



2022/3. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı

Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

10 Aralık 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.
[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.
[3] Bu sınav 7 sorudan oluşmaktadır.

GENEL AÇIKLAMA

(Soruları çözmeye başlamadan önce mutlaka okuyunuz)

- Bu oturumda sorulan bütün sorular için verilecek yanıtlarda -soruda aksi belirtilmedikçe- sadece gelir ve kurumlar vergisi (tevkifat dâhil) 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, iç hukuka göre yanıt verilecektir.
- Yanıtlarda ileri sürülen hususlara ilişkin dayanaklara mutlaka yer verilmeli ve açıklamalar net olmalıdır. Dayanaksız yanıtlara puan verilmeyecektir. Zamanın idareli kullanılmasını teminen, Kanun hükümlerinin aynen yazılması ya da soruyla ilgili olmayan bilgilere yer verilmesi istenmemektedir. Verilen olayda eleştiriyi gerektiren bir hususun bulunmuyor olması veya mükellef aleyhine hata yapılması hallerinde de gerekli değerlendirmeler yapılmalıdır. Konunun tartışmalı olduğu düşünülüyorsa; iştirak edilen görüş ve dayanağı açıklanmalı, mümkün olduğunca diğer görüşlere de yer verilmelidir.

Sorular

SORU 1: Mali Müşavir Bayan (L), iktisap bedeli 500.000 TL olan ve işyeri olarak kiraya verdiği dairesine ilişkin olarak 2019 yılının 5 ayında tahsil edemediği 50.000 TL kira alacağı için icra takibinin sonuçsuz kalması üzerine dava açmıştır. 2021 yılında karara bağlanan dava sonucunda kendisine 50.000 TL kira bedelinin yanı sıra, 8.000 TL faiz ve kira sözleşmesinde yer alan hüküm gereğince 4 aylık kira bedeli tutarında 40.000 TL tazminat ödemesi yapılmıştır. Bayan (L) Mahkeme kararı sonucunda elde ettiği kira gelirinin safi tutarını götürü gider esasına göre tespit etmiştir.

Aynı dairesini 2021 yılında bir devlet üniversitesine, ALS (Amyotrofik Lateral Skleroz) hastalarına yönelik hizmetlerde kullanılması amacıyla, kira bedeli alınmaksızın kullanılmak üzere bırakmıştır.

Bayan (L), kuzeni Bayan (F)'nin işlettiği kuaför dükkanının muhasebe işlemlerini ücretsiz olarak yürütmektedir. Benzer bir muhasebe hizmetinin verilmesi için mali müşavirlik asgari ücret tarifesinde belirlenen asgari bedel aylık (KDV hariç) 1.000 TL'dir.

Bayan (L) 2021 yılında serbest meslek faaliyetinden 30.000 TL zarar etmiştir. Ayrıca bu dönemde 15.000 TL bağ-kur primi ödemiştir (30.000 TL zararın tespitinde bağ-kur primi dikkate alınmamıştır). Başkaca gelir getirici faaliyeti bulunmamaktadır.

Veriler: *Gelir vergisi tarifesinin ikinci diliminde yazılı tutar: 53.000 TL,*
Gelir vergisi tarifesinin dördüncü diliminde yazılı tutar: 650.000 TL,
Tevkifata ve istisnaya tabi olmayan MSİ ve GMSİ beyan sınırı: 2.800 TL

İstenen: Bayan (L)'nin gerçekleştirdiği işlemleri gelir vergisi mevzuatı çerçevesinde değerlendiriniz. Tevkifata tabi işlemleri ve her bir gelir unsurunun beyan durumunu belirleyiniz. (15 Puan)



SORU 2: Bayan (D)'ye 10 yıl önce babasından miras kalan dairenin bulunduğu, toplam 10 daireden oluşan bir binanın kentsel dönüşüm kapsamında yıkılması ve 14 daire içerecek biçimde yeniden yapılması konusunda, Müteahhit Bay (M) ile anlaşma sağlanmıştır. Yapılan sözleşmeye göre, yeni yapılan binada fazladan inşa edilecek 4 adet daire Müteahhide ait olacak, daire sahipleri ilave bir ödeme yapmaksızın yeni dairelerine sahip olacaklardır. Müteahhit Bay (M) mevcut 10 dairede oturan mülk sahiplerine inşaat süreci boyunca her ay belirli bir miktarda kira desteği ve binanın tamamlanması üzerine taşınma gideri desteği ödemesi yapacaktır.

Bina tamamlanarak daire sahiplerine yeni daireleri teslim edilmiş ve destek ödemeleri yapılmıştır. Bayan (D), yenilenerek kendisine teslim edilen dairesini bir yıl sonra satmıştır.

İstenen: Yapılan işlemleri gelir ve kurumlar vergisi mevzuatı çerçevesinde, Bayan (D) ve Müteahhit Bay (M) açısından değerlendiriniz. (8 Puan)

SORU 3: Lidya A.Ş. çalışanlarının 2021-2023 yıllarındaki maaşlarının ödenmesi hususunda bir bankayla anlaşmıştır. Anlaşmaya göre maaşların bu banka nezdindeki hesap vasıtasıyla ödenmesi karşılığında; Banka tarafından her bir çalışan adına 3 yıllık promosyon ödemesi yapılacaktır.

Banka 3 yıllık promosyon tutarlarının tümünü 22.12.2020 tarihinde Lidya A.Ş.'nin hesabına yatırmıştır. Lidya A.Ş. bu tutarların tamamını "102-Bankalar" hesabına karşılık olarak "335-Personele Borçlar" hesabına kaydetmiştir. Lidya A.Ş., promosyon tutarının 2021 yılına isabet eden kısımlarını doğrudan çalışanların maaş hesaplarına yansıtmış, kalan 2 yıllık tutarları ilgili dönemler geldiğinde ödeyeceğini beyan etmiştir. 2022 yılına gelindiğinde çalışanlar kalan promosyon ödemelerini talep etmişlerdir. Bunun üzerine Şirket kalan 2 yıllık promosyon tutarlarını kullanarak Şirkete ait bina içerisinde masa tenisi ve bilardo odası yaptırarak çalışanların istifadesine sunmuş, çalışanlara ayrıca bir ödeme yapmamıştır.

Akabinde çalışanlar tarafından dava açılmış; 04.10.2023 tarihinde karar veren Mahkeme, 2022 ve 2023 yıllarına isabet eden promosyon tutarlarının yasal faizi ile birlikte çalışanlara ödenmesine hükmetmiş ve Lidya A.Ş. mahkeme kararını bir ay içinde yerine getirmiştir.

İstenen: Yapılan işlemleri çalışanlar ve Lidya A.Ş. açısından, **güncel** gelir ve kurumlar vergisi mevzuatı çerçevesinde değerlendiriniz. (9 Puan)

SORU 4: Tam mükellef İyonya A.Ş.'nin sermayesi 30.000.000 TL olup, beheri 30 TL itibari değerde 1.000.000 paya bölünmüştür. İyonya A.Ş., kendisine ait olup ortağının elinde bulunan 100.000 adet (toplam 3.000.000 TL tutarında) hisse senedini Türk Ticaret Kanunu hükümlerine riayet ederek, 02.02.2021 tarihinde 6.000.000 TL karşılığında satın almıştır.

İyonya A.Ş. bu şekilde sahibi olduğu, kendisine ait hisselerin;

- 50.000 adetini 11.03.2021 tarihinde 4.000.000 TL karşılığında bir gerçek kişiye satmış,
- 30.000 adetini 05.08.2021 tarihinde 1.200.000 TL karşılığında bir anonim şirkete satmış,
- Kalan 20.000 adetini ise 02.02.2024 tarihinde sermaye azaltımı yoluyla itfa etmiştir.

İstenen: İyonya A.Ş.'nin gerçekleştirdiği işlemleri **güncel** kurumlar vergisi mevzuatı çerçevesinde değerlendiriniz. Yapılması gereken işlemleri belirtiniz. (9 Puan)



SORU 5: Tam mükellef Karya A.Ş.'ye ait bazı bilanço bilgileri ve Şirketin 2021 yılının ilk 6 ayında gerçekleştirdiği bazı işlemler aşağıdaki gibidir.

Bilanço Bilgisi	31.12.2020	30.06.2021
Aktif Toplamı	2.300.000 TL	4.000.000 TL
Öz Kaynaklar Toplamı	300.000 TL	1.500.000 TL
Yabancı Kaynaklar Toplamı	2.000.000 TL	2.500.000 TL

- 2020 yılında (A) Bankasından temin edilen döviz cinsinden ticari kredinin bir kısmının aynı banka nezdinde, Türk Lirası mevduat hesabında bloke tutulması banka tarafından zorunlu tutulmuştur. Şirket 2021 yılının ilk 6 ayında bu kredi dolayısıyla 800.000 TL faiz giderine katlanmış, ayrıca kredi tutarı için 1.400.000 TL kur farkı gideri hesaplanmıştır. Diğer taraftan, bloke tutulan mevduat dolayısıyla aynı dönemde 200.000 TL faiz geliri elde edilmiştir.
- 05.04.2021 tarihinde (B) Bankasından çekilen dövizli ticari kredi dolayısıyla 30.06.2021 itibariyle 30.000 TL faiz giderine katlanmış ve kredi tutarı üzerinden 300.000 TL kur farkı geliri hesaplanmıştır. Ayrıca kredi faizleri üzerinden ödenen 4.500 TL banka ve sigorta muameleleri vergisi ile bu kredinin sözleşmesinden kaynaklanan 40.000 TL damga vergisi ve söz konusudur.
- Karya A.Ş.'nin kredibilitesi yeterli olmadığı için Bankanın zorunlu tutması üzerine bu kredi sözleşmesinde "garantör" sıfatıyla yer alan bir grup şirketi, Karya A.Ş. adına aylık 15.000 TL tutarında "kredi kefalet hizmeti bedeli" faturası düzenlemektedir. 30.06.2021 tarihi itibariyle bu şekilde kesilen faturalar toplamı (KDV hariç) 45.000 TL'dir.
- Yukarıda bahsedilen kredi ödemelerini yerine getirebilmek için Şirketin % 5 oranında ortağı olan gerçek kişiden alınan 1.200.000 TL borç dolayısıyla bu dönemde 200.000 TL faiz ödenmiştir.
- 2020 yılında finansal kiralama yoluyla edinilen binek otomobil için 2021 yılının ilk 6 ayında 15.000 TL faiz ödemesi yapılmıştır. Karya A.Ş. söz konusu faiz giderini otomobilin maliyetine eklemeyip, doğrudan gider olarak dikkate almayı tercih etmiştir.
- 30.06.2021 tarihinde (31.12.2020 - 30.06.2021 dönemi için) yapılan kur değerlemesi sonucunda;
 - * 101- Alınan Çekler hesabı dolayısıyla 170.000 TL kambiyo zararı,
 - * 103- Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri hesabı dolayısıyla 200.000 TL kambiyo zararı,
 - * 340- Alınan Sipariş Avansları hesabının değerlendirilmesi dolayısıyla 50.000 TL kambiyo zararı,
 - * 440- Alınan Sipariş Avansları hesabında izlenen, yıllara yaygın inşaat işi kapsamında alınan avans dolayısıyla 300.000 TL kambiyo zararı hesaplanmıştır.

İstenen: Her bir maddeyi değerlendiriniz. Yalnızca yukarıdaki bilgilerden hareketle; Karya A.Ş.'nin 01-06/2021 geçici vergi beyannamesinde finansman gider kısıtlaması nedeniyle KKEG olarak yer alacak tutarını belirleyiniz. Netleştirme yapılabilecek durumlar varsa belirtiniz. (25 Puan)

SORU 6: Kurumlar vergisi mükellefi Likya A.Ş., sahip olduğu 3 ayrı üretim çiftliğinde balık yetiştirmekte, ayrıca midye dolma ticareti yapmaktadır. Şirket, sahip olduğu her bir üretim çiftliği için yatırıma başlarken 2012/3305 sayılı Karar kapsamında, ayrı birer teşvik belgesi almıştır. Söz konusu teşvik belgelerine ait bilgiler ve bu belgeler kapsamında gerçekleştirilen yatırımlardan 2022/1 geçici vergi döneminde elde edilen kazançlar aşağıdaki tabloda yer almaktadır.



