



2018/3. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı
Gelir Üzerinden Alınan Vergiler (1. Oturum)
17 Kasım 2018 Cumartesi – 16.00 (Sınav Süresi 2 Saat)

GENEL AÇIKLAMA

(Soruları çözmeye başlamadan önce mutlaka okuyunuz.)

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

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

SORULAR

SORU 1) Aşağıda belirtilen müesseseleri/kavramları Gelir Vergisi Kanunu ve Tebliğlerinde yer aldığı şekliyle, vergisel sonuçlarıyla birlikte açıklayınız (Her şık 3'er puan olmak üzere toplam 9 puanı).

- a) Korumalı işyeri indirimi
- b) Tek işletme (Zirai kazanç)
- c) İşbaşı eğitim programı indirimi

1

SORU 2) Gelir Vergisi Kanunu ve ilgili mevzuat düzenlemeleri çerçevesinde “*Esnaf Muaflığı*”nı açıklayınız. (8 Puan).

SORU 3) a) Gelir Vergisi Kanunu’na göre birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde müşterek genel giderler ve amortismanların dağıtım esaslarını belirtiniz. (3 Puan).

- b) (A) İşletmesinin 2017 yılında yaptığı bir kısım iş ve işlemler aşağıda yer almaktadır;

Yapılan İş	Maliyet (TL)		Hak edis/Hasılat (TL)	
	01.01.2017	31.12.2017	01.01.2017	31.12.2017
Antalya Belediyesi Konut Yapımı	2.450.000	3.125.000	1.850.000	2.450.000
Elazığ İl Özel İdaresi Köprü ve Yol Yapımı	345.000	1.050.000	300.000	1.000.000
Moğolistan Toplu Konut Yapımı	6.275.000	8.435.000	5.225.000	9.112.000
Kat karşılığı inşaat	275.000	1.875.000	-	450.000

- Antalya Büyükşehir Belediyesi gecekondulaşmayı önleme projesi kapsamında yapılan 50 konutluk taahhüt işi; Söz konusu işin ihalesi 2016 yılında yapılmış ve 2018 yılında tamamlanması öngörülümüştür. İşe, 2016 yılında başlayan (A) İşletmesi 2017 yılı sonu itibarıyle işin 2/3'ünü bitirmiştir.

- *Elazığ İl Özel İdaresi köprü ve yol yapım işi:* 2016 yılında ihalesi alınan işin 2018 yılı Haziran ayında bitirilmesi gerekmektedir. 2017 yılı sonu itibarıyle çalışmalar devam etmiştir.
- *Moğolistan Toplu Konut İdaresi için 100 konut yapım işi:* Söz konusu taahhüt işine 2016 yılında başlanmış olup, 20 Kasım 2017 tarihinde geçici kabul tutanağı düzenlenerek konutlar teslim edilmiştir. Moğolistan vergi mevzuatı, Türkiye'den farklı olarak, yıllara yaygın inşaat işlerinde kazancın beyanında işin bittiği yılı değil, Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları doğrultusunda tamamlanma yüzdesi yöntemini esas almaktadır.
- *Kat karşılığı inşaat işi:* 2016 yılında başlanan kat karşılığı inşaat işi 2017 yılı Aralık ayında tamamlanmıştır. (A) İşletmesi bu iş kapsamında 3'ü arsa sahiplerine verilmek üzere her biri eşit metrekareye sahip toplam 10 daire yapmıştır. 2017 yılında (A) işletmesine ait dairelerden bir (1) tanesi 450.000,-TL'ye satılmıştır.
- (A) İşletmesi 2017 yılında işletme nakdinin mevduat hesaplarında değerlendirilmesi sonucunda brüt 225.000,-TL mevduat faizi elde etmiştir.
- (A) İşletmesi 1 Eylül 2017 tarihinde KDV hariç 375.000,-TL'ye iş makinesi almış ve söz konusu makineyi 2017 yılında 60 gün Elazığ'daki içinde, 30 gün Antalya'daki toplu konut inşaatında kullanmış, ayrıca 30 gün başka bir işletmeye KDV hariç aylık 10.000,- TL bedelle kiralamıştır. Makinenin amortisman oranı % 16,66 olup, (A) İşletmesi normal amortisman uygulamaktadır.
- Yukarıda belirtilen hususlar dışında (A) İşletmesinin ayrıca 1.250.000,-TL (Genel Müdür maaşı, muhasebe bölüm giderleri gibi belli bir işle doğrudan ilgilendirilemeyen) ortak giderleri bulunmaktadır.

2

İSTENEN: Yukarıdaki verileri dikkate alarak tam mükellef gerçek bir kişiye ait olan (A) İşletmesinin ortak genel giderlerini ve amortisman giderlerini, dayanaklarını da açıklamak suretiyle Vergi Mevzuatımıza uygun bir şekilde dağıtarak inşaat işleri itibarıyle toplam dönem sonu maliyetleri hesaplayınız. **(12 Puan)**.

SORU 4) 1 Temmuz 1990 doğumlu Bay (D), 01.06.2016 tarihinde ilk defa gelir vergisi mükellefiyeti tesis ettirerek cam balkon imalatı işine başlamıştır. Bay (D) işi bizzat sevk ve idare etmekte olup işe başlarken Vergi Dairesine gerekli bildirimlerde bulunmuştur. Bilanço esasında defter tutan Bay (D), işe başladiktan sonra talebin çok artması karşısında işe tek başına yetişemeyeceğini düşünerek Mimar Bay (G)'yi 1 Ocak 2017 tarihinde % 50 hisse ile ortak olarak almış ve Bay (D) ile Bay (G), "Bay (D) ve Ortakları Adı OrtaklıĞı (Ortaklık)" adı altında cam balkon imalatı işine devam etmişlerdir. OrtaklıĞın 2017 yılı faaliyeti 260.000,-TL kazanç ile sonuçlanmıştır. OrtaklıĞın ve ortakların 2016-2018 yıllarında yaptığı bir kısım işlem ve faaliyetleri aşağıda belirtilmiştir.

- a) Bay (D) "Genç Girişimci İstisnası" olarak 2016 yılı Gelir Vergisi Beyannamesinde 75.000,-TL'yi, 2017 yılında Gelir Vergisi Beyannamesinde ise 37.500,-TL'yi dönem kazancından indirmiştir. 10 Ocak 1991 doğumlu Bay (G) ise 01.01.2016 tarihinde mükellefiyet tescil ettirerek kendi adına açtığı büroda mimarlık faaliyetinde bulunmuş, ancak genç girişimci istisnasından yararlanmamıştır. Bay (G), ortağı Bay (D)'nin tavsiyesi üzerine; 2017 yılı gelir vergisi beyanında söz konusu istisnaya ilişkin olarak ortaklıktan hissesine düşen kazanç üzerinden 37.500,-TL genç girişimci istisnası indirerek beyanda bulunmuştur.

- b) Ortaklık'ın 2017 yılında cam balkon işlerini yaptığı büyük bir inşaat firması 1 Aralık 2017 tarihinde konkordato talebiyle asliye ticaret mahkemesine başvurmuştur. Ortaklığın, yapılan cam işi dolayısıyla, söz konusu firmadan vadesi 2018 yılı Mart ayında dolan (KDV dahil) 235.000,- TL alacağı ve ayrıca yapacağı işler nedeniyle vermiş bulunduğu 25.000,-TL depozitosu bulunmaktadır. Mahkeme 11 Aralık 2017 tarihinde geçici mühlet kararı vermiş ve bir geçici konkordato komiseri görevlendirmiştir. Bunun üzerine Ortaklık defterlerinde yer alan 235.000,-TL'lik alacak ile 25.000,- TL depozito bedeli "Şüpheli Alacaklar" hesabına alınmış ve şüpheli alacak karşılığı ayrılmak suretiyle söz konusu tutarlar dönem (2017 yılı) kazancından düşülmüştür. Konkordato, 1 Haziran 2018 tarihinde alacaklarının alacaklarının % 30'undan vazgeçmeyi kabul etmesiyle sonuçlanmış ve aynı tarihte konkordato kararı mahkemece ilan edilmiştir. Ortaklığın 2018 hesaplarında "Şüpheli Alacaklar Hesabı", "Şüpheli Alacak Karşılığı Hesabı" ile kapatılmış, bunun dışında bir işlem yapılmamıştır.
- c) Mimar Bay (G)'nin 2016 yılında yaptığı mimarlık faaliyeti 45.000,-TL zarar ile sonuçlanmıştır. Bay (G) söz konusu faaliyete devam etmemeye karar alarak 2016 sonunda bu işi bırakmış ve işi bırakma dilekçesini vergi dairesine vermiştir. Bay (G) 2016 yılına ilişkin olarak verdiği gelir vergisi beyannamesinde serbest meslek faaliyeti dolayısıyla 45.000,-TL zarar beyan etmiştir.

2017 yılında Bay (G), 2016 yılında bir kuruma yapmış olduğu mimari projenin, bir başka kurum tarafından izinsiz kullanıldığını öğrenerek dava açmış ve 2017 yılı Temmuz ayında dava sonuçlanarak, mahkeme Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu'nun 68-70'inci maddeleri çerçevesinde mali haklara tecavüz edildiği gerekçesiyle 71.000,-TL maddi tazminat ile 8.000,00,- TL manevi tazminata hükmetmiştir. Söz konusu tutarlar Bay (G) tarafından 2017 yılında tahsil edilmiştir.

3

Bay (G) 2017 yılı Gelir Vergisi Beyannamesinde, Ortaklıktan elde ettiği kazançtan 45.000,-TL 2016 yılı zararını düşmüş, aldığı tazminatlara ise beyannamede yer vermemiştir.

- d) Bay (D) 15 Ağustos 2016 tarihinde 150.000,-TL'ye aldığı arsayı, 1 Mart 2017 tarihinde işyeri açmak için (Z) Bankasından kredi kullanan arkadaşının kullandığı krediye, tapu kütüğüne kayıtlı geri alım (vefa) hakkı ile birlikte teminat olarak göstermiştir. Arkadaşının krediyi ödeyememesi üzerine söz konusu arsa 30.06.2017 tarihinde 225.000,- TL bedelle (Z) Bankasına devrolunmuştur. Bunun üzerine Bay (D)'nin arkadaşı 225.000,-TL'yi Bay (D)'ye ödemmiş ve Bay (D)'de vefa hakkını kullanarak söz konusu arsayı 225.000,-TL bedelen (Z) Bankasından devralmıştır. Bay (D)'nin 2017 yılı Gelir Vergisi Beyannamesinde bu işlemle ilgili herhangi bir gelir kalemi veya bilgi yer almamıştır.

Diger bilgiler:

-Gelir Vergisi Kanununun 103'üncü maddesine göre 2017 yılı gelirlerine uygulanacak vergi tarifesi aşağıdaki gibidir:

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

-2017 yılında brüt asgari ücretin aylık tutarı 1.777,5 TL'dir.

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

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

İSTENEN: Her bir sık itibariyle belirtilen olayları Gelir Vergisi Mevzuatımız çerçevesinde değerlendirerek yapılan işlemlerin mevzuata uygunluğunu, varsa karşı görüşleri de belirterek dayanaklılarıyla birlikte açıklayınız. (Her sık **4 puan** olmak üzere toplam **16 puandır**). Bay (D) ve Bay (G)'nin 2017 yılına ilişkin olarak beyan etmeleri gereken gelir vergisi matrahlarını ve ödenecek gelir vergisi tutarlarını gösteriniz. (**2 puan**)

SINAV KOMİSYONU CEVAPLARI

CEVAP I)

Korumalı işyeri: Korumalı işyeri, Engelliler Hakkında Kanun'a göre işgücü piyasasına kazandırılmaları güç olan **zihinsel veya ruhsal** engellilere mesleki rehabilitasyon sağlamak ve istihdam oluşturmak amacıyla Devlet tarafından teknik ve mali yönden desteklenen ve çalışma ortamı özel olarak düzenlenen işyeridir. Söz konusu Kanun'a göre kurulan korumalı işyerlerinde istihdam edilen ve iş gücü piyasasına kazandırılmaları güç olan zihinsel veya ruhsal engelli çalışanlar için diğer kişi ve kurumlarca karşılanan tutar dâhil yapılan **ücret ödemelerinin yıllık brüt tutarının yüzde 100'ü oranında** bir tutar, GVK'nun 89/I-14'üncü maddesi gereğince **yıllık gelir vergisi beyannamesinden** indirilebilecektir. İndirim, her bir engelli çalışan için **azami beş yıl süre** ile uygulanabilecek ve yıllık olarak indirilecek tutar, her bir engelli çalışan için asgari ücretin **yıllık brüt tutarının yüzde 150'sini aşamayacaktır.**

Korumalı işyeri indirimi ile ilgili yasal düzenlemenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı ile Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığının görüşünü alarak Maliye Bakanlığı yetkilidir

Tek işletme (Zirai kazancı): Tek işletme GVK'nun 52'nci maddesine göre **bir çiftçiye veya ortaklığa ait olup aynı köy sınırları içinde veya birbirine bitişik arazi üzerinde bulunan yahut istihsal şartlarına göre birbirine bağlılık ve beraberlik** arz eden işletmelerdir. Tek işletme özellikle gerçek usulde vergilendirilecek zirai kazançların tespitinde işletme büyülüğu kriterinin kullanılmasında önem kazanır. Tek işletmelerde işletme birden fazla ortaklıklara ait olsa bile bu ortaklıklara ait işletme büyülüğu toplanmak suretiyle nazara alınır.

İşbaşı eğitim programı indirimi: GVK'nun ticari kazancın tespitinde indirilecek giderleri düzenleyen **40'inci maddesinin** birinci fıkrasının 11'inci bendinde Türkiye İş Kurumu tarafından düzenlenen işbaşı eğitim programlarından faydalananlara, programı yürüten işverenlerce fiilen ödenen tutarların gider olarak dikkate alınabileceği hükmeye bağlanmıştır. Ancak bu kapsamda işverenler tarafından **ticari kazancın tespitinde ücretle ilişkilendirmeksızın** her bir katılımcı itibarıyla indirim konusu yapılabilecek tutar, aylık olarak **asgari ücretin brüt tutarının yarısını aşamayacaktır.** Buna göre söz konusu program çerçevesinde işverenin istihdam ettiği kişilere yapacağı ödemenin aylık asgari ücretin brüt tutarının yarısına kadar olan kısmı doğrudan gider olarak kayıtlara alınacak, ödemenin **bu sınırı aşan kısmı ise ücret olarak değerlendirilmek ve stopaj yükümlülüğü yerine getirilmek** suretiyle giderlere yansıtılacaktır.

CEVAP 2)

Vergi mevzuatımızda, esnaf muaflığı temel olarak Gelir Vergisi Kanunumuzun 9'uncu maddesinde düzenlenmiştir. GVK'nda esnafın bir tanımı yapılmamış bunun yerine faaliyetler ve şartlar belirtilmek suretiyle muafiyetin kapsamı ortaya konmuştur. Esnaf 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 15'inci maddesinde; "*ister gezici olsun ister bir dükkanında veya bir sokağın belirli yerlerinde sabit bulunsun, ekonomik faaliyeti sermayesinden fazla bedenî çalışmasına dayanan ve geliri 11 inci maddenin ikinci fıkrası uyarınca çıkarılacak kararnamede gösterilen sınırı aşmayan ve sanat veya ticaretle uğraşan kişi ..*" olarak, Esnaf ve Sanatkarlar Meslek Kuruluşları Kanunu'nun 3'üncü maddesinde ise; ister gezici ister sabit bir mekânda bulunsun, belirlenen esnaf ve sanatkâr meslek kollarına dahil olup, ekonomik faaliyetini sermayesi ile birlikte bedenî çalışmasına dayandıran ve

kazancı tacir veya sanayici niteliğini kazandırmayacak miktarda olan, basit usulde vergilendirilenler ve işletme hesabı esasına göre deftere tabi olanlar ile vergiden muaf bulunan meslek ve sanat sahibi kimseler olarak tanımlanmıştır. Cevapta bu tanımlar birebir istenmemekle birlikte GVK'muzda esnafın tanımının bulunmadığını değinilmesi beklenmektedir.

