



2021/2. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı  
**Gelir Üzerinden Alınan Vergiler**  
21 Ağustos 2021 Cumartesi – 16.00 - 19.30 ( 3,5 Saat )

**Uyarı :** Cevaplama öncesi, sorularda eksik sayfa ya da basım hatası bulunup bulunmadığını kontrol ediniz ve gerektiğinde sınav görevlilerine başvurunuz. (Bu soru kağıdı **toplam 6 (ALTI)** sayfadan oluşmaktadır.)

**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, muafıdır, beyan edilmez, beyan edilir, vergiye/tevkifata tabidir ya da vergiye /tevkifata tabi değildir vb." ifadeler tek başına o sorudan puan almanız için yeterli olmaz.

\* Soru içerisinde yer verilen herhangi bir işlem ve belirlemede, mükellef ve /veya mükellef kurum nezdinde eleştirilecek bir hususun bulunmadığı sonucuna ulaşılması halinde dahi gerekli değerlendirmeler, vergi türü belirtilmek kaydıyla yapılmalıdır. Yanıt içerisinde ulaşılan vergisel sonuca dair matematiksel hesaplamalar açık bir biçimde gösterilmelidir. Her bir tespit, diğer tespitler yönüyle de ilave sonuçları olabileceğini dikkate alınız.

**Puan dağılımı aşağıdaki gibidir**

Soru No	Puanı	Soru No	Puanı
1	12	4	14
2	12	5	25
3	7	6	30

**SORULAR**

**SORU 1:** 2020 hesap döneminde 500.000 TL zarar beyan eden, sermayesi 10.000.000 TL olan ve tam mükellef kurum olarak faaliyet gösteren (K) A.Ş'nin 2020 yılı içerisinde gerçekleştirdiği işlemler aşağıdaki gibidir.

- 01.02.2020 tarihinde 3.500.000 TL tutarında 2 yıl vadeli ve % 20 faiz oranı ile (Z) bankasından kredi almıştır.
- Şirketin ortağı olan tam mükellef gerçek kişi ( A ) 01.05.2020 tarihinde şirketten 3.000.000 TL ödünç para almışlardır.
- Şirketin diğer ortağı tam mükellef gerçek kişi ( B ) ise 15.08.2020 tarihinde 1.500.000 TL şirketten ödünç para almıştır.
- Şirket ortağı (A) tarafından, şirket adına tahakkuk eden 750.000 TL geçici vergi tutarı 17.05.2020 tarihinde ödenmiştir.
- Şirket ortağı ( B) tarafından, Eylül ayına ilişkin tahakkuk eden 500.000 TL Gelir Stopaj Vergisi 26.10.2020 tarihinde ödenmiştir.
- Şirket, tam mükellef kurum ortağı olan (C) A.Ş'nin sattığı ve emsal değeri 500.000 TL olan emtiayı 620.000 TL'ye 13.05.2020 tarihinde (C) A.Ş 'den satın almıştır. K A.Ş tarafından satın alınan emtiaların tamamı 2020 yılı içerisinde satılmıştır. (C) A.Ş 2020 hesap döneminde 150.000 TL kar beyan etmiştir
- Şirket tarafından, Türkiye'de işyeri ve daimi temsilcisi olmayan dar mükellef kurum ortağı ( D ) ye emsal değeri 150.000 TL olan mal 90.000 TL 'ye satılmıştır



# TÜRMOB

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

- Şirket, kurumlar vergisinden muaf ortağı ( E ) vakfına ait, 200.000 TL yıllık kirası olan gayrimenkulü 300.000 TL'na kiralamıştır.

- Şirket ortaklarının ödünç aldıkları paralar için herhangi fazi hesaplanmamış ve diğer ortaklarla yapılan işlemlere ilişkin başkaca hiçbir işlem yapılmamıştır. Hazine zararını tespitinde kurumlar vergisi dışındaki vergi unsurları/vergi türleri ihmal edilecektir.

## İSTENEN:

Bu verilere göre yukarıda belirtilen işlemlerin her birini kurumlar vergisi kanunu ve ilgili diğer mevzuat çerçevesinde yasal dayanakları ile gerekli hesaplamaları yaparak;

a) Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç kabul edilecek toplam rakamı her bir işlem bazında ayrı ayrı göstermek suretiyle hesaplayınız

b) Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç olarak dağıtıldığı kabul edilen ve kar payı olarak addedilen tutarların Gelir ve Kurumlar Vergilerine göre nasıl bir işleme tabi tutulacağını her bir ortak bazında ilgili vergi hesaplamalarını da göstermek suretiyle açıklayınız.

## Diğer Veriler:

- 1) 2020 yılı kurumlar vergisi oranı % 22 dir
- 2) Tevkifata tabi ücret menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarına ilişkin beyanname verme sınırı 2020 yılı için 49.000 TL dir.
- 3) 2020 yılı gelirlerine uygulanacak gelir vergisi vergi tarifesi aşağıdaki gibidir

22.000 TL'ye kadar	% 15
49.000 TL'nin 22.000 TL'si için 3.300 TL, fazlası	% 20
120.000 TL'nin 49.000 TL'si için 8.700 TL (ücret gelirlerinde 180.000 TL'nin 49.000 TL'si için 8.700 TL), fazlası	% 27
600.000 TL'nin 120.000 TL'si için 27.870 TL (ücret gelirlerinde 600.000 TL'nin 180.000 TL'si için 44.070 TL), fazlası	% 35
600.000 TL'den fazlasının 600.000 TL'si için 195.870 TL (ücret gelirlerinde 600.000 TL'den fazlasının 600.000 TL'si için 191.070 TL), fazlası	% 40

**SORU 2) (B) A.Ş.'ne ilişkin yatırım teşvik belgesi ile ilgili bilgiler aşağıdaki gibi olup, yatırım devam etmektedir.**

Yatırım Teşvik Belgesi Tarihi	20.01.2020
Yatırım Türü	Komple
US-97 Kodu	21 (Kağıt Ürünleri İmalatı)
Yatırım Tutarı	30.000.000 TL
Yatırıma Katkı Oranı	% 30
İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı	% 70
Yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde kullanılabilir kısmı	% 80
Gerçekleşen Yatırım Harcaması Harcama Detayları	11.000.000 TL
- Arsa alımı	1.000.000 TL
- Bina İnşaatı Harcaması	4.000.000 TL
- Makine Teçhizat Alımı	2.000.000 TL
- Royalty Ödemesi	250.000 TL
- Demirbaş Harcaması	3.000.000 TL
- Yedek Parça Alımı	750.000 TL
2020 Kurumlar Vergisi Matrahı	50.000.000 TL

## İSTENEN:

Mükellef kurumun kurumlar vergisi matrahı ticari bilanço karına eşit olup, söz konusu yeni yatırım devam etmekte ve bu dönemde yatırımdan herhangi bir kazancı bulunmamaktadır. Yukarıda yer alan verilerden hareketle 2020 yılında yararlanabileceği azami yatırıma katkı tutarı, yararlanılan yatırıma katkı tutarı, ödemesi gereken kurumlar vergisi yükünü gerekçelerini de belirterek kurumlar vergisi kanunu ve ilgili diğer mevzuat çerçevesinde yasal dayanakları ile gerekli hesaplamaları yaparak kurumlar vergisine tabi kurum kazancı yönünden belirterek hesaplayınız.



# TÜRMOB

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

**SORU 3:** Kanuni ve iş merkezi Fransa'da bulunan, turizm ve taşımacılık faaliyeti ile işigal eden (E) A.Ş.'nin İstanbul'da şubesi bulunmakta olup, 2020 yılına ilişkin faaliyet verileri aşağıdaki gibidir.

1-Mersin Limanından, Fransa'nın Brest Limanına kuru yük taşımacılığı işi için taşıma ücreti olarak 150.000 Euro, gider karşılığı olarak 100.000 Euro, Mısır'ın İskenderiye Limanından Mersin Limanına yaptığı taşımacılık için ise 150.000 Euro taşıma ücreti, gider karşılığı olarak 50.000 Euro elde etmiştir.

2-Şirket sahip olduğu otobüslerle, İstanbul'dan Yunanistana'a yıllık toplam 2.000 yolcu taşımış, bunun karşılığında 50.000 Euro satış hasılatı elde etmiştir. Bu hasılatın yarısını İstanbul'daki bürosundan, diğer yarısını ise Yunanistan'daki bürosundan elde etmiştir.

3-Şirket, sahip olduğu uçaklarla yolcu taşımacılığı yapmakta olup, İstanbul-Paris uçak bilet satış bedeli olarak 100.000 Euro, Paris' de sattığı Paris-İstanbul uçak bileti bedeli olarak 50.000 Euro elde etmiştir.

4-Şirket, uluslararası yataklı vagonlarla sefer yapan trenlere sahip olup, Paris-Tahran yolculuğu için Paris'te sattığı biletlerin yemek bedelleri dahil toplam tutarı 100.000 Eurodur. Toplam bilet bedelleri içinde yemek bedellerine isabet eden kısmı 10.000 Euro dur. Yolculuğun, Türkiye sınırları içinde geçen kısmı ise toplam hasılatın %30'si kadardır.

5-Şirket, tam mükellef Türk firması ile Fransız firması arasında deniz taşımacılığına ilişkin iki adet navlun sözleşmesinin yapılmasına aracılık etmiş ve sözleşmelerden biri İstanbul'da diğeri Paris'de imzalanmıştır. İstanbul'da yapılan navlun sözleşmesine aracılıktan 50.000 Euro, Paris'de yapılan navlun sözleşmesine aracılıktan ise 60.000 Euro komisyon elde etmiştir.

6-Şirket yıl sonunda kazancını ana merkeze aktarmıştır.

## İSTENEN:

(E) kurumunun yukarıda belirtilen işlemlerin her birini kurumlar vergisi kanunu ve ilgili diğer mevzuat çerçevesinde yasal dayanakları ile gerekli hesaplamaları yaparak kurumlar vergisine tabi kurum kazancı yönünden değerlendiriniz. Mükellef kurumun İstanbul şubesinin 2020 yılı kurumlar vergisi beyannamesi düzenleyerek ödeyeceği kurumlar vergisi ile ana merkeze aktarılan tutar ve stopaj hesaplamalarını yapınız.

## VERİLER:

1-2020 yılı için döviz kurunu ortalama 1 Euro=10 TL olarak kabul ediniz.

2-KDV ve Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmalarını ihmal ediniz.

3

**SORU 4** İstanbul'da faaliyette bulunan ve tam mükellef kurum statüsünde olan ve tekstil işi ile işigal eden (T) A.Ş.'nin 2020 hesap döneminde gerçekleştirdiği işlemler aşağıdaki gibidir. Mükellef kurumun (a) ve (b) bendinde belirtilen işlemleri ile (c) bendinde belirtilen Fransa'da kurulu (A) Şirketinde oluşan kazancın, Türkiye'de kurulu (T) Şirketi bünyesinde vergilendirilip vergilendirilmeyeceğini; vergilendirilecekse (T) Şirketinin beyanını nasıl etkileyeceğini kurumlar vergisindeki tanım ve şartlar çerçevesinde değerlendirerek rakamsal ifadeleri de gösterek açıklayınız. (Kurumlar vergisi beyannamesi düzenlemeniz **istenmemektedir**. (Ülkeler arasında çifte vergilemeyi önleme anlaşması olmadığını ve 1 Euro = 10 TL olduğunu varsayınız)

a) (T) A.Ş., 22/11/2020 tarihinde teknoloji geliştirme bölgesinde başlattığı Ar-Ge projesi çerçevesinde, kendisi tarafından yapılan ve gayrimaddi hak ile doğrudan bağlantılı 300.000.- TL harcama gerçekleştirmiştir. Ayrıca, projeye doğrudan bağlantılı olmayan, bina kirası ve kredi faizine yönelik 70.000.- TL gidere katlanmış, projede kullanacağı bir gayrimaddi hakkı 60.000.- TL bedelle satın almış ve ayrıca yurt dışı ilişkili kişiden 40.000.- TL tutarında mühendislik hizmeti sağlamıştır.

Şirket bu projesini tamamlayarak ilgili mevzuat çerçevesinde patent aldıktan sonra projeye ilişkin gayrimaddi hakkını satmış ve bu satıştan 5.000.000.- TL kazanç elde etmiştir. (3 PUAN)

b) Hesap dönemi takvim yılı olan (T) A.Ş.'nin 2019 yılı dönem sonu öz sermayesi 800.000 TL olup, şirket 2020 yılında 1.700.000 TL kazanç elde etmiştir. Şirketin ayrıca, 300.000 TL kanunen kabul edilmeyen gideri, 50.000 TL istisna kapsamında serbest bölge kazancı, 20.000 TL yatırım indirimi tutarı ve 2019 yılından 30.000 TL geçmiş yıl zararı bulunmaktadır. Şirket 190.000 TL girişim sermayesi fonu ayırarak özel fon hesabına almıştır. (3 PUAN)



# TÜRMOB

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

e) Kanuni merkezi Türkiye'de bulunan (T) Anonim Şirketi, Fransa'da yerleşik A.Ş. statüsündeki (A) Şirketine % 40 nispetinde iştirak etmiştir. (A) Şirketinin ortaklık yapısı aşağıdaki gibidir: ( 8 PUAN )

Türkiye'de kurulu (T) A.Ş.	% 40
Fransa'da yerleşik Türk Vatandaşı (Y)	% 25
Fransa'da yerleşik (X)	% 10
Türkiye'de yerleşik Fransız Vatandaşı (H)	% 25

Fransa'da kurulu (A) Şirketi ve Türkiye'de kurulu (T) Şirketi'nin hesap dönemleri takvim yılıdır. (A) Şirketinin 2020 dönem sonundaki gayrisafi hasılat bileşimi oransal bazda aşağıdaki gibidir:

Ticari faaliyetten elde edilen hasılat	% 55
Kar payı	%10
Faiz Geliri	%10
Kira Geliri	%10
Menkul Kıymet Satış Geliri	%5
Lisans Ücreti	%10

(A) Şirketinin 2020 hesap dönemi kurum kazancı 200.000 Euro'dur. Şirketin kurumlar vergisi oranı % 20 dir. Şirketin 2020 hesap dönemindeki giderleri 50.000 Euro ve Kanunen Kabul Edilmeyen Giderleri 5.000 Euro'dur. Kurumlar Vergisinden istisna gelir tutarı 120.000 Euro'dur. Şirket karın dağıtılmayıp, şirket bünyesinde tutulmasına karar vermiştir

Diğer taraftan, Türkiye'de kurulu (T) Şirketi, (A) Şirketi hisselerinin bir kısmını dönem içinde satmış olup, 31.12.2020 tarihi itibarıyla %15 oranında hissesi bulunmaktadır.

**SORU 5)** Gelir Vergisi Kanunu hükümleri çerçevesinde tam mükellef olan ve avukatlık yapan Avukat (F)'nin 2020 yılında elde ettiği kazanç ve iratlara ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir. **İşlemlerin her birini** Gelir Vergisi Kanunu ve ilgili mevzuatı yönünden değerlendirerek;

- Hangi tür gelir ya da kazanç kapsamına gireceğini,
- Gelir Vergisi beyannamesine dahil edilip edilmeyeceği,
- Gelir Vergisi hesaplamasında dikkate alınıp alınmayacağı,
- Kazanç ve iratlar üzerinden kesilen vergilerin mahsup durumunu

yasal gerekçeleri açıklayınız. (Yıllık gelir vergisi beyannamesi **hangi bent ile ilgili isteniyorsa** diğer bentler dikkate alınmadan düzenlenmesi, bunun dışındaki bentler kapsamında ise yıllık gelir vergisi beyannamesi düzenlemeniz **istenmemektedir**.)

**Diğer Veriler** ( İhtiyaç duyulması halinde sorunun çözümünde kullanılacaktır.)

- 2020 yılı gelirleri için uygulanacak bazı beyan ve istisna tutarları aşağıdaki gibidir.