Teşvik Belgesi:	Belge 1	Belge 2	Belge 3
Toplam Yatırım Tutarı:	10.000.000 TL	15.000.000 TL	40.000.000 TL
Yatırıma Katkı Oranı:	% 40	% 30	% 40
Vergi İndirim Oranı:	% 80	% 70	% 80
US-97 Sektör Kodu:	0500-Balık Üretimi	0500-Balık Üretimi	0500-Balık Üretimi
Yatırıma Başlama Tarihi:	18.02.2016	05.11.2019	10.06.2020
Cinsi:	Komple Yeni Yatırım	Komple Yeni Yatırım	Komple Yeni Yatırım
Tamamlanma Durumu:	Yatırım Döneminde	Yatırım Döneminde	Yatırım Döneminde
Faaliyete Geçme Durumu:	Kısmen İşletiliyor	Kısmen İşletiliyor	İşletmeye Geçilmedi
Gerçekleştirilen Yatırım:	8.000.000 TL	6.000.000 TL	24.000.000 TL
Önceki Dönemlerde Yararlanılan Katkı Tutarı:	3.000.000 TL	1.400.000 TL	0 TL
Yatırımdan Bu Dönemde Elde Edilen Kazanç:	1.600.000 TL	800.000 TL	0 TL

Likya A.Ş.'nin 2022/01 geçici vergilendirme dönemi toplam ticari bilanço kârı 1.500.000 TL olup, bu tutar teşvik belgeli iki yatırımdan elde edilen toplam 2.400.000 TL kazanç ve midye dolma satışı faaliyetinden kaynaklanan 900.000 TL zarardan kaynaklanmaktadır. Mükellef Kurumun kurumlar vergisi matrahı ticari bilanço karına eşittir. KKEG, indirim, istisna, geçmiş yıl zararı vb. bulunmamaktadır.

İstenen: Gerekli açıklamaları yapmak suretiyle; Mükellef Kurumun 2022/1 geçici vergi döneminde her bir belge dolayısıyla hak kazandığı yatırıma katkı tutarlarını hesaplayınız, indirimli vergi oranı uygulanacak matrah kısımlarını ve bu kısımlara uygulanacak vergi oranlarını belirleyiniz. Hesaplama kolaylığı bakımından, kurumlar vergisi oranı % 25 olarak dikkate alınabilecektir. (18 Puan)

4

SORU 7: 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğde 4 Seri No'lu Tebliğle yapılan değişiklikler çerçevesinde;

- Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı çerçevesinde öngörülen belgelendirme yükümlülüklerini sayınız,

- Her bir yükümlülüğün hangi durumda, kimler tarafından yerine getirileceğini açıklayınız. (16 Puan)

SINAV KOMİSYONU CEVAPLARI

CEVAP 1:

Yargı Kararına Göre Tahsil Edilen Tutarların Değerlendirilmesi:

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun (GVK) 1 inci maddesinde, gerçek kişilerin gelirlerinin gelir vergisine tabi olduğu ve gelirin bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı olduğu belirtilmiş olup, "Gelirin Unsurları" başlıklı 2 nci maddesinde ise gelire giren kazanç ve iratlar sayılmıştır.

Kanunun 70 inci maddesinde ise; maddede yazılı mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratların gayrimenkul sermaye iradı (GMSİ) olduğu hükme bağlanmıştır. Diğer taraftan kira gelirinde gelirin elde edilmesi, tahsil esasına dayanmaktadır. Nitekim Kanunun 72 nci maddesinde (GMSİ bakımından) gayrisafi hasılat; 70 inci maddede yazılı mal ve hakların kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde o yıla veya geçmiş yıllara ait olarak nakden veya aynen tahsil edilen kira bedellerinin tutarı olarak tanımlanmıştır. Bu belirleme gereğince, mükellefler tarafından o yıla veya geçmiş yıllara ait olarak tahsil edilen kira bedelleri, tahsil edilen yılın hasılatı sayılır. Gelecek yıllara ait olup, peşin olarak tahsil edilen kira bedelleri ise ödemenin yapıldığı yılın değil, gelirin ilgili olduğu yılın hasılatı olarak kabul edilir.

Aynı Kanunun 75 inci maddesinin birinci fıkrasında; sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratların menkul sermaye iradı olduğu hüküm altına alınmıştır. Maddede 15 bent halinde sayılan gelirler kaynağına bakılmaksızın menkul sermaye iradı olarak kabul edilmiş ve (6) numaralı bentte "her nevi alacak faizleri" sayılmıştır.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, Bayan (L) tarafından mahkeme kararına istinaden, 2021 yılı içerisinde tahsil edilen kira tutarları her ne kadar 2019 yılına yönelik olsa da, tahsil edildikleri 2021 yılının geliri olarak beyana konu edilmelidirler. Kira sözleşmesinde yer alan hüküm gereğince tahsil edilen, 4 aylık kira bedeli tutarında 40.000 TL tazminat ödemesi de, özü itibarıyla söz konusu dairenin kiralanması işleminden kaynaklanması ve kira sözleşmesi kapsamında elde edilen gelir olması nedeniyle gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul edilmelidir.

GVK'nin 21 inci maddesinde düzenlenen istisna uygulamasından sadece konut olarak kiraya verilen gayrimenkullerden elde edilen gelirler için yararlanılabilmektedir. Bu sebeple, Bayan (L)'nin elde ettiği işyeri kira gelirine istisna uygulanmayacaktır. Diğer taraftan gayrimenkul sermaye iradında safi iradın tespiti için, kira gelirlerinden indirilecek giderler konusunda seçilebilecek iki yöntem söz konusudur. Gerçek Gider Yöntemi ve Götürü Gider Yöntemi (GVK Md.74). Götürü gider yöntemini seçen mükellefler, kira gelirlerinden varsa istisna tutarını düşükten sonra kalan tutarın % 15'ini, (gerçek giderlere karşılık olmak üzere) götürü gider olarak indirebilmektedirler.

GVK'nin 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında; kimlerin gelir vergisi tevkifatı yapmakla yükümlü olduğu sayılmış olup, aynı fıkranın (5/a) bendinde 70 inci maddede yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığı yapılan ödemelerden gelir vergisi tevkifatı yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan, yargıya intikal eden kira anlaşmazlıklarında, yargı kararlarına göre tahsil edilen kira ve faiz gelirlerinin vergilendirilmesine ilişkin olarak yayımlanan 25 no.lu Gelir Vergisi Kanunu Sirkülerinin "2.3. Gelir Vergisi Tevkifatı" başlıklı bölümünde, "*Kiracının, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında sayılan tevkifat yapmakla sorumlu olanlar arasında bulunması durumunda, ödenen kira bedeli üzerinden aynı maddenin 94/5-a bendine göre gelir vergisi tevkifatı yapılması, alacak faizleri ise anılan maddede vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratlar arasında sayılmadığından vergi tevkifatına tabi tutulmaması gerekir.*" açıklamasına yer verilmiştir.

Bayan (L)'nin dairesini işyeri olarak kiraya verdiği ve işyeri kiralamalarında kiracının prensip itibarıyla tevkifat yapmakla yükümlü kişiler arasında olduğu hususları dikkate alındığında, mahkeme kararına istinaden Bayan (L)'ye ödenen kira bedelleri ve buna bağlı tazminat tutarları için ödemeyi yapan tarafından tevkifat yapılması gerekmektedir. Kira gelirlerinin beyan durumunun belirlenmesi sırasında da bu çerçevede (tevkifata tabi tutulmuş GMSİ üzerinden) değerlendirme yapılacaktır. Bazı istisnai hallerde (basit usule tabi mükelleflere yapılan kiralama gibi), gayrimenkul işyeri olarak kiraya verildiği halde tevkifat uygulanmamaktadır. Tahsil edilen kira ve tazminat tutarları için bu gerekçeyle tevkifata uygulanmayacağı yönünde verilen yanıtlar da, kendi içerisinde tutarlı olmak kaydıyla doğru olarak değerlendirilmiştir.

Bayan (L)'nin mahkeme kararına istinaden tahsil ettiği yasal faiz tutarlarının "alacak faizi" niteliğinde olması nedeniyle menkul sermaye iradı olarak kabul edilmesi gerekmektedir. Alacak faizleri için Kanunun 94 üncü maddesinde herhangi bir belirleme yapılmamış olup, bu ödemeler için tevkifat uygulanmayacaktır.

Konuya ilişkin olarak Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 30.07.2013 tarih ve 38418978-120[70-13/11]-814 sayılı özeldesi tetkik edilebilir.

Üniversiteye Yapılan Bedelsiz Kiralamanın Değerlendirilmesi:

Bayan (L)'nin dairesini 2021 yılında bir devlet üniversitesine, ALS (Amyotrofik Lateral Skleroz) hastalarına yönelik hizmetlerde kullanılması amacıyla, kira bedeli alınmaksızın bırakmasının bedelsiz kiralama olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

GVK'nın 73 üncü maddesinde; kiraya verilen mal ve hakların kira bedellerinin emsal kira bedelinden düşük olamayacağı, bedelsiz olarak başkalarının intifasına bırakılan mal ve hakların emsal kira bedelinin, bu mal ve hakların kirası sayılacağı, bina ve arazilerin emsal kira bedelinin yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce takdir veya tespit edilmiş kirası, bu suretle takdir veya tespit edilmiş kira mevcut değilse, Vergi Usul Kanununa göre belirlenen vergi değerinin % 5'i olacağı hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan, Kanunun aynı maddesinde, emsal kira bedelinin uygulanamayacağı haller düzenlenmiştir. Bu hallerden dördüncüsüne göre; genel bütçeye dâhil daireler ve katma bütçeli idareler, il özel idareleri ve belediyeler ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarınca yapılan kiralamalarda; genel bütçeye dâhil daireler, katma bütçeli daireler, il özel idareleri ve belediyeler ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarınca yapılan kiralamalarda emsal kira bedeli uygulanmayacaktır.

Şu anda yürürlükte olan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrolü Kanunundan önce yürürlükte olan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununda üniversiteler katma bütçeli idareler arasında sayılmaktaydı. Ancak 5018 sayılı Kanun Türk bütçe sisteminde köklü değişiklikler getirmiş, bu kapsamda bütçe türleri arasından katma bütçe çıkarılmıştır. Değişiklik sonrasında üniversiteler özel bütçeli kuruluşlar arasında sayılmıştır. Ancak bu değişiklik yukarıda aktarılan, katma bütçeli idareleri emsal kira bedeli uygulaması dışına çıkaran Kanun hükmünün ihdasından sonradır.

Bunun yanında, 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanununun 56 ncı maddesinde "Üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri genel bütçeye dâhil kamu kurum ve kuruluşlarına tanınan mali muafiyetler, istisnalar ve diğer mali kolaylıklardan aynen yararlanırlar." hükmüne yer verilmiştir. Gerek söz konusu düzenleme, gerekse üniversitelerin kamu kurumu olarak değerlendirilebilmesi nedeniyle, Bayan (L) tarafından bedelsiz biçimde devlet üniversitesinin kullanımına bırakılan daire için emsal bedel hesaplanmasına gerek olmadığını kabul etmek gerekmektedir.

Diğer taraftan, GVK'nın 94 üncü maddesi gereğince tevkifat yapılabilmesi için nakden veya hesaben bir ödemenin mevcudiyeti şarttır. Olayda üniversite tarafından yapılan nakden veya hesaben bir ödemeden söz edilemeyeceği için gelir vergisi tevkifatı yapılması da söz konusu olmayacaktır.

Bedelsiz Mali Müşavirlik Hizmetinin Değerlendirilmesi:

GVK'nın 65 inci maddesinde, her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançların serbest meslek kazancı olduğu hüküm altına alınmış, serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması şeklinde tanımlanmıştır.

Anılan Kanun'un 67 nci maddesinin birinci fıkrasında, serbest meslek kazancının bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak **tahsil edilen** para ve ayınlar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden, bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan fark olduğu hükme bağlanmıştır. Diğer taraftan, serbest meslek kazancının tespitinde transfer fiyatlandırması benzeri bir vergi güvenlik müessesesi de öngörülmemiştir.

Buna göre, serbest meslek kazancının tespitinde tahsil esaslı geçerli olduğundan ve Bayan (L)'nin kuzenine sağladığı müşavirlik hizmeti dolayısıyla nakden veya aynen tahsil ettiği bir tutar söz konusu olmadığı için, Mükellefin elde ettiği bir serbest meslek kazancından da söz edilemeyecektir. Ayrıca müşavirlik hizmeti karşılığında nakden veya hesaben bir ödemede bulunulmadığı için, GVK'nın 94 üncü maddesi hükmü gereğince tevkifat yapılması da söz konusu olmayacaktır.