GVK 9'uncu maddesine göre esnaf muaflığından yararlanmak için **iki genel şart** ve faaliyet türü itibariyle belirlenen **özel şartların** aynı anda sağlanması (tüketim amaçlı elektrik üretiminin fazlasının satımı hariç) gerekmektedir. Genel şartlar;

-Ticari, zirai veya mesleki faaliyetler dolayısıyla **gerçek usulde gelir vergisine tabi olmamak** ve

-Faaliyetlerini **gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine bağlılık arz edecek şekilde yapmamaktır.**

Kanun'da bağlılığın tanımı yapılmazken, bağlılığın hukuksal bir bağlılığın ötesinde ekonomik bir bağlılığa işaret ettiğini kabul etmek gerekir. Yukarıdaki iki genel şart dışında faaliyet alanları itibariyle ayrıca aşağıdaki şartları sağlayanlar gelir vergisinden muaftır.

i- Gezici perakende ticaret erbabı: 1. Motorlu nakil vasıtaları kullanmamak şartı ile gezici olarak veya bir iş yeri açmaksızın perakende ticaret ile iştigal edenler. (Giyim eşylarıyla zati ve süs eşyaları, değeri yüksek olan ev eşyaları ile pazar takibi suretiyle gıda, bakkaliye ve temizlik maddelerini ve sabit iş yerlerinin önünde sergi açmak suretiyle o iş yerlerinde satışı yapılan aynı neviden malları satanlar hariç).

ii- Gezici küçük sanat erbabı: Bir iş yeri açmaksızın gezici olarak ve doğrudan doğruya tüketiciye iş yapan hallaç, kalayıcı, lehimci, musluk tamircisi, gibi küçük sanat erbabı.

iii- Köylerdeki küçük sanat erbabı: Köylerde gezici olarak her türlü sanat işleri ile uğraşanlar ile aynı yerlerde aynı işleri bir iş yeri açmak suretiyle yapanlardan basit usule tabi olmanın genel şartlarını sağlayanlar (Basit usule tabi olamayanlar hariç).

iv- Küçük nakliyeciler: Nehir, göl ve denizlerde ve su geçitlerinde toplamı 50 rüsum tonilatoya kadar makenesiz veya motorsuz nakil vasıtaları işletmek suretiyle veya hayvanla veya bir adet hayvan arabası ile nakliyecilik yapanlar.

v- Ücret karşılığında eşya ve insan taşıyan çiftçiler: Ziraat işlerinde kullandıkları hayvan, hayvan arabası, motor, traktör gibi vasıtalar veya sandallarla nakliyeciliği mutat hale getirmeksiz ara sıra ücret karşılığında eşya ve insan taşıyan çiftçiler.

vi- Evlerde el emeği kullanarak üretimde bulunanlar: Evlerde muharrik (hareketli) kuvvet kullanmamak (dikiş/nakış makinesi, ütü, mutfak robotu ve benzeri makineler hariç) dışarıdan işçi almamak şartıyla; oturdukları evlerde imal ettikleri havlu, örtü, çarşaf, çorap, halı, kilim, dokuma mamülleri, kırpıntı deriden üretilen mamüller, örgü, dantel, her nevi nakış işleri ve turistik eşya, hasır, sepet, süpürge, paspas, fırça, yapma çiçek, pul, payet, boncuk işleme, tiğ örgü işleri, ip ve urganları, tarhana, erişte, mantı gibi ürünlerini işyeri açmaksızın satanlar (Bu ürünlerin, pazar takibi suretiyle satılması muaflıktan faydalanmaya engel değildir.)

vii- Hurdacılar: Bir işyeri açmaksızın kendi nam ve hesabına münhasıran kapı kapı dolaşmak suretiyle her türlü hurda maddeyi toplayarak veya satın alarak bu malların ticaretini yapanlara veya tekrar

işleyenlere satanlar (Ticari işletmelere ait atıkları mutat olarak veya belli aralıklarla satın alanlar hariç.)

viii- Kaybolmaya yüz tutmuş geleneksel meslek kollarında faaliyette bulunanlar: Basit usule tabi olmanın genel şartlarını sağlayanlardan kendi ürettikleri ürünleri satanlara münhasır olmak üzere geleneksel, kültürel, sanatsal değeri olan ve kaybolmaya yüz tutan meslek kollarında faaliyette bulunanlar.

ix- Milli piyango bileti satanlar ile kapı kapı dolaşarak tüketiciye mal satanlar

x- Tüketim amaçlı ürettikleri enerjinin fazlasını satanlar; Elektrik Piyasası Kanunu uyarınca lisanssız yürütülebilecek faaliyetler kapsamında yenilenebilir enerji kaynaklarına dayalı elektrik enerjisi üretimi amacıyla, sahibi oldukları veya kiraladıkları konutların çatı ve/veya cephelerinde kurdukları kurulu gücü azami 10 kW'a kadar (10 kW dâhil) olan (Kat maliklerince ana gayrimenkulün ortak elektrik enerjisi ihtiyacının karşılanması amacıyla kurulan dâhil) yalnızca bir üretim tesisinden üretilen elektrik enerjisinin ihtiyaç fazlasını son kaynak tedarik şirketine satanlar

Cevapların mutlaka yukarıdaki formatta ve başlıklar altında olması gerekmektedir. Kanun'daki düzenlemelerin esasının doğru olarak verilmesi ve tutarlı ve anlaşılabilir bir şekilde açıklanması kaydıyla puan alınabilecektir.

CEVAP 3)

Gelir Vergi Kanunumuzda vergilendirme dönemi olarak takvim yılı esas alınmış ve bir takvim yılında elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi kuralı getirilmiştir. Ancak teknik nedenlerle yine Kanun'da bunun istisnalarına rastlamak mümkündür. Bunlardan birisi de birden fazla süren inşaat ve onarma işleridir. Bu işlerde kazanç ancak işin bittiği yıl kesinleşecekten, Kanun'da kazancın takvim yılı ile ilişkilendirilmesi işin bittiği yıla ertelenmeye tabi işlerde nihai vergilendirme işin bittiği yıl itibarıyle yapılmaktadır. Ancak vergilendirmenin bu şekilde ertelenmesi özellikle yıllara yaygın işlerle diğer işleri birlikte yapan mükelleflerde ortak giderlerin nasıl dikkate alınacağı konusunda tereddüt yaratacağından, bu konuda Gelir Vergisi Kanunumuzda belirli düzenlemelere yer verilmiştir. Gelir Vergi Kanunumuzun 43'üncü maddesi aşağıdaki gibidir;

"Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerin diğer işlerle birlikte yapılması halinde müşterek genel giderler ve amortismanlar aşağıdaki esaslara göre dağıtılır:

1. Yıl içinde birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler bu işlere ait harcamaların (enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde düzeltilmiş tutarlarının) enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmuş tutarlarının birbirine olan nispeti dahilinde;

2. Yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarma işinin bu madde şümülüne girmeyen işlerle birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler, bu işlere ait harcamalar ile diğer işlere ait satış ve hasılat tutarlarının (enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde bunların düzeltilmiş tutarlarının) birbirine olan nispeti dahilinde;

3. Birden fazla inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerle sair işlerde müşterek kullanılan tesistat, makina ve ulaşırma vasıtalarının amortismanları, bunların her işte kullanıldıkları gün sayısına göre."

Yukarıdaki hükümlere göre dağıtım yaparken, dağıtıacak giderin, hangi işe ait olduğu belli olmayan veya tüm işler için ortak nitelik taşıyan gider olmasına dikkat edilmelidir. Bir gider açık şekilde belli

bir işle ilgiliyse, o gider doğrudan ilgili olduğu işin maliyetine ilave edilmeli, dağıtım yoluyla işler arasında bölüştürülmemelidir. Diğer taraftan tesisat, makina ve ulaşırma vasıtalarının amortismanlarının herhangi bir işte kullanılmadıkları süreye isabet eden kısmı ile dönemde bu kıymetlerin satın alınması halinde, dönem başından alındıkları tarihe kadar olan süreye isabet eden kısmı müşterek genel gider olarak dikkate alınarak dağıtıma tabi tutulmak suretiyle gider veya maliyetlere intikal ettirilecektir.

b) Sorunun (b) şıkkı; verilen rakamlı örnek temel alınarak, müşterek gider ve amortismanların cevabın a) şıkkında belirtlen esaslara göre dağıtımını ve buna göre inşaat maliyetlerinin hesaplanması istemektedir. Bu işlem yapıılırken aşağıdaki hususlar önem arz edecektir.

*Verilerden yıllara yaygın inşaat ve onarım işleriyle diğer işlerin birlikte yapıldığı anlaşılmaktadır. Dolayısıyla hangi işin GVK 42'nci madde kapsamında yıllara yaygın inşaat ve onarım işi olduğunun belirlenmesi önemlidir. Genel olarak belirtmek gerekirse bir işin GVK 42'nci madde kapsamında yıllara yaygın inşaat ve onarım işi olarak tanımlanabilmesi için

- Bir yapım ve onarım işi olması,
- Yapım ve onarım işinin taahhüt işi olması,
- Yapım ve onarım işinin birden fazla yıla yaygın olması,

gerekmektedir. Cevapta, bu genel koşullara得分menin yanında, sınav süresi elverdiğinde ancak açık olarak, örnekteki işlerin yıllara sari (yaygın) iş olup olmadıkları ve gider dağıtımını açısından nasıl dikkate alınacaklarının değerlendirilmesi gerekmektedir. Buna göre;

*Antalya Büyükşehir Belediyesi gecekondulaşmayı önleme projesi kapsamında yapılan 50 konutluk taahhüt işi ile Elazığ İl Özel İdaresine köprü ve yol yapım taahhüt işinin sorudaki verilerden, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat taahhüt işi olduğu açık olduğundan bu işlerin GVK 42 kapsamında işler olarak dikkate alınmalıdır.

*İşletmenin yurt dışında (Moğolistan'da) Moğolistan Toplu Konut İdaresi'ne yaptığı inşaat taahhüt işinin ise bu iş birçok açıdan yurt içinde Antalya Belediyesi'ne yaptığı konut taahhüt işine benzemesine karşın, GVK 42'nci madde kapsamında değerlendirilmesi mümkün görülmemektedir. Her ne kadar yurt için yapılan benzer iş yıllara inşaat ve onarım işi olarak nitelendirilse de, yurt dışında elde edilen bir kazancın yurt içi kazanç tespit rejimine göre belirlenmesi beklenmemelidir. Kaldı ki GVK 42 madde kapsamındaki işler vergilenmede gecikmeyi önlemek için iş bitmeden stopaja tabi bulunmaktadır. Yurt dışındaki işler için böyle bir düzenleme mevcut değildir. Nitekim soruda Moğolistan mevzuatında Türkiye'deki GVK 42'inci maddesine paralel bir düzenleme olmadığı bilgisi verilmiştir. Dolayısıyla Moğolistan'da yapılan işlerin, müşterek gider dağıtımında, GVK 42'nci maddesi kapsamına girmeyen işler olarak dikkate alınması gerekmektedir. (Bu işlerden elde edilen gelirin istisna olup olmamasının, gider dağılımı açısından bir önemi bulunmamaktadır. Ancak yurtdışındaki işlere, ayrı bir vergilendirme rejimi söz konusu olduğu için yurtiçi ortak genel giderlerden pay verilmemesi gereği yönünde bir görüşün ileri sürülmESİ halinde, görüş dayanaklarıyla birlikte açık olarak belirtilmesi kaydıyla değerlendirilmede gözönüne alınacaktır.)

*Yine yurt içinde kat karşılığı yapılan inşaat işinin, birden fazla takvim yılına sirayet etiği için GVK 42'nci madde kapsamında olup olmadığından değerlendirilmesi gereklidir. GVK 42 maddesinde düzenlenen işlerin ortak özelliği bunların bir taahhüt karşılığı iş yapmayı içermesi ve birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat-onarım işleri olmasıdır. Maliye Bakanlığı verdiği özelgelerde, kat karşılığı inşaat işlerinin normal bir imalattan farkının olmadığı ve bu nedenle GVK 42'nci madde kapsamında değerlendirilemeyeceği yönünde görüş bildirmekte olup, bu konuda bir tartışma da bulunmamaktadır. Dolayısıyla kat karşılığı inşaatın diğer

işler olarak, 450.000,-TL hasılat bedeli üzerinden hesaplamlara dahil edilmesi gerekmektedir. Diğer taraftan sorudaki verilerde 3'ü arsa sahiplerine verilmek üzere her biri eşit metrekareye sahip toplam 10 daire yapıldığı belirtilmektedir. İnşaat 2017 yılında tamamlandığı için arsa sahibine verilecek dairenin tesliminin 2017 yılında gerçekleştiği, arsa karşılığı daire verilmesinin KDV yönünden iki ayrı teslim olduğu, emsal bedelin hesaplanması için maliyet bedeli üzerine VUK'un 267'nci maddesi uyarınca % 10 (veya farklı görüşlere göre % 5) kar payı eklenmesi gerektiği ileri sürülebilir. Müşterek gider dağıtımında, kat karşılığı inşaat işlerinden elde edilen hasılat olarak bu şekilde satılan dairenin 450.000,-TL'lik satış bedeli yanında, arsa sahibine bırakılan dairelerin kar payı ilave edilmiş tutarını da dikkate alan cevaplar bu yönü itibarıyle doğru olarak değerlendirilecektir.

*Verilerde işletmenin 2017 yılında 225.000,- TL brüt faiz geliri elde ettiği ve ayrıca dönem içinde alınan iş makinasının başka işletmeye kiralanmasından dolayı 10.000,- TL hasılat elde ettiği yer almaktadır. Cevapta, ortak giderlerin dağıtımında bu kazanç/iratların dikkate alınıp alınmayacağına da değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu şekilde devamlılık arz eden bir organizasyon çerçevesinde elde edilmeyen ve işletmelerin gelir tablosunda net satışlar içerisinde yer almayan kazançların, dağılımda dikkate alınıp alınmayacağı yönünde farklı görüşler söz konusu olabilmektedir. Bir görüşe göre bu işlemler sürekli arz etmediği ve bu işlemlere yönelik bir organizasyon söz konusu olmadığı için ortak gider dağılımında bu kazançların dikkate alınmaması gereklidir. Diğer bir görüşe göre ise işletmenin kendisi gelir sağlamaya yönelik bir organizasyon olduğundan, sürekli arz etmese bile işletmenin asıl konusunu oluşturan faaliyetler dışında elde edilen gelirlerin de ortak gider paylaşımında diğerleri gibi dikkate alınması gereklidir. Cevap anahtarlarında doğru cevap olarak, Bakanlık görüşüne uygun şekilde, ikinci görüş doğrultusunda faiz ve kira gelirini dikkate alan yaklaşım kabul edilecektir. Ancak gerekçesini ve alternatif görüşü açıklamak kaydıyla, bu işlemleri dağıtıma tabi tutmayan cevaplar da puan alacaktır.

*Amortismanlar açısından önem arz eden bir husus da kıymetlerin hiçbir işte kullanılmadığı döneme ait amortismanlar (soruda bu duruma işaret eden bir veri bulunmamaktadır) ile dönem içi alınıp üzerinden yıllık amortisman ayrılan amortismana tabi kıymetlerin, yıl başından işletmeye girdiği tarihe kadar olan kısımlarının ortak gider olarak dağıtılacagıdır.

Bu bakımdan cevapta öncelikle amortisman giderinin hesaplanması ve gerekiyorsa ortak gider rakamının güncellenmesi, daha sonra da ortak giderlerin dağıtılması gereklidir.

