



TÜRMOB

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

2023/2. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı

Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

09 Eylül 2023 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 9 sorudan oluşmaktadır.**

GENEL AÇIKLAMA

Bu oturumda sorulan bütün sorularda, aksi belirtilmedikçe, yanıtlarda sadece gelir ve kurumlar vergisi dikkate alınacak, diğer vergilere (ÖTV, KDV, Damga Vergisi, 7440 Sayılı Kanun gereğince Ek Vergi vb) ilişkin değerlendirme yapılmayacak, çifte vergilemeyi önleme mevzuatı ihmal edilecektir.

Yanıtlarda ileri sürülen hususlara ilişkin dayanaklara mutlaka yer verilmeli ve açıklamalar net olmalıdır. Dayanaksız yanıtlara puan verilmeyecektir. Gereğesi açıklanmadan “istisnadır”, “muafıtır”, “beyan edilmez”, “beyan edilir”, “vergiye tabidir”, “vergiye tabi değildir” vb ifadeler tek başına o sorudan puan almak için yeterli olmayacaktır. Kanun hükümlerinin aynen yazılması ya da soruyla ilgisi olmayan bilgilere yer verilmesi istenmemektedir.

SORU 1:

(A) Maden Makineleri A.Ş'nin çıkarılmış sermayesi 1.000 TL nominal bedelli 200.000 adet hisseye karşılık gelmek üzere 200.000.000 TL'dir. Şirket 24.01.2022 tarihinde sermayesini 200.000.000 TL'dan ilk defa halka arz yoluyla 270.000.000 TL'ne çıkarmaya karar vermiştir. İhraç edilecek 1.000 TL nominal bedelli 70.000 adet hissenin satış fiyatı 2.250 TL olarak belirlenmiş ve halka arz işlemi belirlenen bu bedel üzerinden tamamlanmıştır. Bu işlem sonrası şirketin payları ilk defa 23.06.2022 tarihinde Borsa İstanbul Pay Piyasasında işlem görmeye başlamıştır. Şirketin ana faaliyet konusu maden makineleri imalatı olup, şirket sanayi sicil belgesine sahiptir.

Şirketin 2022 yılı toplam ticari kazancı 122.500.000 TL olup, bu kazancın 110.000.000 TL'lik kısmı üretilen maden makinelerinin yurtiçine satışından, kalanı ise üretim faaliyeti dışındaki işlemlerden elde ettiği kazançtan oluşmaktadır. Şirketin 2022 yılı kazancından mahsup edebileceği 3.250.000 TL'lik geçmiş yıl zararı bulunmaktadır.

İSTENEN:

Yukarıdaki veriler ışığında şirketin, KVK 10/1-ı bendi düzenlemesi kapsamında sermaye artırımında indirim uygulaması ihmal edilerek 2022 yılı Kurumlar Vergisi Beyannamesini düzenleyeniz, Kurumlar Vergisi matrahını ve Ödenmesi Gereken Kurumlar Vergisini hesaplayınız. (15 Puan)

Ek Bilgiler ve Varsayımlar

- Kurumlar Vergisi Oranı % 23'dür.

- Mükellef Kurum 7440 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun hükümlerinden yararlanmamıştır.



SORU 2:

Bay (H) 2022 yılında, kendisine ait zirai işletmesinde pancar ve patates ziraatı ile iştirak etmektedir. 220 dönüm ekili arazi üzerinde pancar, 180 dönüm ekili arazide patates yetiştirmektedir.

Bay (H)'nin ayrıca 200 dönüm ekili arazi üzerinde pancar ziraatı ile iştirak eden (K) ortaklığında % 35 oranında hissesi bulunmaktadır.

Bay (H)'nin kendi işletmesinden elde ettiği kazancı 100.000 TL, bu kazancı nedeniyle kesinti yapılan Gelir Vergisi 15.000 TL'dir. Ortaklıktan hissesine düşen kazancı 120.000 TL, hissesine düşen gelir vergisi kesintisi ise 10.000 TL'dir.

İSTENEN:

Bay (H) nin elde ettiği gelirlerin nasıl vergilendirileceğini belirleyerek Gelir Vergisi Kanunu'nun beyan hükümleri açısından değerlendiriniz. (4 Puan)

Veriler:

İşletme büyüklüğü ölçüleri:

Pancar ziraatında ekili arazinin yüzölçümü toplamı 300 dönüm

Patates, soğan, sarımsak ziraatında ekili arazinin yüzölçümü toplamı 200 dönüm

SORU 3:

Çiftçi (Ş) kendisine ait 1.500 dönüm ekili arazisinde fındık tarımı ile iştirak etmektedir. Kazancını 2022 yılında işletme hesabı esasına göre tespit eden Çiftçi (Ş);

a. Fındık üretiminden 250.000 TL hasılat elde etmiş olup, bunun 50.000 TL'lik kısmı önceki yıl satamadığı fındıkların satışından elde edilmiştir. Envanterinde bulunan ve ekonomik ömrünü tamamlamış fındık budama makaslarını 2.500 TL karşılığında satmıştır.

b. Envanterine kayıtlı ve fındık tarımı faaliyetinde kullandığı kamyonunu, kayısı ekimi faaliyeti ile iştirak eden Bay (K)'nin kayısı mahsullerini ambarından alıp Bay (K)'nin satış mağazasına nakliyesi işinde kullanmış ve karşılığında 15.000 TL gelir elde etmiştir.

c. Zirai işletmesi ile ilgili olarak 215.000 TL fide, ilaç ve benzeri giderleri ile fındık toplama işinde çalıştırdığı işçiler için brüt 25.000 TL ücret ve benzeri ödeme gerçekleştirmiştir.

d. İşletmesinde yönetici olarak çalışan eşine yıllık brüt 15.000 TL ücret ödemesinde bulunmuş, velayeti altındaki çocuğunun tüketimi için 2.500 TL tutarında üretmiş olduğu mahsulden vermiştir.

İSTENEN :

Çiftçi (Ş)'nin zirai faaliyetten elde ettiği kazancını belirleyiniz. (8 PUAN)

Veriler

İşletme büyüklüğü ölçüleri:

Meyve verebilecek hale gelmiş fındık ziraatında ekili arazinin yüzölçümü toplamı 250 dönüm



TÜRMOB

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

SORU 4:

Bay (Z)'nin 2022 yılı faaliyet ve işlemleri aşağıdaki gibidir.

- Müzik sanatçısı Bay (Z) 2022 yılında verdiği konserlerden 575.000 TL kazanç elde etmiştir.
- 2020 yılında konut kredisi kullanarak 1.500.000 TL'na aldığı konutu, Bayan (T)'ye mesken olarak kullanılmak üzere kiraya vermiş, 2022 yılında aylık 15.000 TL kira geliri elde etmiştir. Bay (Z) 2022 yılında; kullandığı konut kredisi için yıllık 25.000 TL faiz ödemesi, yıllık 1.200 TL aydınlatma ve ısıtma gideri ödemesinde bulunmuştur. Bay (Z) kira gelirlerinin beyanında gerçek gider yöntemini seçmiştir.
- 25.10.2005 tarihinde ihraç edilmiş hazine bonosundan elde ettiği 180.000 TL faiz geliri bulunmaktadır.

İSTENEN:

Yukarıdaki veriler ışığında Bay (Z)'nin 2022 yılı Gelir Vergisi Beyannamesi ile beyan edeceği gelir unsurlarını belirleyerek Gelir Vergisi matrahını hesaplayınız. (6 PUAN)

Veriler:

2022 yılı için Gayrimenkul Sermaye İratlarında istisna tutarı: 9.500 TL

Bina amortisman oranı %2

2022 yılı için tespit edilmiş olan yeniden değerlendirme oranı %122,93

2022 yılında Devlet tahvili ve Hazine bonusu ihalelerinde oluşan bileşik ortalama faiz oranı %18,14

SORU 5:

Merkezi Türkiye'de bulunan ve gerek yurtiçi gerekse yurtdışında müteahhitlik faaliyeti ile uğraşan (YZ) İnşaat A.Ş., Dominik Cumhuriyeti'nde 12.12.2022 tarihinde otel inşaatı yapımı işi üstlenmiştir. Şirket bu faaliyetlerini Dominik Cumhuriyeti'ndeki şubesi aracılığı ile sürdürmektedir. Proje kapsamında aşağıda belirtilen kişiler belirtilen şartlarla istihdam edilmiştir.

- Otel yapım işinde çalışmak üzere 23.12.2022'de Türkiye'den 2 mühendis ve 23 hizmet erbabı götürülmüştür. Bu kişilerin ücretleri yurtdışındaki şube tarafından ödenmektedir.
- 2023 Ocak ayında proje kapsamında 10 hizmet erbabı daha istihdam edilmiştir. Bu hizmet erbaplarının 6 tanesi işçi, 3 tanesi ise mimar, mühendis ve teknisyendir. İstihdam edilen işçiler tam zamanlı olarak Dominik Cumhuriyeti'nde görev yapmış, diğer 3 hizmet erbabı ise proje kapsamında Türkiye'den teknik hizmet desteği vermiştir. Hizmet erbabının ücretleri yurt dışı şube adına Türkiye'deki şirket (merkez) tarafından ödenmiştir.

İSTENEN:

(YZ) Şirketi tarafından yapılan ücret ödemelerinin Gelir Vergisi Kanunu karşısındaki durumunu değerlendiriniz. (8 PUAN)



TÜRMOB

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

SORU 6:

a. Ankara ilinde faaliyet gösteren ticari işletme sahibi Bayan (D) 2020,2021 ve 2022 yıllarına ilişkin Gelir Vergisi Beyannamelerini kanuni süresinde vermiştir.

Mükellefin 2020 yılında verdiği gelir vergisi beyannamesinde zarar dolayısıyla vergiye tabi matrahı bulunmamakta olup, 2020 yılından sonraki yıllara devreden zararı 750.000 TL'dir. Bu zararın 250.000 TL'lik kısmı 2021 yılı gelir vergisi beyannamesindeki kârlardan, 400.000 TL'lik kısmı ise 2022 yılı gelir vergisi beyannamesindeki kârlardan mahsup edilmiştir. Mükellef 2020 yılında verdiği gelir vergisi beyanı için 22.05.2023 tarihinde 7440 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun hükümlerinden yararlanarak matrah artırımında bulunmuştur.

b. İzmir ilinde faaliyet gösteren Bay (T)'nin ticari faaliyeti nedeniyle kanuni süresinde verdiği 2022 yılı Gelir Vergisi Beyanname Özeti aşağıdaki gibidir.

Vergiye Tabi Matrah: 1.500.000 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi: 535.900 TL
Ödenen Geçici Vergi: 560.000 TL
İadesi Gereken Geçici Vergi: 24.100 TL

Bay (T) 2022 yılında verdiği gelir vergisi beyanı için 30.05.2023 tarihinde 7440 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun kapsamında matrah artırımında bulunmuştur. Matrah artırımının bulunduğu tarih itibarıyla 2022 yılı Gelir Vergisi Beyannamesine göre iadesi gereken geçici verginin iade işlemi sonuçlanmamıştır.

Vergi dairesi 10.08.2023 tarihinde mükellefin verdiği matrah artırımını bildirimini incelemiş, yapılan inceleme sonucunda 2022 için yılı beyan edilen matrah artırımını bildirimine konu vergi matrahının 100.000 TL eksik beyan edildiğini tespit etmiştir.