Bağ-Kur Priminin Değerlendirilmesi:

GVK'nın 89/1 inci maddesinde; beyan edilen gelirin % 10 unu (bireysel emeklilik sistemi dışındaki şahıs sigorta primleri için, beyan edilen gelirin % 5 ini) ve asgari ücretin yıllık tutarını aşmamak şartıyla, mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat, ölüm, kaza, hastalık, sakatlık, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primleri ile bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı paylarının (sigortanın veya emeklilik sözleşmesinin Türkiye'de kain ve merkezi Türkiye'de bulunan bir sigorta veya emeklilik şirketi nezdinde akdedilmiş olması, prim ve katkı tutarlarının gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olması ve ücret geliri elde edenlerin ücretlerinin safi tutarının hesaplanması sırasında ayrıca indirilmemiş bulunması şartıyla, eşlerin veya çocukların ayrı beyanname vermeleri halinde, bunlara ait prim ve katkı payları kendi gelirlerinden indirilir) gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Konuya ilişkin 110 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde;

- Bağ-Kur giriş keseneği ve sigorta primlerinin Gelir Vergisi Kanununun 89/1 inci maddesi hükmüne paralel olarak, gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olduğunun tevsik edilmesi kaydıyla, mükellefler tarafından ticari kazançları dolayısıyla verilecek yıllık beyannameye bildirilen gelirden indirilmesinin,
- Bağ-Kur Kanunu kapsamına giren serbest meslek erbabının, Gelir Vergisi Kanununun 68/8 inci maddesi hükmüne dayanarak hasılatlarından emekli aidatı veya sosyal sigorta primi indirmemiş olmaları şartıyla, anılan kanun gereğince ödedikleri Bağ-Kur giriş keseneği ve primlerini gider yazmaları gerekmekte ise de Tebliğde belirtilen nedenler karşısında, bu kimselerin de, Bağ-Kur giriş keseneği ve primlerini serbest meslek kazançları ile ilgili olarak verecekleri yıllık beyannamelerinde gösterdikleri gelirden indirmelerinin, uygun bulunduğu açıklanmıştır.

Diğer taraftan 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun 4 üncü maddesinde sigortalı sayılanlar bentler halinde sayılmış olup, aynı Kanunun "Primlerin Ödenmesi" başlıklı 88 inci maddesinde; Sosyal Güvenlik Kurumuna fiilen ödenmeyen prim tutarlarının gelir vergisi ve kurumlar vergisi uygulamasında gider yazılamayacağı belirtilmiştir.

Yukarıdaki hükümler çerçevesinde; Bağ-Kur primlerinin gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olduğunun tevsiki şartıyla, serbest meslek kazancı nedeniyle verilecek yıllık beyannameye bildirilen gelirden indirilmesi mümkün bulunmaktadır. Buna karşılık Bağ-Kur primlerinin indirimi, 110 seri nolu Gelir

Vergisi Genel Tebliği ile gider olarak indirime değil, 89 uncu madde hükmü uyarınca ilgili yıla ait beyan edilen gelir üzerinden indirime izin verecek şekilde düzenlenmiştir. Dolayısıyla, Bağ-Kur primleri, sadece üzerinden indirilmesi kabul edilen (Bağ-Kur priminin ilgili olduğu) gelir unsurlarına ilişkin olarak, beyan edilen gelir üzerinden indirilebilecektir. Kazancın yetersiz olması nedeniyle indirilemeyen tutarların ne diğer gelir unsurlarından indirimi, ne de ertesi yıllara devri söz konusudur. Nitekim yıllık gelir vergisi beyannamesi ve eklerinin dizaynı da bu çerçevede yapılmıştır. Sonuç olarak Bayan (L)'nin serbest meslek faaliyeti nedeniyle ödemiş olduğu Bağ-Kur primleri, bu faaliyetten zarar edilmiş olduğu için indirim konusu yapılamayacak, sonraki yıllara da devredilemeyecektir.

Konuya ilişkin olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 17.12.2012 tarih ve 62030549-GVK 68-3226 sayılı özeldesisi tetkik edilebilir.

Mükellefin Gelir Vergisi Beyanı:

GVK'nin 85 inci maddesi, mükelleflerin bir takvim yılı içerisinde elde ettikleri kazanç ve iratların bir yıllık beyannamede toplanmasını öngörmüştür. Bununla birlikte, çeşitli nedenlerle Kanunda düzenlenen istisna hükümleriyle kimi gelir unsurları vergi dışı bırakılmıştır. Kimi gelir unsurlarının ise tutarının düşük olması, tevkifat yoluyla vergilendirilmiş olması, yıllık beyannameye dâhil edildiğinde fazladan bir vergileme kapasitesi yaratmaması, hatta mükellefe iade yapılması sonucunu doğurması hususları göz önüne alınarak beyannameye dâhil edilmemesi tercih edilmiştir. İşte bu amaçları gerçekleştirebilmek için düzenlenen 86 ncı maddenin birinci fıkrasının “c” ve “d” bentlerinde aşağıdaki hükümlere yer verilerek, bu gelirler için yıllık beyanname verilmeyeceği, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirlerin beyannameye dâhil edilmeyeceği düzenlenmiştir.

“c) Vergiye tâbi gelir toplamının [(a) ve (b) bentlerinde belirtilenler hariç] 103 üncü maddede yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (53.000 TL) aşmaması koşuluyla, Türkiye’de tevkifata tâbi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları,

d) Bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 2.800 TL’yi aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları.”

Bayan (L)'nin serbest meslek faaliyetinden kaynaklanan zararının gelir vergisi beyanına dâhil edilmesi Kanunun yukarıda bahsedilen 85 inci maddesi çerçevesinde zorunludur. Diğer taraftan, Mükellefin elde ettiği menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarının yıllık gelir vergisi beyannamesine dâhil edilme durumunun yukarıda aktarılan iki bent çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu çerçevede, mahkeme kararına göre elde edilen 90.000 TL tutarında gayrimenkul sermaye iradının beyan durumu, tevkifata tabi bir gelir unsuru olduğu için 86/1-c bendine göre değerlendirilecektir (Daha önce açıklandığı üzere, kira gelirinin tevkifata tabi olmayan GMSİ olarak değerlendirilmesi halinde, bu gelir 86/1-d kapsamında değerlendirilecektir).

Tevkifata tabi tutulmuş GMSİ tutarları için değerlendirme yapılabilmesi için öncelikle Mükellefin vergiye tabi gelir toplamının bulunması gerekmektedir. Vergiye tabi gelir toplamına sadece Kanunun 86/1-c bendinde sayılan gelir unsurları değil, vergiye tabi tüm kazanç ve iratlar dâhil edilecektir. Bunu yaparken serbest meslek faaliyetinden kaynaklanan zararın da toplama dâhil edilmesi, ayrıca tevkifata tabi kira gelirlerinin brüt tutarlarıyla dikkate alınması gerekmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığının vermiş olduğu çok sayıda özeldede yer alan açıklamaların da bu hususu teyit ettiği görülmektedir. (Örnek: İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 15.08.2012 tarih ve 62030549-120[86-2012/49]-2595 sayılı özeldesisi)

Diğer taraftan, mahkeme kararına göre elde edilen ve tevkifata tabi bulunmayan 8.000 TL alacak faizi (MSİ) tutarı 2.800 TL’yi aştığı için, bu gelirin beyannameye dâhil edilmesi şarttır. Dolayısıyla Bayan (L)'nin beyannamesi aşağıdaki gibi oluşturulmalıdır.

Vergiye tabi gelir toplamı: Serbest meslek faaliyeti zararı: (30.000 TL) + Tevkifata tabi GMSİ: 90.000 TL + Tevkifata ve istisnaya tabi olmayan MSİ: 8.000 TL = **68.000 TL**

Bu sonuca göre, vergiye tabi gelir toplamı 2021 yılı gelir vergisi tarifesinin ikinci gelir diliminde yazılı olan 53.000 TL'yi aştığından, tevkifata tabi GMSİ tutarı olan 90.000 TL'nin beyana dâhil edilmesi gerekmektedir. Ancak beyannameye dâhil edilecek tutar, % 15 oranında götürü giderin dikkate alınmasıyla bulunan (90.000 TL x 0,85 =) **76.500 TL** olacaktır.

Sonuç olarak Bayan (L)'nin beyannamesinde aşağıdaki unsurlar yer alacaktır:

Serbest Meslek Faaliyeti Zararı: (30.000 TL)

Gayrimenkul Sermaye İradı : 76.500 TL

Menkul Sermaye İradı : 8.000 TL

Toplam : **54.500 TL**

Beyan edilecek 54.500 TL gelir toplamı üzerinden 2021 yılı gelir vergisi tarifesine göre hesaplanacak vergi tutarından, gayrimenkul sermaye iradı üzerinden tevkif edilen vergilerin mahsup edileceği şüphesizdir.

CEVAP 2:

Bayan (D)'ye miras kalan dairenin de bulunduğu, toplam 10 daireden oluşan bir binanın kentsel dönüşüm kapsamında yıkılması ve yeniden yapılması konusunda Müteahhit Bay (M) ile anlaşma sağlanması mahiyet itibariyle kat karşılığı inşaat sözleşmesidir. Kat karşılığı inşaat sözleşmeleri, karşılıklı olarak iki ayrı taahhüdün bulunduğu sözleşmelerdir. Bu tür sözleşmelerde, arsa sahibi arsanın tamamını veya bir kısmını müteahhide, müteahhit de bunun karşılığında inşa edeceği dairelerin bir kısmını arsa sahibine devretme taahhüdünde bulunmaktadır. Yapılan inşaat işinin kat karşılığı inşaat işi olup olmadığını belirleyecek en önemli husus, müteahhidin yapılacak inşaat işinden pay alıp almamasıdır. Bu husus aynı zamanda kat karşılığı inşaat işlerinin, yıllara sari inşaat işlerinden ayrılmasında belirleyici noktadır.

Kat karşılığı inşaat işlerinde hem müteahhit açısından hem de arsa sahibi açısından vergiyi doğuran olay müteahhidin arsa sahibine bağımsız bölümleri teslim etmesi ile eş zamanlı olarak gerçekleşmektedir. Kat karşılığı inşaat işlerinde iki türlü teslim söz konusudur. Birincisi, arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi, ikincisi müteahhit tarafından arsaya karşılık olarak arsa sahip ya da sahiplerine verilen bağımsız bölümlerin teslimidir. Bu iki teslimin gerçekleştirilebilmesi için öncelikle inşaatın tamamlanarak mülkiyetinin arsa sahibine geçmesi gerekmektedir. Bu kapsamda, Müteahhit Bay (M), inşaatı tamamlayarak Bayan (D) de dâhil olmak üzere, 10 adet daireyi sahiplerine teslim ettiğinde, 10 adet dairenin inşaat maliyeti karşılığında, kendisine ait 4 adet dairenin arsa payını teslim almaktadır.

Bayan (D) ile Müteahhit Bay (M) arasındaki anlaşmanın mahiyeti ve vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği zaman belirlendikten sonra, yapılan işlemler hem Müteahhit Bay (M) hem de Bayan (D) açısından gelir vergisi mevzuatı çerçevesinde aşağıdaki şekilde değerlendirilecektir:

Müteahhit Bay (M) Açısından Değerlendirme:

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 37 nci maddesinin birinci fıkrasında, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu hükmüne yer verilmiş olup; aynı maddenin ikinci fıkrasının (4) numaralı bendinde ise, gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak

uğraşanların bu işlerden elde ettikleri kazancın ticari kazanç olduğu hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla Müteahhit Bay (M)'nin elde ettiği kazanç ticari kazanç olarak değerlendirilecek ve gelir vergisine tabi tutulacaktır.

Müteahhit Bay (M) tarafından arsa sahibi Bayan (D) ve diğer arsa sahipleri adına, eş zamanlı teslimler üzerine fatura düzenlenmesi gerekmektedir. Kat karşılığı inşaat işlerinde müteahhit için inşaatın toplam maliyeti, arsa maliyeti ile inşaat maliyetinin toplanması suretiyle bulunmaktadır. Burada önemli olan husus arsa maliyetinin belirlenmesidir. Arsa sahibine arsasının karşılığında teslim edilen bağımsız bölümlerin maliyeti, müteahhit açısından kendisine kalacak dairelerin arsa maliyetini oluşturacaktır. Bu kapsamda Müteahhit Bay (M) açısından Bayan (D) ve diğer arsa sahiplerine verilen toplam 10 adet dairenin inşaat maliyeti, kendisine kalan 4 adet dairenin arsa maliyetini oluşturmaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 267 inci maddesinde bulunan “*emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için %5, perakende satışlar için %10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli eder.*” hükmü ile 271 inci maddesinde bulunan “*inşa edilen binalarda inşa ve imal giderlerinin satın alma bedeli yerine geçeceği*” hükmü uyarınca, Müteahhit Bay (M)'nin arsa payı hariç inşaat maliyetini ve arsa sahiplerine teslim edilecek dairelerin emsal bedelini hesaplaması gerekmektedir. Çünkü arsa sahiplerine teslim edilecek dairelerin emsal satış bedeli aynı zamanda Müteahhit Bay (M)'nin maliyet bedelini de oluşturacaktır. Emsal bedelin tespitinde satışlar perakende satış olarak değerlendirilecek (10 ayrı gerçek kişiye ayrı ayrı teslim) ve inşaat maliyet bedeli üzerine % 10 ilave edilecektir. Dolayısıyla Müteahhit Bay (M) tarafından arsa sahibi Bayan (D) ve diğer arsa sahipleri adına faturalar emsal satış bedeli üzerinden düzenlenecektir. Ayrıca, mülk sahiplerine verilen kira desteği ve taşınma gideri desteği ödemeleri de, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 262 nci maddesi uyarınca, Müteahhit Bay (M)'ye kalan dairelerin maliyet bedeline ilave edilecektir.

