

2019/1. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı  
**Gelir Üzerinden Alınan Vergiler (1. Oturum)**  
4 Mayıs 2019 Cumartesi – 16.00 (Sınav Süresi 2 Saat)

**GENEL AÇIKLAMA**

(Soruları çözmeye başلامadan önce mutlaka okuyunuz.)

\*Bu oturumda sorulan bütün sorularda, soruda aksi belirtilmemişce cevaplarda konu sadece gelir (stopaj dahil) ve kurumlar vergisi (stopaj dahil) çerçevesinde dikkate alınacak, geçici vergi ve diğer vergilere (KDV, ÖTV, Damga vergisi vb.) ilişkin değerlendirme yapılmayacaktır.

\*Cevaplarda ileri sürülen hususlara ilişkin dayanaklara yer verilmeli ve açıklamalar net olmalıdır.

**SORULAR**

**SORU 1)** Prof. Dr. OSMAN ÇELİK, başarılı bir genel cerrah olup Ankara'da özel muayenehanesi bulunmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu hükümleri çerçevesinde tam mükellef olan Prof. Dr. OSMAN ÇELİK'in 2018 yılında elde ettiği kazanç ve iratlara ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

1- Prof. Dr. OSMAN ÇELİK, kendi adına açtığı muayenehanesinde kabul ettiği hastaları dolayısıyla 2018 yılında 120.000 TL serbest meslek kazancı elde etmiştir. Bu kazancı dolayısıyla 2018 yılı geçici vergi dönemlerine ilişkin olarak toplam 18.000 TL geçici vergi ödemistiştir.

2- Prof. Dr. OSMAN ÇELİK, zaman zaman herhangi bir ücret almadan yakın akrabalarının ve maddi durumu yeterli olmayan hastaların ameliyatlarını ücretsiz olarak yapmaktadır. Bu kapsamında 2018 yılı içerisinde bedelsiz olarak yaptığı ve serbest meslek kazancının tespitinde dikkate almadığı ameliyatların Türk Tabipler Birliği tarafından belirlenen Ameliyat Ücret Tarifesine göre emsal bedeli 48.000 TL'dir.

3- Prof. Dr. OSMAN ÇELİK yapacağı ameliyatlarda tıbbi kötü uygulama sebebi ile hastalarına vermesi olası zararlar nedeniyle ödemek durumunda kalabileceği tazminatların karşılanması amacıyla zorunlu mesleki malî sorumluluk sigortası yaptırmış olup, bu kapsamında 2018 yılı için ödediği prim tutarı olan 5.000 TL'nin tamamını serbest meslek kazanç defterinde gider olarak indirim konusu yapmıştır.

4- Prof. Dr. OSMAN ÇELİK hobi olarak evinin kapalı garajında akvaryum balığı yetiştirmeliği ile uğraşmakta ve ürettiği akvaryum balıklarını belirli bir süre yetiştirdikten sonra bu işin ticareti ile uğraşan PET Anonim Şirketine toptan satmaktadır. Bu faaliyetinden 2018 yılı içinde giderler düşüldükten sonra net 18.000 TL kazanç elde etmiştir.

5- Prof. Dr. OSMAN ÇELİK'in 2015 yılında vefat eden annesi, ölümeden önce düzenlediği vasiyetnameyle malvarlığının bir kısmını, Türkiye'de eğitim alanında faaliyet gösteren bir vakfa, oğlu Prof. Dr. OSMAN ÇELİK'e her ay 4.000 TL ödenmek şartıyla bağışlamış olup, söz konusu vasiyetname uyarınca Vakıf tarafından Prof. Dr. OSMAN ÇELİK'e 2018 yılı içerisinde aylık brüt 4.000 TL üzerinden yıllık brüt 48.000 TL ödeme yapılmıştır.

6- Prof. Dr. OSMAN ÇELİK, sahip olduğu bir gayrimenkülü 01/01/2017 tarihinde yıllık 12.000 TL bedel üzerinden 2 yiliğine mesken olarak kiraya vermiştir. Yapılan kira kontratı çerçevesinde, kira tutarının 6.000 TL'lik kısmı 2017 yılında, kalan 18.000 TL'lik kısmı ise 2018 yılında tahsil edilmiştir.

Prof. Dr. OSMAN ÇELİK gayrimenkul sermaye iradının safi tutarının tespitinde 2017 yılında gerçek gider, 2018 yılında ise götürü gider usulünü seçmiştir. Kiraya verilen gayrimenkule ilişkin 2017 yılında fiilen yapılan ve iradın safi tutarının tespitinde dikkate alınan gerçek giderler toplamı 5.000 TL'dir.

7- Prof. Dr. OSMAN ÇELİK'in ünlü bir yazar olan babası 2018 yılında vefat etmiş ve sağlığında yazdığı ve henüz yayınlanmamış bir kitabı tek mirasçısı olan oğlu Prof. Dr. OSMAN ÇELİK'e kalmıştır. Prof. Dr. OSMAN ÇELİK, bu kitabın basım, dağıtım ve satışına ilişkin tüm haklarını 2018 yılı içinde Almanya bulunan bir yayinevine Brüt 10.000 Euro karşılığı 60.000 TL bedelle satmıştır. Alman yayinevi ödemede bulunurken Alman Vergi Mevzuatı çerçevesinde 1.500 Euro karşılığı 9.000 TL gelir vergisi stopajı yapmıştır.

8- Prof. Dr. OSMAN ÇELİK, 27/09/2016 tarihinde tam mükellef (B) Anonim Şirketinin her birinin itibarı bedeli 1,00 TL olan hisse senetlerinden 100.000 adedini 500.000 TL ödemek suretiyle eski hissedar Ahmet KARA'dan satın almıştır.

(B) Anonim Şirketi 17/03/2018 tarihinde sermayesini %50 oranında artırmıştır. Arttırılan bu sermayenin yarısı kar yedeklerin diğer yarısı ise sermaye yedeklerinin eklenmesinden karşılanmıştır. Sermaye artırımı dolayısıyla Prof. Dr. OSMAN ÇELİK'e 50.000 adet bedelsiz hisse senedi vermiştir.

Prof. Dr. OSMAN ÇELİK, sahibi bulunduğu (B) Anonim Şirketine ait hisse senetlerinin tamlarını 24/11/2018 tarihinde Ebru MAVİ'ye 1.050.000 TL bedelle satmıştır.

9- Ankara Büyükşehir Belediye Başkanlığı, Prof. Dr. OSMAN ÇELİK'e 20/03/2015 tarihinde vefat eden annesinden veraset yoluyla intikal eden ve vergi değeri 2.000.000 TL olan 5.000 m<sup>2</sup>'lik arsa için park yapmak amacıyla 14/03/2018 tarihinde 3.200.000 TL bedel karşılığında kamulaştırma kararı almıştır.

Prof. Dr. OSMAN ÇELİK, kamulaştırma bedelinin düşük olduğu gerekçesiyle artırılması yönünde büyükşehir belediyesi aleyhine dava açmıştır. Mahkeme süreci devam ederken Prof. Dr. OSMAN ÇELİK ile adı geçen belediye arasında yapılan görüşmeler sonucunda 19/06/2018 tarihinde anlaşmaya varılmıştır.

Bu anlaşma neticesinde, Prof. Dr. OSMAN ÇELİK kamulaştırma bedeline karşı büyükşehir belediyesi aleyhine açmış olduğu davadan vazgeçmiş, büyükşehir belediyesi ise Prof. Dr. OSMAN ÇELİK'e 29/06/2018 tarihinde; anlaşılan kamulaştırma bedeli 5.000.000 TL'nin yanı sıra ödemenin geciktiği süreyi de dikkate alarak 400.000 TL gecikme faizi olmak üzere toplam 5.400.000 TL ödemede bulunmuş ve aynı tarihte gayrimenkul tapuda Ankara Büyükşehir Belediye Başkanlığı adına tescil edilmiştir.

10. Prof. Dr. OSMAN ÇELİK, aynı zamanda medikal ürün ticareti ile uğraşan Mavi Adı Komandit Şirketi'nin %10 hisseli komanditer ortağıdır. Mavi Adı Komandit Şirketi 2018 takvim yılı faaliyetleri sonucunda 15.000 TL kazanç elde etmiş, Prof. Dr. OSMAN ÇELİK'in hissesine bu kazancın %10 nispetinde 1.500 TL isabet etmiştir.

11- Prof. Dr. OSMAN ÇELİK'in yazılık dağ evinin bulunduğu bölgede, maden arama ve çıkarma faaliyetlerinde bulunan Pırlanta Maden Anonim Şirketi'nce yapılan kontrollü patlatmalar sırasında oluşan toprak kayması sonucunda, OSMAN ÇELİK'e ait yazılık dağ evinde ve bahçesinde hasar meydana gelmiş, bilirkişi tarafından yapılan inceleme ve tarafların anlaşması neticesinde belirlenen 120.000 TL Pırlanta Maden Anonim Şirketi'nce zarar-zıyan bedeli olarak OSMAN ÇELİK'e 07/11/2018 tarihinde ödenmiştir.

12- Prof. Dr. OSMAN ÇELİK, tam mükellef kurum olan (L) AŞ'nin ortağı olup, Şirket Yönetim Kurulu 2018 hesap dönemi üçüncü geçici vergi dönemi sonu itibarıyle elde edilen kazancının ortaklarına kâr payı avansı olarak dağıtımasına karar vermiş, bu karara istinaden Şirket, Prof. Dr. OSMAN ÇELİK'in banka hesabına 08/10/2018 tarihinde net 102.000 TL yatırmıştır. (L) AŞ, Prof. Dr. OSMAN ÇELİK'e dağıttığı avans kâr payı üzerinden yaptığı 18.000 TL gelir vergisi stopajını Ekim/2018 dönemine ilişkin muhtasar beyannamesinde beyan ederek ödemistiştir.

13- Prof. Dr. OSMAN ÇELİK ortağı olduğu ve kanuni merkezi İngiltere'de bulunan (F) Şirketinden 10/06/2018 tarihinde 20.000 İngiliz sterlini karşılığı 140.000 TL brüt kâr payı elde etmiştir. Kar dağıtımında sırasında İngiltere vergi mevzuatı çerçevesinde %20 oranında, 28.000 TL karşılığı 4.000 İngiliz sterlini gelir vergisi stopajı yapılmıştır.

14- Prof. Dr. OSMAN ÇELİK, Kırşehir'de sahibi bulunduğu bir tarlayı gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçi Serkan KILIÇ'a tüm sorumluluk ve giderler ona ait olmak üzere hasat edilecek mahsulün %25'i karşılığında 01/06/2017 tarihinde 1 yılına kiraya vermiştir.

Bahse konu tarlaдан 1.000 ton buğday çıkmış ve çıkan buğdayın Prof. Dr. OSMAN ÇELİK'e isabet eden kısmı olan 250 ton buğday 15/07/2018 tarihinde kendisine teslim edilmiştir. Prof. Dr. OSMAN ÇELİK teslim aldığı buğdayı, gelecek aylarda fiyatının artacağı beklenisiyle satmamış ve söz konusu buğdayı bu beklenisini karşılayacak şekilde 25/12/2018 tarihinde 1 ton=800 TL bedel üzerinden toplam 200.000 TL'ye satmıştır.

Buğdayın Toprak Mahsulleri Ofisince tespit ve ilan olunan emsal bedeli;

Anlaşma günü olan 01/06/2017 tarihinde; 1 ton = 450 TL,

Teslim günü olan 15/07/2018 tarihinde; 1 ton = 600 TL,

Satış günü olan 25/12/2018 tarihinde; 1 ton = 800 TL'dir.

15- Prof. Dr. OSMAN ÇELİK, Türkiye Cumhuriyeti tarafından dış borçlanma aracı olarak 18/03/2010 tarihinde ihraç olunan, 30/03/2021 itfa tarihli Eurobondlardan bir kısmını 15/03/2015 tarihinde 200.000 ABD Dolar (1 ABD Doları=2,615 TL) bedelle satın almıştır.

Prof. Dr. OSMAN ÇELİK'e sahip olduğu bu Eurobondlar nedeniyle 16/06/2018 tarihinde 5.000 ABD Doları (1 ABD Doları=3,9039 TL) tutarında kupon faiz ödemesi yapılmış, mükellef bahse konu Eurobondların tamamını 20.09.2018 tarihinde 202.000 ABD Dolarına (1 ABD Doları=4,7488 TL) satmıştır.

16- Prof. Dr. OSMAN ÇELİK, (Z) Bankası AŞ nezdinde 05/02/2018 tarihinde; Yıllık %2 faiz oranı ile 2.000 gr (1 Gram Altın =161,50 TL) 6 ay vadeli altın mevduat hesabı açmış, vade tarihi olan 06/08/2018 tarihinde 2.000 gr altının yanı sıra altın cinsinden 20 gram faiz geliri elde etmiştir. Bahse konu hesabındaki 2.020 gram altının tamamını aynı tarihte bozdurarak (1 Gram Altın =199,50 TL) Türk Lirasına çevirmiştir.

17- Prof. Dr. OSMAN ÇELİK, emlakçı bir dostunun tavsiyesi ile yakın zamanda o bölgede emsal artışı olacağı ve bu nedenle değerleneceğini beklediği bir arsayı 02/03/2015 tarihinde 350.000 TL bedelle satın almış, ancak bu beklenisinin gerçekleşmemesi ve acil nakit ihtiyacının doğması üzerine bahse konu arsayı 12/06/2018 tarihinde 230.000 TL'ye satmak durumunda kalmıştır.

## DİĞER VERİLER;

### a) 2018 gelirleri için uygulanacak bazı istisna ve beyan sınırları tutarları şöyledir.

Mesken Kira Hasılat İstisnası	4.400 TL
Değer artış kazançlarına ilişkin istisna	12.000 TL
Arzı kazançlara ilişkin istisna	27.000 TL
Tevkifat ve istisnaya konu olmayan menkul ve g.menkul sermaye iratlarına ilişkin beyanname verme sınırı	1.800 TL
Tevkifata tabi ücret, menkul ve g.menkul sermaye iratlarına ilişkin beyanname verme sınırı	34.000 TL



**b) Soruların çözümünde ihtiyaç duyulması halinde kullanılacak Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksleri (YI-ÜFE)**

YIL	OCAK	SUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK
2018	319,60	328,17	333,21	341,88	354,85	365,60	372,06	396,62	439,78	443,78	432,55	422,94
2017	284,99	288,59	291,58	293,79	295,31	295,52	297,65	300,18	300,9	306,04	312,21	316,48
2016	250,67	250,16	251,17	252,47	256,21	257,27	257,81	258,01	258,77	260,94	266,16	274,09
2015	236,61	239,	241,97	245,42	248,15	248,78	247,99	250,43	254,25	253,74	250,13	249,31

**c) 2018 yılı gelirlerine uygulanacak Gelir Vergisi vergi tarifesi aşağıdaki gibidir:**

14.800 TL'ye kadar	%15
34.000 TL'nin 14.800 TL'si için 2.220 TL, fazlası	%20
80.000 TL'nin 34.000 TL'si için 6.060 TL, (Ücret gelirlerinde 120.000 TL'nin 34.000 TL'si için 6.060 TL,), fazlası	%27
80.000 TL'den fazlasının 80.000 TL'si için 18.480 TL, (Ücret gelirlerinde 120.000 TL'den fazlasının 120.000 TL'si için 29.280 TL), fazlası	%35

4- Gelir Vergisi Kanunu'nun 54. Maddesinde akvaryum balığı üretimi ile ilgili olarak herhangi bir işletme büyülüüğü ölçüsü belirlenmemiştir.