9

	Amortisman Gideri Dağılımı	Tutar (TL)	Hesaplanması
a	Sabit kıymet bedeli	375.000	
b	Amortisman oranı	0,1666	
c	Yıllık amortisman	62.475	a*b
d	Elazığ İl İdaresi köprü ve yol yapımı	10.413	(c/12)*2
e	Antalya Belediyesi toplu konut	5.206	c/12
f	Kiralama	5.206	c/12
g	Amortismanın alış öncesi döneme ait kısmı	41.650	(c/12)*8

Yukarıdaki tabloda görüldüğü üzere amortismanların dağıtılması sonucu 41.650,-TL yılbaşından sabit kıymetin alındığı tarihe kadar olan kısma isabet eden tutar ortaya çıkmaktadır. Bunun işlere nasıl dağıtılaceğ konusunda iki farklı yaklaşım olabilir. Birincisi bu amortisman giderini bütün işleri ilgilendiren ortak gider olarak kabul etmemeyip, sadece sabit kıymetin çalışabileceği işlere pay vermek olacaktır. Bu durumda faiz geliri, kiralama geliri (makine alınmadan önceki dönemde zaten bu gelir yoktu) ve yurtdışı işlere bu giderden pay verilmeyecektir. Sorunun bu şekilde çözülmesi durumunda daha az miktarda olmakla birlikte puan verecektir. Ancak bu mantık sahip olunan sabit kıymetin hiçbir işte kullanılmadığı günlere ait amortismanların dağıtımları açısından daha kabul edilebilir olmakla birlikte, kıymetin işletmede hiç bulunmadığı

döneme ait amortisman gideri açısından, işletmede olmayan bir kıymet zaten hiçbir işte kullanılamayacağından savunulması güç görülmektedir. Dolayısıyla 41.650,-TL'lik amortisman giderinin 1.250.000,-TL'lik ortak gidere ilave edilerek, toplam 1.291.650,-TL'lik giderin ortak gider olarak aşağıdaki gibi dağıtıma tabi tutulması gerekmektedir;

Ortak Giderlerin Dağılımı

1.291.650

	2017 Yılı Maliyet/Hasılat	Dağıtım Oranı (a)	Dağıtılan Ortak Gider (a* 1.291.650)	Alınacak Kriter
Antalya Belediyesi Konut Yapımı	675.000	0,1134	146.482	Maliyet
Elazığ İl İdaresi Köprü ve Yol Yapımı	705.000	0,1184	152.993	Maliyet
Moğolistan Toplu Konut Yapımı	3.887.000	0,6531	843.522	Hasılat
Kat karşılığı inşaat	450.000	0,0756	97.655	Hasılat
Faiz geliri	225.000	0,0378	48.827	Hasılat
Kira geliri	10.000	0,0017	2.170	Hasılat
Toplam	5.952.000	1,0000	1.291.650	

İnşaat İşleri Dönem(2017) Sonu Maliyeti

10

2017 dönem sonu maliyeti (veri) -a	Dönem müşterek giderleri ve amortisman gideri dağıtımları		Toplam Maliyet a+b+c
	Ortak Giderden Gelen -b	Sabit Kıymet Amortismanı -c	
Antalya Belediyesi Konut Yapımı	3.125.000	146.482	5.206
Elazığ İl İdaresi Köprü ve Yol Yapımı	1.050.000	152.993	10.413
Moğolistan Toplu Konut Yapımı	8.435.000	843.522	-
Kat Karşılığı İnşaat	1.875.000	97.655	-
			9.278.522
			1.972.655

CEVAP 4)

Dördüncü soru ortaklar ve ortaklığun bir kısım işlemlerinin verildiği 4 alt şıktan oluşmakta ve ayrıca bu şıklarla bağlantılı olarak ortakların gelir vergisi matrahlarının tespiti istenmektedir. Bu formatta öncelikle şıklarda belirtilen olayların çözülmesi ve ortaklık kazancı ile diğer işlemlerinin vergisel durumunun doğru olarak tespit edilmesi gerekmektedir.

a) Genç girişimci kazanç istisnası GVK'nun mükerrer 20'nci maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddede yer alan düzenleme ile ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle adlarına ilk defa gelir vergisi mükellefiyeti tesis olunan ve mükellefiyet başlangıç tarihi itibarıyla yirmi dokuz yaşını doldurmamış tam mükellef gerçek kişilerin, faaliyete başladıkları takvim yılından itibaren üç vergilendirme dönemi boyunca elde ettikleri bu kazançlarının 75.000,-Türk Lirasına kadar olan kısmı gelir vergisinden istisna tutulmuştur. İstisnadan yararlanma koşullarına ilişkin olarak gerek Kanun'da, gerekse konu ile ilgili olarak yayımlanan 292 seri numaralı GVK GT'de açıklamalar yer almaktadır. Bu açıklamalara göre istisnadan yararlanmak için işe başlamanın kanuni süresi içinde bildirilmesi ve kendi içinde bilfiil çalışması ya da işin kendisi tarafından sevk ve idare edilmesi gereklidir. Kendi içinde bilfiil çalışılması, içinde ve bu işin gerektirdiği konularda fikri ve bedeni bir mesai sarf etmesidir. Bilfiil çalışma olmasa dahi iş sahibi tarafından işin sevk ve idaresinin kendi

elinde tutulması, işin yürütülmesiyle ilgili kararların alınması, planlanması veya denetiminin yapılması gibi durumlarda da istisna şartı ihlal edilmiş olmaz. Kendi içinde bilfiil çalışılması veya işin kendisi tarafından sevk ve idare edilmesi şartını sağlayan mükelleflerin, faaliyetin yürütülebilmesi için çırak, kalfa veya yardımcı işçi çalıştırması istisna şartını bozmaz. Seyahat, hastalık, askerlik, tutukluluk ve hükümlülük gibi zaruri ayrılmalar dolayısıyla geçici sürelerde fiilen işin başında bulunulmaması halinde de söz konusu şart ihlal edilmiş olmaz.

292 seri numaralı GVK GT'de adı ortaklık veya şahıs şirketi kurmak suretiyle faaliyette bulunan mükelleflerin de ayrı ayrı istisnadan yararlanabilecekleri, ancak bu durumda mükelleflerin istisnadan yararlanabilmeleri için tüm ortakların ayrı ayrı istisna şartlarını taşımaları gerektiği, ortaklardan herhangi birinin istisna şartlarını taşımadığı halinde, diğer ortaklar da istisnadan faydalananamayacağı açıklanmıştır.

Aynı şekilde mükelleflerin mevcut bir işletmeye veya mesleki faaliyete sonradan ortak olmaları durumunda da diğer tüm şartları taşısalar dahi, ortakların hiçbirini bu istisnadan yararlanamayacaktır.

Diğer taraftan, istisnadan, düzenlemeyi getiren Kanunun (6663 sayılı Kanunun) yayımlandığı 10/2/2016 tarihinden itibaren ticari, zirai veya mesleki faaliyet nedeniyle adlarına ilk defa gelir vergisi mükellefiyeti tesis olunanlardan Kanun'da öngörülen şartları taşıyanlar yararlanır. Dolayısıyla bu tarihten önce işe başlayan mükellefler söz konusu istisnadan yararlanamazlar.

İstisna, her vergilendirme döneminde yıllık 75.000 Türk lirası olarak uygulanacaktır. İstisna, ticari, zirai veya mesleki faaliyetten dolayı kazanç elde eden ve şartları sağlayan gerçek kişilere uygulandığından, istisna şartlarını taşıyan mükelleflerin bir vergilendirme döneminde anılan faaliyetlerden bir veya birkaçından kazanç elde etmeleri durumunda söz konusu istisna beyan edilen bu gelirlerin toplamına uygulanır. Aynı şekilde ortaklıklardan kazanç elde edilmesi ve istisna şartlarının sağlanması durumunda tutarı bölüşülmeden her ortak için ayrı ayrı uygulanacaktır.

Soruda verilen kişilerin durumu yukarıdaki açıklamalar ışığında değerlendirildiğinde; Bay (D)'in 2016 yılı gelirleri için istisnadan yararlanması mevzuata uygun bulunmaktadır. Ancak 2017 yılı gelirlerine istisna uygulamasının adı ortaklıktaki hisse oranı ile sınırlanması, 2017 yılında istisna şartları sağlanسا dahi doğru değildir. Daha önce dechinliği üzere istisna kişiler itibarıyle tanınmış olduğundan ortaklık şeklinde çalışılsa bile her ortağın istisna tutarı olan 75.000,-TL'yi tam olarak uygulaması gereklidir. Bay (D) normal olarak aynı faaliyete tek başına devam etseydi istisnadan iki yıl (vergilendirme dönemi) daha yararlanması mevzuata aykırı bir durum olmayacağındır. Ancak 2017 yılından itibaren aynı faaliyete ortaklık halinde devam ettiğinden istisnadan yararlanabilmesi, ortağı olan Bay (G)'nin de istisna şartlarını taşımmasına bağlı olacaktır.

Bay (G) ise 2016 yılında istisnadan yararlanmamıştır. Sorunun başka bir şıkkında verilen 2016 yılı faaliyetinin zararla sonuçlanmış olması ve zarar nedeniyle yararlanılamayan genç girişimci istisnasının devri söz konusu olmadığından, istese de Bay (G)'nin 2016 yılında yararlanması söz konusu olmayacağındır. Ancak bu konu sorunun başka bir şıkkını da bir arada değerlendirmeyi gerektirdiğinden cevapta aranmayacaktır. Buna karşın Bay (G)'nin 2016 yılında söz konusu istisnadan yararlanamamasının sebebi, Bay (G) kendi başına 2016 yılında yaptığı mimarlık faaliyetinden dolayı diğer istisna şartlarını taşısa bile bu faaliyete düzenlemenin yürürlüğe girdiği tarihten önce başlamasıdır. Dolayısıyla, ortakların 2017 yılı faaliyetlerinin 2016 yılı faaliyetlerinin devamı olduğu, ortaklık nedeniyle 2017 yılından başlayacak şekilde değil de 2016 yılı istisnasını devam ettirecek şekilde, aynı faaliyet söz konusu olduğundan ortaklık kazancına iki dönem daha istisna uygulanabileceği şeklinde bir yorum da dayanağını yitirmektedir. Bu durumda Bay (G)'nin 2017 yılında ortaklık dolayısıyla istisnadan yararlanıp yararlanamayağına bakmak gereklidir. Bay

(G)'nin 2017 yılında istisnadan yararlanmak için gerekli şartları taşıdığını söylemek iki nedenden ötürü güçtür. Birincisi Bay (G), adı ortaklıktaki faaliyeti nedeniyle ilk defa gelir vergisi mükellefi olmamaktadır. 2016 yılında kendi başına gerçekleştirdiği mimarlık faaliyeti nedeniyle gelir vergisi mükellefi olmuştur. Dolayısıyla istisnadan yararlanamaz. Ayrıca mevcut bir işletmeye veya mesleki faaliyete sonradan ortak olunması durumunda istisnadan yararlanılamaz. Bay (G), Bay (D)'nin işletmesine sonradan ortak olduğu için de istisnadan yararlanamaz. Bay (G) istisnadan yararlanamayacağı için ortağı olan Bay (D)'nin de 2017 ve izleyen yılda istisnadan yararlanması mümkün olmayacağından.

Sonuç olarak gerek Bay (D), gerekse Bay (G)'in dönem kazançlarının beyanında indirim konusu yaptıkları 37.500,- TL'lik istisna tutarının beyanlarına ilavesi gerekmektedir.

b) Verilen olayda ticari faaliyet kapsamında doğan bir kısım alacağının tahsilinin şüpheli hale geldiği gerekçesiyle şüpheli alacak karşılığı ayıran işletmenin bu işleminin uygunluğunun değerlendirilmesi gerekmektedir. Şüpheli alacak müessesesi Vergi usul Kanunu'nun (VUK) 323'üncü maddesinde, degersiz alacaklar ise 322'inci maddesinde düzenlenmiştir. VUK'un 322'inci maddesi kazai bir hükmeye veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkan kalmayan alacakları degersiz alacak olarak tanımlamış ve tasarruf değerini kaybeden bu alacakların mukayyet kıymetleriyle zarara geçirilerek yok edileceğini hükmeye bağlamıştır. Değersiz alacaklardan farklı olarak şüpheli alakkarda doğrudan gider yazma söz konusu olmayıp, bu alacaklar için karşılık ayrılması ve akibetlerinin izlenmesi gerekmektedir. VUK'nun şüpheli alacakları müessesesini düzenleyen 323'üncü maddesi aşağıdaki gibidir;

"Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla;

1- Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar;

2- Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine degmeyecek derecede küçük alacaklar; şüpheli alacak sayılır. Yukarıda yazılı şüpheli alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir."

12

Bir işletmenin şüpheli alacak karşılığı ayırmak için; alacağın ticari kazancın elde edilmesi ve idame edilmesi ile ilgili olması, daha önce kayıtlara hasıl olacak intikal ettirilmesi (zira şüpheli alacak karşılığı müessesesi bir açıdan tahakkuk esasında yapılan gelir kaydının düzeltilmesini içermektedir), alacağın teminatsız olması, dava veya icra safhasında bulunması veya yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine degmeyecek derecede küçük alacak olması gerekmektedir. Ayrıca bir alacağın şüpheli hale gelmesi için her şeyden önce talep edilebilir aşamaya gelmesi yani vadesinin gelmiş olması gereklidir. Vadesi gelmese bile borçlunun örneğin vadesi gelen alacakları ödemekten kaçınması, ödeme gücünün şüpheli olması gibi kendi içerisinde değerlendirilmesi gereken özel durumlar söz konusu olabilir. Ancak genel ilke olarak şüpheli alacak karşılığı ayırmak için alacağın vadesinin gelmesi gerektiğini belirtmek gereklidir.

Konkordato müessesesi ise İcra ve İflas Kanunu'nun 285-309 maddelerinde düzenlenmiş olup, borçlarını ödemekte zorluk çeken bazı şirketleri borçların bir kısmından kurtararak veya vade yönünden imkan tanyarak finansal durumu bozulmuş iyi niyetli borçluların borçlarını ödenebilir kılmayı amaçlar.

Sorudaki olayda işletme Mart 2018 tarihinde vadesi dolan 235.000,- TL'lik alacağı ve verdiği 25.000,- TL depozitosu için vadesi daha dolmamasına karşın, (soruda açıkça belirtilmemekle birlikte, muhtemelen icra takibine girişemeyeceği ve konkordato işlemleri mahkemece yürütüldüğü gerekçesiyle) 2017 yılında şüpheli alacak karşılığı ayırmıştır. Dolayısıyla konunun şu açılardan ele alınması gereklidir;

-Alacağın 25.000,-TL'lik kısmı yapılacak işlere ilişkin verilen depozitodan doğmuştur. Soruda açık bir bilgi olmamakla birlikte, olayların akışından depozitoya konu işlemin tamamlanmadığı ve depozitonun iadesinin talep edilebilir aşamada olmadığı anlaşılmaktadır. Bu bakımdan depozitonun süresinin dolmadığı ve iade talep edilemeyeceği, bu nedenle de karşılık ayrılamayacağı ileri sürülebilirse de cevapta asıl aranan husus depozitonun ticari işle ilgili olmakla birlikte hasılat kaydedilmediği için şüpheli alacak uygulamasına konu edilip edilemeyeceği, diğer bir deyişle depozito için karşılık ayrılip ayrılamayacağıdır. Beklenen cevap, Kanun gerekçelerinin de dikkate alınarak hasılat olarak kayıtlara intikal etmemiş bir alacak için 2017 yılında veya herhangi bir yılda şüpheli alacak karşılığı ayırmasının mümkün olmadığını belirtirmesidir. Dolayısıyla bu tutarın dönem kazancına ilavesi gereklidir.

