



TÜRMOB

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

2024/02 Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı

Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

07 Eylül 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 7 (vedi) 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.

SORULAR

SORU 1:

Aşağıda belirtilen kişilerin elde ettikleri gelirlerini ve bunların vergilendirme durumlarını Gelir Vergisi Kanunu hükümleri çerçevesinde kanuni gerekçelerini de belirterek değerlendiriniz. *(Gelir vergisi beyannamesinin düzenlenmesi ve varsa gelir vergisinin hesaplanması istenmemektedir)* **(15 Puan)**

a. Kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan (X) ülkesi mukimi (TZ) şirketi, Türkiye’de yatırım imkanlarını araştırmaktadır. Bu çerçevede (TZ) şirketi; X ülkesi vatandaşı olan ve 2020 yılında Türk vatandaşı Bayan (Ş) ile evlenerek ve bu yıldan itibaren ikametgahı Türkiye’de olan Bay (K) ile yatırım fırsatlarının araştırılması konusunda sözleşme yapmıştır. Sözleşme uyarınca (TZ) şirketinin Türkiye’de satış yapması durumunda, Türkiye’de elde edeceği kazançtan karşılana üzere Bay (K)’ya Euro cinsinden ücret ödenecektir. (TZ) şirketi 2023 Nisan ayında Türkiye’de yerleşik (B) A.Ş. ile sağlık malzemeleri satışı için anlaşma yapmış ve Bay (K) ile yaptığı sözleşme gereğince kendisine 2023 yılında toplam 25.000 € ücret ödenmiştir.

b. Bay (Z) kendisine ait 5 dönüm arazide organik patates üretimi ile uğraşmaktadır. Üretimde herhangi bir motorlu araç kullanmamaktadır. Ziraatını yaptığı yerde bekçilik yapan işçiye aylık 15.000 TL ücret ödemesinde bulunmuştur.

(Patates ziraatı için işletme büyüklüğü: Ekili arazinin yüzölçümü toplamı 200 dönüm)

c. (H) Gazetesinde “5953 Sayılı Basın Mesleğinde Çalışanlarla Çalıştıranlar Arasındaki Münasebetlerin Tanzimi Hakkında Kanun” kapsamında 20 yıl çalışan Bay (V), 25.05.2023 tarihinde emekliye ayrılmış ve kendisine 500.000 TL kıdem tazminatı, 450.000 TL emeklilik tazminatı (ikramiyesi) verilmiştir. Bay (V)’nin son aya ilişkin brüt ücreti 25.000 TL’dir.



TÜRMOB

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

Bay (V)'nin eşi Bayan (Ü) "1475 Sayılı İş Kanunu" kapsamında (S) Makine İmalat A.Ş.'de 10 yıl çalıştıktan sonra, 25.05.2023 tarihinde 175.000 TL kıdem tazminatı ile karşılıklı sonlandırma sözleşmesine (ikale) istinaden 15.000 TL iş güvencesi tazminatı almıştır. Bayan (Ü)'nün kıdem tazminatına esas ücreti 17.500 TL'dir.

(2023 yılının ilk altı aylık döneminde 657 Sayılı Kanun'a tabi en yüksek devlet memuruna bir hizmet yılı için ödenecek azami emekli ikramiyesi tutarı 19.982,83 TL'dir.)

SORU 2:

(AY) Anonim Şirketi'nin yapımına 2020 yılında başladığı ve geçici kabulü 2024 yılında onaylanmış Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. Maddesi kapsamında 3 adet yıllara sirayet eden inşaat ve onarım işi bulunmaktadır. Şirket ayrıca merkezi Antalya'da bulunan otel işletmesinin de sahibidir. Belirtilen işlere ilişkin olarak 2023 yılı bilgileri aşağıdaki gibidir. İşletme, Vergi Usul Kanunu'nun mük. 298. Maddesi, geç. 33. maddesi ve 555 Seri Numaralı Vergi Usul Kanunu Tebliği uyarınca 2023 yılında enflasyon düzeltmesi yapmış olup, inşaat işlerine ilişkin enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş harcama ve hasılat tutarları da aşağıda yer almaktadır.

İŞLER	HARCAMA TUTARI (TL)	ENFLASYON DÜZELTMESİNE TABİ TUTULMUŞ HARCAMA TUTARI (TL)	SATIŞ VE HASILAT TUTARI (TL)	ENFLASYON DÜZELTMESİNE TABİ TUTULMUŞ HASILAT TUTARI (TL)
İNŞAAT İŞİ-1	900.000	1.250.000	725.000	942.500
İNŞAAT İŞİ-2	1.750.000	2.275.000	1.250.000	1.562.000
İNŞAAT İŞİ-3	1.250.000	4.850.000	1.150.000	1.265.000
OTEL İŞLETMESİ			2.250.000	

Şirketin 2023 yılından önceki dönemlerde aktifine giren ve inşaat işlerinde kullandığı kamyon ve ekskavatörler söz konusu inşaat işlerinde aşağıdaki gün sayısında kullanılmıştır. (Bir yılda 360 gün olduğu kabul edilmiştir.) Ekskavatör ve kamyonların 2023 yılı enflasyon düzeltmesine tabi tutulmamış amortisman tutarı 1.250.000 TL, enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş amortisman tutarı ise 2.250.000 TL'dir.

İŞLER	GÜN SAYISI
İNŞAAT İŞİ-1	90
İNŞAAT İŞİ-2	120
İNŞAAT İŞİ-3	60

Şirketin 2023 yılında inşaat işleri ve otel işletmesi için 2.750.000 TL müşterek genel gideri bulunmaktadır.

İSTENEN

(AY) A.Ş.'nin 2023 yılı kurum kazancının tespitinde dikkate alınacak amortisman ve müşterek genel giderlerinin nasıl dağıtımına tabi tutulacağını gerekçelerini de belirterek hesaplayınız. (14 Puan)



SORU 3:

Aşağıda belirtilen işlemleri ve elde edilen kazancı Gelir Vergisi Kanunu ve ilgili mevzuat çerçevesinde değerlendiriniz (12 Puan)

a. Bay (Z) Mersin Serbest Bölgesinde elleçleme (*geçici depolama yerlerinde bulunan diğer eşyaya zarar vermeyecek şekilde kaplarının tamiri veya sağlamlaştırılması, kaplarının yenilenmesi vb hizmetler*) faaliyetinde bulunmak üzere ruhsat sahibidir. Bay (Z) 2023 yılında, merkezi Mısır'da olan (ZT) şirketinin Mersin Serbest Bölgesinde faaliyet gösteren şubesine Mersin Serbest Bölgesinde bulunan malları için elleçleme hizmeti vermiştir. Bu hizmet sonrası mallar (ZT) şirketinin serbest bölgede bulunan şubesi tarafından doğrudan Mısır'daki yerleşik firmaya gönderilmiştir. Bu hizmet dolayısıyla 2023 yılında 325.500 TL kazanç elde etmiştir.

b. Bay (O) bal süzme makinası imalatı ile uğraşmaktadır. Bay (O)'nun söz konusu makinelerini hem Aydın ilindeki ticari işletmesine ait imalathanesinde, hem de Denizli Serbest Bölgesinde faaliyet gösteren şubesindeki atölyesinde üretmektedir. Bay (O), 10.02.2022 tarihinde Denizli Serbest Bölgesindeki imalat faaliyeti için ruhsat almıştır.

Bay (O) 2023 yılında Denizli Serbest Bölgesinde ürettiği bal süzme makinelerinin bir kısmını İzmir'de satmış, bir kısmının satışını ise Arjantin'e ihraç ederek gerçekleştirmiştir. Bu satış işleminden 1.325.000 TL kazanç elde etmiştir. Bay (O) ayrıca yine 2023 yılında, Aydın ilindeki ticari işletmesinde imal ettiği bal süzme makinesini serbest bölgedeki şubesi üzerinden Hindistan'a ihraç etmiştir. Yapılan bu ihracat işleminden serbest bölgede 242.750 TL kazanç elde etmiştir.

SORU 4:

(MO) Anonim Şirketi'nin % 100 ortağı Bay (M)'dir. Şirket 2023 yılının Nisan ayında yaptığı genel kurul toplantısında Türk Ticaret Kanunu'nda yer alan düzenlemelere uygun olarak, 2023 yılı Ocak-Mart ara dönem net kârından karşılanmak üzere ortağına 30.05.2023 tarihinde 4.500.000 TL avans kâr dağıtımını yapılmasına karar verilmiştir.

Şirket 2023 yılında 38.450.000 TL net kâr elde etmiş, 30.04.2024 tarihinde yaptığı genel kurul toplantısında, dağıtılan avans kâr paylarının mahsubuna ve kalan kârın dağıtımına karar vermiştir.

Bay (M)'nin 2023 yılında elde ettiği söz konusu kâr payının dışında vergiye tabi başka bir geliri yoktur.

İSTENEN

Bay (M) açısından elde ettiği avans kâr payının vergilendirme ve beyan durumunu açıklayınız. (*Beyannamenin düzenlenmesi ve varsa gelir vergisinin hesaplanması istenmemektedir*) (9 puan)

SORU 5:

a. Gelir Vergisi Kanunu'nun 69. Maddesine göre ticari ve mesleki kazançlarda günlük hasılat tespiti ve gelir vergisi matrahının belirlenmesini açıklayınız. (5 Puan)

b. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Ek:1 ve Ek 3. Maddelerine göre Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisinin konusunu ve bu vergiden muafiyet durumunu açıklayınız (8 puan)

c. Gelir Vergisi Kanunu'nun 17. Maddesine göre hizmet erbabına pay senedi verilmek suretiyle sağlanan menfaatlerde ücret istisnasını açıklayınız (3 puan)



SORU 6:

Aşağıda belirtilen kurumların elde ettikleri gelir, kazanç ve işlemlerini ve bunların vergilendirme durumlarını Kurumlar Vergisi Kanunu hükümleri çerçevesinde kanuni gerekçelerini de belirterek değerlendiriniz. (21 puan)

a. Türkiye’de ana faaliyet konusu sigorta hizmetleri olan (S) A.Ş.’nin (F) ülkesinde bulunan işyeri aracılığı ile 2023 yılında elde ettiği 32.500.000 (F) ülkesi para birimi ticari kazancı bulunmaktadır. (F) ülke mevzuatına göre şirketin (F) ülkesi işyerinde; 9.500.000 (F) ülkesi para birimi kazancın tespitinde indirim kabul edilmeyen gideri ile 50.000 (F) ülkesi para birimi vergiden istisna edilen kazancı bulunmaktadır. (F) ülkesinde kurumlar vergisi oranı %25’dir. (F) ülkesinde bulunan işyerinin elde ettiği vergi sonrası net kazanç, Mart 2024 ayında Türkiye’ye transfer edilmiştir. (F) ülke mevzuatına göre kârın dağıtılması sırasında (Türkiye’ye transfer edilmesi sırasında) veya istisna kazançlar üzerinden vergi kesintisi yapılmamaktadır. (S) A.Ş. için 2023 yılında Türkiye’de uygulanan kurumlar vergisi oranı % 30’dur.