İSTENEN:

Yukarıda verilen olayları 7440 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ve ilgili mevzuat açısından değerlendiriniz. (15 PUAN) (a şıkkı 5 puan, b şıkkı 10 puan)

SORU 7:

Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu ve ilgili mevzuat çerçevesinde aşağıdaki konuları açıklayınız (10 PUAN) (a şıkkı 4 puan, b ve c şıkları 3'er puan)

a. Kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara isabet eden giderlerin diğer kazançlardan indirilememesi

b. Vatan ve hizmet yardımları istisnası

c. Tarımsal destekleme ödemelerinin vergilendirilmesi



TÜRMÖB

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

SORU 8:

Mükellef (ZTE) Enerji A.Ş.'nin 2022 yılı defter kayıtlarına göre Kurumlar Vergisi Beyannamesinin hazırlanmasına esas olan bilgileri aşağıdaki gibidir.

a. Kurumun ticari bilanço kârı 32.250.000 TL'dir. Kurumun beyanname üzerinde mahsup edebileceği 27.000.000 TL geçmiş yıl zararı mevcuttur.

b. Dönem başı özkaynakları negatif olan şirket, %100 hisseye sahip ortağı (K)'dan döviz cinsinden borç almıştır. Ortağından döviz cinsinden aldığı borçlar dolayısıyla 4.750.000 TL kambiyo zararı, 750.000 TL kambiyo kârı oluşmuştur.

c. Şirket 2021 yılında kıdem tazminatı hesaplayarak karşılık ayırdığı çalışanın iş akdini Kasım 2022'de fesh etmiştir. 145.000 TL olarak hesaplanan kıdem tazminatı ödemesi için kendisine 25.01.2023 vadeli senet verilmiştir.

d. Sahip olunan ancak şirketin kanuni defter kayıtlarında yer almayan arsa için 2021 yılında (Kamuoyunda Varlık Barışı olarak adlandırılan) 7256 Sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanuna eklenen Geçici 93. Madde kapsamında beyanda bulunulmuştur. Beyan değeri 11.000.000 TL'dir. Söz konusu arsa 2022 yılında 10.500.000 TL bedel ile satılmıştır.

e. 2022/1 dönemi geçici vergi beyannamesinde 400.000 TL, 2022/2 dönemi geçici vergi beyannamesinde 500.000 TL, 2022/3 dönemi geçici vergi beyannamesinde 650.000 TL ödenmesi gereken geçici vergi bulunmaktadır. Mükellef kurum 2022/1 ve 2022/2 döneminde belirtilen geçici vergileri kanuni süresinde ödemiş, 2022/3 dönemine ilişkin geçici vergiyi 2022 yılı Kurumlar Vergisi beyan tarihine kadar ödemiştir.

f. Makbuz karşılığı; AFAD'a 175.000 TL nakit bağış ve Türk Kızılay Derneği'ne ise 300.000 TL değerinde mobil ekmek fırını bağışında bulunmuştur.

g. Şirket, Türkiye Süper Liginde faal futbol takımı bulunan bir spor kulübü ile, futbol takımının seyahat giderlerini karşılamak üzere 1 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen şartları sağlayarak sponsorluk anlaşması yapmış ve bu anlaşma kapsamında 2022 yılında 1.200.000 TL tutarında sponsorluk harcaması gerçekleştirmiştir.

h. Şirket, 18.10.2022 tarihinde (KS) Enerji Limited Şirketi'ni devralmıştır. (KS) Enerji Ltd. Şti.'nin devir tarihi itibarıyla öz sermayesi 500.000 TL olup, bu şirketin 2021 yılında mahsup edemediği 750.000 TL geçmiş yıl zararı bulunmaktadır. Söz konusu zarar 2020 yılına aittir. (KS) Enerji Ltd. Şti. kurulduğu günden bu yana tüm beyannamelerini kanuni süresinde vermiştir.

İSTENEN:

Yukarıda yer alan bilgileri ayrı ayrı değerlendirerek (ZTE) Enerji'nin Kurumlar Vergisi Beyannamesini hazırlayınız. **18 PUAN** (b,c,d,e,f,g,h şıkları 2 puan, Kurumlar Vergisi beyannamesinin hazırlanması 4 puan)

Veriler:

- Kurumlar Vergisi Oranı : %23'dür.



TÜRMOB

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

SORU 9:

(TZ) A.Ş. ve bu şirketin iştiraki (BK) A.Ş. sermaye azaltımına gitmektedir. Gerçekleştirilen işlemlere ilişkin detay bilgiler şu şekildedir. (Her iki şirketin de payları Borsa İstanbul'da işlem görmemektedir.)

a. (TZ) A.Ş. 12.02.2002 tarihinde kurulmuş olup sermayesi 10.000.000 TL'dir. Bu sermayenin tamamı kanuni süresinde ortaklar tarafından nakit olarak ödenmiştir. (TZ) A.Ş.'nin ortakları gerçek kişilerden oluşmaktadır.

Şirket 14.08.2015 tarihinde sermayesini 5.000.000 TL artırma kararı almış, bu artırımın 4.000.000 TL'si geçmiş yıl kârlarından kalanın ise nakit olarak karşılanmasına karar verilmiştir. Karar aynı gün ticaret siciline tescil edilmiştir. Bu karar sonrası şirketin sermayesi 15.000.000 TL olmuştur.

Şirket 22.09.2020 tarihinde sermayesini 12.500.000 TL daha artırmaya karar vermiştir. Karar aynı gün ticaret siciline tescil edilmiştir. Bu artırımın 9.000.000 TL'si enflasyon düzeltmesi olumlu farklarından, 3.500.000 TL'si yeniden değerlendirilme artışlarından, karşılanmıştır. Bu karar sonrası şirketin sermayesi 27.500.000 TL olmuştur.

Şirket yetkili organları tarafından 03.10.2023 tarihinde sermayenin 15.000.000 TL azaltılmasına karar verilmiş ve söz konusu karar 03.10.2023 tarihinde ticaret siciline tescil edilmiştir.

b. (BK) A.Ş. 23.10.2003 yılında kurulmuş olup, sermayesi 5.000.000 TL'dir. Bu sermayenin tamamı kanuni süresinde ödenmiştir. Şirket sermayesinin tamamı (TZ) A.Ş.'ne aittir.

22.11.2019 tarihinde 45.000.000 TL şirket sermaye artırımını gerçekleştirmiştir. Söz konusu karar 25.11.2019 tarihinde ticaret sicil gazetesinde tescil edilmiştir. Bu sermaye artırımının tamamı nakit olarak karşılanmıştır.

Şirketin hisse senetlerinin itibari değeri her bir hisse için 10.000 TL'dir. (BK) A.Ş.'nin ortağı olan (TZ) A.Ş.'nin aktifinde bulunan (BK) A.Ş.'ne ait hisse senetlerinden 1.500 adedi, (BK) A.Ş. tarafından 20.12.2022 tarihinde 20.000.000 TL bedel karşılığında satın alınmıştır.

(BK) A.Ş. 20.000.000 TL'na iktisap ettiği kendi hisse senetleri için sermaye azaltım kararı almış ve itibari değeri 10.000 TL olan 1.500 adet hisse senedi için itfa kararını 29.12.2023 tarihinde ticaret siciline tescil ettirmiştir.

İSTENEN:

Yukarıda detayı verilen işlemlerin vergilendirilmesini açıklayınız. (16 PUAN)



2023/2. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı
Gelir Üzerinden Alınan Vergiler
09 Eylül 2023 Cumartesi – 16.00 - 19.30
SINAV KOMİSYONU CEVAPLARI

CEVAP 1:

Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendi ile düzenlenen emisyon primi kazanç istisnasına göre; anonim şirketlerin gerek kuruluşlarında gerekse sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları payların, itibari değer üzerinde bir bedelle elden çıkarılması halinde oluşan kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmektedir.

1000 TL nominal bedelli 70.000 Adet hisse 2.250 TL bedel ile ihraç edildiğinden

$(70.000 \times 2.250) - (70.000 \times 1.000) = 87.500.000$ TL emisyon primi kazanç istisnası bulunmaktadır.

Bu kazanç; Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulamasında 520 Hisse Senedi İhraç Primleri Hesabında izlenmektedir. Emisyon Primleri Kurumlar Vergisi uygulamasında kurum kazancının bir unsuru olduğundan, ticari bilanço karına eklenmeksizin, doğrudan istisna olarak kurum kazancından düşülmesi matrahın eksik hesaplanmasına yol açacağından, emisyon primlerinin bir yandan ticari bilanço karına eklenerek mali kara ulaşılması diğer yandan da KVK m. 5/1-ç gereğince kurumlar vergisi matrahından düşülmesi gerekir.

Emisyon Primleri kazanç istisnası Kurumlar Vergisi Beyannamesinde “zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler” arasında yer almaktadır.

7256 sayılı Kanunun 35 inci maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununun 32 nci maddesine eklenen altıncı fıkrada yer alan düzenlemeyle payları Borsa İstanbul Pay Piyasasında ilk defa işlem görmek üzere en az %20 oranında halka arz edilen kurumların paylarının ilk defa halka arz edildiği hesap döneminden başlamak üzere beş hesap dönemine ait kurum kazançlarına kurumlar vergisi oranının 2 puan indirimli olarak uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Düzenleme 17.11.2020 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

7351 sayılı Kanunun 15 inci maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununun 32 nci maddesine aşağıdaki sekiz ve dokuzuncu fıkralar eklenmiştir. Düzenleme 22.01.2022 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

“ (8) Sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumların münhasıran üretim faaliyetinden elde ettiği kazançlarına kurumlar vergisi oranı 1 puan indirimli uygulanır. Bu kazançların ihracata isabet eden kısmı için yedinci fıkra hükmüne göre ayrıca indirim uygulanmaz.

(9) Yedinci ve sekizinci fıkralardaki indirimli oranlar, madde kapsamındaki diğer indirimler uygulandıktan sonraki kurumlar vergisi oranı üzerine uygulanır.”

Yukarıda belirtilen kanuni düzenlemeler ile ilgili olarak 1 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Tebliğinin 32. Bölümünde açıklamalar yapılmıştır.

İndirimli oranlı kurumlar vergisi uygulamasından yararlanılabilmesi için, payların Borsa İstanbul Pay Piyasasında maddenin yürürlük (17/11/2020) tarihinden sonra ilk defa halka arz ediliyor olması ve en az %20 oranında halka arzın gerçekleştirilmesi gerekmektedir. %20’lik oranın hesabında halka arz edilen tutarla birlikte ulaşılan toplam sermaye tutarı dikkate alınacaktır.



İndirimli oranlı kurumlar vergisi uygulaması süresiz olmayıp, ilk defa halka arzın gerçekleştiği hesap döneminden başlamak üzere beş hesap dönemi boyunca elde edilecek kurum kazançlarına uygulanacaktır.

İndirimli oranlı kurumlar vergisi uygulamasından yararlanılabilmesi için en az %20 oranındaki halka açıklığın, ilk defa halka arzın gerçekleştiği hesap döneminden itibaren beş hesap dönemi boyunca korunması gerekmektedir. Bu şartın ihlal edilmesi halinde indirimli vergi oranı uygulaması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi ziyayı cezası uygulanmaksızın gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

Üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumların üretim faaliyetinden elde ettikleri kazançlarıyla sınırlı olmak üzere kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli olarak uygulanabilmesi için ise bu kurumların;

- Sanayi sicil belgesine sahip olma ve
- Fiilen üretim faaliyetiyle iştigal etme şartlarını birlikte sağlamaları gerekmektedir.

Buna göre, sanayi sicil belgesini haiz olmakla birlikte fiilen üretim faaliyetiyle iştigal etmeyen veya fiilen üretim faaliyetiyle iştigal etmesine rağmen sanayi sicil belgesini haiz olmayan kurumlar bu Kanununun 32 nci maddesinin sekizinci fıkrası hükmünden yararlanamayacaklardır.

Payları Borsa İstanbul Pay Piyasasında ilk defa işlem görmek üzere en az %20 oranında halka arz edilen kurumların, paylarının ilk defa halka arz edildiği hesap döneminden başlamak üzere beş hesap dönemine ait kurum kazançlarının tamamına kurumlar vergisi oranı 2 puan indirimli olarak uygulanmaktadır.

Üretim veya ihracat faaliyetinden kaynaklanan kazanç için 1 puanlık oran indirimi, Kanununun 32 nci maddesinde yer alan diğer indirimler uygulandıktan sonra tespit edilen kurumlar vergisi oranına uygulanacaktır. Bu nedenle, mükelleflerce, aynı dönemde Kanununun 32 nci maddesinin altıncı, yedinci ve sekizinci fıkralarından yararlanılabilmesi halinde öncelikle 32 nci maddenin altıncı fıkrası hükmü (2 puan indirim) uygulanacak ardından yedinci ve sekizinci fıkralardaki 1 puanlık indirim hesaplanacaktır.

