edilmeyeceği ile bu kazanç ve iratlar üzerinden kesilen vergilerin mahsup durumuna ilişkin açıklamalar dayanakları ile birlikte sırasıyla aşağıda yer almaktadır.

CEVAP 1.1: Gelir Vergisi Kanunu'nun 65 inci maddesinde; "Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır. Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır." hükmü yer almıştır.

Aynı Kanununun 67'nci maddesinin birinci fıkrasına göre; "Serbest meslek kazancı bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan farktır."

Diğer taraftan, 1136 sayılı Avukatlık Kanunu'nun 164 ile 166'ncı maddelerinde, avukatlık ücreti tanımlanmakta ve kaynakları itibarıyla sözleşmeye bağlı olarak iş sahibinden sağlanan vekâlet ücreti ile dava sonunda, kararla tarifeye dayanılarak karşı tarafa yüklenilen vekâlet ücreti olmak üzere iki ayrı vekalet ücretinden söz edilmektedir.

Yine Avukatlık Kanunu'nun 4667 sayılı Kanunla değişik 164'üncü maddesinin son fıkrasında; "...Dava sonunda, kararla tarifeye dayanılarak karşı tarafa yüklenecek vekâlet ücreti avukata aittir. Bu ücret, iş sahibinin borcu nedeniyle takas ve mahsup edilemez, hacz edilemez." hükmüne yer verilmiştir.

Ayrıca 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 8 inci maddesinin üçüncü fıkrasında "Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz" hükmü yer almıştır.

Yukarıdaki hüküm ve açıklamalara göre, vergiye müteallik sözleşmeler vergi idaresini bağlamayacağından, Avukat Sadık KARALAR ile (X) Bankası AŞ arasında yapılan sözleşmeye istinaden düzenlenen serbest meslek makbuzu karşılığında tahsil edilen avukatlık ücretinin ½'sinin adı geçen bankaya bırakılması, vekalet ücretinin tamamı olan 400.000TL'nin Avukat Sadık KARALAR tarafından elde edildiğinin kabulüne engel teşkil etmeyecektir. Bu tutarın tamamı üzerinden de (X) Bankası AŞ tarafından GVK'nun 94. Maddesi çerçevesinde tevkifat yapılacağı, yapılan tevkifatında Avukat Sadık KARALAR tarafından verilecek yıllık beyannameye hesaplanacak gelir vergisinden mahsuba konu edileceği tabidir.

Bu itibarla, dava ya da icra takibi sonunda karşı taraf aleyhine avukatlık asgari ücret tarifesine göre takdir ve hükmedilecek olan avukatlık ücreti, Avukat Sadık KARALAR tarafından verilen bir serbest meslek hizmeti dolayısıyla elde edilen serbest meslek kazancı olup, hükmedilen avukatlık vekalet ücretinin tamamı üzerinden ödeme yapıyan adına serbest meslek makbuzu düzenlenmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, anılan banka ile yapılan sözleşmeye istinaden Avukat Sadık KARALAR tarafından tahsil edilmiş olan ve bankaya bırakılan avukatlık ücretinin ½'lik kısmı olan 200.000TL'nin Vergi Usul Kanunu uyarınca banka tarafından düzenlenen geçerli bir belgeye dayalı olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 68 inci maddesinin 1 inci fıkrasına göre serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır. (3 PUAN)



TÜRMOB

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

CEVAP 1.2: Gelir Vergisi Kanunu'nun "Mesleki Giderler" başlıklı 68 inci maddesinin birinci fıkrasında;

"Serbest meslek kazancının tespitinde aşağıda yazılı giderler hasılatından indirilir:

1. Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderler

...

10. Mesleki faaliyetle ilgili olarak kanun, ilam ve mukavelenameye göre ödenen tazminatlar." hükmüne, ikinci fıkrasında ise; "Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile **serbest meslek erbabının suçlarından doğan tazminatlar** gider olarak indirilemez." hükmüne yer verilmiştir.

Bu hükümlere göre, ödenen tazminatın gider yazılabilmesi için mesleki faaliyetle ilgili olması ve sözleşmeye, ilama ve kanun emrine bağlı bulunması şarttır. Mesleki faaliyetle ilgili olamayan ve mesleki faaliyetle ilgili olsa dahi serbest meslek erbabının **şahsi kusuru** nedeniyle ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar ise mesleki kazancın tespitinde gider olarak yazılamayacaktır.

Bununla birlikte, serbest meslek erbabının Borçlar Kanunu'nun "İstihdam Edenin Kusursuz Sorumluluğu" hükümleri çerçevesinde katlandığı tazminat yükümlülüğü, teşebbüs sahibinin suçundan doğan tazminat olarak kabul edilemez.

Dolayısıyla Avukat Sadık KARALAR'ın şahsi kusurundan kaynaklanmayıp, yanında ücretli olarak çalışan Avukat Osman ÖZENSİZ'in verdiği zararların tazmini için 2018 yılı içerisinde zarara uğrayan müvekkillerine ödemiş oldukları 200.000 TL maddi, 50.000 TL'si manevi olmak üzere toplam 250.000 TL tazminatın kanun, ilam ve mukavelenameye göre ödenmesi koşuluyla Gelir Vergisi Kanunu'nun 68 inci maddesinin birinci fıkrasının 10 numaralı bendi kapsamında mesleki kazancın tespitinde hasılatından indirim konusu yapılması mümkündür. **(3 PUAN)**

CEVAP 1.3: Gelir Vergisi Kanununun 37 inci maddesinde; her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu belirtilmiş, aynı Kanunun 70 inci maddesinin birinci fıkrasında aynı fıkra bentler halinde sayılan mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratların gayrimenkul sermaye iradı olduğu hükmüne yer verilmiş olup, ikinci fıkrasında ise "Yukarıda yazılı mallar ve haklar ticari veya zirai bir işletmeye dahil bulunduğu takdirde bunların iratları ticari veya zirai kazancın tespitine müteallik hükümlere göre hesaplanır." hükmü yer almıştır.

Öte yandan Kanunun "Serbest Meslek Kazancının Tanımı" başlıklı 65 inci maddesinin birinci fıkrasında her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançların serbest meslek kazancı olduğu belirtilmiştir.

Aynı kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında sayılanların maddede bentler halinde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur oldukları hüküm altına alınmış olup, aynı maddenin 5/a bendinde (2009/14592 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 03.02.2009 tarihinden geçerli olmak üzere) 70'inci maddede yazılı mal ve hakların kiralınması karşılığı yapılan ödemelerden %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacağı hükmüne bağlanmıştır.

Diğer taraftan Avukat Sadık KARALAR Serbest Avukat olarak faaliyet gösterdiği kendisine ait ve serbest meslek kazanç defterinde envanterine kayıtlı 150 metrekarelik bürosunun 50 metrekarelik bölümünü bir başka avukat arkadaşına kiraya vermesinden elde edilen gelir; iş yeri her ne kadar envantere kayıtlı olsa, " Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinin ikinci fıkrası hükmü ticari ve zirai işletmeleri kapsadığından ve Gelir Vergisi Kanununda serbest meslek faaliyetinde kullanılan mal ve hakların kiralınmasından doğan kazancın serbest meslek kazancı sayılacağına dair bir hüküm de bulunmadığından" **serbest meslek kazancı değil gayrimenkul sermaye iradı olup**, kiracı tarafından mükellefe yapılacak kira ödemeleri karşılığında Gelir Vergisi Kanununun 94/5-a maddesi gereğince tevkifat yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla tahsil edilen kira bedelleri karşılığında serbest meslek makbuzu düzenlemesi de söz konusu olmayacaktır.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde; Avukat Sadık KARALAR Serbest Avukat olarak faaliyet gösterdiği kendisine ait ve serbest meslek kazanç defterinde envanterine 300.000 TL maliyet bedeli ile kayıtlı olan 150 metrekarelik bürosunun 50 metrekarelik bölümünü bir başka avukat arkadaşına aylık 1.500 TL bedelle kiraya vermesi neticesinde 2018 yılında elde ettiği brüt 18.000 TL kira hasılatı tevkif suretiyle vergilendirilmiş gayrimenkul sermaye iradı olarak beyana konu edilecektir.



TÜRMOB

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

Bu çerçevede; Gelir Vergisi Kanununun 86/1-cmaddesine göre Avukat Sadık KARALAR'ın tevkif suretiyle vergilendirilen söz konusu gayrimenkul sermaye iradı ile serbest meslek kazancı ve diğer beyana tabi gelirler toplamının, Gelir Vergisi Kanunu'nun 103'üncü maddesinde yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutar olan 2018 yılı için 34.000 TL'yi aştığından serbest meslek kazancına ilişkin vereceği yıllık gelir vergisi beyannamesine tevkif suretiyle vergilendirilmiş gayrimenkul sermaye iradını da dahil etmesi gerekmektedir. Avukat Sadık KARALAR'ın söz konusu gayrimenkul sermaye iradının beyanı sırasında götürü gider usulünü seçerse $18.000 \text{ TL} \times 15\% = 2.700 \text{ TL}$ 'yi indirim konusu yapabilecektir.

Diğer taraftan Avukat Sadık KARALAR bahse konu bina için hesapladığı ve serbest meslek kazanç defterine gider olarak kaydettiği 6.000 TL amortismanın kiraya verilen 50 metrekarelik bölüme isabet eden kısmı olan $6.000 \times (50 \text{ m}^2 / 150 \text{ m}^2) = 2.000 \text{ TL}$ 'lik kısmını serbest meslek kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate almak durumunda olup, gayrimenkul sermaye iradının hesabında gerçek gider usulünü tercih ettiği takdirde elde ettiği 18.000 TL'lik kira hasılatından bu tutarı gider olarak indirebilecektir. **(3 PUAN)**

CEVAP 1.4) 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "2.5 İş Ortaklıkları" başlıklı bölümünün "2.5.2 UNSURLARI" kısmında; "...Bellir bir iş için kurulacak olan iş ortaklığında işin bitim tarihi, taahhüt sözleşmesinde belirlenen esaslara göre tayin olunacaktır. Ancak, işin bitimi iş ortaklığının da sona erdiğini göstermez. Bu iş dolayısıyla mükellefiyetle ilgili ödevlerin tamamının da yerine getirilmesi (Örneğin, tahakkuk eden vergilerin tamamının ödenmesi) gerekir. Vergisel ödevlerin tamamının ikmal edilmesinden sonra iş ortaklığı sona ermiş sayılır. Öte yandan, iş ortaklıklarının tasfiyesi, Borçlar Kanunundaki adi ortaklıkların dağılmasına ilişkin hükümlere göre yapılacaktır." açıklamalarına yer verilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (2) numaralı bendinde, iştirak hisselerinden doğan kazançların (Limited Şirket ortaklarının, iş ortaklıklarının ortakları ve komanditerlerin kâr payları ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar bu zümreye dahildir.) menkul sermaye iradı sayıldığı hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanunun 22'nci maddesinin ikinci fıkrasında "Tam mükellef kurumlardan elde edilen, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarının yarısı gelir vergisinden müstesnadır. İstisna edilen tutar üzerinden 94'üncü madde uyarınca tevkifat yapılır ve tevkif edilen verginin tamamı, kâr payının yıllık beyanname ile beyan edilmesi durumunda yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilir." hükmü yer almaktadır.