b. Ankara’da faaliyet gösteren (Y) A.Ş. inşaat, mimarlık ve mühendislik faaliyetleri ile iştigal etmektedir. Şirketin Amerika Birleşik Devletleri’nde daimî temsilciliği ve işyeri bulunmakta olup, söz konusu daimî temsilcilik 2023 yılında bu ülkede bulunan bir firmanın otel inşaatı için proje çizim hizmeti vermiş olup, başkaca bir hizmet ve faaliyeti bulunmamaktadır. Bu hizmetin karşılığı olarak tahsil edilen 1.250.000 Amerikan Doları, temsilciliğin Amerika Birleşik Devletleri’nde bulunan hesabına yatırılmıştır. Temsilciliğin 2023 yılında proje çizim hizmetinden elde ettiği kazanç 1.200.000 ABD doları olup, bu kazanç üzerinden 240.000 Amerikan Doları kurumlar vergisi ödenmiştir. Yurtdışı temsilcilik tarafından elde edilen kazanç, Türkiye’ye transfer edilmemiş, 31.12.2023 tarihi itibarıyla (Y) A.Ş.’nin yasal defterlerinde gelir hesaplarına kaydedilmiştir.

(Y) A.Ş. tarafından 02.10.2023 tarihinde Amerika Birleşik Devletleri’nde bulunan daimî temsilciliğinin işyeri masrafları için 150.000 Amerikan Doları gönderilmiştir. Söz konusu tutar (Y) A.Ş. tarafından daimî temsilciliğin cari hesabına kaydedilmiştir. (ABD dolarınının 02.10.2023 tarihindeki TL karşılığı 27 TL, 31.12.2023 tarihindeki karşılığı 29 TL’dir.)

c. (Ç) Holding A.Ş., turizm ve otelcilik alanında faaliyet gösteren 01.11.2013 tarihinde kurulan (M) A.Ş.’nin bu tarihten beri %100 oranında ortağıdır. (Ç) Holding A.Ş. ayrıca, otomotiv sektöründe faaliyet gösteren 01.12.2020 tarihinde kurulan (Ş) A.Ş.’nin bu tarihten beri %100 oranında ortağıdır. (Ç) Holding A.Ş. tarafından elde edilen söz konusu iştirak hisseleri edinim tarihlerinden beri “24- Mali Duran Varlıklar” hesap grubunda takip edilmektedir.

(Ç) Holding A.Ş., 07.02.2023 tarihinde (M) A.Ş.’deki iştirak hisselerinin tamamını (Ş) A.Ş.’ne olan borcu karşılığında (Ş) A.Ş.’ne satmıştır. Söz konusu iştirak hisselerinin alış maliyeti 1.755.000 TL olup, hisselerin (Ş) A.Ş.’ne satış bedeli 17.200.000 TL’dir.

SORU 7:

a. Bilanço usulüne göre defter tutan (AU) A.Ş 2021 yılında kurulmuş olup, ortakları eşit hisse ile (A) A.Ş. ile (U) gerçek kişisidir. (AU) A.Ş.’nin 2021 ve 2022 yılı bilançosuna göre bu yıllara ait kârlarının toplamı 1.000.000 TL’dir. Şirket 2023 hesap dönemi sonunda bilançosunu enflasyon düzeltmesi hükümleri göz önünde bulundurmaksızın düzenlemiş ve bu döneme ilişkin net dönem kârı 600.000 TL olarak belirlemiştir.



TÜRMOB

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

Şirket 2023 yılı bilançosunu Vergi Usul Kanunu'nun mük. 298, geç. madde 33 ve 555 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği hükümleri gereğince enflasyon düzeltmesine tabi tutmuştur. Söz konusu düzeltme işlemleri ile ilgili olarak "698 Enflasyon Düzeltme Hesabı"na yapılan kayıtlara ilişkin detay bilgiler aşağıdaki gibidir.

698- Enflasyon Düzeltmesi Hesabı (TL)			
Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları	60.000.000	Tesis, Makine ve Cihazlar Enfl. Düzeltme Farkı	38.000.000
Yasal Yedekler Enflasyon Düzeltmesi Farkı	100.000	Binalar Enflasyon Farkı	55.900.000
Birikmiş Amortisman Enflasyon Düzeltmesi Farkı	32.000.000	Geçmiş Yıl Karları	1.000.000
		Dönem Net Karı	600.000
TOPLAM	92.100.000	TOPLAM	95.500.000
		Bakiye	3.400.000

İlgili mevzuat gereğince bu hesabın bakiyesi olan 3.400.000 TL, "570 Geçmiş Yıllar Kârları" hesabına aktarılmıştır.

(AU) A.Ş. 2023 yılına ilişkin 20 Mart 2024 tarihinde yaptığı genel kurulda;

- 2.800.000 TL tutarında kâr dağıtımı yapılmasına, bu kâr dağıtımının 1.000.000 TL'sini 2021 ve 2022 yılı karlarından, 600.000 TL'lik kısmının enflasyon düzeltmesi öncesi 2023 karından, kalan kısmının diğer geçmiş yıl kârlarından (*enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan geçmiş yıl kârlarından*) karşılanmasına,
- Şirket sermayesinin 1.600.000 TL tutarında artırılmasına, artırılan bu tutarın 600.000 TL'lik kısmının geçmiş yıl kârlarından (*enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan geçmiş yıl kârlarından*), kalan kısmının ise ortakların şirketten olan alacağına mahsup edilmek suretiyle karşılanmasına,

karar vermiştir.

İSTENEN: Yapılan işlemi (AU) A.Ş. ve bu şirketin ortakları açısından Kurumlar Vergisi Kanunu ve Gelir Vergisi Kanunu açısından gerekçeleriyle değerlendiriniz. (*KVK'nun 10/1-ı maddesinde yer alan sermaye artırımında indirim ihmal edilecektir. Kâr dağıtımına ilişkin hesaplama istenmemektedir.*) (8 puan)

b. (KU) Ltd. Şti'nin hesap dönemi takvim yılıdır. 30.06.2022 tarihinde aktifine aldığı 200.000 TL tutarındaki arsayı Vergi Usul Kanunu'nun mük. 298, geç. madde 33 ve 555 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği hükümleri gereğince 31.12.2023 tarihinde enflasyon düzeltmesine tabi tutmuştur.

Söz konusu arsanın 31.12.2023 tarihi itibarıyla düzeltilmiş değeri 352.748 TL'dir. Bu arsa 12.01.2024 tarihinde 175.000 TL'na satılmıştır.

İSTENEN: Yapılan işlemi Kurumlar Vergisi Kanunu açısından gerekçeleriyle değerlendiriniz. (*KVK'nun 5/1-e maddesinde yer alan istisna ihmal edilecektir.*) (5 puan)

2024/02 Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı
Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

SINAV KOMİSYONU CEVAPLARI

CEVAP 1:

a.

GVK'nun 3. Maddesine göre Türkiye'de yerleşmiş olan gerçek kişilerin Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratlarının tamamı üzerinden vergilendirilmesi hükme bağlanmıştır. Aynı kanunun 4. Maddesine göre de Türkiye'de ikametgahı bulunanlar Türkiye'de yerleşmiş sayılmaktadırlar.

GVK'na 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.

GVK'nun 23/14-a maddesi gereğince kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler Gelir Vergisinden istisna edilmiştir.

Konuya ilişkin olarak yayımlanan 147 seri numaralı Gelir Vergisi Tebliğinde söz konusu istisna uygulamasına ilişkin açıklamalarda bulunulmuştur. İstisna hükmünün uygulanmasında, aşağıdaki hususlara dikkat edilecektir.

- İşveren sıfatıyla ücret ödemesinde bulunan kurumların, Türkiye'de herhangi bir kanuni merkezinin veya iş merkezinin bulunmaması gerekir. Türkiye'de kanuni ve iş merkezi olmayan kurumların ise tam mükellef oldukları devlette hangi statüyü taşıdıkları, tüzel kişiliklerinin bulunup bulunmadığı herhangi bir iktisadi işletmelerinin varlığı ya da yokluğu önem taşımayacaktır.

- Türkiye'de hizmet arz eden gerçek kişinin işveren sıfatıyla bağlı olduğu dar mükellef kurum, söz konusu kişiye döviz olarak ödediği ücretleri, doğrudan doğruya yurt dışında elde ettiği gelirinden ayırıp vermeli, hiçbir zaman için Türkiye'de elde ettiği kazanç ile ilgilendirmemelidir. Bu çerçevede ücret erbabının Türkiye'de tam mükellef veya dar mükellef statüsünü taşıması hiçbir önem taşımayacaktır. Ödeme, yurt dışında elde edilen gelir üzerinden yapılacağı için, Türkiye'deki faaliyetler nedeniyle bu ücretler GVK'nun 40. maddesi hükmüne göre gider olarak dikkate alınmayacaktır.

Bu açıklamalar ışığında Bay (K), ikametgahı Türkiye'de bulunduğu için Türkiye'de yerleşmiş sayılmakta, bu yüzden Türkiye'de elde ettiği ücret gelirleri gelir vergisine tabi olmaktadır.

GVK 23/14. Maddesindeki istisnadan faydalanabilmesi için en önemli şart, Türkiye'de hizmet veren gerçek kişinin bağlı olduğu işverenin dar mükellef kurum olması ve ödenen ücret bu kurumun Türkiye'de elde ettiği kazanç ile ilişkilendirilmemelidir. Ancak Bay (K)'nın yürüttüğü faaliyet sonucunda sözleşme süresince (TZ) şirketinin ülkemizde satış yapması durumunda ödeme yapması söz konusu olduğu için, ücret ödemesi (TZ) şirketinin Türkiye'de elde edeceği kazançtan karşılandığı için Bay (K) tarafından elde edilen ücret gelirinin beyan edilmesi gerekmektedir.

GVK'nun 95/1. maddesi gereğince ücretlerini yabancı memleketlerden doğrudan doğruya alan hizmet erbabının bu gelirleri tevkifata tabi olmayıp, bu gelirleri için yıllık beyanname vermeleri gerekmektedir.

b.