**İSTENİLEN: (TOPLAM 40 PUAN)**

a) Prof. Dr. OSMAN ÇELİK'in 2018 yılında gerçekleştirdiği faaliyet, yatırım ve işlemleri nedeniyle elde ettiği kazanç ve iratlari, Gelir Vergisi Kanunu ve ilgili mevzuat uyarınca değerlendirip hangi tür gelir ya da kazanç kapsamına gireceğini, gelir vergisi hesaplanmasıında dikkate alınıp alınmayacağı, gelir vergisi beyannamesine dahil edilip edilmeyeceğini ile bu kazanç ve iratlardan kesilen vergilerin mahsup durumunu dayanakları ile belirtiniz.

(1. Şıkkı 1 Puan; 6, 8, 14 ve 15. Şıkkı 3'er Puan; diğer şıkkıların her biri ise 2 Puan değerindedir.)

b) Mükellefin yıllık gelir beyannamesini düzenleyiniz ve ödeyeceği gelir vergisini hesaplayınız. (3 PUAN)

**SORU 2)** Aşağıda yer verilen kavramları Gelir Vergisi Kanunu hükümleri çerçevesinde açıklayınız.  
**(TOPLAM 10 PUAN)**

a) Tarhiyatın muhatabı (3 PUAN)

b) Vergilendirme Dönemi (4 PUAN)

c) Yurt dışına hizmet veren işletmelerde istihdam Edilen Personelde Vergi indirimi (3 PUAN)

**BAŞARILAR DİLERİZ.**



2019/1. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı  
**Gelir Üzerinden Alınan Vergiler (1. Oturum)**  
4 Mayıs 2019 Cumartesi – 16.00 (**Sınav Süresi 2 Saat**)

**CEVAP 1)**

**1-** Prof. Dr. OSMAN ÇELİK'in, kendi adına açtığı muayenehanesinde kabul ettiği hastaları dolayısıyla 2018 yılında elde ettiği 120.000 TL tutarındaki serbest meslek kazancı için her hal ve takdirde yıllık beyanname vermek zorundadır. Bu kazancı dolayısıyla 2018 yılı geçici vergi dönemlerine ilişkin olarak ödemmiş olduğu toplam 18.000 TL geçici vergiyi de vereceği beyannamede hesaplanan gelir vergisinden mahsup edebilecektir. (**1 PUAN**)

**2-** Gelir Vergisi Kanunu'nun 65inci maddesinde;

"Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır. Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmalıdır."

67 nci maddesinin birinci fıkrasında ise; "Serbest meslek kazancı bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan farktır." hükümleri yer almaktadır.

Bu hükümler çerçevesinde serbest meslek kazancının tespitinde tahsil esası geçerli olduğundan, Prof. Dr. OSMAN ÇELİK'in, zaman zaman yakın akrabaları ve maddi durumu yeterli olmayan hastalar için ücretsiz olarak verdiği ameliyat hizmeti dolayısıyla nakden veya aynen tahsil edilen bir tutar söz konusu olmadığından elde edilen bir serbest meslek kazancından söz edilemeyecektir. Serbest meslek kazancının tespitinde GVK'nun 41. Maddesinde ticari kazançlar için getirilen transfer fiyatlandırması veya gayrimenkul sermaye iratları için öngörülen emsal bedel uygulamaları serbest meslek kazançları için geçerli değildir.

Ameliyatların Türk Tabipler Birliği tarafından belirlenen Ameliyat Ücret Tarifesine göre belirlenen emsal bedeli 48.000 TL olması da tahsilat olmadığı sürece Gelir Vergisi açısından bir önem taşımamaktadır. (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 10.01.2019 Tarih ve 62030549-120[65-2017/198]-29406 sayılı muktezası) (**2 PUAN**)

Düzen taraftan KDV Kanunun 27 nci maddesinin 1inci fıkrasında bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrahın mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücreti olacağı; 3 üncü fıkrasında emsal bedeli ve emsal ücretin Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit olunacağı; 5inci fıkrasında ise serbest meslek faaliyetleri için ilgili meslek teşekkülerince tespit edilmiş bir tarife varsa, hizmet bedelinin bu tarifede gösterilen ücretten düşük olamayacağı belirtildiğinden emsal bedel sadece KDV açısından önem arz etmektedir.(EK BİLGİ)

**3-** 30.01.2010 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 5947 sayılı Üniversite ve Sağlık Personelinin Tam Gün Çalışmasına ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 8inci maddesi ile 1219 sayılı Kanuna eklenen Ek 12 nci maddede, özel sağlık kurum ve kuruluşlarında çalışan veya mesleklerini serbest olarak icra eden tabip, diş tabibi ve tipta uzmanlık mevzuatına göre uzman olanlar, tıbbi kötü uygulama sebebi ile kişilere verebilecekleri zararlar ile bu sebeple kendilerine yapılacak rücuları karşılamak üzere mesleki malî sorumluluk sigortası yaptırırmak zorunda olduğu, zorunlu mesleki malî sorumluluk sigortasının, mesleklerini serbest olarak icra edenlerin kendileri tarafından yaptırılacağı hükmü altına alınmıştır.

Buna göre, 1219 sayılı Kanuna 5947 sayılı Kanunla eklenen Ek 12 nci madde uyarınca dış hekimliği mesleğinizi serbest olarak icra ederken, Prof. Dr. OSMAN ÇELİK'in yapacağı ameliyatlarda tıbbi kötü uygulama sebebi ile hastalarına verilebilecek zararlar ile bu sebeple kendisine yapılacak rüçuların karşılanması amacıyla yaptırılması gerekli olan mesleki malî sorumluluk sigortasına ilişkin kanuni zorunluluk kapsamında ödenen 5.000 TL prim tutarının tamamını serbest meslek kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun 68. Maddesine göre gider olarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır. (Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.02.2016 Tarih ve 50426076-120[68-2015/20-591]-42 sayılı muktezası) **(2 PUAN)**

**4-** Gelir Vergisi Kanunu'nun 52 nci maddesinde, "Zirai faaliyetten doğan kazanç zirai kazançtır. Zirai faaliyet; arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirmeye ve ıslah yollarıyla veya hukuki doğrudan doğruya tabiattan istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini, avlanması, avcılarları ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalananmasını ifade eder.

Yukarıda yazılı faaliyetlerin içinde yapıldığı işletmelere zirai işletme bu işletmeleri işleten gerçek kişilere (Adı şirketler dahil), vergiye tabi olsun veya olmasınlar, çiftçi ve bu faaliyetler neticesinde istihsal olunan maddelere de mahsul denir." hükmü yer almaktadır.

Kanunun 53 üncü maddesinde, çiftçilerin elde ettikleri zirai kazançların, bu Kanunun 94 üncü maddesine göre hasılatları üzerinden tevkifat yapmak suretiyle vergilendirileceği, 54 üncü maddede yazılı işletme büyülüğu ölçülerini aşan çiftçiler ile bir birböre veya bu mahiyetteki bir motorlu araca veya on yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olan çiftçilerin kazançlarının gerçek usulde (zirai işletme hesabı veya diledikleri takdirde bilanço esasına göre) tespit olunarak vergilendirileceği, kazançları gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin bu kazançları için beyanname vermeyecekleri huküm altına alınmıştır.

Bu çerçevede, anılan Kanunun 54'üncü maddesinde, zirai kazancın gerçek usulde tespiti bakımından bir takvim yılı içinde dikkate alınacak işletme büyülüğu ölçülerini belirlenmiş olup, söz konusu maddede, akvaryum balığı üretimi ile ilgili olarak herhangi bir işletme büyülüğu ölçüsü belirlenmemiştir.

Yine aynı Kanunun 94'üncü maddesinde, kimlerin vergi tevkifatı yapmakla yükümlü oldukları sayılmış, (11) numaralı bende de, çiftçilerden satın alınan zirai ürünlerin alış bedeli üzerinden bu çiftçilerin gelir vergilerine mahsus tevkifat yapılabileceği hukme bağlanmıştır. Söz konusu tevkifat oranları Bakanlar Kurulunun 12/01/2009 tarih ve 2009/14592 sayılı Kararı ile 01/01/2009 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere hayvanlar ve bunların ürünleri ile kara ve su avcılığı ürünler için %2, diğer zirai ürünler için ise %4, ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınan hayvan ve hayvansal ürünlerde % 1, diğer zirai ürünlerde ise % 2 olarak belirlenmiştir.

Bu huküm ve açıklamalara göre, akvaryum balığı üretimi faaliyetinin zirai faaliyet olarak değerlendirilmesi; söz konusu faaliyet ile ilgili işletme büyülüğu ölçüsü belirlenmemiş olduğundan, bu faaliyet nedeniyle elde edilen kazançların Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesi uyarınca tevkifat yapmak suretiyle vergilendirilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan Gelir Vergisi Kanunu'nun 86/1-a maddesinde gerçek usulde vergilendirilmeyen ziraî kazançlar yıllık beyanname verilmeyeceği, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirlerin beyannameye dahil edilmeyeceği hukmü yer aldığından OSMAN ÇELİK akvaryum balığı yetiştiriciliğinden elde ettiği 18.000 TL kazancı yıllık beyannamesine dahil etmeyecektir. **(2 PUAN)** (Afyon Defterdarlığı'nın 07.05.2015 Tarih ve 63611781-120[53-2014/3]-15 sayılı muktezası)

5- Gelir Vergisi Kanunu'nun **Gayrimenkul Sermaye İradının Tarifi** başlıklı 70'inci maddesinin son fıkrasında “**Vakfnın gelirinden hizmet karşılığı olmayarak alınan hisseler ile zirai faaliyete bilfiil iştirak etmeksizin sadece ürününden pay alan arazi sahiplerinin gelirleri bu kanunun uygulanmasında gayrimenkul sermaye iradı addolunur.**” hükmüne yer verilmiştir.

Öte yandan vakıfname gereği, vakıf tarafından hizmet karşılığı olmaksızın, mütevelliilere veya vakfedenin evladı ve evladının evlatlarına hisseleri oranında ödenecek tutarlar gayrimenkul sermaye iradı olarak değerlendirilecek olup, bunların vakıf tarafından nakden veya hesaben ödenmesi sırasında Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin 5/(a) bendine göre gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Bu huküm çerçevesinde annesinin vasiyetnamesi uyarınca Vakıf tarafından OSMAN ÇELİK'e 2018 yılı yılında yapılan brüt 48.000 TL tutarındaki ödeme, Gelir Vergisi Kanunu'nun 86/1-c bendinde belirlenen beyan sınırını aşından gayrimenkul sermaye iradı olarak beyana konu edilecektir. Beyan sırasında mükellef %15 götürü gider indiriminden yararlanabilecektir. **(2 PUAN)**

Elde edilen toplam gayrisafı hasılat	48.000 TL
Götürü gider tutarı (48.000 % 15)	7.200 TL
Gayrimenkul sermaye iradının safi tutarı	40.800 TL
Mahsup Edilecek Stopaj	9.600 TL

6- OSMAN ÇELİK'in kiraya vermiş olduğu gayrimenkul dolayısıyla elde ettiği kira geliri, gayrimenkul sermaye iradı olarak gelir vergisine tabi olacaktır. Diğer taraftan G.V.K.'nun 72. maddesi hükmü uyarınca gayrimenkul sermaye iratlarında gayrisafı hasılat, mal ve hakların kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde o yıla veya geçmiş yıllara ait olarak nakten veya aynen tahsil edilen kira bedellerinin tutarıdır. Bu nedenle OSMAN ÇELİK tarafından 2017 yılına ait olmakla birlikte 2018 yılında tahsil edilen 6.000 TL ile 2018 yılına ait kira bedeli toplamı olan 18.000 TL, 2018 yılında elde edilen gayrimenkul sermaye iradının gayrisafı tutarıdır.

Götürü gideri yöntemini seçen mükellefler iki yıl geçmedikçe gerçek gider yöntemine dönemez. Gerçek gider yönteminden yararlanan mükellefler ise istedikleri zaman götürü gider yönteminden faydalananma hakkına sahiplerdir. Dolayısıyla, 2017 yılında gerçek gider yöntemini seçen OSMAN ÇELİK, 2018 yılında safi irat tutarının tespitinde götürü gider usulünü tercih edip, G.V.K.'nun 74. maddesi hükmü uyarınca 2018 yılında elde ettiği gayrisafı hasılatın %15'ini götürü gider olarak dikkate alınabilecektir.

Ancak 2018 yılında elde edilen hasılatın 6.000 TL tutarındaki kısmı, gerçek gider usulünün uygulandığı 2017 yılına ait hasılat olması nedeniyle götürü gider tutarının tespitinde dikkate alınması mümkün değildir. Çünkü bu hasılatın elde edilmesi için katlanılan gerçek giderlerin tamamı olan 5.000 TL, zaten 2017 yılı safi irat tutarının tespitinde gider olarak dikkate alınmıştır.

Düzenleme taraftan OSMAN ÇELİK, Serbest Meslek Kazancı için yıllık beyanname vermek zorunda olduğundan elde ettiği mesken kira hasılatından 4.400 TL'lik istisnayı da düşemeyecektir.

Bu durumda 2018 yılında elde edilen gayrimenkul sermaye iradının safi tutarı şu şekilde olacaktır. **(3 PUAN)**

Elde edilen toplam gayrisafı hasılat	18.000 TL
Üzerinden götürü gider hesaplanacak hasılat tutar (2018 Kirası)	12.000 TL
Götürü gider tutarı (12.000 %15)	-1.800 TL
Gayrimenkul sermaye iradının safi tutarı ( 18.000 – 1.800)	16.200 TL

**7-** Gelir Vergisi Kanunu'nun Serbest Meslek Kazançlarında İstisna başlıklı 18'inci maddesi hükmü aşağıdaki gibidir.

**“Müellif**, mütercim, heykeltraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayılmak veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat Gelir Vergisinden müstesnadır.

Eserlerin neşir, temsil, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alınan bedel ve ücretler istisnaya dahildir. Yukarıda yazılı kazançların arızı olarak elde edilmesi istisna hükmünün uygulanmasına engel teşkil etmez.”

Bu hükmü çerçevesinde; OSMAN Çelik'in ünlü bir yazar olan babasının ölmeden önce sağlığında yazdığı ve henüz yayınlanmamış bir kitabın basım, dağıtım ve satışına ilişkin tüm haklarının, mirasçısı olan oğlu OSMAN ÇELİK tarafından 2018 yılı içinde Almanya bulunan bir yayın evine Brüt 10.000 Euro karşılığı 60.000 TL bedelle satmasından doğan kazanç Serbest meslek kazancı olup, gelir vergisinden istisnadır. Telif hakkının yurt dışına satılmış olması ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi hükmüne göre Türkiye'de tevkifata tabi tutulmamış bulunması istisnaya engel değildir.