Mesken Kira Hasılat İstisnası	6.600 TL
Değer Artış Kazançlarına İlişkin İstisna	18.000 TL
Arızı Kazançlara İlişkin İstisna	40.000 TL
2020 yılı Asgari Ücret	2.943 TL
Tevkifat ve istisnaya konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarına ilişkin beyanname verme sınırı	2.600 TL
Tevkifata tabi ücret menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarına ilişkin beyanname verme sınırı	49.000 TL



# TÜRMÖB

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

- 2020 yılı gelirlerine uygulanacak gelir vergisi vergi tarifesi aşağıdaki gibidir

22.000 TL'ye kadar	% 15
49.000 TL'nin 22.000 TL'si için 3.300 TL, fazlası	% 20
120.000 TL'nin 49.000 TL'si için 8.700 TL (ücret gelirlerinde 180.000 TL'nin 49.000 TL'si için 8.700 TL), fazlası	% 27
600.000 TL'nin 120.000 TL'si için 27.870 TL (ücret gelirlerinde 600.000 TL'nin 180.000 TL'si için 44.070 TL), fazlası	% 35
600.000 TL'den fazlasının 600.000 TL'si için 195.870 TL (ücret gelirlerinde 600.000 TL'den fazlasının 600.000 TL'si için 191.070 TL), fazlası	% 40

- Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksleri (Yİ-ÜFE) aşağıdaki gibidir:

YIL	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK
2020	462,42	464,64	468,69	474,69	482,02	485,37	490,33	501,85	515,13	533,44	555,18	568,27
2019	424,86	425,26	431,98	444,85	456,74	457,16	452,63	449,96	450,55	451,31	450,97	454,08
2018	319,6	328,17	333,21	341,88	354,85	365,6	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

- Ücret gelirleri SSK primi düşüldükten sonraki brüt ücreti ifade etmektedir.

a) Avukat (F) tarafından 2020 yılı içerisinde avukatlık faaliyeti kapsamında 400.000 TL hasılat elde edilmiş olup, bu hasılatla karşılık ödenen giderleri 250.000 TL dir. Serbest meslek kazancı kapsamında yapılan kesinti tutarı 26.000 TL dir. 10.000 TL geçici vergi ve 20.000 TL Bağkur primi ödemiştir. Ayrıca mükellefin (Y) A.Ş.'den 2002 dönemine ait olan ve kurumlar vergisinden istisna edilmiş 36.000 TL kar payı geliri ile 2020 yılında iktisap ettiği ve aynı yılda ilgili fona sattığı menkul kıymet yatırım fonları katılma belgelerinden elde 15.000 TL gelir elde etmiştir. Avukat (F) nin bu bent kapsamında 2020 yılı gelir vergisi beyannamesini yasal gerekçelerini de belirterek düzenleyiniz. (3 PUAN)

b) Avukat (F) sahibi bulunduğu tarlayı buğday ekimi yapacak olan gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçi Bay (B)' ye ürün mukabili karşılığı 30.07.2019 tarihinde 1 yıllığına kiraya vermiştir. Kira bedeli olarak üretilecek buğdayın % 40' ı olarak saptanmıştır. Bay (B) tarafından bu arazide 300.000 kg buğday yetiştirilmiş ve kira Avukat (F) ye 20.07.2020 tarihinde teslim edilmiştir. Avukat (F) tarafından sahip olunan buğday 25.12.2020 tarihinde satılmıştır. (1 ton buğdayın emsal bedeli 30.07.2019 tarihinde 800 TL, 20.07.2020 tarihinde 900 TL ve 25.12.2020 tarihinde 1.000 TL dir .) (3 PUAN)

c) Avukat (F), (H) Bankası A.Ş. nezdinde 02.02.2020 tarihinde 300 gr. vadesiz altın depo hesabı açmıştır. Vadesiz altın depo hesabındaki 300 gr. altınını 25.08.2020 tarihinde bozdurmuş, 2020 yılında altın fiyatlarındaki yüksek artış nedeniyle anaparaya ek olarak 50.000 TL kazanç elde etmiştir. (2 PUAN)

d) Avukat (F), kanuni ve iş merkezi Almanya 'da bulunan (X) Bankası A.Ş.'den 11.11.2019 tarihinde 30.000 Euro kredi kullanmış ve aynı gün Türkiye'de mukim (İ) Bankası A.Ş. tarafından yurtdışında ihraç edilen tahvilleri 30.000 Euro'ya satın almıştır. Avukat (F), sözkonusu tahvilleri, 12.07.2020 tarihinde 34.500 Euro'ya satmış, aynı gün (İ) Bankası A.Ş.'ye olan kredi borcunu 1.500 Euro'su faiz olmak üzere toplam 31.500 Euro olarak ödemiştir. (1 Euro = 10 TL olarak baz alınacaktır ) (2 PUAN)



# TÜRMOB

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

e) Avukat (F)'nin 18.01.2020 tarihinde (C) Bankası ile yapmış olduğu 6 ay vadeli forward USD alım sözleşmesine ilişkin veriler aşağıda yer almaktadır. (2 PUAN )

İşlem Tarihi	18.01.2020
Vade Tarihi	18.07.2020
Sözleşme Tutarı	200.000
Sözleşme Kuru USD	5,8564
Vadede Spot Kur	6,8439

f) Avukat (F) zirai ilaç alım satımı ve imalatı faaliyetle uğraşan (G) Kollektif Şirketi'nin % 20 ortağıdır. Şirketin 2019 yılı faaliyeti 90.000,-TL kar, 2020 yılı faaliyeti ise 260.000,-TL kar ile sonuçlanmış olup, geçmiş yıllardan devreden zararı bulunmamaktadır. (G) Kollektif Şirketinin 01.01.2006 tarihinden önce başladığı yatırım projesi nedeniyle Gelir Vergisi Kanunu'nun mülga 19'uncu maddesi çerçevesinde yararlanılabilecek yatırım indiriminin endekslenmiş tutarı, 31.12.2019 itibarıyla 100.000,-TL'dir. Avukat (F), 2019 yılında, ziraat danışmanlığı faaliyetinden elde ettiği 20.000,-TL gelir ile (G) Kollektif Şirketin'deki ortaklığı nedeniyle elde ettiği geliri beyan etmiş, ancak kazançlarını beyan ederken söz konusu yatırım indirimini dikkate alınmıştır. (3 PUAN )

g) Avukat (F), 10 Mayıs 2020 tarihinde banka vasıtasıyla Borsa İstanbul'da işlem gören 250.000 TL (K) aracı kuruluş varantı almış ve 30 Haziran 2020 tarihinde 25.000,-TL kazanç ile söz konusu kıymeti elinden çıkarmıştır. 10 Mayıs 2020 tarihinde aynı bankadan kredi kullanarak 200.000,-TL karşılığı Eurobond almış, ancak değerini düşeceğini düşünerek 1 Ağustos 2020 tarihinde söz konusu Eurobondu 190.000,-TL karşılığı bedelle banka kanalıyla elden çıkarmıştır. Avukat (F) söz konusu kıymet alımına ilişkin olarak aldığı kredi dolayısıyla bankaya 7.500,-TL faiz ödemiştir. (3 PUAN )

h) Avukat (F) 02.03.2016 tarihinde akdetmiş olduğu on yıl süreli tek primli yıllık gelir sigortasını 4 yıl sonra 2020 yılı içerisinde sonlandırarak sistemden ayrılmıştır. Kendisine 200.000 TL ödenmiş olup, bu tutarın içerisinde yer alan irat tutarı ise 50.000 TL dir. (2 PUAN )

i) Avukat (F), 2020 yılında ( X ) A.Ş bünyesinde çalışması karşılığı 300.000 TL ücret gelir elde etmiştir. Ayrıca Teknoloji geliştirme bölgesinden de 400.000 TL ücret geliri elde etmiştir (2 PUAN )

j) Mükellef, tam mükellef kurum olan (Y) AŞ'nin ortağı olup, Şirket yönetim kurulu 2020 hesap dönemi üçüncü geçici vergi dönemi sonu itibarıyla elde edilen kazancının ortaklarına kâr payı avansı olarak dağıtılmasına karar vermiş, bu karara istinaden şirket, mükellefin banka hesabına 08/10/2020 tarihinde net 102.000 TL yatırmıştır. (Y) AŞ, mükellefe dağıttığı avans kâr payı üzerinden yaptığı 18.000 TL gelir vergisi stopajını Ekim/2020 dönemine ilişkin muhtasar beyannamesinde beyan ederek ödemiştir. (3 PUAN )

**SORU 6:** Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi Kanunları ve tebliğ hükümleri ile ilgili diğer mevzuat çerçevesinde;

a-Karşı tarafa yükletilen vekalet ücretinin vergilendirilmesi ve Gelir Vergisi tevkifat uygulaması (5 PUAN)

b- Genç Girişimci İstisnası (5 PUAN )

c- Bireysel Katılım Yatırımcısı İndirimi (5 PUAN )

d- GVK'nun Geçici 80'nci maddesi çerçevesinde uygulanan Gelir Vergisi Stopajı Teşviki ( 5 PUAN )

e- Kurumlar Vergisi Kanunu 11 / i maddesi kapsamında Finansman Gider Kısıtlaması (5 PUAN )

f- Sermaye şirketlerinin iktisap ettikleri kendi hisse senetleri veya ortaklık paylarında kar payı kesintisi (5 PUAN )

düzenlemelerini açıklayınız.



## SINAV KOMİSYONU CEVAPLARI

### CEVAP 1 ( TOPLAM 12 PUAN )

#### I- Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımına Konu İşlemler

##### a. Ortak A ve B'ye Faizsiz Ödünç Para Verilmesi Nedeniyle Aktarılan Örtülü Kazanç

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesinin birinci fıkrasında; kurumlar, ilişkili kişilerle, emsallerine uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazancın, tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı hüküm altına alınmıştır. Yine aynı fıkrada, ödünç para alınmasının mal veya hizmet alımı olarak değerlendirileceği belirtilmiştir. Yasa hükmünden açıkça anlaşılacağı üzere, şirket ortaklarının, şirketten para çekmeleri (ödünç para almaları), diğer bir deyişle şirketin parasını kullanmaları ve bu kullanım bedelinin, emsaline uygunluk ilkesine aykırı olması, örtülü kazanç dağıtımının konusu olabilecektir.

Burada önemli olan, ortaklar veya ilişkili kişiler tarafından kullanılan şirket parasının kullanım bedelinin doğru tespit edilmesi ve bu tespit sonucu hesaplanan faizin, şirketin gelir hesaplarına intikal ettirilerek vergilenmesidir.

1 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğde emsal fiyat veya bedelin tespitine ilişkin olarak "İlişkili kişiler arasındaki mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerinde uygulanan fiyat veya bedelin piyasa fiyatını yansıtmaması durumunda, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde uygulanan bu fiyat veya bedelin emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edildiği kabul edilecektir.

Emsallere uygun fiyat veya bedele ulaşmak için öncelikle iç emsal kullanılacak, bu şekilde kullanılacak fiyat veya bedelin bulunmaması ya da güvenilir olmaması halinde dış emsal karşılaştırmada esas alınacaktır." açıklaması yapılmıştır.

Bu çerçevede, örnek olayda şirket, bankadan, iki yıl içinde kapatılan kredi kullandığından, banka tarafından uygulanan faiz oranı, ortakların şirketten aldığı ödünç paraya uygulanmak üzere, karşılaştırılabilir fiyat yöntemine göre iç emsal olarak kullanılacaktır.

Ortaklar tarafından paraların şirketten çekildiği ve daha sonra şirkete yatırıldığı veya şirket adına ödeme yapıldığı tarihler arasındaki süre için iç emsal olarak tespit edilen faiz oranı esas alınmak suretiyle, adet yöntemiyle faiz geliri, aşağıdaki formül kullanılarak hesaplanmıştır.

Faiz geliri=[(kullandırılan miktar x kullanılan gün sayısı x faiz oranı) / 365 ]

Ortaklarla yapılan ödünç para alma ve adetlendirme tabloları aşağıdaki gibidir:

Ortak A İçin Adatlandırma Tablosu							
İşlem Tarihi	Borç	Alacak	Gün Sayısı	Faiz Oranı	Borçlu Adat	Alacaklı Adat	Net Adat Tutarı
01.05.2020	3.000.000		244	20	401.096	0	401.096
17.05.2020		750.000	228	20	0	93.699	-93.699
				<b>Toplam</b>	<b>401.096</b>	<b>93.699</b>	<b>307.397</b>

Ortak B İçin Adatlandırma Tablosu							
İşlem Tarihi	Borç	Alacak	Gün Sayısı	Faiz Oranı	Borçlu Adat	Alacaklı Adat	Net Adat Tutarı
15.08.2020	1.500.000		138	20	113.425	0	113.425
26.10.2020		500.000	66	20	0	18.082	-18.082
				<b>Toplam</b>	<b>113.425</b>	<b>18.082</b>	<b>95.342</b>

Yukarıda tablolarda hesaplandığı üzere, K Anonim Şirketinin 2020 hesap döneminde ortak (A)'ya faizsiz ödünç para verilmesi nedeniyle dağıtmış olduğu örtülü kazanç tutarı **307.397 TL**, ortak (B)'ye dağıtmış olduğu örtülü kazanç tutarı ise **95.342 TL**'dir. Dolayısıyla bu tutarların 2020 hesap dönemi kurum kazancına ilave edilmesi gerekmektedir.



# TÜRMOB

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

## b. Alım İşlemi Sonucu Ortak (C)'ye Dağıtılan Örtülü Kazanç

( K ) A.Ş., tam mükellef kurum ortağı (C)'den emsallere uygun fiyatı 500.000 TL olan bir emtiayı 620.000 TL'ye satın almıştır. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesinin yedinci fıkrası uyarınca, tam mükellef kurumların aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığının kabulü Hazine zararının doğması şartına bağlıdır. Hazine zararından kasıt, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesidir.

2020 hesap dönemine ilişkin olarak ( C ) A.Ş 150.000.-TL tutarında kazanç, (K) A.Ş ise 500.000.-TL. zarar beyan etmiştir.

(C) A.Ş tarafından aktarılan kazanç tutarı 150.000.-TL. - 120.000-TL = 30.000-TL olarak hesaplanacaktır.

(K) A.Ş nin 500.000.-TL zarar beyan ettiği dikkate alındığında anılan şirket beyannamesinde 500.000.-TL 120.000.-TL = 380.000.-TL. zarar beyan edilmesi gerekecektir.

Gerek (K) A.Ş, gerekse (C) A.Ş nezdinde yapılan düzeltme işlemleri sonucunda, (K) A.Ş'nin zarar beyanı göz önüne alındığında ilişkili kişi kapsamındaki iki tam mükellef kurum arasında gerçekleşen bu işlemde Hazine Zararı doğmamaktadır.

## c. Satış İşlemi Sonucu Ortak (D)'ye Dağıtılan Örtülü Kazanç

K A.Ş., dar mükellef kurum ortağı (D)'ye emsaline uygun fiyatı 150.000 TL olan bir malı 90.000,00 TL'ye satmıştır. 60.000 TL transfer fiyatlandırması yoluyla ortak (D)'ye aktarıldığından, söz konusu tutar kanunen kabul edilmeyen gider kabul edilmek suretiyle, K A.Ş.'nin dönem kazancına eklenerek kurumlar vergisi yönünden tarhiyat yapılmalıdır.

## d. Kiralama İşlemi Sonucu Ortak (E)'ye Dağıtılan Örtülü Kazanç

K A.Ş., kurumlar vergisinden muaf kurum ortağı (E)'den emsali yıllık 200.000 TL olan bir gayrimenkulü 300.000 TL'ye kiralamıştır. Emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak ilişkili kişi kapsamındaki ortak (E)'den yapılan kiralama işlemi sonucu, anılan ortağa 100.000 TL (300.000-200.000) transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı yapılmış olup, bu tutar kanunen kabul edilmeyen gider olarak K A.Ş.nin 2020 yılı kurum kazancına eklenmelidir.

## II) Vergisel Açıdan Değerlendirme

Ortaklara, emsaline göre düşük faizle ya da faizsiz borç para verilmesi ve emsaline uygunluk ilkesine aykırı olarak yapılan alım, satım ve kiralama işlemleri nedeniyle transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtılmasının vergisel açıdan değerlendirilmesi aşağıda yapılmıştır.

### a. Kurumlar Vergisi:

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesine göre, anonim ve limited şirketlerin; ortağına ya da ortaklarına emsaline göre düşük faizle ya da faizsiz olarak borç para vermesi halinde; ortaklardan faiz alınmasa bile faiz geliri elde edilmiş kabul edilmekte ve kazanç tamamen veya kısmen, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılmaktadır. Buna göre, K Anonim Şirketi, gerçek kişi ortakları (A) ve (B) ile yaptığı ödünç para alma ve verme işlemi sonucu, borç verilen paranın emsal faiz getirisini gizlemiş kabul edilecek ve gizlendiği varsayılan faiz geliri kurum kazancına eklenecektir. Bununla beraber, daha önce de belirtildiği üzere ortaklar (D) ve (E)'ye dağıtılan örtülü kazanç tutarları da 2020 hesap dönemi kurum kazancına eklenmek suretiyle kurumlar vergisi tarhiyatı yapılacaktır.

### b. Kurumlar Vergisi Kesintisi:

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesinin altıncı fıkrası uyarınca, tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulamasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kar payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacaktır.

Örtülü kazanç dağıtımı yapılan Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi bulunmayan dar mükellef kurum ortağı (D)'ye dağıtılan örtülü kazanç tutarı, örtülü kazanç dağıtılan nezdinde dağıtılmış net kar payı olarak kabul edilecek ve bu miktar brüte tamamlanarak Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30 uncu maddesinin üçüncü fıkrasına göre vergi kesintisine tabi tutulacaktır.





# TÜRMOB

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

Örtülü kazanç dağıtımı yapılan kurumlar vergisinden muaf kurum ortağı (E)'ye dağıtılan örtülü kazanç tutarı, örtülü kazanç dağıtılan kurum nezdinde dağıtılmış net kar payı olarak kabul edilecek ve bu miktar brüte tamamlanarak Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15 inci maddesinin ikinci fıkrasına göre vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

Ortak	Vergilendirme Dönemi	(A) Dağıtılmış Sayılan Net Kar Payı	[(B) = A / 0,85] Brüt Kar Payı Tutarı	(C) Kesinti Oranı	(D = B x C) Kesinti Tutarı
D	Ara.20	60.000	70.588	0,15	10.588
E	Ara.20	100.000	117.647	0,15	17.647

### c. Gelir Vergisi Tevkifatı:

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesinin altıncı fıkrası uyarınca, tam mükellef kurumların, gerçek kişilere transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıttıkları kazanç, hesap döneminin son günü itibariyle dağıtılmış kar payı sayılacak; örtülü kazanç dağıtımı yapılan tam veya dar mükellef gerçek kişi ise, örtülü kazanç tutarı, örtülü kazanç dağıtılan kurum nezdinde dağıtılmış net kar payı olarak kabul edilecek ve bu miktar brüte tamamlanarak, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin 6/b bendine göre %15 oranında gelir vergisi tevkifatı hesaplanacaktır.

