



2019/2. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı

Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

31 Ağustos 2019 Cumartesi – Saat: 16:00 (Sınav Süresi 3,5 Saat)

Uyarı: Cevaplama öncesi, sorularda eksik sayfa ya da basım hatası bulunup bulunmadığını kontrol ediniz ve gerektiğinde sınav görevlilerine başvurunuz.

GENEL AÇIKLAMA

(Soruları çözmeye başلامadan önce mutlaka okuyunuz.)

*Bu oturumda sorulan bütün sorularda, soruda aksi belirtildiğçe, cevaplarda konu sadece gelir (stopaj dahil) ve kurumlar vergisi (stopaj dahil) çerçevesinde dikkate alınacak, geçici vergi ve diğer vergilere (KDV, ÖTV, Damga vergisi vb.) ilişkin değerlendirme yapılmayacaktır. Tartışmalı konulara ilişkin verilen cevaplarda Maliye Bakanlığı'nın konuya ilişkin görüşleri esas alınacaktır.

*Soruların çözümünde aksi belirtildiğçe Türkiye Cumhuriyeti ile diğer ülkeler arasında mevcut ikili vergi anlaşmalarında yer alan düzenlemeler dikkate alınmayacaktır.

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

SORULAR

SORU 1) Avukat Sadık KARALAR, İstanbul'da bulunan avukatlık bürosunda serbest avukatlık faaliyetinde bulunmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu hükümleri çerçevesinde tam mükellef olan Avukat Sadık KARALAR'ın 2018 yılında elde ettiği kazanç ve ırtlara ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

1- Avukat Sadık KARALAR, (X) Bankası AŞ ile yaptığı serbest avukatlık sözleşmesine istinaden dava ya da icra takibi sonunda karşı taraf aleyhine avukatlık asgari ücret tarifesine göre takdir ve hükmedilecek olan avukatlık ücretinin yarısını almayı, söz konusu ücretin diğer yarısını ise anılan bankaya peşinen bırakmayı kabul ve taahhüt etmiş, bu sözleşme kapsamında 2018 yılında elde ettiği ve brut 400.000 TL vekalet ücretinin yarısı olan 200.000 TL'yi (X) Bankası AŞ'ne bırakmıştır. (3 PUAN)

2- Avukat Sadık KARALAR'ın avukatlık bürosunda yanında ücretli olarak çalışan Avukat Osman ÖZENSİZ 2018 yılı içerisinde mazeretsiz olarak müvekkillerin bazı duruşmalarına katılmamış, bu nedenle de müvekkiller bir kısım yasal haklarından yararlanamadıklarından zarara uğramışlardır.

Zarara uğrayan müvekkiller Avukat Sadık KARALAR'a ait avukatlık bürosunun kendilerini maddi ve manevi zarara uğrattığı gerekçesiyle açtıkları davaları kazanmış ve Avukat Sadık KARALAR, 2018 yılı içerisinde zarara uğrayan müvekkillerine uğramış oldukları zararların tazmini için 200.000 TL maddi, 50.000 TL'si manevi olmak üzere toplam 250.000 TL ödedeme bulunmuştur. (3 PUAN)

3- Avukat Sadık KARALAR Serbest Avukat olarak faaliyet gösterdiği kendisine ait ve serbest meslek kazanç defterinde envanterine 300.000 TL maliyet bedeli ile kayıtlı olan 150 metrekarelük bürosunun 50 metrekarelilik bölümünü bir başka avukat arkadaşına aylık 1.500 TL bedelle kiraya vermiş ve 2018 yılında bu kiralama faaliyeti neticesinde brut 18.000 TL kira hasılatı elde etmiştir. Avukat Sadık KARALAR bahse konu bina için hesaplamış olduğu 6.000 TL tutarındaki amortismanın tamamını serbest meslek kazanç defterine gider olarak kaydetmiştir. (3 PUAN)

4- Avukat Sadık KARALAR öteden beri avukatlığını yaptığı (Z) İnşaat Anonim Şirketi ile birlikte Kurumlar Vergisi Kanunu hükümleri çerçevesinde bir iş ortaklığını kurmuş olup, bahse konu iş ortaklılığı 05.03.2015 tarihinde başladığı İstanbul Adliyesi Ek Hizmet Binası yapım işini 18.11.2017 tarihinde tamamlamıştır.

İş ortaklısı söz konusu işe ilişkin kurumlar vergisi beyannamesini bağlı olduğu vergi dairesine 20.04.2018 tarihinde vermiş ve mükellefiyetle ilgili ödevlerin tamamını yerine getirmiştir. İş ortaklısının kazancından Sadık KARALAR'ın hissesine isabet eden net 425.000 TL aynı tarih olan 20.04.2018 tarihinde şahsa ait banka hesabına yatırılmıştır. (4 PUAN)

5- Sadık KARALAR'ın Muğla ilinde mülkiyeti kendisine ait olan 3000 adet zeytin ağacından oluşan bir zeytinliği bulunmaktadır. 2018 yılında bahse konu zeytinliğinden 30.000 kilogram zeytin elde etmiş ve ürettiği zeytinin 18.000 kilogramını yıl içinde bir zeytinyağı fabrikasına 5 TL/kg birim bedelle satmış, 300 kilogramını kendisi ve eşinin zeytin ve zeytinyağı tüketimi ihtiyacını karşılamak üzere ayırmış, kalan 11.700 kilogramını ise zeytin fiyatları istediği düzeye olmadığı için daha sonra satmak üzere depolamıştır. Sadık KARALAR bahse konu zirai faaliyeti için zirai işletme hesabı esasına göre defter tutmaka olup, faaliyetine ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir. (5 PUAN)

Dönem Başı Zeytin Stoku	YOK
Dönemde Üretilen	30.000 Kg
Dönem İçinde Satılan	18.000 Kg
Şahsi İhtiyacı İçin Tüketilen	300 Kg
Dönem Sonu Zeytin Stoku	11.700 Kg
Satış Hasılatı 18.000 Kg*5 TL	90.000 TL
Zeytinyağı Fabrikasında Yapılan Stopaj (90.000 TL * %2)	1.800 TL
Toplam Zeytin Üretim Maliyeti	75.000 TL

Diğer taraftan Tarım ve Orman Bakanlığı tarafından 2018 yılı içerisinde doğrudan gelir desteği kapsamında Sadık KARALAR'a 30.000 TL hibe destek ödemesi yapılmıştır.

6- Avukat Sadık KARALAR 50 malikin eşit hakkı sahip bulunduğu İstanbul Hukukçular Sitesinde tapuda kendi adına kayıtlı meskende ikamet etmektedir. İstanbul Hukukçular Sitesi yönetimi 2018 yılında sitenin ortak kullanım alanında bulunan işyeri olarak kiraya verdiği 4 adet gayrimenkulden yıllık brüt 250.000 TL, mesken olarak kiraya verdiği ihtiyaç fazlası 2 adet kapıcı dairesinden ise yıllık 80.000 TL kira geliri elde etmiştir.

İşyeri kira ödemelerinin gayrisafi tutarı üzerinden kiracılar tarafından %20 oranında tevkifat yapılarak beyan edilmiş, kiralama faaliyeti sonucu elde edilen kira hâsilatının tamamı sitenin ihtiyaçları için kullanılmış olup, İstanbul Hukukçular Sitesi yönetimi bu kapsamda doğan kira gelirinden maliklere bir ödemede bulunmamıştır.

Avukat Sadık KARALAR kat maliki bulunduğu, İstanbul Hukukçular Sitesinin aynı zamanda yöneticisi olup, aylık 2.000 TL aidat ödemesi olan sitede Kat Malikleri Kurulunda alınan karara uygun olarak yönetici olması nedeniyle aidat ödememektedir. 2018 yılında diğer kat maliklerinin her biri yıllık 24.000 TL aidat ödemisti. (5 PUAN)

7- Avukat Sadık KARALAR, RÖTAR İnşaat AŞ tarafından inşa edilmekte olan bir konut projesinden 25.02.2016 tarihinde 500.000 TL bedelle yeni bir gayrimenkul satın almış olup, aralarında imzalanan sözleşmede; satın alınan gayrimenkulün 30.04.2018 tarihine kadar teslim edileceği, bu tarihte teslim edilememesi halinde gecikilen her ay için satış bedelinin binde 4'ü oranındaki bir tutarın kira bedeli kaybı ve sair tüm zararlar karşılığı olarak, RÖTAR İnşaat AŞ tarafından Avukat Sadık KARALAR'a ödeneceği kararlaştırılmıştır.

RÖTAR İnşaat AŞ, 2018 yılı içinde projeyi tamamlayıp, konutunu teslim edemediği için Sadık KARALAR'a 16.000 TL ödemede bulunmuştur. (3 PUAN)

8- Avukat Sadık KARALAR'ın oğlu Mahmut KARALAR 24.07.2018 tarihinde geçirmiş olduğu bir trafik kazası neticesinde vefat etmiştir. Mahmut KARALAR sağlığında, iki arkadaşı ile birlikte internet üzerinden satış yapan 250.000 TL sermayeli XYZ Kollektif Şirketi'nin %40 oranında hissedarı olup, vefatı üzerine bu hissenin tamamı veraset yoluyla babası Sadık KARALAR'a intikal etmiştir.

Sadık KARALAR vefat eden ogluna ait 100.000 TL sermaye payına sahip XYZ Kollektif Şirketi'ne ait hissenin tamamını 25.07.2018 tarihinde diğer ortaklara 500.000 TL bedelle satmıştır. (4 PUAN)



9- Sadık KARALAR 10.01.2018 tarihinde halka açık olmayan SIRDAŞ AŞ'nin %20 oranındaki hisse senedini 1.000.000 TL bedelle satın almış ve alış bedeli olan 1.000.000 TL'nin tamamını banka kredisine ile finanse etmiştir. SIRDAŞ AŞ'nın 15.03.2018 tarihinde yapılan genel kurulunda önceki dönem karlarının dağıtımına karar verilmiş olup, Sadık KARALAR'ın hissesine isabet eden net 240.000 TL tutarındaki kâr payı 20.03.2018 tarihinde banka hesabına yatırılmıştır.

Sadık KARALAR, hisse senedi alımıyla ilgili olarak kullanmış olduğu banka kredisine istinaden Bankaya 2018 yılı içinde 200.000 TL anapara, 120.000 TL faiz olmak üzere toplam 320.000 TL ödemede bulunmuştur. (3 PUAN)

10- Avukat Sadık KARALAR'ın üniversiteden arkadaşı olan Cemal SARILAR, memuriyetten emekli olduktan sonra bir avukatlık bürosu açmayı planlamış, bu nedenle yeni bir büro satın alırken arkadaşı Sadık KARALAR'dan borç para istemiştir.

Avukat Sadık KARALAR, arkadaşı Cemal SARILAR'ın borç para talep etmesi üzerine bankada altı aylık vadeli döviz tevdiyat hesabında 300.000 ABD Dolarının bulunduğu ve istediği takdirde bu parayı bankadan vadesini bozdurmak suretiyle çekerek kendisine aynı şartlarla verebileceğini ifade etmiştir. Cemal SARILAR'ın bu şartları kabul etmesi üzerine 15.03.2018 tarihinde vadeli hesaptaki parasının tamamını çekerek arkadaşına vermiştir.

Cemal SARILAR kararlaştırdıkları tarih olan 14/09/2018 tarihinde, Avukat Sadık KARALAR'a 300.000 ABD Doları borcunun yanı sıra uğradığı faiz kaybı olan 6.000 ABD Dolarının tamamını defaten ödemistiştir. (15.03.2018 tarihli 1 ABD Doları kuru =3,8875 TL, 14.09.2018 tarihli 1 ABD Doları kuru=6,0659 TL) (4 PUAN)

11- Avukat Sadık KARALAR yaklaşık 20 yıldır takas veya satın alma yolu ile tedarik etiği eski tarihli posta pulları ile ilgili koleksiyon yapmakta olup, söz konusu koleksiyonun kaç liraya mal olduğuna dair elinde bir belge bulunmamaktadır. Mükellef, bahse konu pul koleksiyonunu kurduğu Pul Müzesinde sergilemek isteyen PTT AŞ'ne gider pusulası ile satmış ve bu satıştan 48.000 TL kazanç elde etmiştir. (3 PUAN)

12- Avukat Sadık KARALAR'ın İsviçre'deki bir bankada yatırım hesabı bulunmaktadır. Bu banka aracılığıyla 2018 yılı içerisinde New York borsasına kote edilmiş yabancı şirket hisse senetlerinin alım-satımından 120.000 TL tutarında zarar, elinde bulunan T.C. Hazinesince ihraç edilmiş olan 2043 yılı vadeli Eurobondların alım-satımından ise 210.000 TL kazanç elde etmiştir. (3 PUAN)

13- Avukat Sadık KARALAR, Türkiye'de gerçekleştirdiği faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşunun patentini 11.05.2018 tarihinde tescil ettirmiştir ve patent üzerindeki hakkını 25.11.2018 tarihinde Teknokolik AŞ'ye 400.000 TL'ye satmıştır.

Diger taraftan Avukat Sadık KARALAR, tam mükellef gerçek kişi Ahmet SOLMAZ'ın, Türkiye'de gerçekleştirdiği araştırma ve geliştirme faaliyetleri neticesinde ortaya çıkardığı ve tescil ettirdiği buluşunun patentini 01.10.2018 tarihinde kendisinden satın almış ve sonrasında bu patent 01.11.2018 tarihinde Zümrüt AŞ'ye yıllık 12.000 TL brüt bedel üzerinden 8 yıllık kiralamıştır. Zümrüt AŞ, 8 yıllık kira bedeli olan brüt 96.000 TL'nin tamamını 01.11.2018 tarihinde defaten ödemistiştir. (4 PUAN)

14- Avukat Sadık KARALAR 15.04.2017 tarihinde 500.000 TL bedelle satın aldığı ve kendi adına kayıtlı bulunan bir arası üzerine vefat eden oğlu Mahmut KARALAR adına bir ilköğretim okulu yapıp bağışlamak üzere 01.09.2018 tarihinde Millî Eğitim Bakanlığı ile bir protokol imzalamıştır. Bahse konu okul inşaatının 3 yıl süremesi planlanmaktadır, devam eden inşaat için 2018 yılında yapılan harcamaların toplam tutarı 220.000 TL'dir. (3 PUAN)

DİĞER VERİLER;

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

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

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

YIL	OCAK	SUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK
2018	319,60	328,17	333,21	341,88	354,85	365,60	372,06	396,62	439,78	443,78	432,55	422,94
2017	284,99	288,59	291,58	293,79	295,31	295,52	297,65	300,18	300,9	306,04	312,21	316,48
2016	250,67	250,16	251,17	252,47	256,21	257,27	257,81	258,01	258,77	260,94	266,16	274,09
2015	236,61	239,46	241,97	245,42	248,15	248,78	247,99	250,43	254,25	253,74	250,13	249,31

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

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

d- Gelir Vergisi Kanunu'nun 54. Maddesinde zeytin üretiminde ile bir işletme büyütüğü ölçüsü 2.500 ağaç olarak belirlenmiştir.