Gelir vergisinden istisna olan bu kazanç Gelir Vergisi Kanunu'nun 86/1-a maddesi hükmüne göre yıllık beyanname ile beyan edilmeyecektir. Diğer taraftan aynı Kanunun “Yabancı Memleketlerde Ödenen Vergilerin Mahsubu” başlıklı 123. Maddesinin 1. Fikrasında yer alan “Tam mükellefiyete tabi mükelleflerin yabancı memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratlardan mahallinde ödedikleri benzeri vergiler, Türkiye'de tarh edilen Gelir Vergisi'nin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından indirilir. Birinci fikra hükmünce indirilecek miktar Gelir Vergisi'nin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından fazla olduğu takdirde, aradaki fark nazara alınmaz.” hükmüne göre de yıllık beyannameye dahil edilmeyecek bu kazanç üzerinden Almanya'da kesilen verginin mahsubu da mümkün olmayacağıdır. (2 PUAN)

**8-** Konuya ilişkin açıklamalar 232 ve 257 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğlerinde aşağıdaki şekilde yapılmıştır.

Hisse senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançların vergilendirilmesinde, sermaye ve kar yedeklerinin sermayeye eklenmesi dolayısıyla sahip olunan hisse senetlerinin iktisap tarihi olarak, daha önceden sahip olunan hisse senetlerinin iktisap tarihi esas alınacaktır.

Bu çerçevede kar ve/veya sermaye yedeği kaynaklı sermaye artırımı sonucu elde edilen bedelsiz hisse senetlerinin iktisap tarihi, bu hisselerin edinilmesine neden olan hisse senetlerinin iktisap tarihi olacaktır. Bu nedenle soruda 17.03.2018 tarihinde yapılan sermaye artırımı sonucu elde edilen hisse senetlerinin iktisap tarihi olarak 27.09.2016 tarihi esas alınacaktır.

Şirketlerin sermaye yedekleri ile sermaye artırımında bulunmaları halinde, bu işlem sonrasında gerek önceden sahip olunan gerekse sermaye artırımı dolayısıyla alınan hisse senetlerinin maliyet bedeli, daha önce sahip olunan hisse senetlerinin maliyet bedelinin, sermaye artırımı sonrasında sahip olunan toplam hisse senedi sayısına bölünmesi suretiyle tespit edilecektir.

Kar yedekleri kullanılmak suretiyle sermaye artırımında bulunulması halinde, bu işlem dolayısıyla sahip olunan hisse senetlerinin maliyet bedeli, daha önce sahip olunan hisse senetlerinin maliyet bedeli ile yeni alınan hisse senetlerinin itibarı değerleri toplamının sermaye artırımı sonrasında sahip olunan toplam hisse senedi sayısına bölünmesi suretiyle hesaplanacaktır.

Diğer taraftan Gelir Vergisi Kanunu'nun Mükerrer 80. Maddesinin 1. Bendine göre; tam mükellef kurumlara ait olan ve iki yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar gelir vergisinin dışında bırakılmıştır.

Satış kazancının vergiye tabi olduğu hallerde, Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 81. maddesine göre, satış kazancının tespitinde, maliyet bedelinin elden çıkışma işleminin yapıldığı ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsü'nce belirlenen üretici fiyat endeksindeki (ÜFE) artış oranında artırılarak revize edilerek dikkate alınması gerekmektedir. Bu suretle, enflasyona tekabül ettiği kabul edilen kazanç kısmı vergi dışına çıkmakta, reel kazancın vergilendirilmesi sağlanmaktadır. Ancak bu endekslemenin yapılabilmesi için artış oranının %10 veya daha fazla olması gerekmektedir.

OSMAN ÇELİK'in hisse senetlerine sahip olduğu (B) A.Ş.'nin %50 oranında sermaye artırımına gitmesi nedeniyle bedelsiz olarak almış olduğu hisse senedi sayısı 50.000 adet olup, bu durumda sahip olduğu toplam hisse senedi sayısı ( $100.000 + 50.000 = 150.000$ ) adet olacaktır.

Söz konusu 50.000 adet hisse senedinin 25.000 adedi sermaye yedeği kaynaklı, diğer 25.000 adedi ise kar yedeği kaynaklıdır. Bu durumda 232 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde yapılan açıklamalar uyarınca, sermaye artırımı sonucu bir hisse senedinin maliyet bedeli;

$(500.000 + 25.000 / 150.00 =) 3,50$  TL, olacaktır.

Diğer taraftan OSMAN ÇELİK'in sahibi bulunduğu (B) Anonim Şirketine ait hisse senetlerinin tamamını 24.11.2018 tarihinde Ebru MAVİ'ye 1.050.000 TL bedelle satışından doğan kazanç yukarıda yaptığımız açıklamalar çerçevesinde tüm hisse senetleri için 2 yıllık elde tutma süresi sağlandığından Gelir Vergisi Kanunu'nun Mükerrer 80. Maddesinin 1. bendine göre Değer artış Kazancı olarak beyana konu edilmeyecektir. **(3 PUAN)**

**9-** Gelir Vergisi Kanunu'nun Değer Artışı Kazançları" başlıklı Mükerrer 80 inci maddesinin birinci fikrasının (6) numaralı bendinde, iktisap şekli ne olursa olsun **(ivazsız olarak iktisap edilenler hariç)** 70 inci maddenin birinci fikrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tabi çiftçilerin zirai istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak) beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançların (Kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri gayrimenkulleri tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılır.) değer artışı kazancı olarak vergiye tabi tutulacağı hükmü altına alınmış, aynı maddenin ikinci fikrasında da bu maddede geçen "elden çıkışma" deyiminin, bu mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temliki, trampa edilmesi, takası, **kamulaştırılması**, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade ettiği açıklanmıştır.

Öte yandan, 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 704 ve 705 inci maddelerine göre taşınmaz mülkiyetinin konusuna giren gayrimenkulün mülkiyetinin kazanılması, tapuya tescille doğaçından "iktisap tarihi" olarak, tapu tescil tarihinin esas alınması gereklidir. Ancak, gayrimenkulün fiilen kullanım hakkının tapu tescil tarihinden önce alıcıya bırakılmış olması halinde ise bu tarih, iktisap tarihi olarak dikkate alınacaktır.

Dolayısıyla, anılan gayrimenkullerin iktisap tarihinden başlayarak **ivazsız olarak iktisap edilenler hariç** beş yıl elden çıkarılması (kamulaştırılması) halinde elde edilen kazanç değer artışı kazancı olarak vergilendirilecek, bu süreler geçtikten sonra elden çıkarılması (kamulaştırılması) veya durumunda ise değer artışı kazancı doğmayacaktır.

Bu hükümlerden hareketle büyükşehir belediyesi tarafından OSMAN ÇELİK'e 29.06.2018 tarihinde ödenen kamulaştırma bedeli 5.000.000 TL üzerinden herhangi bir beyanda bulunmayacak, diğer taraftan ödemenin geçtiği süreye bağlı dikkate alarak tahsil ettiği 400.000 TL. Gelir Vergisi Kanunu'nun 75/6. Maddesi uyarınca alacak faizi sayıldığından ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 86/1-d maddesinde belirtilen 1.800 TL'lik beyan sınırını aştığından tevkifata tabi olmayan menkul sermaye iradı olarak beyana konu edilecektir. **(2 PUAN)**

**10-** Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'nci maddesinin 2. bendi gereğince adı komandit şirketlerden komanditer ortakların elde ettiği kâr payı menkul sermaye iradıdır. Ayrıca aynı madde gereğince söz konusu kar payları komanditer ortaklarca, şirketin kârının ilişkin bulunduğu takvim yılında elde edilmiş sayılır.

Bu çerçevede adı komandit şirketin komanditer ortakları, şirketin faaliyette bulunduğu yıla ilişkin şirket kazancından paylarına düşen kısmını menkul sermaye iradı olarak beyan etmek zorundadırlar. Burada kâr payının dağıtılp dağıtılmamasının bir önemi bulunmamaktadır. Diğer taraftan bahse konu kâr payı, tam mükellef bir kurumdan elde edilmediği için Gelir Vergisi Kanunu'nun 22'nci maddesinin 3. fıkrasında yer alan istisnadan da yararlanamayacaktır.

Ayrıca söz konusu menkul sermaye iradına ilişkin herhangi bir istisna, indirim veya vergi tevkifatı bulunmamaktadır. Bu nedenle elde edilen kâr payı Gelir Vergisi Kanunu'nun 86/1-d maddesinde belirtilen 1.800 TL'lik beyan sınırını aşması durumunda kâr payının tamamının beyan edilmesi gerekmektedir.

Bu çerçevede Mavi Adı Komandit Şirketi'nin komanditer ortağı olan OSMAN ÇELİK'in, bu şirketin 2018 takvim yılı faaliyetleri sonucunda elde ettiği kazançtan hissesine düşen 1.500 TL kâr payı tevkifata ve istisnaya konu olmayan menkul sermaye iradı olduğundan ve 6. Sorudaki g.menkul sermaye iradı ve 9. Sorudaki alacak faizi geliri ile toplandığında Gelir Vergisi Kanunu'nun 86/1-d maddesinde belirtilen 1.800 TL'lik beyan sınırının aşından yıllık beyanname ile beyan edilecektir.  
**(2 PUAN)**

**11-** Bilindiği üzere, Gelir Vergisi Kanunu'nun 1 inci maddesinde, gerçek kişilerin gelirlerinin gelir vergisine tâbi olduğu ve gelirin bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı olduğu hükmeye bağlanmış olup aynı Kanunun "Gelirin Unsurları" başlıklı 2 nci maddesinde ise gelire giren kazanç ve iratlar yedi bent halinde sıralanmıştır.

Buna göre, maden ararken meydana gelen kayma sonucu ticari işletmeye dahil olmayıp şahsa ait arazide oluşan zarar ziyan için, bilirkişi tarafından yapılan inceleme ve tarafların anlaşması neticesinde belirlenen ve zarar veren şirket tarafından zarar-ziyan bedeli olarak ödenen tazminatın Gelir Vergisi Kanunu'nda belirtilen yedi gelir unsurunun konusuna girmeden beyan edilmesi gerekmektedir. **(Ordu Defterdarlığı'nın 10.08.2012 tarih ve B.07.4.DEF.0.52.10.00-002-20 sayılı özelgesi.)**

Bu çerçevede; Pırlanta Maden Anonim Şirketi'nce, yapılan kontrollü patlatmalar sırasında oluşan toprak kayması sonucunda, OSMAN ÇELİK'e ait yazılık Dağ Evinde ve bahçesinde meydana gelen hasara istinaden bilirkişi tarafından yapılan inceleme ve tarafların anlaşması neticesinde, zarar-ziyan bedeli olarak 07.11.2018 tarihinde ödenen 120.000 TL, Gelir Vergisi Kanunu'nda belirtilen yedi gelir unsurunun konusuna girmeden ve herhangi bir ticari veya mesleki faaliyete bağlı olarak elde edilmediğinden beyan edilmeyecektir. **(2 PUAN)**

**12-** 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin Avans Kar Payı Dağıtımına başlıklı 15.6.6. bölümünde; "Kurumlar vergisi mükelleflerince avans kâr payı dağıtımını 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, kârin nakden veya hesaben dağıtıldığı, diğer bir ifadeyle avansın kâr dağıtım kararı uyarınca dağıtılan kârdan mahsup edildiği tarihte gerçekleşecektir.** Şu kadar ki; bu süre, ilgili hesap dönemine ilişkin beyannamenin verilmesi gereken tarihi içeren hesap döneminin sonunu geçemeyecektir." açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu çerçevede OSMAN ÇELİK'İN ortağı bulunduğu, tam mükellef kurum olan (L) A.Ş.'nin 2018 yılı üçüncü geçici vergi dönemi sonu itibariyle yaptığı avans kâr payı dağıtımından OSMAN ÇELİK'in

isabet eden brüt 120.000 TL avans kâr payı elde menkul sermaye iradı olmakla birlikte; yukarıda yapılan açıklamalar dikkate alındığında gelir vergisi uygulamasında bahse konu avans kar payı açısından 2018 takvim yılında **elde etme** gerçekleşmemiştir. Dolayısıyla elde edilen avans kâr payı OSMAN ÇELİK'İN 2018 yılı gelir vergisi beyannamesinde yer almayacaktır.

Diğer taraftan aynı Kanunun “Vergi Tevkifatının Mahsubu” başlıklı 121. Maddesinin 1. Fikrasında yer alan “Yıllık beyannamede gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan bu kanuna göre kesilmiş bulunan vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan Gelir Vergisi'nden mahsubedilir.” hükmü çerçevesinde (L) A.Ş., OSMAN ÇELİK'e dağıtıığı avans kâr payı üzerinden yaptığı 18.000 TL gelir vergisi stopajının 2018 yılı gelir vergisi beyannamesinde beyan edilen diğer gelirler üzerinden hesaplanan gelir vergisinden de mahsubu mümkün bulunmamaktadır. Bahse konu kâr payı diğer şartlarında varlığı halinde 2019 yılı gelir beyannamesinde beyan edilecek ve stopaj mahsubu da 2019 yılı gelir beyannamesinde hesaplanan gelir vergisinden mümkün olabilecektir. **(2 PUAN)**

**13-** OSMAN ÇELİK ortağı olduğu ve kanuni merkezi İngiltere'de bulunan (F) Şirketinden 10.06.2018 tarihinde 20.000 İngiliz sterlini karşılığı 140.000 TL elde ettiği brüt kâr payı Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'nci maddesinin 1. bendi gereğince menkul sermaye iradıdır.

Diğer taraftan bahse konu kâr payı tam mükellef kurumdan elde edilmediği için aynı Kanunun 22'nci maddenin (3) numaralı bendinde yazılı %50 oranındaki istisnadan da yararlanmayacaktır.

Bu çerçevede OSMAN ÇELİK'in, kanuni merkezi İngiltere'de bulunan (F) Şirketinden hissesine düşen 140.000 TL kâr payı tevkifata ve istisnaya konu olmayan menkul sermaye iradı olduğundan ve 6. Sorudaki g.menkul sermaye iradı ve 9.ve 10. Sorulardaki menkul sermaye iratlari ile toplandığında toplandığında Gelir Vergisi Kanunu'nun 86/1-d maddesinde belirtilen 1.800 TL'lik beyan sınırının aşından yıllık beyanname ile beyan edilecektir.

Ancak aynı Kanunun “Yabancı Memleketlerde Ödenen Vergilerin Mahsubu” başlıklı 123. Maddesinin 1. Fikrasında yer alan “Tam mükellefiyete tabi mükelleflerin yabancı memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratlardan mahallinde ödedikleri benzeri vergiler, Türkiye'de tarh edilen Gelir Vergisi'nin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından indirilir. Birinci fikra hükmünce indirilecek miktar Gelir Vergisi'nin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından fazla olduğu takdirde, aradaki fark nazara alınmaz.” hükmüne göre bahse konu kar payı nedeniyle İngiltere'de tevkif edilen 28.000 TL verginin tamamı, kâr payının yıllık beyanname ile beyan edilmesi durumunda yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilecektir. **(2 PUAN)**

**14-** Gelir Vergisi Kanunu'nun **Gayrimenkul Sermaye İradının Tarifi** başlıklı 70'inci maddesinin son fikrasında “Vakfin gelirinden hizmet karşılığı olmayarak alınan hisseler ile **zirai faaliyete bilfiil iştirak etmeksızın sadece üründen pay alan arazi sahiplerinin gelirleri bu kanunun uygulanmasında gayrimenkul sermaye iradı addolunur.**” hükmüne yer verilmiştir.

