

2023/1. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı

Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

10 Haziran 2023 Cumartesi – 16.00 - 19.30 (3,5 Saat)

- Uyarı!**
- [1] Cevaplama öncesi, sorularda eksik sayfa ya da basım hatası bulunup bulunmadığını kontrol ediniz ve gerektiğinde sınav görevlilerine başvurunuz.
 - [2] Cevap kağıdı üzerine, "not talep eden ifadeler" veya "cevap dışında herhangi bir şey" yazılması yasaktır. Bu kurala aykırı davranışın adayların kağıtları değerlendirme dışı bırakılacaktır.
 - [3] **Bu sınav 7 sorudan oluşmaktadır.**

GENEL AÇIKLAMA

Bu oturumda sorulan bütün sorularda, aksi belirtilmekçe, yanıtlarında sadece gelir ve kurumlar vergisi dikkate alınacak, diğer vergilere (ÖTV, KDV, Damga Vergisi, 7440 Sayılı Kanun gereğince Ek Vergi vb) ilişkin değerlendirme yapılmayacak, çiftle vergilemeye önleme mevzuatı ihmal edilecektir.

Yanıtlarda ileri sürülen hususlara ilişkin dayanaklılar mutlaka yer verilmeli ve açıklamalar net olmalıdır. Dayanaksız yanıtlarına puan verilmeycektir. Gerekçesi açıklanmadan "istisnadır", "muaflır", "beyan edilmez", "beyan edilir", "vergiye tabidir", "vergiye tabi değildir" vb ifadeler tek başına o sorudan puan almak için yeterli olmayacağından. Kanun hükümlerinin aynen yazılması ya da soruya ilgisi olmayan bilgilere yer verilmesi istenmemektedir.

SORU 1:

Levent Ünal'ın 2022 yılında gerçekleştirdiği işlemler aşağıdaki gibidir.

1. 13.04.2018 tarihinde 450.000 TL'na satın almış olduğu gayrimenkulünü 02.05.2022 tarihinde 2.750.000 TL'na satmıştır.
2. 14.06.2021 tarihinde 50.000 TL bedelle aracı kurum vasıtasıyla iktisap ettiği Aydını Holding A.Ş.'ye ait hisse senetlerini aynı aracı kurum vasıtasıyla 345.800 TL'na 23.05.2022 tarihinde satmıştır. Şirket hisseleri Borsa İstanbul (BİST) 'de işlem görülmektedir.
3. Levent Ünal, 21.01.2022 tarihinde Hazine ve Maliye Bakanlığında ihraç edilmiş Amerikan Dolarına dayalı Eurobond kupon/faiz ödemesinden 55.500 TL faiz geliri elde etmiştir.
4. Levent Ünal, hissedarı olduğu Durmaz A.Ş.'nin 2021 yılı kâr dağıtımından 20.05.2022 tarihinde 180.000 TL kâr payı elde etmiştir. Kâr dağıtımında kendisinden %10 stopaj yapılmıştır.
5. Levent Ünal, 01.10.2022 tarihinde Eskişehir'de sahibi olduğu konutu kiraya vermiştir. Aylık kira bedeli 15.500 TL olup 2022 yılının sonuna kadar kira tahsilatı yapılmamıştır. Kiracı Mart 2023'de 6 aylık kirayı topluca ödemistiştir.
6. Levent Ünal, Bilecik'te sahibi olduğu konutu kiraya vermiş, 2022 yılında toplam 125.000 TL kira hasılatı elde etmiştir. Bu hasılatına ilişkin belgelendirildiği giderleri 23.750 TL'dir. Levent Ünal 2021 yılında verdiği gelir vergisi beyannamesinde gayrimenkul sermaye iratları için götürü gider yöntemini seçmiştir.
7. 2021 yılında terk ettiği konfeksiyon ürünleri ticareti faaliyetine ilişkin olarak bu yılda şüpheli alacak olarak dikkate aldığı ve karşılık ayırdığı 120.000 TL tutarındaki alacağını 2022 yılında tahsil etmiştir.
8. Levent Ünal yarı zamanlı olarak iki ayrı işyerinde satış ve pazarlama sorumlusu olarak çalışmaktadır. 2022 yılında çalıştığı işyerlerinden sırasıyla 75.500 TL ve 475.000 TL toplam ücret geliri elde etmiştir.
9. Levent Ünal, bir televizyon kanalında yayımlanmak üzere bir filmin senaryo yazarlığını yapmış 2022 yılında 450.000 TL hasılat elde etmiştir. Levent Ünal'a televizyon kanalı tarafından yapılan ödemeler karşılığında %17 tevkifat yapılmış olup, Levent Ünal'ın bu faaliyeti nedeniyle tevkif edebildiği 50.000 TL gideri bulunmaktadır. Levent Ünal tarafından yazılan senaryo 5846 sayılı Kanun hükümlerine göre Kültür ve Turizm Bakanlığında eser olarak kayıt-tescil edilmiştir.

İSTENEN:

1. Levent Ünal tarafından elde edilen her bir gelir unsurunun Gelir Vergisi Kanunu karşısındaki durumunu ayrı ayrı belirtiniz. (**Her bir şık 2 puan olmak üzere TOPLAM 18 Puan**)
2. Levent Ünal'ın 2022 yılı Gelir Vergisi Beyannamesinde beyana tabi olan gelirlerini belirleyiniz. (**2 Puan**) (Beyanname doldurulması ve gelir vergisi hesabı yapılması istenmemektedir.)

Ek Bilgiler

Yurt içi üretici fiyat endeksi ve değişim oranı, Nisan 2023

Domestic producer price index and rate of change April 2023

[2003=100]

Yıl Year	Ocak Jan	Şubat Feb	Mart March	Nisan April	Maiyus May	Haziran June		Ağustos August	Eylül Sep	Ekim Oct	Kasım Nov	Arıza Dec
Endeks指数												
2018	319,60	326,17	333,21	341,63	354,86	365,60	372,06	376,62	399,78	443,78	432,55	422,94
2019	424,85	425,26	431,98	444,85	456,74	451,16	452,63	449,96	450,55	451,31	450,97	464,08
2020	462,42	464,64	468,59	474,69	482,02	485,37	490,33	501,86	515,13	533,44	556,18	568,27
2021	583,38	590,62	614,93	641,63	666,79	693,54	710,61	730,28	741,58	780,45	858,43	1022,25
2022	1129,03	1210,60	1321,90	1420,27	1548,01	1652,75	1738,21	1780,05	1865,09	2011,13	2026,08	2021,19

Gelir Vergisi Tarifesi (2022)

32.000 TL'ye kadar %15

70.000 TL'nin 32.000 TL'si için 4.800 TL, fazlası %20

170.000 TL'nin 70.000 TL'si için 12.400 TL, (ücret gelirlerinde 250.000 TL'nin 70.000 TL'si için 12.400 TL), fazlası %27

880.000 TL'nin 170.000 TL'si için 39.400 TL (ücret gelirlerinde 880.000 TL'nin 250.000 TL'si için 61.000 TL), fazlası %35

880.000 TL'den fazlasının 880.000 TL'si için 287.900 TL (ücret gelirlerinde 880.000 TL'den fazlasının 880.000 TL'si için 281.500 TL), fazlası %40

Istisna ve Sınırlar (2022)

Gayrimenkul Sermaye İrtatlarında İstisna Tutarı	9.500 TL
Deger Artış Kazancı İstisna Tutarı	25.000 TL
Anızı Kazancı İstisna Tutarı	58.000 TL
GVK 86/1-d Beyan Sınırı	3.800 TL

SORU 2:

01 Eylül- 31 Ağustos özel hesap dönemini kullanan Mavi Özel Okulları A.Ş., 01.09.2021-31.08.2022 özel hesap dönemine ilişkin olarak 7440 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun hükümleri çerçevesinde Kurumlar Vergisi yönünden matrah artırımı yapacaktır.

Belirtilen özel hesap döneminin ilişkin ticari bilanço kârı 5.100.000 TL olup, bu dönemde ilişkin kanunen kabul edilmeyen gideri ile herhangi bir istisna ve indirimi bulunmamaktadır.

Şirketin:

- 01.09.2020-31.08.2021 dönemi Kurumlar Vergisi beyannamesinde matrahı 3.750.000 TL,
- 01.09.2021-30.11.2021 dönemi geçici vergi matrahı 2.500.000 TL,
- 01.09.2021-28.02.2022 dönemi geçici vergi matrahı 3.000.000 TL,
- 01.09.2021-31.05.2022 dönemi geçici vergi matrahı 3.100.000 TL dır.

İSTENEN:

1. Şirketin 01.09.2021-31.08.2022 dönemi Kurumlar Vergisi Matrahını ve Kurumlar Vergisini hesaplayınız. (**7 Puan**)
2. Şirketin 01.09.2021-31.08.2022 dönemine ilişkin 7440 Sayılı Kanun gereğince yapılacak matrah artırımı sonucu artırılacak matrahı ve matrah artırımı sonucu ödemesi gereken vergiyi hesaplayınız. (**7 Puan**)

Veriler / Varsayımlar

- Mükellef kuruluduğu günden bu yana tüm beyannamelerini kanuni süresinde vermiş, bu beyannameler üzerinden tahakkuk eden vergileri (damga vergisi dahil) süresinde ödemistiştir.
- Mükellef 7440 sayılı Kanunun 2. ve 3. Maddeleri hükümlerinden ("kesinleşmiş alacaklar" ve "kesinleşmemiş veya dava saflasında bulunan alacaklar" hükümlerinden yararlanmamıştır).

Ek Bilgiler

7440 sayılı Kanun gereğince 2021 takvim yılı için Kurumlar Vergisi matrahı artırım oranı	%20
7440 sayılı Kanun gereğince 2022 takvim yılı için Kurumlar Vergisi matrahı artırım oranı	%25
7440 sayılı Kanun gereğince 2021 takvimi yılı matrah artırımı asgari Kurumlar Vergisi matrahı	260.000 TL
7440 sayılı Kanun gereğince 2021 takvim yılı matrah artırımı asgari Kurumlar Vergisi matrahı	500.000 TL
7440 sayılı Kanun gereğince 2022 takvim yılında matrah artırımı yapılması durumunda kullanılabilecek artırım oranları	2021 takvim yılında beyan edilen Kurumlar Vergisi matrahı için %122,93 2022 takvim yılı 1. Geçici Vergilendirme döneminde beyan edilen geçici vergi matrahı için %300 2022 takvim yılı 2. Geçici Vergilendirme döneminde beyan edilen geçici matrahı için %100 2022 takvim yılı 3. Geçici vergilendirme döneminde beyan edilen geçici vergi matrahı için %40
Artırılacak matrah üzerinden hesaplanacak genel vergi oranı	%20
Kurumlar Vergisi Oranı	2021 için %25 2022 için %23

SORU 3:

Güneyli Tekstil Ltd. Şti aktifine 7.500.000 TL bedel ile kayıtlı tekstil makinesini, 1.500.000 TL amortisman ayırdıktan sonra, 25.12.2017 tarihinde Finansal Kiralama Şirketine 10.000.000 TL bedel karşılığı Sat-Kirala-Geri Al sözleşmesi ile devretmiştir. Söz konusu makine 29.12.2017 tarihi itibarıyla Finansal Kiralama şirketinden toplam 15.000.000 TL kira bedeli karşılığında 5 yıl süre ile kiralanmıştır. Kira bedelinin 5.000.000 TL'si faiz, 10.000.000 TL'si anaparadır. Finansal Kiralama Şirketi belirlenen kira süresinin sonunda 29.12.2022 tarihinde 1.000 TL iz bedeli ile taşınmazı geri salmıştır. Sat-Kirala-Geri al işlemi sonucunda oluşan kazançlara Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-i maddesinde belirtilen hükümler çerçevesinde istisna uygulanmıştır.