Sonuç olarak, Müteahhit Bay (M)'nin kendisine kalan 4 adet dairenin toplam maliyet bedeli;

- 1- Arsa sahiplerine verilen 10 adet dairenin emsal satış bedelleri toplamı,
 - 2- Kalan 4 adet dairenin inşaat maliyet bedelleri,
 - 3- Kira desteği ödemesi ve
 - 4- Taşınma gideri desteği ödemesi
- toplamından oluşacaktır.

Toplam hasılat ise, Müteahhit Bay (M)'ye kalan 4 adet daire satıldığında, satış bedelleri toplamı olacaktır. Söz konusu hasılat ve maliyetler ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ilgili diğer hükümleri (GVK 40 ve 41 inci maddeler ile Vergi Usul Kanununun değerlendirme hükümleri) birlikte dikkate alınarak ticari kazanç tespit edilecektir.

Bayan (D) Açısından Değerlendirme:

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 37 nci maddesinin birinci fıkrasında, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu hükmüne yer verilmiş olup; aynı maddenin ikinci fıkrasının (4) numaralı bendinde ise, gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerden elde ettikleri kazancın ticari kazanç olduğu hükme bağlanmıştır.

Öte yandan, ticari faaliyet emek ve sermaye organizasyonuna dayanmakta olup kazanç sağlama niyet ve

kastının bulunup bulunmaması böyle bir organizasyon tarafından icra edilen faaliyetin ticari faaliyet olma niteliğine etki etmemektedir. Ancak, bir faaliyetin ticari faaliyet sayılabilmesi için kazanç sağlama niyet ve kastı gerekmemekle birlikte faaliyeti icra eden organizasyonun bütün unsurlarıyla birlikte değerlendirildiğinde kazanç sağlama potansiyeline sahip olması, şahsi ihtiyaç kapsam ve sınırlarını aşması gerekmektedir.

Gayrimenkul alım satımı ticari bir organizasyon içinde yapıldığında alım satımın ticari faaliyetin bir unsuru sayılması, ancak ticari organizasyonun şekli ve maddi unsurları ile açıkça belli olmadığı hallerde ise faaliyetin devamlılık kasıt ve niyeti ile yapıldığını belirleyen objektif ölçü olarak, muamelede çokluk olup olmadığına bakılması gerekmektedir.

Bu kapsamda, gayrimenkullerin iktisap tarihinden sonra aynı kişiye farklı tarihlerde veya farklı kişilere aynı tarihte satılması veya birbirini izleyen yıllarda satılması durumunda yapılan satışlar devamlı olarak gayrimenkul alım satım işiyle uğraşıldığına karine teşkil edeceğinden, elde edilen kazancın Gelir Vergisi Kanununun 37 nci maddesine göre ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

Aynı Kanunun Mükerrer 80 inci maddesinde;

"Aşağıda yazılı mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazançlarıdır.

...

6. *İktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70 inci maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tâbi çiftçilerin ziraî istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dâhil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar (Kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri gayrimenkulleri tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılır.).*

Bu maddede geçen "elden çıkarma" deyimini, yukarıda yazılı mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade eder.

Taksi, dolmuş, minibüs ve umum servis araçlarına ait ticari plakaların elden çıkarılmasından doğan kazançların tamamı ile bir takvim yılında elde edilen değer artışı kazancının, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç, 6.000 (2021 takvim yılı için 19.000 TL) Yeni Türk Lirası gelir vergisinden müstesnadır."

hükmü bulunmaktadır.

Kanunun Mükerrer 81 inci maddesinin birinci fıkrasında, *"Değer artışında safi kazanç, elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarından, elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedelleri ile elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesi suretiyle bulunur. Hasılatın ayın ve menfaat olarak sağlanan kısmının tutarı Vergi Usul Kanununun değerlendirme ile ilgili hükümlerine göre tayin ve tespit olunur."* hükmüne, aynı maddenin son fıkrasında ise, *"Mal ve hakların elden çıkarılmasında iktisap bedeli, elden çıkarılan mal ve hakların, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik enstitüsünce belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırılarak tespit edilir. Şu kadar ki, bu endekslemenin yapılabilmesi için artış oranının % 10 veya üzerinde olması şarttır."* hükümlerine verilmiştir.

Ayrıca, 25.03.2011 tarih ve 76 sıra numaralı Gelir Vergisi Sirkülerinin "5.Cins Tashihi Yapılan Gayrimenkuller İle Kat Karşılığı Olarak Müteahhit Veya Konut Yapı Kooperatiflerinden Alınan Gayrimenkullerin Satılması Halinde İktisap Tarihinin Belirlenmesi" başlıklı bölümünde;

"Arsa olarak iktisap edilen gayrimenkul üzerine bina inşa edilmesi veya söz konusu gayrimenkulün kat karşılığı verilmesi sonucu alınan gayrimenkullerin tapuya tescili, cins tashihi sayılarak tapuya tescil tarihinin iktisap tarihi olarak kabul edilmesi gerekir.

Gayrimenkullerin ivazsız şekilde iktisap edilmesi değer artışı kazancının konusuna girmemektedir. Bu çerçevede ivazsız olarak iktisap edilen gayrimenkulün üzerine, sahibi tarafından inşa edilen veya kat karşılığı olarak alınan gayrimenkullerin, daha sonra elden çıkarılması halinde elde edilen gelir, değer artışı kazancı kapsamında değerlendirilmeyecektir.

...

Örnek 7: Bay (B)'ye veraset yoluyla intikal eden iki katlı ahşap bina, yıkılıp yerine yeni bir bina yapması ve bu yeni binadan kendisine iki adet daire verilmesi karşılığında, müteahhide verilmiştir. Bay (B), müteahhitten kat karşılığı aldığı iki adet daireyi teslim aldığı yıl içinde satmıştır.

İvazsız olarak (veraset yoluyla) iktisap edilen gayrimenkulün, cins tashihi yapılarak kat karşılığı verilmesi halinde, "ivazsız iktisap edilme" niteliği değişmeyeceğinden, gayrimenkulün satışından elde edilen gelir de değer artışı kazancına tabii olmayacaktır." açıklamalarına yer verilmiştir.

Dolayısıyla, Bayan (D)'ye 10 yıl önce babasından miras kalan yalnızca bir adet dairenin bulunduğu bir binanın kentsel dönüşüm kapsamında yıkılarak yeniden yapılması ve eski dairesi karşılığında bir adet daire alınması "ivazsız olarak iktisap edilen gayrimenkul" olarak değerlendirileceğinden, bu dairenin satışından elde edilen kazanç, ticari kazanç veya değer artış kazancı olarak gelir vergisinin konusuna girmeyecektir. Her ne kadar bir adet dairenin yenilenmesi sonucunda yeni bir edinim var olduğu değerlendirilse de, yukarıda açıklandığı üzere, dairenin ivazsız edinilme niteliği değişmediği için süreden bağımsız olarak değer artış kazancı oluşmayacaktır.

Bayan (D)'ye yapılan taşınma gideri desteği ödemesi 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 2 nci maddesinde sayılan gelir unsurlarından hiçbirine girmediğinden gelir vergisinin konusuna da girmemektedir. Kira gideri desteğinin de, anılan Kanunun 70 inci maddesi kapsamında elde edilen gayrimenkul sermaye iradı ya da gelir vergisinin konusuna giren başka bir gelir unsuru olarak değerlendirilmesi mümkün değildir. Bu nedenle, gerek taşınma gideri desteği, gerekse kira gideri desteği üzerinden Müteahhit Bay (M) tarafından tevkifat yapılmasına ya da Bayan (D) tarafından bu desteklerin yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesine gerek bulunmamaktadır.

Konuya ilişkin olarak Balıkesir Vergi Dairesi Başkanlığının 25.05.2016 tarih ve 46480499-120[2015/1499]-57 sayılı özelgesi tetkik edilebilir.

CEVAP 3:

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 61 inci maddesinde; "Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir. Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş

bulunması onun mahiyetini değiştirmez." hükmü yer almakta olup, aynı Kanununun 62 nci maddesinde işverenlerin, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dâhilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişiler olduğu hüküm altına alınmıştır.

Konu ile ilgili olarak 20.11.2008 tarihinde yayımlanan Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu 4 sayılı Sirkülerinin "3. Promosyon Ödemelerinin Gelir Vergisi ve Veraset ve İntikal Vergisi Kanunları Yönünden Değerlendirilmesi" başlıklı bölümünde;

"...Bankalar tarafından yapılan promosyon ödemeleri Gelir Vergisi Kanunu açısından değerlendirildiğinde;

- Maaş promosyonlarının bankalar tarafından doğrudan çalışanlara puan veya nakit olarak ödenmesi durumunda, banka ile çalışanlar arasında işçi-işveren ilişkisi olmadığından,

- Bankalar tarafından, vergi mükellefi olsun veya olmasın promosyon anlaşması yapılan kuruma ödeme yapılması ve bu ödemelerin gelir olarak kaydedilmeden çalışanlara aynen aktarılması halinde, ödeme yapan kurum aracı durumunda olacağından, çalışanlara yapılan bu türden ödemelerin ücret olarak değerlendirilmesi mümkün değildir.

Promosyon ödemelerinin banka tarafından doğrudan iktisadi faaliyeti olan kurumlara yapılması ve yapılan ödemelerin kazanç dâhil edilmesi durumunda, ilgili kurum tarafından çalışanlara yapılan ödeme banka promosyonu olma niteliğini kaybetmiş olacağından ücretlerin vergilendirilmesine ilişkin hükümlere göre değerlendirilecektir..."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu açıklamalara göre, 2021 yılı için çalışanlara yapılan promosyon ödemeleri, doğrudan Lidya A.Ş.'ye yapıldığından ve yapılan ödemeler Lidya A.Ş. tarafından gelir olarak kaydedilmeden çalışanlara aynen aktarıldığından ücret olarak değerlendirilmeyecek ve gelir vergisinin konusuna da girmeyecektir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "Safi kurum kazancı" başlıklı 6 ncı maddesinde; kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükmüne yer verilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 38 inci maddesinde ise, bilanço esasında ticari kazancın tespiti düzenlenmiştir. Maddeye göre, bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır.

Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce:

1. İşletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir;
2. İşletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur.

Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanunun 40 ve 41 inci maddeleri hükümlerine uyulur.

Dolayısıyla, 2022 ve 2023 yıllarına ilişkin ödemeler doğrudan çalışanlara aktarılmadan, masa tenisi ve bardo odası yaptırılarak çalışanların istifadesine sunulduğundan, diğer bir ifadeyle şirket faaliyetinde kullanıldığından, söz konusu ödemeler banka promosyonu olma niteliğini kaybetmiş olacaktır. Şirket hesaplarında kalan promosyon tutarları nedeniyle öz sermaye artışı ortaya çıkacak, hesap dönemi

sonunda ve dönem başındaki özsermaye tutarlarının kıyaslanması neticesinde ticari kazançta / kurum kazancında oluşan artış meydana çıkacaktır. Bu nedenle, 2022 ve 2023 yıllarına isabet eden tutarların Lidya A.Ş tarafından gelir olarak kaydedilerek kurum kazancına dâhil edilmesi gerekmektedir. Yaptırılan masa tenisi ve bilardo odası için alınan amortisman tabii iktisadi kıymetlerin itfa edileceği ve sabit kıymet niteliğinde olmayan harcamaların ise doğrudan gider olarak dikkate alınacağı tabiidir.

Banka promosyonu niteliğini kaybeden ve Lidya A.Ş. tarafından gelir olarak kaydedilen tutarlar 04.10.2023 tarihinde verilen Mahkeme kararı üzerine yasal faizi ile birlikte çalışanlara ödendiğinde, söz konusu ödemelerin yasal faiz dışındaki kısmı (*anapara tutarı*) Gelir Vergisi Kanununun 61 inci maddesi uyarınca ücret olarak dikkate alınacak ve aynı Kanunun 94 üncü maddesine göre gelir vergisi tevkifatına (*103 ve 104 üncü maddeler de dikkate alınarak*) tabii tutulacaktır. Ayrıca, yapılan anapara ödemeleri Gelir Vergisi Kanununun 96 ncı maddesine göre net ücret olarak kabul edilecek, brüte iblağ edilerek üzerinden tevkifat yapılacaktır. Önceden gelir hesaplarına intikal ettirilen söz konusu tutarlar, Lidya A.Ş. tarafından bu suretle ücret gideri olarak ticari kazancın tespitinde dikkate alınabilecektir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesine göre, her nev’i alacak faizi menkul sermaye iradı niteliğinde olduğundan, mahkeme kararına istinaden ödenen yasal faiz tutarları çalışanlar açısından menkul sermaye iradı olacaktır. Kanunun 94 üncü maddesinde alacak faizleri üzerinden tevkifat yapılması öngörülmediğinden, ödemeler Lidya A.Ş. tarafından tevkifata tabii tutulmayacaktır. Bu nedenle, Kanunun 86/1-d maddesi uyarınca, bir takvim yılı içinde elde edilen, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan yasal faiz tutarları maddede belirlenen tutarı aşılırsa, çalışanlar tarafından yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir.