Yine aynı Kanunun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasında kimlerin tevkifat yapacağı belirtilmiş olup, anılan maddenin 6/b-i bendinde ise, tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve gelir vergisinden muaf olanlara dağıtılan, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, elde edilen kâr payının yarısı gelir vergisinden istisna olup, kalan tutarın ilgili yıl için belirlenen beyan haddini aşması halinde, tamamı yıllık beyanname ile beyan edilecektir. Beyan edilen tutar üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, kurum bünyesinde kârın dağıtım aşamasında yapılan vergi kesintisinin tamamı mahsup edilecektir.

Öte yandan, 191 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "İş Ortaklıklarında Kâr Dağıtımı" başlıklı bölümünde, kurumlar vergisi mükellefi olarak kabul edilen iş ortaklıklarının belirli bir süre içinde belirli bir işi sonuçlandırmak üzere kuruldukları, işin bitiminde yasal yükümlülükler yerine getirildikten sonra mükellefiyetin sona erdirileceği, işin bitiminde ortaya çıkan kazancın, işin bittiği yılın kazancı olarak beyan edilerek vergilendirileceği ve bu kazançların, kurumlar vergisi beyanname verme süresi içinde ortaklara dağıtıldığının kabul edileceği açıklamalarına yer verilmiştir.

Yukarıdaki hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, iş ortaklıklarının gerçek kişi ortaklarının ortaklıktan almış olduğu kâr paylarının menkul sermaye iradı olarak değerlendirileceği ve bu kâr paylarının iş ortaklığına ait kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi içerisinde ortaklara dağıtıldığının kabul edileceği anlaşılmakta olup, iş ortaklığının yapmış olduğu yıllara sari inşaat işi 18.11.2017 tarihinde yılı içinde tamamlanmış ve bu işe ait kazançları ihtiva eden iş ortaklığına ait kurumlar vergisi beyannamesinin 20 Nisan 2018 tarihinde verilmiş olduğundan, kâr paylarının da bu süre içerisinde dağıtıldığı kabul edilerek, Avukat Sadık KARALAR'ın hissesine düşen net 425.000 TL, Brüt 500.000 TL kâr payının 2018 yılı gelirlerine dahil edilerek Mart 2019 döneminde beyan edilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, anılan iş ortaklığınca kar dağıtımı Nisan/2018 döneminde yapılmış olduğundan, kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisinin, kâr dağıtımının yapıldığı dönem olan Nisan/2018 dönemine ait muhtasar beyanname ile beyan edilerek ödenmesi gerekecektir.



TÜRMOB

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

Buna göre, Avukat Sadık KARALAR'ca elde edilen Brüt 500.000 TL kâr payının yarısı gelir vergisinden istisna olup, kalan tutar 250.000 TL, Gelir Vergisi Kanunu'nun 86/1-c maddesinde 2018 yılı için belirlenen beyan haddi olan 34.000 TL'yi aştığından yıllık beyanname ile beyan edilecektir. Beyan edilen tutar üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, kurum bünyesinde kârın dağıtımı aşamasında yapılan vergi kesintisinin tamamı (75.000TL) mahsup edilecektir. (4 PUAN)

CEVAP 1.5: Gelir Vergisi Kanunu'nun 55 inci "Kazancın Zirai İşletme Hesabı Esasına Göre Tespiti" başlıklı 55. maddesinin birinci fıkrasında zirai işletme hesabı esasına göre zirai kazanç; hesap dönemi içinde para ile tahsil edilen veya alacak olarak tahakkuk eden hasılat ile ödenen veya borçlanılan giderler arasındaki müspet fark olarak tanımlanmış, aynı maddenin ikinci fıkrasında ise zirai kazancın işletme hesabı esasına göre tespitinde; hesap dönemi başındaki mahsullerin değeri giderlere, hesap dönemi sonundaki mahsullerin değeri ise hasılatla ilave olunacağı hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan "Zirai İşletme Hesabı Esasına Göre Hasılat" başlıklı takip eden 56. Maddesinin 1. bendinde zirai işletme hesabı esasına göre hasılatı oluşturan ilk unsurun; "evvelki yıllardan devredilenler de dahil olmak üzere istihsal olunan, satın alınan veya sair suretlerle elde edilen her türlü zirai mahsullerin satış bedelleri (Primler, risturnlar ve benzerleri dahil)" olduğu belirtilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 58. Maddesinde ise aynı Kanunun ticari kazancın tespitinde gider kabul edilmeyen ödemelerin düzenlendiği 41'inci maddede yazılı giderlerin zirai kazancın tespitinde de hasılattan indirilemeyeceğine hükümlenmiş, parantez içi hükümde ise 41. maddeden farklı olarak işletmede üretilen mahsullerden teşebbüs sahibi ile eşi ve velayet altındaki çocukları tarafından tüketilenler hariç denmek suretiyle bu kısmın gider yazılabilesinin önü açılmıştır.

Diğer taraftan çiftçilere ödenmekte olan doğrudan gelir desteği ve alternatif ürün ödemeleri Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasının 11 numaralı bendinin d alt bendinde yer alan (%) tevkifat oranında vergilendirilmektedir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 56. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendine göre de; evvelki yıllardan devredilenler de dahil olmak üzere istihsal olunan, satın alınan veya sair suretlerle elde edilen her türlü zirai mahsullerin satış bedelleri (Primler, risturnlar ve benzerleri dahil) zirai işletme hesabı esasına göre hasılat sayılmaktadır.

Bu belirlemelere göre; kazançları gerçek usulde vergilendirilen çiftçilere yapılan doğrudan gelir desteği ve alternatif ürün ödemelerinin Gelir Vergisi Kanunu'nun 56. maddesi hükmü gereğince hasılat olarak değerlendirilmesi ve verilecek yıllık gelir vergisi beyannamelerine ithal etmeleri, gerekmektedir.

Tarım ve Orman Bakanlığı tarafından 2018 yılı içerisinde doğrudan gelir desteği kapsamında zirai kazancını gerçek usulde zirai işletme esasında belirleyen Sadık KARALAR'a yapılan 30.000 TL hibe destek ödemesi de bu gerekçelerle zirai kazancın tespitinde hasılat olarak dikkate alınacaktır.

İşletmeden Çekilen Zeytin Emsal Bedeli	300 Kg*5TL= 1.500 TL
Toplam Hasılat	90.000 TL + 30.000 TL+1.500 TL
Zeytin Satışı: 90.000 TL	= 121.500 TL
Doğrudan Gelir Desteği: 30.000 TL	
İşletmeden Çekilen Zeytin Bedeli: 1.500 TL	
Toplam Zeytin Üretim Maliyeti	75.000 TL
Birim Üretim Maliyeti	75.000 TL/ 30.000 Kg= 2,5 TL/Kg
Satılan Zeytin Maliyeti	(18.000 Kg) * 2,5 TL= 45.000 TL
İşletmeden Çekilen Değer Emsal Bedeli	1.500 TL
Toplam 2018 Yılı Gideri	45.000 + 1.500 TL = 46.500 TL
Zirai Kazanç	121.500 TL – 46.500= 75.000 TL
Dönem Sonu Stok	11.700 Kg * 2,5 TL= 29.250 TL

Tüm bu hükümler ve hesaplamalar çerçevesinde zirai kazancını gerçek usulde zirai işletme esasında belirleyen Sadık KARALAR 2018 yılında elde ettiği 75.000 TL zirai kazancını yıllık beyannamesine dahil edecek, hesaplanan gelir vergisinden de Zeytinyağı Fabrikasıncı yapılan (90.000 TL * %2) 1.800 TL Stopajı mahsuba konu edebilecektir. (5 PUAN)



TÜRMOB

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

CEVAP 1.6: Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde, bu maddede bentler halinde sayılan mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesi sonucu elde edilen iratların gayrimenkul sermaye iradı olarak tanımlanmış olup, söz konusu madde hükmüne göre, kat maliklerinin ortak olarak sahip olduğu kullanım alanlarının site yönetimi tarafından kiraya verilmesi nedeniyle elde edilen gayrimenkul sermaye iradının mükellefleri, kat malikleri olacaktır.

Bu çerçevede, 50 hak sahibinin ortak mülkiyeti olan gayrimenkulün, hak sahiplerinin şahsi mülkü olması halinde;

a) Söz konusu gayrimenkulün konut olarak kiraya verilmesi durumunda, hak sahibi başına elde edilen kira bedeli, Gelir Vergisi Kanunu'nun 21 inci maddesinde belirtilen diğer şartlarında sağlanması durumunda istisna haddini (2018 yılı için 4.400-TL) aşması halinde beyana dâhil edilecek, aşmaması halinde ise beyana dâhil edilmeyecek, (Ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar ile gelirleri bunlar tarafından bildirilecek olanlar bu istisnadan faydalanamazlar.) Bu çerçevede İstanbul Hukukçular Sitesi yönetimince mesken olarak kiraya verilen ihtiyaç fazlası 2 adet kapıcı dairesinden elde edilen toplam hasılat olan 80.000 TL'nin 1/50'si olan 1.600 TL Avukat Sadık KARALAR tarafından mesken kira geliri olarak beyana konu edilecek, mükellef serbest meslek kazancı nedeniyle yıllık beyanname vermek zorunda olduğundan Gelir Vergisi Kanunu'nun 21 inci maddesinde düzenlenen 4.400 TL'lik istisnadan da yararlanamayacaktır. Bu noktada Gelir Vergisi Kanunu'nun 86/1-d maddesinde düzenlenen 2018 yılı için 1.800 TL'lik beyan sınırı da dikkate alınmalıdır. Yıllık 1.800 TL'lik beyan sınırının hesabında bu bent kapsamına giren menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarının toplam tutarı esas alınacaktır.

b) Söz konusu gayrimenkullerin, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesine göre tevkifat yapma mecburiyetinde olanlara kiraya verilmesi söz konusu ise, hak sahibi başına elde edilen kira bedeli, yine aynı Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2018 yılı için 34.000.-TL) aşması halinde beyana dâhil edilecek, aşmaması halinde ise beyana dâhil edilmeyecektir. Bu çerçevede İstanbul Hukukçular Sitesi yönetimince sitenin ortak kullanım alanında bulunan işyeri olarak kiraya verdiği 4 adet gayrimenkulden elde edilen toplam hasılat brüt 250.000 TL'nin 1/50'si olan brüt 5.000 TL Avukat Sadık KARALAR tarafından tevkifata tabi tutulmuş gayrimenkul sermaye iradı olarak beyana konu edilecektir.