Dolayısıyla, bu şekilde ilk defa halka arz edilen kurumlarda üretim ve ihracat faaliyetiyle iştigal edilerek Kanununun 32 nci maddesinin yedinci ve/veya sekizinci fıkrası kapsamında bir kazanç elde edilmesi halinde, bu kurumların tüm matrahları için 2 puan indirim hesaplandıktan sonra üretim faaliyetleri ile ihracat faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları için (Kanununun 32 nci maddesinin altıncı fıkrası kapsamında hesaplanan 2 puanlık indirime ilave olarak) 1 puan indirim daha uygulanacaktır.

Şirketin toplam sermayesi olan 270.000.000 TL'nin 70.000.000 TL'si halka arz edilen kısım olduğundan, halka açıklık oranı $(70.000.000 / 270.000.000) = \% 26$ 'dır.

Bu açıklamalar ışığında

Ticari bilanço karı	: 122.500.000
Üretim faaliyetlerinden elde edilen kazanç	: 110.000.000
Diğer kazançlar (%1'lik indirim kapsamında olmayan)	: 12.500.000
KKEG (Emisyon Primi Nedeniyle)	: 87.500.000
Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisnalar	: 87.500.000
Emisyon Primi Kazancı	: 87.500.000
Kar ve İlaveler Toplamı	: 210.000.000
İstisna ve İndirimler toplamı	: 87.500.000
Kar	: 122.500.000



Mahsup Edilecek Geçmiş Yıl Zararı : 3.250.000
Matrah : 119.250.000

2022 yılında gerçekleşen halka arz işleminden dolayı 2022 yılında Kanununun 32 nci maddesinin altıncı fıkrası uyarınca kurumlar vergisi oranını 2 puan indirimli (%23-%2=) %21 olarak dikkate alacaktır.

2022 yılında ürettiği maden makinelerinin satışından elde etmiş olduğu 110.000.000 TL'lik kazanç dolayısıyla 1 puan indirim uygulanacak matrahı aşağıdaki gibi tespit edecektir.

İndirimli oran uygulanacak matrah = Matrah x (Üretim faaliyetinden elde edilen kazanç / TBK)
= 119.250.000TL x (110.000.000/122.500.000)
=107.081.633 TL

(A) A.Ş. 2022 yılı hesap dönemlerinde matrahının tamamına Kanununun 32 nci maddesinin altıncı fıkrası uyarınca kurumlar vergisi oranı 2 puan indirimli uygulanacağından, 2022 yılında üretim faaliyetinden kaynaklanan 1 puan indirim ise 2 puanlık bu indirimden sonra uygulanabilecektir.

Dolayısıyla, şirketin 119.250.000 TL'lik kurumlar vergisi matrahının 107.081.633 TL'lik kısmına kurumlar vergisi oranı Kanununun 32 nci maddesinin altıncı fıkrası kapsamında hesaplanan 2 puanlık indirime (%23-%2= %21'e) ilave olarak 1 puan indirimli (%21-%1=%20) olarak uygulanacak, matrahın kalan (119.250.000-107.081.633=) 12.168.367 TL'lik kısmına ise (%23-%2=) %21 oranında kurumlar vergisi uygulanacaktır.

2022 yılında ödenmesi gereken kurumlar vergisi şu şekilde hesaplanacaktır.

(107.081.633 x 0,20) +(12.168.367 x 0,21)

21.416.327 + 2.555.357 =23.971.684 TL

CEVAP 2:

Gelir Vergisi Kanunu'nun 52. Maddesine göre zirai faaliyetlerden doğan kazançlar zirai kazançtır.

Gelir Vergisi Kanununun 53. Maddesi zirai kazançta vergilemenin nasıl yapılacağını açıklamıştır. Buna göre; çiftçilerin elde ettikleri zirai kazançlar, bu kanununun 94' üncü maddesine göre hasılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilir. 54' üncü maddede yazılı işletme büyüklüğü ölçülerini aşan çiftçiler ile bir biçerdövere veya bu mahiyetteki bir motorlu araca veya on yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olan çiftçilerin kazançları gerçek usulde (zirai işletme hesabı veya diledikleri takdirde bilanço esasına göre) tespit olunarak vergilendirilir. Kazançları gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçiler bu kazançları için beyanname vermezler.

Bu hükmün tatbikinde, aile reisi ile birlikte yaşayan eş ve velayet altındaki çocuklara ait işletmeler ile ortaklık halindeki işletmelerde, işletme büyüklüğü toplu olarak nazara alınır. Ortaklıklarda, ortaklığın birden fazla işletmeye taalluk etmesi veya işletmelerin ayrı ayrı mahallerde bulunması durumu değiştirmez. 52' nci maddede yazılı tek işletmelerde işletme birden fazla ortaklıklara ait olsa bile bu ortaklıklara ait işletme büyüklüğü toplanmak suretiyle nazara alınır. Birden fazla zirai işletmede ayrı ayrı şahıslarla ortaklığı bulunanların işletme büyüklüğü ölçülerinin tespitinde ortaklık payları toplamı esas alınır.

54' üncü maddede yazılı ziraat gruplarının birkaç tanesi içine giren zirai faaliyetlerin bir arada yapılması halinde, en fazla iki gruba ait işletme büyüklükleri bu gruplar için tespit olunan hadlerin yarısını aşanlar gerçek usulde vergilendirilir.



Gerek şahsi işletmesi gerekse dahil bulunduğu ortaklıklar müstakilen işletme büyüklüğü ölçüsünün altında kaldığı halde kendisine ait işletmenin ve ortaklıklardaki payların toplamı bu ölçüyü aşan çiftçiler gerçek usulde vergilendirilir. Payları toplamı ölçüleri aşmayan diğer ortaklar tevkifat yoluyla vergilendirilirler.

Bu açıklamalar itibariyle Bay H'ye ilişkin işletme büyüklüğü şu şekilde hesaplanacaktır.

Ziraat Türü	İşletme Büyüklüğü (dönüm)	Kendi İşletmesinin büyüklüğü (dönüm)	Ortaklık İşletmesinin büyüklüğü (dönüm)	Ortaklık İşletmesinden hissesine düşen (dönüm)	Toplam büyüklük (dönüm)
Pancar	300	220	200	(200*0,35=)70	(220+70) 290
Patates	200	180	-	-	180

Bu belirlemeden de görüleceği üzere örnekteki Bay H'nin gerek şahsi işletmesi gerekse dahil bulunduğu ortaklıklar müstakilen işletme büyüklüğü ölçüsünün altında kalmaktadır. Pancar ziraati yapan kendi işletmesine ait işletme büyüklüğü ile pancar ziraati yapan ortaklıktan hissesine düşen işletme büyüklüğü toplamı da, pancar üretimine ait kanuni ölçü olan 300 dönümün altında kalmaktadır.

Ancak işletme büyüklüğü hesabı yapılırken ortaklıktan kendisine düşen pay dikkate alınacak olmakla birlikte; işletme büyüklüğü farklı ölçülere göre bağlı ziraat gruplarından birkaç tanesinin bir arada yapılması durumunda en fazla iki gruba ait işletme büyüklükleri, bu gruplar için, kanunda gösterilmiş hadlerin yarısını aşmadığı takdirde, işletme büyüklüğü açısından şart devam eder. Sorudaki çiftçinin pancar ziraatındaki toplam büyüklük 290 dönüm, farklı gruptaki patates ziraatındaki işletme büyüklüğü 180 dönümdür. Her iki farklı gruptaki işletme büyüklükleri bu gruplar için belirlenen haddin yarısını aştığı için gerçek usulde vergileme yapılacaktır. Yapılan tevkifatlar hesaplanacak vergiden mahsup edilecektir.

CEVAP 3:

Çiftçi (Ş) 1.500 dönem ekili arazide fındık tarımı ile iştigal ettiği için GVK'nun 54. Maddesinde yer alan işletme büyüklüğünü geçmektedir. Çiftçi Ş kazancını GVK m. 59 gereğince bilanço esasına göre tespit etme tercihinde bulunmamıştır.

a. GVK'nun 55. Maddesine göre Zirai işletme hesabı esasına göre zirai kazanç, hesap dönemi içinde para ile tahsil edilen veya alacak olarak tahakkuk eden hasılat ile ödenen veya borçlanılan giderler arasındaki müspet farktır. Zirai kazancın işletme hesabı esasına göre tespitinde; hesap dönemi başındaki mahsullerin değeri giderlere, hesap dönemi sonundaki mahsullerin değeri ise hasılatla ilave olunur.

GVK'nun 56/ 1-1'maddesine göre önceki yıllardan devredilenlerde dahil olmak üzere üretilen zirai mahsullerin satış bedelleri ile aynı maddenin 56/1-5. Maddesine göre amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde VUK 328. Maddeye göre hesaplanan hasılat işletme hesabı esasında hasılatın parçasıdır.

Bu çerçevede önceki yıl satamadığı fındık dahil fındık üretiminden elde edilen hasılat olan 250.000 TL ile ekonomik ömrünü tamamlamış fındık makasından elde ettiği 2.500 TL zirai faaliyetinden elde ettiği hasılattır.

b. Gelir Vergisi Kanununun 52. maddesinde, ziraî faaliyetlerden doğan kazancın ziraî kazanç sayılacağı belirtildikten sonra, ziraî faaliyetin etraflı bir tarifi yapılmış ve bunu takiben çiftçiye ait her türlü ziraat makina ve aletlerinin, başka çiftçilerin ziraî istihsal işlerinde çalıştırılması da ziraî faaliyet sayılır denilmiştir.

90 Seri numaralı GVK Tebliğinde şu açıklamalara yer verilmiştir.

52. madde hükmünün incelenmesinden de anlaşılacağı üzere, her türlü araç, makina ve aletlerin ücret mukabilinde işletilmesinden sağlanan kazançlara ziraî kazanç vasfının izafe edilebilmesi için, bunların :

1. Çiftçiye ait bulunması;
2. Ziraat makina ve aleti vasfında olması;
3. Başka çiftçilerin ziraî istihsal işlerinde çalıştırılması;
4. Bu çalıştırma işinin ücret karşılığında yapılması gerekmektedir.

Kamyonun diğer çiftçinin mahsulünü, ambarından satış dükkân veya mağazasına taşınması (ziraî istihsal işi sayılmayan faaliyet) ticarî faaliyet, böylece sağladığı ücretler ise ticarî kazanç teşkil eder ve bu şekilde vergiye tâbi tutulur. Dolayısıyla nakliye işinden elde edilen 15.000 TL zirai kazancında dahil değildir.

c. GVK'nun 57. Maddesinde zirai işletme hesabında giderler belirtilmiştir.

1. fıkranın 1. Bendinde İşletme ile ilgili olarak tohum, gübre, fide, yem, ilaç ve benzeri maddelerin tedariki için yapılan giderler, 1.fıkranın 3. bendinde ise işletmelerde çalıştırılanlara ücret, prim ve sair namlarla hizmet mukabili yapılan ödemeler bu giderler arasındadır.

Bu çerçevede 215.000 TL'lık fide ve benzeri giderler ile 25.000 TL'lık işçi ücret ödemeleri gider olarak indirilebilecektir.

d. Aynı kanunun 58. Maddesinde işletmede istihsal olunan mahsullerden teşebbüs sahibi ile eşi ve velayet altındaki çocukları tarafından istihlak edilenler hariç, GVK'nun 41'inci maddede yazılı gider kabul edilmeyen ödemelerin hasılattan indirilemeyeceği belirtilmiştir. GVK'nun 41. Maddesinde teşebbüs sahibinin eşine ödenen ücretlerin gider olarak indirilmesinin kabul edilmeyeceği belirtilmiştir.

Bu çerçevede eşe ödenen ücret ödemesi gider olarak indirilemeyecek, velayet altındaki çocuğun tüketimi için verilen 2.500 TL'lık mahsül gider olarak indirilebilecektir.