193 sayılı Kanunun 40 ıncı maddesi uyarınca, işle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar; ziyan ve tazminatlar gider olarak dikkate alınabileceğinden, 04.10.2023 tarihli mahkeme kararına (*ilamina*) istinaden ödenen yasal faiz tutarları ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

Konuya ilişkin olarak Samsun Vergi Dairesi Başkanlığının 07.04.2014 tarih ve 13649056-120[61-2013/ÖZE-01]-35 sayılı özelgesi tetkik edilebilir.

CEVAP 4:

17.11.2020 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 7256 sayılı Kanunun 17 nci maddesiyle, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesine, üçüncü fıkrasından sonra gelmek üzere aşağıdaki fıkra eklenmiştir.

- “Tam mükellef sermaye şirketlerinin iktisap ettikleri kendi hisse senetlerini veya ortaklık paylarını,*
- Sermaye azaltımı yoluyla itfa etmeleri hâlinde iktisap bedeli ile hisse senetlerinin veya ortaklık paylarının itibari değeri arasındaki fark tutar sermaye azaltımına ilişkin kararın ticaret sicilinde tescil edildiği tarih,*
 - İktisap bedelinin altında bir bedel karşılığında elden çıkarmaları hâlinde iktisap bedeli ile elden çıkarma bedeli arasındaki fark tutar elden çıkarma tarihi,*
 - İktisap ettikleri tarihten itibaren iki tam yıl içerisinde, sermaye azaltımı yoluyla itfa etmemeleri veya elden çıkarmamaları hâlinde, iktisap bedeli ile hisse senetlerinin veya ortaklık paylarının itibari değeri arasındaki fark tutar iktisap tarihinden itibaren iki tam yıllık sürenin son günü,*
- itibarıyla dağıtılmış kâr payı sayılır ve bu tutarlar üzerinden %15 oranında vergi tevkifatı yapılır. Bu fıkra kapsamında tevkif edilen vergiler herhangi bir vergiden mahsup edilemez. Cumhurbaşkanı, tam*

mükellef sermaye şirketinin paylarının Borsa İstanbul'da işlem görüp görmemesine, işlem gören paylarının toplam payları içindeki oranına, geri alınan payların Borsa İstanbul'da işlem gören paylardan olup olmasına, tam mükellef kurumlardan geri alınıp alınmamasına, tam mükellef sermaye şirketinin yıllık satış hasılatı ve diğer gelirlerinin toplam tutarına göre ayrı ayrı ya da birlikte, bu oranı sifira kadar indirmeye veya bir katına kadar artırmak suretiyle yeniden tespit etmeye yetkilidir.”

Söz konusu düzenleme ile sermaye şirketlerinin kendi hisselerini ortaklarından yüksek bedeller karşılığında satın alarak, vergisiz kâr aktarımı yapmalarının önüne geçilmesi amaçlanmıştır.

25.05.2021 tarih ve 31491 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 18 seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile uygulamanın işleyiş biçimi örnekler eşliğinde açıklanmıştır. Kanun düzenlemesi ve 18 seri nolu Genel Tebliğde yapılan açıklamalar çerçevesinde, öngörülen tevkifat uygulamasının genel hatları aşağıdaki gibi özetlenebilir.

- Tam mükellef sermaye şirketlerinin kendi hisse senetlerini veya ortaklık paylarını iktisap ettikleri tarih itibarıyla GVK'nin 94 üncü maddesine göre herhangi bir vergi kesintisi söz konusu olmayacaktır.
- Bu şekilde iktisap edilen hisse senetleri veya ortaklık paylarının sermaye azaltımı yoluyla itfa edilmesi halinde, iktisap bedeli ile hisse senetlerinin veya ortaklık paylarının itibari değeri arasındaki olumsuz fark üzerinden, sermaye azaltımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği tarih itibarıyla, sermaye şirketleri nezdinde %15 oranında vergi kesintisine tabi tutulması gerekmektedir.
- Tam mükellef sermaye şirketlerinin iktisap ettikleri kendi hisse senetlerini veya ortaklık paylarını, iktisap bedelinin altında bir bedel karşılığında elden çıkarmaları halinde, iktisap bedeli ile elden çıkarma bedeli arasındaki fark tutar, elden çıkarma tarihi itibarıyla %15 oranında vergi kesintisine tabi tutulacaktır. Şirketlerin bu şekilde iktisap etmiş oldukları kendi hisse senetlerini iktisap bedelinin üzerinde bir bedelle elden çıkarmaları halinde vergi kesintisi yapılmayacaktır.
- Şirketler tarafından satın alınan kendi hisse senetlerinin veya ortaklar paylarının, iktisap bedelinin altında bir bedel karşılığında elden çıkarılması halinde oluşan zarar, işletmenin kendi hisse senetlerinin iktisabında veya satışında transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümlerine göre eleştiri konusu yapılacak bir durum bulunmaması kaydıyla, kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecektir.
- Tam mükellef sermaye şirketlerinin iktisap ettikleri kendi hisse senetlerini veya ortaklık paylarını, iktisap ettikleri tarihten itibaren iki tam yıl içerisinde sermaye azaltımı yoluyla itfa etmemeleri veya elden çıkarmamaları halinde, iktisap tarihinden itibaren iki tam yıllık sürenin son günü itibarıyla, iktisap bedeli ile hisse senetlerinin veya ortaklık paylarının itibari değeri arasındaki fark tutarı üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin dördüncü fıkrasına göre %15 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.
- Yukarıda belirtilen durumlarda yapılan vergi kesintisi, herhangi bir vergiden mahsup edilemeyecek, matrahın tespitinde gider yazılamayacak veya iade konusu yapılamayacaktır.
- Tam mükellef sermaye şirketlerince iktisap edilen kendi hisse senetleri veya ortaklık paylarının iktisap bedelinin üzerinde bir bedelle elden çıkarılması halinde, satış kazancının tamamı kurum kazancına dâhil edilerek genel hükümlere göre vergilendirilecektir.

İyonya A.Ş.'nin gerçekleştirdiği işlemlerin bu çerçevede, aşağıdaki biçimde değerlendirilmesi gerekmektedir.

i. Şirketin kendisine ait olup, 30 TL itibari değere sahip olan paylardan 100.000 adedini 6.000.000 TL bedel karşılığında iktisap ettiği görülmektedir. Buna göre beher hisse başına iktisap bedeli (6.000.000 / 100.000=) 60 TL olarak hesaplanacaktır. Bu satın alma işlemi, bedeline bakılmaksızın tevkifat uygulamasının dışında kalacaktır.

ii. İyonya A.Ş.'nin bu hisselerden 50.000 adedini 11.03.2021 tarihinde 4.000.000 TL karşılığında bir gerçek kişiye satması işleminde, hisse başına satış fiyatı ($4.000.000 / 50.000 =$) 80 TL olarak hesaplanmaktadır. Şirketin ($50.000 \times 60 =$) 3.000.000 TL karşılığında iktisap ettiği kendi ortaklık paylarını iktisap bedelinin üzerinde bir bedelle elden çıkarması nedeniyle, bu aşamada da Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisi yapılmayacak olup, ($4.000.000 \text{ TL} - 3.000.000 \text{ TL} =$) 1.000.000 TL tutarında satış kazancının tamamı kurum kazancına dâhil edilerek genel hükümlere göre vergilendirilecektir.

iii. İyonya A.Ş.'nin bu hisselerden 30.000 adedini 05.08.2021 tarihinde 1.200.000 TL karşılığında bir gerçek kişiye satması işleminde, hisse başına satış fiyatı ($1.200.000 / 30.000 =$) 40 TL olarak hesaplanmaktadır. Şirketin ($30.000 \times 60 =$) 1.800.000 TL karşılığında iktisap ettiği kendi ortaklık paylarını iktisap bedelinin altında bir bedelle elden çıkarması nedeniyle, ($1.800.000 \text{ TL} - 1.200.000 \text{ TL} =$) 600.000 TL üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca %15 oranında vergi kesintisi hesaplaması ve ($600.000 \text{ TL} \times \%15 =$) 90.000 TL vergiyi Ağustos/2021 dönemi muhtasar ve prim hizmet beyannamesiyle beyan ederek ödemesi gerekecektir.

İyonya A.Ş.'nin satın almış olduğu kendi hisse senetlerini iktisap bedelinden düşük bir bedelle elden çıkarması nedeniyle ödemiş olduğu 90.000 TL tutarındaki vergi, İyonya A.Ş. veya hisselerin satıldığı anonim şirket nezdinde herhangi bir vergiden mahsup edilemeyecek, matrahın tespitinde gider olarak dikkate alınmayacak veya iade konusu yapılamayacaktır.

Satış işlemi dolayısıyla ortaya çıkan 600.000 TL tutarında zarar, kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecektir (Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümlerini saklıdır).

Bu işlemlerde hisselerin alındığı taraf ve hisse satışının yapıldığı tarafın hukuki niteliği ve mükellefiyet durumunun herhangi bir önemi bulunmamakta, vergileme İyonya A.Ş. bünyesinde yapılmaktadır.

iv. İyonya A.Ş.'nin bu hisselerden 20.000 adedini 02.02.2024 tarihinde sermaye azaltımı yoluyla itfa etmesi işleminde, Kanunda belirlenen 2 yıllık süre aşılmıştır. Dolayısıyla 02.02.2024 tarihinde yapılan sermaye azaltımı işlemi için GVK'nin 94 üncü maddesinin dördüncü maddesi yönünden yapılacak bir işlem bulunmamaktadır. Konunun Gelir İdaresi Başkanlığının sermaye azaltımı işlemlerine yönelik (daha sonra birtakım değişikliklerle Kanun hükmü haline gelen) görüşleri çerçevesinde, Şirketin özsermaye bileşimi dikkate alınarak kurumlar vergisi ve kâr dağıtımına bağlı tevkifat açısından değerlendirileceği tabiidir.

Diğer taraftan, Şirket, ($20.000 \times 60 =$) 1.200.000 TL'ye iktisap ettiği kendi hisse senetlerini iki yıllık sürenin sonu olan 02.02.2023 tarihi itibarıyla sermaye azaltımı yoluyla itfa etmemiş ve elden çıkarmamıştır.

Buna göre, (G) A.Ş. 02.02.2023 tarihi itibarıyla, kendi hisse senetlerinin iktisap bedeli ile itibari değeri arasındaki fark olan [$1.200.000 - (20.000 \times 30) =$] 600.000 TL üzerinden % 15 oranında, ($600.000 \text{ TL} \times \% 15 =$) 90.000 TL vergi kesintisi hesaplayacak ve bu vergiyi Şubat/2023 dönemi muhtasar ve prim hizmet beyannamesiyle beyan ederek ödeyecektir.

İyonya A.Ş.'nin, bu suretle ödemiş olduğu 90.000 TL vergi, herhangi bir vergiden mahsup edilemeyecek veya iade konusu yapılamayacaktır. Ödenen vergi, Şirketin kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak da dikkate alınmayacaktır.

CEVAP 5:

Genel Açıklamalar:

15.06.2012 tarih ve 28324 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 6322 sayılı Kanunun 37 nci maddesiyle 01.01.2013 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere 5520 sayılı Kanunun 11 inci maddesinin birinci fıkrasına eklenen (i) bendine göre; kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktoring ve

finansman şirketleri dışında, kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere Cumhurbaşkanınca kararlaştırılan kısmının kanunen kabul edilmeyen gider (KKEG) olarak dikkate alınacağı hükme bağlanmıştır.

Cumhurbaşkanı bu yetkisini 04.02.2021 tarihli ve 31385 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 03.02.2021 tarihli ve 3490 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararıyla kullanmıştır. Karara göre, 01.01.2021 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi kazançlarına uygulanmak üzere, yukarıda sayılan gider ve maliyet unsurlarının %10’u kurum kazancından indirilemeyecek, KKEG olarak dikkate alınacaktır.

Uygulamanın usul ve esasları 25.05.2021 tarih ve 31491 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 18 seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile düzenlenmiştir. Tebliğde yapılan açıklamaların ilgili görülen kısımları aşağıda aktarılmıştır.

