



TÜRMOB

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

2019/3. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı

Gelir Üzerinden Alman Vergiler

21 Aralık 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 Hazine ve 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 ile Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karar ve ilgili mevzuat hükümleri dikkate alınmayacaktır.

*Cevaplarda ileri sürülen hususlara ilişkin dayanaklara yer verilmeli ve açıklamalar net olmalıdır. Kısaca da olsa gerekçesini ortaya koymadan "istisnadır, muaftır, beyan edilmez, beyan edilir, vergiye tabidir ya da değildir vb." ifadeler tek başına o sorudan puan almanız için yeterli olmaz.

SORULAR

SORU 1) Gelir Vergisi Kanunu hükümleri çerçevesinde tam mükellef olan Serkan ALTINSOY'un 2018 yılında elde ettiği kazanç ve iratlara ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

1- Asıl mesleği eczacılık olan Serkan ALTINSOY'un, Mersin'de sahibi olduğu eczanesini işletmesinden elde ettiği kazanç 150.000 TL'dir. Serkan ALTINSOY dönem içinde eczaneden elde ettiği hasılatı Türkiye'de bulunan bankada eczanesi için açtığı repo hesabında değerlendirmiş ve sonucunda 2018 yılında ayrıca brüt 20.000 TL repo kazancı elde edilmiştir. Banka ödeme sırasında repo kazancından 3.000 TL stopaj yapmıştır. (2 PUAN)

2- Serkan ALTINSOY, bir plazada bulunan ve 2018 yılı emlak vergisine esas değeri 800.000 TL olan kendisine ait bir ofisi %90 oranında ortağı bulunduğu ALTINSOY Medikal Ürünler Pazarlama Anonim Şirketi'ne 01.01.2018 tarihinde şirketin faaliyetlerinin icrası için 1 yıllığına bedelsiz olarak kiraya vermiştir. ALTINSOY Medikal Ürünler Pazarlama Anonim Şirketi bedelsiz olarak kiraladığı bu ofis için Avukat Serkan ALTINSOY'a nakden ya da hesaben bir kira ödemesinde bulunmamıştır. (4 PUAN)

(NOT: Bu soruyu ve aşağıdaki 3. şıktaki soruları hem Serkan ALTINSOY hemde ALTINSOY Medikal Ürünler Pazarlama Anonim Şirketi'nin vergisel yükümlülükleri çerçevesinde cevaplayınız.)

3- Serkan ALTINSOY, %90 oranında ortağı bulunduğu ve dönem başı özsermaye tutarı negatif olan ALTINSOY Medikal Ürünler Pazarlama Anonim Şirketi'ne, şirketin kısa vadeli finansman ihtiyacını karşılamak için 25.01.2018 tarihinde; 300.000 ABD Doları eczane işletmesine ait banka mevduat hesabından, kalan 200.000 ABD Doları ise şahsi mevduat hesabından olmak üzere toplam 500.000 ABD Doları borç para vermiştir. (1 ABD Doları = 3,7421 TL)

ALTINSOY Medikal Ürünler Pazarlama Anonim Şirketi, 22.11.2018 tarihinde Serkan ALTINSOY'a olan borcunun tamamı ile sadece şahsi mevduat hesabından verdiği 200.000 ABD Doları borç üzerinden hesaplanan emsallere uygun 6.000 ABD Dolar faiz olmak üzere toplam 506.000 ABD Dolarını defaten ödemiştir. (1ABD Doları = 5,3029 TL) Eczane işletmesine ait banka mevduat hesabından verilen 300.000 ABD Dolar borç içinse herhangi bir faiz hesaplanmamış ve ödenmemiştir. (12 PUAN)



TÜRMÖB

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

4- Serkan ALTINSOY 7143 sayılı Kanunun 6 ncı maddesinin ikinci fıkrasının (a) bendi hükmünden yararlanarak Eczane işletmesinin stoklarında kaydı olarak yer aldığı hâlde fiilen bulunmayan ilaçları faturalandırarak kayıtlarını fiili duruma uygun hale getirmek istemiş, bu amaçla stoklarında fiilen bulunmayan ve maliyet bedeli 150.000 TL olan ilaçlar için düzenlediği faturada 6.000 TL KDV hesaplayarak 27.08.2018 tarihinde beyan etmiş ve tahakkuk eden vergiyi 31.08.2018 tarihinde ödemiştir.

Serkan ALTINSOY bu işlemlerle ilgili Eczane işletmesinin yasal defterlerine aşağıdaki muhasebe kayıtlarını yapmıştır. (3 PUAN)

----- 27.08.2018 -----	
621- SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ	150.000
689- DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (K.K.E.G)	6.000
153- TİCARİ MALLAR	150.000
360- ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	6.000
----- / -----	
----- 31.08.2018 -----	
360- ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	6.000
102- BANKALAR HESABI	6.000
----- / -----	

5- Serkan ALTINSOY, Youtube'da kendi adına bir kanal oluşturmuş ve bu kanalda uzmanlık alanı olan şifalı bitkiler ve iyi geldiği hastalıklar konusunda hazırlanmış olduğu videoları paylaşmaktadır. Serkan ALTINSOY bu kanaldaki takipçi ve izlenme sayıları istenilen sayıyı aştığından internet sitesi yayıncılarının, site içeriğiyle ilgili reklamları sitelerinde göstererek para kazanmalarını sağlayan bir uygulama olan Google Adsense'e kayıt yaptırmıştır. Bu uygulama kapsamında videolarının aldığı reklam ve tıklanma sayılarına bağlı olarak Google Adsense tarafından Serkan ALTINSOY adına hesaplanan Brüt 10.000 Euro'dan %20 oranında vergi kesintisi yapılarak bakiye 8.000 Euro Türkiye'deki banka hesabına 26.12.2018 tarihinde yatırılmıştır. (1Euro= 5,3029 TL) (3 PUAN)

2 / 6

6- Serkan ALTINSOY, kanuni merkezi Hollanda'da bulunan tüm dünyadaki Endemik Bitkilerin tespiti ve korunmasına yönelik çalışmalar yürüten uluslararası bir sivil toplum örgütü ile yapmış olduğu anlaşma gereğince, bu kuruluşun sevk ve idaresinde 2018 yılı içinde değişik tarihlerde Türkiye'nin belirli bölgelerindeki endemik bitkilerin fotoğraflanması ve özelliklerinin raporlanması karşılığında aylık 3.000 Euro kazanç elde etmiştir.

Söz konusu ödemeler yurtdışındaki banka aracılığıyla Serkan ALTINSOY'un Türkiye'deki banka hesabına döviz cinsinden gönderilmiş ve üzerinden herhangi bir vergi tevkifatı da yapılmamıştır. Serkan ALTINSOY'un 2018 yılında bu kapsamda elde etmiş olduğu gelirin toplam TL karşılığı 220.000 TL'dir. (3 PUAN)

7- Serkan ALTINSOY Lacivert Turizm Anonim Şirketi'nin %10 oranında hissedarıdır.

Lacivert Turizm Anonim Şirketi'nin 2016 yılı dağıtılabılır karı toplam 3.000.000 TL olup, bu tutarın 1.350.000 TL'lik kısmı 2016 hesap döneminde Lacivert Turizm Anonim Şirketi'nin iştiraki olan Mavi Seyahat Anonim Şirketi'nden elde ettiği ve bu şirket bünyesinde tamamı Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 61. maddesi uyarınca %19,8 oranında tevkifat yapılmış iştirak kazancından oluşmaktadır.

Lacivert Turizm Anonim Şirketi'nin 15.04.2018 tarihinde gerçekleşen genel kurulunda 2016 yılı karından öncelikle 1.350.000 TL'sinin yukarıda özetlenen iştirak kazancı kaynaklı, bakiye 450.000 TL'lik kısmın ise kendi faaliyet karından olmak üzere toplam Brüt 1.800.000 TL'lik kısmının ortaklara dağıtımına karar vermiştir. Bahse konu kar dağıtımından Serkan ALTINSOY'un hissesine isabet eden %10 oranındaki kısım 15.09.2018 tarihinde Serkan ALTINSOY'un şahsi banka hesabına yatırılmıştır. (Sorunun çözümünde Türk Ticaret Kanunundan kaynaklanan yedek akçe ayırma vb. yükümlülükler ihmal edilecektir.) (5 PUAN)

Handwritten signatures and initials.



TÜRMÖB

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

8- Serkan ALTINSOY gerekli müracaatlarda bulunarak 12.02.2018 tarihinde bireysel katılım yatırımcısı lisansı almıştır. Sonrasında TUBİTAK tarafından araştırma, geliştirme ve yenilikçi programlar için verilen destek çerçevesinde "Yenilikçi Medikal Ürünler" isimli bir proje yürüten Tekno Medikal Anonim Şirketi'nin 120.000 TL tutarındaki nominal bedelli hisse senetlerini emisyon primli olarak 14.03.2018 tarihinde 1.500.000 TL'sına satın alarak şirkete %15 oranında ortak olmuştur. Serkan ALTINSOY'un bahse konu hisse senetlerine sahipliği dönem sonu itibariyle devam etmektedir. (3 PUAN)

9- Serkan ALTINSOY, fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan ve kamuya yararlı dernek statüsüne haiz bir derneğe maliyet bedeli 12.000 TL tutarında olan muhtelif ilaç ve tıbbi malzeme bağışında bulunmuş ve bağışlanan ilaçların maliyet bedelinin tamamını kanuni defterlerinde gider olarak dikkate almıştır. (2 PUAN)

10- Serkan ALTINSOY ikamet ettiği konutunun çatısında, 15.04.2018 tarihinde azami gücü 8 KW olan güneş enerjisine dayalı bir elektrik üretim tesisi kurmuş olup, elde ettiği elektrik enerjisinin kendi ihtiyacından fazla olan kısmını aralarında imzaladıkları sözleşme kapsamında İçel Son Kaynak Tedarik Anonim Şirketi'ne satmaktadır. Serkan ALTINSOY 2018 yılında bu çerçevede İçel Son Kaynak Tedarik Anonim Şirketi'nden 40.000 TL hasılat elde etmiş, buna karşılık tesis için amortisman giderleri dahil toplam 30.000 TL gider ve maliyete katlanmıştır. Aynı dönemde Serkan ALTINSOY'un kendi ihtiyacı için üretim-tükettiği elektrik enerjisinin emsal bedeli de 10.000 TL'dir. (3 PUAN)

11- Serkan ALTINSOY 05.01.2016 tarihinde pamuk ziraatı yapmak üzere Şanlıurfa'da 700.000 TL bedelle 500 dönüm arazi satın almış ve bilanço esasına göre gerçek usulde zirai kazanç mükellefiyeti tesis ettirmiştir. 2018 yılında kuraklık ve zararlı haşerat istilasından dolayı hasat ettiği pamukların Çırçır Fabrikasına satışından 80.000 TL zarar etmiştir. Çırçır Fabrikası Serkan ALTINSOY'a ödediği pamuk bedeli üzerinden 4.000 TL stopaj yapmıştır.

3 / 6

Serkan ALTINSOY bu gelişme üzerine 15.09.2018 tarihinde zirai üretimde bulunduğu bahse konu arazinin tamamını 1.200.000 TL bedelle satmış ve tüm zirai faaliyetlerini sonlandırarak bu faaliyeti dolayısıyla bağlı bulunduğu vergi dairesine işi bırakma bildiriminde bulunmuştur. (4 PUAN)

12- Serkan ALTINSOY 06.06.2018 tarihinde ikametgahı Londra'da bulunan İngiltere vatandaşı George SIMON'ın sahibi bulunduğu Marmaris'teki bir yazlık evi Tapu Müdürlüğü'nde doğrudan kendisinden 1.300.000 TL bedelle satın almıştır.

George SIMON bahse konu yazlık evi 04.07.2016 tarihinde 600.000 bedelle satın almış olup, bu tarihten evi sattığı tarihe kadar Türkiye'de toplam yaklaşık 3 ay kalabilmiş, etkin olarak kullanmadığından sattığı bu ev dolayısıyla elde ettiği kazanç için herhangi bir vergi beyanında bulunmamış ve Türkiye'yi terk etmiştir. George SIMON'ın Türkiye'de daimî temsilcisi de bulunmamaktadır. (4 PUAN)

13- Hande ALTINSOY yazmış olduğu bir romanın telif hakkını eşi Serkan ALTINSOY'a 11.07.2018 tarihinde bağışlamıştır. Serkan ALTINSOY bu romanın telif hakkının bir yayın şirketine 25.08.2018 tarihinde brüt 250.000 TL'na satmış, yayın şirketi ödeme sırasında %17 oranında 42.500 TL tutarında stopaj yaparak bakiye 207.500 TL'yi Serkan ALTINSOY'a ödemiştir. (2 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
Arızî 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 beyanname 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	300,90	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 / 6

d- Gelir Vergisi Kanunu'nun 54. Maddesinde pamuk üretiminde işletme büyüklüğü ölçüsü 400 dönüm olarak belirlenmiştir.

e- Mükellefin beyana tabi bir gayrimenkul sermaye iradı olduğu durumda götürü gider usulünü seçtiği kabul edilecektir.

