



TÜRMOEB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

2025/2. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı
Revizyon
6 Eylül 2025 Cumartesi – 16.00 - 19.30 (3,5 Saat)

- Uyarı!** [1] Cevaplama öncesi, sorularda eksik sayfa ya da basım hatası bulunup bulunmadığını kontrol ediniz ve gerektiğinde sınav görevlilerine başvurunuz.
[2] Cevap kağıdı üzerine, “not talep eden ifadeler” veya “cevap dışında herhangi bir şey” yazılması yasaktır. Ayrıca, ilgili bölüm dışında cevap kağıdının herhangi bir yerine ad, soyad, rumuz, işaret, numara, vb. yazılamaz. Bu uyarılara aykırı davranan adayların kağıtları değerlendirme dışı bırakılacaktır.
[3] Bu sınav 10 sorudan oluşmaktadır.

Sorular

Verilecek cevaplarda, Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK), Vergi Usul Kanunu (VUK), Gelir Vergisi Kanunu (GVK), Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK) hükümleri ve tebliğlerde yer alan düzenlemelerin esas alınması gerekmektedir.

Verilecek cevaplarda, değerlendirme ve açıklamalarda Vergi Usul Kanununun Mükerrer 298/A ve Geçici 33. maddelerinde yer alan enflasyon düzeltmesine ilişkin hükümler ihmal edilecektir.

Hesaplamalarda kurş haneleri ve virgülden sonraki basamaklar ihmal edilecektir.
Soruların puan değerleri soru bitiminde gösterilmiştir.

İSTENİLEN:

AB Tekin A.Ş.'nin 2024 takvim yılı hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesinin hazırlanması için şirketin yasal defter kayıtları, belgeleri, hesap ve işlemleri üzerinde Nisan 2025 ayında çalışma yapılmış, aşağıda verilen bilgilerle tespit edilen hususlara ulaşılmıştır.

Soru 1-9'da sunulan tespitlerin her biri şirket açısından değerlendirilip varsa hesaplamalar, matrah/vergi/beyan üzerine etkiler ve/veya eleştiri konusu olan/olmayan hususlara ilişkin açıklamalar vergi türleri itibarıyla ayrı ayrı anlaşılır, yeterli düzeyde yasal gerekçeleriyle birlikte ortaya konulmalıdır.

Aşağıda verilen bilgiler ve Soru 1-9'da sunulan tespitlerden hareketle Soru 10'da şirketin 2024 takvim yılı hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesinde olması gereken bilgileri, unsurları ve tutarlarıyla belirterek (varsa) kurumlar vergisi matrahını bulunuz, satırlar halinde kurumlar vergisi beyannamesini hazırlayınız.

BİLGİ:

AB Tekin A.Ş., inşaat, mühendislik ve madencilik alanlarında faaliyet gösteren iş merkezi Ankara'da bulunan tam mükellef bir kurumdur.



TÜRMÖB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

Kurumun Ortaklarına Ait Bilgiler:

Ad/Ünvan	Sermaye Payı (%)
A. Tekin - Tam mükellef gerçek kişi	10
B. Tekin - Tam mükellef gerçek kişi	10
Tekin Holding A.Ş.	20
(L) Limited Şirketi	10
(D) Şirketi- İş merkezi yurt dışında bulunan A.Ş. statüsünde tüzel kişi	50

Şirketin 2024 yılı hesap dönemi başında öz sermayesi 10.000.000 TL'dir.

Şirketin 2024 yılı hesap dönemi Ticari Bilanço Karı 12.000.000 TL'dir.

Şirketin 2024 yılı hesap dönemi yasal defter kayıtlarından ve belgelerden binck otomobillerine ilişkin giderlerin kanunen kabul edilmeyen tutarı 400.000 TL olarak ayrıca hesaplanmıştır.

Şirketin 2024 yılı hesap dönemi yasal defter kayıtlarından ve belgelerden yabancı kaynaklara ilişkin çeşitli adlar altında yapılan ve gider kaydedilen unsurların toplamı üzerinden 3.000.000 TL kanunen kabul edilmeyen gider ayrıca hesaplanmıştır.

Şirketin 31.12.2024 tarihli bilançosunun pasif toplamının %30'u öz sermayedir.

Şirket, 2021 ve 2022 yılı hesap dönemlerine ilişkin olarak 7440 sayılı Kanun kapsamında kurumlar vergisi matrah artırımında bulunmuştur.