-Alacağın 235.000,-TL'lik kısmının ise vadesinin gelmemesine karşın borçlunun konkordato sürecinde olması nedeniyle karşılık yoluyla dönem kazancından indirilip indirilemeyeceğinin değerlendirilmesi gereklidir. Zira alacak vadesi gelmemesine karşın konkordato sonunda vadesi gelen alacaklarla aynı sonuca tabi olacaktır. Bu bakımdan şüpheli hale gelip gelmeyeceği değerlendirilmelidir. Öte yandan verilecek cevapta konkordato işleminin, bu işlem mahkemelerce yürütüllüp karara bağlansa dahi, bir alacağın dava veya icra safhasında kabulü için yeterli olup olmadığı konusunda açıklama yapılması gerekmektedir. Bu konuda beklenen cevap, Bakanlık (Maliye Bakanlığı) görüşü paralelinde, borçlunun konkordatoya başvurulmuş olmasının ilgili alacak için şüpheli alacak karşılığı ayırmaya yeterli olmayacağıın açıklanmasıdır. Her şeyden önce belirtmek gereklidir ki, konkordato, herhangi bir dürüst borçlunun ödeme teklifinin konkordatoya tabi alacaklarının belirli bir çoğunluğu tarafından kabulü ve mahkemenin onayı ile gerçekleşen ve borçlunun, borçlarının bir kısmından kurtulmasını veya ödeme şeklinin borçlu yararına değişmesini sağlayan, iflasa nazaran yumoşatılmış, alacaklarının eşit olarak tatminine yarayan hukuki bir araç/müessesedir. Bu sayede işletmeler konkordatoya tabi borçlarını, elde edebilecekleri zaman süreci içinde icra ve iflas takiplerinden korunmak suretiyle ödeyebilme imkânına kavuşmaktadır. Bu bakımdan konkordato, ödeme şekil ve şartlarında borçlu yararına değişiklik meydana getirir. Ayrıca, konkordato bir dava veya icra takibi olmayıp, bazen alacağın bir kısmından vazgeçme yerine alacağın vadesinin uzatılarak tamamının ödemesi şeklinde de olabilir. Dolayısıyla, konkordato alacağı şüpheli hale getirmediği gibi aksine, alacağın (tenzilat konkordatosunda vazgeçilmeyen kısmını) tahsil imkanını kuvvetlendirir. Dolayısıyla, konkordato sürecinde icra takibi yapılamayacak olmakla birlikte, borçlunun konkordato ilan etmesinin tek başına alacağı şüpheli hale getireceğini iddia etmek güç görünmektedir. Konkordatonun sonuçlanması vergisel etkileri ise farklı bir konu olup, bu aşamanın kendi içerisinde değerlendirilmesi gereklidir. Sonuç olarak işletmenin borçlunun konkordatoya başvurduğu gerekçesiyle 2017 yılında şüpheli alacak karşılığı ayırması vergi mevzuatına uygun görünmemektedir.

2018 yılında ise konkordato sonuçlanmış ve alacaklılar alacaklarının % 30'undan vazgeçmeyi kabul etmişlerdir. Konkordato durumunda vazgeçilen alacakların nasıl işleme tabi tutulacağı konusunda VUK'nda 324'üncü maddede maddede, vazgeçilen alacağın söz konusu olması durumunda borçlu yönünden "Konkordato veya sulh yoluyla alınmasından vazgeçilen alacaklar, borçlunun defterlerinde özel bir karşılık hesabına alınır. Bu hesabın muhneviyatı alacaktan vazgeçildiği yılın sonundan başlıyarak üç yıl içinde zararla itfa edilmediği takdirde kar hesabına naklolunur." hükmü bulunmakta; ancak alaklı yönünden yapılacak işlemi açıklayan bir hüküm bulunmaktadır. Bu

bakımdan vazgeçilen alacağın degersiz alacaklar kapsamında değerlendirilmesi gerekecektir. Konkordato anlaşmasını ve bunu onaylayan mahkeme kararının hem kazai hüküm hem de kanaat verici vesika olarak VUK'nun aradığı kriteri karşıladığı konusunda uygulamada fazla bir tartışma bulunmamaktadır. Bu nedenle alacağın, vazgeçilen %30'luk kısmının 2018 yılı kazancından düşülmüşini kabul etmek gerekir. Ancak gelir yazılmayan depozito tutarının degersiz alacak olarak kabuk edilip edilmeyeceği tartışmalıdır. Şüpheli alacak konusundaki netliğin burada görünmediğini, işe ve kazancın elde edilmesi ilgili olmak, işin normal akışı içerisinde doğmak kaydıyla hasılata intikal etmese bile degersiz hale gelen depozitoların konkordato ile vazgeçilen kısmının gider olarak kayıtlara intikal ettirilebileceğini kabul etmek gerekir.

Yukarıdaki açıklamalara göre Ortaklılığın 2017 yılı kazancının karşılık ayrılan tutar olan (=235.000+25.000) 260.000,-TL artırılması, konkordato sonucu vazgeçilen alacak olan 78.000,-TL'nin (=260.000*0,30) ise Ortaklılığın 2018 yılı kazancından düşülmesi gerekmektedir.

c) Bay (G) 2016 yılında mimar olarak serbest meslek faaliyetinde bulunmuş, ancak faaliyeti zarar ile sonuçlanmış ve 2016 yılı sonunda işi bırakmıştır. İşi bırakmanın tarifi Vergi Usul Kanunu 161'inci maddesinde yer almaktır; söz konusu madde hükmüne göre vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin tamamen durdurulması ve sona ermesi işi bırakmayı ifade etmektedir. Soruda aksine bir bilgi olmadığı için Bay (G)'nin işi bıraktığından hareketle, cevapta, bırakılan işten doğan zararların;

- Diğer işlerden doğan kazançlardan mahsup edilip edilemeyeceği,
- Bırakılan işle ilgili olarak sonraki yıllarda elde edilen kazançlardan mahsup edilip edilemeyeceği,
- Bırakılan işle ilgili olarak sonraki yıllarda elde edilen maddi ve manevi tazminatların gelir vergisine ve beyana tabi olup olmadığı,

14

hususlarının değerlendirilmesi gerekmektedir.

Zarar mahsubu GVK'nun 88'inci maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddeye göre diğer kazanç ve iratlardan doğanlar hariç, gelirin toplanmasında gelir kaynaklarının bir kısmından doğan zararlar diğer kaynakların kazanç ve iratlarına mahsup edilebilecektir. Aynı madde hükmüne göre mahsup edilemeyen zararların izleyen yıllar gelirlerinden mahsubu mümkün olmakla birlikte, bu şekilde bir zarar mahsubu en fazla beş yıllık bir süre ile sınırlı olarak yapılabilecek olup, beş yıl içerisinde mahsup edilemeyen zarar bakiyesi izleyen yıllara devredilemez. Kanun menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarda gider fazlalığından doğanlar dışında, sermayede meydana gelen eksilmeleri zarar olarak kabul etmemektedir. Diğer bir deyişle sermayede meydana gelen eksilmelerin diğer gelirlerden mahsubu mümkün bulunmamaktadır.

Bu bakımdan, genel olarak kabul edilen yorumu göre, zarar mahsubunun devamlılık arz eden bir faaliyetten doğan gelirlerde (ticari, zirai, mesleki) beş yılla sınırlanmış olmasının sebebi de beş yıl içerisinde mahsup edilemeyen zararın artık sermayede azalmaya dönüşmesidir. Özellikle gelirin vergilendirme döneminin takvim yılı olarak alınması, faaliyet sonucunun kesinleşmesinin daha uzun süreler gerektirdiği durumlarda yetersiz kalabilmektedir. Bunu göz önüne alan kanun koyucu, zararların ileriye doğru beş yıl taşınmasına izin vermiş, bu sürede de mahsup edilemeyen zarar ise sermayede azalma olarak kabul edilmiştir. Ancak işin bırakılması durumlarında artık faaliyet sona ereceğinden zararın doğrudan sermayede azalmayı ifade edeceğini kabul etmek gerekir. Dolayısıyla işin bırakılması durumunda, bu işten doğan zararın izleyen yıllar gelirlerinden indirimini mümkün değildir. Hatta aynı yılda bırakılan (sona erdirilen) işlerden doğan zararın diğer gelirlerden indirilemeyeceği de ileri sürülebilir.

Sonuç olarak Bay (G)'nin 2016 yılında sona erdirdiği faaliyetinden doğan zararı, 2017 yılında adı ortaklıktan elde gelirden indirmesi mümkün değildir. Bu nedenle Bay (G)'nin 2017 yılı matrahının 45.000,-TL artırılması gerekmektedir.

2016 yılında serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan bir mimari projenin izinsiz kullanımı nedeniyle elde edilen tazminatın vergiye tabi olup olmadığı değerlendirilirken, iş sona ermeseysi bu gelirlerin gelir vergisine tabi olup olmayacağına bakmak gereklidir. Genel olarak, maddi tazminat, hukuka aykırı bir eylem veya işlem nedeniyle malvarlığında meydana gelen eksilmenin veya mahrum kalınan gelirin giderilmesine yönelik tazminat; manevi tazminat ise aynı işlem veya eylemler nedeniyle bireyin yaşadığı üzüntü, elem ve yıpranmanın yol açtığı manevi zararların giderilmesine yönelik tazminat olarak tanımlanabilir. Bu cümleden hareketle, faaliyet kapsamında hukuka aykırı fiil nedeniyle mahrum kalınan gelirin, serbest meslek faaliyetten elde edilen gelir kapsamında olduğunun kabulü gereklidir. Ancak manevi tazminat, kişinin uğradığı manevi zararı gidermeye yönelik olup, GVK'nun 2'nci maddesinde sayılan gelir unsurlarına ve dolayısıyla gelir vergisinin konusuna girdiğini ileri sürmek güçtür.

GVK'nun 82'nci maddesinin birinci fıkrasının beşinci bendinde, gerçek usulde vergiye tâbi mükelleflerin terk ettikleri işleri ile ilgili olarak sonradan elde ettikleri kazançlar arızı kazanç olarak tanımlanmış ve maddede belirtilen istisna tutarından bağımsız olarak vergiye tabi olacağı belirtilmiştir. Buna göre Bay (G)'nin 2017 yılında elde ettiği 71.000,-TL maddi tazminat tutarını 2017 yılı beyanına dahil etmesi gerekmektedir. Bu tutardan sona ermiş olmakla birlikte aynı faaliyetten doğan 2016 yılı zararı olan 45.000,-TL'nin indirilip indirilemeyeceği konusunda farklı görüşler ileri sürülebilir. Gelirin dönem ve niteliğinin, (serbest meslek kazancından arızı kazanca dönüşme) değişmesi dikkate alındığında, doğru cevap olarak zarar mahsubunun yapılamayacağı cevabı kabul edilecektir. Ancak gerekçeli ve tutarlı bir şekilde açıklamak ve karşı görüşü de belirtmek kaydıyla bu konudaki farklı görüşler de puan alacaktır.

d) Soruda Bay (D)'nin 2016 yılında satın aldığı arsayı, bir yıl içerisinde, istememesine rağmen elinden çıkarması ve daha sonra elden çıkardığı bedelle tekrar geri alması verilmiş olup; cevapta bu işlemenden gelir vergisine tabi bir kazanç doğup doğmadığının tartışıması gerekmektedir. Gelir Vergisi Kanunumuzun 2'inci maddesinde sayılan yedi gelir unsurundan bir kısmı sermaye gelirlerinden (menkul ve gayrimenkul sermaye iratlari), bir kısmı emek gelirlerinden (ücret ve bazı durumlarda serbest meslek kazancı) bir kısmı ise emek ve sermayenin belli oranlarda birleşiminden (ticari kazanç, zirai kazanç, bazı durumlarda serbest meslek kazancı) oluşmaktadır. Emek ve sermayenin birleşimden doğan kazançlarda, ya bu kazançlar tanımları gereği devamlılık unsurunu içermekte, ya da devamlı olarak yapılmaları halinde vergilendirilme durumları değişmektedir. Devamlı olarak yapılmayan bazı faaliyetlerden doğan kazançlar vergi dışı kalmakta veya arızı kazanç olarak vergilendirmektedir. Gelir Vergisi Kanunumuzda vergiye tabi gelir unsurlarından birisi de "Diğer Kazanç ve İratlar" başlığı altında yer alan, belli mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan değer artış kazançlarıdır. Kanun bu düzenlemelerde irat ve faaliyet geliri dışında, değer artışından doğan geliri vergilendirmektedir. Gelir vergisine tabi gelir unsurlarından olan ticari kazançlar üzerinde biraz daha durulacak olunursa, bu kazançlar nedeniyle verginin doğabilmesi için kazancın kaynağı olan faaliyetin devamlılık göstermesi gereği söylenebilir. KVKK'nun 2'inci maddesinin iktisadi kamu kuruluşları ile dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerinin kar amacı gütmelerinin mükellefiyetlerini etkilemeyecekleri hükmü bir tarafa bırakılacak olursa, ticari faaliyetlerde kazanç elde etme amacı bulunur. Bu faaliyetler en azından kazanç sağlama potansiyeli taşıır ve belli bir pazar için yapılır. Ancak kazanç sağlama gayesi ve işi devamlı olarak yapma amacı subjektif bir ölçüt olduğundan, ticari organizasyon bunların varlığının objektif bir göstergesi olarak faaliyetin ticari olup olmadığını belirler. Buna karşın sermayedeki realize olmuş değer artışlarının vergilendirilmesinde

elden çıkarılmış amacının herhangi bir önemi bulunmamaktadır. Önemli olan alış değeri ile elden çıkış değerleri arasında vergiye konu bir değer artışı olup olmadığıdır.

GVK'nun "Değer artışı kazançları" başlıklı mükerrer 80 inci maddesinde; hangi mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artış kazancı olacağı belirtilmiştir; söz konusu maddenin birinci fikrasının (6) numaralı bendinde, arsaların da içinde bulunduğu, 70'inci maddenin birinci fikrasının (1) numaralı bentlerinde yazılı mal haklarının, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artış kazançları olduğu hükmeye bağlanmıştır. Yine aynı maddede, maddede geçen "elden çıkarma" deyiminin, mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temliki, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade edeceği belirtilmiştir.

Bir takvim yılında elde edilen değer artış kazancının menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç, (2016, 2017 takvim yılları için) 11.000 Türk Lirası gelir vergisinden müstesna bulunmaktadır.

Vefa hakkı (geri alım hakkı) genel olarak bir gayrimenkulu satan kişinin, sattığı gayrimenkulu aynı şartlarla geri alma hakkı olarak tanımlanabilir. Daha çok gayrimenkulu satan fakat satış bedelinin tamamını alamayan satıcıya güvence sağlamak amacıyla tesis edilir. Ancak sorudaki örnekte teminat olarak verilen gayrimenkülün gerektiğiinde geri alımını sağlamak amacıyla düzenlenmiştir. Türk Medeni Kanununun "2. Sözleşmeden doğan önalım hakkı" ve "3.Alım ve geri alım hakları" başlıklı 735 ve 736'ncı maddelerinde söz konusu hakların tapuya şerh verilmesi halinde, şerhte belirtilen sürede ve koşullarda her malike karşı kullanılabileceği hükmeye bağlanmıştır.

Buna göre Bay (D)'nin arkadaşının kredisine teminat olarak gösterdiği, ancak kredinin ödenmemesi üzerine kredi veren bankaya devretmek zorunda kaldığı ve daha sonra arkadaşının parayı kendisine ödemesi üzerine, üzerindeki vefa hakkını kullanarak bankadan sattığı bedelle arsayı geri alması; GVK açısından arsanın elden çıkarılması ve daha sonra yeni bir iktisaptır. Bankaya arsanın devri ile arsa üzerindeki değer artışı realize olmuş ve Bay (D) bu yolla (kendisi pek istemese de) ekonomik olarak 225.000,-TL'lik bir krediyi ödemistiştir. Geri alım ise artık yeni bir tescil gerektiren yeni bir alım olarak değerlendirilmelidir. Dolayısıyla Bay (D)'nin alım ile elden çıkardığı tarih arasında beş yıldan az bir süre geçtiği için elden çıkarma bedeli olan 225.000,- TL ile 150.000,-TL arasındaki fark olan 75.000,- TL'nin değer artışı kazancı olarak dikkate alınması gerekmektedir. Diğer taraftan, safi değer artışı konusunda düzenlemeler getiren GVK'nun mükerrer 81'nci maddesine göre mal ve hakların elden çıkarılmásında iktisap bedeli, elden çıkarılan mal ve hakların, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsünce belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırılarak tespit edilecektir. Şu kadar ki, bu endekslenenin yapılabilmesi için artış oranının % 10 veya üzerinde olması şarttır. Sorudaki verilerden gayrimenkülün alındığı aydan bir önceki ay olan Temmuz 2016 ayında Üretici Fiyat Endeksi 257,81, elden çıkarılan aydan bir önceki ay olan Mayıs 2017 ayında 295,31'dir. Buna göre endeksteki artış yaklaşık olarak (=295,31/257,81) % 14,55 olduğundan maliyet bedelinin hesabında endekslenenin yapılması gerekecektir. Ayrıca 11.000,-TL'lik istisna da dikkate alınacaktır.

