



TÜRMOB

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

2024/01 Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı

Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

11 Mayıs 2024 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 ve kanuni gerekçelerine mutlaka yer verilmeli ve açıklamalar net olmalıdır. Dayanaksız ve gerekçesiz yanıtlara puan verilmeyecektir. Gerekçesi açıklanmadan “istisnadır”, “muafır”, “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.

VERİLER (Bazı bilgiler)

Gelir Vergisi Tarifesi (2023)	
70.000 TL'ye kadar	%15
150.000 TL'nin 70.000 TL'si için 10.500 TL, fazlası	%20
370.000 TL'nin 150.000 TL'si için 26.500 TL (ücret gelirlerinde 550.000 TL'nin 150.000 TL'si için 26.500 TL), fazlası	%27
1.900.000 TL'nin 370.000 TL'si için 85.900 TL (ücret gelirlerinde 1.900.000 TL'nin 550.000 TL'si için 134.500 TL), fazlası	%35
1.900.000 TL'den fazlasının 1.900.000 TL'si için 621.400 TL (ücret gelirlerinde 1.900.000 TL'den fazlasının 1.900.000 TL'si için 607.000 TL), fazlası	%40

Yurt içi üretici fiyat endeksi ve değişim oranı, Mart 2024

Domestic producer price index and rate of change, March 2024

[2003=100]

Yıl Year	Ocak Jan.	Şubat Feb.	Mart March	Nisan April	Mayıs May	Haziran June	Temmuz July	Ağustos August	Eylül Sep.	Ekim Oct.	Kasım Nov.	Aralık Dec.
	Endeks-Index											
2018	319,60	328,17	333,21	341,88	354,85	365,60	372,08	396,62	439,78	443,78	432,55	422,94
2019	424,86	425,26	431,98	444,85	456,74	457,16	452,63	449,96	450,55	451,31	450,97	454,08
2020	462,42	464,64	468,69	474,69	482,02	485,37	490,33	501,85	515,13	533,44	555,18	568,27
2021	583,38	590,52	614,93	641,63	666,79	693,54	710,61	730,28	741,58	780,45	858,43	1022,25
2022	1129,03	1210,60	1321,90	1423,27	1546,01	1652,75	1738,21	1780,05	1865,09	2011,13	2026,08	2021,19
2023	2105,17	2138,04	2147,44	2164,94	2179,02	2320,72	2511,75	2659,60	2749,98	2803,29	2882,04	2915,02

İstisna ve Sınırlar (2023)	
Mesken kira gelirleri için uygulanan istisna Tutarı	21.000 TL
Değer Artış Kazancı İstisna Tutarı	55.000 TL
GVK'nun 23/8. Maddesinde yer alan işyerinde veya müstemilatında yemek verilmeyen durumlarda çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedeline ilişkin istisna tutarı	110 TL
GVK 86/I-d Beyan Sınırı	8.400 TL



SORU 1 :

a. Kayseri ilinde bulunan (E) Üniversitesinde işletme bölümünde 3. Sınıfta okuyan 2002 doğumlu Bay (E.Ö.) Nisan 2023 ayında 65 yaşında vefat eden babasının oto yıkama işletmesini aynı ay içinde devralmış, süresinde gerekli bildirimlerde bulunarak oto yıkama dükkanını kendisi işletmeye başlamıştır. Bay (E.Ö.)'nün oto yıkama işletmesi dışında 2023 yılında başka bir ticari ve mesleki faaliyeti ve ortaklığı bulunmamaktadır. Bay (E.Ö.) söz konusu işinden 2023 yılında 325.500 TL kazanç elde etmiştir.

(KKK) A.Ş., Türkiye çapında bir yarışma sınavı düzenleyerek Türkiye'de bulunan üniversitelerin işletme bölümünde okuyan 20 öğrenciyeye, mezun olduktan sonra şirketlerinin pazarlama departmanlarında görev almaları koşuluyla aylık 2.500 TL burs vermektedir. Bay (E.Ö.) söz konusu yarışma sınavında başarı göstererek burs almaya hak kazanmış ve (KKK) A.Ş ile belirtilen çerçevede sözleşme imzalayarak Ocak 2023 ayından itibaren aylık 2.500 TL öğrenim bursu almıştır.

b. Bay (M.Z.), 10.04.2018 yılında kurulan 1.000.000 TL sermayeli (BD) Limited şirketinin % 90 oranında hissesine sahiptir. Bay (M.Z.) sahibi olduğu hisselerin %50'sini 3.500.000 TL'na 25.05.2023 tarihinde satmıştır.

(BD) Limited şirketi 24.07.2023 tarihinde nevi değiştirerek (BD) A.Ş. unvanı almıştır. Bu tarih itibarıyla sermayeyi temsil eden hisse senetleri pay sahiplerine teslim edilmiştir. Bay (M.Z.) (BD) A.Ş'deki kalan hisselerini 25.07.2023 tarihinde 4.750.000 TL'na satmıştır.

c. Ankara'da ikamet eden Bayan (Z.K.) basit usulde vergiye tabi ticari kazanç sahibine işyeri olarak kiraya verdiği gayrimenkulünden 2023 yılında 6.250 TL kira hasılatı elde etmiştir.

Bayan (Z.K.) Kütahya'da bulunan mermer ocağına ilişkin işletme ruhsat sahibidir. Söz konusu ruhsatı (A) A.Ş'ye 2023 yılında kiraya vermiş ve karşılığında brüt 257.500 TL kira geliri elde etmiştir.

Bayan (Z.K.)'nın kira gelirlerine ilişkin GVK'nun 74. Maddesine göre belgelendirebildiği gideri bulunmamakta olup, kazancını tespit ederken aynı maddede belirtilen götürü gider yöntemini seçmiştir.

d. Bay (K.Z), 06.02.2023 tarihinde Kahramanmaraş'ta meydana gelen deprem felaketi sırasında bu ilde ikamet etmektedir. Bay (Z.Y.) 2023 yılının başından beri Antalya'da bulunan boş olan konutunu bay (K.Z.)'nin ikamet etmesi için kendisine 15.03.2023 tarihinden itibaren bedelsiz kullanımına bırakmıştır. Söz konusu konutun Vergi Usul Kanununa göre belirlenen vergi değeri 1.750.000 TL'dır.

Bay (Z.Y.) aynı zamanda sahip olduğu ve Antalya'da bulunan diğer konutunu, mesken olarak Bayan (Ü.A'ya) kiraya vermiş ve kiracı ile yaptığı sözleşme gereğince 2023 yılında toplam 126.000 TL gelir elde etmiştir. Kira gelirinin tamamı banka aracılığı ile kiracı tarafından ödenmiş olup, söz konusu konutun Vergi Usul Kanununa göre belirlenen vergi değeri 3.200.000 TL'dır.

Bay (Z.Y.) kazancını tespit ederken GVK 74. Maddesinde belirtilen götürü gider yöntemini seçmiştir.

e. Ankara ilinde ikamet eden Bay (H.C.), kanuni ve iş merkezi (X) ülkesinde bulunan (G) A.Ş.'nin % 60 oranında hissedarıdır. (G) A.Ş'nin sermayesinin tamamı ödenmiş olup, şirket 2023 yılında kâr dağıtımını yapmıştır. Yapılan kâr dağıtımını sonucunda Bay (H.C) brüt 425.000 TL kâr payı elde etmiş, elde ettiği kârını 20.02.2024 tarihinde Türkiye'ye getirmiştir. (Bay (H.C)'nin söz konusu kâr payı için bu ülkede herhangi bir vergi ödemediği kabul edilmiştir.)



TÜRMOB

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

İSTENEN:

Bay (E.Ö.)'nün, Bay (M.Z)'nin, Bayan (Z.K.)'nın,, Bay (Z.Y)'nin ve Bay (H.C)'nin yukarıda belirtilen işlemlerini, gelir ve kazançlarını ve bunların vergilendirme durumlarını Gelir Vergisi Kanunu hükümleri çerçevesinde kanuni gerekçelerini de belirterek değerlendiriniz. **(30 Puan)**

SORU 2:

(V) A.Ş.'de Aralık 2023 tarihinde 120 personel çalışmaktadır. Bu ayda 24 gün çalışılmış, çalışılan günlerde 100 personele işyerinde hazır yemek hizmetleri veren şirketten alınan yemekler verilmiştir. Personel başına yemek hizmeti veren şirkete 100 TL ödeme yapılmıştır.

Şirketin kalan 20 personeli diyet yapma, hazır yemek hizmetleri veren şirketin verdiği yemeklerin beğenmeme gibi gerekçelerle şirkette yemek yememektedir. Bu personele kişi başı 175 TL nakit ödeme yapılmaktadır.

İSTENEN:

Yukarıda belirtilen işlemleri Gelir Vergisi Kanunu açısından kanuni gerekçeleriyle beraber değerlendiriniz. **(7 puan)**

SORU 3:

Aşağıdaki konuları açıklayınız. **(12 puan)**

- Sosyal içerik üreticiliği, internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden sunulan hizmetler ile mobil cihazlar için uygulama geliştiriciliğinde kazanç istisnası
- Vergi Cenneti olarak nitelenen Cumhurbaşkanınca belirlenecek ülkelerde, yerleşik olan ve faaliyette bulunan kurumlara yapılacak ödemelere yönelik vergi kesintisi uygulaması
- Risturn İstisnası

SORU: 4

a. Makine imalatı ile uğraşan (Ç) A.Ş. üretmiş olduğu makinelerin yurtdışında satışı için (Y) ülkesinde mukim (P) firması ile 2023 yılında yaptığı sözleşme gereğince, (P) firmasına ürettiği makinelere bu ülkede müşteri bulması karşılığında satılan ürün bedellerinin %10'u nispetinde komisyon ödemesinde bulunmaktadır. (P) firmasının Türkiye'de işyeri ve daimî temsilciliği bulunmamaktadır.

b. (Ç) A.Ş. Aralık 2023 tarihinde (Y) Ülkesinde mukim firma ile ürettiği makinelerin satışı konusunda anlaşmışlardır. Söz konusu ürüne ilişkin fatura 25.12.2023 tarihinde düzenlenmiş ve yapılan sözleşme gereği (Ç) A.Ş. tarafından nakliye ve gümrükleme işlemlerine de aynı tarih itibarıyla başlanmıştır. Söz konusu ihracat fiilen 02.01.2024 tarihinde gerçekleşmiş ve ihracata ilişkin gümrük beyannamesi aynı tarih itibarıyla kapanmıştır.