Güneyli Tekstil Ltd. Şti. sat-kirala-geri al işlemine konu etiği varlığını Finansal Kiralama şirketinden aldıktan sonra 30.12.2022 tarihinde Yıldızlı Tekstil Ltd. Şti.'ne 15.000.000 TL bedel ile satmış ve satış bedelini aynı tarihte tahsil etmiştir.

Söz konusu makinenin amortisman oranı % 10 olup, normal amortisman yöntemi uygulanmaktadır.

İSTENEN:

Güneyli Tekstil Ltd. Şti.'nin Finansal kiralama şirketinden söz konusu tekstil makinesini geri aldıktan sonra Yıldızlı Tekstil Ltd. Şti.'ne satışı dolayısıyla elde ettiği kazancı hesaplayınız (15 Puan)

SORU 4: Ahmet Ünsal ve Öğulları Kollektif Şirketinin ortakları: Ahmet Ünsal şirketin %50, öğulları Mehmet Ünsal ve Hasan Ünsal şirketin %25'şer oranda ortağıdır.

Anılan Kollektif Şirket inşaat taahhüt işlerinin yanı sıra teknik işi ile de istigal etmektedir. Şirketin, 30.12.2020 tarihinde imzaladığı sözleşme ile Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü'ne taahhüt etmiş olduğu inşaat işinin geçici kabul tutanağı 30.12.2021 tarihinde imzalanmış olup, idarece geçici kabul tutanağı 05.02.2022 tarihinde onaylanmıştır.

Şirketin 2020 yılında gerçek inşaat işi ile gerekse diğer işleri ile ilgili finansman gideri bulunmamaktadır.

Şirketin 2021 yılında kullandığı krediler dolayısıyla gerçekleşen finansman gideri 1.450.000 TL'dır. Bu giderin 975.500 TL'lik kısmı inşaat işi ile ilgili olarak demir ve çimento almalarını finanse ettiği Kaynak Bank A.Ş.'den kullandığı kredilere ilişkin finansman gideridir.

Şirketin 2022 yılında kullandığı krediler dolayısıyla gerçekleşen finansman gideri 1.525.000 TL'dır. Bu giderin 480.000 TL'si inşaat işi ile ilgili diğer giderlerini finanse ettiği Kaynak Bank A.Ş.'den kullandığı kredilere ilişkin finansman gideridir.

Ahmet Ünsal ve Öğulları Kollektif Şirketinin bilançosuna göre; şirketin yıllar itibarıyle yahancı kaynak ve özkaynak tutarları ile ticari bilanço kârı aşağıdaki gibidir.

YILLAR	TOPLAM YABANCI KAYNAK (TL)	TOPLAM ÖZKAYNAK (TL)	TİCARİ BİLANÇO KÂRI (TL)
2021	2.475.000	1.250.000	775.000
2022	6.048.000	1.780.000	3.530.000

İSTENEN:

1. Yukarıdaki bilgilerden harçetle 2021 ve 2022 yılları için finansman gider kısıtlaması tutarını hesaplayınız. (12 Puan)
2. 2021 ve 2022 yılları için Ahmet Ünsal, Mehmet Ünsal ve Hasan Ünsal'ın vergiye tabi matrahlarını hesaplayınız. (3 Puan)

Veriler/Varsayımlar:

- *Kullanılan kredilere ilişkin oluşan finansman giderlerinde kredi sözleşmelerine ilişkin damga vergisi ihmal edilecektir.*
- *Kollektif şirketin finansman gider kısıtlaması dışında kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde bir gider bulunmamaktadır.*

SORU 5:

Aydın Elektronik A.Ş.'nin mevcut sermayesinin nakdi olarak 5.000.000 TL artırılmasına ilişkin 02.02.2022 tarihli genel kurul kararı 03.02.2022 tarihinde ticaret siciline tescil ettirilmiş ve sermaye taahhüdüün tamamı ortaklarca 03.02.2022 tarihinde şirketin banka hesabına yatırılmıştır. Şirket, 03.02.2022 tarihinde sermaye artırımından sağlanan bu kaynağın 1.250.000 TL'sini ortağı Murat AYDIN'a borç olarak vermiştir. Ortak Murat AYDIN tarafından söz konusu borç 02.01.2023 tarihinde ödendiştir.

Söz konusu sermaye artışından sonra Aydın Elektronik A.Ş., mevcut sermayesinin nakdi olarak 10.000.000 TL artırılmasına ilişkin, 5.12.2022 tarihli genel kurul kararını, 10.01.2023 tarihinde ticaret siciline tescil ettirmiştir. Sermaye taahhüdüün tamamı ortaklarca Ocak 2023 ayında şirketin banka hesabına yatırılmıştır.

İSTENEN:

1. Aydın Elektronik A.Ş.'nin 2022 yılında yararlanabileceği sermaye artırımı nedeniyle kurum kazancından indirebileceği tutarı hesaplayınız. (6 Puan)

2. Gerçekleştirilen sermaye artırımlarının 2022 yılını izleyen yıllarda yararılanma durumunu açıklayınız.
(6 Puan)

Veriler/Varsayımlar:

- 2022 yılında Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (TCMB) tarafından indirimden yararlanılan yıl için en son açıklanan bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faizin % 15 olduğu kabul edilecektir.
- 2022 ve izleyen yıllarda elde edilen kurum kazancı nakit sermaye artırımından dolayı hak kazanılan indirim tutarından büyük olup, herhangi bir indirim ve istisna bulunmamaktadır.

SORU 6

Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu ve ilgili mevzuat çerçevesinde aşağıdaki konuları açıklayınız.
(Her bir sık 3 puan olmak üzere toplam 9 Puan).

1. Münferit beyanname
2. İstanbul Finans Merkezi Bölgesinde faaliyette bulunan kurumların elde ettikleri kazançlarda indirim ve bu indirimden faydalana şartları
3. Diplomat Maaflığı

SORU: 7

Ulcar Elektronik Bilgisayar Sanayi Anonim Şirketi 2012/3305 sayılı Karara istinaden, V. Bölgede imalat sanayine yönelik (US-97 Kodu:15-37) düzenlenen Yatırım Teşvik Belgesine sahiptir. Teşvik belgesine göre toplam yatırım tutarı 50.000.000 TL., yatırıma katkı oranı %40, vergi indirim oranı %80'dir. Şirket söz konusu yatırıma ilişkin olarak 2022 yılında 30.000.000 TL. tutarında yatırım harcaması yapmıştır.

31.12.2022 yılı sonu itibarıyle söz konusu yatırım tamamlanmamış, bu yatırımдан kısmen da olsa kazanç elde edilmemiştir. Şirketin 2022 yılında diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazancı 100.000.000 TL., kanunen kabul edilmeyen gideri ise 12.500.000 TL.'dir.

İSTENEN

Gerekli açıklamaları yaparak mükemmel kurumun 2022 yılında hak kazandığı yatırıma katkı tutarını, indirimli kurumlar vergisi matrahını, indirimli matrah ve varsa genel matrah üzerinden hesaplanması gereken kurumlar vergisini bulunuz. **(Kurumlar Vergisi Oranı %23'dür) (15 Puan)**

2023/1. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı
Gelir Üzerinden Alınan Vergiler
10 Haziran 2023 Cumartesi – 16.00 - 19.30

SINAV KOMİSYONU CEVAPLARI (31.07.2023 tarihinde güncellenmiştir.)

CEVAP 1

1.1. Gelir Vergisi Kanunu'nun 70 inci maddesinin birinci fikrasının 1, 2, 4 ve 7 numaralı bentlerinde yazılı mal ve haklar aşağıdaki gibidir:

- Arazi, bina, maden suları, memba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruati,
- Voli mahalleri ve dalyanlar,
- Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar,
- Gemi ve gemi payları ile bilumum motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları.

Karşılıksız edinilenler dışında, yukarıda sayılan mal ve hakların iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazancı olarak vergilendirilmektedir.

Değer artış kazançlarında endeksleme uygulaması GVK'nun mükerrer 81'inci maddesinin yedinci fikrasında düzenlenmiş olup söz konusu hükmeye göre; mal ve hakların elden çıkarılmasında iktisap bedeli, elden çıkarılan mal ve hakların, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsü'nce belirlenen toptan esya fiyat endeksindeki artış oranında artırılarak tespit edilir. Bu endekslemenin yapılabilmesi için artış oranının en az %10 olması gerekmektedir.

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

Ayrıca GVK'nun mük. 80 maddesine göre değer artış kazancının 25.000 TL'sı gelir vergisinden istisnadır.

Gayrimenkulün iktisap tarihinden önceki ay olan Mart 2018 döneminde Yİ-ÜFE 333,21; elden çıkarıldığı aydan önceki ay olan Nisan 2022 döneminde Yİ-ÜFE 1.423,27 olarak gerçekleşmiştir. Bu durumda endeksleme oranının ilgili dönemde %10'un üzerinde $[(1.423,27 - 333,21) / 333,21] = \% 327,14$ artmış olduğu görülmektedir.

Dolayısıyla elden çıkarılan gayrimenkulün endekslenmiş maliyet bedeli;

$$450.000 \text{ TL} \times (1.423,27 / 333,21) = 1.922.130 \text{ TL} \text{ olarak dikkate alınacaktır.}$$

Buna göre mükellef, satmış olduğu gayrimenkulden dolayı $(2.750.000 - 1.922.130) = 827.870 \text{ TL}$ tutarında istisna öncesi değer artışı kazancı elde etmiş olacaktır.

Söz konusu kazanca, 2022 yılında geçerli olan 25.000 TL tutarındaki istisna uygulandıktan sonra bulunacak ($827.870 - 25.000 = 802.870$ TL) beyan edilecek diğer kazanç ve irat geliri tutarı olacaktır.

1.2. Gelir Vergisi Kanunu'nun Mükerrer 80 inci maddesine göre, ivazsız olarak iktisap edilenler ile tam mükellef kurumlara ait olan ve iki yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri hariç, menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar değer artışı kazancı olarak vergilendirilmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 67 nci maddesinde belirtildiği üzere; tam mükellef kurumlara ait olup, Borsa İstanbul (BİST)'da işlem gören ve bir yıllık süreden sonra elden çıkarılan hisse senetleri için Gelir Vergisi Kanunu'nun değer artışı kazançlarının vergilendirilmesine ilişkin Mükerrer 80 inci madde hükümleri uygulanmayacak olup, dolayısıyla bu gelirler için değer artışı kazancı kapsamında yıllık beyanname de verilmeyecektir. Aynı fikra gereğince tam mükellef kurumlara ait olup, BIST'de işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından elde edilen gelirler tevkifata tabi değildir.

Tam mükellef kurumlara ait olup, BİST de işlem gören hisse senetlerinin banka ve aracı kurum vasıtıyla elden çıkarılmasında halinde kazanç, hisse senetlerinin elde tutulma süresi ile ilgisi olmaksızın GVK geç m. 67/1 'e göre işleme aracılık eden banka veya aracı kurum tarafından tevkifata tabi tutulacaktır. Ancak 23.07.2006 tarihinden itibaren uygulanan %10 tevkifat oranı söz konusu tevkifat oranı 13.11.208 tarih ve 2008/14272 kararla %0'a indirilmiştir. Geç. 67/7'ye göre aynı maddede tevkifata tabi tutulan bu kazançlar için beyanname verilmeyeceği, diğer gelirler nedeniyle verilecek yıllık beyannameye bu gelirlerin dahil edilmeyeceği belirtilmiştir.