İSTENEN: (TOPLAM 50 PUAN)

Avukat Sadık KARALAR'ın 2018 yılında gerçekleştirdiği faaliyet, yatırım ve işlemleri nedeniyle elde ettiği kazanç ve iratları, Gelir Vergisi Kanunu ve ilgili mevzuat uyarınca değerlendirip hangi tür gelir ya da kazanç kapsamına gireceğini, gelir vergisi hesaplanmasıında dikkate alınıp alınmayacağı, gelir vergisi beyannamesine dahil edilip edilmeyeceğini, bu kazanç ve iratlar üzerinden kesilen vergilerin mahsup durumunu dayanakları ile belirtiniz. (**Yıllık gelir vergisi beyannamesi düzenlemeniz istenmemektedir.**)

(PUAN DAĞILIMI: 1, 2, 3, 7, 9, 11, 12, 14. Şıklar 3'er Puan; 4, 8, 10, 13. Şıklar 4'er Puan; 5, 6. Şıklar 5'er Puandır.)



SORU 2) Lezzet Anonim Şirketi, kanuni merkezi Brüksel'de bulunan ve Belçika'da çikolata üretimi-satışı faaliyetinde bulunan SUGAR Anonim Şirketinin 15.03.2016 tarihinden bu yana %25 oranında ortağı bulunmaktadır. SUGAR Anonim Şirketinin 15.03.2018 tarihinde gerçekleşen genel kurulunda 2017 yılı karından brüt 400.000 Euro'luk kısmın ortaklara dağıtımına karar vermiş olup, şirketin Belçika vergi idaresine verdiği 2017 yılı hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde yer alan özet bilgiler aşağıdaki gibidir.

Kurum Kazancı (Ticari Bilanço Karı)	1.000.000 Euro
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler Toplamı	100.000 Euro
İndirim ve İstisnalardan Önceki Kurum Kazancı	1.100.000 Euro
Kurumlar Vergisinden İstisna Kazanç Tutarı	400.000 Euro
Mahsup Edilebilecek 2016 Yılı Mali Zararı (Ticari Zarar Yok)	150.000 Euro
Kurumlar Vergisi Matrahı	550.000 Euro
Kurumlar Vergisi Oranı	%25
Hesaplanan Kurumlar Vergisi	137.500 Euro

Diğer taraftan Belçika vergi mevzuatına göre şirketlerce yapılan kâr dağıtımları ayrıca %10 vergi kesintisine tabi bulunmaktadır. Bu çerçevede Şirketçe 20.04.2018 tarihinde dağıtılan 2017 yılı karından Lezzet Anonim Şirketi'ne isabet eden brüt 100.000 Euro üzerinden de %10 oranında vergi kesintisi yapılmıştır. Lezzet Anonim Şirketi bahse konu iştirak kazancını 15.02.2019 tarihinde Türkiye'deki banka hesabına aktarmıştır. Lezzet Anonim Şirketi ,7143 sayılı Kanunun varlık barışı veya iştirak kazancı istisnasına ilişkin özel hükümlerinden yararlanmamıştır.

İSTENEN: Bu veriler çerçevesinde Lezzet Anonim Şirketi'nin elde ettiği kazane, Kurumlar Vergisi Kanunu ve ilgili mevzuat uyarınca değerlendirirerek kurum kazancının hesaplanması dikkate alınıp alınmayacağı, varsa ilgili istisnadan yararlanmak için gerekli şartları taşıyip taşımadığını ayrı ayrı açıklayarak, bu kazanca ilişkin yurt dışında ödenen vergilerin Türkiye'de hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup durumunu dayanakları ile belirtiniz. (10 PUAN)

SORU 3) ATAMER Anonim Şirketi'nin 15.03.2018 tarihinde yapılan genel kurulunda hissedarlar, 10.000.000 TL olan şirket sermayesinin Türk Ticaret Kanunu hükümleri çerçevesinde azaltılarak, 2.000.000 TL'ye indirilmesi yönünde karar almıştır. Bahse konu sermaye azaltımı işlemleri 15.08.2018 tarihinde tamamlanarak, azaltılan sermayenin vergi ve diğer yasal yükümlülükler düşüldükten sonra kalan tutarı ortaklara hisseleri oranında ödenmiştir.

ATAMER Anonim Şirketi'nin azaltım tarihi itibarıyle 10.000.000 TL tutarındaki sermayesi aşağıdaki unsurlardan oluşmaktadır.

Sermaye Unsuru	Tutarı (TL)
Ortaklarca Nakden Ödenen Sermaye	1.500.000
Sermayeye Eklenmiş Olan Enflasyon Düzeltmesi Olumlu Farkları	1.300.000
Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e Bendi Kapsamında 2016 Yılında Yapılan Taşınmaz Satışından Doğan ve 02.01.2017 Tarihinde Özel Fon Hesabına Alınıp, 2017 Yılı İçinde Sermayeye Eklenen İstisna Kazançtan Kaynaklanan Kısım	2.000.000
Sermayeye Eklenmiş Olan Emisyon Primleri	1.700.000
Sermayeye Eklenmiş Olan 6736 Sayılı Kanun'un Stok Affina İlişkin Hükümlerinden Doğan Emtia Karşılığı Hesabından Kaynaklanan Kısım	1.000.000
Sermayeye Eklenmiş Olan Geçmiş Yıl Karlarından Kaynaklanan Kısım	2.500.000
TOPLAM SERMAYE	10.000.000

İSTENEN: Hazine ve Maliye Bakanlığı uygulamaları çerçevesinde ATAMER Anonim Şirketi'nin yukarıda verilen sermaye azaltımı işlemi dolayısıyla varsa muhatap olabileceği mali yükümlülükleri gereklereyle birlikte kısaca açıklayınız. (12 PUAN)

SORU 4) Kanuni merkezi Türkiye'de bulunan Uğur Anonim Şirketi, Türkmenistan'da kurulu olan BROWN Şirketi'nin %30 oranında ortağı olup, BROWN Şirketi'nin %70 hisseli diğer ortağı ise Singapur'da kurulu YELLOW Şirketi'dir.

YELLOW Şirketi'nin hisselerinin %60'i Singapur vatandaşa, kalan %40'luk kısmı ise Türkiye'de tam mükellef gerçek kişi olarak vergilendirilen ve Uğur Anonim Şirketi ile hiçbir biçimde ilişkili kişi olmayan Duran ERDEM'e aittir. Söz konusu şirketler kuruluşundan bu yana aynı ortaklık yapısına sahiptir.

BROWN Şirketi'nin kurulu bulunduğu Türkmenistan'da 01 Temmuz-30 Haziran hesap dönemini kullanmaktadır. BROWN Şirketi'nin 01 Temmuz 2017-30 Haziran 2018 hesap döneminde gayrisafi hasılatının TL cinsinden karşılığı 5.000.000 TL olup, bu hasılatın 2.000.000 TL'lik kısmı faiz geliri, kâr payı ve menkul kıymet satış gelirinden oluşmaktadır. Türkmenistan'da uygulanan kurumlar vergisi oranı %8'dir.

25.08.2018 tarihinde toplanan BROWN Şirketi Genel Kurulu; Şirketin 1 Temmuz 2016-30 Haziran 2017 dönemine ait ve tamamı pasif nitelikte gelirlerden oluşan 2.000.000 TL tutarındaki karının tamamının 31.08.2018 tarihinde dağıtımı, buna karşın 1 Temmuz 2017-30 Haziran 2018 hesap dönemi karı olan 1.500.000 TL'nin dağıtılmayarak Şirket sermayesine eklenmesine karar vermiştir.

İSTENEN: Bu veriler çerçevesinde; Kanuni merkezi Türkiye'de bulunan Uğur Anonim Şirketi'nin Türkmenistan'da kurulu Brown Şirketi'nin kazançları dolayısıyla Türkiye'de beyana konu etmesi gereken bir kazancın olup olmadığını gerekçeleriyle açıklayarak, varsa tutarını hesaplayınız. (8 PUAN)

SORU 5) Turuncu Enerji Anonim Şirketi, %25 oranında ortağı Lacivert İnşaat Anonim Şirketi'nden 2017 yılı içerisinde tamamı defaten 3. yılın sonunda ödenmek üzere, yıllık %4 faiz ile 5.000.000 ABD Doları borç para almıştır.

Bahse konu borç nedeniyle Turuncu Enerji Anonim Şirketi'nce 2018 yılı hesap dönemi itibarıyle hesaplanan faiz, kur farkı gideri ve katma değer vergisinin yıllık toplam tutarları aşağıdaki gibidir. Şirketin dönem başı Özsermaye tutarı 2.000.000 TL'dir.

Borç Anapara (USD)	Hesaplanan Faiz (TL)	Faiz KDV (TL)	Kur Farkı Geliri (TL)	Kur Farkı Gideri (TL)
5.000.000	1.200.000	216.000	800.000	4.000.000

Turuncu Enerji Anonim Şirketi yetkililerince yapılan hesaplamalar çerçevesinde yukarıdaki şekilde hesaplanan faiz ve kur farklılarının %60 oranındaki kısmı örtülü sermaye olarak hesaplanan tutara isabet etmektedir.

İSTENEN: Bu veriler çerçevesinde Turuncu Enerji Anonim Şirketi'nin ortağı Lacivert İnşaat Anonim Şirketi'nden aldığı borç para dolayısıyla 2018 yılı kurum kazancının tespiti esnasında gider veya gelir olarak dikkate alması gereken tutarları gerekçesiyle birlikte kısaca açıklayınız. (5 PUAN)

SORU 6) Amasra İnşaat Anonim Şirketi'nin 2018 yılı faaliyetlerine ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir. (Verilerdeki maliyet ve harcama toplamları amortisman ve müşterek genel gider payı hariç tutarları ifade etmektedir.)

Amasra'da inşaat malzemeleri alım-satımı faaliyetinde bulunan işyerinde inşaat malzemesi satışından 2018 yılında elde edilen toplam hasılat 1.800.000 TL, satışa konu edilen inşaat malzemelerinin maliyet bedeli ise 1.200.000 TL'dir.

Şirket, T.C. Karayollarınca açılan Çakraz -Kuruçeşile otoyolu yapım ihalesini kazanarak, 15.03.2016 tarihinde işe başlamış, 2018 yılı sonu itibarıyle iş devam etmekte olup, geçici kabulü yapılmamıştır. Bu işle ilgili 2018 yılında 6.000.000 TL harcama yapılmış, 4.800.000 TL hakediş geliri elde edilmiştir.

Şirket, T.C. Devlet Su işlerince açılan Cide Sulama Barajı yapım ihalesini kazanarak, 01.02.2018 tarihinde işe başlamış, 2018 yılı sonu itibarıyle iş devam etmekte olup, geçici kabulü yapılmamıştır. Bu işle ilgili 2018 yılında 3.000.000 TL harcama yapılmış, 2.700.000 TL hakediş geliri elde edilmiştir.

Şirket, aktifine kayıtlı iş makinelerini zaman zaman kiraya vermektedir, 2018 yılı içinde kiraya verilen iş makinelerinden elde edilen hasılat 1.200.000 TL, bu faaliyete ait maliyet ise 1.000.000 TL'dir.

Şirketin doğrudan bir gider yeriyle ilişkilendiremediği ve amortisman giderleri dışında kalan müşterek genel giderlerinin toplamı 1.600.000 TL'dir.

Şirketin amortismana tabi iktisadi kıymetleri ve amortisman hesabına ilişkin bilgiler ise aşağıdaki gibidir.

İktisadi Kıymetin Türü	Aktife Giriş Tarihi	2018 Yılı Amortismanı (TL)	Kullanım Yeri ve Süresi
Büro Mobilyaları ve Demirbaşları	03.02.2016	7.300	Merkez Ofis (365 gün)
İş makinesi (Ekskavatör)	01.03.2015	292.000	Kiralama (180 gün), Çakraz -Kuruçeşile otoyolu işi (185 gün)
İş makinesi (Dozer)	15.03.2018	182.500	Cide Sulama Barajı işi (292 gün)
Kamyon	05.10.2017	219.000	Çakraz -Kuruçeşile otoyolu işi (120 gün) Cide Sulama Barajı işi (245 gün)
Toplam Amortisman Gideri		700.800	

7 / 7

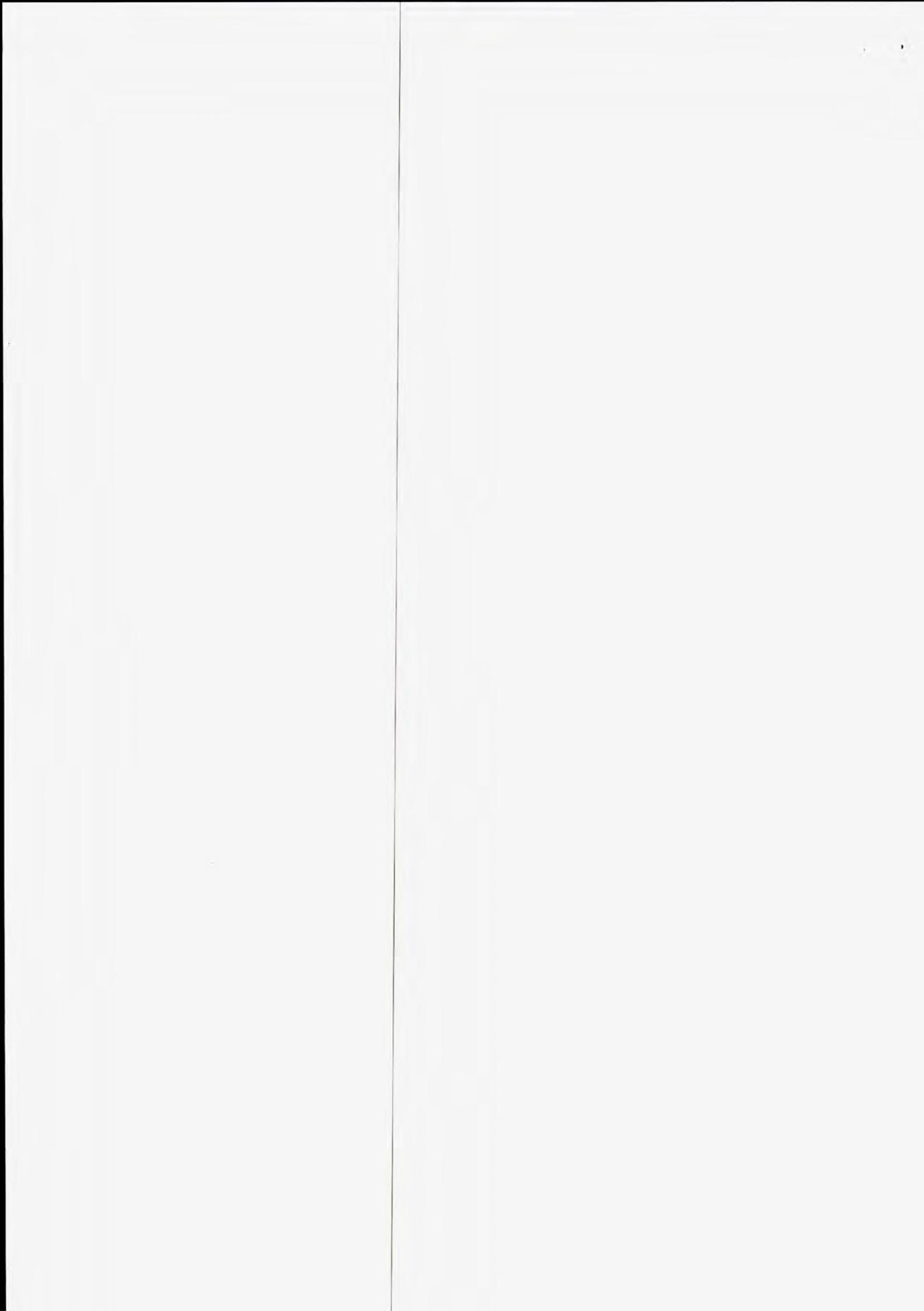
İSTENEN: Bu veriler çerçevesinde Amasra İnşaat Anonim Şirketi'nin 2018 yılı kurumlar vergisi matrahını gerekçelerini de kısaca belirterek hesaplayınız. (10 PUAN)

