

2018/1. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı
Gelir Üzerinden Alınan Vergiler (1. Oturum)
24 Mart 2018 Cumartesi – 16.00 (**Sınav Süresi 2 Saat**)

GENEL AÇIKLAMA

(Soruları çözmeye başلامadan önce mutlaka okuyunuz.)

*Bu oturumda sorulan bütün sorularda, soruda aksi belirtilmédikçe cevaplarda sadece gelir ve kurumlar vergisi (stopaj dahil) dikkate alınacak, geçici vergi ve diğer vergilere (KDV, damga vergisi vb.) ilişkin değerlendirme yapılmayacaktır.

*Cevaplarda ileri sürülen hususlara ilişkin dayanaklara yer verilmeli ve açıklamalar net olmalıdır. Cevaplandırılması istenen husus konusunda az veya çok tartışma olduğu düşünülyorsa, görüşün öngörülen cevaptan farklı olması puan almaya engel değildir. Ancak genel kabul edilen görüşten farklı düşünüldüğünde, diğer görüşler yanında varsa konu hakkındaki Maliye Bakanlığı görüşünün de belirtilmesi ve bu görüşlere neden iştirak edilmediğinin tutarlı bir şekilde dayanaklarıyla açıklanması gerekmektedir. Cevaplarda kanun maddelerinin aynen yazılması istenmemektedir.

SORULAR

1

SORU 1)

a) Gelir Vergisi Kanununun gelirin toplanması, beyanı ve beyannameye dahil edilmeyecek gelir unsurları ile ilgili düzenlemelerini dikkate alarak, 2017 yılında elde edilen gelir unsurlarının beyanına ilişkin esasları, temel unsurlar ve hadler itibariyle kısaca açıklayınız. **(5 puan)**.

b) İkisi de Ziraat Mühendisi olan ve çocukları bulunmayan Bayan (E) ve Bay (A) evli olup Bursa'da ikamet etmektedir. Bayan (E) 2017 yılında ücretli olarak çalışmış, Bay (A) ise kendi işyerinde tarım danışmanlığı yapmıştır. Bayan (E) ve Bay (A)'nın 2017 takvim yılında elde ettiği bir kısım kazanç ve iratlara ilişkin bilgiler aşağıda yer almaktadır.

b.1 Bayan (E)'ye ait kazanç ve iratlar

- i) Bayan (E) 2017 yılında iki ayrı işte çalışmış ve brüt (SSK primi düşülmeden önceki tutarlarıyla) 40.000,- TL ve 38.000,-TL ücret geliri elde etmiştir.
- ii) Bayan (E) arkadaşlarıyla birlikte ayda bir defa yemekli toplantılara katılmakta, bu toplantılarında katılımcıların ABD Doları cinsinden toplantı başına ödedikleri tutarlar bir araya getirilerek çekilişe tabi tutulmakta ve çekilişi kazanan katılımcıya verilmektedir. Bayan (E)'nin 2017 yılında üç çekilişte kazandığı tutarların Türk Lirası cinsinden karşılıkları sırasıyla, 1.000,-TL, 1.200,-TL ve 1.200,-TL'dir. Bayan (E)'nin katılımcı bedeli olarak, katıldığı bütün toplantılar dolayısıyla ödediği ABD Doları karşılığı TL tutarı 1.400,-TL'dir.

- iii) Bayan (E), eşiyle birlikte ikamet etmekte oldukları ve annesinden 3 yıl önce veraset yoluyla intikal eden dairesini, 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüşürlülmesi Hakkında Kanun kapsamında yeniden dönüşüm yaparak yenilemeye karar vermiştir. Bu amaçla 01.02.2017 tarihinde kat karşılığı inşaat yapması için müteahhit Bay (C) ile anlaşılmış ve 01.03.2017 tarihinde evi boşaltarak aylık 1.500,-TL kira bedeli ile yakın bir yerde kiraya çıkmıştır. Bayan (E) kıradayken 6306 sayılı Kanun ve ilgili mevzuat uyarınca, dokuz ay boyunca 810,-TL aylık kira yardımı almıştır. Söz konusu kira yardımları herhangi bir vergi kesintisine tabi tutulmamıştır. Müteahhit Bay (C) inşası 30.11.2017 tarihinde tamamlayarak iskan ruhsatı almış ve Bayan (E) adına kat mülkiyeti tapusu çıkarılmıştır. Ancak Bayan (E) küçük olduğu gereğesiyle yeni yapılan eve taşınmamış ve evi 12.12.2017 tarihinde 475.000 TL'sine satmıştır. Yıkılan evin 2017 yılında emlak vergisine esas değeri 250.000,- TL'dir. 2017 yılı Ocak ayında müteahhit Bay (C), Bayan (E)'nin eviyle aynı özelliklere sahip olan ve aynı binada bulunan başka bir daireyi 300.000,-TL'ye satın almıştır.
- iv) Bayan (E)'nin ayrıca büro olarak kiraya verdiği bir işyeri ile İznik'te konut olarak kiraya verdiği bir evi bulunmaktadır. Kendisine ait olan ve İznik'te bulunan konutla ilgili olarak 2017 yılında toplam 12.000,-TL kira bedeli elde etmiştir. Büroyu ise aylık net 1.500,- TL'den kiraya vermiş, serbest avukatlık faaliyeti ile iştigal eden kiracı Ocak-Mayıs 2017 ayları kirasını Bayan (E)'nin banka hesabına yatırmış, Haziran 2017 ayı kirasını ise ödememiştir. Bunun üzerine Bayan (E) tahliye davası açmış ve 01.07.2017 tarihinde işyerinin boşaltılmasını sağlamıştır. Ancak Haziran ayı kirasını tahsil edememiştir. İşyerini ise 2017 Ağustos ayından itibaren ücretsiz olarak kullanması için eşi Bay (A)'ya tahsis etmiştir. İşyerinin emlak vergisine esas değeri 400.000,-TL'dir. Bayan (E)'nin kiraya verdiği gayrimenkuller 2002 tarihinde alınmış olup; konut olarak kiraya verdiği ev dolayısıyla 2017 yılında toplam 1.250,-TL masraf (emlak vergisi, belediye katkı payı vb. ödeme + amortisman), işyeri dolayısıyla da 1.100,-TL (emlak vergisi, mahkeme masrafı vb. ödeme + amortisman) masraf yapmıştır.
- v) Bayan (E) zirai faaliyetlerin geliştirilmesi konusunda yerel idareye ait aylık bir dergide yazılar yazmış ve bu faaliyeti karşılığında 2017 yılında net 3.000,-TL kazanç elde etmiştir.
- vi) Bayan (E), bankada bulunan tasarruf mevduatı dolayısıyla 2017 yılında 46.000,-TL brüt faiz geliri elde etmiştir. Bu faiz tutarı üzerinden bankaca kesilen stopaj tutarı 6.000,-TL'dir.

2

b.2 Bay (A)'ya ait kazanç ve iratlar

- i) Bay (A) 2017 yılında kendi nam ve hesabına ziraat danışmanlığı faaliyetinde bulunmuş ve bu faaliyeti dolayısıyla 60.000,- TL net gelir elde etmiştir.
- ii) Bay (A) zirai ilaç alım satımı ve imalatı faaliyetle uğraşan (BHG) Kollektif Şirketinin % 30 ortağıdır. Şirketin 2016 yılı faaliyeti 90.000,-TL kar, 2017 yılı faaliyeti ise 160.000,-TL kar ile sonuçlanmış olup geçmiş yillardan devreden zararı bulunmamaktadır. (BHG) Kollektif Şirketinin 01.01.2006 tarihinden önce başladığı yatırım projesi nedeniyle Gelir Vergisi Kanununun mülga 19'uncu maddesi çerçevesinde yararlanılabilecek yatırım indiriminin endekslenmiş tutarı, 31.12.2016 itibariyle 100.000,-TL'dir. Bay (A), 2016 yılında ziraat danışmanlığı faaliyetinden elde ettiği 20.000,-TL gelir ile (BHG) Kollektif Şirketindeki ortaklığını nedeniyle elde ettiği geliri beyan etmiş, ancak kazançlarını beyan ederken söz konusu yatırım indirimini dikkate almamıştır.
- iii) Bay (A)'nın arkadaşı Bay (D), kendisine ait olan ve balık avlamaya uygun bulunan 17,5 metrelük teknesiyle balıkçılık yapmaktadır. Bay (A), 2017 yılında dört defa Bay (D) ile birlikte balık avına çıkmıştır. Aralarındaki yazılı olmayan anlaşmaya göre her türlü masrafi Bay (D) karşılamakta, buna karşın yakalanan balığın % 20'si Bay (A)'nın olmaktadır. Bay (A) tutulan balıktan kendisine düşen

kısımın lüks bir balık lokantasına toplu olarak satışından dolayı 2017 yılında toplam 22.500,-TL kazanç elde etmiştir. Bay (A)'nın satış bedeli üzerinden herhangi bir stopaj yapılmamıştır.

iv) Bay (A) 2017 yılında bir kez kaldıraçlı döviz alım satımı (foreks) işlemi yapmış ve bu işlemden 12.500,-TL kazanç elde etmiştir. Söz konusu gelir üzerinden herhangi bir vergi kesilmemiştir.

v) Bay (A) 01.06.2017 tarihinde bir arkadaşının tavsiyesi üzerine yurt dışında ihraç edilmiş ve (H) ülkesindeki borsada işlem gören yabancı bir firmaya ait hisse senetlerini banka kanalıyla 50.000,- ABD Dolarına almış, ancak hissesini aldığı firmanın hisse senetlerinin değerindeki hareketlilikten tedirgin olarak, hisse senetlerini 07.08.2017 tarihinde 55.000,- ABD Dolarına elden çıkarmıştır. Hisse senedinin alım işlemi nedeniyle ayrıca 1.000,- ABD Doları komisyon ödemiştir. (ABD Dolarının döviz alım kuru 01.06.2017 ve 07.08.2017 tarihlerinde değişmemiş ve 3,53 TL olarak gerçekleşmiştir. Türkiye Cumhuriyeti ile bir vergi anlaşması bulunmayan (H) ülkesinde, hisse senetleri alım satımı vergiye tabi değildir).

vi) Bay (A)'nın ayrıca İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında (Borsa İstanbul'da) işlem gören (MD) Anonim Şirketine ait hisse senetleri bulunmakta olup, (MD) Anonim Şirketi 2017 yılında, son üç yıllık karından, 40.000,-TL nakit ve bu karların bir kısmını sermayeye ilavesi nedeniyle 20.000,-TL bedelsiz olmak üzere Bay (A) adına toplam 60.000 TL kar payı dağıtmıştır.

b.3 Diğer veriler

- 2017 yılında Bayan (E), kurumlar vergisinden muaf vakıf hastanesinde ameliyat olmuş ve söz konusu hastaneye fatura karşılığında 2.500,-TL hizmet bedeli ödemesinde bulunmuştur.

-2017 yılında Bayan (E) bireysel emeklilik sisteme 3.250,-TL, işvereni de Bayan (E) adına 4.300,-TL katkı payı ödemesi yapmıştır.

- Bayan (E), 2017 yılında, 2.500,-TL yıllık prim ödeyerek, Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan bir sigorta şirketi nezdinde kendisi için hayat sigortası policesi akdetmiştir. Söz konusu prim ödemeleri ücretlere ait aylık gelir vergisinin hesaplanması dikkate alınmamıştır.

-İşveren tarafından, Bayan (E)'nin birinci işverenden aldığı 40.000,-TL'lik yıllık toplam ücret üzerinden 6.430,-TL gelir vergisi ve 1.600,-TL asgari geçim indirimi, ikinci işverenden aldığı 38.000,-TL'lik yıllık toplam ücret üzerinden 5.971,-TL gelir vergisi hesaplanmıştır. (Çözümde gelir vergisi hesaplanması gerekmeli durumunda, Bayan (E)'nin 2017 yılında elde ettiği ücret gelirleri üzerinden SSK kesintileri (issizlik sigorta fonu dahil) % 15 olarak dikkate alınacak, damga vergisi hesaplama dahil edilmeyecektir.)

-Bayan (E) 2015 ve 2016 yılları gelirlerine ilişkin olarak verdiği yıllık beyannamelerde gayrimenkul sermaye iratlarında götürü gider usulü uygulanmıştır. 2017 yılında ise söz konusu gelir unsurlarını beyannamesinde göstermesinin gerekliliği durumunda en düşük vergi yükünü sağlayacak yöntemi tercih edecektir. Bayan (E)'ye yapılan işyeri kira gelirleri ödemesi dolayısıyla 2017 yılında (Ocak-Mayıs döneminde) toplam 1.875,-TL gelir vergisi stopajı yapılmıştır.

-Bay (A)'ya ziraat danışmanlığı işi dolayısıyla yapılan ödemeler üzerinden 2017 yılında toplam 6.250,-TL gelir vergisi stopajı yapılmıştır.

-Bay (A) 2017 yılında Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı 5.000,-TL nakdi bağış yapmıştır.

b.4 Diğer bilgiler

- 2017 gelirleri için uygulanacak; konut istisnası; 3.900,-TL, değer artış kazançlarına ilişkin istisna 11.000,-TL, arızı kazançlara ilişkin istisna 24.000,-TL, tevkifat ve istisnaya konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarına ilişkin beyanname verme sınırı 1.600,-TL; brüt asgari ücretin aylık tutarı 1.777,5 TL'dir.
- Gelir Vergisi Kanununun 103'üncü maddesine göre 2017 yılı gelirlerine uygulanacak vergi tarifesi aşağıdaki gibidir:

13.000 TL'ye kadar	% 15
30.000 TL'nin 13.000 TL'si için 1.950 TL, fazlası	% 20
70.000 TL'nin 30.000 TL'si için 5.350 TL, (ücret gelirlerinde 110.000 TL'nin 30.000 TL'si için 5.350 TL), fazlası	% 27
70.000 TL'den fazlasının 70.000 TL'si için 16.150 TL, (ücret gelirlerinde 110.000 TL'den fazlasının 110.000 TL'si için 26.950 TL), fazlası	% 35

-2016/Aralık ve 2017/Ocak-Aralık ayları Yurtiçi Üretici Fiyat Endeksi aşağıdaki gibidir:

2016						2017		
Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık	Ocak	Şubat	Mart
257,81	258,01	258,77	260,94	266,16	274,09	284,99	288,59	291,58
2017								
Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık
293,79	295,31	295,52	297,65	300,18	300,90	306,04	312,21	316,48

4

İSTENEN: Bayan (E) ve Bay (A)'nın 2017 yılında elde ettiği kazanç ve iratlar ile harcamalarını, GVK ve ilgili mevzuat uyarınca değerlendirdir, elde ettiği her bir kazanç ve iratların türlerini ve beyan durumunu yasal dayanakları ile açıklayınız. Varsa mahsup edilmesi gereken kalemleri belirtiniz ve ödemeleri gereken gelir vergisini hesaplayınız. **(30 puan).**

SORU 2) (JRZ) Kollektif Şirketi (Şirket) bilgisayar tamiratı ve bilgisayarı ve malzemeleri alım satımı faaliyetiyle uğraşmaktadır. Şirketin 2017 yılında yaptığı bir kısım işlemler aşağıda verilmiştir.

- i) 2017 yılında tamir için bırakılan bir bilgisayara yanlış parça konulması nedeniyle bilgisayar kullanılmaz hale gelmiştir. Bilgisayar sahibi konu ile ilgili olarak Tüketiciler Sorunları Hakem Heyetine başvurmuş ve söz konusu Heyet, tüketici lehine Şirket'in ise aleyhine karar vermiştir. Bunun üzerine Şirket, kendisinde mevcut bulunan ve maliyet bedeli 3.000,-TL, piyasa değeri 3.500,-TL olan bir adet bilgisayarı müsteriye vermiş ve bilgisayarın maliyet bedeli, maliyetler hesabına dahil edilerek dönem kazancından düşülmüştür.
- ii) Şirket yurt dışında (H) ülkesinde mukim olup bilgisayar parçaları imali ile uğraşan ve ülkesinde halka açık bulunan (SG) şirketinden, 01.03.2017 tarihinde işletme sermayesi

olarak kullanmak üzere 250.000,- ABD Doları borç almış ve söz konusu tutarı 5.000,-ABD Doları tutan faiziyle birlikte 01.06.2017 tarihinde (SG) şirketinin yurt dışındaki hesabına havale etmiştir. Ödenen faiz tutarının TL karşılığı finansman gideri olarak dönem kazancından düşülmüştür. Türkiye Cumhuriyeti ile (H) ülkesi arasında bir vergi anlaşması bulunmamaktadır. (Döviz alış kuru borcun alım ve geri ödeme tarihlerinde değişmemiş olup kur 1 ABD Doları= 3,53 TL'dir.).