Sonuç olarak;

Fındık Hasılatı 250.000

Fındık Makası satışı : 2.500 TL

Fide ve benzeri giderler (-) 215.000 TL

İşçi ücret ödemeleri (-) 25.000 TL

Velayet altındaki çocuğa verilen fındık bedeli (-) 2.500 TL

Zirai faaliyetten elde edilen kazanç : 10.000 TL

CEVAP 4:

a. GVK'nun 65. Maddesine göre, Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır. Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya

mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır.

Aynı kanunun 66. Maddesinde ise serbest meslek faaliyetini mutad meslek halinde ifa edenlerin, serbest meslek erbabı olduğu konser veren müzik sanatçılarının serbest meslek erbabı sayıldığı belirtilmiştir.

Bay (Z)'nin serbest meslek erbabı olarak verdiği konserlerden faaliyetinden elde ettiği 575.000 TL kazanç serbest meslek kazancıdır.

b. Bay (Z)'nin elde ettiği $15.000 \times 12 = 180.000$ TL'lık kira geliri GVK'nun 70. Maddesine göre gayrimenkul sermaye iradidir.

GVK'nun 21. Maddesine göre binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın 9.500 TL'sı gelir vergisinden istisnadır. Aynı maddenin 2. fıkrasında ise; ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar ile istisna haddinin üzerinde hasılat elde edenlerden, beyanı gerekip gerekmediğine bakılmaksızın ayrı ayrı veya birlikte elde ettiği ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlarının gayri safi tutarları toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için yer alan tutarı aşanların (2022 yılı için 250.000 TL) bu istisnadan faydalanamayacağı hükme bağlanmıştır.

Gerçek gider yönteminin seçilmesi ve konut kira gelirlerine uygulanan istisnadan yararlanılması durumunda, gerçek gider tutarının istisnaya isabet eden kısmı, gayrisafi hasılatın indirilemeyecektir. Ancak Bay (Z) mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmeye mecbur olduğundan GVK'nun 21. Maddesinde belirtilen istisnadan faydalanamayacak ve dolayısıyla gerçek gider yöntemini seçtiğinden gerçek giderlerinin tamamını hasılatından indirebilecektir.

GVK'nun 74/1-4 maddesine göre kiraya verilen mal ve haklar dolayısıyla yapılan ve bunlara sarf olunan borçların faizleri ile konut olarak kiraya verilen bir adet gayrimenkulün iktisap yılından itibaren beş yıl süre ile iktisap bedelinin % 5'i (İktisap bedelinin % 5'i tutarındaki bu indirim, sadece ilgili gayrimenkule ait hasılatı uygulanır. Ancak, indirilmeyen kısım 88' inci maddenin 3' üncü fıkrasının uygulanmasında gider fazlalığı sayılmaz), gayrisafi hasılatın indirilecektir.

GVK'nun 74/1-6 maddesine göre kiraya verilen mal ve haklar için ayrılan amortismanlar (amortisman tabi değer malum ise maliyet bedelidir) gayrisafi hasılatın indirilir.

Bu açıklamalar çerçevesinde;

Kira Hasılatı: 180.000

Aydınlatma ve Isıtma Giderleri: 1.200 TL

Faiz ödemesi : 25.000 TL

Amortismanlar: $1.500.000 \times 0,02 = 30.000$

Gayrimenkulün iktisap bedelinin % 5 'i : $1.500.000 \times 0,05 = 75.000$.TL

Beyan edilmesi gereken gayrimenkul sermaye iradı:48.800 TL

c. Konu ile ilgili olarak 323 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde şu açıklamalara yer verilmiştir.



GVK'nun 76 ncı maddesinin 5281 sayılı Kanununun 44 üncü maddesiyle yürürlükten kaldırılan ikinci fıkrasında, 193 sayılı Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (5), (6), (7), (12) ve (14) numaralı bentlerinde yer alan menkul sermaye iratlarına (döviz cinsinden açılan hesaplara ödenen faiz ve kâr payları, dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetler ile döviz cinsinden ihraç edilen menkul kıymetlerden elde edilenler hariç) fıkırdaki belirtilen indirim oranının uygulanması suretiyle bulunacak kısmın, bu iratların beyanı sırasında indirim olarak dikkate alınacağı belirtilmiştir.

GVK'nun Kanununun indirim oranı uygulamasına yönelik 76 ncı maddesinin ikinci fıkrası 1/1/2006 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere 5281 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmakla birlikte, anılan Kanununun geçici 67 nci maddesinin dokuzuncu fıkrası hükmü gereğince 1/1/2006 tarihinden önce ihraç edilen her nevi tahvil ve Hazine bonolarından elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde 31/12/2005 tarihinde yürürlükte olan hükümler esas alınacağından, indirim oranı uygulaması bahsi geçen menkul kıymet gelirleri için devam etmektedir.

İndirim oranı; VUK'na göre o yıl için tespit edilmiş olan yeniden değerlendirme oranının, aynı dönemde Devlet tahvili ve Hazine bonusu ihalelerinde oluşan bileşik ortalama faiz oranına bölünmesi suretiyle tespit edilmekte olup 213 sayılı Kanun hükümlerine göre 2022 yılı için tespit edilmiş olan yeniden değerlendirme oranı % 122,93'tür. Bu dönemde Devlet tahvili ve Hazine bonusu ihalelerinde oluşan bileşik ortalama faiz oranı ise % 18,14'tür. Buna göre, 2022 yılında elde edilen bir kısım menkul sermaye iradının beyanında uygulanacak indirim oranı (%122,93 / %18,14=)% 677,67 olmaktadır.

Bu oranlar dikkate alındığında, 2022 yılı gelirlerine uygulanacak indirim oranı birden büyük çıkmaktadır.

Bu kapsamda, 2022 yılında elde edilen menkul sermaye iratlarından, 1/1/2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan ve GVK'nun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (5) numaralı bendinde sayılan her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler indirim oranının birden büyük olması dolayısıyla beyan edilmeyecektir.

Bu açıklamalar ışığında 25.10.2005 tarihinde ihraç edilmiş hazine bonosundan elde edilen 32.750 TL faiz geliri beyan edilmeyecektir.

Bay Z'nin gelir vergisi matrahı 575.000 TL serbest meslek kazancı ile 48.800 TL gayrimenkul sermaye iradından (575.000 +48.800 = 623.800 TL) oluşmaktadır.

CEVAP 5:

7420 sayılı Kanununun 2 nci maddesi ile GVK'nun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının 19. Bent hükmüne göre yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerde çalışan hizmet erbabına, fiilen yurt dışındaki çalışmalarını karşılığı işverenin yurt dışı kazançlarından karşılanarak yapılan ücret ödemeleri gelir vergisinden istisna edilmiştir. Uygulama 01.12.2022 tarihinde yürürlüğe girmiş olup, konu ile ilgili olarak 322 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği yayımlanmıştır.

Hizmet erbabına yapılan ücret ödemelerinin gelir vergisinden istisna edilebilmesi için;

- a) Hizmet erbabının, yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerde çalışması,
- b) Hizmetin hizmet erbabınca fiilen yurt dışında verilmesi,
- c) Hizmet erbabına yapılacak ödemenin yurt dışı kazançlardan karşılanması,

gerekmektedir.

Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerle ilgili olmak ve fiilen yurt dışında bulunarak hizmet verilmesi kaydıyla yönetim, idare, muhasebe ve benzeri hizmetlerde çalışanlar da söz konusu istisnadan faydalanabilecektir.

Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleriyle teknik hizmetlerde çalışan hizmet erbabına yurt dışı şube tarafından yapılan ücret ödemeleri tevkifata tabi tutulmayacağı gibi gelir vergisinden istisna edilen bu gelirler için hizmet erbabınca yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmeyecektir.

Yurt dışında çalışan hizmet erbabının ücretlerinin yurt dışı şube adına Türkiye'deki şirket (merkez) tarafından ödenmesi istisnanın uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir. Bu durumda, Türkiye'deki şirket (merkez) tarafından gelir vergisi tevkifatı yapılmayacağı gibi söz konusu ücret gelirleri için hizmet erbabı tarafından da yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmeyecektir.

Hizmet erbabının hem yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleriyle teknik hizmetlerde çalışması hem de Türkiye'deki şirkette (merkezde) çalışması durumunda, sadece fiilen yurt dışında bulunarak çalışması karşılığı yapılan ücret ödemeleri istisnaya konu edilebilecek, yurt içindeki çalışmaları karşılığı yapılan ücret ödemeleri ise vergilendirilecektir.

Hizmet erbabının, yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleriyle teknik hizmetlerle ilgili olsa dahi Türkiye'den verdiği hizmetler karşılığı elde ettiği ücret gelirleri istisnaya konu edilemeyecektir.

Bu açıklamalar ışığında sorunun a şikkının cevabı şu şekilde olmalıdır.

YZ İnşaat A.Ş. 'nin yurtdışı inşaat işinde görevlendirilen hizmet erbabına yurt dışındaki inşaat işinde fiilen çalışmaları karşılığı olarak yurt dışı şube tarafından yapılan ücret ödemeleri gelir vergisinden istisna olduğundan, bu gelirler için hizmet erbabı tarafından yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmeyecektir.

Bu açıklamalar ışığında sorunun b şikkının cevabı şu şekilde olmalıdır.

YZ A.Ş.'nin , yurt dışında onarım işi için Türkiye'den götürülen ve Dominik Cumhuriyetinde fiilen çalışan 6 hizmet erbabına yapılan ücret ödemeleri gelir vergisinden istisna edilecektir. Proje kapsamında istihdam edilen 4 hizmet erbabının ücretleri ise istisna kapsamına girmediğinden vergiye tabi tutulacaktır.

CEVAP 6:

a.7440 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 5/1-g bendinde “gelir vergisi mükelleflerinin matrah artırımında buldukları yıllara ait zararlarının % 50'si 2022 ve izleyen yıllar matrahından mahsup edilemez” hükmü yer almaktadır.

Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırmasına Dair 7440 Sayılı Kanun Genel Tebliğinin V-C/5-c Bölümünde; mükelleflerin matrah artırımında buldukları yıllara ait olup indirim konusu

yapılmamış 2018 ila 2021 yıllarına ait geçmiş yıl zararlarının yarısı ile 2022 yılına ait zararlarının tamamını 2023 ve müteakip yıl karlarından mahsup edemeyecekleri belirtilmiştir. Söz konusu zararların ilgili yılların mali bilançolarına göre doğmuş olması veya indirim ve istisna uygulamalarından kaynaklanmış olması durumu değiştirmemektedir.

Tebliğe göre matrah artırımında bulunulan yıllara ait olmakla birlikte 2021 ve önceki yılların karlarından mahsup edilmiş geçmiş yıl zararlarına yönelik herhangi bir işlem yapılmayacaktır. Ancak, 2022 yılına ilişkin yıllık beyannamelerini verdikten sonra, önceki yıllara ilişkin matrah artırımında bulunan mükellefler, önceki yıllara ilişkin tam mahsup ettikleri geçmiş yıl zararlarının yarısını dikkate almak suretiyle beyannamelerini düzeltmek zorundadırlar.

Tebliğde bu bölüm kapsamında beyannamelerinde düzeltme yapması gereken mükelleflerin matrah artırımını başvuru süresi içinde düzeltme beyannamesi vermeleri halinde, kendilerinden vergi cezası veya gecikme faizi talep edilmeyeceği, beyan üzerine tahakkuk edecek vergilerin beyannamenin verildiği tarihten itibaren 1 ay içinde ödeneceği, matrah artırmakla birlikte düzeltme işlemi yapmayan mükellef hakkında ise matrah artırımını başvuru süresinin sonu itibarıyla gerekli işlemlerin vergi dairesince yerine getirileceği, vergi ziyayı olması halinde tarh edilecek vergi için gecikme faizinin matrah artırımını başvuru süresinin sonundan itibaren hesaplanacağı belirtilmiştir.

Bu açıklamalar ışığında 2021 yılı karlarından mahsup edilen matrah artırımında bulunulan 2020 yılı zararına ilişkin bir işlem yapılmayacaktır. Ancak 2022 yılı beyannamesi verildikten sonra 2020 yılına ilişkin matrah artırımını yapıldığından 400.000 TL'lık 2020 zararının düzeltilmesi gerekmektedir. 2022 yılı beyannamesinde matrah artırımında bulunan 2020 yılı zararının % 50'si olan 200.000 TL geçmiş yıl zararı olarak dikkate alınmalıdır.

