

2022/1. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı
Gelir Üzerinden Alınan Vergiler
4 Haziran 2022 Cumartesi – 16.00 - 19.30 (3,5 Saat)

Uyarı! [1] Cevaplama öncesi, sorularda eksik sayfa ya da basım hatası bulunup bulunmadığını kontrol ediniz ve gerektiğinde sınav görevlilerine başvurunuz. (Bu soru kağıdı toplam 6 (altı) sayfadan oluşmaktadır.)
[2] Cevap kağıdı üzerine, “not talep eden ifadeler” veya “cevap dışında herhangi bir şey” yazılması yasaktır. Bu kurala aykırı davranan adayların kağıtları değerlendirme dışı bırakılacaktır.

GENEL AÇIKLAMA

(Soruları çözmeye başlamadan önce mutlaka okuyunuz.)

- Bu oturumda sorulan bütün sorularda, soruda aksi belirtilmedikçe yanıtlarda sadece gelir ve kurumlar vergisi (tevkifat dahil) dikkate alınacak, geçici vergi ve diğer vergilere (KDV, ÖTV, damga vergisi, 32 Sayılı Karar vb.) ilişkin değerlendirme yapılmayacaktır. Soruda aksi belirtilmedikçe çifte vergilendirme mevzuatı ihmal edilecek. İç hukuka göre yanıt verilecektir.
- Tartışmalı olduğu düşünülen konularda Maliye Bakanlığının görüşü esas alınacaktır.
- Yanıtlarda ileri sürülen hususlara ilişkin dayanaklara mutlaka yer verilmeli ve açıklamalar net olmalıdır. Dayanaksız yanıtlara puan verilmeyecektir. Kanun hükümlerinin aynen yazılması ya da soruyla ilgili olmayan bilgiler yer verilmesi istenmemektedir. Verilen olayda eleştiriyi gerektiren bir husus bulunmuyor olması veya mükellef aleyhine hata yapılması hallerinde de gerekli değerlendirmeler yapılmalıdır.

Sorular

SORU 1: Mersin’de faaliyetine devam eden Üreten A.Ş.’nin (Mükellef Kurum/Şirket) esas sözleşmesinde yazılı faaliyet konuları inşaat-taahhüt, çimento imalatı, madencilik ve danışmanlıktır.

Istenen: Üreten A.Ş.’nin 2021 hesap döneminde gerçekleştirdiği işlemlerden bazıları aşağıda yer almakta olup, söz konusu işlemlerin her birinin kendi içinde, kurumlar vergisi mevzuatı çerçevesinde değerlendirilmesi istenmektedir. Mükellef Kurumun beyannamesi hazırlanmalıdır. (44 Puan)

1) Üreten A.Ş. daha önce limited şirket olarak faaliyet göstermekteyken, 10.02.2021 tarihinde nevi değişikliği yaparak anonim şirkete dönüşmüştür. Son özsermayesi 500.000 TL olan Limited Şirketin 01.01.2021 - 10.02.2021 dönemindeki faaliyeti 700.000 TL zararla sonuçlanmış, bu zarar Üreten A.Ş. tarafından 2021 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesinde geçmiş yıl zararı olarak kurum kazancından indirilmiştir. (2 Puan)

2) Şirket, Azerbaycan’da mukim Şirvan Ltd. şirketine Türkiye’den yazılım hizmeti vermiştir. Hizmetin faturası Şirvan Ltd. şirketi adına düzenlenmiş olup, bu şirketin Türkiye’de bir faaliyeti bulunmamaktadır. Hizmetin bedeli olan 300.000 USD henüz ödenmemiş ve Türkiye’ye transfer edilmemiştir. Üreten A.Ş. bu hizmetle ilgili muhasebe kayıtlarını diğer işlerinden ayırarak izlemiş ve 280.000 TL kazanç hesaplamıştır. (2 Puan)

3) Şirket kendisine yeni bir idare merkezi yapmaya karar vermiştir. Bu amaçla belirlediği arsanın sahibi olan Hasan Bey ile sözleşme yapmıştır (Hasan Bey vergi mükellefi değildir). Bu sözleşmeye göre söz konusu arsa üzerine Üreten A.Ş. tarafından ofis inşaatı yapılacak, inşaatın tamamlanmasını müteakip 10 yıl boyunca Mükellef Kurum binayı bedelsiz olarak kullanacaktır. Ondan sonraki dönemler için taraflar bir kira bedeli kararlaştıracaklardır. Bina 01.07.2021 tarihinde tamamlanarak Mükellef Kurum tarafından kullanılmaya başlanmıştır. İnşaatın arsa payı hariç maliyetinin 12.000.000 TL olduğu hesaplanmıştır. Arsanın, sahibinin kayıtlarındaki maliyet değeri 1.600.000 TL’dir. (3 Puan)

4) Şirket Afyon’da, rödovans sözleşmesine dayalı olarak mermer ocağı işletmektedir. 2021 yılında istihsal ettiği mermerin ocak başı satış tutarı üzerinden 40.000 TL devlet hakkı ödeneceğini hesaplamış, bu tutarı “Gider Tahakkukları” hesabı aracılığıyla tahakkuk ettirmiş ve 2021 hesap dönemi kurum kazancının tespitinde, üretim giderleri arasında dikkate almıştır. Zira rödovans sözleşmesi gereğince bu tutarı ruhsat sahibi adına kendisi ödeyecektir. (2 Puan)

5) Mükellef Kurumun % 49 oranında iştirak ettiği İş Ortaklığının konusu bir yıllara yaygın inşaat işidir. Ortaklık taahhüt ettiği işi 2021 yılı içinde tamamlamış, bu işin sonucunda oluşan 1.200.000 TL zarar Ortaklığın 2021 hesap dönemi kurumlar vergisi beyanına yansıtılmış ve ödenecek vergi oluşmamıştır. Mükellef Kurum, İş Ortaklığına 2020 yılında vermiş olduğu 5.000.000 TL borç nedeniyle Ortaklık adına 2020 ve 2021 yıllarında adat faizi faturaları düzenlemiş ve bu faizleri beyana konu etmiştir. Adat faizlerini inşaat maliyetine dâhil eden İş Ortaklığı tarafından Üreten A.Ş.'ye yapılan bildirimde; Üreten A.Ş.'ye 2020 yılında ödenen adat faizlerinden 300.000 TL ve 2021 yılında ödenenlerden ise 600.000 TL'nin örtülü sermayeye isabet ettiği için KKEG olarak dikkate alındığı ifade edilmiştir. Üreten A.Ş. de 2021 dönemi kurumlar vergisi beyanını vermeden önce hesaben gerekli düzeltmeleri yapmış, 900.000 TL faiz tutarını kar payı olarak dikkate almış ve iştirak kazancı istisnasından yararlanmıştır (Finansman gider kısıtlaması ihmal edilecektir). (4 Puan)

6) Üreten A.Ş. daha önce kullandığı yatırım kredisinin taksitlerini iki ay süreyle ödeyememiş, banka tarafından şirkete gönderilen yazı ile borçların kalan taksitlerle birlikte 7 gün içinde ödenmesi istenmiş, aksi takdirde yasal takip yollarına başvurulacağı bildirilmiştir. Bunun üzerine banka ile yapılan görüşmeler sonucunda mutabık kalındığı üzere, Mükellef Kurumun 10.09.2018 tarihinde arazi vasfındayken satın aldığı, 01.12.2019 tarihinde Belediyenin ifraz işlemi sonucunda cins tahsisi yapılarak arsa vasfını kazanan, net defter değeri 5.000.000 TL olan bir taşınmaz 04.03.2021 tarihinde 10.000.000 TL bedelle bankaya devredilmiştir. Satış bedelinin 6.000.000 TL'si ile bankaya olan borç kapatılmış, kalan 4.000.000 TL ise Mükellef Kuruma ödenmiştir. (3 Puan)

7) Üreten A.Ş. Suudi Arabistan'da bulunan daimi temsilcisi aracılığıyla, orada mukim bir şirkete maden inşaatına yönelik teknik danışmanlık hizmeti vermiştir. Hizmetin bedeli 2.000.000 SAR'dır. Bu faaliyetle ilgili olarak muhasebe kayıtlarının Suudi Arabistan'da tutulması mümkün olmadığından, oluşan gelir ve giderler Türkiye'de, Şirket merkezinde tutulan defter kayıtlarında, diğer işlerden ayrı biçimde takip edilmiş, işin faturaları da Şirket merkezinden kesilmiştir. Suudi Arabistan'da hesap dönemi 31.12.2021'de kapanmıştır. Mükellef Kurum da bu iş nedeniyle oluşan gelir ve giderlerini 31.12.2021 itibariyle geçerli olan TCMB kurlarıyla değerlemiştir. Ayrıca hizmetin verilmesi için Arabistan'da 200.000 TL belgesiz gidere katlanılmış, bu tutar defter kayıtlarında götürü gider olarak kaydedilmiştir. Şirket, söz konusu belgesiz giderlerini ve genel giderlerden bu işe verilmesi gereken payları da dikkate alarak hesapladığı 1.780.000 TL kazanç tutarını beyannamede istisnalar arasında dikkate almıştır. Bahis konusu danışmanlık kazancının Suudi Arabistan'da taşıdığı vergi yükü % 5 olarak hesaplanmıştır. (3 Puan)

8) Mükellef Kurum Sağlık Bakanlığı ile yaptığı taahhüt sözleşmesi çerçevesinde 2017 yılında bir devlet hastanesi inşaatına başlamıştır. Sözleşmede işin yapımı mühendislik işleri ve inşaat işleri olmak üzere iki aşama halinde öngörülmüştür. İşin; zemin analizi amacıyla yapılacak sondajları da içerenkte olan mühendislik kısmı, yapılan alt yüklenici sözleşmesi ile (M) Mühendislik Şirketine devredilmiştir. Mühendislik işleri 2017 yılında başlamış olup halen devam etmektedir. Mükellef Kurum (M) şirketine 2021 yılında 2.500.000 TL ödeme yapmış, bu tutar üzerinden kurumlar vergisi tevkifatı uygulanmamıştır. (2 Puan)

9) Hastane inşaatının 17.09.2021 tarihinde geçici kabul tutanağı düzenlenmiş, 21.09.2021 tarihinde İdare tarafından onaylanmıştır. 25.09.2021 tarihinde, Haziran-Ağustos/2021 dönemine yönelik olarak hakediş raporu düzenlenerek onaylanmış ve bu rapora istinaden aynı tarihte (KDV hariç) 8.000.000 TL fatura düzenlenmiştir. Bu faturada kurumlar vergisi tevkifatı uygulanmamıştır. Söz konusu taahhüt işinden geçici kabule kadar elde edilen kazanç ve geçici kabul sonrasında tahsil edilen hakediş bedeli 2021 yılının son iki geçici vergi döneminde ve kurumlar vergisi beyannamesinde beyana konu edilmiştir. (Geçici vergi yönünden de değerlendirme yapılacaktır) (2 Puan)

10) 2015 yılından bu yana Mükellef Kuruma ait olup hastane inşaatının malzeme deposu olarak kullanılan, 1.400.000 TL net defter değerine sahip taşınmaz için Sağlık Bakanlığı tarafından kamulaştırma kararı alınmıştır. Üreten A.Ş. 2.000.000 TL olarak belirlenen kamulaştırma bedeline itiraz etmiş, konu yargıya taşınmıştır. Mükellef Kurum bir yandan da hemen yan tarafta bulunan bir arsayı aynı amaçla kullanmak üzere banka kredisiz 5.000.000 TL bedelle satın almıştır. Mahkemenin vermiş olduğu ara kararları neticesinde, 2.000.000 TL tutarı, 05.05.2018 tarihinde geçici bedel olarak Mükellef Kurumun banka hesabına yatırılmış ve söz konusu taşınmaz 12.05.2018 tarihinde, Sağlık Bakanlığı adına tapuda tescil edilmiştir. Yargı süreci devam ederken Mükellef Kuruma 02.03.2020 tarihinde 3.000.000 TL ve 23.08.2021

(Handwritten signatures and initials)

tarihinde 2.000.000 TL daha ödeme yapılmış ve kamulaştırma bedeli 7.000.000 TL olarak kesinleşmiştir. Mükellef Kurum hesabına ilk olarak yatan 2.000.000 TL'nin 300.000 TL'sini 11.02.2019'da, diğer tutarların tamamını tahsil ettiği tarihte özel fon hesabına almıştır. Toplam 5.000.000 TL tutarındaki ilk iki ödeme ile alınan arsanın banka kredisini kapatılmış, son alınan 2.000.000 TL ise vadeli mevduata yatırılmıştır. **(4 Puan)**

11) Üreten A.Ş. araç kiralama faaliyetiyle uğraşan ilişkili şirketi (K) A.Ş.'den, idari işlerinde kullanmak üzere, 01.12.2021 tarihinde, 10 adet binek otomobil kiralamıştır. Kira bedelini belirlemek için iki ayrı ilişkisiz kiralama şirketinden teklif alınmış, her iki teklifte de araç başına 4.000 TL kira talep edilmiştir. (K) A.Ş. ile yapılan sözleşmede araçların yakıt giderlerinin de (K) A.Ş.'ye ait olması ve araç başına aylık (KDV hariç) 6.000 TL kira ödenmesi kararlaştırılmıştır. Bu araçlar için (K) A.Ş.'ye ait taşıt tanıma sistemiyle araç başına aylık ortalama 4.000 TL yakıt alınmaktadır. (K) A.Ş. ödediği bu yakıt tutarlarının tamamını kurum kazancının tespitinde dikkate almakta, gider kısıtlamasına tabi tutmamaktadır. (2021 yılı için belirlenen kira gideri sınırı 6.000 TL'dir) (Olayın iki tarafı için de değerlendirme yapılacaktır) **(3 Puan)**

12) Üreten A.Ş. Hollanda'da mukim (H) Limited Şirketinin hisselerinin % 30'unu 5 yıl önce 20.000.000 TL bedel karşılığında almış olup halen elinde tutmaktadır. (H) Şirketi 10.05.2021 tarihinde, aynı ülkede mukim (D) Limited Şirketine bir bütün halinde devrolmak suretiyle bu şirketle birleşmiştir. Birleşme işlemi Hollanda mevzuatına göre vergisiz olarak gerçekleşmiştir. (H) Şirketinin birleşmeye esas özvarlığı ve gerçek değeri 20.000.000 EURO, (D) Şirketinin özvarlığı ve gerçek değeri ise 80.000.000 EURO olarak belirlenmiştir. Gerçeğe uygun olarak belirlenen değişim oranı çerçevesinde, birleşme sonucunda Üreten A.Ş.'ye (D) Şirketinin hisselerinin % 6'sı verilmiştir. Üreten A.Ş.'nin aktif toplamı 100.000.000 TL olup, bu tutarın 10.000.000 TL'sini dönen varlıklar, 70.000.000 TL'sini maddi duran varlıklar, 20.000.000 TL'sini ise maddi olmayan duran varlıklar teşkil etmektedir. Şirketin yurtdışında başkaca iştiraki mevcut değildir. (10.05.2021 tarihinde geçerli olan EURO kuru: 9,98 TL) **(4 Puan)**

13) Mersin Taşucu'nda bulunan Ovacık A.Ş., 2012/3305 sayılı BKK kapsamında, aşağıda bilgileri yer alan yatırım teşvik belgesine konu edilen bir çimento fabrikası yatırımı gerçekleştirmektedir.

Toplam Yatırım Tutarı: 20.000.000 TL	US-97 Sektör Kodu: 2694
Yatırıma Katkı Oranı: % 25	Yatırıma Başlama Tarihi: 10.10.2018
Vergi İndirim Oranı: % 60	Komple Yeni Yatırım

Ovacık A.Ş. bu yatırım için 3.000.000 TL yatırım harcaması gerçekleştirmiştir. Bu harcamalar dolayısıyla hak kazandığı 1.200.000 TL katkı tutarının 1.000.000 TL'lik kısmından 2018, 2019, 2020 hesap dönemlerinde yararlanmış, 200.000 TL'lik kısmını yeterli kazancı oluşmadığı için sonraki dönemlere devretmiştir.

Üreten A.Ş. 05.04.2021 tarihinde, 2.500.000 TL karşılığında bu yatırımı devralmıştır. Mükellef Kurum tarafından 2021 yılı içinde, devir sonrasında, belge kapsamında aşağıdaki yatırım harcamaları gerçekleştirilmiş ve yatırım 12.06.2021 tarihinde kısmen faaliyete geçirilmiştir.