TESPİTLER:

Soru 1: AB Tekin A.Ş.'nin mahsup edilmemiş geçmiş yıl zararları:

- 2020 yılı hesap dönemine ilişkin 500.000 TL,
 - 2021 yılı hesap dönemine ilişkin 1.500.000 TL,
 - 2022 yılı hesap dönemine ilişkin 1.000.000 TL,
- geçmiş yıl zararı vardır.

Şirketin 2023 yılı hesap dönemi faaliyeti 1.000.000 TL ticari zararlar sonuçlanmış, 1.000.000 TL kanunen kabul edilmeyen giderleri ve 6.000.000 TL Kurumlar Vergisi Kanununun Geçici 14/3. maddesinde yer alan kazanç istisnasının 2023 yılı hesap dönemi beyannamesinde gösterilmesi sonucunda, 2023 yılı hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesinde 6.000.000 TL mali zarar beyan edilmiştir.

AB Tekin A.Ş.'nin 2024 yılı hesap dönemine devreden mahsup edilmemiş geçmiş yıl zararları toplamı 9.000.000 TL olarak hesaplanmıştır.

(Puan değeri 5)

Soru 2: AB Tekin A.Ş., faaliyetinden kaynaklanan alacaklarının yabancı para cinsinden tahsil ettiği kısmını banka hesabında döviz tevdiat hesabında değerlendirmektedir.



TÜRMÖB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

Şirket, Eylül 2024 ayında alacaklarından USD cinsinden tahsil edip döviz tevdiat hesabında tuttuğu yabancı para mevcudunu Ekim 2024 ayında üç ay vadeli kur korumalı Türk Lirası mevduat hesabına dönüştürerek değerlendirmiştir. Yapılan dönüştürme işleminden 50.000 TL kur farkı geliri ve vadede Aralık 2024 sonunda 1.200.000 TL faiz geliri elde edilmiş, gelir olarak ticari bilanço karının hesabına dahil edilmiştir.

Şirket, 31.12.2021 tarihli bilançosunda yer alan altın hesabını altı ay vadeli TL mevduat hesabına dönüştürmüş ve vade sonlarında hesabı yenilemiştir. Şirket, 2024 yılında vadesi yenilenen hesaptan 30.06.2024 tarihli vade sonunda 4.000.000 TL, 31.12.2024 tarihli vade sonunda ise 4.200.000 TL faiz geliri elde etmiş ve geliri ticari bilanço karının hesabına dahil etmiştir.

(Puan değeri 5)

Soru 3: AB Tekin A.Ş., 03.06.2024 tarihinde gerçek kişi ortağı A. Tekin'den 6 ay vadeli emsale uygun yıllık %8 faiz oranıyla 1.500.000 USD tutarında borç para almıştır.

Ortak A. Tekin'den alınan borç para "331- Ortaklara Borçlar" hesabına kaydedilmiş ve şirketin işletme giderleri için kullanılmıştır. Yabancı para cinsinden alınan borç para, 03.12.2024 tarihinde faiziyle birlikte 1.560.000 USD olarak ortak A. Tekin'in banka hesabına transfer edilerek ödenmiştir.

Yabancı para cinsinden yasal defter kayıtlarında izlenen borç tutarı için ödenen faiz ve oluşan kur farkı tutarları, finansman gideri ve kambiyo zararı olarak ticari bilanço karının hesabında dikkate alınmıştır.

Döviz alış kuru 03.06.2024 tarihinde 1 USD=25 TL, 03.12.2024 tarihinde 1 USD=29 TL'dir.

(Puan değeri 10)

Soru 4: AB Tekin A.Ş.'nin 2024 takvim yılında çeşitli tarihlerde yaptığı ve ticari bilanço karının tespitinde gider olarak dikkate aldığı ödemelerin bir kısmı aşağıdaki gibidir:

a- Şirket, 2828 sayılı Sosyal Hizmetler Kanunu kapsamında makbuz karşılığı 150.000 TL nakdi bağış yapmıştır.

b- Şirket, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan (T) Kültür Vakfına Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen 2863 sayılı Kanun kapsamındaki taşınmaz kültür varlıklarının restorasyonu için makbuz karşılığında 300.000 TL nakdi bağış yapmıştır.

c- Şirket, iş görüşmesi yapacağı kurum temsilcilerini ağırlamak için Ağustos 2024 ayı için bir deniz aracı (özel yat) kiralamıştır. Eylül 2024 ayında KDV hariç (%20 orana tabi) toplam 1.400.000 TL kira bedeli ödenmiş ve "770-Genel Yönetim Giderleri" hesabına kaydedilmiştir.