Finansman gider kısıtlaması, yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan kurumlar vergisi mükellefleri hakkında uygulanacaktır. Kısıtlaması uygulaması yabancı kaynak ve öz kaynak mukayesesi gerektirmekte olduğundan, bu düzenleme bilanço esasına tabi mükellefler için geçerli olup işletme hesabı esasına tabi mükellefler bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

Kapsamda olan mükellefleri her bir geçici vergilendirme döneminin son günü itibarıyla Vergi Usul Kanununa göre çıkaracakları bilanço esas alınmak suretiyle öz kaynak ve yabancı kaynak mukayesesi yaparak finansman gider kısıtlamasına tabi olup olmayacaklarını tespit edeceklerdir.

Finansman gider kısıtlaması uygulamasında;

-Finansman giderleri: Yabancı kaynağın kullanım süresine bağlı olarak doğan her türlü faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı, faktoring kuruluşlarına verilen iskonto bedelleri ve benzeri adlar altında yapılmış olan gider ve maliyet unsurlarını,

-Yabancı kaynaklar: Bilançonun kısa vadeli yabancı kaynaklar ve uzun vadeli yabancı kaynaklar toplamını ifade etmektedir.

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

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

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

Karya A.Ş.’nin İşlemleri:

Karya İnşaat A.Ş.’nin soruda verilen işlemleri, ilgili Tebliğde yer alan açıklama ve düzenlemeler çerçevesinde aşağıda sırasıyla değerlendirilmiştir. Verilen yanıtlarda yalnızca “finansman giderlerine

tabidir/değildir” ya da “finansman gideridir/değildir” gibi ifadelere yer verilmesi yeterli bulunmamakta olup, bu durumun dayanağının mutlaka açıklanması gerekmektedir. Soruda verilen gider ve maliyet unsurlarının finansman gideri sayılıp sayılmayacağı belirlenmesinde; bu unsurların yabancı kaynak kullanımına ve bu kaynağın kullanım süresine bağlı olarak doğma durumunun mutlaka değerlendirilmesi gerekmektedir.

• **Ticari Kredilerden Doğan Faizler ve Kur Farkları:** İlk iki maddede yer alan banka kredilerinin bir arada değerlendirilmesi neticesinde, iki ayrı kredi nedeniyle kur farkı gelir ve gideri, faiz gelir ve gideri olduğu görülmektedir. Her iki kredi de ticari kredi olup, herhangi bir yatırım ile doğrudan bağlantılı değildir. Düzenlemeye göre, 01.01.2013 tarihinden itibaren sağlanan yabancı kaynaklara ilişkin olarak mahiyet ve tutar itibarıyla 01.01.2021 tarihinden itibaren kesinleşen gider ve maliyet unsurları gider kısıtlamasına tabi tutulacaktır. Dolayısıyla her iki krediden doğan finansman giderlerinin kısıtlama kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

• **Netleştirme Uygulaması:** Finansman giderlerinin yanı sıra finansman geliri de elde etmiş olan mükelleflerin gider kısıtlaması uygulamasında söz konusu gelir ve giderlerini birbiri ile mukayese etmek suretiyle netleştirmeleri mümkün olmayıp finansman giderleri toplamının gider kısıtlamasına konu edilmesi gerekmektedir. Ancak uygulama kapsamındaki kur farkı giderleri, döviz kurlarındaki değişim dikkate alınarak hesaplanan gerçek tutarları ile finansman gider kısıtlamasına konu edilecektir. Yabancı para kurlarındaki düşüş veya yükselişler nedeniyle, geçici vergilendirme dönemleri itibarıyla kur farkı geliri veya kur farkı gideri söz konusu olabilmektedir. Dolayısıyla aynı kaynağa ilişkin olarak bir hesap dönemi içindeki aynı veya farklı geçici vergilendirme dönemlerinde oluşan kur farkı gelir ve giderleri mahsuplaştırılarak işlem tarihi veya dönem sonu itibarıyla bu kaynağa ilişkin net kur farkı gideri doğması halinde bu tutar finansman gideri kısıtlamasında dikkate alınacaktır.

Bu çerçevede, Mükellef Kurumun faiz giderlerinin faiz gelirleriyle mahsup edilmesi mümkün değildir. Ayrıca (A) Bankasından alınan krediden doğan kur farkı giderinin (B) Bankasından alınan krediden doğan kur farkı geliriyle mahsuplaştırılarak dikkate alınması da mümkün bulunmamaktadır. Zira, iki ayrı banka kredisinin iki ayrı gider kaynağı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Yukarıdaki değerlendirmeler neticesinde, (A) ve (B) Bankalarından kullanılan krediler dolayısıyla kısıtlama kapsamında değerlendirilecek giderler; toplam (30.000 + 800.000 =) **830.000 TL** faiz gideri ve **1.400.000 TL** kur farkı gideridir.

• **Damga Vergisi ve BSMV:** Genel Tebliğde yapılan açıklamalar uyarınca, kredi sözleşmelerine ilişkin olarak ödenen damga vergisi veya banka havale ücretlerine ilişkin ödenen banka ve sigorta muameleleri vergisi gibi bir yabancı kaynağın kullanım süresine bağlı olarak doğmayan gider ve maliyet unsurları finansman gider kısıtlaması uygulamasına tabi olmayacaktır. Ancak kredi faizleri üzerinden hesaplanan banka ve sigorta muameleleri vergisi gibi bir yabancı kaynağın işletmede kullanım süresine bağlı olarak doğanların ise finansman gider kısıtlaması uygulamasına konu edileceği açıktır. Dolayısıyla Mükellef Kurumun kullandığı banka kredisinin faiz ödemelerine birebir bağlı olan ve borcun ödeme süresine bağlı olarak doğan **4.500 TL** BSMV tutarları kısıtlamaya tabiyken, kredi sözleşmesinden doğan damga vergisi tutarı borcun vadesine bağlı olarak doğmadığı için kısıtlama uygulamasının dışında kalacaktır.

• **Kredi Kefalet Hizmet Bedeli:** Mükellef Kurumun grup şirketinden aldığı kredi kefalet hizmeti için kendisine düzenlenen faturaların finansman gider kısıtlamasına tabi tutulacak finansman giderlerinden olup olmadığına anlaşılması için, 18 seri nolu Genel Tebliğde yapılan tanım ve açıklamalar çerçevesinde değerlendirme yapılmalıdır.

Tebliğde finansman giderleri, “yabancı kaynağın kullanım süresine bağlı olarak doğan her türlü faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı, faktoring kuruluşlarına verilen iskonto bedelleri ve benzeri adlar altında yapılmış olan gider ve maliyet unsurları” şeklinde tanımlanmıştır. Ayrıca bir gider veya maliyet unsurunun gider kısıtlamasına konu edilmesi için bunların yabancı kaynak kullanımına ve bu

kaynağın kullanım süresine bağlı olarak doğmuş olması gerektiği düzenlenmiştir. Grup şirketinin garantör sıfatıyla sözleşmede yer alması, banka kredisinin kullanılabilmesi için zorunlu tutulmuştur. Karya A.Ş. bu şekilde, grup şirketinin kredibilitelerini kullanarak banka kredisine ulaşabilmiştir. Dolayısıyla grup şirketine yapılan ödeme, yabancı kaynağın (banka kredisinin) kullanımına bağlı olarak doğmuştur.

Diğer taraftan, Karya A.Ş.'nin bankaya olan kredi borcu devam ettiği sürece grup şirketinin taşıdığı risk ve dolayısıyla Mükellef Şirkete verdiği hizmet devam etmektedir. Bu sebeple, Mükellef Kurumun ödediği kredi kefalet hizmet bedelinin yabancı kaynağın kullanım süresine bağlı olarak doğduğu da net biçimde anlaşılmaktadır. Dolayısıyla ilgili Genel Tebliğde aranan koşullar mevcut olup, Mükellef Kurum adına tahakkuk eden **45.000 TL** kredi kefalet hizmet bedelinin finansman gider kısıtlamasına tabi tutulması gerekmektedir.

Tebliğde, finansman gider kısıtlamasına tabi olmayan gider ve maliyet unsurları arasında sayılan teminat mektubu komisyonları nitelik itibariyle sorudaki işlemle örtüşmemelidir. Yabancı kaynağın kullanım süresine bağlı olarak doğmayan bu gider unsurunun soruda verilen kefalet hizmet bedeli ile karıştırılmaması gerekmektedir.

• **Örtülü Sermayeye İsbet Eden Gider:** 18 seri nolu Genel Tebliğde açıklandığı üzere, işletmelerin kullanmış olduğu yabancı kaynaklara ilişkin faiz ve kur farkı gibi giderlerinden örtülü sermaye, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı veya binek otomobillerde gider kısıtlaması uygulamaları nedeniyle kurum kazancının tespitinde hali hazırda KKEG olarak dikkate alınmış olanlar finansman gider kısıtlamasına tabi tutarın hesabında dikkate alınmayacaktır.

Mükellef Kurumun % 5 oranında ortağı olan gerçek kişiden alınan 1.200.000 TL borç dolayısıyla katlandığı 200.000 TL faiz tutarı da bu çerçevede değerlendirilecektir. Zira Şirket ortağından alınan borç (Borsa İstanbul'da işlem gören hisselerin alınması durumu dışında) ortaklık oranına bakılmaksızın ilişkili kişiden temin edilmiş sayılacaktır. Bu durumda, ortaktan alınan borcun, dönem başı öz sermayenin 3 katı olan (300.000 TL x 3 =) 900.000 TL'yi aşan (1.200.000 TL - 900.000 TL =) 300.000 TL'lik kısmı örtülü sermaye olacaktır. Kurumlar Vergisi Kanununun 12 nci maddesi uyarınca örtülü sermaye olarak kabul edilen kısma isbet eden faiz tutarı KKEG olarak dikkate alınacaktır.

Örtülü sermaye nedeniyle ödenen faiz : 200.000 TL x (300.000 TL / 1.200.000 TL)
: 200.000 TL x % 25
: 50.000 TL

Mükellef Kurumun gerçek kişi ortağından temin ettiği borç dolayısıyla ödediği 200.000 TL faiz tutarının örtülü sermayeye isbet eden 50.000 TL'lik kısmı KKEG olarak kabul edilecektir. Finansman gider kısıtlaması nedeniyle KKEG olarak dikkate alınacak tutar ise örtülü sermayeye isbet eden KKEG düşüldükten sonra kalan (200.000 TL - 50.000 TL=) **150.000 TL** üzerinden hesaplanacaktır.

• **Binek Oto Gider Kısıtlaması:** Finansal kiralama yoluyla edinilen binek otomobil için bu dönemde ödenen 15.000 TL faiz tutarı, finansman gideri niteliğindedir. Vergi Usul Kanununda düzenlenen değerlendirme hükümleri ve 163 seri nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği uyarınca; sözleşmeden doğan faiz ödemelerinin kiralama sözleşmesinin akdedildiği 2020 yılına isbet eden kısımlarının söz konusu otomobili kullanma hakkının maliyet bedeline ilave edilmesi zorunlu iken, söz konusu faiz ödemeleri 2021 yılında Mükellef Kurumun tercihine bağlı olarak gider veya maliyet olarak dikkate alınabilecektir. Mükellef Kurum da bu çerçevede, 2021 yılında doğan faiz ödemelerini dönem gideri olarak dikkate alma yoluna gitmiştir. Bir önceki maddeyle aynı gerekçelere dayanılarak, binek otomobil gider kısıtlaması nedeniyle KKEG olarak değerlendirilecek tutarın hesaplanması ve bu tutardan geriye kalan finansman giderinin finansman gider kısıtlamasına tabi tutulması icap etmektedir.

2021 yılında ödenen faiz tutarının %30'u olan (15.000 TL x % 30 =) 4.500 TL'lik kısmı binek otomobil gider kısıtlaması kapsamında KKEG olarak dikkate alınacaktır. Geriye kalan (15.000 TL - 4.500 TL =) **10.500 TL** ise finansman gider kısıtlaması uygulamasında dikkate alınacaktır.

• **Kur Değerleme İşlemleri:** Mükellef Kurumun 30.06.2021 tarihi itibariyle gerçekleştirdiği kur değerlendirme işlemleri çerçevesinde ortaya çıkan kur farkı giderlerinin yine yabancı kaynak kullanımına ve bu kaynağın kullanım süresine bağlı olarak doğmuş olma durumu yönünden değerlendirilmesi gerekmektedir.

- 101- Alınan Çekler hesabının değerlendirilmesi dolayısıyla ortaya çıkan kur farkı gideri finansman gider kısıtlamasına tabi tutulmayacaktır. Zira söz konusu hesap aktif karakterli bir varlık hesabıdır. Hesap yabancı kaynak mahiyetinde olmadığı için, üzerinden hesaplanan kur farkı gideri de bir yabancı kaynağın kullanımına bağlı olarak doğmamıştır.

- 103- Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri hesabı aktif düzenleyici bir hesaptır. Ayrıca çekte vadeye yer verilmesi yasal olarak kabul görmektedir. Dolayısıyla, bu hesabın değerlemesinden kaynaklanan **200.000 TL** kur farkı gideri, bir yabancı kaynağın kullanımına bağlı olarak doğmuştur. Yabancı kaynağın kullanım süresine göre hesaplanan söz konusu kur farkı giderinin finansman gider kısıtlamasına tabi tutulması gerekmektedir.