GVK'nun 52. Maddesine göre zirai faaliyetlerden doğan kazançlar zirai kazançtır. Zirai faaliyet; arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiatan istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini, avlanmasını, avcılar ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılmasını ifade eder.

GVK'nun 53. Maddesi zirai kazançta vergilemenin nasıl yapılacağını açıklamıştır. Buna göre; çiftçilerin elde ettikleri zirai kazançlar, bu kanunun 94. maddesine göre hasılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilir. 54. 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. (Kazançları gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçiler, yazılı olarak vergi dairesinden istemde bulunmaları halinde izleyen vergilendirme dönemi başından, işe yeni başlayanlar, işe başlama tarihinden itibaren gerçek usule geçebilirler)

GVK'nun 23/2. maddesine göre Gelir Vergisi'nden muaf olanların veya gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin yanında çalışan işçilerin ücretleri gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Bay (Z)'nin patates üretimi için ziraatını yaptığı arazi işletme büyüklüğünün altında kaldığı için gerçek usulde vergiye tabi değildir. GVK'nun 23/2 maddesi gereğince yanında çalıştırdığı işçiye ödenen ücret gelir vergisinden istisnadır.

Ancak Bay (Z)'nin zirai faaliyeti her ne kadar işletme büyüklüğünün altında kaldığı için gerçek usulde vergiye tabi olmamakla birlikte, Bay (Z) GVK'nun 53. Maddesinde belirtilen çerçevede yazılı olarak vergi dairesine başvurarak gerçek usulde vergilendirilmeyi talep ederse, bu durumda GVK 23/2 maddedeki istisnadan faydalanılması söz konusu olmayacak, ödenen ücret ödemeleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

c.

Konuya ilişkin olarak GVK'nun 25. ve 61. Maddeleri ile 303 Seri numaralı GVK Genel Tebliğinde ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır.

7103 sayılı Kanunla GVK'nun tazminat ve yardımlarda gelir vergisi istisnasını düzenleyen 25. maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“7. a) 25/8/1971 tarihli ve 1475 sayılı İş Kanunu ve 20/4/1967 tarihli ve 854 sayılı Deniz İş Kanununa göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile 13/6/1952 tarihli ve 5953 sayılı Basın Mesleğinde Çalışanlarla Çalıştıranlar Arasındaki Münasebetlerin Tazimi Hakkında Kanuna göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarları (Hizmet ifa etmeksizin ödenen ücretler tazminat sayılmaz.);

b) Hizmet erbabının tabi olduğu mevzuata göre bu bendin (a) alt bendinde belirtilen istisna tutarının hesabında dikkate alınmak şartıyla, hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar; iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar (Bu bendin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir);”

(2) 7103 sayılı Kanunla ücretin tarifi başlıklı GVK'nun 61 inci maddesinin üçüncü fıkrasına aşağıdaki (7) numaralı bent eklenmiştir.

“7. Hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar.”

Hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra yapılan ödemeler ve yardımların vergilendirilmesi

GVK'nun 61 inci maddesinin üçüncü fıkrasına eklenen bent hükmü ile hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi ve ikale sözleşmesi gibi sözleşmeler kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımların ücret olarak kabul edildiği ve vergilendirildiği hususuna açıklık getirilmiştir.

Bu tazminatlar, hizmet erbabına işten ayrılma, emekli olma, dava açmama vb. nedenlerle çalışmasından bağımsız olarak ödenmiş olup olmadığına bakılmaksızın, ücret hükümlerine göre vergilendirilecektir.

Kıdem tazminatlarında istisna uygulaması

7103 sayılı Kanunla GVK'nun 25 inci maddesinin birinci fıkrasının yeniden düzenlenen (7) numaralı bendinin (a) alt bendi ile 1475, 854 ve 5953 sayılı Kanunlara göre ödenen kıdem tazminatlarına uygulanacak istisnaya ilişkin düzenleme aynen korunmuştur.

Bu çerçevede ücret kapsamında değerlendirilen;

a) 1475 ve 854 sayılı Kanunlar uyarınca ödenmesi gereken kıdem tazminatları,

b) 5953 sayılı Kanun uyarınca yapılan ve çalışanın son brüt ücreti üzerinden hesaplanan ve ödenen 24 aylık tutarı aşmayan kıdem tazminatları

gelir vergisinden istisna edilecektir.

1475 ve 854 sayılı Kanunlar uyarınca, hizmet erbabının çalıştığı süre ve kıdem tazminatına esas ücreti dikkate alınarak hesaplanan ve ödenen kıdem tazminatları istisna kapsamına girmekte olup hesaplanan bu tutarları aşan ilave ödemeler ise ücret kapsamında değerlendirilmek suretiyle vergilendirilecektir. Dolayısıyla, hizmet erbabının kıdem tazminatına esas ücretine göre hesaplanan ve en yüksek Devlet memuruna bir hizmet yılı için ödenen azami emekli ikramiyesi tutarını aşan ödemelerde ise en yüksek Devlet memuruna ödenen azami emekli ikramiyesi kadarlık kısmı istisnaya konu edilecek, aşan kısmı ise ücret olarak vergilendirilecektir.

Kıdem tazminatının yıllık miktarı 14/7/1965 tarihli ve 657 sayılı Devlet Memurları Kanununa tabi en yüksek Devlet memuruna 8/6/1949 tarihli ve 5434 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Emekli

Sandığı Kanunu hükümlerine göre bir hizmet yılı için ödenecek azami emekli ikramiyesini geçemez. Bu tutar, 01.01.2023-30.06.2023 tarihleri arasında 19.982,83 TL'dir.

Hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra yapılan ödemeler ve yardımlarda istisna

Çalışma hayatında hizmet erbabına işten ayrılma, emekli olma, dava açılmaması vb. nedenlerle karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi ödemeler yapılabilmektedir. GVK'nun 25 inci maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendinin (b) alt bendinde yapılan düzenleme ile bu ödemelerinde çalışanın tabi olduğu mevzuata göre kıdem tazminatına ilişkin istisna tutarının hesabında dikkate alınması gerektiği hususuna açıklık getirilmiştir. Buna göre, anılan Kanunlar uyarınca ödenecek kıdem tazminatlarından gelir vergisinden istisna edilecek tutar hesap edilirken, yukarıda sayılan ödemeler de dahil edilerek ödemelerin toplamı üzerinden istisna uygulanacak, istisnayı aşan tutarlar ise ücret olarak gelir vergisine tabi tutulacaktır.

1475 ve 854 sayılı Kanunlar uyarınca bu Tebliğin 10 uncu maddesinde belirtildiği şekilde hesaplanan kıdem tazminatı tutarı dışında, yukarıda sayılan ilave bir tazminat (işten ayrılma, emekli olma, dava açılmaması vb. nedenlerle karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi) ödemesi yapılması halinde, bu ödemenin; bu tutar ile kıdem tazminatı tutarı toplamının, en yüksek Devlet memuruna ödenen azami emekli ikramiyesi tutarını aşmayan kısmı istisnaya konu edilecektir.

5953 sayılı Kanun uyarınca kıdem tazminatı ödenen hizmet erbabına, bu tazminat dışında, yukarıda sayılan ilave bir tazminat (işten ayrılma, emekli olma, dava açılmaması vb. nedenlerle karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi) ödemesi yapılması halinde, bu tutar ile kıdem tazminatı tutarı toplamının, çalışanın son brüt ücreti üzerinden hesaplanan 24 aylık tutarını aşmayan kısmı istisnaya tabi tutulacaktır.

1475 ve 854 sayılı Kanunlara tabi olarak çalışanlara kıdem tazminatı ödenmediği, yukarıda sayılan bir tazminat (işten ayrılma, emekli olma, dava açılmaması vb. nedenlerle karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları) ödendiği durumlarda, ödenen bu tazminat tutarının, en yüksek Devlet memuruna ödenen azami emekli ikramiyesi tutarını aşmayan kısmı, 5953 sayılı Kanuna tabi olarak çalışanlarda ise çalışanın son brüt ücreti üzerinden hesaplanan 24 aylık tutarını aşmayan kısmı istisnaya tabi tutulacak, aşan kısmı ise ücret olarak vergiye tabi tutulacaktır.

Bu açıklamalar ışığında gelir vergisinden istisna edilecek tutarlara ilişkin hesaplama şu şekilde olacaktır.

	BAY V (TL)
Kıdem tazminatı tutarı	500.000
Emeklilik ikramiyesi	450.000
Ödenen toplam tutar	950.000
Vergiden istisna tutar (25.000 x 24)	600.000
Vergiye tabi tutarı (950.000-600.000=)	350.000

	BAYAN Ü (TL)
Kıdem tazminatı tutarı	175.000
İş güvencesi tazminatı	15.000
Ödenen toplam tutar	190.000
Vergiden istisna tutar (19.982,83 x 10)	199.828,93
Vergiye tabi tutar (190.000-199.828,93)	0

CEVAP 2:

KVK'nun 6. Maddesine göre; Kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır. Safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır.

GVK'nun 37-51 maddelerinde ticari kazançla ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.

GVK'nun 42. Maddesine göre birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kar veya zarar için bittiği yıl katı olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterilir. Mükellefler bu madde kapsamına giren hallerde her inşaat ve onarma işinin hasılat ve giderlerini ayrı bir defterde veya tutmakta oldukları defterlerin ayrı sayfalarında göstermeye ve düzenleyecekleri beyannameleri işlerin ikmal edildiği takvim yılını takip eden yılın Mart ayının başından yirmibeşinci günü akşamına kadar vermeye mecburdurlar.

Aynı kanunun 43. Maddesinde ise birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerin diğer işlerle birlikte yapılması halinde müşterek genel giderler ve amortismanlar aşağıdaki esaslara göre dağıtılacağı hükme bağlanmıştır.

1. Yıl içinde birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler bu işlere ait harcamaların (enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde düzeltilmiş tutarlarının) enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmuş tutarlarının birbirine olan nispeti dahilinde;
2. Yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarma işinin bu madde şümülüne girmeyen işlerle birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler, bu işlere ait harcamalar ile diğer işlere ait satış ve hasılat tutarlarının (enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde bunların düzeltilmiş tutarlarının) birbirine olan nispeti dahilinde;
3. Birden fazla inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerle sair işlerde müştereken kullanılan tesisat, makina ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları, bunların her işte kullanıldıkları gün sayısına göre.