- İnşaat harcamaları: 2.750.000 TL
- Gayrimaddi hak bedeli: 250.000 TL
- Binek otomobil: 300.000 TL
- Yeni makineler: 1.400.000 TL
- Kullanılmış yerli makineler: 200.000 TL
- Yedek parça: 50.000 TL
- İşletme kredisi faiz ve kur farkı: 100.000 TL

Şirketin 30.000.000 TL tutarındaki 2021 yılı toplam ticari bilanço kârının 4.000.000 TL'si bu yatırımı faaliyete geçen kısmından elde edilmiştir. Geriye kalan kazançlar ise Taahhüt işleri: 12.000.000 TL, Rödovans sözleşmesi çerçevesinde yürütülen madencilik: 8.000.000 TL, Danışmanlık: 6.000.000 TL şeklindedir. Kurumlar vergisi matrahının ticari bilanço kârına eşit olduğu varsayılacaktır. (Mükellefin yararlanabileceği katkı tutarlarının, indirimli ve genel orana tabi tutulacak matrah tutarlarının belirlenmesi istenmektedir) **(10 Puan)**

SORU II: Mali Müşavirlik faaliyetiyle iştigal eden Zeynep KOÇAK'ın 2021 yılında gerçekleştirdiği bazı işlemler aşağıda yer almaktadır.

İstenen: Her bir işlem **kendi içinde**, gelir vergisi mevzuatı çerçevesinde (hangi gelir unsurunun tanımına girdiği, beyan durumu, gider olarak kabul edilme, gelir vergisi tevkifatı, indirim ve istisnalar karşısındaki durumu vb.), değerlendirilecektir. **Mükellefin beyannamesi düzenlenmeyecektir. (38 Puan)**

Ek Bilgiler:		
	Mesken kirası istisnası tutarı	7.000 TL
	Değer artış kazancı istisnası tutarı	19.000 TL
	Arzi kazanç istisnası tutarı	43.000 TL
	Gelir vergisi tarifesinin ikinci diliminde yazılı tutar	53.000 TL
	Gelir vergisi tarifesinin dördüncü diliminde yazılı tutar	650.000 TL

1) Sahibi olduğu Mali Müşavirlik ofisinde istihdam ettiği 3 adet personel ayda 5 gün dışarıda çalışmaktadır. Öğle yemekleri ofiste yenmekte, ayrıca çalışanların iş nedeniyle ofis dışında oldukları günlerde yemek yiyebilmeleri için, bu amaçla kullanılan yemek kartlarına aylık kişi başına 250 TL yüklenmektedir. Ancak çalışanlar yemek kartlarına yatan bu tutarlarla yemek yemekte, marketten gıda alışverişi yapmaktadırlar. Diğer taraftan Zeynep Hanım her bir çalışanı için bireysel emeklilik sistemine aylık 500 TL ödeme yapmaktadır. (Çalışan ve işveren açısından ayrı ayrı değerlendirme yapılacaktır) **(2 Puan)**

2) Zeynep Hanım bir giyim mağaza zinciri için devamlı surette çocuk kıyafeti tasarımları üretmekte ve bu tasarımları Kültür ve Turizm Bakanlığına başvurarak 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu kapsamında tescil ettirmektedir. Zeynep Hanım'ın bu işten 2021 yılında elde ettiği hasılat 770.000 TL olup, tamamı üzerinden % 17 oranında tevkifat yapılmıştır. Zeynep Hanım'ın bu işi için katlandığı tek gideri bir atölye için ödediği yıllık (brüt) 30.000 TL kiradan ibarettir. Vergi mükellefiyeti bulunmayan bir gerçek kişiden kiraladığı bu atölye için ödediği kiralar üzerinden vergi tevkifatı yapmamıştır. **(2 Puan)**

3) Zeynep Hanım'ın diş hekimliği mezunu oğlu bir muayenehane açmak istemektedir. Zeynep Hanım bir arkadaşının oğlunun da aynı durumda olduğunu görmüş ve ikisini tanıştırmış, ortak muayenehane açmalarına yardım etmiştir. Gençler, Zeynep Hanım'a ait (emlak vergi değeri 1.000.000 TL olan) bir daireyi 5 yıl boyunca bedelsiz kullanacaklardır. Diş hekimliği için ihtiyaç duyulan koltuk vb. gereçler de Zeynep Hanım tarafından 400.000 TL harcanarak alınmıştır. Genç diş hekimleri bu eşyaları da 5 yıl boyunca bedelsiz kullanacaklar, 5 yılın sonunda muayenehane için eşyalı olarak bir kira bedeli belirlenerek Zeynep Hanım'a ödenmeye başlanacaktır. Faaliyetin ilk 5 yılında ise elde ettikleri net kârın 1/3'ünü Zeynep Hanım'a ödeyeceklerdir. 2021 yılında Zeynep Hanım'a bu şekilde kazanç üzerinden ödenen brüt tutar 200.000 TL'dir. (Alınan diş tedavi koltuğu vb. gereçlerin faydalı ömrü 10 yıldır) **(5 Puan)**

4) Mali Müşavir Zeynep Hanım İspanya'da 2010 yılında 500.000 TL karşılığında iktisap etmiş olduğu gayrimenkulü konut olarak kiraya vermiş ve 2021 yılında toplam 45.000 TL kira geliri tahsil etmiştir. 2021 yılında 16.000 TL karşılığında bu konutun zeminini halı ile kaplatmıştır. Ayrıca kiracı tarafından 50.000 TL'ye kalorifer altyapısı yenilenmiş, bu tutar ödenen kiradan mahsup edilmiştir. (Mahsup sonrası tahsil edilen kira 45.000 TL) Yine kiracı tarafından (kendi cebinden) 15.000 TL'ye duvara gömülü şömine yaptırılmış, bu harcamanın kiradan düşülmemesine karar verilmiştir. Zeynep Hanım bu konut için gerçek gider yöntemini tercih etmiş, İspanya'da 2.000 TL emlak vergisi ve 20.000 TL gelir vergisi ödemiştir. Başkaca gideri bulunmamaktadır. Amortisman oranı % 2'dir. **(3 Puan)**

5) Zeynep Hanım yıllardır ikamet ettiği konut için 4.000 TL kira ödemesi yapmaktadır. Ayrıca kendisine ait mesken niteliğinde bir taşınmazını bir anonim şirkete lojman olarak kullanılmak üzere, 01/07/2021 tarihinde kiraya vermiş ve her ayın 1'inde (brüt) 10.000 TL tutarında kira tahsil etmiştir. Lojmanda şirketin finans müdürü ailesiyle birlikte ikamet etmektedir. Zeynep Hanım yıl boyunca ödediği toplam 48.000 TL kira tutarını gerçek gider kapsamında söz konusu kira gelirinden indirmiş ve (bu kira gelinine yönelik başkaca gideri de olmadığından) geriye kalan 12.000 TL'yi beyannamesine gayrimenkul sermaye iradı olarak yansıtmıştır. **(2 Puan)**

6) Zeynep Hanım, sahip olduğu bir daireyi 2020 yılında, bir avukatlık şirketine ofis olarak kiraya vermiştir. Kiracı şirket 2020 yılında ödemesi gereken net 32.000 TL kira tutarı için Zeynep Hanım'a 10.01.2021 vadeli çek vermiştir. Şirket bu tutarı 2020 yılında kira gideri olarak tahakkuk ettirmiş ve üzerinden 7.000 TL tevkifat tutarı beyan ederek ödemiştir. Zeynep Hanım çek tutarını vadesinde tahsil etmiş, brüt kira

tutarını (40.000 TL) 2021 yılı beyannamesine dahil etmiştir. Bu gayrimenkul için gerçek gider olarak iktisap bedelinin % 5'i olan 40.000 TL dikkate alınmıştır. Zeynep Hanım 2021 yılında iki yıllık kira gelirini beyan ettiği için gider olarak da iki yıllık (80.000 TL) tutarı dikkate almıştır. Ayrıca kiracı şirket tarafından vergi dairesine 7.000 TL olarak ödenmiş bulunan tevkifatın hatalı beyan edildiği gerekçesiyle, doğru tutar olan 8.000 TL tutarını 2020 yılı beyannamesinde, diğer gelirleri üzerinden hesaplanan vergiden mahsup etmiştir. (5 Puan)

7) Zeynep Hanım, Hentbol hakemliği yapmaktadır. Kendisine Türkiye Kadınlar Hentbol Süper Liginde (en üst lig) yönettiği maçlar için 60.000 TL, Romanya'da yapılan Avrupa şampiyonası kapsamında yönettiği maçlar dolayısıyla ise 30.000 TL ödeme yapılmıştır. Her iki tutar üzerinden de gelir vergisi tevkifatı yapılmamıştır. (2 Puan)

8) Zeynep Hanım serbest bölgede bulunan (S) şirketinde haftada yarım gün ücretli olarak çalışmakta ve kendisine ödenen ücret nedeniyle aylık 5.000 TL gelir vergisi matrahı oluşmaktadır. Bu matrah üzerinden hesaplanan 15.000 TL gelir vergisi, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesi çerçevesinde terkin edilmektedir. Aynı zamanda bir Bakanlığın ilişkili kuruluşları olan (A) ve (B) Kurumlarında yönetim kurulu üyeliği yapmakta, (A) Kurumundan aylık (brüt) 20.000 TL, (B) Kurumundan ise aylık (brüt) 30.000 TL huzur hakkı almaktadır. 2021 yılının tümünde bu iki kurumdan alınan huzur hakkı üzerinden kesilen gelir vergisi tutarı toplam 250.000 TL olmuştur. (Söz konusu gelirlerin beyan durumu ve yapılan uygulamaların doğruluğu değerlendirilecek, meslek hukuku yönünden değerlendirme yapılmayacaktır) (3 Puan)

9) Zeynep Hanım serbest bölgede bulunan (S) şirketini kendi müşterisi olan bir başka şirketle bir araya getirerek bir iş anlaşması yapmalarına vesile olmuş ve bu sebeple (S) şirketinden 15.000 TL ödeme almıştır. Bu tutar ödendiği ayda ücret matrahına dahil edilmiş ve üzerinden hesaplanan gelir vergisi, bir önceki soruda bahsedilen istisna nedeniyle beyanname üzerinde terkin edilmiştir. (2 Puan)

10) Zeynep Hanım'ın arkadaşı Nazım Bey manda yetiştirmekte, elde ettiği sütlerden kendi işletmesi içinde manda yoğurdu ve peyniri üretmektedir (Hayvan sayısı işletme büyüklüğü ölçülerini aşmamaktadır). 12 yaşında bir adet kamyonete sahiptir. Nazım Bey, haftada bir kurulan semt pazarında kendilerine ayrılan bölüme bu ürünlerin satışını yapmaktadır. Pazarda kullanılan alan için Belediyeye aylık kira ödenmektedir. Nazım Bey zaman zaman başka bir çiftçinin ürettiği benzer ürünleri de burada satmakta, bu satışlardan herhangi bir komisyon geliri almamaktadır. Zeynep Hanım bu işte Nazım Bey ile ortaktır. Hayvanların alımı ve giderleri için yapılan masraflara katılmakta, zaman zaman da işlerin yapılmasına yardım etmektedir. 2021 yılında bu şekilde eline geçen pay bedeli 120.000 TL'dir. (3 Puan)

11) Zeynep Hanım vergi dairesine başvurarak GVK 20/B maddesi çerçevesinde istisna belgesi almış, bu belgeyle bankaya başvurarak bir banka hesabı açtırmıştır. Yazılım konusunda uzman olan kızını istihdam ederek bir mevzuat takip yazılımı geliştirmiştir. Bu yazılımın bilgisayarlarda kullanımı için geliştirilmiş olan versiyonunun satışını popüler bir elektronik ticaret sitesi aracılığıyla gerçekleştirmektedir. Zeynep Hanım satış fiyatını oldukça makul tutmuş ve 2021 yılı boyunca (net) 120.000 TL hasılat elde etmiştir. Ayrıca kullanıcılardan bahşiş de kabul etmekte olup, aynı dönemde 35.000 TL bahşiş geliri elde etmiştir. Bu gelirlerin tamamı açılan banka hesabı aracılığıyla elde edilmiştir.

Ayrıca bu mevzuat programını telefon/tablet uygulaması haline getirmiş, elektronik uygulama paylaşım ve satış platformları aracılığıyla kullanıcıların erişimine sunmuştur. Bu uygulama dolayısıyla 2021 yılı boyunca banka hesabına toplam (net) 425.000 TL yatırılmıştır. Ayrıca elektronik uygulama satış platformu 10.09.2021 tarihinde kendisine içerik üretimleri dolayısıyla 15.000 TL değerinde bir cep telefonu göndermiştir. O da telefonu kızına hediye etmiş, bu konuda başkaca işlem yapmamıştır. 2021 yılının son geçici vergi döneminde banka hesabına (net) 85.000 TL yatırılmıştır.

Bu iş için kızına aylık 8.000 TL (4.000 TL bilgisayar programı için, 4.000 TL telefon/tablet uygulaması için) ücret ödemektedir. Bu ücret ödemesi için yıl boyunca gelir vergisi tevkifatı beyan etmemiştir. (Geçici vergi yönünden de değerlendirme yapılacaktır) (5 Puan)

12) Zeynep Hanım mali müşavir arkadaşının müşterisinden aldığı 11.12.2020 vadeli ve 100.000 TL bedelli senedi 2020 yılında, 90.000 TL karşılığında devralmıştır. Amacı arkadaşının acil nakit ihtiyacını karşılamaktır. Zeynep Hanım bu senedi 03.01.2021 tarihinde tahsil edebilmiş ve senet bedelinin tamamı kendisinde kalmıştır. (2 Puan)

5

13) Zeynep Hanım'ın 23 yaşındaki küçük oğlu (N) Vakfına bağlı (N) Üniversitesinde okumaktadır. Zeynep Hanım 2021 yılında oğlunun okuluna 80.000 TL ödemiş olup, bu tutarın 10.000 TL'si okul ücretine dâhil olan yemek bedelidir. Ayrıca oğlunun kaldığı öğrenci evinin kirası için 30.000 TL, bu evin elektrik, su ve ısınma giderleri için 15.000 TL ve servis taşımacılığı firmasına 8.000 TL, müzik kursuna 3.000 TL ödeme yapmıştır. Bu harcama tutarlarının tamamı KDV dâhil olup, Vergi Usul Kanunu'nun öngördüğü biçimde belgelendirilmiştir. (2 Puan)

SORU III: Gelir İdaresi Başkanlığınca bildirim zorunluluğu getirilen "Gerçek Faydalanıcı" kavramı ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında kullanılan "Gerçek Lehdar" kavramlarını karşılaştırarak değerlendiriniz. Gerçek faydalanıcı bildirim yükümlülüğünün amacını tartışınız.

Gerçek lehdar kavramının temettü vergilemesindeki önemini çifte vergilendirme hukuku çerçevesinde örneklendirerek anlatınız, konuyla ilgili temel kavramları tanımlayınız. (10 Puan)

SORU IV: Emek A.Ş.'nin 31.12.2021 tarihli bilançosunda "Bankalar Hesabının" bakiyesinde; (A) Bankasında bulunan 500.000 USD, (B) Bankası'nda bulunan 600.000 EURO ve (C) Bankasında bulunan 400.000 EURO olmak üzere üç ayrı döviz tevdiat hesabı bulunmaktadır. Başkaca döviz tevdiat hesabı bulunmayan Emek A.Ş.'nin söz konusu hesaplarında gerçekleşen hareketler aşağıdaki gibidir.