SORU 7) Hesap dönemi takvim yılı olan MELEK Anonim Şirketi'nin; 2018 yılı dönem sonu öz sermayesi 1.200.000 TL, 2018 yılı ticari bilanço karı 3.500.000 TL olup, bu kazancın 500.000 TL'lik kısmı 4691 sayılı Kanun kapsamında teknoloji geliştirme bölgesinden elde ettiği kurumlar vergisinden istisna kazançtan kaynaklanmaktadır.

Şirketin ayrıca, 600.000 TL kanunen kabul edilmeyen gideri, 2017 yılından devreden 400.000 TL geçmiş yıl mali zararı bulunmaktadır. Şirket geçmiş dönemlerde girişim sermayesi fonu ayırmamıştır.

İSTENEN: Bu veriler çerçevesinde MELEK Anonim Şirketi'nin 2018 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde indirim konusu yapabileceği azami girişim sermayesi fonu tutarını hesaplayınız? (5 PUAN)





2019/2. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı
Gelir Üzerinden Alınan Vergiler
31 Ağustos 2019 Cumartesi – Saat: 16:00 (Sınav Süresi 3,5 Saat)

CEVAPLAR

CEVAP 1) (TOPLAM 50 PUAN)

Gelir Vergisi Kanunu hükümleri çerçevesinde tam mükellef olan Avukat Sadık KARALAR'ın 2018 yılında gerçekleştirdiği faaliyet, yatırım ve işlemleri nedeniyle elde ettiği kazanç ve iratlari, Gelir Vergisi Kanunu ve ilgili mevzuat uyarınca değerlendirilmesi neticesinde hangi tür gelir ya da kazanç kapsamına gireceği, gelir vergisi hesaplanmasımda dikkate alınıp alınmayacağı, gelir vergisi beyannamesine dahil edilip edilmeyeceği ile bu kazanç ve iratlarsız üzerinden kesilen vergilerin mahsup durumuna ilişkin açıklamalar dayanakları ile birlikte sırasıyla aşağıda yer almaktadır.

CEVAP 1.1: Gelir Vergisi Kanunu'nun 65inci maddesinde; "Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır. Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır." hükmü yer almıştır.

Aynı Kanunun 67'nci maddesinin birinci fıkrasına göre; "Serbest meslek kazancı bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan faktır."

Diğer taraftan, 1136 sayılı Avukatlık Kanunu'nun 164 ile 166'ncı maddelerinde, avukatlık ücreti tanımlanmakta ve kaynakları itibarıyle sözleşmeye bağlı olarak iş sahibinden sağlanan vekâlet ücreti ile dava sonunda, kararla tarifeye dayanılarak karşı tarafa yüklenen vekâlet ücreti olmak üzere iki ayrı vekalet ücretinden söz edilmektedir.

Yine Avukatlık Kanunu'nun 4667 sayılı Kanunla değişik 164'üncü maddesinin son fıkrasında; "...Dava sonunda, kararla tarifeye dayanılarak karşı tarafa yüklenecek vekâlet ücreti avukata aittir. Bu ücret, iş sahibinin borcu nedeniyle takas ve mahsup edilemez, haczedilemez." hükmüne yer verilmiştir.

Ayrıca 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 8inci maddesinin üçüncü fıkrasında "Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz" hükmü yer almıştır.

Yukarıdaki hüküm ve açıklamalara göre, vergiye müteallik sözleşmeler vergi idaresini bağlamayacağından, Avukat Sadık KARALAR ile (X) Bankası AŞ arasında yapılan sözleşmeye istinaden düzenlenen serbest meslek makbuzu karşılığında tahsil edilen avukatlık ücretinin $\frac{1}{2}$ 'sinin adı geçen bankaya bırakılması, vekalet ücretinin tamamı olan 400.000TL'nin Avukat Sadık KARALAR tarafından elde edildiğinin kabulüne engel teşkil etmeyecektir. Bu tutarın tamamı üzerinden de (X) Bankası AŞ tarafından GVK'nun 94. Maddesi çerçevesinde tevkifat yapılacağı, yapılan tevkifatında Avukat Sadık KARALAR tarafından verilecek yıllık beyannamede hesaplanacak gelir vergisinden mahsuba konu edileceği tabidir.

Bu itibarla, dava ya da icra takibi sonunda karşı taraf aleyhine avukatlık asgari ücret tarifesine göre takdir ve hükmedilecek olan avukatlık ücreti, Avukat Sadık KARALAR tarafından verilen bir serbest meslek hizmeti dolayısıyla elde edilen serbest meslek kazancı olup, hükmedilen avukatlık vekalet ücretinin tamamı üzerinden ödemeyi yapan adına serbest meslek makbuzu düzenlenmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, anılan banka ile yapılan sözleşmeye istinaden Avukat Sadık KARALAR tarafından tahsil edilmiş olan ve bankaya bırakılan avukatlık ücretinin $\frac{1}{2}$ 'lik kısmı olan 200.000TL'nin Vergi Usul Kanunu uyarınca banka tarafından düzenlenen geçerli bir belgeye dayalı olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 68inci maddesinin 1inci fıkrasına göre serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır. (3 PUAN)

CEVAP 1.2: Gelir Vergisi Kanunu'nun "Mesleki Giderler" başlıklı 68 inci maddesinin birinci fikrasında;

"Serbest meslek kazancının tespitinde aşağıda yazılı giderler hasıllattan indirilir:

1. Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderler

...

10. Mesleki faaliyetle ilgili olarak kanun, ilam ve mukavelenmeye göre ödenen tazminatlar." hükmüne, ikinci fikrasında ise; "Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile **serbest meslek erbabının suçlarından doğan tazminatlar** gider olarak indirilemez." hükmüne yer verilmiştir.

Bu hükümlere göre, ödenen tazminatın gider yazılabilmesi için mesleki faaliyetle ilgili olması ve sözleşmeye, ilama ve kanun emrine bağlı bulunması şarttır. Mesleki faaliyetle ilgili olamayan ve mesleki faaliyetle ilgili olsa dahi serbest meslek erbabının **sahsi kusuru** nedeniyle ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar ise mesleki kazancın tespitinde gider olarak yazılamayacaktır.

Bununla birlikte, serbest meslek erbabının Borçlar Kanunu'nun "İstihdam Edenin Kusursuz Sorumluluğu" hükümleri çerçevesinde katlandığı tazminat yükümlülüğü, teşebbüs sahibinin suçundan doğan tazminat olarak kabul edilemez.

Dolayısıyla Avukat Sadık KARALAR'ın şahsi kusurundan kaynaklanmayıp, yanında ücretli olarak çalışan Avukat Osman ÖZENSİZ'in verdiği zararların tazmini 2018 yılı içerisinde zarara uğrayan müvekkillerine ödemeli oldukları 200.000 TL maddi, 50.000 TL'si manevi olmak üzere toplam 250.000 TL tazminatın kanun, ilam ve mukavelenmeye göre ödenmesi koşuluyla Gelir Vergisi Kanunu'nun 68 inci maddesinin birinci fikrasının 10 numaralı bendi kapsamında mesleki kazancın tespitinde hasıllattan indirim konusu yapılması mümkündür. (**3 PUAN**)

CEVAP 1.3: Gelir Vergisi Kanununun 37 inci maddesinde; her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu belirtilmiş, aynı Kanunun 70 inci maddesinin birinci fikrasında aynı fikarda bentler halinde sayılan mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratların gayrimenkul sermaye iradı olduğu hükmüne yer verilmiş olup, ikinci fikrasında ise "Yukarıda yazılı mallar ve haklar ticari veya zirai bir işletmeye dahil bulunduğu takdirde bunların iratları ticari veya zirai kazancın tespitine müteallik hükümlere göre hesaplanır." hükmü yer almıştır.

Öte yandan Kanunun "Serbest Meslek Kazancının Tarifi" başlıklı 65 inci maddesinin birinci fikrasında her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançların serbest meslek kazancı olduğu belirtilmiştir.

Aynı kanunun 94 üncü maddesinin birinci fikrasında sayılanların maddede bentler halinde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur oldukları hukum altına alınmış olup, aynı maddenin 5/a bendinde (2009/14592 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 03.02.2009 tarihinden geçerli olmak üzere) 70'inci maddede yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığı yapılan ödemelerden %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacak gibi hükmeye bağlanmıştır.

Diğer taraftan Avukat Sadık KARALAR Serbest Avukat olarak faaliyet gösterdiği kendisine ait ve serbest meslek kazanç defterinde envanterine kayıtlı 150 metrekarelik bürosunun 50 metrekarelik bölümünü bir başka avukat arkadaşına kiraya vermesinden elde edilen gelir; iş yeri her ne kadar envantere kayıtlı olsa, "Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinin ikinci fikası hükmü ticari ve zirai işletmeleri kapsadığından ve Gelir Vergisi Kanununda serbest meslek faaliyetinde kullanılan mal ve hakların kiralanmasından doğan kazancın serbest meslek kazancı sayılacağına dair bir huküm de bulunmadığından" **serbest meslek kazancı değil gayrimenkul sermaye iradı olup**, kiracı tarafından mükellefe yapılacak kira ödemeleri karşılığında Gelir Vergisi Kanununun 94/5-a maddesi gereğince tevkifat yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla tahsil edilen kira bedelleri karşılığında serbest meslek makbuzu düzenlenmesi de söz konusu olmayacağıdır.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde; Avukat Sadık KARALAR Serbest Avukat olarak faaliyet gösterdiği kendisine ait ve serbest meslek kazanç defterinde envanterine 300.000 TL maliyet bedeli ile kayıtlı olan 150 metrekarelik bürosunun 50 metrekarelik bölümünü bir başka avukat arkadaşına aylık 1.500 TL bedelle kiraya vermesi neticesinde 2018 yılında elde ettiği brüt 18.000 TL kira hasılatı tevkif suretiyle vergilendirilmiş gayrimenkul sermaye iradı olarak beyana konu edilecektir.

Bu çerçevede; Gelir Vergisi Kanununun 86/1-cmaddesine göre Avukat Sadık KARALAR'ın tevkif suretiyle vergilendirilen söz konusu gayrimenkul sermaye iradı ile serbest meslek kazancı ve diğer beyana tabi gelirler toplamının, Gelir Vergisi Kanunu'nun 103'üncü maddesinde yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutar olan 2018 yılı için 34.000 TL'yi aşından serbest meslek kazancına ilişkin vereceği yıllık gelir vergisi beyannamesine tevkif suretiyle vergilendirilmiş gayrimenkul sermaye iradını da dahil etmesi gerekmektedir. Avukat Sadık KARALAR'ın söz konusu gayrimenkul sermaye iradının beyanı sırasında götürü gider usulünü secerse $18.000 \text{ TL} * \%15 = 2.700 \text{ TL}$ yi indirim konusu yapabilecektir.

Düzen taraftan Avukat Sadık KARALAR bahse konu bina için hesapladığı ve serbest meslek kazanç defterine gider olarak kaydettiği 6.000 TL amortismanın kiraya verilen 50 metrekarelik bölüme isabet eden kısmını olan 6.000* (50m² /150 m²) 2.000 TL'lik kısmını serbest meslek kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate almak durumunda olup, gayrimenkul sermaye iradının hesabında gerçek gider usulünü tercih ettiği takdirde elde ettiği 18.000 TL'lik kira hasılatından bu tutarı gider olarak indirebilecektir. **(3 PUAN)**

CEVAP 1.4) 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "2.5 İş Ortaklıklar" başlıklı bölümünün "2.5.2 Unsurları" kısmında; "...Bell bir iş için kurulacak olan iş ortaklığında işin bitim tarihi, taahhüt sözleşmesinde belirlenen esaslara göre tayin olunacaktır. Ancak, işin bitimi iş ortaklığının da sona erdiğini göstermez. Bu iş dolayısıyla mükellefiyetle ilgili ödevlerin tamamının da yerine getirilmesi (Örneğin, tahakkuk eden vergilerin tamamının ödemesi) gereklidir. Vergisel ödevlerin tamamının ikmal edilmesinden sonra iş ortaklıği sona ermiş sayılır. Öte yandan, iş ortaklıklarının tasfiyesi, Borçlar Kanunundaki adı ortaklıkların dağılmasına ilişkin hükümlere göre yapılacaktır." açıklamalarına yer verilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (2) numaralı bendinde, iştirak hisselerinden doğan kazançların (Limited Şirket ortaklarının, iş ortaklıklarının ortakları ve komanditerlerin kâr payları ile kooperatiflerin dağıtıtları kazançlar bu zümre dahildir.) menkul sermaye iradı sayıldığı hükmeye bağlanmıştır.