VUK'nun geç. 33. Maddesine göre; 31/12/2023 tarihli mali tablolar, enflasyon düzeltmesi şartlarının oluşup oluşmadığına bakılmaksızın enflasyon düzeltmesine tabi tutulur. Yapılan enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan kâr/zarar farkı geçmiş yıllar kâr/zararı hesabında gösterilir. Bu şekilde tespit edilen geçmiş yıl kârı vergiye tabi tutulmaz, geçmiş yıl zararı zarar olarak kabul edilmez.

555 Seri numaralı VUK tebliğine göre; Hesap dönemi takvim yılı olanlar 31/12/2023 tarihi itibarıyla düzenleyecekleri bilanço düzeltme işlemine tabi tutacaktır. Kapsam dâhilindeki mükelleflerce; 2023 hesap dönemi sonuna ait bilanço, enflasyon düzeltmesine ilişkin hükümler göz önünde bulundurulmaksızın düzenlenecektir. 2023 hesap dönemi sonuna ait bilanço için

geçerli olmak üzere enflasyon düzeltmesi yapılacak ve 2023 hesap dönemine ait vergi matrahı, düzeltme öncesi mali tablolara göre tespit edilen kârlar üzerinden hesaplanacaktır.

Yıllara sâri inşaat ve onarma işlerine ait maliyet ve istihkak tutarları ile ilgili olarak 2023 hesap dönemi sonu itibarıyla düzeltme sonucu oluşan düzeltme farkları için bitiminde (2023 hesap dönemi sonundan önce başlayan işlerde) mali kâr/zarar tutarının tespitinde dikkate alınmayacaktır. Bir başka ifade ile 2023 hesap dönemi sonuna kadar geçen süreye isabet eden kazanç düzeltme öncesi hükümlere, sonraki dönemlere isabet eden kazanç ise düzeltilmiş değerlere göre tespit edilecek ve bunların toplanması suretiyle oluşan kazanç tutarı beyan edilecektir.

Bu açıklamalar ışığında müşterek genel giderlerin dağıtımında enflasyon düzeltmesinden önceki tutarların dikkate alınması, bir başka ifade ile oranlamada düzeltmeye tabi tutulmamış değerlerin dikkate alınması gerekmektedir.

(AY) A.Ş. yıllara sirayet eden inşaat onarma işlerinin yanında, bu kapsamda olmayan otel işletmeciliği işi ile de uğraştığı için; inşaat işleri için bu işlere ilişkin harcamalar, otel işletmeciliği işi için bu işe ilişkin satış ve hasılat tutarının birbirine olan oranı dahilinde ortak giderleri dağıtacaktır.

	Harcama, Satış ve Hasılat Tutarı (TL)	Harcama, Satış ve Hasılat Tutarları Yüzdesi (%)	Her bir işe isabet eden genel gider tutarı (TL)
İNŞAAT İŞİ-1	900.000	%15	412.500
İNŞAAT İŞİ-2	1.750.000	%28	770.000
İNŞAAT İŞİ-3	1.250.000	% 20	550.000
OTEL İŞLETMESİ	2.250.000	%37	1.017.500
TOPLAM	6.150.000	100	2.750.000

(AY) A.Ş. aktifine kayıtlı kamyon ve ekskavatörlerin yıl içinde kullanılmayan günlere isabet eden amortismanları önce genel giderlere kaydedilmeli sonra dağıtımına tabi tutulmalıdır. Bu işlem yapılırken söz konusu araçların kullanılmadığı ve kullanılmasının mümkün olmadığı işlere pay verilmemesi gerekir. Söz konusu kıymetlerin otel işletmeciliğinde kullanılmadığı dikkate alındığında kullanılmayan günlere tekabül eden amortisman tutarı önce gider olarak kaydedilecek, mevcut inşaat işlerine pay verilirken otel işletmeciliğine pay verilmeyecektir.

Bu çerçevede yapılacak hesaplama şu şekildedir.

İŞLER	GÜN SAYISI	Oran	Amortisman Tutarı (TL)
İNŞAAT İŞİ-1	90	0,25	312.500
İNŞAAT İŞİ-2	120	0,33	412.500
İNŞAAT İŞİ-3	60	0,17	212.500
Kullanılmayan Gün	90	0,25	312.500
	360	100	1.250.000

Kullanılmayan günlere isabet eden 312.500 TL amortisman inşaat işlerine ilişkin harcama tutarlarının birbirine oranı dahilinde dağıtılacaktır.

	Harcama, Satış ve Hasılat Tutarı (TL)	Harcama Tutarları Yüzdesi (%)	Her bir işe isabet eden genel gider tutarı (TL)
İNŞAAT İŞİ-1	900.000	%23	71.875
İNŞAAT İŞİ-2	1.750.000	%45	140.625
İNŞAAT İŞİ-3	1.250.000	% 32	100.000
TOPLAM	3.900.000	100	312.500

Sonuç olarak inşaat işlerine ve otel işletmeciliğine dağıtılacak genel yönetim gider ve amortisman gideri tutarları aşağıdaki gibi olmalıdır.

	Dağıtılacak Genel Yönetim Giderleri (TL)	Dağıtılacak Amortisman Tutarları (TL)
İNŞAAT İŞİ-1	(412.500 + 71.875=) 484.375	312.500
İNŞAAT İŞİ-2	(770.000 + 140.625=) 910.625	412.500
İNŞAAT İŞİ-3	(550.000 + 100.000=) 650.000	212.500
OTEL İŞLETMESİ	1.017.500	
TOPLAM	3.062.500	937.500

CEVAP 3:

a.

KVK'nun "*Safi kurum kazancı*" başlıklı 6. maddesinde, kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

5084 sayılı Kanunun 8 inci ve 9 uncu maddeleri ile 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun 6. maddesinde değişiklik yapılmış ve anılan Kanuna geçici 3.madde eklenmiştir. Konuya ilişkin olarak 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde de açıklamalar yapılmıştır.

6. maddeye göre serbest bölgeler, Türkiye Gümrük Bölgesinin parçaları olmakla beraber; serbest dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın, gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek kaydıyla konulduğu, ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye Gümrük Bölgesi dışında olduğu kabul edilen ve serbest dolaşımdaki eşyanın bir serbest bölgeye konulması nedeniyle normal olarak eşyanın ihracına bağlı olanaklardan yararlandığı yerlerdir.

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendine göre; bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla (06.02.2004) bu Kanuna göre kurulan serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin; bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançları, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır.

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3. maddesinin ikinci fıkrasının (a) bendine göre; Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar; serbest bölgelerde, bakım, onarım, montaj, demontaj, elleçleme, ayrıştırma, ambalajlama, etiketleme, test etme, depolama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan ve hizmetin tamamını Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara

veren hizmet işletmelerinin, söz konusu hizmetlere konu malların serbest bölgelerden Türkiye'ye herhangi bir şekilde girişi olmaksızın yabancı bir ülkeye gönderilmesi şartıyla bu hizmetlerden elde ettikleri kazançları da istisna kapsamına alınmıştır. Dolayısıyla, serbest bölgelerde, bakım, onarım, montaj, demontaj, elleçleme, ayrıştırma, ambalajlama, etiketleme, test etme, depolama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan ve bu hizmetlerin tamamını Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara veren hizmet işletmelerinin, söz konusu değişikliğin yürürlüğe girdiği 24.02.2017 tarihinden itibaren bu hizmetlerden elde ettikleri kazançları, anılan hizmetlere konu malların serbest bölgelerden Türkiye'ye herhangi bir şekilde girişi olmaksızın yabancı bir ülkeye gönderilmesi şartıyla, gelir vergisinden istisnadır.

Yapılan bu düzenleme ile yalnızca üretici kullanıcılara tanınan kurumlar vergisi istisnasının, hizmet ihracatının geliştirilmesi amacıyla bakım, onarım, montaj, demontaj, elleçleme, ayrıştırma, ambalajlama, etiketleme, test etme ve depolama hizmetlerine de sağlanması amaçlanmıştır. Bu hizmetler, fiziki olarak serbest bölgede verilmekle birlikte, yararlanıcısının yurt dışında yerleşik olması ve Türkiye'ye dönüşlerinin olmaması şartları aranacaktır. Söz konusu istisna, bu yöndeki faaliyetlerin bütünüyle yurt dışına yönelik olması halinde yararlanılabilecek bir vergi istisnası olduğundan, bu kapsamda ruhsat alacak firmaların yalnızca yurt dışına yönelik olarak faaliyette bulunması gerekmektedir.

Bu açıklamalar ışığında serbest bölgedeki elleçleme hizmet faaliyetinden doğan kazancın gelir vergisinden istisna olabilmesi için hizmet faaliyetinin tamamının yurtdışında yerleşik olan kişilere verilmesi ve hizmete konu olan malların serbest bölgelerden Türkiye'ye girişi olmaksızın yabancı bir ülkeye gönderilmesi şartının bir arada gerçekleşmesi gerekir. İstisnadan yararlanılması için elleçleme faaliyetinin bütünüyle yurtdışına yönelik olması gerektiğinden Mersin Serbest Bölgesinde şubesi bulunan firmaya verilen hizmet nedeniyle istisnadan yararlanılması söz konusu değildir.

b.

3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanununun geç. 3. Maddesinin ikinci fıkrasının a bendine göre; Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları gelir veya kurumlar vergisinden istisnadır. Konuya ilişkin olarak Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde de açıklamalarda bulunulmuştur.

Bu istisnadan, bölgede yeni faaliyete geçen mükellefler ile faaliyet ruhsatlarında yer alan sürenin dolmasıyla normal vergileme rejimine tabi olacak mükellefler yararlanacaktır.

Ancak,

- Üretim dışı faaliyetlerden,
- Serbest bölge dışında üretilen malların satışından,
- Faaliyet ruhsatında belirtilen alan dışında üretilen malların satışından,
- Serbest bölgede veya serbest bölge dışında fason olarak imal ettirilen ürünlerin satışından

elde edilen kazançlar istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

İstisna uygulamasında, imal edilen ürünün yurt dışına ya da yurt içine satılmasının bir önemi bulunmamaktadır.

(7524 sayılı kanunla söz konusu maddede aşağıdaki düzenleme yapılmıştır.