Aydınlı Holding A.Ş.'ne ilişkin hisse senetleri mük. 80. Madde hükmüne göre 2 yıldan az süre ile elde tutulmakta ve bu maddede belirtilen hüküm gereği değer artış kazancından vergiye tabi olmaktadır. Ancak 1 yıldan az süreyle elde tutulan bu hisseler, Borsa İstanbul 'da işlem gördüğünden geç. 67/1 gereğince tevkifata tabi olup, tevkifat oranı da -0- olduğundan geç. 67/7 'ye göre satış kazancı için yıllık beyanname verilmeyecek, diğer gelirler nedeniyle beyanname verilse bile bu kazanç beyannameye dahil edilmeyecektir.

1.3. Vergi uygulaması bakımından Eurobond faiz gelirleri Devlet Tahvili ve hazine bonosu gibi menkul sermaye iradı olarak değerlendirilmektedir.

GVK 94/7-a bendine göre devlet tahvili faizi tevkifata tabi olup, tevkifat oranı % 0'dır.

Eurobond'lar yurtdışında ihraç edilmiş olduğundan GVK geç. 67. Madde kapsamında değildir.

Ihraç tarihine bakılmaksızın GVK 86/1-c maddesinde belirtilen limit aşılıyorsa bu gelir beyan edilecektir. Elde edilen Eurobond faiz gelirleri, eğer vergiye tabi gelir toplamı (86/1-a ve b hariç) 70.000 TL'yi aşmıyorsa beyan edilmeyecektir.

1.4. GVK'nun 75/1'e göre her nevi hisse senedi kar payları menkul sermaye iradıdır. Aynı kanunun 22/3 maddesinde ise "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." Hükümü yer almaktadır.

GVK'nun 94/6-b maddesine göre tam mükellef kurumlar tarafından tam mükellef gerçek kişilere yukarıda belirtilen kar paylarından yapılacak tevkifat oranı % 10'dur.

Bu çerçevede 180.000 TL'lik kar payının yarısı (90.000 TL) istisna olacak, kalan yarısının beyana tabi olup olmadığınn belirlenmesinde GVK 86/1-c maddesinde belirtilen beyan sınırını aşip aşmadığına bakılacaktır. Söz konusu beyan sınırı 70.000 TL olduğundan her halükarda söz konusu kar payı beyan edilecektir. Tevkif edilen ($180.000 * 0,10 =$) 18.000 TL hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecektir. (Mahsup sonrasında kalan tutar olursa mükellefe red ve iade edilecektir.)

1.5. GVK'nun 70. Maddesine göre konut olarak kiraya verilmesinde elde edilen irat gayrimenkul sermaye iradıdır. Aynı kanunun 72. Maddesine göre gayrimenkul sermaye iratlarda gayrisafi hasılat, 70. 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 bağlamda kira gelirlerinin elde edilmesi tahsil esasına bağlanmış olduğundan 2022 yılında kiraya verilen ancak bu yılda tahsil edilmeyen kira gelirleri için bir beyanda bulunulmayacak, 2023 yılında 2022 yılına ilişkin tahsil edilen kira gelirleri (2023 yılında tahsil edilen kira gelirleri ile birlikte) 2023 yılının kira geliri olarak beyan edilecektir.

1.6. GVK'nun 21. Maddesine göre binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın 9.500 TL'si gelir vergisinden istisnadır. Aynı maddenin 2. fikrasında ise; ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar ile istisna haddinin üzerinde hasılat elde edenlerden, beyanı gerekip gerekmediğine bakılmaksızın ayrı ayrı veya birlikte elde ettiği ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlارının gayri safi tutarları toplamı 103 üçüncü maddede yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için yer alan tutarı aşanların (2022 yılı için 250.000 TL) bu istisnadan faydalananamayacağı hükmeye bağlanmıştır.

Dolayısıyla Levent Ünal'ın 125.000 TL tutarında elde ettiği kira gelirinden istisnadan faydalanan faydalananmayacağına ücret, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve iratlارının gayrisafi toplamının 250.000 TL'nı geçip geçmediğine göre karar verilmesi gereklidir.

Ayrıca GVK'nun 86/1-d maddesinde bir takvim yılı içinde 3.800 TL'yi aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan gayrimenkul sermaye iratlari için yıllık beyanname verilmeyeceğine ilişkin düzenleme de göz önünde bulundurulmalıdır.

GVK'nun 74. Maddesine göre mükellefler (hakları kiraya verenler hariç) diledikleri takdirde yukarıda yazılı giderlere karşılık olmak üzere %15'ini götürü olarak indirebilirler. Görüru gider usulünü kabul edenler iki yıl geçmedikçe bu usulden dönemezler.

Levent Ünal'ın her ne kadar 23.750 TL gerçek gideri bulunsa da, belirtilen huküm gereğince 2021 yılında götürü gider usulünü seçtiği için, bu yıl gerçek gider usulünü seçemeyecek bu yılda da götürü gider yöntemi ile hasılatından %15 götürü gideri indirebilecektir.

1.7. GVK'nun 82/5. maddesine göre "Gerçek usulde vergiye tâbi mükelleflerin terk ettikleri işleri ile ilgili olarak sonradan elde ettikleri kazançlar (zarar yazılan degersiz alacaklarla, karşılık ayrılan şüpheli alacakların tahsili dahil)" vergiye tabi arizi kazanç olarak değerlendirilmektedir.

GVK'nun 82. Maddesinin 1,2,3 ve 4. Maddesinde belirtilen kazançlar için istisna öngörülmüş, bu kazançlar toplamının 58.000 TL'lik kısmı gelir vergisinden istisnadır. Ancak bu düzenlemede 82/5.

Maddede elde edilen kazanç sayılmadığından bu kazancın tamamı istisna uygulamasının dışında kalmaktadır.

Bu bağlamda 120.000 TL'lik arızı kazancın tamamı diğer kazanç ve irad olarak beyan edilmelidir.

1.8. GVK'nun 61. maddesine göre; ücret işveren tabi belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen değerlerdir.

GVK'nun 86 ncı maddesinin birinci fikrasının (1) numaralı bendinin (b) alt bendine göre;

“Aşağıda belirtilen gelirler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmez.

1. Tam mükellefiyyette;

...
b) Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş 103 üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan ücretler (birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birinciden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı ve birinci işverenden alınan dâhil ücretleri toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri dâhil),”

Tevkif suretiyle vergilendirilmiş;

a) Tek işverenden ücret geliri elde eden mükelleflerin, ücret gelirleri toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2022 yılı için 880.000 TL) aşması,

b) Birden fazla işverenden ücret geliri elde eden mükelleflerin, birinci işverenden aldıkları ücret gelirleri de dâhil olmak üzere ücretleri toplamının gelir vergisi tarifesinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2022 yılı için 880.000 TL) aşması,

c) Birden fazla işverenden ücret geliri elde eden mükelleflerin, birden sonraki işverenden alınan ücretleri toplamının gelir vergisi tarifesinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 70.000 TL) aşması,

halinde, ücret gelirleri yıllık beyanname ile beyan edilecektir.

Birden fazla işverenden ücret alınması halinde, birinci işverenden alınan ücretin hangisi olacağrı ücretli tarafından serbestçe belirlenebilecektir.

193 sayılı Kanunun 86 ncı maddesinin birinci fikrasının (b) bendine göre, ücret gelirlerinin beyan edilip edilmeyeceği kendi içinde değerlendirilecek olup, diğer gelirlerin bulunması halinde bu gelirler hesaplamaya dahil edilmeyecektir. Yine, aynı maddenin birinci fikrasının (c) bendine göre, diğer gelirlerin beyan edilip edilmeyeceğinin tespitinde de ücret gelirleri hesaplamaya dahil edilmeyecektir.

Yıllık beyanname verilmesi durumunda, 193 sayılı Kanunun 89 uncu maddesinde eğitim ve sağlık harcamaları ile bağış ve yardımlar gibi bazı harcamaların da beyan edilen gelirden indirim konusu yapılması mümkündür.

Yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesine göre yıl içinde tevkif suretiyle ödenen vergiler mahsup edilebilecektir.

Levent Ünal yarı zamanlı olarak iki ayrı işyerinde satış ve pazarlama sorumlusu olarak çalışmaktadır. 2022 yılında çalıştığı işyerlerinden sırasıyla 75.500 TL ve 475.000 TL ücret geliri elde etmiştir.

Levent Ünal'ın her iki işverenden aldığı ücret toplamı ($75.500 + 475.000 =$) 550.500 TL olup, bu tutar gelir vergisi tarifesinin 4. Diliminde yer alan tutar olan 880.000 TL'yi aşmamaktadır. Ancak birden sonraki işverenden elde ettiği ücret geliri vergisi tarifesindeki ikinci dilim olan 70.000 TL'nı aştiği için her iki ücret geliri de beyan edilecektir. (birinci işverenden alınan ücret geliri ister 75.500 TL olsun, ister 475.000 TL olsun birinci işverenden sonraki işverenden elde ettiği ücret geliri her halükarda 70.000 TL'yi aşmaktadır)

1.9. Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. Maddesine göre;

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

Eserlerin neşir, temsil, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alınan bedel ve ücretler istisnaya dahildir.

Yukarıda yazılı kazançların arızı olarak elde edilmesi istisna hükmünün uygulanmasına engel teşkil etmez.

Serbest meslek kazançları istisnasının, bu Kanunun 94 üncü maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümülü yoktur.

Bu madde kapsamındaki kazançları toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşanlar bu istisnadan faydalananamazlar. Bu durumda olanların, 94 üncü maddenin birinci fikrası kapsamında tevkifat yapma yükümlülüğü yoktur.

Levent Ünal, bir televizyon kanalında yayımlanmak üzere bir filmin senaryo yazarlığını yapmış 2022 yılında 450.000 TL hasılat elde etmiştir. Bu iş ile ilgili gideri 50.000 TL olduğuna serbest meslek kazancı ($450.000 - 50.000 =$) 400.000 TL'dir.

GVK'nun 18. Maddesinin son fikra hükmüne göre bu kazanç, dördüncü gelir diliminde yer alan tutar olan 880.000 TL'yi aşmadığından gelir vergisinden istisna edilecek ve yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmeyecektir. Levent Ünal'a televizyon kanalı tarafından yapılan ödemeler karşılığında %17 tevkifat nihai vergi olacaktır. Diğer gelirler dolayısıyla beyanname verilmesi halinde de bu kazançlar beyannameye dahil edilmeyecektir.

2. Levent Ünal'ın Beyana Tabi Olan Gelirlerinin Belirlenmesi

Gelir Vergisi Kanunu'nun 85. Maddesine göre mükellefler, ikinci maddede yazılı kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratlari için bu kanunda aksine hüküm olmadıkça yıllık beyanname verirler. Bu kanuna göre beyanı gereken gelirlerin yıllık beyannamede toplanması zorunludur.

Aynı kanunun 86. Maddesine göre de aşağıda belirtilen gelirler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmez.