2022 yılı beyannamesini düzeltmek zorunda olan Bayan (D) matrah artırımını başvuru süresi içinde düzeltme beyannamesi vermesi halinde, kendisinden vergi cezası veya gecikme faizi talep edilmeyecektir. Beyan üzerine tahakkuk edecek vergilerin beyannamenin verildiği tarihten itibaren 1 ay içinde ödemesi gerekmektedir. Matrah artırmakla birlikte düzeltme işlemi yapmaması durumunda Bayan (D) hakkında matrah artırımını başvuru süresinin sonu itibarıyla gerekli işlemlerin vergi dairesince yerine getirilecek, vergi ziyayı olması halinde tarh edilecek vergi için gecikme faizi matrah artırımını başvuru süresinin sonundan itibaren hesaplanacaktır.

b. 7440 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun geç. 1. Maddesinin 1/ç fıkrasında "... 2022 yılına yönelik matrah artırımında bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin, bu yıla ilişkin yıllık beyannamelerinde hesaplanan vergilerinden mahsup edilemeyen geçici vergiler iade edilmez." hükmü yer almaktadır.

Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırmasına Dair 7440 Sayılı Kanun Genel Tebliğinin V- C-5/d bölümünde matrah ve vergi artırımında bulunan mükelleflerin, artırımda buldukları yıllara ilgili olarak yıllık gelir veya kurumlar vergisine mahsuben daha önce ödemiş oldukları vergilerin iadesine ilişkin taleplerinin bulunması halinde bu iade taleplerinin 252 Seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğindeki esaslar çerçevesinde sonuçlandırılacağı, 2022 yılına yönelik matrah artırımında bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince, bu yıla ilişkin yıllık beyannamelerinde hesaplanan vergilerden mahsup edilemeyen geçici vergilerin iade edilmeyeceği açıklaması yer almaktadır.



GVK'nun mükerrer 120 nci maddesinde ve 252 seri numaralı Gelir Vergisi Tebliğinde; üçer aylık dönemler halinde tahakkuk ettirilerek tahsil edilen geçici verginin, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edileceği, mahsup edilemeyen tutarın mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edileceği, bu mahsuplara rağmen kalan geçici vergi tutarının da o yılın sonuna kadar yazılı olarak talep edilmesi halinde mükellefe red ve iade edileceği, belirtilmiştir.

Bu açıklamalar ışığında Bay (T)'nin 2022 yılı gelir vergisi beyannamesinde 35.000 TL tutarında mahsup edemediği ve iadesini talep ettiği geçici verginin, (2022 yılına ilişkin matrah artırımının yapıldığı tarih itibarıyla henüz iadesi gerçekleşmeyen geçici verginin) bu yıla ilişkin matrah artırımında bulunulmasından dolayı iadesi mümkün değildir.

7440 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 5. Maddesinin 11. fıkrasında “*Bu madde hükümlerine göre matrah veya vergi artırım ile ilgili olarak doğru beyan yapılmaması veya vergi hataları nedeniyle eksik tahakkuk eden vergiler; ilk taksit ödeme süresinin sonunda tahakkuk etmiş sayılır ve ödenmemesi hâlinde 6183 sayılı Kanuna göre takip edilir. Şu kadar ki, Kanun hükümlerinin ihlal edilmemiş olması şartıyla mükellefe bildirimde bulunularak eksik tahakkuk eden tutarın bir ay içinde geç ödeme zammı ile birlikte ödenmesi istenir; verilen sürede ödeme yapılması hâlinde eksik tahakkuk eden vergiler açısından Kanun hükümleri ihlal edilmiş sayılmaz.*” Hükmü yer almaktadır

Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırmasına Dair 7440 Sayılı Kanun Genel Tebliğinin V- E/8-f bölümünde; matrah ve vergi artırımında bulunan mükelleflerin, matrah ve vergi artırımlarının 7440 sayılı Kanun Hükümlerine uygun yapıp yapılmadığının vergi dairelerince araştırılabileceği, kanun hükümlerine göre, doğru beyan edilmeyen veya vergi hataları nedeniyle eksik beyan edilen matrah ve vergi artırımları ile ilgili olarak eksik tahakkuk eden vergilerin ilk taksit ödeme süresi sonunda tahakkuk etmiş sayılacağı ve kanunda açıklandığı şekilde tahsil edileceği, diğer taraftan kanun hükümlerinin ihlal edilmemesi şartı ile mükellefe bildirimde bulunarak eksik tahakkuk eden tutarın bir ay içinde geç ödeme zammı ile birlikte ödenmesinin isteneceği, verilen sürede ödeme yapılması halinde eksik tahakkuk eden vergiler açısından kanun hükümlerinin ihlal edilmiş sayılmayacağı belirtilmiştir.

Bu açıklamalar ışığında vergi dairesince yapılan inceleme sonucunda matrah artırım beyannamesinde 2022 yılı matrahı 100.000 TL eksik beyan edildiği için, eksik matrah tutarı üzerinden hesaplanan eksik tahakkuk eden vergi ilk taksit ödeme süresi sonunda tahakkuk etmiş sayılacak ve kanunda açıklandığı şekilde tahsil edilecektir. Ayrıca kanun hükümlerinin ihlal edilmemesi şartı ile mükellefe bildirimde bulunarak eksik tahakkuk eden tutarın bir ay içinde geç ödeme zammı ile birlikte ödenmesinin istenecek, verilen sürede ödeme yapılması halinde eksik tahakkuk eden vergiler açısından kanun hükümlerinin ihlal edilmiş sayılmayacaktır.

CEVAP 7:

a. Kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara isabet eden giderlerin diğer kazançlardan indirilememesi

Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin üçüncü fıkrasında, iştirak hissesi alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen

kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesinin kabul edilmeyeceği hükmü yer almaktadır.

Maddenin üçüncü fıkrası hakkında, TBMM Plan ve Bütçe Komisyonunda kabul edilen değişiklik önergesinin gerekçesinde, “...Kurumlar vergisinden istisna edilen kazançların elde edilmesi sırasında zarar doğması halinde bu zararlar gider fazlalığından kaynaklandığı için istisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan zararların da giderlerde olduğu gibi kurum kazancından indirilmemesi gerekir. Dolayısıyla, kurumlar vergisinden istisna edilen kazancın elde edilmesi sırasında giderlerin yanı sıra gider fazlalığından doğan zararlar da aynı kapsamda değerlendirilerek konuya ilişkin düzenleme önerilmektedir.” denilmiştir.

Dolayısıyla, söz konusu hüküm Kurumlar Vergisi Kanunu ile özel kanunlarda yer alan kurumlar vergisinden müstesna kazançları kapsamaktadır. İştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin giderlerin kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Aynı şekilde, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançların elde edilmesi sırasında zarar doğması halinde bu zararların da istisna kapsamı dışındaki gelirlere indirilmemesi gerekmektedir.

Kanunun anılan hükmü, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin olarak yapılan giderlerin, kurumun vergiye tabi diğer kazanç tutarının tespitinde kurum kazancını azaltıcı veya kurum zararlı ise bu zararı artırıcı bir unsur olarak indirim konusu yapılamayacağını ifade etmektedir. Bu nedenle, bu gelirlerin elde edilmesi için yapılan giderlerin sadece kurumlar vergisinden istisna edilen söz konusu kazançların tespitinde indirim konusu yapılacağı tabiidir.

7440 sayılı Kanunun 20 nci maddesi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin üçüncü fıkrası 1/1/2023 tarihinden itibaren elde edilen gelir ve kazançlara uygulanmak üzere şekilde değiştirilmiştir: “Kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesi kabul edilmez. Şu kadar ki iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri, Kanunun 19 uncu maddesi kapsamında yapılan devir işlemleri sonrasında isabet edenler de dâhil olmak üzere, kurum kazancından indirilebilir.”

Yapılan değişiklik sonrası birleşilen kurum nezdinde yapılacak iştirak hissesi alımlarında şayet bir finansman gideri varsa, bu giderin indirimi mümkün hale gelmiştir.

Ayrıca KVK'nun geç. 14. Maddesinde yer alan istisnaya ilişkin olarak; bu maddede öngörülen süre ve şekilde dönüşüm kuru/fiyatı üzerinden Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına çevrilen yabancı paralar ile altın hesaplarına ilişkin olarak bu istisnaya sınırlı olmak üzere Kanunun 5 inci maddesinin üçüncü fıkrası hükmü uygulanmayacağı hükme bağlanmıştır.

b. Vatan ve hizmet yardımları istisnası

GVK'nın 26'ncı maddesinde yer alan aşağıdaki yazılı vatan hizmetleri yardımları Gelir Vergisi'nden müstesnadır:

1. Harp malullüğü zamları;
2. Harp malullerine ve şehit, dul ve yetimlerine verilen tekel beyiyeleri;
3. Şehitlerin dul ve yetimlerine şehit, dul ve yetimi sıfatıyla yapılan bilumum ödemeler (Bu hükmün tatbikinde hususi kanunlarına göre kendilerine şehit sıfatı verilenlerle harp, isyan,

eşkıya, kaçakçı takip ve müsademesi, sanıkların ve mahkûmların takibi, manevra, talim ve tatbikat esnasında görev başında veya görevden doğan sebeplerle ölenler şehit sayılır.);

4. Vatan hizmetleri tertibinden bağlanan aylıklar ile ödenen mükâfatlar.

c. Tarımsal Destekleme ödemelerinin vergilendirilmesi

26/10/2021 tarih ve 31640 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 7338 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanununun 3 üncü maddesi ile Gelir Vergisi Kanununa eklenen Mükerrer Madde 20/C ile Kamu kurum ve kuruluşları tarafından yapılan tarımsal destekleme ödemeleri gelir vergisinden istisnadır.

26/10/2021 tarihli ve 31640 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 7338 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanununa eklenen geçici 92 nci madde kapsamında 26/10/2021 tarihi öncesinde, kamu kurum ve kuruluşları tarafından yapılan tarımsal destek ödemeleri üzerinden tevkif edilen gelir vergilerinin (düzeltme zamanaşımı içerisinde) çiftçilerin talebi üzerine hesaplanacak faizi ile birlikte iade edilebilmesi imkân sağlanmıştır.

Tarımsal destekleme ödemeleri üzerinden kesilen vergilerin iadesine imkân sağlayan geçici 92 nci maddesinin uygulamasına ilişkin usul ve esaslar, 316 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer almaktadır.

CEVAP 8:

b.

KVK’nun 12. Maddesine göre kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır. Bu maddenin uygulanmasında;

a) Ortakla ilişkili kişi, ortağın doğrudan veya dolaylı olarak en az % 10 oranında ortağı olduğu veya en az bu oranda oy veya kâr payı hakkına sahip olduğu bir kurumu ya da doğrudan veya dolaylı olarak, ortağın veya ortakla ilişkili bu kurumun sermayesinin, oy veya kâr payı hakkına sahip hisselerinin en az % 10’unu elinde bulunduran bir gerçek kişi veya kurumu,

b) Öz sermaye, kurumun Vergi Usul Kanunu uyarınca tespit edilmiş hesap dönemi başındaki öz sermayesini,

ifade eder.

Aynı kanununun 11. Maddesinde de örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler kurum kazancının tespitinde indiriminin kabul edilmeyeceği hükme bağlanmıştır.

1 Seri numaralı KVK Uygulama Genel Tebliği’nin 12.3 numaralı bölümünde ise Kurumların kullanmış olduğu borçların örtülü sermaye kapsamında değerlendirilmiş olması halinde, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin, Kurumlar Vergisi Kanununun 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendine göre gider olarak yazılması mümkün bulunmadığından, örtülü sermaye kabul edilen borçlanmalarda TL’nin değer kazanması sonucu oluşacak kur farkı gelirlerinin de söz konusu borcun örtülü yoldan konulan bir sermaye olarak kabul edilmesinin bir sonucu olarak, vergiye tabi kurum kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınması söz konusu olmayacaktır.