- iii) Şirket işyerinin yakınındaki Hazinenin mülkiyetinde bulunan boş bir arsayı Ocak-Haziran aylarında depolama alanı olarak kullanmış, daha sonra durumun tespiti üzerine Şirket adına 13.200,-TL ecrimisil takdir edilerek ecrimisil ihbarnamesi ile tebliğ edilmiştir. Şirket 30.12.2017 tarihinde takdir edilen ecrimisil ve 1.000,-TL gecikme zammını ödemmiş ve ödediği bu tutarları dönem kazancından düşülmüştür.
- iv) 2017 yılında Şirketin % 50 ortağı Bay (H)'nin 25 yaşındaki oğlu Şirket'te şoför olarak çalışmış ve kendine ödenen toplam 40.000,-TL ücret (brüt) dönem kazancından düşülmüştür.

İSTENEN: (JRZ) Kollektif Şirketinin yukarıda her bir şikta yer alan işlemlerinin gelir ve/veya kurumlar vergisi mevzuatı (stopaj dahil) karşısındaki durumunu değerlendiriniz (**15 puan**).

BAŞARILAR DİLERİZ.

CEVAPLAR

CEVAP 1) 1. Soru 5 puanlık genel açıklama (a şıkları) ve 30 puanlık olay değerlendirme (b şıkları) olmak üzere iki bölümden oluşmakta olup bölümler itibariyle cevaplarda aranan hususlar ve alt puanlama aşağıda belirtilmiştir;

a) **Sıkki:** Soruda Gelir Vergisi Kanunu'nun gelirin toplanması, beyanı ve beyannameye dahil edilmeyecek gelir unsurları ile ilgili düzenlemeleri çerçevesinde 2017 yıl gelirlerinin beyanına ilişkin hususların, temel unsurlar ve hadler itibariyle kısaca açıklanması istenmektedir. Bu soruya Gelir Vergisi Kanunu'nun "Beyan Esası" başlıklı 83'üncü, "Gelirin Toplanması ve Beyan" başlıklı 85'inci ve "Toplama Yapılmayan Haller" başlıklı 86'ncı maddelerde yer alan düzenlemelerden bahsedilmesi ve izleyen şıkta yer alan örnekle somutlaştırılmış sorunun çözümüne geçmeden gelirlerin beyanına ilişkin mevzuat boyutuna genel hatlarıyla hakim olunup olunmadığının tespiti amaçlanmıştır.

Bu şıkka verilen cevapta aşağıdaki hususlara degenilmesi gerekmektedir.

-Kanunda aksine hüküm olmadıkça, gelir vergisinin mükelleflerin veya sorumlunun beyanı üzerine tarih olunacağı,

-Beyanların yıllık, muhtasar veya münferit beyannameler ile yapılacağı,

-Mükelleflerin Kanunun 2'inci maddesinde yazılı kaynaklardan elde edilen kazanç ve iratları için Kanunda aksine hüküm olmadıkça yıllık beyanname verecekleri ve Kanuna göre beyanı gereken gelirlerin yıllık beyannamede toplanmasının zorunlu olduğu,

-Tacirlerle çiftçiler ve serbest meslek erbabının ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden kazanç temin etmemiş olsalar bile, yıllık beyanname verecekleri,

-Yıllık beyanname esasında gelirlerini beyan edenlerin yabancı ülkelerden elde ettikleri kazançların da beyannameye dahil edileceği,

-Aşağıdaki gelirler için yıllık beyanname verilmeyeceği, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirlerin beyannameye dahil edilmeyeceği,

Tam mükellefiyyette;

*Gerçek usulde vergilendirilmeyen zirai kazançlar, kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısımları,

*Gelir Vergisi Kanunu'nun 75/15 ve 16 numaralı bentlerinde belirtilen emeklilik kuruluşlarından ayrılanlar ile bireysel emeklilik sisteminden ayrılanlara yapılan ve Kanunda belirtilen ödemeler,

*Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler (birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birden sonraki işverenden aldığı ücretlerinin toplamı, 30.000,-TL'yi aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri dahil),

*Yukarıda ilk şıkta belirtilen gelirler ile tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler hariç olmak üzere gelir toplamının 30.000,-TL'yi aşmaması koşuluyla, Türkiye'de tevkifata tâbi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratlari ve gayrimenkul sermaye iratlari,

*Bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 1.600,-TL'yi tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratlari.

Dar mükellefiyette;

tamamı Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan; ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlar.

Puanlama: Soru için toplam 5 puan öngörülmüş olup, açıklamaların bir bütün olarak tutarlı olması kaydıyla, yukarıda aranan unsurlar göz önüne alınarak, beklenen cevabı karşılama durumuna göre verilen cevaplar puanlanacaktır.

b Şıkları: Cevapta aranan unsurlar şıklar itibarıyle aşağıda belirtilmiştir.

b.1 Bayan (E)'ye ait kazanç ve iratlar,

b.1 i) Ücret;

Bayan (E) 2017 yılında iki farklı işverenden ücret geliri elde etmiştir. Brüt tutarları sırasıyla 40.000,-TL ve 38.000,-TL olan ücret gelirlerinin vergiye tabi tutarları, % 15 sigorta primi indiriminden sonraki tutar olacaktır. Buna göre 2017 yılında elde edilen ücret tutarı 34.000,-TL($=40.000*0,85$) ve 32.300,-TL ($=38.000*0,85$) olmaktadır. Birinci ücret olarak hangisi seçilirse seçilsin, ikinci ücret tutarı 2017 yılı kazançları için geçerli olan 30.000,-TL'yi aştıgından 2017 yılında elde edilen bütün ücretin yıllık beyannameye dahil edilmesi gerekmektedir.

Düzen taraftan ücretler dahil edilerek beyan edilen toplam gelir üzerinden gelir vergisi hesaplanacak ve işverenin yaptığı gelir vergisi bu vergiden mahsup edilecektir. Bu işlem yapıldıktan sonra hususa dikkat edilmesi gerekmektedir;

- 1- Ücretlerin vergi tarifesinin belli bir dilimden itibaren genel vergi tarifesinden farklılaşmasından dolayı, vergi hesabında GVK75/2011-1 sayılı Gelir Vergisi Sirküleri dikkate alınarak ücretler için geçerli olan vergi avantajının dikkate alınması,
- 2- Bu şekilde hesaplanan gelir vergisinden daha önce ücretlerden stopaj yoluyla kesilmiş vergi mahsup edilirken, asgari geçim indirimi dikkate alınmamış vergi tutarının [asgari geçim indirimi düşülmeden önceki vergi tutarı, sorudaki verilerde hesaplanan gelir vergisi (stopaj) tutarının] dikkate alınması.

b.1.ii) Çekilişe iştirak;

Gelir Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde gerçek kişilerin gelirlerinin gelir vergisine tabi olduğu belirtildikten sonra 2'nci maddesinde de gelire giren kazanç ve iratlar yedi (7) bent halinde sayılmıştır. Bir kazanç ve iradın gelir vergisine tabi olması için bu gelir unsurlarından birisine girmesi ve Kanunda söz konusu kazanç ve iratlar için belirlenmiş bulunan vergilendirme esaslarına göre vergiye tabi tutulması gereklidir. Bir gerçek kişi, bir takvim yılında bir gelir elde etse dahi, elde ettiği gelir Kanunda sayılan gelir unsurları çerçevesinde tanımlanamıyorsa gelir vergisine tabi tutulması mümkün değildir. Bayan (E)'nin çekiliş dolayısıyla elde ettiği gelir, Kanunda sayılan gelir unsurları itibarıyle ancak ticari kazanç ve serbest kazanç yönünden değerlendirilebilir. Söz konusu organizasyonu gerçekleştiren kişinin bu iş dolayısıyla elde ettiği bir kazanç varsa, bu kazancın ticari kazanç çerçevesinde değerlendirilmesi mümkün olmakla beraber, sorudaki verilerden Bayan (E)'nin sadece katılımcı olduğu anlaşıldığından ticari faaliyet olarak dikkate alınacak bir durum bulunmamaktadır. Yapılan işlem daha ziyade şansa dayalı bir çekiliş işlemi olduğundan şahsi ilmi veya mesleki bilgi ve ihtisas da söz konusu değildir. Dolayısıyla serbest meslek kazancı olarak da nitelendirilemez. Sonuç olarak gelir unsurlarından hiç birine girmeden Bayan (E)'nin çekiliş olarak kazandığı tutar yıllık beyannamesine dahil edilmeyecektir.

b.1.iii) Gayrimenkul satımı ve kira yardımı

Soruda veraset yoluyla intikal eden bir dairenin yıkılıp yapıldıktan sonra satımı ile bu süreçte alınan kira yardımının vergi karşısındaki durumu sorulmaktadır. Konu iki ana alt başlık halinde değerlendirilebilir.

• Gayrimenkul satımı:

Gelir Vergisi Kanunu'nun 37'inci maddesinde gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerden elde ettikleri kazancın ticari kazanç olduğu hükmeye bağlanmıştır. Gayrimenkul alım satımının bir ticari nitelik taşımaması ancak bu alım satımdan bir kazanç doğması durumunda; bu kazancın vergiye tabi olup olmadığını belirlerken aynı Kanunun, değer artış kazançlarının tanımı ve vergilendirilmesine ilişkin hükümler taşıyan mükerrer 80'inci maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendine göre konunun değerlendirilmesi gereklidir. Söz konusu maddeye göre iktisap şekli ne olursa olsun (**ivazsız olarak iktisap edilenler hariç**) 70'inci maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artış kazancı (Diğer Kazanç ve İrat) olup, bu kazançların 2017 yılı için 11.000,-TL'si gelir vergisinden müstesnadır. Yine aynı maddede "elden çıkarma" deyiminin, söz konusu mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temliki, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade edecek şekilde belirtilmiştir.

Örnek olayda soru cevaplanırken iki husus üzerinde durulması beklenir. Bayan (E)'nin eski evini müteahhit Bay (C)'ye vererek yeni bir ev alınmasının değer artış kazancı olup olmayacağı, yeni alınan evin satılmasının durumu değiştirip değiştirmeyeceği. Yukarıda değinilen kanun düzenlemeleri karşısında Bayan (E)'nin kazancının ticari olmadığı, gayrimenkulü ivazsız iktisap etmesi nedeniyle yeni bir ev yapmak üzere müteahhit Bay (C)'ye tesliminin değer artışı kazancı olarak vergilendirilemeyeceği konusunda tereddüt bulunmadığı belirtilebilir. Bayan (E)'nin yenilediği evi beş yıl içerisinde satmasından doğan gelirin değer artışı kazancı olarak vergilendirilmesi konusunda ise farklı görüşler ileri sürülebilir. Eski evin elden çıkarıldığı, yeni evin yeni bir iktisap olduğu ve eski evin iktisabından bağımsız düşünülmesi gerektiği tartışılabılır. Ancak Maliye Bakanlığının (Gelir İdaresinin) 25.03.2011 tarih ve 76 sıra numaralı Gelir Vergisi Sirkülerinde açıkladığı görüşü, bu durumda dahi ivazsız olarak (veraset yoluyla) iktisap edilen gayrimenkulün, "ivazsız iktisap edilme" niteliği değişmeyeceğinden, gayrimenkulün satışından elde edilen gelir de değer artışı kazancına tabii olmayacağı yönündedir. Dolayısıyla Bayan (E), gayrimenkulün satımından dolayı 2017 yılı beyannamesine bir gelir dahil etmeyecektir.

• Kira Yardımı:

Kira yardımı açısından konu değerlendirilirken, öncelikle bu ödemenin, vergiye tabi olup olmadığı açısından ele alınması gerekmektedir. Kira yardımının vergiye tabi olması için Gelir Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesinde yer alan kazanç ve irat unsurlarından birisine girmesi gerekmektedir. Bu bakımdan kira yardımı gayrimenkul sermaye iradı niteliğinde olup olmadığı yönünden değerlendirilebilir. Kanunun 70'inci maddesinde sayılan mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradı olarak tanımlanmıştır. Buna göre kira yardımı bir kiralama işlemine dayanmadığından gayrimenkul sermaye iradı olarak da tanımlanamaz. Bu nedenle Bayan (E)'nin 2017 yılı Gelir Vergisi Beyannamesine kira yardımının dahil edilmemesi gereklidir.

Kira yardımı konusunda sorulan soru çerçevesinde değerlendirilmesi gereken bir diğer husus da, Bayan (E)'nin kira gelirlerini beyan ederken gerçek gider usulünü seçmesi halinde, ödediği kiradan, aldığı kira yardımını mahsup edip etmeyeceğidir. Yukarıda belirtildiği üzere yapılan yardım bir kiralamaya ilişkin olmadığı için, ödenen kiradan mahsup edilmesine gerek bulunmamaktadır. Ancak bu konudaki farklı görüşler de tutarlı bir şekilde ortaya konmaları halinde doğru cevap olarak kabul edilebilecektir.

b.1.iv) Gayrimenkul sermaye iradı

Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'nci maddesinde, arazi, bina ve maddede belirtilen diğer mal ve hakların kiraya verilmesinden elde edilen iratların gayrimenkul sermaye iradı olduğu, 71'inci maddesinde gayrimenkul sermaye iradında safi iradın, gayrisafi hasıltan iradın sağlanması ve idamesi için yapılan giderler indirildikten sonra kalan müspet fark olduğu ve 72'nci maddesinde gayrisafi hasılatın bir takvim yılı içinde o yıla veya geçmiş yıllara ait olarak nakden veya aynen tahsil edilen kira bedelleri olacağı belirtilmiştir.

Aynı Kanunun 73'üncü maddesinde de kiraya verilen mal ve hakların kira bedellerinin emsal kira bedelinden düşük olamayacağı, bedelsiz olarak başkalarının intifâsına bırakılan mal ve hakların emsal kira bedelinin, bu mal ve hakların kirası sayılacağı, bina ve arazide emsal kira bedelinin yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce takdir veya tespit edilmiş kirası, bu suretle takdir veya tespit edilmiş kira mevcut değilse Vergi Usul Kanunu'na göre belirlenen vergi değerinin % 5'i olacağı hükmeye bağlanmıştır.

Bayan (E) gayrimenkul sermaye iradı olarak 2017 yılında konut nedeniyle 12.000,-TL kira geliri, işyeri nedeniyle aylık 1.500,-TL'den 5 ay (Ocak-Mayıs) net kira geliri elde etmiş, işyerinin Haziran ayı kirاسını tahsil edememiş, Temmuz ayında işyeri boş kalan işyeri Ağustos-Aralık 2017 aylarında ise ücretsiz olarak eşine tahsis edilmiştir.

Bayan (E)'nin 3.900,- TL'lik istisna tutarını aşan konut kirasını beyan etmesi gereklidir. Diğer taraftan Bayan (E)'nin 2017 yılında beyanı gerekip gerekmeliğine bakılmaksızın elde ettiği ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı tutarının gayri safi tutarı GVK'nın 103'üncü maddesinde yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için yer alan 110.000,-TL'yi geçtiğinden 3.900,-TL'lik mesken gayrimenkul hasılat istisnasından yararlanamayacaktır.

Bayan (E)'nin işyerinden elde ettiği 7.5000,TL (=5*1.500) kira geliri ise net tutar olup GVK 94/5 uyarınca % 20 stopaja tabi olduğundan brüt tutar olan 9.375,-TL'nin (=7.500/(1-0,20)), işyerinden elde edilen kira geliri olarak dikkate alınması, kesilen stopaj tutarının ise beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsubu gerekmektedir. Diğer taraftan Haziran ayı kirasından tahsilat olmadığından, bu ay kirası için gayrimenkul sermaye iradı açısından elde etme gerçekleşmemiştir. İşyerinin eşe bedelsiz tahsisi için ise GVK'nın 73'üncü maddesi uyarınca Ağustos-Aralık ayları için vergi değerinin % 5'i oranında emsal kira hesaplanıp beyan edilmesi gereklidir. Buna göre Bayan (E)'nin emsal kira bedeli olarak elde ettiği gayrimenkul sermaye iradı tutarı 8.333,-TL(=4000.000*0,05*(5/12)) olmaktadır.