1. Tam mükellefiyyette;

a) Gerçek usulde vergilendirilmeyen ziraî kazançlar, bu Kanunun 75inci maddesinin (15) ve (16) numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratları, kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı,

b) Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş 103 üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan ücretler (birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birinciden sonraki işverenden aldığı ücretlerinin toplamı, 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı ve birinci işverenden alınan dâhil ücret gelirleri toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri dâhil),

c) Vergiye tâbi gelir toplamının [(a) ve (b) bentlerinde belirtilenler hariç] 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmaması koşuluyla, Türkiye'de tevkifata tâbi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları,

Bu çerçevede yukarıdaki maddeler itibarıyle Levent Ünal'ın beyan edeceği bevana tabi gelirleri su şekildedir.

Değer Artış Kazancı (Gayrimenkul satışından elde edilen değer artış kazancı : 802.870 TL

Arızı Kazanç (diğer kazanç ve irat) : 120.000 TL

Gayrimenkul sermaye iradı: 106.250 TL

125.000 TL kira geliri için istisnadan faydalılamayacaktır. Çünkü; kira geliri ile birlikte, 550.000 TL ücret, 90.000 TL'si kar payı 70.000 TL'si Eurobond geliri olmak üzere 160.000 TL menkul sermaye iradı ve 120.000 TL'si arızı kazanç 802.000 TL'si değer artış kazancı olmak üzere 922.000 TL diğer kazanç ve iratların toplamı istisna sınırı olan 250.000 TL'sini geçmektedir.

Bu irattan $(125.000 \times 0,15) = 18.750$ TL götürü gider tutarının düşülmüşinden sonra kalan $(125.000 - 18.750) = 106.250$ gayrimenkul sermaye iradı dolayısıyla beyan edilecek olan gelirdir.

Ücret Geliri: 550.500 TL

Menkul Sermaye İradı (Kar Payı) 90.000 TL

GVK 86/1-c maddesinde belirtilen beyan sınırını aşıp aşmadığına bakılacaktır. Söz konusu beyan sınırı 70.000 TL olduğundan her halükarda söz konusu kar payı beyan edilecektir.

Menkul Sermaye İradı : (Eurobond faiz geliri) 55.500 TL

Eurobond faiz geliri 70.000 TL'lik beyan sınırının altında olmakla birlikte, 86/1-c gereğince vergiye tabi gelir toplamı (Eurobond faiz geliri 55.500 TL, beyan edilecek kar payı 90.000 TL, değer artış kazancı 802.000 TL, ve birden fazla işverenden alınan ücret 550.000 TL, gayrimenkul sermaye iradı

106.250 TL ve arızı kazanç 120.000 TL) dikkate alındığında 70.000 TL'lik sınır aşıldığı için Eurobond faiz geliri beyan edilecektir.

(27.07.2023 tarihinde ilan edilen cevap anahtarında menkul sermaye iradi tutarı (Eurobond faiz geliri) sevhen yanlış yazılmış olup, doğru tutara yapılan göre revize edilen metin yukarıdaki gibidir. Bu durum sınav sonuçlarının değerlendirilmesine etki etmemektedir.)

CEVAP 2:

Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Dair 7440 Sayılı Kanun 9.3.2023 Tarihinde Kabul Edilmiştir. Anılan Kanun 12.03.2023 Tarih ve 32130 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak Yürürlüğe Girmiştir.

Kanunun 5. Maddesinde matrah artırımıyla ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. 2022 yılı için matrah artırımı hükümlerinin uygulanmasında anılan kanunun geçici 1. Maddesinde belirtilen düzenlemelerinde dikkate alınması gerekmektedir.

Mükellefler, aşağıda belirtilen şartlar dâhilinde gelir ve kurumlar vergisi matrahlarını artırdıkları takdirde, kendileri hakkında artırımda bulunulan yıllar için yıllık gelir ve kurumlar vergisi incelemesi ve bu yıllara ilişkin olarak bu vergi türleri için daha sonra başka bir tarhiyat yapılmaz.

Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri vermiş oldukları yıllık beyannamelerinde (ihtirazı kayıtlı verilenler dâhil) vergide esas alınan matrahları, aşağıda belirtilen oranlardan az olmamak üzere artırırlar. Cumhurbaşkanı, bu Kanunda öngörülen başvuru süresini bir aya kadar uzatmaya yetkilidir

YILLAR ARTIRIM ORANI

(%)

2021	20
2022	25

Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerinin, artırımda bulunmak istedikleri yıl ile ilgili olarak vermiş oldukları beyannamelerinde, zarar beyan edilmiş olması veya indirim ve istisnalar nedeniyle matrah oluşmaması ya da hiç beyanname verilmemiş (ilgili yıllarda faaliyette bulunmuş veya kazanç/gelir elde etmiş olup da bu faaliyetlerini ve kazançlarını/gelirlerini vergi dairesinin bilgisi dışında bırakanlar dâhil) olması hâlinde de, vergilendirmeye esas alınacak matrahlar ile yukarıdaki düzenlemelere göre artırdıkları matrahlar aşağıdaki tutardan az olamaz.

YILLAR KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFLERİ (TL)

2021	260.000
2022	500.000

2022 yılı Gelir ve Kurumlar Vergisinde matrah artırımında asgari matrah diğer yıllarda yapılacak matrah artırımıyla göre daha farklı (7440 sayılı Kanunun geç. 1. maddesinde belirtilen çerçevede) belirlenmektedir. Asgari matrah şu adımlar/kriterler izlenerek belirlenecektir. (Konu ile ilgili olarak 7440 Sayılı Tebliğin V-C-2-a bölümünde ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır.)

1. Asgari tutarlar; 2022 yılı için matrah artırımında bulunan **kurumlar vergisi mükellefleri için 500.000 Türk lirasından az olamaz.**

2. **2022 takvim yılına yönelik matrah artırımında bulunulabilmesi için bu yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmiş olması gereklidir.**

3. **2022 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde beyan edilen vergiye esas matrahların, 2021 takvim yılında beyan edilen matrahın %122,93 oranında artırılması suretiyle bulunan tutar ile 2022 takvim yılında üçüncü geçici vergilendirme döneminde beyan edilen matrahın %40 oranında artırılması suretiyle bulunan tutarın yüksek olanından az olmaması şarttır.**

2022 takvim yılına yönelik matrah artırımında bulunmak isteyen mükellefler tarafından 1/1/2023 tarihinden sonra matrah azaltıcı nitelikte düzeltme beyannamesi verilmesi durumunda, bu bent hükmüne istinaden yapılacak kıyaslamada **düzeltme öncesi** beyan edilen matrahlar esas alınır.

2022 takvim yılına ilişkin olarak; üçüncü geçici vergilendirme dönemi gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmemiş olması halinde; ikinci geçici vergilendirme dönemi beyannamesinde beyan edilen matrahın %100 oranında artırılması suretiyle bulunan tutar, sadece birinci geçici vergilendirme dönemi beyannamesinin verilmiş olması halinde bu beyannamede beyan edilen matrahın %300 oranında artırılması suretiyle bulunan tutar bu bent kapsamında yapılacak kıyaslamada dikkate alınır.

Ancak 2021 takvim yılı ve 2022 yılının üçüncü geçici vergilendirme dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde zarar beyan edilmiş olması veya indirim ve istisnalar nedeniyle matrah oluşmaması ya da hiç beyancode verilmemiş (ilgili yıllarda faaliyette bulunmuş veya gelir elde etmiş olup da bu faaliyetlerini ve gelirlerini vergi dairesinin bilgisi dışında bırakılanlar dâhil) olması durumunda, 2022 yılı kurumlar vergisi beyannamesi için bu şart aranmaz. 2022 yılı gelir ve kurumlar vergisi matrah artırımına esas tutarların belirlenmesinde, geçici 1. maddenin (b) bendinde belirlenen asgari tutarlardan az olmamak üzere bu bent hükmüne göre belirlenen tutarların %25'i dikkate alınır.

Yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde artırılan matrahlar, **%20 oranında** vergilendirilir ve üzerinden ayrıca herhangi bir vergi alınmaz. Ancak, kurumlar vergisi mükelleflerinin artırımında bulunmak istedikleri yıla ait yıllık beyannamelerini **kanuni sürelerinde vermiş**, bu vergi türlerinden tahakkuk eden vergiler ile ilgili beyannameler üzerinden tahakkuk eden damga vergisini **süresinde ödemmiş** ve bu vergi türleri için “Kesinleşmiş Alacaklar” ve “Kesinleşmemiş veya Dava Safhasında Bulunan Alacaklar” hükümlerinden **yararlanmamış olmaları** şartıyla artırılan matrahları **%15 oranında** vergilendirilir. İstisna, indirim ve mahsuplar nedeniyle bu beyannameler üzerinden ödemesi gereken verginin bulunmaması hâlinde de bu huküm uygulanır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 174. Maddesinde; **özel hesap dönemi tavin edilenlerin ticari kazançlarının hesap döneminin kapandığı takvim yılının kazancı** sayılacağı belirtilmiştir.

Bu çerçevede 7440 Sayılı Kanun 1 Seri Nolu tebliğin V-C-5/g bölümünde de belirtildiği gibi kendilerine **özel hesap dönemi tavin edilen kurumlar vergisi mükellefleri, ilgili özel hesap döneminin kapandığı yıl itibarıyle** matrah artırımı hükümlerinden faydalanailecektir. Ayrıca 2022 yılına yönelik matrah artırımında bulunabilmesi için tebliğin V/C-2-a bölümünde yer alan açıklamalarında dikkate alınması gerekmektedir.

Bu durumda 01.09.2021-31.08.2022 özel hesap dönemine ilişkin olarak **2022 takvim yılı için belirlenen matrah artırım oranlarının ve asgari matrah tutarının dikkate alınması suretiyle matrah**

artırımı hükümlerinden yararlanılacaktır. Ayrıca 2022 yılına yönelik matrah artırımında bulunulabilmesi için yukarıda belirtilen 2022 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde beyan edilmesi gereken kurumlar vergisi matrahanın tespitine yönelik açıklamaların dikkate alınması gereklidir.

Beyan Edilen 01.9.2020- 31.08.2021 Matrahi (2021 yılı Matrahi): 3.750.000 TL
--

Bu matrahanın % 122,93 fazlası ($3.750.000 + (3.750.000 * \%122,93) = 8.359.875$ TL)

Beyan edilen 01.09.2021-30.05.2022 dönemi (3. Geçici vergi dönemi) matrahi: 3.100.000 TL
--

Bu matrahanın % 40 fazlası ($3.100.000 + (3.100.000 * \%40) = 4.340.000$ TL),
--

Matrah artırımına ilişkin kıyaslama hükümleri dikkate alınmadan 01.9.2021- 31.08.2022 Matrahi (2022 yılı Matrahi): 5.100.000 TL

01.9.2021- 31.08.2022 dönemine ilişkin beyan edilmesi gereken kurumlar vergisi matrahi : 8.359.875 TL

Bu beyan üzerinden ödenmesi gereken kurumlar vergisi: $8.359.875 * 0,23 = 1.922.771,25$ TL
--

Matrah artırımına ilişkin kıyaslama hükümleri dikkate alınmadan önceki kurumlar vergisi matrahi 5.100.000 TL olmakla birlikte, bu mükellefin 01.9.2021- 31.08.2022 dönemine ilişkin kurumlar vergisi yönünden matrah artırımında bulunabilmesi için bu döneme ilişkin beyannamesinde beyan edilmesi gereken kurumlar vergisi matrahi 8.359.875 TL olmalıdır. Belirtilen döneme ilişkin matrah artırımında bulunabilmesi için bu döneme yönelik beyannamesinde beyana konu edilecek kurumlar vergisi matrahanın **8.359.875 TL**'den az olmaması gereklidir.