İSTENEN: (TOPLAM 50 PUAN)

Serkan ALTINSOY'un 2018 yılında gerçekleştirdiği faaliyet, yatırım ve işlemleri, Gelir Vergisi Kanunu ve ilgili mevzuat uyarınca değerlendirip, hangi tür gelir ya da kazanç kapsamına gireceğini, gelir vergisi beyannamesine dahil edilip edilmeyeceğini, gelir vergisi hesaplanmasında dikkate alınmayacağını, bu kazanç ve iratlar üzerinden kesilen vergilerin mahsup durumunu ve varsa Serkan ALTINSOY'un ve vergisel işlemin diğer taraflarının Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu'ndan doğan diğer vergisel yükümlülüklerini dayanakları ile belirtiniz. (Yıllık gelir vergisi beyannamesi düzenlemeniz istenmemektedir.)

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

(Handwritten signatures and initials)



TÜRMOB

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

SORU 2) Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı mükellefi olan Kalite İnşaat-Taahhüt Anonim Şirketi yurt içi ve dışında inşaat-taahhüt ve proje çizim işleri ile uğraşmakta olup, 2018 yılı hesap dönemi faaliyetlerine ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

1- Kalite İnşaat Anonim Şirketi, Kırgızistan'da herhangi bir taahhüde bağlı olmaksızın satın aldığı bir arsa üzerinde kendi adına 2017 yılında 1000 konutluk bir inşaata başlamış olup, inşaat işi 2018 yılı sonu itibarıyla henüz tamamlanmamıştır.

a- Kalite İnşaat Anonim Şirketi, Kırgızistan inşaat işi ile ilgili olarak ihtiyaç duyulan bazı iş makinelerini firmanın Türkiye'deki merkez adresinden geçici ihracat kapsamında firmanın Kırgızistan şantiyesinde kullanılmak üzere 2017 yılında bu ülkeye göndermiş olup, gönderilen iş makinelerinin bilançoda yer alan toplam maliyet bedeli 18.000.000 TL, bu iş makinelerinin 2018 yılı için hesaplanan yıllık amortisman tutarı ise 3.600.000 TL'dir. Bahse konu iş makineleri 2018 yılı içinde 9 ay süreyle Şirketin Kırgızistan inşaat işi şantiyesinde kullanılmış, boş kaldığı 3 aylık sürede de bir Kırgızistan inşaat firmasına kiraya verilmesinden toplam 1.500.000 TL hasılat elde edilmiş, elde edilen hasılatın tamamı 18.03.2019 tarihinde Türkiye'ye transfer edilmiştir. Kiralama kazancı üzerinden Kırgızistan'da %18 oranında kurumlar vergisi ödenmiştir. **(4 PUAN)**

b- Kalite İnşaat Anonim Şirketi, bahse konu inşaat işi ile ilgili olarak ihtiyaç duyulan bazı inşaat malzemelerini Türkiye'den tedarik ederek Kırgızistan'a göndermiş olup, bu çerçevede 2018 yılında Kırgızistan'a gönderilen inşaat malzemelerinin toplam maliyeti 15.000.000 TL, bu malzemeler için firmanın Türkiye'deki merkezinden emsal bedel ve ödeme vadesi koşullarına uygun olarak Kırgızistan şubesine düzenlemiş olduğu fatura tutarı ise 18.000.000 TL'dir. **(2 PUAN)**

c- Kalite İnşaat Anonim Şirketi, Kırgızistan şubesine yatırım döneminde finansman ihtiyacının bir kısmını karşılayabilmek amacıyla 2.000.000 USD borç para göndermiş ve bunun yanı sıra Kırgızistan şubesine gönderdiği inşaat malzemelerinden kaynaklanan fatura karşılığı 1.000.000 USD alacağı bulunmakta olup, bu alacaklarından lehine doğan kur farkı 2018 yılında borç verilen paradan kaynaklı 320.000 TL, inşaat malzeme bedeli alacağından kaynaklı 160.000 TL olmak üzere toplam 480.000 TL'dir. **(3 PUAN)**

5 / 6

d- Kalite İnşaat Anonim Şirketi, Kırgızistan'da AVM inşaatı yapmayı planlayan bir Kırgızistan firmasının talebi üzerine Türkiye'deki ofisinde söz konusu inşaatın projesini çizdirerek Kırgızistan'a göndermiştir. Kalite İnşaat Anonim Şirketi söz konusu iş kapsamında proje çizim işinden 5.000.000 TL hasılat elde etmiş, buna karşılık 3.000.000 TL belgeli giderlerine ilaveten bu işle ilgili olarak 100.000 TL belgelendiremediği gidere katlanmış ve işin kazancının tespitinde 3.100.000 TL tutarındaki harcamanın tamamını kanuni defterlerinde gider olarak dikkate almıştır. **(6 PUAN)**

2- Kalite İnşaat Anonim Şirketi, 2016 yılında Rusya Sağlık Bakanlığı'nca açılan bir ihaleyi kazanarak Moskova'da 500 yataklı bir hastane inşaat-taahhüt işine başlamış bahse konu hastane inşaatı 31.10.2018 tarihinde tamamlanmıştır.

a- Hastane inşaatından elde edilen 3.000.000 USD karşılığı 16.494.300 TL kazanç işin tamamlandığı 31.10.2018 tarihinde Şirketin Türkiye'de tuttuğu kanuni defterlerinde genel netice hesaplarına intikal ettirilmiştir. İşin devamı müddetince Rusya Sağlık Bakanlığı'nca Kalite İnşaat Anonim Şirketi'ne yapılan hakediş ödemeleri üzerinden 2.525.000 TL vergi kesintisi yapılmıştır. **(2 PUAN)**

b- Kalite İnşaat Anonim Şirketi, Moskova'daki bahse konu inşaat-taahhüt işi dolayısıyla elde ettiği ve ihtiyaç fazlası olan hasılatın 1.000.000 ABD Dolarlık kısmını 02.01.2018 tarihinde Türkiye'deki banka hesaplarına transfer etmiştir. Şirket, bu tarihten işin bittiği ve Türkiye'de kanuni defterlerinde genel netice hesaplarına intikal ettirildiği 31.10.2018 tarihine kadar söz konusu banka mevduatı dolayısıyla 1.732.900 TL kur farkı doğmuş, 180.000 TL'de faiz tahakkuk etmiştir. **(2 PUAN)**



TÜRMOB

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

c- Kalite İnşaat Anonim Şirketi, Moskova'daki bahse konu inşaat-taahhüt işi dolayısıyla elde ettiği 3.000.000 USD kazancın bakiye tutarı olan 2.000.000 ABD Dolarını da işin bitim tarihi olan 31.10.2018 tarihinde Türkiye'deki banka hesaplarına transfer etmiş ve önceki veride yer alan 1.000.000 USD'lik tutara ilave ederek toplam 3.000.000 USD'lik 31.12.2018 vadeli döviz mevduat hesabı açtırmıştır. Bu hesap dolayısıyla 360.000 TL faiz geliri elde etmiş, buna karşılık döviz kurunun düşmesi nedeniyle aleyhine 651.300 TL kur farkı gideri doğmuştur. (3 PUAN)

İSTENEN: Bu veriler çerçevesinde; kanuni merkezi Türkiye'de bulunan Kalite İnşaat Anonim Şirketi'nin 2018 yılında gerçekleştirdiği faaliyet ve işlemleri **birbirinden bağımsız olarak** Kurumlar Vergisi Kanunu ve ilgili mevzuat hükümleri uyarınca değerlendirip kurumlar vergisi matrahının tespitinde Türkiye'de gider yazılabilecek ya da yazılamayacak unsurları, istisnadan yararlanabilecek veya yararlanamayacak kazançları gerekçeleriyle açıklayınız. (TOPLAM 22 PUAN)

SORU 3) Bambu Konfeksiyon İmalat ve İhracat Anonim Şirketi 04.01.2017 tarihinde aldığı yatırım teşvik belgesi kapsamında 1. Bölgede bulunan Bursa ilinde US-97 Kodu:18 olan Giyim Eşyası İmalatı sektöründe komple yeni yatırıma başlamış olup, yatırım 05.12.2018 tarihinde tamamlanma vizesi için başvurulmuş ve tesis filen 15.01.2019 tarihinde üretime başlamıştır. Yatırım teşvik belgesinde Yatırıma Katkı Oranı %15 ve İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı %50 olarak belirlenmiştir.

Bambu Konfeksiyon İmalat ve İhracat Anonim Şirketi'nin bahse konu teşvik belgeli yatırımına ve kurumlar vergisi matrahlarına ilişkin veriler aşağıdaki gibidir:

(Şirketin her iki yılda da kurumlar vergisi matrahı ticari bilanço karına eşittir.)

Belgede Öngörülen Toplam Yatırım Tutarı	20.000.000 TL
Belge Kapsamında 2017 Yılında Gerçekleşen Yatırım Tutarı	8.000.000 TL
Belge Kapsamında 2018 Yılında Gerçekleşen Yatırım Tutarı	12.000.000 TL
2017 Yılı Kurumlar Vergisi Matrahı	7.000.000 TL
2018 Yılı Kurumlar Vergisi Matrahı	25.000.000 TL

6 / 6

(NOT: Yeniden Değerlendirme Oranı; 2017 yılı için %14,47, 2018 yılı için %23,73'tür.)

İSTENEN: Mükellef kurumun yukarıda yer alan verilerden hareketle 2017 ve 2018 yıllarında yararlanabileceği azami yatırıma katkı tutarlarını, varsa devreden katkı tutarlarını ve ödemesi gereken kurumlar vergisi yükünü kısaca gerekçelerini de belirterek hesaplayınız. (10 PUAN)

SORU 4) Kredi teminatı sağlamak üzere kurulmuş olan kurumların kurumlar vergisinden muaf olabilmeleri için aranan şartları sayınız. (5 PUAN)

SORU 5) Kurumlar Vergisi Kanunu uygulamaları çerçevesinde tarhiyata kimlerin muhatap tutulabileceğini kısaca sayınız. (5 PUAN)

SORU 6) Kurumlar Vergisi uygulamaları çerçevesinde aşağıdaki kavramları kısaca açıklayınız.
(Her bir şık 2 puan olmak üzere toplam 8 PUAN)

- a- Swap Sözleşmesi
- b- Serbest Bölge
- c- Aracı kuruluş varantı
- d- Örtülü sermaye uygulanmasında ortakla ilişkili kişi



TÜRMOB

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

CEVAPLAR

CEVAP 1) Gelir Vergisi Kanunu hükümleri çerçevesinde tam mükellef olan Serkan ALTINSOY'un 2018 yılında gerçekleştirdiği faaliyet, yatırım ve işlemleri, Gelir Vergisi Kanunu ve ilgili mevzuat uyarınca değerlendirip, hangi tür gelir ya da kazanç kapsamına gireceğini, gelir vergisi beyannamesine dahil edilip edilmeyeceğini, gelir vergisi hesaplanmasında dikkate alınıp alınmayacağını, bu kazanç ve iratlar üzerinden kesilen vergilerin mahsup durumunu ve varsa Serkan ALTINSOY'un Gelir Vergisi Kanunu'ndan doğan diğer vergisel yükümlülüklerine ilişkin açıklamalar dayanakları ile birlikte sırasıyla aşağıda yer almaktadır.

CEVAP 1.1: Serkan ALTINSOY'un, Mersin'de sahibi olduğu eczanesini işletmesinden elde ettiği kazanç 150.000 TL Maliye Bakanlı'nca mukteza bazında yapılan belirlemelere uygun olarak Gelir Vergisi Kanunu 37. maddesi hükmü çerçevesinde ticari kazanç olarak yıllık beyanname ile beyan edilecektir.