İSTENEN

- (Ç) A.Ş.'nin (P) firması ile yaptığı işlemi kanuni gerekçeleriyle birlikte gelir ve kurumlar vergisi kanunu açısından değerlendiriniz. **(6 Puan)**
- (Ç) A.Ş.'nin gerçekleştirdiği ihracatın kurum kazancına dahil edileceği dönemi kanuni gerekçeleriyle birlikte açıklayınız. **(4 puan)**

SORU: 5

a. İstanbul ilinde faaliyet gösteren ve hesap dönemi takvim yılı olan (A) Ltd. Şti., Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19. Maddesinde belirtilen çerçevede nevi değiştirerek (A) A.Ş.'ne dönüşmüştür. Nevi



TÜRMOB

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

değişikliğine ilişkin karar 31.12.2022 tarihinde alınmış, 11.01.2023 tarihinde ticaret sicilinde tescil edilmiştir.

b. Edirne ilinde faaliyet gösteren (ATZ) Ltd. Şti'nin (SB) Ltd. Şti ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19. Maddesinde belirtilen çerçevede aldığı birleşme kararı, 30.06.2023 tarihi itibarıyla tescil edilmiş ve (ATZ) Ltd. Şti. bu tarih itibarıyla infisah etmiştir. (ATZ) Ltd. Şti'nin Şirketin devir tarihine kadar olan dönemi (01.01.2023-30.06.2023) kapsayan faaliyetleri nedeniyle vereceği kurumlar vergisi beyannamesinde vergi matrahı bulunmamaktadır. (ATZ) Ltd. Şti'nin, devir tarihine kadar 2.000.000 TL'sı yıl içinde kesinti suretiyle, 100.000 TL'sı ise geçici vergi olmak üzere ödemiş olduğu mahsup edilecek 2.100.000 TL vergisi bulunmaktadır.

İSTENEN

a. (A) Ltd, Şti'nin 2022 ve 2023 yılı kurumlar vergisi beyannamelerinin verileceği tarihleri ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin ödenme tarihlerini kanuni gerekçeleriyle birlikte belirleyiniz. (6 puan)

b. (ATZ) Ltd. Şti. ile (SB) Ltd. Şti arasında gerçekleştirilen birleşme sonucu mahsup edilecek vergiler ile ilgili olarak yapılacak işlemleri kanuni gerekçeleriyle açıklayınız. (4 puan)

SORU: 6

(KTY) AŞ 04.04.2019 tarihinde gerçekleştirdiği genel kurulda şirketin tasfiyeye girmesine karar vermiş ve bu karar aynı tarihte tescil edilmiştir. Tasfiye 08.03.2022 tarihinde tamamlanmıştır. Şirketin tasfiye dönemleri ve bu dönemlerde elde ettiği kâr ve zarar durumları aşağıdaki gibidir.

1. Tasfiye dönemi (04.04.2019-31.12.2019): 100.000 TL kâr
2. Tasfiye dönemi (01.01.2020-31.12.2020): 50.000 TL kâr
3. Tasfiye dönemi (01.01.2021-31.12.2021): 8.000 TL kâr
1. Tasfiye dönemi (01.01.2022-08.03.2022): 20.000 zarar

İSTENEN

Bu beyanlar dikkate alınarak tasfiye dönemi sonundaki vergi yükünü gerekçeleriyle birlikte hesaplayınız. (Tüm yıllarda kurumlar vergisi oranı %20 kabul edilecektir.) (3 puan)

Söz konusu tasfiyeye ilişkin olarak tarh zamanaşımının ne zaman başlayacağını belirleyiniz. (2 puan)

SORU: 7

Enerji yatırımları alanında iştigal eden (HK) A.Ş. (TA) Bankası A.Ş.'den 25.01.2023 tarihinde 1.500.000 TL tutarında 6 ay vadeli kredi kullanmıştır. (HK) A.Ş. 25.10.2018 tarihinde 1.000.000 TL bedelle aktife aldığı gayrimenkulünü, banka ile imzalanan genel kredi sözleşmesi gereği söz konusu kredinin teminatı olarak bankaya ipotek vermiştir.

(HK) A.Ş. yaşadığı finansman sıkıntısı nedeniyle söz konusu kredi borcunu vadesinde ödeyememiş ve banka tarafından kanuni takip başlatılmıştır. (HK) A.Ş. ile (TA) Bankası A.Ş. arasında vefa (geri alım) hakkı sözleşmesi imzalanmış ve bu sözleşme kapsamında söz konusu gayrimenkulün vefa (geri alım) hakkı tesis edilmek suretiyle bankaya 1.800.000 TL bedelle devri gerçekleştirilerek 29.08.2023 tarihinde tapuda tescil işlemi tamamlanmıştır.

Tescil işlemi sonrası, 29.08.2023 tarihi itibarıyla (HK) A.Ş.'nin 1.500.000 TL ana para ve 300.000 TL faiz olmak üzere toplam 1.800.000 TL kredi borcu banka tarafından sona erdirilmiştir.



TÜRMÖB

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

İmzalanan vefa (geri alım) hakkı anlaşmasına göre (HK) A.Ş.'nin bankaya olan borcunu (faizi ile birlikte) 29.10.2024 tarihine kadar ödemesi halinde devrettiği gayrimenkulünü geri alma veya üçüncü kişiye devretme hakkı bulunmaktadır.

İSTENEN:

(HK) A.Ş. tarafından 29.08.2023 tarihinde bankaya vefa (geri alım) hakkı tesis edilerek devri edilen gayrimenkulün devrinden doğan kazancı kurumlar vergisinin istisna hükümleri açısından değerlendiriniz, gerekli hesaplamaları yapınız. (16 puan)

SORU: 8

Sera etkisi yaratan egzoz gazı salınımını tamamen ortadan kaldıracak teknolojilerin geliştirilmesi için münhasıran Türkiye'de gerçekleştirilen Ar-Ge faaliyetleri sonucunda geliştirilen sadece elektrik motorlu taşıt araçları üretimine ilişkin 20/8/2016 tarihli ve 6745 sayılı Yatırımların Proje Bazında Desteklenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanununun 80. maddesi kapsamında yatırım teşvik belgesi alan (SR) A.Ş., 01.07.2023 tarihinde yatırımını kısmen tamamlamıştır.

Şirketin ürettiği sadece elektrikli motorlu taşıtların 01.07.2023-30.09.2023 tarihleri arasında satışından doğan kurum kazancı için Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesi gereğince indirimli kurumlar vergisi uygulamasından faydalanma hakkı bulunmaktadır. Şirketin, hak kazandığı yatırıma katkı tutarı 2.000.000.000 TL'dir.

Şirket 01.07.2023-30.09.2023 tarihleri arasında 750 adet elektrikli taşıtı üreterek satmış olup, satılan elektrikli taşıtın ilk iktisabı dolayısıyla vergi dairesine 52.500.000 TL ÖTV ödemiştir. Şirketin 52.000.000 TL vergi dairesine ödenmemiş KDV borcu bulunmaktadır.

İSTENEN:

Şirketin hak kazandığı yatırıma katkı tutarını kullanıp kullanamayacağını, kullanacaksa nasıl ve hangi tutarlarda kullanabileceğini gerekçeleriyle açıklayınız. (6 puan)

SORU 9:

(DRZ) Teknoloji A.Ş. 2012/3305 Sayılı Karara göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgesi sahibidir. Söz konusu yatırıma ve teşvik belgesine ilişkin bilgiler şunlardır.

Yatırım teşvik belgesi tarihi	01.06.2022
Yatırım teşvik belgesi belge başlama tarihi	27.05.2022
Yatırım teşvik belgesi belge bitim tarihi	27.05.2027
Yatırıma fiilen başlanılan tarih	04.07.2022
Yatırımın fiilen tamamlandığı tarih	10.03.2023
Yatırım teşvik belgesi tamamlama vizesi başvuru tarihi	12.07.2023
Yatırım teşvik belgesi tamamlama vizesi tarihi	24.08.2023

İSTENEN:

Şirketin bu yatırım dışında yatırım döneminde diğer faaliyetlerinden elde edilen kazancı bulunmakta olup, KVK'nın 32/A maddesi gereğince diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlar için hangi tarihler arasında indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanabileceğini açıklayınız. (4 puan)



2024/01 Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı
Gelir Üzerinden Alınan Vergiler
11 Mayıs 2024 Cumartesi – 16.00 - 19.30 (3,5 Saat)
SINAV KOMİSYONU CEVAPLARI

CEVAP 1:

a.

Gelir Vergisi Kanununun mük. 20. Maddesi “genç girişimcilerde kazanç istisnasını” düzenlemiştir. Buna göre; ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle adlarına ilk defa gelir vergisi mükellefiyeti tesis olunan ve mükellefiyet başlangıç tarihi itibarıyla yirmi dokuz yaşını doldurmamış tam mükellef gerçek kişilerin, faaliyete başladıkları takvim yılından itibaren üç vergilendirme dönemi boyunca elde ettikleri bu kazançlarının 103. maddede yazılı tarifenin ikinci diliminde yer alan tutara kadar olan kısmı, aşağıdaki şartlarla gelir vergisinden müstesnadır.

1. İşe başlamanın kanuni süresi içinde bildirilmiş olması,
2. Kendi işinde bilfiil çalışılması veya işin kendisi tarafından sevk ve idare edilmesi (Çırak, kalfa veya yardımcı işçi çalıştırmak ya da seyahat, hastalık, askerlik, tutukluluk ve hükümlülük gibi zaruri ayrılmalar dolayısıyla geçici olarak işinde bilfiil çalışmamak bu şartı bozamaz.),
3. Faaliyetin adi ortaklık veya şahıs şirketi bünyesinde yapılması halinde tüm ortakların işe başlama tarihi itibarıyla bu maddedeki şartları taşıması,
4. Ölüm nedeniyle faaliyetin eş ve çocuklar tarafından devralınması hali hariç olmak üzere, faaliyeti durdurulan veya faaliyetine devam eden bir işletmenin ya da mesleki faaliyetin eş veya üçüncü dereceye kadar (bu derece dahil) kan veya kayın hısımlarından devralınmamış olması,
5. Mevcut bir işletmeye veya mesleki faaliyete sonradan ortak olunmaması.

İstisna kapsamındaki faaliyetlerden kazanç elde edilmemesi veya istisna haddinin altında kazanç elde edilmesi hallerinde dahi yıllık beyanname verilir. Bu istisnanın, bu Kanununun 94 üncü maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümulü yoktur.

Mükellefiyet başlangıç tarihi itibarıyla 29 yaşının altında olan Bay (E.Ö.), babasından devraldığı ticari işletmeye ilişkin bildirimleri süresinde yaparak, oto yıkama dükkanını işletmektedir. Bu bağlamda GVK'nun mük. 20. Maddesinde belirtilen koşullar sağlanmıştır.