ç- Şirket, kamu yararına çalışan bir derneğe makbuz karşılığında 200.000 TL nakdi bağış yapmıştır.

d- Şirket, Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu'na makbuz karşılığında 50.000 TL nakdi bağış yapmıştır.

(Puan değeri 15)

Soru 5: AB Tekin A.Ş., 22.01.2024 tarihinde halka arz yoluyla sermaye artırımına karar vermiş, halka arz için Sermaye Piyasası Kurulu'ndan izin alıp gerekli işlemleri tamamlamıştır.

Halka arzda nominal bedeli 4 TL olan 10.000.000 adet hisse senedi için talep toplanmış, 5 TL birim fiyat üzerinden halka arz işlemi gerçekleştirilmiş, halka arzdan toplanan fon 19.04.2024 tarihinde şirketin banka hesabına aktarılmıştır.

Şirket, sermaye artırımını nedeniyle toplam 150.000 TL ihraç giderine katlanmış olup söz konusu gider 08.04.2024 tarihinde "770-Genel Yönetim Giderleri" hesabına kaydedilmiş, gidere ilişkin ödenen 30.000 TL katma değer vergisi ise "191- İndirilecek Katma Değer Vergisi" hesabına kaydedilmiş ve beyan edilmiştir.

(Puan değeri 10)

Soru 6: AB Tekin A.Ş.'nin iştiraki (F) A.Ş., şirket yönetiminden 2023 yılında kullanmaya karar verdiği kredi için AB Tekin A.Ş.'nin aktifine kayıtlı bir taşınmazı ipotek olarak göstermesini istemiştir.

Şirket, iştiraki (F) A.Ş.'nin (N) Bankasından Ekim 2023 ayında kullandığı krediye karşılık Temmuz 2023 ayında satın alıp şube faaliyetine tahsis ettiği, 31.12.2023 tarihli bilançoda net aktif değeri 5.000.000 TL olan binayı ipotek olarak göstermiştir.

Şirketin iştiraki olan (F) A.Ş., kullandığı krediyi ödeyemeyince kanuni takibe alınan borç için ipotek gösterilen AB Tekin A.Ş. adına kayıtlı taşınmaz, Haziran 2024 ayında 6.000.000 TL'ye icra yoluyla banka tarafından devralınmıştır. İcra yoluyla satış işlemi sonucunda anapara, faiz vb. karşılığında toplam 4.5000.000 TL ödenerek (F) A.Ş.'nin (N) Bankasına olan borcu ödenmiştir.

Şirketin yasal defter kayıtlarından, taşınmaz satış kazancından 2024 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği tarihe kadar özel fon hesabına herhangi bir tutarın aktarılmadığı tespit edilmiştir.

(Puan değeri 10)

Soru 7: AB Tekin A.Ş.'nin 31.12.2024 tarihindeki dönem sonu değerlendirme işlemlerine ilişkin aşağıdaki hususlar yasal defter kayıtlarından tespit edilmiştir:

a- AB Tekin A.Ş.'nin 31.12.2024 tarihinde şirket kasasında mevcut olan 100.000 USD tutarında yabancı ülke parası, 31.12.2024 tarihli bilançoda 3.500.000 TL olarak yer almıştır.

Şirketin 31.12.2024 tarihinde banka hesaplarında toplam 300.000 Euro tutarında yabancı ülke parası bulunmakta olup 31.12.2024 tarihli bilançoda "102-Bankalar" hesabının bakiyesinde söz konusu yabancı ülke parası (Euro) 10.800.000 TL olarak yer almıştır.

31.12.2024 tarihinde döviz alış kuru 1 USD = 35 TL, efektif alış kuru 1 USD =34 TL'dir.

31.12.2024 tarihinde döviz alış kuru 1 Euro = 37 TL, efektif alış kuru 1 Euro =36 TL'dir.

b- AB Tekin A.Ş., sonraki bir tarihte ifa edeceği hizmete ilişkin olarak 13.12.2024 tarihinde (R) A.Ş.'den vadesi 10.02.2025 tarihi olan 2.000.000 TL tutarında senet almış ve söz konusu senet tutarını yasal defterlerinde "121-Alacak Senetleri" hesabına kaydetmiştir.

Şirket, 31.12.2024 tarihinde yukarıda bilgileri verilen senet için 25.000 TL rceskont hesaplamış ve bu tutarı ticari bilanço karının hesaplanmasında gider olarak dikkate almıştır.