Diğer taraftan Serkan ALTINSOY dönem içinde eczaneden elde ettiği hasılatı Türkiye'de bulunan bankada eczane adına açtığı repo hesabında değerlendirmesi sonucunda 2018 yılında ayrıca elde ettiği brüt 20.000 TL repo kazancıda; Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin son fıkrasında yer alan "Yukarıda yazılı iratlar, bunları sağlayan sermaye sahibinin ticari faaliyetine bağlı bulunduğu takdirde, ticari kazancın tespitinde nazara alınır." hükmü çerçevesinde eczane işletmesinden elde ettiği 150.000 TL kazançta eklenecektir. Banka ödeme sırasında repo kazancından yapılan 3.000 TL tutarındaki stopaj ise GVK'nun 121. Maddesinde yer alan "Yıllık beyannameye gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan bu kanuna göre kesilmiş bulunan vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan Gelir Vergisi'nden mahsubedilir." hükmüne uygun olarak mahsuba konu edilecektir. **(2 PUAN)**

CEVAP 1.2: Bilindiği üzere Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrası hükmü çerçevesinde maddede sayılanların tevkifat yükümlüğü aynı maddede bentler sayılan ödemelerin (avans olarak ödenenler dahil) **nakden veya hesaben yapılmasına** bağlanmıştır. Soruda ALTINSOY Medikal Ürünler Pazarlama Anonim Şirketi, ortağı Serkan ALTINSOY'a ait ofisi bedelsiz olarak kullanıldığından nakden veya hesaben bir ödeme yapılması söz konusu değildir. Bu nedenle ALTINSOY Medikal Ürünler Pazarlama Anonim Şirketi Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasının 5 numaralı bendinin (a) alt bendine göre tevkifat yapma yükümlüğü bulunmamaktadır.

Diğer taraftan Gelir Vergisi Kanunu'nun 73. maddesinin birinci fıkrası hükmü çerçevesinde; "Kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri emsal kira bedelinden düşük olamaz. Bedelsiz olarak başkalarının intifasına bırakılan mal ve hakların emsal kira bedeli, bu mal ve hakların kirası sayılır. Bina ve arazide emsal kira bedeli, yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce takdir veya tespit edilmiş kirası, bu suretle takdir veya tespit edilmiş kira mevcut değilse Vergi Usul Kanunu'na göre belirlenen **vergi değerinin %5'idir.**

Buna göre sahibi bulunduğu ofisini ortağı bulunduğu ALTINSOY Medikal Ürünler Pazarlama Anonim Şirketi'ne 01.01.2018 tarihinde şirketin faaliyetlerinin icrası için 1 yıllığına bedelsiz olarak kiraya veren Serkan ALTINSOY bu işlemle ilgili herhangi bir tahsilat yapmamış olsa da yukarıdaki hüküm çerçevesinde ve bahse konu ofisin 2018 yılı emlak vergisine esas değeri olan 800.000 TL'nin %5'i oranında hesaplanacak (800.000 * %5=) 40.000 TL tutarında kira hasılatı elde ettiği kabul edilecektir.

Bahse konu kira geliri işyerinden elde edildiği ve mükellef ticari kazanç sahibi olduğu için Gelir Vergisi Kanunu'nun 21. Maddesinde yer alan 4.400 TL'lik istisna uygulanmaksızın aynı kanunun 86. maddesinin 1/ d bendinde yer alan 1.800 TL'lik beyan sınırı aşıldığından yıllık beyannameye dahil edilecektir.

Bu şekilde bulunan 34.000 TL gayrimenkul sermaye iradı üzerinden hesaplanacak vergiden de ALTINSOY Medikal Ürünler Pazarlama Anonim Şirketi tarafından yapılmış bulunan bir tevkifat bulunmadığından mahsup işlemi de mümkün olmayacaktır. **(4 PUAN)**



TÜRMOB

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

CEVAP 1.3: (TOPLAM 12 PUAN)

a- Konunun ALTINSOY Anonim Şirketi Nezdinde Vergisel Değerlendirilmesi :

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun örtülü sermaye başlıklı 12. maddesinin bir ve yedinci bendinde;

"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 sayılır.

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." hükümleri yer almaktadır.

Bu hükme göre; ALTINSOY Medikal Ürünler Pazarlama Anonim Şirketi'nin dönem başı özsermaye tutarı negatif olduğundan %90 oranında ortağı olan Serkan ALTINSOY ve aynı kişiye ait Eczane işletmesinden yaptığı borçlanmanın tamamı örtülü sermaye sayılacaktır.

Diğer taraftan aynı Kanunun gider kabul edilmeyen ödemelerin düzenlendiği 11. maddesinin 1/b alt bendinde "Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler" in kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamayacağı açıkça belirlenmiştir.

Bu hükümlerden hareketle bulunduğu ALTINSOY Medikal Ürünler Pazarlama Anonim Şirketi'nin, ortağı olan Serkan ALTINSOY ve aynı kişiye ait Eczane işletmesinden aldığı 500.000 ABD Doları borç üzerinden hesaplanacak $500.000 * (5,3029 - 3,7421) = 780.400$ TL kur farkı ve $(6.000 \text{ ABD Doları} * 5,3029) = 31.817,40$ TL tutarındaki faizin tamamı kanunen kabul edilmeyen giderdir.

Diğer taraftan KVK'nun 12/7. maddesine göre; örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar 31.12.2018 tarihi itibarıyla dağıtılmış kâr payı sayılacağından 31.817,40 TL tutarındaki faizin tamamı ayrıca ALTINSOY Medikal Ürünler Pazarlama Anonim Şirketi için dağıtılmış, ortak Serkan ALTINSOY içinse elde edilmiş kâr payı olarak kabul edilecektir.

Bu şekilde dağıtılmış sayılan 31.817,40 TL net kâr payı tutarı olarak dikkate alınacak ve ALTINSOY Anonim Şirketi'nce brüte tamamlanarak $(31.817,40 / 0,85) = 37.432,24$ TL %15 oranında vergi kesintisine tabi tutulacaktır. Örtülü sermayeye isabet eden kur farkı giderlerinin kâr payı olarak kabul edilmesi ve dolayısıyla vergi kesintisine tabi tutulması söz konusu değildir.

b- Konunun Ortak Serkan ALTINSOY Nezdinde Vergisel Değerlendirilmesi :

Yukarıda da açıklandığı üzere Serkan ALTINSOY, %90 oranında ortağı bulunduğu ve dönem başı özsermaye tutarı negatif olan ALTINSOY Medikal Ürünler Pazarlama Anonim Şirketi'ne, şirketin kısa vadeli finansman ihtiyacını karşılamak için 25.01.2018 tarihinde şahsi mevduat hesabından verdiği 200.000 ABD Doları borcun tamamı örtülü sermaye niteliğindedir.

Diğer taraftan KVK'nun 12/7. maddesine göre; örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar ALTINSOY Medikal Ürünler Pazarlama AŞ için 31.12.2018 tarihi itibarıyla dağıtılmış kâr payı sayılacağından net 31.817,40 TL, brüt $(31.817,40 / 0,85) = 37.432,24$ TL tutarındaki faizin tamamı Serkan ALTINSOY içinse elde edilmiş kâr payı olarak kabul edilecektir.

Diğer taraftan Gelir Vergisi Kanunu'nun 22'nci maddesinin üçüncü 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.

Buna göre, Serkan ALTINSOY tarafından elde edilen brüt 37.432,24 TL kâr payının yarısı olan 18.716,12 TL gelir vergisinden istisna olup, kalan 18.716,12 TL tutar mükellefin vergiye tabi diğer gelirleriyle birlikte GVK'nun 86/1-c bendinde 2018 yılı için belirlenen 34.000 TL'lik beyan haddini aştığından yıllık beyanname ile beyan edilecektir. Beyan edilen tutar üzerinden hesaplanan gelir



TÜRMOB

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

vergisinden, kurum bünyesinde kârın dağıtım aşamasında yapılan 5.614,84 vergi kesintisinin tamamı mahsup edilecektir.

ALTINSOY Medikal Ürünler Pazarlama Anonim Şirketi'nin, ortağı olan Serkan ALTINSOY'dan aldığı 200.000 ABD Doları borç üzerinden hesaplanacak $200.000 * (5,3029 - 3,7421) = 312.160$ TL kur farkı ise KVK'nun 12. maddesinin yedinci bendine göre; örtülü sermaye üzerinden hesaplanan ya da ödenen kur farkı kar dağıtım sayılmadığından bu tutar Serkan ALTINSOY menkul sermaye iradı olarak beyan edilmeyeceği gibi diğer taraftan döviz cinsinden yahut dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul sermaye iratlarında anaparanın itfası sırasında oluşan değer artışları irat sayılmadığından kurlarda meydana gelen artıştan doğan kısım beyan ve vergi dışı kalacaktır.

c- Konunun Eczane İşletmesi Nezdinde Vergisel Değerlendirilmesi :

Yukarıda da açıklandığı üzere ALTINSOY Medikal Ürünler Pazarlama Anonim Şirketi'nin, şirketin kısa vadeli finansman ihtiyacını karşılamak için 25.01.2018 tarihinde Serkan ALTINSOY'a ait Eczane işletmesinin mevduat hesabından alınan 300.000 ABD Doları borcun tamamı örtülü sermaye niteliğindedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun gider kabul edilmeyen ödemelerin düzenlendiği 11. maddesinin 1/b alt bendinde "Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan **faiz, kur farkları** ve benzeri giderler" in kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamayacağı açıkça belirlenmiştir.

Bu hükümlerden hareketle bulunduğu ALTINSOY Medikal Ürünler Pazarlama Anonim Şirketi'nin, ortağı olan Serkan ALTINSOY ve aynı kişiye ait Eczane işletmesinden aldığı 300.000 ABD Doları borç üzerinden hesaplanacak $300.000 * (5,3029 - 3,7421) = 468.240$ TL kur farkının tamamı kanunen kabul edilmeyen giderdir.

Ancak ALTINSOY Medikal Ürünler Pazarlama Anonim Şirketi için kanunen kabul edilmeyen gider olan bu tutarın, Serkan ALTINSOY'a ait Eczane işletmesinin faaliyetlerinden elde ettiği tüm kazancın GVK hükümleri çerçevesinde ticari kazanç olduğundan hareketle elde edilen kur farkı gelirinde kambiyo karı olarak genel esaslar çerçevesinde 2018 yılı ticari kazancına eklenmesi gerekir.

Diğer taraftan ALTINSOY Medikal Ürünler Pazarlama Anonim Şirketi'nin, şirketin Serkan ALTINSOY'a ait Eczane işletmesinden aldığı 300.000 ABD Doları borç tutarı üzerinden Eczane işletmesine faiz ödenmediğinden ALTINSOY Medikal Ürünler Pazarlama Anonim Şirketi açısından gider ya da kanunen kabul edilmeyen gider hesaplaması yapılmayacak olup, bu yönüyle Şirket nezdinde eleştirilecek bir husus bulunmamaktadır.

Buna karşın Serkan ALTINSOY'a ait Eczane işletmesinin faaliyetlerinden elde ettiği tüm kazancın GVK hükümleri çerçevesinde ticari kazanç olduğundan hareketle, Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinin beşinci bendinde yer alan aşağıdaki hüküm önem arz edecektir.

" ... Teşebbüs sahibinin, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde, emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar işletmeden çekilmiş sayılır. Bu bent uygulamasında, imalat ve inşaat, kiralama ve kiraya verme, **ödünç para alınması veya verilmesi**, ücret, ikramiye ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler, her hâl ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.

İşletmeden çekilmiş sayılan farklar, ilişkili kişi tarafından beyan edilmiş gelir veya kurumlar vergisi matrahının hesabında dikkate alınmış ise ilişkili kişinin vergilendirme işlemleri buna göre düzeltilir. İlişkili kişiler ve bu kişilerle yapılan işlemler hakkında bu maddede yer almayan hususlar bakımından, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesi hükmü uygulanır." düzenlemesi yer almaktadır.

Bu hüküm çerçevesinde emsallere uygun faiz oranı üzerinden hesaplanacak olan faiz tutarı bu defa Serkan ALTINSOY'un vereceği yıllık gelir vergisi beyannamesinde vergiye tabi tutulacak kazancın tespitinde Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Olarak ilave edilmelidir.