Sağlanan bu koşulların yanında, GVK'nun mük. 20. Maddesinde belirtilen istisnadan faydalanabilmek için faaliyetine devam eden işletmenin devralınması halinde işletmenin devralındığı kişinin eş ve üçüncü dereceye kadar (bu derece dahil) kan ve kayın hısımlarından olmaması gerekir. Ancak bu düzenleme ölüm halinde faaliyetin çocuk tarafından devralınması halini kapsamamaktadır. Ölüm dolayısıyla çocuk Bay (E.Ö) tarafından işletme devralındığı için, aynı maddede belirtilen tüm şartlar da taşındığı için Bay (E.Ö) 2023 yılı dahil 3 vergilendirme dönemi boyunca istisnadan faydalanacaktır. Söz konusu istisna tutarı 103. maddede yazılı tarifenin ikinci diliminde yer alan tutarı olan 150.000 TL ile sınırlı olup, Bay (E.Ö)'nün elde ettiği kazanç 325.500 TL olduğundan, kazancın 150.000 TL'lik kısmı istisna olacak, kalan tutar gelir vergisine tabi olacaktır. Bay (E.Ö) tarafından yıllık gelir vergisi beyannamesinin gelir bildirim tablosuna istisna düşüldükten sonra kalan tutar yazılacaktır.



GVK'nun 61. Maddesine göre; ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir. 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 değiştirmemektedir. Aynı maddeye göre; gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatler de bu kanun uygulamasında ücret sayılmaktadır.

GVK'nun 28. Maddesinde tahsil ve tatbikat giderleri karşılığı olarak resmî ve özel müesseselere ve şahıslar hesabına Türkiye'de tahsilde bulunan öğrenciye iaşe, ibate ve tahsil gideri olarak ödenen paralar gelir vergisinden istisna edilmiştir.

GVK M. 86. Maddesinde ise, kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı için yıllık beyanname verilmeyeceği, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirlerin beyannameye dahil edilmeyeceği belirtilmiştir.

128 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde; Gelir Vergisi Kanununun 61. maddesinin üçüncü fıkrasının 2 numaralı bendinde, "Evvelce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatler" in ücret sayılacağı hükme bağlandığı belirtildikten sonra, bu hüküm uyarınca, hizmet erbabına evvelce yapılan veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığı verilen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler ücret olarak vergiye tabi tutulacağı, ancak, Gelir Vergisi Kanununun 28 nci maddesinin 1 ve 2 numaralı bentleri uyarınca, bu bentlerde yazılı şartla vergiden müstesna tutulan tahsil ve tatbikat ödemeleri ve bu meyanda bursların; gelecekte yapılacak hizmetler karşılığını teşkil eden ücret ödemesi sayılmakla birlikte, söz konusu istisna hükmü gereğince Gelir Vergisine tabi tutulmayacağı belirtilmiştir.

Bu açıklamalar ışığında Bay (E.Ö)'nin (KKK) A.Ş.'den aldığı öğrenim bursu GVK'nun 61. Maddesi gereğince "gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan menfaatler" bağlamında ücrettir. Bir başka ifadeyle burs ödemesinin gelecekte bursu veren işletmede hizmette bulunulması şartına bağlanması, burs ödemesinin ücret niteliğine dönüşmesine sebebiyet vermektedir. Söz konusu burs ödemesi GVK'nun 23. Maddesi ve 128 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğı uyarınca gelir vergisinden istisnadır.

b.

Limited Şirket Hisselerinin Satışı

GVK'nun mük. 80. Maddesinde "Aşağıda yazılı mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazançlarıdır.

1. İvazsız olarak iktisap edilenler ile tam mükellef kurumlara ait olan ve iki yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri hariç, menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar.

...

4. Ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar.

...



TÜRMOB

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

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, 2023 yılı için 55.000 Türk Lirası gelir vergisinden müstesnadır.

GVK mük. 80/4. Maddesinde belirtilen ortaklık hissesi, limited şirket ortaklık payında olduğu gibi ortakların "hisse senedine" bağlanmamış paylarını ifade etmektedir. GVK'nun mük. 80/4. Maddesine göre "ortaklık hissesinin" elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artış kazancı olup, bu bent hükmünde aynı maddenin 80/1. Maddesinde yer alan iki yıldan fazla süreyle elde tutulması halinde değer artış kazancı olmayacağı yönünde bir düzenleme bulunmamaktadır.

Bu bağlamda her ne kadar Bay (M.Z.) tarafından 2022 yılında satılan limited şirket hissesi 2 yıldan fazla elde tutulmakla birlikte, 2 yıl şartı GVK mük. 80/1 gereğince "hisse senetleri" için geçerli olduğundan, elde çıkarılma dolayısıyla elde edilen kazanç GVK mük. 80/4 gereğince değer artış kazancıdır.

Değer artış kazançlarında endeksleme uygulaması GVK'nun mükerrer 81'inci maddesinin yedinci fıkrasında düzenlenmiş olup söz konusu hükme göre; 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. Bu endekslemenin yapılabilmesi için artış oranının en az %10 olması gerekmektedir.

Diğer taraftan Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298. maddesinin "C" alt bendinde, vergi kanunlarında yer alan "toptan eşya fiyatları genel endeksi" ibaresinin "üretici fiyatları genel endeksi" ve "TEFE" ibaresinin de "ÜFE" olarak uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Buna göre, menkul kıymetlerin elden çıkarılmasında enflasyondan kaynaklanan kazançların vergi dışı tutulması amacıyla menkul kıymetlerin iktisap bedelinin, elden çıkarılan ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsü'nce belirlenen "üretici fiyatları genel endeksi (ÜFE)" artış oranında arttırılarak tespit edilmesi gerekmektedir.

Ayrıca GVK'nun mük. 80 maddesine göre değer artış kazancının 2023 yılı için 55.000 TL'si gelir vergisinden istisnadır.

Hissenin iktisap tarihinden önceki ay olan Mart 2018 döneminde Yİ-ÜFE 333,21; elden çıkarıldığı aydan önceki ay olan Nisan 2023 döneminde Yİ-ÜFE 2.164,94 olarak gerçekleşmiştir. Bu durumda endeksleme oranının ilgili dönemde %10'un üzerinde $[(2.164,94 - 333,21) / 333,21] = \% 549,72$ artmış olduğu görülmektedir.

1.000.000 TL sermaye x 0.90 hisse oranı= 900.000 TL 'lık hissenin % 50'si satıldığı için, satıma konu hissenin maliyeti 450.000 TL'dır. Elden çıkarılan hissenin endekslenmiş maliyet bedeli ise:

$450.000 \text{ TL} \times (2.164,94 / 333,21) = 2.923.750 \text{ TL}$ olarak dikkate alınacaktır.

Buna göre mükellef, satmış olduğu limited şirket hissesinden dolayı $(3.500.000 - 2.923.750 =)$ 576.250 TL tutarında istisna öncesi değer artışı kazancı elde etmiş olacaktır. Limited şirket pay



bedelleri menkul kıymet sayılmadığı için, söz konusu kazançtan 55.000 TL'lik istisna düşülecek ve $(576.250-55.000=)$ 521.500 TL beyan edilecektir.

A.Ş. hisse senetlerinin satışı

GVK'nun mük. 80/1 maddesinde iki yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artış kazancı kapsamında değildir.

Bu noktada hisse senetlerinin iktisap tarihin tespiti gerekmektedir.

232 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "2- Hisse Senetlerinin İktisap Tarihi" başlıklı bölümünde,

"Hisse senetlerinin üç ay süreyle elde tutulduktan sonra satılması halinde doğan değer artış kazancının vergilendirilmeyecek olması hisse senedinin iktisap tarihinin bilinmesini önemli kılmaktadır. Bu nedenle, hisse senedi alım satımı yapanların vergisel yükümlülüklerini tam olarak yerine getirebilmeleri açısından hisse senetlerinin iktisap tarihini izlemeleri gerekmektedir.

Genel olarak hisse senedi üzerinde tasarruf hakkına sahip olunan tarihin iktisap tarihi olarak dikkate alınması gerekmektedir. Bununla birlikte gerçek kişi ortakların şirketin sermaye artırımına gitmesi dolayısıyla sahip oldukları hisse senetlerinin ve aynı hisse senedinden değişik tarihlerde alım yapıldıktan sonra bunların bir kısmının elden çıkarılması halinde elden çıkarılan hisse senetlerinin iktisap tarihinin belirlenmesi farklılık göstermektedir.

açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu bağlamda nevi değiştirerek anonim şirkete dönüşen limited şirkete ait ortaklık hakları, şirketin anonim şirkete dönüştüğü tarihte (24.07.2023) hisse senedi çıkarılmak suretiyle hisse senedine bağlanmış olduğundan, anonim şirket hisse senetlerinin iktisap tarihi olarak bu hisseler üzerinde tasarruf hakkına sahip olunan (hisse senetlerinin bastırıldığı) 24.07.2023 tarihinin esas alınması gerekmektedir. (Konu ile ilgili olarak 6.11.2023 tarih ve E-62030549-125-1238228 sayılı özelge mevcuttur)

Hisse senetleri 24.07.2023 tarihinde iktisap edildiği için ve 25.07.2023 tarihinde satıldığı için, 2 yıl elde tutma şartı sağlanmadığından, elden çıkarılma dolayısıyla elde edilen kazanç mük.80/1 gereğince değer artış kazancıdır.

Satıma konu edilen hisse senetlerinin maliyeti 450.000 TL'dir. Hisse senetleri yukarıda açıklamalara göre 24.07.2023 tarihinde iktisap edilip aynı ay içinde 25.07.2023 tarihinde satılmıştır. Dolayısıyla değer artış kazancında maliyet bedeli için bir endeksleme yapılmayacaktır. Bu durumda hisse senetlerinin satışı dolayısıyla istisna öncesi kazanç $(4.750.000-450.000=)$ 4.300.000'dır.

Limited şirket hissesinin satışından doğan değer artış kazancı: 521.500 TL

A.Ş. hisse senetlerinin satışından doğan değer artış kazancı : 4.300.000 TL

Toplam değer artış kazancı: 4.821.500 TL

4.821.250 TL beyan edilecek diğer kazanç ve irat geliri tutarı olacaktır.

c.

GVK'nun 70. Maddesinde yazılı mal ve hakların kiraya verilmesi karşılığında elde edilen gelirler gayrimenkul sermaye iradıdır. Anılan maddenin 1 numaralı bendine göre arazi ve bina, 5 numaralı bendine göre de arama, işletme ve imtiyaz haklar ve ruhsatları gibi haklar gayrimenkul sermaye iradına konu olan mal haklar arasında sayılmıştır.