(A) Bankası USD Hesabı

İşlem Tarihi	İşlem Türü	Döviz Tutarı	Kur	TL Tutarı	Döviz Bakiyesi
1/10/2021	Döviz alış	900.000	8,8785	7.990.650	900.000
8/11/2021	Döviz satış	-500.000	9,7000	-4.850.000	400.000
17/11/2021	Gelen havale	100.000	10,1671	1.016.710	500.000
25/11/2021	Giden havale	-400.000	12,6082	-5.043.280	100.000
18/12/2021	Gelen havale	400.000	15,2118	6.084.720	500.000
31/12/2021	Kapanış		12,9775	6.488.750	500.000

6

(B) Bankası EURO Hesabı

İşlem Tarihi	İşlem Türü	Döviz Tutarı	Kur	TL Tutarı	Döviz Bakiyesi
3/11/2021	Döviz alış	300.000	11,0413	3.312.390	300.000
7/11/2021	(C) Bankasındaki hesaptan gelen havale	100.000	11,1995	1.119.950	400.000
19/11/2021	Giden havale	-100.000	12,1224	-1.212.240	300.000
13/12/2021	Gelen havale	300.000	15,6094	4.682.820	600.000
31/12/2021	Kapanış		14,6823	8.809.380	600.000

(C) Bankası EURO Hesabı

İşlem Tarihi	İşlem Türü	Döviz Tutarı	Kur	TL Tutarı	Döviz Bakiyesi
1/10/2021	Döviz alış	800.000	10,2933	8.234.640	800.000
5/10/2021	Döviz satış	-400.000	10,2822	-4.112.880	400.000
7/11/2021	(B) Bankasındaki hesaba havale	-100.000	11,1995	-1.119.950	300.000
14/12/2021	Giden havale	-200.000	16,0663	-3.213.260	100.000
20/12/2021	Gelen havale	300.000	18,5044	5.551.320	400.000
31/12/2021	Kapanış		14,6823	5.872.920	400.000

Emek A.Ş. 11.02.2022 tarihinde yaptığı başvurularla, (A) Bankasında bulunan 500.000 USD ve (B) Bankasında bulunan 600.000 EURO'yu 1211 sayılı TCMB Kanunu'nun 4/3 üncü maddesi hükmüne istinaden TL mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşümü kuru üzerinden TL'ye çevirmiştir. Mükellef Kurumun 2021 yılının son vergilendirme dönemine ilişkin geçici vergi beyanında, kur farkı gelirleri için yararlanacağı istisna tutarını hesaplayınız. (8 Puan)

(Handwritten signatures and initials)

SINAV KOMİSYONU CEVAPLARI

Cevap I:

1) 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "Zarar Mahsubu" başlıklı 9 uncu maddesinde;

"(1) Kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek şartıyla aşağıda belirtilen zararlar indirim konusu yapılır.

a) Beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar.

Kanunun 20 nci maddesinin birinci fıkrası çerçevesinde devralınan kurumların devir tarihi itibariyle öz sermaye tutarını geçmeyen zararları ile 20 nci maddenin ikinci fıkrası kapsamında gerçekleştirilen tam bölünme işlemi sonucu bölünen kurumdaki öz sermayesinin devralınan tutarını geçmeyen ve devralınan kıymetle orantılı zararın indirilmesinde aşağıdaki şartlar ayrıca aranır:

(1) Son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması.

(2) Devralınan kurumun faaliyetine devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam edilmesi."

hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanununun 19 uncu maddesinin birinci fıkrasında, birleşme sonucunda infisah eden kurum ile birleşilen kurumun kanuni ve iş merkezlerinin Türkiye'de bulunması ve münfesih kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerinin, birleşilen kurum tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilançosuna geçirilmesi şartıyla gerçekleşen birleşmelerin devir hükmünde olduğu, ikinci fıkrasında ise kurumların birinci fıkradaki şartlar dâhilinde **tür değiştirmelerinin de devir hükmünde olduğu** belirtilmiştir.

Soruda aktif ve pasifiyle birlikte kül halinde devralınan Limited Şirket tarafından son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması ve nevi değişikliği sonucu kurulan Üreten A.Ş.'nin, Limited Şirketin faaliyetine devrin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam etmesi kaydıyla, Limited Şirketin devir tarihi itibariyle öz sermaye tutarını geçmeyen zararlarını (500.000 TL) kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapması mümkündür. İndirimin aynı takvim yılına isabet eden hesap döneminde yapılmasında bir sakınca yoktur. Zira kurumlar vergisi beyanında hesap dönemi esas geçerlidir.

2) Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin (ğ) bendi ile Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleriyle ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50'sinin beyan edilen kurum kazancından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Konu ile ilgili olarak gerekli açıklamalara 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliğinin "10.5. Türkiye'den yurtdışı mukimi kişi ve kurumlara verilen hizmetler" başlıklı bölümünde yer verilmiştir. Buna göre, söz konusu indirim hükmünden yararlanılabilmesi için;

- Hizmeti veren şirketlerin ana sözleşmelerinde yazılı **esas faaliyet konuları arasında**, mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama faaliyetlerinin bir veya birkaçının **bulunması**,

- Hizmetin Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara verilmesi,

- Yapılan hizmet ile ilgili olarak düzenlenecek faturanın, yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum adına düzenlenmesi,

- Yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum için Türkiye'den verilen hizmetin, bu kişilerin ve/veya kurumların Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgisinin olmaması, verilen hizmetten yurt dışında yararlanılmış olması gerekmektedir.

Yine aynı Tebliğin "10.5.3.4. Esas faaliyet konusu dışındaki gelirler" başlıklı bölümünde;

"İlgili şirketlerin esas faaliyet konusu dışındaki işlemlerinden elde ettikleri gelirleri ile olağandışı gelirlerinin indirim kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir..." ifadesine yer verilmiştir.

Üreten A.Ş. Kanun'da aranan diğer koşulları sağlamakla beraber, ana sözleşmesinde yazılı olan esas faaliyet konuları dışındaki bir alanda (yazılım) hizmet sunduğu için bu indirimden yararlanamayacaktır. Diğer taraftan, Kanun'da ve Tebliğ'de hizmet bedelinin ödenmesi ve Türkiye'ye transferine yönelik bir koşul bulunmamaktadır. Bu hizmetle ilgili muhasebe kayıtlarının diğer işlerden ayrılarak izlenmesi ise isabetli bir yaklaşım olup, Tebliğ'in gereğidir.

3) Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde; kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Gelir Vergisi Kanununun "Bilanço Esasında Ticari Kazancın Tespiti" başlıklı 38 inci maddesinde ise; bilanço esasına göre ticari kazancın, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müsbet fark olduğu, bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce işletmeye ilave olunan değerlerin bu farktan indirileceği, işletmeden çekilen değerlerin ise farka ilave olunacağı, ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanunun 40 ve 41 inci maddeleri hükümlerine uyulacağı hükme bağlanmıştır. Anılan Kanunun 40 inci maddesinde ise; safi kazancın tespit edilmesinde indirilecek giderler sayılmış olup maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde de ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi kazancın tespitinde indirilebileceği hükme bağlanmıştır.

GVK'nin 70 inci maddesinde gayrimenkul sermaye iradının tarifi yapılmıştır. Kanunun 72 nci maddesinde, gayrimenkul sermaye iratlarında gayrisafi hasılatın 70 inci maddede yazılı mal ve hakların kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde o yıla veya geçmiş yıllara ait olarak nakden veya aynen tahsil edilen kira bedellerinin tutarı olduğu; ayın olarak tahsil edilen kiralardan Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre emsal bedeli ile paraya çevrileceği; kiracı tarafından gayrimenkulü genişletecek veya iktisadi değerini devamlı suretle arttıracak şekilde gayrimenkule ilave edilen kıymetlerin, kira müddetinin hitamında bedelsiz olarak kiralayana devrolunduğu takdirde, mezkur kıymetlerin kiralayana bakımından, bu tarihte aynen tahsil edilmiş sayılacağı, kıymetlerin emsal bedelinden düşük değerle devri halinde aradaki farkın bedelsiz devir sayılacağı hüküm altına alınmıştır.

Aynı maddenin dördüncü fıkrasında, kira olarak doğan alacağın başka şahsa temlikinin veya kiracısına olan borcu ile takasının tahsil hükmünde olduğu ifade edilmiştir. GVK'nin 94 üncü maddesinde ise vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar sayılmış olup maddenin (5/a) bendinde 70 inci maddede yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığında yapılan kira ödemelerinden %20 oranında kesinti yapılacağı, 96 ncı maddesinde ise vergi kesintisinin, 94 üncü madde kapsamına giren nakden veya hesaben yapılan ödemelere uygulanacağı, bu maddede geçen hesaben ödeme deyiminin, vergi kesintisine tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade ettiği, ücretler dışında kalan ödemelerde gayrisafi tutarlar üzerinden yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Buna göre; Üreten A.Ş. ile Hasan Bey arasında yapılan işlemlerin, **Şirket tarafından Hasan Bey'e bina teslimi ve peşin olarak aynı kira ödemesi** olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Sözleşmeye göre inşa edilen binanın özel maliyet bedeli olarak dikkate alınması mümkün değildir. Binanın tamamlandığı veya fiilen kullanılmaya başlandığı tarih itibarıyla, Hasan Bey'e bina tesliminin yapıldığı kabul edilmelidir.

İnşa edilen bina için yapılan harcamaların emsale uygun bir kâr marjı ile arsa sahibi şahsa fatura edilerek bina yapım hizmeti karşılığı alacak olarak kayıtlara intikal ettirilmesi ve yapım hizmeti nedeniyle oluşan kazancın kurum kazancına dâhil edilmesi gerekmektedir.

Diğer yandan; alacak olarak kayıtlara intikal ettirilen tutarın, binanın kullanılmaya başlandığı tarihi izleyen kira süresine bölünmek suretiyle hesaplanan kısmının ilgili yıllar itibariyle kira gideri olarak alacak tutarından düşülmesi ve safi kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir. Son olarak; bu tutarların net kira ödemesi olarak dikkate alınması ve vergi mükellefiyeti bulunmayan Hasan Bey adına, ilgili dönemlerde, brüt tutarlar üzerinden GVK'nin 94 üncü maddesine göre gelir vergisi kesintisi beyan edilmesi gerekmektedir.

4) 3213 sayılı Maden Kanunu'na göre maden ruhsat sahibi işletmelerin yaptıkları ocakbaşı üretim miktarları üzerinden, devlet hakkı payı ödemeleri gerekmektedir. Devlet Hakkının hesabı ve beyanı ile ilgili hususlar ise aynı Kanununun 14 üncü maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, maden satış tutarları üzerinden hesaplanan devlet hakkının beyanı ve ödemesi bir sonraki yıl içerisinde gerçekleşmektedir.

Devlet hakkının gider yazılacağı dönem konusu öteden beri tartışma konusu olagelmıştır. Maliye Bakanlığının görüşü, devlet hakkı tutarlarının fiilen ödendiği dönemde giderleştirilmesi yönündedir. Bu görüşün dayanakları aşağıdaki gibidir.

Ticari kazancın tespitinde iki temel ilke geçerlidir. Bunlar "dönemsellik" ve "tahakkuk esası" ilkeleridir. Tahakkuk esası ilkesinde, gelir veya giderin miktar veya mahiyet itibariyle kesinleşmiş olması, yani geliri veya gideri doğuran işlemin tekemmül etmesinin yanı sıra, miktarının ve işlemde kaynaklanan alacağın veya borcun ödeme şartlarının da belirlenmiş olması gereklidir. Bu esas dikkate alındığında bir gelir veya gider unsurunun, özel bir düzenleme bulunmadığı sürece, mahiyet ve tutar itibariyle kesinleştiği dönem kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir. Bu çerçevede, Maden Kanunu'na göre yapılan devlet hakkı ödemelerinin de fiilen ödendiği dönemin gideri olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Üreten A.Ş.'nin rödovans sözleşmesine istinaden kiralamış olduğu mermer ocağı sebebiyle ruhsat sahibi şirket adına yapmış olduğu devlet hakkı ödemelerini, fiilen ödeneceği 2022 yılında, ticari kazancın elde edilmesi ve idamesine yönelik genel gider olarak dikkate alması mümkündür. Bunun için, ödenen devlet hakkı tutarlarının ruhsat sahibi şirket tarafından düzenlenecek fatura ile Üreten A.Ş.'ye yansıtılması uygun olacaktır.

5) İş Ortaklığının gerçekleştirdiği iş yıllara yaygın inşaat işi olduğu için, bu işten elde edilen kazancın GVK'nin 42 ve 43 üncü maddeleri gereğince, işin bittiği 2021 hesap döneminin kazancı olarak dikkate alınması gerekmektedir.

KVK'nin 12 nci maddesinde, "örtülü sermaye" hükmüne yer verilmiş olup, kurumların ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmının ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılacağı; 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde ise, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin kurum kazancının tespitinde gider yazılamayacağı hükmüne yer verilmiştir. İş ortaklıkları KVK'nin 2 nci maddesinde sayılan mükellefler arasında olup, örtülü sermaye uygulamasında ayrı bir birim olarak değerlendirilmektedirler.

Aynı Kanununun 12 nci maddesinin yedinci fıkrasında, örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarların, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulanmasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacağı, daha önce yapılan vergilendirme işlemlerinin, tam mükellef kurumlar nezdinde yapılacak düzeltmede örtülü sermayeye ilişkin kur farklarını da kapsayacak şekilde, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre

düzeltilmesi ve bu düzeltmenin yapılması için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olmasının şart olduğu hüküm altına alınmıştır.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin “12. Örtülü Sermaye” başlıklı bölümünde konu ile ilgili ayrıntılı açıklamalar yer almakta olup anılan Tebliğin; “12.4.1. Borç verenin tam mükellef kurum olması” başlıklı alt bölümünde,

“Kullanılan borç nedeniyle, geçici vergi dönemi içinde örtülü sermaye şartlarının gerçekleşmesi halinde, o dönemde daha önce borç alan kurum tarafından giderleştirilen faiz, kur farkı ve benzeri giderler, bu işlemin yapıldığı geçici vergi döneminde hesaben gerekli düzeltmeye tabi tutulabilecektir. Borç veren kurum tarafından da aynı dönem içinde düzeltme yapılabilmesi mümkündür.

Düzeltilmenin, gider yazılan geçici vergi döneminden sonra yapılması halinde, borç alan kurum tarafından verilen düzeltme beyannamesi ile tahakkuk eden vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartıyla, borç veren kurum tarafından da (bir sonraki geçici vergi döneminde) düzeltme yapılabilir.

Borç veren tarafından düzeltme yapılırken, faiz gelirlerinden örtülü sermayeye isabet eden kısımlar kâr payı geliri olarak dikkate alınacak ve şartların varlığı halinde iştirak kazançları istisnası olarak vergiden istisna edilecek; ...

Hesap dönemi kapandıktan sonra örtülü sermaye kullanan kurumun yapacağı düzeltme talebi, vergi dairesince Vergi Usul Kanunu uyarınca değerlendirilip sonuçlandırılacaktır. Bu düzeltme sonucu tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması halinde, karşı tarafın da gerekli düzeltme işlemini kendiliğinden yapması mümkün olacaktır.” açıklamalarına yer verilmiştir.

İdarenin vermiş olduğu özgelere, buradaki dayanak noktasının; örtülü sermaye kullanan kurumda dağıtılabilecek kâroluşmaması halinde, ödenen faizlerin alınmış kâr payı sayılmayacağı hususu olduğu anlaşılmaktadır. Diğer taraftan, aynı geçici vergi dönemi içerisinde yapılacak düzeltme işlemleri için Kanun’da ve Tebliğ’de ödeme şartı aranmamış gibi yorum yapılabilmektedir. Ancak buradaki amaç, hesap dönemi sonunda verilecek beyannamede son hali verilmek üzere; geçici mahiyette bir düzeltme işlemidir. Yıllık beyannamenin verilmesiyle beraber, ödeme şartı devreye girecektir.

Soruda verilen İş Ortaklığının yürüttüğü yıllara yaygın inşaat işi için geçici vergi yükümlülüğü bulunmamaktadır. Bu çerçevede, geçici vergi dönemi yerine hesap dönemi itibariyle değerlendirme yapılması Kanunun ruhuna uygun düşecektir. 2021 yılında ödenen faiz tutarının (600.000 TL) tebliğde yer alan açıklama çerçevesinde, Üreten A.Ş. bünyesinde düzeltmeye konu edilebileceği öne sürülebilir. Ancak iş ortaklığı bünyesinde hesap dönemi sonunda dağıtılabilecek kâr oluşmadığı için düzeltme yapılamayacaktır. 2020 yılında ödenen 300.000 TL faiz tutarı da Üreten A.Ş. açısından hesap dönemi kapandıktan sonra yapılacak bir düzeltme işlemini gerektirdiği için, karşı kurumda tarhiyat ve ödeme işlemi aranacak, düzeltme yapılması mümkün olmayacaktır.