- 1 seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 12.1.6 bölümünde yer verildiği üzere; avanslar **hangi amaçla verilirse verilsin** işletmeye finansman imkânı sağladığı açıktır. Dolayısıyla, alınan avanslar işletme bakımından alınan borç olarak değerlendirilmektedir. Bu çerçevede, 340- Alınan Sipariş Avansları hesabının değerlendirilmesi dolayısıyla ortaya çıkan **50.000 TL** tutarında kur farkı giderinin de bir yabancı kaynağın kullanımına ve kullanım süresine bağlı olarak doğduğunun kabulü ve finansman gider kısıtlamasına tabi tutulması gerekmektedir.

- 18 seri nolu Genel Tebliğin "11.13.7" numaralı bölümünde; yıllara sari inşaat ve onarma işlerinde kâr veya zararın işin bittiği yıl tespit edilerek o yılda beyana konu edileceği, dolayısıyla bu işlerle uğraşanların kullandıkları yabancı kaynaklara ilişkin finansman giderlerinin, işin kesin kâr veya zararının tespit edildiği yıl kazancının hesaplanmasında gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacağı ve gider kısıtlamasına ilişkin uygulamanın da aynı dönemde yapılacağı açıklamasına yer verilmiştir. Ancak tebliğde bahsedilen finansman giderleri, yıllara sari işin finansmanında kullanılan banka kredilerinden kaynaklanan finansman giderleridir. Gelir İdaresi Başkanlığının benzer bir konuda vermiş olduğu özelgede "163 ve 334 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde yapılan açıklamalar yatırımların finansmanında kullanılan kredilere ilişkin faiz ve kur farkı giderlerine ilişkin olup, döviz cinsinden verilen avansların değerlendirilmesi sonucu oluşan kur farkları bu kapsamda değerlendirilmemektedir." açıklamasına yer verdiği görülmektedir. (Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığının 24.07.2014 tarih ve 64597866-105[280-2014]-122 sayılı özelgesi) Benzer mantıkla, yıllara sari işler dolayısıyla alınan, döviz cinsinden avansların değerlendirilmesiyle ortaya çıkan kur farkı giderleri de söz konusu işe yönelik gider ve maliyet unsuru olarak dikkate alınmamalı, cari dönemin kurum kazancıyla ilişkilendirilmelidir.

Bir önceki maddede açıklandığı üzere, avanslar hangi amaçla verilirse verilsin, işletmeye finansman imkânı sağlamak ve birer borç olarak dikkate alınmaktadır. Yıllara sari inşaat işi dolayısıyla alınan avans da, bu avansın mahsup edileceği hakediş raporu onaylanarak faturaya bağlanana kadar, işletmenin kullandığı herhangi bir borçtan farksızdır. Bu çerçevede, Karya A.Ş.'nin 440- Alınan Sipariş Avansları hesabında izlenen, yıllara yaygın inşaat işi kapsamında alınan avans dolayısıyla ortaya çıkan **300.000 TL** kambiyo zararının finansman gider kısıtlaması hesabında dikkate alınması gerekmektedir. Ancak Tebliğde yer alan ifade alınan avansların değerlendirilmesinden kaynaklanan giderleri de kapsayacak şekilde anlaşılmaya müsait olduğundan, bu yönde verilen yanıtlara da puan verilmiştir.

Finansman Gider Kısıtlaması Nedeniyle KKEG Olacak Tutarın Hesaplaması:

Şirketin 2021 hesap döneminin ikinci geçici vergi beyannamesinde finansman gider kısıtlamasına tabi tutacağı gider ve maliyet unsurlarının toplamı, yukarıda yapılan açıklamalardan hareketle;

830.000 (Faiz) + 1.400.000 (Kur farkı) + 4.500 (BSMV) + 45.000 (Kefalet) + 150.000 (Ortaklıktan alınan borç) + 10.500 (Finansla kiralama) + 200.000 (Verilen çekler) + 50.000 (Alınan sipariş avansları) + 300.000 (Yıllara yaygın inşaat avansı) = **2.990.000 TL** olarak hesaplanmalıdır.

Sorunun ilk kısmında yer alan tabloda verilen bilgilerden hareketle, Şirketin dönemsonu (30.06.2021) bilançosu itibarıyla yabancı kaynaklar toplamının 2.500.000 TL, özkaynaklar toplamının ise 1.500.000 TL olduğu görülmektedir. Bu bilgilere göre, Şirketin sahip olduğu yabancı kaynaklarının özkaynaklarını aşan kısmı (2.500.000 - 1.500.000 =) 1.000.000 TL tutarındadır. Bu tutarın Özkaynaklar toplamına oranı ise **(1.000.000 / 2.500.000 =) 0,40**'dır. Buna göre, finansman gider kısıtlaması kapsamına giren gider ve maliyet unsurlarının öncelikle % 40'ı hesaplanacak, daha sonra ortaya çıkan tutarın % 10'u KKEG olarak dikkate alınacaktır.

Aşan kısma isabet eden finansman gideri : Finansman gideri x (Aşan kısım / Toplam yabancı kaynak)
: 2.990.000 TL x % 40 = 1.196.000 TL

Finansman Gider Kıs. KKEG Tutarı : 1.196.000 TL x % 10 = **119.600 TL**

Dolayısıyla, Karya A.Ş. 2021 yılının ikinci geçici vergilendirme dönemine ilişkin beyannamesinde 119.600 TL tutarında finansman giderini, finansman gider kısıtlaması kapsamında KKEG olarak dikkate alacaktır.

CEVAP 6:

Genel Açıklama:

Kurumlar Vergisi Kanununun 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 ulaşıncaya kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulur.

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

...

Yatırıma başlanılan tarihten itibaren bu maddeye göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, toplam yatırıma katkı tutarının %50'sini ve gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını geçmemek üzere; yatırım döneminde kurumun diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli kurumlar vergisi oranı uygulamak suretiyle yatırıma katkı tutarını kısmen kullandırmaya, bu oranı her bir il grubu, bölgesel, büyük ölçekli, stratejik ve öncelikli yatırımlar ile konusu, sektörü ve niteliği itibarıyla proje

bazında desteklenmesine karar verilen yatırımlar için sifıra kadar indirmeye veya %100'e kadar artırmaya,

...

yetkilidir." hükümlerine yer verilmiştir.

İndirimli kurumlar vergisi uygulaması, mükelleflerin bu müesseseden yararlanma biçimi bakımından temelde ikiye ayrılabilir.

- Yatırımdan elde edilen kazançlar için indirimli kurumlar vergisi ve

- Yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç için indirimli kurumlar vergisi.

Yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançlarla ilgili olarak indirimli kurumlar vergisi uygulamasına, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmeye başlandığı geçici vergi döneminden itibaren başlanılır. Yatırımın işletilmeye başlandığı geçici vergi döneminden itibaren yatırımdan elde edilen kazançta, teşvik belgesinde yer alan ve vergi indirimi içeren yatırım tutarını aşmamak üzere, gerçekleştirilen yatırım harcaması dolayısıyla hak kazanılan yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli oranda kurumlar vergisi uygulanır. Dolayısıyla, kısmen işletilmekte olan bir yatırımdan elde edilen kazanç için kullanılabilir yatırım katkı tutarı, gerçekleştirilen yatırım tutarıyla yatırıma katkı oranının çarpılması suretiyle bulunacaktır.

19/6/2012 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 2012/3305 sayılı BKK'nın "Vergi İndirimi" başlıklı 15 inci maddesinde indirimli kurumlar vergisine ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Maddenin beşinci fıkrasında, toplam yatırıma katkı tutarına mahsuben; gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşmamak ve yatırımların gerçekleştirildiği bölgelere göre farklı oranlarda olmak üzere, yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara da indirimli kurumlar vergisi uygulanabileceği hükme bağlanmıştır.

Bu çerçevede, 2012/3305 sayılı BKK kapsamında alınan yatırım teşvik belgesine konu yatırımlar için "yatırım döneminde" diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanması suretiyle, belirlenen oranlarda yatırıma katkı tutarından yararlanılması mümkündür.

Buna paralel olarak; 1 seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde;

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

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

b) Gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşmamak,

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

Buna göre, 2012/3305 sayılı Karar kapsamında düzenlenmiş yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımların yatırım döneminde, mükelleflerin diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle kısmen yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarı, en fazla toplam yatırıma katkı tutarının Cumhurbaşkanı Kararı ile belirlenen oranına tekabül eden kısmı kadar olabilecektir. Yatırım döneminde, yatırım teşvik belgesi kapsamında gerçekleştirilen yatırım harcamasının, bu dönemde yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarından (toplam yatırıma katkı tutarının Cumhurbaşkanı Kararı ile belirlenen oranına tekabül eden kısmı) daha düşük olması halinde diğer faaliyetlerden yatırım döneminde elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle kısmen yararlanılacak yatırıma katkı tutarı, gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşamayacaktır.

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

Tebliğde yapılan açıklamalar çerçevesinde, mükelleflerin 2012/3305 sayılı Karar kapsamında düzenlenmiş yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımları için yatırım döneminde, diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarı, en fazla toplam yatırıma katkı tutarının Cumhurbaşkanı Kararı ile belirlenen oranına tekabül eden kısmı kadar olabilecektir. Bu oran son olarak 5 Ekim 2016 tarih ve 2016/9139 sayılı BKK ile tüm bölgeler için toplam yatırıma katkı tutarının %80'i olarak belirlenmiştir.

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

Likya A.S.’nin Sahip Olduğu Belgelerin İndirimli Kurumlar Vergisi Yönünden Değerlendirilmesi:

Mükellef Kurumun 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı kapsamında teşvik belgesine bağlanmış 3 ayrı yatırımı bulunmaktadır. Söz konusu yatırımlar çerçevesinde indirimli kurumlar vergisinin uygulanma biçimi, yatırımların durumuna göre farklılık gösterecektir. Şirket, sahip olduğu 3 ayrı yatırımdan ikisini kısmen işletmeye başlamış olup, diğer yatırım henüz (kısmen de olsa) işletme aşamasına geçmemiştir.

1 ve 2 nolu teşvik belgesine bağlanmış olan yatırımlar için; gerçekleştirilen yatırım harcaması dolayısıyla hak kazanılan yatırıma katkı tutarını aşmamak kaydıyla, yatırımın işletilmesinden elde edilen kazançlara indirimli vergi oranı uygulanabilecektir. Diğer yandan, söz konusu yatırımlar halen yatırım döneminde. Bu sebeple her iki belge için yukarıda açıklanan sınırlamalar altında “yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara” da indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkündür.

Konuya ilişkin olarak 10 seri nolu Genel Tebliğ ile değişik 1 seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin “32.2.5” nolu bölümünde yer alan 3 numaralı örnek tetkik edilebilir.

Mükellef Kurumun 3 numaralı teşvik belgesine sahip olan yatırımı içinse, yatırımdan elde edilen bir kazanç söz konusu olmadığından, yalnızca diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlar için indirimli kurumlar vergisi uygulaması yapılabilecektir.

Us-97 Sektör Koduna Göre İlave Teşvik İmkanlarının Değerlendirilmesi:

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 31/12/2022 tarihleri arasında gerçekleştirilecek 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 çerçevede; imalat sanayiine yönelik (US-97 Kodu:15-37 aralığında olan) teşvik belgesine sahip bir yatırım kapsamında, 1/1/2017 ile 31/12/2022 tarihleri arasında gerçekleştirilen yatırım harcamaları için,

- Yatırıma katkı oranı 15 puan artırılmış uygulanacak,
- Vergi indirim oranı % 100 olarak uygulanacak,
- Yatırım döneminde, diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlar için (gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşmamak üzere) yatırıma katkı tutarının % 100’ü kullanılabilir.

Ancak Likya A.Ş.’nin sahip olduğu teşvik belgelerinin üçü de “0500-Balık Üretimi” kapsamında düzenlenmiştir. Dolayısıyla Mükellef Kurum yukarıda sayılan ilave imkanlardan yararlanamayacaktır.