Aynı Kanunun 22'nci maddesinin ikinci fıkrasında "Tam mükellef kurumlardan elde edilen, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarının yarısı gelir vergisinden müstesnadır. İstisna edilen tutar üzerinden 94'üncü madde uyarınca tevkifat yapılır ve tevkif edilen verginin tamamı, kâr payının yıllık beyanname ile beyan edilmesi durumunda yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilir." hükmü yer almaktadır.

Yine aynı Kanunun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasında kimlerin tevkifat yapacağı belirtilmiş olup, anılan maddenin 6/b-i bendinde ise, tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve gelir vergisinden muaf olanlara dağıtılan, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılabileceği huküm altına alınmıştır.

Buna göre, elde edilen kâr payının yarısı gelir vergisinden istisna olup, kalan tutarın ilgili yıl için belirlenen beyan haddini aşması halinde, tamamı yıllık beyanname ile beyan edilecektir. Beyan edilen tutar üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, kurum bünyesinde kârin dağıtımı aşamasında yapılan vergi kesintisinin tamamı mahsup edilecektir.

Öte yandan, 191 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "İş Ortaklıklarında Kâr Dağıtımı" başlıklı bölümünde, kurumlar vergisi mükellefi olarak kabul edilen iş ortaklıklarının belirli bir süre içinde belirli bir işi sonuçlandırmak üzere kuruldukları, işin bitiminde yasal yükümlülükler yerine getirildikten sonra mükellefiyetin sona erdirileceği, işin bitiminde ortaya çıkan kazancın, işin bittiği yılın kazancı olarak beyan edilerek vergilendirileceği ve bu kazançların, kurumlar vergisi beyanname verme süresi içinde ortaklara dağıtıldığının kabul edileceği açıklamalarına yer verilmiştir.

Yukarıdaki huküm ve açıklamalar çerçevesinde, iş ortaklıklarının gerçek kişi ortaklarının ortaklıktan almış olduğu kâr paylarının menkul sermaye iradı olarak değerlendirileceği ve bu kâr paylarının iş ortaklığına ait kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi içerisinde ortaklara dağıtıldığının kabul edileceği anlaşılmakta olup, iş ortaklığının yapmış olduğu yıllara sari inşaat işi 18.11.2017 tarihinde yıl içinde tamamlanmış ve bu işe ait kazançları ihtiva eden iş ortaklığuna ait kurumlar vergisi beyannamesinin 20 Nisan 2018 tarihinde verilmiş olduğundan, kâr paylarının da bu süre içerisinde dağıtıldığı kabul edilerek, Avukat Sadık KARALAR'ın hissesine düşen net 425.000 TL, Brüt 500.000 TL kâr payının 2018 yılı gelirlerine dahil edilerek Mart 2019 döneminde beyan edilmesi gerekmektedir.

Düzen taraftan, anılan iş ortaklığınca kar dağıtımı Nisan/2018 döneminde yapılmış olduğundan, kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisinin, kâr dağıtımının yapıldığı dönem olan Nisan/2018 dönemine ait muhtasar beyanname ile beyan edilerek ödenmesi gerekecektir.

Buna göre, Avukat Sadık KARALAR'ca elde edilen Brüt 500.000 TL kâr payının yarısı gelir vergisinden istisna olup, kalan tutar 250.000 TL, Gelir Vergisi Kanunu'nun 86/1-c maddesinde 2018 yılı için belirlenen beyan haddi olan 34.000 TL'yi aşından yıllık beyanname ile beyan edilecektir. Beyan edilen tutar üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, kurum bünyesinde kârin dağıtımları aşamasında yapılan vergi kesintisinin tamamı (75.000TL) mahsup edilecektir. **(4 PUAN)**

CEVAP 1.5: Gelir Vergisi Kanunu'nun 55inci “Kazancın Zirai İşletme Hesabı Esasına Göre Tespit” başlıklı 55. maddesinin birinci fıkrasında zirai işletme hesabı esasına göre zirai kazanç; hesap dönemi içinde para ile tahsil edilen veya alacak olarak tahakkuk eden hasılat ile ödenen veya borçlanılan giderler arasındaki müspet fark olarak tanımlanmış, aynı maddenin ikinci fıkrasında ise zirai kazancın işletme hesabı esasına göre tespitinde; hesap dönemi başındaki mahsullerin değeri giderlere, hesap dönemi sonundaki mahsullerin değeri ise hasılatla ilave olunacağı hükmü altına almıştır.

Diğer taraftan “Zirai İşletme Hesabı Esasına Göre Hasılat” başlıklı takip eden 56. Maddesinin 1. bendinde zirai işletme hesabı esasına göre hasılatı oluşturan ilk unsuru; “evvelki yıllarda devredilenler de dahil olmak üzere istihsal olunan, satın alınan veya sair suretlerle elde edilen her türlü zirai mahsullerin satış bedelleri (Primler, risturnlar ve benzerleri dahil)” olduğu belirtilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 58. Maddesinde ise aynı Kanunun ticari kazancın tespitinde gider kabul edilmeyen ödemelerin düzenlendiği 41inci maddede yazılı giderlerin zirai kazancın tespitinde de hasılattan indirilemeyeceğine hükmülmüş, parantez içi hükmüde ise 41. maddeden farklı olarak işletmede üretilen mahsullerden teşebbüs sahibi ile eşि ve velayet altındaki çocukları tarafından tüketilenler hariç denmek suretiyle bu kısmın gider yazılabilmesinin önü açılmıştır.

Diğer taraftan çiftçilere ödenmekte olan doğrudan gelir desteği ve alternatif ürün ödemeleri Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasının 11 numaralı bendinin d alt bendinde yer alan (%) tevkifat oranında vergilendirilmektedir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 56. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendine göre de; evvelki yıllarda devredilenler de dahil olmak üzere istihsal olunan, satın alınan veya sair suretlerle elde edilen her türlü zirai mahsullerin satış bedelleri (Primler, risturnlar ve benzerleri dahil) zirai işletme hesabı esasına göre hasılat sayılmaktadır.

Bu belirlemelere göre; kazançları gerçek usulde vergilendirilen çiftçilere yapılan doğrudan gelir desteği ve alternatif ürün ödemelerinin Gelir Vergisi Kanunu'nun 56. maddesi hükmü gereğince hasılat olarak değerlendirilmesi ve verilecek yıllık gelir vergisi beyannamelerine ithal etmeleri, gerekmektedir.

Tarım ve Orman Bakanlığı tarafından 2018 yılı içerisinde doğrudan gelir desteği kapsamında zirai kazancını gerçek usulde zirai işletme esasında belirleyen Sadık KARALAR'a yapılan 30.000 TL hibe destek ödemesi de bu gerekçelerle zirai kazancın tespitinde hasılat olarak dikkate alınacaktır.

4

İşletmeden Çekilen Zeytin Emsal Bedeli	300 Kg*5TL= 1.500 TL
Toplam Hasılat	90.000 TL + 30.000 TL+1.500 TL
Zeytin Satışı: 90.000 TL	= 121.500 TL
Doğrudan Gelir Desteği: 30.000 TL	
İşletmeden Çekilen Zeytin Bedeli: 1.500 TL	
Toplam Zeytin Üretim Maliyeti	75.000 TL
Birim Üretim Maliyeti	75.000 TL/ 30.000 Kg= 2,5 TL/Kg
Satılan Zeytin Maliyeti	(18.000 Kg) * 2,5 TL= 45.000 TL
İşletmeden Çekilen Değer Emsal Bedeli	1.500 TL
Toplam 2018 Yılı Gideri	45.000 + 1.500 TL = 46.500 TL
Zirai Kazanç	121.500 TL – 46.500= 75.000 TL
Dönem Sonu Stok	11.700 Kg * 2,5 TL= 29.250 TL

Tüm bu hükümler ve hesaplamalar çerçevesinde zirai kazancını gerçek usulde zirai işletme esasında belirleyen Sadık KARALAR 2018 yılında elde ettiği 75.000 TL zirai kazancını yıllık beyannamesine dahil edecek, hesaplanan gelir vergisinden de Zeytinyağı Fabrikasında yapılan (90.000 TL * %2) 1.800 TL Stopajı mahsuba konu edebilecektir. **(5 PUAN)**

CEVAP 1.6: Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde, bu maddede bentler halinde sayılan mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesi sonucu elde edilen iratların gayrimenkul sermaye iradı olarak tanımlanmış olup, söz konusu madde hükmüne göre, kat maliklerinin ortak olarak sahip olduğu kullanım alanlarının site yönetimi tarafından kiraya verilmesi nedeniyle elde edilen gayrimenkul sermaye iradının mükellefleri, kat malikleri olacaktır.

Bu çerçevede, 50 hak sahibinin ortak mülkiyeti olan gayrimenkulün, hak sahiplerinin şahsi mülkü olması halinde;

a) Söz konusu gayrimenkulün konut olarak kiraya verilmesi durumunda, hak sahibi başına elde edilen kira bedeli, Gelir Vergisi Kanunu'nun 21 inci maddesinde belirtilen diğer şartlarında sağlanması durumunda istisna haddini (2018 yılı için 4.400-TL) aşması halinde beyana dâhil edilecek, aşmaması halinde ise beyana dâhil edilmeyecek, (Ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar ile gelirleri bunlar tarafından bildirilecek olanlar bu istisnadan faydalananamazlar.) Bu çerçevede İstanbul Hukukçular Sitesi yönetimince mesken olarak kiraya verilen ihtiyaç fazlası 2 adet kapıcı dairesinden elde edilen toplam hasılat olan 80.000 TL'nin 1/50'si olan 1.600 TL Avukat Sadık KARALAR tarafından mesken kira geliri olarak beyana konu edilecek, mükellef serbest meslek kazancı nedeniyle yıllık beyanname vermek zorunda olduğundan Gelir Vergisi Kanunu'nun 21 inci maddesinde düzenlenen 4.400 TL'lik istisnadan da yararlanamayacaktır. Bu noktada Gelir Vergisi Kanunu'nun 86/1-d maddesinde düzenlenen 2018 yılı için 1.800 TL'lik beyan sınırı da dikkate alınmalıdır. Yıllık 1.800 TL'lik beyan sınırının hesabında bu bent kapsamına giren menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarının toplam tutarı esas alınacaktır.

b) Söz konusu gayrimenkullerin, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesine göre tevkifat yapma mecburiyetinde olanlara kiraya verilmesi söz konusu ise, hak sahibi başına elde edilen kira bedeli, yine aynı Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2018 yılı için 34.000.-TL) aşması halinde beyana dâhil edilecek, aşmaması halinde ise beyana dâhil edilmeyecektir. Bu çerçevede İstanbul Hukukçular Sitesi yönetimince sitenin ortak kullanım alanında bulunan işyeri olarak kiraya verdiği 4 adet gayrimenkulden elde edilen toplam hasılat brüt 250.000 TL'nin 1/50'si olan brüt 5.000 TL Avukat Sadık KARALAR tarafından tevkifata tabi tutulmuş gayrimenkul sermaye iradı olarak beyana konu edilecektir.

Buna göre; Gelir Vergisi Kanunu'nun 86/1-c maddesine göre; Avukat Sadık KARALAR'ın tevkif suretiyle vergilendirilen söz konusu gayrimenkul sermaye iradı ile serbest meslek kazancı ve diğer beyana tabi gelirler toplamı, Gelir Vergisi Kanunu'nun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutar olan 2018 yılı için 34.000 TL'yi aşından serbest meslek kazancına ilişkin vereceği yıllık gelir vergisi beyannamesine tevkif suretiyle vergilendirilmiş gayrimenkul sermaye iradını da dahil etmesi gerekmektedir.

Avukat Sadık KARALAR, söz konusu gayrimenkul sermaye iratlarının beyanı sırasında şartların sağlanması halinde gerçek giderlerini veya secerse götürü gider usulünde $6.600 \text{ TL} * \%15 = 990 \text{ TL}$ indirim konusu yapabilecektir.

c) Gelir Vergisi Kanunu'nun 61 inci maddesinde; "Ücret işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.

Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez." hükmü yer almış olup, aynı maddenin 4 üncü bندinde ise; Yönetim ve denetim kurulları başkanı ve üyeleriyle tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatlerin de ücret olarak vergilendirileceği hüküm altına almıştır.

Diğer taraftan, 634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanunu'nun 34'üncü maddesinde yönetici tarif edildikten sonra, 35-38 inci maddelerinde bunların görevleri ve sorumlulukları belirtilmiş; 40'inci maddesinde ise "...Yönetici yönetim planında veya kendisiyle yapılan sözleşmede bir ücret tayin edilmemiş olsa bile kat maliklerinden uygun bir ücret isteyebilir. Kat malikleri kurulu, kat malikleri arasından atanmış yöneticinin normal yönetim giderlerine katılıp katılmayacağı, katılacaksa, ne oranda katılacağını kararlaştırır. Bu yolda bir karar alınmamış ise, yönetici yönetim süresince kendisine düşen normal yönetim giderlerinin yarısına katılmaz." hükmü yer almıştır.

Buna göre, yönetici ve denetçilerin kat malikleri dışından seçilmesi halinde, kendisine yönetim planında ya da sözleşmede saptanan ücret ödemesinin, gerçek ücret olarak kabul edileceği doğaldır. Ancak, yönetici ve denetçilerin kat malikleri arasından seçilmesi halinde, bunlara sağlanan menfaatler, yukarıda belirtilen görev ve sorumlulukların külfeti ve bu görevin yerine getirilmesinde yapılması gereklili olan masrafların karşılığı

niteliğinde olması nedeniyle, bunların vergilendirilmemesi gereklidir. Yönetim giderlerinin üstünde bir ödeme yapılması halinde ise fazla kısmın ücret olarak vergilendirileceği tabiidir.

Diğer taraftan, anılan site yöneticiliğine bağlı olarak çalıştırılan ve kat malikleri arasından seçilen yönetici ve deneticilere yönetim giderlerine katılmama oranında yapılan ödemelerin gerçek ücret olarak kabul edilmemesi nedeniyle gelir vergisi tevkifatına tabi tutulması gerekmekte olup, bu kişilere yönetim giderlerinin üzerinde bir ödeme yapılması durumunda ise fazla kısmın ücret olarak vergilendirilmesi gerektiğinden bu tutar üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılacağı tabiidir.

Avukat Sadık KARALAR'ın kat maliki bulunduğu, İstanbul Hukukçular Sitesinde yönetici sıfatıyla Kat Malikleri Kurulunda alınan karara uygun olarak 2018 yılında aidat ödememek suretiyle sağladığı 24.000 TL menfaat, verginin konusuna girmeden beyan edilmeyecektir. (**5 PUAN**)

CEVAP 1.7: Gelir Vergisi Kanunu'nun 75inci maddesinin birinci fıkrasında, sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşakkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratların menkul sermaye iradı olduğu hükmü almıştır.