6) KVK’nin 5-1/f bendine göre; bankalara borçları nedeniyle kanunî takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin sahip oldukları taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının bu borçlarına karşılık bankalara veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı kurumlar vergisinden müstesnadır. 1 Seri Nol’lu KVK Genel Tebliğinde de vurgulandığı üzere; bu istisnadan yararlanacak olan kurumların, **bankalara borçları nedeniyle 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu hükümleri uyarınca kanuni takibe alınmış olması** veya TMSF’ye borçlu durumda olmaları gerekmektedir. Soruda verilen olayda ise kanuni takip süreci başlamamış, yalnızca banka tarafından uyarıcı mahiyette bir yazı gönderilmiştir. Dolayısıyla Kanunun 5-1/f maddesinde düzenlenen istisnadan yararlanılması mümkün değildir.

Diğer taraftan, aynı Kanunun 5-1/e maddesinde düzenlenen taşınmaz ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları satış kazancı istisnası açısından da değerlendirme yapılması

gerekmektedir. Söz konusu maddede, kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 75'lik (taşınmazlar için % 50) kısmının kurumlar vergisinden müstesna olduğu, bu istisnanın satışın yapıldığı dönemde uygulanacağı ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmının satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulmasının ve satış bedelinin satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesinin şart olduğu, bu sürede tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerin ziyaa uğramış sayılacağı, aynı şekilde istisna edilen kazançtan beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen kısmına uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerin de ziyaa uğramış sayılacağı, menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançların istisna kapsamı dışında olduğu hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan, 76 seri numaralı GVK Sirkülerinde; “*Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü'nün 16.03.2010 gün ve 2010/4-1697 No.lu Genelgesinde, cins değişikliği (cins tashihi), bir taşınmaz malın cinsinin, yapısız iken yapılı veya yapılı iken yapısız hale; bağ, bahçe, tarla vb. iken arsa, arazi iken, bağ, bahçe vb. duruma dönüştürmek için paftasında ve tapu sicilinde yapılan işlem olarak tanımlanmıştır.*

Arazi vasfında iktisap edilen gayrimenkulün belediyelerce ifraz ve taksim işlemine tabi tutularak satılması halinde iktisap tarihi olarak arazinin iktisap edildiği tarih değil, belediyenin ifraz işlemi sonucu arsa vasfını kazanarak, cins tashihi yapıldığı tarihin esas alınması gerekir.” açıklamasına yer verilmiştir.

Soruda, bankaya devredilen arsanın iktisap tarihi olarak cins tashihi tarihinin esas alınması gerekmektedir. Bu olayın inşa edilen binalarda çeşitli sebeplerle cins tashihi gecikmesi durumuyla karıştırılmaması gerekmektedir. Dolayısıyla satılan arsa için iki yıl elde tutulma şartı gerçekleşmemiştir. Bu sebeple, Üreten A.Ş.'nin bankaya devrettiği arsa için Kanunun 5-1/e maddesinde düzenlenen istisnadan da yararlanılamayacaktır. Arsanın ticari amaçla elde tutulup tutulmadığının tartışılmasına ihtiyaç kalmamaktadır. 5.000.000 TL satış kârının kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gerekir.

7) KVK'nin 5-1/h bendinde; yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin “5.9. Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançlarda istisna” başlıklı bölümünde;

“Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendi ile yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye’de genel sonuç hesaplarına aktarılan kazançlar, herhangi bir koşula bağlanmaksızın kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

...

Benzer şekilde, anılan fıkranın (h) bendi ile de yurt dışında bulunan işyerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla yapılan ve yurt dışında vergilendirilen inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançların (vergi yükü oranına bakılmaksızın), ayrıca yurt içinde de vergilendirilmesinin önüne geçilmesi amacıyla bu kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

...

Teknik hizmetlerden elde edilen kazançların da anılan istisnadan yararlanabilmesi için bu işlerin yurt dışında bulunan işyerleri veya daimi temsilciler aracılığıyla yapılması; yurt dışında ayrıca bir işyeri veya daimi temsilci olmadan yapılan teknik hizmetlerin, hizmet ihracatı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Ayrıca, teknik hizmetlerin yurt dışındaki inşaat, onarım ve montaj işlerine bağlı olarak yapılma şartı bulunmamaktadır.

İnşaat, onarım ve montaj işlerinin yurt dışında gerçekleştirilmesi için bir işyeri bulunması gerekirken, bu işlere bağlı teknik hizmetlerin yurt dışında herhangi bir işyeri olmaksızın Türkiye’den gerçekleştirilebilmesi de mümkün olabilmektedir. Proje hazırlanması gibi teknik hizmetler, inşaat ve onarma işinin tamamlayıcı bir unsuru olmasına karşın; kurumların yurt dışında devam eden bir inşaat ve onarma işi olmadığı ya da ayrıca bir işyeri veya daimi temsilci bulundurulmadığı durumlarda, bu faaliyetin ihracat olarak değerlendirilmesi gerekmekte olup yurt dışındaki inşaat işine bağlı olarak Türkiye’de yapılan teknik hizmetlerden sağlanan kazançların bu istisnadan yararlandırılması mümkün bulunmamaktadır. ...

Bu istisnanın uygulanması açısından, yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançların Türkiye’ye getirilmesi zorunluluğu bulunmamaktadır. Söz konusu kazançların Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi istisnadan yararlanması için yeterlidir.

Öte yandan, yurt dışındaki şubelerden elde edilen kazançların genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesinde, faaliyette bulunulan yabancı ülkenin mevzuatına göre hesap döneminin kapandığı tarih itibarıyla ilgili ülke mevzuatına göre tespit edilen faaliyet sonucu, Türkiye’de de aynı tarih itibarıyla genel sonuç hesaplarına kaydedilecektir. Bu hususun Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesinde, kazancın kambiyo mevzuatına göre fiilen Türkiye’ye getirilmesinin herhangi bir etkisi olmayacaktır. Faaliyette bulunulan yabancı ülkede kazançta tasarruf edilebilmesi yeterlidir.

Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazanç, hesaplara intikal ettirilmesi gereken tarihte T.C. Merkez Bankasının o gün için tespit ve ilan ettiği döviz alış kurlarıyla değerlendirilecektir. T.C. Merkez Bankasınca tespit ve ilan olunmayan yabancı paralarda ise Maliye Bakanlığının Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit ve ilan ettiği kurlar dikkate alınacaktır.”

açıklamalarına yer verilmiştir.

Teknik hizmetler için istisnadan yararlanılması bakımından önemli olan husus, bu hizmetlerin yurtdışında bulunan bir işyeri veya daimî temsilci aracılığıyla verilmesi ve kazancın Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikalidir. Kanun’da ve Tebliğ’de bu hizmetlere ilişkin faturaların yurtdışında düzenlenmesi veya bu işlerle ilgili muhasebe kayıtlarının yurtdışında tutulması gibi bir şart öne sürülmemiştir. Mükellef Kurumun bu işle ilgili gelir ve giderlerini diğer işlerden ayrı tutması ve genel giderlerden bu işe pay vermesi isabetli olmuştur. Bu işten elde edilen kazancın Suudi Arabistan’da hesap döneminin kapandığı tarih itibarıyla değerlendirilmiş olması Tebliğ’de yapılan açıklamalara uygundur. İstisna uygulamasında yurtdışında katlanılan vergi yükünün bir öneminin bulunmadığı da dikkate alındığında, Mükellef Kurumun söz konusu istisnadan yararlanmasında bir sakınca bulunmamaktadır.

GVK’nin 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde yer alan parantez içi hüküm uyarınca, Mükellef Kurumun götürü gider uygulamasından yararlanması mümkündür. Diğer bir bakış açısıyla, bu konu kazancın elde edildiği ülke mevzuatını ilgilendirmektedir. Zira, ilgili ülke mevzuatı uyarınca hesap dönemi kapandığında, oradaki mevzuata göre teşekkül eden kazanç Türkiye’de genel sonuç hesaplarına kaydedilmektedir. Burada önemli olan, genel giderlerden bu işe verilen payların ve götürü gider olarak dikkate alınan belgesiz giderlerin istisna kazançla ilişkin olmaları nedeniyle; diğer kazançlardan indirilmemesidir.

8) GVK’nin 42 nci maddesinin birinci fıkrasında, *"Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kâr ve zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak mezkur yıl beyannamesinde gösterilir."* hükmüne yer verilmiştir.

Bir işin 42 nci madde kapsamına girmesi için faaliyet konusu işin, inşaat ve onarma işi olması, işin taahhüde bağlı olarak yapılması ve birden fazla takvim yılına sirayet etmesi gerekmektedir.

KVK’nin "Vergi kesintisi" başlıklı 15 inci maddesinin birinci fıkrasında belirtilen kişi, kurum ve kuruluşların, yine aynı fıkrafta bentler halinde sayılan ödemeler üzerinden, avanslar da dâhil olmak

üzere, istihkak sahiplerinin kurumlar vergilerine mahsuben vergi kesintisi yapmak zorunda oldukları hükme bağlanmış olup, anılan fıkranın (a) bendinde; Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılacağı hükmüne yer verilmiştir.

Genel anlamı ile inşaat; malzeme ve işçilik kullanmak suretiyle meydana getirilen gayrimenkulün yapı kısmına ait faaliyetlerin tümünü kapsar. Onarım ise bir gayrimenkulün iskeleti dışında harap olan kısımların yeniden yapılması ile ilgili büyük ölçüdeki tamirat ve yenileme faaliyetlerini ifade eder. 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun "Tanımlar" başlıklı 4 üncü maddesinde; yapım işleri sayma yoluyla tanımlanmış olup, sondaj işleri de yapım işleri arasında değerlendirilmiştir. Buna karşın, mühendislik işleri kapsamında, zemin analizi amacıyla yapılan bir sondaj faaliyetinin söz konusu maddede yapım işleri arasında sayılan sondaj işlerinden farklı değerlendirilmesi gerekmektedir.

İdarenin vermiş olduğu görüşlerde de ifade edildiği üzere; mühendislik hizmetlerinin yanında, proje kapsamında olan inşaat işlerinin yapımının da üstlenilmesi halinde, işin bir bütün olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 42 nci maddesi kapsamına giren inşaat ve onarım işi olarak değerlendirilmesi gerekir. Ancak sorudaki olayda, inşaat ve mühendislik işleri ana sözleşmede iki ayrı aşama olarak yer almış ve yapılan alt yüklenici sözleşmesiyle işin sadece mühendislik kısmı alt yükleniciye devredilmiştir. Sorudaki en önemli husus, (M) Şirketinin tevkifat karışındaki durumunun Üreten A.Ş.'den bağımsız olarak değerlendirilmesidir. (M) Şirketinin durumunun bu çerçevede kendi içinde değerlendirilmesi sonucunda, bu Şirketin yaptığı işin inşaat işi (dolayısıyla yıllara yaygın inşaat işi) sayılmayacağı anlaşılmaktadır. Dolayısıyla Üreten A.Ş.'nin (M) Şirketine yapmış olduğu ödemelerden tevkifat yapmaması yerinde bir işlemdir.

9) 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 42 nci maddesinde; "Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kâr veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterilir." hükmü yer almaktadır.

Aynı Kanunun "İnşaat ve onarma işlerinde işin bitimi" başlıklı 44 üncü maddesinde de, inşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarihin, diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarihin bitim tarihi olarak kabul edileceği ve bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ve **her ne nam ile olursa olsun** elde edilen hasılatın, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kâr veya zararının tespitinde dikkate alınacağı belirtilmiştir.

Görüldüğü üzere, geçici kabul usulüne tabi yıllara yaygın inşaat işlerinde, geçici kabulün idarece onaylanmasıyla iş bitmiş sayılmakta ve bu tarihten sonra düzenlenen faturalar (hangi döneme ait olursa olsun, her ne nam ile olursa olsun) tevkifata tabi tutulmamaktadır. Üreten A.Ş. de bu anlamda doğru uygulamaya yapmıştır.

Diğer taraftan, GVK'nin mük. 120 nci maddesinde yer alan parantez içi hükümle, yıllara yaygın inşaat işlerinden elde edilen kazançlar geçici vergi kapsamı dışında tutulmuştur. Ancak işin tamamlanmış sayıldığı tarihten sonra elde edilecek kazançların yıllara yaygın inşaat kazancı olarak değerlendirilmesi mümkün değildir. Bu sebeple, soruda geçici kabul tutanağının idarece onaylandığı tarihten sonra yapılan hakediş dolayısıyla elde edilen kazancın ayrıştırılarak, içinde bulunulan geçici vergi döneminde beyana konu edilmesi gerekmektedir. Yani Üreten A.Ş. geçici kabulün onaylandığı tarihe kadar oluşan kazancını geçici vergi beyanına dâhil etmekle hata etmiştir. Geçici kabulün onaylanmasından sonra yapılan hakedişten doğan kazancı beyan etmesi ise isabetlidir. Ancak burada elde edilen hasılatı isabet eden maliyet ve gider unsurlarının ayrıştırılması gerekecektir.

10) Konuya ilişkin 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun madde gerekçesinde; "Aynı şekilde, elden çıkarılan taşınmaz veya iştirak hissesinden sağlanan likiditenin yine âtil hale dönüşmesine neden olacak şekilde fonksiyonel olarak benzer sabit kıymetlere kanalize edilmesi durumu, istisna

uygulanması ile sağlanması öngörülen amaca uygun düşmeyecektir. Örneğin, şehrin bir bölgesindeki kullanılmayan bir arazinin satılıp başka bir bölgeden bir süre sonra rant sağlamak amacıyla yeni bir arazi alınması durumunda, firmanın faaliyetleri açısından sağlanmış ekonomik katkı söz konusu olmayacağından, istisnanın amacına ters düşmektedir. Diğer taraftan, şehrin kenar mahallesinde bulunan bir binanın satılarak, şehir merkezinde faaliyet göstermek amacıyla merkezde bir bina alınması durumunda ise, firma faaliyetleri açısından açık bir ekonomik katkı söz konusu olduğundan istisna uygulamasının amacına uygun bulunmaktadır.” ifadelerine yer verilmiştir.

Bu istisnaya tam mükellef kurumların bağlı değerlerinin nakde çevrilerek, işletmelerin sağlam mali kaynaklara kavuşturulması ve maddenin gerekçesinde de açıkça belirtildiği üzere işletmelerin bağlı değerlerinin nakde dönüştürülmesi yoluyla aktif bir şekilde ekonomiye katılması, finansman sıkıntılarının giderilmesi, faaliyetlerinin öz kaynaklarla devam ettirilebilmesi ve mali yapılarının güçlendirilmesi amaçlanmıştır. Bir işletmenin bağlı değerlerinin satılarak sağlanan gelirin aynı veya başka bağlı değerler alınması için kullanılması halinde kanun koyucunun bu istisnaya gerçekleştirmeye çalıştığı amaç sağlanamayacaktır.

...

-“5.6.2.4.1. Taşınmazlar ile iştirak hisselerinin para karşılığı olmaksızın devir ve temlik, trampası ve kamulaştırılması” başlıklı bölümünde; “....Bu tür kıymetlerin mevcut borçlar karşılığında rızaen veya icra yoluyla devredilmesi işlemleri ile kamulaştırma işlemleri ise kurumların finansman olanaklarını artıracığından istisna uygulaması kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Düzenleme uyarınca, satış bedelinin satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi gerektiğinden ve kamulaştırma işlemleri ile ilgili özel bir belirleme yapılmadığından, kamulaştırma işlemlerinde satış bedeline ilişkin uyuşmazlıkların maddede yer alan iki yıllık tahsil süresi içinde sonuçlandırılarak, varsa ek olarak alınan bedelin %75’inin de (geç ödeme dolayısıyla alınan faiz ve benzeri unsurlar hariç) bu süre içinde fon hesabına aktarılması şartıyla, uyuşmazlığın son bulunduğu dönemde istisnadan yararlanılabilmesi mümkün bulunmaktadır.” açıklamalarına yer verilmiştir.

Türk Medeni Kanunu’nun 705 inci maddesinde; taşınmaz mülkiyetinin kazanılmasının, tescille olduğu; miras, mahkeme kararı, cebri icra, işgal, kamulaştırma hâlleri ile kanunda öngörülen diğer hâllerde, mülkiyet tescilden önce kazanılacağı, ancak bu hâllerde malikin tasarruf işlemleri yapabilmesi, mülkiyetin tapu kütüğüne tescil edilmiş olmasına bağlı olduğu hükme bağlanmıştır. Bu çerçevede; ilk aşamada, Üreten A.Ş.’ye ait taşınmazın bedeli olarak yapılan 2.000.000 TL bedel ve tapu tescilinin gerçekleştiği 12.05.2018 tarihi dikkate alınarak istisna uygulaması değerlendirilmelidir. İki yıl elde tutulma şartı sağlanmış olup, kamulaştırılan taşınmaz ticari amaçla elde tutulmamakta, Mükellefin faaliyetinde kullanılmaktadır.