Bu hükmü çerçevesinde OSMAN ÇELİK'in, sahibi bulunduğu tarayı gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçi Serkan KILIÇ'a tüm sorumluluk ona ait olmak üzere hasat edilecek mahsulün %25'i karşılığında kiraya vermesi işleminden elde ettiği gelir, gayrimenkul sermaye iradıdır.

Söz konusu gayrimenkul sermaye iradı için çiftçi Serkan KILIÇ Gelir Vergisi tevkifatı yapılmayacağından ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 86/1-d bendinde belirlenen 1.800 TL'lik beyan sınırını aşındırdıdan beyan edilecektir. Beyan sırasında mükellef %15 götürü gider indiriminden yararlanabilecektir.

Bu çerçevede gayrimenkul sermaye iratlarda tahsilat esası cari olduğundan ürünün teslim alındığı **15.07.2018** tarihinde gelir elde edilmiş sayılır. Bu nedenle, ürünün teslim tarihinde buğdayın 1 ton bugdayın emsal bedeli = 600 TL olduğundan elde edilen gelir, 600 TL x 250 ton =150.000 TL'dir.

Götürü gider esasına göre %15 götürü gider (22.500 TL) tenzil edildikten sonra kalan 127.500 TL'nin gayrimenkul sermaye iradı olarak beyanı gereklidir.

Diğer taraftan Gelir Vergisi Kanunu'nun "Arizi Kazançlar" başlıklı 82 ncı maddesinde, arizi kazançlarının neler olduğu sayılmış olup anılan maddenin birinci fikrasının (1) numaralı bendinde arizi olarak ticari muamelelerin icrasından veya bu nitelikteki muamelelere tavassuttan elde edilen kazançların arizi kazanç olduğu; ikinci fikrasında bir takvim yılında (1), (2), (3) ve (4) numaralı bentlerde yazılı olan kazançlar toplamının 2018 yılı için 27.000 TL'lik kısmının gelir vergisinden müstesna olduğu hükmü altına alınmıştır.

Buna göre, OSMAN ÇELİK'in ticari bir organizasyona dayanmamak şartıyla, elinde tuttuğu buğdayı bir defaya mahsus olmak üzere satışından doğan kazançlar arizi kazanç olarak değerlendirilecektir.

Bu çerçevede tarla kirası olarak alınan buğdayın tonu 600 TL iken hemen satılmayıp, bekletildikten sonra 800 TL 'den satışından doğan kazanç olan (800 TL- 600 TL) x 250 ton= 50.000 TL arizi ticari kazanç olarak vergilendirilecek, bu kazancın 2018 yılı için 27.000 TL'lik kısmının gelir vergisinden müstesna olduğu için kalan 23.000 TL Arizi kazanç olarak beyan edilecektir. (**3 PUAN**)

**15-** Osman ÇELİK 15.03.2015 tarihinde 200.000 ABD Doları (1 ABD Doları=2,615 TL) bedelle satın aldığı Eurobondlar dolayısıyla;

- 16.06.2018 tarihinde elde ettiği 5.000 ABD Doları x 3,9039 TL= 19.519,50 TL tutarında kupon faiz menkul sermaye iradı,
- Eurobondlar itfa tarihinden önce tamamını 20.09.2018 tarihinde 202.000 ABD Dolarına (1ABD Doları=4,7488 TL) elden çıkarmasından doğan kazanç ise değer artış kazancı olarak vergilendirilecektir. Bu çerçevede;

#### **Osman ÇELİK'in Eurobond Faiz Gelirinin Beyanı: (1 PUAN)**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 75 inci maddesinde; ticari, zirai veya mesleki faaliyet dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden oluşan sermaye dolayısıyla elde edilen kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradı olarak değerlendirilmekte olup, yukarıda da belirtildiği üzere, her nevi tahvil ve Hazine bonosu faizleri menkul sermaye iradı olarak kabul edilmektedir.

Vergi uygulaması bakımından, Hazine tarafından yurt dışında ihrac edilen menkul kıymetler de (Eurobond) Devlet tahvili ve Hazine bonosu gibi değerlendirilmektedir. Bu kapsamında, Eurobondlardan elde edilen faiz gelirleri, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin 7/a bendine göre %0 (Sıfır) oranında tevkifata tabi tutulmakta olup, vergi uygulamasında tevkifat oranı sıfır olarak belirlenmiş kazançlar tevkifatlı kabul edilmektedir.

OSMAN ÇELİK'e 2018 yılında elde ettiği 19.519,50 TL Eurobond faizi, diğer vergiye tabi gelirleriyle bir arada değerlendirildiğinde Gelir Vergisi Kanunu'nun 86/1-c bendinde belirlenen 34.000 TL'lik beyan sınırını aşından gayrimenkul sermaye iradı olarak beyana konu edilecektir.

#### **Osman ÇELİK'in Eurobond Alım-Satım Kazancının Beyanı: (2 PUAN)**

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80 inci maddesine göre, menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar değer artış kazancı olarak vergilendirilmektedir.

Söz konusu menkul kıymetlerin alım-satımından elde edilen değer artış kazançlarında vergilendirmeye esas alınacak kazanç, Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 81 inci maddesine göre elden çıkışma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerin tutarından, elden çıkarılan kıymetin maliyet bedeli ile elden çıkışma dolayısıyla yapılan giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesi suretiyle bulunacaktır.

Eurobondların elden çıkarılmasından doğan kazanç, elden çıkışma karşılığında elde edilen yabancı para tutarının Yeni Türk Lirası karşılığından, bunların alımında ödenen yabancı para tutarının Yeni Türk Lirası karşılığı ve varsa alım-satım giderlerinin düşülmesi suretiyle hesaplanacaktır.

Kazancın tespitinde maliyet bedeli, menkul kıymetin elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Türkiye İstatistik Kurumuna belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırılarak tespit edilecektir. 2006 yılının Ocak ayından itibaren toptan eşya fiyat endeksi yerine, üretici fiyat endeksi yayımlanmaktadır. Bu nedenle 01/01/2006 tarihinden sonra yapılan endekslemelerde toptan eşya fiyat endeksi yerine, üretici fiyat endeksi dikkate alınacaktır. Endekslemenin yapılabilmesi için artış oranının %10 veya üzerinde olması şarttır.

01/01/2006 tarihinden sonra ihraç edilen Eurobondlardan alım-satım kazancı elde edilmesi durumunda Geçici 59 uncu ve mükerrer 80 inci maddelerdeki istisna uygulanmayacak, maliyet bedeli endekslemesi yapıldıktan sonra bulunacak kazanç, herhangi bir istisna uygulanmaksızın tutarı ne olursa olsun beyan edilecektir.

- Alış Tutarının TL Karşılığı ( $200.000 \times 2,615$ ) = 523.000 TL
- Endeksleme Oranı;  $396,62 / 239,46 = 1,6563$  (Artış oranı %10'u aşından endeksleme mümkün)
- Endekslenmiş Alış Bedeli ( $523.000 \times 396,62 / 239,46$ ) = 866.244,90 TL
- Satış Tutarının TL Karşılığı ( $202.000 \times 4,7488$ ) = 959.257,60 TL
- Eurobond Satış Kazancı ( $959.257,60 - 866.244,90$ ) = 93.012,80 TL
- İstisna Kazanç (-) yok
- **Beyana Tâbi Alım Satım (Değer Artış) Kazancı; 93.012,80 TL**

**16-** OSMAN ÇELİK, (Z) Bankası A.Ş. nezdinde 05.02.2018 tarihinde; Yıllık %2 faiz oranı ile 2.000 gr (1 Gram Altın = 161,50 TL) 6 ay vadeli altın mevduat hesabı açmış, vade tarihi olan 06.08.2018 tarihinde 2.000 gr altının yanı sıra altın cinsinden 20 gram faiz geliri elde etmiştir. Bahse konu hesabındaki 2.020 gram altının tamamını aynı tarihte bozdurarak (1 Gram Altın = 199,50 TL) Türk Lirasına çevirmiştir.

Mükellefin vadeli altın depo hesabına yatırduğu 2.000 gr. altınını, 06.08.2018 tarihinde bozdurması sonucunda, mevduatın bankada kaldığı sürece altın fiyatlarındaki artış nedeniyle anaparaya ek olarak elde ettiği 2.000 gr x ( $199,50 - 161,50 =$ ) 76.000 TL'lik kazanç Gelir Vergisi Kanunu'nda sayılan 7 gelir unsurundan hiçbirine girmeden beyannameye dahil edilmeyecek ve vergilenmeyecektir.

Diğer taraftan OSMAN ÇELİK, (Z) Bankası A.Ş. nezdinde açtığı vadeli altın mevduat hesabından vade tarihi olan 06.08.2018 tarihinde altın cinsinden elde ettiği 20 gram faiz geliri menkul sermaye iradı olarak değerlendirilecektir. Öte yandan, vadesiz ve/veya vadeli kıymetli maden depo hesaplarına bu maden cinsinden tahakkuk ettirilen 20 gram altın x 199,50 = 3.990 TL faiz geliri üzerinden geçici 67'nci maddenin (4) numaralı fikrasına göre %15 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir. Geçici 67'nci madde kapsamında elde edilen ve tevkifata tabi tutulan bu gelir aynı maddede yer alan hükmeye göre tutarı ne olursa olsun beyan dışı kalacaktır. (2 PUAN)

**17-** OSMAN ÇELİK'in 02.03.2015 tarihinde 350.000 TL bedelle satın aldığı bir arsayı 12.06.2018 tarihinde 5 yıl dolmadan 230.000 TL'ye satmasından doğan zarar Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80/6 ncı maddesine göre değer artış kazancı sayılan bir faaliyetten doğan zarardır.

Diğer taraftan bahse konu zarar aynı Kanunun "Zararların Karlarla Mahsubu" başlıklı maddesinin 88/1. fıkrasında yer alan; "Gelirin toplanmasında gelir kaynaklarının bir kısmından hasıl olan zararlar (80'inci maddede yazılı diğer kazanç ve iratlardan doğanlar hariç) diğer kaynakların kazanç ve iratlara mahsup edilir." hükmüne göre mükellefin diğer 6 gelir unsurundan elde ettiği kazanç ve iratlardan mahsup edilemeyecektir. (2 PUAN)

**18- GELİR VERGİSİ BEYANNAMESİNİN DÜZENLENMESİ VE ÖDENECEK GELİR  
VERGİSİNİN HESAPLANMASI (3 PUAN)**

KAZANÇ VEYA İRADIN TÜRÜ	TUTARI (TL)
SERBEST MESLEK KAZANCI	18.000
<b>CEVAP 1:</b> 18.000 TL	
GAYRİMENKUL SERMAYE İRADI	178.500
<b>CEVAP 5:</b> 40.800 TL	
<b>CEVAP 6:</b> 16.200 TL	
<b>CEVAP 14:</b> 127.500 TL	
MENKUL SERMAYE İRADI	561.019,50
<b>CEVAP 9:</b> 400.000 TL	
<b>CEVAP 10:</b> 1.500 TL	
<b>CEVAP 13:</b> 140.000 TL	
<b>CEVAP 15:</b> 19.519,50 TL	
<b>DİĞER KAZANÇ VE İRATLAR</b>	116.012,80
Arızı Kazanç ( <b>CEVAP 14:</b> ) 23.000 TL	
Değer Artış Kazancı ( <b>CEVAP 15:</b> ) 93.012,80 TL	
<b>Vergiye Tabi Gelir (Matrah)</b>	873.532,30
<b>Hesaplanan Gelir Vergisi</b>	296.216,31
<b>Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler</b>	(-9.600)
<b>CEVAP 5:</b> 9.600 TL	
<b>Geçici Vergiler</b>	(-18.000)
<b>CEVAP 1:</b> 18.000 TL	
<b>Yurt Dışında Ödenen Vergiler</b>	(-28.000)
<b>CEVAP 13:</b> 28.000 TL	
<b>Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi</b>	240.616,31

## CEVAP 2)

### a) Tarhiyatın Muhatabı (3 PUAN)

#### Madde 107

Gelir Vergisi bu vergiyle mükellef olan gerçek kişiler namına tarh edilir. Şu kadar ki;

1. Küçüklerle kısıtlılarda, bunların nam ve hesabına kanuni temsilcileri; (**1 PUAN**)
2. Verginin tevkif suretiyle alınması halinde, mükellef hesabına tevkifat yapmaya mecbur olanlar; (**1 PUAN**)
3. Dar mükellefiyette, mükellefin Türkiye' de daimi temsilcisi mevcutsa mükellef hesabına daimi temsilci (Türkiye'de birden fazla daimi temsilcinin mevcudiyeti halinde, mükellefin tayin edeceği, tarhiyat tarihine kadar böyle bir tayin yapılmamışsa, temsilcilerden herhangi birisi), daimi temsilci mevcut değilse, kazanç ve iratlari yabancı kişiye sağlayanlar; (**1 PUAN**)

Tarhiyatta muhatap tutulurlar.

### b) Vergilendirme Dönemi (4 PUAN)

#### Madde 108

Gelir Vergisi'nde vergilendirme dönemi, geçmiş takvim yılıdır. Şu kadar ki:

1. Mükellefiyetin takvim yılı içinde kalkması halinde, vergilendirme dönemi, takvim yılı başından mükellefiyetin kalkması tarihine kadar geçen süreye inhalar; (**1 PUAN**)
2. Diğer ücretlerde vergilendirme dönemi, hizmetin ifa olunduğu takvim yılıdır. (**1 PUAN**)
3. Tevkif yoluyla ödenen vergilerde, istihkak sahipleri ayrıca yıllık beyanname vermeye mecbur değilse tevkifatın ilgili bulunduğu dönemler vergilendirme dönemi sayılır ve kesilen veya kesilmesi icabeden vergiler yıllık verginin yerine geçer; (**1 PUAN**)
4. Münferit beyanname ile bildirilmesi gereken gelirlerin vergilendirilmesinde, vergilendirme dönemi yerine gelirin iktisap tarihi esas tutulur. (**1 PUAN**)

### Yurt dışına hizmet veren işletmelerde istihdam Edilen Personelde Vergi indirim: (3 PUAN)

#### Madde 33 (6728 sayılı kanunun 13 üncü maddesiyle değişen madde; Yürürlük 01.01.2017)

Bu Kanunun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (13) numaralı bendi ile 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (g) bendinde yer alan indirim kapsamındaki faaliyet alanlarında hizmet veren işverenlerin, destek personeli hariç olmak üzere, münhasır bu faaliyetler için istihdam ettikleri ve fiilen bu işleri ifa eden hizmet erbabına ödedikleri ücretler üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan vergiden, işverenin bu faaliyetlerinden sağladığı hasılatın %85'inin yurt dışından elde edilmiş olması ve fatura veya benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi şartıyla, her bir çalışan için faaliyetin yapıldığı yılın ocak ayına ait asgari ücretin safi tutarının bu Kanunun 103 üncü maddesindeki gelir vergisi tarifesinin birinci gelir diliminde yer alan oranla çarpılmasıyla bulunan indirim tutarı mahsup edilir. (**2 PUAN**)

Bu indirim, yıl içinde vergilendirme dönemleri itibarıyla tahsil edilen vergilerin, bu maddede yer alan şartların gerçekleşmesi hâlinde, takvim yılına ilişkin yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihten sonraki vergilendirme dönemlerine ilişkin muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergilerden mahsup edilmek suretiyle uygulanır. (**1 PUAN**)

2019/1. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı  
Gelir Üzerinden Alınan Vergiler (2. Oturum)  
4 Mayıs 2019 Cumartesi – 18.45 (Sınav Süresi 2 Saat)

**GENEL AÇIKLAMA**

(Soruları çözmeye başlamadan önce mutlaka okuyunuz.)