Ortaklar (A) ve (B) itibariyle hesaplanan gelir vergisi tevkifatı tutarları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Ortak	Vergilendirme Dönemi	(A) Dağıtılmış Sayılan Net Kar Payı	[(B) = A / 0,85] Brüt Kar Payı Tutarı	(C) Kesinti Oranı	(D = B x C) Kesinti Tutarı
A	Ara.20	307.397	361.644	0,15	54.247
B	Ara.20	95.342	112.167	0,15	16.825

### d. Gelir Vergisi:

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesinde belirtildiği üzere, gerçek kişilere transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, hesap döneminin son günü itibariyle dağıtılmış kar payı sayılmaktadır. Gerçek kişi ortaklar (A) ve (B)'ye emsaline uygunluk ilkesine aykırı olarak faiz tahakkuk ettirilmeksizin kullanılan para nedeniyle dağıtılan örtülü kazanç tutarından hesaplanan ve dağıtıldığı varsayılan kar payının yarısı Gelir Vergisi Kanunu'nun 86'ncı maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi uyarınca, Kanunda belirtilen sınırı aşmamasına göre (2020 yılı için 49.000 TL), ortak (A) ve ortak (B) tarafından "kar payı geliri" olarak 2021 yılı Mart ayında beyan edilecektir. Buna göre, 2020 hesap döneminin son günü itibariyle ortak (A)'ya dağıtıldığı varsayılan brüt kar payının yarısı Gelir Vergisi Kanunu'nun 21'inci maddesine göre gelir vergisinden istisna olup, istisna olmayan kar payı tutarı 180.822 TL (361.644/2), 2020 yılı için belirlenen beyan sınırını aştığından, bu tutarın ortak (A) tarafından 2021 yılı Mart ayında beyan edilmesi gerekmektedir. 2020 hesap döneminin son günü itibariyle ortak (B)'ya dağıtıldığı varsayılan brüt kar payının yarısı Gelir Vergisi Kanunu'nun 21'inci maddesine göre gelir vergisinden istisna olup, istisna olmayan kar payı tutarı 56.084 TL (112.167/2), 2020 yılı için belirlenen beyan sınırını aştığından, bu tutarın ortak (B) tarafından 2021 yılı Mart ayında beyan edilmesi gerekmektedir.

### CEVAP 2 ( TOPLAM 12 PUAN )

Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesinde, maddenin ikinci fıkrasında belirtilen ve İlgili Bakanlık tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançların, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşmaya kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulacağı hüküm altına alınmıştır. Bu kapsamda, kurumlar vergisi mükelleflerinin, yatırım teşvik belgesine bağlanan yatırımlarından, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren elde ettikleri kazançları dolayısıyla indirimli kurumlar vergisi uygulamasından faydalanmaları mümkündür.

Yatırım teşvik belgesinde yer alan yatırıma katkı ve vergi indirim oranları dikkate alınarak ilgili teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanması esastır. Kanunun 32/A maddesinin ikinci fıkrasına 6322 sayılı Kanunla eklenen (c) bendi hükmüyle, mükelleflerin yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlarının yatırım döneminde diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına, indirimli kurumlar vergisi uygulanması suretiyle yatırıma katkı tutarının kısmen kullanılması mümkün hale gelmiştir. Buna



# TÜRMOB

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

göre, 2012/3305 sayılı Karar kapsamında düzenlenmiş yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlarına fiilen başladıkları tarihten itibaren, hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben;

- Toplam yatırıma katkı tutarının Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen oranını geçmemek ve
- Gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşmamak

üzere, **yatırım döneminde** diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

Diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanması açısından “yatırım dönemi” ifadesinden, yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırıma fiilen başlanılan tarihi içeren geçici vergilendirme döneminin başından tamamlama vizesi yapılması amacıyla Bakanlığa müracaat tarihini içeren geçici vergilendirme döneminin son gününe kadar olan sürenin anlaşılması gerekmektedir.

İndirimli vergi oranı uygulamasında, yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlarının işletilmesinden elde edilen kazançları dışında kalan tüm kazançları diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç olarak kabul edilecektir.

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.

Bilindiği üzere 6770 sayılı kanun ile KVK geçici madde 9 da yer alan avantajların süresi daha sonra yayımlanan Kararlar ile uzatılarak 2019 yılında da (2017 ve 2018 yıllarında olduğu gibi) yapılan imalat sanayii yatırımları için KVK’nun 32/A maddesi kapsamındaki yatırım teşviklerinden daha yüksek oranlarda faydalanılması Yayınlanana 1950 Sayılı Karar ile söz konusu bu avantajların süresi 31/12/2022 tarihine uzatılmıştır.

Buna göre, 15/6/2012 tarihli ve 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile daha önceki kararlara istinaden imalat sanayine yönelik (US-97 Kodu: 15-37) düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, 1/1/2020-31/12/2022 tarihleri arasında gerçekleştirilen yatırım harcamaları için bölgesel, büyük ölçekli ve stratejik teşvik uygulamaları kapsamında vergi indirimi desteğinde uygulanacak yatırıma katkı oranları her bir bölgede geçerli olan yatırıma katkı oranına 15 puan ilave edilmek suretiyle, kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirimi tüm bölgelerde %100 oranında ve yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına uygulanacak oranı %100 olmak üzere, teşvik belgesi üzerinde herhangi bir işlem yapılmaksızın uygulanacaktır.

Diğer taraftan sorudaki yatırım henüz tamamlanmadığından 2021 yılına devredecek yatırıma katkı tutarı için yeniden değerlendirme oranında artırım uygulamasından yararlanılamayacaktır.

Sorudaki verilere göre şirketin yapmış olduğu yatırım için ise **diğer kazançlara** indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

Bakanlar Kurulu, yatırım harcamaları içindeki arsa, bina, kullanılmış makine, yedek parça, yazılım, patent, lisans ve know-how bedeli gibi harcamaların oranlarını ayrı ayrı veya topluca sınırlandırmaya yetkili olup bu yetki çerçevesinde çıkarılan 14/7/2009 tarihli ve 2009/15199 sayılı ve 15/6/2012 tarihli ve 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Bakanlar Kurulu Karar (Karar)’ları uyarınca arazi, arsa, royalti, yedek parça ve amortismanı tâbi olmayan diğer harcamalar indirimli kurumlar vergisi uygulamasına konu edilemeyecektir. Dolayısıyla yatırıma katkı tutarının hesaplanmasında **arazi, arsa, royalti ve yedek parça harcamaları** ile amortismanı tâbi olmayan diğer harcamalar dikkate alınmayacaktır.

2020 hesap döneminde yapılan yatırım harcamalarından arsa alımı, royalti ödemeleri ve yedek parça alımı indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanamayacaktır. Bu nedenle söz konusu harcamaların yatırım harcamalarından düşülmesi ve kalan yatırım harcaması tutarından yatırıma katkı tutarının hesaplanması gerekmektedir. Buna göre, 2020 hesap döneminde yapılan yatırım harcamaları üzerinden yatırıma katkı tutarı hesaplanacak kısım  $(11.000.000 - (1.000.000 + 750.000 + 250.000)) = 9.000.000$  TL’dir. Buna göre yatırıma katkı tutarı hesaplanabilecek toplam yatırım harcaması 9.000.000 TL olmaktadır.

Henüz işletilmeyen bu yatırımdan kazanç elde etmediği için 2020 hesap döneminde sadece diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulayabilecektir

Bu bilgilere göre; diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulamasındaki üst sınır:

1. Sınır (Yatırım döneminde yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarı)=



# TÜRMOB

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

$30.000.000 \times 0,45 = 13.500.000$  TL (2020 yıllarında gerçekleşmiş yatırım harcamaları için ilave 15 puanlık indirim oranı uygulanmıştır. Bu harcamalar için yatırım döneminde yatırıma katkı tutarının %100'ü uygulanabileceği için yatırım döneminde katkı tutarının en fazla %80'inden yararlanılabileceği şeklindeki sınırlama uygulanmamıştır.)

2. sınır gerçekleşen harcama olup bu harcamalar içerinden yer alan arsa, royaty ve yedek parça harcamaları indirimli kuurlar kapsamında olmadığından dikkate alınmayacaktır

<b>1. Sınır (Toplam)</b>	<b>13.500.000 TL</b>
<b>2. Sınır (Gerçekleşen yatırım harcaması)</b>	<b>9.000.000 TL</b>

Dolayısıyla, firmanın yatırım dönemi içinde yer alan 2020 hesap döneminde diğer faaliyetlerinden elde ettiği 50.000.000 TL kazancına, yararlanılacak yatırıma katkı tutarı 9.000.000 TL'yi geçmemek üzere, indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

2012/3305 sayılı Karar kapsamında düzenlenmiş yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımların yatırım döneminde mükelleflerin diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle kısmen yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarı, en fazla toplam yatırıma katkı tutarının Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen oranına tekabül eden kısmı kadar olabileceğinden, (B) A.Ş.'nin yatırım döneminde diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlara, yararlanılacak yatırıma katkı tutarı 9.000.000 TL'yi geçmemek üzere, indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

(B) A.Ş.'nin 2020 hesap döneminde diğer faaliyetlerden elde ettiği kazançlarına ilişkin indirimli kurumlar vergisi uygulaması aşağıdaki gibi olacaktır.

İndirimli KV oranı	$[KV \text{ oranı} - (KV \text{ oranı} \times \text{Vergi indirim oranı})]$ $[\%22 - (\%22 \times \%100)] = [\%22 - \%0] = \% 22$
Diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç (KV matrahı)	50.000.000 TL
İndirimli KV olmasaydı ödenecek KV	11.000.000 TL
Yatırım döneminde yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarı	9.000.000 TL
İndirimli Kurumlar Vergisi matrahı	40.909.090,90 TL
$[\text{Yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarı} / (KV \text{ oranı} - \text{İndirimli KV oranı})]$ $[9.000.000 \text{ TL} / (\%22 - \%0)]$	
İndirimli orana tabi matrah üzerinden hesaplanan KV (49.909.091 TL x %0)	0 TL
Genel orana tabi matrah (50.000.000 TL – 40.909.090,90 TL)	9.090.909,09 TL
Genel orana tabi matrah üzerinden hesaplanan KV (9.090.909,10 TL x %22)	2.000.000 TL
Hesaplanan Toplam KV (0 TL + 20.000 TL)	2.000.000 TL

(B) A.Ş.'nin yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde ettiği kazancının 40.909.090,90 TL'lik kısmına indirimli kurumlar vergisi oranı uygulanması nedeniyle tahsilinden vazgeçilen kurumlar vergisi tutarı  $[(40.909.090,90 \text{ TL} \times \%22) - (40.909.090,90 \text{ TL} \times \%0)]$  9.000.000 TL'dir. Buna göre, (B) A.Ş. bu yatırımı dolayısıyla yatırım döneminde yararlanabileceği yatırıma katkı tutarının 9.000.000 TL , 2020 hesap döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazancına indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle faydalanmıştır..



# TÜRMOB

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

Buna göre, toplam yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde yararlanılabilecek 13.500.000 TL'lik kısmından kalan (13.500.000 TL – 9.000.000 TL) 4.500.000 TL'lik tutar için, en az bu tutar kadar ilave yatırım harcaması yapılmış olması kaydıyla yatırım dönemi içinde yer alan izleyen hesap döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

Öte yandan, toplam yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde kullanılmayan kısmının, hak kazanılan yatırıma katkı tutarını aşmamak üzere, bu yatırımın işletilmesinden elde edilecek kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle kullanılabileceği tabiidir.

## CEVAP 3 ( TOPLAM 7 PUAN)

Dar mükellefiyet kapsamında vergilendirilen yabancı ulaştırma kurumlarının, ticari ve arızı ticari kazançlarının belirlenmesinde, Türkiye'de elde edilmiş sayılan hasılat;

• Türkiye sınırları içinde gerçekleşen kara taşımacılığında, bilet bedeli ile birlikte alınan gider karşılıkları dahil olmak üzere yolcu, yük ve bagaj taşıma ücreti olarak her ne adla olursa olsun aldıkları tutarlardan,

• Türkiye'deki yükleme limanlarından yabancı ülkelerdeki varış limanlarına veya diğer bir kurumun gemisine aktarma yapılacak yabancı limana kadar gerçekleşen deniz ve hava taşımacılığında, bilet bedeli ile birlikte alınan gider karşılıkları dahil olmak üzere yolcu, yük ve bagaj taşıma ücreti olarak her ne adla olursa olsun aldıkları tutarlardan,

• Türkiye dışındaki taşımacılık faaliyeti için diğer kurumlar hesabına Türkiye'de sattıkları yolcu ve bagaj biletleri ile Türkiye'de yaptıkları navlun sözleşmeleri dolayısıyla kendilerine verilen komisyonlar ve ücretlerden oluşmaktadır.

Yabancı ulaştırma kurumlarında kurum kazancının tespiti

Türkiye'de elde edilen hasılatın brüt tutarına Kanunda belirtilen ortalama emsal oranlarının uygulanması suretiyle bulunacak tutar, yabancı ulaştırma kurumları için vergiye tabi kurum kazancı olacaktır.

Kanunda belirtilen ortalama emsal oranları, Türkiye'de daimi veya arızı olarak çalışan bütün kurumlar için;

- Kara taşımacılığında ..... %12,
- Deniz taşımacılığında ..... %15,
- Hava taşımacılığında ..... %5 olarak belirlenmiştir.

Diğer taraftan Dar mükellef kurumun söz konusu kazancının ana merkeze aktarılan tutarı üzerinden de Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin altıncı fıkrasına göre vergi kesintisi yapılacaktır.

Yabancı ulaştırma kurumları veya bunları Türkiye'de temsil eden şube veya acentaları Vergi Usul Kanunu'nun 207. Maddesi çerçevesinde; bir "Hasılat defteri" tutmaya ve bu deftere Türkiye'de elde ettikleri hasılatı tarih sırasıyla ve müfredatlı olarak kaydetmeye mecburdurlar. Bu madde gereğince hasılat defteri tutan yabancı nakliyat kurumları bu işleri için ayrıca muhasebe defteri tutmaya mecbur değildirler.

1-Deniz taşımacılığında hasılatın Türkiye'de elde edilmiş sayılması yüklemenin, kalkışın Türkiye limanlarından yapılması gerekli ve yeterli olduğundan, ücretin Türkiye içinden veya dışından alınmasının önemi yoktur. Yabancı ulaştırma kurumlarınca yabancı ülkelerdeki yükleme ve kalkış limanlarından Türkiye'deki varış limanlarına kadar yapılan deniz ulaştırmalarında alınan yolcu, yük ve bagaj taşıma ücretleri ise bu bendin kapsamına girmemektedir. Bu nedenle, Mersin Limanından Breste Limanına yapılan taşımacılıkla ilgili olarak alınan 150.000 Euro ve gider karşılığı olarak alınan 100.000 Euro Türkiye'de elde edilmiş hasılat sayılacaktır. Ancak, İskenderiye Limanından Mersin Limanına yapılan taşımacılık için alınan bedeller Türkiye'de elde edilmiş sayılmayacaktır.

2-İstanbul'dan Yunanistan'a yıllık toplam 2.000 yolcu taşımacılığı karşılığında bilet bedeli olarak alınan 50.000 Euronun tamamı satış hasılatı sayılacaktır, bilet bedelinin yarısının yurtdışında elde edilmesinin önemi



# TÜRMÖB

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

bulunmamakta olup, sözkonusu tutarın Türkiye’de alınması şart değildir. Bu nedenle 50.000 Euro satış hasılatı Türkiye’de elde edilmiş sayılacaktır.

3-Hava taşımacılığında hasılatın Türkiye’de elde edilmiş sayılması kalkışın Türkiye’den yapılmasına bağlıdır. İstanbul’dan Paris’e kalkan bir uçak için tahsil edilen bilet bedeli nerede tahsil edilirse edilsin Türkiye’de elde edilmiş hasılatadır. Yabancı ulaştırma kurumlarınca yabancı ülkelerdeki kalkış limanlarından Türkiye’deki varış limanlarına kadar yapılan hava ulaştırmalarında alınan yolcu, yük ve bagaj taşıma ücretleri ise bu bendin kapsamına girmemektedir. İstanbul-Paris uçak bilet satış bedeli olan 100.000Euro Türkiye’de elde edilmiş sayılacaktır. Paris’den kalkan İstanbul uçağı için Paris’de tahsil edilen bilet bedelleri(50.000Euro) Türkiye’de elde edilen hasılataya dahil değildir.

4-Şirket, Paris(Fransa)-Tahran(İran) demiryolu taşımacılığı faaliyetine ilişkin bilet bedelleri Paris’te tahsil edilmiş olsa da, bu bilet bedellerinin Türkiye sınırları içinde geçen yolculuğa isabet eden kısmı Türkiye’de elde edilmiş hasılat sayılacaktır. Biletler yemek bedeli dahil tutar üzerinden satıldığından elde edilen hasılat 100.000Euro olup, bu tutarın Türkiye sınırları içine isabet eden kısmı  $100.000 \times \%30=30.000$ Euro Türkiye’de elde edilmiş hasılat sayılacaktır.

5-KVK’nun 23/3-c maddesine göre navlun sözleşmesinin Türkiye’de yapılması durumunda navlun sözleşmeleri karşılığında alınan komisyon veya ücretin yani hasılatın Türkiye’de elde edilmiş sayılacaktır. Dolayısıyla navlun sözleşmesinin Türkiye dışında yapılması halinde hasılat Türkiye’de elde edilmiş sayılmayacaktır. Bu nedenle, İstanbul’da yapılan navlun sözleşmesi karşılığında alınan 50.000Euro komisyon Türkiye’de elde edilmiş sayılırken, Paris’de yapılan navlun sözleşmesine aracılıktan alınan 60.000Euro komisyon ise Türkiye’de elde edilmiş sayılmayacaktır.