Bayan (E)'nin elde ettiği gayrimenkul sermaye iradı tutarı ile bunların götürü gider ve gerçek gider esasına göre beyannameye aktarılacakları tutarları aşağıdaki gibi olmaktadır;

TL	Elde Edilen Kira (a)	Götürü Gider b(= a*0,15)	Götürü Gider Usulü Net GMSİ (a-b)	Gerçek Gider		Gerçek Gider Usulü Net GMSİ (a-(c+d))
				Diger Giderler (c)	Oturulan Konut Kirası (d)	
Konut	12.000	1.800	10.200	1.250	15.000	(-) 4.250
İşyeri	17.708	2.656	15.052	1.100	0	16.608
Toplam	29.708	4.456	25.252	2.350	15.000	16.608

Tablodan görüleceği üzere gerçek gider usulü, konut için daha avantajlı olmasına karşın, götürü gider usulü işyeri için daha avantajlı olmaktadır. Ancak Bayan (E), seçeceği usulü beyan edeceği gayrimenkullerin hepsi için uygulamak zorundadır. Bu durumda toplamda daha avantajlı olan gerçek gider usulünü tercih edecektir. Diğer taraftan ödenen kiranın indirilemeyen kısmı GVK'nın 74'üncü maddesi uyarınca gider fazlalığı sayılmadığından işyeri kirاسından mahsup edilemeyecektir. Sonuç olarak Bayan (E) 2017 yılı beyanına 16.608,-TL işyeri kirasını gayrimenkul sermaye iradı olarak dahil edecek ve hesaplanan gelir vergisi üzerinden 1.875,-TL stopaj tutarını mahsup edecektir. Konut dolayısıyla elde edilen kira geliri beyan edilecek olmasına karşın, gider fazlalığı dolayısıyla vergilendirmeyecek ancak seçilecek usul işyeri kira gelirinin vergilendirilmesini de belirleyecektir.

10

b.1.v) Makale yazımı;

Bayan (E)'nin kendi uzmanlık alanında yerel idareye ait bir dergide yazılar yazması serbest meslek faaliyetidir. Soruda açıkça belirtilmemekle birlikte birden fazla yazdığı ve az çok süreklilik arz ettiği anlaşılmaktadır. Bu açıdan serbest meslek faaliyetinin sürekli veya arızi olup olmadığı üzerinde durulabilir. Ancak bu hususun da sorunun çözümü açısından bir önemi bulunmamaktadır. Zira elde edilen gelir unsuru, gelir vergisi konusuna girmekle birlikte, arızi nitelikte olsun veya olmasın GVK'nın 18'inci maddesi hükmünden yararlanılacaktır. Söz konusu maddeye göre; müellif, mütercim, heykeltıraş, 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 yayımlamak 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 istisna olduğundan, Bayan (E)'nin bu faaliyeti karşılığı elde ettiği net 3.000,-TL gelir veya bu gelirin stopaj eklenmiş brüt tutarı GVK'nın 86/1-a maddesi uyarınca beyannameye dahil edilmeyecektir.

b.1.vi) Mevduat faizi;

Gelir Vergisi Kanunu'nun 75/7'inci maddesinde mevduat faizleri kaynağı ne olursa olsun menkul sermaye iradı arasında sayılmıştır. Bu açıdan gelir vergisine tabidir. Ancak aynı Kanunun Geçici 67/4'üncü maddesi uyarınca mevduat faizleri tevkif suretiyle vergilendirilmektedir. Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 67/7'nci maddesine göre, tevkifata tabi tutulan söz konusu iratlar için gerçek kişilerce yıllık beyanname verilemeyeceği ve diğer gelirler dolayısıyla verilecek yıllık beyannameye bu gelirler dahil edilemeyeceği için, mevzuat faizi üzerindeki stopaj nihai vergilendirme olacak ve Bayan (E)'nin mevduat faizi geliri beyannameye dahil edilmeyecektir.

Sonuç olarak Bayan (E) 2017 yılı Gelir Vergisi Beyannamesine iki işverenden aldığı ücret ile işyeri ve konut kira bedelini dahil edecek ancak, beyanda konut kira bedelinden net irat oluşmadığından ücretle birlikte sadece işyeri kirاسını dikkate alacaktır.

b.2 Bay (A)'ya ait kazanç ve iratlar,

b.2.i) Serbest meslek kazancı

Bay(A)'nın 2017 yılında kendi nam ve hesabına yaptığı ziraat danışmanlığı faaliyeti GVK'nın 65-68'inci maddeleri çerçevesinde serbest meslek faaliyetidir. (Soruda, danışmanlık alanı ziraat olmakla birlikte Ziraat Mühendisi olan Bay (A) zirai faaliyette bulunduğuna dair bir bilgi bulunmamakta ve danışmanlık yaptığı belirtilmektedir. Dolayısıyla 60.000,-TL net kazancın serbest meslek kazancı olarak dikkate alınması gereklidir.) Bay (A) serbest meslek faaliyetinden dolayı GVK'nın 85/2'inci maddesi uyarınca yıllık beyanname verecek ve 60.000,-TL'lik kazancını bu beyannameye dahil edecektir. Bu kazancı üzerinden kesilen gelir vergisi olan 6.250,-TL ise yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecektir.

11

b.2.ii) Ticari kazanç

Bay (A)'nın (BHG) Kollektif Şirketinin % 30 ortağı olması dolayısıyla elde ettiği 48.000,-TL (= $160.000 * 0,30$) ticari kazançtır ve GVK'nın 85'inci maddesi uyarınca beyanı gereklidir. Diğer taraftan Bay (A) aynı şirketten 2016 yılında 27.000,-TL (= $90.000 * 0,30$) gelir elde etmiş ancak 30.000,-TL (= $100.000 * 0,30$) yatırım indirimi hakkımasına karşın 2016 yılı beyanında bu indirimini dikkate almamıştır. İlgili yılda hakkı olduğu halde kullanılmayan yatırım indiriminin sonraki yılda kullanılması mümkün değildir. 2016 yılında yatırım indirimi hakkını kullansayıdı bile yararlanamayacağı 3.000,-TL'lik (= $30.000 - 27.000$) yatırım indiriminden ise 2017 yılında ticari kazancını beyan ederken yararlanabilecektir. 3.000,-TL'lik yatırım indirimi hakkını GVK'nın mülga 19'uncu maddesi uyarınca endeksleyerek güncelleştirme konu edecektir. Soruda yer alan diğer verilerden Aralık 2017 ve Aralık 2016 dönemi Yurtçi Üretici Fiyat Endeks değerleri sırasıyla 316,48 ve 274,09 olup, buna göre 2017 yılında indirilebilecek yatırım indirimi tutarı 3.464,-TL (= $3.000 * (316,48 / 274,09)$), beyan edilecek ticari kazanç ise 44.536,-TL (= $48.000 - 3.464$) olacaktır.

b.2.iii) Balık avcılığı

GVK'nın 52'inci maddesinde zirai faaliyetten doğan kazançlar zirai kazanç olarak tanımlanmış ve balık ve bunların mahsullerinin istihsali, avlanması, avcılarrı ve yetiştircileri tarafından satılması zirai faaliyet olarak belirlenmiştir. Bu bakımdan Bay (A)'nın faaliyeti zirai faaliyettir. (Ücret olup olmadığı yönünde değerlendirme de mümkün olmakla birlikte soruda böyle bir değerlendirmeye imkan

verecek veri bulunmamaktadır). Diğer taraftan GVK'nın 53'üncü maddesinde zirai kazançta vergilemenin aynı Kanunun 94'üncü maddesine göre tevkifat suretiyle yapılacağı, 54'üncü maddede yazılı işletme büyülüğu ölçülerini aşan 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 vermeyeceği hükmü bağlanmıştır. Bay (A)'nin balık avcılığı faaliyetinde bulunduğu teknenin büyülük ölçüsü 54'üncü maddede belirtilen işletme büyülüğu ölçüsünü aşmadığından Bay (A) bu faaliyeti dolayısıyla beyanname vermeyecek ve 86'ncı madde uyarınca başka gelirleri nedeniyle beyanname verse dahi bu kazançlarını beyanmeye dahil etmeyecektir. Zirai ürünün satış hasılatı üzerinden stopaj yapılması gereği halde yapılmamasının bu açıdan bir önemi bulunmamaktadır. (Soruda aranan temel husus kazancın zirai kazanç olarak tespitiidir. Zirai kazançta vergilendirme şekli bilinmese bile bu değerlendirmeyi yapanlara da belli bir puan verilecektir.).

b.2.iv) Foreks işlemi

Foreks (kaldıraklı döviz alım satımı) işleminin vergi karşısındaki durumunu değerlendirirken öncelikle b.1.ii) bölümünde yer alan cevap anahtarında belirtildiği üzere; söz konusu işlem sonucu elde edilen kazancın hangi gelir unsuruna girdiğinin belirlenmesi gereklidir. Temelde döviz alım satımı olan foreks işleminin vergisel durumunu ortaya koymak için ticari bir mahiyet taşımadan yapılan alım satım işlemlerinden doğan kazancın vergilendirilmesini düzenleyen ve Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80'inci maddesinde belirtilen hükümlere başvurmak gereklidir. Söz konusu maddede, elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artışı kazancı olarak vergilendirildiği mal ve haklar belirlenmiş olup döviz alım satımını madde kapsamında değerlendirmek güçlük arz eder. Bu durumda yapılan işlemin ticari mahiyet arz edip etmediğine bakmak gereklidir. Ticari faaliyet bir emek ve sermaye organizasyonuna dayanmaktadır, bir faaliyetin ticari olup olmadığını tespit ederken, devamlılık, organizasyon, hacim, gelir ve kazanç elde etme amacı veya potansiyeli gibi unsurlara bakmak gereklidir. Bu açılardan Bay (A)'nın bir defa yaptığı döviz alım ve satım işlemi ticari faaliyet niteliğine taşımamakta olup, bu işlem GVK'da yer alan herhangi bir gelir unsuru olarak tanımlanamadığı için gelir vergisinin konusuna da girmemektedir. Dolayısıyla foreks işleminden elde edilen gelirin 2017 yılı beyannamesine dahil edilmemesi gerekmektedir.

b.2.v) Yurtdışı borsalardan hisse senedi alım/satımı

Sorunun cevabında ilk değerlendirilmesi gereken yurtdışında ihraç edilen hisse senetleri alım satımının hangi düzenleme kapsamında vergilendirileceğidir. GVK'nın geçici 67'nci maddesi hükmü Türkiye'de ihraç edilmiş ve Sermaye Piyasası Kurulunca kayda alınmış ve/veya Türkiye'de Kurulu menkul kıymetler borsasında işlem gören menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elde tutulması ve elden çıkarılmasından doğan kazançların vergilendirilmesinde uygulanır. Bu durumda genel esaslar çerçevesinde olayın değerlendirilmesi gereklidir. GVK'nın mükerrer 80/1-1'inci maddesinde menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından elde edilen kazançların değer artış kazancı olduğu belirtilmiş ve mükerrer 81'inci maddesinde, kazanç hesaplanırken mal ve hakların iktisap bedelinin elden çıkarılan ay hariç olmak üzere toptan fiyat endeksindeki artış oranında artırılacağı ancak bunun için artış oranının % 10 veya üzerinde olması gerektiği hükmü bağlanmıştır. Mük. 80'inci maddede bazı mal ve hakların elden çıkarılmasında sağlanan istisna tutarı menkul kıymetlerden elde edilen değer artış kazançlarına tanınmamıştır. Bay (A)'nın hisse senedi alım satım tarihleri arasında Y-ÜFE'deki artış (veriler soruda verilmiştir) % 10'un altında olduğundan, Bay (A) endeksleme yapamayacak ve komisyon tutarını düşerek TL'ye çevireceği tutar olan 14.120 TL'yi (= (55.000-(50.000+1.000))*3,53) beyannamesine dahil edecektir.

b.2.vi) Kar payı

(MD) A.Ş.'den elde edilen nakit 40.000,-TL'lik kar payı GVK 75/1 inci maddesi gereği menkul sermaye iradı olup, aynı Kanunun 22/2'inci maddesi gereğince istisna olan yarısı düşüldükten sonra kalan kısmın, Bay (A)'nın diğer gelirlerinin GVK 86/1-c maddesindeki 30.000,-TL tutarındaki beyan haddini aşması halinde yıllık beyannameye dahil edilmesi gereklidir. Gerçek kişilere ödenen kar payları 94'üncü madde uyarınca dağıtım aşamasında % 15 stopaja tabi olduğundan ödenen kar payının brüt tutarı 47.059 (= 40.000/0,85), beyan edilecek yarısı 23.550,-TL (=47.059/2) ve tevkif edilen vergi tutarı da 7.059 (=47.059-40.000) olmaktadır. GVK'nın 94'üncü maddesi uyarınca karın sermayeye ilavesi kar dağıtıımı sayılmadığından bedelsiz alınan hisse senetleri dolayısıyla elde edilen menkul sermaye iradı bulunmamaktadır. Sonuç olarak 23.550,-TL kar payı menkul sermaye iradı olarak beyan edilecek ve hesaplanan vergiden 7.059,-TL stopaj mahsup edilecektir.

b.3 Bağış ve indirimler

-Bayan (E)'ye ait 2.500,-TL'lik sağlık harcaması: GVK'nın 89'uncu maddesi uyarınca mükellefe ait sağlık harcaması; beyan edilen gelirin % 10'unu aşmaması, Türkiye'de yapılması ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevkif edilmesi şartıyla indirilebileceğinden kurumlar vergisinden muaf vakıf hastanesinde yapılan harcamanın beyannamede indirimi mümkün değildir.

-Bayan (E)'ye ait bireysel emeklilik sisteme katkı payı 3.250,-TL: 01.01.2013 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere GVK'nın 63 ve 89'uncu maddelerinde yapılan değişiklikle bireysel emeklilik sisteme ödenen katkı paylarının ücret matrahının tespitinde ve yıllık beyannamede indirim imkanı kaldırıldığından, Bayan (E)'nin söz konusu ödemeyi yıllık beyannamesinde indirmesi mümkün değildir. İşveren hissesinin ise Bayan (E)'nin beyanıyla bir ilgisi bulunmamaktadır.

-Bayan (E)'ye ait 2.500,-TL'lik hayat primi: GVK'nın 89'uncu maddesi uyarınca beyan edilen gelirin %15'ini ve asgari ücretin yıllık tutarını aşmamak şartıyla mükellefin şahsına ait hayat sigortalarına ödenen primlerin %50'si beyanname üzerinden indirim konusu yapılabileceğinden, ayrıca Kanunda yazan diğer şartlar da sağlandığından (sigortanın Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması, prim tutarlarının gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olması ve ücret geliri elde edenlerin ücretlerinin safi tutarının hesaplanması sırasında ayrıca indirilmemiş bulunması) Bayan (E) ödediği primi yarısı olan 1.250,-TL'yi beyannamede indirebilecektir.

-Bay (A)'nın Türkiye Yeşilay Cemiyetine yaptığı 5.000,-TL yardım: GVK'nın 89'uncu maddesi uyarınca yardımın tamamı beyan edilen gelirden indirilebilecektir.

b.4 Beyan ve vergi tutarları

Bayan E:

Beyan Edilecek Gelir			82.908
Ücret (34.000+32.300)			66.300
Gayrimenkul Sermaye İradı			16.608
Sigorta Primi İndirimi (-)			1.250
Matrah			81.658
Gelir Vergisi((81.658-70.000)*0,35+16.150)			20.230
Ücret Gelir Dilimi İndirimi (-)			746
Ücretin toplam gelir içerisinde oranı*70.000'yi aşan tutar*%8 ((66.300/82.908)*(81.658-70.000)*0,08)			
Hesaplanan Gelir Vergisi(20.230-746)			19.484
Mahsup edilecek stopaj tutarı			14.276
*Ücretlerden kesilen GV (6.430+5.971)			
*İşyerinden kesilen GV (1.875)			
Ödenecek GV (19.484-14.276)			5.208

Bay A beyanı

Beyan Edilecek Gelir	142.206
Serbest Meslek Kazancı (60.000)	
Ticari Kazanç (44.536)	
Değer Artış Kazancı (14.120)	
Menkul Sermaye İradı (23.550)	
İndirimler (Bağış)(-)	5.000
Matrah	137.206
Gelir Vergisi	36.472
((137.206-110.000)*0,35)+26.950)	
Mahsup edilecek stopaj tutarı	13.309
*SMK dolayısıyla kesilen GV (6.250)	
*Kar paylarından kesilen GV (7.059)	
Ödenecek GV (36.472-13.309)	23.163

14

Puanlama: Sorunun (b) şikki 30 puandır. Cevaplar, bütün olarak 30 puan üzerinden değerlendirilecek olmakla birlikte puanlamada kolaylık sağlamak ve doğru değerlendirmeye yardımcı olmak üzere alt puanlamalar konu ağırlıkları gözönünde bulundurularak aşağıdaki gibi yapılmıştır;

* Bayan (E)'nin kazanç ve iratlari ile ilgili (iii) ve (iv)üncü şıklar (ev yaptırılması, satımı, gayrimenkul sermaye iradı) 3'er puan; (v) ve (vi)'nci şıklar 1'er puan, (i) ve (ii)'nci şıklar 2'er puan,

*Bay (A)'a ait (i-vi)'ci şıklar 2'ser puan, Bayan (E) ve Bay (A)'ya ait indirimler her biri 0,5 puan olmak üzere toplam 2 puan ve beyan edilecek kalemleri kişiler itibariyle gösterip üzerinden vergi hesaplama 2'ser puandan 4 puan.