\*Bu oturumda sorulan bütün sorularda, soruda aksi belirtilmemişçe cevaplarda konu sadece gelir (stopaj dahil) ve kurumlar vergisi (stopaj dahil) çerçevesinde dikkate alınacak, geçici vergi ve diğer vergilere (KDV, ÖTV, Damga vergisi vb.) ilişkin değerlendirme yapılmayacaktır.

\*Cevaplarda ileri sürülen hususlara ilişkin dayanaklara yer verilmeli ve açıklamalar net olmalıdır.

**SORULAR**

**SORU 1:** Kurumlar vergisi yönünden hesap dönemi takvim yılı olan Uğurlu Dış Ticaret Anonim Şirketi'nin (Bundan böyle kısaca Uğurlu AŞ olarak adlandırılacaktır) sermaye yapısında yıllar itibarıyle ortaya çıkan değişimlere ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

1- Uğurlu AŞ 15/01/2015 tarihinde ticaret siciline tescil ve ilan olunarak kurulmuş, kuruluş sermayesi olan 1.000.000 TL'nin tamamı ortaklarca 20/01/2015 tarihinde nakden ödenmiştir.

2- Uğurlu AŞ'nın ortaklarından Bay (K)'nın, şirketin yürüttüğü proje için ihtiyaç duyulan finansmanın sağlanması amacıyla ve ileride sermayeye eklenmek üzere 10/04/2016 tarihinde şirketin banka hesabına yatırıldığı 2.000.000 TL tutarındaki sermaye avansı, Uğurlu AŞ tarafından aynı tarihte "Diğer Sermaye Yedekleri" hesabına kaydedilmek suretiyle şirket kayıtlarına intikal ettilmiştir.

Uğurlu AŞ Genel Kurulu'nda alınan 05/07/2016 tarihinde sermayesinin 1.500.000 TL nakden artışına ilişkin karar 20/07/2016 tarihinde ticaret siciline tescil ettilmiştir. Sermaye taahhüt boreu olan 1.500.000 TL'nin tamamı, aynı tarihte sermaye artırımına ilişkin gerekli muhasebe kayıtları yapıılırken daha önce "Diğer Sermaye Yedekleri" hesabına kaydedilen 2.000.000 TL'lik tutardan mahsul alma yoluyla karşılanmıştır. Bu mahsul alma sonucunda "Diğer Sermaye Yedekleri" hesabında kalan 500.000 TL'lik bakiye tutar, Şirketin 31/12/2016 tarihli bilançosunda da aynen yer almaktadır.

3- Uğurlu AŞ'nın 18/03/2017 tarihinde yapılan olağan genel kurulunda 2.500.000 TL olan sermayesinin 6.500.000 TL'ye çıkarılmasına karar verilmiştir. Alınan karar doğrultusunda sermaye artışıının; 2.500.000 TL'si nakden, 1.000.000 TL'si ise önceki dönem karlarından, kalan 500.000 TL'si ise önceki sorudaki veriler çerçevesinde "Diğer Sermaye Yedekleri" hesabında bulunan ve 2016 yılından devreden tutardan karşılanacaktır.

Bu çerçevede artırılan sermayenin 2.500.000 TL tutarındaki kısmı ortaklar tarafından 28/03/2017 tarihinde şirketin banka hesabına nakden yatırılmıştır. Sermaye artırım kararı ticaret siciline 03/04/2017 tarihinde tescil ettilmiş, aynı tarihte sermaye artırımının kalan 1.500.000 TL'si ise; 2015 ve 2016 yılı karlarının 1.000.000 TL'lik kısmı ile "Diğer Sermaye Yedekleri" hesabında bulunan 500.000 TL'nin Şirket muhasebe kayıtlarında sermayeye ilavesi şeklinde gerçekleşmiştir.

4- Uğurlu AŞ'nın 26/01/2018 tarihinde yapılan olağan genel kurulunda sermayesinin nakdi olarak 10.000.000 TL artırılarak 16.500.000 TL'ye çıkarılmasına ilişkin karar alınmış olup, şirket ortaklarında taahhüt edilen tutarın %25'i olan 2.500.000 TL 31/01/2018 tarihinde ortaklar tarafından şirketin banka hesabına yatırılmış ve sonrasında sermaye artırım kararı 06/02/2018 tarihinde ticaret siciline tescil ettilmiştir.

Şirket ortakları sermaye artırımı nedeniyle taahhüt ettikleri sermayenin kalan kısmı olan 7.500.000 TL'yi ise, 16/04/2018 tarihinde şirketin banka hesabına yatırılmıştır. Bu aşamada Uğurlu AŞ'nın ortaklarından Bay (A) yeterli nakdi bulunmadığı için hissesine düşen 1.500.000 TL sermaye taahhüt borcunu kendi adına kullandığı şahsi banka kredisi ile ödemistiştir.

**5-** Uğurlu AŞ Yönetim Kurulu, gayrimenkul fiyatlarındaki gerileme nedeniyle gayrimenkul sektörüne yatırım yapma kararı almış, bu amaçla 08/12/2018 tarihinde 3.000.000 TL bedelle bir arsa satın almıştır.

**6-** Sorunun çözümünde ihtiyaç duyabileceğiniz diğer veriler aşağıdaki gibidir.

a) 2015/7910 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına istinaden Kurumlar Vergisi Kanununun 10. maddesinin (i) bendi kapsamında uygulanacak indirim oranı %50 olup, arsa ve arazi yatırımı yapan sermaye şirketlerinde arsa ve arazi yatırımı tekabül eden tutarla sınırlı olmak üzere indirilebilecek tutarın hesaplanmasından indirim oranı %0 olarak uygulanacaktır.

b) Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (TCMB) tarafından yıllar itibariyle için en son açıklanan, bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranları sırasıyla aşağıdaki gibidir.

YILLAR	2015	2016	2017	2018
FAİZ ORANLARI	%14,65	%13,57	%17,06	%27,04

c) Hazine ve Maliye Bakanlığı'ncı 2015-2018 yılları için tespit ve ilan olunan yeniden değerlendirme oranları aşağıdaki gibidir.

YILLAR	2015	2016	2017	2018
YENİDEN DEĞERLEME ORANLARI	%5,58	%3,83	%14,47	%23,73

d) Uğurlu AŞ'nın ticari bilanço Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler ilave edilip, Nakdi sermaye artırımı indirimi hariç diğer tüm indirim ve istisnalar düşündükten sonraki kazanç tutarları yıllar itibariyle aşağıdaki gibidir.

YILLAR	NAKDİ SERMAYE ARTIRIMI İNDİRİMİ DİŞİNDE KALAN DİĞER TÜM İLAVE, İNDİRİM VE İSTİSNALAR UYGULANMIŞ KURUM KAZANCI
2015	900.000 TL KAR
2016	600.000 TL KAR
2017	50.000 TL KAR
2018	2.250.000 TL KAR

**İSTENEN:** Yukarıdaki verilerden hareketle Uğurlu AŞ'ının 2015, 2016, 2017 yılları itibariyle ve nihayetinde 2018 yılı sonu itibariyle Kurumlar Vergisi Kanununun 10. maddesinin (i) bendi kapsamında yararlanmaya hak kazandığı nakdi sermaye artırımına ilişkin indirim hakkı tutarlarını hesaplayınız. (1 ve 5. şıklar 2'ser Puan; 2. Şık 3 Puan; 3. şık 6 Puan; 4. şık 7 Puan; olmak üzere TOPLAM 20 PUAN)

**SORU 2:** Teknoloji Geliştirme Bölgesi'nde (TEKNOKENT) faaliyette bulunan (X) Yazılım Anonim Şirketi 05/01/2018 tarihinde inşaat sektöründe mimari ve peyzaj proje çizimlerinde kullanılacak bir yazılım geliştirmeye başlamış ve bahse konu yazılımı 08/10/2018 tarihinde başarılı bir biçimde tamamlayarak Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı'ndan Proje Bitirme Belgesi'ni 13/11/2018 tarihinde almıştır.

Şirketin bahse konu yazılım için katıldığı maliyet unsurları aşağıdaki gibidir.

HARCAMANIN CİNSİ	TUTAR (TL)
Teknokent Yönetici Şirkete Ödenen İşyeri Kirasından Yazılımin Maliyetine Verilen Pay	140.000
Kullantılan Banka Kredisi İçin Ödenen Faiz	160.000
Yazılımin Geliştirilmesinde Çalışan Yazılım Personel Maliyeti	240.000
Üniversite Öğretim Üyesinden Aldığı Yazılım Danışmanlığı Bedeli	90.000
İlişkili Kişi Kapsamındaki Yurtıcı Grup Şirketinden Aldığı Yazılım Danışmanlığı	70.000
İlişkili Kişi Kapsamındaki Yurtdışı Grup Şirketinden Aldığı Mühendislik Hizmeti	120.000
Geliştirilen Yazılıma Entegre Edilen Bir Bahçe Peyzaj Düzenleme Yazılım Modülü Alımı İçin Bir Başka Yazılım Firmasına Ödenen Gayri Maddi Hak Bedeli	280.000
İşyerinin Güvenliğini Sağlayan Güvenlik Fırmasına Yapılan Ödeme	64.000
Ofise ait su, elektrik ve ısınma giderleri	36.000
Münhasıran Yazılımin Geliştirilmesinde İhtiyaç Duyulan ve 15/01/2018 tarihinde satın alınan Bilgisayar, Printer vb. Teknolojik Makinelerin Maliyet Bedeli	200.000
Yazılımin Geliştirilmesinde İhtiyaç Duyulan ve 15/01/2018 tarihinde satın alınan Bilgisayar, Printer vb. Teknolojik Makineler İçin 2018 Yılında Ayrılan Amortisman Tutarı	50.000

Şirket geliştirmiş olduğu yazılımı, bütün hakları ile birlikte 04/12/2018 tarihinde Güney İnşaat AŞ'ne 1.750.000 TL bedelle satmıştır.

**İSTENEN:**

- 2017/10821 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ve 16 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde yapılan açıklamalardan hareketle 4691 sayılı Kanunun Geçici 2 ne maddesinde yer alan Teknokent kazançlarında kurumlar vergisi istisna uygulaması kapsamında nitelikli harcama kavramını ve nitelikli harcama tutarının belirlenmesinde özellik arz eden hususları kısaca yazınız. (5 PUAN)
- Yukarıdaki veriler çerçevesinde yapılan harcamaları sınıflandırarak (X) Yazılım Anonim Şirketi'nin geliştirmiş olduğu yazılımin satışından doğan kazancı ve yararlanabileceği azami kurumlar vergisi istisna tutarını hesaplayınız. Bu sorunun çözümünde konuya ilişkin detaylı mevzuat hükümlerine yer vermeyiniz. (8 PUAN)

**SORU 3:** Evren Teknoloji, Yazılım ve Ticaret Anonim Şirketi tam mükellef bir kurumdur. Mükellef kurumun biri doğrudan diğeri ise sat-kirala-geri al finansman modeli ile gerçekleştirdiği 2 adet taşınmaz satışına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

1- Mükellef kurum 13/03/2015 tarihinde 4.800.000 TL'ye satın aldığı ve aktifine kaydettiği bir arsayı 19/08/2018 tarihinde 12.000.000 TL bedelle satmış ve bu satıştan 7.200.000 TL kazanç elde etmiştir. Mükellef kurum ile alıcı arasında yapılan satış sözleşmesi çerçevesinde;

- Satış bedelinin 6.000.000 TL'si alıcı tarafından banka kanalıyla peşin olarak ödenmiş,
- Kalan 6.000.000 TL'nin 2.400.000 TL'lik kısmı için satıcı itfa tarihi 15/08/2022 olan devlet tahvili vermiş, bahse konu devlet tahvili Evren AŞ tarafından itfa tarihi olan 15/08/2022 tarihinde nakde dönüştürülmüş,
- Bakiye 3.600.000 TL'nin 20/09/2019, 20/09/2020, 20/09/2021 tarihlerinde 3 eşit taksit halinde tahsil edilmiştir.

Mükellef kurum satıştan doğan kazanç olan 7.200.000 TL'nin tamamını 15/03/2019 tarihinde özel fon hesabına almıştır.

2- Mükellef kurumun 13/03/2012 tarihinde satın aldığı ve genel müdürlük binası olarak kullandığı aktifinde kayıtlı taşınmazın maliyet bedeli 3.000.000 TL'dir. Şirket maliyet bedeli üzerinden 600.000 TL amortisman ayırdıktan sonra bahse konu taşınmazını sat-kirala-geri al işlemine konu ederek 15/12/2017 tarihinde 6.000.000 TL bedel üzerinden (V) Finansal Kiralama AŞ'ye devretmiştir. Evren AŞ 2017 yılı kurumlar vergisi matrahının tespitinde satıştan doğan kazancın tamamını istisna kapsamında beyana konu etmiştir.

(V) Finansal Kiralama AŞ, 7 yıllıkına Evren AŞ'ne 6.000.000.- TL ana para ve 4.000.000 TL faiz olmak üzere toplam 10.000.000.- TL kira ödemesi karşılığında kiraladığı bu taşınmazı, Evren AŞ'ının sözleşmeden kaynaklanan ödeme yükümlülüklerini yerine getirememesi nedeniyle 11/12/2018 tarihinde (N) Ltd. Şti'ne 8.000.000 TL bedelle satmıştır.

**İSTENEN:** Soru içeriğinde yer verilmemiş olan tüm diğer istisnadın yararlanması koşullarının sağlandığı varsayımla Evren Teknoloji, Yazılım ve Ticaret Anonim Şirketi'nin taşınmaz satışlarının Kurumlar Vergisi Kanunu'nun ilgili istisna hükümleri karşısındaki durumunu açıklayınız. (1.Şık 4 Puan; 2. Şik 3 puan olmak üzere TOPLAM 7 PUAN)

**SORU 4:** Kurumlar Vergisi Kanunu hükümleri çerçevesinde yabancı ulaşırma kurumlarının vergilendirilmesine ilişkin esasları açıklayınız. (6 PUAN)

**SORU 5:** Tasfiye edilerek ticaret sicilinde tüzel kişiliği sona eren kurumlar vergisi mükellefleri hakkında yapılacak tarhiyatların kimin adına yapılacağını ve bu kapsamda doğan amme borçlarından dolayı kimlerin ne şekilde sorumlu tutulacağını yazınız. (4 PUAN)

**BAŞARILAR DİLERİZ.**

2019/1. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı  
**Gelir Üzerinden Alınan Vergiler (2. Oturum)**  
4 Mayıs 2019 Cumartesi – 18.45 (**Sınav Süresi 2 Saat**)

**CEVAP 1:**

1- Kurumlar Vergisi Kanununun 01.07.2015 tarihinde yürürlüğe giren "Diğer İndirimler" başlıklı 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (1) bendinde,

"Finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri hariç olmak üzere sermaye şirketlerinin ilgili hesap dönemi içinde, ticaret sicilne tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları veya yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı üzerinden Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından indirimden yararlanılan yıl için en son açıklanan "Bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı" dikkate alınarak, ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarın %50'si.