“6/6/1985 tarihli ve 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasının (a) bendinin ilk cümlesinde yer alan “imal ettikleri ürünlerin” ibaresi “imal ettikleri ürünlerin yurt dışına” şeklinde değiştirilmiştir. Düzenleme sonrası serbest bölgede faaliyet gösteren kurumların sadece yurtdışına yaptıkları satışlardan elde ettikleri kazançlar istisna olacaktır. Düzenleme 1/1/2025 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere yayımı tarihinde girecektir. Soruda 2023 yılı kazancı söz konusu olduğundan, 7524 sayılı Kanunla yapılan değişikliğin verilecek yanıtla bir ilgisi yoktur”

Bu açıklamalar ışığında Bay (O) tarafından serbest bölgede imal ettiği bal süzme makinasının yurtiçine ve yurtdışına satışından elde ettiği kazanç Serbest Bölgeler Kanunu'nun geç. 3. Maddesine göre istisnadır. Ancak yukarıda belirtilen düzenlemeler çerçevesinde serbest bölge dışında, Aydın ilinde, imal ettiği bal süzme makinelerinin satışı dolayısıyla şubede oluşan kazanç belirtilen istisna kapsamında olmayacaktır.

CEVAP 4:

GVK'nun 75. Maddesinde sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkül sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradıdır. Aynı maddede her nevi hisse senetlerinin kâr paylarının menkul sermaye iradı sayıldığı kabul edilmiştir.

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

GVK'nun 86. Maddesinde vergiye tabi gelir toplamı 103. Maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmaması koşuluyla Türkiye'de tevkifata tabi tutulmuş olan menkul sermaye iratları için yıllık beyanname verilmeyecektir.

GVK'nun 94. Maddesinde tevkifat yapacaklar belirtildikten sonra, 6/b-ii maddesinde tam mükellef gerçek kişilere dağıtılan 75/1-2-3 numaralı bentlerinde yazılı kar paylarından %10 oranında gelir vergisi kesintisi yapılacaktır. GVK'nun 121. Maddesine göre, yıllık beyannameye gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan bu kanuna göre kesilmiş bulunan vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan Gelir Vergisi'nden mahsup edilecektir.

1 Seri numaralı KVK Genel Tebliğinin “Avans kâr payı dağıtımı” başlıklı bölümünde de konuya ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

Kurumlar vergisi mükelleflerince avans kâr payı dağıtımı yapılması halinde, dağıtılan kâr payları üzerinden elde edenin hukuki niteliğine göre vergi kesintisi yapılacaktır. Kesilen vergiler, avans kâr payı dağıtımının yapıldığı aya ait muhtasar beyanname ile beyan edilecektir.

Avans kâr payı dağıtımında kurum ortakları açısından elde etme, kurumun yıllık safi kazancının kesinleşip, kârın nakden veya hesaben dağıtıldığı, diğer bir ifadeyle avansın kâr dağıtım kararı uyarınca dağıtılan kârdan mahsup edildiği tarihte gerçekleşecektir. Ancak bu süre, ilgili hesap

dönemine ilişkin beyannamenin verilmesi gereken tarihi içeren hesap döneminin sonunu geçemeyecektir.

Bu açıklamalar ışığında 2023 yılında avans kar payı dağıtılması halinde Bay (M) bu gelirini 2023 yılı geliri olarak değil, kurumun safi kazancının kesinleşip karın nakden veya hesaben dağıtıldığı 2024 yılının gelirleri olarak beyan edecektir.

Kar payının beyan edilmesinde GVK 22. Madde hükmü uygulanacak, 4.500.000 TL kar payının yarısı ($4.500.000/2=$) 2.250.000 TL istisna olacaktır. 2.250.000 TL kar payının beyan edilip edilmeyeceği noktasında GVK'nun 86.maddesinde belirtilen sınıra göre (103. Maddede belirtilen tarifenin 2. Gelir dilimini aşan) beyan durumuna bakılacaktır. (Bu sınır 2024 yılı için 240.000 TL'dir) Sınır aşıldığı için 2.250.000 TL beyan edilecektir.

Avans kar dağıtımının yapıldığı tarih itibariyle dağıtılan avans kar tutarı üzerinden (MO) A.Ş. tarafından yapılan ($4.500.000 \times 0,10=$) 450.000 TL stopajın tamamı 2025 yılında yapılacak beyanda mahsup edilecektir. (Kar payının brüt tutarından veya net tutarından hesaplama yapılması puanlamayı etkilemeyecektir) Mahsup edilecek stopaj tutarının yarısının istisna edilen tutara isabet etmesinin önemi bulunmamaktadır.

CEVAP 5:

a.

02.08.2024 tarih ve 32620 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 7524 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununun mülga 69. Maddesi" ticari ve mesleki kazançlarda günlük hasılat tespiti ve gelir vergisi matrahının belirlenmesi" başlığı ile yeniden düzenlenmiştir. Düzenlemenin yürürlük tarihi 01.01.2025'dir.

Söz konusu düzenlemeye göre; ticari veya mesleki faaliyetleri nedeniyle mükellef olanlara yönelik, Vergi Usul Kanununun 127. maddesi kapsamında günlük hasılat tutarlarını tespit etmek amacıyla bir ayda üçten, bir takvim yılında on ikiden az olmamak kaydıyla bu madde hükümlerine göre işlem tesis edilmek üzere yoklama yapılabilir.

İdarece yapılan yoklamalar sonucu tespit edilen günlük hasılat tutarları ortalamasından hareketle aylık hasılat tutarı hesaplanır. Bu şekilde tespit edilen aylık hasılat tutarlarının toplamı, tespit yapılan ay sayısına bölünmek suretiyle aylık ortalama hasılat tutarı belirlenir. Aylık ortalama hasılat tutarı, faaliyette bulunulan ay sayısı ile çarpılmak suretiyle mükelleflerin ilgili takvim yılı hasılatları tespit edilir.

Belirtilen şekilde tespit edilen hasılat tutarları ile;

a) Bilanço esasına göre defter tutanlar için ilgili takvim yılına ait gelir tablosunda yer alan brüt satış tutarı,

b) İşletme hesabı esasına göre defter tutanlar için ilgili takvim yılına ait işletme hesap özetinde yer alan dönem içinde elde edilen hasılat tutarı,

c) Serbest meslek kazanç defteri tutanlar için ilgili takvim yılına ait serbest meslek kazanç bildiriminde yer alan gayrisafi hasılat tutarı,

arasındaki fark %20'den fazla olan mükellefler Vergi Usul Kanununun 370. maddesi kapsamında izaha davet edilir ve izahın değerlendirilmesi mezkûr madde hükmüne göre yapılır.

Bu madde hükümleri kurumlar vergisi mükellefleri hakkında da uygulanır.

Hazine ve Maliye Bakanlığı maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

b.

02.08.2024 tarih ve 32620 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 7524 sayılı Kanunla, KVK’na “Yerel ve Küresel Asgari Kurumlar Vergisi” eklenmiştir.

Yerel ve Küresel Asgari Kurumlar Vergisi uygulaması 2024 yılı ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlara, özel hesap dönemine tabi olan kurumların ise 2024 takvim yılında başlayan özel hesap dönemi ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlarına uygulanmak üzere 02.08.2024 tarihi itibarı ile yürürlüğe girmiştir.

KVK ek madde 2’ye göre; *nihai ana işletme* ; başka bir işletme üzerinde doğrudan veya dolaylı olarak kontrol gücüne sahip olan ve başka bir işletme tarafından doğrudan veya dolaylı olarak kontrol gücüne sahip olunmayan bir işletmeyi ya da başka bir grubun parçası olmaması koşuluyla bulunduğu ülke dışındaki diğer ülkelerde bir veya daha fazla iş yerine sahip olan ana merkezi (Şu kadar ki kamu kurum ve kuruluşu niteliğinde olan varlık fonları bu bent kapsamında nihai ana işletme sayılmaz.), *çok uluslu işletme grubu* ise nihai ana işletmenin bulunduğu ülke dışında en az bir ülkede bir veya daha fazla işletmeye veya iş yerine sahip olan bir işletme grubunu ifade etmektedir. *Konsolide hasılat* ise aynı maddeye göre nihai ana işletmenin ve o işletmeye bağlı işletmelerin bir hesap dönemindeki gelirlerinin ve nakit akışlarının nihai ana işletme bünyesinde tek bir birimmiş gibi sunulduğu, uluslararası kabul görmüş finansal muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanan finansal tablolardaki hasılatı ifade etmektedir.

Verginin konusu başlıklı KVK ek madde 1’de düzenlemeye göre; nihai ana işletmesinin konsolide finansal tablosundaki yıllık konsolide hasılatı, gelirin raporlandığı hesap döneminden önceki dört hesap döneminin en az ikisinde 750 milyon avro karşılığı Türk lirası sınırını geçen çok uluslu işletme gruplarının bağlı işletmelerinin ilgili hesap dönemindeki kazançları, yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisine tabidir.

Hesap döneminin on iki aydan farklı olması durumunda, hesaplanan konsolide hasılatın bir yıla iblağ edilmesi ile tespit olunan tutar, yukarıda belirtilen hasılat sınırının tespitinde dikkate alınır. Ek madde 3’e göre; yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinden muaf olanların hasılatları, yine yukarıda belirtilen yıllık konsolide hasılatın hesabında dikkate alınacaktır.

KVK ek 3. Maddenin 1. Fıkrasına göre; aşağıda sayılan işletmeler ile bunların iş yerleri yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinden muaftır:

- a) Kamu kurum ve kuruluşları ile uluslararası kuruluşlar,
- b) Kâr amacı gütmeyen kuruluşlar,
- c) Emeklilik yatırım fonları,
- ç) Nihai ana işletme niteliğinde olup yatırım fonu kapsamında değerlendirilen fonlar,
- d) Nihai ana işletme niteliğinde olup gayrimenkul yatırım fonları başta olmak üzere gayrimenkul yatırım araçları kapsamında değerlendirilenler.

Yukarıda belirtilen kapsamda (ek madde 3 1. Fıkra) olmamakla beraber aşağıda sayılan işletmeler ve bunların iş yerleri de yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinden ayrıca muafır:

a) Münhasıran birinci fıkra kapsamındaki muaf işletmeler yararına varlık bulundurmamak veya fona yatırım yapmak için faaliyet gösteren ya da muaf işletmelerin faaliyetlerine yardımcı olmak amacıyla kurulan ve işletme değerinin en az %95'ine söz konusu muaf işletmeler (emeklilik hizmetleri veren kuruluşlar hariç) tarafından sahip olunanlar,

b) İşletme değerinin en az %85'ine birinci fıkra kapsamındaki muaf işletmeler (emeklilik hizmetleri veren kuruluşlar hariç) tarafından sahip olunan ve kazançlarının en az %51'i ek 5 inci maddenin birinci fıkrasının (a) bendinin (2) numaralı alt bendi veya (b) bendinin (2) ve (3) numaralı alt bentlerinde belirtilen kazançlardan oluşanlar.