CEVAP 2)

i) Ticari kazancın tespitinde indirilebilecek ve indirilemeyecek giderler GVK'nın 40 ve 41'inci maddelerinde düzenlenmiştir. Buna göre ticari kazancın tespitinde açıkça belirtilmiş giderler indirim konusu yapılabilecektir. Kanunda açıkça belirtilmese bile bir genel gider ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılyorsa yine indirim konusu yapılabilecektir. Ancak bunun için bir genel giderin, kazancın elde edilmesi ve idamesi açısından kazançla bir illiyet bağının bulunması, giderin kazancın elde edilmesine yönelik olması, harcamaların karşılığında maddi veya gayrimaddi bir kıymet iktisap olunmaması gereklidir. Bu şartları taşısa bile bir giderin Kanunun 41'inci maddesinde açıkça belirtilen gider kabul edilmeyen ödemelerden olması halinde dönem kazancından indirimi kabul edilmeyecektir. GVK'nın "Gider Kabul Edilmeyen" başlıklı 41'inci maddesinin birinci fıkrasının altıncı bendinde teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlar gider kabul edilmeyen ödemeler içerisinde sayılmıştır. Örnek olayda hata işletme sahibi veya çalışanından doğduğundan buna istinaden ödenen tazminatın da gider kabul edilmemesi gereklidir. (4 puan)

ii) Soruda yurt dışı bir şirketten borç alımı ve daha sonra borcun faiziyle birlikte geri ödenmesi ve ödenen faizin TL karşılığının gider olarak kazançtan düşülmesi işlemi yer almaktadır. Verilerden borcun işletme sermayesi olarak kullanıldığı, işle ilgili olduğu anlaşıldığından yapılan işlem bu yönyle vergi mevzuatına uygun görülmektedir. Ancak faiz ödenen şirketin dar mükellef bir kurum olduğu dikkate alındığında dar mükellef kurumlara ödenen faizler dolayısıyla, ödeyen gelir vergisi mükellefi de olsa, stopaj mükellefiyeti bulunup bulunmadığı yönünden konunun değerlendirilmesi gereklidir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun dar mükellefiyette vergi kesintisinin düzenlendiği 30'uncu maddesinde, dar mükellefiye tabi kurumların Türkiye'de elde ettikleri bazı kazanç ve iratlari üzerinden, bu kazanç ve iratlari avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından % 15 oranında vergi kesintisi yapılacağı belirtilmiştir ve GVK'nın 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2), (3) ve (4) numaralı bentlerinde sayılanlar hariç olmak üzere dar mükellef kurumlara ödenen menkul sermaye iratlari üzerinden vergi kesintisi yapılması hükmü altına alınmıştır. 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ise yabancı devletler, uluslararası kurumlar veya yabancı bankalardan ya da bulunduğu ülkede mutad olarak kredi vermeye yetkilendirilmiş olup sadece ilişkili bulunduğu kurumlara değil tüm gerçek ve tüzel kişilere kredi veren kurumlardan alınan her türlü krediler için ödenecek faizlerden yapılacak tevkifat oranı % 0, diğer alacak faizi ödemeleri üzerinden yapılacak tevkifat oranı % 10 olarak belirlenmiştir. GVK'nın 75'inci maddesinde kaynağı ne olursa olsun her nevi alacak faizlerinin menkul sermaye iradı olarak kullanılacağı hükmü altına alınmıştır. Sorudan borç alınan yabancı şirketin mutad olarak kredi vermeye yetkilendirilmiş bir kurum olmadığı anlaşıldığından, ödenen faiz bedellerinin brüte tamamlanarak üzerinden % 10 oranında stopaj yapılması ve yapılacak bu stopaj tutarının faiz giderine ilave edilerek ticari kazancın tespitinde gider unsuru olarak dikkate alınması gerekmektedir. (4 puan)

iii) Hazine Taşınmazlarının İdaresi Hakkında Yönetmelikte "ecrimisil", Hazine taşınmazının, İdarenin izni dışında gerçek veya tüzel kişilerce işgal veya tasarruf edilmesi sebebiyle, İdarenin bir zarara uğrayıp uğramadığına veya işgalcinin kusurlu olup olmadığına bakılmaksızın, İdarece talep edilen tazminat olarak tanımlanmıştır. Bu tanımdan hareketle Vergi İdaresi özelgelerinde, ecrimisilin esas itibariyle kira ödemesi niteliğinde bulunduğu ve ecrimisil ödemelerinin kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabileceği yönünde görüş bildirmektedir. Ancak bu hususa degeinmek koşuluyla, ecrimisilin tazminat niteliği dikkate alınarak teşebbüs sahibinin kusurundan doğduğu ve bu nedenle indirim olarak kabul edilemeyeceği yönündeki cevaplar da puan alacaktır. Ödenen

gecikme zamının ise GVK'nın 41/6 maddesi ve matrah ve gelir unsurlarından indirilemeyecek giderlere ilişkin 90'inci maddesinin; gelir vergisi ile diğer şahsi vergiler ve her ne şekilde olursa olsun vergi cezaları ve para cezaları, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler gelir vergisinin matrahından ve gelir unsurlarından indirilmez, hükmü uyarınca dönem kazancından düşülmesi vergi mevzuatı açısından mümkün bulunmamaktadır. (4 puan)

iv) GVK'nın 41'inci maddesinin birinci fıkrasının 2'inci bendinde teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatların gider olarak düşülemeyeceği hükmü yer almaktadır. Yine aynı maddenin son fıkrasında kollektif şirketlerin ortaklarının teşebbüs sahibi sayılacağı belirtilmiştir. Keza, aynı fıkranın 1'inci bendinde çocuk tabiri geçerken, bahis konusu 2'inci bendi ile 4'üncü bendinde küçük çocuk ifadesi yer almaktadır. GVK-85/2012-7 sayılı Gelir Vergisi Sirkülerlerine göre küçük çocuk mükellefle oturan veya mükellef tarafından bakılan 18 yaşını veya tahsilde olup 25 yaşını doldurmamış çocuklar ifade etmektedir. Soruda şirket ortağı Bay (H)'nin oğlunun tahsilde olduğuna dair bir bilgi bulunmamaktadır. Dolayısıyla, diğer açılardan mevzuata aykırı olmamak koşuluyla, ödenen ücretin dönem kazancından düşülmesinde eleştirilecek bir husus bulunmamaktadır (3 puan).

2018/1. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı
Gelir Üzerinden Alınan Vergiler (2. Oturum)
24 Mart 2018 Cumartesi – 18.45 (Sınav Süresi 2 Saat)

GENEL AÇIKLAMA

(Soruları çözmeye başlamadan önce mutlaka okuyunuz.)

*Bu oturumda sorulan bütün sorularda, soruda aksi belirtilmekçe cevaplarda sadece gelir ve kurumlar vergisi (stopaj dahil) dikkate alınacak, geçici vergi ve diğer vergilere (KDV, damga vergisi vb.) ilişkin değerlendirme yapılmayacaktır.

*Cevaplarda ileri sürülen hususlara ilişkin dayanaklara yer verilmeli ve açıklamalar net olmalıdır. Cevaplandırılması istenen husus konusunda az veya çok tartışma olduğu düşünülüyorrsa, görüşün öngörülen cevaptan farklı olması puan almaya engel değildir. Ancak genel kabul edilen görüşten farklı düşünüldüğünde, diğer görüşler yanında varsa konu hakkındaki Maliye Bakanlığı görüşünün de belirtilmesi ve bu görüşlere neden iştirak edilmediğinin tutarlı bir şekilde dayanaklarıyla açıklanması gerekmektedir. Cevaplarda kanun maddelerinin aynen yazılması istenmemektedir.

SORULAR

1

SORU 1) Sat-kirala-geri al işlemlerinden doğan kazançlarda istisna uygulamasını temel özellikleri itibariyle acıklayıınız (**10 puan**). Aşağıdaki rakamsal örnek üzerinden, sat-kirala-geri al işlemi yapan (X) A.Ş.'nin 2017 yılı uygulamasının vergi mevzuatına uygunluğunu, kurumlar vergisine tabi kurum kazancı yönünden değerlendiriniz (**5 puan**).

Örnek Olay: (A) A.Ş. 1.750.000,-TL bedelle aktifine kayıtlı olan ve 350.000,-TL amortisman ayırmış bulunduğu taşınmazı, sat-kirala-geri al işlemi kapsamında (Z) Finansal Kiralama A.Ş.'ye 31.12.2016 tarihinde 5.000.000,-TL bedelle devretmiştir. (Z) Finansal Kiralama A.Ş. aynı tarihte söz konusu taşınmazı, 5.000.000,-TL anapara ve 2.500.000,-TL faiz olmak üzere, yıllık 1.5000.000,-TL (toplam 7.500.000,-TL) kira bedeli karşılığında 5 yıl süreyle (A) A.Ş.'ye kiralamıştır.

2017 yılında (A) A.Ş., (Z) Finansal Kiralama A.Ş.'ye 1.000.000,-TL anapara ve 500.000,-TL faiz olmak üzere 1.500.000,- TL kira ödemesinde bulunmuş, ayrıca taşınmazın devir bedelinin %10'u tutarında amortisman ayırmıştır. (A) A.Ş. ayırdığı amortisman tutarı ile ödediği kira bedelinin tamamını 2017 yılı kazancının tespitinde indirim olarak dikkate almıştır.

SORU 2) Aşağıda verilen rakamsal örneği dikkate alarak;

- Vadeli işlem türü olan "opsiyon işlemini" kısaca tanımlayarak örnekte verilen opsiyon işleminin bu işlemi yapan şirketlerin 2017 ve 2018 yılı vergiye tabi dönem kazançlarına etkisini belirtiniz (**5 puan**).
- Örnekteki işlemin;
 - nakit uzlaşma yerine fiili teslim suretiyle gerçekleşmesi,

ii) organize vadeli işlem borsasında yapılması,

hallerinde (a) şıkkında tespit ettiğiniz hususlar itibariyle (G) A.Ş.'nin dönem kazancında bir değişiklik olup olmayacağıni irdeleyiniz (**5 puan**).

Örnek Olay: (G) A.Ş., 01.11.2017 tarihinde (H) A.Ş. ile yapmış olduğu 4 ay vadeli "Makarnalık Buğday" alım opsiyon sözleşmesinde, alım hakkını alan taraftır. Tezgah üstü piyasada ve nakit uzlaşma ile gerçekleşen söz konusu opsiyon sözleşmesine ait veriler aşağıdaki gibidir;

Sözleşme Tutarı	: 1.045.000,-TL (1.100 Ton)
Vade Tarihi	: 1 Mart 2018
Sözleşme Tarihindeki Fiyat	: 950,- TL/Ton
Opsiyon Fiyatı	: 1.050,- TL/Ton
31.12.2017 Tarihindeki Fiyat	: 1.100,-TL/Ton
Vadede Spot Fiyat	: 1.150,- TL/Ton
Opsiyon Primi	: 10.450,-TL (Sözleşme Tutarının %1)

SORU 3) (Z) Mobilyacılık A.Ş. (Şirket) merkezi Türkiye'de bulunan ve pratik ev mobilyaları imalatı ve satışı faaliyeti ile iştigal eden bir şirket olup, 2017 yılına ilişkin olarak 5.750.000,-TL kurumlar vergisi matrahı beyan etmiştir.

2

(Z) A.Ş.'nin 2017 yılında yaptığı bir kısım işlemleri aşağıdadır;

i) Şirket esas olarak özellikle küçük evler için dizayn edilen ve katlanabilme veya birden fazla amaçla kullanılma özelliği bakımından pratik mobilyalar olarak adlandırılan ev mobilyalarını kendi markasıyla üretmektedir. Şirket, ürünlerin teknik yapısı, ölçüler, çeşitliliği ve üretim yöntemleri konusunda, benzer mobilyaları yurt dışında üreten ve bu alanda öncü firma olan ABD mukimi Home Design Furniture Corp. adlı şirketin bilgi birikiminden aralarında düzenledikleri sözleşme çerçevesinde yararlanmaktadır.

2017 yılında (Z) Mobilyacılık A.Ş., söz konusu sözleşme kapsamında gerçekleştirilen işlemlerin bedeli olarak Home Design Furniture Corp.'a toplam 1.600.000,-TL karşılığı ABD Doları ödemedede bulunmuş ve Türkiye ile ABD arasındaki vergi anlaşması çerçevesinde, kendisiyle yapılan işlemlerin ABD'de elde edilen ticari kazanç olduğu gerekçesiyle bu ödemeler üzerinden herhangi bir kurumlar vergisi kesintisi yapmamıştır. 1.600.000,-TL'lik hasılata ilişkin gelir ise Türkiye'de ayrıca herhangi bir şekilde beyan edilmemiştir.(Türkiye ile ABD arasında düzenlenen Vergi Anlaşmasının bazı maddeleri sorunun devamında yer almaktadır.)

Ayrıca Home Design Furniture Corp.'dan yeni üretilen mobilyaların üretim teknikleri konusunda Şirket elemanlarını eğitmek üzere 2017 yılının Mart ve Ekim aylarında iki mühendis Türkiye'ye gelmiş ve her gelişlerinde 30 gün kalmışlardır. (Z) A.Ş. yurt dışından eğitim amaçlı gelen mühendisler dolayısıyla ABD'deki firmaya herhangi bir ödemedede bulunmamış, buna karşın gelen mühendislerin yol ve otel giderlerini karşılamıştır. (Z) A.Ş.'ce karşılanan söz konusu giderlerin toplam bedeli 275.000,-TL olup bu harcamalar (Z) A.Ş.'nin dönem kazancından düşülmüş, vergisel yönden başkaca bir işlem yapılmamıştır.

ii) (Z) A.Ş. 2017 yılında ABD'de bir şube açmıştır. ABD'de dar mükellef esasında vergiye tabi olan Şube, yapmakta olduğu taahhüt içinde kullanmak üzere 150.000,- ABD Doları karşılığı mobilyayı Türkiye'deki merkezinden ithal etmiştir. (Z) A.Ş., gönderilen mobilyalara ilişkin olarak ABD'deki şubesine adına fatura düzenleyerek hasılat kaydetmiş; ayrıca 31.12.2017 tarihine kadar herhangi bir tahsilat olmadığından Şube'den alacaklı olduğu tutarı yıl sonunda değerleyerek değerlendirme farkı olan 75.000,-TL'yi dönem kazancına gelir olarak intikal ettirmiştir.

iii) (Z) A.Ş. daha önceki yıllarda açmış bulunduğu İtalya'daki şubesinden 2017 yılında borç olarak 100.000,- ABD Doları almış ve kayıtlarında borç olarak izlenen bu tutarı 31.12.2017 tarihinde geçerli kurlar üzerinden değerleyerek meydana gelen 50.000,-TL'lik kur farkını dönem gelirlerinden düşmüştür.

iv) (Z)'A.Ş.'nin hastane inşaatı ve tefrişatı faaliyetiyle uğraşan (ZYT) İş Ortaklığı'nda % 30 hissesi bulunmaktadır. Ayrıca kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan (ZYT) İş Ortaklığı 2017 yılında meydana gelen yangın sonucu depolarındaki malzemenin yanması nedeniyle sıkıntı yaşamış ve Ortaklığının dönem faaliyeti 750.000,-TL zarar ile sonuçlanmıştır. (Z) A.Ş. bu zararın hissesi oranında hesapladığı $(750.000 * 0,30) = 225.000,-$ TL'lik kısmını 2017 yılı kurum kazancından düşmüştür.

v) (Z) A.Ş. 2016 yılında % 20 hisseli ortağı olan ve kendi nam ve hesabına inşaat işleriyle uğraşan Bay (B)'nin 2016 yılında bankadan aldığı 125.000,-TL krediye kefil olmuş, 2017 yılında Bay (B)'nin iflas etmesi nedeniyle ödeyemediği krediyi ödemek zorunda kalmıştır. (Z) A.Ş. kefil sıfatıyla ödediği kredi bedelini dezersiz alacak olarak dönem kazancından düşmüştür.

vi) (Z) A.Ş. 3 yıl önce 150.000,-TL'ye aldığı ve iştirakler hesabında izlediği aynı sektörde faaliyet gösteren (H) A.Ş.'ye ait olan hisseleri 30 Kasım 2017 tarihinde 125.000,-TL'ye peşin olarak satmıştır. Hisselerin alım satım bedeli arasındaki fark dönem kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınmıştır.