Bu kapsamda mükellef kurumun 01.9.2021- 31.08.2022 dönemine ilişkin matrah artırımı kapsamında ödemesi gereken vergi aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Kurumlar Vergisi Beyannamesindeki matrah tutarı (1) (TL)	Beyan edilen matrahan %25'i (2) (TL)	Asgari Matrah (3) (TL)	Hesaplama Esas Matrah tutarı (2 veya 3'den fazla olani) (4) (TL)	Vergi Oranı (5) %	Ödenecek Vergi (4x 5) (TL)
8.359.875	2.089.969	500.000	2.089.969	15	313.495

(27.07.2023 tarihinde ilan edilen cevap anahtarında kurumlar vergisi beyannamesi matrah tutarı sehven hatalı yazılmış olup, doğru tutara göre revize edilen tablo yukarıdaki gibidir. Bu durum sınav sonuçlarının değerlendirilmesine etki etmemektedir)

Mükellefin artırımında bulunmak istediği yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamesini kanuni süresinde vermesi, damga vergisi dahil tahakkuk eden damga vergisini süresinde ödemmiş olması, 7440 sayılı kanunun 2. ve 3. Maddeleri hükümlerinden faydalananmamış olması nedeniyle kanunun 5. ve geç. 1. Maddesi hükümlerine göre artırdıkları matrahlara %20 yerine %15 vergi oranı uygulanacaktır.

CEVAP 3

6728 sayılı Kanunun 56 ncı maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasına eklenen (j) bendiyle, her türlü taşınır ve taşınmaz malların 6361 sayılı Kanun kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, kurumlar tarafından finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına satışından doğan kazançlar ile bu kurumlarca söz konusu varlıkların devralındığı kuruma kira süresi sonunda devrinden doğan kazançlara yönelik istisna uygulaması düzenlenmiştir.

Bu istisna uygulamasından; 6361 sayılı Kanun kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla taşınır ve taşınmaz mallarını finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına devreden kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabilecektir.

İstisna uygulaması açısından, sat-kirala-geri al işlemine ilişkin olarak kiracı ile kiralayan kurumlar arasında düzenlenecek sözleşmede, bu işleme konu edilen ve kiracı tarafından kiralayanlara satılan taşınır veya taşınmaz;

- Kiralayan kurumlarca kiracıya geri kiralanacağına ve
- Sözleşme süresinin sonunda kiracı tarafından geri alınacağına

ilişkin hüküm bulunması ve bu hükümlere fiilen uyulması şarttır.

Dolayısıyla, sat-kirala-geri al işlemine ilişkin olarak kiracı ile kiralayan kurumlar arasında düzenlenecek sözleşmede bu işleme konu edilen ve kiracı tarafından kiralayanlara satılan taşınır veya taşınmaz; kiralayan kurumlarca kiracıya geri kiralanacağına ve sözleşme süresinin sonunda kiracı tarafından geri alınacağına ilişkin hüküm bulunmaması veya hüküm bulunmakla beraber bu hükümlere fiilen uyulmaması halinde istisnadan yararlanılması mümkün değildir.

İstisnaya konu edilecek satış kazancı, satış işlemi ile birlikte doğacagından, satış işlemi ister peşin isterse vadeli olarak yapılmış olsun istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanacaktır.

Bu varlıkların satışından elde edilecek istisna kazancın, kiracı tarafından pasifte özel bir fon hesabına alınması gerekmektedir. Bu çerçevede, fon hesabına alınma işleminin, kiracılarda varlıkların kiralayanlara satışının yapıldığı yılı izleyen hesap döneminin başından itibaren kazancın beyan edildiği döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla, istisna kazanç tutarı, satışın yapıldığı dönemin genel sonuç hesaplarına yansiyacak olup kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili satırında gösterilmek suretiyle istisnadan yararlanılabilecektir. İstisna, satış kazancının %100'üne uygulandığından, kazancın tamamı fon hesabına alınacaktır.

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

Sat-kirala-geri al işlemine konu edilen varlıklara ilişkin olarak gerek kira süresi boyunca gerekse kira süresinin sonunda varlıkların geri alınmasından sonra kiracılar tarafından hesaplanacak amortismanların, kiralayan kurumlara devrinden önce (birden fazla kere sat-kirala-geri al işlemine konu edilen varlıkların ilk kez devrinden önce) ilgili varlığın kiracındaki net bilanço aktif değerine isabet eden kısmi kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecek, kalan kısmı ise sadece özel fon hesabından mahsup edilebilecektir.

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

Güneyli Tekstil Ltd. Şti.'nin Finansal kiralama şirketinden söz konusu tekstil makinesini geri aldıktan sonra Yıldızlı Tekstil Ltd. Şti.'ne satışı dolayısıyla elde ettiği kazancı belirleyebilmek için öncelikle

2017 yılında sat-kirala-geri al sözleşmesi ile gerçekleşen satıştan elde edilen kazancın ve dolayısıyla özel fon tutarının belirlenmesi gerekmektedir.

1. satış: Tekstil Makinesinin Finansal Kiralama A.Ş.'ye satışı:

İstisna kazanç :	Satış bedeli	- Taşınmazın Güneyli A.Ş.'deki net bilanço aktif değeri
	:	10.000.000.- TL - (7.500.000.- TL - 1.500.000.- TL)
	:	4.000.000.- TL

Güneyli Tekstil Ltd. Şti. 4.000.000.- TL istisna kazanç tutarını pasifte özel bir fon hesabına alarak, bu tutarın tamamı için istisnadan yararlanabilecektir.

Güneyli Tekstil Ltd. Şti.'nin "260 Haklar" hesabında 10.000.000.- TL bedelle takip edeceği söz konusu tekstil makinesi ile ilgili sat-kirala-geri al işleminden kaynaklanan kullanım hakkına ilişkin olarak yıllık olarak hesaplayacağı amortisman $(10.000.000 * 0,10 =) 1.000.000$ TL'dir. Bunun $(4.000.000.- TL / 10.000.000.- TL =) \%40$ 'lık kısmı özel fon hesabından karşılanacak; en fazla $(6.000.000.- TL / 10.000.000.- TL =) \%60$ 'lık kısmı ise kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecektir.

Geri alma işleminin yapıldığı 29.12.2022 tarihine kadar, yıllık ayrılan amortismanın % 40'ı özel fonlar hesabından mahsup edilecektir. 2017-2018-2019-2020-2021 ve 2022 yılları için amortisman ayrılaceğinden $(1.000.000 x 0,40 x 5) + (1.000.000 x 0,40 x 0,75 =) 2.300.000$ TL özel fonlar hesabından mahsup edilecek tutardır. Özel fonlar hesabına aktarılan 4.000.000 TL tutar olduğuna göre, Yıldızlı Tekstil Ltd. Şti.'ne gerçekleşen satış tarihi itibariyle (30.12.2022) özel fonlar hesabının bakiyesi $(4.000.000 - 2.300.000 =) 1.700.000$ TL'dir. (*Amortisman hesabında 2022 yılında 12 aylık süre için amortisman ayrılması durumda, bu hesaplama puanlamada dikkate alınacaktır*)

31.12.2022 tarihi itibariyle toplam birikmiş amortisman ise $(1.000.000 x 5) + (1.000.000 x 0,75 =) 5.750.000$ TL'dir. Bu tutarın bu tarihe kadar $5.750.000 x \% 60 = 3.450.000$ TL ilgili dönemler itibariyle gider yazılan toplam amortisman tutarıdır

Güneyli Tekstil Ltd. Şti.'nin sat-kirala-geri al işlemeye konu etmiş olduğu taşınmazın, Finansal Kiralama A.Ş.'den geri alındıktan sonra Yıldızlı Tekstil Ltd. Şti.'ne satışından elde edilen kazanç, kiralayan kuruma devrinden önce bu taşınmazın Güneyli Tekstil Ltd. Şti.'deki net bilanço aktif değeri ile sat-kirala-geri al işleminin başlangıcından itibaren bu taşınmaza ilişkin olarak kazancın tespitinde dikkate alınan toplam amortisman tutarı dikkate alınarak hesaplanacaktır.

Satış kazancı :	(Satış bedeli + Gider veya maliyet olara	(Taşınmazın kiralayana devrinden önce (G) A.Ş.'deki net bilanço aktif değeri + (H) Finansal Kiralama A.Ş.'den geri alım bedeli)
Satış kazancı :	: $(15.000.000.- TL + 3.450.000.- TL) - (6.000.000.- TL + 1.000.- TL)$: 12.449.000.- TL

Güneyli Tekstil Ltd. Şti.'nin bu satış işlemi normal bir duran varlık satışı gibi kayıtlara alınacak olup özel fon hesabında yer alan bakiye tutar birikmiş amortismanlar gibi değerlendirilecektir. Buna göre, Güneyli Ltd. Şti.'nin bu satış işlemi ile ilgili muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

----- 31.12.2022 -----

BANKALAR	15.000.000.- TL
BİRİKMİŞ AMORT.	5.750.000.- TL
ÖZEL FON HS.	1.700.000.- TL
VARLIK HS.	10.001.000.- TL
GELİR VE KARLAR	12.449.000.- TL

----- 31.12.2022 -----

(Ayrıca, Kanunun 5inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan şartların sağlanması halinde, taşınmazın Yıldızlı Ltd. Şti.'ne satış işleminden doğan kazancın %50'lik kısmı anılan bentte düzenlenen istisnaya konu edilebilecektir)

CEVAP 4:

GVK 42. Maddesine göre birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde **kar veya zarar işin bittiği yıl katı olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri savılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterilir.**

GVK'nun 44. Maddesine göre inşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde **geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih;** diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilir.

GVK'nun “gider kabul edilmeyen ödemeler” başlıklı 41. Maddesinin 9. Bendi finansman gider kısıtlamasını düzenlemiştir. Anılan düzenlemeye göre

*“9. Kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımin maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere (**700 Sayılı KHK'nın 45 nci maddesiyle değişen ibare; Yürürlük: 09.07.2018**) Cumhurbaşkanı kararlaştırılan kısmı.*

*Belirlenecek oranı sektörler itibarıyla farklılaştırılmaya (**700 Sayılı KHK'nın 45 nci maddesiyle değişen ibare; Yürürlük: 09.07.2018**) Cumhurbaşkanı, benden uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.*

Getirilen düzenleme ile; borçlanma (yabancı kaynak) giderlerinin bir bölümünün kazancının tespitinde gider olarak indirimini engellemektedir.

Söz konusu düzenleme kapsamında 03.02.2021 tarih ve 3490 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile gider kısıtlaması oranı tespit edilmiştir. Karar 01.01.2021 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi kazançlarına uygulanacak olup 2020 yılında elde edilen kazançlara uygulanmayacaktır. Söz konusu karar aşağıdaki gibidir.

“31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 41inci maddesinin birinci fıkrasının (9) numaralı bendi hükümlerine göre, kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımları eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı

kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kar payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unun gider olarak indirilmesi kabul edilmez."

Finansman Gider Kısıtlamasına ilişkin 1 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Tebliğinde değişiklik yapılmasına dair 18 numaralı Tebliğ yayımlanmıştır. Bilanço esasında defter tutan gelir vergisi mükellefleri de Tebliğde belirtilen esaslara göre finansman gider kısıtlaması uygulamasına tabidirler.