Yukarıda belirtilen

- Ek 5. Maddenin birinci fıkrasının a bendinin 2 numaralı alt bendinde; işletme bazlı kazancın tespitinde indirim kabul edilmeyen öz sermaye zararları;

- Ek 5. Maddenin birinci fıkrasının b bendinin; 2 numaralı alt bendinde istisna tutulan kâr payları, 3 numaralı alt bendinde ise işletme bazlı kazancın tespitinde kabul edilmeyen öz sermaye kazançları

Yer almaktadır.

c.

7524 sayılı kanunun 2. Maddesiyle GVK'nun mülga 17. maddesi yeniden düzenlenmiştir. "Hizmet erbabına pay senedi verilmek suretiyle sağlanan menfaatlerde ücret istisnası" başlıklı GVK 17. Maddesi 02.08.2024 tarihinde yürürlüğe girmiştir

Düzenlemeye göre Sanayi ve Teknoloji Bakanlığınca belirlenen kriterlere göre teknogirişim şirketi niteliğini haiz işverenlerce hizmet erbabına bedelsiz veya indirimli olarak verilen ve ücret niteliğinde kabul edilen pay senetlerinin, verildiği tarihteki rayiç değerinin o yıldaki bir yıllık brüt ücret tutarını aşmayan kısmı gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Ancak, hizmet erbabı tarafından bu şekilde iktisap edilen pay senetlerinin; iktisap tarihinden itibaren üç tam yıl içerisinde elden çıkarılması halinde istisna edilen verginin tamamı, dört ila altı yıl içerisinde elden çıkarılması halinde istisna edilen verginin %75'i, yedi ila on iki yıl içerisinde elden çıkarılması halinde istisna edilen verginin %25'i, vergi ziyası cezası uygulanmaksızın gecikme faizi ile birlikte işverenden tahsil edilir.

Bu şekilde istisna nedeniyle zamanında alınmayan vergilere ilişkin zamanaşımı süresi, hizmet erbabına bedelsiz veya indirimli olarak verilen pay senetlerinin hizmet erbabı tarafından elden çıkarıldığı tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren başlar.

CEVAP 6:

a.

KVK'nun istisnalar başlıklı 5/1-g maddesine göre; kurumların yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimî temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri aşağıdaki şartları taşıyan kurum kazançları;

1) Bu kazançların, doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az % 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,

2) Kazançların elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması,

3) Ana faaliyet konusu, finansal kiralama dahil finansman temini, sigorta hizmetlerinin sunulması veya menkul kıymet yatırımı olan kurumlarda, bu kazançların doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması.

Bu bent uyarınca toplam vergi yükü, yurtdışı iştirak kazançları istisnasının düzenlendiği 5/1-b (b) bendindeki tanıma göre tespit edilecektir.

Vergi yükü hesabına ilişkin olarak KVK Genel tebliğinde şu açıklamalara yer verilmiştir.

“Vergi yükü, yurt dışındaki iştirakin bulunduğu ülkede ilgili dönemde tahakkuk eden ve kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler de dahil olmak üzere, toplam gelir ve kurumlar vergisi benzeri verginin, bu dönemde elde edilen toplam dağıtılabilir kurum kazancı ile tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi toplamına oranlanması suretiyle tespit edilecektir.

Dağıtılabilir kurum kazancının tespitinde, dönem kârından ayrılan karşılıklar ile yedek akçeler, dağıtılabilir kârın bir unsuru olarak kabul edilecektir. İlgili ülke mevzuatı uyarınca ayrılması zorunlu olan yedek akçeler de dağıtılabilir kâr olarak değerlendirilecektir. Diğer taraftan, bulunduğu ülke vergi mevzuatı uyarınca vergiye tabi kazancın tespitinde gider olarak indirimi kabul edilmeyen giderlerin, fiilen yapılmış olup dağıtılması mümkün olmadığından, dağıtılabilir kurum kazancına ilave edilmemesi gerekmektedir.

Yurt dışı iştirak kazançlarına ilişkin vergi yükünün hesabında, fiili yükün dikkate alınması gerekmektedir. Kâr dağıtımı, geçmiş yıl kârlarından veya yedeklerden de yapılabileceği için mükelleflerin, hangi yılın kazancını dağıttıklarına kendilerinin karar vermeleri gerekmektedir. Dolayısıyla, vergi yükü geçmiş yıl karlarının veya yedeklerin ilgili olduğu dönemler itibarıyla ayrı ayrı hesaplanacaktır.

Yurt dışındaki iştirakin kazancı içinde istisna kazanç unsuru bulunması halinde, kazançta istisna uygulandıktan sonra bulunan matrah üzerinden hesaplanan vergi, vergi yükünün tespitinde dikkate alınacaktır. Öte yandan, geçmiş yıl zararlarının mahsubundan sonra hesaplanan bir verginin çıkmaması veya düşük çıkması durumunda, zarar mahsubundan sonraki matraha isabet eden vergi tutarı bulunacak ve bu tutara göre vergi yükünün tespiti yapılacaktır.

...

kâr payı dağıtması durumunda dağıtılan kâr payları üzerinden ayrıca vergi kesintisi yapılması söz konusu ise yapılacak vergi kesintisinin de vergi yükünün hesabında dikkate alınacağı tabiidir. Ayrıca, ilgili ülkede istisna kazançlar üzerinden kesinti suretiyle bir vergi ödenmiş

olması halinde, toplam vergi yükünün hesabında ödenen bu verginin de dikkate alınması gerekmektedir.”

Bu açıklamalar ışığında şirketin yurtdışındaki işyeri aracılığı ile elde ettiği kazancın KVK'nun 5/1-g maddesi çerçevesinde istisna olup olmadığı belirlenmesinde maddede belirtilen şartları taşıyıp taşımadığının tespit edilmesi gerekir.

Maddeye göre kazancın doğduğu ülke kanunları uyarınca %15 oranında aranılacak vergi yükü, ana faaliyet konusunun sigorta hizmetleri olması durumunda Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında, % 30'dur.

Vergi yükü hesaplanırken elde edilen 32.500.000 yabancı para birimi ticari bilanço kazancına 9.500.000 TL kanunen kabul edilmeyen giderler eklenecek 50.000 yabancı para birimi kazanç istisnası düşülecektir. Böylelikle vergi tabi kurum kazancı $(32.500.000 + 9.500.000 - 50.000 =)$ 41.950.000 yabancı para birimi olacaktır. Hesaplanacak kurumlar vergisi ise $(41.950.000 \times 0,25 =)$ 10.487.500 yabancı para olup, bu verginin dağıtılabılır kazanç olan $(32.500.000 - 10.487.500 =)$ 22.012.500 yabancı para birimi ile hesaplanan kurumlar vergisi olan 10.487.500 yabancı para birimi toplamı olan $(22.012.500 + 10.487.500 =)$ 32.500.000 yabancı para birimine oranlaması sonucu vergi yükü $(10.487.500 / 32.500.000 =)$ %32,27 olarak bulunacaktır. Bu oran yukarıda belirtilen % 30 sınırını aştığı için ve elde edilen kazanç yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar Türkiye'ye transfer edildiği için kurumlar vergisinden istisna edilecektir.

b.

KVK'nun 5/1-h maddesi gereğince kurumların yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar kurumlar vergisinden istisnadır.

Aynı kanunun 33. Maddesine göre; yabancı ülkelerde elde edilerek Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlardan mahallinde ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergiler, Türkiye'de bu kazançlar üzerinden tarh olunan kurumlar vergisinden indirilebilir. Yurt dışı kazançlar üzerinden Türkiye'de tarh olunacak vergilere mahsup edilebilecek tutar, hiç bir surette yurt dışında elde edilen kazançlara Kanunun 32 nci maddesinde belirtilen kurumlar vergisi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamaz. Bu sınır dahilinde, ilgili bulunduğu kazancın Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirildiği hesap döneminde tamamen veya kısmen indirilemeyen vergiler, bu dönemi izleyen üçüncü hesap dönemi sonuna kadar indirim konusu yapılabilir.

Yurtdışı müteahhitlik kazanç istisnasına ilişkin 1 Seri Numaralı KVK'da açıklamalarda bulunulmuştur.

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

Teknik hizmetler esas itibarıyla inşaat, onarım ve montaj işleriyle ilgili olarak yürütülen planlama, projelendirme, mimarlık ve mühendislik, etüd, fizibilite, harita tasarımı, metraj, keşif, idari ve teknik şartname ile ihale dosyası hazırlama, ihale değerlendirme, mesleki kontrollük,

inşaat kontrollüğü, tasarım kontrollüğü, işletmeye alma danışmanlığı, proje ve yatırım yönetimi ve benzeri hizmetleri kapsamaktadır.

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

İnşaat, onarım ve montaj işlerinin yurt dışında gerçekleştirilmesi için bir işyeri bulunması gerekirken, bu işlere bağlı teknik hizmetlerin yurt dışında herhangi bir işyeri olmaksızın Türkiye’den gerçekleştirilebilmesi de mümkün olabilmektedir. Proje hazırlanması gibi teknik hizmetler, inşaat ve onarma işinin tamamlayıcı bir unsuru olmasına karşın; kurumların yurt dışında devam eden bir inşaat ve onarma işi olmadığı ya da ayrıca bir işyeri veya daimî temsilci bulundurulmadığı durumlarda, bu faaliyetin ihracat olarak değerlendirilmesi gerekmekte olup yurt dışındaki inşaat işine bağlı olarak Türkiye’de yapılan teknik hizmetlerden sağlanan kazançların bu istisnadan yararlandırılması mümkün bulunmamaktadır. Dolayısıyla, kurumların yurt dışında bir inşaat ve onarım işi varsa, buna bağlı teknik hizmetler ister Türkiye’de isterse yurt dışında yapılsın, elde edilen kazançlar istisnadan yararlanabilecektir. Kurumların yurt dışında yaptıkları bir inşaat ve onarım işinin bulunmaması halinde ise ancak yurt dışında bir işyeri veya daimî temsilci aracılığıyla yaptıkları teknik hizmetlerden elde edilen kazançlar istisnadan yararlanılabilecektir.