## 1-Deniz taşımacılığında elde edilen hasılat ve safi kazanç:

a) 250.000 Euro x 10= 2.500.000TL

b)Navlun sözleşmelerine aracılıktan alınan komisyon: 50.000Euro x 10=500.000 TL

Deniz taşımacılığı hasılatı : 2.500.000+500.000=3.000.000TL

Toplam Safi Kazanç:  $3.000.000 \times \%15=$ **450.000 TL**

## 2-Kara taşımacılığında elde edilen hasılat ve safi kazanç:

a)İstanbul-Yunanistan yolcu taşımacılığı: 50.000Euro x 10= 500.000TL

b)Paris-Tahran demiryolu taşımacılığı: 30.000Euro x 10=300.000

Kara taşımacılığı hasılatı:500.000 + 300.000=800.000TL

Safi Kazanç:  $800.000 \times \%12=$ **96.000 TL**

## 3-Hava taşımacılığında elde edilen hasılat ve safi kazanç:

Hava taşımacılığı hasılatı:100.000Euro x 10=1.000.000TL

Safi Kazanç:  $1.000.000 \times \%5=$  **50.000TL**

-Kurumlar Vergisi Matrahı (safi kurum kazancı) 596.000 TL (450.000 + 96.000+ 50.000)

-Ödenmesi Gereken Kurumlar Vergisi(%22) 131.120 TL

(E ) Anonim şirketinin İstanbul’da 213 Vergi Usul Kanunu’na uygun şubesi bulunduğundan ve kazançların bu şube vasıtasıyla elde edildiğinden elde ettiği kazançlar ticari kazanç olup, hesap dönemi takvim yılı olarak kabul edildiğinde, kurumlar vergisi beyannamesini 1-25 Nisan tarihleri arasında şubenin bulunduğu yer vergi dairesine verecektir.



# TÜRMOB

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

Dar mükellef kurum söz konusu kazancı ana merkeze (Fransa) aktarılan kısım üzerinden KVK'nun 30/6. maddesine göre, vergi kesintisi yapılmalıdır.

MSİ = Kurum kazancı (matrah) - Hesaplanan kurumlar vergisi  
= 596.000 - 131.120  
= **464.880**  
Kurumlar vergisi kesintisi = 464.880 X ,15  
= **69.732**

69.732 TL kurumlar vergisi kesintisi, ödemenin yapıldığı ayı takip eden ayın, ocak 2021 ayının 26. günü akşamına işyerinin bağlı olduğu vergi dairesine muhtasar beyanname ile beyan edilir, aynı ayın 26. günü akşamına kadar ödenir.

## **CEVAP 4 (TOPLAM 14 PUAN)** **CEVAP 4.a (3 PUAN)**

a) 4691 sayılı Kanununun geçici 2 nci maddesine 7033 sayılı Kanununun 64 üncü maddesiyle eklenen ikinci fıkra çerçevesinde Bakanlar Kuruluna (Cumhurbaşkanına) verilen yetki, 19/10/2017 tarihli ve 30215 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 11/9/2017 tarihli ve 2017/10821 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kullanılmıştır.

16 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ve 2017/10821 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararında yer alan düzenlemeler çerçevesinde nitelikli harcama kavramı aşağıdaki gibi özetlenebilir.

Bakanlar Kurulu Kararının 2 nci maddesine göre, Karar kapsamında patent veya fonksiyonel olarak patente eşdeğer belgelere bağlanan gayrimaddi haklardan kaynaklanan kazançların istisnadan yararlanacak kısmı, kazancı doğuran faaliyet kapsamında gerçekleştirilen nitelikli harcamaların bu faaliyetle ilgili toplam harcamalara oranı kullanılarak hesaplanacaktır. Gayrimaddi hakların satışı, devri veya kiralanmasından kaynaklanan kazançların istisnadan yararlanacak kısmı, bölgede yürütülen her bir projeden elde edilen kazançta, ilgili projeye ilişkin nitelikli harcamaların toplam harcamaya oranı uygulanmak suretiyle hesaplanacaktır.

Her bir projeye ilgili yapılacak bu hesaplamada dikkate alınacak nitelikli harcamalar, gayrimaddi hakkın elde edilebilmesi için mükellefin kendisi tarafından yapılan ve gayrimaddi hak ile doğrudan bağlantılı harcamalar ile ilişkisiz kişilerden sağlanan ve aynı mahiyeti taşıyan fayda ve hizmet bedellerinin toplamıdır. Bu harcamalardan aktifleştirilerek amortisman tabii tutulması gerekenler de gerçekleştirildikleri dönemde amortisman öncesi tutarlarıyla bu hesaplamada dikkate alınacaktır.

Mükellef tarafından yapılsa dahi faiz giderleri ve bina maliyetleri gibi yürütülen yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyeti ile doğrudan ilişkili olmayan her türlü maliyet unsuru hem toplam harcamalar hem de nitelikli harcamalar dışında tutulur. Dolayısıyla, faiz gibi finansman giderleri ve binalara ilişkin amortismanlar, kiralar, ısıtma, aydınlatma, su, temizlik, güvenlik, bakım, onarım, vergi, resim ve harçlar ile genel yönetim giderlerinden verilen paylar gibi yürütülen yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetleriyle doğrudan ilişkili olmayan harcamalar hesaplamada dikkate alınmayacaktır.

İstisnanın uygulanacağı kazanç kısmının tespitinde, gayrimaddi hak satın alma bedelleri (lisans ve benzeri bedeller dahil) ve ilişkili kişilerden sağlanan fayda ve hizmet bedelleri toplam harcama tutarına dahil edilirken, nitelikli harcamalar tutarına dahil edilmez. Ancak, Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren vergilendirme döneminin sonuna kadar, yurt içinde yerleşik ilişkili kişilerden sağlanan fayda ve hizmet bedelleri nitelikli harcamalar tutarına dahil edilebilir.

Mükellefler nitelikli harcama tutarını yüzde 30'una kadar artırabilir. Şu kadar ki, bu şekilde artırılan nitelikli harcama tutarı toplam harcama tutarını aşamaz.



# TÜRMOB

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

Satın alınan gayrimaddi hakların mükellefin birden fazla projesinde kullanılması durumunda, her bir projeye ilgili toplam harcama tutarının tespitinde, bu gayrimaddi hakka ilişkin hesaplanan amortismanların her bir projeye dağıtım oranı nispetinde gayrimaddi hakkın maliyet bedelinden pay verilecektir.

Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetlerin birden fazla projede kullanılması durumunda, her bir projeye ilgili toplam harcama tutarının tespitinde, bu fayda ve hizmet tutarlarından her bir projeye verilen pay nispetinde bu fayda ve hizmetlerin bedelinden pay verilecektir.

Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren vergilendirme döneminin sonuna kadar, teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyette bulunan bir başka kurumla devir, birleşme veya bölünme işlemine girilmesi halinde devralınan, birleşilen veya bölünen kurum tarafından daha önce bu bölgelerde yapılmış olan nitelikli harcamalar da, aynı şekilde muameleye tabi tutulabilir.

Bu durumda, projeye doğrudan bağlantılı olmayan 70.000.- TL harcama, gayrimaddi hakkın satışından doğan kazancın istisna uygulanacak kısmına ilişkin hesaplamada nitelikli harcamalar ile toplam harcamalara dahil edilmeyecektir. Ayrıca bu hesaplamada, şirketin satın aldığı gayrimaddi hakkın maliyet bedeli ile yurt dışı ilişkili kişiden sağlanan fayda ve hizmet tutarı toplam harcamaya dahil edilecek; nitelikli harcama tutarına ise dahil edilmeyecektir.

Buna göre;

- Nitelikli harcama = 300.000.

- Toplam harcama = 300.000.- TL + 60.000.- TL + 40.000.- TL  
= 400.000 TL

- İstisna oranı = Nitelikli harcama / Toplam harcama  
= 300.000.-TL/400.000.-TL

= %75

Bu durumda, bu projeye ilgili gayrimaddi hakkın satışından elde edilen kazancın %75'lik kısmı olan (5.000.000.- TL x %75=) 3.750.000.- TL için istisna uygulanacaktır.

Ayrıca, Bakanlar Kurulu Kararında belirtilen %30 artırım oranının uygulanması durumunda, istisna oranı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

-Nitelikli harcama =300.000.-TL

- %30 artırımlı tutar = 300.000.- TL + (300.000.- TL x %30)  
= 390.000. TL

- Toplam harcama = 400.000.- TL

- İstisna oranı = Nitelikli harcama / Toplam harcama  
= 390.000.- TL / 400.000.- TL = %97,5

Bu durumda, Bakanlar Kurulu Kararı kapsamında nitelikli harcama tutarının %30 oranında artırılarak dikkate alınması sonucunda, mükellefin bu projesiyle ilgili gayrimaddi hakkının satışından elde ettiği kazancın % 97,5'lik kısmı olan (5.000.000.- TL x %97,5=) 4.875.000.- TL için istisnadan yararlanılabilecektir.

## CEVAP 4.b (3 PUAN)

**b) 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 (iki 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



# TÜRMOB

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

tutar [Ticari bilanço kârı (zararı) + kanunen kabul edilmeyen giderler - geçmiş yıl zararları - tüm indirim ve istisnalar] dikkate alınacaktır.

Vergi Usul Kanununun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu ilgili dönem kazancından ayrılacağından, pasifte özel bir fon hesabına alınacak tutar hesap dönemi sonu itibarıyla tespit edilebilecektir. Bu çerçevede, fon hesabına alınma işleminin, izleyen hesap döneminin başından itibaren kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar yapılması gerekmektedir. Bu şekilde, indirim konusu yapılacak olan kazanç tutarı, ilgili dönemin genel sonuç hesaplarına yansıtacak olup kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili satırında gösterilmek suretiyle de indirimden yararlanılabilecektir.

Dolayısıyla geçici vergilendirme dönemlerinde fon ayrılması ve indirim uygulamasından yararlanılması mümkün değildir.

Girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların mükelleflerce pasifte geçici bir hesapta tutulması, fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yatırım yapılması gerekmektedir. Söz konusu yatırımın yapılmaması halinde, indirim konusu yapılan tutar nedeniyle tahakkuk ettirilecek vergi gecikme faizi ile birlikte mükelleften tahsil edilecektir.

Şirket beyan edilen gelirin  $[1.700.000+300.000-50.000-30.000-20.000=1.900.000]$  %10'u olan 190.000 TL'yi girişim sermayesi fonu olarak ayırarak özel bir fon hesabına almıştır. Ancak ayrılan fon tutarı öz sermayenin %20 ini  $(800.000 \times 0,20) = 160.000$  TL i aşmaktadır. Fazla ayrılan 30.000 TL nedeniyle eksik tahakkuk ettirilen  $(30.000 \text{ TL} \times 0,22) 6.600$  TL vergi gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

Bu durumda (T) A.Ş., beyan edilen gelirin %10'unu ve dönem sonu öz sermayesinin %20'sini aşmayacak şekilde ayırması gerektiği girişim sermayesi fonunu, 25/4/2021 tarihine kadar vereceği 2020 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde indirim konusu yapabilecektir. (T) A.Ş.'nin 2021 yılı sonuna kadar, ayırması gereken 160.000 TL fon tutarıyla girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yatırım yapmaması halinde, indirim konusu yaptığı 160.000 TL fon tutarı nedeniyle eksik tahakkuk ettirilen  $(160.000 \times \%22) 35.200$  TL vergi, gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

## CEVAP 4.c (8 PUAN)

c) 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





# TÜRMOB

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

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.

Fransa'da Kurulu (A) Şirketinin %40 oranındaki hissesi Türkiye'de kurulu (T) Şirketine, %25 oranındaki hissesi ise Türkiye'de yerleşik Fransız Vatandaşı (H)'ye ait olduğundan ve bu hisselerin toplamı %50'yi geçtiğinden (A) Şirketi kontrol edilen yabancı kurum statüsündedir.

Bu statüdeki yabancı kurumun elde ettiği kazanç dağıtılsın dağıtılmasın, aşağıda belirtilen şartların da varlığı halinde, Türkiye'de kurumlar vergisine tabi tutulur. Bu şartlar;

-Yurt dışı iştirakin ilgili dönemdeki toplam gayrisafi hasılatının %25 veya fazlasının pasif nitelikteki gelirlerden oluşması,

-Yurt dışı iştirakin kurum kazancının %10'dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşınması,

-İlgili yıldaki gayrisafi hasılat tutarının 100.000 TL karşılığı yabancı paranın üzerinde olmasıdır.

(T) Şirketinin pasif nitelikli gelirleri toplamı % 45'dir.

Yurt dışı iştirak kazançlarına ilişkin vergi yükünün hesabında, fiili vergi yükünün dikkate alınması gerekir.

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.

Kontrol edilen yabancı kurumun geçmiş yıl zararları nedeniyle dağıtılabılır kârının olmaması durumunda Türkiye'de vergilendirilecek bir kazançtan söz edilemeyecektir.

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.

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

Gayrisafi hasılatlar toplamı	2.000.000 TL ( 200.000 Euro x 10 TL =)
Giderler toplamı (-)	500.000 (50.000 Euro x 10 TL =)
Ticari bilanço karı	1.500.000 TL
Kanunen kabul edilmeyen giderler (4)	50.000 (5.000 euro x 10 TL =)
Toplam	1.550.000 TL
Vergiden istisna edilen gelir(-)	1.200.000 TL ( 120.000 Euro X 10 TL =)
Vergi matrahı (mali bilanço karı)	350.00 TL
Hesaplanan kurumlar vergisi	70.000 TL (350.000 X 0,20)
Vergi yükü	0,046 (70.000 TL / 1.500.000 TL )

Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı kapsamında;

a) "ticarî bilânço kârı üzerinden" % 10'dan az oranda "gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşınması şartı gerçekleşmiştir. (A) Şirketinin vergi yükü %4,6'dır

b)Şirketin hasılat tutarı da 2.000.000 TL dir (200.000 Euro x 10 = 2.000.000 TL)Yurt dışında kurulu iştirakin ilgili yıldaki toplam gayrisafi hasılatının 100.000 YTL karşılığı yabancı parayı geçmesi şartı gerçekleşmiştir.

c) Mükellefin pasif gelirlerinin oranı % 45 dir Buna göre yurt dışı iştirakin ilgili dönemdeki toplam gayrisafi hasılatının %25 veya fazlasının pasif nitelikteki gelirlerden oluşması şartı da gerçekleşmiştir

Kazancın Türkiye'de vergilendirilmesi için gereken şartların tamamı mevcuttur.(A) kurumu kar payı dağıtmaya bile, bu kazançlardan Türkiye'deki (T) kurumunun hissesine isabet eden kısım Türkiye'de kurumlar vergisine tabidir

Buna göre T AŞ'nin, yurt dışı iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren hesap dönemi itibarıyla, kurumlar vergisi matrahına dahil edeceği kazanç kısmı 31.12.2020 itibarıyla iştirak payı %15 olduğundan şu şekilde hesaplanacaktır

Kontrol edilen yabancı kurum kazancı olarak (1.500.000 x %15=) 225.000 TL dönem kurum kazancına eklenecektir.



# TÜRMOB

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

## CEVAP 5 (TOPLAM 25 PUAN)

### CEVAP 5.a (3 PUAN)

a) Mükellef serbest meslek kazancı dolayısıyla her hal ve taktirde yıllık beyanname vermek zorundadır.

Bilindiği üzere Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 67'nci maddesi gereğince, menkul kıymetler yatırım fonu katılma belgelerinden elde edilen kar payları, verilecek beyannameye dahil edilmeyecektir

Ayrıca Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 62'nci maddesinde yer alan düzenlemeler gereğince Y.A.Ş.'nin 2002 dönemine ait olan ve kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançlarının dağıtılması nedeniyle elde edilen kar payının net tutarına 1/9 eklendikten sonra bulunan tutarın yarısı 2020 yılı için geçerli beyanname verme sınırı olan 49.000 TL'lik tutarlar karşılaştırılarak vergiye tabi gelirin tespitinde dikkate alınacaktır. Eğer kar payının beyan edilmesi zorunluluğu doğar ise beyan edilen tutarın 1/5 lik kısmı hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecek; mahsuplar sonrası kalan bir tutarın bulunması halinde ise bu tutar genel hükümler çerçevesinde red ve iade edilecektir. Buna göre vergiye tabi gelirin tespitinde dikkate alınacak kar payı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Elde Edilen Kar Payının Net Tutarı	36.000
Kar Payının 1/9	4.000
Kar Payı	40.000
Beyan Edilmeyecek Tutar (40.000 TL / 2 )	20.000
Kalan Kar Payı (40.000 TL – 20.000 TL=)	20.000

Beyan edilecek serbest meslek kazancı giderler ve ödenen Bağkur primi dikkate alındığında (400.000 TL- (250.000 TL + 20.000 TL )=) 130.000 TL olacaktır. Buna göre mükellefin beyan konusu yapacağı gelirlerin tespiti aşağıdaki gibi olacaktır

Kar Payı	20.000
Serbest Meslek Kazancı	130.000
<b>Vergiye Tabi Gelir Toplamı</b>	<b>150.000</b>

Vergiye tabi gelir toplamı 2020 yılı için geçerli beyan sınırı olan 49.000 TL i geçtiği için elde edilen kar payının verilecek beyannameye dahil edilmesi gerekmektedir

Mükellefin beyanı aşağıdaki gibi olacaktır

Kar Payı	20.000
Serbest Meslek Kazancı	130.000
<b>Vergiye Tabi Gelir Toplamı (Matrah)</b>	<b>150.000</b>
Hesaplanan Gelir Vergisi	38.370
Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı	40.000
- Beyan Edilen Kar payının 1/5'i (20.000/5=4.000 TL )	
- Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler (26.000 TL)	
- Geçici Vergi (10.000 TL )	
İadesi Gereken Gelir Vergisi	1.630

### CEVAP 5.b (3 PUAN)

b) G.V.K.'nın **Gayrimenkul Sermaye İradının Tarifi** başlıklı 70'inci maddesinin son fıkrasında “Vakfın gelirinden hizmet karşılığı olmayarak alınan hisseler ile **zirai faaliyete bilfiil iştirak etmeksizin sadece üründen pay alan arazi sahiplerinin gelirleri bu kanunun uygulanmasında gayrimenkul sermaye iradı addolunur.**” hükmüne yer verilmiştir.