Bir gider veya maliyet unsurunun gider kısıtlamasına konu edilmesi için bunların yabancı kaynak kullanımına ve bu kaynağın kullanım süresine bağlı olarak doğmuş olması gerekmektedir. Teminat mektubu komisyonları, tahvil ihracı ile ilgili olarak yapılan baskı ve benzeri giderler ile ipotek masrafları gibi herhangi bir yabancı kaynak kullanımına bağlı olmaksızın yapılan giderlerin gider kısıtlamasına konu edilmesi söz konusu değildir. Aynı şekilde bir finansman gideri olmayıp finansman geliri azalması niteliğinde olan erken ödeme iskontoları veya peşin ödeme iskontoları da finansman gider kısıtlaması kapsamı dışındadır.

Kredi sözleşmelerine ilişkin olarak ödenen damga vergisi veya banka havale ücretlerine ilişkin ödenen banka ve sigorta muameleleri vergisi gibi bir yabancı kaynağın kullanım süresine bağlı olarak doğmayan gider ve maliyet unsurları finansman gider kısıtlaması uygulamasına tabi olmayacağıdır. Bu giderlerden kredi faizleri üzerinden hesaplanan banka ve sigorta muameleleri vergisi gibi bir yabancı kaynağın işletmede kullanım süresine bağlı olarak doğanların ise finansman gider kısıtlaması uygulamasına konu edileceği açıklıdır.

Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesi hükmüne göre birden fazla takvim yılına sırayet eden inşaat ve onarma işlerinde kâr veya zarar işin bittiği yıl kesin olarak tespit edilmekte ve kazancın tamamı o yılın geliri sayılarak vergilendirilmektedir. Bu işlerle uğraşanların kullandıkları yabancı kaynaklara ilişkin finansman giderlerinin, işin kesin kâr veya zararının tespit edildiği yıl kazancının hesaplanması gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması gereğinden, gider kısıtlamasına ilişkin uygulama da aynı dönemde yapılacaktır.

Birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması veya yıllara sari inşaat ve onarma işlerinin yanı sıra başka işlerin de bulunması halinde, yapılan finansman giderleri hangi yılın kâr veya zarar tutarının tespitinde dikkate alınmıyorsa, o yılda gider kısıtlamasına konu edilecektir.

Öte yandan, finansman gider kısıtlamasına ilişkin hükümler 1/1/2021 tarihinden itibaren uygulanmak üzere yürürlüğe girdiğinden, bu tarihten önce mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleşmiş olan ancak yıllara sari inşaat ve onarma işlerinin kazancı işin bittiği yılın kazancı olarak beyan edileceğinden henüz kurum kazancının tespitinde dikkate alınmamış olan finansman giderlerinin, inşaat ve onarma işi kazancının hangi yıl beyan edildiğine bakılmaksızın, gider kısıtlamasına konu edilmemesi gerekmektedir.

Yabancı kaynakların öz kaynakları aşan kısmı ve bu aşan kısmı üzerinden hesaplanan finansman gider kısıtlaması oranı aşağıdaki gibidir.

YILLAR	TOPLAM YABANCI KAYNAK (TL)	TOPLAM ÖZKAYNAK (TL)	YABANCI KAYNAKLARIN ÖZKAYNAKLARI AŞAN KISMI (TL)	FİNANSMAN GİDER KİSTLAMASI ORANI (AŞAN KISIM/TOPLAM YABANCI KAYNAK) (TL)
2021	2.475.000	1.250.000	1.225.000	0,49
2022	6.048.000	4.780.000	1.268.000	0,21

Yıllara sirayet eden inşaat ve onarma işi geçici kabul tutanağının onayladığı yıl 2022 yılı olduğu için 2022 yılında tamamlanmıştır. Dolayısıyla inşaat işlerine ilişkin kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin finansman giderlerinin, işin kesin kâr veya zararının tespit edildiği yıl kazancının hesaplanmasında gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması gereğinden, gider kısıtlamasına ilişkin uygulama da aynı dönemde yapılacaktır.

2021 yılında işin yıllara sari olma durumu devam etmektedir. Çünkü geçici kabul tutanağı bu yılda düzenlenmiş, ancak bu yılda onaylanmamıştır. Bu yıla ilişkin 1.450.000 TL'lik finansman giderinin 975.500 TL'lik kısmı 2021 yılında halen devam eden yıllarda sari inşaat ve onarma işinin finansmanında kullanılmak üzere alınan krediden kaynaklanmaktadır. Yıllara sari inşaat ve onarma işine ilişkin 975.500 TL'lik finansman gideri, halen devam etmekte olan söz konusu inşaat ve onarma işinin bittiği yılın gideri olarak dikkate alınacak olup Kollektif şirket tarafından 2021 yılında finansman gider kısıtlamasına tabi tutarın tespitinde, 975.500 TL'lik bu finansman gideri dikkate alınmayacağından.

$$\begin{aligned} \text{Bu durumda} &= 1.450.000 \text{ TL} - 975.500 \text{ TL} \\ &= 474.500 \text{ TL'sı} \end{aligned}$$

2021 yılı finansman gider kısıtlamasında dikkate alınacak finansman gideridir

Aşan kısma isabet eden finansman gideri = $474.500 \text{ TL} * 0,49 = 232.505 \text{ TL}$ dir.

2021 yılına ilişkin (yıllara sari inşaat ve onarma işinden kaynaklanan kısım hariç) 474.500 TL'lik finansman giderinin aşan kısma isabet eden 232.505 TL'sinin %10'u olan ($232.505 \text{ TL} * \%10 =$) 23.250,50 TL'lik kısmını, finansman gider kısıtlaması düzenlemesi uyarınca Kollektif şirket kazancının tespitinde KKEG olarak dikkate alacaktır.

2022 yılında inşaat işi tamamlanmıştır. (geçici kabul tutanağı onaylandığı için) Dolayısıyla 2022 yılında gerçekleşen 1.525.000 TL'lik finansman giderinin (gerek diğer işlerden gerekse inşaat işlerinden kaynaklanan) yanı sıra 2021 yılında finansman gider hesabına dahil edilmeyen, bittiği yılın gideri olarak dikkate alınacak 975.000 TL finansman gideri 2022 yılı finansman gideri hesabında dikkate alınacaktır.

$$1.525.000 + 975.000 = 2.500.000 \text{ TL}$$

$$\begin{aligned} \text{Aşan kısma isabet eden finansman gideri} &= 2.500.000 * 0,21 \\ &= 525.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

2022 yılına ilişkin 2.500.000 TL'lik finansman giderinin aşan kısma isabet eden 525.000 TL'sinin %10'u olan ($525.000 \text{ TL} * \%10 =$) 52.500 TL'lik kısmını, finansman gider kısıtlaması düzenlemesi uyarınca kurum kazancının tespitinde KKEG olarak dikkate alacaktır.

Şirket ortaklarının gelir vergisi karşısındaki durumları, ortağı bulundukları şirketin, şahis ya da sermaye şirketi olmasına göre farklılık gösterir. Kollektif Şirketler TTK'nun 211. Maddesine göre şahis şirketi olup Kurumlar Vergisi Mükellefi değildirler. VUK'nun 177. maddesine her türlü ticaret şirketleri birinci sınıf tacir sayılmıştır.

Ticaret şirketi olan Kollektif şirketler; birinci sınıf tüccar olduklarından dolayı bilanço usulüne göre defter tutacaklardır.

GVK'nun 37. Maddesine göre kollektif ortaklıklarda ortakların ortaklık karından aldıları pay şahsi **ticari kazanç** hükmündedir.

Yıllar itibarıyle Kollektif Şirket ortaklarında beyan edilecek şahsi ticari kazançlar aşağıdaki gibi olacaktır.

YILLAR	KOLLEKTİF ŞİRKET TİCARI BİLANÇO KARI (TL) (1)	KKEG (TL) (2)	AHMET ÜNSAL MATRAHI (TL) (%50) (1+2) * 0,50	MEHMET ÜNSAL MATRAHI (TL) (%25) (1+2) * 0,25	HASAN ÜNSAL MATRAHI (TL) (%25) (1+2) * 0,25
2021	775.000	23.250,50	399.125,25	199.562,625	199.562,625
2022	3.530.000	52.500	1.791.250	895.625	895.625

CEVAP 5

27/3/2015 tarihli ve 6637 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 8 inci maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasına eklenen (1) bendinde, finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri hariç olmak üzere sermaye şirketlerinin ilgili hesap dönemi içinde, ticaret sicilne tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artıları veya yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı üzerinden Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (TCMB) tarafından indirimden yararlanılan yıl için en son açıklanan bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı dikkate alınarak, ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarın %50'sinin, kurumlar vergisi matrahının tespitinde kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından indirim konusu yapılabileceği huküm altına almıştır.

Sermaye şirketlerinin sermaye yapılarının güçlendirilmesi amacıyla getirilen bu düzenleme uyarınca indirime konu edilecek tutarı hesaplanması, ticaret sicilne tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artıları veya bu tarihten itibaren yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı üzerinden, ilgili hesap döneminin sonuna kadar Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (1) bendi hükmüne göre hesaplanacak tutar dikkate alınacaktır.

Nakdi sermaye artışı üzerinden, indirimden yararlanılan yıl için TCMB tarafından en son açıklanan ticari krediler faiz oranı dikkate alınarak, ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarın Bakanlar Kurulunca belirlenen orana isabet eden kısmı ilgili dönem kurum kazancından indirilebilecektir.

Kurum kazancından indirilebilecek tutar aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır:

İndirim uygulamasında, artırılan sermayenin hesap dönemi içerisinde ortaklarca nakit olarak ödendiği (Nakden taahhüt edilen sermayenin, sermaye artırımına ilişkin kararın ticaret sicilne tescil edildiği tarihten önce şirketin banka hesabına yatırılan kısmı için tescil tarihinin içinde bulunduğu) ay kesri tam ay sayılmak suretiyle, yılın kalan süresi için kışt dönem esasına göre indirim tutarı hesaplanacaktır.

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

Söz konusu indirim, 7417 sayılı Kanunun 49 uncu maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fikrasının (1) bendinde yapılan değişikliğin yürürlüğe girdiği 5/7/2022 tarihinden itibaren yapılacak sermaye artırımları için sermaye artırımına ilişkin kararın veya ilk kuruluş aşamasında ana sözleşmenin tescil edildiği hesap dönemi dâhil olmak üzere beş hesap dönemi için ayrı ayrı uygulanacaktır.

Sermaye şirketleri, anılan indirim uygulamasından, 5/7/2022 tarihinden itibaren gerçekleştirildikleri nakdi sermaye artışı üzerinden, nakdi sermaye artışıının yapıldığı hesap döneminden başlamak üzere beş hesap dönemi için ayrı ayrı yararlanabileceklerdir.

7417 sayılı Kanunun 50 nci maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen geçici 15 inci maddenin on üçüncü fikrası uyarınca 5/7/2022 tarihinden önce sermaye artırımı yapan veya ilk defa kurulan şirketler söz konusu indirimden 2022 hesap dönemi dâhil olmak üzere beş hesap dönemi için ayrı ayrı yararlanmaya devam edebileceklerdir.

2015/7910 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının birinci maddesinin üçüncü fikrasında indirim uygulamasında dikkate alınmak üzere farklı indirim oranları belirlenmiştir.