Şirket tarafından hizmet Ocak 2025 ayında ifa edilmiş ve 27.01.2025 tarihinde (R) A.Ş. adına fatura düzenlenmiştir.



TÜRMÖB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

Şirket, 31.12.2024 tarihinde borç senetleri için 60.000 TL reeskont hesaplamış ancak yasal defterlerine herhangi bir kayıt yapmamıştır.

(Puan değeri 10)

Soru 8: AB Tekin A.Ş. yönetim kurulu, Mart 2024 ayında inşaat faaliyetlerinde kullanılan sondaj makinelerinden eskiyenlerin satılıp madencilik alanındaki faaliyetlerde yoğunlaşmak için gerekli nitelikleri taşıyan sondaj makinelerinin satın alınmasına karar vermiştir.

Şirketin aktifinde yer alan ve 01.01.2024 tarihi itibarıyla maliyet bedeli 40.000.000 TL (%10 oranında normal usulde amortisman hesaplanması sonucu) birikmiş amortisman tutarı 32.000.000 TL olan eski sondaj makineleri, 30.09.2024 tarihinde satılmış, satıştan elde edilen kar yasal defter kayıtlarında pasifte yenileme fonu hesabına alınmıştır.

(Puan değeri 5)

Soru 9: AB Tekin A.Ş.'nin 4691 sayılı Kanun kapsamında teknoloji geliştirme bölgesinde yürüttüğü faaliyeti bulunmaktadır.

Şirket, 2024 yılında mühendislik alanında bir tasarım projesine başlamış, proje çerçevesinde yapılan harcamalar yasal defter kayıtlarında "263- Araştırma ve Geliştirme Giderleri" hesabında izlenmiştir.

Şirketin 2024 yılında projeye ilgili doğrudan bağlantılı harcamalarıyla doğrudan ilişkili olmayan maliyet unsurlarına ait bilgiler aşağıdaki gibidir:

Harcama/Maliyet Türü	Tutar (TL)
Şirketin tasarım projesiyle ilgili doğrudan bağlantılı harcamaları	1.200.000
Proje için alınan gayrimaddi hak bedeli	300.000
Yurt dışında yerleşik ilişkili kişiden sağlanan hizmet bedeli	200.000
Bina kira gideri	60.000
Kredi faiz gideri	250.000
Amortisman gideri	70.000
Müşterek genel giderler	50.000

Tasarım faaliyeti sonucu tasarım tescil belgesi Ekim 2024 ayında alınmış, tasarım Kasım 2024 ayında 6.000.000 TL karşılığında gayrimaddi hak olarak satılmış ve gelir yasal defterlere kaydedilmiştir.

Şirket, yürüttüğü proje için TÜBİTAK tarafından hibe şeklinde yapılan 500.000 TL destek ödemesini Ocak 2024 ayında tahsil etmiş, yasal defterlerde "102-Bankalar" hesabına borç karşılığında "331-Ortaklara Borçlar" hesabına alacak kaydetmiştir.

(Puan değeri 7)

Soru 10: Soru 1-9'da yer alan tespitler ve şirket hakkında verilen bilgilerden hareketle şirketin 2024 takvim yılı hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesinde olması gereken bilgileri, unsurları ve tutarlarıyla belirterek (varsa) kurumlar vergisi matrahını bulunuz, satırlar halinde kurumlar vergisi beyannamesini hazırlayınız.

(Puan değeri 23)



2025/2. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı

Revizyon

6 Eylül 2025 Cumartesi – 16.00 - 19.30 (3,5 Saat)

SINAV KOMİSYONU CEVAPLARI

Cevap 1:

Kurumlar Vergisi Kanununun “Zarar Mahsubu” başlıklı 9. maddesinde aşağıdaki hüküm yer almaktadır.
“Madde 9 Zarar Mahsubu

(1) Kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek şartıyla aşağıda belirtilen zararlar indirim konusu yapılır:

a) Beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar.
...”

7440 - Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun “Matrah ve Vergi Artırımı” başlıklı 5-1/g maddesinde aşağıdaki hüküm yer almaktadır.

“Madde 5 Matrah ve Vergi Artırımı

(1) Mükellefler, bu fıkra da belirtilen şartlar dâhilinde gelir ve kurumlar vergisi matrahlarını artırarak bu maddede belirtilen süre ve şekilde ödemeleri hâlinde, kendileri hakkında artırımda bulunan yıllar için yıllık gelir ve kurumlar vergisi incelemesi ve bu yıllara ilişkin olarak bu vergi türleri için daha sonra başka bir tarhiyat yapılmaz.