Buna göre, Rötar İnşaat AŞ zamanında teslim edilemeyen gayrimenkul için kira bedeli kaybı ve sair tüm zararlar karşılığı adı altında Sadık KARALAR'a yapılan 16.000 TL tutarındaki ödemeyi, Gelir Vergisi Kanununun 75inci maddesine göre menkul sermaye iradı olarak vergilendirilmesi gerekmekte olup, söz konusu ödemelerin tamamının, anılan Kanunun 86/1-d maddesinde belirtilen, tevkifat ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul sermaye iratlarına ilişkin beyan haddini (2018 yılı için 1.800 TL) aşından beyan edileceği tabiidir. Yıllık 1.800 TL'lik beyan sınırının hesabında bu bent kapsamına giren menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarının toplam tutarı esas alınacaktır. (**3 PUAN**)

CEVAP 1.8: Gelir Vergisi Kanunu hükümleri çerçevesinde mirasçıların kendilerine intikal eden ortaklık hisselerini diğer mirasçılara veya başka kimselere satmak suretiyle elden çıkarmaları halinde doğan kazancın **değer artış kazancı** olarak vergilendirileceği, kollektif şirkete ortak olarak faaliyeti sürdürmeleri halinde, gelir vergisi mükellefiyetinin tesis edilerek, intikal tarihinden yıl sonuna kadar olan süre içinde elde edilen kazancın kendi adlarına normal beyan döneminde beyan edileceği, faaliyete devam eden ortakların kazançlarının ise Gelir Vergisi Kanununun 92inci maddesi kapsamında genel hükümler çerçevesinde beyan edileceği tabiidir.

Şahıs şirketlerinde sahibin veya ortaklardan birinin ölümü halinde, ölüm tarihi itibarıyle bilanço çıkarılması ve bu bilançoya göre ölen ortaşa isabet eden kazancın ölen ortaşa payına düşen kısmının dört aylık süre içinde mirasçılara tarafından beyanı gerekmektedir. Buna göre, 24/07/2018 tarihinde vefat eden murisin, bu tarihe kadarki kist dönemde gerçekleştirilen ticari faaliyetine ilişkin yıllık gelir vergisi beyannamesi babası tarafından ölüm tarihinden itibaren dört ay içerisinde verilecektir.

Bu çerçevede; Avukat Sadık KARALAR'ın oğlu Mahmut KARALAR'ın 24.07.2018 tarihinde vefatı neticesinde kendisine veraset yoluyla intikal eden 250.000 TL sermayeli XYZ Kollektif Şirketi'nin %40 oranında hissesinin satışından doğan kazanç Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80. maddesinde yer alan "Ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmışından doğan kazançlar" in değer artış kazancı olarak vergilendireceğine ilişkin hükmün kapsamına girmektedir. Bu bent kapsamında satışa konu edilen kollektif şirket hisselerinin veraseten iktisap edilmiş olması veya belli bir süreyi aşın elde tutulması da vergilendirmeye engel teşkil etmemektedir. Diğer taraftan kollektif şirket hisseleri menkul kıymet tanımına girmedeninden satıştan doğan değer artış kazancının tespitinde 2018 yılı için 12.000 TL'lik istisnadan yararlanılabilecektir.

Sonuç olarak Avukat Sadık KARALAR'ın vefat eden oğlu Mahmut KARALAR'a ait 100.000 TL sermaye payına sahip XYZ Kollektif Şirketi'ne ait hissenin tamamını 25.07.2018 tarihinde diğer ortaklara 500.000 TL bedelle satışından doğan kazanç olan ($500.000 - 100.000 =$) 400.000 TL değer artış kazancı olup, bu kazançtan 12.000 TL'lik istisna düşüldükten sonra kalan 388.000 TL gelir vergisi beyannamesine dahil edilecektir. (**4 PUAN**)

CEVAP 1.9: Gelir Vergisi Kanunu'nun 75inci maddesinde;

"Sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşakkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradıdır.

Kaynağı ne olursa olsun aşağıda yazılı iratlar menkul sermaye iradı sayılır:

1. Her nevi hisse senetlerinin kâr payları..."

hükümye hisse senetlerinden elde edilen kar paylarının menkul sermaye iradı kapsamında değerlendirildiği belirtilmiş, aynı Kanunun 78inci maddesinde ise;

"Safi iradın bulunması için menkul sermaye iradından aşağıdaki giderler indirilir:

1. Depo etme ve sigorta ücretleri gibi menkul kıymetlerin muhafazası için yapılan giderler;
2. Temettü hisseleri ile faizlerin tahsil giderleri (Şirket toplantılarına bizzat veya bilvekale iştirak gibi sermayenin idaresi için yapılan giderler irattan indirilmez);
3. Menkul kıymetler ve bunların iratlari için ödenen her türlü vergi, resim ve harçlar (gelir vergisi irattan indirilmez.)"

hükümlerine yer verilerek menkul sermaye iradında safi iradın tespitinde indirim konusu yapılabilecek giderler sayılmıştır.

Buna göre, banka kredisi kullanarak alınan halka açık olmayan anonim şirket hisse senetlerinden elde edilen kâr payının beyanı için safi kazancın tespitinde söz konusu kredi faiz ve giderlerinin indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

Diğer taraftan yukarıda da belirttiğimiz üzere Gelir Vergisi Kanunu'nun 75inci maddesinin ikinci fıkrasının (1) numaralı bendinde, her nevi hisse senetlerinin kâr paylarının menkul sermaye iradı sayıldığı hükmeye bağlanmıştır.

Aynı Kanunun 22'nci maddesinin ikinci fıkrasında "Tam mükellef kurumlardan elde edilen, 75inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarının yarısı gelir vergisinden müstesnadır. İstisna edilen tutar üzerinden 94'üncü madde uyarınca tevkifat yapılır ve tevkif edilen verginin tamamı, kâr payının yıllık beyanname ile beyan edilmesi durumunda yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilir." hükmü yer almaktadır.

Yine aynı Kanunun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasında kimlerin tevkifat yapacağı belirtilmiş olup, anılan maddenin 6/b-i bendinde ise, tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve gelir vergisinden muaf olanlara dağıtılan, 75inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından (kârin sermayeye eklenmesi kâr dağıtımını sayılmaz.) %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacağı hükmü altına alınmıştır.

Buna göre, elde edilen kâr payının yarısı gelir vergisinden istisna olup, kalan tutarın ilgili yıl için belirlenen beyan haddini aşması halinde, tamamı yıllık beyanname ile beyan edilecektir. Beyan edilen tutar üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, kurum bünyesinde kârın dağıtımı aşamasında yapılan vergi kesintisinin tamamı mahsup edilecektir.

Bu çerçevede, Avukat Sadık KARALAR'ın elde edilen ($240.000 / 0,85 =$) 282.352 TL Brüt kâr payının yarısı gelir vergisinden istisna olup, kalan tutar 141.176 TL, Gelir Vergisi Kanunu'nun 86/1-c maddesinde 2018 yılı için belirlenen beyan haddi olan 34.000 TL'yi aşından yıllık beyanname ile beyan edilecektir. Beyan edilen tutar üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, kurum bünyesinde kârın dağıtımı aşamasında yapılan vergi kesintisinin tamamı mahsup edilecektir. **(3 PUAN)**

CEVAP 1.10: Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. Maddesinde, sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradıdır denilmiş, aynı maddenin ikinci fıkrasının 6'ncı bendinde ise, her nevi alacak faizlerinin (adi, imtiyazlı, rehinli, senetli alacaklarından doğan faizler Hazine tahvili ve bonoları da dahil olmak üzere tüzel kişilerince borçlanılan ve senede bağlanmış olan meblağlar için verilen faizler dahil) menkul sermaye iradı olduğu hükmeye bağlanmıştır.

Ayrıca aynı Kanunun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasında; kimlerin hangi ödemeler üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapması gereği sayılmış olup, alacak faizleri ise anılan maddede vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratlar arasında sayılmadığından vergi tevkifatına tabi tutulmaması gereklidir.

Diğer taraftan döviz cinsinden yahut dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul sermaye iratlarında anaparanın iftası sırasında oluşan değer artışları irat sayılmamaktadır. Bu nedenle Avukat Sadık KARALAR'ın, arkadaşı Cemal SARILAR'a verdiği 300.000 ABD Doları borcu bağlı olarak 15.03.2018- 14.09.2018 döneminde kurlarda meydana gelen artıştan doğan kısım vergi dışı kalacaktır.

Ancak, 14.09.2018 tarihinde, Avukat Sadık KARALAR'ın ugradığı faiz kaybının karşılığı olarak arkadaşınca ödenen 6.000 ABD Doları aynı tarihte T.C. Merkez Bankası'na tespit ve ilan olunan döviz alış kuru üzerinden TL'ye çevrilecek ve alacak faizi geliri olarak beyana konu edilecektir. Bu kapsamda elde edilen alacak faizi geliri (6.000 ABD Doları * 6,0659 =) 36.395 TL'dir.

Buna göre, Avukat Sadık KARALAR'ın, arkadaşı Cemal SARILAR'a verdiği 300.000 ABD Doları borca bağlı olarak elde ettiği 36.395 TL gelir, Gelir Vergisi Kanunu'nun 75/6 ncı maddesine göre alacak faizi olarak vergilendirilmesi gerekmekte olup, elde edilen tutar 86/1-d maddesinde belirtilen, tevkifat ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul sermaye iratlarına ilişkin beyan haddini (2018 yılı için 1.800 TL) aştığından beyan edileceği tabiidir. Yıllık 1.800 TL'lik beyan sınırının hesabında bu bent kapsamına giren menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarının toplam tutarı esas alınacaktır. **(4 PUAN)**

CEVAP 1.11: Gelir Vergisi Kanunu'nun "Ticari Kazancın Tarifi" başlıklı 37. maddesinin birinci fıkrasında her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu belirtilerek Kanun'un 40. maddesinde safi kazancın tespit edilmesinde indirilecek giderler sayilarak maddenin (1). bendiyle ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi kazancın tespitinde indirilebileceği hükmü altına almıştır.

Aynı Kanun'un "Arızı kazançlar" başlıklı 82. maddesinde; Vergiye tâbi arızı kazançlar sayılmış olup aynı maddenin birinci bendinde ise; "Arızı olarak ticari muamelelerin icrasından veya bu nitelikteki muamelelere tavassuttan elde edilen kazançlar." arızı kazanç olarak hüküm altına alınmış olup söz konusu maddenin 2. fıkrasında, "Bir takvim yılında (1), (2), (3) ve (4) numaralı bentlerde yazılı olan kazançlar (henüz başlamamış olan ticari, ziraî veya meslekî bir faaliyete hiç girişilmemesi ile ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen kazançlar hariç) toplamının 10 milyar liralık (2018 yılı için 27.000 TL.) kısmı gelir vergisinden müstesnadır." hükmü yer almış olup dördüncü fıkrasında ise,

"Arızı kazançların safi miktarı aşağıdaki şekilde tespit olunur:

1. Bu maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde yazılı işlerde satış bedelinden maliyet bedeli ve satış dolayısıyla yapılan giderler indirilir..." hükmü yer almaktadır.

Öte yandan, ticari faaliyet ise bir tür emek-sermeye organizasyonuna dayanmakta olup, kazanç sağlama niyet ve kastının bulunup bulunmaması böyle bir organizasyon tarafından icra edilen faaliyetin "ticari faaliyet" olma niteliğine etki etmemektedir. Ancak, bir faaliyetin "ticari faaliyet" sayılabilmesi için, kazanç sağlama niyet ve kastı gerekmemekle birlikte faaliyeti icra eden organizasyonun bütün unsurları ile birlikte değerlendirildiğinde kazanç sağlama potansiyeline sahip olması gereği ortaya çıkmaktadır.

Söz konusu faaliyetin ticari organizasyon içerisinde devamlılık arz edecek şekilde yapılması durumunda ise ticari faaliyet olarak değerlendirilmesi ve bu faaliyetler neticesinde elde edilen kazancın, GVK.nun ticari kazançlara ilişkin hükümleri çerçevesinde vergiye tabi tutulması gerekmektedir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, Avukat Sadık KARALAR tarafından 2018 yılında 48.000 TL karşılığında PTT AŞ'ye yapılan PUL koleksiyonu satış işlemi, ticari organizasyon içerisinde devamlılık arz etmeyecek şekilde yapıldığından, elde edilen kazanç "arızı ticari kazanç" hükümlerine göre vergilendirilecek olup, bu kazancın yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir. Mükellef, bu satıştan doğan 48.000 TL arızı ticari kazancını beyana konu ederken 27.000 TL'lik istisnadan yararlanabilecek, dolayısıyla matraha dahil edilecek kazanç tutarı $(48.000 - 27.000 =) 21.000$ TL olacaktır. **(3 PUAN)**

CEVAP 1.12: Gelir Vergisi Kanunu'nun "Değer Artışı Kazançları" başlıklı mükerrer 80 inci maddesinde, "Aşağıda yazılı mal ve hakların elden çıkarılmamasından doğan kazançlar değer artışı kazançlarıdır." hükmüne yer verildikten sonra 1. Bendinde; "İvazsız olarak iktisap edilenler ile tam mükellef kurumlara ait olan ve iki yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri hariç, menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmamasından sağlanan kazançlar." değer artışı kazancı olarak sayılmıştır.

Aynı Kanunun "Safi Değer Artışı" başlıklı mükerrer 81 inci maddesinde, "Değer artışında safi kazanç, elden çıkışma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarından, elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedelleri ile elden çıkışma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesi suretiyle bulunur. Hâsilatın ayın ve menfaat olarak sağlanan kısmının tutarı Vergi Usul Kanununun değerlendirme ile ilgili hükümlerine göre tayin ve tespit olunur.

"Zararların Kârlara Takas ve Mahsubu" başlıklı 88'inci maddesinde ise "Gelirin toplanmasında gelir kaynaklarının bir kısmından hasıl olan zararlar (80'inci maddede yazılı diğer kazanç ve iratlardan doğanlar hariç) diğer kaynakların kazanç ve iratlarına mahsup edilir..." hükümlerine yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, Avukat Sadık KARALAR satın alınan New York borsasına kote edilmiş yabancı şirket hisse senetlerinin elden çıkarılmasında oluşan 120.000 TL tutarındaki zarar ile T.C. Hazinesince ihraç edilmiş olan 2043 yılı vadeli Eurobondların alım-satımından doğan 210.000 TL kazanç tutarları birlikte

değerlendirilecek olup işlemin aynı yıl içinde yapılması koşuluyla, söz konusu zararın, bahse konu kârdan mahsubu mümkün bulunmaktadır. Diğer taraftan Mükerrer 80. Maddede “.... menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç, 2018 yılı için 12.000 Türk Lirası gelir vergisinden müstesnadır...” hükmüne yer verildiğinden doğan kazanç için 12.000 TL’lik istisnadan yararlanması da mümkün olmayacağındır.