Artırılan nakdi sermayenin başka şirketlere sermaye olarak konulan veya kredi olarak kullandırılan kısmına tekabül eden tutarla sınırlı olmak üzere indirilebilecek tutarın hesaplanmasından indirim oranı %0 olarak uygulanacaktır.

Bu bağlamda nakdi sermaye artırımının, ortağını borç olarak verilen kısmı için indirilebilecek tutarın hesaplanmasından dikkate alacağı indirim oranı %0 olacaktır. Kalan kısmı için, diğer şartların sağlanması kaydıyla, tespit edilecek orana göre indirim uygulamasından yararlanabilecektir. Öte yandan, borç olarak verilen kısmın TL'nin kısmen veya tamamen tahsil edildiği dönemden itibaren, tahsil edilen tutarla sınırlı olmak üzere ve yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde indirim uygulamasından faydalанılması mümkünür.

2022 yılında yararlanabilecek indirim tutarı

03.02.2022 tarihinde artırılan 5.000.000 TL sermayenin ortaşa borç verilen kısmı için oran % 0 alınacak, sermaye artırımın (5.000.000-1.250.000=) 3.750.000 TL'lik kısmı için indirim hesaplanacaktır.

$$\begin{aligned}\text{İndirim tutarı} &= \text{Nakdi sermaye artışı} \times \text{Ticari krediler faiz oranı} \times \text{İndirim oranı} \times \text{Süre} \\ &= 3.750.000 \times 0,15 \times 0,50 \times (11/12) \\ &= 257.812 \text{ TL}\end{aligned}$$

2022 yılı için kurum kazancından indirilecek indirim tutarıdır.

10.000.000 TL'lik sermaye artırımına ilişkin genel kurul kararı 4.12.2022 olmakla birlikte bu kararın 10.01.2023 tarihinde ticaret siciline tescil edildiğinden, bu sermaye artışı 2022 yılı indirim hesaplamasına dahil edilmeyecektir.

Gerçekleştirilen sermaye artırımlarının 2022 yılını izleyen yıllarda yararlanma durumu

Ortak Murat AYDIN'a verilen borç, ortak tarafından Ocak 2023 tarihinde ödendiğinden; 2023 yılından bu itibaren artırılan 5.000.000 TL'nin tamamı için sermaye artırımında indirim uygulamasından faydalanaacaktır.

05.07.2022 tarihinden önce gerçekleştirilen sermaye artırımları için söz konusu indirimden 2022 hesap dönemi dâhil olmak üzere beş hesap dönemi için ayrı ayrı yararlanmaya devam edebileceğinden,

şartları sağlamaya devam ettiği sürece 2022 hesap dönemi dâhil olmak üzere hesap dönemi daha (2026 hesap dönemi sonuna kadar) anılan indirimden ayrı ayrı yararlanmaya devam edebilecektir.

10.000.000 TL'lik sermaye aritimine ilişkin genel kurul kararı 4.12.2022 olmakla birlikte bu kararın 10.01.2023 tarihinde ticaret siciline tescil edilmiş ve ortaklarca ödemenin bu ay içinde yapılmış olması nedeniyle, ticaret sicile tescil edildiği tarihten itibaren indirim uygulamasından yararlanabilecektir. 2023 yılının Ocak ayı içinde tescil işlemi yapıldığından 2023 yılı için 12 aylık süre için indirimden yararlanılacak ve şartları sağlamaya devam ettiği sürece artırılan bu sermaye tutarı dolayısıyla 2027 hesap dönemine kadar (2027 hesap dönemi dâhil) bu indirimden her hesap dönemi için ayrı ayrı yararlanabilecektir.

CEVAP 6:

1. Münferit Beyanname:

GVK'nun 84. Maddesine göre münferit beyanname, dar mükellefiyete tabi olanların yıllık beyanname ile bildirmeye mecbur olmadıkları kazanç ve iratlardan, vergisi tevkif suretiyle alınmamış olanların bildirilmesine mahsustur.

GVK'nun 101. Maddesine göre;

Dar mükellefiyete tabi mükelleflerden yıllık beyanname vermeye mecbur olmayanlar:

1. Gayrimenkullerin elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlarını, gayrimenkulün bulunduğu,
2. Menkul malların ve hakların elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlarını, mal ve hakların Türkiye'de elden çıkarıldığı,
3. Ticari veya zirai bir işletmenin faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi karşılığında elde ettikleri diğer kazanç ve iratlarını işletmenin bulunduğu,
4. Arıcı olarak ticari işlemlerin yapılmasından veya bu nitelikteki işlemlere tavassuttan elde edilen diğer kazanç ve iratlarla, arıcı olarak serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edilen kazançlar ve dar mükellefiyete tabi olanların 45inci maddede yazılı işleri arıcı olarak yapmalarından elde ettikleri diğer kazanç ve iratlar, faaliyetin yapıldığı veya yolcu veya yükün taşıta aldığı,
5. Gerçek usulde vergiye tabi mükelleflerin terk ettikleri işleriyle ilgili olarak sonradan elde ettikleri diğer kazanç ve iratlar (zarar yazılan degersiz alacaklarla, karşılık ayrılan şüpheli alacakların tahsili dahil), ticari, zirai veya mesleki bir faaliyete hiç girişilmemesi veya ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde ettikleri diğer kazanç ve iratları, vergisi tevkif suretiyle alınmamış menkul sermaye iratlarını ve diğer her türlü kazanç ve irada ilişkin ödemenin Türkiye'de yapıldığı,
6. Diğer hallerde Maliye Bakanlığı'nca belirlenen,

Yerin vergi dairesine münferit beyanname ile bildirmeye mecburdurlar.

Bu kazanç ve iratlardan serbest meslek faaliyetlerine ilişkin olanların beyannamelerinin bu faaliyetlerin sona erdiği bu kazanç dışındaki diğer kazanç ve iratlarla ilgili beyannamelerin ise bu kazanç ve iratların iktisap olunduğu tarihten itibaren 15 gün içinde ilgili vergi dairesine verilmesi mecburidir.

Geliri telif ve patent haklarının satışından ibaret olan ve tamamı üzerinden tevkif suretiyle gelir vergisi ödemmiş bulunan dar mükellefiyete tabi kimselerin bu gelirleri için münferit beyanname vermeleri istiyoradır.

Münferit beyannamede aşağıda yazılı bilgilerin gösterilmesi gereklidir. (GVK m.102)

1. Mükellefin adı ve soyadı, varsa unvanı ile adresi ve bağlı bulunduğu vergi dairesi ile mükellef hesap numarası;
2. Beyanname mükellef adına Türkiye'de başka bir kimse tarafından verilmişse, beyannameyi verenin adı ve soyadı, varsa unvanı ile adresi;
3. Muamelenin yapıldığı tarih veya tarihler;
4. Elde edilen kazançların nev'i;
5. Elde edilen kazançların tutarı.

GVK'nın 120. Maddesine göre; münferit beyanname ile bildirilen kazançların vergisi, beyanname verme süresi içinde vergi dairesine ödenir.

2. İstanbul Finans Merkezi Bölgesinde faaliyette bulunan kurumların elde ettikleri kazançlarda indirim ve bu indirimden faydalanan şartları

7421 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasına eklenen (i) bendi ile 22/6/2022 tarihli ve 7412 sayılı İstanbul Finans Merkezi Kanunu hükümlerine göre katılımcı belgesi alarak İstanbul Finans Merkezi Bölgesinde faaliyette bulunan kurumların, münhasıran bu faaliyet kapsamında yurt dışından satın alınan malları Türkiye'ye getirilmeksızın yurt dışında satmalarından veya yurt dışında gerçekleşen mal alım satımlarına aracılık etmelerinden sağladıkları kazancın %50'sinin beyan edilen kurum kazancından indirilebileceği hükmü altına alınmıştır. Konuya ilişkin olarak 1 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde değişiklik yapılmasına dair 21 Seri numaralı Tebliğde açıklamalar yapılmıştır.

Kurumların söz konusu indirimden yararlanabilmeleri için;

- Katılımcı belgesi almak suretiyle İstanbul Finans Merkezi Bölgesinde faaliyette bulunmaları,
- Kazancın yurt dışından satın aldığı malları Türkiye'ye getirmeksızın yurt dışında satmalarından veya yurt dışında gerçekleşen mal alım ve satımlarına aracılık etmelerinden elde edilmiş olması,
- Kazancın, elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması,
- Aracılık faaliyetine ilişkin malların satıcısı ve alıcısının Türkiye'de olmaması, gerekmektedir.

Buna göre, İstanbul Finans Merkezi Kanununa göre katılımcı belgesini almak suretiyle Bölgede faaliyette bulunan şirket veya şubelerin, yurt dışından satın alınan malları Türkiye'ye getirilmeksızın yurt dışında satmalarından veya yurt dışında gerçekleşen mal alım satımlarına aracılık etmelerinden elde ettikleri kazançlarına madde kapsamında indirim uygulanacak olup, Bölge dışında gerçekleştirilen söz konusu faaliyetlerden ya da Bölgedeki diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara ise indirim uygulanması söz konusu olmayacağıdır.

Yurt dışından satın alınan malların Türkiye'ye getirilmeksızın yurt dışında satılmasından veya yurt dışında gerçekleşen mal alım satımlarına aracılık edilmesinden sağlanan kazançların elde edildiği dönemde kurum kazancına dahil edilmesi zorunlu olup bu kazançların kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresinin sonuna kadar Türkiye'ye transfer edilmeyen kısmı için indirimden yararlanılmayacaktır. Türkiye'ye bu süre içinde transfer edilmeyen kazançlar, daha sonraki yıllarda Türkiye'ye transfer edilse dahi anılan indirimden faydalanağlayacaktır.

3. Diplomat Muafliği

GVK'nun 15. Maddesine göre; Yabancı devletlerin Türkiye'de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları (Fahri konsoloslar hariç) ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve o memleketin uyrukluğunda bulunan memurları, Türkiye'de resmi bir görevde memur edilenler bu sıfatlarından dolayı ve karşılıklı olmak şartıyla Gelir Vergisi'nden muafırlar. Bu muaflığın menkul sermaye iradı üzerinden tevkif suretiyle alınan vergiye şumulu yoktur.

Muafiyetin temel şartı karşılıklılık bulunmasıdır. Karşılıklılık yoksa muafiyetten yararlanma söz konusu değildir. Bu durumda GVK m.95/1 gereğince beyanname vermek zorundadır.

Muafiyet; elçi, maslahatgüzar ve konsollar için uyrukluğ şartı olmadan, elçilik ve konsolosluklarda çalışan diğer görevliler için elçilik ve konsolosluğun ait olduğu devletin uyrukluğunda bulunmaları şartına bağlıdır.

Fahri konsoloslar muafiyet kapsamı dışındadır.

Yabancı devletlerin Türkiye'de resmi bir görevde memur ettiler kimseler de, muafiyetten yararlanırlar. Uyruklu şartı bu kişiler için yoktur.

Muafiyet yukarıda belirtilen kimselerin bu sıfatlarından dolayı tanınmıştır. Bu nedenle, sözü edilen kimselerin sadece ücretleri için değil, varsa diğer gelir unsurları dolayısıyla da muafiyet uygulanacaktır. Ancak, 15.maddede muafiyetin menkul sermaye iratlarından tevkif suretiyle alınan vergiyi kapsamadığı hükmeye bağlanmıştır. Bu durumda, vergileme yabancı temsilcinin muhatap alınması ile değil, menkul sermaye iradını sağlayan kimse onun bünyesinde yapılması ile olur.