...

g) Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin matrah artırımında bulundukları yıllara ait zararların %50'si, 2022 ve izleyen yıllar kârlarından mahsup edilmez. Matrah artırımından önce 2022 yılı kurumlar vergisi beyannamesini vermiş ve matrah artırımında bulundukları yıllara ait zararların tamamını indirim konusu yapmış olanlar, bu beyannamelerini, matrah artırımını yapılması için öngörülen başvuru süresi içinde düzeltmeleri hâlinde vergi cezası kesilmez, gecikme faizi hesaplanmaz. Bu şekilde yapılan düzeltmeler üzerine tahakkuk eden vergiler, beyannamenin verildiği tarihten itibaren bir ay içinde ödenir. Bu bent kapsamında yıllık kurumlar vergisi ile ilgili yapılan düzeltme nedeniyle 2022 yılına ilişkin geçici vergi beyannamelerinde düzeltme yapılmaz.

...”

7440 - Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun Geçici 1-ç maddesinde aşağıdaki hüküm yer almaktadır.

“Geçici Madde 1

(1) Bu Kanunun 5. maddesi hükümleri 2022 yılı için aşağıdaki şartlarla uygulanır.

...

ç) Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin matrah artırımında bulundukları 2022 yılına ait zararlarının tamamı 2023 yılından itibaren izleyen yıl kârlarından mahsup edilmez...”

Kurumlar Vergisi Kanununun “Geçici Madde 14” başlıklı maddesinde aşağıdaki hüküm yer almaktadır.
“Geçici Madde 14

...

(3) Kurumların 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan altın hesabı ile bu tarihten sonra açılacak işlenmiş ve hurda altın karşılığı altın hesabı bakiyelerini (7491 sayılı Kanunun 63 üncü maddesiyle değişen ibare; Yürürlük: 28.12.2023) 30/6/2024 tarihine kadar Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm fiyatı üzerinden Türk lirasına çevirmeleri ve bu suretle elde edilen Türk lirası varlığı en az üç ay vadeli Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirmeleri durumunda Türk lirasına çevrildiği tarihte oluşan kazançlar ile dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır.

...

(6) Bu maddede öngörülen süre ve şekilde dönüşüm kuru/fıyatı üzerinden Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına çevrilen yabancı paralar ile altın hesaplarına ilişkin olarak bu istisnaya sınırlı olmak üzere Kanunun 5. maddesinin üçüncü fıkrası hükmü uygulanmaz.

...

Kurumlar Vergisi Kanununun “İstisnalar” başlıklı 5. maddesinde aşağıdaki hüküm yer almaktadır.
“Madde 5 İstisnalar

...

(3) (7440 sayılı Kanunun 20 nci maddesiyle değişen fıkra; Yürürlük: 1/1/2023 tarihinden itibaren elde edilen gelir ve kazançlara uygulanmak üzere 13.03.2023) Kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesi kabul edilmez. Şu kadar ki iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri, Kanunun 19 uncu maddesi kapsamında yapılan devir işlemleri sonrasına isabet edenler de dâhil olmak üzere, kurum kazancından indirilebilir.”

Yukarıdaki madde hükümlerine göre:

Şirketin mahsup edilebilecek geçmiş yıl zararları:

2020 yılı hesap dönemine ilişkin 500.000 TL,

2021 yılı hesap dönemine ilişkin 750.000 TL,

2022 yılı hesap dönemine ilişkin 0 TL,

2023 yılı hesap dönemine ilişkin 6.000.000 TL,

olmak üzere toplam 7.250.000 TL’dir.

(Puan değeri 5)

Cevap 2:

Kurumlar Vergisi Kanununun Geçici 14. maddesinde aşağıdaki hüküm yer almaktadır.

“Geçici Madde 14 (7352 sayılı Kanunun 2. maddesiyle eklenen geçici madde; Yürürlük: 29.01.2022)

(1) 14/1/1970 tarihli ve 1211 sayılı Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Kanununun 4 üncü maddesinin üçüncü fıkrasının (I) numaralı bendinin (g) alt bendi hükmüne istinaden Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm kuru üzerinden Türk lirasına çevrilen hesaplar ile ilgili olarak; kurumların 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını, dördüncü geçici vergi dönemine ilişkin beyannamenin verilme tarihine kadar Türk lirasına çevirmeleri ve bu suretle elde edilen Türk lirası varlığı, bu kapsamda açılan en az üç ay vadeli Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirmeleri durumunda aşağıda belirtilen kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır:

a) Bu fıkra kapsamındaki yabancı paraların dönem sonu değerlemesinden kaynaklanan kur farkı kazançlarının 1/10/2021 ila 31/12/2021 tarihleri arasındaki döneme isabet eden kısmı,

b) 2021 yılı dördüncü geçici vergi dönemine ilişkin beyannamenin verilme tarihine kadar Türk lirasına çevrilen hesaplarla ilgili oluşan kur farkı kazançları ile söz konusu hesaplardan dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlar.