TÜRMOB

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

Buna göre Serkan ALTINSOY'un şahsi mevduat hesabından verdiği 200.000 ABD Doları borç üzerinden hesaplanan 6.000 ABD Dolar faizin emsallere uygun olduğu belirtildiğinden; Eczane işletmesine olan 200.000 300.000 ABD Doları borç içinde orantı yoluyla 9.000 ABD Doları faiz hesaplanacaktır. Bu çerçevede Serkan ALTINSOY'a ait Eczane işletmesinin kanunen kabul edilmeyen gider olarak ticari kazancına ilave etmesi gereken tutar (9.000 ABD Doları * 5,3029=) **47.726,10 TL** olarak bulunacaktır.

CEVAP 1.4: Serkan ALTINSOY 7143 sayılı Kanunun 6 ncı maddesinin ikinci fıkrasının (a) bendi hükmünden yararlanarak Eczane işletmesinin stoklarında kaydi olarak yer aldığı hâlde fiilen bulunmayan ilaçlar için maliyet bedeli 150.000 TL+KDV fatura düzenlemesi tahakkuk eden vergiyi 31.08.2018 tarihinde ödemesi konuya ilişkin yasal düzenlemelere uygundur. Ancak bahse konu işlemleri aşağıdaki gibi muhasebeleştirilmesi ve fatura edilen 150.000 TL hasılat olarak dikkate alması gerekirdi.

----- / -----	
DİĞER OLAĞANDIŞI	
689 - GİDER VE ZARARLAR (K.K.E.G)	156.000,00
600 - YURT İÇİ SATIŞLAR (6736 Say. Kanun 6/2 maddesi)	150.000,00
360 - ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	6.000,00
*İşletmede fiilen bulunmayan emtiaları 6736 Sayılı Kanun'un 6/2 maddesi Kapsamında Satışı	
----- / -----	
621 - SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYET	150.000,00
153 - TİCARİ MALLAR	150.000,00
*6736 Sayılı Kanun'un 6/2 maddesi Kapsamında Satılan Malların Maliyet Kaydı	
----- / -----	

4

Dolayısıyla Serkan ALTINSOY 7143 sayılı Kanunun 6 ncı maddesinin ikinci fıkrasının (a) bendi hükmünden yararlanarak Eczane işletmesinin stoklarında kaydi olarak yer aldığı hâlde fiilen bulunmayan ilaçlar için maliyet bedeli düzenlediği 150.000 TL faturayı Eczane işletmesinin yasal defterlerine muhasebe kaydı yaparken hasılat hesapları ile ilişkilendirmeyerek ticari kazancının 150.000 TL eksik beyanına yol açtığından, bu yanlışlığı düzelterek bahse konu 150.000 TL'lik tutarı Eczanesinin 2018 yılı ticari kazancına eklemesi gerekmektedir. **(3 PUAN)**

CEVAP 1.5: Gelir Vergisi Kanunu'nun 37'nci maddesinde her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu belirtilmiştir. Ticari faaliyet, 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.

Serkan ALTINSOY'a, Youtube'da kendi adına oluşturduğu kanalda yayınlanan reklamlardan dolayı Google firması tarafından yapılan ödemelerin Gelir Vergisi Kanunu'nun 37'nci maddesine göre ticari kazanç olarak değerlendirilmesi, söz konusu gelirin Gelir Vergisi Kanunu'nun 85 inci maddesine göre yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir. Bu çerçevede elde edilen 10.000 Euro karşılığı 53.029 TL'den varsa bu faaliyeti dolayısıyla katlandığı giderleri düşerek 2018 yılı ticari kazancına ekleyecektir.

Diğer taraftan gerçek kişilerce internet ortamında reklam hizmeti verilmesi yahut reklam hizmeti verilmesine aracılık edilmesi halinde, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesine göre vergi kesintisi yapmakla sorumlu olup reklam hizmeti alanlar tarafından söz konusu gerçek kişilere yapılacak ödemeler üzerinden % 15 oranında gelir vergisi kesintisi yapılacak olup, mükellefe ait internet sitesi alanında (Youtube) yayınlanan reklamlar nedeniyle Google firmasınınca tarafınıza yapılan ödemelerin ise 476 sayılı Cumhurbaşkanı Kararına göre vergi kesintisine tabi olan ödemeler kapsamında değerlendirilmesi söz konusu değildir.



TÜRMOB

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

Google firması tarafından yapılan 2.000 Euro karşılığı 10.606 TL vergi kesintisinin Serkan ALTINSOY'a bu vergilerin yurtdışında ödendiğinin Kanunda belirtilen şekilde tevsik edilmesi şartıyla, beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsubu mümkün bulunmaktadır. **(3 PUAN)**

CEVAP 1.6: Gelir Vergisi Kanunu'nun 61 inci maddesi hükmüne göre Ücret; " işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir. Aynı Kanununun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasında, tevkifat yapmak zorunda olan mükellefler sayılmış ve bu fıkranın birinci bendinde de hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (**istisnadan faydalananlar hariç**) Kanununun 103 ve 104 üncü maddelerine göre gelir vergisi tevkifatı yapılması gerektiği hükmüne yer verilmiştir. 95 inci maddenin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinde ise ücretlerini yabancı bir memleketteki işverenden doğrudan doğruya alan hizmet erbabının gelirlerini yıllık beyanname ile bildirecekleri hüküm altına alınmıştır.

Yine GVK'nun 23'üncü maddesinin 14 numaralı bendinde, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretlerin gelir vergisinden istisna edileceği hüküm altına alınmıştır.

Konuya ilişkin olarak 147 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "Kanuni ve İş Merkezi Türkiye'de olmayan Dar Mükellefiyete Tabi İşverenlerce Hizmet Erbabına Döviz Olarak Ödenen Ücretler" başlıklı 1-c bölümünde gerekli açıklamalara yer verilmiştir.

Buna göre, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına ödenen ücretlere istisna uygulanabilmesi için;

- 1- Türkiye'de hizmet arz eden gerçek kişinin bağlı olduğu işverenin dar mükellef kurum olması, bu kurumun da Türkiye'de hiçbir şekilde kazanç elde edecek şekilde faaliyette bulunmaması,
- 2- Dar mükellef kurumda çalışan kişinin hizmet erbabı ve yapılan ödemenin de ücret niteliğinde olması,
- 3- Dar mükellef kurumun Türkiye'deki personeline yapılacak ödemenin, bu kurumun yurtdışı kazançlarından karşılanması,
- 4- Ücretin döviz olarak ödenmesi,
- 5- Ödenen ücretin dar mükellef kurumun Türkiye'deki hesaplarına gider olarak kaydedilmemesi şartlarının bir arada bulunması gerekmektedir.

Tüm bu hükümler çerçevesinde Serkan ALTINSOY'un, kanuni merkezi Hollanda'da bulunan tüm dünyadaki Endemik Bitkilerin tespiti ve korunmasına yönelik çalışmalar yürüten uluslararası bir sivil toplum örgütü ile yapmış olduğu anlaşma gereğince verdiği hizmetler karşılığında elde ettiği kazanç bahse konu faaliyeti kendi nam ve hesabına değil bahse konu kuruluşun sevk ve idaresinde gerçekleştirdiğinden tevkifata tabi olmayan ücret geliri olup, diğer taraftan GVK'nun 23 üncü maddesinin 14 numaralı bendinde sıralanan tüm şartları taşıdığından gelir vergisinden istisna olduğundan aynı Kanununun 86/1-a bendi hükmü çerçevesinde beyan edilmeyecektir. **(3 PUAN)**

CEVAP 1.7: (TOPLAM 5 PUAN)

Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 61 inci maddesinde; "Bu maddenin yürürlüğe girdiği 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançlar ile bu maddenin yürürlük tarihinden önce gerçekleşen yatırımlar üzerinden hesaplanan ve kazancın yetersiz olması nedeniyle sonraki dönemlere devreden yatırım indiriminden yararlanan kazançlar üzerinden dağıtılsın, dağıtılmasın %19,8 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacağı" hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanununun takip eden Geçici 62 inci maddesinde de özetle;

- a. Geçici 61 inci madde kapsamında tevkifata tâbi tutulmuş kazançlarının dağıtımı halinde 94'üncü madde uyarınca tekrar tevkifat yapılmayacağı,



TÜRMOB

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

b. Gerçek kişilerce bu kapsamda elde edilen kâr paylarının net tutarına elde edilen kâr payının 1/9'u eklendikten sonra, bulunan tutarın yarısı vergiye tâbi gelir olarak dikkate alınacağı, bu gelirler ile ilgili olarak yıllık beyanname verilmesi halinde, beyannameye intikal ettirilen tutarın 1/5'i beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edileceği,

c. Kurumlar vergisi mükelleflerinin doğrudan veya iştirakleri aracılığıyla, Geçici 61 inci madde kapsamında tevkifata tâbi tutulmuş kâr payı elde etmeleri halinde, bu kâr paylarının dağıtımı ve kâr payı elde eden gerçek kişilerce bu kâr paylarının beyanı ile ilgili olarak da yukarıdaki hükümlerin uygulanacağı,

d. Bu madde kapsamındaki kâr payları için 22'nci madde hükümleri uygulanmayacağı, hüküm altına alınmıştır.

Bu çerçevede Lacivert Turizm Anonim Şirketi genel kurulunca dağıtımına karar verilen 2016 yılı karının 1.350.000 TL lik kısmı Lacivert Turizm Anonim Şirketi'nin iştiraki olan Mavi Seyahat Anonim Şirketi'nden elde ettiği ve bu şirket bünyesinde tamamı Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 61. maddesi uyarınca %19,8 oranında tevkifat yapılmış iştirak kazancından oluştuğundan yukarıda sıraladığımız hükümlere tabi olacaktır.

Lacivert Turizm Anonim Şirketi'nce dağıtımına karar verilen bakiye 450.000 TL'lik tutar içinse genel esaslar geçerli olacak; Şirketçe dağıtım sırasında Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin 6/b-i bendine göre %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacak, Serkan ALTINSOY tarafından elde edilen 45.000 TL brüt kâr payının yarısı gelir vergisinden istisna olup, kalan tutarın 2018 yılı için belirlenen beyan haddi 34.000 TL'yi 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.

Tüm bu düzenlemeler çerçevesinde Serkan ALTINSOY'un ortağı olduğu Lacivert Turizm Anonim Şirketi'nce 2018 yılında dağıtılan kar payının hissesine düşen kısmının beyanı şu şekilde olacaktır;

6

Elde Edilen İştirak Kazanç Kaynaklı Kâr Payı 1.350.000 TL * %10=	135.000 TL
Elde Edilen Kâr Payının 1/9'u	15.000 TL
Brüt Kar Payı	150.000 TL
Vergiye Tabi Gelir (150.000/2)	75.000 TL

a. G.V.K. Geçici 62. Madde Uyarınca Beyan Edilecek Kar Payları;

Söz konusu kâr payının yıllık beyanname ile beyan edilmesi durumunda, beyannameye intikal ettirilen tutarın 1/5'i hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecektir.

B. G.V.K. Md.22'de Yer Alan İstisnadan Yararlanabilecek Kar Payları

Elde Edilen Kâr Payının Brüt Tutarı 450.000 TL * %10=	45.000 TL
Gelir Vergisinden İstisna Kar Payı (Md.22), (45.000 * %50)	22.500 TL
Dağıtım Aşamasında Yapılan Gelir Vergisi Tevkifatı (45.000 X %15)	6.750 TL
Beyan Edilecek Kar Payı Tutarı (45.000-22.500=)	22.500 TL

Söz konusu kar paylarının beyan edilmesi durumunda, dağıtım aşamasında yapılan toplam 6.750 TL tutarındaki gelir vergisi tevkifatının tamamı, hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecektir.

CEVAP 1.8: Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 82 nci maddesinde Bireysel Katılım Sermayesi Hakkında Yönetmelik çerçevesinde iktisap edilen;

- Tam mükellef anonim şirketlere ait iştirak hisselerinin alış bedellerinin %75'i,



TÜRMOB

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

- Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu ile Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı tarafından belirlenen araştırma, geliştirme ve yenilikçilik programları kapsamında projesi son beş yıl içinde desteklenmiş anonim şirketlere ait iştirak hisselerinin alışbedellerinin % 100'ü,

söz konusu iştirak hisselerinin en az iki tam yıl elde tutulması şartıyla, bireysel katılım yatırımcısı indirimi olarak yıllık beyanname ile bildirilen kazanç ve iratlardan indirilebilmesine imkan sağlanmıştır.