Buna göre; Gelir Vergisi Kanunu'nun 86/1-c maddesine göre; Avukat Sadık KARALAR'ın tevkif suretiyle vergilendirilen söz konusu gayrimenkul sermaye iradı ile serbest meslek kazancı ve diğer beyana tabi gelirler toplamı, Gelir Vergisi Kanunu'nun 103 üncü maddesinde yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutar olan 2018 yılı için 34.000 TL'yi aştığından serbest meslek kazancına ilişkin vereceği yıllık gelir vergisi beyannamesine tevkif suretiyle vergilendirilmiş gayrimenkul sermaye iradını da dahil etmesi gerekmektedir.

Avukat Sadık KARALAR, söz konusu gayrimenkul sermaye iratlarının beyanı sırasında şartların sağlanması halinde gerçek giderlerini veya seçerse götürü gider usulünde 6.600 TL %15 = 990 TL'yi indirim konusu yapabilecektir.

c) Gelir Vergisi Kanunu'nun 61 inci maddesinde; "Ücret işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.

Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez." hükmü yer almış olup, aynı maddenin 4 üncü bendinde ise; Yönetim ve denetim kurulları başkanı ve üyeleriyle tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatlerin de ücret olarak vergilendirileceği hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan, 634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanunu'nun 34'üncü maddesinde yönetici tarif edildikten sonra, 35-38 inci maddelerinde bunların görevleri ve sorumlulukları belirtilmiş; 40'ıncı maddesinde ise "...Yönetici yönetim planında veya kendisiyle yapılan sözleşmede bir ücret tayin edilmemiş olsa bile kat maliklerinden uygun bir ücret isteyebilir. Kat malikleri kurulu, kat malikleri arasından atanmış yöneticinin normal yönetim giderlerine katılıp katılmayacağı, katılacaksa, ne oranda katılacağını kararlaştırır. Bu yolda bir karar alınmamış ise, yönetici yönetim süresince kendisine düşen normal yönetim giderlerinin yarısına katılmaz." hükmü yer almıştır.

Buna göre, yönetici ve denetçilerin kat malikleri dışından seçilmesi halinde, kendisine yönetim planında ya da sözleşmede saptanan ücret ödemesinin, gerçek ücret olarak kabul edileceği doğaldır. Ancak, yönetici ve denetçilerin kat malikleri arasından seçilmesi halinde, bunlara sağlanan menfaatler, yukarıda belirtilen görev ve sorumlulukların külfeti ve bu görevin yerine getirilmesinde yapılması gerekli olan masrafların karşılığı



TÜRMOB

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

niteliğinde olması nedeniyle, bunların vergilendirilmemesi gerekir. Yönetim giderlerinin üstünde bir ödeme yapılması halinde ise fazla kısmın ücret olarak vergilendirileceği tabiidir.

Diğer taraftan, anılan site yöneticiliğine bağlı olarak çalıştırılan ve kat malikleri arasından seçilen yönetici ve deneticilere yönetim giderlerine katılmama oranında yapılan ödemelerin gerçek ücret olarak kabul edilmemesi nedeniyle gelir vergisi tevkifatına tabi tutulmaması gerekmekte olup, bu kişilere yönetim giderlerinin üzerinde bir ödeme yapılması durumunda ise fazla kısmın ücret olarak vergilendirilmesi gerektiğinden bu tutar üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılacağı tabiidir.

Avukat Sadık KARALAR'ın kat maliki bulunduğu, İstanbul Hukukçular Sitesinde yönetici sıfatıyla Kat Malikleri Kurulunda alınan karara uygun olarak 2018 yılında aidat ödememek suretiyle sağladığı 24.000 TL menfaat, verginin konusuna girmediğinden beyan edilmeyecektir. **(5 PUAN)**

CEVAP 1.7: Gelir Vergisi Kanunu'nun 75 inci maddesinin birinci fıkrasında, sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratların menkul sermaye iradı olduğu hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, Rötar İnşaat AŞ zamanında teslim edilemeyen gayrimenkul için kira bedeli kaybı ve sair tüm zararlar karşılığı adı altında Sadık KARALAR'a yapılan 16.000 TL tutarındaki ödemenin, Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesine göre menkul sermaye iradı olarak vergilendirilmesi gerekmekte olup, söz konusu ödemelerin tamamının, anılan Kanunun 86/1-d maddesinde belirtilen, tevkifat ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul sermaye iratlarına ilişkin beyan haddini (2018 yılı için 1.800 TL) aştığından beyan edileceği tabiidir. Yıllık 1.800 TL'lik beyan sınırının hesabında bu bent kapsamına giren menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarının toplam tutarı esas alınacaktır. **(3 PUAN)**

CEVAP 1.8: Gelir Vergisi Kanunu hükümleri çerçevesinde mirasçılardan kendilerine intikal eden ortaklık hisselerini diğer mirasçılara veya başka kimselere satmak suretiyle elden çıkarmaları halinde doğan kazancın **değer artış kazancı** olarak vergilendirileceği, kollektif şirkete ortak olarak faaliyeti sürdürmeleri halinde, gelir vergisi mükellefiyetinin tesis edilerek, intikal tarihinden yıl sonuna kadar olan süre içinde elde edilen kazancın kendi adlarına normal beyan döneminde beyan edileceği, faaliyete devam eden ortakların kazançlarının ise Gelir Vergisi Kanununun 92 inci maddesi kapsamında genel hükümler çerçevesinde beyan edileceği tabiidir.

Şahıs şirketlerinde sahibin veya ortaklardan birinin ölümü halinde, ölüm tarihi itibarıyla bilanço çıkarılması ve bu bilançoya göre ölen ortağa isabet eden kazancın ölen ortağın payına düşen kısmının dört aylık süre içinde mirasçılar tarafından beyanı gerekmektedir. Buna göre, 24/07/2018 tarihinde vefat eden murisin, bu tarihe kadarki kıst dönemde gerçekleştirilen ticari faaliyetine ilişkin yıllık gelir vergisi beyannamesi babası tarafından ölüm tarihinden itibaren dört ay içerisinde verilecektir.

Bu çerçevede; Avukat Sadık KARALAR'ın oğlu Mahmut KARALAR'ın 24.07.2018 tarihinde vefatı neticesinde kendisine veraset yoluyla intikal eden 250.000 TL sermayeli XYZ Kollektif Şirketi'nin %40 oranında hissesinin satışından doğan kazanç Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80. maddesinde yer alan "Ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar" ın değer artış kazancı olarak vergilendireceğine ilişkin hükmün kapsamına girmektedir. Bu bent kapsamında satışa konu edilen kollektif şirket hisselerinin veraseten iktisap edilmiş olması veya belli bir süreyi aşkın elde tutulması da vergilendirmeye engel teşkil etmemektedir. Diğer taraftan kollektif şirket hisseleri menkul kıymet tanımına girmediğinden satıştan doğan değer artış kazancının tespitinde 2018 yılı için 12.000 TL'lik istisnadan yararlanılabilecektir.

Sonuç olarak Avukat Sadık KARALAR'ın vefat eden oğlu Mahmut KARALAR'a ait 100.000 TL sermaye payına sahip XYZ Kollektif Şirketi'ne ait hissenin tamamını 25.07.2018 tarihinde diğer ortaklara 500.000 TL bedelle satışından doğan kazanç olan (500.000 – 100.000=) 400.000 TL değer artış kazancı olup, bu kazançtan 12.000 TL'lik istisna düşüldükten sonra kalan 388.000 TL gelir vergisi beyannamesine dahil edilecektir. **(4 PUAN)**

CEVAP 1.9: Gelir Vergisi Kanunu'nun 75 inci maddesinde;

"Sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkül sermaye dolayısıyla elde ettiği kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradidir.

Kaynağı ne olursa olsun aşağıda yazılı iratlar menkul sermaye iradı sayılır:

1. Her nevi hisse senetlerinin kâr payları..."

hükmüyle hisse senetlerinden elde edilen kar paylarının menkul sermaye iradı kapsamında değerlendirildiği belirtilmiş, aynı Kanunun 78 inci maddesinde ise;



TÜRMOB

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

"Safi iradın bulunması için menkul sermaye iradından aşağıdaki giderler indirilir:

1. Depo etme ve sigorta ücretleri gibi menkul kıymetlerin muhafazası için yapılan giderler;
2. Temettü hisseleri ile faizlerin tahsil giderleri (Şirket toplantılarına bizzat veya bilvekele iştirak gibi sermayenin idaresi için yapılan giderler irattan indirilmez);
3. Menkul kıymetler ve bunların iratları için ödenen her türlü vergi, resim ve harçlar (gelir vergisi irattan indirilmez.)"

hükümlerine yer verilerek menkul sermaye iradında safi iradın tespitinde indirim konusu yapılabilecek giderler sayılmıştır.

Buna göre, banka kredisi kullanarak alınan halka açık olmayan anonim şirket hisse senetlerinden elde edilen kâr payının beyanı için safi kazancın tespitinde söz konusu kredi faiz ve giderlerinin indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

Diğer taraftan yukarıda da belirttiğimiz üzere Gelir Vergisi Kanunu'nun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1) numaralı bendinde, her nevi hisse senetlerinin kâr paylarının menkul sermaye iradı sayıldığı hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanunun 22'nci maddesinin ikinci fıkrasında "Tam mükellef kurumlardan elde edilen, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarının yarısı gelir vergisinden müstesnadır. İstisna edilen tutar üzerinden 94'üncü madde uyarınca tevkifat yapılır ve tevkif edilen verginin tamamı, kâr payının yıllık beyanname ile beyan edilmesi durumunda yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilir." hükmü yer almaktadır.