(2) Birinci fıkra kapsamına girmemekle birlikte, kurumların 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını (7491 sayılı Kanunun 63 üncü maddesiyle değişen ibare; Yürürlük: 28.12.2023) 30/6/2024 tarihine kadar Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm kuru üzerinden Türk lirasına çevirmeleri ve bu suretle elde edilen Türk lirası varlığı en az üç ay vadeli Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirmeleri durumunda oluşan kur farkı kazançlarının, geçici vergi dönemi sonu değerlemesiyle Türk lirasına çevrildiği tarih arasına isabet eden kısmı ile dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır.

(3) Kurumların 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan altın hesabı ile bu tarihten sonra açılacak işlenmiş ve hurda altın karşılığı altın hesabı bakiyelerini (7491 sayılı Kanunun 63 üncü maddesiyle

değişen ibare; Yürürlük: 28.12.2023) 30/6/2024 tarihine kadar Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm fiyatı üzerinden Türk lirasına çevirmeleri ve bu suretle elde edilen Türk lirası varlığı en az üç ay vadeli Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirmeleri durumunda Türk lirasına çevrildiği tarihte oluşan kazançlar ile dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır.

(4) (Ek:26/5/2022-7407/12 md.)(1) Kurumların 31/3/2022 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını (7491 sayılı Kanunun 63 üncü maddesiyle değişen ibare; Yürürlük: 28.12.2023) 30/6/2024 tarihine kadar Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm kuru üzerinden Türk lirasına çevirmeleri ve bu suretle elde edilen Türk lirası varlığı en az üç ay vadeli Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirmeleri durumunda söz konusu hesapların dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır. (7420 sayılı Kanunun 23üncü maddesiyle değişen cümle; Yürürlük: 09.11.2022)(4) Cumhurbaşkanı bu istisnayı (7491 sayılı Kanunun 63 üncü maddesiyle değişen ibare; Yürürlük: 28.12.2023) 30/6/2024 tarihine kadar her bir geçici vergi veya yıllık hesap dönemleri sonu itibarıyla kurumların bilançolarında yer alan yabancı paralar için ayrı ayrı veya birlikte uygulamaya yetkilidir.

(5) (Ek:26/5/2022-7407/12 md.)(2) Bu madde kapsamındaki istisnalar (7491 sayılı Kanunun 63 üncü maddesiyle değişen ibare; Yürürlük: 28.12.2023) 30/6/2024 tarihine kadar vade sonunda yenilenen hesaplara da uygulanır.

(6) Bu maddede öngörülen süre ve şekilde dönüşüm kuru/fiyatı üzerinden Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına çevrilen yabancı paralar ile altın hesaplarına ilişkin olarak bu istisnaya sınırlı olmak üzere Kanunun 5 inci maddesinin üçüncü fıkrası hükmü uygulanmaz.

...”

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin “40. Yabancı Paraların ve Altın Hesaplarının Türk Lirası Mevduat ve Katılma Hesaplarına Dönüştürülmesinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna Uygulaması” bölümünde açıklamalar yer almaktadır.

3

Yukarıdaki madde hükmü ve 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yer alan açıklamalara göre:

Şirketin Eylül 2024 ayında alacaklarından USD cinsinden tahsil edip döviz tevdiat hesabında tuttuğu yabancı para mevcudunu Ekim 2024 ayında üç ay vadeli kur korumalı Türk Lirası mevduat hesabına dönüştürerek değerlendirmesi sonucunda elde edilen 50.000 TL kur farkı geliri ve Aralık 2024 sonunda elde edilen 1.200.000 TL faiz geliri ticari bilanço karının hesabına dahil edilmelidir. Kazanç, istisna şartlarını taşımadığından kurumlar vergisi beyannamesinde istisnalar arasında gösterilmeyecektir.