Yukarıda aktarılan Tebliğ açıklamaları da dikkate alındığında; 23.08.2021 tarihinde ödenen 2.000.000 TL, iki yıllık süreden sonra tahsil edildiği için her halükârda istisna uygulaması dışında kalacaktır. İlk tahsil edilen 2.000.000 TL için izleyen yılda, kurumlar vergisi beyannamesi verilene kadar, 02.03.2020 tarihinde ödenen 3.000.000 TL için ise iki yıllık tahsil süresinin sonu olan 31.12.2020 tarihine kadar fona alma işleminin yapılması kaydıyla, toplam 3.600.000 TL istisnadan yararlanılabileceği şeklinde bir sonuca varılabilir. Ancak bu sonuç iki ayrı sebeple doğru olmayacaktır. Bir yandan uyuşmazlığın iki yıllık tahsil süresinden sonra, 2021 yılında sonuçlanması, istisna uygulamasına engeldir. Diğer yandan; Mükellef Kurumun kamulaştırılan taşınmazını, kendisine yapılan ilk iki ödeme (toplam 5.000.000 TL) tutarını kullanarak benzer mahiyette başka bir bağlı değere dönüştürmesi, Mükellef Kuruma Kanun gerekçesinde açıklanan biçimde ekonomik katkı sağlamayacaktır. Sonuç olarak bu işlemlerden elde edilen kazancın tamamının beyana tabi tutulması, istisnadan yararlandırılmaması gerekmektedir.

11) 7194 sayılı Kanun ile GVK’nin 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (1), (5) ve (7) numaralı bentlerine eklenen parantez içi hükümlerle, faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması ve çeşitli şekilde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, binek

otoların giderleri, amortismanları ve satın alma esnasında ödenen KDV ve ÖTV'lerinin gider yazılması hususunda sınırlamalar getirilmiştir. Buna göre binek oto kira giderlerinin 2021 yılında aylık olarak gider yazılabilecek kısmı 6.000 TL ile sınırlıdır. Yakıt ve diğer masrafların ise KDV dâhil bedelinin % 30'unun gider yazılması mümkün bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, KVK'nin 13 üncü maddesinde Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına yönelik hükümler yer almaktadır. Buna göre kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.

Sorunun gider kısıtlaması ve transfer fiyatlandırması olmak üzere iki ayrı yönden değerlendirilmesi gerekmektedir. Üreten A.Ş. yakıt hariç biçimde kiralama yapmış olsaydı, araç başına 4.000 TL kira ödenecek, yakıt masrafı olarak katılan giderler % 30 oranında kısıtlamaya tabi olacaktı. Mükellef Kurum, normal ve mutad olmayan bir uygulamayla aylık yakıt harcamasının 2.000 TL'lik kısmını kira bedeli içerisine dâhil ederek, bu tutarı kısıtlamaya tabi tutmaksızın gider yazmaktadır. Zira 2021 yılı için gider yazılabilecek kira tutarı sınırı 6.000 TL'dir. Ayrıca, (K) A.Ş.'nin faaliyet konusu araç kiralama olduğundan, kiralanan araçlar için bu şirket tarafından ödenen yakıt bedelleri gider kısıtlamasına tabi olmamaktadır. Mutat uygulamalara aykırı olarak yapılan (peçeleme sözleşmesi olarak değerlendirilebilecek olan) bu sözleşme sayesinde, Üreten A.Ş.'nin tükettiği yakıt bedeli tutarlarının gider kabul edilmeyecek olan kısımları, (K) A.Ş. aracılığıyla, kira bedeli adı altında giderleştirilmektedir. Bu tutarlar için her iki şirkette gider kısıtlaması uygulanmamaktadır. Oysa Vergi Usul Kanunu'nun 3 üncü maddesine göre vergilendirmede işlemlerin gerçek mahiyetine göre işlem yapılması gerekmektedir.

İlişkisiz kişilerden alınan 4.000 TL kira tutarına Mükellef Kurumun aylık ortalama yakıt tüketim tutarı olan 4.000 TL eklendiğinde, araç başına yakıt dâhil emsal kira bedelinin 8.000 TL olması gerektiği anlaşılmaktadır. Bu çerçevede (K) A.Ş. tarafından 8.000 TL yerine 6.000 TL üzerinden kiralama yapıldığı, bu şekilde Üreten A.Ş.'ye aylık/araç başına 2.000 TL kazancın transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü biçimde aktarıldığı sonucuna varılmaktadır. Bu aktarımın eleştiri konusu yapılabilmesi için hazine zararının varlığının da ortaya konması gerekmektedir.

Diğer taraftan, Üreten A.Ş.'nin kira adı altında ödediği tutarın (aylık/araç başına) 4.000 TL'sinin gerçek mahiyeti itibarıyla yakıt gideri olarak dikkate alınması ve % 30 oranında gider kısıtlamasına tabi tutulması gerekmektedir.

12) KVK'nin 19 ve 20 nci maddelerinde, devir, bölünme ve hisse değişimi hallerinde vergileme esasları düzenlenmiş olup, söz konusu hükümlere göre; birleşme işlemlerinin belirli koşullara uyularak gerçekleştirilmesi halinde, birleşmeden doğan kârlar hesaplanmamaktadır. Ancak Kanun'da yapılan düzenlemeler her iki kurumun kanuni veya iş merkezinin Türkiye'de bulunması halinde geçerli olup, yurt dışında, başka bir ülkede mukim iki şirket arasında gerçekleştirilen birleşme işleminin bu kapsamda değerlendirilmesi mümkün olmamaktadır.

Mükellef Kurumun gerçekleştirdiği işlemin iki ayrı teslim olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Elindeki (H) Şirketi hisselerini 10.05.2021 tarihinde geçerli kur üzerinden (100.000.000 X 0,06 X 9,98), 59.880.000 TL değerindeki (D) Şirketi hisseleri karşılığında devretmiştir. Alış bedeli 20.000.000 TL olan hisselerin satışı dolayısıyla (59.880.000 – 20.000.000) 39.880.000 TL kazanç oluşmaktadır. Bu noktada işlemin iki ayrı istisna karşısında değerlendirilmesi gerekmektedir. Bunlardan birisi, KVK'nin 5-1/c maddesinde düzenlenen istisnadır. Söz konusu düzenlemeye göre, kazancın elde edildiği tarih itibarıyla aralıksız en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının % 75 veya daha fazlası, kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki şirketlerin her birinin sermayesine en az % 10 oranında iştiraktan oluşan tam mükellefiyete tâbi anonim

şirketlerin, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kurum kazançları kurumlar vergisinden istisnadır. Soruda yer alan veriler itibariyle, Üreten A.Ş.'nin 100.000.000 TL'lik aktif toplamından dönen varlıklarının tamamının çıkarılması halinde dahi maddede aranan şartların sağlanmadığı görülmektedir. Zira Şirketin maddi olmayan duran varlıkları 20.000.000 TL tutarında olup, bu tutarın nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının % 75'ini sağlaması mümkün değildir.

Diğer taraftan, Kanun'un 5-1/e maddesinde düzenlenen ve yukarıda, (6) ve (10) numaralı yanıtlarda şartlarına genel olarak yer verilen istisna yönünden de değerlendirme yapılması gerekmektedir. Olayda her ne kadar elde tutma süresi gibi şartlar sağlanıyor gibi görünse de, (10) numaralı yanıtta olaya benzer biçimde, bir bağlı değer bir başka bağlı değerle değiştirilmekte, Şirketin finansal olanaklarında artış olmamaktadır. Dolayısıyla taşınmaz ve iştirak satış kazancı istisnasından yararlanılması da mümkün değildir.

13) Kurumlar Vergisi Kanununun "İndirimli kurumlar vergisi" başlıklı 32/A maddesinde; "(1) Finans ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar, iş ortaklıkları, taahhüt işleri, 16/7/1997 tarihli ve 4283 sayılı Kanun ile 8/6/1994 tarihli ve 3996 sayılı Kanun kapsamında yapılan yatırımlar ile rödovans sözleşmelerine bağlı olarak yapılan yatırımlar hariç olmak üzere, bu maddenin ikinci fıkrasında belirtilen ve Ekonomi Bakanlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşınca kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulur.

...

(6) Yatırımın faaliyete geçmesinden önce devri halinde, **devralan kurum**, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla indirimli vergi oranından yararlanır. Yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanmadan önce indirimli kurumlar vergisi uygulanan hallerde, yatırımın tamamlanıp işletilmeye geçilmemesi durumunda ikinci fıkranın (c) bendi uyarınca indirimli vergi oranı uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi ziyayı cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil edilir.

Yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçmesinden sonra devri halinde indirimli vergi oranından devir tarihine kadar devreden, devir tarihinden sonra ise devralan, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla yatırıma katkı tutarının kalan kısmı için yararlanır" hükümlerine yer verilmiştir.

2012/3305 sayılı Kararın geçici 8 inci maddesinde, "(1) Bu Karar ve daha önceki kararlara istinaden imalat sanayiine yönelik (US-97 Kodu:15-37) düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, 1/1/2017 ile 31/12/2018 tarihleri arasında gerçekleştirilecek[1] yatırım harcamaları için;

...

b) 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 yüzde yüz oranında ve yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına uygulanacak oranı yüzde yüz olmak üzere, teşvik belgesi üzerinde herhangi bir işlem yapılmaksızın uygulanır." hükmü yer almaktadır.

Bu hükümlere göre yatırımın faaliyete geçmesinden önce devri halinde, devralan kurum, ilgili mevzuatta belirtilen koşulları aynen yerine getirmek kaydıyla indirimli vergi uygulamasından yararlanabilecektir. Yatırımı faaliyete geçmeden devreden kurumun bu yatırım dolayısıyla indirimli vergi oranı uygulamasından yararlanamayacağı tabidir.

Soruda verilen olayda da, yatırım faaliyete geçmeden önce devredilmiştir. Üreten A.Ş. ise devraldıktan sonra yatırımı kısmen faaliyete geçirmiştir. Bu durumda Üreten A.Ş. söz konusu yatırım için hem yatırım döneminde diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazanç için; hem de yatırımın faaliyete geçen kısmından

elde edilen kazanç için indirimli kurumlar vergisinden yararlanabilecektir. Yatırım döneminde yararlanılabilecek katkı tutarının hesabında söz konusu yatırımın devralınması için yapılan harcama tutarının değil, yatırımı gerçekleştiren Ovacık A.Ş. tarafından teşvik belgesi kapsamında yapılan yatırım harcamalarının dikkate alınması gerekmektedir. Ovacık A.Ş. ise yatırımı faaliyete geçmeden önce devrettiği için, daha önce yararlandığı katkı tutarlarını vergi ziyayı cezası uygulanmaksızın, gecikme faiziyle birlikte iade edecektir.

Diğer taraftan, Kanun hükmünde taahhüt işleri ve rödovans sözleşmesi çerçevesinde yapılan madencilik faaliyetlerinden elde edilen kazançlar indirimli kurumlar vergisi uygulaması dışında tutulmuştur. Ancak, burada kastedilen, bu faaliyetlere yönelik yatırım teşvik belgeleri kapsamında gerçekleştirilen yatırım harcamaları dolayısıyla yatırıma katkı tutarı oluşmayacağı yönünde bir sınırlamadır. Bu iki faaliyetten elde edilen kazançların yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç olarak değerlendirilmesi ve indirimli vergi oranına tabi tutulmasında bir sakınca bulunmamaktadır. İdarenin görüşleri de bu yöndedir.

2012/3305 sayılı Karar çerçevesinde; Üreten A.Ş.'nin gerçekleştirdiği yatırım harcamalarından inşaat harcamaları, yeni makineler ve gayrimaddi maddi hak bedeli (belirli sınırlar altında) yatırıma katkı tutarının hesabında dikkate alınabilecektir. Bu harcamaların toplam tutarı 4.400.000 TL'dir. Ovacık A.Ş. tarafından yapılan harcama tutarının da eklenmesiyle; gerçekleştirilen yatırım harcaması toplam tutarı 7.400.000 TL olarak tespit edilecektir.

Bu çerçevede öncelikle Üreten A.Ş.'nin yatırımdan elde edilen kazanç için ve yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç için yararlanabileceği katkı tutarlarının ayrı ayrı hesaplanması gerekmektedir.

Yatırımdan elde edilen kazanç için:

- Toplam Yatırıma Katkı Tutarı: $[(3.000.000 + 4.400.000) \times (0,25 + 0,15)] + [(20.000.000 - 7.400.000) \times 0,25] = \mathbf{6.110.000 TL}$

* Fiilen gerçekleştirilen harcamalar için geçici 8 inci madde uyarınca 15 puan artırım uygulanmıştır.

- Gerçekleştirilen yat. har. dolayısıyla hak kazanılan katkı tutarı: $7.400.000 \times (0,25 + 0,15) = \mathbf{2.960.000 TL}$

Yatırımdan elde edilen 4.000.000 TL için 2012/3305 sayılı Kararın geçici 8 inci maddesi kapsamında "% 0" oranında vergi uygulanacaktır. Zira yatırımın US-97 Kodu 15-37 aralığında bulunmaktadır. Bu şekilde yatırıma katkı tutarının $(4.000.000 \times 0,25)$ **1.000.000 TL'lik kısmı** kullanılmış olacaktır.

Yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç kurumlar vergisi uygulanırken ise toplam yatırıma katkı tutarının tamamı (geçici 8 inci madde dolayısıyla) ile gerçekleştirilen yatırım harcaması toplamı kıyaslanacak ve küçük olan tutarla sınırlı olarak katkı tutarı kullanılabilir.

Toplam katkı tutarı 6.110.000 TL, gerçekleştirilen yatırım harcaması ise (yatırımın başından itibaren) $(3.000.000 + 4.400.000)$ 7.400.000 TL'dir. Dolayısıyla yatırım döneminde kullanılabilir katkı tutarı **6.110.000 TL** ile sınırlıdır. Diğer taraftan, her iki uygulama sonucunda toplam katkı tutarının aşamayacağı tabidir. Bu sebeple, yatırımdan elde edilen kazanç nedeniyle kullanılan 1.000.000 TL'nin dikkate alınması sonucunda yatırım döneminde kullanılabilir katkı tutarı **5.110.000 TL** ile sınırlı olacaktır.

Yine geç. 8 inci madde dolayısıyla diğer kazançlara uygulanacak "% 0" vergi oranı dikkate alındığında, 5.110.000 TL katkı tutarına ulaşmak için dikkate alınacak matrah tutarı $(5.110.000 / 0,25)$ 20.440.000 TL olarak hesaplanmaktadır. Mükellefin diğer faaliyetlerden elde ettiği toplam kazanç olan $(12.000.000 + 8.000.000 + 6.000.000)$ 26.000.000 TL'nin **20.440.000 TL'sine** "% 0", geriye kalan **5.560.000 TL** matraha ise genel oranda kurumlar vergisi uygulanacaktır.

Cevap II:

1) 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 61 inci maddesinde, "Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.

Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez."

23 üncü maddesinde, "Aşağıda yazılı ücretler Gelir Vergisinden istisna edilmiştir:

...

8) Hizmet erbabına işverenlerce yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler (İşverenlerce, işyerinde veya müstemilatında yemek verilmeyen durumlarda çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin 8,00 TL' yi (310 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2020 yılında uygulanmak üzere 23TL) aşmaması ve buna ilişkin ödemenin yemek verme hizmetini sağlayan mükelleflere yapılması şarttır. Ödemenin bu tutarı aşması halinde, aşan kısım ile hizmet erbabına yemek bedeli olarak nakten yapılan ödemeler ve bu amaçla sağlanan menfaatler ücret olarak vergilendirilir.)" hükümlerine yer verilmiştir.