Dolayısıyla Bay (D)'nin beyan etmesi gereken değer artış kazancı; (225.000- (150.000*1,1455)- 11.000=) 42.181,61 TL olacaktır.

Sorudaki açıklamalara göre Bay (D) ve Bay (G)'nin olması gereken 2017 yılı GV beyanları ve üzerinden hesaplanacak GV aşağıdaki gibi olacaktır.

		Bay (D) (TL)	Bay (G) (TL)
Ortaklık Kazancı 260.000	+	130.000,00	130.000,00
Haksız Ayrılan Şüp. Alacak Karşılığı	+	130.000,00	130.000,00
Arızı Kazanç	+		71.000,00
Değer Artış Kazancı	+	42.181,61	
<hr/>			
Matrah		302.181,61	331.000,00
GV (70.000 TL'den fazlasının 70.000 TL'si için 16.150 TL, fazlası % 35)		97.413,56	107.500,00

2018/3. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı
Gelir Üzerinden Alınan Vergiler (2. Oturum)
 17 Kasım 2018 Cumartesi – 18.45 (Sınav Süresi 2 Saat)

GENEL AÇIKLAMA

(Soruları çözmeye başlamadan önce mutlaka okuyunuz.)

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

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

SORULAR

SORU 1) Halka açık bir şirket olmayan tam mükellef (BGZ) Anonim Şirketi'nin 31.12.2017 tarihi itibarıyle ortaklık yapısı aşağıdaki gibidir;

Ortak	Ortaklık Oranı (%)	Mükellefiyet Durumu
(E) A.Ş.	35	Tam mükellef kurum
(F) Ltd. Şti.	10	Tam mükellef kurum
(B) Gerçek Kişi	15	Türkiye mukimi
(C) Gerçek Kişi	20	Türkiye mukimi
(T) PLC.	20	Kolombiya* mukimi dar mükellef kurum

*Kolombiya ile Türkiye arasında Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması bulunmamaktadır.

(BGZ) A.Ş.'nin 15 Mart 2017 tarihinde toplanan genel kurulu, Şirketin bilançosunda geçmiş yıllar kârları kaleminde yer alan 300.000,-TL tutarındaki 2000 yılı kârının Haziran ve Ağustos aylarında iki taksitte dağıtılmasına karar vermiştir. Söz konusu kâr kaleminin 100.000,-TL'lik kısmı yurt dışında yapılan inşaat, onarma, montaj işleri ve teknik hizmetler dolayısıyla elde edilen ve mülga KVK (Kurumlar Vergisi Kanunu)/ Geç. 24 madde uyarınca vergiden istisna olan kazançlardan, kalan kısmı ise kurumlar vergisine tabi kazançlardan oluşmuştur.

İSTENENLER:

- a) Vergi Mevzuatımızda yer alan düzenlemeler çerçevesinde, kurumlar vergisi mükellefi sermaye şirketlerinin kâr dağıtımında yerine getirmesi gereken vergisel yükümlülükleri, dağıtılan kârin niteliği ve dağıtılan kişinin durumu itibarıyle açıklayınız. (**7 puan**).
- b) Yukarıda verilen örnekte yer alan verileri dikkate alarak, varsa, (BGZ) Anonim Şirketi'nin yapması gereken kesinti (stopaj) tutarını hesaplayarak gösteriniz ve beyan edilmesi gereken dönemi belirtiniz. (**5 puan**).

SORU 2) Yapı kooperatiflerinin vergilendirilmesi konusunda Kurumlar Vergisi Mevzuatımızda yer alan düzenlemeleri açıklayınız (**9 puan**). 1

SORU 3) Her ikisi de tam mükellef olan ve büro mobilyaları üretimi faaliyetinde bulunan (A) A.Ş. ile ev mobilyaları üretimi ile uğraşan (B) A.Ş., devir yoluyla birleşmeye karar vermiştir. Şirketlerin genel kurullarının birleşmeyi onaylamasının ardından işlemler tamamlanarak birleşme, 30.06.2017 tarihinde Ticaret Sicilinde tescil ve aynı tarihte Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edilmiştir. (A) A.Ş. birleşme sonunda, münfesih kurumun ortaklarına doğrudan kendi hisse senetlerini vermiştir. (A) A.Ş.'de sekiz (8), (B) A.Ş.'de beş (5) gerçek kişi ortak bulunmakta olup, ortakların ilgili şirketler itibarıyle sahip oldukları sermaye payları eşittir. Şirketlerin 30.06.2017 tarihli devir öncesi bilançoları ve bilançoların aktifinde yer alan bir kısım kıymetlerin söz konusu tarih itibarıyle güncel değerleri aşağıdaki gibidir.

DEVİR ÖNCESİ BİLANÇOLAR (30.06.2017)	(B) A.Ş. (Devrolan)		(A) A.Ş. (Devraltır)	
	Kayıtlı Değer (TL)	Güncel Değer (TL)	Kayıtlı Değer (TL)	Güncel Değer (TL)
AKTİF				
1. DÖNEN VARLIKLAR	547.500		1.761.500	
100. Kasa	5.000		25.000	
102. Bankalar	75.000		76.500	
120. Alıcılar	200.500		1.070.000	
152. Mamuller	215.000	250.000	575.000	736.000
193. Peşin Ödenen Vergiler Ve Fonlar	52.000		15.000	
2. DURAN VARLIKLAR	477.500		1.240.000	
242. İştirakler	150.000	758.575	250.000	440.000
250. Arazi Ve Arsalar	-		180.000	2.250.000
252. Binalar	227.000	350.000	475.000	1.800.000
253. Tesis, Makine Ve Cihazlar	135.000	275.000	360.000	845.000
254. Taşıtlar	37.250	75.000	137.000	190.000
255. Demirbaşlar	53.250	75.000	73.000	113.000
257. Birikmiş Amortismanlar(-)	-	125.000	-	235.000
AKTİF TOPLAMI	1.025.000		3.001.500	
PASİF				
3. KISA VAD. YABANCI KY.	410.000		385.000	
300. Banka Kredileri	-		200.000	
320. Satıcılar	150.000		100.000	
360. Ödenecek Vergi Ve Fonl.	245.000		45.000	
370. Dönem Kârı Vergi Ve Diğer Yasal Yükümlülük Krş.	15.000		40.000	
4. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	80.000		175.000	
472. Kıdem Tazminatı Karş.				
5. ÖZ KAYNAKLAR	535.000		2.441.500	
500. Sermaye	250.000		500.000	
541. Yasal Yedekleri	30.000		45.000	
542. Olağanüstü Yedekler	160.000		300.000	
570. Geçmiş Yıllar Kârları	145.000		1.331.500	
580. Geçmiş Yıllar Zararları(-)	175.000		-	
590. Dönem Net Kârı	125.000		265.000	
PASİF TOPLAMI	1.025.000		3.001.500	

İSTENENLER:

a) Kurumlar vergisi mevzuatımızda “*Birleşme*” ve “*Devir*” konusunda yer alan düzenlemeleri, Kanun’da yer aldığı şekliyle açıklayınız. (6 puan).

b) Yukarıda verilen örnekte yer alan birleşme işleminin Kurumlar Vergisi Kanunu’nda düzenlenen devir müesssesine uygun olarak gerçekleşmesi için yapılması gerekenleri belirterek, devir sonrası bilançoyu şirketlerin ortakları itibariyle hisseleri ve olması gereken sermayeyi de gösterecek şekilde düzenleyiniz (10 puan).

(Not: Hesaplama larda ilerde doğacak vergilerin işlemlere etkisi dikkate alınmayacağıdır. Sermaye tutarı şirket ortakları itibariyle gösterilecektir, ortak başında hesaplama yapılmayacaktır. Bilançodaki amortismanlar, iştirakler ve arazi ve arsalar dışındaki duran varlık kalemlerine aittir. İştirakler hesabındaki değerler (A) A.Ş. ve (B) A.Ş. dışındaki şirketlere aittir.)

c) Sorunun b) şıkkında verilen örnekte devralan kurum (B) A.Ş.’nin aktifinde yer alan 150.000,-TL’lik iştirakler hesabındaki hisse senetlerinin, nominal bedeli 50.000,-TL, maliyet/kayıtlı bedeli 100.000,-TL olan kısmının devralan kurum (A) A.Ş.’nin hisse senetlerinden olduğunu (devralan (B) A.Ş.’nin devralan (A) A.Ş.’nin % 10’una sahip olduğunu) varsayıarak, birleşme sonucu (A) A.Ş.’nin artımı gereken sermaye tutarını hesaplayınız. Birleşme bilançosunda, devralan kurumun devralan kurumdaki iştiraklerinin nasıl gösterilmesi gerektiğini açıklayınız. (7 puan)

d) (A) A.Ş.’nin 2017 yılında devir sonrası yaptığı aşağıdaki işlemleri, birleşmenin KVKK uyarınca devir olarak kabul edilip edilmemesine göre, **varsayıarak**, farklılıklarını da belirtmek suretiyle, vergi mevzuatı açısından değerlendiriniz (Her **şık 2 puan olmak üzere toplam 6 puan**).

i) (A) A.Ş. 2017 yılı beyannamesinde, devir aldığı (B) A.Ş.’ye ait 175.000,-TL’lik 2016 yılı zararını, 2017 yılı başından birleşmenin gerçekleştiği tarihe kadar olan dönemde oluşan 125.000,-TL’lik kardan mahsup etmiş ve mahsup sonrası kalan 50.000,-TL’yi dönem (2017) kazancından indirmiştir.

ii) (A) A.Ş. devir aldığı (B) A.Ş.’ye ait sabit kıymetler üzerinden 2017 yılında, yıl bazında olmak üzere, (B) A.Ş. ile aynı oran ve tutarda amortisman ayırmaya devam etmiştir.

iii) Sorunun b) şıkkında verilen (B) A.Ş.’nin 01.06.2017 tarihli bilançosunda görünen 150.000,-TL’lik iştirakler kalemi, halka açık bir şirket olan (Z) A.Ş.’ye ait olup, 150.000,-TL alış bedeliyle kayıtlarında izlenen hisse senetlerinden oluşmaktadır (Bu şıkkın çözümünde, sorunun c) şıkkındaki verileri dikkate almayıınız). Söz konusu hisse senetleri, (B) A.Ş. tarafından 01.06.2016 tarihinde bankadan kredi kullanmak suretiyle alınmış ve hisse senetleri alımı için kullanılan bir buçuk (1,5) yıl vadeli ve altı ayda bir faiz ödemeli kredi dolayısıyla ödenen ilk bir yıllık faiz, (B) A.Ş. tarafından finansman gideri olan dönemde kazancından düşülmüştür. Birleşme sonrasında tekabül eden altı (6) aylık faiz tutarı ise devralan kuruluş olan (A) A.Ş. tarafından ödenmiş ve (A) A.Ş.’nin 2017 yılı kazancından indirilmiştir. Kredi 2017 yılının sonunda (A) A.Ş. tarafından bankaya ödenerek kapatılmıştır.

BAŞARILAR DİLERİZ

SINAV KOMİSYONU CEVAPLARI

CEVAP I

a) Kar payı dağıtımında kurumlar vergisi mükelleflerinin yerine getirmesi gereken temel vergisel yükümlülük, stopaj(kesinti) olacaktır. Stopaj yükümlülüğünün başlıca teorik gerekçesinin, kurumlar vergisi süjesi olarak alınan sermaye şirketlerinin (ve söz konusu vergiye tabi diğer mükelleflerin) hukuksal/sanal bir kişilik olması ve karın nihai aşamada kurumlar vergisine tabi şirketlerin ortakları gerçek kişilere intikal edeceğine dikkate alındığında, kurumlar vergisi ile gelir vergisi arasındaki bağlantıyı sağlayıp ve tamamlamayacak verilendirmeye olan ihtiyaç olduğu belirtilebilir. Ancak teknik veya ekonomik ihtiyaçlar, kar dağıtımında teorik gerekçelerin ötesine geçen uygulamaları da zaman zaman gündeme getirmektedir. Vergi kanunlarımızda kar dağıtımını stopajı ile ilgili temel düzenlemeler KV: 15, 30, GVK: 94/1-(6), Geç 61 ve Geç.62'inci maddeler ve bunlarla ilgili BKK ile Tebliğlerde yer almaktadır. Kar dağıtım konusunda Kurumlar Vergisi Kanunu ve Gelir Vergisi Kanunu Tebliğlerinde ayrıntılı açıklamalar bulunmakta olup 1 seri Numaralı KV GT'deki konu ile ilgili açıklamalar özetlenerek aşağıya alınmıştır.

Dağıtılan karın niteliği açısından;

- **Cari mevzuat uyarınca kar dağıtımını dolayısıyla stopaj yapılması için karın dağıtılması gereklidir.** Kar dağıtılmadığı sürece kar dağıtımına bağlı stopaj yapılmaz. Bunun **iki istisnasını** KV'nun 5. maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde yer alan kazançlar (Türkiye'de kurulu menkul kıymetler yatırım fonları ve ortaklılarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları ve bente sayılın emeklilik yatırım fonları dışındaki diğer kazançlar) ile GVK'nun geçici 61inci maddesi kapsamında vergi kesintisine tabi tutulan yatırım indirimi uygulanmış kazançlar oluşturur. Söz konusu kazançlar dağıtılsın dağıtılmamasın stopaja tabi olduklarından (stopaj oranı sıfır olsa bile stopaja tabi sayılırlar), ayrıca dağıtım durumunda stopaj yapılmaz. Bunların dışında stopaj kazancın dağıtıldığı aşamada yapılır.
- Yukarıda belirtilen iki istisna dışında, **mevcut durumda, elde edilen karın dağıtılmasında karın kaynağının stopaj açısından önemi yoktur.** İster istisna kazançtan oluşsun isterse vergiye tabi kazançtan dağıtım halinde stopaja tabi tutulacaktır. Stopaj oranı 12/1/2009 tarih ve 2009/14594 sayılı Kararla %15 olarak belirlenmiştir.
- Ancak Türk Vergi Mevzuatında kar paylarının stopaja tabi tutulması konusunda geçmişte farklı uygulamalar söz konusu olmuştur. **31.12.1998** veya daha önceki dönemlerde elde edilen kurum kazançları, istisna olsun olmasın ve dağıtılsın dağıtılmamasın, kural olarak stopaja tabi tutulmuştur. Diğer bir deyişle bu dönemlerde elde edilen kazançlara stopaj uygulamak için dağıtımları beklenmemiştir. **01.01.1999** ve **31.12.2002** döneminde elde edilen kazançlarda ise istisna kazançlar için dağıtılmaları beklenmeksızın, dağıtılsın dağıtılmamasın stopaj yapılrken, istisna dışı kazançlar ise ancak dağıtılmaları halinde stopaja tabi tutulmuştur. Bu durumda kurumların bilançolarında 01.01.2003 tarihinden önce elde edilmiş dağıtılmamış kazanç bulunması ve bu kazançların söz konusu tarihten sonra dağıtılmaması halinde kazancın elde edildiği dönem ve istisna olup olmaması, dağıtılan kar payının stopaja tabi olup olmadığını belirleyecektir. Özetlenecek olunursa, 01.01.2003 tarihinden önce elde edilen istisnaya tabi kazançlar söz konusu tarihten sonra dağıtıldıklarında stopaja tabi olmayacağı; 01.01.1999 tarihinden önce elde edilen ve kurumlar vergisinden istisna olmayan kazançlar söz konusu tarihten sonra dağıtıldıklarında stopaja tabi tutulmayacağı; bunların dışında kar dağıtımını kural olarak stopaj konusu yapılacaktır. Dağıtılmamasına karar verilen yıl kazancının; istisnaya tabi tutulmuş kurum kazancı yanında istisnaya tabi tutulmamış kazancı da içermesi durumunda, kazançların dağılımının oranlamak suretiyle tespiti bir yöntem olarak kabul edilebilirse de (mülga) 67 Seri Numaralı KV GT'deki açıklamalar doğrultusunda, dağıtılan kazancın

öncelikle istisnaya tabi kazançtan, bu kazancın dağıtımının tamamlanmasından sonra istisna edilmemiş kazançtan gerçekleştigi kabul etmek gerekir.