Bu hüküm çerçevesinde Mükellefin, sahibi bulunduğu tarlayı gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçi Bay( B )ye ürün mukabili karşılığında hasat edilecek mahsulün %40'i karşılığında kiraya vermesi işleminden elde ettiği gelir, gayrimenkul sermaye iradıdır.



# TÜRMOB

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

Söz konusu gayrimenkul sermaye iradı için çiftçi B'den Gelir Vergisi tevkifatı yapılamayacağından ve G.V.K.'nin 86/1-d bendinde belirlenen 2.600 TL'lik beyan sınırını aştığından beyan edilecektir. Beyan sırasında mükellef %15 götürü gider indiriminden yararlanabilecektir.

Bu çerçevede gayrimenkul sermaye iratlarında tahsilat esaslı cari olduğundan ürünün teslim alındığı **20.07.2020** tarihinde gelir elde edilmiş sayılır. Bu nedenle, ürünün teslim tarihinde 1 ton buğdayın emsal bedeli = 900 TL olduğundan elde edilen gelir, 900 TL x 120 ton = 108.000 TL'dir. Götürü gider esasına göre %15 götürü gider (16.200 TL) tenzil edildikten sonra kalan 91.800 TL'nin gayrimenkul sermaye iradı olarak beyanı gerekir.

Diğer taraftan Gelir Vergisi Kanunu'nun "Arızı Kazançlar" başlıklı 82 nci maddesinde, arızı kazançların neler olduğu sayılmış olup anılan maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde arızı olarak ticarî muamelelerin icrasından veya bu nitelikteki muamelelere tavassuttan elde edilen kazançların arızı kazanç olduğu; ikinci fıkrasında bir takvim yılında (1), (2), (3) ve (4) numaralı bentlerde yazılı olan kazançlar toplamının 2020 yılı için 40.000 TL'lik kısmının gelir vergisinden müstesna olduğu hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, Mükellefin ticari bir organizasyona dayanmamak şartıyla, elinde tuttuğu buğdayı bir defaya mahsus olmak üzere satışından doğan kazançlar arızı kazanç olarak değerlendirilecektir. Bu çerçevede tarla kirası olarak alınan buğdayın tonu 900 TL iken hemen satılmayıp, bekletildikten sonra 1.000 TL'den satışından doğan kazanç olan (1000 TL- 900 TL) x 120 ton= 12.000 TL arızı ticari kazanç olarak vergilendirilecek, bu kazancın 2020 yılı için 40.000 TL'lik kısmının gelir vergisinden müstesna olduğu için beyan edilmeyecektir.

## CEVAP 5.c (2 PUAN)

c) Avukat (F) 'nin, vadesiz altın depo hesabındaki 300 gr. altınını, 25.08.2020 tarihinde bozdurması sonucunda, 2020 yılında altın fiyatlarındaki yüksek artış nedeniyle anaparaya ek olarak elde ettiği 50.000 TL kazanç, GVK'da sayılan 7 gelir unsurundan hiçbirine girmediğinden beyannameye dahil edilmeyecek ve vergilenmeyecektir.

## CEVAP 5.d (2 PUAN)

d) 279 seri nolu GV genel tebliğinde tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında ihraç edilen tahviller, GVK'nun geçici 67. maddesi kapsamına giren menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracı sayılmazlar.

GVK'nun 81. maddesine göre, tahvillerin alış bedelinin alış tarihindeki döviz alış kuru esas alınarak TL karşılığı bulunacak daha sonra bu bedel Yİ-ÜFE endeksindeki artış oranında, bu artışın %10'u aşması şarttır, endeksleme yapılarak kazancın tespitinde dikkate alınacak maliyet bedeli belirlenecektir. GVK'nun mükerrer 80/1-1. maddesine göre, menkul kıymetlerin satışından elde edilen kazançlar değer artış kazancı olarak vergilenir.

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

Yİ-ÜFE artış oranı  $(485,37 / 451,31) = \%7,5$  çıkmakta %10'u aşmadığından tahvillerin maliyet bedeli hesaplanırken endeksleme yapılmayacaktır.

İktisap bedeli: 30.000 Euro x 10 TL = 300.000 TL

Kredi faizi: 1.500 Euro x 10 TL = 15.000 TL

Satış bedeli: 34.500 Euro x 10 TL = 345.000 TL

Safi değer artış kazancı: 345.000 - (300.000 + 15.000) = 30.000 TL

Tahvil satışından elde edilen 30.000 TL kazancın tamamı GVK'nun 85. maddesine göre yıllık beyannameye dahil edilir.

## CEVAP 5.e (2 PUAN)

e) GVK Geçici 67/1 inci maddesinde, bankalarca vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinden elde edilen gelirlerden %10 gelir vergisi tevkifatı yapılacağı, maddenin 7 nci fıkrasında da bu gelirler için gerçek kişilerce yıllık beyanname verilmeyeceği, diğer gelirler için beyanname verilse bile bu beyannameye dahil edilmeyeceği açıklanmıştır. Bu tür türev işlemleri ile ilgili 282 No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin 2 nci bölümünde;

### "2. Forward Sözleşmeleri"

*Forwardsözleşmesi, taraflardan birinin sözleşmeye konu olan finansal varlığı sözleşmede belirlenen fiyat üzerinden gelecekteki belirli bir tarihte satın almasını, karşı tarafın da sözleşmeye konu finansal varlığı satmasını şart koşan bir sözleşme türüdür.*

*Sözleşmeye konu varlığın fiyat, miktar ve teslim tarihinin sözleşme tarihinde belirlendiği forward işlemlerinde, işlemin karla sonuçlanması durumunda, sözleşmeye baz alınan kıymetin piyasa fiyatına göre oluşan değeri ile işlem fiyatına (kullanım fiyatına) göre oluşan değeri arasındaki fark tevkifat matrahını oluşturacaktır.*



# TÜRMOB

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

Buna göre, forward sözleşmesinin hükmünden yararlanıldığı anda, sözleşmeye baz alınan kıymetin piyasa fiyatına göre oluşan değeri ile işlem fiyatına göre oluşan değeri arasındaki fark üzerinden sözleşmenin sona erdiği tarih itibarıyla bankalar ve aracı kurumlar tarafından tevkifat yapılacaktır.

Yukarıdaki açıklamalara göre, Bay (F)'nin 18.01.2020 tarihinde (C) Bankası ile yapmış olduğu 3 ay vadeli forward USD alım sözleşmesine ilişkin vergileme aşağıdaki gibi olacaktır:

$$\begin{aligned} \text{Tevkifat Matrahı} &= 200.000 \text{ USD} * (6,8439-5,8564) \\ &= 197.500 \text{ TL} \end{aligned}$$

(C) Bankası tarafından Bay (F)'nin elde etmiş olduğu 197.500 TL kazanç üzerinden % 10 oranında tevkifat yapılacaktır. Bu gelir ayrıca Geçici 67/7 nci maddesi uyarınca yıllık beyannameye dahil edilmeyecektir.

## CEVAP 5.f (3 PUAN )

f) Bay (F)'nin (G) Kollektif Şirketinin % 20 ortağı olması dolayısıyla elde ettiği 52.000,-TL (=260.000\*0,20) ticari kazançtır ve GVK'nın 85'inci maddesi uyarınca beyanı gerekir. Diğer taraftan Bay (F) aynı şirketten 2019 yılında 18.000,-TL (=90.000\*0,20) gelir elde etmiş ancak 20.000,-TL (=100.000\*0,20) yatırım indirimi hakkı olmasına karşın 2019 yılı beyanında bu indirimi dikkate almamıştır. İlgili yılda hakkı olduğu halde kullanılmayan yatırım indiriminin sonraki yılda kullanılması mümkün değildir. 2019 yılında yatırım indirimi hakkını kullansaydı bile yararlanamayacağı 2.000,- TL'lik (=20.000- 18.000) yatırım indiriminden ise 2020 yılında ticari kazancını beyan ederken yararlanabilecektir. 2.000,-TL'lik yatırım indirimi hakkını GVK'nın mülga 19'uncu maddesi uyarınca endeksleyerek güncelleyip indirimine konu edecektir.

Soruda yer alan diğer verilerden Aralık 2020 ve Aralık 2019 dönemi Yurtiçi Üretici Fiyat Endeks değerleri sırasıyla 568,27 ve 454,08 olup, buna göre 2020 yılında indirilebilecek yatırım indirimi tutarı 2.502,95,-TL (= 2.000\*(568,27/454,08)), beyan edilecek ticari kazanç ise 49.497 TL (=52.000-2.503) olacaktır.

## CEVAP 5.g (3 PUAN )

g) Avukat (F), 10 Mayıs 2020 tarihinde banka vasıtasıyla Borsa İstanbul'da işlem gören 250.000 TL (K) aracı kuruluş varantı almış ve 30 Haziran 2020 tarihinde 25.000,-TL kazanç ile söz konusu kıymeti elinden çıkarmıştır. Yine 10 Mayıs 2020 tarihinde aynı bankadan kredi kullanarak 200.000,-TL karşılığı eurobond almış, ancak değer düşüşüne düşüncesiyle 1 Ağustos 2020 tarihinde söz konusu eurobondu 190.000,-TL karşılığı bedelle banka kanalıyla elden çıkarmıştır. Bay (F) söz konusu kıymet alımına ilişkin olarak aldığı kredi dolayısıyla bankaya 7.500,-TL faiz ödemiştir.

Bay (F)'nin 2020 yılında; menkul kıymet işlemleri dolayısıyla, aracı kuruluş varantı alım satım kazancı ve kar payı elde etmiş, eurobond satımı dolayısıyla da zarar doğmuştur.

Aracı kuruluş varantı, elinde bulunduran kişiye, dayanak varlığı ya da göstergesi; önceden belirlenen bir fiyattan, belirli bir tarihte veya belirli bir tarihe kadar alma veya satma hakkı veren ve bu hakkın kaydi 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. Aracı kuruluş varantlarının gelirleri GVK'nun geçici 67'nci maddesine göre tevkifat suretiyle vergiye tabi tutulduğundan aynı maddenin 7'inci fıkrası uyarınca Bay (F) elde varant gelirini beyannamesine ithal etmeyecektir.

Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80 inci maddesine göre, menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar değer artış kazancı olarak vergilendirilmektedir.

Söz konusu menkul kıymetlerin alım-satımından elde edilen değer artış kazançlarında vergilendirmeye esas alınacak kazanç, Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 81 inci maddesine göre elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla, sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerin tutarından, elden çıkarılan kıymetin maliyet bedeli ile elden çıkarılma dolayısıyla yapılan giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesi suretiyle bulunacaktır.

Gelir Vergisi Kanununun Geçici 67 nci maddesinin (1) numaralı fıkrasına göre, bankalar ve aracı kurumlar tarafından menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının alış ve satış bedelleri arasındaki fark ile alış ve ifta bedelleri arasındaki fark ve dönemsel getiriler üzerinden tevkifat yapılması gerekmekte ancak, Hazine tarafından ihraç edilen eurobondların itfası ve alım-satımı neticesinde elde edilen gelirler madde kapsamında yer almamaktadır.



# TÜRMOB

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

01/01/2006 tarihinden sonra ihraç edilen eurobondlardan alım-satım kazancı elde edilmesi durumunda da Geçici 59 uncu ve mükerrer 80 inci maddelerdeki istisna uygulanmayacak, maliyet bedeli endekslemesi yapıldıktan sonra bulunacak kazanç tutarı ne olursa olsun beyan edilecektir. Endeksleme yapılabilmesi için artış oranının %10 ve üzeri olması gerekmektedir.

Bay (F) eurobondu 10 Mayıs 2020 tarihine almış ve 1 Ağustos 2020 tarihinde elden çıkarmıştır. Mayıs-Temmuz arasındaki sürede ÜFE'deki artış % 10'nun altında (= 490,33/ 482,02 -1) bulunduğu endeksleme yapılmayacaktır. Ayrıca Bay (F)'nin eurobond almak için bankadan kullandığı kredi dolayısıyla ödediği faizin de eurobond maliyetine dahil edilmesi mümkün değildir. Ancak endeksleme yapılmaya ve ödenen faiz dikkate alınmaya bile Bay (F)'nin eurobondun alım değeri karşılığı olan 200.000,-TL ile satım bedeli TL karşılığı 190.000,-TL arasında 10.000,-TL'lik zarar doğmuştur. GVK'nun 88'inci maddesi uyarınca menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında, gider fazlalığından doğanlar hariç, sermayede vukua gelen eksilmeler zarar addolunamayacağından, Bay (F)'nin söz konusu kıymet alım-satımından doğan zararını diğer gelirlerinden mahsubu mümkün olmayacaktır. Burada, eurobond alım satımından doğan zararın, varant alım satımından doğan kazançtan mahsup olup olmayacağı tartışılabilir. Ancak Bay (F)'nin varant satımından doğan kazancı GVK'nun Geç. 67'inci maddesine göre vergilendirilmekte olup, söz konusu kazanç ihtiyari beyan kapsamında beyan edilse bile Geç.67 Maddeye tabi olmayan eurobond işlemleri dolayısıyla doğan zarar bu kazançtan mahsup edilemeyecektir. Dolayısıyla Bay (F) eurobond işleminden doğan zararını beyannamesine dahil edemeyecektir.

## CEVAP 5.h (2 PUAN )

**h) 6728 sayılı Kanunun 11'nci maddesiyle 09.08.2016 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere Gelir Vergisi Kanunu'nun 22'nci maddesinin (1) numaralı fıkrası hükmü aşağıdaki gibi değiştirilmiş ve (2) no'lu fıkra eklenmiştir**

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

....”

Gvk 'nun 293 seri nolu tebliğinde konuya ilişkin açıklamalar aşağıdaki gibidir.

### **“Tek primli yıllık gelir sigortalarından yapılan ödemelere ilişkin istisna uygulaması**

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

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

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

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

### **Tek primli yıllık gelir sigortalarına yapılan aktarımlarda istisna uygulaması**

**MADDE 9 – (1) Tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile sigorta ve emeklilik şirketlerinden; on yıl süreyle prim veya aidat ödeyerek ayrılanlar ve vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu**



# TÜRMÖB

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

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

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

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

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

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

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

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

## Geçiş dönemi uygulaması

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

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

Bu kapsamda Bay (F) 02.03.2016 tarihinde akdetmiş olduğu on yıl süreli tek primli yıllık gelir sigortasını 4 yıl sonra 2020 yılı içerisinde sonlandırarak sistemden ayrılmıştır. Sözleşme 09.08.2016 tarihinden önce imzalandığı için kendisine ödenen 200.000 TL içerdiği 50.000 TL’lik irat tutarının tamamı gelir vergisinden istisna olup bu tutar üzerinden GVK’nun 94’üncü maddenin birinci fıkrasının (15) numaralı bendi kapsamında herhangi bir tevkifat yapılmayacaktır.

## CEVAP 5.1 (2 PUAN )



# TÜRMÖB

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

1- 7263 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 7 Maddesi ile 4691 sayılı Kanunun geçici 2 nci maddesinin birinci fıkrasında yer alan “31/12/2023” ibaresi “31/12/2028” şeklinde, ikinci fıkrasının birinci cümlesinde yer alan “Maliye Bakanlığı ile Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı” ibaresi “Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı” şeklinde ve üçüncü fıkrasının birinci cümlesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiş, fıkraya birinci cümlesinden sonra gelmek üzere aşağıdaki cümle eklenmiş, fıkraya mevcut ikinci cümlesinden sonra gelmek üzere aşağıdaki cümle eklenmiş, mevcut altıncı cümlesinde yer alan “en az bir yıl süreyle” ibaresi madde metninden çıkarılmış ve fıkraya mevcut altıncı cümlesinden sonra gelmek üzere aşağıdaki cümleler eklenmiştir.

“31/12/2028 tarihine kadar, bölgede çalışan AR-GE, tasarım ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisi; verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilir.”

“Bu kapsamdaki ücretlere ilişkin düzenlenen kağıtlar damga vergisinden istisnadır.”

“Toplam personel sayısı on beşe kadar olan Bölge firmaları için bu oran yüzde yirmi olarak uygulanır.”

“Buna ilave olarak Bölgede yer alan işletmelerde gelir vergisi stopajı teşvikine konu edilen toplam çalışma sürelerinin yüzde yirmisini aşmamak kaydıyla bu fıkra da belirtilen durumlar haricinde ilgili personelin Bölge dışında geçirdikleri süreler de gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilir. Yüzde yirmi olarak belirlenen bu oran Cumhurbaşkanı tarafından yüzde elliye kadar artırılabilir.”