GVK'nun 74. Maddesinde gayrimenkul sermaye iratlarında safi iradın bulunması için gayrisafi hasıllardan bu maddede yazılı giderlerin indirilebileceği , mükelleflerin (haklarını kiraya verenler hariç) diledikleri takdirde bu maddede yazılı giderlere karşılık olmak üzere hasıllarından % 15'ini götürü olarak indirebilecekleri belirtilmiştir. Götürü gider usulünü seçme konusunda mükelleflerin seçimlik hakları vardır. Ancak götürü gider usulü sahip olunan tüm gayrimenkuller için (haklar hariç) bir bütün olarak uygulanır. 112 Seri numaralı VUK Genel Tebliğinde de birden fazla gayrimenkulün kiraya verilmesi halinde, götürü veya gerçek gider usulü tercihinin, gayrimenkullerin tamamı itibariyle yapılması gerektiği belirtilmiştir.

GVK'nun 94. Maddesinde, bu maddede sayılanlarca 70. maddede belirtilen mal ve hakların kiralanması karşılığında yapılan ödemelerden istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapılacağı belirtilmiştir.

Gayrimenkulü işyeri olarak kiralayan mükellef basit usulde vergiye tabi ise kira ödemesi üzerinden herhangi bir tevkifat yapılmayacaktır. 215 Seri numaralı Gelir Vergisi Tebliğinde de, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde, yaptıkları ödemelerden vergi tevkif edecekler arasında basit usulde vergilendirilen mükellefler sayılmadığından ,söz konusu mükellefler gelir vergisi tevkifatı yapmayacakları ve muhtasar beyanname vermeyecekleri belirtilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 21. Maddesine göre binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hasılların 21.000 TL (2023 yılı için) gelir vergisinden istisnadır.

GVK'nun 86/1-c maddesinde vergiye tabi gelir toplamı (a ve b bentleri hariç) 103. Maddede yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmaması koşuluyla Türkiye'de tevkifata tabi tutulmuş olan gayrimenkul sermaye iratları için yıllık beyanname verilemeyeceği, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmeyeceği hükme bağlanmıştır. GVK'nun 86/1-d maddesine göre de, bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 8.400 TL 2023 yılı için) aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan gayrimenkul sermaye iratları için yıllık beyanname verilmeyecek, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmeyecektir.

Yukarıda da belirtildiği gibi götürü gider usulü haklar için uygulanmamaktadır. Mükellefler sahip oldukları gayrimenkullerinin safi iradının tespitinde gayri menkullerin bir kısmı için gerçek, diğer kısmı için götürü gider usulünü uygulayamazlar. Buna göre işyeri kira geliri ile birlikte hakların kiraya verilmesinden gelir elde eden mükellefler, verecekleri gelir vergisi beyannamelerinde gerçek gider yöntemini seçmek zorundadırlar. Bu durumda bayan (Z.K) elde ettiği gayrimenkul sermaye iratlarının tamamı için gerçek gider yöntemini seçmek zorundadır. Ancak bayan (Z.K.)'nın GVK'nun 74. Maddesine göre belgelendirebildiği gerçek gideri olmadığından, götürü gider yöntemini de seçemeyeceğinden elde ettiği hasılat gayrimenkul sermaye iradı açısından safi irattır.

Bayan (Z.K.) tarafından basit usulde ticari kazanç sahibine işyeri olarak kiraya verilen gayrimenkulden elde edilen 6.250 TL kira hasılatı (safı irad) yukarıda belirtilen mevzuat



hükümleri gereğince tevkifata ve GVK'nun 21. Maddesinde belirtilen istisnaya tabi değildir. 2023 yılı için belirlenen 8.400 TL'lik sınır aşılmadığından GVK 86/1-d maddesi gereğince beyan edilmeyecektir.

Maden ocağının işletilmesi amacıyla alınan ruhsatın, (A) A.Ş.'ne kiralanması amacıyla elde edilen gelir GVK'nun 70/5. Maddesine göre gayrimenkul sermaye iradı olup, GVK'nun 94. Maddesi gereğince tevkifata tabidir.

İşletme ruhsatının kiraya verilmesinden elde edilen 257.500 TL'lik safi iradın beyan edilip edilmeyeceğinin tespitinde GVK'nun 86/1-c maddesinde belirtilen sınıra bakılacaktır. Bu sınır 2023 yılı için 150.000 TL olduğundan, 257.500 TL'lik gayrimenkul sermaye iradı için beyanname verilecektir.

d.

GVK'nun 73. Maddesine göre; kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri emsal kira bedelinden düşük olamaz. Bedelsiz olarak başkalarının intifasına bırakılan mal ve hakların emsal kira bedeli, bu mal ve hakların kirası sayılır. Bina ve arazide emsal kira bedeli, yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce takdir veya tespit edilmiş kirası, bu suretle takdir veya tespit edilmiş kira mevcut değilse Vergi Usul Kanunu'na göre belirlenen vergi değerinin % 5'idir.

7440 sayılı Kanununun 10. maddesinin 21. fıkrasının (b) bendinde yer alan hüküm çerçevesinde; Kahramanmaraş İlinde meydana gelen depremler nedeniyle Hazine ve Maliye Bakanlığınca mücbir sebep hali ilan edilen yerlerde 6/2/2023 tarihi itibarıyla yerleşim yeri bulunan gerçek kişilerin ,ikamet etmeleri amacıyla bedelsiz kullanımına bırakılan konutlara ilişkin olarak 2023 yılı için emsal kira bedeli esası uygulanmayacaktır.

1999/1 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu İç Genelgesinde emsal kira bedeline ilişkin şu açıklamalar yer almaktadır.

“Emsal kira bedeli uygulamasına ilişkin bu hüküm, esas itibarıyla gayrimenkullerin bedelsiz olarak Gelir Vergisi Kanununun 73 üncü maddesinde belirtilenler dışındaki kişilerin kullanımına tahsis edilmesi veya kira bedelinin tespit edilememesi halleriyle muvazaalı olarak gerçek kira gelirinin altında beyanda bulunulması durumlarında vergi güvenlik müessesesi olarak kullanılmak amacıyla getirilmiştir.

Elde edilen gerçek kira gelirinin kira sözleşmesi, ödemeye ilişkin banka dekontu veya havale makbuzu, vb. belgelerle veya kiracının ifadesi ile ispat veya tevsik edildiği durumlarda ayrıca emsal kira bedeli karşılaştırılması uygulaması yoluna gidilmemektedir. Sözü edilen ispat veya tevsik işlemine ise, ancak beyan edilen kira gelirinin gerçek durumu yansıtmadığına ilişkin karinelerin bulunması veya vergi incelemeleri sırasında yetkililerce talep edilmesi durumunda başvurulmaktadır.”

Gelir Vergisi Kanunu'nun 21. Maddesine göre binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın 21.000 TL (2023 yılı için) gelir vergisinden istisnadır.

GVK'nun 74. Maddesinde gayrimenkul sermaye iratlarında safi iradın bulunması için gayrisafi hasılatın bu maddede yazılı giderlerin indirilebileceği , mükelleflerin (haklarını kiraya verenler hariç) diledikleri takdirde bu maddede yazılı giderlere karşılık olmak üzere hasılatlarından % 15'ini götürü olarak indirebilecekleri belirtilmiştir



Bu çerçevede Bay (Z.Y.) tarafından depremzede Bay (K.Z.)'ye bedelsiz olarak ikamet amaçlı verilen konut için 2023 yılında emsal kira bedeli hesaplanmayacaktır.

Bay (Z.Y.)'nin mesken olarak kiraya verdiği diğer konutun emsal kira bedeli (3.200.000*0,05=) 160.000 TL, elde edilen kira bedelinden yüksek olmakla birlikte emsal kira bedeli uygulanmayacaktır. Çünkü 1999/1 sayılı genelgeye göre kira sözleşmesi ve banka dekontları ile 126.000 TL'lik kira geliri tevsik edilebilmektedir.

Bay (Z.Y.) tarafından beyan edilmesi gereken matrah ve hesaplanan gelir vergisi aşağıdaki gibidir.

Gayrimenkul sermaye iradı (konut)	126.000 TL
Gayrisafi iratlar toplamı	126.000 TL
Vergiden istisna edilen tutar	21.000 TL
Kalan	105.000 TL
Götürü gider (105.000 x 0,15)	15.750 TL
Safi İrad	89.250 TL
Vergiye Tabi Matrah	89.250 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi	14.350 TL

e.

GVK'nun 3. maddesinde Türkiye'de yerleşmiş olan gerçek kişilerin Türkiye içinde ve Türkiye dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirileceği belirtilmiştir. Aynı kanunun 75/1. Maddesinde her nevi hisse senetlerinin kar paylarının menkul sermaye iradı olarak vergilendirileceği belirtilmiştir.

GVK'nun 22. Maddesinin 3 numaralı bendine göre tam mükellef kurumlardan elde edilen, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarının yarısı gelir vergisinden müstesnadır. İstisna edilen tutar üzerinden 94 üncü madde uyarınca tevkifat yapılır ve tevkif edilen verginin tamamı, kâr payının yıllık beyanname ile beyan edilmesi durumunda yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilir.

Yine GVK'nun 22/4. Maddesinde kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki kurumlardan elde edilen, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarının yarısı, bu kurumların ödenmiş sermayesinin en az %50'sine sahip olunması ve kâr payının elde edildiği takvim yılına ilişkin yıllık gelir vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi şartıyla gelir vergisinden müstesnadır. Bu hüküm 7491 sayılı kanunun 8 inci maddesiyle 22. Maddeye eklenmiş olup, 1/1/2023 tarihinden itibaren elde edilen gelirler ve kazançlara uygulanmak üzere 28.12.2023 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Bu düzenlemeler çerçevesinde Bay (H.C.)'nin elde ettiği kar payı için GVK'nun 22. Maddesinin 3 numaralı bendinde belirtilen istisnadan yararlanması mümkün değildir. Çünkü anılan istisna "tam mükellef kurumlardan elde edilen kar payları" için geçerlidir.

Dar mükellef kurumların, kanuni ve iş merkezi yurtdışında olduğundan dağıttıkları kar payları Türkiye'de tevkifata tabi tutulmayacaktır.



Bay (H.C) kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan (G) A.Ş.’nin ödenmiş sermayesinin % 60’ına sahip olduğu için ve 2023 yılına ilişkin kar payını bu yıla ilişkin gelir vergisi beyannamesinin verileceği tarihe kadar getirdiği için GVK’nun 22/4 maddesinde yer alan istisnadan faydalanabilecektir. Bu çerçevede 450.000 TL kar payının yarısı olan 225.000 istisna olacak, 225.000 TL ‘si beyan edilecektir.