Yine aynı Kanunun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasında kimlerin tevkifat yapacağı belirtilmiş olup, anılan maddenin 6/b-i bendinde ise, tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve gelir vergisinden muaf olanlara dağıtılan, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından (kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz.) %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, elde edilen kâr payının yarısı gelir vergisinden istisna olup, kalan tutarın ilgili yıl için belirlenen beyan haddini aşması halinde, tamamı yıllık beyanname ile beyan edilecektir. Beyan edilen tutar üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, kurum bünyesinde kârın dağıtımı aşamasında yapılan vergi kesintisinin tamamı mahsup edilecektir.

Bu çerçevede, Avukat Sadık KARALAR'ın elde edilen (240.000 / 0,85=) 282.352 TL Brüt kâr payının yarısı gelir vergisinden istisna olup, kalan tutar 141.176 TL, Gelir Vergisi Kanunu'nun 86/1-c maddesinde 2018 yılı için belirlenen beyan haddi olan 34.000 TL'yi aştığından yıllık beyanname ile beyan edilecektir. Beyan edilen tutar üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, kurum bünyesinde kârın dağıtımı aşamasında yapılan vergi kesintisinin tamamı (42.352 TL) mahsup edilecektir. (3 PUAN)

CEVAP 1.10: Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. Maddesinde, sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradıdır denilmiş, aynı maddenin ikinci fıkrasının 6'ncı bendinde ise, her nevi alacak faizlerinin (adi, imtiyazlı, rehinli, senetli alacaklarından doğan faizler Hazine tahvili ve bonoları da dahil olmak üzere tüzel kişilerince borçlanılan ve senede bağlanmış olan meblağlar için verilen faizler dahil) menkul sermaye iradı olduğu hükme bağlanmıştır.

Ayrıca aynı Kanunun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasında; kimlerin hangi ödemeler üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapması gerektiği sayılmış olup, alacak faizleri ise anılan maddede vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratlar arasında sayılmadığından vergi tevkifatına tabi tutulmaması gerekir.

Diğer taraftan döviz cinsinden yahut dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul sermaye iratlarında anaparanın itfası sırasında oluşan değer artışları irat sayılmamaktadır. Bu nedenle Avukat Sadık KARALAR'ın, arkadaşı Cemal SARILAR'a verdiği 300.000 ABD Doları borca bağlı olarak 15.03.2018- 14.09.2018 döneminde kurlarda meydana gelen artıştan doğan kısım vergi dışı kalacaktır.

Ancak, 14.09.2018 tarihinde, Avukat Sadık KARALAR'ın uğradığı faiz kaybının karşılığı olarak arkadaşınca ödenen 6.000 ABD Doları aynı tarihte T.C. Merkez Bankası'nca tespit ve ilan olunan döviz alış kuru üzerinden TL'ye çevrilecek ve alacak faizi geliri olarak beyana konu edilecektir. Bu kapsamda elde edilen alacak faizi geliri (6.000 ABD Doları * 6,0659 =) 36.395 TL'dir.



TÜRMOB

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

Buna göre, Avukat Sadık KARALAR'ın, arkadaşı Cemal SARILAR'a verdiği 300.000 ABD Doları borca bağlı olarak elde ettiği 36.395 TL gelir, Gelir Vergisi Kanunu'nun 75/6 ncı maddesine göre alacak faizi olarak vergilendirilmesi gerekmekte olup, elde edilen tutar 86/1-d maddesinde belirtilen, tevkifat ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul sermaye iratlarına ilişkin beyan haddini (2018 yılı için 1.800 TL) aştığından beyan edileceği tabiidir. Yıllık 1.800 TL'lik beyan sınırının hesabında bu bent kapsamına giren menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarının toplam tutarı esas alınacaktır. (4 PUAN)

CEVAP 1.11: Gelir Vergisi Kanunu'nun "Ticari Kazancın Tarifi" başlıklı 37. maddesinin birinci fıkrasında her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu belirtilerek Kanun'un 40. maddesinde safi kazancın tespit edilmesinde indirilecek giderler sayılarak maddenin (1). bendiyle ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi kazancın tespitinde indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Aynı Kanun'un "Arızı kazançlar" başlıklı 82. maddesinde; Vergiye tâbi arızı kazançlar sayılmış olup aynı maddenin birinci bendinde ise; "Arızî olarak ticarî muamelelerin icrasından veya bu nitelikteki muamelelere tavassuttan elde edilen kazançlar." arızı kazanç olarak hüküm altına alınmış olup söz konusu maddenin 2. fıkrasında, "Bir takvim yılında (1), (2), (3) ve (4) numaralı bentlerde yazılı olan kazançlar (henüz başlamamış olan ticarî, zirâî veya meslekî bir faaliyete hiç girilmemesi ile ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen kazançlar hariç) toplamının 10 milyar liralık (2018 yılı için 27.000 TL.) kısmı gelir vergisinden müstesnadır." hükmü yer almış olup dördüncü fıkrasında ise,

"Arızî kazançların safi miktarı aşağıdaki şekilde tespit olunur:

1. Bu maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde yazılı işlerde satış bedelinden maliyet bedeli ve satış dolayısıyla yapılan giderler indirilir..." hükmü yer almaktadır.

Öte yandan, ticari faaliyet ise bir tür emek-sermaye organizasyonuna dayanmakta olup, kazanç sağlama niyet ve kastının bulunup bulunmaması böyle bir organizasyon tarafından icra edilen faaliyetin "ticari faaliyet" olma niteliğine etki etmemektedir. Ancak, bir faaliyetin "ticari faaliyet" sayılabilmesi için, kazanç sağlama niyet ve kastı gerekmeyecek şekilde birlikte faaliyeti icra eden organizasyonun bütün unsurları ile birlikte değerlendirildiğinde kazanç sağlama potansiyeline sahip olması gerektiği ortaya çıkmaktadır.

Söz konusu faaliyetin ticari organizasyon içerisinde devamlılık arz edecek şekilde yapılması durumunda ise ticari faaliyet olarak değerlendirilmesi ve bu faaliyetler neticesinde elde edilen kazancın, GVK.nun ticari kazançlara ilişkin hükümleri çerçevesinde vergiye tabi tutulması gerekmektedir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, Avukat Sadık KARALAR tarafından 2018 yılında 48.000 TL karşılığında PTT AŞ'ye yapılan PUL koleksiyonu satış işlemi, ticari organizasyon içerisinde devamlılık arz etmeyecek şekilde yapıldığından, elde edilen kazanç "arızı ticari kazanç" hükümlerine göre vergilendirilecek olup, bu kazancın yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir. Mükellef, bu satıştan doğan 48.000 TL arızı ticari kazancını beyana konu ederken 27.000 TL'lik istisnadan yararlanabilecek, dolayısıyla matraha dahil edilecek kazanç tutarı (48.000 – 27.000 =) 21.000 TL olacaktır. (3 PUAN)

CEVAP 1.12: Gelir Vergisi Kanunu'nun "Değer Artışı Kazançları" başlıklı mükerrer 80 inci maddesinde, "Aşağıda yazılı mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazançlarıdır." hükmüne yer verildikten sonra 1. Bendinde; "İvazsız olarak iktisap edilenler ile tam mükellef kurumlara ait olan ve iki yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri hariç, menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar." değer artış kazancı olarak sayılmıştır.

Aynı Kanunun "Safi Değer Artışı" başlıklı mükerrer 81 inci maddesinde, "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. Hâsılattan ayın ve menfaat olarak sağlanan kısmının tutarı Vergi Usul Kanununun değerleme ile ilgili hükümlerine göre tayin ve tespit olunur.

"Zararların Kârlara Takas ve Mahsubu" başlıklı 88'inci maddesinde ise "Gelirin toplanmasında gelir kaynaklarının bir kısmından hasil olan zararlar (80'inci maddede yazılı diğer kazanç ve iratlardan doğanlar hariç) diğer kaynakların kazanç ve iratlarına mahsup edilir..." hükümlerine yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, Avukat Sadık KARALAR satın alınan New York borsasına kote edilmiş yabancı şirket hisse senetlerinin elden çıkarılmasında oluşan 120.000 TL tutarındaki zarar ile T.C. Hazinesince ihraç edilmiş olan 2043 yılı vadeli Eurobondların alım-satımından doğan 210.000 TL kazanç tutarları birlikte



TÜRMÖB

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

değerlendirilecek olup işlemin aynı yıl içinde yapılması koşuluyla, söz konusu zararın, bahse konu kârdan mahsubu mümkün bulunmaktadır. Diğer taraftan Mükerrer 80. Maddede “.... menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç, 2018 yılı için 12.000 Türk Lirası gelir vergisinden müstesnadır...” hükmüne yer verildiğinden doğan kazanç için 12.000 TL'lik istisnadan yararlanılması da mümkün olmayacaktır.

Bu çerçevede Avukat Sadık KARALAR'ın 2018 yılı gelir vergisi beyannamesinde değer artış kazancı olarak beyan edeceği tutar (210.000 TL – 120.000 TL=) 90.000 TL olacaktır. **(3 PUAN)**

CEVAP 1.13: Avukat Sadık KARALAR'ın Türkiye'de gerçekleştirdiği faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşunun patentini 11/05/2018 tarihinde tescil ettirip, patent üzerindeki hakkını 25/11/2018 tarihinde Teknokolik A.Ş.'ye 400.000 TL'ye satışından doğan kazancın tamamı Gelir Vergisi Kanunu'nun 18 inci maddesi kapsamında gelir vergisinden istisnadır.