Bu açıklamalar ışığında ortak (K)'dan alınan döviz cinsinden borç dolayısıyla oluşan 4.750.000 TL'nin kanunen kabul edilmeyen gider olarak ticari bilanço karına eklenmesi gerekmektedir. Ayrıca bu işlem dolayısıyla 750.000 TL lehe oluşan kur farkı geliri de kurum kazancının tespitinde beyanname üzerinden zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler kapsamında indirim olarak dikkate alınmalıdır.

c. Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 40/(3) maddesine göre, işle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatların ticari kazancın tespitinde indirim olarak dikkat alınması öngörülmüştür.

Kıdem tazminatının gider kaydı konusunda GVK'nun 40 ıncı maddesinde özel bir hüküm olmamakla birlikte aynı maddenin 3 üncü bendi çerçevesinde kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilebilmesi için İş Kanununa göre işçinin kıdem tazminatına hak kazanması ve hak edilen kıdem tazminatının da işçiye ödenmiş olması gerekir. Tahakkuk etmiş olsa da ödenmemiş kıdem tazminatının gider yazılması mümkün değildir.

Bu açıklamalar ışığında; 2021 yılında karşılık ayrılan ve bu yılda ödeme yapılmadığı için bu yılın beyannamesinde karşılık ayrılarak gider yazılan kıdem tazminatının kanunen kabul edilmeyen gider olarak takip edilmesi gerekmektedir. Karşılık ayrıldığı dönemde ticari kazancın tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmış olan kıdem tazminat karşılıklarının ödemenin yapıldığı dönemde iptali için "644-Konusu Kalmayan Karşılıklar" hesabının kullanılarak vergi matrahı hesaplaması sırasında zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler kapsamında indirim olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Şirket tarafından senedin vade tarihinde ödenecek kıdem tazminat tutarlarının, ödemenin yapıldığı vade tarihi itibarıyla kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması gerektiğinden , senet vadesi 2023 yılında olduğundan 2022 yılı Kurumlar vergisi beyanı üzerinde kıdem tazminatlarına ilişkin yapılacak bir işlem yoktur.

d. GVK'na 7256 sayılı Kanununun 21. Maddesiyle eklenen ve 17.11.2020 tarihinde yürürlüğe giren geç. 93. Maddesine göre gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince sahip olunan ve Türkiye'de bulunan ancak kanuni defter kayıtlarında yer almayan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile taşınmazlar, 30/6/2021 tarihine kadar vergi dairelerine bildirilir. Bildirilen söz konusu varlıklar, 30/6/2021 tarihine kadar, dönem kazancının tespitinde dikkate alınmaksızın kanuni defterlere kaydedilebilir. Bu takdirde, söz konusu varlıklar vergiye tabi kazancın ve kurumlar için dağıtılabılır kazancın tespitinde dikkate alınmaksızın işletmeden çekilebilir. Bu fıkra kapsamında bildirilen taşınmazların aynı sermaye olarak konulmak suretiyle işletme kayıtlarına alınması hâlinde, sermaye artırım kararının bildirim tarihi itibarıyla alınmış olması ve söz konusu kararın bildirim tarihini izleyen onuncu ayın sonuna kadar ticaret siciline tescil edilmesi kaydıyla, bu madde hükümlerinden faydalanılabilir.

GVK geç.m. 93/6'ya göre Türkiye'ye getirilen veya kanuni defterlere kaydedilen varlıkların elden çıkarılmasından doğan zararlar, gelir veya kurumlar vergisi uygulaması bakımından gider veya indirim olarak kabul edilmez.

Bu açıklamalar ışında (10.500.000-11.000.000=) 500.000 TL zarar ile satılan arsanın, satış zararı kurumlar vergisi uygulaması açısından kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir.

e. GVK'nun mükerrer 120 nci maddesinde; üçer aylık dönemler halinde tahakkuk ettirilerek tahsil edilen geçici verginin, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edileceği, mahsup edilemeyen tutarın mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edileceği, bu mahsuplara rağmen kalan geçici vergi tutarının da o yılın sonuna kadar yazılı olarak talep edilmesi halinde mükellefe red ve iade edileceği belirtilmiştir. Bu esaslar kurumlar vergisi mükellefleri açısından da geçerlidir.

252 Seri Numaralı GVK Tebliğinde yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden ilgili hesap dönemine ilişkin geçici vergi dönemlerinde ödenen geçici vergi mahsup edileceği hükme bağlanmıştır.

Mahsup işleminin yapılabilmesi için, tahakkuk ettirilmiş geçici verginin ödenmiş olması gerekmektedir. Geçici vergi dönemleri itibariyle tahakkuk ettirilmiş, ancak ödenmemiş bulunan geçici verginin yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün değildir.

Tahakkuk ettirilmiş ancak ödenmemiş olması dolayısıyla yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup imkanı bulunmayan geçici vergi tutarları terkin edilir. Terkin edilen geçici vergi tutarı için vade tarihinden terkin edilmesi gereken tarih olan yıllık beyannamenin verilmesi gereken kanuni sürenin başlangıç tarihine kadar gecikme zammı uygulanır.

Bu açıklamalar ışığında tahakkuk ettiği halde ödenmemiş 2022/03 dönemine ait geçici verginin yıllık beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsubu mümkün değildir. 2022/1 ve2 dönemine ait ödenen geçici vergi (500.000 + 400.000=) 900.000 TL hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilecektir.

f. KVK'nun 10. Maddesinin 1/e maddesinde Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan aynı ve nakdi bağışların tamamının, 1/f fıkrasında ise İktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış veya yardımların tamamının kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyanamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından indirileceği hükme bağlanmıştır.

Kurumlar tarafından bağış ve yardımlar, aşağıda yapılan açıklamalar çerçevesinde kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınacaktır.

Bağış ve yardımların nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardım konusunu oluşturan mal veya hakkın maliyet bedeli veya kayıtlı değeri, bu değer mevcut değilse Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre takdir komisyonlarınca tespit edilecek değeri esas alınacaktır.

Kurumlar tarafından yapılan bağış ve yardımlar, harcamanın veya bağış ve yardım yapıldığı tarihte kayıtlarda gider olarak dikkate alındığından, söz konusu harcamalar ile bağış ve yardımların kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması ve kurum kazancının yeterli olması halinde, bu bölümde yer alan açıklamalar çerçevesinde, beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurumlar vergisi matrahından indirilmesi gerekmektedir.

Afet ve acil durumlar ile sivil savunmaya ilişkin hizmetleri yürütmek üzere İçişleri Bakanlığına bağlı Afet ve Acil Durum Yönetimi (AFAD) Başkanlığı kurulmuştur. Başkanlık Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri arasında sayılmıştır.

3/2/2021 tarihinde yayımlanan 3483 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı gereğince, bu tarihten itibaren ülkemizde meydana gelebilecek depremler sonrası zarar gören afetzedeler için AFAD Başkanlığı koordinasyonunda yardım kampanyaları yürütülmektedir.

Söz konusu yardım kampanyaları kapsamında, AFAD Başkanlığınca ilan edilen hesaplara yapılan nakdi bağışların tamamı (175.000 TL) kurum kazancının yeterli olması halinde indirim konusu yapılabilecektir. Aşağıda açıklanacağı üzere kazanç yeterli olduğu için 175.000 TL bağış indirim konusu yapılacaktır.

İktisadi işletmeleri hariç Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımların tamamı indirim konusu yapılabilir.

KVK'nun 10/1-c maddesine göre genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere, köylere, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının %5'ine kadar olan kısmı, kurumlar vergisi beyannamesinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirim konusu yapılabilecektir. Türkiye Kızılay Derneği kamuya yararlı dernek olduğundan anılan dernek ve cemiyete yapılacak aynı bağış ve yardımlar ise beyan edilecek gelirin/kurum kazancının %5'ini aşmamak üzere indirim konusu yapılabilecektir. İndirilebilecek bağış ve yardım tutarının tespitinde esas alınan kurum kazancı, zarar mahsubu dahil giderler ile iştirak kazançları istisnası düşüldükten sonra, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki [Ticari bilanço kârı – (iştirak kazançları istisnası + geçmiş yıl zararları)] tutardır.

Ancak Türk Kızılay Derneğine yapılan aynı bağışların kurum kazancının % 5'ini aşmaması koşuluyla indirimi mümkündür. İndirilebilecek bağış ve yardım tutarının tespitinde esas alınan kurum kazancı (32.250.000-27.500.000=) 4.750.000 TL olup, bu tutarın % 5'i 237.000 TL'dir. (Geçmiş yıl zararı aşağıda açıklanacağı üzere 27.000.000 +500.000=27.500.000 TL'dir) Mükellef kurum en fazla bu tutara kadar yaptığı bağışı indirebilecek (300.000-237.500=) 62.500 TL sınırı indirim konusu yapamayacaktır.

(Soruda AFAD'a yapılan bağışın Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyası olduğu ön kabulü yapılmıştır. Bu durumu belirten ve GVK 10/1-c maddesine göre değerlendirme yapan adaylara da puanlama yapılacaktır)

g.

3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının; sözü edilen kanunlar uyarınca tespit edilen amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için %50'si kurumlar vergisi matrahının tespitinde, beyan edilen kurum kazancından indirilebilecektir.

Sponsor olan kurumun adının anılması koşuluyla,

- Resmi spor organizasyonları için yapılan saha, salon veya tesis kira bedelleri,
- Sporcuların iaşe, seyahat ve ikamet giderleri,
- Spor malzemesi bedeli,

- Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün uygun göreceği spor tesisleri için yapılan aynı ve nakdi harcamalar,
- Sporcuların transfer edilmesini sağlayacak bonservis bedelleri,
- Spor müsabakaları sonucuna göre sporculara veya spor adamlarına prim mahiyetinde aynı ve nakdi ödemeler

gibi harcamalar sponsorluk harcaması olarak değerlendirilecektir.

Sponsorluk uygulamasına ilişkin usul ve esaslar, 16/6/2004 tarih ve 25494 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü Sponsorluk Yönetmeliğinde düzenlenmiştir. Buna göre, gerçek ve tüzel kişiler, federasyonlara, gençlik ve spor kulüplerine veya sporculara, spor tesisleri ve faaliyetlerine ilişkin olarak anılan Yönetmelikte belirtilen usul ve esaslar dahilinde sponsor olabileceklerdir.

Yönetmeliğin 8 inci maddesine göre sponsorluk hizmeti alan ile sponsor arasında her iki tarafın hak ve yükümlülüklerini içeren yazılı bir sözleşme yapılması gerekmekte olup sponsorlar ile sözleşme yapmaya sponsorluk hizmetini alan kişi, kurum veya kuruluş yetkilidir. Yapılacak sözleşmede yer alması gereken bilgiler anılan maddede belirtilmiştir.

Yönetmeliğin 4 ve 13 üncü maddelerinin tetkikinden de anlaşılacağı üzere, sponsorluk hizmetini alan kişi, kurum ve kuruluşlara aynı ya da nakdi olarak verilen desteklerin, Vergi Usul Kanunu uyarınca düzenlenmiş belgelere bağlanmasının zorunlu olduğu hususunda özel bir düzenleme bulunmamaktadır.

Anılan Yönetmeliğin 4 üncü maddesinde “belge”, sponsorluk ve reklam hizmet ve işlemlerine ilişkin belge; “nakdi destek”, sponsor tarafından sponsorluğu alana yapılan parasal ödeme; “aynı destek” ise sponsorluk konusu işle ilgili olarak sponsor tarafından yapılan mal ve hizmet alımlarına ilişkin harcama olarak tanımlanmıştır.

Yönetmeliğin 12 nci maddesinde ise sponsorluğa konu hizmet ve işle ilgili yüklenilen sponsorluk bedelinin sponsor tarafından bizzat harcanabileceği gibi bu bedelin sponsorluğu alanın hesabına da yatırılabilmesi; sponsorluğu alan tarafından gelir kaydedilen bu tutara ilişkin harcamalarda ise sponsorluğu alanın tabi olduğu mevzuat hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Sponsorluk hizmetini alan kişi, kurum ve kuruluşlara sponsorlarca nakdi bir destekte bulunması ve bu desteğin de hizmeti alanlar adına açılmış bir banka hesabına yatırılmış olunması durumunda, sponsorlara yatırılan tutarlar için bankalar tarafından verilecek makbuz veya dekontun yapılan bağışın tevsik edici belgesi olarak kabul edilmesi gerekir. Ancak, banka dekontu veya makbuzda paranın “sponsorluk amacıyla” yatırıldığına dair bir ifadeye yer verilmesi şarttır.