Bu indirimden, sermaye artırımına ilişkin kararın veya ilk kuruluş aşamasında ana sözleşmenin tescil edildiği hesap döneminden itibaren başlamak üzere izleyen her bir dönem için ayrı ayrı yararlanılır. Sonraki dönemlerde sermaye azaltımı yapılması hâlinde azaltılan sermaye tutarı indirim hesaplamasında dikkate alınmaz.

Bu bent hükümlerine göre hesaplanacak indirim tutarı, nakdi sermayenin ödendiği ay kesri tam ay sayılmak suretiyle hesap döneminin kalan ay süresi kadar hesaplanır. Matrahın yetersiz olması nedeniyle ilgili dönemde indirim konusu yapılamayan tutarlar, sonraki hesap dönemlerine devreder. Bu bentin uygulanmasında sermaye şirketlerine nakit dışındaki varlık devirlerinden kaynaklananlar dâhil olmak üzere, sermaye şirketlerinin birleşme, devir ve bölünme işlemlerine taraf olmalarından veya bilançoda yer alan öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklenmesinden kaynaklanan ya da ortaklar veya bu Kanunun 12.nci maddesi kapsamında ortaklarla ilişkili olan kişilere kredi kullanılmak veya borç alınmak suretiyle gerçekleştirilen sermaye artırımları, indirim hesaplamasında dikkate alınmaz.

Bu bentte yer alan oranı, şirketlerin aktif büyülükleri, ortaklarının hukuki niteliği, çalışan personel sayıları ve yıllık net satış hasılatlarına göre veya sermayenin kullanıldığı yatırımdan elde edilen gelirlerin kurumun esas faaliyeti kapsamında olmayan faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşmasına göre ya da sermayenin kullanıldığı yatırımların teşvik belgeli olup olmadığına veyahut makine ve teçhizat veya arsa ve arazi yatırımları için sermayenin kullanıldığı alanlar itibarıyla ya da bölgeler, sektörler ve iş kolları itibarıyla ayrı ayrı sıfır kadar indirmeye veya %100'e kadar artırmaya; halka açık sermaye şirketleri için halka açıklık oranına göre %150'ye kadar farklı uygulatmaya Bakanlar Kurulu yetkilidir."

hükümne yer verilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanununun nakdi sermaye artırımı indirimine imkân sağlayan 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (1) benti hükmünden 01.07.2015 tarihinden itibaren ticaret sicilne tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi artışlar için yararlanılabilcecinden Kanunun yürürlük tarihinden önce 20.01.2015 tarihinde ortaklarca Uğurlu A.Ş.'nin kuruluş sermayesi olarak nakden ödenen 1.000.000 TL'lik tutar için bu uygulamadan yararlanılabilmesi mümkün bulunmamaktadır. **(2 PUAN)**

**2-** Konuya ilişkin olarak 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'ne 10 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 1. Maddesiyle eklenen "10.6.3.1.1. Sermaye avanslarının durumu" başlıklı bölümde yer alan açıklama çerçevesinde;

*"İleride gerçekleştirilecek sermaye artırımından kaynaklanan sermaye taahhüdünün yerine getirilmesinde kullanılmak amacıyla, sermaye artırımına ilişkin karardan önce ortaklar tarafından sermaye avansı olarak şirketin banka hesabına yatırılan tutarların;*

**a)** *Banka hesabına yatırıldığı tarihten itibaren şirketin bilançosunda öz sermaye kalemleri arasında yer alan "Diğer Sermaye Yedekleri" hesabında izlenmesi ve*

**b)** *Banka hesabına yatırıldığı tarihinde bulunduğu hesap döneminin sonuna kadar bu tutarlarla ilgili sermaye artırımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil ettirilmesi şartıyla, söz konusu kararın ticaret siciline tescil ettirildiği tarih esas alınarak indirim uygulamasında dikkate alınması mümkünündür.*

*Dolayısıyla, şirketin banka hesabına yatırıldığı tarihin içinde bulunduğu hesap döneminde sermaye artırımına konu edilmeyen sermaye avansı niteliğindeki tutarların, indirim uygulamasında dikkate alınması mümkün değildir. Ayrıca, şirketin banka hesabına yatırıldığı tarihten itibaren bilançoda öz sermaye kalemleri arasında yer alan "Diğer Sermaye Yedekleri" hesabında izlenmeyen tutarlar için, ilgili hesap döneminde bu tutarlara ilişkin sermaye artırımı gerçekleştirilese dahi indirim uygulamasından faydalılanması mümkün bulunmamaktadır. "*

Bu açıklamalar çerçevesinde Uğurlu A.Ş.'nin ortaklarından Bay (K)'nin, şirketin yürüttüğü proje için ihtiyaç duyulan finansmanın sağlanması amacıyla ve ileride sermayeye eklenmek üzere 10.04.2016 tarihinde şirketin banka hesabına yatırıldığı ve aynı tarihte "Diğer Sermaye Yedekleri" hesabına kaydedilmek suretiyle Uğurlu A.Ş.'nin kayıtlarına intikal ettirilen 2.000.000 TL tutarındaki sermaye avansının; 2016 yılı hesap dönemi içinde sermaye artırımı konu edilen **1.500.000 TL'lik kısmı için uygulamadan yararlanılabilecek**, 2017 yılına devreden bakiye sermaye avansı tutarı olan **500.000 TL** içinse ne 2016 yılında ne de izleyen yıllarda uygulamadan yararlanılamayacaktır.

Buna göre, ortak Bay (K) tarafından 10.04.2016 tarihinde şirketin banka hesabına yatırılan ve aynı tarihte "Diğer Sermaye Yedekleri" hesabına kaydedilerek şirket kayıtlarına geçirilen bu tutarın 1.500.000 TL'lik kısmı için nakdi sermaye artışına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği 20.07.2016 tarihinden itibaren indirim uygulamasından yararlanılması mümkündür.

$$\begin{aligned}\text{İndirim tutarı} &= \text{Nakdi sermaye artışı} \times \text{Ticari krediler faiz oranı} \times \text{İndirim oranı} \times \text{Süre} \\ &= 1.500.000 \text{ TL} \times 0,1357 \times 0,50 \times (6/12) \\ &= 50.887,50 \text{ TL (**3 PUAN**)}\end{aligned}$$

Mükellef kurumun 2016 yılı kurum kazancı hesaplanan nakdi sermaye artırımı faiz indirimi tutarından büyük olduğundan bu tutarın tamamını indirim konusu yapılabilecektir.

**3-** Şirketin her şeyden önce 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin konuya ilişkin "10.6.1.İndirimin kapsamı" başlıklı bölümde yer alan açıklama çerçevesinde bilançoda yer alan öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklenmesinden kaynaklanan sermaye artışlarının indirim tutarı hesabına konu edilemeyeceği belirtildiğinden Uğurlu A.Ş.'nin gerçekleştirdiği sermaye artırımının 2015 ve 2016 yılı karlarının sermayeye ilavesi şeklinde gerçekleşen ve nakden karşılanmayan

1.000.000 TL'lik kısmı için nakdi sermaye artırımı indiriminden yararlanması mümkün bulunmamaktadır. (**1 PUAN**)

Benzer bir biçimde önceki sorunun cevabındaki açıklamalarımızda da yer aldığı üzere Uğurlu A.Ş.'nin ortaklarından Bay (K)'nin, şirketin yürüttüğü proje için ihtiyaç duyulan finansmanın sağlanması amacıyla ve ilerde sermayeye eklenmek üzere 10.04.2016 tarihinde şirketin banka hesabına yatırıldığı ve aynı tarihte "Diğer Sermaye Yedekleri" hesabına kaydedilmek suretiyle Uğurlu A.Ş.'nin kayıtlarına intikal ettirilen 2.000.000 TL tutarındaki sermaye avansının; 2016 yılı hesap dönemi içinde sermaye artırımı konu edilen 1.500.000 TL'lik kısmı için uygulamadan yararlanılabilecek, 2017 yılına devreden bakiye sermaye avansı tutarı olan 500.000 TL içinse ne 2016 ve 2017 yıllarında ne de izleyen yıllarda uygulamadan yararlanılamayacaktır. (**1 PUAN**)

Diğer taraftan Uğurlu A.Ş.'nin sermaye artırımının ortaklarca nakden karşılanan 2.500.000 TL'lik kısmı içinse Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 01.07.2015 tarihinde yürürlüğe giren "Diğer İndirimler" başlıklı 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (1) bendi hükmü çerçevesinde nakdi sermaye artırımı indirimi uygulamasından yararlanabileceğü tabidir.

Ancak 1 Seri No'lü Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin konuya ilişkin "10.6.3.1. Sermaye artırımının tescili ve artırılan tutarın şirketin banka hesabına yatırılması" başlıklı bölümünde yer alan;

*"Sermaye şirketleri, yetkili organlarının kısmen veya tamamen nakdi sermaye artışına ilişkin kararının ticaret siciline tescil edildiği hesap döneminden itibaren, bu indirim uygulamasından yararlanmaya başlayabileceklerdir.*

*İndirim hesaplamasına konu edilebilecek sermaye artışı tutarı, artırılan sermayenin ortaklarca şirketin banka hesabına nakit olarak filen yatırılan kısmı ile sınırlı olup taahhüt edilen sermayenin, ortaklar tarafından nakit olarak şirketin banka hesabına filen yatırılmayan kısmı indirim tutarının hesaplanması dikkate alınmayaacaktır.*

Nakden taahhüt edilen sermayenin;

- Sermaye artırımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği tarihten önce şirketin banka hesabına yatırılan kısmı için tescil tarihi,
- Tescil tarihinden sonra şirketin banka hesabına yatırılan tutarlar için ise şirketin banka hesabına yatırılma tarihi, esas alınarak bu indirimden yararlanılabilecektir. "şeklindeki açıklamaların indirim tutarının hesabında dikkate alınması gerekmektedir.

Bu çerçevede; Uğurlu A.Ş.'nin; nakdi sermaye artırımı indirimi uygulamasından, sermaye artırımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği tarihten önce Uğurlu A.Ş. ortaklarının banka hesabına sermaye taahhütlerini yatırıldığı 28.03.2017 tarihinin değil, sermaye artırımı kararının tescil tarihi olan 03.04.2018 tarihinin esas alınmak suretiyle faydalанılması mümkündür. (**1 PUAN**)

Sermaye artırımına ilişkin karar 03.04.2017 tarihinde ticaret siciline tescil ettirildiğinden, taahhüt edilen ve 28.03.2018 tarihinde ortaklarca şirketin banka hesabına yatırılan 2.500.000 TL'lik kısmı için Nisan 2017'den itibaren yıl sonuna kadar indirim tutarı hesaplanabilecektir.

$$\begin{aligned}\text{İndirim tutarı} &= \text{Nakdi sermaye artışı} \times \text{Ticari krediler faiz oranı} \times \text{İndirim oranı} \times \text{Süre} \\ &= 2.500.000 \text{ TL} \times 0,1706 \times 0,50 \times (9/12) \\ &= 159.937,50 \text{ TL} (\mathbf{1 PUAN})\end{aligned}$$

Diğer taraftan 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin konuya ilişkin "10.6.3.2. Her bir hesap dönemi için ayrı ayrı yararlanma" başlıklı bölümünde yer alan; "Sermaye şirketleri gerçekleştirdikleri nakdi sermaye artışları üzerinden, nakdi sermaye artışının yapıldığı hesap döneminden itibaren başlamak üzere izleyen her bir hesap dönemi için ayrı ayrı indirim uygulamasından yararlanabileceklerdir." açıklaması çerçevesinde mükellef kurum 2016 yılında gerçekleştirdiği nakdi sermaye artırımı tutarı olan 1.500.000 TL içinde ayrıca ve tam yıl esasında nakdi sermaye artırımı indirimini aşağıdaki gibi hesaplayabilecektir.

$$\begin{aligned}\text{İndirim tutarı} &= \text{Nakdi sermaye artışı} \times \text{Ticari krediler faiz oranı} \times \text{İndirim oranı} \times \text{Süre} \\ &= 1.500.000 \text{ TL} \times 0,1706 \times 0,50 \times (12/12) \\ &= 127.950,00 \text{ TL (**1 PUAN**)}\end{aligned}$$

Sonuç olarak Uğurlu A.Ş.'nin 2017 yılı için yararlanmaya hak kazanılan toplam nakdi sermaye artırımı ilişkine indirim hakkı ( $159.937,50 \text{ TL} + 127.950,00 \text{ TL} = 287.887,50 \text{ TL}$ )dır. Soruda 2017 yılı dönem kurum kazancı 50.000 TL olarak verildiğinden, Uğurlu A.Ş. 2017 yılında azami bu tutar kadar indirimden yararlanabilecektir.

Konuya ilişkin olarak yayımlanan 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin, "10.6.3.3. Kazanç yetersizliği nedeniyle indirim konusu edilemeyen tutarın sonraki dönemlere devri" başlıklı bölümünde yer alan,

"Sermaye şirketleri tarafından nakdi sermaye artışına ilişkin hesaplanan indirim tutarının kazanç yetersizliği nedeniyle ilgili olduğu hesap dönemine ait matrahın tespitinde indirim konusu yapılamaması halinde bu indirim tutarları, **herhangi bir endekslemeye tabi tutulmaksızın** izleyen hesap dönemlerine ilişkin matrahın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir. "açıklaması yer almaktadır.

Bu çerçevede Uğurlu A.Ş. 2017 yılı için Kurumlar Vergisi Kanununun 10. maddesinin (1) bendi kapsamında yararlanmaya hak kazandığı nakdi sermaye artırımı ilişkine indirim hakkının 50.000 TL'lik kısmını kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate almış, aşan kısmı olan ( $287.887,50 \text{ TL} - 50.000 \text{ TL} = 237.887,50$ )lık kısmı ise kazanç yetersizliği nedeniyle 2017 yılı hesap döneminde indirim konusu yapılamamıştır.

Uğurlu A.Ş.'nin 2017 hesap döneminde kazanç yetersizliği nedeniyle kurum kazancından indiremediği 237.887,50 TL'lik indirim tutarı sonraki dönemlere devredecektir. İzleyen dönemlerde kazancın bulunması halinde, 2017 hesap döneminde indirilemeyen bu tutar 2018 ve izleyen yıllarda kazancın müsait olması durumunda herhangi **bir endekslemeye tabi tutulmaksızın** ilgili dönem matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir. (**1 PUAN**)

**4-** Uğurlu A.Ş.'nin sermaye artırımın ortaklarca nakden karşılanan 10.000.000 TL'lik tutar için genel kural olarak Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 01.07.2015 tarihinde yürürlüğe giren "Diğer İndirimler" başlıklı 10 uncu maddesinin birinci fikrasının (1) bendi hükmü çerçevesinde nakdi sermaye artırımı indirimi uygulamasından yararlanabileceğine tabidir.