Diğer taraftan 1/1/2015 tarihinden itibaren elde edilen kazanç ve iratlara ve bu tarihten itibaren yapılacak vergi kesintilerine uygulanmak üzere 6518 sayılı Kanununun 82'nci maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen "**Sınai mülkiyet haklarında istisna**" başlıklı 5/B maddesinde, Türkiye'de gerçekleştirilen araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşlardan elde edilen kazanç ve iratlara yönelik istisna uygulaması düzenlenmiştir. Bu düzenleme çerçevesinde kurumlar vergisi mükellefleri tarafından Türkiye'de gerçekleştirilen araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşların;

- Kiralanması neticesinde elde edilen kazanç ve iratların,
- Devri veya satışı neticesinde elde edilen kazançların,
- Türkiye'de seri üretime tabi tutularak pazarlanmaları halinde elde edilen kazançların,
- Türkiye'de gerçekleştirilen üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların patentli veya faydalı model belgesi buluşa atfedilen kısmının

%50'si maddede belirtilen şartların yerine getirilmesi halinde, 1/1/2015 tarihinden itibaren kurumlar vergisinden müstesnadır. Bahse konu maddenin 4. bent hükmü çerçevesinde **bu madde gelir vergisi mükellefleri hakkında da uygulanabilmektedir.**

İstisna uygulaması, patent veya faydalı model belgesi alınan buluş dolayısıyla elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden vergi kesintisi yapılmasına engel teşkil etmeyecektir.

Ancak, Kanunun 5/B maddesi kapsamında istisnadan yararlanılabilecek **serbest meslek kazançları ile gayrimenkul sermaye iratları üzerinden yapılacak vergi kesintisi %50 indirimli olarak uygulanacaktır. Kazanç ve iratları kesinti yoluyla vergilenen ve beyanname vermesi gerekmeyen mükellefler için indirimli vergi kesintisi en fazla 5 yıl süre ile uygulanacaktır.**

Bu çerçevede Avukat Sadık KARALAR'ın elde ettiği kazancın zaten tamamı Gelir Vergisi Kanunu'nun 18 inci maddesi kapsamında gelir vergisinden istisna olduğundan ayrıca bu madde hükmünde yer alan kazanç istisnasından yararlanmaya gerek kalmayacaktır.

Diğer taraftan Teknokolik A.Ş., Gelir Vergisi Kanunu'nun 18 inci maddesi kapsamında istisnadan faydalanan serbest meslek erbabı Avukat Sadık KARALAR'a yapacağı ödemelerin tamamı (400.000.- TL) üzerinden, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesi uyarınca %18 olarak belirlenen kesinti oranının %50'si nispetinde (400.000 * %18) *50= 36.000 TL gelir vergisi kesintisi yapacaktır. Bir başka deyişle Avukat Sadık KARALAR'ın elde ettiği kazanç üzerinden stopaj yoluyla ödeyeceği vergi %18 değil, %9 oranında olacaktır.

b-Avukat Sadık KARALAR'ın, tam mükellef gerçek kişi Ahmet SOLMAZ'ın, Türkiye'de gerçekleştirdiği araştırma ve geliştirme faaliyetleri neticesinde ortaya çıkardığı ve tescil ettirdiği buluşunun patentini 01.10.2018 tarihinde satın alıp, sonrasında bu patenti 01/11/2018 tarihinde Zümrüt AŞ'ye yıllık 12.000.- TL brüt bedel üzerinden 8 yıllığına kiralamasından 2018 yılında elde ettiği kazanç ise gayrimenkul sermaye iradıdır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 72. maddesine göre; Gayrimenkul sermaye iratlarında, gayrisafı hasılat, 70'inci maddede yazılı mal ve hakların kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde o yıla veya geçmiş yıllara ait olarak nakden veya aynen tahsil edilen kira bedellerinin tutarıdır.

Bu çerçevede bahse konu kira gelirin 2018 yılına isabet eden kısmı (12.000 * 2/12 Ay=) 2.400 TL olup, bu kazancın yarısı yukarıda detaylarına yer verilen Kurumlar Vergisi Kanununun 5/B maddesi hükmü çerçevesinde gelir vergisinden istisnadır. Bakiye tutar olan 2.400/2= 1.200 TL ise mükellefin vergiye tabi diğer gelirleriyle



TÜRMÖB

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

bir arada değerlendirildiğinde Gelir Vergisi Kanunu'nun 86/1-c maddesinde 2018 yılı için belirlenen beyan haddi olan 34.000 TL'yi aştığından yıllık beyanname ile beyan edilecektir.

Son olarak Zümrüt AŞ, Sadık KARALAR'a yapacağı kira ödemelerinde, şartların sağlanmış olması halinde, 5 yıl boyunca gelir vergisi kesintisi oranını %50 indirimli olarak uygulayacaktır. İndirimli vergi kesintisi en fazla 5 yıl süre ile uygulanacağından Zümrüt AŞ kira süresinin son 3 yılına ilişkin kira ödemelerinden normal oranda kesinti yapacaktır. Buna göre Zümrüt AŞ, Avukat Sadık KARALAR'a yapacağı kira ödemelerin ilk 5 yıla isabet eden 12.000 TL* 5 YIL =60.000 TL'lik kısmı üzerinden, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesi uyarınca %20 olarak belirlenen kesinti oranının %50'si nispetinde (60.000 * %20) *50= 6.000 TL, Kalan 3 yıla isabet eden kira ödemeleri olan 12.000 TL* 3 YIL =36.000 TL'lik kısmı üzerinden de %20 oranında gelir vergisi kesintisi yapacaktır.

Avukat Sadık KARALAR bu çerçevede 2018 yılında elde ettiği 2.400 TL gayrimenkul sermaye iradını beyan ederken hakkın kiraya verilmesinden elde edilen kazanç olduğu için götürü gider indirimi uygulamasından yararlanamayacak, beyan edilen tutar üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, yapılan vergi kesintisinin 2018 yılına isabet eden kısmı olan 2.400 * (%20 * %50) 240 TL mahsup edilecektir. **(4 PUAN)**

CEVAP 1.14: Gelir Vergisi Kanunu'nun "Diğer İndirimler" başlıklı 89'uncü maddesinin birinci fıkrasında, gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlere bu maddede sayılan indirimlerin yapılacağı hükme bağlanmıştır; aynı maddenin 5 numaralı bendinde;

"Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdi ve aynı bağış ve yardımların tamamı.

...

Bağış ve yardımın nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu teşkil eden mal veya hakkın varsa mukayyet değeri, yoksa Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre takdir komisyonunca tespit edilecek değeri esas alınır..." hükmüne yer verilmiştir.

Konu ile ilgili olarak, 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "10.3.2 Bağış ve yardımlar" başlıklı bölümünde ayrıntılı açıklamalarda bulunulmuştur. Tebliğin "10.3.2.2.4 Bağış ve Yardımların Belgelendirilmesi" başlıklı bölümünün son paragrafında "Kamu kurum ve kuruluşları ile imzalanan protokol gereğince **kamu arazisi üzerine okul yaptırılması halinde**, söz konusu okul inşasına ilişkin olarak yapılan harcamalar, harcamanın yapıldığı yıla ilişkin kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir." açıklamalarına yer verilmiştir.

Tebliğin "10.3.2.2.4" bölümünde yapılan açıklamalara göre yaptırılan okul inşasında önemli olan husus inşa edilen tesisin kamu arazisi mi yoksa mükellefin kendi arazisine mi yapıldığıdır. Zira, kendi arazisi üzerine inşa edilen tesisler için yapılan harcamalar, **tesisin tamamlanıp ilgili kamu kurumuna teslim edildiği yılın kazancından indirilebilmektedir.**

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, Avukat Sadık KARALAR'ın sahibi olduğu arsa üzerine inşa edilerek Millî Eğitim Bakanlığı bağışlayacağı okul binası inşasına yönelik arsa dahil tüm harcamalar, okul inşaatının bitirilip belediyeye teslim edildiği yıla ilişkin gelir vergisi beyannamesinde indirim olarak dikkate alınabilecektir.

Dolayısıyla Avukat Sadık KARALAR'ın kendi adına kayıtlı bulunan bir arsası üzerine vefat eden oğlu Mahmut KARALAR adına bir ilköğretim okulu yapıp bağışlamak üzere Millî Eğitim Bakanlığı ile imzaladığı protokol kapsamında devam eden inşaat için 2018 yılında yapılan harcamaları veya arsa bedelini 2018 yılı gelir vergisi beyannamesinde bağış ve yardımlar başlığı altında indirim konusu yapması mümkün bulunmamaktadır. **(3 PUAN)**



CEVAP 2) (TOPLAM 10 PUAN)

Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde, kurumların yurt dışından elde ettikleri iştirak kazançları, belli koşullar altında kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. İstisnadan yararlanabilmek için;

- İştirak edilen kurumun anonim veya limited şirket niteliğinde bir kurum olması,
- İştirak edilen kurumun kanuni ve iş merkezinin Türkiye’de bulunmaması,
- İştirak payını elinde tutan kurumun, yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az %10’una sahip olması,
- İştirak kazancının elde edildiği tarih itibarıyla, iştirak payının kesintisiz olarak en az bir yıl süre ile elde tutulması,
- İştirak kazancının (kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler de dahil olmak üzere) iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az %15 oranında; iştirak edilen yabancı kurumun esas faaliyet konusunun finansman temini veya sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda, iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye’de uygulanan kurumlar vergisi oranında, gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşınması,
- İştirak kazancının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye’ye transfer edilmesi

Şarttır.

Yurt dışı iştirak kazançları istisnasından yararlanabilmesi için yukarıda yer alan şartların topluca yerine getirilmesi şarttır. İştirak oranı %10’dan fazla olsa dahi süre şartının gerçekleşmemesi halinde veya bütün şartlar gerçekleşmekle birlikte vergi yükü şartının gerçekleşmediği durumlarda istisnadan yararlanılabilmesi mümkün değildir.

Türkiye’ye transfer edilen yurt dışı iştirak kazançlarının, Türk Lirasına çevrilme zorunluluğu bulunmamaktadır.

İştirak kazancı, dağıtıldığı dönemde elde edilmiş sayılacağından, transfer tarihinde ortaya çıkan olumlu veya olumsuz kur farkları istisna tutarının tespitinde dikkate alınmayacaktır.

Bu çerçevede; diğer şartların sağlandığı soruda yer alan verilerin tetkikinden açıkça görüldüğünden İştirak kazancının (kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler de dahil olmak üzere) iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az %15 oranında; kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıyıp taşımadığının irdelenmesi gerekmektedir.