Konuyla ilgili olarak 186 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin 2/a bölümünde; "Söz konusu istisna hükmünün uygulanmasında;

- İşverenlerce yemek bedeli, doğrudan yemek verme hizmetini sağlayan veya bu işe aracılık eden kuruluşa ödenecek (hizmet erbabına ödenmeyecek),

- Yemek bedelinin fiilen çalışılan günlere ait bir günlük tutarı 13,70 (2020 için 23 TL)'yi aşmayacak veya aşması halinde 13,70 (2020 için 23 TL)'lik kısmı istisnaya konu edilecek (fiilen çalışılmayan günler için de yemek bedeli ödenmesi halinde, bu ödeme istisna kapsamının dışında kalacak),

- Yemek bedeli faturası (götürü usule tabi olan mükellefler için gider pusulası), işveren adına düzenlenecektir. Ancak, faturaya veya gider pusulasına yemek yiyen hizmet erbabının adı ve soyadı ile yemek yediği gün sayısı bir liste halinde eklenecektir.

Bu şartlar çerçevesinde işverenlerce, hizmet erbabına civar lokantalar veya yemek verme hizmeti sağlayan kuruluşlar vasıtasıyla temin edilen, menfaatler vergiden istisna edilecektir.

Yemek bedelinin bir günlük tutarının 13,70 (2020 için 23 TL)'yi aşması halinde aşan kısım, ücret olarak vergilendirilecektir...." açıklaması yer almaktadır.

2021 yılında geçerli olan istisna tutarı günlük 25 TL'dir. İşverenlerce çalışanlara yemek çeki ve benzeri ödeme araçları verildiği durumlarda yemek çeki ve benzeri ödeme araçlarının münhasıran yemek hizmeti veren işletmelerde kullanılması, market ve benzeri işletmelerde başka amaçlarla kullanılmaması gerekmektedir. Bu sebeple, Zeynep Hanım'ın çalışanların yemek kartlarına yüklediği tutarların net ücret olarak dikkate alınması ve brüt tutarları üzerinden GVK 94 üncü madde uyarınca tevkifat matrahına dâhil edilmeleri gerekmektedir.

Diğer taraftan mevzuatımızda serbest meslek erbabı tarafından çalışanlar adına bireysel emeklilik sistemine aktarılan tutarların doğrudan gider yazılabileceğine dair bir hüküm bulunmamaktadır. Bu tutarların da benzer biçimde net ücret olarak kabul edilmesi ve GVK 94 üncü madde uyarınca tevkifat matrahına dâhil edilmesi gerekmektedir. Ödenen tutarların bu suretle serbest meslek kazancından indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

2) Gelir Vergisi Kanunu'nun 18 inci maddesinde telif kazancı istisnasından yararlanabilecek mükellefler ve istisna kapsamında olan eserler sayılmış olup, istisnadan yararlanma hakkı; müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı, mucitler ve bunların kanuni mirasçılarında

tanınmıştır. İstisna kapsamına; şiir, hikâye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeler, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserler ile ihtira beratları girmektedir. İstisna uygulanacak hasılat, eserlerin; gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlanması veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarının satılması veya bunlar üzerindeki hakların devir ve temlik edilmesi veya kiralanması karşılığında elde edilen hasılattır. Eserlerin neşir, temsil, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alınan bedel ve ücretler de istisna kapsamındaki hasılatla dâhildir.

5/12/1951 tarihli ve 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu hükümlerine göre bazı eserlerde kayıt ve tescil zorunlu, bazı eserlerde ise ihtiyari tutulmuştur. Gelir Vergisi Kanunu'nun 18 inci maddesinde yer alan telif kazancı istisnasından yararlanabilmek için maddede belirtilen eserlerden kayıt ve tescili zorunlu olanların kayıt ve tescil ettirilmesi şart olup, diğer eserlerde kayıt ve tescil şartı aranmayacaktır. Kültür ve Turizm Bakanlığınca kayıt-tescil edilen eserlerin, aynı zamanda **Gelir Vergisi Kanunu'nun 18 inci maddesinde sayılan eserler veya bu eserlere benzerlik gösteren eserlerden olması şart olup**, 5846 sayılı Kanuna göre kayıt-tescil edilen tüm eserler istisna kapsamına girmemektedir.

Soruda verilen kıyafet tasarımları, 18 inci maddede sayılan eserlere benzerlik göstermediği için istisnadan yararlanılması mümkün değildir. Zeynep Hanım'ın mükellefiyet tesis ettirmesi, elde ettiği 770.000 TL hasılatın 30.000 TL kira giderinin indirilmesi sonucu 740.000 TL serbest meslek kazancını her halükârda beyan etmesi gerekmektedir. Zeynep Hanım'ın ödediği kiralar üzerinden vergi tevkifatı yapması gerekmekte olup, kıyafet tasarımları için kendisine yapılan ödemeler üzerinden yapılması gereken tevkifat oranı % 17 yerine % 20 olmalıdır.

3) GVK'nin 65 inci maddesinde, her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancı olarak tanımlanmıştır. Serbest Meslek Faaliyeti ise aynı maddenin 2 nci fıkrasında; "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." şeklinde ifade edilmiştir. Aynı Kanununun 66 ncı maddesinin ikinci fıkrasına göre; bizzat serbest meslek erbabı tarifine girmemekle beraber, serbest meslek erbabını bir araya getirerek teşkilat kurmak veya bunlara sermaye temin etmek suretiyle veya sair suretlerle serbest meslek kazancından hisse alanlar da serbest meslek erbabı olarak değerlendirilmektedir.

Gayrimenkul sermaye iradı, ilgili Kanun'un 70 inci maddesinde sayılan mal ve hakların gerçek kişiler tarafından kiraya verilmesinden sağlanan gelirleri ifade eder. Aynı Kanununun 73 üncü maddesine göre; kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri emsal kira bedelinden düşük olamaz. Bedelsiz olarak başkalarının intifasına bırakılan mal ve hakların emsal kira bedeli, bu mal ve hakların kirası sayılır.

Bina ve arazide emsal kira bedeli, yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce takdir veya tespit edilmiş kirası, bu suretle takdir veya tespit edilmiş kira mevcut değilse Vergi Usul Kanunu'na göre belirlenen vergi değerinin % 5'idir. Diğer mal ve haklarda emsal kira bedeli, bu mal ve haklarının maliyet bedelinin, bu bedel bilinmiyorsa, Vergi Usul Kanunu'nun servetlerin değerlendirilmesi hakkındaki hükümlerine göre belli edilen değerlerinin % 10'udur.

Maddede binaların mal sahiplerinin usul, fûru veya kardeşlerinin ikametine tahsis edilmesi halinde emsal kira bedeli hesaplanmayacağı düzenlenmiştir.

74 üncü maddeye göre, kiraya verilen gayrimenkullerden elde edilen iradın safi tutarının tespiti sırasında indirim konusu yapılan giderlerden biri de amortismanlardır. Amortisman gayrimenkulün; biliniyorsa, maliyet bedeli üzerinden, bilinmiyorsa, bina ve araziler için emlak vergisi değeri üzerinden, % 2 oranında hesaplanır.

Zeynep Hanım'ın oğlunu bir başka serbest meslek erbabı ile bir araya getirmesi, onlara sermaye sağlaması ve elde edilen kazançtan pay alması nedeniyle serbest meslek erbabı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Zeynep Hanım'ın sahip olduğu daire ve eşyaları bu faaliyete hasretmesi ve kira almaması, sermaye koymak olarak değerlendirilebilir. Bu faaliyetle ilgili hasılatı, net kâr üzerinden aldığı

200.000 TL paydır. Gider olarak ise, bu faaliyetinde kullandığı daire ve dış tedavi koltukları vb. üzerinden hesaplanan amortismanların dikkate alınması gerekmektedir. Zira bu kıymetleri envanterine kaydetmesi gerekmektedir. Söz konusu daire ve eşyalar serbest meslek faaliyetinin icrasında kullanılmaktadır. Dolayısıyla emsal kira bedeli uygulamasına tabi tutulmalarına gerek bulunmamaktadır.

Bu çerçevede ilk 5 yıl için GMSİ yönünden yapılması gereken bir işlem bulunmamaktadır. 5 yıllık sürenin sonunda, kazançtan pay verilmesi uygulaması yerine bir kira bedeli ödenmeye başlanacak ve artık kazancın türü GMSİ olacaktır.

4) Sınava yönelik genel açıklamalarda belirtildiği üzere, çifte vergileme mevzuatı ihmal edilecektir. Tam mükellef gerçek kişilerin yabancı ülkelerde elde ettikleri gayrimenkul sermaye gelirleri de iç hukukumuz çerçevesinde beyana tabidir.

Konut zemininin halı/halıfleks ile kaplanması GVK 74/8 kapsamında bakım ve onarım gideri sayılamayacaktır. Ancak, safi iradın tespitinde kiraya veren tarafından gayrimenkulün iktisadi değerini artıracak nev'iden yapılan harcamaların gayrimenkulün maliyetine ilave edilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla bu tür harcamaların değer artırıcı harcama olarak konutun maliyet bedeline eklenmesi ve üzerinden amortisman ayrılması mümkündür (GVK 74/6).

Kiracı tarafından yenilenen kalorifer tesisatının bedeli olan 50.000 kiradan mahsup edildiği için ev sahibi adına ödenmiş olmaktadır. Bu yüzden kira hasılatına eklenmesi gerekmektedir. Bu tutarın bir yandan da konutun maliyet bedeline eklenerek amortismanına tabi tutulması mümkündür. Ayrıca soruda ayırım yapılmasını sağlayacak bir detay yer almamakla birlikte, bu harcamanın GVK 74/6 çerçevesinde, kiraya veren tarafından yapılan ve gayrimenkulün iktisadi değerini artırıcı niteliği olan ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcama olarak değerlendirilmesi ve doğrudan gider yazılmasına yönelik yanıtlar da doğru kabul edilmiştir.

Kiracı tarafından yaptırılan duvara gömülü (sabit) şöminenin kira tahsilatı olarak değerlendirilmesi mümkün değildir. GVK'nin 72 nci maddesinin 3 üncü fıkrasına göre; kiracı tarafından gayrimenkulü genişletecek veya iktisadi değerini devamlı surette artıracak şekilde gayrimenkule ilave edilen kıymetler kira müddetinin sonunda bedelsiz olarak kiralayana devrolunursa, bu kıymetler kiralayan bakımından, bu tarihte aynen tahsil olunmuş addolunur. Aynı olarak tahsil edilen kiralalar, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre emsal bedeli ile paraya çevrilir. Şöminenin konutun tahliyesi halinde bu çerçevede değerlendirilmesi gerekmektedir.

Söz konusu konut için 2021 yılında ayrılacak amortisman tutarı $[(500.000 + 16.000 + 50.000) \times 0,02]$ 11.320 TL'dir. İspanya'da ödenen 2.000 TL kira bedelinin GVK 74/5 uyarınca gider olarak dikkate alınması mümkündür.

Serbest meslek kazancı bulunan Zeynep Hanım'ın elde ettiği konut kirası için GVK'nin 21 inci maddesinde düzenlenen istisnadan yararlanması mümkün bulunmamaktadır. Diğer taraftan, Türkiye'de bu kira geliri üzerinden hesaplanacak gelir vergisinden İspanya'da ödenen ve aynı mahiyette bulunan 20.000 TL'nin mahsup edilmesi GVK'nin 123 üncü maddesi çerçevesinde mümkün bulunmaktadır.

5) GVK'nin 74 üncü maddesinin birinci fıkrasının 10 numaralı bendi ile sahibi buldukları **konutları** kiraya verenlerin kira ile oturdukları konutun kira bedellerini gider olarak gayrisafi hasılatından indirmeleri mümkün kılınmıştır. Soruda konutun lojman olarak kiraya verilmesi tereddüte yol açabilecektir. 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 19 uncu maddesine göre, bir kimsenin sürekli kalma niyetiyle oturduğu yer yerleşim yeri olarak tanımlanmıştır. Buna karşın, kiraya verilmiş gayrimenkulün "ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilmesi" veya bu faaliyetin icra edildiği yer olma özelliği taşıması durumunda buranın "işyeri" olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. (İVDB'nin 20.02.2013 tarih ve 234 sayılı özeldesesi)

Soruda verilen taşınmaz bir anonim şirkete kiraya verilse de, ikamet amaçlı olarak kullanılması nedeniyle konut kiralaması olarak kabul edilmelidir. Anonim şirketin yapacağı kira ödemeleri üzerinden tevkifat yapma yükümlülüğünün bulunması, bu hususu değiştirmez. Dolayısıyla bu taşınmazın gayrisafi kira gelirinden Kanunda sayılan gerçek giderler kapsamında, Zeynep Hanım'ın kendi oturduğu konutun kira ödemelerini gider olarak dikkate alması mümkündür. Ancak gayrimenkul sermaye iratlarında giderler yönünden dönemsellik ilkesine göre hareket edilmesi gerekmektedir. Bu çerçevede, ödediği kira tutarlarının; kira gelirini elde ettiği 01.07.2021-31.12.2021 dönemine isabet eden kısmını (24.000 TL) gider olarak dikkate alabilecektir.

6) GVK'nin 94 üncü maddesinde sayılanların, maddede bentler halinde sayılan türden ödemeleri nakden veya hesaben gerçekleştirmeleri halinde, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapma mecburiyetleri söz konusudur. Burada geçen hesaben ödeme kavramı; Kanununun 96 ncı maddesinde, vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemler olarak tanımlanmıştır. Zeynep Hanım'ın kiracısı olan avukatlık şirketi tarafından hesaben ödeme yapıldığı kuşkusuzdur. Bu aşamada çek bedeli henüz tahsil edilmemiş olsa da, gelir vergisi tevkifatının beyan edilmesi isabetlidir. Ancak 8.000 TL olması gereken tevkifat tutarı hatalı hesaplanmıştır.

İdarenin vermiş olduğu birden fazla görüşte de vurgulandığı üzere, Zeynep Hanım'ın vadesi 2021 yılına sarkan çekle yapmış olduğu tahsilatın çekin alındığı 2020 yılının geliri sayılması gerekmektedir. Gerçekten de söz konusu çek, alındığı andan itibaren ciro edilebilecek, ödeme vasıtası olarak kullanılabilir. İdarenin vermiş olduğu görüşlerin de aynı yönde olduğu görülmektedir. (İVDB'nin 05.01.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 70-43 sayılı özelgesi)

GVK 75/4 uyarınca; **konut olarak kiraya verilen** bir adet gayrimenkulün iktisap yılından itibaren beş yıl süre ile iktisap bedelinin % 5'i gider olarak dikkate alınabilmektedir. Zeynep hanım mülkünü işyeri olarak kiraya verdiği için söz konusu uygulamadan yararlanamayacaktır.

GVK'nin 121 inci maddesinde; yıllık beyannameye gösterilen gelire dâhil kazanç ve iratlardan bu kanuna göre kesilmiş bulunan vergilerin, beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edileceği düzenlenmiştir. 252 nolu GVK Genel Tebliğinin "1.2. Beyanname Üzerinden Hesaplanan Vergiye Mahsup" başlıklı bölümünde;

"Tevkif yoluyla kesilen vergilerin, yıllık gelir veya kurumlar vergisinden mahsubunda mükelleflerin kendilerinden yapılan vergi tevkifatı ile ilgili olarak kesintiyi yapan vergi sorumlularının adı-soyadı veya unvanını, bağlı olduğu vergi dairesini ve vergi kimlik numaralarını, kesintiye esas alınan brüt tutarları, kesilen vergileri ve kesinti yapılan dönemleri gösteren bir tabloyu (Ek:1 Tablo) yıllık beyannamelerine eklemeleri yeterlidir." ifadelerine yer verilmiştir. Bu çerçevede, kendisinden 8.000 TL kesinti yapılan Zeynep Hanım'ın 40.000 TL brüt kira gelirini 2020 yılı beyanına dâhil etmesi ve Tebliğde düzenlenen tabloyu beyannamesine eklemesi koşulu ile, 8.000 TL tevkifat tutarını mahsup konusu etmesi mümkündür. Eksik beyan edilen 1.000 TL tevkifat tutarı için İdarenin vergi sorumlusu Şirkete yönelmesi gerekmektedir.

7) Spor müsabakalarını yöneten hakemlerin elde ettiği ücretler, GVK'nin 63 üncü maddesi gereğince ücret sayılmaktadır. Bu gelirlere yönelik istisna uygulamasını düzenleyen, GVK'nin 29 uncu maddesinin birinci fıkrasının (4) numaralı bendi 7194 sayılı Kanun ile aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

" Teşvik gayesiyle verilen aşağıda yazılı ikramiye ve mükafatlar Gelir Vergisinden müstesnadır:

...4. Amatör spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretler (basketbol ve voleybol spor dallarının en üst liglerinde görev alanlar hariç); ..."