GVK’nun 86. 1/d maddesine göre de, bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 8.400 TL (2023 yılı için) aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul sermaye iratları için yıllık beyanname verilmeyecek, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmeyecektir. Elde edilen kazanç 8.400 TL’yi geçtiği için 225.000 TL kar payı Bay (H.C) tarafından beyan edilecektir.

CEVAP 2:

GVK’nun 61. Maddesine göre, ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir. 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 değiştirmemektedir.

Aynı Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında ise tevkifat yapmak zorunda olan mükellefler sayılmış, aynı fıkranın (1) numaralı bendinde de hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104 üncü maddelere göre vergi tevkifatı yapılacağı belirtilmiştir.

Anılan Kanununun 23/8. Maddesinde ise "Hizmet erbabına işverenlerce yemek verilme suretiyle sağlanan menfaatler (işverenlerce, işyerinde veya müştemilatında yemek verilmeyen durumlarda çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin 110 Türk lirasını (2023 yılı için) aşmayan kısmı istisna kapsamındadır. Ödemenin bu tutarı aşması halinde aşan kısım ile bu amaçla sağlanan diğer menfaatler ücret olarak vergilendirilir.)" hükmüne yer verilmiştir.

Konuya ilişkin olarak yayımlanan 322 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde gerekli açıklamalar yapılmış olup söz konusu Tebliğinde hizmet erbabına nakit ödeme yapılmaksızın yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatlerde;

a) İşverenlerce, hizmet erbabına işyerinde veya müştemilatında yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler herhangi bir tutarla sınırlı olmaksızın,

b) İşverenlerce, hazır yemek hizmeti veren mükelleflerden satın alınan yemeğin, işyerinde veya müştemilatında hizmet erbabına verilmesi durumunda sağlanan menfaatler herhangi bir tutarla sınırlı olmaksızın,

c) İşverenlerce, işyerinde veya müştemilatında yemek verilmeyip yemek hizmeti veren işletmelerde bu hizmetin sağlandığı durumlarda, bu işletmelere yapılan ödemelerin her bir çalışan için çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin 2023 yılı için 110 TL aşmayan kısmı,

ç) İşverenlerce, işyerinde veya müştemilatında yemek verilmediği ve yemek hizmetinin, yemek kartı ve/veya yemek çeki hizmeti veren işletmelerin yemek kartlarına yükleme yapılmak veya yemek çeki satın alınmak suretiyle verildiği durumlarda, her bir çalışan için çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin 2023 yılı için 110 TL aşmayan kısmı,

gelir vergisinden istisnadır.



Aynı tebliğe göre işverenlerce hizmet erbabına nakit olarak ödenen yemek bedelinin gelir vergisinden istisna edilebilmesi için;

- a) İşverenler tarafından işyerinde veya müştemilatında yemek verilmemesi,
 - b) Günlük yemek bedelinin 2023 yılı için 110 Türk lirasını aşmaması,
 - c) Fiilen çalışılan günlere ilişkin olması,
- gerekmektedir.

Buna göre, hizmet erbabına nakit olarak yapılan yemek bedeli ödemesinin Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (8) numaralı bendi uyarınca istisna kapsamında değerlendirilebilmesi için, işverenler tarafından gerek işyerinde veya müştemilatında gerekse işyeri veya müştemilatı dışında herhangi bir yerde yemek verilmemesi ya da yemek hizmetinin yemek çeki/kuponu verilmek suretiyle karşılanmamış olması gerekmektedir.

Bu açıklamalara göre (V) A.Ş. tarafından personeline nakit ödeme yapılarak veya nakit ödeme yapılmaksızın yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler GVK m. 61'e göre ücrettir.

Anılan şirket tarafından hazır yemek hizmeti veren mükelleflerden satın alınan yemeğin, işyerinde veya müştemilatında hizmet erbabına verilmesi durumunda sağlanan menfaatler herhangi bir tutarla sınırlı olmaksızın GVK'nun 23/8 maddesi gereğince istisnadır.

Ancak, (V) A.Ş. tarafından işyerinde çalışanlarına yemek hizmeti verilmesine rağmen diet yapma, hazır yemek hizmetleri veren şirketin verdiği yemeklerin beğenmeme gibi nedenlerle bu yemek hizmetinden yararlanmak istemeyen personele nakit olarak yapılan yemek bedeli ödemeleri GVK'nun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (8) numaralı bendi uyarınca istisnaya konu edilmesi mümkün değildir. Verilen günlük yemek bedeli 110 TL'sını aşmakla birlikte 322 numaralı tebliğde belirtilen "işveren tarafından işyerinde veya müştemilatında yemek verilmemesi" şartı gerçekleşmemiştir. Bu yüzden GVK'nun 61 ve 94. Maddeleri gereğince vergilendirilecektir.

CEVAP 3:

a.

GVK'nun mük. 20/B madde başlığı "*sosyal içerik üreticiliği ile mobil cihazlar için uygulama geliştiriciliğinde kazanç istisnası*" iken 7491 sayılı kanunla madde içerik olarak genişletilmiş ve madde başlığı "*Sosyal içerik üreticiliği, internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden sunulan hizmetler ile mobil cihazlar için uygulama geliştiriciliğinde kazanç istisnası*" olarak yeniden düzenlenmiştir. 7491 sayılı kanunla yapılan değişiklik 01.01.2024 tarihinden itibaren elde edilen kazançlar için uygulanacaktır.

Buna göre; internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden metin, görüntü, ses, video gibi içerikler paylaşan sosyal içerik üreticilerinin bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar ve bu ortamlar üzerinden verilen bireysel kurs, eğitim, veri işleme ve geliştirme, ürün tanıtımı gibi hizmetlerden sağlanan kazançlar ile akıllı telefon veya tablet gibi mobil cihazlar için uygulama geliştirenlerin elektronik uygulama paylaşım ve satış platformları üzerinden elde ettikleri kazançlar gelir vergisinden müstesnadır.

Bu istisnadan faydalanılabilmesi için Türkiye'de kurulu bankalarda bir hesap açılması ve bu faaliyetlere ilişkin tüm hasılatın münhasıran bu hesap aracılığıyla tahsil edilmesi şarttır.



Bankalar, bu kapsamda açılan hesaplara aktarılan hasılat tutarı üzerinden, aktarım tarihi itibarıyla %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapmak ve Kanununun 98 ve 119 uncu maddelerindeki esaslar çerçevesinde beyan edip ödemekle yükümlüdür. Bu tutar üzerinden 94 üncü madde kapsamında ayrıca tevkifat yapılmaz.

Mükelleflerin yukarıda belirtilenler dışında başka faaliyetlerinden kaynaklanan kazanç ya da iratlarının bulunması istisnadan faydalanmalarına engel değildir.

Yukarıda belirtilen kazançları toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşanlar ile faaliyete ilişkin tüm gelirlerini ikinci fıkrada belirtilen şartlara göre tahsil etmeyenler bu istisnadan faydalanamazlar. Bu durumda olanların, 94 üncü maddenin birinci fıkrası kapsamında tevkifat yapma yükümlülüğü yoktur.

İstisnaya ilişkin şartların taşınmadığının tespit edilmesi halinde eksik tahakkuk etmiş olan vergi, vergi ziyayı cezası kesilmek suretiyle gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur.

Cumhurbaşkanı, bu maddede yer alan tevkifat oranını her bir faaliyet türü için ayrı ayrı sifra kadar indirmeye, bir katına kadar artırmak suretiyle yeniden tespit etmeye; Hazine ve Maliye Bakanlığı, maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

10.02.2022 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 318 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde Mük. 20/B maddesine ilişkin usul ve esaslar açıklanmıştır.

b.

Vergi cenneti olarak nitelenen ülkelerdeki yerleşiklere yapılan ödemelerin, Türkiye’deki vergi matrahını azaltmak amacıyla kullanımının önüne geçmek için vergi kesintisi uygulamasını düzenleyen KVK’nun 30/7. Kurumlar Vergisi Kanunu ile vergi mevzuatımıza dahil edilen vergi güvenlik müesseselerinden birisidir.

Dar mükellefiyette vergi kesintisini düzenleyen KVK’nun 30. Maddesinin 7. Fıkrasına göre; Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Cumhurbaşkanınca ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara (tam mükellef kurumların bu nitelikteki ülkelerde bulunan iş yerleri dahil) nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın % 30 oranında vergi kesintisi yapılır.

a) Emsaline uygun fiyatlarla satın alınan mal ve iştirak hisseleri için yapılan ödemeler, emsaline uygun fiyatlarla deniz ve hava ulaştırma araçlarının kiralanması için yapılan ödemeler ile yapılan işin tamamlanabilmesi bakımından zorunluluk arz eden geçiş ücreti, liman ücreti gibi ödemeler üzerinden yapılacak kesinti oranını; her bir ödeme türü, faaliyet konusu ya da sektör itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye, sifra kadar indirmeye veya kanunî seviyesine kadar getirmeye Cumhurbaşkanı yetkilidir.

b) Yurtdışındaki finans kuruluşlarından temin edilen borçlanmalara ilişkin ana para, faiz ve kâr payı ödemeleri ile sigorta ve reasürans ödemeleri üzerinden bu fıkra uyarınca vergi kesintisi yapılmaz.

c) Bu fıkraya göre vergi kesintisine tâbi tutulan ödemeler, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarına göre ayrıca vergi kesintisine tâbi tutulmaz.

Konuya ilişkin olarak Kurumlar Vergisi Tebliğinin 30.5. bölümünde de açıklamalar yer almaktadır.



Cumhurbaşkanına verilen yetki henüz kullanılmamıştır.

c.

İstisna KVK'nun 5/1-i maddesinde düzenlenmiştir.

Kooperatifler, şirketlerin aksine amacı gereği, kâra yönelmemek zorundadır, ama faaliyetleri sonucunda hesapları olumlu veya olumsuz bir fark verir. Bu gelir-gider farkının ortaklara iadesine risturn adı verilir.

KVK'nun 5/1-i maddesine göre kooperatif ortaklarının yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan harcanmayarak iade edilen kısımlar ile tüketim kooperatiflerinin, ortaklarının kişisel ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların değerine göre hesapladıkları risturnlar anılan madde gereğince kurumlar vergisinden istisnadır.

KVK'nun 5/1-i bendinde belirtilen hükümler 5200 sayılı Tarımsal Üretici Birlikleri Kanununa göre kurulan Birliklerin üyeleri ile yaptıkları muameleler hakkında da uygulanır.