Şirketin 31.12.2021 tarihli bilançosunda yer alan altın hesabını altı ay vadeli TL mevduat hesabına dönüştürmek ve vade sonlarında hesabı yenilemek suretiyle 30.06.2024 tarihli vade sonunda elde ettiği 4.000.000 TL, 31.12.2024 tarihli vade sonunda elde ettiği 4.200.000 TL faiz gelirleri ticari bilanço karına dahil edilmelidir. Kazanç, istisna şartlarını taşıdığından 8.200.000 TL, kurumlar vergisi beyannamesinde “Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler” bölümünde istisnalar arasında gösterilebilir.

(Puan değeri 5)

Cevap 3:

Kurumlar Vergisi Kanununun “Kabul Edilmeyen İndirimler” başlıklı 11. maddesinde aşağıdaki hüküm yer almaktadır.

“Madde 11 Kabul Edilmeyen İndirimler

(1) Kurum kazancının tespitinde aşağıdaki indirimlerin yapılması kabul edilmez:

- a) Öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler.
- b) Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler.
- c) Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar.

...

Kurumlar Vergisi Kanununun “Örtülü Sermaye” başlıklı 12. maddesinde aşağıdaki hüküm yer almaktadır.

“Madde 12 Örtülü Sermaye

(1) Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır.

(2) Yukarıda belirtilen karşılaştırma sırasında, sadece ilişkili şirketlere finansman temin eden kredi şirketlerinden yapılan borçlanmalar hariç olmak üzere, ana faaliyet konusuna uygun olarak faaliyette bulunan ve ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan banka veya benzeri kredi kurumlarından yapılan borçlanmalar % 50 oranında dikkate alınır.

(3) Bu maddenin uygulanmasında;

a) Ortakla ilişkili kişi, ortağın doğrudan veya dolaylı olarak en az % 10 oranında ortağı olduğu veya en az bu oranda oy veya kâr payı hakkına sahip olduğu bir kurumu ya da doğrudan veya dolaylı olarak, ortağın veya ortakla ilişkili bu kurumun sermayesinin, oy veya kâr payı hakkına sahip hisselerinin en az % 10'unu elinde bulunduran bir gerçek kişi veya kurumu,

b) Öz sermaye, kurumun Vergi Usul Kanunu uyarınca tespit edilmiş hesap dönemi başındaki öz sermayesini, ifade eder.

(4) Kurumların İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören hisselerinin edinilmesi durumunda, söz konusu hisse nedeniyle ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılanlardan temin edilen borçlanmalarda en az % 10 ortaklık payı aranır.

(5) Yukarıda belirtilen oranlar, borç veren ortaklar ve ortakların ilişkide bulunduğu kişiler için topluca dikkate alınır.

(6) Aşağıda sayılan borçlanmalar örtülü sermaye sayılmaz:

a) Kurumların ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin sağladığı gayrinakdi teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yapılan borçlanmalar.

b) Kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin, banka ve finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla kısmen veya tamamen kullandığı borçlanmalar.

c) 5411 sayılı Bankacılık Kanununa göre faaliyette bulunan bankalar tarafından yapılan borçlanmalar.

ç) 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu kapsamında faaliyet gösteren finansal kiralama şirketleri, 90 sayılı Ödünç Para Verme İşleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında faaliyet gösteren finansman ve faktoring şirketleri ile ipotek finansman kuruluşlarının bu faaliyetleriyle ilgili olarak ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan bankalardan yaptıkları borçlanmalar.

(7) Örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulanmasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, tam mükellef kurumlar nezdinde yapılacak düzeltmede örtülü sermayeye ilişkin kur farklarını da kapsayacak şekilde, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.”

Gelir Vergisi Kanununun “Vergi Tevkifatı” başlıklı 94. maddesinde aşağıdaki hüküm yer almaktadır.

“Madde 94 Vergi Tevkifatı

(3946 sayılı Kanunun 22 nci maddesiyle değişen madde. Yürürlük; 1.1.1994) Kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak

ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar.

...

6. a) Dağıtılsın veya dağıtılmasın Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8 inci maddesinin 4 numaralı bendinin;

i) (a), (c) ve (d) bentlerinde yazılı kazançlardan,

ii) (b) alt bendinde yazılı kazançlardan,

b)(4842 sayılı Kanunun 12 nci maddesiyle değişen alt bent. Yürürlük; 24.04.2003)

i) Tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve bu vergilerden muaf olanlara dağıtılan, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından (kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz.)

...

Gelir Vergisi Kanununun “Vergi Tevkifatında Uyulacak Esaslar” başlıklı 96. maddesinde aşağıdaki hüküm yer almaktadır.