Elde edenin durumu açısından:

Kar dağıtımının vergilendirilmesinde bu gelirleri elde edenlerin hukuki statüsü yapılacak stopaj açısından belirleyici olabilmektedir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15 inci maddesinin ikinci fıkrasında, vergiden muaf olan kurumlara dağıtılan kâr payları üzerinden yapılacak vergi kesintisi; 30 uncu maddesinin üçüncü fıkrasında da Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç olmak üzere, dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan kâr payları üzerinden yapılacak vergi kesintisi hükümleri düzenlenmiştir. Ayrıca Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b-i) ve (b-ii) alt bentlerinde, tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve bu vergilerden muaf olanlara dağıtılan kâr paylarından; tam mükellef kurumlar tarafından; dar mükellef gerçek kişilere, dar mükellef kurumlara (Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç) ve gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan kâr paylarından vergi kesintisi yapılmacı hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre, kurumlar tarafından elde edilen kâr paylarının vergi kesintisine tabi olup olmadığı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15 inci maddesinin ikinci fıkrası ve 30 uncu maddesinin üçüncü fıkrasına göre belirlenecek olup

- Kurumlar vergisinden muaf olan kurumlara,
- Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç dar mükellef kurumlara,
- Kurum statüsünde olup bu Kanun'la veya özel kanunlarla kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan, Gelir Vergisi Kanunu'nun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerindeki kâr payları üzerinden Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre vergi kesintisi yapılacaktır. Kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisi, kazancın istisna olup olmadığına bakılmaksızın, kârin dağıtılması aşamasında yapılacaktır.

5

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15 ve 30 uncu maddeleri uyarınca, tam mükellef kurumlar tarafından;

- Tam mükellef gerçek kişilere,
- Gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara,
- Gelir ve kurumlar vergisinden muaf olanlara,
- Dar mükellef gerçek kişilere,
- Dar mükellef kurumlara,
- Gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan, anılan Kanun'un 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr payları üzerinden vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Buna göre, tam mükellef kurumlarca;

- Tam mükellef kurumlara,
- Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde eden dar mükellef kurumlara, dağıtılan kâr payları üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır. Bu şekilde kâr payı elde eden tam mükellef kurumun söz konusu kâr paylarını yukarıda sayılan gerçek veya tüzel kişilere dağıtması halinde ise dağıtılan kısım üzerinden vergi kesintisi yapılacaktır.

Düger yandan, tam mükellef kurumlarca kârın dağıtılmayıp şirket sermayesine eklenmesine karar verilmesi halinde, kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımını sayılmadığından, sermayeye ilave edilen bu tutar üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.

4842 sayılı Kanun'la getirilen vergileme rejimi, prensip olarak dağıtılmayan istisna kazançlar üzerinden vergi kesintisi yapılmamasını öngörmekle birlikte, aynı Kanun'la Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 61inci madde ile yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançların vergilendirilmesine yönelik olarak özel bir düzenleme yapılmıştır. Buna göre, madde kapsamında bulunan yatırım indiriminden yararlanan kazançlar üzerinden dağıtılsın dağıtılmamasın %19,8 oranında vergi kesintisi yapılmaya devam olunacaktır.

b) Sorunun b) şıkkında ise 2000 yılı karının 2017 yılında dağıtılmasına yönelik örnekten hareketle stopaj matrahının hesaplanması istenmiştir.

Bunun için öncelikle dağıtımına karar verilen kardan Türk Ticaret Kanunu uyarınca ayrılması gereken yasal ve statü yedeklerinin ayrılarak, dağıtılabilecek karın tespit edilmesi gerekmektedir. Statü yedekleri konusunda soruda bir veri bulunmamaktadır. Dağıtılan eski dönem karı olduğu için, ilgili dönemde, sınırlar dikkate alınarak, I. Tertip Yedek Akçe ayrılmış ve I. Temettü dağıtılmış olmalıdır. Bu aşamada yapılacak olan dağıtılacak karın onda biri (% 10)'u oranında II. Tertip Yedek Akçenin ayrılmasıdır. Bunun için herhangi ilave bir bilgiye ihtiyaç bulunmamaktadır. (II. Tertip Yedek Akçenin ayrılmasında dağıtılmasına karar verilen tutarın söz konusu karşılığı da içerdeği varsayımyla, dağıtılacak kar olan 300.000,-TL'nin 1/11'ini yedek akçe olarak alan cevaplar da doğru kabul edilecektir.)

Cevapta dağıtılacak kardan II. Tertip Yedek Akçenin düşülmüşinden sonra kalan tutardan, konu itibariyle, daha önce stopaj yapıldığı için dağıtımdan stopajdan muaf olan 100.000,-TL'lik istisna kazancın düşülmesi ve sonra da dağıtılan kişiler itibariyle stopaj durumunun belirlenmesi ve stopaj tutarının hesaplanması gerekmektedir.

A	Dağıtılamak 2000 Yılı Karı	300.000
B (A* 0,10) TTK md.519	II. Tertip Yedek Akçe	30.000
C (A-B)	Dağıtılabilecek 2000 Yılı Karı	270.000
D	Vergi Kesintisine Tabi Olmayan İstisna	100.000
E (C-D)	Stopaj Yapılabilecek Kısımlı	170.000
F (E * 0,45)	Tam Mükellef Kurumların Payı (Stopaj yok)	76.500
G (E* 0,35)	Gerçek Kişilerin Payı	59.500
H (E* 0,20)	Dar Mükellef Kurumların Payı	34.000
I (G+H)	Stopaj Matrahı	93.500
I (I*0,15)	Stopaj Tutarı	14.025

Söz konusu kar dağıtımına ilişkin stopajların ödemelerin yapılacağı Haziran ve Ağustos ayalarında değil, kar dağıtım kararının alındığı ve böylece alacağı (işletme açısından da borcun tahakkuk ettiği Mart/2017) döneminde yapılması ve bu döneme ait beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir. Bu konuda, genellikle stopaj yapılması ile menkul sermaye iratlarının elde edilmesinin

kariştırılmasından kaynaklanan bazı farklı görüşler olmakla birlikte, olması gereken stopaj zamanını, kar dağıtım kararının alındığı Mart/2017 dönemi olarak almak gerekir. Gelir Vergisi Kanunumuz gelir vergisinde vergiyi doğuran olayı gelirin elde edilmesine bağlamıştır. Elde etmede ise tahakkuk aşamasından başlayarak hukuki, ekonomik ve fiili tasarruf aşamaları söz konusu olabilir. Ticari kazançta elde etme için tahakkuk aşaması yeterli görülmüş olup, gelir unsurları itibariyle farklı aşamalardan söz edilebilir. Tahakkuk aşaması gelirin (alacak veya borcun) miktar ve mahiyet itibariyle kesinleşmesi, geliri doğuran muamelenin eksiksiz tekamül ederek alacaklı için talep edilecek alacak, borçlu için de ödenecek bir borç olarak doğmasıdır. Bu ise bir ticari işlemde, işlemi yapacak tarafın veya tarafların edimlerini yerine getirmesi ile olur. Ancak kar dağıtım gibi, mevzuat ve yönetimden kaynaklanan gerekçelerle yetkili karar organlarında (soruda genel kurulda) alınan tek taraflı karar ile borç altına girilen işlemlerde, kararın usulüne uygun olarak alınmasıyla artık işlem tahakkuk etmekte ve ödenecek kar payı şirket için bir borç, ortaklar için alacak mahiyeti almaktadır. Bunun ortaklar açısından ne zaman elde edileceği ayrı bir konudur. Ancak stopaj açısından GVK'nun 94'üncü ve 96'inci maddeleri elde etmeye değil nakden veya hesaben ödemeye bilmekta hatta avans ödemeleri bile stopaja tabi tutulmaktadır. Aynı Kanun'un 96'inci maddesinde ise; bu maddede geçen hesaben ödeme deyiminin, vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade edeceği açıkça yazılmıştır. Dolayısıyla kar dağıtım kararı alındığı dönemde (soruda Mart 2017) bu dağıtımın muhasebe kayıtlarına da yansıtılması ve gereken durumlarda stopaj yapılarak takip eden ayın 23'üne kadar muhtasar beyanname ile beyan edilecek ve beyan edildiği ayın 26'sına kadar ödenecektir. Farklı yorumların bulunması halinde bunlar, cevabın içeriği ve açıklamanın yeterliği ve tutarlılığına göre değerlendirilecektir.

CEVAP 2)

Kooperatifler, üyelerin meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarının karşılıklı dayanışma ve yardımlaşma ile sağlanması esasıyla faaliyet gösteren kuruluşlardır. KVKK'nın 1'inci maddesinde kooperatiflerin kazançlarının kurumlar vergisine tabi olduğu ve dolayısıyla kooperatiflerin kurumlar vergisi mükellefi olduğu belirtilmiş, aynı Kanun'un 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendi ile de tüketim ve taşımacılık kooperatifleri dışında kalan kooperatifler belirli şartlarla kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır.

Kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmeleri için ana sözleşmelerinde;

- Sermaye üzerinden kazanç dağıtılmamasına,
 - Yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesine,
 - Yedek akçelerinin ortaklara dağıtılmamasına,
 - Sadece ortaklarla iş görülmesine
- dair hükümlerin bulunması ve bu kayıt ve şartlara da fiilen uyulması gerekmektedir.

Bu şartlara ana sözleşmelerinde yer vermeyen ya da yer vermekle beraber bu şartlara fiiliyatta uymayan kooperatifler, muafiyet hükümlerinden yararlanamayacaktır. Sermaye üzerinden kazanç dağıtılması yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmesi, sermaye şirketlerine ait özellikler olup, kooperatiflerin muafiyet yönünden sermaye şirketlerinden farklı olması için söz konusu işlemleri yapmamaları, ayrıca da ayrılan yedek akçeleri ortakların sermayeye iştirak oranlarına veya kooperatif ile yaptıkları muamele miktarlarına ya da başka bir esasa göre dağıtılmamaları gerekmektedir.

Bütün kooperatifler için geçerli bir diğer muafiyet şartı da sadece ortaklarla iş görülmektedir. Kooperatifler ortaklarının belirli ekonomik çıkarlarının ve özellikle meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarının sağlanıp korunmasını amaçladıkları için faaliyetin normal olarak sadece ortaklarla sınırlı olması gerekmektedir. Bu nedenle, bir kooperatifin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmesi için ana sözleşmesinde sadece ortaklarla iş görülmektedir. Ortak dışı işlemler, sadece ortak olmayanlarla yapılan işlemleri değil, ortaklarla kooperatif ana sözleşmesinde yer almayan konularda yapılan işlemleri kapsamaktadır. Ancak ortak dışı işlemlerle ilgili bir kısım istisnalar da bulunmaktadır. KVKK'nun 4/1 maddesine eklenen ve 01.01.2018 tarihinden itibaren yürürlüğe giren huküm ile kooperatiflerin faaliyetin icrasına tahsis ettikleri ve ekonomik ömrünü tamamlamış olan demirbaş, makine, teçhizat, taşıt ve benzeri amortismana tabi iktisadi kıymetleri elden çıkarmalarının ortak dışı işlem sayılacağı belirlenmiştir.

Düzen taraftan sadece ortaklarla iş görülmek şartının içeriği kooperatif türlerine göre farklılık arz edebilmektedir. Sorunun ilgili olduğu yapı kooperatifleri itibariyle değinilecek olursa, yapı kooperatiflerinin arsalarını kat karşılığı vererek işyeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılacaktır. Ancak, bu kooperatiflerin, her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmesi halinde, bu işlem ortak dışı işlem olarak kabul edilmeyecektir. Yapı kooperatifi tarafından inşa edilen işyeri ve konutlarda yaşayan insanların sosyal ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla sosyal tesislerin kat karşılığı inşa ettirilmesi de ortak dışı işlem sayılacak olacaktır. Bu tesislerin yapımını müteakip, kooperatif tarafından işletilmesi halinde, işletilmeye başlandığı tarihte muafiyet şartı ihlal edilmiş sayılacaktır. Kooperatiflerin konut inşa etmek üzere kum, çimento, demir v.b. malzeme satın alması, söz konusu inşaata finansman sağlamak üzere üçüncü kişilerden kredi temin etmesi de ortak dışı işlem olarak değerlendirilmeyecektir.

İşyeri veya konut inşa etmek üzere kurulan bir yapı kooperatifinin ortaklarından topladığı paraları değerlendirmek nemalandırması halinde, söz konusu nemaların Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesine göre vergilendirilmiş olması ve ortaklara dağıtılmayarak kooperatif amaçları doğrultusunda harcanması şartıyla, muafiyet şartları ihlal edilmiş olmayacağındır. Kooperatifin ait taşınmazların, ortaklara veya ortak olmayanlara kiraya verilmesi veya kooperatifin inşa ettiği konut veya işyerlerinin ortaklara dağıtımından sonra elinde kalan işyeri, konut veya arsaların satılması ise ortak dışı işlem sayılacaktır.

Kooperatifin amacını gerçekleştirmesinden sonra elinde kalan malzeme, alet ve edevatın satılması ortak dışı işlem olarak değerlendirilmeyecektir. Öte yandan, bazı kooperatiflerin ana sözleşmelerinde, "ortakların sosyal, kültürel ekonomik ihtiyaçlarını karşılamak üzere gerekli tesisleri kurmak, işletmek veya kiraya vermek" hükmü yer almaktadır. Ana sözleşmelerinde söz konusu huküm olsa dahi fiilen söz konusu tesislerin kurulup bizzat işletilmesi veya kiraya verilmesi ortak dışı işlem olarak değerlendirilecektir. Bu hukmün, ana sözleşmede yer olması tek başına mükellefiyet için yeterli olmayacağındır.

Yukarıda deñinilen genel muafiyet şartları yanında kanun koyucu yapı kooperatiflerinin kurumlar vergisinden muafiyeti için bazı özel şartlar da koymustur. Bunlar;

- Kuruluşlarından, yapı inşaatlarının sona erdiği tarihe kadar yönetim ve denetim kurullarında, söz konusu inşaat işini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine ve Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesine göre bunlarla ilişkili kişilere veya işçi işveren ilişkisi bulunan kişilere yer verilmemesi,

- Yapı ruhsatı ile arsa tapusunun kooperatif tüzel kişiliği adına olması

şartlarıdır. Henüz arsa temini veya inşaat aşamasına gelmemiş bulunan dolayısıyla, işyeri veya konut teminine yönelik faaliyeti bulunmayan kooperatifler için bu şartlar aranmayacaktır. Örneğin, arsa tapusu kooperatif tüzel kişiliğine ait olmakla birlikte, henüz inşaat aşamasına gelmemiş bulunan konut yapı kooperatifinden, inşaat ruhsatına ilişkin şart aranmayacaktır. 1163 sayılı Kooperatifler Kanununa göre kurulan kooperatif birlikleri veya kooperatifler merkez birlikleri de anılan Kanun uyarınca kooperatif olarak değerlendirildiğinden söz konusu arsa ve arazilerin tapusunun veya yapı ruhsatlarının Toplu Konut İdaresi Başkanlığı veya kooperatif birlikleri ya da kooperatifler merkez birlikleri adına olması halinde de bahse konu yapı kooperatifleri, kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilecektir.