Soruda Belçika Vergi mevzuatına göre şirketler yurt dışındaki kâr payı dağıtması durumunda dağıtılan kâr payları üzerinden ayrıca %10 oranında vergi kesintisi yapılması söz konusu olduğundan yapılacak vergi kesintisinin de vergi yükünün hesabında dikkate alınacağı tabiidir.

Buna göre; Belçika’da mukim şirketin vergiye tabi kurum kazancı 550.000 Euro olacaktır. Hesaplanacak kurumlar vergisi benzeri vergi ($550.000 \times \%25 =$) 137.500 Euro’dur. Bu şekilde hesaplanan 137.500 Euro kurumlar vergisinin verginin, kurumlar vergisi öncesi ticari bilanço karı olan 1.000.000 Euro’ya oranlanması ($137.500/1.000.000$) sonucu ortaya çıkacak olan vergi yükü %13,75 oranındadır. Dolayısıyla bahse konu iştirak kazancı Lezzet Anonim Şirketi’ne aktarılmadan önce %13,75 kurumlar vergisi yükü taşımaktadır. Ayrıca Belçika vergi mevzuatına göre şirketlerce yapılan kâr dağıtımları ayrıca %10 vergi kesintisine tabi olduğundan Lezzet Anonim Şirketi’ne isabet eden brüt 100.000 Euro iştirak kazancı toplam fiili vergi yükü ($\%13,75 \times \%10 =$)%23,75 olmaktadır. Bu durumda, anılan iştiraktan elde edilen iştirak kazançlarının istisnadan yararlanması gerekmektedir.

Diğer taraftan söz konusu kazanç yukarıda açıklandığı gibi kurumlar vergisinden müstesna olduğu için, bu kazanç üzerinden Türkiye’de bir vergi hesaplanmamış olmaktadır. Bu nedenle gerek iştirakin ödemiş olduğu verginin, gerekse mükellef kurumun yurt dışında stopaj yoluyla ödemiş olduğu verginin Türkiye’de beyan üzerine tarh edilen kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün değildir.



CEVAP 3: (TOPLAM 12 PUAN)

Maliye Bakanlığı uygulamaları çerçevesinde sermaye azaltımının kaynağı ne tür bir vergileme yapılacağı konusunda belirgin bir role sahiptir. Bu konuda yasal bir düzenleme bulunmama ile birlikte Maliye Bakanlığı verdiği muktezalara uygulamaya yön vermektedir. Bu muktezalar çerçevesinde şirketlerce yapılacak sermaye azaltımı işlemlerinde;

- Öncelikle, işletmeden çekilmesi halinde kurumlar vergisine ve kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak hesapların (pasif kalemlere ait enflasyon fark hesapları, yeniden değerlendirme değer artış fonu, iştirakler yeniden değerlendirme değer artış fonu, maliyet artış fonu vb.)
- Sonra, sadece kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak hesapların (geçmiş yıl karları, olağanüstü yedekler, aktifte 5 yıllık süreyi doldurmuş gayrimenkul satış kazancı ile diğer istisna kazançlardan kaynaklanan fonların vb.)
- Son olarak ise azaltılan sermaye tutarı bunların toplam tutarından fazla ise fazlalığın işletmeden çekilmesi halinde vergilendirilmeyecek olan aynı ve nakdi sermayenin, işletmeden çekildiği kabul edilecektir.

Bu açıklamalar çerçevesinde;

1- İlk olarak ödenmiş sermayenin yeniden değerlendirme artış fonlarının sermayeye ilave edilmesinden kaynaklanan kısmının sermaye azaltımına konu edilmesi halinde, sermaye azaltımına konu edilen tutar üzerinden Vergi Usul Kanununun mülga mükerrer 298 inci maddesinin "Yeniden Değerleme" başlıklı bölümünün birinci fıkrası uyarınca* kurumlar vergisi ve kâr payı dağıtımına bağlı vergi kesintisi hesaplanarak ödenecektir.

* (Mülga Mük. 298/7; Değer artış fonu, sermayeye ilave dışında herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, bu işlemin yapıldığı dönemin kazancı sayılarak vergiye tabi tutulur.)

2- Sonrasında, daha önce sermayeye eklenmiş olan enflasyon düzeltme farklarının, sermaye azaltımına gidilmesi nedeniyle işletmeden çekilmiş sayılması ve işletmeden çekilen bu tutarların öncelikle kurumlar vergisine, vergi sonrası dağıtılan kazancın da kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulması gerekmektedir.

(*VUK Mük. 298/5 ve Geç.25/g; Pasif kalemlere ait enflasyon fark hesapları, herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin, bu dönemde vergiye tâbi tutulur.)

3/a- Ödenmiş sermayenin kurumlar vergisinden istisna edilen ve sermayeye ilave edilen taşınmaz ve iştirak hisseleri satış kazancından kaynaklanan kısmının sermaye azaltımına konu edilmesi halinde, söz konusu kazancın sermaye hesabında kalması için aranılan yasal süre olan beş yıllık sürenin dolmasından sonra yapılması halinde, sermaye azaltımı yoluyla işletmeden çekilen bu tutar için kurumlar vergisi hesaplanmayacak, ancak kar dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

3/b- Sermaye azaltımının Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi kapsamında istisna edilen kazançtan (beş yıllık süre içinde) karşılanması halinde, istisna kazanç işletmeden çekilmiş sayılacağından, istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerin ziyaa uğramış sayılarak Vergi Usul Kanunu uyarınca vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecek ve kar dağıtımını hükümleri çerçevesinde ortakların statüsüne göre vergi kesintisi yapılacaktır.

4- Sermayenin yasal veya olağanüstü yedek akçelerin sermayeye ilave edilmesinden kaynaklanan kısmının kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulması, yedeklerin geçmiş yıl veya cari dönem zararlarına mahsubu suretiyle sermaye azaltımına konu edilmesi halinde ise kâr payı dağıtımını olarak değerlendirilmeyeceğinden vergi kesintisi yapılmaması gerekmektedir.

5- Daha önceki yıllarda şirket sermayesine eklenmiş geçmiş yıl karlarının sermaye azaltımı dolayısıyla ortaklara dağıtılması durumunda kar dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılacaktır.

6- Sermaye azaltımının, ortaklar tarafından nakden veya aynen yapılan ödemelerden karşılanması halinde, ortakların esas olarak işletmeye koydukları sermayeyi Türk Ticaret Kanunu hükümleri çerçevesinde geri almış olmaları nedeniyle mükellefiyet statüsüne bakılmaksızın vergilendirme işlemi yapılmayacaktır. Şirket ortakları tarafından nakden veya aynen konulan sermaye ticari kazancın bir unsuru olmadığından, sermaye azaltımına konu edilen tutar üzerinden vergi kesintisi de yapılmayacaktır.



TÜRMOB

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

Sıra No	Sermaye Unsuru	Yapılacak İşlem ve Yasal Gerekçe	Tutarı (TL)
1	Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e Bendi Kapsamında 2016 Yılında Yapılan Taşınmaz Satışından Doğan ve 02.01.2017 Tarihinde Özel Fon Hesabına Alınıp, 2017 Yılı İçinde Sermayeye Eklenen İstisna Kazançtan Kaynaklanan Kısım	İstisna edilen kazançtan beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. (K.V.K. Madde 5/1-e)	İstisnadan yararlanılması şartı ihlal edildiği için, istisnanın uygulandığı dönem (satışın yapıldığı 2016 hesap dönemi) itibarıyla vergi ziyayı doğmuş sayılır. Dolayısıyla 2.000.000 TL matrah farkı üzerinden (%20 oranında) 400.000 TL kurumlar vergisi tarhiyatı ve vergi ziyayı cezası kesilir. Ayrıca ortakların statülerine göre kar dağıtımına bağlı stopaj
2	Sermayeye Eklenmiş Olan Enflasyon Düzeltmesi Olumlu Farkları	Pasif kalemlere ait enflasyon fark hesapları, herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin, bu dönemde vergiye tâbi tutulur. (V.U.K. Mük. Md. 298/A-5, Geçici 25/g)	1.300.000 TL Matrah Üzerinden 286.000 TL Kurumlar Vergisi ve Ayrıca ortakların statülerine göre kar dağıtımına bağlı stopaj
3	Sermayeye Eklenmiş Olan Emisyon Primleri	Şarta bağlı olmayan bir istisna olduğu için sermaye azaltımı yoluyla şirketten çekilmesinde kurumlar vergisi gündeme gelmeyecek, ancak kar dağıtımına bağlı tevkifat yapılması gerekecektir. (K.V.K. Madde 5/1-ç)	Ortakların statülerine göre kar dağıtımına bağlı stopaj
4	Sermayeye Eklenmiş Olan Geçmiş Yıl Karlarından Kaynaklanan Kısım	Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi, Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin ikinci fıkrası ile 30 uncu maddesinin üçüncü fıkrası ile Geçici 62. maddesi hükümleri çerçevesinde ortağın statüsüne bağlı olarak dağıtılan kâr paylarından tevkifat yapılacaktır.	Ortakların statülerine göre kar dağıtımına bağlı stopaj
5	Sermayeye Eklenmiş Olan 6736 Sayılı Kanun'un Stok Affına İlişkin Hükümlerinden Doğan Emtia Karşılığı Hesabından Kaynaklanan Kısım	Emtia için ayrılan karşılık, ortaklara dağıtılması veya işletmenin tasfiye edilmesi halinde sermayenin unsuru sayılır ve vergilendirilmez.	500.000 TL Çekilen Değer için vergi YOK. Kalan 500.000 TL Sermaye Azaltımı sonucunda en sona kalan 2.000.000 TL içinde kabul edilir.
6	Ortaklarca Nakden Ödenen Sermaye	Ortakların şirkete koydukları aynı veya nakdi sermayeyi TTK hükümleri çerçevesinde geri almaları vergisel bir sonuç doğurmaz.	Sermaye Azaltımı sonucunda en sona kalan 1.500.000 TL'nin tamamı nakden sermaye sayılır.



CEVAP 4) (TOPLAM 8 PUAN)

Kurumlar Vergisi Kanununun 7'nci maddesiyle belli şartlar altında yurt dışı iştiraklere yatırım yapan mükelleflere bu iştiraklerinden fiilen kâr payı dağıtılmasa 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.

Yurt dışındaki bir kurumun kontrol edilen yabancı kurum sayılabilmesi için bu kurumun sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az %50'sinin doğrudan veya dolaylı olarak, ayrı ayrı ya da birlikte tam mükellef gerçek kişi ve kurumlara ait olması gerekmektedir.