Söz konusu nakdi desteğin; sponsorluk hizmeti alanlara nakden elden teslim edilmiş olması halinde ise hizmeti alan kişi, kurum ve kuruluşlarca düzenlenecek alındı makbuzu, bağışa ilişkin tevsik edici belge olarak kabul edilebilecektir.

Ancak, makbuz karşılığı olmaksızın yapılan bağış veya yardımların mükelleflerce indirim olarak dikkate alınabilmesi mümkün değildir.

Sponsorluk Yönetmeliği kapsamında nakdi olarak yapılan harcamalar, kurumlar vergisi mükelleflerince harcamanın yapıldığı yılda indirim olarak dikkate alınabilecektir.

Yukarıda kapsamı belirtilen sponsorluk harcamalarının indirimi için söz konusu beyannamelerin ekinde herhangi bir belgenin ibraz zorunluluğu bulunmamaktadır. Gerçek ve tüzel kişiler, süresiz bir şekilde sponsor olamayacakları gibi; bunların herhangi bir şekilde vergi borçları da bulunmamalıdır. Bu nedenle kurumların sponsor olabilmeleri için bağlı oldukları vergi dairesine müracaat ederek, vergi borcu olmadığına dair bir yazı almaları ve yapılan sponsorluk sözleşmesinin bir örneğini ilgili vergi dairesine vermeleri gerekmektedir.

Sponsorların, sponsor olunan dönemlerde tahakkuk eden vergi borçlarını ödememeleri halinde, ilgili vergi dairesi durumu derhal bir yazı ile bulunulan mahaldeki Gençlik ve Spor İl Müdürlüğüne bildirecektir.

Kurumlar tarafından yapılan sponsorluk harcamaları harcamanın yapıldığı tarihte kayıtlarda gider olarak dikkate alındığından, söz konusu harcamalar kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması ve kurum kazancının yeterli olması halinde, bu bölümde yer alan açıklamalar çerçevesinde, beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurumlar vergisi matrahından indirilmesi gerekmektedir.

Bu açıklamalar ışığında yukarıda belirtilen mevzuat hükümlerine uygun olarak profesyonel spor kulübüne yapılan sponsorluk harcamasının % 50'si kurum kazancının yeterli olması durumunda indirim konusu yapılacaktır. Aşağıda açıklandığı üzere kazanç yeterli olduğu için 600.000 TL sponsorluk harcaması (1.200.000 * 0,50) indirim konusu yapılacaktır.

h. KVK'nun 9. Maddesinde zarar mahsubu düzenlenmiştir. Konuya ilişkin Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 9. bölümünde açıklamalar yapılmıştır.

Kurumların ticari faaliyetlerden doğan zararlar, aşağıda yapılan açıklamalara göre sonraki dönemlerde doğan kazançlarından indirilebilecektir.

Kurumlar vergisi beyannamesinde, her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek ve 5 yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar kurum kazancından indirilebilecektir.

Mükelleflerce bir hesap dönemi içerisinde oluşan zararın, müteakip 5 hesap döneminde oluşacak kârlarla mahsup edilememesi halinde mahsup imkanı ortadan kalkmaktadır.

Devir halinde, varlıkları devralan kurumlar, devralınan veya bölünen kurumların zararlarını aşağıda belirtilen sınırlamalar çerçevesinde mahsup imkanına sahiptirler.

Buna göre devralan kurumlar, kendi bünyelerinde oluşan zararların yanı sıra devir halinde devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararları kazançlarından indirebileceklerdir.

Devir ve bölünme hallerinde devreden zarar tutarları, devralınan veya bölünen kurumun öz sermayesi ile sınırlıdır.

Öz sermaye, kurumun Vergi Usul Kanunu uyarınca devir tarihi itibarıyla tespit edilmiş olan öz sermayesidir. Vergi Usul Kanununun 192 nci maddesi uyarınca, aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark öz sermayeyi teşkil etmektedir. Kurumun öz sermaye tutarının sıfır veya negatif olması halinde bu kurumların zararlarının mahsubu mümkün değildir.



Devir ve bölünme halinde zarar mahsubunun yapılabilmesi için;

- Devralınan kurumların son 5 yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması,
- Devir neticesinde zarar mahsubu yapacak kurumun, aynı faaliyete devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az 5 yıl süreyle devam etmesi

gerekmektedir.

Şartların ihlali halinde zarar mahsubu olanağı ortadan kalkacağından, gerekli düzeltme işlemi yapılacak; yersiz zarar mahsubu nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için vergi ziyayı doğmuş sayılacaktır.

Devralınan zararlar, devreden veya bölünen kurumda doğduğu dönemden itibaren beş yıllık süre içinde mahsup edilebilecektir.

Devir halinde mahsup edilebilecek zararlar, hangi hesap dönemine ait olduğu devralan kurumların beyannameleri ekinde ayrıca bildirilmek şartıyla, mükelleflerce serbestçe belirlenebilecektir. Öz sermaye sınırlamasını aşan zarar tutarları ise iptal edilecektir.

Bu açıklamalar dikkate alındığında, yukarıda belirtilen koşullar sağlanmakla birlikte, devir alınan zararlar, KS Enerji'nin devir tarihi itibariyle özkaynakları aştığından (750.000-500.000=) 250.000 TL'lık zarar kazançtan indirilemeyecektir. İndirilecek tutar 500.000 TL'dir.

Bu açıklamalar ışığında Kurumlar Vergisi Beyannamesi şu şekilde olacaktır.

TİCARİ BİLANÇO KARI	: 32.250.000 TL
İLAVELER	
KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER	: 6.925.000 TL
KVK 11/1-a Örtülü Sermaye Dolayısıyla KKEG: 4.750.000 TL	
7256 Sayılı Kanun Gereğince KKEG: 500.000 TL	
AFAD'a yapılan nakdi bağış nedeniyle KKEG : 175.000 TL	
Türk Kızılay Derneği'ne yapılan aynı bağış nedeniyle KKEG: 300.000 TL	
Sponsorluk Harcaması nedeniyle KKEG: 1.200.000 TL	
ZARAR OLSA DAHI İNDİRİLECEK İNDİRİMLER	: 750.000 TL
Örtülü Sermaye nedeniyle oluşan kur farkı 750.000 TL	
KAR VE İLAVELER TOPLAMI	: 39.175.000 TL
(32.250.000 + 6.925.000 =)	
İNDİRİMLER TOPLAMI	: 750.000 TL
KAR	: 38.425.000 TL
(39.175.000-750.000)	
MAHSUP EDİLECEK GEÇMİŞ YIL ZARARI	: 27.500.000 TL
ZTE Enerji'ye ilişkin zarar 27.000.000	
KS Enerji'ye ilişkin zarar 500.000	
İNDİRİME ESAS TUTAR	: 10.925.000 TL
(38.425.000-27.500.000=)	
KAZANCIN BULUNMASI HALİNDE İNDİRİLECEK İNDİRİMLER	: 1.012.500 TL
Sponsorluk Harcamaları (10/1-b): 600.000 TL	
Bağış ve Yardımlar (10/1-c) 237.500 TL	
Cumhurbaşkanınca Yapılan Bağış Kampanyalarına Yapılan Bağış ve Yardımlar (10/1-e):175.000 TL	



MATRAH	: 9.912.500 TL
(10.925.000-1.012.500=)	
HESAPLANAN KURUMLAR VERGİSİ	: 2.279.875 TL
(9.912.500 x 0,23)	
ÖDENEN GEÇİCİ VERGİ	: 900.000 TL
ÖDENMESİ GEREKEN KURUMLAR VERGİSİ	: 1.379.875 TL
(2.279.875-900.000=)	

CEVAP 9:

7420 Sayılı Kanununun 22. Maddesi ile KVK'na 32/B maddesine 09.11.2022 tarihinden geçerli olmak üzere "Sermaye Azaltımında Vergileme" başlıklı 32/B maddesi eklenmiştir. Konu ile ilgili olarak Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde değişiklik yapılmasına dair 21 Seri Numaralı Tebliğ yayınlanmıştır.

KVK'nun 32/B maddesi aşağıdaki gibidir.

"MADDE 32/B- (1) Kurumlar tarafından sermayeye eklenen öz sermaye kalemlerinin, sermayeye eklendiği tarihten itibaren beş tam yıl geçtikten sonra herhangi bir şekilde sermaye azaltımına konu edilmesi durumunda, nakdi veya ayni sermaye ile sermayeye eklenen diğer unsurların toplam sermayeye oranlanması suretiyle azaltıma konu edilen tutar içerisindeki sermaye unsurları tespit olunur. Söz konusu oranın tespitinde,

a) Sermayeye ilave dışında başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya sermaye hesabından başka hesaplara aktarımı kurumlar vergisine ve kar dağıtımına veya ana merkeze aktarılan tutara bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak öz sermaye kalemlerinin,

b) Sadece kar dağıtımına veya ana merkeze aktarılan tutara bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak öz sermaye kalemlerinin,

c) Başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde vergilendirilmeyecek olan ayni ve nakdi sermayenin

toplam sermaye içindeki payları dikkate alınır.

(2) Kurumların öz sermaye kalemlerini sermayeye ekledikleri tarihten itibaren beş tam yıllık süre tamamlanmadan sermaye azaltımı yapmaları durumunda, azaltımın sırasıyla birinci fıkranın (a), (b) ve (c) bentlerinde yer alan sermaye unsurlarından yapıldığı kabul edilir.

(3) Sermaye azaltımında, öncelikli olarak sermayeye ilave edilen öz sermaye kalemlerinden, sermayeye eklenme tarihi beş tam yıllık süreyi geçmemiş olanların işletmeden çekildiği kabul edilir.

(4) Bu maddenin birinci, ikinci ve üçüncü fıkraları kapsamında sermaye azaltımı suretiyle tespit olunan sermaye unsurlarından; birinci fıkranın (a) bendi kapsamında olanlar kurumlar vergisine ve vergi kesintisine, (b) bendi kapsamında olanlar sadece vergi kesintisine tabi tutulur. Sermayeye ilave dışında başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya sermaye hesabından başka hesaplara aktarılması halinde kurumlar vergisine tabi tutulacak kısım için kesinti matrahi kurumlar vergisi hesaplandıktan sonra kalan tutardır.

(5) Geçmiş yıl zararlarının mahsubu suretiyle sermaye azaltılması durumunda, bu şekilde azaltıma konu edilen sermaye unsurları birinci, ikinci ve üçüncü fıkra hükümlerine göre tespit edilir ancak vergi kesintisine tabi tutulmaz.

(6) Hazine ve Maliye Bakanlığı bu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

Sermaye azaltımına konu edilebilecek sermaye unsurları şunlardır:

Kurumların öz sermaye kalemleri içerisinde yer alan; yeniden değerlendirme fonları, sermaye düzeltilmesi olumlu farkları gibi bazı hesap kalemleri işletmeden çekildiğinde kurumlar vergisine ve kar payı dağıtımına bağlı vergi kesintisine; geçmiş yıl karları gibi bazı hesap kalemleri ise işletmeden çekildiğinde kar payı dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulmaktadır.

Mükellefler tarafından, öz sermaye kalemleri içerisinde söz konusu hesaplarda yer alan tutar sermayeye ilave edilebilmektedir. Bu bağlamda, sermaye azaltımı yapılması durumunda, sermaye azaltımının sermayeye ilave edilen hangi kalemlerden yapıldığı vergilendirme açısından önem arz etmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 32/B maddesinde yapılan düzenleme ile kurumların sermayelerini azaltmaları durumunda, hangi sermaye unsurunun ne kadar tutarda azaltılmış kabul edileceği ve azaltılan bu tutarın nasıl vergilendirileceği hususları belirlenmiştir.