Yapılan düzenlemeler neticesinde;

- 4691 sayılı Kanunun geçici 2'nci maddesinin birinci fıkrasında yer alan gelir ve kurumlar vergisi istisnalarının süreleri 31.12.2028 tarihine kadar uzatılmıştır.
- Eski uygulamada kapsama dahil olarak Teknokentte çalışan personelin ücretleri tamamıyla vergiden istisna iken, bir başka deyişle özellikle brüt ücret üzerinden işvereni ile anlaşılan Teknokent personelleri lehine bir vergi istisnası söz konusu iken, yapılan düzenleme ile bu istisna uygulamasına son verilerek işveren lehine stopaj teşviki uygulamasına geçilmiştir.
- Bu değişikliğin sonucu olarak Teknokentte çalışan ve işvereni ile brüt ücret tutarı ile anlaşılan personel, eski uygulamada ücretleri vergiden istisna olduğu için hiçbir şekilde vergi ödemez ve yıllık beyanname vermezken ve yeni uygulamada hem eline geçen ücret tutarında vergi kadar düşüklük meydana gelebilecek hem de Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. Maddesi hükmü çerçevesinde ücret gelirlerini yıllık beyanname ile beyan etmesi gerekebilecektir.
- Bahse konu Teknokentte çalışan personelin ücretleri için işverene getirilen vergi teşviğinin uygulama süresi 31.12.2028 tarihine kadardır.
- Eski ve yeni uygulamada temel prensip; “gelir vergisi stopajı ve sigorta primi işveren hissesine ilişkin teşviklerden yararlanacak olan destek personeli sayısı, AR-GE ve tasarım toplam personel sayısı on beşe kadar olan Bölge firmaları için bu oran yüzde yirmi olarak uygulanacaktır.
- Buna ilave olarak Bölgede yer alan işletmelerde gelir vergisi stopajı teşvikine konu edilen toplam çalışma sürelerinin yüzde yirmisini aşmamak kaydıyla bu fıkra da belirtilen durumlar haricinde ilgili personelin Bölge dışında geçirdikleri süreler de gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilecektir. Yüzde yirmi olarak belirlenen bu oran Cumhurbaşkanı tarafından yüzde elliye kadar artırılabilir. Bu kapsamda teşvikten yararlanılması için Bölge yönetici şirketinin onayının alınması ve Bakanlığın bilgilendirilmesi zorunludur. Yönetici şirketin onayı ile Bölge dışında geçirilen sürenin Bölgede yürütülen görevle ilgili olmadığı tespit edilmesi halinde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin cezalardan ilgili işletme sorumlu olacaktır.

Avukat (F)'nin, teknoloji geliştirme bölgesinden elde etmiş olduğu istisna kapsamındaki 400.000 TL ücret geliri beyan edilmeyecek ve diğer işverenden elde edilen ücret gelirinin beyan edilip edilmeyeceğinin hesabında da dikkate alınmayacaktır.

Bay (F)'nin, (X) A.Ş den almış olduğu ücret geliri olan 300.000 TL, 193 sayılı Kanunun 103'üncü maddesinde yazılı tarifinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 600.000 TL) aşmadığından beyan edilmeyecektir.

Ancak 7263 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 7 Maddesi ile 4691 sayılı Kanunun geçici 2 nci maddesinin üçüncü fıkrasına birinci cümlesinden sonra gelmek üzere aşağıdaki cümle eklenmiş olup, bu değişiklik sonrasında istisna uygulamasına son verilip, beyanname



# TÜRMÖB

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

üzerinde terkin uygulamasına geçildiğinden aynı örnekteki mükellefin benzer bir durumda 2021 yılı ücret gelirleri için 2022 yılı Mart ayında yıllık beyanname vermesi gündeme gelecektir.

“31/12/2028 tarihine kadar, bölgede çalışan AR-GE, tasarım ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisi; verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilir.”

## CEVAP 5.i (3 PUAN )

i- G.V.K.'nun 75. maddesinin birinci fıkrasında, 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 iratların menkul sermaye iradı olduğu belirtilerek, ikinci fıkrasının 2. bendinde, "İştirak hisselerinden doğan kazançların (Limited Şirket ortaklarının, iş ortaklıklarının ortakları ve komanditerlerin kâr payları ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar bu zümreye dâhildir. Kooperatiflerin ortakları ile yaptıkları muamelelerden doğan kârların ortaklara, kooperatifle yaptıkları muameleler nispetinde tevzii, kazanç dağıtımı sayılmaz.) kaynağı ne olursa olsun menkul sermaye iradı sayılır." hükmü yer almıştır.

Öte yandan, anılan Kanunun 22. maddesinin 3 numaralı bendinde ise, tam mükellef kurumlardan elde edilen, 75. maddenin ikinci fıkrasının 1, 2 ve 3 numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarının yarısının gelir vergisinden müstesna olduğu, istisna edilen tutar üzerinden 94. madde uyarınca tevkifat yapılacağı ve tevkif edilen verginin tamamının, kâr payının yıllık beyanname ile beyan edilmesi durumunda yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edileceğine hükmedilmiştir.

Yine aynı Kanunun 94. 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. 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.

Diğer taraftan, K.V.'nun uygulanmasına ilişkin açıklamaların yer aldığı 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "15.6.6. Avans kâr payı dağıtımı" başlıklı bölümünde;

"(6 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 20. maddesiyle değişen bölüm) Kurumlar vergisi mükelleflerince avans kâr payı dağıtımı yapılması halinde, dağıtılan kâr payları üzerinden elde edilen hukuki niteliğine göre vergi kesintisi yapılacaktır. Kesilen vergiler, avans kâr payı dağıtımının yapıldığı aya ait muhtasar beyanname ile beyan edilecektir.

Avans kâr payı dağıtımında kurum ortakları açısından elde etme, kurumun yıllık safi kazancının kesinleşip, kârın nakden veya hesaben dağıtıldığı, diğer bir ifadeyle avansın kâr dağıtım kararı uyarınca dağıtılan kârdan mahsup edildiği tarihte gerçekleşecektir. Şu kadar ki; bu süre, ilgili hesap dönemine ilişkin beyannamenin verilmesi gereken tarihi içeren hesap döneminin sonunu geçemeyecektir. ..." açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu çerçevede mükellefin ortağı bulunduğu, tam mükellef kurum olan (Y) A.Ş.'nin 2020 yılı üçüncü geçici vergi dönemi sonu itibarıyla yaptığı avans kâr payı dağıtımından mükellefe isabet eden brüt 120.000 TL avans kâr payı menkul sermaye iradı olmakla birlikte; yukarıda yapılan açıklamalar dikkate alındığında gelir vergisi uygulamasında bahse konu avans kâr payı açısından 2020 takvim yılında **elde etme** gerçekleşmemiştir. Dolayısıyla elde edilen avans kâr payı mükellefin 2020 yılı gelir vergisi beyannamesinde yer almayacaktır.

Diğer taraftan (Y) A.Ş.'nin, Mükellefe dağıttığı avans kâr payı üzerinden yaptığı 18.000 TL gelir vergisi stopajının 2020 yılı gelir vergisi beyannamesinde beyan edilen diğer gelirler üzerinden hesaplanan gelir vergisinden de mahsubu mümkün bulunmamaktadır.

Bahse konu stopajın mahsubu diğer şartlarında varlığı halinde 2021 yılı gelir beyannamesinde hesaplanan gelir vergisinden mümkün olabilecektir

## CEVAP 6 ( TOPLAM 30 PUAN )

### CEVAP 6.a (5 PUAN )

a) 7194 sayılı Kanunun 16 ncı maddesi ile 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesine ikinci fıkrasından sonra gelmek üzere aşağıdaki fıkra eklenmiştir.

“9/6/1932 tarihli ve 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu ile 19/3/1969 tarihli ve 1136 sayılı Avukatlık Kanunu uyarınca karşı tarafa yükletilen vekalet ücretini (icra ve iflas müdürlüklerine yatırılanlar dâhil) ödeyenler tarafından gelir vergisi tevkifatı yapılır”

### Vekalet ücretinin vergilendirilmesi





# TÜRMOB

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

193 sayılı Kanununun 65 inci maddesine göre, her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır. Serbest meslek faaliyeti ise 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. Bu kapsamda, serbest meslek erbabı olan avukatlara ödenen vekalet ücretleri serbest meslek kazancı olup, bu kazançların serbest meslek kazancına dahil edilerek vergilendirilmesi gerekmektedir.

193 sayılı Kanununun 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 menfaatler olarak tanımlanmış olup bir işverene tabi ve bağlı olarak çalışan avukatlara işverenler tarafından yapılan ödemeler ücret hükümlerine göre vergilendirilmektedir.

## Vekalet ücretlerinde vergi tevkifatı uygulaması

193 sayılı Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında gelir vergisi tevkifatı yapmaya mecbur olan kişi ve kurumlar belirtilmiş ve aynı maddenin birinci fıkrasının; (1) numaralı bendinde hizmet erbabına ödenen ücretlerden 103 üncü ve 104 üncü maddelere göre, (2) numaralı bendinin (b) alt bendinde ise yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemeler üzerinden 2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca % 20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

7194 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeyle, mahkemelerce veya icra ve iflas müdürlüklerince karşı tarafa yükletilen, avukatlara ait olan ve serbest meslek kazancına dahil edilmesi gereken vekalet ücretleri üzerinden, kimlerin tevkifat yapmakla yükümlü olduğu hususuna açıklık kazandırılmıştır. Buna göre, 193 sayılı Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında sayılanlar tarafından 2004 sayılı Kanun ile 1136 sayılı Kanun uyarınca karşı tarafa yükletilen vekalet ücretinin;

a) Borçlu (davayı kaybeden) tarafından doğrudan avukata ödendiği durumlarda, borçlu (davayı kaybeden) tarafından,

b) Borçlu (davayı kaybeden) tarafından avukata ödenmek üzere icra ve iflas müdürlüklerine yatırıldığı durumlarda, borçlu (davayı kaybeden) tarafından,

c) Borçlu (davayı kaybeden) tarafından alacaklı (davayı kazanan) tarafa ödendiği durumlarda, alacaklı (davayı kazanan) tarafından avukata ödeme yapılması esnasında, gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

193 sayılı Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında sayılmayanlar, diğer bir ifadeyle tevkifat yükümlülüğü bulunmayanlar tarafından yapılan vekalet ücreti ödemeleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır.

Vekalet ücretini ödemekle yükümlü olanlarca, ücretli olarak çalışan avukatların işverenlerine yapılan vekalet ücreti ödemelerinden tevkifat yapılmayacak, işverenin vekalet ücretini avukata ödemesi esnasında ise işverence ücret hükümlerine göre tevkifat yapılacaktır.

Mahkeme kararında “KDV hariç” şeklinde bir ifadenin yer almaması halinde, vekalet ücretinin KDV dahil olduğu kabul edilir ve iç yüzde oranı uygulanmak suretiyle hesaplanan KDV, düzenlenen serbest meslek makbuzunda gösterilir. Bu durumda gelir vergisi tevkifatının KDV hariç tutar üzerinden yapılması gerektiği tabiidir.

İcra işleminin durdurulması için, ilama karşı istinaf veya temyiz yoluna başvuran borçlunun ilamın icrasını durdurabilmek için takip edilen vekalet ücreti dahil borç tutarı için teminat verildiği ve istinaf veya temyiz başvurusunun reddedilmesi üzerine teminata konu paranın alacaklının avukatına ödendiği durumlarda, vekalet ücretine ilişkin nakden veya hesaben ödemenin ne zaman gerçekleşeceği bilinemeyeceğinden gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır. Anı şekilde, icra işlemleri sonucu borçluya haciz uygulanması ve hacze konu mallarının satılması veya borcun, kefil ve benzeri üçüncü kişilerden tahsil edilmesi durumlarında da borçlunun gelir vergisi tevkifatı yapması söz konusu olmayacaktır. Bu durumlarda da serbest meslek erbabı olan avukat tarafından borçlu adına serbest meslek makbuzu düzenlenerek avukat tarafından elde edilen tevkifata konu olmayan vekalet ücreti, serbest meslek kazancına dahil edilerek ilgili geçici vergilendirme dönemleri ve yıllık gelir vergisi beyannamesiyle beyan edilecektir.

## CEVAP 6.b (5 PUAN)

b- 10 Şubat 2016 tarih ve 29620 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6663 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanununun 1 inci maddesi ile yapılan düzenlemeyle genç girişimcilerde kazanç istisnası sağlanmıştır. Söz konusu Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'nun mülga mükerrer 20 nci maddesi başlığı “genç girişimcilerde kazanç istisnası” olarak aşağıdaki şekilde yeniden düzenlenerek 10/2/2016 tarihinde yürürlüğe girmiştir.



# TÜRMOB

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

“Ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle adlarına ilk defa gelir vergisi mükellefiyeti tesis olunan ve mükellefiyet başlangıç tarihi itibarıyla yirmi dokuz yaşını doldurmamış tam mükellef gerçek kişilerin, faaliyete başladıkları takvim yılından itibaren üç vergilendirme dönemi boyunca elde ettikleri bu kazançlarının 75.000 Türk lirasına kadar olan kısmı, aşağıdaki şartlarla gelir vergisinden müstesnadır.”

1. İşe başlamanın kanuni süresi içinde bildirilmiş olması,

2. Kendi işinde bilfiil çalışılması veya işin kendisi tarafından sevk ve idare edilmesi (Çırak, kalfa veya yardımcı işçi çalıştırmak ya da seyahat, hastalık, askerlik, tutukluluk ve hükümlülük gibi zaruri ayrılmalar dolayısıyla geçici olarak işinde bilfiil çalışmamak bu şartı bozmaz.),

3. Faaliyetin adi ortaklık veya şahıs şirketi bünyesinde yapılması halinde tüm ortakların işe başlama tarihi itibarıyla bu maddedeki şartları taşıması,

4. Ölüm nedeniyle faaliyetin eş ve çocuklar tarafından devralınması hali hariç olmak üzere, faaliyeti durdurulan veya faaliyetine devam eden bir işletmenin ya da mesleki faaliyetin eş veya üçüncü dereceye kadar (bu derece dahil) kan veya kayın hısımlarından devralınmamış olması,

5. Mevcut bir işletmeye veya mesleki faaliyete sonradan ortak olunmaması.

İstisna kapsamındaki faaliyetlerden kazanç elde edilmemesi veya istisna haddinin altında kazanç elde edilmesi hallerinde dahi yıllık beyanname verilir.

Bu istisnanın, bu Kanununun 94 üncü maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümulü yoktur.

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

Genç girişimcilerde kazanç istisnasının uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar ise 05/05/2016 tarih ve 29703 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 292 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği’nde açıklanmıştır.

292 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği’nde ka- zanç istisnasından faydalanacakların aşağıda yer alan şartları sağlaması gerekmektedir;

- a) Ticari, zirai veya serbest meslek faaliyeti nedeniyle adına ilk defa gelir vergisi mükellefiyeti tesis edilmiş,
- b) Mükellefiyet başlangıç tarihi itibarıyla yirmi dokuz yaşını doldurmamış, tam mükellef gerçek kişilerin yararlanır.

Ayrıca istisnadan faydalanacak olan genç girişimcilerin aşağıda belirtilen şartları da taşımaları gereklidir.

İşe başlamanın kanuni süresi içinde bildirilmesi; Mükelleflerin söz konusu istisnadan faydalanabil-meleri için işe başlamayı kanuni süresi içerisinde bildirmeleri gerekmektedir. İşe başlama bildiriminin Vergi Usul Kanununda yer alan süre içerisinde yapılmaması durumunda, söz konusu istisna hükmünden yararlanılamaz.

Mükellefin kendi işinde bilfiil çalışması ya da işin kendisi tarafından sevk ve idare edilmesi;

İstisnadan yararlanılabilmesi için mükellefin kendi işinde bilfiil çalışması veya kendi işinde bilfiil çalışmadığı durumlarda ise işin kendisi tarafından sevk ve idare edilmesi gerekmektedir.

Bir şahsın kendi işinde bilfiil çalışması, işinde ve bu işin gerektirdiği konularda fikri ve bedeni bir mesai sarf etmesidir.

İşte bilfiil çalışılmasa dahi iş sahibi tarafından işin sevk ve idaresinin kendi elinde tutulması, işin yürütülmesiyle ilgili kararların alınması, planlanması veya de- netiminin yapılması gibi durumlarda da istisna şartı ihlal edilmiş olmaz.

Kendi işinde bilfiil çalışılması veya işin kendisi ta-rafından sevk ve idare edilmesi şartını sağlayan mükelleflerin, faaliyetin yürütülebilmesi için çırak, kalfa veya yardımcı işçi çalıştırması istisna şartını bozmaz.

292 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği’ne göre, mükelleflerin yararlanabilecekleri genç girişimci kazanç istisna tutarı ile ilgili özellikli durumlar aşağıdaki gibidir.

İstisna, her vergilendirme döneminde yıllık 75.000,00.-TL tutarında uygulanacak olup bir vergilendirme döneminde istisna tutarının altında kazanç elde edilmesi durumunda ise istisnadan yararlanılmayan tutar ertesi yıla devredilmez.

Takvim yılı içerisinde işe başlanması veya işin terk edilmesi durumlarında; işe başlama tarihinden yıl sonuna kadar olan kıst dönem bir vergilendirme dönemi sayılacak ve takvim yılı başından işin terk edildiği tarihe kadar olan kıst dönem ise bir vergilendirme dönemi sayılacak olup bu dönemler için istisnadan tam olarak yararlanır.