3

İSTENEN: (Z) A.Ş.'nin yukarıda ii-vi şıklarında yer alan işlemleri itibariyle, beyan ettiği 2017 yılı kazancında düzeltme ile ilave stopaj yapılması gerekip gerekmediğini, Kurumlar Vergisi Kanunu ve ilgili mevzuatta yer alan dayanakları belirtmek suretiyle şıklar itibariyle açıklayınız. (i) şıklında belirtilen işlemi Türkiye Cumhuriyeti ile ABD arasında düzenlenen ve ilgili maddeleri aşağıda yer alan Vergi Anlaşması ve vergi mevzuatımızı dikkate alarak değerlendiriniz (**25 puan**).

BAŞARILAR DİLERİZ

**TÜRKİYE CUMHURİYETİ HÜKÜMETİ İLE AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ HÜKÜMETİ ARASINDA
GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERDE ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME VE VERGİ
KAÇAKÇILIĞINA ENGEL OLMA ANLAŞMASI**

(Bazı Maddeleri)

Madde 2 KAVRANAN VERGİLER

Bu Anlaşma, ne şekilde alındığına bakılmaksızın, her bir Akit Devlette gelir üzerinden alınan vergilere uygulanacaktır. 2. Anlaşmanın uygulanacağı şu anda geçerli olan vergiler, özellikle:
a) Türkiye'de: i) Gelir vergisi; ii) Kurumlar vergisi; iii) Gelir vergisi ve kurumlar vergisi üzerinden alınan fon payı (Bundan böyle 'Türk Vergisi' olarak bahsedilecektir); b) Birleşik Devletlerde: Dahili Gelir Kanununa göre alman Federal gelir vergileri

Madde 7 TİCARİ KAZANÇLAR

1. Bir Akit Devlet teşebbüsüne ait kazanç, sözkonusu teşebbüs diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasyyla ticari faaliyette bulunmadıkça, sadece ilk bahsedilen Devlette vergilendirilecektir. Eğer teşebbüs yukarıda bahsedilen şekilde ticari faaliyette bulunursa, teşebbüsün kazançları bu diğer Devlette, işyerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere, vergilendirilebilir. 2. 3 üncü fıkra hükümleri saklı kalmak üzere, bir Akit Devlet teşebbüsü diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasyyla ticari faaliyette bulunursa bu taktirde, bu işyerine, her iki Akit Devlette de, aynı veya benzer koşullar altında, aynı veya benzer faaliyetlerde bulunan, tamamen ayrı ve bağımsız bir teşebbüsten ne miktarda bir ticari kazanç elde etmesi beklenecekse aynı miktarda bir kazanç atfedilecektir. 3. Bir işyerinin kazancı belirlenirken, işyerinin bulunduğu Devlette veya başka herhangi bir yerde yapılan ve yönetim ve genel idare giderlerini de kapsamına alan, işyerinin amaçlarına uygun düşen giderlerin indirilmesine müsaade edilecektir. 4. İşyerine, işyeri tarafından teşebbüs adına sadece mal veya ticari eşya satın alınması dolayısıyla hiç bir kazanç atfedilmeyecektir. 5. Bu Anlaşmanın amaçlan bakımından işyerine atfedilen kazançlar, sadece bu işyerinin varlıklarını veya faaliyetleri dolayısıyla elde edilen kazançları kapsamına alacaktır. 6. Kazanç, bu Anlaşmanın başka maddelerinde ayrı olarak düzenlenen gelir unsurlarını da kapsamına alduğunda, o maddelerin hükümleri bu madde hükümlerinden etkilenmeyecektir.

Madde 12 GAYRİMADDİ HAK BEDELLERİ

1. Bir Akit Devlette doğan ve diğer Akit Devletin bir mukimine ödenen gayrimaddi hak bedelleri, bu diğer Devlette vergilendirilebilir. 2. Bununla beraber, sözkonusu gayrimaddi hak bedelleri, elde edildikleri Akit Devlette ve o Devletin mevzuatına göre de vergilendirilebilir; ancak gayrimaddi hak bedelinin gerçek lehdarı diğer Akit Devletin bir mukimi ise bu şekilde alınacak vergi, 3 üncü fıkranın (a) bendinde tanımlanan gayrimaddi hak bedelinin gayrisafi tutarının yüzde 10'unu ve 3 üncü fıkranın (b) bendinde tanımlanan gayrimaddi hak bedelinin gayrisafi tutarının yüzde 5'ini aşmayacaktır. 3. Bu maddede kullanılan "gayrimaddi hak bedelleri" terimi: a) Sinema filmleri, radyo ve televizyon yayınlarında kullanılmak amacıyla üretilen filmler, bantlar ve diğer reproduksiyon araçlarına ilişkin ödemeler de dahil olmak üzere, edebi, artistik, bilimsel her nevi telif hakkının, patentin, alameti farikanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin veya sınai, ticari, bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanma imtiyazı veya kullanma hakkı veya satışı (verimliliğe, kullanıma veya tasarrufa bağlı olduğu taktirde) ile; b) Sınai, ticari veya bilimsel teçhizatın kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı karşılığında ödenen her türlü ödemeyi kapsar. 4. Bir Akit Devlet mukimi olan bir gayrimaddi hak bedelinin gerçek lehdan, gayrimaddi hak

bedelinin elde edildiği diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtıyla ticari faaliyette bulunursa veya bir Türkiye mukimi Birleşik Devletlerde bulunan bir sabit yeri kullanarak Birleşik Devletlerde serbest meslek faaliyetinde bulunursa ve gayrimaddi hak bedeli bu işyeri veya sabit yere atfedilebiliyorsa, 1inci ve 2nci fíkraların hükümleri uygulanmayacaktır. Bu durumda olayına göre, 7nci (Ticari Kazançlar) veya 14 Üncü (Serbest Meslek Faaliyetleri) Madde hükümleri uygulanacaktır. 5. Bir Akit Devletin kendisi, politik alt bölümü, mahalli idaresi veya mukimi tarafından ödenen gayrimaddi hak bedelinin, o Devlette elde edildiği kabul olunacaktır. Bununla beraber, gayrimaddi hak bedelini ödeyen kişi bir Akit Devletin mukimi olsun ya da olmasın, bu Akit Devlette gayrimaddi hak bedellerini ödemeye neden olan yükümlülük ìte bağlantılı bir işyerine veya sabit yere sahip olduğunda ve bu gayrimaddi hak bedeli bu işyeri veya sabit yer tarafından yüklenildiğinde, sözkonusu gayrimaddi hak bedelinin, bu işyerinin veya sabit yerin bulunduğu Devletteki kaynaklardan doğduğu kabul olunacaktır. Yukarıdaki iki cümplenin hiç birine göre gayrimaddi hak bedellerinin Akit Devletlerin birinde doğluğunun kabul edilmediği durumda ve gayrimaddi hak bedellerinin bir varlık veya hakkın, bir Akit Devlette kullanma imtiyazı veya kullanma hakkı karşılığında ödenmesi halinde, bu gayrimaddi hak bedellerinin, bu Devlette doğduğu kabul edilecektir. 6. Kullanım, hak veya bilgi karşılığında ödenen gayrimaddi hak bedelinin miktarı, ödeyici ile gerçek lehdar arasında veya her ikisi ile bir başka kişi arasında varolan özel ilişki nedeniyle, böyle bir ilişkinin olmadığı durumlarda ödeyici ve gerçek lehdar arasında kararlaştırılacak miktarı aşlığında, bu Madde hükümleri en son bahsedilen miktarla uygulanacaktır. Bu durumda ilave ödeme, bu Anlaşmanın diğer hükümleri de dikkate alınarak, her bir Akit Devletin mevzuatı uyarınca vergilendirilebilecektir.

Madde 14 SERBEST MESLEK FAALİYETLERİ

5

1. Akit Devletlerden birinin bir mukiminin serbest meslek faaliyetleri veya bağımsız nitelikteki diğer faaliyetler dolayısıyla elde ettiği gelir, yalnız bu Devlette vergilendirilebilecektir. Bununla beraber, eğer bu faaliyetler veya hizmetler diğer Devlette icra edilirse ve a) Mukim bu diğer Devlette bu hizmet veya faaliyetleri icra etmek amacıyla sürekli kullanabileceğii bir sabit yere sahip ise veya b) Mukim bu diğer Devlette, söz konusu hizmet veya faaliyetleri icra etmek amacıyla, herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde, bir veya birkaç seferde, toplam 183 gün veya daha fazla kalırsa; sözkonusu gelir, diğer Akit Devlette de vergilendirilebilir. Böyle bir durumda olayına göre, ya yalnızca sözkonusu sabit yere atfedilebilen gelir, ya da yalnızca bu diğer Devlette bulunulan süre içinde icra edilen hizmet veya faaliyetlerden elde edilen gelir bu diğer Devlette vergilendirilebilir. 2. Akit Devletlerden birinin bir teşebbüsünün serbest meslek faaliyetleri veya benzer nitelikteki diğer faaliyetler dolayısıyla elde ettiği gelir, yalnız bu Devlette vergilendirilecektir. Bununla beraber, eğer bu hizmet veya faaliyetler diğer Devlette icra edilirse ve eğer a) Teşebbüs bu diğer Devlette hizmet ve faaliyetlerin icra edildiği bir işyerine sahip olursa; veya b) Hizmet veya faaliyetlerin icra edildiği süre veya süreler, herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde, 183 günü aşarsa söz konusu gelir, bu diğer Akit Devlette de vergilendirilebilir. Böyle bir durumda olayına göre, ya yalnızca söz konusu işyerine atfedilebilen gelir ya da yalnızca bu diğer Devlette icra edilen hizmet veya faaliyetlere atfedilebilen gelir, bu diğer Devlette vergilendirilebilir. Her iki durumda da Türkiye Cumhuriyeti, söz konusu gelir üzerinden tevkifat suretiyle vergi alabilir. Bununla beraber, söz konusu gelirin lehdarı, böyle bir vergiye tabi tutulduktan sonra söz konusu gelir dolayısıyla, sanki gelir bu diğer Devlette bulunan bir işyerine atfedilemiş gibi, Anlaşmanın 7nci maddesi hükümlerine göre, net esasında vergilendirilmeyi tercih edebilir.

CEVAPLAR

Cevap 1) a) Açıklama (10p)

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun istisnaları düzenleyen 5inci maddesine, 6728 sayılı Kanunla 2/8/2013 tarihinden itibaren yapılan işlemlere uygulanmak üzere eklenen hüküm ile her türlü taşınır ve taşınmaz malların 6361 Sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla satışından doğan kazançlar ile bu kurumlarca söz konusu varlıkların devralıldığı kuruma kira süresi sonunda devrinden doğan kazançlara yönelik istisna uygulaması düzenlenmiştir. Sorunun 10 puanlık ilk kısmında bu istisnanın esaslarına yönelik açıklamalar istenmektedir.

1 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 5.15 bölümünde sat-kirala-geri al işlemlerinden doğan kazançlarda istisna uygulamasına ilişkin ayrıntılı açıklamalar yer almaktadır. Bu çerçevede sorunun bu bölümünden tam puan alabilmek için aşağıdaki hususlara degeinilmesi gerekmektedir;

- Sat-kiralama-geri al işleminin mahiyeti/tanımı ve bu işleme taraf olan kiracı ve kiralayanın kimler olduğu,
- İstisnadan kimlerin yararlanacağı,
- İstisnadan yararlanma şartları,
- İstisnaya konu olacak iktisadi kıymetler,
- İstisna uygulaması

Cevaplandırmada temel anahtar 1 Seri No.lu KV Genel Tebliğinin 1.15 bölümündeki açıklamalar olacaktır. Ancak Tebliğde yer alan rakamsal uygulama örnekleri cevapta aranmayacak olup, konuyu bildiğiğini gösterir açık ve net ifadelerle yukarıda degeinilmesi istenen hususlardaki esaslı noktaların, bir yazılı sınavdan makul olarak beklenecek şekilde cevapta yer olması puanlama için yeterli görülecektir. Söz konusu Tebliğdeki konuya ilgili açıklamalar, rakamsal örneklerden arındırılmış haliyle cevap anahtarının ekinde yer almaktadır.

6

b) Örnek Olay (5p);

Satış ve fona alma işlemi (2016);

İstisna kazanç : Satış bedeli – Taşınının (A) A.Ş.'deki net bilanço aktif değeri

İstisna kazanç : 5.000.000,- TL – (1.750.000,- TL – 350.000,- TL) = 3.600.00,-TL

(A) A.Ş. 3.600.000,- TL tutarındaki istisna kazancını pasifte özel bir fon hesabına alarak, bu tutarın tamamı için istisnadan yararlanabilecektir.

2017 yılında kiracı (A) A.Ş., ödediği tüm kira bedelini gider olarak dönem kazancından düşmüş ve ayrıca amortisman ayırmıştır. Kira bedelinin 500.000,-TL'lik faiz kısmının gider olarak kayıtlara intikal ettirilmesinde mevzuata aykırı bir durum yoktur. Kiralamada ilk yıl olmadığı için faizin maliyete eklenmesi gereği yönünde bir zorunluluk bulunmamaktadır. Diğer taraftan 1.000.000,-TL'lik anaparanın gider olarak kabul edilmesi mümkün değildir. Zira hem sabit kıymetin piyasa değerine tekabül eden anaparanın hem de ayrılacak amortisman tutarının dönem kazancından düşülmesi mükerrerlik yaratacaktır. Zaten işlem Finansal Kiralama Kanunu çerçevesinde yapılmakta olup, finansal kiralamada olduğu gibi kiranın anapara ödemelerine ait kısmı, sonuç hesaplarıyla ilişkilendirilmeden kiralayan şirkete olan borçlardan düşülecektir. Dolayısıyla indirilen 1.000.000,- TL'lik anapara ödemesinin dönem kazancına ilavesi gerekmektedir. (A) A.Ş., sat-kirala-geri al

işleminden kaynaklanan kullanım hakkını 5.000.000,-TL bedelle “260 Haklar” hesabında izleyecek olup; bu bedel üzerinden % 10 amortisman ayırmasında mevzuata aykırı bir husus yoktur. (Kiracı, hakların değil kiraladığı kıymetin tabi olduğu amortisman oranını satış bedeline/Haklar hesabındaki bedele uygulayacaktır.) Soruda bu konuda bir bilgi verilmediği için %10'nun taşınmazın tabi olduğu amortisman oranı olduğu kabul edilecektir. Dolayısıyla 2017 yılında söz konusu hak nedeniyle hesaplanan amortisman tutarı, (A) A.Ş.'nin hesapladığı şekilde 500.000,-TL (=5.000.000*%10) olacaktır. Ancak buradaki hatalı işlem bu tutarın tamamının dönem kazancından düşülmüşdür. (A) A.Ş., bu amortisman tutarının %72'lik (=3.600.000/5.000.000) kısmı olan 360.000,- (=72*500.000) TL'sini özel fon hesabından karşılayacak; sadece kalan 140.000,-TL'lik (=500.000-360.000) kısmını dönem kazancından indirebilecektir. Dolayısıyla fazladan indirilen 360.000,-TL'nin de dönem kazancına ilavesi gerekmektedir.