Yurt dışı iştirakin kontrol edilen yabancı kurum olup olmadığının tespitinde, kontrol oranı olarak ilgili hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte sahip olunan en yüksek oran dikkate alınacaktır.

Madde kapsamına giren kontrol edilen yabancı kurumların Türkiye'de vergiye tabi tutulacak kazancı, zarar mahsubu dahil giderler düşüldükten istisnalar düşülmeden önceki, vergi öncesi kurum kazançları olacaktır.

Yurt dışı iştiraktan elde edilmiş sayılan kazancın hesaplanmasında, yurt dışı iştirakin ilgili hesap döneminin kapandığı tarihte sahip olunan iştirak oranı (sermaye, kâr payı veya oy kullanma hakkı oranı) dikkate alınacaktır.

Tam mükellef kurumlar ile birlikte tam mükellef gerçek kişilerin de kontrol edilen yabancı kuruma ortak olmaları halinde, gerçek kişilerin elinde bulunan hisse senetleri ve iştirak hisseleri yurt dışında kurulu şirketin kontrol edilen yabancı kurum olup olmadığının tespitinde dikkate alınacaktır. Bununla birlikte; söz konusu gerçek kişilerin kontrol edilen yabancı kurum üzerinden elde edecekleri kazançlar, bu madde kapsamında değerlendirilmeyecek, sadece tam mükellef kurum tarafından elde edilen kazançlar bu madde kapsamında kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

Kontrol edilen yabancı kurum şartlarının gerçekleşmesi halinde yurt dışında kurulu iştirakin elde etmiş olduğu kâr, söz konusu iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren hesap dönemi itibarıyla tam mükellef kurumların kurumlar vergisi matrahlarına (ve geçici vergi dönemleri itibarıyla da geçici vergi matrahlarına) hisseleri oranında dahil edilecektir. Kontrol edilen yabancı kurumun bulunduğu ülkede on iki ayı aşan bir hesap döneminin bulunması halinde, kazancın elde edilme tarihinin belirlenmesinde yurt dışındaki şirketin hesap dönemi takvim yılı olarak dikkate alınacaktır.

Tüm bu açıklamalar çerçevesinde; Kanuni merkezi Türkiye'de bulunan Uğur Anonim Şirketi, Türkmenistan'da kurulu olan BROWN Şirketi'nin %30 oranında ortağı olup, BROWN Şirketi'nin %70 hisseli diğer ortağı ise Singapur'da kurulu YELLOW Şirketi'dir.

YELLOW Şirketi'nin hisselerinin %60'ı Singapur vatandaşına, kalan %40'lık kısmı ise Türkiye'de tam mükellef gerçek kişi olarak vergilendirilen ve Uğur Anonim Şirketi ile hiçbir biçimde ilişkili kişi olmayan Duran ERDEM'e aittir. Söz konusu şirketler kuruluşundan bu yana aynı ortaklık yapısına sahiptir.

Bu durumda, Uğur Anonim Şirketi, Türkmenistan'da kurulu olan BROWN Şirketi'nin %30 oranında doğrudan ortağı bulunmaktadır. Diğer taraftan, Türkiye'de tam mükellef gerçek kişi Duran ERDEM'in de Brown Şirketi'ne dolaylı olarak ($\%70 * \%40 = \%28$) oranında iştirak ettiği dikkate alındığında, Uğur Anonim Şirketi ve Duran ERDEM'in, Türkmenistan'da kurulu BROWN Şirketi'ne toplam iştirak oranı %58 olduğundan BROWN Şirketi, kontrol edilen yabancı kurum olarak değerlendirilecek, dolayısıyla kontrol edilen yurt dışı iştirakler olan BROWN Şirketi'nin kazançları, aşağıda sayılan diğer şartların da gerçekleşmesi halinde dağıtılsın veya dağıtılmasın Türkiye'de kurumlar vergisine tabi tutulabilecektir.

Yurt dışı iştirakin kurum kazancının Türkiye'de kurumlar vergisine tabi tutulabilmesine ilişkin şartlar

Anılan kontrol oranının sağlandığı yurt dışı iştiraklerin, Kurumlar Vergisi Kanunu uygulamasında “kontrol edilen yabancı kurum” olarak kabul edilmesi ve için aşağıdaki şartların birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir.

1. Yurt dışı iştirakin ilgili yıldaki toplam gayri safi hasılatının %25 veya fazlasının pasif nitelikli gelirlerden oluşması; (BROWN Şirketi'nin 2018 yılı hesap döneminde gayrisafi hasılatının TL cinsinden karşılığı



TÜRMOB

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

5.000.000 TL olup, bu hasılatın 2.000.000 TL'lik kısmı dolayısıyla $(2.000.000/5.000.000=)$ %40'ı faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli faaliyetlerden oluştuğundan bu şart sağlanmaktadır.)

2. Yurt dışında kurulu iştirakin kurum kazancının %10'dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması; (BROWN Şirketi kurulu bulunduğu Türkmenistan'da uygulanan kurumlar vergisi oranı %8 olduğundan bu şartta sağlanmıştır.)

3. Yurt dışındaki iştirakin ilgili yıldaki gayrisafi hasılat tutarının 100.000 TL karşılığı yabancı paranın üzerinde olması; (BROWN Şirketi'nin 2018 yılı hesap döneminde gayrisafi hasılatının 5.000.000 TL olup bu şartta sağlanmıştır.)

4. Kontrol edilen yabancı kurumun kârının sermayeye eklenmesi durumunda da söz konusu kazanç anılan madde hükümleri çerçevesinde vergilendirilecektir.

Bu çerçevede Türkmenistan'da kurulu BROWN Şirketi Uğur Anonim Şirketi için kontrol edilen yabancı kurum niteliğini taşıdığından, BROWN Şirketi Genel Kurulu'nun 1 Temmuz 2017-30 Haziran 2018 hesap dönemi karının dağıtılmayarak sermayeye eklenmesine karar vermesi dönem kazancından Uğur Anonim Şirketinin hissesine düşen kısmın Türkiye'de beyan edilerek vergilendirilmesine engel teşkil etmeyecektir.

BROWN Şirketi'nin kurulu bulunduğu Türkmenistan'da 01 Temmuz-30 Haziran hesap dönemini kullanmaktadır. BROWN Şirketi'nin 01 Temmuz 2017-30 Haziran 2018 hesap döneminde gayrisafi hasılatının TL cinsinden karşılığı 5.000.000 TL olup, bu hasılatın 2.000.000 TL'lik kısmı faiz geliri, kâr payı ve menkul kıymet satış gelirinden oluşmaktadır. Türkmenistan'da uygulanan kurumlar vergisi oranı %8'dir.

Bu açıklamalara göre, BROWN Şirketi KVK uyarınca gerek kontrol edilen yabancı kurum statüsünde bulunduğundan, gerekse kontrol edilen yabancı kurum kazancının Türkiye'de vergilendirilmesi için gerekli olan tüm şartlar sağlanmış olduğundan, yabancı kurumun 01 Temmuz 2017-30 Haziran 2018 hesap dönemi kazancı olan 1.500.000 TL'nin Uğur A.Ş. tarafından 30.06.2018 tarihi itibarıyla sermaye payı olan %30 oranında dönem kurumlar vergisi matrahına eklenmesi gerekir. Dolayısıyla, kontrol edilen yabancı kurum kazancı olarak $(1.500.000 \times \%30=)$ 450.000 TL dönem kurum kazancına eklenecektir.

Aynı mantık çerçevesinde BROWN Şirketi Genel Kurulunca dağıtımına karar verilen 1 Temmuz 2016-30 Haziran 2017 dönemine ait ve tamamı pasif nitelikte gelirlerden oluşan 2.000.000 TL tutarındaki karın da Uğur Anonim Şirketi'nce kontrol edilen yabancı kurum uygulaması kapsamında kar dağıtımını beklenmeden 2017 kurumlar vergisi matrahına dahil edilmiş olması gerektiğinden bu kısım ile ilgili 2018 yılında yapılacak beyan olmayacaktır. Öte yandan, KVK'nın 7 nci maddesinin (5) numaralı fıkrasında yer alan "*Bu maddeye göre Türkiye'de vergilenmiş kazancın yurt dışındaki kurum tarafından sonradan dağıtılması durumunda, elde edilen kâr paylarının vergilenmemiş kısmı kurumlar vergisine tâbi tutulur.*" hükmü uyarınca, 2018 yılında kar dağıtımını nedeniyle elde edilmiş olan iştirak kazancı mahiyetindeki bu kazanç önceki dönemde dağıtılmadığı halde vergiye konu edildiği için 2018 yılında ayrıca vergiye tabi kazancın tespitinde dikkate alınmayacak, dolayısıyla 2018 yılında beyan edilen kurum kazancından düşülmesi gerekecektir.

CEVAP 5) (TOPLAM 5 PUAN)

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12. maddesinde örtülü sermaye müessesesi 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yeniden düzenlenmiştir. Söz konusu hükme göre, Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılmaktadır. Anılan Kanununun 11. maddesinde ise örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin kurum kazancından indirilemeyeceği belirtilmiştir. Öte yandan KVK'nun 12. maddesinin 7. bendinde Örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulanmasında gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır hükmü bulunmaktadır.

Öz sermaye kavramı; kurumun Vergi Usul Kanunu uyarınca tespit edilmiş olan hesap dönemi başındaki öz sermayesini ifade etmektedir. Vergi Usul Kanununun 192 nci maddesi uyarınca öz sermaye, aktif (mevcutlar ile alacaklar) toplamı ile borçlar arasındaki farktır. Yeni kurulan kurumlar bakımından kuruluş tarihinde anılan Kanuna göre tespit edilen öz sermaye tutarı, hesap dönemi başındaki öz sermaye olarak dikkate alınacaktır.

Kurumun dönem başı özkaynakları 2.000.000 TL, dolayısıyla örtülü sermaye sınırı 6.000.000 TL'dir.



TÜRMOB

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

Turuncu Enerji Anonim Şirketi, örtülü sermaye uygulaması kapsamında ilişkili kişi sayılan %25 oranında ortağı Lacivert İnşaat Anonim Şirketi'nden 2017 yılı içerisinde tamamı defaten 3. yılın sonunda ödenmek üzere yıllık %4 faiz ile 5.000.000 ABD Doları borç para almıştır.