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

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

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

Yurt dışında yapılan inşaat işleri ile ilgili olarak Türkiye’deki merkez ile yurt dışındaki işyeri arasında ortaya çıkan ilişkilerde yurt dışındaki işyerine Türkiye’den fatura kesilmek suretiyle yapılan ve o işyerinde maliyet veya gider olarak kabul edilen mal ve hizmet hareketleri ile yurt dışındaki işyeri ile Türkiye’deki merkez arasındaki para hareketlerinin ayrı ayrı hesaplarda izlenmesi ve değerlemenin buna göre yapılması gerekmektedir.

Yurt dışındaki işyerine merkez tarafından fatura düzenlenmek suretiyle ihraç olunan emtia ile yurt dışına yönelik olarak fatura düzenlenmek suretiyle yapılan hizmetlerden doğan dövize

bağlı alacak ve borçların aynen mal veya hizmet ihracından doğan alacak ve borçlarda olduğu gibi değerlemeye tabi tutulacağı ve değerlendirme farklarının vergi matrahının tespitinde dikkate alınacağı tabiidir.

Türkiye’de bulunan merkez ile yurt dışındaki işyeri arasında gerçekleşen diğer para hareketlerinden doğan alacak ve borçların ise gerçek bir alacak ve borç niteliği taşımadığı açıktır. Bu nedenle, söz konusu para hareketlerine dayalı cari hesap bakiyelerinin değerlemesine gerek bulunmamaktadır.

Bu açıklamalar ışığında (Y) A.Ş.’nin Amerika’da bulunan daimî temsilciliği aracılığı teknik hizmet olarak kabul edilen proje çizim hizmetinden elde ettiği kazanç vergi yükü oranına bakılmaksızın, Türkiye’ye transfer şartı olmaksızın, Türkiye’de genel netice hesaplarına intikal ettirilmesine bağlı olarak KVK’nun 5/1-h bendi gereğince Kurumlar Vergisinden istisnadır. (Yurtdışındaki işyeri aracılığı ile elde edilen kazancın Türkiye’ye getirilmemesinden dolayı, KVK 5/1-g’de yer alan istisnadan yararlanması söz konusu değildir Bu yüzden vergi yükü analizi de gerek yoktur.)

Kazanç Türkiye’de vergiden istisna olduğu için, bu kazançla bağlı Türkiye’de vergi ödenmediğinden KVK’nun 33. Maddesi çerçevesinde ABD’de ödenen vergilerin mahsubu söz konusu değildir.

(Y) A.Ş.’nin ABD’de bulunan temsilciliğine gönderdiği ABD doları nedeniyle oluşan alacak gerçek bir borç ve alacak niteliğini taşımadığından, bu para hareketine dayalı cari hesap bakiyesinin değerlemesine gerek bulunmamaktadır.

c.

KVK’nun 5/1-e maddesine göre kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri satışından doğan kazançların %75’lik kısmı Kurumlar Vergisinden istisnadır.

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.

Menkul kıymet ticaretiyle uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.

İstisnaya ilişkin olarak KVK Genel Tebliğinde de aşağıdaki açıklamalarda bulunulmuştur.

İstisna uygulanabilmesi için iştirak hisselerinin satılması ve bu işlemde bir kazanç elde edilerek, satan kurumun malî yapısında bir iyileşmenin olması gerekmektedir. Bu nedenle, söz konusu aktif kalemlerin para karşılığı olmaksızın devir ve temlik, trampası gibi işlemler istisna kapsamına girmemektedir.

Kat karşılığında arsa devrinde olduğu gibi, bir mal veya hakkın başka bir mal veya hak ile değiştirilmesini ifade eden trampa işlemlerinde de söz konusu istisna hükmü uygulanmayacaktır.

Bu tür kıymetlerin mevcut borçlar karşılığında rızaen veya icra yoluyla devredilmesi işlemleri ile kamulaştırma işlemleri ise kurumların finansman olanaklarını artıracığından istisna uygulaması kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

İstisnanın temel amacı, kurumların mali yapılarının güçlendirilmesinin teşviki olduğundan, ekonomik açıdan şirketlere ilave imkân sağlamayan işlemler istisna kapsamı dışında kalacaktır.

Grup şirketlerinin her birinin ayrı tüzel kişilikleri bulunduğundan, her bir şirketin söz konusu istisnadan yararlanabilmesi mümkündür.

Ancak, satış işleminin istisnanın amacına aykırı olarak işletmeye nakit girişi olmaksızın gerçekleştirilmesi halinde istisna uygulanmayacaktır.

Türk Ticaret Kanunu'na göre, gayesi esas itibarıyla başka işletmelere iştiraktan ibaret olan holding şirketlerin (aktiflerinde iştirak amacıyla iktisap edildiği ve elde tutulduğu ispat ve tevsik edilen iştirak hisseleri hariç olmak üzere) iştirak hisselerinin satışından doğan kazançlar için istisna uygulanması söz konusu olmayacaktır.

Bu çerçevede, şirketlerin iktisap ettikleri diğer şirketlere ait hisse senetlerini veya ortaklık paylarını, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği uyarınca "11-Menkul Kıymetler" veya "24-Mali Duran Varlıklar" gruplarındaki hesaplarda izlemeleri gerekmektedir. Kısa vadeli fiyat değişimlerinden yararlanarak kâr elde etmek amacıyla, geçici bir süre elde tutulmak üzere alınan hisse senetleri veya ortaklık payları "11-Menkul Kıymetler" grubundaki hesaplarda izlenmektedir. Holding şirketlerin söz konusu hesapta izlenmesi gereken hisse senetleri veya ortaklık paylarının bulunması halinde, bunların satışından doğan kazançlar, istisnadan yararlandırılmayacaktır. Ancak, holding şirketlerin "24-Mali Duran Varlıklar" grubundaki hesaplarda izlemesi gereken iştirak hisselerinin satışından doğan kazançların ise diğer şartların da sağlanmış olması halinde, sözü edilen istisnadan yararlanabileceği tabiidir.

(Ç) Holding A.Ş. tarafından (M) A.Ş. iştirak hisselerini (Ş) A.Ş.'ne borcuna karşılık olarak, Ş A.Ş.'ne satılması işlemini şu şekilde değerlendirmek gerekir.

KVK'nu 5/1-e maddesinde yer alan iştirak hisselerini 2 yıl elde tutma şartı bu işlemde gerçekleşmiştir. Ayrıca holdingin aktifinde iştirak etme amacıyla bulundurduğu, iştirak hisselerini 24 Mali duran Varlıklar grubunda takip ederek kısa vadeli fiyat değişimlerinden yararlanmak gibi bir amaç taşımayan iştirak hisselerinin satışı KVK Genel Tebliğindeki düzenlemelere de uygundur. Yine iştirak hisselerinin borçlar karşılığında devredilmesi işleminin de istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkündür.

Ancak yukarıda da belirtildiği gibi, istisnanın temel amacı kurumların mali yapısının güçlendirilmesi, iyileştirilmesidir. Satış işleminin istisnanın amacına aykırı olarak işletmeye nakit girişi olmaksızın gerçekleştirilmesi halinde istisna uygulanmaması gerekir. Holding A.Ş.'nin bağlı değerlerinin satılarak sağlanan hasılatın aynı ve başkaca değerler alınması amacıyla kullanılması halinde istisnanın amacı gerçekleşmemiş olacaktır.

Bu bağlamda Holding Şirketin aktifine kayıtlı iştirak hisselerinin, bir başka iştirak şirketi olan (Ş) A.Ş.'ne olan borcu karşılığında (Ş) A.Ş.'ne satılması durumunda; satılan (M) A.Ş.'ne ait

iştirak hisseleri , holdingin iştiraki olan (Ş) A.Ş.'de olacağından ve holding şirket (M) A.Ş. hisselerine dolaylı olarak sahip olmaya devam edeceğinden, iştirak hissesi satış kazancının % 75'nin KVK 5/1-e maddesi gereğince kurumlar vergisinden istisna olması söz konusu olmayacaktır.

CEVAP 7:

a.

17/12/2003 tarihli ve 5024 sayılı Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile; 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesinin değiştirilerek yeniden düzenlenmesi ve aynı Kanuna geçici 25 inci maddenin eklenmesiyle enflasyon düzeltmesi müessesesi/uygulaması 30/12/2003 tarihinden itibaren vergi sistemimizdeki yerini almıştır.

2023 takvim yılı (kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerde 2024 yılında biten özel hesap dönemi) sonu itibarıyla ise, 213 sayılı Kanunun geçici 33 üncü maddesi gereğince, 2023 hesap dönemine ilişkin mali tabloların mezkûr madde ve aynı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrası hükümleri çerçevesinde enflasyon düzeltmesine tabi tutulması gerekmektedir.

VUK'nun Geçici 33. maddesinde, “... 31/12/2023 tarihli mali tablolar, enflasyon düzeltmesi şartlarının oluşup oluşmadığına bakılmaksızın enflasyon düzeltmesine tabi tutulur. Yapılan enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan kâr/zarar farkı geçmiş yıllar kâr/zararı hesabında gösterilir. Bu şekilde tespit edilen geçmiş yıl kârı vergiye tabi tutulmaz, geçmiş yıl zararı zarar olarak kabul edilmez.” Hükmü yer almaktadır.

Konuya ilişkin olarak yayımlanan 555 Seri numaralı VUK tebliğinde de ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır.

Tebliğin 9. Maddesine göre; bilançoda görünen parasal olmayan kıymetlere (parasal olmayan varlıklar ve parasal olmayan kaynaklar) ait değerler, bilanço tarihi itibarıyla bu kıymetlerin satın alma gücünü gösteren değerler olmadığından, bilançonun enflasyonun etkilerinden arındırılmasını teminen parasal olmayan kıymetler enflasyon düzeltmesine tabi tutulur. Nevi itibarıyla iktisadi işletmelere dâhil bulunan kıymetlerden parasal ve parasal olmayan kıymetler bu Tebliğ eki listelerde (EK 1 ve EK 2) yer almaktadır. Söz konusu listelerde öz sermaye kalemlerine yer verilmemekle birlikte, aksine bir hüküm olmaması ve Tebliğde bir belirleme yapılmamış olması şartıyla, bu Tebliğ uygulamasında öz sermaye kalemleri "parasal olmayan kıymet" olarak addolunur.