Cevap 2) Soruda bir vadeli işlem türü olan opsiyon sözleşmelerinin kısaca tanımlanması istenerek verilen örnek olay üzerinden opsiyon işleminden doğan gelir ve giderin, alıcı ve satıcı açısından ne zaman dönem kazancına intikal ettirileceği; bu konuda aynı işlemden doğan dönem farklılıklarını, opsiyon işleminin türüne göre gelir ve gider yansıtmasında oluşan farklılıkların tespiti ve belirtilmesi istenmektedir.

Opsiyon işleminin nasıl dönem kayıtlarına intikal ettirileceği konusunda 1 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 6.1.3 Bölümünde ayrıntılı açıklamalar yer almaktadır. Cevaplar değerlendirilirken söz konusu açıklamalar esas alınacaktır:

a) Opsiyon işlemleri (sözleşmeleri), belirli bir miktardaki varlığı (fiziksel emtia veya finansal varlık) belirli bir fiyattan gelecekte belirli bir tarihte satın alma veya satma hakkı sağlayan işlemlerdir (sözleşmelerdir). Opsiyon primi ise opsiyon sözleşmelerinde, satın alma veya satma hakkını alan tarafın bu hakkı satan tarafa yaptığı ödemedir. Opsiyon türleri ve mahiyetleri konusunda çok geniş açıklama yapmak mümkün olmakla birlikte sorunun amacı bu olmadığından, soru ile bağlantılı olarak tezgahüstü işlemler ile organize piyasalarda yapılan işlemler ve nakit uzlaşısı ile fiili teslim konularında açıklama yapılması yeterli görülecektir. Tezgahüstü piyasalarda yapılan işlemlerde bir standart bulunmamakta ve yapılan işlem opsiyon işlemi olmanın temel özelliklerini içermekle birlikte alıcı ve satıcı sözleşmede miktar, temel fiyat, bitiş tarihi gibi koşulları birlikte ve sözleşmeye özgü olarak belirlemektedir. Organize piyasalarda gerçekleşen opsiyon işlemleri ise hukuki düzenlemelere tabi olup standart sözleşmelere dönüşmüş ve dönemler itibarıyle kazanç ve kayıpları itibarıyle piyasa değerleri belli olan ve birden fazla alıcı ve satıcı arasında işlem gören işlemlerdir. Diğer taraftan opsiyon işlemlerinde, sözleşmeye konu kıymetin sözleşme sonunda fiilen teslimi ile sonuçlanan sözleşmeler söz konusu olabileceği gibi, bu işlemlerin, sözleşme sonunda kıymetin fiilen teslimi yerine bu işlemden doğan karın bunu elde eden tarafa nakit olarak ödenmesi suretiyle sonuçlanan nakit uzlaşısı şeklinde yapılması da mümkündür. Soruda her bir durumun ilgililerin dönem vergi beyanı üzerindeki etkisinin irdelenmesi istenmektedir.

Örnek olayın (a) şkıkkında (G) A.Ş., 01.11.2017 tarihinde (H) A.Ş. ile yapmış olduğu 4 ay vadeli “Makarnalık Buğday” alım opsiyon sözleşmesinde, alım hakkını (opsiyonu) almıştır. İşlem tezgah üstü piyasada ve nakit uzlaşma ile gerçekleşmiş olup opsiyonun vade tarihi 1 Mart 2018 (yani izleyen yıldır).

1 Seri Numaralı KV Genel Tebliğinde yer alan opsiyon priminin dönem kazancıyla ilişkilendirilmesi konusundaki açıklama aşağıdaki gibidir;

"Opsiyon primi, kurumlar vergisi mükellefleri açısından tahakkuk esası gereği, opsiyon sözleşmesinde belirtilen hakkı satan tarafça opsiyon hakkının satışı karşılığında alınan bir bedel olarak sözleşmenin düzenlendiği tarihte kesinleştiğinden, bu tarih itibarıyla gelir olarak dikkate alınacaktır. Diğer taraftan, bu hakkı satın alan tarafça söz konusu opsiyon primi sözleşmeden doğan kazancın hesabında gider olarak dikkate alınacağından, sözleşmeden elde edilen kazancın kesinleştiği tarih olan opsiyon hakkının kullanıldığı veya sözleşmenin sona erdiği tarih itibarıyla gider olarak dikkate alınacaktır."

Buna göre 10.450,-TL'lik opsiyon primini (H) A.Ş. 2017 yılında gelir olarak kurum kazancına intikal ettirirken, (G) A.Ş. bu tutarı 2018 yılında gider olarak dikkate alacaktır.

Tezgah üstü piyasalarda gerçekleştirilen opsiyon sözleşmelerinden doğan işlemlerde elde etme, opsiyon sözleşmesinde belirtilen hakkın kullanılması ile birlikte gerçekleştiğinden opsiyonun kullanıldığı tarihe kadar olan dönem içinde yapılan değerlemelerin (reeskont işlemlerinin) kurum kazancı ile ilişkilendirilmemesi gerekmektedir. Opsiyon sözleşmesinin teslimat olmaksızın nakdi uzlaşma ile sonlandırılması durumunda, nakdi uzlaşma sonucunda elde edilen kâr veya zararın, sözleşmenin sona erdiği tarih itibarıyle kurum kazancına dahil edilmesi gerekecektir. Bu nedenle, piyasa fiyatıyla opsiyon fiyatı arasındaki fark dolayısıyla gerek alıcı (G) A.Ş., gerekse opsiyon hakkını satan (H) A.Ş., 2017 yılı için kurumlar vergisine tabi kazanç yönünden herhangi bir işlem yapmayacaklardır.

2018 yılında ise işlemin nakdi uzlaşma ile sonuçlanması nedeniyle (G) A.Ş. ton başına 100,- TL (=1.150-1.050) ve toplamda da 110.000,- (=100*1.100) TL kazanacak ve bu tutardan 10.450,-TL'lik opsiyon priminin düşülmesi ile 99.550,-TL, 2018 yılı kazancına net gelir olarak yansıyacaktır. Diğer bir deyişle (G) A.Ş., 110.000,TL'yi gelir, 10.450,-TL'yi gider olarak 2018 yılı sonuç hesaplarına intikal ettirecektir. Satıcı (H) A.Ş. ise 2018 yılında opsiyon işleninden doğan 110.000,-TL'lik zararını sonuç hesaplarına gider olarak yansıtacaktır. (H) A.Ş. toplamda zarar etmesine rağmen, 2017 yılı KV matrahını opsiyon primi kadar artırmış olmaktadır.(5p)

b) Opsiyonun (tezgahüstü piyasada) nakit uzlaşı yerine **fiili teslim** suretiyle sonuçlanması ve **organize piyasalarda yapılması** alıcı (G) A.Ş.'nin kazancına etkisi (5 p);

1 Seri Numaralı KV GT'nin 6.1.4 Bölümünde konuya ilişkin olarak yapılan açıklamalar aşağıdaki gibidir;

"Vergi Usul Kanununun 289 uncu maddesinde, "Bu bölümde yazılı olmayan veya hukuki yazılı olup da kendi ölçülerileyde değerlendirilmesine imkan bulunmayan iktisadi kıymetlerden bina ve arazi vergi değerleriyle, diğerleri, varsa borsa rayıcı, yoksa mukayyet değerleri, o da yoksa emsal bedeliyle değerlendirilir." hükmü yer almaktadır.

Buna göre;

- *Vadeli İşlem ve Opsiyon Borsasında gerçekleştirilen vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri, Vergi Usul Kanununun 289 uncu maddesi uyarınca borsa rayıcı ile değerlendirileceğinden, anılan sözleşmelerin değerlendirme günü itibarıyla borsada oluşan uzlaşma fiyatına (borsa rayıcı) göre oluşan farkın, kurum kazancı ile ilişkilendirilmesi gerekecektir.*
- *Sözleşmenin ters pozisyonla kapatılması halinde, gerçekleşen kâr veya zarar kurum kazancına dahil edilecektir.*
- *Sözleşmenin vadesinde nakit uzlaşma sonucu elde edilen kâr veya zarar, kurum kazancına dahil edilecektir.*

- Sözleşmenin teslimat ile sonuçlanması halinde, yapılan işlem esas itibarıyla bir varlığın alım-satım işleminden farklı olmayacağından, sözleşmenin vade tarihi itibarıyla alınan veya satılan varlıkların değerinin, sözleşmede belirtilen birim değer üzerinden kayıtlara intikal ettirilmesi gerekmektedir."

Tebliğin yukarıda belirtilen açıklamaları dikkate alındığında;

- i) *İşlemin tezgahüstü piyasada nakit uzlaşı yerine fiili teslim ile sonuçlanması durumunda;*
 (G) A.Ş., 2018 yılında bu işlem nedeniyle herhangi bir kar/zarar hesaplamayacak, ancak makarnalık bugdayı opsiyon hakkını kullanma çerçevesinde alım değeri olan 1.050,TL/Ton bedeli ile ödemmiş olduğu opsiyon primini de malın maliyetine dahil etmek suretiyle hesapladığı toplam maliyet üzerinden emtiayı kayıtlarına intikal ettirecektir. Yaptığı opsiyon işlemi nedeniyle 01.03.2018 tarihinde bugdayı 1.265.000,-TL (1.100*1.150=) yerine 1.155.000,-TL'ya (1.100*1.050=) almakta ve kazanç elde etmektedir. Ancak bu kazanç realize olmadığından ödenen opsiyon primi düşüldükten sonraki kısmı kadar bugdayın maliyetinde düşüş sağlayacaktır. Bunun dönem kazancına intikali ise alım-satım konusu herhangi bir mal gibi satışın yapılacağı dönemde olacaktır.
- ii) *İşlemin organize vadeli işlem borsasında yapılması ve işlemin vade sonunda nakit uzlaşı ile sonuçlanması durumunda;*
 (G) A.Ş. 31.12.2017 tarihi itibarıyle opsiyon sözleşmesini değerleyecektir. Opsiyon sözleşmeleri organize piyasalarda az çok değerlendirme tarihi itibarıyle oluşan kazancı yansıtacaklarından sözleşmenin değer artışından doğan 55.000,-TL=(1.100-1.050)*1.100 TL'lik fark 2017 yılı kazancına dahil edilecektir. Dolayısıyla, tezgahüstü piyasada işlem yapma durumuna göre 2017 yılı kazancı sözleşmedeki artış kadar daha fazla olacaktır.(G) A.Ş., opsiyon sözleşmesinin 2017 yıl sonu değeri ile sözleşme sonuçlandırma değeri arasındaki toplam fark olan 55.000,-TL=(1.150-1.100)*1.100)'yi ise 2018 yılı kurum kazancına dahil edecektir.(Sözleşmenin değerinde 31.12.2017 tarihi itibarıyle meydana gelecek değer artışının bire bir 55.000,- TL olması gerekmektedir. Bu rakamdan daha az veya çeşitli nedenlerle daha fazla bir artış olabilir. Ancak burada belirtirmesi gereken önemli nokta, 32.12.2017 tarihi değerlendirme yapılması ve meydana gelen değerlendirme farkının dönem kazancıyla ilişkilendirileceğidir.) Değerleme yapılsa bile ödenen pirim, ödeyen açısından 2017 yılı kazancını etkilemeyecektir. Diğer bir ifadeyle, işlemin organize vadeli işlem borsasında yapılması ve sözleşmenin nakit uzlaşı ile sonuçlanması durumunda, borsada opsiyon işleminden doğan kazancın senetlere aynen yansıyacağı varsayımlı altında, aynı işlemin tezgahüstü piyasada yapılması durumuna göre (G) A.Ş.'nin vergiye tabi dönem kazancı 2017 yılında 55.000,-TL artacak, 2018 yılında ise 55.000,-TL azalacaktır.

Cevap 3) 3. Soru altı alt şıktan oluşmaka olup, sorunun bütün olarak puan değeri 25 puandır. Soru bir bütün olarak 25 puan üzerinden değerlendirilmekle birlikte puanlamada kolaylık sağlamak ve doğru değerlendirmeye yardımcı olmak üzere alt değerlendirme, konu ağırlıkları göz önüne alınarak; i). şıkçı 10 puan, vi). şıkçı 7 puan diğer şıklar 2'ser puan üzerinden yapılmıştır.

- i) Yurt dışından gayrimaddi hak alımı;

Soruda, (Z) A.Ş.'nin ürünlerin teknik yapısı, ölçüleri, çeşitliliği ve üretim yöntemleri konusunda, benzer mobilyaları yurt dışında üreten ve bu alanda öncü firma olan ABD mukimi Home Design Furniture Corp. adlı şirketin bilgi birikiminden yararlanması karşılığı yaptığı bir kısım ödeme ve işlemler verilerek; (Z) A.Ş.'nin bu ödemelerin ticari kazanç olduğu ve Türkiye ile ABD arasındaki

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması (ÇVÖA) gereğince Türkiye'de vergilendirilmeyeceği gerekçesiyle herhangi bir kesintiye ve beyana tabi tutmadığı belirtilmekte ve bu durumun bazı maddeleri soru ekinde verilen ÇVÖA ve vergi mevzuatı çerçevesinde değerlendirilmesi istenmektedir.

Anayasamızın 90'inci maddesine göre usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası antlaşmalar kanun hükmündedir ve bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz. Dolayısıyla, vergi anlaşmaları hükümlerinin de vergilendirmede vergi kanunları düzenlemeleri gibi dikkate alınması gereklidir. Ancak vergi anlaşmaları, vergi konmasına yönelik hükümler içermez. Sadece, çifte vergilendirmeyi önlemek üzere, vergilendirmenin hangi ülkenin düzenlemelerine göre yapılacağını belirler, bazı durumlarda da vergilendirmeye taraflar itibariyle sınır getirir. Dolayısıyla anlaşmaya göre Türkiye'nin egemenlik alanında olan bir gelir unsuru, Türk Kanunlarına göre vergilendirilmiyorsa, vergi anlaşması hükümleri vergilendirmeye dayanak olamaz. Bu nedenle öncelikle (Z) A.Ş.'nin ticari ilişkide bulunduğu Home Desing Furniture Corp.'nin vergi mevzuatımız karşısındaki durumunun belirlenmesi gereklidir.

KVK'nın 1 inci maddesinde sayılan kurumlar, kanuni veya iş merkezlerinin Türkiye'de bulunup bulunmadığına göre tam mükellefiyet veya dar mükellefiyet esasında vergilendirilecektir. Kanuni merkezden maksat, vergiye tabi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir. İş merkezi ise iş bakımından işlemlerin bilfiil toplandığı ve yönetildiği merkezdir. Kurumlardan, kanuni veya iş merkezleri Türkiye'de bulunanlar, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilecektir. Kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilecektir. Buna göre kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunmayan Home Desing Furniture Corp. Türk Vergi Hukuku açısından dar mükellef statüsüne tabidir ve dar mükellef bir şirketin Türkiye'de ticari kazanç elde edebilmesi için KVK 3'üncü maddesi uyarınca Türkiye'de iş yeri veya daimi temsilcisi olması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasyyla yapılan işlerden elde edilmesi gerekmektedir. Keza soru ekinde verilen vergi anlaşmasının 7'inci maddesi de "*Bir Akit Devlet teşebbüsüne ait kazanç, sözkonusu teşebbüs diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasyyla ticari faaliyette bulunmadıkça, sadece ilk bahsedilen Devlette vergilendirilecektir. Eğer teşebbüs yukarıda bahsedilen şekilde ticari faaliyette bulunursa, teşebbüsun kazançları bu diğer Devlette, işyerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere, vergilendirilebilir.*" hükümlü içermektedir. Home Desing Furniture Corp.'nin Türkiye'de bir işyeri ve bu işyerinde elde edilmiş bir ticari kazancı söz konusu olmadığından, (Z) A.Ş.'nin bahis konusu Şirketin ticari kazanç elde ettiği gerekçesiyle herhangi bir kesinti yapmaması doğru değildir.