Bu çerçevede Avukat Sadık KARALAR’ın 2018 yılı gelir vergisi beyannamesinde değer artış kazancı olarak beyan edeceği tutar (210.000 TL – 120.000 TL=) 90.000 TL olacaktır. (**3 PUAN**)

CEVAP 1.13: Avukat Sadık KARALAR’ın Türkiye’de gerçekleştirdiği faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşun patentini 11/05/2018 tarihinde tescil ettirip, patent üzerindeki hakkını 25/11/2018 tarihinde Teknokolik A.Ş.’ye 400.000 TL’ye satışından doğan kazancın tamamı Gelir Vergisi Kanunu’nun 18inci maddesi kapsamında gelir vergisinden istisnadır.

Düzenleme 1/1/2015 tarihinden itibaren elde edilen kazanç ve iratlara ve bu tarihten itibaren yapılacak vergi kesintilerine uygulanmak üzere 6518 sayılı Kanunun 82’nci maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen **“Sinai mülkiyet haklarında istisna”** başlıklı 5/B maddesinde, Türkiye’de gerçekleştirilen araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşlardan elde edilen kazanç ve iratlara yönelik istisna uygulaması düzenlenmiştir. Bu düzenleme çerçevesinde kurumlar vergisi mükellefleri tarafından Türkiye’de gerçekleştirilen araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşların;

- Kiralanması neticesinde elde edilen kazanç ve iratların,
- Devri veya satışı neticesinde elde edilen kazançların,
- Türkiye’de seri üretime tabi tutularak pazarlanmaları halinde elde edilen kazançların,
- Türkiye’de gerçekleştirilen üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmının

%50’si maddede belirtilen şartların yerine getirilmesi halinde, 1/1/2015 tarihinden itibaren kurumlar vergisinden müstesnadır. Bahse konu maddenin 4. bent hükmü çerçevesinde **bu madde gelir vergisi mükellefleri hakkında da uygulanabilemektedir.**

İstisna uygulaması, patent veya faydalı model belgesi alınan buluş dolayısıyla elde edilen kazanç ve iratlardan vergi kesintisi yapılmasına engel teşkil etmeyecektir.

Ancak, Kanunun 5/B maddesi kapsamında istisnadan yararlanabilecek **serbest meslek kazançları ile gayrimenkul sermaye iratları üzerinden yapılacak vergi kesintisi %50 indirimli olarak uygulanacaktır. Kazanç ve iratlardan kesinti yoluyla vergilenen ve beyanname vermesi gerekmeyen mükellefler için indirimli vergi kesintisi en fazla 5 yıl süre ile uygulanacaktır.**

Bu çerçevede Avukat Sadık KARALAR’ın elde ettiği kazancın zaten tamamı Gelir Vergisi Kanunu’nun 18inci maddesi kapsamında gelir vergisinden istisna olduğundan ayrıca bu madde hükmünde yer alan kazanç istisnasından yararlanmaya gerek kalmayacaktır.

Düzenleme Teknokolik A.Ş., Gelir Vergisi Kanunu’nun 18inci maddesi kapsamında istisnadan faydalanan serbest meslek erbabı Avukat Sadık KARALAR'a yapacağı ödemelerin tamamı (400.000.- TL) üzerinden, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesi uyarınca %18 olarak belirlenen kesinti oranının %50'si nispetinde (400.000 * %18) *50= 36.000 TL gelir vergisi kesintisi yapacaktır. Bir başka deyişle Avukat Sadık KARALAR’ın elde ettiği kazanç üzerinden stopaj yoluyla ödeyeceği vergi %18 değil, %9 oranında olacaktır.

b-Avukat Sadık KARALAR’ın, tam mükellef gerçek kişi Ahmet SOLMAZ’ın, Türkiye’de gerçekleştirdiği araştırma ve geliştirme faaliyetleri neticesinde ortaya çıkardığı ve tescil ettiirdiği buluşun patentini 01.10.2018 tarihinde satın alıp, sonrasında bu patenti 01/11/2018 tarihinde Zümrüt AŞ’ye yıllık 12.000.- TL brüt bedel üzerinden 8 yıllık kiralamasından 2018 yılında elde ettiği kazanç ise gayrimenkul sermaye iradıdır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 72. maddesine göre; Gayrimenkul sermaye iratlarda, gayrisafi hasılat, 70'inci maddede yazılı mal ve hakların kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde o yıla veya geçmiş yıllara ait olarak nakden veya aynen tahsil edilen kira bedellerinin tutarıdır.

Bu çerçevede bahse konu kira gelirinin 2018 yılına isabet eden kısmı (12.000 * 2/12 Ay=) 2.400 TL olup, bu kazancın yarısı yukarıda detaylarına yer verilen Kurumlar Vergisi Kanunun 5/B maddesi hükmü çerçevesinde gelir vergisinden istisnadır. Bakiye tutar olan 2.400/2= 1.200 TL ise mükellefin vergiye tabi diğer gelirleriyle

bir arada değerlendirildiğinde Gelir Vergisi Kanunu'nun 86/1-c maddesinde 2018 yılı için belirlenen beyan haddi olan 34.000 TL'yi aştıgından yıllık beyanname ile beyan edilecektir.

Son olarak Zümrüt AŞ, Sadık KARALAR'a yapacağı kira ödemelerinde, şartların sağlanmış olması halinde, 5 yıl boyunca gelir vergisi kesintisi oranını %50 indirimli olarak uygulayacaktır. İndirimli vergi kesintisi en fazla 5 yıl süre ile uygulanacağından Zümrüt AŞ kira süresinin son 3 yılina ilişkin kira ödemelerinden normal oranda kesinti yapacaktır. Buna göre Zümrüt AŞ, Avukat Sadık KARALAR'a yapacağı kira ödemelerin ilk 5 yıla isabet eden 12.000 TL* 5 YIL =60.000 TL'lik kısmı üzerinden, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesi uyarınca %20 olarak belirlenen kesinti oranının %50'si nispetinde (60.000 * %20) *50= 6.000 TL, Kalan 3 yıla isabet eden kira ödemeleri olan 12.000 TL* 3 YIL =36.000 TL'lik kısmı üzerinden de %20 oranında gelir vergisi kesintisi yapacaktır.

Avukat Sadık KARALAR bu çerçevede 2018 yılında elde ettiği 2.400 TL gayrimenkul sermaye iradını beyan ederken hakkın kiraya verilmesinden elde edilen kazanç olduğu için götürü gider indirimi uygulamasından yararlanamayacak, beyan edilen tutar üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, yapılan vergi kesintisinin 2018 yılına isabet eden kısmı olan 2.400 * (%20 * %50) 240 TL mahsup edilecektir. **(4 PUAN)**

CEVAP 1.14: Gelir Vergisi Kanunu'nun "Diğer İndirimler" başlıklı 89'uncu maddesinin birinci fikrasında, gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden bu maddede sayılan indirimlerin yapılabileceği hükmeye bağlanmış; aynı maddenin 5 numaralı bendlinde;

"Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirmeye yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdi ve aynı bağış ve yardımların tamamı.

...

Bağış ve yardımın nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu teşkil eden mal veya hakkın varsa mukayyet değeri, yoksa Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre takdir komisyonuna tespit edilecek değeri esas alınır..." hükmüne yer verilmiştir.

Konu ile ilgili olarak, 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "10.3.2 Bağış ve yardımlar" başlıklı bölümünde ayrıntılı açıklamalarda bulunulmuştur. Tebliğin "10.3.2.2.4 Bağış ve Yardımların Belgelendirilmesi" başlıklı bölümünün son paragrafında "Kamu kurum ve kuruluşları ile imzalanan protokol gereğince **kamu arazisi üzerine okul yaptırılması halinde**, söz konusu okul inşasına ilişkin olarak yapılan harcamalar, harcamanın yapıldığı yıla ilişkin kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir." açıklamalarına yer verilmiştir.

Tebliğin "10.3.2.2.4" bölümünde yapılan açıklamalara göre yaptırılan okul inşasında önemli olan husus inşa edilen tesisin kamu arazisi mi yoksa mülkellefin kendi arazisine mi yapıldığıdır. Zira, kendi arazisi üzerine inşa edilen tesisler için yapılan harcamalar, **tesisin tamamlanıp ilgili kamu kurumuna teslim edildiği yılın kazancından indirilebilmektedir.**

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, Avukat Sadık KARALAR'ın sahibi olduğu arsa üzerine inşa edilerek Millî Eğitim Bakanlığı bağışlayacağı okul binası inşasına yönelik arsa dahil tüm harcamalar, okul inşaatının bitirilip belediyeye teslim edildiği yıla ilişkin gelir vergisi beyannamesinde indirim olarak dikkate alınabilecektir.

Dolayısıyla Avukat Sadık KARALAR'ın kendi adına kayıtlı bulunan bir arası üzerine vefat eden oğlu Mahmut KARALAR adına bir İlköğretim okulu yapıp bağışlamak üzere Millî Eğitim Bakanlığı ile imzaladığı protokol kapsamında devam eden inşaat için 2018 yılında yapılan harcamaları veya arsa bedelini 2018 yılı gelir vergisi beyannamesinde bağış ve yardımlar başlığı altında indirim konusu yapması mümkün bulunmamaktadır. **(3 PUAN)**

CEVAP 2) (TOPLAM 10 PUAN)

Kurumlar Vergisi Kanununun 5inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde, kurumların yurt dışından elde ettikleri iştirak kazançları, belli koşullar altında kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. İstisnadan yararlanabilmek için;

- İştirak edilen kurumun anonim veya limited şirket niteliğinde bir kurum olması,
- İştirak edilen kurumun kanunu ve iş merkezinin Türkiye'de bulunmaması,
- İştirak payını elinde tutan kurumun, yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az %10'una sahip olması,
- İştirak kazancının elde edildiği tarih itibarıyla, iştirak payının kesintisiz olarak en az bir yıl süre ile elde tutulması,
- İştirak kazancının (kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler de dahil olmak üzere) iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az %15 oranında; iştirak edilen yabancı kurumun esas faaliyet konusunun finansman temini veya sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda, iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında, gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,
- İştirak kazancının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi

Şarttır.

Yurt dışı iştirak kazançları istisnasından yararlanılabilmesi için yukarıda yer alan şartların topluca yerine getirilmesi şarttır. İştirak oranı %10'dan fazla olsa dahi süre şartının gerçekleşmemesi halinde veya bütün şartlar gerçekleşmekle birlikte vergi yükü şartının gerçekleşmediği durumlarda istisnadan yararlanılabilmesi mümkün değildir.

Türkiye'ye transfer edilen yurt dışı iştirak kazançlarının, Türk Lirasına çevrilme zorunluluğu bulunmamaktadır.

İştirak kazancı, dağıtıldığı dönemde elde edilmiş sayılacağından, transfer tarihinde ortaya çıkan olumlu veya olumsuz kur farkları istisna tutarının tespitinde dikkate alınmayacağından.

Bu çerçevede; diğer şartların sağlandığı soruda yer alan verilerin tetkikinden açıkça görüldüğünden İştirak kazancının (kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler de dahil olmak üzere) iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az %15 oranında; kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıyıp taşımadığının irdelenmesi gerekmektedir.

Soruda Belçika Vergi mevzuatına göre şirketler yurt dışındaki kâr payı dağıtması durumunda dağıtılan kâr payları üzerinden ayrıca %10 oranında vergi kesintisi yapılması söz konusu olduğundan yapılacak vergi kesintisinin de vergi yükünün hesabında dikkate alınacağı tabiidir.

Buna göre; Belçika'da mukim şirketin vergiye tabi kurum kazancı 550.000 Euro olacaktır. Hesaplanacak kurumlar vergisi benzeri vergi ($550.000 \times \%25 =$) 137.500 Euro'dur. Bu şekilde hesaplanan 137.500 Euro kurumlar vergisinin verginin, kurumlar vergisi öncesi ticari bilanço karı olan 1.000.000 Euro'ya oranlanması ($137.500 / 1.000.000$) sonucu ortaya çıkacak olan vergi yükü %13,75 oranındadır. Dolayısıyla bahse konu iştirak kazancı Lezzet Anonim Şirketi'ne aktarılmadan önce %13,75 kurumlar vergisi yükü taşımaktadır. Ayrıca Belçika vergi mevzuatına göre şirketlerce yapılan kâr dağıtımları ayrıca %10 vergi kesintisine tabi bulunduğuundan Lezzet Anonim Şirketi'ne isabet eden brüt 100.000 Euro iştirak kazancı toplam fiili vergi yükü (%13,75 x %10 =)%23,75 olmaktadır. Bu durumda, anılan iştirakte elde edilen iştirak kazançlarının istisnadan yararlanması gerekmektedir.

Diğer taraftan söz konusu kazanç yukarıda açıklandığı gibi kurumlar vergisinden müstesna olduğu için, bu kazanç üzerinden Türkiye'de bir vergi hesaplanmamış olmaktadır. Bu nedenle gerek iştirakin ödemmiş olduğu verginin, gerekse mükellef kurumun yurt dışında stopaj yoluyla ödemmiş olduğu verginin Türkiye'de beyan üzerine tarh edilen kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün değildir.

CEVAP 3: (TOPLAM 12 PUAN)

Maliye Bakanlığı uygulamaları çerçevesinde sermaye azaltımının kaynağı ne tür bir vergileme yapılabileceği konusunda belirgin bir role sahiptir. Bu konuda yasal bir düzenleme bulunmamakla birlikte Maliye Bakanlığı verdiği muktezalarla uygulamaya yön vermektedir. Bu muktezalar çerçevesinde şirketlerce yapılacak sermaye azaltımı işlemlerinde;

- Öncelikle, işletmeden çekilmesi halinde kurumlar vergisine ve kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak hesapların (pasif kalemlere ait enflasyon fark hesapları, yeniden değerlendirme değer artış fonu, iştirakler yeniden değerlendirme değer artış fonu, maliyet artış fonu vb.)
- Sonra, sadece kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak hesapların (geçmiş yıl karları, olağanüstü yedekler, aktifte 5 yıllık süreyi doldurmuş gayrimenkul satış kazancı ile diğer istisna kazançlardan kaynaklanan fonların vb.)
- Son olarak ise azaltılan sermaye tutarı bunların toplam tutarından fazla ise fazlalığın işletmeden çekilmesi halinde vergilendirilmeyecek olan aynı ve nakdi sermayenin, işletmeden çekildiği kabul edilecektir.