Yönetim gideri karşılığı olarak ödenen paralardan harcanmayarak ortaklara dağıtılan kısımlar

Bütün kooperatifler için ortakların yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan harcanmayarak ortaklara iade edilen kısımlar, risturn istisnasından yararlanacaktır. Yönetim gideri olarak ödenen paraların risturn sayılabilmesi için kooperatif tarafından üyelere iade edilmesi gerekmektedir. İade nakden olabileceği gibi hesaben de olabilir.

Tüketim kooperatiflerinde risturn istisnası

Tüketim kooperatiflerinde, ortakların kişisel ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların değerine göre hesaplanan risturnlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Buna göre, tüketim kooperatiflerinde, ortakların satın aldığı malların kıymetine göre hesaplanan risturnların istisnadan yararlanabilmesi için satın alma fiilinin, "kişisel ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılama" amacına dayalı olması gerekmektedir. Kooperatiflerin ortaklarına bu maddelerin dışında sattıkları mallardan (elektrikli ev aletleri, halı, mobilya v.b.) sağladıkları kazançlar kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

Ortaklarla yapılan muamelelerden doğan kazancın, şahsi ve ailevi gıda ve giyecek türü mallara ilişkin olan kısmının ayırımında, bu tür mallara ilişkin olarak ortaklarla yapılan iş hacminin, kooperatifin bu kapsama girmeyen işlemlere ait iş hacmi de dahil olmak üzere genel iş hacmine oranı esas alınacaktır.

Tarımsal üretici birliklerinde risturn istinası

5200 sayılı Tarımsal Üretici Birlikleri Kanununa göre kurulan birliklerin üyeleri ile yaptıkları muameleler hakkında da risturnlara ilişkin hükümler uygulanacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendine göre; bu risturnların ortaklara dağıtımı, kâr dağıtımı sayılmaz. Risturnun nakden veya aynı değerde mal ile ödenmesi istisnanın uygulanmasına engel değildir. Ortaklardan başka kimselerle yapılan işlemlerden doğan kazançlar ile ortaklarla ortaklık statüsü dışında yapılan işlemlerden doğan kazançlar hakkında risturnlara ilişkin istisna hükmü uygulanmaz. Bunların genel kazançtan ayrılmasında, ortaklarla yapılan iş hacminin genel iş hacmine olan oranı esas alınır.

Risturn istisnası, yalnızca ortaklarla ortaklık statüsü kapsamında yapılan işlerden kaynaklanan kazançlarla ilgilidir. Bundan dolayı, ortaklarla yapılan işlerden doğan kazançlarla, ortaklardan başka kimselerle yapılan işlerden doğan kazançların ayrılması gerekmektedir. Ayırma işlemi, ortaklarla yapılan iş hacminin genel iş hacmine oranı esas alınacaktır. Burada öncelikle, ortaklarla ortaklık statüsüne göre yapılan yıllık iş hacmi saptanacak, daha sonra bu tutar, ortaklık dışındaki kişilerle yapılan iş hacmi de dahil olmak üzere kooperatifin yıllık genel iş hacmine oranlanacaktır. Bu şekilde hesaplanan risturnların ortaklara dağıtılması halinde, dağıtılan bu kârlar ortaklar açısından kâr dağıtımı olarak değerlendirilmeyeceğinden, kazanç ve kâr dağıtımı niteliğinde sayılmayan bu tutarların kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulması veya ortaklarca gelir vergisi beyannamesi ile beyanı da söz konusu olmayacaktır.

CEVAP 4:

a. KVK'nun 6. maddesinde kurumlar vergisinin, kanunun 1'inci maddesinde yazılı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde, GVK'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Bu hüküm uyarınca tespit edilecek kurum kazancından Kurumlar Vergisi Kanununun 8'inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 40'inci maddesinde safi kazancın tespitinde indirilecek giderler bentler halinde sayılmış olup, anılan ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi kazancın tespitinde indirim konusu yapılabileceği hüküm altına alınmıştır.

KVK'nun 3. maddesinin ikinci fıkrasında; birinci maddede yazılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye içinde bulunmayanların, yalnız Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği hükme bağlanmış, üçüncü fıkrasında ise dar mükellefiyet mevzuuna giren kurum kazancının hangi kazanç ve iratlardan oluştuğu belirtilmiştir. Anılan maddenin 3'üncü fıkrasının (a) bendinde, Türkiye'de bir işyeri olan veya daimi temsilci bulduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticari kazançların dar mükellefiyet konusuna giren kurum kazancı olarak vergilendirileceği hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanunun 30. maddesinde, dar mükellefiyete tâbi kurumların maddede bentler halinde sayılan kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı belirtilmiş olup ticari kazanç kapsamındaki ödemelerden ise kurumlar vergisi kesintisi yapılacağına ilişkin bir hükme yer verilmemiştir.

Bu bağlamda, yurt dışındaki firma tarafından, (Ç) A.Ş.'ne verilen müşteri bulma hizmeti aracılık hizmeti niteliğinde ticari faaliyet kapsamında bulunmaktadır. Ayrıca Gelir Vergisi Kanununun 37. ve 51. maddelerinde de tavassut (aracılık) işi ticari kazanç kapsamında değerlendirilmiştir. Kurumlar Vergisi Kanununun 30. maddesine istinaden dar mükellefiyete (P) A.Ş.'ne, ticari faaliyet kapsamında olan bu ödemelerden tevkifat yapılmayacaktır.



Ayrıca, yurt dışında mukim şirketin (P) A.Ş.'nin Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi bulunmaması halinde, söz konusu ticari kazancın Türkiye'de vergilendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Buna bağlamda (Ç) A.Ş. tarafından makine satışı faaliyetine ilişkin giderlerin ticari faaliyetle ilgili olması, işin önem ve genişliği ile orantılı olması şartıyla, Gelir Vergisi Kanununun 40. maddesinin (1) numaralı bendi kapsamında kurum kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması mümkündür.

b.

KVK'nun 6. maddesinde; kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettiği safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla safi kurum kazancının tespitinde indirilecek giderlerin düzenlediği KVK'nun 8. maddesinin yanı sıra Gelir Vergisi Kanununun indirilecek giderlere ilişkin 40. maddesi de dikkate alınacaktır.

Ticari kazançta elde etme tahakkuk esasına bağlanmış bulunmaktadır. Bu esas dikkate alındığında, bir gelir veya gider unsurunun, mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleştiği dönem kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 39. Maddesinde de; "Elde edilen hasılat, tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları; giderler ise, tediyeye olunan ve borçlanılan meblağları ifade eder." denilmektedir.

(Ç) A.Ş. tarafından arafından gerçekleştirilen ihracat faaliyetlerine ilişkin elde edilen gelirin fiili ihraç tarihi itibarıyla tahakkuk ettiğinin kabul edilmesi gerektiğinden ve ihracata ilişkin maliyet ve hasılatların gümrük beyannamesinin kapandığı tarihin içinde bulunduğu hesap dönemi, yani 2024 yılı kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

CEVAP 5:

a.

KVK'nun 19. Maddesine göre aşağıdaki şartlar dahilinde gerçekleşen birleşmeler devir hükmündedir:

a) Birleşme sonucunda infisah eden kurum ile birleşilen kurumun kanunî veya iş merkezlerinin Türkiye'de bulunması.

b) Münfesih kurumun devir tarihindeki bilânço değerlerinin, birleşilen kurum tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilânçosuna geçirilmesi.

Aynı maddede kurumların yukarıdaki şartlar dahilinde tür değiştirmeleri de devir hükmünde olduğu belirtilmiştir.

1 Sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde , KVK'nun 19. maddesine uygun olarak yapılacak devirlerde, aşağıdaki açıklamalar çerçevesinde münfesih kurumun sadece devir tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergilendirilecek, birleşmeden doğan kârlar ise hesaplanmayacak ve vergilendirilmeyecektir. Devir tarihi, şirket yetkili kurulunun devre ilişkin kararının Ticaret



Sicilinde tescil edildiği tarihtir. Devre ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi, birleşmenin Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde münfesihi kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine verilecektir.

Beyanname, münfesihi kurum ile birleşilen kurum tarafından devir tarihi itibarıyla hazırlanacak ve müştereken imzalanacaktır.

Devir tarihine kadar olan kazancın vergilendirilebilmesi için devir tarihi itibarıyla hesaplanan kazancın bu beyannameye dahil edilerek vergilendirilmesi gerekmektedir. Bu tarihten sonraki işlemlerden doğan kazanç, devralan kuruma ait olacaktır.

Devir işleminin hesap döneminin kapandığı aydan kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar geçen süre içerisinde yapılması halinde, münfesihi kurumun önceki hesap dönemine ilişkin olarak hazırlanacak kurumlar vergisi beyannamesi de devre ilişkin kurumlar beyannamesi ile birlikte verilecektir. Söz konusu beyannamelerin de münfesihi kurum ve birleşen kurum tarafından müştereken imzalanarak münfesihi kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

Bu çerçevede; (A) Limited Şirketin nevi değiştirilerek (A) A.Ş.'ne devir tarihi ticaret sicile tescil tarihi olan 11.01.2023'dür. Bu durumda 01.01.2023-11.01.2023 tarihleri arası kıst döneme ilişkin beyannamenin 30 gün içinde 10.02.2023 tarihinde verilmesi gerekmektedir. Yukarıda belirtilen mevzuat hükümleri gereğince (A) Ltd. Şti.'nin 2022 hesap dönemine ilişkin beyannamesi de 30.04.2023 tarihi beklenmeden 10.02.2023 tarihinde verilmelidir.

1 Sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde Kurumlar Vergisi Kanununun 19 ve 20. maddelerine göre gerçekleşen devir ve tam bölünmelerde, münfesihi kurum adına kıst döneme (hesap dönemi başından devir veya bölünmenin gerçekleştiği tarihe kadar geçen süreye) ilişkin tahakkuk eden vergilerin, devralan veya birleşilen kurumun devir veya bölünmenin gerçekleştiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar devralan veya birleşilen kurumlarca ödenmesi gerektiği, Dolayısıyla bu kurumların, münfesihi kurumlara ait vergileri de kendi vergileri ile birlikte aynı sürede ödemeleri gerekeceği belirtilmiştir.

Aynı tebliğde; devir veya bölünme işlemlerinin hesap döneminin kapandığı aydan kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar geçen süre içerisinde yapılması halinde, münfesihi kurumun önceki hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi ile devir veya bölünme işlemine ilişkin beyannamesinin, devir veya bölünmenin gerçekleştiği tarihi takip eden otuz gün içinde verilmesi ve önceki hesap dönemine ilişkin tahakkuk eden vergilerin de bu süre içinde ödenmesi, kıst döneme ilişkin tahakkuk eden vergilerin ise devralan veya birleşilen kurumun devir veya bölünmenin gerçekleştiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar ödenmesi gerektiği açıklanmıştır.