Bahse konu borç nedeniyle Turuncu Enerji Anonim Şirketi'nce geçici vergi dönemleri itibariyle hesaplanan faiz, kur farkı gideri ve katma değer vergisinin yıllık toplam tutarları aşağıdaki gibidir.

Borç Anapara (USD)	Hesaplanan Faiz (TL)	Faiz KDV (TL)	Kur Farkı Geliri (TL)	Kur Farkı Gideri (TL)
5.000.000 ABD Doları	1.200.000	216.000	800.000	4.000.000

Turuncu Enerji Anonim Şirketi yetkililerince yapılan hesaplamalar çerçevesinde yukarıdaki şekilde hesaplanan faiz ve kur farklarının %60 oranındaki kısmı örtülü sermaye olarak hesaplanan tutara isabet etmektedir.

Yukarıdaki bilgilere ek olarak şirketin söz konusu borçlanmalarla ilgili olarak 2018 yılında toplam 800.000 TL Kur Farkı Geliri hesapladığı tespit edilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12. Maddesine göre şirketin 2018 yılında ilişkili kişilerden yaptığı borçlanmalardan dönem başı Özkaynak tutarının üç katını aşan %60 oranındaki kısmı örtülü sermaye olarak hesaplanan tutara isabet etmektedir.

Şirketin yıl içerisinde ortak ve ortakla ilişkili kişilerden yapmış olduğu borçlanmalar nedeniyle hesaplanan Faiz ve Kur farkı tutarlarının Örtülü Sermayeye isabet eden $(1.200.000 + 4.000.000) * \%60 = 3.120.000$ TL'lik kısmı ile söz konusu faiz üzerinden hesaplanan $(216.000 * \%60 =)$ 129.600 TL tutarındaki Katma Değer Vergisini 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11. Maddesi ile 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30. Maddesi hükmü gereği kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Ayrıca kurumların kullanmış olduğu borçların örtülü sermaye kapsamında değerlendirilmiş olması halinde, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin, Kurumlar Vergisi Kanununun 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendine göre gider olarak yazılması mümkün bulunmadığından, örtülü sermaye kabul edilen borçlanmalarda TL'nin değer kazanması sonucu oluşacak kur farkı gelirlerinin de söz konusu borcun örtülü yoldan konulan bir sermaye olarak kabul edilmesinin bir sonucu olarak, vergiye tabi kurum kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınması söz konusu olmayacaktır.

Ancak mükellef kurumca 2018 yılında örtülü sermaye kapsamındaki borçlanmalarından kaynaklı toplam 800.000TL Kur Farkı Gelirinin örtülü sermayeye isabet eden $(800.000 * \%60 =)$ 480.000 TL'lik kısmının kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılarak vergi dışı bırakılması gerekir.

CEVAP- 6) (TOPLAM 10 PUAN)

Amasra İnşaat A.Ş. yıllara sari inşaat ve onarım işlerinin yanında aynı zamanda yıllara sari olmayan işlerden de gelir elde ettiği için dönem kazancının konu ile ilgili GVK hükümlerine göre tespit edilmesi gerekmektedir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 42 nci maddesine göre, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterilir. Müşterek genel giderler ve amortismanların dağıtılması konusunda ise Kanunun 43 üncü maddesine göre; yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarma işinin bu madde şümulüne girmeyen işlerle birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler, bu işlere ait harcamalar ile diğer işlere ait satış ve hasılat tutarlarının birbirine olan nispeti dahilinde; birden fazla inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerle sair işlerde müştereken kullanılan tesisat, makina ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları, bunların her işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtımına tabi tutulmalıdır.

Bu düzenlemelere göre; öncelikle yıllara sari inşaat işleri ile diğer işlerde müşterek kullanılan duran varlıklara ait amortismanların dağıtımına konu edilmesi, söz konusu varlıkların kullanılmadıkları günlere isabet eden amortisman tutarlarının ayrıca tespit edilerek müşterek giderler ile birlikte dağıtımına tabi tutulması gerekmektedir.

Buna göre;



TÜRMOB

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

Amortismanların Dağıtımı:

İktisadi Kıymetin Türü	Aktife Giriş Tarihi	2018 Yılı Amortismanı (TL)	Kullanım Yeri ve Süresi	Açıklama
Büro Mobilyaları ve Demirbaşları	03.02.2016	7.300	Merkez Ofis (365 gün)	7.300 TL amortismanın tamamı müşterek genel giderler ile birlikte dağıtımına tabi tutulmalıdır.
İş makinesi (Ekskavatör)	01.03.2015	292.000	Kiralama (180 gün), Çakraz -Kurucasıle otoyolu İşi (185 gün)	Hesaplanan amortisman tutarlarının kiralama için kullanılan 180 güne isabet eden kısmı (292.000 / 365 x 180=) 144.000 TL'si kiralama işinin maliyeti olarak dikkate alınacak, kalan kısmı ise devam eden yıllara sari inşaat işine ait olduğu için bu işin maliyetinde dikkate alınacak, dolayısıyla dönem kazancı ile ilişkilendirilmeyecektir.
İş makinesi (Dozer)	15.03.2018	182.500	Cide Sulama Barajı İşi (292 gün)	Hesaplanan amortisman tutarının 292 güne isabet eden kısmı olan (182.500 / 365 x 292=) 146.000 TL'si devam eden inşaat işinin maliyeti olarak dikkate alınacağı için dönem kazancının tespitinde dikkate alınmayacaktır. Kalan 36.500 TL ise müşterek giderler ile birlikte dağıtımına tabi tutulmalıdır.
Kamyon	05.10.2017	219.000	Çakraz -Kurucasıle otoyolu İşi (120 gün) Cide Sulama Barajı İşi (245 gün)	Tamamı devam eden inşaat işlerine ait olduğu için dönem kazancının tespitinde dikkate alınmayacaktır.
Toplam Amortisman Gideri		700.800		

Bu bilgilere göre, toplam amortisman giderinin 144.000 TL'lik kısmı kiralama işinin kazancından düşülmeli, (36.500 + 7.300=) 43.800 TL'si müşterek giderler ile birlikte dağıtımına tabi tutulmalı, kalan kısmı ise devam eden yıllara sari inşaat işlerinin maliyetlerine eklenmelidir.

Müşterek giderlerin dağıtımını ise aşağıdaki tabloda görüldüğü gibi olmalıdır:

Dağıtımına Tabi Tutulacak Müşterek Giderler:

1.600.000 + 43.800 = **1.643.800 TL**

İş	Dağıtımda Dikkate Alınacak Harcama veya Hasılat	Pay	Müşterek Giderlerden İsabet Eden Tutar
İnşaat Malzemesi Alım Satım	1.800.000 TL (Hasılat)	%15	246.570 TL
Kiralama	1.200.000 TL (Hasılat)	%10	164.380 TL
Çakraz-Kurucasıle Otoyolu (Yıllara Sari)	6.000.000 TL (Harcama)	%50	821.900 TL
Cide Sulama Barajı (Yıllara Sari)	3.000.000 TL (Harcama)	%25	410.950 TL
	12.000.000 TL	%100	1.643.800 TL



TÜRMOB

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

Yukarıdaki tablodan görüleceği gibi, müşterek genel giderlerden dönem kazancının tespitinde dikkate alınabilecek kısım (246.570 + 164.380=) 410.950 TL'dir. Bu tutara ilaveten kiralama işine isabet eden amortisman gideri olan 144.000 TL de dönem kazancının tespitinde dikkate alınacaktır.

Bu bilgi ve açıklamalara göre 2018 hesap dönemi kurum kazancı aşağıdaki şekilde hesaplanmalıdır.

İş	Hasılat	Maliyet	Müşterek Giderlerden ve Amortismanlardan Aldığı Pay	Kazanç
İnşaat Malzemesi Alım Satım	1.800.000 TL	1.200.000 TL	246.570 TL	353.430 TL
Kiralama	1.200.000 TL	1.000.000 TL	(164.380 + 144.000=) 308.380 TL	- 108.380 TL
TOPLAM	3.000.000 TL	2.200.000 TL	554.950 TL	245.050 TL

Görüleceği gibi, Amasra İnşaat A.Ş.'nin 2018 yılında beyan etmesi gereken kurum kazancı 245.050 TL'dir.

CEVAP -7) (TOPLAM 5 PUAN)

Vergi Usul Kanununun 325/A maddesi uyarınca, girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına sermaye olarak konulması veya girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması amacıyla, ilgili dönem kazancından girişim sermayesi fonu ayrılabilmesi mümkündür.

Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin (g) bendi ile de Vergi Usul Kanununun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirim konusu yapılabilecektir.

Girişim sermayesi fonunun indirim konusu yapılabilmesi için;

- İlgili yılda ayrılan fon tutarının beyan edilen gelirin %10'unu, toplam fon tutarının ise öz sermayenin %20'sini aşmaması (İki şartın birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir.),

- Fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar Türkiye'de kurulmuş veya kurulacak olan ve Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yatırım yapılması,

- Ayrılan fon tutarının ilgili yılın kurumlar vergisi beyannamesinde ayrıca gösterilmesi

gerekmektedir.

İndirim tutarının tespitinde beyan edilen gelir olarak ticari bilanço kâr veya zararına kanunen kabul edilmeyen giderler eklenmek ve geçmiş yıl zararları ile varsa tüm indirim ve istisnalar düşülmek suretiyle bulunan tutar [Ticari bilanço kârı (zararı) + kanunen kabul edilmeyen giderler- geçmiş yıl zararları - tüm indirim ve istisnalar] dikkate alınacaktır.

Bu bilgilere göre MELEK A.Ş.'nin 2018 hesap döneminde indirim konusu yapabileceği azami girişim sermayesi fonu tutarı:

Ticari Bilanço Kârı	3.500.000 TL
KKEG (+)	600.000 TL
Geçmiş Yıl Zararı (-)	400.000 TL
İstisna Kazanç (-)	500.000 TL
BEYAN EDİLEN GELİR	3.200.000 TL
BEYAN EDİLEN GELİRİN %10'U	320.000 TL

Her ne kadar beyan edilen gelirin %10'u 320.000 TL olsa da ayrılacak fon öz sermayenin %20'sini aşmayacağı için 2018 hesap döneminde ayrılabilir azami fon (1.200.000 x %20=) **240.000 TL'dir.**