İstisna, ticari, zirai veya mesleki faaliyetten dolayı kazanç elde eden ve şartları taşıyan gerçek kişilere uygulandığından, istisna şartlarını taşıyan mükelleflerin bir vergilendirme döneminde anılan faaliyetlerden bir veya birkaçından kazanç elde etmeleri durumunda söz konusu istisna beyan edilen bu gelirlerin toplamına uygulanır.



# TÜRMOB

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

İstisna, her durumda ticari, zirai veya mesleki faaliyeti sebebiyle ilk defa gelir vergisi mükellefiyetinin tesis olunduğu dönemden başlamak üzere üç vergilendirme dönemi ile sınırlı olup önceki faaliyete devam edilirken yeni bir faaliyete başlanması istisna süresini uzatmaz.

Bu istisnanın, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye etkisi bulunmamaktadır. Bu bağlamda, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesinin birinci fıkrası kapsamında bulunanlar tarafından, istisnadan yararlananlara tevkifat kapsamında ödeme yapılması durumunda, gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Anılan Kanunun mükerrer 20 nci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan "istisna kapsamındaki faaliyetlerden kazanç elde edilmemesi veya istisna haddinin altında kazanç elde edilmesi hâllerinde dahi yıllık beyanname verilir." hükmü gereği, istisnaya konu kazancın elde edilmesi sırasında tevkif edilen vergilerin tamamı beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilebilir.

Mükellefler tarafından yıllık gelir vergisi beyannamesinin gelir bildirim tablolarına istisna düşüldükten sonra kalan tutar yazılır.

İstisnadan yararlanan ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabının (basit usulde vergilendirilenler, Gelir Vergisi Kanunu'nun 42 nci maddesi kapsamında kazanç elde edenler ve noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar hariç) geçici verginin hesabında da söz konusu istisnayı dikkate alacakları tabiidir.

Kazanç istisnasından yararlanan mükellefler beyana tabi başka bir gelirlerinin olması durumunda da ticari, zirai ve mesleki kazançları dolayısıyla istisnadan yararlanabilirler.

Ticari kazancı basit usulde vergilendirilen mükellefler genç girişimcilere ilişkin kazanç istisnası ile 13.000,00 Türk Liralık (2020 takvim yılında tutar) indirimden birlikte yararlanamazlar. Ticari kazancı basit usulde tespit edilen mükelleflerden genç girişimcilere ilişkin kazanç istisnası ile 13.000,00 Türk Liralık (2020 takvim yılında tutar) indirimine ilişkin şartları birlikte taşıyanlar, söz konusu istisna veya indirimin hangisinden faydalanacaklarını kendileri belirler.

## CEVAP 6.c (5 PUAN )

c) Gelir Vergisi Kanunu Geçici 82'nci madde de düzenlenmiştir.

Bireysel katılım yatırımcısı, 4059 sayılı Kanunu ek 5 inci maddesi kapsamında Hazine Müsteşarlığınca devlet desteklerinden yararlanmaları için kendilerine lisans verilecek olan, kişisel varlıklarını ve/veya tecrübe ve birikimlerini başlangıç veya büyüme aşamasındaki girişimlere aktaran gerçek kişi yatırımcılardır.

15/2/2013 tarihli Bireysel Katılım Sermayesi Hakkında Yönetmelik çerçevesinde iktisap edilen;

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

- 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 indirilebilecektir.

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.

İki yıllık elde tutma süresi, girişim şirketi adına Bireysel Katılım Sermayesi Hakkında Yönetmeliğin 25 inci maddesi kapsamında açılan ortaklık banka hesabına nakdi sermayenin yatırıldığı tarihte başlayacaktır.

Bireysel katılım yatırımcısı indiriminden dar mükellef gerçek kişiler ile dar mükellef kurumlara iştirak eden tam mükellef gerçek kişilerin yararlanması mümkün bulunmamaktadır.

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

213 sayılı 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.



# TÜRMÖB

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

Beyana tabi kazanç ve iratlardan bu kapsamda indirim konusu yapılabilecek tutar yıllık bazda 1.000.000 TL'yi aşmayacaktır.

Hisselerin iktisap edildiği döneme ilişkin beyannamede bildirilen kazanç ve iradın yetersiz olması nedeniyle indirilemeyen tutarlar, izleyen yıllarda Vergi Usul Kanununa göre ilgili yıllar için hesaplanan yeniden değerlendirilmesinde artırılmak suretiyle indirim konusu yapılabilecektir.

Söz konusu indirim uygulamasından, 31/12/2017 tarihine kadar gerçekleştirilecek yatırımlarla ilgili olarak yararlanılabilecektir.

- Hisselerin iktisap tarihinden itibaren iki tam yıl dolmadan elden çıkarılması,
- 4059 sayılı Kanunun ek 5 inci maddesi kapsamında Hazine Müsteşarlığınca vergi desteğinden yararlanılması uygun görülmeyen sektörlerde ve/veya faaliyetlerde yatırım yapıldığının tespit edilmesi,
- Ortaklık paylarına ilişkin Bireysel Katılım Sermayesi Hakkında Yönetmelik ile getirilen şartlara uyulmaması,
- Lisans kapsamında ortaklık kurulan kurumlar tarafından daha önce bireysel katılım yatırımcısınınca yapılacağı beyan edilen faaliyetlerde bulunulmaması,
- Bireysel katılım yatırımcısının veya bireysel katılım yatırımcısı ortaklıklarının iştirak edilen girişim şirketinin doğrudan veya dolaylı olarak ya da ayrı ayrı veya birlikte hâkim ortağı olduğunun tespit edilmiş olması,
- Bireysel katılım yatırımcısının; eşinin, kendisinin veya eşinin veya kendisinin altsoyu ve üstsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımlarına idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunan ya da bu kimselerin nüfuzu altında bulunan girişim şirketlerine iştirak ettiğinin tespit edilmiş olması

hallerinde bireysel katılım yatırımcısı indirimi dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler yönünden vergi ziyayı doğmuş sayılır.

İndirim şartlarının ihlal edilmesi nedeniyle zamanında alınamayan vergiler ile vergi cezalarında zamanaşımı, verginin tarihini veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun doğduğu tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren başlar.

Bireysel Katılım Sermayesi Hakkında Yönetmeliğe aykırılık teşkil eden diğer hallerde de zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler yönünden vergi ziyayı doğmuş sayılır.

Bireysel katılım yatırımcısının herhangi bir kastı olmaksızın girişim şirketinin iflas etmesi halinde, Gelir Vergisi Kanununun geçici 82 nci maddesine göre mücbir sebep halinin varlığı kabul edilir. Bu mücbir sebep hali nedeniyle iştirak hisselerinin en az iki tam yıl elde tutulması yükümlülüğünün yerine getirilemeyeceğinin anlaşılması durumunda, mücbir sebep halinin gerçekleşme tarihi, mahiyeti, iştirak hisselerinin en az iki tam yıl süreyle elde tutulması yükümlülüğüne olan etkisi ve mümkün olması halinde etkilerinin tahmini giderilme süresi bireysel katılım yatırımcısı tarafından mücbir sebep halinin ortaya çıktığı tarihten itibaren otuz gün (iş günü) içinde Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığına bildirilir.

Yapılan başvurunun değerlendirilmesi neticesinde Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından mücbir sebep halinin var olduğu kanaatine ulaşılması durumunda, zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler yönünden vergi ziyayı doğmuş sayılmaz ve ziyaa uğratılmış vergiler için gecikme faizi ve vergi ziyacızası tahsil edilmez.

Bireysel katılım yatırımcısının ölümü veya fiil ehliyetinin kaybı halinde ise iştirak hisselerinin iki yıllık elde tutulma yükümlülüğü ölüm halinde mirasçılar, fiil ehliyetinin kaybı halinde kanuni temsilciler tarafından yerine getirilecektir. Bu yükümlülüğün yerine getirilememesi halinde, indirim dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler için vergi ziyacızası kesilmeyecek olup, zamanında tahakkuk etmemiş vergi aslı gecikme faiziyle birlikte mirasçılar veya mükelleften tahsil edilecektir.

## **CEVAP 6.d (5 PUAN )**

**d-** Bakanlar Kurulunca istatistiki bölge birimleri sınıflandırması, kişi başına düşen milli gelir veya sosyo ekonomik gelişmişlik düzeyleri dikkate alınmak suretiyle belirlenen illerde yapılacak yatırımlar için Ekonomi Bakanlığı tarafından düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında; bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren 31/12/2023 tarihine kadar gerçekleşen yatırımlarda teşvik belgelerinde öngörülen ve fiilen istihdam edilen işçilerin ücretlerinin sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin brüt tutarına tekabül eden kısmı üzerinden hesaplanan gelir vergisi, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan tarihten itibaren 10 yıl süreyle verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden terkin edilir.

Birinci fıkraya istinaden terkin edilecek verginin hesabında, öncelikle 32 nci maddede yer alan asgari geçim indirimi dikkate alınır.

Yatırımın tamamlanamaması veya teşvik belgesinin iptal edilmesi halinde, gelir vergisi stopajı teşviki uygulaması nedeniyle terkin edilen vergiler, vergi ziyacızası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur.



# TÜRMOB

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

Yatırımın faaliyete geçmesinden önce devri halinde devralan, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla gelir vergisi stopajı teşviki uygulamasından yararlanır.

Yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçmesinden sonra devri halinde, gelir vergisi stopajı teşviki uygulamasından devir tarihine kadar devreden, devir tarihinden sonra ise kalan süre kadar devralan yararlanır.

Bu madde kapsamındaki gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlananlar, diğer kanunlarda yer alan aynımahiyetteki hükümlerden ayrıca yararlanamazlar.

Uygulamadan yararlanacak mükellefler

Gelir Vergisi Kanununun Geçici 80 inci madde kapsamında gelir vergisi stopajı teşvikinden,

- Ekonomi Bakanlığı tarafından düzenlenen yatırım teşvik belgesine sahip olan,
- Tebliğin yer verilen iller ve ilçelerde gerçekleştirilen yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlayan,
- Ücret ödemeleri üzerinden gelir vergisi stopajı yaparak muhtasar beyanname vermek zorunda olan,
- 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla yürürlüğe konulan Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararda aranılan şartları topluca taşıyan

mükellefler yararlanabilecektir.

Yatırımın faaliyete geçmesinden önce devri halinde, devralan kurum, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla gelir vergisi stopajı teşviki uygulamasından yararlanabilecektir.

Yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçmesinden sonra devri halinde, gelir vergisi stopajı teşviki uygulamasından devir tarihine kadar devreden, devir tarihinden sonra ise kalan süre kadar devralanın yararlanması mümkündür.

Teşvikin uygulanmasında faaliyet konusu ile tam veya dar mükellefiyet esasında vergilendirilmenin bir önemi bulunmamaktadır.

Gelir vergisi stopajı teşviki, sadece kapsama dahil iller ve ilçelerde bulunan işyerlerinde fiilen çalıştırılan işçilerin ücretleri üzerinden hesaplanacak gelir vergisi stopajı açısından geçerlidir. Bu işyerlerine ilişkin bordrolarda gösterilmiş olsalar dahi fiilen bu işyerlerinde çalışmayan işçiler açısından teşvikten yararlanmak mümkün değildir.

İzin, hastalık ve benzeri nedenlerle işyerinde bulunulmaması halleri fiilen çalışmama olarak kabul edilmez.

## Uygulamanın esasları

Gelir Vergisi Kanununun Geçici 80 inci madde kapsamında gelir vergisi stopajı teşviki uygulanan ücretlerin vergilendirilmesinde, öncelikle asgari geçim indirimi dikkate alınır.

Bu kapsamda istihdam edilen ücretlilerle ilgili asgari geçim indirimi, 4/12/2007 tarihli ve 26720 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 265 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen usul ve esaslara göre hesaplanacaktır.

Terkin edilecek tutar, Gelir Vergisi Kanununun Geçici 80 inci madde uyarınca 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin brüt tutarına tekabül eden kısmı üzerinden hesaplanan gelir vergisi tutarından fazla olamayacağından, asgari ücret üzerinden hesaplanan tutardan asgari geçim indiriminin mahsup edilmesi sonucu kalan tutar terkinde konu edilecektir.

Öte yandan, Gelir Vergisi Kanununun Geçici 80 inci maddede yer alan gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanmak isteyen mükelleflerin Tebliğin ekinde yer alan "GVK Geçici 80 inci Madde Kapsamında Gelir Vergisi Stopajı Teşvikine İlişkin Bildirim" (EK: 3) ve "GVK Geçici 80 inci Maddeye İlişkin Gelir Vergisi Stopajı Teşviki Kapsamında İstihdam Edilen Ücretlilere İlişkin Bilgiler" (EK:4) tablolarını doldurmaları zorunludur. Bildirim, muhtasar beyannamenin verildiği vergi dairesine beyanname ekinde verilir. Bildirimin verildiği vergi dairesinin sınırları içerisinde yer almayan işyerlerindeki istihdam dolayısıyla teşvikten yararlanılmış ise bildirim bir örneği vergi dairesi tarafından gerekli kontrollerin yapılması açısından işyerinin bulunduğu ilgili vergi dairesine ayrıca gönderilir.

Yatırım kapsamında işyerlerinin kaç işçi çalıştırdığının belirlenmesinde, teşvik belgesinde kayıtlı istihdam sayısını aşmamak kaydıyla her bir işyeri itibarıyla Sosyal Güvenlik Kurumuna verilen aylık prim ve hizmet belgesinde gösterilen işçi sayısı dikkate alınacaktır. Gelir vergisi stopajı teşvikinden faydalanmaya başlanılan ilk ay için verilecek muhtasar beyanname ile birlikte bir defaya mahsus olmak üzere teşvik belgesinin tasdikli örneğinin de verilmesi gerekmektedir. Ayrıca, teşvik belgesinin Ekonomi Bakanlığınca revize edilmesi halinde teşvik belgesinin tasdikli örneğinin revize tarihini takip eden ilk muhtasar beyanname ile birlikte ilgili vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

Gelir vergisi stopajı teşvikinden, Bakanlar Kurulunca belirlenen iller ve ilçelerde yapılacak yatırımlar için Ekonomi Bakanlığı tarafından düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında; Gelir Vergisi Kanununun Geçici 80 inci maddenin yürürlüğe girdiği 1/7/2012 tarihinden itibaren 31/12/2023 tarihine kadar gerçekleşen yatırımlarda, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan tarihten itibaren 10 yıl süreyle yararlanılması mümkündür.



# TÜRMÖB

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

Dolayısıyla, 31/12/2023 tarihinde kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan bir yatırım için gelir vergisi stopajı teşviki en son, 31/12/2033 tarihine kadar uygulanacaktır.

Yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan dönemden itibaren herhangi bir nedenle gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanılmaması durumunda 10 yıllık sürenin uzaması mümkün bulunmamaktadır.

## **CEVAP 6.e (5 PUAN)**

e-) 6322 sayılı Kanunun 37 nci maddesiyle 1/1/2013 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere 5520 sayılı Kanunun 11 inci maddesinin birinci fıkrasına eklenen (i) bendiyle; kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri dışında, kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere Cumhurbaşkanınca kararlaştırılan kısmı kanunen kabul edilmeyen gider (KKEG) olarak kabul edilmiştir.

Cumhurbaşkanı bu yetkisini 4/2/2021 tarihli ve 31385 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 3/2/2021 tarihli ve 3490 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararıyla kullanmış olup bu Kararda 1/1/2021 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi kazançlarına uygulanmak üzere söz konusu gider ve maliyet unsurlarının %10'unun kurum kazancının tespitinde indiriminin kabul edilmeyeceği düzenlenmiştir.

Dolayısıyla, yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşmış olan kurumlar vergisi mükelleflerinin, aşan kısım sınırlı olmak üzere, yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'luk kısmı, kurum kazancının tespitinde KKEG olarak dikkate alınacaktır.

Ayrıca, öz kaynak tutarını aşan yabancı kaynaklara ilişkin olarak faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurlarından, yatırımın maliyetine eklenmiş olan yabancı kaynaklardan doğan gider ve maliyet unsurları ise %10'luk bu kısıtlamaya tabi tutulmayacaktır.

### **Kapsama giren mükellefler**

Kanunun 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinde düzenlenen finansman gider kısıtlaması, yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan kurumlar vergisi mükellefleri hakkında uygulanacaktır.

Ayrıca, finansman gider kısıtlaması uygulamasında, yabancı kaynak ve öz kaynak mukayesesi gerekmekte olduğundan bu düzenleme bilanço esasına tabi mükellefler için geçerli olup işletme hesabı esasına tabi mükellefler bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

-4632 sayılı Kanun kapsamında faaliyette bulunan emeklilik şirketleri,

-5411 sayılı Kanun kapsamında faaliyette bulunan Türkiye'de kurulu mevduat bankaları, katılım bankaları, kalkınma ve yatırım bankaları, yurt dışında kurulu bu nitelikteki kuruluşların Türkiye'deki şubeleri ve finansal holding şirketleri,

-5684 sayılı Kanun kapsamında faaliyette bulunan sigorta ve reasürans şirketleri,

-6361 sayılı Kanunun ilgili maddelerinde yer alan sözleşmelere uygun olarak faaliyette bulunan finansal kiralama, faktoring, finansman şirketleri ve tasarruf finansman şirketleri ile,

-6362 sayılı Kanun kapsamında sermaye piyasası faaliyetlerinde bulunan kurumlar, finansman gider kısıtlamasına tabi tutulmayacaklardır.