VUK'nun 192 nci maddesinde, işletmenin aktif toplamı ile borçları arasındaki fark öz sermaye olarak tanımlanmaktadır. 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği açısından ise öz sermaye, işletme sahip veya ortaklarının bilanço tarihinde işletmeye yapmış oldukları sermaye yatırımlarının tutarını gösteren ödenmiş sermaye ile sermaye yedekleri, kar yedekleri, geçmiş yıllar karları ve geçmiş yıllar zararları ve dönemin net kar veya zararını kapsar şekilde ifade edilmiştir.

Öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklenmesi sonrası kurumlar tarafından sermaye azaltılması durumunda, azaltılan bu tutar üzerinden yapılması gereken vergileme işleminde öncelikle dikkat edilecek husus, sermayenin hangi unsurunun ne kadar tutarda azaltılacağıdır.

Azaltıma konu edilebilecek sermaye unsurları esas itibarıyla;

I. Sermayeye ilave dışında başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya sermaye hesabından başka hesaplara aktarımı kurumlar vergisine ve kar dağıtımına/ana merkeze aktarılan tutara bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak öz sermaye kalemleri,

II. Sadece kar dağıtımına/ana merkeze aktarılan tutara bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak öz sermaye kalemleri,

III. Başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde vergilendirilmeyecek olan aynı ve nakdi sermaye

şeklinde üç sınıfta gruplandırılabilir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 32/B maddesi uyarınca, öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklendiği tarihten itibaren beş tam yıllık süre tamamlanmadan sermaye azaltımı yapılması durumunda, azaltımın yukarıdaki gruplandırmada (I), (II) ve (III) numaralı sınıflarda yer alan sermaye unsurlarından sırasıyla yapıldığı kabul edilecektir.

Diğer taraftan, bu unsurların sermayeye eklendiği tarihten itibaren beş tam yıl geçtikten sonra herhangi bir şekilde sermaye azaltımına konu edilmesi durumunda ise söz konusu sınıflandırmalarda yer alan sermaye unsurlarının toplam sermayeye oranlanması suretiyle azaltıma konu edilen tutar içerisindeki sermaye unsurları tespit olunacaktır.

Bu bağlamda, sermaye azaltımına konu edilen sermaye unsurları, vergi kanunları ve özel kanunlarında yer alan ilgili düzenlemeleri uyarınca vergilendirilecektir.

Öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklendiği tarihten itibaren beş tam yıl geçtikten sonra kurumlar tarafından sermaye azaltılması

Sermayeye ilave olunan öz sermaye kalemlerinin sermayenin bir unsuru olduğu tarihten itibaren beş tam yıl geçtikten sonra, kurumlar tarafından sermaye azaltılması halinde; işletmeye konulan nakdi veya aynı sermaye ile sermayeye eklenen diğer unsurların toplam sermayeye oranlanması suretiyle azaltıma konu edilen tutar içerisindeki sermaye unsurları tespit edilecektir. Söz konusu hesaplamada, yukarıda belirtilen üç sınıfta gruplandırılan sermaye unsurlarının toplam sermayeye oranları dikkate alınacak olup, bu sınıfların dışında başka bir gruplandırma yapılmayacaktır.

Öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklendiği tarihten itibaren beş tam yıl geçmeden kurumlar tarafından sermaye azaltılması

Sermayeye ilave olunan öz sermaye kalemlerinin sermayenin bir unsuru olduğu tarihten itibaren beş tam yıl geçmeden, kurumların sermayelerini azaltmaları durumunda yukarıda belirtilen ve üç sınıfta gruplandırılan sermaye unsurlarının sırasıyla azaltıma konu edildiği kabul edilecektir. Buna göre, beş tam yıllık süre tamamlanmadan sermaye azaltımı yapılması durumunda, sermaye azaltımının sırasıyla;

I. Sermayeye ilave dışında başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya sermaye hesabından başka hesaplara aktarımı kurumlar vergisine ve kar dağıtımına/ana merkeze aktarılan tutara bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak öz sermaye kalemlerinden,

II. Sadece kar dağıtımına/ana merkeze aktarılan tutara bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak öz sermaye kalemlerinden,

III. Başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde vergilendirilmeyecek olan aynı ve nakdi sermaye unsurlarından

yapıldığı kabul edilecek ve buna göre vergileme yapılacaktır.

Öz sermaye unsurlarının sermayeye ilave edilme tarihine göre sermaye azaltımındaki öncelik durumu

Kurumlar tarafından yapılacak sermaye azaltımında, daha önce sermayeye eklenen öz sermaye unsurlarının sermayeye eklenme tarihi itibarıyla bazılarının beş tam yıllık süreyi aşması bazılarının ise bu süreyi aşmaması söz konusu olabilmektedir. Bu durumda, sermayeye ilave edilen öz sermaye unsurlarından öncelikle sermayeye eklenme tarihi beş tam yılı geçmemiş olan unsurların sermayeden azaltıldığı kabul edilecektir.

5.000.000 TL'lık sermaye artırımını sermayeye eklenme tarihi itibarıyla 5 yıllık süreyi aştığından, 12.500.000 TL'lık sermaye artırımını ise sermayeye eklenme tarihi itibarıyla 5 yıllık süreyi aşmadığından, sermaye azaltımında öncelikli olarak 12.500.000 TL'lık sermayeye eklenen öz sermaye kalemleri dikkate alınacaktır. Kalan kısmın ise sermayeye eklenme tarihi beş tam yıllık süreyi geçmiş unsurlardan karşılanması gerekir. Buna göre mükellefin 15.000.000 TL kalan sermayesinin % 27'si (4.000.000/15.000.000) geçmiş yıl karlarından, % 73'ü ise (11.000.000/15.000.000) nakit sermayeden oluşmaktadır. Azaltıma konu edilmek istenen kalan 2.500.000 TL'nın bu oranlamaya göre bulunacak sermaye unsurlarından kaynaklandığı kabul edilecektir.

Yukarıda belirtilen mevzuat hükümleri ve açıklamalar çerçevesinde vergi yükü hesabı şu şekilde olacaktır.

Azaltılan Sermaye UNSURLARI	Toplam Sermaye içindeki oranı	Azaltım Konu Edilen Tutar	Hesaplanan Kurumlar Vergisi	Gelir Vergisi Kesintisi
Enflasyon Düzeltmesi Olumlu Farkı		9.000.000	9.000.000 x 0,25=2.250.000	(9.000.000-2.250.000) x0,10=675.000
Yeniden Değerleme Değer Artışı		3.500.000	3.500.000 x 0,25 = 875.000	(3.500.000-875.000) x 0,10=262.500
Geçmiş Yıl Karları	4.000.000/ 15.000.000 = 0,27	2.500.000x 0,27= 675.000	-	675.000 x 0,10=67.500
Nakit	11.000.000/15.000.000 =0,73	2.500.000 x 0,73= 1.825.000	-	-
Toplam		15.000.000	3.125.0000	1.005.000
Toplam Vergi Yükü			3.125.000+1.005.000= 4.130.000	

Sermaye şirketlerinin kendi hisselerini iktisap etmesi sonucu yapılan sermaye azaltımı

GVK'nun 94 üncü maddesinin dördüncü fıkrasında, tam mükellef sermaye şirketlerinin iktisap ettikleri kendi hisse senetleri ve ortaklık paylarıyla ilgili hükümlere yer verilmiştir. 1 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Tebliği'nin 15.6.7 ve 32.4.8 numaralı bölümlerinde konuya ilişkin açıklamalar da yapılmıştır.

GVK'nun 94/4. Fıkrasında şu düzenlemelere yer verilmiştir.

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

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

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

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

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

Bu düzenlemeyle, tam mükellef sermaye şirketlerinin kendi hisselerini iktisap etmek suretiyle vergisiz bir şekilde kâr dağıtımını yapmalarının önüne geçilmiş ve şirket karlarının dağıtılıp

dağıtılmadığına bakılmaksızın tevkif yoluyla alınacak vergiye ilişkin bir vergi güvenlik müessesesi ihdas edilmiştir.

(14.2.2023 tarih ve 32104 Mükerrer sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 6791 sayılı Cumhurbaşkanı Kararının 1 inci maddesi ile; tam mükellef sermaye şirketlerinin iktisap ettikleri kendi hisse senetleri veya ortaklık paylarına ilişkin olarak dağıtılmış kar payı sayılan tutarlar üzerinden 14.02.2023 tarihinden itibaren %15 değil %0 oranında tevkifat yapılmasına yönelik düzenleme yapılmıştı.

7.7.2023 tarih ve 32241 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 7343 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile sadece payları Borsa İstanbul'da işlem gören tam mükellef sermaye şirketlerinin iktisap ettikleri kendi paylarına ilişkin olarak, dağıtılmış kâr payı sayılan tutarlar üzerinden %0 oranında stopaj yapılmasına ilişkin düzenlemede bulunulmuştur. Buna göre payları Borsa İstanbul'da işlem gören tam mükellef sermaye şirketleri dışındaki diğer sermaye şirketlerinin iktisap ettikleri kendi hisse senetleri veya ortaklık paylarına ilişkin olarak dağıtılmış kar payı sayılan tutarlar üzerinden yapılması gereken %0 indirimli stopaj oranı uygulamasına son verilmiştir. Bu şirketler, iktisap ettikleri kendi hisse senetleri veya ortaklık paylarına ilişkin olarak dağıtılmış kar payı sayılan tutarlar üzerinden % 15 oranında stopaj yapacaklardır. Karar, 7 Temmuz 2023 tarihinden itibaren iktisap edilen paylara ilişkin olarak uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.)

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

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

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

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

Söz konusu madde hükmü esas itibarıyla kendi paylarını iktisap eden ve iktisap ettikleri bu kıymetleri sermaye azaltımı yoluyla itfa eden sermaye şirketlerinin, kendi hisse senetleri ve ortaklık paylarının iktisabına ilişkin ödenen bedel ile bu varlıkların itibari değeri arasındaki farkın şirketler için dağıtılmış kar payı olarak kabul edileceği ve bu tutar üzerinden Kanunda belirtilen %15 oranında vergi kesintisi yapılması gerektiğine yönelik hususları düzenlemektedir. Sermaye azaltımında vergilemeye yönelik hükümler içeren Kurumlar Vergisi



Kanununun 32/B maddesi ise kurumlar tarafından yapılan sermaye azaltımında sermayenin hangi unsurundan ne kadar azaltılacağına yönelik hükümler ihtiva etmektedir. Bu bağlamda, söz konusu Kanun maddeleri birbirinden farklı iki hususu düzenlemekte olup, sermaye azaltımı dolayısıyla azaltılan tutar üzerinden yapılması gereken vergi kesintisi ile sermaye şirketlerinin iktisap ettikleri kendi payları üzerinden dağıtılmış kar payı sayılan ve vergi kesintisi yapılan tutar birbirinden farklı kaynakları ihtiva etmektedir.

Bu açıklamalar ışığında; BK A.Ş. 29.12.2023 tarihi itibarıyla, hisse senetlerinin iktisap bedeli ile itibari değeri arasındaki fark olan 5.000.000 TL [$20.000.000 - (1.500 \times 10.000)$] üzerinden %15 oranında vergi kesintisi yapacak ve 750.000 TL ($5.000.000 \text{ TL} \times \%15$) vergiyi Aralık/2023 dönemi muhtasar ve prim hizmet beyannamesiyle beyan ederek ödeyecektir.

Diğer taraftan, sermaye azaltımında bulunan BK A.Ş.'nin azaltım kararı öncesindeki bilançosundaki sermaye hesabının tamamı nakdi sermayeden oluşmaktadır.

Sermaye kalemlerinin sermayeye eklendiği tarihten itibaren beş tam yıl geçmediği için azaltımın Tebliğin "32.4.4." bölümünde yapılan açıklamalara göre gerçekleştiği kabul edilecektir. Yani üç sınıfta gruplandırılan sermaye unsurlarının sırasıyla azaltıma konu edilmesi gerekmektedir. Ancak belirtildiği gibi sermayenin tamamı nakdi sermayeden oluştuğundan, nakdi sermayeden kaynaklanan sermaye azaltımı için bir vergileme yapılmayacaktır.