Bu çerçevede (A) Ltd. Şti.'nin 11.01.2023 tarihinde (A) A.Ş.'ne dönüşmesi halinde, münfesihi (A) Ltd. Şti.'e ait 2022 yılı kazançlarına ilişkin beyannamenin 10.02.2023 tarihine kadar verilmesi ve bu süre içinde tahakkuk eden verginin devralan (A) A.Ş. tarafından ödenmesi gerekmektedir. 01.01.2023-11.01.2023 kıst dönemine ilişkin beyannamenin ise 10.02.2023 tarihine kadar verilmesi ve bu beyanname üzerinden tahakkuk eden vergilerin ise 2024 Nisan ayının sonuna kadar devralan kurum tarafından ödenmesi gerekmektedir.

b.



TÜRMOB

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

KVK'nun 20 nci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinin (1) numaralı alt bendinde, münfesi kurum ile birleşilen kurumun devir tarihi itibarıyla hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları münfesi kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesinin birleşmenin Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde verileceği; anılan Kanununun 21 inci maddesinin üçüncü fıkrasının (a) bendinde, Kanunun birinci fıkrasının (a) bendinin (1) numaralı alt bendine göre verilecek devir beyannamelerinin devralan veya birleşilen kurumun devir veya bölünmenin gerçekleştiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar devralan veya birleşilen kurumlarca ödeneceği hüküm altına alınmıştır.

1 sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde devir nedeniyle münfesi hale gelen kurumun, devir tarihine kadar ödediği geçici vergiler, devir dolayısıyla vergilenecek devir öncesi kazanç üzerinden hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir. Mahsup edilemeyen tutarın kalması halinde, bu tutar birleşilen kurumun kurumlar vergisinden mahsup edilecektir. Kesinti suretiyle ödenen vergiler de aynı çerçevede değerlendirilecektir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa uygun olarak yapılacak devir işlemlerinde münfesi kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerinin birleşilen kurum tarafından bir bütün halinde devralınarak aynen bilançosuna geçirilmesi esas olup birleşilen kurumun, münfesi kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve diğer görevlerini yerine getireceğini taahhüt etmesi gerekmektedir.

Bu çerçevede (ATZ) Ltd. Şti'nin devir öncesi kazanç üzerinden devir tarihine kadar kesinti suretiyle ödenen vergiler ile ödediği geçici vergileri mahsup imkanı olmadığından (matrahı bulunmadığı için), mahsup imkanı kalmayan 2.100.000 TL'nin birleşilen kurum olan (SB) Ltd. Şirketinin kurumlar vergisinden mahsup edilmesi, bu mahsup sonrası iade edilecek bir tutarın kalması halinde 252 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği uyarınca işlem yapılması gerekmektedir.

CEVAP: 6

KVK'nun 17. Maddesine göre her ne sebeple olursa olsun, tasfiye haline giren kurumların vergilendirilmesinde hesap dönemi yerine tasfiye dönemi geçerli olacaktır. Tasfiye, kurumun tasfiyeye girmesine ilişkin genel kurul kararının tescil edildiği tarihte başlar ve tasfiye kararının tescil edildiği tarihte sona erer. Başlangıç tarihinden aynı takvim yılı sonuna kadar olan dönem ile bu dönemden sonraki her takvim yılı ve tasfiyenin sona erdiği dönem için ilgili takvim yılı başından tasfiyenin bitiş tarihine kadar olan dönem bağımsız bir tasfiye dönemi sayılır. Tasfiyenin aynı takvim yılı içinde sona ermesi halinde tasfiye dönemi, kurumun tasfiye haline girdiği tarihte başlayacak ve tasfiyenin bittiği tarihe kadar devam edecektir. Tasfiyenin zararlar kapanması halinde tasfiye sonucu, önceki tasfiye dönemlerine doğru düzeltilir ve anılan dönemlerde fazla ödenen vergi mükellefe iade edilir.

Yine aynı maddeye göre bir yıldan fazla süren tasfiyelerde tarh zamanaşımı, tasfiyenin sona erdiği dönemi izleyen yıldan itibaren başlar.

1 Seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde tasfiyenin zararlar kapanması halinde tasfiye sonucu, önceki tasfiye dönemlerine doğru düzeltileceği ve önceki dönemlerde fazla ödenen vergilerin mükellefe iade edileceği, nihai tasfiye sonucunda matrah beyan edilmesi halinde önceki tasfiye dönemlerinin düzeltilmesinin söz konusu olmayacağı, tasfiye işlemleri sürerken



vergi oranında meydana gelecek değişmelerin söz konusu düzeltme işleminin yapılmasını gerektirmeyeceği, düzeltme işlemlerinin ancak son tasfiye döneminin zararlarla sonuçlanması halinde yapılacağı belirtilmiştir.

Bu bağlamda; ilk üç tasfiye döneminde (100.000 +50.000+ 8.000=) 158.000 TL üzerinden (158.000* 0,20=) 31.600 TL kurumlar vergisi ödenmiştir. Oysa kesin ve nihai sonuca göre kar (158.000- 20.000=) 138.000 TL olduğundan bu matrah üzerinden ödenmesi gereken kurumlar vergisi (138.000 x 0,20=) 27.600 TL 'dır. Bu durumda (31.600-27.600=) 4.000 TL kurumlar vergisinin mükellef kuruma iadesi gerekmektedir.

Tarh zamanlaşımı, tasfiyenin sona erdiği dönemi izleyen yıldan başlayacağından, tasfiye 08.03.2022 tarihinde tamamlandığından tarh zamanlaşımı 01.01.2023 tarihinde başlayacaktır. 31.12.2027 tarihine kadar 04.04.2019-08.03.2022 tarihlerini kapsayan tasfiye dönemleri için tarhiyat yapılabilir.

CEVAP 7:

KVK'nun 5/1-e maddesi gereğince aşağıda belirtilen kazanç kurumlar vergisinden istisnadır.

“Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri rüçhan hakları ve bu fıkranın (a) bendi kapsamında istisna kazançlarına kaynak oluşturan yatırım fonlarının katılma paylarının satışından doğan kazançların %75'lik kısmı ile aynı süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların satışından doğan kazançların %50'lik kısmı

Bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanır ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmı satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulur. Ancak satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır.

İstisna edilen kazançtan beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Aynı süre içinde işletmenin tasfiyesi (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) halinde de bu hüküm uygulanır.

...”

Söz konusu maddede 7456 Sayılı Kanunun 19. Maddesi ile 15.07.2023 tarihinden geçerli olmak üzere yapılan düzenleme ile KVK'nun 5/1-e maddesinde yer alan taşınmaz satış kazancı istisnası kaldırılmış, madde metninde buna yönelik düzenlemeler yapılmıştır.

7456 sayılı Kanunun 22. Maddesi ile KVK'na geçici 16. Madde eklenmiştir. Madde 15.07.2023 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Buna göre; bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce kurumların aktifinde yer alan taşınmazlar için 5 inci maddenin birinci fıkrasının (e) bendinin bu maddeyi ihdas eden Kanunla değiştirilmeden önceki hükümleri uygulanacaktır. Ancak , bu Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan %50 oranı, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten sonra yapılacak taşınmaz satış kazançları için %25 olarak uygulanacaktır.

İstisna uygulamasına ilişkin Kurumlar Vergisi Tebliğinde istisna uygulanabilmesi için taşınmazlar ile iştirak hisselerinin satılması ve bu işlemde bir kazanç elde edilerek, satan kurumun mali yapısında bir iyileşmenin olması gerektiği, bu nedenle, söz konusu aktif kalemlerin para karşılığı olmaksızın devir ve temlik, trampası gibi işlemler istisna kapsamına girmediği, bu tür kıymetlerin mevcut borçlar karşılığında rızaen veya icra yoluyla devredilmesi işlemleri ile kamulaştırma işlemleri ise kurumların finansman olanaklarını artıracığından istisna uygulaması kapsamında değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

KVK'nun 5. Maddesinin 1/f bendi gereğince aşağıda belirtilen kazanç kurumlar vergisinden istisnadır.

“f) Bankalara, finansal kiralama ya da finansman şirketlerine borçları nedeniyle kanunî takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin sahip oldukları taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık bankalara, finansal kiralama ya da finansman şirketlerine veya bu Fona devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı ile bankaların finansal kiralama ya da finansman şirketlerinin bu şekilde elde ettikleri söz konusu kıymetlerden taşınmazların (6361 sayılı Kanun kapsamında yapılan finansal kiralama işlemlerinde kiracının temerrüdü sebebiyle kanuni takipteki finansal kiralama alacakları karşılığında tarafların karşılıklı mutabakatıyla kiralaayanın her türlü tasarruf hakkını devraldığı finansal kiralama konusu taşınmazlar dâhil) satışından doğan kazançların %50'lik, diğerlerinin satışından doğan kazançların %75'lik kısmı”

Bu istisna uygulamasına ilişkin olarak 1 sayılı Kurumlar Vergisi Genel tebliğinde açıklamalar yapılmıştır. Buna göre; Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (f) bendi ile bankalara borçları nedeniyle kanuni takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin sahip oldukları taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık bankalara veya bu Fona devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Bu istisnadan yararlanacak olan kurumların, bankalara borçları nedeniyle 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu hükümleri uyarınca kanuni takibe alınmış olması veya TMSF'ye borçlu durumda olmaları gerekmektedir. İstisnadan, banka borçları nedeniyle kanuni takibe alınmış veya TMSF'ye borçlu durumda olan kurumlar ile bu kurumların, kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan kefilleri veya bu kurumlar adına ipotek veren kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabileceklerdir.

Tebliğe göre ; istisnaya konu olan kıymetler ise taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarıdır. Öte yandan, istisnadan yararlanabilecek kazanç, söz konusu kıymetlerin borçlara karşılık olmak üzere, bankalara veya TMSF'ye satışından veya diğer şekilde devrinden sağlanan hasılatın, bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden tutarla sınırlı olacaktır. İstisna uygulamasında, bankalara veya TMSF'ye borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin, bu borçlara karşılık bankalara veya bu Fona devrettikleri söz konusu aktif kıymetlerin en az iki yıl elde bulundurma şartı olmadığı gibi kazancın belli bir süreyle özel bir fon hesabında tutulma şartı da bulunmamaktadır. Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) ve (f) bentlerinde yer alan istisnalardan birlikte yararlanılabilmesi mümkün bulunmamaktadır. Kurumlar, söz konusu istisna hükümlerindeki şartları taşınmaları kaydıyla tercihlerini serbestçe belirleyebileceklerdir.