KVK'nun 4 üncü maddesinin birinci fikrasının (k) bendine eklenen parantez içi hükmüle 1/1/2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, kurumlar vergisinden muaf kooperatiflerin ortak dışı işlemleri nedeniyle kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme olmuş kabul edileceği, kooperatiflerin bu iktisadi işletmelerinden ve tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından kazanç elde etmelerinin ve bu kazançların daha sonra ortaklara dağıtılmasının da muafiyete etkisinin olmayacağı ve ortak dışı işlemlerden elde edilen kazancın vergilendirilmesine ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığıca belirleneceği hükmü altına alınmıştır. Bu suretle kooperatiflerin, 1/1/2018 tarihinden itibaren gerçekleştirecekleri ortak dışı işlemler nedeniyle muafiyetleri etkilenmeyecek; ancak bu işlemlerden elde edilen kazançlar kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisine tabi tutulacaktır. Dolayısıyla, muafiyete ilişkin diğer şartları taşıyan kooperatiflerin ortak dışı işlemlerinden elde edilen kazançları kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisine tabi tutulacak, ortak içi işlemlerinden elde edilen kazançlarının kurumlar vergisine tabi tutulması söz konusu olmayacağıdır. Ortak dışı işlemlerle ilgili olarak kooperatif tüzel kişiliğine bağlı olduğu kabul edilen iktisadi işletme adına gerekli kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilecektir.

Kurumlar vergisinden muaf olan kooperatifler, ortak dışı işlemlerine ilişkin hesap ve kayıtlarını kooperatif hesaplarıyla ilişkilendirmeksızın iktisadi işletme adına tasdik ettirecekleri ayrı defterlerde izleyeceklerdir.

Ayrıca, kurumlar vergisinden muaf olan kooperatiflerin tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımları, iktisadi işletmeleri ile bu kurumlardan kazanç elde etmeleri ve söz konusu kazançları daha sonra ortaklarına dağıtmaları muafiyetlerini etkilemeyecektir.

CEVAP 3)

Birleşme, bir veya birden fazla ticaret şirketinin birbirleriyle birleşerek yeni bir ticaret şirketi kurması veya bir veya daha fazla ticaret şirketinin mevcut diğer bir ticaret şirketine devrolması olarak tanımlanabilir. Birleşmenin gerçekleşebilmesi için en az iki şirketin mevcut olması ve bunlardan en az birisinin, infisah etmesi gereklidir. Birleşmede sona eren şirket tasfiyesiz olarak infisah etmekte ve mevcut ya da kurulacak bir şirkete katılmaktadır. Tasfiyenin söz konusu olduğu durumlarda ise artık bir birleşmeden söz etmek mümkün olmayacağıdır. Keza bir şirketin sona ermeden hisselerini diğer bir şirkete vermesi de birleşme anlamına gelmeyecektir. Birleşme ile devralan şirket, devralan şirketin malvarlığını bir bütün halinde devralır ve külli halefiyet ilkesi geçerli olur. Birleşme konusunda Ticaret Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nda düzenlemeler bulunmaktadır. İki mevzuattaki düzenlemeler genellikle paralel olmakla birlikte, aralarında kapsadıkları alan, amaç ve fonksiyonlardan kaynaklanan farklar da bulunmaktadır. Özellikle Ticaret Kanunu'nda birleşme üst kavram olarak devir yoluyla (bir veya birden fazla şirketin başka bir şirkete devri yoluyla) birleşmeyi

de içerikten, vergi mevzuatında “devir” kavramı daha çok birleşmenin vergiye tabi olmayan bir türü olarak kullanılmaktadır. Sorunun konusu iki Kanun arasındaki farklılıklar olmadığından cevapta Ticaret Kanunu’na ilişkin bir açıklama yapılması zorunluluğu bulunmamaktadır. Kurumlar Vergisi Kanunumuzda 17’nci maddede tasfiye halinden bahsedildikten sonra, “Birleşme” başlıklı 18’inci maddede birleşme halinde, sona eren kurumlar bakımından birleşmenin tasfiye hükmünde olduğu, tasfiye karı yerine birleşme karının vergiye matrah olacağı ve tasfiye karının tespitine yönelik hükümlerin birleşme karının tespitinde de geçerli olacağı belirtilmiştir. Buna göre birleşme döneminin başlangıcı birleşme kararının tescil edildiği tarih (veya bazı görüşlere göre birleşmeye baz alınacak bilançonun tarihi; bu bilançoya göre belirlenecek özsermeye birleşme döneminin başındaki servet değerini verecektir), birleşmenin sonu ise birleşilen şirketin sermaye artırımına ilişkin esas mukavele değişikliğini tescil ve ilan ettirdiği tarih olarak alınacaktır. Birleşme döneminin başlangıç ve bitiş tarihleri arasındaki oluşacak kazanç ise tasfiye karının tespitine yönelik hükümlere ve temel olarak da ticari kazancın tespitine göre tespit edilecek, başka bir deyişle her dönem için servet değeri tespit edilirken dönem başındaki ve sonundaki özsermeye kıyaslanacaktır. Bu kaleme ortaklarca yapılan ilaveler düşülecek, doğrudan veya dolaylı yollardan yapılan çekişler ise ilave edilecektir. KVК’na göre başlangıç tarihinden aynı takvim yılı sonuna kadar olan dönem ile bu dönemden sonraki her takvim yılı ve tasfiyenin sona erdiği dönem için ilgili takvim yılı başından tasfiyenin bitiş tarihine kadar olan dönem bağımsız bir tasfiye dönemi sayılır. Diğer taraftan tasfiye uygulaması ile birleşme arasındaki kazanç tespitine yönelik en önemli uygulama farkı dönemlerde ortaya çıkar. Tasfiye genelde birden fazla döneme hatta yıla yayılabilir mesine karşın, birleşme durumunda birleşmenin başlangıç ve bitiş arası süre çok kısa olur. Buradan hareketle bazı görüşler Kanun’da öngörülen dönemlerin daha çok kazanç tespit şeklini ifade ettiği, birleşmede tasfiyede olduğu gibi bir dönemin söz konusu olamayacağını ileri sürmektedir.

10

İçinde bulunan takvim yılının başından (veya özel hesap dönemi uygulanan hallerde bu dönemin başından itibaren) birleşmeye/tasfiyeye esas olan bilançonun düzenlendiği tarihe kadar olan dönemde oluşan kar, birleşme/tasfiye karı ile ilişkilendirmez ve sonra eren kurumun kazancı olarak kışt dönemin bittiği ayın içinde bulunduğu ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmibeinci günü akşamına kadar beyan edilir. Ancak tasfiye müessesesinde uygulama imkanı bulan bu düzenlemenin birleşme durumunda gerçekleşmesi zor olduğundan, diğer bir ifadeyle birleşme normal koşullarda bu süreden önce sonuçlanacağından, kışt döneme ait beyannamenin, birleşme beyannamesi verme süresi içinde (birleşmeye ilişkin sermaye artırım işleminin tescil ve ilan edildiği tarihten otuz gün içinde) birleşme beyannamesi ile birlikte birleşilen şirket tarafından verilmesi ve tarh edilen verginin de aynı süre içinde ödenmesi gereklidir. Diğer taraftan, tasfiye halinde tasfiye memurlarına düşen sorumluluk ve ödevler birleşme halinde birleşilen kurumun olacaktır.

Devir;

KVК’nun 19’uncu maddesi; birleşme sonucunda infisah eden kurum ile birleşilen kurumun tam mükellef olması ve münfesih kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerinin, birleşilen kurum tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilançosuna geçirilmesi durumunda, bu birleşmeleri ve aynı şartlar dahilinde yapılan tür değiştirmelerini devir hükmünde saymıştır. Birleşmenin devir olarak sayılmasının en önemli sonucu ise aynı Kanunun 20’inci maddesinde yer almaktır. Söz konusu madde hükmüne göre devir halinde münfesih kurumun sadece devir tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergilendirilecek, birleşmeden doğan karlar ise hesaplanıp

vergilendirilmeyecektir. KVК'nun 20'nci maddesine göre bunun için 19'uncu maddede belirtilenlere ilave olarak aşağıdaki şartların da yerine getirilmesi gerekmektedir;

Münfesih kurum ile birleşilen kurumun;

- Devir tarihi itibarıyla hazırlayacakları ve müstereken imzalayacakları münfesih kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesi ile devir işleminin hesap döneminin kapandığı aydan kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar geçen süre içerisinde yapılması halinde, münfesih kurumun önceki hesap dönemine ilişkin olarak hazırlayacakları ve müstereken imzalayacakları münfesih kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesini, birleşmenin Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde münfesih kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine vermeleri.
- Birleşilen kurum, münfesih kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve diğer ödevlerini yerine getireceğini münfesih kurumun birleşme sebebiyle verilecek olan kurumlar vergisi beyannamesinin ekinde vereceği bir taahhütname ile taahhüt etmesi.

Ayrıca Kanun'da açık olarak belirtmemesine karşın, yapılan düzenlemenin zorunlu sonucu olarak, devir durumunda; devir nedeniyle, ortakların mevcut servetlerini aynen koruması, potansiyel kazanç ve kayıplarının realize olmaması gereklidir. Bunu sağlamak üzere, devrolan şirketlerin devre konu edilen varlıklarına karşılık ortaklarının iktisap edecekleri hisselerin, devrettikleri şirketteki hisselerine isabet eden servet değeri ile orantılı olması gerekmektedir.

Bu şartların yerine gelmesi halinde birleşme devir hükmünde sayılır ve devrolan kurum nezdinde birleşmeden dolayı vergilendirme yapılmaz. Ancak vergisiz birleşme de denilen devir yoluyla birleşmede üzerinde genel olarak fikir birliği olan husus bu şekilde bir birleşme sonucu doğan kazançların vergi kanunlarımız açısından nihai bir istisnaya tabi tutulmadığı, daha çok vergi ertelemesinin söz konusu olduğudur. Zira devrolan işletmeye ait kıymetler devralan işletme tarafından ileride elden çıkarıldığında, kayıtlarda devrolan işletmedeki değerleriyle yer alacaklarından elde çıkarılma dolayısıyla oluşan olumlu fark üzerinden vergi konusu olabileceklerdir.

b)

Sorunun a) şıkkında belirtilen hususların b) şıkkında bir örnek üzerinde uygulanması istenmektedir. Rakamsal örneğin asıl önemli kısmı devir şartlarına uygun olarak birleşme bilançosunun hazırlanması olmaktadır. Bunun dışındaki şartlara uyulması gerektiği cevabın bu şikki içerisinde tekrar belirtilebileceği gibi yeterince açık yazılmış ise a) şıkkındaki cevaba referans gösterilme suretiyle de cevap verilebilir.

Soruda devralan ve devrolan iki işletmenin bilançoları ve bazı kıymetlerin güncel değerleri verilmiştir. Sorunun a) şıkkında belirtildiği üzere birleşmenin devir hükmünde sayılabilmesi için en önemli şart devrolan şirketin kül halinde ve bilançosunda yazılı değerleriyle devir olmasıdır. Devreden ve devralan kurumların bilançolarının aktif tarafları için bu çok büyük sorun olmayıabilir. Sonuç olarak kalemlerin yatay olarak birbirine eklenmesi matematiksel bir işlem olacaktır. Ancak sorun pasifte birleşilen kurumun ne kadar sermaye artıracağıının diğer bir deyişle devralınan kurumun ortaklarına ne kadar hisse verileceğinin belirlenmesinde ortaya çıkacaktır. Zira yukarıda belirtildiği üzere devir işlemi bir vergi istisnası değil bir vergi ertelemesidir. Bunun gerçekleşmesi için devrolan kurumun ortaklarının devralan şirketten alacakları payların devrettikleri servet değeriyle orantılı olması gerekmektedir. Aksi durumda daha karlı veya zararlı bir işlem yapmış olacaklar ve

devir aşamasında vergiye konu işlem ortaya çıkacaktır. Sorun gerek devralan, gerekse devralan işletmenin sermayesinin kayıtlı değeri ile işletmenin piyasa değerinin gizli yedekler nedeniyle birbirinden farklı olmasından kaynaklanacaktır. Dolayısıyla kurumlar öyle bir değişim oranını tespit etmelidir ki, işletmelerin piyasa fiyatını yansıtır şekilde bilesme gerçeklesin ve ortaklar bu isten bir kazanç veya zarar görmesinler. Bu durumda ortaya çıkan sorunlardan bir tanesi de güncel değerlerden hareketle devralınan kurum ortaklarına verilecek hisse senetleri belirlendiğinde, kayıtlı değerle bilesme bilançosuna aktarılan aktif ve pasif arasındaki dengenin bozulması ve dengeyi sağlamak üzere aktif veya pasife yeni bir kalem ihtiyacı ortaya çıkmasıdır. Bu defa bilesme bilançosuna yeni bir kalem ilave edildiğinde; kül halinde devrin ihlal edilip edilmediği sorunu ortaya çıkacaktır. Ancak teknik olarak devri sağlamak üzere, devir primi, bilesme primi, geçici hesap vb. adında bir kalem ilavesinin devre ilişkin düzenlemelere aykırı olmayacağı yönünde tereddüt bulunmamaktadır.

Devir sonrası bilesme bilançosu düzenlenirken ilk önce değişim oranının; yani birleşilen kurumca ne ölçüde sermaye artışı yapılarak artırılan sermayeden devralınan kurumun ortaklara verileceğinin belirlenmesi gerekmektedir. Bu da kıymetlerin ve işletmelerin cari değerleri dikkate alınarak (cari değerle kayıtlı değer arasındaki farklar ilave edilerek/çıkarılarak) işletme değerlerinin güncellenmesi ve **birleşilen kurumun değerinin cari değerleri toplanmış işletme değerinin % kaçını olduğunun bulunması yoluyla belirlenecektir.** Buradan da hareketle artırılması ve dolayısıyla devralınan kurumun ortaklarına verilmesi gereken hisse miktarları tespit edilecektir. Dolayısıyla soru cevaplanırken ilk yapılması gereken, devralınan kurum ortaklarına, ne kadar hisse verileceğinin buradan hareketle de (A) A.Ş.'nin sermayesinin ne kadar artırılacağıının tespiti olmalıdır. Birleşme sonrası (A) A.Ş.'nin sermayesini, iki şirketin kayıtlı sermayesinin toplamı olarak almak, bunların gerçek değeri farklı olduğu için (B) A.Ş. ortakları için servet değerinde farklılık yaratacak bu da devir koşullarını bozacaktır.

Artırılacak sermayenin tespit edilecek bilançoaya alınması durumunda ise kayıtlı sermaye değerleri ile artırılan sermaye tutarı arasında ve dolayısıyla kül halinde alınan aktif ve pasif arasında fark doğacaktır. Verilecek cevapta bu durumun ortaya konarak farklılığın, bilançoda devir şartlarını bozmayacak şekilde nasıl gösterileceğinin belirlenmesi gerekmektedir. Bunun için bulunacak çözüm ise aşağıdaki bilesme bilançosunda olduğu şekilde, bu örnek itibariyle, pasifte; bilesme primi/devir primi/ emisyon primi/geçici hesap gibi adlarla dengeyi sağlayan bir kaleme yer vermek olacaktır. Söz konusu kalemin niteliği tartışmalıdır. Ancak hukuksal mahiyeti yönünden farklı görüşler ileri sürülebilse de mahiyet itibariyle emisyon primi niteliğinde olduğunu ve gerek emisyon primlerinin KVKK'nda istisna sayılması, gerekse devir müessesesinin özü geregi vergiye tabi olmayacağı kabul etmek gerekecektir.