Bu durumda yapılan ödeme ile karşılanan giderlerin, Türkiye'de dar mükellef kazancı açısından vergiye tabi bir kazanç niteliği taşıyıp taşımıadığına ve vergi anlaşmasında vergilendirmenin Türkiye'de yapılmasını engelleyen bir hüküm olup olmadığına bakmak gereklidir. Olayda hakkın elden çıkarılması olmadığı için, hakların elden çıkarılmasından doğan değer artış kazancı bir tarafa bırakılırsa (ki bu durumda da bu kazançlar kesinti yoluyla vergilendirmeye tabi olacaktır), soruda belirtilen ödemelerin kaynakları itibarıyle temel olarak ilişkilendirilebilecek iki gelir unsuru bulunmaktadır; *gayrimenkul sermaye iradı, serbest meslek kazancı*.

(Z) A.Ş. ürünlerin teknik yapısı, ölçüleri, çeşitliliği ve üretim yöntemleri konusunda yurt dışı şirketin bilgi birikiminden yararlanmaktadır. GVK'nın 70/5'inci maddesinde "...sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübe ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi hakların..." kiraya verilmesinden doğan gelirler gayrimenkul sermaye iradı olarak sayılmıştır. Keza 1 Seri Numaralı Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliğinde de ticari bilgi birikimi (know-how) gayrimaddi haklar arasında belirtilmiştir.

Uygulamada ve teoride de belli şartları taşıyan ticari bilgi birikimi (know-how) gayrimaddi hak olarak kabul edilmekte ve bu hakkın kullandırılması gayrimenkul sermaye iradı, satışı ise değer artış kazancı sayılmaktadır.

KVK'nın 22'nci maddesinin 2'nci fıkrası uyarınca dar mükellefiyete tâbi kurumların ticâri veya zirâî kazançlar dışında kalan kazanç ve iratlari hakkında, Gelir Vergisi Kanunun bu kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümleri uygulanır. Ancak, bu kazanç ve iratların Türkiye'de yapılmakta olan ticâri veya zirâî faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde, kurum kazancı tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümlere göre tespit edilir. Dar mükellef gerçek kişiler açısından elde etmeyi belirleyen Gelir Vergisi Kanunun 7'inci maddesinde gayrimenkul sermaye iratlarında elde etme "Gayrimenkulün Türkiye'de bulunması ve bu mahiyetteki mal ve hakların Türkiye'de kullanılması veya Türkiye'de değerlendirilmesi", serbest meslek kazançlarında elde etme ise serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye'de icra edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi olarak tanımlanmıştır. Aynı maddenin son fıkrasına göre ise değerlendirmeden maksadın ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılması olduğu hukme bağlanmıştır.

- *Know-how ödemesi*

Yukarıdaki açıklamalara göre (Z) A.Ş. tarafından Home Desing Furniture Corp'e yapılan know-how ödemeleri yabancı firma tarafından Türkiye'de elde edilmiş gayrimenkul sermaye iradıdır. Dar mükellef kurumların Türkiye'de elde ettiği gayrimenkul sermaye iratlari (ve ticari veya zirai kazanca dâhil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayri maddi hakların satışı, devir ve temliki karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller) beyan esasına tabi olmayıp, KVK'nın 30'uncu maddesi uyarınca ödeme yapanlarca 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile % 20 oranında kesinti yapmak suretiyle vergilendirilecektir. Dolayısıyla iç mevzuatımıza göre (Z) A.Ş.'nin yaptığı know-how ödemelerinden % 20 oranında kurumlar vergisi kesintisi yaparak yatırması gerekmektedir. Ancak bu ödemeye ait vergilendirme durumu belirlerken Türkiye ile ABD arasındaki vergi anlaşması hükümlerinin de dikkate alınması gereklidir.

Anlaşmanın 12'nci maddesinde bir akit devlette doğan ve diğer akit devletin bir mukimine ödenen gayrimaddi hak bedellerinin, bu diğer devlette vergilendirilebileceği ancak bunun yanında doğduğu akit devlette de (olayda Türkiye'de) vergilendirilebileceği düzenlenmiştir. Yine aynı maddenin a bendinde "*edebi, artistik, bilimsel her nevi telif hakkının, patentin, alameti farikanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin veya sınai, ticari, bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanma imtiyazı veya kullanma hakkı veya satışı*" karşılığında alınan bedel gayrimaddi hak bedeli olarak虽说mis ve bunlarından gerçek lehtarın diğer akit devlet mukimi olması ve doğduğu akit devlette vergilendirilmesi durumunda, bu şekilde alınacak verginin gayrimaddi hak bedelinin gayrisafi tutarının % 10'unu geçemeyeceği hukme bağlanmıştır.

Buna göre (Z) A.Ş.'nin, KVK'nın 30'uncu ve söz konusu Vergi Anlaşmasının 12'inci maddesi uyarınca ABD firmasına yaptığı 1.6000.000,-TL'lik net gayrimaddi hak bedeli ödemesini bürente iblağ edilerek, gayrisafi tutarının % 10'u tutarında stopaj yapması gerekmektedir. Bu şekilde hesaplanacak stopaj tutarı ise $((1.600.000/(1-0,10)) * 0,10 =) 177.777,8$ -TL olmaktadır. Söz konusu tutar, beyan edilip ödenmesini müteakiben dönem kazancından düşülebilecektir.

- *Türkiye'ye gelen mühendisler için yapılan harcama*

Soruda yine Home Desing Furniture Corp. firmasından iki mühendisin yeni üretilen mobilyaların üretim teknikleri konusunda Şirket elemanlarını eğitmek üzere 2017 yılının Mart ve Ekim aylarında Türkiye'ye geldikleri ve her gelişlerinde 30'ar gün kaldıkları, bunlar için (Z) A.Ş. tarafından ayrı bir ücret ödenmediği ancak otel ve yol giderlerinin karşılandığı bilgisi yer almaktadır. İki mühendisin, üretim teknikleri konusunda Türkiye'ye gelip eğitim vermesi, sermayeden ziyade şahsi mesaiye, mesleki bilgiye dayanan bir faaliyet olup, Gelir Vergisi Kanunu uyarınca bu faaliyet serbest meslek faaliyetidir. Mühendisler bu işi kurumları adına yaptıkları için serbest meslek faaliyeti Home Desing Furniture Corp. tarafından gerçekleştirilmiş sayılır. GVK'da serbest meslek kazançlarında elde etme, serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye'de icra edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi kriterine bağlılığından, bu faaliyet karşılığında ödeme yapılmasa bile giderlerin karşılanması suretiyle bir menfaat sağlığından Türkiye'de dar mükellef kurum tarafından elde edilmiş bir serbest meslek kazancı söz konusudur. KVK'nın 30'uncu maddesi uyarınca, bu ödemeyi yapan (Z) A.Ş. tarafından harcamaların brüte iblağ edilerek %20 stopaja tabi tutulması gereklidir.

Ancak burada da Vergi Anlaşmasının konuya ilişkin düzenlemelerine bakılması gereklidir. Söz konusu Vergi Anlaşmasının 14'üncü maddesine göre akit devletlerden birinin mukiminin serbest meslek faaliyeti dolayısıyla elde ettiği gelir, yalnızca mukimi olduğu devlette vergilendirilecektir. Ancak teşebbüs bu diğer devlette hizmet ve faaliyetlerin icra edildiği bir işyerine sahip olursa; veya hizmet veya faaliyetlerin icra edildiği süre veya süreler, herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde, 183 günü aşarsa söz konusu gelir, bu diğer (gelirin elde edildiği) akit devlette de vergilendirilebilir. Mühendisler Türkiye'deki faaliyetleri dolayısıyla bir işyerine sahip olmadıkları gibi kaldıkları süreler ayrı ayrı dikkate alınsa veya birlikte toplansa dahi 183 günü aşmamaktadır. Dolayısıyla mühendislerin faaliyetlerinin serbest meslek faaliyeti olarak nitelendirildiğinde Türkiye'de vergilendirilmesi Vergi Anlaşmasına göre mümkün bulunmamaktadır. Bu şekilde cevap verilmesi halinde puan alınacaktır.

Ancak konunun bir de gayrimaddi hak bedelinden ayrı olarak alındığında serbest meslek faaliyeti olarak nitelendirilemeyecek olan mühendislerin eğitim faaliyetlerinin, gayrimaddi hak kullanımını işleminin bir parçası/uzantısı olup olmadığı ve bu nedenle serbest meslek kazancı olarak değil, gayrimaddi hak ödemesi olarak nitelendirilerek stopaja tabi tutulması gerekip gerekmemiş yönünden değerlendirilmesi gerekmektedir. Aşağıda belirtilen gerekçelerle mühendislerin gayrimaddi hak kullanımına ilişkin sözleşme kapsamında Türkiye'de verdiği eğitim hizmetleri gayrimaddi hak ödemelarının bir parçası olarak değerlendirilebilir;

-Mühendislerin verdiği eğitim yeni üretilen mobilyaların üretim tekniklerine ilişkindir ve bu eğitim sayesinde (Z) A.Ş. bilgiyi kullanabilmekte, bilginin aktarımı mümkün olabilmektedir. Mühendislerin verdiği eğitim ile (Z) A.Ş.'nin bilgiden yararlanması, bilgiyi realize etmesi mümkün olmaktadır. Dolayısıyla verilen eğitimin bağımsız bir serbest meslek faaliyeti olarak değil gayrimaddi hak kullanımının bir parçası olarak değerlendirilmesi gereklidir.

-Olayda hakim unsur gayrimaddi haktan yararlanma olup, bunu gerçekleştirmek üzere verilen eğitim ise yardımcı/tamamlayıcı bir nitelik taşımaktadır. Bu nedenle gayrimaddi hak kullanımının içerisinde değerlendirilmesi işlemin bütünlüğü açısından daha uygun olacaktır.

-Mühendislerin eğitim faaliyetleri için (Z) A.Ş., hizmet bedeli olarak ayrı bir ödeme bulunmamakta sadece yol ve otel giderleri karşılamaktadır. Normal şartlar altında yol ve otel gideri karşılığı serbest meslek faaliyeti yapılması beklenmez. Burada mühendislerin verdiği hizmetin karşılığı, giderler dışında, know-how bedeli olarak ödenen tutarın içerisinde yer almaktır ve yurt dışındaki firma mühendisleri aldığı bu bedel çerçevesinde Türkiye'ye göndermektedir. Yapılan işlemin asıl bedeli

gayrimaddi hak olarak vergilendirilirken, buna ilişkin gider karşılığının ayrılop serbest meslek olarak vergi dışı bırakılması da kabul edilemez.

Konuya değinmek koşuluyla, mühendislerin verdikleri hizmetlerin gayrimaddi hak ödemesiyle ilişkisi olmadığını ve bu nedenle serbest meslek faaliyeti olduğunu tutarlı bir şekilde ileri süren cevaplar da tam puan alacaktır.

Mühendislerin Türkiye'deki faaliyetlerinin de gayrimaddi hak kullanımının bir parçası olarak değerlendirilmesi durumunda, karşılanan giderler dolayısıyla (soruda bu giderlerin KDV içerip içermediği konusunda bir belirleme olmadığı için konun KDV boyutu ihmäl edilerek) yapılması gereken kurumlar vergisi kesintisi tutarı $((275.000/0,90)*0,10=)$ 30.555,6- TL olmaktadır.

ii) iii) Yurt dışındaki şubeye mal satışı ve borçlanma:

Sorunun 2. ve 3. şıklarında, (Z) A.Ş.'nin yurt dışındaki şubesine mal ihraç etmesi ve başka bir şubesinden borç alması halinde Şirketçe yapılan işlemin vergi kanunları açısından değerlendirilmesi istenmektedir. Konuya temel yaklaşım iki sık için de ortak olduğundan, aşağıdaki açıklamalar ii, iii şıkları için de geçerlidir.

Soruda verilen (Z) A.Ş. tam mükellef bir kurumdur. Tam mükellef kurumlar, kuruma ait bütün birimlerinin gelirleri ile kurumlar vergisine tabidirler. Bu bakımdan şube ve merkezin ayrı bir kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmamakta olup, bütün gelir ve giderler birleştirilip tek bir mükellef olarak vergilendirilirler. Zaten özsermaye kıyaslaması yoluyla kazanç tespitinin doğal sonucu da budur. Nitekim muhasebe yönünden de şubeler merkezden ayrı bir şekilde bilanço düzenleseler de, bilançolar konsolidasyon değil füzyon yoluyla birleştirilerek kurum bilançosu oluşturulur. Genel ilke bu olmakla birlikte tam mükellef bir kurumun yurt dışındaki şubelerine satılmak üzere mal göndermesi veya şubeden borç alması durumunda, yurt dışına gönderilen malların ihraç sayılıp sayılmayacağı, hasılat kaydetmek için şubenin satışının mı bekleneceği, şubeden alınan borç için faiz ödenip ödenmeyeceği farklı değerlendirmelere konu olabilmektedir. Yurt dışı şubelerin, yurt içi şubelerden en önemli farkı, kazançlarının başka bir ülkenin hükümlanlığı altında belirlenmesi ve bu ülkenin başta kazanç tespiti olmak üzere, vergilendirme dönemi, defter ve belge tutulması ve bildirim gibi kurallarına tabi olmasıdır. Şube, işlemlerinden dolayı aynı zamanda faaliyette bulunduğu ülkede dar mükellef olarak ve şubeye sınırlı bir şekilde vergilendirilmekte ve merkez dikkate alınmadan vergilendirmede suje olarak dikkate alınmaktadır. Dolayısıyla merkez ve yurtdışı şube ilişkilerinin yurtiçinden daha farklı ele alınmasını normal karşılamak gereklidir. Nitekim 1 seri Numaralı KV Genel Tebliğinin 5.9 Bölümünde, yurt dışındaki şubelerden elde edilen kazançların genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesinde faaliyette bulunan yabancı ülkenin mevzuatına göre hesap döneminin kapandığı tarih itibariyle ilgili ülke mevzuatına göre tespit edilen faaliyet sonucunun aynı tarih itibariyle Türkiye'de de genel sonuç hesaplarına intikal ettirileceği açıklanmıştır.

1 Seri Nolu KVGT'nin 5.9.2 bölümünde yurt dışında yapılan inşaat işleri nedeniyle, merkez ve şube arasındaki cari hesapların değerlendirilmesi konusunda aşağıdaki açıklamalar yer almaktadır;

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

suretiyle ihraç olunan emtia ile yurt dışına yönelik olarak fatura düzenlenmek suretiyle yapılan hizmetlerden doğan dövize bağlı alacak ve borçların aynen mal veya hizmet ihracından doğan alacak ve borçlarda olduğu gibi değerlemeye tabi tutulacağı ve değerlendirme farklarının vergi matrahının tespitinde dikkate alınacağı tabiidir.

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

Tebliğdeki açıklamalar yurt dışında yapılan inşaat işleriyle ilgili olarak yapılmakla beraber, açıklamaları yurtdışı inşaat işleriyle sınırlı kılacak özel bir husus bulunmaktadır. Dolayısıyla sorunun yukarıda belirtilen Tebliğ açıklamaları esas alınarak çözülmesi gerekmektedir.

Soruda ayrıntılı bilgi verilmemekle ancak şubenin bir taahhüt işi yaptığından bahsedilmektedir. Bu bakımdan şubenin yaptığı işin inşaat olması muhtemel olmakla birlikte sorunun cevaplandırılması açısından bu hususun bir önemi bulunmamaktadır. (Z) A.Ş. yurtdışındaki şubesine, şubenin taahhüt ettiği işler kapsamında mobilya ihraç etmiş ve fatura düzenleyerek hasılat kaydetmiş ve yıl sonunda döviz cinsinden alacaklı olduğu tutarı değerlayerek değerlendirme farkını gelir olarak dönem kazancına intikal ettirmiştir. Yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde ve VUK'un 280'inci maddesi uyarınca Şirketin yaptığı bu işlem mevzuata uygun olup eleştirilecek bir hususu bulunmamaktadır.

İtalya'daki şubesinden aldığı borç ise gerçek bir borç olmadığından (aynı sermayen bir parçası olduğundan) değerlendirme yapılarak oluşan kur farkının düşülmesi mümkün değildir. Dolayısıyla 50.000,-TL'lik kur farkının dönem kazancına ilavesi gerekmektedir.