### **Finansman gider kısıtlamasının uygulanacağı dönem**

Gider kısıtlaması kapsamında olup bilanço esasına göre defter tutan kurumlar vergisi mükellefleri, her bir geçici vergilendirme döneminin son günü itibarıyla finansman gider kısıtlaması öncesi Vergi Usul Kanununa göre çıkaracakları bilanço esas alınmak suretiyle öz kaynak ve yabancı kaynak mukayesesi yaparak finansman gider kısıtlamasına tabi olup olmayacaklarını tespit edeceklerdir.

Yıllık dönemde; hesap dönemi olarak takvim yılını kullanan mükelleflerde 31 Aralık tarihli bilanço, özel hesap dönemini kullanan mükelleflerde ise hesap döneminin son günü itibarıyla çıkarılacak bilanço esas alınacaktır.

Dolayısıyla, finansman gider kısıtlaması ilk defa 2021 yılının birinci geçici vergilendirme dönemi itibarıyla dikkate alınacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanununun "Kabul edilmeyen indirimler" başlıklı 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinde yer alan finansman gider kısıtlamasına ilişkin düzenleme 1/1/2013 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiş olup bu tarihten itibaren (bu tarih dahil) sağlanan finansman hizmetleri veya akdedilen kredi sözleşmeleri nedeniyle oluşan finansman giderleri, 3/2/2021 tarihli ve 3490 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararıyla 1/1/2021 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemlerine uygulanmak üzere yürürlüğe giren finansman gider kısıtlamasının hesabında dikkate alınacaktır.



# TÜRMOB

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

Bu nedenle, dönem sonu itibarıyla kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, 1/1/2013 tarihinden itibaren sağlanan yabancı kaynaklara ilişkin olarak mahiyet ve tutar itibarıyla 1/1/2021 tarihinden itibaren kesinleşen gider ve maliyet unsurları gider kısıtlamasına tabi tutulacaktır.

Öte yandan, 1/1/2021 tarihinden önce mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleşerek tahakkuk ve dönemsellik ilkeleri gereği 2020 ve önceki yıllarda kurum kazancının tespitinde dikkate alınmış olan finansman giderlerinin finansman gider kısıtlamasına tabi tutulması söz konusu olmayacaktır.

## **Gider kısıtlaması kapsamına giren yabancı kaynaklara ilişkin gider ve maliyet unsurları**

Gider ve maliyet unsurlarından yatırımın maliyetine eklenenler gider kısıtlaması kapsamı dışındadırlar. Finansman gider kısıtlaması kapsamında yatırım olarak kabul edilen kıymetlerin maliyet bedelinin hangi unsurlardan oluştuğu Vergi Usul Kanununun 262 nci maddesinde belirlenmiştir. Bu madde ve bu maddeye ilişkin Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde yapılan açıklamalar çerçevesinde, zorunlu olarak ya da mükellefin ihtiyarında maliyete eklenen yabancı kaynaklara ait gider ve maliyetler gider kısıtlamasına konu olmayacaktır.

Bir gider veya maliyet unsurunun gider kısıtlamasına konu edilmesi için bunların yabancı kaynak kullanımına ve bu kaynağın kullanım süresine bağlı olarak doğmuş olması gerekmektedir. Teminat mektubu komisyonları, tahvil ihracı ile ilgili olarak yapılan baskı ve benzeri giderler ile ipotek masrafları gibi herhangi bir yabancı kaynak kullanımına bağlı olmaksızın yapılan giderlerin gider kısıtlamasına konu edilmesi söz konusu değildir. Aynı şekilde bir finansman gideri olmayıp finansman geliri azalması niteliğinde olan erken ödeme iskontoları veya peşin ödeme iskontoları da finansman gider kısıtlaması kapsamı dışındadır.

Satış bedelinin belirli bir vade sonunda ödenmesine ilişkin olarak, mükelleflerin Vergi Usul Kanununa göre düzenlenen bilançolarında izlenen “satıcılar” vb. hesaplar için finansman gideri hesaplanmaması halinde bu işlemler için ayrıca ayırtırma yapılarak satış bedelinin belirli bir kısmı gider kısıtlamasına tabi tutulmayacaktır. Diğer yandan söz konusu hesaplarda yer alan tutarların Vergi Usul Kanununun 280 inci maddesi kapsamında değerlemesinden kaynaklanabilecek kur farkı giderleri ise gider kısıtlaması kapsamında değerlendirilecektir.

Kredi sözleşmelerine ilişkin olarak ödenen damga vergisi veya banka havale ücretlerine ilişkin ödenen banka ve sigorta muameleleri vergisi gibi bir yabancı kaynağın kullanım süresine bağlı olarak doğmayan gider ve maliyet unsurları finansman gider kısıtlaması uygulamasına tabi olmayacaktır. Bu giderlerden kredi faizleri üzerinden hesaplanan banka ve sigorta muameleleri vergisi gibi bir yabancı kaynağın işletmede kullanım süresine bağlı olarak doğanların ise finansman gider kısıtlaması uygulamasına konu edileceği açıktır.

Ayrıca, işletmelerce banka vb. kurumlardan temin edilen kredilerin, bu işletmelerin üzerinde herhangi bir finansman yükü kalmaksızın grup şirketlerine aktarılması halinde, bu kredilere ilişkin finansman giderinin, krediyi devralan ve fiilen kullanan şirket bünyesinde gider kısıtlamasına tabi tutulması gerekmektedir.

Öte yandan, imalatçı veya tedarikçi şirketlerle imzalanan aracılı ihracat sözleşmesine dayanarak dış ticaret sermaye şirketleri ve sektörel dış ticaret şirketleri üzerinden aynı değerle alınıp aynı değerle ihracatı gerçekleştirilen, malın üretimi veya tedarikine ilişkin tüm yükümlülüklerden doğrudan ve münhasıran imalatçı veya tedarikçi şirketlerin sorumlu olması ve ihracattan doğan finansman yükünün aracılı ihracat sözleşmesinin tarafı olan imalatçı veya tedarikçi şirketlere aktarılması kaydıyla, bu işlemler nedeniyle dış ticaret sermaye şirketleri veya sektörel dış ticaret şirketleri nezdinde finansman gider kısıtlaması uygulanmayacaktır.

Ancak, dış ticaret sermaye şirketleri ve sektörel dış ticaret şirketlerinin kendi nam ve hesabına yurt içinden satın aldıkları malların satışından doğan finansman giderleri finansman gider kısıtlamasına tabi tutulacaktır.

Kanunun 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendi kapsamında finansman gider kısıtlaması 3490 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararıyla, 1/1/2021 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi kazançlarına uygulanmaya başlandığından,

-Hesap dönemi olarak takvim yılını kullanan mükelleflerde 2021 yılının ilk geçici vergilendirme döneminde,  
-Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilmiş olan mükelleflerde ise 2021 yılında başlayan özel hesap döneminin ilk geçici vergilendirme döneminde,

yabancı kaynak ve öz kaynak mukayesesi yapılarak dikkate alınacaktır.

Dolayısıyla, gerek geçici vergilendirme dönemlerinde gerekse yıllık dönemde finansman gider kısıtlamasına tabi olunup olunmayacağı hesap döneminin son günü itibarıyla finansman gider kısıtlaması öncesi Vergi Usul Kanununa göre çıkarılacak bilanço esas alınarak tespit edilecektir.

Önceki geçici vergilendirme dönemlerinde finansman gider kısıtlaması şartlarını taşımayan mükellefler, şartların oluştuğu geçici vergilendirme döneminden itibaren finansman gider kısıtlamasına tabi olacaktır.

Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesi hükmüne göre birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kâr veya zarar işin bittiği yıl kesin olarak tespit edilmekte ve kazancın tamamı o yılın geliri sayılarak vergilendirilmektedir. Bu işlemlerle uğraşanların kullandıkları yabancı kaynaklara ilişkin finansman



# TÜRMOB

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

giderlerinin, işin kesin kâr veya zararının tespit edildiği yıl kazancının hesaplanmasında gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması gerektiğinden, gider kısıtlamasına ilişkin uygulama da aynı dönemde yapılacaktır.

Birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması veya yıllara sari inşaat ve onarma işlerinin yanı sıra başka işlerin de bulunması halinde, yapılan finansman giderleri hangi yılın kâr veya zarar tutarının tespitinde dikkate alınmıyorsa, o yılda gider kısıtlamasına konu edilecektir.

Öte yandan, finansman gider kısıtlamasına ilişkin hükümler 1/1/2021 tarihinden itibaren uygulanmak üzere yürürlüğe girdiğinden, bu tarihten önce mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleşmiş olan ancak yıllara sari inşaat ve onarma işlerinin kazancı işin bittiği yılın kazancı olarak beyan edileceğinden henüz kurum kazancının tespitinde dikkate alınmamış olan finansman giderlerinin, inşaat ve onarma işi kazancının hangi yıl beyan edildiğine bakılmaksızın, gider kısıtlanmasına konu edilmemesi gerekmektedir.

## **Finansman gideri yanında finansman gelirin de bulunması durumu**

Finansman giderlerinin yanı sıra finansman geliri de elde etmiş olan mükelleflerin gider kısıtlaması uygulamasında söz konusu gelir ve giderlerini birbiri ile mukayese etmek suretiyle netleştirmeleri mümkün olmayıp finansman giderleri toplamının gider kısıtlamasına konu edilmesi gerekmektedir.

1/1/2013 tarihinden itibaren sağlanan yabancı kaynaklardan doğan kur farkı giderleri 2021 yılı kazancının tespiti de dahil olmak üzere döviz kurlarındaki değişim dikkate alınarak hesaplanan gerçek tutarları ile finansman gider kısıtlamasına konu edilecektir.

Yabancı para kurlarındaki düşüş veya yükselişler nedeniyle, geçici vergilendirme dönemleri itibarıyla kur farkı geliri veya kur farkı gideri söz konusu olabilmektedir. Şu kadar ki aynı kaynağa ilişkin olarak bir hesap dönemi içindeki aynı veya farklı geçici vergilendirme dönemlerinde oluşan kur farkı gelir ve giderleri mahsuplaştırılarak işlem tarihi veya dönem sonu itibarıyla bu kaynağa ilişkin net kur farkı gideri doğması halinde bu tutar finansman gideri kısıtlamasında dikkate alınacaktır.

Aynı dönem içinde olsa bile farklı yabancı kaynaklara ilişkin olarak oluşan kur farkı gelirleri ile kur farkı giderlerinin birlikte değerlendirilmesi mümkün değildir.

Öte yandan, temin edilen yabancı kaynağın mevduat vb. şekillerde değerlendirilmesi sonucu doğacak kur farkı geliri şirketin bilançosunun aktifinde yer alan bir varlığın değerlemesi sonucu oluştuğu için, yabancı kaynağa ilişkin kur farkı giderinden mahsup edilemeyecektir.

## **Örtülü sermaye, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı ve binek otomobillerde gider kısıtlaması uygulamaları nedeniyle KKEG olarak dikkate alınan finansman giderlerinin durumu**

İşletmenin kullanmış olduğu yabancı kaynaklara ilişkin faiz ve kur farkı gibi giderlerden örtülü sermaye, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı veya binek otomobillerde gider kısıtlaması uygulamaları nedeniyle kurum kazancının tespitinde hali hazırda KKEG olarak dikkate alınmış olanlar finansman gider kısıtlamasına tabi tutarın hesabında dikkate alınmayacaktır.

Adi ortaklıkların tüzel kişilikleri bulunmayıp, kazançları dolayısıyla gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olmaları söz konusu değildir. Bu nedenle, adi ortaklık bünyesinde yürütülen faaliyetten doğan kâr veya zarar, adi ortaklığı oluşturan ortaklar tarafından hisseleri oranında kendi kazançlarına dahil edilerek vergilendirilmektedir.

Finansman gider kısıtlaması uygulamasında adi ortaklıklar, adi ortaklığı oluşturan ortaklardan ayrı bir birim olarak değerlendirilecektir. Adi ortaklığın finansman giderleri, adi ortaklığın ortakları tarafından doğrudan kendi finansman giderlerine dahil edilmeyecektir. Ancak, bilançolarında yabancı kaynak tutarı öz kaynak tutarını aşan adi ortaklıklarda, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'u ortakların hisseleri oranında, verecekleri beyannamelerinde KKEG olarak dikkate alınacaktır.

## **CEVAP 6.f (5 PUAN )**

f- 11/11/2020 tarihli ve 7256 sayılı Kanununun 17 nci maddesiyle Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin üçüncü fıkrasından sonra gelmek üzere aşağıdaki fıkra eklenmiştir.

*“Tam mükellef sermaye şirketlerinin iktisap ettikleri kendi hisse senetlerini veya ortaklık paylarını,*

*i) Sermaye azaltımı yoluyla itfa etmeleri halinde iktisap bedeli ile hisse senetlerinin veya ortaklık paylarının itibari değeri arasındaki fark tutar sermaye azaltımına ilişkin kararın ticaret sicilinde tescil edildiği tarih,*

*ii) İktisap bedelinin altında bir bedel karşılığında elden çıkarmaları halinde iktisap bedeli ile elden çıkarma bedeli arasındaki fark tutar elden çıkarma tarihi,*

*iii) İktisap ettikleri tarihten itibaren iki tam yıl içerisinde, sermaye azaltımı yoluyla itfa etmemeleri veya elden çıkarmamaları halinde, iktisap bedeli ile hisse senetlerinin veya ortaklık paylarının itibari değeri arasındaki fark tutar iktisap tarihinden itibaren iki tam yıllık sürenin son günü,*





# TÜRMOB

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

*itibarıyla dağıtılmış kâr payı sayılır ve bu tutarlar üzerinden %15 oranında vergi tevkifatı yapılır. Bu fıkra kapsamında tevkif edilen vergiler herhangi bir vergiden mahsup edilemez. Cumhurbaşkanı, tam mükellef sermaye şirketinin paylarının Borsa İstanbul'da işlem görüp görmemesine, işlem gören paylarının toplam payları içindeki oranına, geri alınan payların Borsa İstanbul'da işlem gören paylardan olup olmamasına, tam mükellef kurumlardan geri alınıp alınmamasına, tam mükellef sermaye şirketinin yıllık satış hasılatı ve diğer gelirlerinin toplam tutarına göre ayrı ayrı ya da birlikte, bu oranı sıfıra kadar indirmeye veya bir katına kadar artırmak suretiyle yeniden tespit etmeye yetkilidir.”*

Bu düzenlemeyle, tam mükellef sermaye şirketlerinin kendi hisselerini iktisap etmek suretiyle vergisiz bir şekilde kâr dağıtımını yapmalarının önüne geçilmiş ve şirket karlarının dağıtılıp dağıtılmadığına bakılmaksızın tevkif yoluyla alınacak vergiye ilişkin bir vergi güvenlik müessesesi ihdas edilmiştir.

Tam mükellef sermaye şirketlerinin kendi hisse senetlerini ve ortaklık paylarını iktisap ettikleri tarih itibarıyla herhangi bir vergilendirme işlemi yapılmayacaktır. Bu tarih itibarıyla şirketlerin kendi hisse senedi veya ortaklık payı alımlarına ilişkin kayıt gerçekleştirilecek ve bunun dışında kendi hissesini veya ortaklık payını satın alan şirket açısından Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesine göre herhangi bir vergi kesintisi söz konusu olmayacaktır.

Diğer taraftan, söz konusu hisse senetlerini veya ortaklık paylarını elden çıkaran gerçek ya da tüzel kişinin hukuki niteliğine göre genel hükümler çerçevesinde vergilendirme yapılacaktır.

Tam mükellef sermaye şirketlerinin iktisap ettikleri kendi hisse senetleri veya ortaklık paylarını sermaye azaltımı yoluyla itfa etmeleri halinde, iktisap bedeli ile hisse senetlerinin veya ortaklık paylarının itibari değeri arasındaki olumsuz farkın, sermaye azaltımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği tarih itibarıyla sermaye şirketleri nezdinde %15 oranında vergi kesintisine tabi tutulması gerekmektedir.

Tam mükellef sermaye şirketlerinin iktisap ettikleri kendi hisse senetlerini veya ortaklık paylarını, iktisap bedelinin altında bir bedel karşılığında elden çıkarmaları halinde, iktisap bedeli ile elden çıkarma bedeli arasındaki fark tutar, elden çıkarma tarihi itibarıyla %15 oranında vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

Öte yandan, şirketlerin bu şekilde iktisap etmiş oldukları kendi hisse senetlerini iktisap bedelinin üzerinde bir bedelle elden çıkarmaları halinde Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Tam mükellef sermaye şirketlerinin iktisap ettikleri kendi hisse senetlerini veya ortaklık paylarını, iktisap ettikleri tarihten itibaren iki tam yıl içerisinde sermaye azaltımı yoluyla itfa etmemeleri veya elden çıkarmamaları halinde, iktisap tarihinden itibaren iki tam yıllık sürenin son günü itibarıyla, iktisap bedeli ile hisse senetlerinin veya ortaklık paylarının itibari değeri arasındaki fark tutarı üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin dördüncü fıkrasına göre %15 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

Sermaye şirketleri, iktisap ettikleri kendi hisse senetleri veya ortaklık paylarını sermaye azaltımı yoluyla itfa edebilecekleri gibi iktisap bedelinin altında veya üstünde bir bedel karşılığında elden çıkarabilmektedirler.

Tam mükellef sermaye şirketlerince iktisap edilen kendi hisse senetleri veya ortaklık paylarının, iktisap bedelinin üzerinde bir bedelle elden çıkarılması halinde satış kazancının tamamı kurum kazancına dahil edilerek genel hükümlere göre vergilendirilecektir.