Bu açıklamalar ışığında mükellefin KVK m.5/1-e ve f maddelerinden ayrı ayrı yararlanma hakkı bulunmaktadır.

Sözleşmeden doğan ön alım hakkı ile alım ve geri alım hakları Türk Medeni Kanunu'nun 735 ve 736. Maddelerinde düzenlenmiştir. Tapuda vefa hakkı şerhi konularak yapılan satış neticesinde, söz konusu gayrimenkulün alan tarafından satılması halinde Türk Medeni Kanununda belirtilen süre dahilinde sadece vefa hakkı tesis edilen kişiye öncelik tanınmasıdır. Buna göre, aktife kayıtlı gayrimenkullerin şirket lehine vefa hakkı tesis edilmek suretiyle bankaya devredilmesi durumunda devir işlemi tapuda yeni bir tescil gerektirmekte olup, lehe vefa hakkı tesisi suretiyle yapılan bu devir işlemi ile gayrimenkul satışı gerçekleşmiş olmaktadır. Dolayısıyla, söz konusu gayrimenkullerin takibe alınmış kredi borcuna karşılık olarak bankaya devir tarihinin satış işleminin gerçekleştiği tarih olarak kabul edilerek, bu satıştan elde edilen kazanç dolayısıyla, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (f) bendinde düzenlenen istisna hükümlerinden yararlanmak mümkün bulunmaktadır. (Konu hakkında Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 14.12.2023 tarih ve 49327596-125[KVK.ÖZ.2020.90]-282681 sayılı özelgesi mevcuttur)

(HK) A.Ş. bankadan 1.500.000 TL kredi kullanmış olup, krediye karşılık 2 yıldan uzun süreyle aktifinde kayıtlı bulunan 1.000.000 TL maliyet bedelli gayrimenkulünü ipotek olarak vermiştir. Kredi vadesinde ödenmediğinden söz konusu borç, banka tarafından kanuni takibe alınarak ipotek konusu taşınmaz vefa hakkı sözleşmesi ile bankaya 1.800.000 bedelle devredilmiştir. Borcun tasfiyesinde kullanılan kısım satış hasılatının tamamıdır. (Taşınmazın bankaya devrinden elde edilen elde edilen hasılat 1.800.000 TL olup, bu tutarın tamamı borcun tasfiyesinde kullanılmıştır.) Dolayısıyla KVK'nun 5/1-f maddesi kapsamında istisnadan yararlanılacak olan tutar elde edilen satış kazancı olan (1.800.000-1.000.000=) 800.000'dir.

(HK) A.Ş.'nin KVK 5/f'de belirtilen istisna dışında, KVK'nun 5/1-e maddesi ve yukarıda belirtilen tebliğ düzenlemesi gereğince taşınmaz satış kazancı istisnasından da yararlanma durumu vardır. Taşınmazın rızaen veya geri alım hakkı tesis edilerek bankaya devredilmesi işlemi, kurumun mali yapısında iyileşme sağlamaktadır. Bu durumda yararlanılacak istisna tutarı ((1.800.000-1.000.000) x 0,25 =) 200.000 TL'dir.

CEVAP 8:

19/7/2019 tarihli ve 30836 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 7186 sayılı Kanunun 19 uncu maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen geçici 12 nci maddede,

“(1) 20/8/2016 tarihli ve 6745 sayılı Yatırımların Proje Bazında Desteklenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 80 inci maddesi kapsamında teşviklerden yararlanmasına karar verilen ve bu kapsamda sera etkisi yaratan egzoz gazı salınımını tamamen ortadan kaldıracak teknolojilerin geliştirilmesi için münhasıran Türkiye’de gerçekleştirdikleri Ar-Ge faaliyetleri sonucunda geliştirdikleri elektrik motorlu taşıt araçlarını Türkiye’de imal eden mükelleflerin, destek kararında belirlenen kadarıyla, bu yatırımları dolayısıyla bu Kanunun 32/A maddesi kapsamında hak kazandıkları yatırıma katkı tutarını, söz konusu malların ilk iktisabı dolayısıyla 31/12/2035 tarihine kadar vergi dairesine ödenen özel tüketim vergisinin, takvim yılının üçer aylık dönemleri itibarıyla bu mükelleflere kısmen veya tamamen, nakden ya da vergi borçlarına mahsuben ödenmesi suretiyle kullandırmaya Cumhurbaşkanlığı yetkilidir.

(2) Bu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.”



TÜRMOB

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

hükmüne yer verilmiştir.

27/12/2019 tarihli ve 30991 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 26/12/2019 tarihli ve 1945 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı eki Kararın “Vergi indirimi uygulaması” başlıklı 4 üncü maddesinde,

“(1) 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 12 nci maddesi kapsamında yatırıma katkı tutarı, 31/12/2032 tarihine kadar azami 960 bin adet araç için kullanılmak üzere, 3 üncü maddenin birinci fıkrasının (ç) bendi kapsamında hak edilen yatırıma katkı tutarının %56,5’ini geçemez.

(2) Birinci fıkra kapsamında belirlenen yatırıma katkı tutarı, bu yatırım kapsamında üretilen araçların ilk iktisabı dolayısıyla ödenen özel tüketim vergisinin, takvim yılının üçer aylık dönemleri itibarıyla bu mükelleflere tamamen, nakden ya da vergi borçlarına mahsuben ödenmesi suretiyle kullanılabilir.”

açıklaması yapılmıştır.

Kurumlar Vergisi Tebliğinin 32.2.12 numaralı bölümünde konu ile ilgili şu açıklamalar yapılmıştır.

Yatırıma katkı tutarının bu madde kapsamında kullanılması için yatırımların;

a) Yatırımların Proje Bazında Desteklenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 80 inci maddesi kapsamında teşviklerden yararlanmasına karar verilen bir yatırım olması,

b) Sera etkisi yaratan egzoz gazı salınımını tamamen ortadan kaldıracak teknolojilerin geliştirilmesi için münhasıran Türkiye’de gerçekleştirilen Ar-Ge faaliyetleri sonucunda geliştirilen elektrik motorlu taşıt araçlarına yönelik olması

gerekmektedir.

Bu yatırımlar dolayısıyla hak kazanılan yatırıma katkı tutarının, sadece elektrikli taşıtların ilk iktisabı dolayısıyla 31/12/2035 tarihine kadar vergi dairesine ödenen özel tüketim vergisinin (ÖTV), takvim yılının üçer aylık dönemleri itibarıyla bu mükelleflere kısmen veya tamamen, nakden ya da vergi borçlarına mahsuben ödenmesi suretiyle kullanılması mümkündür.

1945 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile Türkiye’de üretilen sadece elektrikli taşıtların ilk iktisabı dolayısıyla ödenen ÖTV’nin, takvim yılının üçer aylık dönemleri itibarıyla, Kararda belirtildiği şekilde tamamen, nakden ya da vergi borçlarına mahsuben ödenmesi suretiyle kullanılması uygun görülmüştür. Bu şekildeki kullanımın Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 12 nci maddesi kapsamında hak edilen yatırıma katkı tutarının %56,5’ini veya öngörülen bu tutarın aşılması kaydıyla azami 960 bin adet taşıt satışı için ödenen ÖTV tutarını geçmemesi öngörülmüştür.

Şirket 01.07.2023-30.09.2023 tarihleri arasında 750 adet elektrik taşıt satmış olup, elektrikli taşıtın ilk iktisabı dolayısıyla vergi dairesine 52.500.000 TL ÖTV ödemiştir. İlgili dönemde (01.07.2023-30.09.2023) hak kazanılan yatırıma katkı tutarının (2.000.000.000 x,0565=) 1.130.000.000 TL’sinin ödenen ÖTV tutarına mahsuben veya nakden iadesi mümkündür. Bu durumda, ilgili üç aylık dönemde ödenen 52.500.000 TL ÖTV tutarı, nakden veya mükellefin talep ettiği vergi borçlarına mahsuben iade edilebilecektir. Bu bağlamda şirketin vergi dairesine ödenmemiş 52.000.000 TL’lik KDV borcu bu mahsupa talep edilmesi durumunda kullanılabilir.



CEVAP 9:

KVK'nun 32/A maddesine göre yatırım teşvik belgesinde yer alan yatırıma katkı ve vergi indirim oranları dikkate alınarak ilgili teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanması esastır.

Kanunun 32/A maddesinin ikinci fıkrasına 6322 sayılı Kanunla eklenen (c) bendi hükmüyle, mükelleflerin yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlarının yatırım döneminde diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına, indirimli kurumlar vergisi uygulanması suretiyle yatırıma katkı tutarının kısmen kullandırılması mümkün hale gelmiştir.

1 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 32.2.5 numaralı bölümünde yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlarda indirimli kurumlar vergisi uygulamasının nasıl yapılacağı açıklanmıştır.

Mükelleflerin, 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 elde ettikleri kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

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

Öte yandan yatırımın fiilen tamamlandığı tarihin, tamamlama vizesinin yapılmasına ilişkin olarak Ekonomi Bakanlığına müracaat tarihinden önceki bir geçici vergilendirme dönemine isabet etmesi halinde ise yatırımın fiilen tamamlandığı tarihi içeren geçici vergilendirme döneminin son gününün yatırım döneminin sona erdiği tarih olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Bu çerçevede yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlarının yatırım döneminde diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına, indirimli kurumlar vergisi uygulanabileceğinden, yatırım döneminin tespit edilmesi gerekmektedir.

Yatırıma fiilen başlanılan tarih 04.07.2022 olduğundan, bu tarihi içeren geçici vergilendirme döneminin başından itibaren (2022 yılının 3. Geçici vergi döneminin başından itibaren) indirimli kurumlar vergisi uygulamasından faydalanılabilecektir.

Yatırım teşvik belgesi tamamlama vizesi için başvuru tarihi 12.07.2023 olduğundan, bu tarihi içeren geçici vergilendirme döneminin son günü (yani 2023 yılının 3. Geçici vergilendirme döneminin son günü) yatırım döneminin sona erdiği tarihtir. Dolayısıyla bu tarihe kadar indirimli kurumlar vergisi uygulamasından faydalanılabilecektir. Ancak, yukarıda belirtilen düzenleme gereğince yatırım fiilen 10.03.2023 tarihinde tamamlandığından, yatırımın fiilen tamamlandığı tarihi içeren geçici vergilendirme döneminin son günü, (yani 2023 yılının 1. Geçici vergilendirme döneminin son günü) yatırımın sona erdiği tarih olarak kabul edilecektir.