Sorudaki verilerden (A) A.Ş. ve (B) A.Ş.'nin bazı aktif kıymetlerinin güncel değerlerle dikkate alınması sonucu şirketlerin özsermayelerinin cari değeri de değişmektedir. Diğer bir deyişle aktif kıymetlerin cari değerleri ile kayıtlı değerleri arasındaki farkın özsermeye tutarına ilavesi ile şirketlerin cari değerleri (cari özsermayeleri) tespit edilmiş olacaktır. Ortakların alacakları hisse tutarının hesabında da bu değerlerden hareket etmek gerekir. Söz konusu hesaplamlar aşağıda yer almaktadır.

Pay Değişim Oranı = $\frac{\text{Devralan Şirketin Cari Değeri (Cari Özkaynağı)}}{\text{[Devralan Şirketin Cari Değeri} + \text{Devrالان Varlıkların Net Cari Değeri]}}$

$$0,812 = \frac{7.000.500}{(7.000.500 + 1.626.075)}$$

Ulaşılacak Sermaye = $\frac{\text{Devralan Şirketin Nominal Sermayesi}}{\text{Pay Değişim Oranı}}$

$$615.764 = \frac{500.000}{0,812}$$

Artırılacak Sermaye = Ulaşılacak Sermaye – Devralan Şirketin Nominal Sermayesi

$$115.764 = 615.764 - 500.000$$

Birleşme Primi = (Devrolan Şirketin Nominal Sermayesi + Devalan Şirketin Nominal Sermayesi) -
 Ulaşılacak Sermaye = $(250.000 + 500.000) - 615.764 = 134.236$

	DEVİR ÖNCESİ BİLANÇOLAR (30.06.2017)			Bileşme Bilançosu (TL)
	(B) A.Ş. (Devrolan)	(A) A.Ş. (Devralan)		
	Kayıtlı Değer (TL)	Kayıtlı Değer (TL)		
AKTİF				
1. DÖNEN VARLIKLAR	547.500	1.761.500	2.309.000	
100. Kasa	5.000	25.000	30.000	
102. Bankalar	75.000	76.500	151.500	
120. Alıcılar	200.500	1.070.000	1.270.500	
152. Mamuller	215.000	575.000	790.000	
193. Peşin Ödenen Vergiler Ve Fonlar	52.000	15.000	67.000	
2. DURAN VARLIKLAR	477.500	1.240.000	1.717.500	
242. İştirakler	150.000	250.000	400.000	
250. Arazi Ve Arsalar	-	180.000	180.000	
252. Binalar	227.000	475.000	702.000	
253. Tesis, Makine Ve Cihazlar	135.000	360.000	495.000	
254. Taşıtlar	37.250	137.000	174.250	
255. Demirbaşlar	53.250	73.000	126.250	
257. Birikmiş Amortismanlar(-)	-	125.000	-360.000	
AKTİF TOPLAMI	1.025.000	3.001.500	4.026.500	
PASİF				
3. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	410.000	385.000	795.000	
300. Banka Kredileri	-	200.000	200.000	
320. Satıcılar	150.000	100.000	250.000	
360. Ödenecek Vergi Ve Fonlar	245.000	45.000	290.000	
370. Dönem Kârı Vergi Ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları	15.000	40.000	55.000	
4. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	80.000	175.000	255.000	
472. Kudem Tazminatı Karşılığı			-	
5. ÖZ KAYNAKLAR	535.000	2.441.500	2.976.500	
500. Sermaye	250.000	500.000	615.764	
541. Yasal Yedekleri	30.000	45.000	75.000	
542. Olağanüstü Yedekler	160.000	300.000	460.000	
570. Geçmiş Yıllar Kârları	145.000	1.331.500	1.476.500	
580. Geçmiş Yıllar Zararları(-)	-	175.000	175.000	
590. Dönem Net Kârı	125.000	265.000	390.000	
....Birleşme Primi			134.236	
PASİF TOPLAMI	1.025.000	3.001.500	4.026.500	

c)

Sorunun c) Şikkında ise devrolan kurum olan (B) A.Ş.'nin, devralan kurum olan (A) A.Ş.'de iştirakinin olduğu, (B) A.Ş.'nin (A) A.Ş.'ye % 10 oranında iştirak ettiği varsayılarak birleşme sonucu artırılması gereken sermayenin hesaplanması ve birleşme sonrası bilançoda iştiraklerin nasıl gösterileceğinin açıklanması istenmektedir. Sorunun iki kısmı bulunmakta olup; verilecek cevapta ilk olarak artması

gereken sermayenin hesaplanması gereklidir. Bu anlamda cevap, sorunun b) şıkkındaki çözümle büyük benzerlik gösterecektir. Burada dikkat edilmesi gereken, iştirak ilişkisi nedeniyle devralan (A) A.Ş.'nin sermayesi içerisinde, devrolan (B) A.Ş'nin iştirak payı olduğu için, hesaplamalarda bu hususun gözönünde bulundurulması ve (A) A.Ş.'nin güncel özkaynağı ile artırılacak sermaye hesabına baz alınacak nominal sermayesinin, netleştirilmiş tutarlarıyla hesaplamaya dahil edilmesi gerektidir.

Soruda (B) A.Ş.'nin (A) A.Ş. hisse senetlerinin nominal değeri 50.000,-TL olan % 10'luk (= 500.000*0,10) kısmına 100.000,-TL maliyet bedelle sahip olduğu bilgisi verilmiş ancak bu hisselerin cari değeri verilmemiştir. Bu nedenle cari değerin (A) A.Ş.'nin b) şıkkında belirlenen (veya burada kayıtlı değere cari değer farkı eklemek suretiyle hesaplanan) 7.000.500,-TL'lik özkaynak tutarının % 10'unu oluşturan 700.050,- TL (=7.000.500*0,10) olarak dikkate alınması ve bu tutarın (A) A.Ş.'nin cari özkaynağından düşülverek (veya cari özkaynağının % 90'ının alınarak) netleştirilmiş özkaynağın bulunması gerekecektir. Örnek olayda bu tutar 6.300.450 (= 7.000.500 – 700.050) TL'dir.

Buna göre artırılması gereken sermaye tutarı;

Pay Değişim Oranı = Devralan Şirketin Netleştirilmiş Cari Özkaynağı/ (Devralan Şirketin Netleştirilmiş Cari Özkaynağı+ Devrolan Şirketin Cari Özkaynağı), formülü ile hesaplanabilecektir. Bu da;

$$0,795 = \frac{6.300.450}{(6.300.450 + 1.626.075)}$$

15

olacaktır. a) şıkkında belirtilen formüllerden hareketle, devrolan kurumun devralan kurumda iştiraki olduğu örnekteki durumda, birleşme sonrası ulaşılacak nominal sermaye ve dolayısıyla devralan kurumun artırması gereken sermaye tutarı;

Ulaşılacak sermaye = $566.038 = 450.000 / 0,795$ ve artırılması gereken sermaye de,

Arttırılacak sermaye = $66.038 (= 566.038 - 500.000)$,-TL

olacaktır. Bu sermayenin ortaklar itibariyle dağılımı ise aşağıdadır;

(A) A.Ş. Ortaklık Payı = $566.038 * 0,795 = 450.000$

(B) A.Ş. Ortaklık Payı = $566.038 * (1-0,795) = 116.038$

Arttırılacak sermaye tespit edildikten sonra cevapta birleşmeye konu iştirak hisselerinin nasıl gösterileceğinin belirlenmesi gerekmektedir. İştirak hisseleri yönünden sorun birleşme sonucu kurumun kendi hisselerine sahip olması, aktif bir bilanço kaleminin fiktif bir yapıya dönüşmesidir. Şirketler kendi hisse senetlerini belli bir süre için ellişinde tutabilirler. Ancak bunlar ilgili mevzuatta (TTK, SPK) belirlenen süreler içerisinde elden çıkarılmak durumundadır. Birleşme sonrası bilançoda, kurumun devraldığı kendi hisse senetlerini ya elden çıkarması, ya da bu hisselerin birleşme bilançosunda sermaye azaltımına gidilerek kayıtlardan düşülmesi gereklidir. Sermaye azatlımı durumunda hesap bilançoda görünmeyeceği için devir şartlarının ihlal edilip edilmediği sorunu gündeme gelecektir. Bu sorun sermaye azaltımının devirden daha sonraki bir tarihte yapılması yoluyla aşılısa da iştirakin hangi değerle bilançoda yer alacağı ve azatlım sonrası kayıtlı değeri aşan

kısımın nasıl bir işleme tabi tutulacağının belirlenmesi gereklidir. Konuya ilişkin olarak 1 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 19.1 Devir bölümünde aşağıdaki açıklama yapılmıştır;

“Bir kurumun kendisinde iştiraki bulunan veya iştirak ettiği başka bir kurumu kül halinde devralması nedeniyle kurum bünyesinde yapacağı sermaye artışının söz konusu iştirak paylarına isabet eden tutarda daha az gerçekleşmesi Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin birinci fıkrasında belirtilen şartların ihlali anlamına gelmemektedir.

İştirakler hesabında yer alan değerin, iştirak hisselerinin itibarı değerine eşit olmaması halinde aradaki müspet veya menfi farkın kurumun vergiye tabi kazancının tespiti ile ilgilendirilmeksızın geçici hesaplarda izlenmesi mümkün olup bu geçici hesapların vergiye tabi kurum kazancının tespiti ile ilişkilendirilmeksızın kurum kayıtlarında sona erdirilmesi de mümkün bulunmaktadır.”

(A) A.Ş. aktifteki 100.000,- TL kayıtlı ancak 50.000,-TL nominal değerli hisse senedinin değerine denk gelecek şekilde pasifteki sermaye tutarından 50.000,-TL'lik bir azatlıma gidilecek ve sermayesi 516.038,-TL (=566.038 – 50.000) olacaktır. Ancak iştirakler (B) A.Ş.'nin bilançosunda 100.000,-TL bedelle kayıtlı olduğundan, 50.000,-TL'si sermaye ile mahsup edilse dahi aktifte kalan 50.000,-TL'lik tutara ne yapılacağına karar verilmesi gereklidir. Yukarıda değinilen Tebliğ'de belirtildiği üzere bu tutar (50.000,-TL) geçici hesap adı altında bilançonun aktifinde yer alacak ve hiçbir şekilde vergi matrahı ile ilişkilendirilmeyecektir. Diğer taraftan bu tutarın (50.000,-TL'nin) birleşme priminden mahsup edilerek, bilançoda bu tür bir geçici/fiktif kaleme hiç yer verilmemesi; bilançoların daha gerçekçi olması açısından tercih edilebilir. Veya bu geçici hesap, kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmak suretiyle sonuçlandırılarak bilançodan çıkarılabilir. Konuya ilişkin olarak cevaplarda burada belirtilenler dışında farklı çözümlere yer verilmesi halinde bunlar da, tutarlılık ve doğruluk derecesine göre puan olacaktır.

d)

Sorunun d) şıkkında ise alt şıklar halinde verilen üç farklı işlemin vergisel durumunun birleşme işleminin devir olarak kabul edilip edilmemesine göre vergisel yönden değerlendirilmesi istenmektedir. Daha önce belirtildiği üzere birleşme, devrolan kurumlar açısından tasfiyesiz infisah hükmündedir. Devrolan kurum tasfiyeye girmeden sona ererek yeni bir kurum içinde varlığını sürdürmeyecektir, ancak vergilendirme açısından birleşme devir şartlarını taşıımıyorsa tasfiye olmuş gibi vergi uygulamasına tabi tutulmaktadır. Birleşme durumunda devrolan kurum sona ermiş olarak kabul edilirken, devir durumunda vergi mevzuatımız sanki devir hiç olmamış, işletme devam ediyor gibi işlemleri değerlendirmektedir.

i) Yukarıdaki açıklamalar ışığında, birleşme durumunda, devralan kurumun devraldığı işletmeye ait sabit kıymetleri yeni alış gibi dikkate alması ve amortismana tabi tutması gerekecektir. Dolayısıyla devralan kurumda tamamen itfa edilmiş kıymetler bile birleşilen kurumda amortismana tabi tutulabilecektir. Ancak işlemin KVK'na göre devir (vergisiz birleşme) şartlarını sağlaması halinde, (A) A.Ş.'nin devir aldığı (B) A.Ş.'ye ait sabit kıymetler üzerinden aynı oranda amortisman ayırması doğrudur. Buna karşın (A) A.Ş.'nin devir aldığı kıymetler üzerinden yıl bazında amortisman ayırması hatalı olmuştur. Vergi uygulamamızda çok yaygın olmayan kist amortisman uygulamasına gidilmesi

ve yıllık amortismanın devir tarihine kadar olan kısmının (B) A.Ş. tarafından, devir tarihinden yıl sonuna kadar olan kısmının ise (A) A.Ş. tarafından ayrılması gerekirdi.

ii) Birleşme (vergili) durumunda, devrolan kurumun zararının birleşilen kurumun karından mahsubu; zarar, devrolan kurum açısından sermayede azalmaya dönüştüğü ve vergi mevzuatımızda mahsuba izin veren bir hüküm olmadığı için mümkün değildir. Devir durumunda ise devralan kurum, KVK'nun 9'uncu maddesi uyarınca devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen son beş yıla ait zararlarını,

1) Son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanunî süresinde verilmiş olması,
2) Devralınan kurumun faaliyetine devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam edilmesi kaydıyla indirebilecektir. Soruda bu şartların ihlal edildiğine dair bir bilgi yer almadığından (A) A.Ş.'nin devraldığı (B) A.Ş.'ye ait 2016 yılı zararının, (B) A.Ş.'nin 2017 yılında dönem başından devir tarihine kadar olan karından mahsubu sonrası kalan 50.000,-TL'lik zararı 2017 yılı kazancından mahsup etmesinde eleştirilecek bir husus bulunmamaktadır. Normal olarak, (B) A.Ş.'nin yıl başından devir tarihine kadar olan döneme ilişkin kazançları için verilecek kurumlar vergisi beyannamesinde (kışt dönem beyannamesinde), bu zararın (kışt dönem karı kadar kısmının) mahsup edilmesi gerekmektedir. Eğer böyle yapılmadıysa, (A) A.Ş.'nin kendi beyanı açısından yaptığı işlem doğru olmakla beraber, (B) A.Ş.'nin fazla vergi ödemesi söz konusu olacaktır. (A) A.Ş. açısından önemli olan (B) A.Ş.'nin beyanı ne olursa olsun kendisinin zararın tamamını değil ancak 50.000,-TL'lik kısmını mahsup etme hakkının bulunmasıdır.

17

iii) Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Safi Kurum Kazancı" başlıklı 6'ncı maddesine göre; kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanmakta olup, safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır. Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazancın tespitinde giderleri düzenleyen 40'inci maddesinde de ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin kazanç tespitinde gider olarak dikkate alınabileceği belirtilmektedir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5 inci maddesinin üçüncü fıkrasında, iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının istisna dışı kurum kazancından indirilemeyeceği hükmü yer almaktadır. Ancak anılan Kanun'da, iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderlerinin Kanunun 19 uncu maddesine göre gerçekleştirilecek devir işlemi sonrasında kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınmasını düzenleyen herhangi bir hükmeye yer verilmediğinden hareketle Maliye Bakanlığı devir/birleşme durumunda bu giderlerin indirimini kabul etmemektedir. Dolayısıyla kredinin kalan kısmı (A) A.Ş. tarafından ödense bile ilgili faizler iştirakler ve dolayısıyla istisna kazançlarla ilgili olduğundan dönem kazancından indirilemeyecektir. Maliye Bakanlığının bu yaklaşımından bahsetmek kaydıyla söz konusunun gider yazılabilceğini tutarlı bir şekilde hukuksal dayanaklarıyla ileri süreçte cevaplar da puan alacaktır. Dayanaklandırılmamış açıklamalar tesadüfen doğru sonuca ulaşsa bile puan alamayacaktır.