Her Bir Belge Dolayısıyla Hak Kazanılan Yatırıma Katkı Tutarlarının Tespiti:

Soruda Mükellef Kurumun her bir belge için hak kazandığı yatırıma katkı tutarlarının hesaplanması istenmiştir. Dolayısıyla, Şirketin bu tutarları kullanıp kullanamayacağına bakılmaksızın, öncelikle yapılan yatırım harcamaları nedeniyle hak kazanılan yatırıma katkı tutarları belirlenecektir. Söz konusu hesaplama aşağıdaki tabloda yapılmıştır.

a) Yatırımlardan Elde Edilen Kazançlara Yönelik Olarak Hak Kazanılan Katkı Tutarları:

Sıra No:	Teşvik Belgesi:	Belge 1	Belge 2
a	Toplam Yatırım Tutarı:	10.000.000 TL	15.000.000 TL
b	Yatırıma Katkı Oranı:	% 40	% 30
c	Toplam Yatırıma Katkı Tutarı (a x b):	4.000.000 TL	4.500.000 TL
d	Gerçekleştirilen Yatırım Harcaması:	8.000.000 TL	6.000.000 TL
e	Hak Kazanılan Yatırıma Katkı Tutarı (d x b):	3.200.000 TL	1.800.000 TL
f	Önceki Dönemlerde Yararlanılan Katkı Tutarı:	3.000.000 TL	1.400.000 TL
g	Bu Dönemde Yararlanılabilecek Katkı Tutarı (e - f):	200.000 TL	400.000 TL
h	Vergi İndirim Oranı:	% 80	% 70
i	İndirimli Vergi Oranı [% 25 x (1 - h)]	% 5	% 7,5
j	İndirimli Oran Uygulanabilecek Max.Matrah (g /%25 - i)	1.000.000 TL	2.285.714 TL

b) Yatırım Döneminde Diğer Faaliyetlerden Elde Edilen Kazançlara Yönelik Olarak Hak Kazanılan Katkı Tutarları:

Sıra No:	Teşvik Belgesi:	Belge 1	Belge 2	Belge 3
a	Toplam Yatırım Tutarı:	10.000.000 TL	15.000.000 TL	40.000.000 TL
b	Yatırıma Katkı Oranı:	% 40	% 30	% 40
c	Toplam Yatırıma Katkı Tutarı (a x b):	4.000.000 TL	4.500.000 TL	16.000.000 TL
d	Yatırım Dön. Kullanılabilecek Katkı Tut. (c x 0,8):	3.200.000 TL	3.600.000 TL	12.800.000 TL
e	Gerçekleştirilen Yatırım Harcaması:	8.000.000 TL	6.000.000 TL	24.000.000 TL
f	Yararlanılabilecek Katkı Tutarı (d ve e’den küçük olanı):	3.200.000 TL	3.600.000 TL	12.800.000 TL
g	Vergi İndirim Oranı:	% 80	% 70	% 80
h	İndirimli Vergi Oranı [% 25 x (1-g)]	% 5	% 7,5	% 5



i	İndirimli Oran Uygulanabilecek Max.Matrah (f/%25-h)	16.000.000 TL	20.571.428 TL	64.000.000 TL
---	--	---------------	---------------	---------------

“Diğer Faaliyetlerden” Elde Edilen Kazançlar Yönünden Değerlendirme:

1 seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin “32.2.6” numaralı bölümünde;

“İndirimli vergi oranı uygulamasında, mükelleflerin gerek 2009/15199 sayılı ve gerekse 2012/3305 sayılı Karara göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlarının işletilmesinden elde edilen kazançları dışında kalan tüm kazançları diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç olarak kabul edilecektir.

Dolayısıyla, söz konusu Kararlara göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançlara, ilgili teşvik belgesinde yer alan vergi indirim oranı dikkate alınarak indirimli vergi uygulanması esas olup anılan Kararlar uyarınca düzenlenmiş yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançlar, indirimli vergi uygulamasında diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç olarak değerlendirilmeyecektir.

Ancak, 2009/15199 veya 2012/3305 sayılı Karara göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımların tamamlanmış ve indirimli vergi oranı uygulanmak suretiyle yatırıma katkı tutarlarının tamamının kullanılmış olması halinde, bu yatırımlardan, hak kazanılan yatırıma katkı tutarının tamamının kullanıldığı hesap döneminden itibaren elde edilen kazançlar, indirimli vergi uygulamasında diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç olarak değerlendirilebilecektir.”

açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre mükelleflerin yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlarının işletilmesinden elde edilen kazançları dışında kalan tüm kazançları "diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç" olarak dikkate alınacaktır. Diğer taraftan, teşvik belgesine bağlı yatırımlardan elde edilen kazançlar için hak kazanılan tüm yatırıma katkı tutarları tüketildikten sonra, söz konusu yatırımlardan elde edilen kazançlar da diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç olarak dikkate alınabilecektir.

Likya A.Ş.’nin sahip olduğu teşvik belgelerinin hiçbirisi için yatırıma katkı tutarları tüketilmiş değildir. Dolayısıyla, söz konusu belgelere konu edilen yatırımlardan elde edilen kazançların, bir diğer teşvik belgesi için “diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç” olarak dikkate alınması mümkün değildir. Diğer faaliyet olarak geriye yalnızca midye dolma ticareti kalmaktadır. Bu faaliyetin de zararlı sonuçlanmış olması nedeniyle, Mükellef Kurumun 2021/1 vergilendirme döneminde indirimli kurumlar vergisi uygulayabileceği, diğer faaliyetlerden elde edilen kazancı bulunmamaktadır.

Yatırımlardan Elde Edilen Kazançlar Yönünden Değerlendirme ve Uygulama:

1 seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar çerçevesinde, ilgili dönem kurumlar vergisi matrahının birden fazla yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlardan bu hesap dönemi içinde elde edilen toplam kazançtan düşük olması halinde, her bir yatırım teşvik belgesi kapsamında ayrı ayrı elde edilen kazancın bu yatırımlardan elde edilen toplam kazanca oranının kurumlar vergisi matrahına uygulanması suretiyle, bu teşvik belgelerinde yer alan vergi indirim oranlarına göre indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

Likya A.Ş.’nin 2021/1 dönemi geçici vergi matrahı 1.500.000 TL, kısmen işletmekte olduğu yatırımlardan bu dönemde elde ettiği kazanç toplamı ise 2.400.000 TL’dir. Dolayısıyla geçici vergi matrahının ne kadarına hangi belgenin uygulanacağı oranlama yoluyla tespit edilecektir.

Buna göre;

Belge 1 kapsamında vergilendirilecek matrah tutarı: 1.500.000 TL x 1.600.000 TL / 2.400.000 TL

= 1.000.000 TL

Belge 2 kapsamında vergilendirilecek matrah tutarı: 1.500.000 TL x 800.000 TL / 2.400.000 TL

= 500.000 TL

Bu sonuca göre, Likya A.Ş.'nin 2021/1 geçici vergisi aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Sıra No:	Teşvik Belgesi:	Belge 1	Belge 2
a	İndirimli Oran Uygulanacak Matrah:	1.000.000 TL	500.000 TL
b	Teşvik Belgesi Olmasaydı Hesaplanacak Vergi (a x % 25):	250.000 TL	125.000 TL
c	İndirimli Vergi Oranı:	% 5	% 7,5
d	Hesaplanan Kurumlar Vergisi (a x c):	50.000 TL	37.500 TL
e	Yararlanılabilecek Yatırıma Katkı Tutarı:	200.000 TL	400.000 TL
f	Yararlanılan Yatırıma Katkı Tutarı (b – d):	200.000 TL	87.500 TL
g	Sonraki Dön. Devreden Yatırıma Katkı Tutarı (e - f):	0 TL	321.500 TL

Yukarıda yapılan hesaplama uyarınca, Likya A.Ş. 2021/1 vergilendirme dönemi için toplam (50.000 TL + 37.500 TL =) 87.500 TL geçici vergi ödeyecektir. Mükellef Kurum, 1 nolu belge kapsamında hak kazandığı yatırıma katkı tutarının tamamını kullanmış olacak; 2 ve 3 nolu belgeleri kapsamında hak kazandığı yatırıma katkı tutarlarından kalan tutarları ise sonraki dönemlerde, gerek yatırımlardan elde edilecek kazançlar için, gerekse diğer faaliyetlerden elde edilecek kazançlar için kullanabilecektir.

CEVAP 7:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun “Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı” başlıklı 13 üncü maddesinin son iki fıkrasında aşağıdaki hükümlere yer verilmiştir.

“(8) Transfer fiyatlandırmasına ilişkin belgelendirme yükümlülüklerinin tam ve zamanında yerine getirilmiş olması kaydıyla, örtülü olarak dağıtılan kazanç nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş veya eksik tahakkuk ettirilmiş vergiler için vergi ziyai cezası (Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi hali hariç) %50 indirimli olarak uygulanır.

(9) Cumhurbaşkanı; ... belgelendirme yükümlülükleri ve bu yükümlülükler kapsamına, uluslararası anlaşmalar doğrultusunda, yurt dışında yer alan ilişkili kişilerin faaliyetlerine ilişkin bilgilerin dâhil edilmesi zorunluluğu getirmeye; bu bilgilerin uluslararası anlaşmalar çerçevesinde diğer ülkelerle karşılıklı olarak paylaşılmasına ilişkin usullerle transfer fiyatlandırması ile ilgili diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

25 Şubat 2020 tarihinde yayımlanan 2151 No.’lu Cumhurbaşkanı Kararı ile OECD’nin Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı (BEPS) ile ilgili 13 numaralı Eylem Planı’na uyum çerçevesinde belirlenen transfer fiyatlandırması belgelendirme yükümlülüklerinin (genel rapor, yıllık rapor ve ülke bazlı rapor) uygulanması öngörülmüştür.

Daha sonra 1 Eylül 2020 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan, 4 seri nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ ile 1 seri nolu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliğinde değişiklikler yapılmış; Tebliğin 7 nci bölümü mezkur Cumhurbaşkanı Kararı ve OECD Transfer Fiyatlandırması Belgelendirme Rapor standartları çerçevesinde güncellenmiş, bölümün başlığı “Belgelendirme” olarak değiştirilmiştir.

Tebliğde yapılan belirlemelere göre transfer fiyatlandırması belgelendirme yükümlülükleri aşağıdaki rapor ve formlardan oluşmaktadır:

- Genel Rapor,
- Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu,
- Ülke Bazlı Rapor,
- Ülke Bazlı Raporlamaya İlişkin Bildirim Formu,
- Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form.

Bunlardan **Genel rapor**, çok uluslu işletmeler grubuna bağlı ve bir önceki hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi ekinde yer alan bilançodaki aktif büyüklüğü ve gelir tablosundaki net satışlar tutarının her ikisi de 500 milyon TL ve üzerinde olan kurumlar vergisi mükellefleri tarafından hazırlanacaktır.

Bir diğer belgelendirme yükümlülüğü olan **yıllık transfer fiyatlandırması raporu** ise aşağıda belirtilen işlemlere yönelik olarak hazırlanacaktır.

- a) Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığına kayıtlı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptığı yurt içi ve yurt dışı işlemler,
- b) Diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptığı yurt dışı işlemler,
- c) Serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptığı yurt içi işlemler,
- ç) Tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt dışı şubeleri ve serbest bölgelerde bulunan ilişkili kişilerle (serbest bölgedeki şubeleri dâhil) yaptığı işlemler.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt dışında faaliyette bulunan şubelerinin veya serbest bölgede faaliyette bulunan şubelerinin ayrıca rapor hazırlamasına gerek bulunmamaktadır.

Üçüncü belgelendirme yükümlülüğü olan **ülke bazlı rapor**, raporlanan hesap döneminden bir önceki hesap döneminin konsolide finansal tablolarına göre toplam konsolide grup geliri 750 milyon Avro ve üzerinde olan çok uluslu işletmeler grubunun Türkiye’de mukim nihai ana işletmesi veya vekil işletmesi tarafından hazırlanacaktır. Konsolide finansal tabloların Avro dışında bir para biriminde düzenlenmesi halinde, 750 milyon Avro olan haddin hesaplanmasında, raporlanan hesap döneminden bir önceki hesap dönemi için Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından duyurulan döviz alış kurlarının yıllık ortalaması dikkate alınacaktır. Nihai ana işletmenin veya vekil işletmenin Türkiye’de bulunmadığı durumlarda yukarıdaki haddin aşılması halinde ve Tebliğde belirtilen bazı koşulların gerçekleşmesi halinde Türkiye’de mukim işletme (çok uluslu işletme grubunun Türkiye’de birden fazla işletmesi bulunması durumunda diğerleri adına biri), ülke bazlı raporu elektronik ortamda İdareye sunar.

Kapsama giren çok uluslu işletmeler grubu üyeleri tarafından; nihai ana işletme veya vekil işletme olup olmadıkları ve grup adına hangi işletmenin raporlama yapacağı ile hesap dönemi hakkındaki bilgileri içeren, Tebliğin 5 numaralı ekinde yer alan **“ülke bazlı raporlamaya ilişkin bildirim formu”** doldurularak elektronik ortamda İnternet Vergi Dairesi üzerinden verilecektir.

Son olarak, kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle bir hesap dönemi içinde yaptıkları mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri ile ilgili olarak Tebliğin 3 numaralı ekinde yer alan **“transfer fiyatlandırması, kontrol edilen yabancı kurum ve örtülü sermayeye ilişkin formu”nu** doldurmaları ve kurumlar vergisi beyannamesi ekinde, bağlı bulunulan vergi dairesine göndermeleri gerekmektedir.