Bu açıklamalar çerçevesinde;

1- İlk olarak ödenmiş sermayenin yeniden değerlendirme artış fonlarının sermayeye ilave edilmesinden kaynaklanan kısmının sermaye azaltımına konu edilmesi halinde, sermaye azaltımına konu edilen tutar üzerinden Vergi Usul Kanununun mülga mükerrer 298inci maddesinin "Yeniden Değerleme" başlıklı bölümünün birinci fıkrası uyarınca* kurumlar vergisi ve kâr payı dağıtımına bağlı vergi kesintisi hesaplanarak ödenecektir.

* (Mülga Mük. 298/7; Değer artış fonu, sermayeye ilave dışında herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, bu işlemin yapıldığı dönemin kazancı sayilarak vergiye tabi tutulur.)

2- Sonrasında, daha önce sermayeye eklenmiş olan enflasyon düzeltme farklarının, sermaye azaltımına gidilmesi nedeniyle işletmeden çekilmiş sayılması ve işletmeden çekilen bu tutarların öncelikle kurumlar vergisine, vergi sonrası dağıtılan kazancın da kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulması gerekmektedir.

(*VUK Mük. 298/5 ve Geç.25/g; Pasif kalemlere ait enflasyon fark hesapları, herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksızın, bu dönemde vergiye tabi tutulur.)

3/a- Ödenmiş sermayenin kurumlar vergisinden istisna edilen ve sermayeye ilave edilen taşınmaz ve iştirak hisseleri satış kazançından kaynaklanan kısmının sermaye azaltımına konu edilmesi halinde, söz konusu kazancın sermaye hesabında kalması için aranılan yasal süre olan beş yıllık sürenin dolmasından sonra yapılması halinde, sermaye azaltımı yoluyla işletmeden çekilen bu tutar için kurumlar vergisi hesaplanmayacak, ancak kar dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

3/b- Sermaye azaltımının Kurumlar Vergisi Kanununun 5inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi kapsamında istisna edilen kazançtan (beş yıllık süre içinde) karşılanması halinde, istisna kazanç işletmeden çekilmiş sayılacağından, istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerin ziyaa uğramış sayilarak Vergi Usul Kanunu uyarınca vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecek ve kar dağıtımları hükümleri çerçevesinde ortakların statüsüne göre vergi kesintisi yapılacaktır.

4- Sermayenin yasal veya olağanüstü yedek akçelerin sermayeye ilave edilmesinden kaynaklanan kısmının kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulması, yedeklerin geçmiş yıl veya cari dönem zararlarına mahsubu suretiyle sermaye azaltımına konu edilmesi halinde ise kâr payı dağıtımını olarak değerlendirilmeyeceğinden vergi kesintisi yapılmaması gerekmektedir.

5- Daha önceki yıllarda şirket sermayesine eklenmiş geçmiş yıl karlarının sermaye azaltımı dolayısıyla ortaklara dağıtılması durumunda kar dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılacaktır.

6- Sermaye azaltımının, ortaklar tarafından nakden veya aynen yapılan ödemelerden karşılanması halinde, ortakların esas olarak işletmeye koydukları sermayeyi Türk Ticaret Kanunu hükümleri çerçevesinde geri almış olmaları nedeniyle mükellefiyet statüsünde bakılmaksızın vergilendirme işlemi yapılmayacaktır. Şirket ortakları tarafından nakden veya aynen konulan sermaye ticari kazancın bir unsuru olmadığından, sermaye azaltımına konu edilen tutar üzerinden vergi kesintisi de yapılmayacaktır.



Sıra No	Sermaye Unsuru	Yapılacak İşlem ve Yasal Gerekçe	Tutarı (TL)
1	Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e Bendî Kapsamında 2016 Yılında Yapılan Taşınmaz Satışından Doğan ve 02.01.2017 Tarihinde Özel Fon Hesabına Alınıp, 2017 Yılı İçinde Sermayeye Eklenen İstisna Kazançtan Kaynaklanan Kısım	İstisna edilen kazançtan beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. (K.V.K. Madde 5/1-e)	İstisnadan yararlanması şartı ihlal edildiği için, istisnanın uygulandığı dönem (satışın yapıldığı 2016 hesap dönemi) itibarıyle vergi ziyai doğmuş sayılır. Dolayısıyla 2.000.000 TL matrah farkı üzerinden (%20 oranında) 400.000 TL kurumlar vergisi tarhiyatı ve vergi ziyai cezası kesilir. Ayrıca ortakların statülerine göre kar dağıtımına bağlı stopaj
2	Sermayeye Eklenmiş Olan Enflasyon Düzeltmesi Olumlu Farkları	Pasif kalemlere ait enflasyon fark hesapları, herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksiz, bu dönemde vergiye tabi tutulur. (V.U.K. Mük. Md. 298/A-5, Geçici 25/g)	1.300.000 TL Matrah Üzerinden 286.000 TL Kurumlar Vergisi ve Ayrıca ortakların statülerine göre kar dağıtımına bağlı stopaj
3	Sermayeye Eklenmiş Olan Emisyon Primleri	Şarta bağlı olmayan bir istisna olduğu için sermaye azaltımı yoluyla şirketten çekilmesinde kurumlar vergisi gündeme gelmeyecek, ancak kar dağıtımına bağlı tevkifat yapılması gerekecektir. (K.V.K. Madde 5/1-ç)	Ortakların statülerine göre kar dağıtımına bağlı stopaj
4	Sermayeye Eklenmiş Olan Geçmiş Yıl Karlarından Kaynaklanan Kısım	Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendî, Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin ikinci fıkrası ile 30 uncu maddesinin üçüncü fıkrası ile Geçici 62. maddesi hükümleri çerçevesinde ortağın statüsüne bağlı olarak dağıtılan kâr paylarından tevkifat yapılacaktır.	Ortakların statülerine göre kar dağıtımına bağlı stopaj
5	Sermayeye Eklenmiş Olan 6736 Sayılı Kanun'un Stok Affina İlişkin Hükümlerinden Doğan Emtia Karşılığı Hesabından Kaynaklanan Kısım	Emtia için ayrılan karşılık, ortaklara dağıtılması veya işletmenin tasfiye edilmesi halinde sermayenin unsuru sayılır ve vergilendirilmez.	500.000 TL Çekilen Değer için vergi YOK. Kalan 500.000 TL Sermaye Azaltımı sonucunda en sona kalan 2.000.000 TL içinde kabul edilir.
6	Ortaklarca Nakden Ödenen Sermaye	Ortakların şirkete koydukları aynı veya nakdi sermayeyi TTK hükümleri çerçevesinde geri almaları vergisel bir sonuç doğurmaz.	Sermaye Azaltımı sonucunda en sona kalan 1.500.000 TL'nin tamamı nakden sermaye sayılır.

CEVAP 4) (TOPLAM 8 PUAN)

Kurumlar Vergisi Kanununun 7'nci maddesiyle belli şartlar altında yurt dışı iştiraklere yatırım yapan mükelleflere bu iştiraklarından fiilen kâr payı dağıtılmasa bile vergi uygulamaları açısından kâr payı dağıtılmış olduğu kabul edilmekte ve bu suretle bu iştirakların kazançlarının Türkiye'de kurumlar vergisine tabi tutulması sağlanmaktadır.

Kontrol edilen yabancı kurum kavramı; tam mükellef gerçek kişi ve kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az %50'sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştirakları ifade etmektedir.

Maddede sözü edilen "doğrudan veya dolaylı" ve "ayrı ayrı ya da birlikte" ifadeleri ile yurt dışındaki iştirakin ortaklık paylarının grup şirketleri veya gerçek kişiler arasında paylaştırılıp, maddede belirtilen kontrol oranının altında kalınarak kapsam dışına çıkılması engellenmektedir.

Yurt dışındaki bir kurumun kontrol edilen yabancı kurum sayılabilmesi için bu kurumun sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az %50'sinin doğrudan veya dolaylı olarak, ayrı ayrı ya da birlikte tam mükellef gerçek kişi ve kurumlara ait olması gerekmektedir.

Yurt dışı iştirakin kontrol edilen yabancı kurum olup olmadığından tespitinde, kontrol oranı olarak ilgili hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte sahip olunan en yüksek oran dikkate alınacaktır.

Madde kapsamına giren kontrol edilen yabancı kurumların Türkiye'de vergiye tabi tutulacak kazancı, zarar mahsubu dahil giderler düşündükten istisnalar düşülmeden önceki, vergi öncesi kurum kazançları olacaktır.

Yurt dışı iştirakten elde edilmiş sayılan kazancın hesaplanması, yurt dışı iştirakin ilgili hesap döneminin kapandığı tarihte sahip olunan iştirak oranı (sermaye, kâr payı veya oy kullanma hakkı oranı) dikkate alınacaktır.

Tam mükellef kurumlar ile birlikte tam mükellef gerçek kişilerin de kontrol edilen yabancı kuruma ortak olmaları halinde, gerçek kişilerin elinde bulunan hisse senetleri ve iştirak hisseleri yurt dışında kurulu şirketin kontrol edilen yabancı kurum olup olmadığından tespitinde dikkate alınacaktır. Bununla birlikte; söz konusu gerçek kişilerin kontrol edilen yabancı kurum üzerinden elde edecekleri kazançlar, bu madde kapsamında değerlendirilmeyecek, sadece tam mükellef kurum tarafından elde edilen kazançlar bu madde kapsamında kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

Kontrol edilen yabancı kurum şartlarının gerçekleşmesi halinde yurt dışında kurulu iştirakin elde etmiş olduğu kâr, söz konusu iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren hesap dönemi itibarıyla tam mükellef kurumların kurumlar vergisi matrahlarına (ve geçici vergi dönemleri itibarıyla da geçici vergi matrahlarına) hisseleri oranında dahil edilecektir. Kontrol edilen yabancı kurumun bulunduğu ülkede on iki ayı aşan bir hesap döneminin bulunması halinde, kazancın elde edilme tarihinin belirlenmesinde yurt dışındaki şirketin hesap dönemi takvim yılı olarak dikkate alınacaktır.

Tüm bu açıklamalar çerçevesinde; Kanuni merkezi Türkiye'de bulunan Uğur Anonim Şirketi, Türkmenistan'da kurulu olan BROWN Şirketi'nin %30 oranında ortağı olup, BROWN Şirketi'nin %70 hisseli diğer ortağı ise Singapur'da kurulu YELLOW Şirketi'dir.

YELLOW Şirketi'nin hisselerinin %60'i Singapur vatandaşa, kalan %40'luk kısmı ise Türkiye'de tam mükellef gerçek kişi olarak vergilendirilen ve Uğur Anonim Şirketi ile hiçbir biçimde ilişkili kişi olmayan Duran ERDEM'e aittir. Söz konusu şirketler kuruluşundan bu yana aynı ortaklık yapısına sahiptir.

Bu durumda, Uğur Anonim Şirketi, Türkmenistan'da kurulu olan BROWN Şirketi'nin %30 oranında doğrudan ortağı bulunmaktadır. Diğer taraftan, Türkiye'de tam mükellef gerçek kişi Duran ERDEM'in de Brown Şirketi'ne dolaylı olarak (%70*%40=%28) oranında iştirak ettiği dikkate alındığında, Uğur Anonim Şirketi ve Duran ERDEM'in, Türkmenistan'da kurulu BROWN Şirketi'ne toplam iştirak oranı %58 olduğundan BROWN Şirketi, kontrol edilen yabancı kurum olarak değerlendirilecek, dolayısıyla kontrol edilen yurt dışı iştirakler olan BROWN Şirketi'nin kazançları, aşağıda sayılan diğer şartların da gerçekleşmesi halinde dağıtılsın veya dağıtılmamasın Türkiye'de kurumlar vergisine tabi tutulabilecektir.

Yurt dışı iştirakin kurum kazancının Türkiye'de kurumlar vergisine tabi tutulabilmesine ilişkin şartlar

Anılan kontrol oranının sağlandığı yurt dışı iştirakların, Kurumlar Vergisi Kanunu uygulamasında "kontrol edilen yabancı kurum" olarak kabul edilmesi ve için aşağıdaki şartların birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir.

1. Yurt dışı iştirakin ilgili yıldaki toplam gayri safi hasılatının %25 veya fazlasının pasif nitelikli gelirlerden oluşması; (BROWN Şirketi'nin 2018 yılı hesap döneminde gayrisafi hasılatının TL cinsinden karşılığı

5.000.000 TL olup, bu hasılatın 2.000.000 TL'lik kısmı dolayısıyla ($2.000.000 / 5.000.000 =$) %40'ı faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli faaliyetlerden oluştuğundan bu şart sağlanmaktadır.)

2. Yurt dışında kurulu iştirakin kurum kazancının %10'dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması; (BROWN Şirketi kurulu bulunduğu Türkmenistan'da uygulanan kurumlar vergisi oranı %8 olduğundan bu şartta sağlanmıştır.)

3. Yurt dışındaki iştirakin ilgili yıldaki gayrisafi hasılat tutarının 100.000 TL karşılığı yabancı paranın üzerinde olması; (BROWN Şirketi'nin 2018 yılı hesap döneminde gayrisafi hasılatının 5.000.000 TL olup bu şartta sağlanmıştır.)

4. Kontrol edilen yabancı kurumun kârının sermayeye eklenmesi durumunda da söz konusu kazanç anılan madde hükümleri çerçevesinde vergilendirilecektir.

Bu çerçevede Türkmenistan'da kurulu BROWN Şirketi Uğur Anonim Şirketi için kontrol edilen yabancı kurum niteliğini taşıdığından, BROWN Şirketi Genel Kurulu'nun 1 Temmuz 2017-30 Haziran 2018 hesap dönemi karının dağıtılmayarak sermayeye eklenmesine karar vermesi dönem kazancından Uğur Anonim Şirketinin hissesine düşen kısmın Türkiye'de beyan edilerek vergilendirilmesine engel teşkil etmeyecektir.

BROWN Şirketi'nin kurulu bulunduğu Türkmenistan'da 01 Temmuz-30 Haziran hesap dönemini kullanmaktadır. BROWN Şirketi'nin 01 Temmuz 2017-30 Haziran 2018 hesap döneminde gayrisafi hasılatının TL cinsinden karşılığı 5.000.000 TL olup, bu hasılatın 2.000.000 TL'lik kısmı faiz geliri, kâr payı ve menkul kıymet satış gelirinden oluşmaktadır. Türkmenistan'da uygulanan kurumlar vergisi oranı %8'dir.