Bireysel katılım yatırımcısı indiriminden yararlanılabilmesi için,

- Tam mükellef gerçek kişi olunması,
- İştirak hisselerinin iktisap edilmesinden önce Hazine Müsteşarlığından bireysel katılım yatırımcısı lisansı alınması,
- Tam mükellef bir anonim şirkete ait iştirak hisselerinin iki tam yıl (730 gün) süreyle elde tutulması,
- Bireysel Katılım Sermayesi Hakkında Yönetmeliğe göre Müsteşarlıkça belirlenen alanlarda yatırım yapılması ve bu yatırımın Müsteşarlıkça mevzuata uygun bulunması, gerekmektedir.

Bireysel katılım yatırımcısı indiriminden, indirim konu iştirak hisselerinin iktisap edildiği vergilendirme dönemine ilişkin verilecek yıllık gelir vergisi beyannamelerinde yararlanılabilecektir.

Beyana tabi kazanç ve iratlardan bu kapsamda indirim konusu yapılabilecek tutar yıllık bazda 1.000.000 TL'yi aşamayacaktır. İlgili yıl kazancından indirilemeyen kısım, izleyen yıllarda Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınır.

Vergi Usul Kanununun 279 uncu maddesinde hisse senetlerinin alış bedeliyle değerlendirileceği hükme bağlandığından, bireysel katılım yatırımcısı indirimine konu anonim şirket hisse senetlerinin indirimine esas tutarlarının tespitinde alış bedellerinin dikkate alınması gerekmektedir.

Dolayısıyla sorudaki verilerden hareketle Serkan ALTINSOY Bireysel Katılım Yatırımcısı indiriminden yararlanabilmek için gerekli tüm şartları taşımakta olup, 125.000 TL tutarındaki nominal bedelli hisse senetlerini emisyon primli olarak 1.500.000 TL'sına satın almasının uygulamaya engel bir durumu olmayıp, alış bedeli 1.500.000 TL olmasına karşın indirim konusu yapılabilecek tutar yıllık bazda 1.000.000 TL'yi geçemeyeceğinden beyanname bu tutarın üzerinde bir kazanç bildirdiğinde 1.000.000 TL'yi yıllık beyanname ile bildirilen kazanç ve iratlardan indirilebilmesi mümkündür. Kazanç yetersiz olduğu için 2018 yıl kazancından indirilemeyen kısım olduğu takdirde, izleyen yıllarda Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak indirim konusu yapılabilecektir. **(3 PUAN)**

CEVAP 1.9: Gelir Vergisi Kanunu'nun 40 ıncı maddesinin (10) numaralı bent hükmüne göre; fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan **gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddeleri** maddelerinin maliyet bedelinin safi kazancın tespitinde gider olarak indirilebileceği hükme bağlanmıştır.

Gıda bankacılığı kapsamında yapılacak bağışlara ilişkin usul ve esaslar 251 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile belirlenmiş olup anılan Tebliğde vergi avantajlarından yararlanabilmek için gıda maddeleri bağışının dernek veya vakfa yapılmış olması; bağışı kabul edecek dernek veya vakfın tüzüğünde veya senedinde ihtiyacı bulunanlara gıda yardımı yapabilmesine ilişkin hükümlerin bulunması; gıda bankacılığı kapsamında yapılacak bağışların gıda maddesi niteliğinde olması ve yapılacak bağışların şartlı olarak (bedelsiz olarak ihtiyaç sahiplerine dağıtılmak üzere) yapılması gerektiği belirtilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, Serkan ALTINSOY tarafından fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan ve kamuya yararlı dernek statüsüne haiz bir derneğe bağışlanan **muhtelif ilaç ve tıbbi malzemelerinin maliyet bedelleri**, Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (10) numaralı bendinde sayılan türden **gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddesi türünden olmadığından** ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınamayacak ve Serkan ALTINSOY kanuni defterlerine gider olarak dikkate kaydettiği 12.000 TL'lik tutarın tamamı yıllık gelir vergisi beyannamesinde Kanunen Kabul Edilmeyen Gider olarak ticari kazançta eklenecektir.



TÜRMOB

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

Öte yandan, bağış yapılan dernek kamuya yararlı dernek statüsünde bulunduğundan derneğine bağışlanan ancak gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddesi niteliğini haiz olmadığı için gerekli şartları taşımayan **muhtelif ilaç ve tıbbi malzeme** bağışlarının Gelir Vergisi Kanunu'nun 89/4. Bendi hükmü çerçevesinde yıllık gelir vergisi beyannamesinde beyan edilecek toplam kazancın **%5'i ile sınırlı bağış ve yardımlar kapsamında** gelir vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılması mümkündür. **(2 PUAN)**

CEVAP 1.10: 7103 sayılı Kanunla, Gelir Vergisi Kanunu'nun esnaf muaflığını düzenleyen 9 uncu maddesinin birinci fıkrasına eklenen ve 21.03.2018 tarihinde yürürlüğe giren (9) numaralı bendinde; "14/3/2013 tarihli ve 6446 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu uyarınca lisanssız yürütülebilecek faaliyetler kapsamında yenilenebilir enerji kaynaklarına dayalı elektrik enerjisi üretimi amacıyla, sahibi oldukları veya kiraladıkları konutların çatı ve/veya cephelerinde kurdukları kurulu gücü azami 10 kW'a kadar (10 kW dâhil) olan yalnızca bir üretim tesisinden üretilen elektrik enerjisinin ihtiyaç fazlasını son kaynak tedarik şirketine satanlar" bu kazançları dolayısıyla esnaf muaflığı kapsamına alınmıştır.

Diğer taraftan Elektrik enerjisi satışının devamlı olarak yapılması ile ticari, zirai veya mesleki kazanç dolayısıyla gerçek usulde gelir vergisi mükellefi olmak, anılan muafiyetten yararlanmaya engel değildir.

Bu kapsama giren mükellefler aşağıdaki şartlar dahilinde esnaf muaflığından faydalanacaktır.

- Üretim tesisinin sahip olunan veya kiralanan konutların çatı ve/veya cephelerinde kurulu olması,
- Üretim tesisinin kurulu gücünün azami 10 kW (10 kW dâhil) olması,
- Elektriğin yalnızca bir üretim tesisinde üretilmesi,
- Üretilen elektrik enerjisinden ihtiyaç fazlasının son kaynak tedarik şirketine satılması.

Aynı hükmün maddesinin son fıkrasında, "Bu muaflığın, 94 üncü madde uyarınca tevkif suretiyle kesilen vergiye şümülü yoktur." hükmü yer almakta olup, aynı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında vergi tevkifatı yapmak zorunda olanlar ile tevkifata tabi tutulacak ödemeler belirtilmiş, aynı fıkranın 13 numaralı bendinde vergiden muaf esnafa yapılan ödemeler tevkifat kapsamına alınmış olup esnaf muaflığından yararlananlara ihtiyaç fazlası elektrik bedeli olarak yapılan ödemelerde tevkifat oranı 14/5/2018 tarihli ve 2018/11750 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla %0 olarak belirlenmiştir.

Yukarıda yer alan düzenlemelerden hareketle Serkan ALTINSOY'un; ikamet ettiği **konutunun** çatısında, kurduğu **azami gücü 8 KW** olan güneş enerjisine dayalı bir elektrik üretim tesisinden elde ettiği elektrik enerjisinden kendi ihtiyacından fazla olan kısmını aralarında imzaladıkları sözleşme kapsamında **İçel Son Kaynak Tedarik Anonim Şirketi**'ne satışından doğan kazancın tamamı esnaf muaflığı kapsamında yıllık beyanname dışında kalacaktır. **Diğer taraftan** Serkan ALTINSOY'un **elektrik enerjisi satışını devamlı olarak yapması ya da ticari, zirai veya mesleki kazanç dolayısıyla gerçek usulde gelir vergisi mükellefi olması anılan muafiyetten yararlanmasına engel olmayacaktır. (3 PUAN)**

CEVAP 1. 11- (TOPLAM 4 PUAN)

a. Arazi Satışından Doğan Kazancın Tespiti ve Beyanı

Serkan ALTINSOY'un 05.01.2016 tarihinde pamuk ziraatı yapmak üzere 700.000 TL bedelle aldığı arazisini 15.09.2018 tarihinde 1.200.000 TL bedelle satmasından kaynaklanan kazancı ise;

Gelir Vergisi Kanunu'nun zirai kazançlarda hasılatı oluşturan unsurların düzenlendiği 56/ 5.bendinde yer alan; "Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin (**Zirai istihsalde kullanılan gayrimenkuller hariç**) satılması halinde Vergi Usul Kanunu'nun 328' inci maddesine göre hesaplanan hasılat" hem de aynı Kanunun mükerrer 80/6 maddesinde "iktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70 inci maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal (**gerçek usulde vergiye tâbi çiftçilerin zirai istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil**) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak **beş yıl içinde** elden çıkarılmasından doğan kazançlar" düzenleme çerçevesinde değer artış kazancı vergilendirilecektir.

Ayrıca bu uygulamada gayrimenkullerin elden çıkarılmasından doğan kazancın tespitinde de maliyet bedeli endekslemesi yapılabilecek ve söz konusu madde de yer alan **2018** takvim yılı için **12.000 TL**'lik istisnadan yararlanılabilecektir.



TÜRMOB

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

Bu çerçevede; Gayrimenkullerin elden çıkarılmasında iktisap bedeli, elden çıkarılan gayrimenkullerin, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Türkiye İstatistik Kurumu'nca belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırılarak tespit edilecektir.

Buna göre TÜİK tarafından gayrimenkulün iktisap bedelinin endekslenmesinde elden çıkarıldığı tarihinin içinde bulunduğu aydan önceki ay olan **Ağustos/2018** dönemi yurt içi üretici fiyat endeksi (Yİ-ÜFE) **396,62** olarak, iktisap tarihinin içinde bulunduğu aydan önceki ay olan **Aralık/2015** dönemi yurt içi üretici fiyat endeksine (Yİ-ÜFE) ise **249,31** olarak açıklanmıştır. Bu durumda endeksleme oranının ilgili dönemde %10'un üzerinde artmış olduğu görülmektedir. $((396,62 - 249,31) / 249,31 = \%59,08)$

Dolayısıyla elden çıkarılan gayrimenkulün endekslenmiş maliyet bedeli;

$700.000 + (700.000 \text{ TL} \times \%59,08) = 1.113.560 \text{ TL}$ olarak dikkate alınacaktır.

Buna göre Serkan ALTINSOY, satmış olduğu apartman dairesinden dolayı $(1.200.000 - 1.113.560 =)$ 86.440 TL tutarında istisna öncesi değer artışı kazancı elde etmiş olacaktır.

Söz konusu kazanca 12.000 TL tutarında istisna uygulanarak bulunacak **74.440 TL** ise yıllık beyannameye diğer kazanç ve irat olarak beyan edilecektir.

b. Zirai Faaliyetten Doğan Zararın ve Stopajın Mahsubu

Gelir Vergisi Kanunu'nun "Zararların Karlara Takas ve Mahsubu" başlıklı 88. Maddesi hükmüne göre; "Gelirin toplanmasında gelir kaynaklarının bir kısmından hasıl olan zararlar (80. maddede yazılı diğer kazanç ve iratlardan doğanlar hariç) diğer kaynakların kazanç ve iratlarına mahsup edilir. Bu mahsup neticesinde kapatılmayan zarar kısmı, müteakip yılların gelirinden indirilir. Arka arkaya beş yıl içinde mahsup edilmeyen zarar bakiyesi müteakip yıllara naklolunamaz. Menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında, gider fazlalığından doğanlar hariç, sermayede vukua gelen eksilmeler zarar addolunmaz."