Muafiyetten yararlanacak kimsenin Türkiye'de görevli olması şarttır. Bir yabancı ülkenin Türkiye dışında görevli diploması Türkiye'de gelir elde edecek olursa, genel hükümlere göre vergiye tabi olur.

CEVAP 7

Kurumlar Vergisi Kanununa 28/2/2009 tarihli ve 5838 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunla eklenen 32/A maddesinde, maddenin ikinci fikrasında belirtilen ve Ekonomi Bakanlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançların, yatırımin kışmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşıcaya kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulacağı hükmü altına alınmıştır.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin, Ekonomi Bakanlığının yatırım teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan, yatırımin kışmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren elde ettikleri kazançları dolayısıyla indirimli kurumlar vergisi uygulamasından faydalananları mümkündür.

Ayrıca, 6322 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesinin ikinci fikrasına eklenen (c) bendinde, yatırıma başlanılan tarihten itibaren bu maddeye göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, toplam yatırıma katkı tutarının %50'sini ve gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını geçmemek üzere; yatırım döneminde kurumun diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli vergi oranı uygulatmak suretiyle yatırıma katkı tutarını kışmen kullandırmaya, (Değişik ibare: RG-31/12/2016-29935 3.Mükerrer) bu oranı her bir grubu, bölgesel, büyük ölçekli, stratejik ve öncelikli yatırımlar ile konusu, sektörü ve niteliği itibarıyla proje bazında desteklenmesine karar verilen yatırımlar için sıfıra kadar indirmeye veya %100'e kadar artırmaya Bakanlar Kurulunun yetkili olduğu hükmü altına alınmıştır.

Buna göre, mükelleflerin, yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlarından elde ettikleri kazançlarının yanı sıra toplam yatırıma katkı tutarının Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen kısmına ilişkin olarak yatırım döneminde diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına da indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkün hale gelmiştir.

KVK'nun geç. 9.maddesine göre;

*"Mükelleflerin 2017, 2018 ve 2019(**) takvim yıllarında gerçekleştirdikleri imalat sanayiine yönelik yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırım harcamaları için, bu Kanunun 32/A maddesinin ikinci fıkrasının (b) bendinde "%55", "%65" ve "%90" şeklinde yer alan kanuni oranlar sırasıyla "%70", "%80" ve "%100" şeklinde ve (c) bendinde "%50" şeklinde yer alan kanuni oran ise "%100" şeklinde uygulanır."*

Cumhurbaşkanı, birinci fıkrada yer alan süreyi bitiminden itibaren, sürenin bitimini takip eden her bir takvim yılı itibarıyla ayrı ayrı ya da birlikte, beş yıla kadar uzatmaya yetkilidir."

29.12.2019 tarih ve 1950 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı'na göre yukarıda belirtilen geç. m 9'daki düzenlemeye ilişkin olarak şu düzenleme yapılmıştır.

" ... 2012/3305 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile daha önceki kararlara istinaden imalat sanayiine yönelik (US-97 Kodu: 15-37) düzenlenen teşvik belgeleri kapsamında, 01.01.2020-31.12.2022 tarihleri arasında gerçekleştirilen yatırım harcamaları için bölgесel, büyük ölçekli ve stratejik teşvik uygulamaları kapsamında vergi indirimi desteğinde uygulanacak yatırıma katkı oranları her bir bölgede geçerli yatırıma katkı oranına 15 puan ilave edilmek suretiyle, kurumlar vergisi oranı ve gelir vergisi indirimi tüm bölgelerde yüzde yüz oranında ve yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına uygulanacak oranı yüzde yüz olmak üzere, teşvik belgesi üzerinde herhangi bir işlem yapılmaksızın uygulanır."

2012/3305 Sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımı Hakkında Karar'ın 15. Maddesinin 4 numaralı fıkrasında (Değişik RG 5.10.2016-29848) ise

" Bu maddeye göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşmamak ve toplam yatırıma katkı tutarının yüzde seksenini geçmemek üzere yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli gelir ve kurumlar vergisi uygulanabilir"

2012/3305 Sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımı Hakkında Karar'ın geçici 8. Maddesinde (Değişik RG 21.8.2020-31220) ise

"Bu karar ve e daha önceki kararlara istinaden imalat sanayiine yönelik (US-97 Kodu: 15-37) düzenlenen teşvik belgeleri kapsamında, 01.01.2017-31.12.2022 tarihleri arasında gerçekleştirilen yatırım harcamaları için bölgесel ve stratejik teşvik uygulamaları kapsamında vergi indirimi desteğinde uygulanacak yatırıma katkı oranları her bir bölgede geçerli yatırıma katkı oranına 15 puan ilave edilmek suretiyle, kurumlar vergisi oranı ve gelir vergisi indirimi tüm bölgelerde yüzde yüz oranında ve yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına uygulanacak oranı yüzde yüz olmak üzere, teşvik belgesi üzerinde herhangi bir işlem yapılmaksızın uygulanır."

İndirimli vergi oranı uygulamasından gelir vergisi mükellefleri de yararlanabilecektir.

Yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlarda indirimli kurumlar vergisi uygulaması

Yatırım teşvik belgesinde yer alan yatırıma katkı ve vergi indirim oranları dikkate alınarak ilgili teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanması esastır.

Kanunun 32/A maddesinin ikinci fıkrasına 6322 sayılı Kanunla eklenen (c) bendi hükmüyle, mükelleflerin yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlarının yatırım döneminde diğer faaliyetlerinden 1/1/2013 tarihinden itibaren elde ettikleri kazançlarına, indirimli kurumlar vergisi uygulanması suretiyle yatırıma katkı tutarının kısmen kullanırılması mümkün hale gelmiştir.

Mükelleflerin, 6322 sayılı Kanunla yapılan bu değişiklikten sonra yayımlanan 2012/3305 sayılı Karar kapsamında düzenlenmiş yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlarına fiilen başladıkları tarihten itibaren, hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben;

- a) Toplam yatırıma katkı tutarının Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen oranını geçmemek ve
- b) Gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşmamak

üzere, yatırım döneminde diğer faaliyetlerinden 1/1/2013 tarihinden itibaren elde ettikleri kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

Buna göre, 2012/3305 sayılı Karar kapsamında düzenlenmiş yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımların yatırım döneminde, mükelleflerin diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle kısmen yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarı, en fazla toplam yatırıma katkı tutarının Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen oranına tekabül eden kısmi kadar olabilecektir. Yatırım döneminde, yatırım teşvik belgesi kapsamında gerçekleştirilen yatırım harcamasının, bu dönemde yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarından (toplam yatırıma katkı tutarının Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen oranına tekabül eden kısmi) daha düşük olması halinde diğer faaliyetlerden yatırım döneminde elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle kısmen yararlanılacak yatırıma katkı tutarı, gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşamayacaktır.

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

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

Bu açıklamalar ışığında

- 1. sınır:

Yatırım döneminde yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarı = [(Toplam yatırım harcaması x Yatırıma katkı oranı) x Belirlenen oran]

Toplam yatırım harcaması 50.000.000 TL olup, bunun 30.000.000 TL'si 2022 yılında gerçekleşmiştir.

2012/3305 sayılı kararda 2023 ve sonrası yıllar için bir düzenleme yapılmadığından; 1.sınırın hesabında toplam yatırıma katkı tutarının 2022 yılında gerçekleşen kısmı için 2012/3305 sayılı kararın geç. 8. Maddesine göre yatırıma katkı oranı 15 puan ilave ile % 55, belirlenen oran ise % 100 olmalıdır. Toplam yatırıma katkı tutarının kalan kısmı için (gerçekleşmeyen) YTB de belirtilen katkı oranı % 40 olarak alınmalı, belirlenen oran ise % 80 olmalıdır. Bu durumda 1. Sınır:

$$\begin{aligned} &= (30.000.000 \times \% 55 \times \% 100) + (20.000.000 \times \% 40 \times \% 80) \\ &= 16.500.000 + 6.400.000 \\ &= 22.900.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

- 2. sınır:

Gerçekleştirilen yatırım harcaması = 30.000.000 TL

2012/3305 sayılı Karar kapsamında düzenlenmiş yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımların yatırım döneminde mükelleflerin diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle kısmen yararlanabilecek yatırıma katkı tutarı, en fazla toplam yatırıma katkı tutarının Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen oranına tekabül eden kısmı kadar olabileceğinden, yatırım döneminde diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlara, yararlanılacak yatırıma katkı tutarı 22.900.000 TL'yi geçmemek üzere, indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

Şirketin 2022 hesap döneminde diğer faaliyetlerden elde ettiği kazançlarına ilişkin indirimli kurumlar vergisi uygulaması aşağıdaki gibi olacaktır.

$$\begin{aligned}
 \text{İndirimli KV oranı} &: [\text{KV oranı} - (\text{KV oranı} \times \text{Vergi indirim oranı})] \\
 &: [\%23 - (\%23 \times \%100)] = \%0 \text{ (gerçekleşen kısmı için)} \\
 &: [\%23 - (\%23 \times \%80)] = 0,046 \text{ (gerçekleşmeyen kısmı için)}
 \end{aligned}$$

Düzenlenmiş yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırıminız devam ederken diğer faaliyetlerinizden elde ettiğiniz kazançlara, anılan Bakanlar Kurulu Kararının 15inci maddesinin beşinci fıkrası dikkate alınarak indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkün olup, indirimli kurumlar vergisinin, ticari bilanço kar veya zararına kanunen kabul edilmeyen giderler eklendikten, tüm indirim, istisna ve geçmiş yıl zararları düşüldükten sonra kalan safi kazanç tutarı üzerinden hesaplanması gerekmektedir” görüşüne yer verilmiştir. Dolayısıyla 2022 yılında diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazancı olan 100.000.000 TL'na 12.500.000 TL kanunen kabul edilmeyen giderler eklenerek bulunan ise 112.500.000 TL matrah indirimli kurumlar vergisi uygulanmalıdır.

- Diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç (KV matrahi)	: 112.500.000 TL
- İndirimli KV olmasaydı ödenecek KV	: 25.875.000 TL
- Yatırım döneminde yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarı :	22.900.000 TL
- İndirimli KV matrahi	
[Yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarı / (KV oranı - İndirimli KV oranı)]	
16.500.000 / (%23- %0)	: 71.739.130,43
6.400.000 / (%23- %4,6)	: 34.782.608,70
- İndirimli orana tabi matrah üzerinden hesaplanan KV	
(71.739.130,43 x % 0)	: 0
(34.782.608,70 x % 4,6)	: 1.600.000
- Genel Orana tabi matrah	
(112.500.000-71.739.130,43-34.782.608,70=)	: 5.978.260,87
- Genel Orana tabi matrah üzerinden hesaplanan KV	
(5.978.260,87 x 0,23=)	: 1.375.000

- Toplam Ödenecek KV

(1.600.000 + 1.375.000) : 2.975.000

Toplam ödenecek Kurumlar Vergisi tutarına şu şekilde ulaşılması durumunda bu hesaplama puanlamada değerlendirilecektir

- İndirimli KV matrahı

[22.900.000 TL / (%23- %0)] : 99.565.217,39 TL

- İndirimli orana tabi matrah üzerinden hesaplanan KV

(99.565.217,39 TL x %0) : 0 TL

- Genel orana tabi matrah (112.500.000 TL – 99.565.217,39 TL) : 12.934.782,61 TL

- Genel orana tabi matrah üzerinden hesaplanan KV

(12.934.782,61 TL x %23) : 2.975.000 TL