Tebliğin 16. Maddesine göre; Düzeltme öncesi “Geçmiş Yıllar Kârları”, “Geçmiş Yıllar Zararları” ve “Dönem Net Kârı (Zararı)” hesapları düzeltilmiş bilançoda gösterilmez, bu hesapların bakiyesi Enflasyon Düzeltme Hesabına aktarılmak suretiyle geçmiş yıllar kârları veya zararları hesabıyla ilişkilendirilir. 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun enflasyon düzeltmesine tabi tutulmasından kaynaklanan kâr/zarar farkı, diğer bir ifade ile düzeltme sonrası hesaplanan geçmiş yıl kâr veya zararı düzeltilmiş bilançoda öz kaynaklar içinde, Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları hesabının alt hesabında izlenir. 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun enflasyon düzeltmesine tabi tutulmasından kaynaklanan (düzeltme sonrası tespit edilen) geçmiş yıl kârı vergiye tabi tutulmaz, geçmiş yıl zararı ise zarar olarak kabul edilmez.

Tebliğin 26. Maddesine göre; Enflasyon fark hesapları, parasal olmayan kıymetlerin düzeltme işlemi sonrası değeri ile düzeltme öncesi değeri arasındaki farklarının kaydedildiği tali

hesaplardır ve enflasyon düzeltme hesabı ile karşılıklı olarak çalışırlar. Enflasyon düzeltme hesabı ise, parasal olmayan kıymetlerin düzeltilmesi sonucu oluşan farkların kaydedildiği hesabı ifade eder. Parasal olmayan varlıkların enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucu oluşan farklar bu hesabın alacağına, parasal olmayan kaynakların enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucu oluşan farklar ise borcuna kaydedilir. (698- Enflasyon Düzeltme Hesabı). 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun enflasyon düzeltmesinde, parasal olmayan kalemlerin düzeltilmesinden ortaya çıkan düzeltme farkları ve sıfırlanması gereken özkaynak kalemleri "Enflasyon Düzeltme Hesabı"na aktarılır. "Enflasyon Düzeltme Hesabı"nın kalanı gelir ya da gider unsuru olarak dikkate alınmayıp "Geçmiş Yıllar Kârları Hesabı"na veya "Geçmiş Yıllar Zararları Hesabı"na aktarılarak kapatılır.

Tebliğin 30. Maddesine göre; 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançoya ilişkin yapılan enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan kâr/zarar "Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları" hesaplarında gösterilecektir. Kayıtlarda yer alan eski dönemlerden gelen kâr veya zararlar da mukayyet değerleri üzerinden enflasyon düzeltme hesabına kaydedilmek suretiyle bu hesaba aktarılacaktır. Bu şekilde tespit edilen geçmiş yıl kârı vergiye tabi tutulmayacak, geçmiş yıl zararı ise zarar olarak kabul edilmeyecektir. 2023 hesap dönemi sonuna ait düzeltilmiş bilançoda dönem net kârı/zararı gösterilmeyecek, düzeltme sonrası hesaplanan geçmiş yıl kârı veya zararı bilançoda öz kaynaklar içinde yer alacaktır. 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun düzeltilmesi sonucu oluşan geçmiş yıllar kârları veya zararları, kaydedildiği "Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları" hesabının alt hesabında izlenir.

Tebliğin 41/2 maddesine göre VUK'nun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (5) numaralı bendinde yer alan hükme istinaden, öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farkları, kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilecek ve bu işlemler kâr dağıtımı sayılmayacaktır.

Tebliğin 55. Maddesinde ise; 2023 yılı hesap dönemine ait bilançonun düzeltilmesi sonucu oluşan geçmiş yıllar kârları hesabında takip edilen; 2023 yılı enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan geçmiş yıl kârının herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi durumunda, nakledilen veya çekilen tutar bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin bu dönemde gelir veya kurumlar vergisine tabi tutulacağı belirtilmiştir. Ayrıca işletmeden çekilen değerler, elde edenlerin hukuki statüsüne göre kâr payı stopajına tabi tutulacak ve kâr paylarının vergilendirilmesine ilişkin hükümler doğrultusunda vergilendirilecektir.

2023 yılı hesap dönemine ait bilançonun düzeltilmesi sonucu oluşan geçmiş yıl kârının kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilmesi mümkün olup, bu işlem kâr dağıtımı sayılmayacaktır.

2023 yılı hesap dönemine ait bilançonun düzeltilmesi sonucu oluşan 2023 yılı geçmiş yıllar kârları hesabında takip edilen; düzeltme öncesi geçmiş yıl ve/veya carî dönem ticari kârının, 1/1/2024 tarihinden sonra kâr dağıtımına konu edilmesi durumunda, dağıtılan tutar gelir ve kurumlar vergisine tabi tutulmayacak, elde edenlerin hukuki statüsüne göre kâr payı stopajına tabi tutulacak ve kâr paylarının vergilendirilmesine ilişkin hükümler doğrultusunda vergilendirilecektir.

Bu açıklamalar ışığında; 2.800.000 TL olarak gerçekleşen kâr dağıtımının (2.800.000-1.600.000 =) 1.200.000 TL'lık kısmı, 2023 yılı enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan geçmiş

yıl kârının işletmeden çekilmesinden kaynaklandığından, çekilen bu tutar bu işlemlerin yapıldığı dönem ile ilişkilendirilmeksizin bu dönemde kurumlar vergisine tabi tutulacaktır. Düzeltme öncesi geçmiş yıl kârlarının ve 2023 yılı kârının (1.000.000+600.000=1.600.000 TL) 1.1.2024'den sonra dağıtılması halinde dağıtılan tutar kurumlar vergisine tabi tutulmayacaktır. Ayrıca 1.200.000 TL'lik kâr dağıtımı, 1.600.000 TL önceki yıl karlarından ve 2023 yılı karından kaynaklanan kârlardan gerçekleşen kâr dağıtımı ile birlikte; GVK'nun 94/6-bii bendine göre kâr payı stopajı ve ortaklar açısından kâr paylarının vergilendirilmesine ilişkin hükümler doğrultusunda vergilendirilecektir.

GVK 94/6-bii maddesine göre (U) gerçek kişisine dağıtılan kâr üzerinden %10 stopaj yapılacaktır ve GVK madde 22 hükmü ile aynı kanununun 86/1-c maddesi de dikkate alınacaktır.

GVK'nun 22. Maddesinde de tam mükellef kurumlardan elde edilen, 75. maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarının yarısı gelir vergisinden müstesnadır. İstisna edilen tutar üzerinden 94. madde uyarınca tevkifat yapılır ve tevkif edilen verginin tamamı, kâr payının yıllık beyanname ile beyan edilmesi durumunda yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilir. GVK'nun 86. Maddesinde vergiye tabi gelir toplamı 103. Maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmaması koşuluyla Türkiye'de tevkifata tabi tutulmuş olan menkul sermaye iratları için yıllık beyanname verilmeyecektir.

(A) A.Ş.'ne dağıtılan kâr payı GVK 94/6-ii'ye göre stopaja tabi olmayıp, (A) A.Ş.'ne dağıtılan kâr payı şartların oluşması halinde KVK'nun 5/1-a maddesindeki iştirak kazancı istisnasından faydalanacaktır.

Şirketin 2023 yılı hesap dönemine ait bilançosunun düzeltilmesinden kaynaklanan kalan 600.000 TL geçmiş yıl karının (3.400.000-2.800.000=) sermayeye ilave edilmesi kar dağıtımı sayılmayacak, herhangi bir vergileme olmayacaktır.

b.

Enflasyon düzeltmesine ilişkin yukarıda belirtilen özet düzenlemeler bu şık için de geçerlidir.

555. Seri numaralı tebliğin 53. Maddesine göre VUK'nun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (1) numaralı bendi hükmü uyarınca, enflasyon düzeltmesine tâbi tutulan parasal olmayan kıymetlerin elden çıkarılması halinde, bunlara ilişkin enflasyon düzeltme farkları maliyet olarak dikkate alınacaktır.

Ancak, düzeltme işlemine tabi tutulmuş olan 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançoda yer alan parasal olmayan kıymetlerden amortismanına tabi olmayan kıymetlerin, düzeltilmiş değerlerinin altında bir bedelle satılması halinde, düzeltme sonrası değerle, düzeltme öncesi değer arasındaki farka isabet eden zarar, gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınmayacaktır.

Enflasyon düzeltmesine ilişkin 165 Seri Numaralı VUK Sirkülerinin 11. Maddesinde; düzeltilmiş değerle düzeltme öncesi değer arasındaki farka isabet eden ve gider olarak kabul edilmeyecek zarar tutarının;

- Satış bedelinin 2023 hesap dönemi sonuna ait düzeltme öncesi değerden düşük olması halinde, düzeltme öncesi değerle düzeltilmiş değer arasındaki tutarın tamamı,

- Satış bedelinin 2023 hesap dönemi sonuna ait düzeltme öncesi değer üstünde ancak 2023 hesap dönemi sonuna ait düzeltilmiş değer altında olması halinde ise satış bedeli ile düzeltilmiş değer arasındaki tutar,

olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Ayrıca VUK'nun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (5) numaralı bendinde ise; "... Enflasyon düzeltmesine tâbi tutulan değerlerin elden çıkarılması halinde, bunlara ilişkin enflasyon düzeltme farkları maliyet addolunur..." hükmü yer almaktadır.

Bu çerçevede, 1/1/2024 tarihinden itibaren yapılacak işlemlerde anılan maddenin uygulanması ve kazancın tespitinde en son düzeltilmiş değerlerin maliyet olarak kabul edilmesi; dolayısıyla enflasyon düzeltmesi yapılmış amortisman tabi olmayan iktisadi kıymetin elden çıkarılması halinde, bu işlem neticesinde oluşan kârın/zararın, bu işlemden önce yapılmış en son düzeltme işlemi baz alınarak belirlenmesi, amortisman tabi olmayan kıymetlerin düzeltilmiş değerinin altında bir bedelle satılması halinde, 2023 hesap dönemi sonu itibarıyla düzeltilmiş değerinin altında kalan kısmının zarar olarak kabul edilmemesi ve 2024 hesap döneminden itibaren yapılan enflasyon düzeltmesi işlemleri çerçevesinde oluşan maliyet artışı nedeniyle bir satış zararı doğması halinde ise bu zararın tamamının mali zarar olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

Bu açıklamalar ışığında, söz konusu arsa 175.000 TL'ye satıldığı için $(352.748-175.000=)$ 177.748 TL zararın; enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan 152.748 TL'si kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.

Kanunen kabul edilmeyen gider hesabı şu şekilde yapılmıştır:

Satış bedeli (175.000 TL) 2023 hesap dönemine ait enflasyon öncesi düzeltme tutarının (200.000 TL) altında olduğu için düzeltme öncesi değerle (200.000 TL) düzeltilmiş değer (352.748-200.000=) 152.748 TL kanunen kabul edilmeyecek tutar olacaktır.