Ancak soruda Serkan ALTINSOY 15.09.2018 tarihinde zirai üretimde arazisinin tamamını satmış ve tüm zirai faaliyetlerini sonlandırarak bu faaliyeti dolayısıyla bağlı bulunduğu vergi dairesine işi bırakma bildiriminde bulunmuştur. Faaliyeti sona eren zirai işletmenin faaliyetin son bulunduğu yıla ilişkin zararlarının o yıla ait diğer kaynakların kazanç ve iratlarına da mahsubu mümkün değildir. Çünkü zirai faaliyetin terk edilmesi veya sonlandırılması ile zirai faaliyet sona ermiştir. Organizasyonda devamlılık kalmamıştır. Faaliyetin terki ile birlikte artık bir zarardan değil sermayede vuku bulan bir azalmadan bahsedilir. Başka ifadeyle zarar faaliyetin terki ile birlikte zarar sermayede meydana gelen azalmaya dönüşmüştür. Dolayısıyla mükellef ticari faaliyetine son vermişse ve mahsup edilememiş zararları varsa ve ya terk döneminde zarar doğmuşsa bu zararların gerek işin terk edildiği, gerek müteakip yılların kazanç ve iratlarından mahsubu yapılamaz. Zirai faaliyetin bütünüyle terk edilmesi halinde, faaliyeti sona eren zirai işletmelerden doğan zararlar diğer gelir unsurlarından mahsup edilemez. Burada bütünüyle terk edilmesinden kasıt, mükellefin zirai hayattan tamamen çekilmesini ifade etmektedir. Dolayısıyla Serkan ALTINSOY'un 2018 yılında zirai faaliyetinden doğan 80.000 TL tutarındaki zararını yıllık beyannameinde diğer kazanç ve irat unsurlarından mahsup konusu yapması mümkün bulunmamaktadır. Diğer taraftan Çırçır Fabrikası'nın yaptığı **4.000 TL stopaj** ise GVK'nun 121. Maddesinde yer alan "Yıllık beyannameye gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan bu kanuna göre kesilmiş bulunan vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan Gelir Vergisi'nden mahsubedilir." hükmüne uygun olarak beyannameye taşınmadığı zarara ilişkin stopajı **mahsubada konu** edemeyecektir.

CEVAP 1.12: (TOPLAM 4 PUAN)

İkametgahı Londra'da bulunan İngiltere vatandaşı George SIMON'ın 04.07.2016 tarihinde 600.000 bedelle satın aldığı yazlık evini Tapu Müdürlüğü'nde 06.06.2018 tarihinde 1.300.000 TL bedelle Serkan ALTINSOY'a satışından doğan kazanç Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80/6 maddesinde "iktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70 inci maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak **beş yıl içinde** elden çıkarılmasından doğan kazançlar" düzenlemesi çerçevesinde değer artış kazancı vergilendirilecektir.

İkametgahı Londra'da bulunan ve Türkiye'de bir takvim yılında 6 aydan daha az süreyle bulunan İngiltere vatandaşı George SIMON'ın dar mükellef gerçek kişi olmasının elde edilen değer artış



TÜRMOB

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

kazancının tutarının tespiti ve vergilendirmesi açısından tam mükelleflere kıyasla hiçbir farklılık göstermemektedir.

George SIMON'ın gayrimenkulünü elden çıkarılmasından doğan değer artış kazancının hesabında aynı tam mükelleflere olduğu gibi maliyet bedeli endekslemesi yapılabilecek ve söz konusu madde de yer alan **2018** takvim yılı için **12.000 TL**'lik istisnadan yararlanılabilecektir.

Bu çerçevede; Gayrimenkullerin elden çıkarılmasında iktisap bedeli, elden çıkarılan gayrimenkullerin, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Türkiye İstatistik Kurumu'nca belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırılarak tespit edilecektir.

Buna göre TUIK tarafından gayrimenkulün iktisap bedelinin endekslenmesinde elden çıkarıldığı tarihinin içinde bulunduğu aydan önceki ay olan **Mayıs/2018** dönemi yurt içi üretici fiyat endeksi (Yİ-ÜFE) **354,85** olarak, iktisap tarihinin içinde bulunduğu aydan önceki ay olan **Haziran/2016** dönemi yurt içi üretici fiyat endeksine (Yİ-ÜFE) ise **257,27** olarak açıklanmıştır. Bu durumda endeksleme oranının ilgili dönemde %10'un üzerinde artmış olduğu görülmektedir. $((354,85 - 257,27) / 257,27 = \%37,93)$

Dolayısıyla elden çıkarılan gayrimenkulün endekslenmiş maliyet bedeli;

$600.000 + (600.000 \text{ TL} \times \%37,93) = 827.580 \text{ TL}$ olarak dikkate alınacaktır.

Buna göre **George SIMON**, satmış olduğu apartman dairesinden dolayı $(1.300.000 - 827.580 =)$ **472.420 TL** tutarında istisna öncesi değer artışı kazancı elde etmiş olacaktır.

Söz konusu kazanca 12.000 TL tutarında istisna uygulanarak bulunacak 460.420 TL'nin dar mükellef George SIMON tarafından Gelir Vergisi Kanunu'nun 101 ve 102. maddeleri gereğince diğer kazanç ve irat olarak bu kazanç ve iratların iktisap olunduğu tarihten itibaren 15 gün içinde gayrimenkulün bulunduğu yer vergi dairesine münferit beyanname ile beyan edilmesi mecburidir.

Ancak soruda George SIMON sattığı yazlık ev dolayısıyla elde ettiği kazanç için herhangi bir vergi beyanında bulunmamış ve Türkiye'yi terk etmiştir. George SIMON'ın Türkiye'de daimî temsilcisi de bulunmamaktadır.

Bu durumda Gelir Vergisi Kanunu'nun Tarhiyatın Muhatabı başlıklı 107/4. Maddesinde yer alan; "Dar mükellefiyette, mükellefin Türkiye' de daimi temsilcisi mevcutsa mükellef hesabına daimi temsilci (Türkiye'de birden fazla daimi temsilcinin mevcudiyeti halinde, mükellefin tayin edeceği, tarhiyat tarihine kadar böyle bir tayin yapılmamışsa, temsilcilerden herhangi birisi), **daimi temsilci mevcut değilse, kazanç ve iratları yabancı kişiye sağlayanlar, tarhiyatta muhatap tutulurlar.**" hükmü çerçevesinde George SIMON'ın beyan dışı bıraktığı ve yukarıdaki şekilde 460.420 TL değer artış kazancı dolayısıyla bahse konu kazancı yazlık evi satın alıp, bedelini ödemek suretiyle Ona sağlayan Serkan ALTINSOY gelir vergisi tarhiyatına muhatap kalacaktır.

CEVAP 1.13: GVK'nun 18. maddesine göre; müelliflerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikâye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video bant, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat gelir vergisinden müstesnadır.

İstisna kapsamındaki çalışmaların vergi tevkifatı yapmakla yükümlü olanlarca satın alınması halinde, bedeli üzerinden GVK'nun 94. maddesinin 2/a bendi uyarınca **%17** nispetinde gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Diğer taraftan GVK'nun mükerrer 80. maddesinin 3. bendinde ise telif haklarının ve ihtira beratlarının müellifleri, mucitleri ve bunların kanuni mirasçıları dışında kalan kimseler tarafından elden çıkarılmasından doğan kazançların **değer artış kazancı olduğu** hüküm altına alınmıştır.

Bu durumda; Serkan ALTINSOY'un eşinden bağışlama yoluyla ivazsız olarak elde ettiği kitaba ilişkin telif hakkının satışından elde ettiği 250.000 TL kazanç eşi sağ olduğu ve miras yoluyla elde edilmediği için Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesinde yer alan istisnadan yararlanamayacak ve GVK'nun



TÜRMOB

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

mükerrer 80. maddesinin 3. Bendi kapsamında Serkan ALTINSOY'un vereceği yıllık beyanname de değer artış kazancı olarak beyan edilecektir. Serkan altinsoy'un eşinin ise bahse konu istisnadan yararlanabileceği tabidir.

Değer Artış Kazançlarının her ne kadar 2018 takvim yılı için **12.000 TL**'lik kısmı vergiden istisna olsa da Serkan ALTINSOY bu istisna hakkından 11. Sorudaki arazi satışından doğan değer artış kazancı için yararlandığı için ayrıca burada istisnadan yararlanamayacaktır.

Öte yandan yayın şirketi ödeme sırasında Serkan ALTINSOY'dan yaptığı %17 oranında ve 42.500 TL tutarındaki stopaj, ödeme GVK'nun 94. maddesinin 2/a bendi kapsamına girmediğinden hatalı bir uygulamadır. Bahse konu tutarı Serkan ALTINSOY yıllık beyannamesinde mahsup edemeyecek ancak 252 no'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer alan açıklamalar çerçevesinde düzeltme hükümlerine göre iadesini isteyebilecektir. **(2 PUAN)**

CEVAP 2) Kalite İnşaat Anonim Şirketi'nin 2018 yılı hesap döneminde, yurt dışı inşaat faaliyeti ve buna bağlı olarak gerçekleştirdiği diğer iş ve işlemlerin; Kurumlar Vergisi Kanunu ve ilgili mevzuat uyarınca değerlendirilip, varsa ilgili faaliyete tanınan istisna ve indirimlerden yararlanıp yararlanamayacağı, doğan kazançların kurumlar vergisi beyannamesine dahil edilip edilmeyeceği, bu kazançlardan kesilen vergilerin mahsup durumu ile Şirketin Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu'ndan doğan diğer vergisel yükümlülüklerine ilişkin açıklamalar dayanakları ile birlikte sırasıyla aşağıda yer almaktadır.

2.1- KIRGIZİSTAN KONUT İNŞAATI

Kalite İnşaat Anonim Şirketi, Kırgızistan'da kendi adına 2017 yılında başladığı 1000 konutluk inşaat 2018 yılı sonu itibariyle henüz tamamlanmamıştır. KVK'nun 3'üncü maddesinde; "Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunanlar gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilirler." hükmü yer almaktadır.

Aynı Kanunun "İstisnalar" başlıklı 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendinde, yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançların kurumlar vergisinden müstesna olduğu hükme bağlanmıştır. Konu ile ilgili açıklamaların yer aldığı 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarım, Montaj İşleri İle Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlarda İstisna" başlıklı (5.9.) bölümünde; "KVK'nun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendi ile yurtdışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına aktarılan kazançlar, herhangi bir koşula bağlanmaksızın kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Anılan fıkranın (h) bendi ile de yurt dışında bulunan işyerleri veya daimî temsilcileri aracılığıyla yapılan ve yurt dışında vergilendirilen inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançların (vergi yükü oranına bakılmaksızın), ayrıca yurt içinde de vergilendirilmesinin önüne geçilmesi amacıyla bu kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Bu istisnanın uygulanması açısından, yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançların Türkiye'ye getirilmesi zorunluluğu bulunmamaktadır. Söz konusu kazançların Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi istisnadan yararlanılması için yeterlidir." açıklamaları yer almaktadır.

a- 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 5.9.3. bölümüne göre, "tam mükellef kurumların aktiflerinde yer alan makina ve teçhizatları, yurt dışında yapılan inşaat işleri ile ilgili olarak yurt dışına geçici olarak ihraç etmeleri halinde, geçici olarak ihraç edilen ve işin bitiminde Türkiye'ye getirilen makina ve teçhizat ile ilgili olarak Türkiye'de amortisman ayrılmasına son verilecek; işin bitiminde söz konusu makina ve teçhizatların Türkiye'ye ithalinde ise amortisman uygulaması kaldığı yerden devam edecektir.

Buradan hareketle bahse konu iş makinelerinin 2018 yılı içinde 9 ay süreyle Şirketin Kırgızistan inşaat işi şantiyesinde kullanıldığından bu süreye isabet eden amortisman tutarı olan (3.600.000 TL * 9/12 Ay=) 2.700.000 TL kurumlar vergisinden istisna olan inşaat işinin maliyetine eklenerek Türkiye'de elde edilen kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınamayacaktır.



TÜRMOB

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

Diğer taraftan aynı iş makinelerinin boş kaldığı 3 aylık sürede de bir Kırgızistan inşaat firmasına kiraya verilmesi faaliyeti yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazanç istisnası kapsamına girmeyecektir. Bu nedenle kiralama faaliyetine isabet eden amortisman tutarı olan (3.600.000 TL * 3/12 Ay=) 900.000 TL ise bahse konu kiralama faaliyeti kazancının tespitinde dikkate alınacaktır. Ancak bu kazançta KVK'nun "İstisnalar" başlıklı 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (g) bendinde; kurumların yurt dışında bulunan işyerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri kazançlar, kazançla ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olmak ve en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergi yükü taşımak koşuluyla vergiden istisna edilmiş olup, bahse konu kiralama faaliyetinde istisna için aranan tüm şartları sağladığından bu kapsamda kurumlar vergisinden istisna edilecek ve bu faaliyete isabet eden amortisman tutarı da Türkiye'de elde edilen kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınamayacaktır. Son olarak KVK'nun 33. Maddesinin 1. Bendinde yer alan; "Yabancı ülkelerde elde edilerek Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlardan mahallinde ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergiler, **Türkiye'de bu kazançlar üzerinden tarh olunan kurumlar vergisinden** indirilebilir." hükmü çerçevesinde; kurumlar vergisinden istisna olan kiralama faaliyeti kazancı üzerinden Kırgızistan'da ödenen vergi Türkiye'de mahsuba konu edilemeyecektir. **(4 PUAN)**

b- Kalite İnşaat Anonim Şirketi, bahse konu inşaat işi ile ilgili olarak ihtiyaç duyulan bazı inşaat malzemelerini Türkiye'den tedarik ederek Kırgızistan'a göndermesi işlemi ihracat olarak değerlendirilecek ve bu işlem dolayısıyla oluşan kazanç Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-h bendinde yer alan yurt dışı inşaat işleri kazanç istisnasından yararlanamayacaktır.