Yapılan değişiklik sonrası uygulamaya ilişkin açıklamalara 311 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer verilmiştir. Türkiye'de futbol dışında profesyonel spor dalı bulunmamaktadır. Basketbol ve voleybol spor dallarının en üst ligleri ise Kanunda özel olarak belirtildiği için istisna kapsamı

dışındadır. Bu çerçevede, Zeynep Hanım'ın hentbol hakemliğinden (en üst lig de olsa) Türkiye'de elde ettiği ücret geliri istisna olarak değerlendirilmelidir. Söz konusu gelir üzerinden 94 üncü madde gereğince tevkifat da yapılmamalıdır.

Aynı faaliyetten Türkiye dışında elde edilen gelirin ise istisna olarak değerlendirilmesi mümkün değildir. Nitekim, maddede belirtilen amatör spor dalları Türkiye'de geçerli mevzuata göre belirlenmektedir. Diğer taraftan, yurtdışında bu ödemeleri yapanların Kanunlarımıza göre vergi tevkifatı yapma yükümlülüğü bulunmadığı şüphesizdir. Dolayısıyla Romanya'da elde edilen ücret gelirin 86 ncı madde çerçevesinde mutlaka beyan edilmesi gerekmektedir.

8) Serbest bölgelerde gelir vergisi istisnası, 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3 üncü maddesinde düzenlenmiş olup, belirli şartların sağlanması halinde, istisna kapsamındaki personele ödenen ücretler üzerinden hesaplanan gelir vergisi, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilmektedir. Söz konusu vergilerin beyanname üzerinde terkin edilmesi, bu ücretlerin gelirin toplanması bakımından dikkate alınmasını ve tevkifata tabi olma özelliğini değiştirmemektedir.

Diğer taraftan, 311 Seri nolu GVK Genel Tebliğinin 20 nci maddesinde yapılan açıklamalar çerçevesinde, genel yönetim kapsamında bulunan kamu idareleri ile bu idarelere bağlı, ilgili ve ilişkili kurum ve kuruluşlarda (ticaret şirketleri hariç) çalışan personelin, yıl içerisinde bu kapsamdaki diğer kurum ve kuruluşlardan da ücret alması veya bu kapsamdaki diğer bir kurum ve kuruluşa nakil olması durumunda, elde ettikleri ücretler tek işverenden alınan ücret olarak değerlendirilecektir.

Buna göre Zeynep Hanım'ın 2021 yılında iki ayrı işverenden elde ettiği, tevkifata tabi tutulmuş ücret geliri bulunmaktadır. GVK'nin 86/1-b maddesi gereğince, birinci işverenden sonraki işverenden aldığı ücretlerin toplamı, 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (53.000 TL) veya birinci işverenden alınan dâhil ücret gelirleri toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (650.000 TL) aşan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretlerini beyannamelemesine dâhil etmeleri gerekmektedir. Genel bütçe kapsamındaki işverenden yıllık 600.000 TL, serbest bölgedeki işverenden ise 60.000 TL ücret geliri elde eden Zeynep Hanım'ın söz konusu gelirlerinin tümü, her iki kriter nedeniyle de beyannameye dâhil edilmek zorundadır. Bu gelirler üzerinden daha önce tevkif edilen vergilerin, beyanname üzerinde hesaplanan vergiden mahsup edileceği tabidir.

9) GVK'nin 82 nci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendine göre, arızî olarak ticarî muamelelerin icrasından veya bu nitelikteki muamelelere tavassuttan elde edilen kazançlar arızî kazançlar kapsamına girmektedir. Tavassut kelimesi, yardım amacıyla araya girme, aracılık etme anlamlarına gelmektedir. Zeynep Hanım'ın iki şirketi bir araya getirerek, yapacakları ticarî nitelikli işlere aracılık etmekten elde ettiği bu gelir, arızî kazanç olarak verginin konusuna girmektedir. Diğer taraftan, aynı maddenin ikinci fıkrasında, maddede sayılan arızî kazançların (bazı istisnaları olmakla birlikte) 2021 yılı için 43.000 TL'sinin vergiden müstesna olduğu düzenlenmiştir. Zeynep hanımın aracılıktan elde ettiği kazanç da bu kapsamda olduğu için, beyana tabi bir gelir oluşmamaktadır.

10) GVK'nin 52 nci maddesinde zirai faaliyet tanımlandıktan sonra, bu faaliyet sonucu istihsal olunan mahsullerin değerlendirilmeleri maksadıyla ve zirai istihsale müteferri olarak işlenmesinin de zirai faaliyete gireceği, ayrıca satışların dükkân ve mağaza açılarak yapılması halinde, mahsullerin dükkân ve mağazaya gelinceye kadar geçirdikleri safhaların zirai faaliyet safhasında kalacağı hükme bağlanmıştır. Nazım Bey'in manda yetiştirmesi ve elde ettiği sütleri zirai işletmesi bünyesinde işleyerek yoğurt ve peynir haline getirmesi zirai faaliyet kapsamındadır. Ancak dükkân veya mağaza açmak ya da belediyece tahsis edilen yerlerde aylık veya yıllık kira bedeli karşılığı yer kiralamak suretiyle devamlılık arz edecek şekilde zirai ürün satılması halinde faaliyetin ticarî kazanç esasları çerçevesinde vergilendirilmesi gerekecektir.

Nazım Bey'in belediyeye kira ödeyerek pazarda gerçekleştirdiği satışlardan elde ettiği kazanç ticari kazanç kapsamındadır. Bu sebeple, emsal bedel ile değerlendirilen zirai ürünlerin ticari kayıtlara giriş olarak işlenmesi ve bu safhadan sonra ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekmektedir. Diğer taraftan, zirai işletme büyüklüğü ölçüleri aşılmadığı için, ticari işletme tarafında müstahsil makbuzu düzenlenmesi ve 94 üncü maddeye göre vergi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Zeynep Hanım bu faaliyetlerde Nazım Bey'e ortak olduğundan, elde ettiği kazancın da bu şekilde zirai ve ticari kazanç olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

11) 26 Ekim 2021 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 7338 Sayılı Kanun'un 2 nci maddesi ile GVK'ye eklenen mükerrer 20/B maddesi ile, sosyal medya üzerinden paylaşım yapan sosyal içerik üreticilerinin elde ettikleri kazançlar ile mobil cihazlarda uygulama geliştirenlerin bu uygulamalardan elde ettikleri kazançları istisna kapsamına alınmıştır. Konuya ilişkin açıklamalar ve uygulamanın usul ve esasları 318 seri nolu GVK Genel Tebliğinde yer almıştır.

Tebliğde yapılan açıklamalara göre, mobil cihazlar için uygulama geliştiriciliği faaliyeti kapsamında yalnızca elektronik uygulama paylaşım ve satış platformları üzerinden elde edilen kazançlar istisna edilmektedir. Bu platformlar üzerinden elde edilen; ücretli uygulama satış geliri, reklam geliri, uygulama içi satış geliri, sponsorluk geliri, ücretli abonelik geliri gibi gelirler istisna kapsamında dikkate alınacaktır. Diğer taraftan, elektronik uygulama paylaşım ve satış platformları dışında elde edilen kazançlar ise istisna kapsamında değerlendirilemeyecektir. Dolayısıyla mobil cihazlar için geliştirilmiş olmayan, bilgisayar yazılımı niteliğindeki ürünün elektronik ticaret sitesi aracılığıyla satışı ve bu platform aracılığıyla elde edilen bağışlar istisna kapsamında değerlendirilemeyecektir.

Diğer taraftan, istisnadan, internet ortamındaki sosyal ağ sağlayıcıları üzerinden metin, görüntü, ses, video gibi içerikler paylaşan sosyal içerik üreticisi gerçek kişiler ile akıllı telefon veya tablet gibi **mobil cihazlar için uygulama geliştiren gerçek kişiler** yararlanabilecektir. Sorudaki olayda Zeynep Hanım'ın kendisi uygulama geliştirmemekte, kızının geliştirdiği uygulamaların pazarlama organizasyonunu yürütmektedir. Bu sebeple mobil yazılımlar için de istisnadan yararlanmaması gerekmektedir. Her iki faaliyetten elde edilen kazancın ticari kazanç olarak beyana konu edilmesi gerekmektedir.

Olaydaki bir diğer aksaklık, tahsilat konusunda yaşanmaktadır. Kanuna göre bu istisnadan faydalanılabilmesi için Türkiye'de kurulu bankalarda bir hesap açılması ve bu faaliyetlere ilişkin tüm hasılatın münhasıran bu hesap aracılığıyla tahsil edilmesi şarttır. Tebliğde belirtildiği üzere, istisna kapsamında hesaba yatırılan tüm ödemelerden tevkifat yapılacağından, açılacak hesabın münhasıran istisna kapsamındaki hasılatın tahsili için kullanılması gerekmektedir. Zeynep Hanım'ın istisna kapsamında olmayan bilgisayar yazılımı hasılatı da mobil yazılım hasılatıyla aynı banka hesabı aracılığıyla tahsil edilmektedir. Banka hesabına yatırılan tüm tutarlar tevkifata tabi tutulacağı için, bu durumda fazla ve yersiz tevkifata sebebiyet verilecektir. Yine de bu aksaklığın mobil uygulama yazılımı kazancı açısından istisnayı tamamen ortadan kaldıracağını söylemek tartışmaya açıktır.

Tebliğin (15) numaralı fıkrasında açıklandığı üzere, istisna edilen faaliyetlere ilişkin gelirin aynı olarak tahsil edilmesi halinde, tahsile konu mal veya hizmetin tahsil tarihindeki rayiç bedelinin gelirin elde edildiği ay içerisinde, aynı olarak tahsil edilen gelirin içinde bulunulan ayın son yedi günü içerisinde elde edilmiş olması halinde ise en geç takip eden ayın ikinci iş günü bitimine kadar banka hesabına yatırılması durumunda istisna şartları ihlal edilmemiş olacaktır. Zeynep Hanım kendisine gönderilen telefon için bu kuralı da ihlal etmiş ve istisnadan yararlanma hakkını kaybetmiştir. Zira ilgili takvim yılında istisna şartlarını ihlal edenler, şartın ihlal edildiği yıl için söz konusu istisnadan yararlanamayacak olup, bu kapsamda elde edilen kazançların tamamı yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir. Bu durumda, madde hükmü uyarınca tevkif edilen vergiler beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilebilecektir.

İstisnadan faydalanma şartlarını kaybeden veya istisna şartlarını ihlal eden mükelleflerin istisnadan faydalanılamayan dönemler için geçici vergi beyannamesi verme yükümlülükleri bulunmamaktadır.

Madde kapsamında istisna edilen faaliyetlerin yanı sıra mükelleflerin ticari kazanç yönünden başka faaliyetlerinin bulunması halinde ise istisna dışı diğer faaliyetler nedeniyle geçici vergi beyannamesi verme yükümlülüğü devam edecektir.

Ayrıca, 193 sayılı Kanunun mükerrer 20/B maddesi kapsamında kazanç elde eden ve aynı Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşması nedeniyle istisnadan yararlanamayacak olan mükelleflerin, Kanunun 94 üncü maddesi kapsamında ücret ödemeleri üzerinden tevkifat yapma yükümlülüğü bulunmamaktadır. Ancak Zeynep Hanım'ın istisna kapsamında olmayan kazançlarına yönelik ücret ödemeleri üzerinden tevkifat uygulaması ve beyan etmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, GVK'nin istisna uygulamasını düzenleyen 20/B maddesi 01 Ocak 2022 tarihinden itibaren yürürlüğe girmektedir. Bu sebeple istisna uygulamasının henüz yürürlüğe girmediği yönünde verilen cevaplar, yürürlükte olan mevzuata göre değerlendirme yapılması şartıyla tam puan üzerinden değerlendirilmiştir. Bu durumda asgari olarak aşağıdaki şekilde açıklama yapılması gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 37 nci maddesinde ticari kazanç "*Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır.*" şeklinde tanımlanmıştır. Uygulama ve yazılım satış kazançlarının niteliği ve hangi gelir unsuruna girdiği, istisna düzenlemesi öncesinde itilaf konusu olmuştur. İdarenin devamlılık kazanmış görüşü, bu işlerin ticari bir organizasyon gerektirdiği, bu sebeple ticari kazanç kapsamında değerlendirilmesi gerektiği yönündedir. Zeynep Hanım'ın personel istihdam ederek, gerek bilgisayar yazılımı gerekse cep telefonu/tablet uygulamalarının devamlı surette satışından elde ettiği gelir ticari kazanç olarak değerlendirilmelidir.

Zeynep Hanım'ın geliştirdiği uygulamanın beğenilmesi nedeniyle kendisine yapılan bağış ödemeleri de aynı faaliyet çerçevesinde ortaya çıktığından, bu kazancın bir unsuru olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Elde edilen cep telefonunun emsal bedeli üzerinden hasılat olarak dikkate alınması gerekmektedir. Bu telefonu kızına hediye ettiği ifade edildiğine göre, hizmet karşılığı olarak verilmediği, işçi-işveren ilişkisinden kaynaklanmadığı, dolayısıyla ücret niteliği taşımadığı anlaşılmaktadır. Bu durumda telefonun Zeynep Hanım tarafından işletmeden çekildiğinin kabul edilmesi, emsal bedeli üzerinden satış olarak değerlendirilmesi ve kazanca dâhil edilmesi yönünde, ya da KKEG olarak değerlendirilmesi yönünde değerlendirme yapılması gerekmektedir (KDV mevzuatı açısından teslim sayılan hal gerçekleşmektedir).

Zeynep Hanım tevkifatla sorumlu tutulanlar arasında yer aldığından, kızına yaptığı ücret ödemeleri üzerinden de GVK'nin 94 üncü maddesi çerçevesinde tevkifat uygulanması ve beyan edilmesi gerekmektedir.

12) Sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradidir. GVK'nin 75/10 maddesine göre, her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedelleri menkul sermaye iradı sayılmaktadır. Zeynep Hanım'ın ticari veya mesleki faaliyet kapsamında yapmadığı anlaşılan bu işlem karşılığında elde ettiği 10.000 TL iskonto bedelinin de menkul sermaye iradı olarak dikkate alınması gerekmektedir. Söz konusu gelir tevkifata tabi olmadığı ve 2.800 TL'yi aştığı için, GVK'nin 86/1-d maddesi çerçevesinde yıllık beyannameye dâhil edilecektir.

Senetlerin iskonto edilmesi işleminde gelir, senedin alınması anında doğmaktadır. Zira, devralınan senedin başka kişilere devredilmesi, ödemelerde kullanılması vb. mümkündür. Bu sebeple, söz konusu gelirin 2020 yılı beyannamesine dâhil edilmesi gerekmektedir.

13) GVK'nin 89 uncu maddesinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlere düşülecek indirimler düzenlemiştir. Yapılan düzenlemeye göre mükelleflerin gelirlerinin % 10'unun aşılması, harcamanın Türkiye'de yapılması ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına

ilişkin olarak yapılan eğitim harcamalarının Gelir Vergisi matrahından indirilebilecektir. Maddede geçen küçük çocuk tabiri 23.10 2012 tarih ve GVK-85/2012-7 sayılı sirkülerde açıklanmış olup “Çocuk” veya “küçük çocuk” tabiri, mükellefle birlikte oturan veya mükellef tarafından bakılan (nafaka verilenler, evlat edinilenler ile ana veya babasını kaybetmiş torunlardan mükellefle birlikte oturanlar dâhil) 18 yaşını veya tahsilde olup 25 yaşını doldurmamış çocukları, ifade etmektedir. Dolayısıyla Zeynep Hanım’ın oğlu da bu kapsama girmektedir.

İdarenin süreklilik kazanmış görüşlerine göre;

- Vakıflar tarafından kurulan üniversiteler vergiden muaf olduklarından, bu kurumlara yapılan eğitim harcamaları dolayısıyla indirimden yararlanılması mümkün değildir.
- Okullarda verilen yemek hizmetlerinin eğitim hizmetinin bir parçası olarak değerlendirilmesi mümkün olmayıp, söz konusu yemek hizmetine ilişkin harcamalar eğitim gideri olarak kabul edilemez.
- Ev kirası, apartman aidatı, doğalgaz, elektrik, su ve internet gibi ödemelerin gelir vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.
- Okul servis ücretleri, gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, eğitim harcaması olarak indirilmesi kabul edilmektedir.
- Müzik kursuna yapılan harcamalar için aynı şartlarla indirimden yararlanılabilir.