Ancak 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin konuya ilişkin "10.6.3.1. Sermaye artırımının tescili ve artırılan tutarın şirketin banka hesabına yatırılması" başlıklı bölümünde yer alan;

*“Sermaye şirketleri, yetkili organlarının kısmen veya tamamen nakdi sermaye artışına ilişkin kararının ticaret siciline tescil edildiği hesap döneminden itibaren, bu indirim uygulamasından yararlanmaya başlayabileceklerdir.*

*İndirim hesaplamasına konu edilebilecek sermaye artışı tutarı, artırılan sermayenin ortaklarca şirketin banka hesabına nakit olarak fiilen yatırılan kısmı ile sınırlı olup taahhüt edilen sermayenin, ortaklar tarafından nakit olarak şirketin banka hesabına fiilen yatırılmayan kısmı indirim tutarının hesaplanması dikkate alınmayacağıdır.*

*Nakden taahhüt edilen sermayenin;*

- *Sermaye artırımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği tarihten önce şirketin banka hesabına yatırılan kısmı için tescil tarihi,*
- *Tescil tarihinden sonra şirketin banka hesabına yatırılan tutarlar için ise şirketin banka hesabına yatırılma tarihi, esas alınarak bu indirimden yararlanılabilecektir.* şeklindeki açıklamaların indirim tutarının hesabında dikkate alınması gerekmektedir.

Diğer taraftan Ortaklarca veya Kurumlar Vergisi Kanununun 12 nci maddesi kapsamında ortaklarla ilişkili olan kişilerce kredi kullanılmak veya borç alınmak suretiyle gerçekleştirilen sermaye artıları da indirim uygulamasından yararlanmayacaktır. **(1 PUAN)**

### **2018 YILINDA YARARLANILABİLECEK AZAMİ NAKDİ SERMAYE ARTIRIM İNDİRİM TUTARININ HESABI:**

Bu çerçevede; Uğurlu A.Ş.'nin; nakdi sermaye artırımı indiriminden, sermaye artırımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği tarihten önce Uğurlu A.Ş. ortaklarının banka hesabına sermaye taahhütlerini yatırıldığı 31.01.2018 tarihinin değil, sermaye artırım kararının tescil tarihi olan 06.02.2018 tarihinin esas alınmak suretiyle faydalанılması mümkündür.

**a)-** Sermaye artırımına ilişkin karar 06.02.2018 tarihinde ticaret siciline tescil ettirildiğinden, taahhüt edilen ve 06.02.2018 tarihinde ortaklarca şirketin banka hesabına yatırılan 2.500.000 TL'lik kısmı için Şubat 2018'den itibaren yıl sonuna kadar indirim tutarı hesaplanabilecektir.

$$\begin{aligned}\text{İndirim tutarı} &= \text{Nakdi sermaye artışı} \times \text{Ticari krediler faiz oranı} \times \text{İndirim oranı} \times \text{Süre} \\ &= 2.500.000 \text{ TL} \times 0,2704 \times 0,50 \times (11/12) \\ &= \mathbf{309.833,33 \text{ TL}} \quad \mathbf{(1 PUAN)}\end{aligned}$$

**b)-** Şirket ortakları sermaye artırımı nedeniyle taahhüt ettikleri sermayenin kalan kısmı olan 7.500.000 TL'yi ise, 16/04/2018 tarihinde şirketin banka hesabına yatırılmıştır.

Bu aşamada Kurumlar Vergisi Kanununun 01.07.2015 tarihinde yürürlüğe giren "Diğer İndirimler" başlıklı 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (1) bendinin 2.alt bendinde yer alan "Bu bendin uygulanmasında sermaye şirketlerine nakit dışındaki varlık devirlerinden kaynaklananlar dahil olmak üzere, sermaye şirketlerinin birleşme, devir ve bölünme işlemlerine taraf olmalarından veya bilançoda yer alan öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklenmesinden kaynaklanan **ya da ortaklar veya bu Kanunun 12 nci maddesi kapsamında ortaklarla ilişkili olan kişilerce kredi kullanılmak veya borç alınmak suretiyle gerçekleştirilen sermaye artırımları**, indirim hesaplamasında dikkate alınmaz." hükmü çerçevesinde, Uğurlu A.Ş.'nin ortaklarından Bay (A) yeterli nakdi bulunmadığı için hissesine düşen 1.500.000 TL sermaye taahhüt borcunu kendi adına

kullandığı şahsi banka kredisi ile ödemesinden kaynaklanan nakdi sermaye artışı indirim hesabında dikkate alınmayacağı.

Dolayısıyla Şirket ortakları tarafından sermaye taahhüt borçlarına mahsuben 16.04.2018 tarihinde şirketin banka hesabına yatırılan 7.500.000 TL'nin ( $7.500.000 - 1.500.000 =$ ) 6.000.000 TL'lik kısmı için ise, Nisan 2018 döneminden itibaren yıl sonuna kadar indirim tutarı hesaplanabilecektir.

**İndirim tutarı**

$$\begin{aligned}
 &= \text{Nakdi sermaye artışı} \times \text{Ticari krediler faiz oranı} \times \text{İndirim oranı} \times \text{Süre} \\
 &= 6.000.000 \text{ TL} \times 0,2704 \times 0,50 \times (9/12) \\
 &= \mathbf{608.400,00 \text{ TL (1,5 PUAN)}}
 \end{aligned}$$

c)- Diğer taraftan 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin konuya ilişkin "10.6.3.2. Her bir hesap dönemi için ayrı ayrı yararlanma" başlıklı bölümünde yer alan; "Sermaye şirketleri gerçekleştirdikleri nakdi sermaye artıları üzerinden, nakdi sermaye artısının yapıldığı hesap döneminden itibaren başlamak üzere izleyen her bir hesap dönemi için ayrı ayrı indirim uygulamasından yararlanabileceklerdir." açıklaması çerçevesinde mükellef kurumun;

2016 yılında gerçekleştiği nakdi sermaye artırımı tutarı olan 1.500.000 TL,

2017 yılında gerçekleştiği nakdi sermaye artırımı tutarı olan 2.500.000 TL,

Olmak üzere nakdi sermaye artırımı indirimine konu toplam 4.000.000 TL tutar içinde tam yıl esasında nakdi sermaye artırımı indirimini aşağıdaki gibi hesaplayabilecektir.

**İndirim tutarı** = Nakdi sermaye artışı x Ticari krediler faiz oranı x İndirim oranı x Süre

$$\begin{aligned}
 &= 4.000.000 \text{ TL} \times 0,2704 \times 0,50 \times (12/12) \\
 &= \mathbf{540.800,00 \text{ TL (1,5 PUAN)}}
 \end{aligned}$$

d)- Uğurlu A.Ş.'nin 2017 hesap döneminde kazanç yetersizliği nedeniyle kurum kazancından indiremediği **237.887,50 TL**'lik indirim tutarı 2018 yılı kurum kazancından herhangi bir **endekslemeye tabi tutulmaksızın** dönem matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

e) Kurumlar Vergisi Kanununun 01.07.2015 tarihinde yürürlüğe giren "Diğer İndirimler" başlıklı 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (1) bendi ve tüm bu veriler çerçevesinde Uğurlu A.Ş.'nin 2018 yılı kurum kazancından dönem matrahının tespitinde indirim konusu yapılabileceği nakdi sermaye artırımı indirim tutarı; **(2 PUAN)**

<b>a)-</b>	<b>309.833,33 TL</b>
<b>b)-</b>	<b>608.400,00 TL</b>
<b>c)-</b>	<b>540.800,00 TL</b>
<b>d)-</b>	<b>237.887,50 TL</b>
<b>Olmak Üzere Toplam</b>	<b>1.696.920,83 TL</b>

**5-** Kurumlar Vergisi Kanununun 01.07.2015 tarihinde yürürlüğe giren "Diğer İndirimler" başlıklı 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (1) bendi çerçevesinde yer alan oranı, şirketlerin aktif büyüklükleri, ortaklarının hukuki niteliği, çalışan personel sayıları ve yıllık net satış hasılatlarına göre veya sermayenin kullanıldığı yatırımdan elde edilen gelirlerin kurumun esas faaliyeti kapsamında olmayan faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşmasına göre ya da sermayenin kullanıldığı yatırımların teşvik belgeli olup olmadığına ve yahut makine ve teçhizat veya arsa ve arazi yatırımları için sermayenin kullanıldığı alanlar itibarıyla ya da bölgeler, sektörler ve iş kolları itibarıyla ayrı ayrı sıfıra kadar indirmeye veya %100'e kadar artırmaya; halka açık sermaye şirketleri için halka açıklık oranına göre %150'ye kadar farklı uygulatmaya Bakanlar Kurulu yetkili verilmiş olup, Bakanlar Kurulu bu yetkisini 2015/7910 sayılı Kararı ile kullanmıştır.

Gerek bahse konu Bakanlar Kurulu Kararı, gerekse 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin "10.6.4.2.4." bölümünde, yer alan açıklamalar çerçevesinde "Arsa ve arazi yatırımı yapan sermaye şirketlerinde arsa ve arazi yatırımıma tekabül eden tutarla sınırlı olmak üzere indirilebilecek tutarın hesaplanmasıında indirim oranı **%0** olarak uygulanacaktır."

Bu çerçevede sermaye artırımında bulunduktan sonra arsa alınması ve arsa bedelinin artırılan sermaye kullanılarak ödenmesi ile sermaye artırımından önce kredi kullanılarak alınan arsaya ilişkin kredi borçlarının artırılan sermaye tutarı ile karşılaşması, nakdi sermaye artırımında indirim uygulamasındaki arsa ve arazi yatırımlarına ilişkin sınırlama açısından farklılık arz etmemektedir.

Uğurlu A.Ş.'nin 08.12.2018 tarihinde 3.000.000 TL bedelle arsa satın aldığından Aralık 2018 döneminden sonra bir başka deyişle 2019 yılı başından itibaren yıllar itibarıyle yararlanılabilen nakdi sermaye artırımı tutarının hesabında arsa bedeli olan 3.000.000 TL tutarla sınırlı olmak üzere indirim oranı **%0** olarak uygulanacaktır. Sermayenin nakdi sermaye artırımından yararlanabileceği bakiye kısmı olan  $(12.500.000 - 3.000.000 =) 9.500.000$  TL'lik kısmı içinse genel indirim oranı olan **%50** oranı uygulanmaya devam edilecektir. **(2 PUAN)**

## CEVAP 2:

a) 4691 sayılı Kanunun geçici 2 nci maddesine 7033 sayılı Kanunun 64 üncü maddesiyle eklenen ikinci fikra çerçevesinde Bakanlar Kuruluna (Cumhurbaşkanı) verilen yetki, 19/10/2017 tarihli ve 30215 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 11/9/2017 tarihli ve 2017/10821 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kullanılmıştır.

16 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ve 2017/10821 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararında yer alan düzenlemeler çerçevesinde nitelikli harcama kavramı aşağıdaki gibi özetlenebilir.

**Nitelikli harcamalar;** Her bir projeye ilgili olarak gayrimaddi hakkın elde edilebilmesi için mükellefin kendisi tarafından yapılan ve doğrudan gayrimaddi hak ile bağlantılı harcamalar ile ilişkisiz kişilerden sağlanan ve aynı mahiyeti taşıyan fayda ve hizmet bedellerinin toplamıdır.

Nitelikli harcamalardan aktifleştirilerek amortismana tabi tutulması gerekenler gerçekleştirildikleri dönemde amortisman öncesi tutarlarıyla bu hesaplamada dikkate alınacaktır.

Mükellef tarafından yapılsa dahi faiz giderleri ve bina maliyetleri gibi yürütülen yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyeti ile doğrudan ilişkili olmayan her türlü malivet unsuru hem toplam harcamalar hem de nitelikli harcamalar dışında tutulur.

Dolayısıyla, faiz v.b. finansman giderleri ve binalara ilişkin amortismanlar, kiralar, ısitma, aydınlatma, su, temizlik, güvenlik, bakım, onarım, vergi, resim ve harçlar ile genel yönetim giderlerinden verilen paylar gibi yürütülen yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetleriyle doğrudan ilişkili olmayan harcamalar hesaplamada dikkate alınmayacağı.

İstisnanın uygulanacağı kazanç kısmının tespitinde, gayrimaddi hak satın alma bedelleri (lisans ve benzeri bedeller dahil) ve ilişkili kişilerden sağlanan fayda ve hizmet bedelleri toplam harcama tutarına dahil edilirken, nitelikli harcamalar tutarına dahil edilmez. Ancak, Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren vergilendirme döneminin sonuna kadar, yurt içinde yerleşik ilişkili kişilerden sağlanan fayda ve hizmet bedelleri diğer şartlara da sahipse nitelikli harcamalar tutarına dahil edilebilir.

Mükellefler diledikleri takdirde nitelikli harcama tutarını yüzde 30'una kadar artırabilir. Şu kadar ki, bu şekilde artırılan nitelikli harcama tutarı toplam harcama tutarını aşamaz.

Satin alınan gayrimaddi hakların mükellefin birden fazla projesinde kullanılması durumunda, her bir projeye ilgili toplam harcama tutarının tespitinde, bu gayrimaddi hakka ilişkin hesaplanan amortismanların her bir projeye dağıtım oranı nispetinde gayrimaddi hakkın malivet bedelinden pay verilecektir.

Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetlerin birden fazla projede kullanılması durumunda, her bir projeye ilgili toplam harcama tutarının tespitinde, bu fayda ve hizmet tutarlarından her bir projeye verilen pay nispetinde bu fayda ve hizmetlerin bedelinden pay verilecektir.

Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren vergilendirme döneminin sonuna kadar, teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyette bulunan bir başka kurumla devir, birleşme veya bölünme işlemine girişi halinde devalinan, birleşilen veya bölünen kurum tarafından daha önce bu bölgelerde yapılmış olan nitelikli harcamalar da, aynı şekilde muameleye tabi tutulabilir. (**5 PUAN**)

**b)** Öncelikle verilerden hareketle istisna uygulaması öncesinde kurum kazancı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

	<b>Tutarı (TL)</b>	<b>Tutarı (TL)</b>
<b>YAZILIM SATIŞ HASILATI</b>		<b>1.750.000</b>
<b>TOPLAM GİDER VE MALİYET</b>		<b>(1.250.000)</b>
Teknokent Yönetici Şirkete Ödenen İşyeri Kirasından Yazılımın Maliyetine Verilen Pay	<b>140.000</b>	
Banka Kredisi İçin Ödenen Faiz	<b>160.000</b>	
Yazılımın Geliştirilmesinde Çalışan Yazılım Personel Maliyeti	<b>240.000</b>	
Üniversite Öğretim Üyesinden Aldığı Yazılım Danışmanlığı Bedeli	<b>90.000</b>	
İlişkili Kişi Kapsamındaki Yurtıcı Grup Şirketinden Aldığı Yazılım Danışmanlığı *	<b>70.000</b>	
İlişkili Kişi Kapsamındaki Yurtdışı Grup Şirketinden Aldığı Mühendislik Hizmeti	<b>120.000</b>	
Bahçe Peyzaj Yazılım Modülü Alımı İçin Ödenen Gayri Maddi Hak Bedeli	<b>280.000</b>	
İşyerinin Güvenliğini Sağlayan Güvenlik Firmasına Yapılan Ödeme	<b>64.000</b>	
Ofise ait su, elektrik ve ısınma giderleri	<b>36.000</b>	
Münhasıran Yazılımın Geliştirilmesinde İhtiyaç Duyulan ve 15.01.2018 tarihinde satın alınan Bilgisayar, Printer vb. Teknolojik Makinelerin Maliyet Bedeli	<b>200.000</b>	
Yazılımın Geliştirilmesinde İhtiyaç Duyulan ve 15.01.2018 tarihinde alınan Bilgisayar, Printer vb. Teknolojik Makinelerin 2018 Yılı Amortisman Tutarı	<b>50.000</b>	
<b>YAZILIM SATIŞINDAN DOĞAN KAZANÇ (TİCARİ KAR)</b>		<b>500.000</b>

Teknoloji Geliştirme Bölgesi’nde (TEKNOKENT) faaliyette bulunan (X) Yazılım Anonim Şirketi Teknokentte geliştirdiği ve mevzuata uygun olarak Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı’ndan Proje Bitirme Belgesi’ne bağlı olduğu yazılım için 1.250.000 TL maliyete katlanmış ve bu yazılımın 1.750.000 TL bedelle satışından;

(1750.000 – 1.250.000=) 500.000 TL kazanç elde etmiştir. Şirketin 2017/10821 sayılı BKK ile getirilen düzenleme öncesinde elde ettiği 500.000 TL’lik kazancın tamamı kurumlar vergisinden istisna iken, yeni durumda istisnadan yararlanabilecek tutarın tespiti önem taşımaktadır. **(2 PUAN)**

Bu çerçevede İstisna kazanç tutarının tespitinde öncelikle sorudaki verilerden hareketle şirketin nitelikli ve nitelikli olmayan harcamaları tespit edilmelidir. Buna göre;

HARCAMANIN CİNSİ	Nitelikli Harcama (TL)	Nitelikli Olmayan Harcama (TL)
İşyeri Kirasından Yazılımın Maliyetine Verilen Pay	-	-
Banka Kredisi İçin Ödenen Faiz	-	-
Yazılımın Geliştirilmesinde Çalışan Yazılım Personel Maliyeti	<b>240.000</b>	
Üniversite Öğretim Üyesinden Aldığı Yazılım Danışmanlığı Bedeli	<b>90.000</b>	-
İlişkili Kişi Yurtıcı Grup Şirketinden Aldığı Yazılım Danışmanlığı *	<b>70.000</b>	-
İlişkili Kişi Kapsamındaki Yurtdışı Grup Şirketinden Aldığı Mühendislik Hizmeti	-	<b>120.000</b>
Bahçe Peyzaj Yazılım Modülü Alımı İçin Bir Başka Yazılım Firmasına Ödenen Gayri Maddi Hak Bedeli	-	<b>280.000</b>
Güvenlik Firmasına Yapılan Ödeme	-	-
Ofise ait su, elektrik ve ısnırma giderleri	-	-
Bilgisayar, Printer vb. Teknolojik Makinelerin Maliyet Bedeli	<b>200.000</b>	
Bilgisayar, Printer vb. Teknolojik Makineler İçin 2018 Yılında Ayrılan Amortisman Tutarı	-	-
<b>TOPLAM HARCAMA</b>	<b>600.000</b>	<b>400.000</b>
<b>Harcama Türünün Toplam Harcama Tutarına (1.000.000 TL) Oranı (%)</b>	<b>600.000/1.000.000 %60</b>	<b>400.000/1.000.000 %40</b>

\* Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne tam üyeliğinin gerçekleşeceği tarihe kadar yurtıcı ilişkili kişilerden alınan fayda ve hizmetler de diğer şartlara sahipse nitelikli harcama olarak kabul edilmeye devam edilecektir. (**4 PUAN**)

Sonuç olarak;

Teknoloji Geliştirme Bölgesi'nde (TEKNOKENT) faaliyette bulunan (X) Yazılım Anonim Şirketi Teknokentte geliştirdiği ve mevzuata uygun olarak Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı'ndan Proje Bitirme Belgesi'ne bağlı olduğu yazılımın satışından elde ettiği 500.000 TL kazancın nitelikli harcamaların toplam harcamaya olan oranı olan %60 oranındaki kısmı için istisnadan yararlanabilecektir.

Diğer taraftan soruda mükellef kurumun yararlanabileceği azami istisna tutarı sorulduğu için Şirket, 2017/10821 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kendisine tanınan nitelikli harcamaların %30 oranında artırım imkanından yararlanacak olursa bu defa yararlanabileceği istisna oranı ve tutarı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Nitelikli harcama Toplamı	600.000 TL
%30 Artırım	180.000 TL
Artırılmış Nitelikli harcama Toplamı	780.000 TL
Toplam Harcama	1.000.000 TL
Artırılmış Nitelikli harcama Toplamının Toplam Harcama Tutarına Oranı (780.000 / 1.000.000 )	%78
Kurumlar Vergisi İstisna Tutarı (500.000 x %78 =)	390.000 TL

Bu durumda ise (X) Yazılım Anonim Şirketi'nin Teknokentte geliştirdiği yazılımın satışından doğan 220.000 TL'lik kazancın %78'i olan 390.00 TL'lik kısmı vergiden istisna olacak, kalan 110.000 TL ise %22 oranında kurumlar vergisine tabi olacaktır. (**2 PUAN**)

### CEVAP 3:

1- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi hükmünde yer alan istisnadan yararlanabilmek aynı bendin 2. alt bendinde yer alan; "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 ziyya uğramış sayılır." hükmü önem taşımaktadır.

Bu hüküm ve 1 no'lu kurumlar vergisi genel tebliğinde yapılan açıklamalar çerçevesinde taşınmaz satışlarında istisna uygulanabilmesi için taşınmazlar ile iştirak hisselerinin satılması ve bu işlemden bir kazanç elde edilerek, satan kurumun mali yapısında bir iyileşmenin olması gerekmektedir. Bu amaçla İstisna uygulamasında, her şyeden önce satış bedelinin nakit olarak tahsil edilmesi gerekmektedir.

Nakit olarak tahsil edilmese de her an nakde dönüştürülmesi kolay altın, Devlet tahvili, Hazine bonosu, Toplu Konut İdaresince çıkarılan veya İMKB'de işlem gören hisse senetleri, tahvil ve bonolar ile de tahsil edilebilmesi mümkündür. Ancak, bu kıymetlerin en geç iki yıllık tahsil süresinin sonuna kadar nakde dönüştürülmesi gereklidir. Vadeli satış halinde de istisnadan satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilen tutarlara isabet eden kısım için yararlanılabilecektir. (**1 PUAN**)

Bu açıklamalar çerçevesinde; soruda taşınmaz satış hasılatının 12.000.000 TL, satış kazancının 7.200.000 TL olduğundan hareketle Şirket bu satıştan hasılatın %60'ı oranında kazanç elde edilmiştir. Bu durumda; 20.09.2021 tarihinde tahsil edilen 1.200.000.-TL ile devlet tahvilinin Evren A.Ş. tarafından itfa tarihi olan 15.08.2022 tarihinde nakde dönüştürülmesinden kaynaklanan 2.400.000 TL hasılata isabet eden kazanç  $3.600.000 \times \%60 = 2.160.000$  TL, bu kazanca isabet eden istisna tutarı ise  $2.160.000 \times \%50 = 1.080.000$  TL olup, bu tutar için istisnadan yararlanılabilmesi mümkün bulunmamaktadır. (**2 PUAN**)

Dolayısıyla mükellef kurum genel esaslara göre satış kazancının %50'si olan  $7.200.000 \times \%50 = 3.600.000$  TL için değil,  $3.600.000 - 1.080.000 = 2.520.000$  TL için bu tutarın özel fon hesabına alınması şartıyla istisnadan yararlanabilecektir. Satıştan doğan kazancın bu tutardaki kısmının değilde tamamının özel fon hesabına alınmış olması istisnadan yararlanmaya engel değildir. (**1 PUAN**)

2 - Evren A.Ş.'nin sat-kirala-geri al işlemine konu etiği söz konusu taşınmazı (V) Finansal Kiralama A.Ş.'ye satıldan kaynaklanan  $[6.000.000.- TL - (3.000.000 TL - 600.000 TL)] = 3.600.000$  TL tutarındaki kazancı için istisnadan faydallanması dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyya cezası alınmaksızın gecikme faiziyle birlikte Evren A.Ş.'nden tahsil olunacaktır. (**1 PUAN**)

Öte yandan, Evren A.Ş.'nin söz konusu taşınmazı sat-kirala-geri al işlemine konu etmek suretiyle (V) Finansal Kiralama A.Ş.'ye devrettiği dönem itibarıyla Kanunun 5inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendindeki şartların sağlanmış olması ve bu şartların sonradan ihlal edilmemesi kaydıyla, bu işlemden doğan 3.600.000.- TL tutarındaki kazancın %50'lik kısmı için anılan bente yer alan istisnadan faydalánılması mümkündür. (**1 PUAN**)

Bu durumda, 3.600.000 TL tutarındaki kazancın tamamı için değil %50'lik istisna düşündükten sonra kalan 1.800.000 TL'lik kısmına ilişkin olarak zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyya cezası alınmaksızın gecikme faiziyle birlikte Evren A.Ş.'den tahsil olunacaktır. (**1 PUAN**)

#### CEVAP 4:

#### **Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Kurum Kazancının Tespiti**

##### **1. Yabancı ulaşırma kurumlarında hasılatın tespiti**

Dar mükellefiyet kapsamında vergilendirilen yabancı ulaşırma kurumlarının, ticari ve arızı ticari kazançlarının belirlenmesinde, Türkiye'de elde edilmiş sayılan hasılat;

- Türkiye sınırları içinde gerçekleşen kara taşımacılığında, bilet bedeli ile birlikte alınan gider karşılıkları dahil olmak üzere yolcu, yük ve bagaj taşıma ücreti olarak her ne adla olursa olsun alındıkları tutarlardan, (**1PUAN**)
- Türkiye'deki yükleme limanlarından yabancı ülkelerdeki varış limanlarına veya diğer bir kurumun gemisine aktarma yapılacak yabancı limana kadar gerçekleşen deniz ve hava taşımacılığında, bilet bedeli ile birlikte alınan gider karşılıkları dahil olmak üzere yolcu, yük ve bagaj taşıma ücreti olarak her ne adla olursa olsun alındıkları tutarlardan, (**1 PUAN**)
- Türkiye dışındaki taşımacılık faaliyeti için diğer kurumlar hesabına Türkiye'de sattıkları yolcu ve bagaj biletleri ile Türkiye'de yaptıkları navlun sözleşmeleri dolayısıyla kendilerine verilen komisyonlar ve ücretlerden oluşmaktadır. (**1 PUAN**)

##### **2. Yabancı ulaşırma kurumlarında kurum kazancının tespiti**

Türkiye'de elde edilen hasılatın brüt tutarına Kanunda belirtilen ortalama emsal oranlarının uygulanması suretiyle bulunacak tutar, yabancı ulaşırma kurumları için vergiye tabi kurum kazancı olacaktır.

Kanunda belirtilen ortalama emsal oranları, Türkiye'de daimi veya arızı olarak çalışan bütün kurumlar için; (**1,5 PUAN**)

- Kara taşımacılığında ..... %12,
- Deniz taşımacılığında ..... %15,
- Hava taşımacılığında ..... %5 olarak belirlenmiştir.

Diğer taraftan Dar mükellef kurumun söz konusu kazancının ana merkeze aktarılan tutarı üzerinden de Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin altıncı fikrasına göre vergi kesintisi yapılacaktır. (**1 PUAN**)

Yabancı ulaşırma kurumları veya bunları Türkiye'de temsil eden şube veya acentaları Vergi Usul Kanunu'nun 207. Maddesi çerçevesinde; bir "Hasılat defteri" tutmaya ve bu deftere Türkiye'de elde ettikleri hasılatı tarih sırasıyla ve müfredatlı olarak kaydetmeye mecburdurlar. Bu madde gereğince hasılat defteri tutan yabancı nakliyat kurumları bu işleri için ayrıca muhasebe defteri tutmaya mecbur değildirler. (**0,5 PUAN**)

**CEVAP 5: 5904 sayılı Kanunun 6 inci maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17 nci maddesine eklenen ve 3.7.2009 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 9'uncu fikra hükmü uyarınca;** tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflerin tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin olarak salınacak her türlü vergi tarhiyatı ve kesilecek cezalar, müteselsilen sorumlu olmak üzere; tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerden, tasfiye dönemi için ise tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılır. Limited şirket ortakları, tasfiye öncesi dönemlerle ilgili bu kapsamında doğacak amme alacaklarından şirkete koydukları sermaye hisseleri oranında sorumlu olurlar. Şu kadar ki, bu fikra uyarınca tasfiye memurlarının sorumluluğu, tasfiye sonucu dağıtılan tutarla sınırlıdır.

Söz konusu düzenleme 7103 Sayılı Kanun'un 74 üncü maddesiyle 27.03.2018 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmış olup; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesine 27.03.2018 tarihinden geçerli olmak üzere aşağıdaki fikralar eklenmiştir.

**"(7103 Sayılı Kanunun 9 uncu maddesiyle eklenen fikra; Yürürlük: 27.03.2018) Tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflerin, tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin her türlü vergi tarhiyatı ve ceza kesme işlemi, müteselsilen sorumlu olmak üzere, tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerden, tasfiye dönemi için tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılır. Limited şirket ortakları, tasfiye öncesi dönemlerle ilgili bu kapsamında doğacak amme alacaklarından şirkete koydukları sermaye hisseleri oranında sorumlu olurlar. Şu kadar ki bu fikra uyarınca tasfiye memurlarının sorumluluğu, tasfiye sonucu dağıtılan tutarla sınırlıdır.**

**(7103 Sayılı Kanunun 9 uncu maddesiyle eklenen fikra; Yürürlük: 27.03.2018) Beşinci fikra kapsamına girmeyen tüzel kişilerin tüzel kişiliklerinin veya tüzel kişiliği olmayan teşekkülerin sona ermesi halinde, sona erme tarihinden önceki dönemlere ilişkin her türlü vergi tarhiyatı ve ceza kesme işlemi, müteselsilen sorumlu olmak üzere, tüzel kişiliği olanların kanuni temsilcilerinden, tüzel kişiliği olmayan teşekkülerde ise bunları idare edenler (adi ortaklıklarda ortaklardan herhangi biri) ve varsa bunların temsilcilerinden herhangi biri adına yapılır."**

Anılan hükmü maddenin yürürlüğe girdiği 27.03.2018 tarihinden itibaren konu ile ilgili olarak yapılan her türlü vergi tarhiyatı ve kesilen cezalar hakkında uygulanacaktır. **(4 PUAN)**