Öte yandan firmanın Türkiye'deki merkezinden, Kırgızistan'a gönderilen inşaat malzemelerinin emsal bedel ve ödeme vadesi koşullarına uygun olduğu soruda verildiğinden Kurumlar Vergisi Kanunu'nun transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri de uygulanmayacaktır. Bu durumda ihracat işinden elde edilen kazanç tutarı olan (18.000.000 – 15.000.000 =) 3.000.000 TL'nin tamamı Türkiye'de 2018 yılı kurum kazancının ve matrahın tespitinde dikkate alınacaktır. **(2 PUAN)**

c- 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğindeki açıklamalar çerçevesinde; Yurt dışında yapılan inşaat işleri ile ilgili olarak Türkiye'deki merkez ile yurt dışındaki işyeri arasında ortaya çıkan ilişkilerde yurt dışındaki işyerine Türkiye'den fatura kesilmek suretiyle yapılan ve o işyerinde maliyet veya gider olarak kabul edilen mal ve hizmet hareketleri ile yurt dışındaki işyeri ile Türkiye'deki merkez arasındaki para hareketlerinin ayrı ayrı hesaplarda izlenmesi ve değerlemenin buna göre yapılması gerekmektedir.

Yurt dışındaki işyerine merkez tarafından fatura düzenlenmek suretiyle ihraç olunan emtia ile yurt dışına yönelik olarak fatura düzenlenmek suretiyle yapılan hizmetlerden doğan dövize bağlı alacak ve borçların aynen mal veya hizmet ihracından doğan alacak ve borçlarda olduğu gibi değerlemeye tabi tutulacağı ve değerlendirme farklarının vergi matrahının tespitinde dikkate alınacağı tabiidir. Bu açıklama çerçevesinde Kalite İnşaat Anonim Şirketi'nin Kırgızistan şubesine gönderdiği **inşaat malzemelerinden kaynaklanan fatura karşılığı 1.000.000 USD alacağın değerlendirilmesinden lehine doğan kur farkı kaynaklı 160.000 TL'nin 2018 yılı kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınacağı tabiidir.**

Öte yandan Türkiye'de bulunan merkez ile yurt dışındaki işyeri arasında gerçekleşen diğer para hareketlerinden doğan alacak ve borçların ise gerçek bir alacak ve borç niteliği taşımadığı açıktır. Bu nedenle, söz konusu **para hareketlerine dayalı cari hesap bakiyelerinin değerlemesine gerek bulunmamaktadır.** Buna göre Kalite İnşaat Anonim Şirketi'nin Kırgızistan şubesine yatırım döneminde finansman ihtiyacının bir kısmını karşılayabilmek amacıyla gönderdiği 2.000.000 USD alacağı için değerlendirme yapmayacağından lehine doğan kur farkı kaynaklı **320.000 TL** 2018 yılı kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınmayacaktır. **(3 PUAN)**

d- Teknik hizmetler esas itibariyle inşaat, onarım ve montaj işleriyle ilgili olarak yürütülen planlama, projelendirme, mimarlık ve mühendislik, etüd, fizibilite, harita tasarımı, metraj, keşif, idari ve teknik şartname ile ihale dosyası hazırlama, ihale değerlendirme, mesleki kontrollük, inşaat kontrollüğü, tasarım kontrollüğü, işletmeye alma danışmanlığı, proje ve yatırım yönetimi ve benzeri hizmetleri kapsamaktadır.



TÜRMOB

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

Planlama, projelendirme, mimarlık ve mühendislik, etüd, fizibilite, harita tasarım vb. teknik hizmetlerden elde edilen kazançların Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-h bendinde yer alan yurt dışı inşaat işleri kazanç istisnasından yararlanabilmesi için **bu işlerin yurt dışında bulunan işyerleri veya daimî temsilciler aracılığıyla yapılması**; yurt dışında ayrıca bir işyeri veya daimî temsilci olmadan yapılan teknik hizmetlerin, hizmet ihracatı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. **Ayrıca, teknik hizmetlerin yurt dışındaki inşaat, onarım ve montaj işlerine bağlı olarak yapılma şartı bulunmamaktadır.**

Proje hazırlanması gibi teknik hizmetler, inşaat ve onarma işinin tamamlayıcı bir unsuru olmasına karşın; kurumların yurt dışında devam eden bir inşaat ve onarma işi olmadığı ya da ayrıca bir işyeri veya daimî temsilci bulundurulmadığı durumlarda, bu faaliyetin ihracat olarak değerlendirilmesi gerekmekte olup yurt dışındaki inşaat işine bağlı olarak Türkiye'de yapılan teknik hizmetlerden sağlanan kazançların bu istisnadan yararlandırılması mümkün bulunmamaktadır. Bu açıklamalar çerçevesinde Kalite İnşaat Anonim Şirketi, Kırgızistan'da AVM inşaatı yapmayı planlayan bir Kırgızistan firmasının talebi üzerine Türkiye'deki ofisinde söz konusu inşaatın projesini çizdirerek Kırgızistan'a göndermesinden doğan kazanç hizmet ihracatından herhangi bir istisnadan yararlanamayacak ve tamamı Türkiye'de 2018 yılı kurum kazancının ve matrahın tespitinde dikkate alınacaktır.

Diğer taraftan; Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinin parantez içi hükmüne göre; **ihracat**, uluslararası taşımacılık ve yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmet faaliyetlerinde bulunanlar, bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hâsılatın binde 5'ini aşmamak şartıyla; götürü gider indirimi hakkından yararlanabilirler. Götürü gider uygulamasında dikkate alınması gereken özellikli durumlar aşağıdaki gibi özetleyebiliriz.

Bu uygulamadan yararlanan mükelleflerin yurt dışında yapmış oldukları ancak belgelendiremedikleri giderlerinin bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hâsılatın binde 5'ini aşmamak şartıyla belgesiz olarak gider kaydetmeleri mümkün bulunmaktadır.

- Götürü gider uygulamasından yararlanmak bakımından yurt dışında **döviz cinsinden** elde edilen hâsılatın kambiyo mevzuatı hükümleri gereğince yurda getirilmesi şartı aranmamaktadır.
- Dar mükellefiyete tabi yabancı ulaştırma kurumları bu uygulamadan yararlanamaz.
- Maliye Bakanlığınca 194 ve 233 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile yapılan düzenlemelere göre; bu indiriminden yararlanabilmek için bent kapsamındaki belgesiz giderlerin dönem içinde kanuni defterlere kaydedilmesi gerekmekte olup, doğrudan beyanname üzerinde indirim doğru değildir.

Buna göre Kalite İnşaat Anonim Şirketi, Türkiye'deki ofisinde çizdirerek Kırgızistan'a gönderdiği projeden elde ettiği kazançtan hasılat döviz cinsinden elde edilmediğinden götürü gider indirimi yapamayacaktır.

Proje Çizim İşinden Elde Edilen Hasılat		5.000.000 TL
Belgelendirilmiş giderler	:	3.000.000 TL
Kanunen kabul edilmeyen (Belgelendirilmemiş giderler) giderler	:	100.000 TL
Ticari kazançtan indirilecek belgeli giderler ile götürü olarak hesaplanan giderlerin toplamı (3.000.000 + 25.000 =)	:	3.100.000 TL
Proje Çizim İşinden Elde Edilen Kazanç (5.000.000 + 3.025.000 =)		2.000.000 TL

Son olarak Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "**Diğer İndirimler**" başlıklı 10/ğ bendinde yer alan;

"ğ)Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri ile ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50'si kurum kazancının beyanında indirim konusu yapılabilir.. Bu indirimden yararlanılabilmesi için fatura veya benzeri belgenin yurt dışındaki



TÜRMOB

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

müşteri adına düzenlenmesi şarttır.” hükmü çerçevesinde Kalite İnşaat Anonim Şirketi, Türkiye’deki ofisinde çizdirerek Kırgızistan’a gönderdiği projeden elde ettiği kazancın %50 si olan (2.000.000 TL/2=) 1.000.000 TL kurumlar vergisi matrahının tespitinde beyanname üzerinde indirim konusu yapılabilecektir. **(6 PUAN)**

2- 2. RUSYA HASTANE İNŞAATI

a- Kalite İnşaat Anonim Şirketi’nin, Rusya Sağlık Bakanlığı için Moskova’da yaptığı 500 yataklı bir hastane inşaatı 31.10.2018 tarihinde tamamlandığından ve Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 5/1-h bendinde yer alan yurt dışı inşaat işleri kazanç istisnasından yararlanabilmenin tüm koşullarını taşıdığından, Şirketin Türkiye’de tuttuğu kanuni defterlerinde genel netice hesaplarına intikal ettirilen 3.000.000 USD karşılığı 16.494.300 TL kazancın tamamı kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

Diğer taraftan Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 33. Maddesinin 1. Bendinde yer alan; “Yabancı ülkelerde elde edilerek Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlardan mahallinde ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergiler, **Türkiye’de bu kazançlar üzerinden tarh olunan kurumlar vergisinden** indirilebilir.” hükmü çerçevesinde; işin devamı müddetince Rusya Sağlık Bakanlığı’nca Kalite İnşaat Anonim Şirketi’ne yapılan hakediş ödemeleri üzerinden yapılan 2.525.000 TL vergi kesintisi bu kesintinin yapılmasına neden olan kazanç kurumlar vergisinden istisna olduğundan, dolayısıyla bu kazanç üzerinden Türkiye’de kurumlar vergisi hesaplanmadığından Türkiye’de mahsuba konu edilemeyecektir. **(2 PUAN)**

b- 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 5.9.5.2. bölümünde yer alan açıklamalar çerçevesinde Yurt dışında yapılmakta olan işlerden elde edilen hasılatın Türkiye’ye döviz olarak getirilmesi halinde, anılan işlerin tamamlandığı geçici vergilendirme dönemine kadar söz konusu yabancı paraların değerlemesinden kaynaklanan kur farkları istisna kapsamında değerlendirilebilecektir. Buna göre; Kalite İnşaat Anonim Şirketi’nin, Moskova’daki bahse konu inşaat-taahhüt işi dolayısıyla elde ettiği ve henüz iş devam ederken 02.01.2018 tarihinde Türkiye’deki banka hesaplarına transfer ettiği 1.000.000 ABD Dolar üzerinden işin bittiği 31.10.2018 tarihini de kapsayan 2018/4. Geçici vergi dönemi sonucuna kadar doğan kur farkları istisna kapsamında değerlendirileceğinden 31.10.2018 tarihinde doğan 1.732.900 TL kur farkı istisna kazancın tespitinde dikkate alınacak ve üzerinden kurumlar vergisi hesaplanmayacaktır.

Yurt dışında bulunan şube tarafından yapılmakta olan inşaat işinin devamı sırasında elde edilen hasılatın, bankaların vadeli-vadesiz hesaplarında değerlendirilmesi veya grup şirketlerine borç olarak verilmesi halinde, bu faaliyetlerden elde edilen faiz gelirlerinin yurt dışı kazancıyla ilişkilendirilmesi mümkün bulunmadığından, söz konusu gelirler ile bu gelirlerin değerlemesinden kaynaklanan kur farklarının Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendi uyarınca Kurumlar Vergisi istisnası kapsamında değerlendirilmeyeceği ve ilgili dönemler itibariyle yıllık olarak vergilendirileceği tabiidir. (Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 14.09.2015 Tarihli, 38418978-125[5-15/5]-929 Sayılı Özelgesi). Bu çerçevede Kalite İnşaat Anonim Şirketi’nin, Moskova’daki bahse konu inşaat-taahhüt işi dolayısıyla elde ettiği ve henüz iş devam ederken 02.01.2018 tarihinde Türkiye’deki banka hesaplarına transfer ettiği 1.000.000 ABD Dolar üzerinden tahakkuk eden 180.000 TL faiz geliri Türkiye’de 2018 yılı kurum kazancının ve matrahın tespitinde dikkate alınacaktır. **(2 PUAN)**

c- Kalite İnşaat Anonim Şirketi, Moskova’daki bahse konu inşaat-taahhüt işi dolayısıyla elde ettiği 3.000.000 USD kazancın bakiye tutarı olan 2.000.000 ABD Dolarında işin bitim tarihi olan 31.10.2018 tarihinde Türkiye’deki banka hesaplarına transfer etmiş ve önceki veride yer alan 1.000.000 USD’lik tutara ilave ederek toplam 3.000.000 USD’lik 31.12.2018 vadeli döviz mevduat hesabı açtırmıştır.