Diger taraftan konuyu yurtdışı şube kazançları veya örtülü sermaye müessesesi yönünden değerlendirmek için soruda yeterli veri bulunmamakta ve böyle bir değerlendirme yapılması da istenmemektedir.

iv) İş Ortaklıği Zararının Mahsubu:

(Z) A.Ş., % 30 hissesi bulunan (ZYT) iş Ortaklığının 2017 yılı dönem zararından hissesine düşen 225.000,-TL'lik kısmı 2017 yılı kurum kazancından düşmüştür. Kurumlar Vergisi Kanununun 2 nci maddesinde iş ortakları aynı maddenin diğer fikralarında yazılı kurumların kendi aralarında veya şahıs ortaklıkları ya da gerçek kişilerle, belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardan bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenler şeklinde tanımlanmıştır. İş ortaklıklarını kazanç paylaşımı amacıyla kurulan ortaklıklar olup, ortaklar, belli bir işin birlikte yapılmasını yüklemektedirler.

Şahıs ortaklıkları veya gerçek kişilerin Kanunun 2 nci maddesinde sayılanlarla veya Kanunun 2 nci maddesinde sayılanların kendi aralarında oluşturdukları adı ortaklıklar hakkında, istenilmesi halinde iş ortaklıği olarak kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirilebilecektir. Bu durumda, mükelleflerce talep edilmesi halinde tüzel kişiliğinin bulunup bulunmadığına bakılmaksızın iş ortaklıklar, kurumlar vergisi mükellefi olabileceklerdir. İş ortaklığında genel olarak kazanç işin bitiminde belli olmakta ve buna göre ortaklarında paylaşımaktadır. Ancak iş ortaklıklarını diğer kurumlar vergisi mükellefleri gibi yıllık beyanname verirler ve yıllık bazda kazanç veya zararın bulunması halinde beyan ederler. Vergi kanunlarımızda birleşme, devir gibi özel durumlar dışında zarar aktarımı diye bir müessese olmadığı gibi, bir kurumlar vergisi mükellefinin zararının, ortağı olsa dahi başka bir kurumlar vergisi mükellefince indirimine imkan tanıyan bir düzenleme de bulunmamaktadır.

Nitekim, 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "2.5. İş Ortaklıkları" başlıklı bölümünde konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalar yapılmış olup "2.5.3. İşin bitiminde ortaya çıkan zararların durumu" başlıklı alt bölümün de,

"..."

İş ortaklıkları ise Kurumlar Vergisi Kanununda ayrı bir kurum olarak değerlendirilmekte ve kurumlar vergisi mükellefi olarak sayılmaktadır. İş ortaklarının faaliyetinden doğan kazanç, kurumlar vergisine tabi tutulmakta ve vergi sonrası kazanç ortakların hisselerine göre ortaklara dağıtılmaktadır.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin zararlarının, bu mükelleflerin ortaklarinca indirilebilmesi mümkün olmayıp aynı durum kurumlar vergisi mükellefi iş ortaklarının zararları için de geçerlidir.

İşte açıklamalarına yer verilmiştir. Dolayısıyla, (Z) Şirketince indirim konusu yapılan 225.000,- TL'lik zararın Şirketin 2017 yılı vergi tabi kazancına ilavesi gerekmektedir.

v) Kefalet Nedeniyle Ödenen Kredi Bedeli;

Değersiz alacaklar VUK'un 322'nci maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu madde hükmüne göre kazai bir hükmeye veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkan kalmayan alacaklar değersiz alacaklar olup, bu alacaklar bu mahiyete girdikleri tarihte tasarruf değerini kaybederler ve mukayyet değerleriyle zarara geçirilerek yok edilirler. Maddede alacakların değersiz olduklarının ispatı açısından kazai bir hükmü veya kanaat verici bir vesikanın bulunması şartı aranmaktadır. Ancak madde lafzında açıkça belirtmemekle beraber zımmen bu alacağın ticari bir faaliyet çerçevesinde doğduğu ve ticari bir kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olduğu kabul edilmektedir. Eğer bir alacak, ticari zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili değilse, işletmenin kayıtlarına hasılat olarak girmemişse veya üretimi ve ticareti yapılan malın maliyeti ile ilgili değilse veya hukuki varlığı işletme faaliyetlerinin doğal sonucu olarak ortaya çıkmıyorsa, kazai bir hükmü veya kanaat verici bir vesikayla tevsik edilse bile değersiz alacak olarak kabul edilemez. İşletmelerin üçüncü şahıslar lehine verdikleri kefalet nedeniyle, borçlunun yerine geçerek borcu ödemeleri ve daha sonra bu tutarı alacak yazarak borçludan tahsil edememeleri nedeniyle gider olarak dönem kazancından düşmeleri mümkün değildir. Soruda yer alan olayda (Z) A.Ş.'nin kefalet işlemi ticari bir işlem olmaktan çok ortaklık ilişkisi nedeniyle oluşmuş bir işlemdir. Dönem kazancının elde edilmesine yönelik değildir. Kefalet ücreti olarak bir ücret alınmış olsa bile (soruda böyle bir bilgi yer almamaktadır), firmanın asıl faaliyet konusu kefalet vermek olmadıkça, alınan ücret ile katlanılan risk arasında makul bir denge yoktur ve ticari kazancın elde edilmesi ve idamesi için yapıldığının kabulu mümkün değildir. Bu nedenle değersiz alacak olarak dönem kazancından düşülen 125.000,-TL'lik tutarın tekrar dönem kazancına ilavesi gerekmektedir. Diğer taraftan ortağın borcunu ödemek suretiyle örtülü kazanç dağıtımını yapıp yapılmadığı yönünden de konunu değerlendirmesi mümkündür. Ancak cevapta bu yönde bir değerlendirme aranmayacağından.

15

vi) İştirak Hisseleri Satış Zararı;

(Z) A.Ş. 3 yıl önce 150.000,-TL'ye aldığı ve iştirakler hesabında izlediği aynı sektörde faaliyet gösteren (H) A.Ş.'ye ait olan hisseleri 30 Kasım 2017 tarihinde 125.000,-TL'ye peşin olarak satmıştır. Hisselerin alım satım bedeli arasındaki fark dönemin kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde, kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip

oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüchan haklarının satışından doğan kazançların % 75'lik kısmının (7061 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle taşınmazların satışından doğan kazançların % 50'sinin) kurumlar vergisinden istisna olduğu, bu istisnanın, satışın yapıldığı dönemde uygulanacağı ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmının satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulacağı, ancak satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesinin şart olduğu, bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden, istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerin ziyya uğramış sayılacağı belirtilmiştir.

Aynı maddenin üçüncü fıkrasında ise; iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesinin kabul edilemeyeceği hükmü yer almaktadır.

iştirak hisselerinin satışından doğan zararların diğer kazançlardan indirim konusunda farklı görüşler vardır. Bir görüşe göre bu istisna zorunlu olmayıp isteğe bağlı bir istisnadır. Her hal ve karda mükellefin istisnadan yararlanacağı iddia edilemez. Dolayısıyla istisnadan kesin olarak yararlanacağı belli olmadığı için KVK'nın 5/3'üncü maddesindeki hükmü uygulanamaz. Bu nedenle zararın kabul edilmesi gereklidir. Bir başka görüş, satışta fona alma ve kazanç elde etme dışındaki diğer şartların sağlanamaması halinde, mükellefin kazançlı satış yapsaydı bile bu istisnadan yararlanamayacağını ve bu nitelikteki satışlardan doğan zararın kabul edilmesi gerektiğini ileri sürer. Bir diğer görüş ise şartları sağlayıp sağlamadığına bakılmaksızın istisna yoluyla kazancın vergi dışına çıkarıldığından hareketle zararın hiçbir şekilde kabul edilmemesi gereği yönündedir. Maliye Bakanlığının özelgelerde yer alan görüşü ise istisna uygulanması halinde kazancın % 75'inin istisna tutulmasından hareketle zararın da % 75'inin indirim olarak kabul edilmemesi, % 25'ine isabet eden kısmın ise indiriminin kabulu yönündedir. Bakanlık açıklamalarında vadeli satışlarda satış bedelinin satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesinin, istisnadan yararlanacak tutarın belirlenmesi açısından önem arz etmekte olduğu ve zararlı satışlarda satış bedelinin iki yıldan uzun bir sürede tahsil edilmesinin bu zararın %75'lük kısmının kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmasına engel teşkil etmeyeceği şeklinde görüş bildirilmektedir.

Buna göre sorulan soruda cevabin, gerekli açıklamaların yapılarak, 25.000,-TL'lik (=125.000-150.000) zararın % 75'i olan 18.750,-TL'nin (=25.000*0,75) kazanca ilavesi, kalan 6.250,-TL'nin (=25.000-18.750) ise gider olarak kabulu şeklinde olması gerekmektedir.

Yukarıdaki tespitlere göre (Z) A.Ş.'nin 2017 yılı vergi tabi kazancı aşağıdaki gibi olmaktadır;

Şirketin Beyanı (TL)	5.750.000	
	Eklenecek (TL)	İndirilecek (TL)
İlave stopaj tutarı (i şıkları)		208.333
İtalya'daki şubeye borca ilişkin kur farkı gideri (iii şıkları)	50.000	
İndirilen iş ortaklısı zararı (iv şıkları)	225.000	
Kefalet nedeniyle ödenen kredi (v şıkları)	125.000	
iştirak hisseleri satış zararı (vi şıkları)	18.750	
Toplam	418.750	208.333
Düzeltilmiş Kazanç (TL)	5.960.417	

EK: 1 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 5.15 bölümünde sat-kirala-geri al işlemlerinden doğan kazançlarda istisna uygulamasına ilişkin açıklamalar;

Tanımlar:

Kiracı; her türlü taşınır ve taşınmaz mallarını 6361 sayılı Kanun kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, kiralayan kurumlara devreden kurumları,

Kiralayan kurumlar; finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarını,

Sat-kirala-geri al işlemi; her türlü taşınır ve taşınmaz malların 6361 sayılı Kanun kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, kiracılar tarafından kiralayanlara satışı, kiralayanlar tarafından kiracılara kiralanması ve kiralayanlarca söz konusu varlıkların kiracılara kira süresi sonunda devrine ilişkin süreci,

ifade eder.

17

Istisnadan yararlanacak olanlar

Bu istisna uygulamasından; 6361 sayılı Kanun kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla taşınır ve taşınmaz mallarını finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına **devreden kurumlar vergisi mükellefleri** ile bu varlıkları devraldıkları kurumlara kira süresi sonunda devreden **finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankaları** yararlanabilecektir. İstisna şartlarının sağlanması kaydıyla, kurumların tam veya dar mükellefiyete tabi olmasının istisna uygulamasında bir önemi bulunmamaktadır.

Istisna uygulamasına konu olacak iktisadi kıymetler;

İstisna uygulamasına her türlü taşınır (6361 sayılı Kanun kapsamında kiralamaya konu edilebilen ve kurumların aktifinde yer alan amortismana tabi tüm taşınırlardır.) ve taşınmaz mallar (Türk Medeni Kanununda "Taşınmaz" olarak tanımlanan ve esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan, dolayısıyla yerinde sabit olan mallardır) konu olabilecektir.

Istisnadan yararlanma şartları

1-Taşınır veya taşınmazın kiralayanlara, geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla satıldığı hususunda sözleşmede hüküm bulunması ve bu hükümlere fiilen uyulması

2- Satış kazancının özel fon hesabında tutulması ; İstisnaya konu edilecek satış kazancı, satış işlemi ile birlikte doğacagından, satış işlemi ister peşin isterse vadeli olarak yapılmış olsun istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanacaktır.

Bu varlıkların satışından elde edilecek istisna kazancın, kiracı tarafından pasifte özel bir fon hesabına alınması gerekmektedir. Bu çerçevede, fon hesabına alınma işleminin, kiracılarda varlıkların kiralayanlara satışının yapıldığı yılı izleyen hesap döneminin başından itibaren kazancın beyan edildiği döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla, istisna kazanç tutarı, satışın yapıldığı dönemin genel sonuç hesaplarına yansiyacak olup kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili satırında gösterilmek suretiyle istisnadan yararlanabilecektir.

Anılan istisnadan geçici vergi dönemleri itibarıyla da yararlanılması mümkün olup belirtilen süre zarfında söz konusu kazancın fon hesabına alınmaması durumunda, kurumlar vergisi beyannamesinde istisnadan yararlanılabilmesi mümkün olmadığı gibi geçici vergi dönemleri itibarıyla yararlanılan istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerden kaynaklanan vergi ziynet cezası ve gecikme faizi ayrıca aranacaktır.

İstisna, satış kazancının %100'üne uygulandığından, kazancın tamamı fon hesabına alınacaktır.

3- Fon hesabında tutulan kazancın işletmeden çekilmemesi

Fon hesabına alınan kazanç tutarı kiracı tarafından sadece, gerek kira süresi boyunca gerekse kira süresinin sonunda varlıkların geri alınmasından sonra bu varlıklar için ayrılacak amortismanların (bu varlıkların kiralayan kurumlara devrinden önce kiracındaki net bilanço aktif değerine isabet eden amortismanlar hariç) iftasında kullanılabilecektir.

Ancak, fon hesabına alınan kazanç tutarının bunun dışında, başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya dar mükellef kurumlarda ana merkeze aktarılması ya da kurumun tasfiyesi halinde (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç), istisna uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziynet cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

Sat-kirala-geri al işlemeye konu edilen varlıklara ilişkin olarak gerek kira süresi boyunca, gerekse kira süresinin sonunda varlıkların geri alınmasından sonra kiracılar tarafından hesaplanacak amortismanların, kiralayan kurumlarda devrinden önce (birden fazla kere sat-kirala-geri al işlemeye konu edilen varlıkların ilk kez devrinden önce) ilgili varlığın kiracındaki net bilanço aktif değerine isabet eden kısmı kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecek, kalan kısmı ise sadece özel fon hesabından mahsup edilebilecektir. Özel fon hesabında yer alan tutarın herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya dar mükellef kurumlarda ana merkeze aktarılması ya da kurumun tasfiyesi halinde istisna uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziynet cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

İstisna uygulaması

Taşınır ve taşınmaz malların, sat-kirala-geri al işlemeye konu edilmesi dolayısıyla kiracı nezdinde doğan ve istisna uygulamasına konu kazanç tutarı, satış tarihi itibarıyla hesaplanacaktır. İstisna kapsamındaki değerlerin satışından kaynaklanan alacaklar için alınan faiz, komisyon ve benzeri gelirler, istisna kazancın tespitinde dikkate alınmayacaktır. Aynı şekilde, satış bedelinin döviz cinsinden belirlenmesi durumunda ortaya çıkan kur farklılarının da istisna kazancın tespitinde dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır. Döviz üzerinden veya vadeli olarak gerçekleşen satışlarda, yabancı paraların ya da alacakların değerlemesinden kaynaklanan unsurlar vergi matrahının tespitinde gelir veya gider unsuru olarak dikkate alınacaktır.

İstisnaya konu edilen satış kazancı, kiracı tarafından pasifte özel bir fon hesabında tutulacak ve özel fon hesabında tutulan bu tutar sadece kiracı tarafından bu varlıklar için ayrılacak amortismanların (bu varlıkların kiralayan kurumlarda devrinden önce kiracındaki net bilanço aktif değerine isabet eden amortismanlar hariç) iftasında kullanılabilecektir.

Öte yandan, taşınır veya taşınmazların bir kiracı kurum tarafından, sat-kirala-geri al sürecinin tamamlanması kaydıyla, birden fazla defa sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilmesinden sonra üçüncü kişilere satılması halinde, üçüncü kişilere yapılan satıştan doğan kazancın tespitinde, taşınır veya taşınmazın bu kiracı tarafından ilk defa bu işlemlere konu edildiği tarihteki net bilanço aktif değeri dikkate alınacaktır.

Taşınır ve taşınmaz malların, sat-kirala-geri al süreci tamamlanmadan kiralayan kurumlar tarafından finansal kiralama yöntemi dahil olmak üzere (6361 sayılı Kanunda yer alan sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilememesi halleri hariç), üçüncü kişi ve kurumlara satılması halinde, kiralayanlar tarafından elde edilen kazanç dolayısıyla bu istisnadan yararlanılması mümkün bulunmamaktadır. Sat-kirala-geri al işlemine konu taşınır ve taşınmaz malların kiralayanlar tarafından üçüncü kişi ve kurumlara satılması durumunda, kiralayan kurumlara devrinden önce bu varlıkların kiracındaki net bilanço aktif değeri ile bu varlıklar için anılan kurumların kazancının tespitinde dikkate alınan toplam amortisman tutarı dikkate alınarak, satışı gerçekleştiren kiralayan nezdinde vergilendirme yapılacaktır.