Cevap III: Gelir İdaresi Başkanlığınca bildirim zorunluluğu getirilen “gerçek faydalanıcı” kavramı ve çifte vergileme mevzuatında yer bulan “gerçek lehtar” kavramları birbirinden farklıdır. Aşağıdaki açıklamalardan anlaşılacağı üzere, bu iki kavramın uygulama alanı ve amacı birbirinden ayrılmaktadır.

Gerçek faydalanıcı bildirimine yönelik düzenlemenin yapıldığı 529 seri no’lu VUK Genel Tebliğinde; “*Gelirlerin/servetlerin arkasındaki gerçek isimlerin bilinmesi vergi kaçakçılığı ile mücadele açısından büyük önem arz etmektedir. Ülkemizin de üyesi bulunduğu Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı Vergi Amaçlarına Yönelik Şeffaflık ve Bilgi Değişimi Küresel Forumu (Küresel Forum), vergi kaçakçılığıyla mücadele amacına yönelik olarak çalışmalar yürütmektedir. Bu bağlamda, Küresel Forum, faaliyetleri gereği şeffaflık ve bilgi değişimi konusunda ülkelerin uyması gereken uluslararası asgari standartlar oluşturmuş olup tüzel kişiliklerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin gerçek faydalanıcısının bilinmesi hususu standardın unsurlarından biridir. Bu konu, suç gelirlerinin aklanması ve terörizmin finansmanının önlenmesi amacıyla Mali Eylem Görev Gücü tarafından belirlenen tavsiyelerde de karşılık bulmaktadır.*” açıklamalarına yer verilmiştir. Dolayısıyla gerçek faydalanıcı bildirimine küresel anlamda vergi kaçakçılığıyla mücadele ve suç gelirlerinin aklanmasının, terörizmin finansmanının önlenmesi amacını taşıdığı anlaşılmaktadır. Küresel Forum üyesi olan Türkiye’nin, OECD şeffaflık standartlarına uyum sağlamak amacıyla geliştirilmiş bir düzenlemedir.

Tebliğde **gerçek faydalanıcı**; tüzel kişi veya tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri nihai olarak kontrolünde bulunduran ya da bunlar üzerinde nihai nüfuz sahibi olan gerçek kişi veya kişiler olarak tanımlanmıştır.

Trust, bir malvarlığının belirli bir lehtar ya da lehtar grubunun yararlanması için, malvarlığının maliki olan sözleşme kurucusu tarafından, söz konusu malvarlığının yönetimi, kullanımı ya da sözleşmede belirtilen diğer tasarruflarda bulunulması amacıyla sözleşmeyi icra eden bir mütevellinin kontrolüne bırakılmasını hüküm altına alan hukuki ilişkiyi ifade etmektedir.

Bildirim yükümlülüğü bulunan kişiler; kurumlar vergisi mükellefleri, kolektif şirketlerde şirketi temsile yetkili kimse veya ortak, eshamsız komandit şirketlerde komandite ortaklardan birisi, adi ortaklıklar adına en yüksek ortaklık payına sahip kişi, Türkiye’de yönetim merkezi olan veya Türkiye’de mukim yöneticisi olan yabancı ülkede kurulmuş trust ve benzeri teşekküllerin yöneticileri, mütevellileri veya temsilcileri olarak belirlenmiştir. Ayrıca 5549 sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun çerçevesinde yükümlü olarak sayılan kişi ve kurumlar ile bunların şube, acente,

temsilci ve ticari vekilleri ile benzeri birimleri, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından talep edildiğinde müşterileri tarafından gerçekleştirilen işlemlerin gerçek faydalanıcı bilgisini bildirmek zorundadır.

Tebliğde yapılan belirlemeye göre;

Tüzel kişilerde;

1. Tüzel kişiliğin %25'i aşan payına sahip gerçek kişi ortakları,
2. Tüzel kişiliğin %25'i aşan payına sahip gerçek kişi hissedarının gerçek faydalanıcı olmasının şaibeli olması veya bu oranda hisseye sahip gerçek kişi ortak olmaması halinde, tüzel kişiliği nihai olarak kontrolünde bulunduran gerçek kişi ya da kişiler,
3. Yukarıdaki şekilde belirlenemediği hallerde, en üst düzey icra yetkisi olan gerçek kişi veya kişiler,

Tüzel kişiliği olmayan iş ortaklıkları gibi teşekküllerde;

1. Tüzel kişiliğe sahip olmayan teşekkülleri son olarak kontrolünde bulunduran gerçek kişi veya kişiler,
2. Yukarıdaki şekilde belirlenememesi durumunda tüzel kişiliğe sahip olmayan teşekkül nazarında en üst seviyede icra yetkisine sahip olan gerçek kişi ya da kişiler, üst düzey yönetici vasfıyla gerçek faydalanıcı olarak kabul edilir.

Trust ve benzeri teşekküllerde;

Kurucular, müteveli, yönetici, denetçi veya faydalanıcı vasfına sahip olanlar ya da bu kuruluşlar üzerinde söz sahibi olanlar gerçek faydalanıcı olarak kabul edilir.

Gerçek lehdar kavramı, ÇVÖA'ların amaçları dışında kullanılarak kötüye kullanılmasını önlemek amacıyla öngörülmüş bir güvenlik müessesesidir. Türkiye'nin taraf olduğu çifte vergilendirme anlaşmalarında gerçek lehdar tanımına rastlamak zordur. KKTC anlaşmasında yer verilen tanıma göre, *“Gerçek Lehdar deyimi bir Akit devlette doğan temettü, faiz, gayrimaddi hak bedelini gerçekten elde eden ve mamelekine (tasarrufuna) geçiren diğer akit devlet mukimlerini ifade eder. Bu deyim, diğer akit devlette mukim bir aracı kişi veya kurum vasıtasıyla temettü, faiz ve gayrimaddi hak bedeli elde eden bir üçüncü devlet mukimini, bu anlaşmadan yararlandırmama yönünde uygulanacaktır.”*

Gerçek lehdar kavramı anlaşmalarda “temettü”, “faiz” ve “gayrimaddi hak bedellerine” ilişkin maddelerinde yer bulmaktadır. Sorumuzun konusu olan temettüler bakımından, bir kaynak devlette doğan ve bir başka akit devlet mukimine ödenen temettülerde vergilemenin yerel mevzuattaki (yüksek) tevkifat oranları yerine anlaşmada belirlenen (düşük) oranlara göre yapılabilmesi için, ödemenin bu ülkelerde mukim olan gerçek lehdar statüsüne sahip kişilere yapılması gerekmektedir. Aksi takdirde kaynak ülke, kendi mevzuatına göre belirlenen tevkifat oranlarına göre vergileme hakkına sahip olacaktır.

Örnek olarak Türkiye’de hisselerine sahip olduğu bir şirket aracılığıyla temettü elde eden, Lüksemburg mukimi bir şirket düşünelim. İki Ülke arasında yürürlükte bulunan anlaşma hükümlerine göre, bu şirkete ödenen temettüler için Türkiye mevzuatında belirlenen % 10 oranı yerine (belirli şartlar altında) % 5 oranında oranında tevkifat uygulanacaktır. Ancak bu şekilde uygulama yapılabilmesi için bu şirketin gerçek lehdar olduğunu ortaya koyması gerekmektedir. Söz konusu şirketin sadece bu düşük vergileme oranından yararlanmak amacıyla, Lüksemburg ülkesinde paravan biçimde kurulmuş olması, bu şirketin asıl sahibi olan ana şirketin örneğin Fransa mukimi olması halinde, ödenen temettünün gerçek lehdarı, ilk şirketin gerçek sahibi olan, Fransadaki ana şirkettir. Bu sebeple, gerçek lehdar düzenlemesinden yola çıkılarak; Lüksemburg ile değil Fransa ile olan anlaşmada geçerli tevkifat oranlarının (% 15, % 20) dikkate alınması gerekmektedir.

Örnekte Lüksemburg’da kurulan Şirkette olduğu gibi temettü ödemelerinin gerçek lehdarı ile ödemeyi yapan taraf arasında bağlantıyı sağlamak ve anlaşma hükümlerinde yer alan düşük vergileme imkanlarından yararlanılmasını sağlamak amacıyla kurulan şirketlere **bağlantı şirketi** (conduit company) denmektedir.

Cevap 4 - 7352 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanununa Geçici 14 üncü madde eklenmiştir. Söz konusu maddeyle; kurumlar vergisi mükellefleri ile bilanço esasına göre defter tutan gelir vergisi mükelleflerinin 31.12.2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını ve altın hesaplarını, Türk Lirası mevduat veya katılım hesabına dönüştürmeleri durumunda, maddede belirtilen kazançların kurumlar vergisinden müstesna tutulması sağlanmıştır. 11.02.2022 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 19 seri no.lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde istisnanın uygulamasına ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Tebliğin “*IV. Geçici Vergilendirme Dönemine İlişkin Beyannamenin Verilme Tarihine Kadar (17.02.2022) Türk Lirasına Çevrilen Yabancı Paralara İlişkin İstisna Uygulaması*” başlıklı bölümünde;

“Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)’nın geçici 14. maddesi kapsamında, 31.12.2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını IV. geçici vergilendirme dönemine ilişkin beyannamenin verilme tarihine kadar (17.02.2022) Türk Lirasına çevirmek suretiyle elde ettikleri Türk Lirası varlığını TCMB düzenlemeleri kapsamında açılan Türk Lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendiren mükellefler, aşağıdaki kazançları için kurumlar vergisi istisnasından yararlanabileceklerdir.

Yabancı Paraların Dönem Sonu Değerlemesinden Kaynaklanan Kur Farkı Kazançlarına İlişkin İstisna:

31.12.2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını, KVK’nın geçici 14. maddesi ve TCMB tarafından öngörülen süre ve şekilde Türk Lirası mevduat veya katılma hesaplarına dönüştüren kurumlar vergisi mükelleflerinin, söz konusu yabancı paralarının IV. geçici vergilendirme (01.10.2021-31.12.2021) dönemine ilişkin dönem sonu değerlemesinden kaynaklanan kur farkı kazançları kurumlar vergisinden istisna tutulacaktır.

Bilindiği üzere, gerek dönem içi gerekse dönem sonu kur farkı kazançları muhtelif usullere göre belirlenebilmektedir. Ancak, istisnaya konu edilecek kur farkı gelirin tespitine münhasır olmak üzere, dönem içi döviz çıkışlarında ve istisna tutarının hesaplanmasında ilgili hesaba giriş sırasının (FIFO yönteminin) esas alınması gerekmektedir.

Öte yandan, 31.12.2021 tarihli bilançonun "Bankalar Hesabında" yer alan yabancı paraların birden fazla döviz tevdiat hesabından oluşması halinde KVK’nın geçici 14. maddesi ve TCMB’nin ilgili düzenlemesi çerçevesinde dönüştürülebilen döviz cinslerine ilişkin döviz tevdiat hesapları, istisna tutarının belirlenmesinde birlikte dikkate alınacaktır. İstisna hesabında aynı döviz cinsinden döviz tevdiat hesapları birlikte dikkate alınacağından, bu hesaplar arasında yapılan aktarma işlemleri giriş çıkış olarak değerlendirilmeyecektir. ...” şeklinde açıklamalara yer verilmiştir.

Soruda verilen banka hesaplarının bu çerçevede değerlendirilmesi ve öncelikle ilgili hesaplarda 31.12.2021 tarihinde mevcut bakiyeler dolayısıyla oluşan kur farklarının hesaplanması, daha sonra kur korumalı mevduata dönüşüm oranının tespit edilmesi ve hesaplanan kur farkı tutarına dönüşüm oranının uygulanmasıyla istisna tutarının hesaplanması gerekmektedir.



TÜRMOB

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

İstisna uygulamasına esas kur farklarının hesabında ilk giren ilk çıkar esasına göre hesaplama yapılacağından, söz konusu döviz tevdiat hesaplarının dönemsonu bakiyesinde mevcut tutarların, hesaplara son giren dövizlerden kaynaklandığı kabul edilecektir. Mükellef Kurumun USD Hesabının 31.12.2021 tarihli bakiyesi olan 500.000 USD için kur farkı hesabı aşağıdaki gibi yapılacaktır.

Hesaba Giriş Tarihi	Ulaşılabilecek Döviz Tutarı	Dikkate Alınacak Döviz Girişi	Kalan Döviz Tutarı	31.12.2021 Kuru	Hesaba Giriş Tarihi Kuru	Kurlar Arası Fark	Kur Farkı Tutarı
18.12.2021	500.000	400.000	100.000	12,9775	15,2118	-2,2343	-893.720
17.11.2021	100.000	100.000	0	12,9775	10,1671	2,8104	281.040
Toplam Döviz Tutarı			500.000	Toplam Kur Farkı Zararı			-612.680

Mükellef Kurumun iki ayrı bankada yer alan EURO cinsinden hesaplarının bir arada dikkate alınması ve bu hesaplar arasındaki giriş çıkış işlemlerinin göz ardı edilmesi gerekmektedir. Buna göre iki hesabın birleşmiş hali aşağıdaki gibi olacaktır.

İşlem Tarihi	İşlem Türü	Döviz Tutarı	Kur	TL Tutarı	Döviz Bakiyesi
1.10.2021	Döviz alış	800.000	10,2933	8.234.640	800.000
5.10.2021	Döviz satış	-400.000	10,2822	-4.112.880	400.000
3.11.2021	Döviz alış	300.000	11,0413	3.312.390	700.000
19.11.2021	Giden havale	-100.000	12,1224	-1.212.240	600.000
13.12.2021	Gelen havale	300.000	15,6094	4.682.820	900.000
14.12.2021	Giden havale	-200.000	16,0663	-3.213.260	700.000
20.12.2021	Gelen havale	300.000	18,5044	5.551.320	1.000.000
31.12.2021	Kapanış		14,6823	14.682.300	1.000.000

Hesaplar bu şekilde bir araya getirildikten sonra, yine son giren döviz tutarlarından başlayarak geriye doğru gidilecek ve hesabın 31.12.2021 tarihli bakiyesi olan 1.000.000 EURO için kur farkı hesabı aşağıdaki gibi yapılacaktır.

Hesaba Giriş Tarihi	Ulaşılabilecek Döviz Tutarı	Dikkate Alınacak Döviz Girişi	Kalan Döviz Tutarı	31.12.2021 Kuru	Hesaba Giriş Tarihi Kuru	Kurlar Arası Fark	Kur Farkı Tutarı
20.12.2021	1.000.000	300.000	700.000	14,6823	18,5044	-3,8221	-1.146.630
13.12.2021	700.000	300.000	400.000	14,6823	15,6094	-0,9271	-278.130
3.11.2021	400.000	300.000	100.000	14,6823	11,0413	3,641	1.092.300
	100.000	100.000	0	14,6823	10,2933	4,389	438.900
Toplam Döviz Tutarı			500.000	Toplam Kur Farkı Kârı			106.440

Son aşama olarak kur korumalı mevduata dönüşüm oranının tespit edilmesi ve istisna tutarın hesaplanması gerekmektedir. Bunun için, kur korumalı mevduat kapsamında Türk Lirasına çevrilen, (A) Bankasında bulunan 500.000 USD ve (B) Bankasında bulunan 600.000 EURO'nun TL karşılıklarının, kur korumalı mevduat kapsamında TL'ye çevrilebilir tüm döviz bakiyelerinin TL karşılığı toplamına bölünmesi gerekecektir.

23

Dönüşüm Oranı: $(6.488.750 + 8.809.380) / (6.488.750 + 8.809.380 + 5.872.920) = 0,7226$

Kurumlar vergisinden müstesna kazanç: Toplam Kur Farkı X Dönüşüm Oranı

= $(-612680 + 106440) \times 0,7226 = -365.807,33$ TL

Ortaya çıkan sonuç itibarıyla, istisna faaliyetten kaynaklanan 365.807,33 TL zarar söz konusudur. Diğer taraftan, Tebliğ'de yapılan düzenleme uyarınca; Dönüşüm kapsamında Türk Lirası mevduat ve katılma hesaplarına çevrilen yabancı paralar ile altın hesaplarına ilişkin istisnaya sınırlı olmak üzere Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5 inci maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan, istisna kazançlara ilişkin gider ve zararların kurum kazancının tespitinde dikkate alınmayacağına ilişkin hükmü uygulanmayacaktır. Dolayısıyla söz konusu zarar tutarı mükellefin diğer kazançlarından indirilebilecektir.