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 5.9.5.1. bölümünde yer alan açıklamalar çerçevesinde; İstisna uygulamasına konu olan ve yurt dışında yapılıp tamamlanan işlerden doğan kazancın Türkiye’ye getirilmesi halinde, söz konusu yabancı paraların değerlemesinden kaynaklanan kur farklarının istisna kazançla ilişkilendirilmesi mümkün değildir. Bu çerçevede Kalite İnşaat Anonim Şirketi’nin, Rusya Sağlık Bakanlığı için Moskova’da yaptığı 500 yataklı bir hastane inşaatını 31.10.2018 tarihinde tamamlandığından, bu tarihte açtırdığı 3.000.000 USD’lik 31.12.2018 vadeli döviz mevduat hesabından aleyhine doğan 651.300 TL kur farkı gideri genel esaslar çerçevesinde Şirketin 2018 yılı kurum kazancının ve matrahın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.



TÜRMOB

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

Diğer taraftan aynı hesaptan elde ettiği 360.000 faiz gelirinin de Şirketin 2018 yılı kurum kazancının ve matrahın tespitinde gelir olarak dikkate alınması gerekmektedir. **(3 PUAN)**

CEVAP 3) (TOPLAM 10 PUAN)

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "İndirimli Kurumlar Vergisi" başlıklı 32/A maddesinde; Ekonomi Bakanlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulur.

Bu maddenin uygulamasında yatırıma katkı tutarı, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların Devletçe karşılanacak tutarını, bu tutarın yapılan toplam yatırıma bölünmesi suretiyle bulunacak oran ise yatırıma katkı oranını ifade eder. Yatırımın tamamlanması şartıyla, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle yararlanılan kısmı hariç olmak üzere kalan yatırıma katkı tutarı, **yatırımın tamamlandığı hesap dönemini izleyen yıllarda** Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınır." hükmüne yer verilmiştir.

İndirimli Kurumlar Vergisi uygulamasına ilişkin olarak yayımlanan 2012/3305 sayılı Karar kapsamında düzenlenmiş yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlarına fiilen başladıkları tarihten itibaren, hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben;

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

b) Gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşmamak üzere, **yatırım döneminde diğer faaliyetlerinden 1/1/2013 tarihinden itibaren elde ettikleri kazançlarına** indirimli kurumlar vergisi uygulanabilmektedir. Kanunun 32/A maddesinin ikinci fıkrasına 6322 sayılı Kanunla eklenen (c) bendi hükmüyle, mükelleflerin yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlarının yatırım döneminde diğer faaliyetlerinden 01/01/2013 tarihinden itibaren elde ettikleri kazançlarına, indirimli kurumlar vergisi uygulanması suretiyle yatırıma katkı tutarının kısmen kullanılması mümkün hale gelmiştir.

Sonrasında 05.10.2016 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan 2016/9139 sayılı Bakanlar Kurulu kararıyla da, 2012/3305 sayılı Kararın 15'inci maddesinin 5'inci maddesine

"Bu maddeye göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşmamak ve toplam katkı tutarının **yüzde seksenini geçmemek üzere** yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli gelir veya kurumlar vergisi uygulanabilir." hükmü ilave edilmiştir.

Öte yandan, 22.02.2017 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan 2017/9917 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karara Geçici 8'inci madde eklenmiştir. Söz konusu maddeye ilişkin 30.12.2017 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan 2017/11175 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla da tadilat yapılmıştır.

Buna göre; **İmalat sanayiine yönelik (US-97 Kodu: 15-37) düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, 1/1/2017 ile 31/12/2018 tarihleri arasında gerçekleştirilecek yatırım harcamaları için bölgesel, büyük ölçekli ve stratejik teşvik uygulamaları kapsamında vergi indirimi desteğinde;**

- Uygulanacak yatırıma katkı oranlarının her bir bölgede geçerli olan **yatırıma katkı oranına 15 puan ilave edileceği,**
- Kurumlar vergisi ve gelir vergisi **indiriminin yüzde yüz oranında uygulanacağı,**
- Yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde yatırımcının **diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına uygulanacak oranının yüzde yüz olacağı,** belirtilmiştir.

Diğer taraftan sorudaki yatırım henüz tamamlanmadığından 2017 yılından 2018 yılına devredecek yatırıma katkı tutarı için yeniden değerlendirme oranında artırım uygulamasından yararlanılamayacaktır.



TÜRMOB

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

Bu açıklamalar çerçevesinde ve yukarıda yer alan verilerden hareketle mükellef kurumun 2017 ve 2018 yıllarında yararlanabileceği azami yatırıma katkı tutarları ve ödemesi gereken kurumlar vergisi yükü aşağıdaki şekilde hesaplanabilir.

A	Belgede Öngörülen Toplam Yatırım Tutarı	20.000.000 TL
B	Belge Kapsamında 2017 Yılında Gerçekleşen Yatırım Tutarı	8.000.000 TL
C	Belge Kapsamında İzleyen Yıllarda Yapılması Öngörülen Yatırım Tutarı	12.000.000 TL
D	YTB'de Yazılı Yatırıma Katkı Oranı	%15
E=(D+%15)	Artırımlı Yatırıma Katkı Oranı (2017/9917 Sayılı BKK)	%30
F= (B * E)	2017 Yılı Harcamalarından Hareketle Hesaplanan Yatırıma Katkı Tutarı (8.000.000 TL *%30=)	2.400.000 TL
G= (C * E)	2018 Yılı Harcamalarından Hareketle Hesaplanan Yatırıma Katkı Tutarı (12.000.000 TL *%30=)	3.600.000 TL
H= (F+G)	Mükellefin Yararlanabileceği Toplam Azami Yatırıma Katkı Tutarı	6.000.000 TL
I	2017 Yılı Kurumlar Vergisi Matrahı	7.000.000 TL
J= (F/0,20)	Belge Kapsamında 2017 Yılında Gerçekleşen Yatırım Tutarından Hareketle Diğer Faaliyetlerden Elde Ettiği Kazançlar İçin Yararlanılabilecek İndirimli Kurumlar Vergisi Matrahı Tavanı (2.400.000 TL /0,20=)	12.000.000 TL
K	2017 Yılı İndirimli Vergi Uygulanabilecek Kurumlar Vergisi Matrahı	7.000.000 TL
L=(K*%0)	2017 Yılı Hesaplanan Kurumlar Vergisi	0 TL
M=(K*%20)	Yararlanılan Katkı Tutarı (7.000.000 TL *%20=)	1.400.000 TL
N=(F-M)	2017 Yılı Harcamalarından Devreden Yatırıma Katkı Tutarı Hakkı	1.000.000 TL
O=G	2018 Yılı Harcamalarından Kaynaklanan Yatırıma Katkı Tutarı Hakkı	3.600.000 TL
P=(N+O)/0,22	Belge Kapsamında Diğer Faaliyetlerden Elde Ettiği Kazançlar İçin Yararlanılabilecek İndirimli Kurumlar Vergisi Matrahı Tavanı (1.000.000 + 3.600.000) /0,22=	20.909.090 TL
R=(K*%0)	2018 Yılı Hesaplanan Kurumlar Vergisi (20.909.090*%0) + (25.000.000-20.909.090) *%22	900.000 TL

16

CEVAP 4) Kredi teminatı sağlamak üzere kurulmuş olan kurumların kurumlar vergisi muafiyetten yararlanabilmeleri için;

- Kurumun, Kurumlar Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde yazılı kurumlar arasında yer alması
- Kurumun, Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile yabancı ülkeler veya uluslararası finans kuruluşları arasında imzalanan mali ve teknik iş birliği anlaşmaları çerçevesinde yalnızca kredi teminatı sağlamak faaliyetinde bulunmak üzere kurulmuş olması,
- Kurumun elde ettiği kazançların kanuni yükümlülüklerin yerine getirilmesinden sonra kalan tutarının tamamının teminat sorumluluk fonuna eklenmesi,
- Kuruluş sözleşmelerinde teminat sorumluluk fonunun ortaklara dağıtılmaması, sadece kredi temininde teminat sağlamak için kullanılması hususunun açıkça yazılı olması ve fiilen bu hususlara uyulması,
- Teminat sorumluluk fonunun kredi sağlayan banka ve kuruluşlarda değerlendirilmesi şarttır.
- Diğer yandan, KOSGEB vb. kuruluşlar tarafından verilen mali yardımların temini maksadıyla teminat sağlanması da muafiyeti etkilemeyecektir. **(5 PUAN)**

CEVAP 5) Tarhiyatın muhatabı

Kurumlar vergisi,

- Kurumlar Vergisi Kanununa göre mükellef olanların tüzel kişiliği adına,
- İktisadi kamu kuruluşları ile derneklere ve vakıflara ait iktisadi işletmelerden tüzel kişiliği haiz olmayanlar için bağlı oldukları kamu tüzel kişileri ya da dernek veya vakıf adına,
- Fonlarda fonun kurucusu adına,
- İş ortaklıklarında ise verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere yönetici ortak veya



TÜRMOB

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

ortaklardan herhangi birisi

- Kurumlar vergisinden muaf olan kooperatiflerin ortak dışı işlemleri nedeniyle oluşan iktisadi işletmenin kazançları üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi, kooperatif tüzel kişiliği adına, tarh olunur. **(5 PUAN)**

CEVAP 6)

a- Swap sözleşmesi, iki tarafın belirli bir zaman dilimi içinde farklı faiz ödemelerini ve/veya farklı para birimlerini karşılıklı olarak değiştirdikleri bir takas sözleşmesidir. Para ve faiz üzerine yapılan iki tür swap sözleşmesi vardır.

Para swapı işlemi, tarafların önceden anlaştıkları oran ve koşullarda belirli miktardaki para birimlerini değiştirmek suretiyle gerçekleştirdikleri bir işlemdir. **Faiz swapı**, gösterge bir anapara üzerinden farklı faiz oranı esaslarına göre hesaplanacak faizlerin iki taraf arasında anlaşılan vadelerde değişimini öngören bir sözleşme çeşidi olup, aynı para biriminden olan borçların sadece faiz ödemelerinin yapısı değişmekte, anapara tutarı değişimi gerçekleşmemektedir. **(2 PUAN)**

b- Serbest Bölge; Türkiye Gümrük Bölgesinin parçaları olmakla beraber; serbest dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın, gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek kaydıyla konulduğu, ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye Gümrük Bölgesi dışında olduğu kabul edilen ve serbest dolaşımdaki eşyanın bir serbest bölgeye konulması nedeniyle normal olarak eşyanın ihracına bağlı olanaklardan yararlandığı yerlerdir. **(2 PUAN)**

c- Aracı kuruluş varantı; Elinde bulduran kişiye, dayanak varlığı ya da göstergeyi önceden belirlenen bir fiyattan belirli bir tarihte veya belirli bir tarihe kadar alma veya satma hakkı veren ve bu hakkın kaydı teslimat ya da nakit uzlaşısı ile kullanıldığı, aracı kuruluşlarca ihraç edilen menkul kıymet niteliğindeki bir sermaye piyasası aracıdır. Aracı kuruluş varantları opsiyon sözleşmelerine gösterdiği benzerlik nedeniyle opsiyon sözleşmelerinin menkul kıymetleştirilmiş bir çeşidi olarak kabul edilmektedir. **(2 PUAN)**

d- Örtülü sermaye uygulanmasında ortakla ilişkili kişi;

- Ortağın, doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında ortağı olduğu veya en az %10 oranında oy veya kâr payı hakkına sahip olduğu bir kurumu ya da
- Doğrudan veya dolaylı olarak ortağın veya ortakla ilişkili bu kurumun sermayesinin, oy veya kâr payı hakkına sahip hisselerinin en az %10'unu elinde bulduran bir gerçek kişi veya kurumu ifade etmektedir. **(2 PUAN)**