Bu açıklamalara göre, BROWN Şirketi KVК uyarınca gerek kontrol edilen yabancı kurum statüsünde bulunduğundan, gerekse kontrol edilen yabancı kurum kazancının Türkiye'de vergilendirilmesi için gerekli olan tüm şartlar sağlanmış olduğundan, yabancı kurumun 01 Temmuz 2017-30 Haziran 2018 hesap dönemi kazancı olan 1.500.000 TL'nin Uğur A.Ş. tarafından 30.06.2018 tarihi itibarıyle sermaye payı olan %30 oranında dönem kurumlar vergisi matrahına dahil edilmiş olması gerektiğinden bu kısımla ilgili 2018 yılında yapılacak beyan olmayacağı. Öte yandan, KVК'nın 7 nci maddesinin (5) numaralı fikrasında yer alan "Bu maddeye göre Türkiye'de vergilenmiş kazancın yurt dışındaki kurum tarafından sonradan dağıtılmaması durumunda, elde edilen kâr paylarının vergilenmemiş kısmı kurumlar vergisine tabi tutulur." hükmü uyarınca, 2018 yılında kar dağıtımları nedeniyle elde edilmiş olan iştirak kazancı mahiyetindeki bu kazanç önceki dönemde dağıtılmadığı halde vergiye konu edildiği için 2018 yılında ayrıca vergiye tabi kazancın tespitinde dikkate alınmayacağı, dolayısıyla 2018 yılında beyan edilen kurum kazancından düşülmesi gerekecektir.

Aynı mantık çerçevesinde BROWN Şirketi Genel Kurulunca dağıtımına karar verilen 1 Temmuz 2016-30 Haziran 2017 dönemine ait ve tamamı pasif nitelikte gelirlerden oluşan 2.000.000 TL tutarındaki karın da Uğur Anonim Şirketi'nce kontol edilen yabancı kurum uygulaması kapsamında kar dağıtımları beklenmeden 2017 kurumlar vergisi matrahına dahil edilmiş olması gerektiğinden bu kısımla 2018 yılında yapılacak beyan olmayacağı. Öte yandan, KVК'nın 7 nci maddesinin (5) numaralı fikrasında yer alan "Bu maddeye göre Türkiye'de vergilenmiş kazancın yurt dışındaki kurum tarafından sonradan dağıtılmaması durumunda, elde edilen kâr paylarının vergilenmemiş kısmı kurumlar vergisine tabi tutulur." hükmü uyarınca, 2018 yılında kar dağıtımları nedeniyle elde edilmiş olan iştirak kazancı mahiyetindeki bu kazanç önceki dönemde dağıtılmadığı halde vergiye konu edildiği için 2018 yılında ayrıca vergiye tabi kazancın tespitinde dikkate alınmayacağı, dolayısıyla 2018 yılında beyan edilen kurum kazancından düşülmesi gerekecektir.

CEVAP 5) (TOPLAM 5 PUAN)

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12. maddesinde örtülü sermaye müessesesi 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yeniden düzenlenmiştir. Söz konusu hukme göre, Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılmaktadır. Anılan Kanunun 11. maddesinde ise örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin kurum kazancından indirimlereceği belirtilmiştir. Öte yandan KVК'nun 12. maddesinin 7. bendinde Örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulanmasında gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır hükmü bulunmaktadır.

Öz sermaye kavramı: kurumun Vergi Usul Kanunu uyarınca tespit edilmiş olan hesap dönemi başındaki öz sermayesini ifade etmektedir. Vergi Usul Kanununun 192 nci maddesi uyarınca öz sermaye, aktif (mevcutlar ile alacaklar) toplamı ile borçlar arasındaki faktür. Yeni kurulan kurumlar bakımından kuruluş tarihinde anılan Kanuna göre tespit edilen öz sermaye tutarı, hesap dönemi başındaki öz sermaye olarak dikkate alınacaktır.

Kurumun dönem başı özkaynakları 2.000.000 TL, dolayısıyla örtülü sermaye sınırı 6.000.000 TL'dir.

Turuncu Enerji Anonim Şirketi, örtülü sermaye uygulaması kapsamında ilişkili kişi sayılan %25 oranında ortağı Lacivert İnşaat Anonim Şirketi'nden 2017 yılı içerisinde tamamı defaten 3. yılın sonunda ödenmek üzere yıllık %4 faiz ile 5.000.000 ABD Doları borç para almıştır.

Bahse konu borç nedeniyle Turuncu Enerji Anonim Şirketi'nce geçici vergi dönemleri itibariyle hesaplanan faiz, kur farkı gideri ve katma değer vergisinin yıllık toplam tutarları aşağıdaki gibidir.

Borç Anapara (USD)	Hesaplanan Faiz (TL)	Faiz KDV (TL)	Kur Farkı Geliri (TL)	Kur Farkı Gideri (TL)
5.000.000 ABD Doları	1.200.000	216.000	800.000	4.000.000

Turuncu Enerji Anonim Şirketi yetkililerince yapılan hesaplamalar çerçevesinde yukarıdaki şekilde hesaplanan faiz ve kur farklarının %60 oranındaki kısmı örtülü sermaye olarak hesaplanan tutara isabet etmektedir.

Yukarıdaki bilgilere ek olarak şirketin söz konusu borçlanmalarla ilgili olarak 2018 yılında toplam 800.000 TL Kur Farkı Geliri hesapladığı tespit edilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12. Maddesine göre şirketin 2018 yılında ilişkili kişilerden yaptığı borçlanmalardan dönem başı Özkaynak tutarının üç katını aşan %60 oranındaki kısmı örtülü sermaye olarak hesaplanan tutara isabet etmektedir.

Şirketin yıl içerisinde ortak ve ortakla ilişkili kişilerden yapmış olduğu borçlanmalar nedeniyle hesaplanan Faiz ve Kur farkı tutarlarının Örtülü Sermayeye isabet eden ($1.200.000 + 4.000.000) * \%60 = 3.120.000$ TL'lik kısmı ile söz konusu faiz üzerinden hesaplanan ($216.000 * \%60 = 129.600$ TL tutarındaki Katma Değer Vergisini 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11. Maddesi ile 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30. Maddesi hükmü gereği kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Ayrıca kurumların kullanmış olduğu borçların örtülü sermaye kapsamında değerlendirilmiş olması halinde, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin, Kurumlar Vergisi Kanununun 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendine göre gider olarak yazılması mümkün bulunmadığından, örtülü sermaye kabul edilen borçlanmalarda TL'nin değer kazanması sonucu oluşan kur farkı gelirlerinin de söz konusu borcun örtülü yoldan konulan bir sermaye olarak kabul edilmesinin bir sonucu olarak, vergiye tabi kurum kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınması söz konusu olmayacağıdır.

Ancak mükellef kurumca 2018 yılında örtülü sermaye kapsamındaki borçlanmalarından kaynaklı toplam 800.000 TL Kur Farkı Gelirinin örtülü sermayeye isabet eden ($800.000 * \%60 = 480.000$ TL'lik kısmının kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılarak vergi dışı bırakılması gereklidir.

CEVAP- 6) (TOPLAM 10 PUAN)

Amasra İnşaat A.Ş. yıllara sari inşaat ve onarma işlerinin yanında aynı zamanda yıllarda sari olmayan işlerden de gelir elde ettiği için dönem kazancının konu ile ilgili GVK hükümlerine göre tespit edilmesi gerekmektedir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 42 nci maddesine göre, birden fazla takvim yılına sırayet eden inşaat ve onarma işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılara, mezzur yıl beyannamesinde gösterilir. Müşterek genel giderler ve amortismanların dağıtılması konusunda ise Kanunun 43 üncü maddesine göre; yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarma işinin bu madde şümülüğe girmeyen işlerle birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler, bu işlere ait harcamalar ile diğer işlere ait satış ve hasılat tutarlarının birbirine olan nispeti dahilinde; birden fazla inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerle sair işlerde müşterek kullanilan tesisat, makina ve ulaşırma vasıtalarının amortismanları, bunların her işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtıma tabi tutulmalıdır.

Bu düzenlemelere göre; öncelikle yıllara sari inşaat işleri ile diğer işlerde müşterek kullanılan duran varlıklara ait amortismanların dağıtımı konu edilmesi, söz konusu varlıkların kullanılmadıkları günlere isabet eden amortisman tutarlarının ayrıca tespit edilerek müşterek giderler ile birlikte dağıtımı tabi tutulması gerekmektedir.

Buna göre;

Amortismanların Dağıtımları:

İktisadi Kiymetin Türü	Aktife Giriş Tarihi	2018 Yılı Amortismanı (TL)	Kullanım Yeri ve Süresi	Açıklama
Büro Mobilyaları ve Demirbaşları	03.02.2016	7.300	Merkez Ofis (365 gün)	7.300 TL amortismanın tamamı müşterek genel giderler ile birlikte dağıtıma tabi tutulmalıdır.
İş makinesi (Ekskavatör)	01.03.2015	292.000	Kiralama (180 gün), Çakraz -Kurucaşile otyolu İşi (185 gün)	<i>Hesaplanan amortisman tutarlarının kiralama için kullanılan 180 güne isabet eden kısmı (292.000 / 365 x 180=) 144.000 TL'si kiralama işinin maliyeti olarak dikkate alınacak, kalan kısmı ise devam eden yıllara sarı inşaat işine ait olduğu için bu işin maliyetinde dikkate alınacak, dolayısıyla dönem kazancı ile ilişkilendirilmeyecektir.</i>
İş makinesi (Dozer)	15.03.2018	182.500	Cide Sulama Barajı İşi (292 gün)	<i>Hesaplanan amortisman tutarının 292 güne isabet eden kısmı olan (182.500 / 365 x 292=) 146.000 TL'si devam eden inşaat işinin maliyeti olarak dikkate alınacağı için dönem kazancının tespitinde dikkate alınmayacaktır. Kalan 36.500 TL ise müstererek giderler ile birlikte dağıtıma tabi tutulmalıdır.</i>
Kamyon	05.10.2017	219.000	Çakraz -Kurucaşile otyolu İşi (120 gün) Cide Sulama Barajı İşi (245 gün)	<i>Tamamı devam eden inşaat işlerine ait olduğu için dönem kazancının tespitinde dikkate alınmayacaktır.</i>
Toplam Amortisman Gideri		700.800		

Bu bilgilere göre, toplam amortisman giderinin 144.000 TL'lik kısmı kiralama işinin kazancından düşülmeli, $(36.500 + 7.300 =) 43.800$ TL'si müstererek giderler ile birlikte dağıtıma tabi tutulmalı, kalan kısmı ise devam eden yıllara sari inşaat işlerinin maliyetlerine eklenmelidir.

Müstererek giderlerin dağıtımları ise aşağıdaki tabloda görüldüğü gibi olmalıdır:

Dağıtıma Tabi Tutulacak Müstererek Giderler:

$$1.600.000 + 43.800 = \mathbf{1.643.800 TL}$$

İş	Dağıtımda Dikkate Alınacak Harcama veya Hasılat	Pay	Müstererek Giderlerden İsabet Eden Tutar
İnşaat Malzemesi Alım Satım	1.800.000 TL (Hasılat)	%15	246.570 TL
Kiralama	1.200.000 TL (Hasılat)	%10	164.380 TL
Çakraz-Kurucaşile Otoyolu (Yıllara Sari)	6.000.000 TL (Harcama)	%50	821.900 TL
Cide Sulama Barajı (Yıllara Sari)	3.000.000 TL (Harcama)	%25	410.950 TL
	12.000.000 TL	%100	1.643.800 TL

Yukarıdaki tablodan görüleceği gibi, müşterek genel giderlerden dönem kazancının tespitinde dikkate alınabilecek kısım ($246.570 + 164.380 =$) **410.950 TL**'dir. Bu tutara ilaveten kiralama işine isabet eden amortisman gideri olan **144.000 TL** de dönem kazancının tespitinde dikkate alınacaktır.

Bu bilgi ve açıklamalara göre 2018 hesap dönemi kurum kazancı aşağıdaki şekilde hesaplanmalıdır.

İş	Hasılat	Maliyet	Müşterek Giderlerden ve Amortismanlardan Aldığı Pay	Kazanç
İnşaat Malzemesi Alım Satımı	1.800.000 TL	1.200.000 TL	246.570 TL	353.430 TL
Kiralama	1.200.000 TL	1.000.000 TL	(164.380 + 144.000 =) 308.380 TL	- 108.380 TL
TOPLAM	3.000.000 TL	2.200.000 TL	554.950 TL	245.050 TL

Görulegeği gibi, Amasra İnşaat A.Ş.'nin 2018 yılında beyan etmesi gereken kurum kazancı **245.050 TL**'dir.

CEVAP -7) (TOPLAM 5 PUAN)

Vergi Usul Kanununun 325/A maddesi uyarınca, girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına sermaye olarak konulması veya girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması amacıyla, ilgili dönem kazancından girişim sermayesi fonu ayırbilmesi mümkündür.

Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin (g) bendi ile de Vergi Usul Kanununun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirim konusu yapılabilecektir.

Girişim sermayesi fonunun indirim konusu yapılabilmesi için;

- İlgili yılda ayrılan fon tutarının beyan edilen gelirin %10'unu, toplam fon tutarının ise öz sermayenin %20'sini aşmaması (İki şartın birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir.),

- Fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar Türkiye'de kurulmuş veya kurulacak olan ve Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yatırım yapılması,

- Ayrılan fon tutarının ilgili yılın kurumlar vergisi beyannamesinde ayrıca gösterilmesi

gerekmektedir.

İndirim tutarının tespitinde beyan edilen gelir olarak ticari bilanço kâr veya zararına kanunen kabul edilmeyen giderler eklenmek ve geçmiş yıl zararları ile varsa tüm indirim ve istisnalar düşülmek suretiyle bulunan tutar [Ticari bilanço kârı (zararı) + kanunen kabul edilmeyen giderler- geçmiş yıl zararları - tüm indirim ve istisnalar] dikkate alınacaktır.

Bu bilgilere göre MELEK A.Ş.'nin 2018 hesap döneminde indirim konusu yapabileceği azami girişim sermayesi fonu tutarı:

Ticari Bilanço Kârı	3.500.000 TL
KKEG (+)	600.000 TL
Geçmiş Yıl Zararı (-)	400.000 TL
İstisna Kazanç (-)	500.000 TL
BEYAN EDİLEN GELİR	3.200.000 TL
BEYAN EDİLEN GELİRİN %10'U	320.000 TL

Her ne kadar beyan edilen gelirin %10'u 320.000 TL olsa da ayrılacak fon öz sermayenin %20'sini aşamayacağı için 2018 hesap döneminde ayrılabilen azami fon ($1.200.000 \times \%20 =$) **240.000 TL**'dir.