“Madde 96 Vergi Tevkifatında Uyulacak Esaslar

(2772 sayılı Kanunun 11'inci maddesiyle değişen madde) Vergi tevkifatı, 94'üncü madde kapsamına giren nakten veya hesaben yapılan ödemelere uygulanır. Bu maddede geçen hesaben ödeme deyimi, vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder.

Vergi tevkifatı, ücretler dışında kalan ödemelerde gayrisafi tutarlar üzerinden yapılır. Kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde bu vergi, bilfiil ödenen miktar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanır.”

22.12.2024 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan “9286 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı” ile tam mükellef kurumlar tarafından dağıtılan kar payları (temettüleri) üzerinden GVK’nın 94. maddesi ile KVK’nın 15 ve 30. maddeleri kapsamında yapılacak tevkifatın oranı %10’dan %15’e çıkarılmıştır.

Karar, Resmi Gazete’de yayımlandığı 22.12.2024 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiş olup bu tarihten sonra dağıtılacak kar paylarında %15 oranında tevkifat uygulanacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanununun “Kabul Edilmeyen İndirimler” başlıklı 11. maddesinde aşağıdaki hüküm yer almaktadır.

“Madde 11 Kabul Edilmeyen İndirimler

(1) Kurum kazancının tespitinde aşağıdaki indirimlerin yapılması kabul edilmez:

...

i) Kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri dışında, kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere (700 Sayılı KHK'nın 173 üncü maddesiyle değişen ibare; Yürürlük:09.07.2018) Cumhurbaşkanınca kararlaştırılan kısmı. Belirlenecek oranı sektörler itibarıyla farklılaştırmaya (700 Sayılı KHK'nın 173 üncü maddesiyle değişen ibare; Yürürlük:09.07.2018) Cumhurbaşkanlığı, bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

...

Yukarıdaki madde hükümleri ve Karara göre:

Şirketin gerçek kişi ortağından aldığı borç tutarı, $1.500.000 \times 25 = 37.500.000$ TL’dir.

Şirketin dönem başı öz sermayesinin (10.000.000 TL’nin) 3 katı 30.000.000 TL’dir.

Söz konusu tutarı aşan ($37.500.000 - 30.000.000 =$) 7.500.000 TL örtülü sermaye tutarıdır.

Borçlanma nedeniyle oluşan faiz gideri ($60.000 \text{ USD} \times 29 =$) 1.740.000 TL’dir.

Borçlanma nedeniyle oluşan kur farkı gideri ($1.500.000 \times (29 - 25) =$) 6.000.000 TL’dir.

Borçlanma nedeniyle katlanılan faiz ve kur farkı toplam ($1.740.000 + 6.000.000 =$) 7.740.000 TL’dir.

Örtülü sermayeye isabet eden faiz ve kur farkı ($7.740.000 \times (7.500.000 / 37.500.000) =$) 1.548.000 TL, kanunen kabul edilmeyen gider olarak kurum kazanca ilave edilmelidir.

Örtülü sermayeye isabet eden faiz tutarı örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kar payı sayılacağından örtülü sermayeye isabet eden faiz tutarı, kar payı olarak %15 oranında gelir vergisi tevkifatına tabi tutulmalıdır.

Örtülü sermayeye isabet eden faiz tutarı $(1.740.000 \times (7.500.000/37.500.000)) = 348.000$ TL ödenen net kar payı olup, brüt tutar $348.000/0,85 = 409.411$ TL'dir.

Tevkif edilecek gelir vergisi tutarı ise $409.411 \times \%15 = 61.411$ TL'dir.

Şirketin öz sermayesi %30, yabancı kaynakları ise %70'dir. Veriler dikkate alındığında yabancı kaynağın öz kaynağı aşan oranı $(40/70) = \%57$ olarak hesaplanmaktadır.

Bu durumda kanunen kabul edilmeyen 1.548.000 TL finansman gideri üzerinden hesaplanmış olan finansman gider kısıtlaması tutarı $((1.548.000 \times \%57) = 882.360$ TL'nin %10'u) 88.236 TL düşüldüğünde kurumlar vergisi beyannamesinde finansman gider kısıtlaması olarak kazanca ilave edilecek tutar $(3.000.000 - 88.236) = 2.911.764$ TL'dir.

(Puan değeri 10)

Cevap 4:

a- 2828 sayılı Sosyal Hizmetler Kanununun "Mali kolaylıklar" başlıklı 20. maddesinde aşağıdaki hüküm yer almaktadır.

"Madde 20 Mali Kolaylıklar

...

b) Gelir veya Kurumlar Vergisi mükellefleri tarafından Kurum ve kuruluşlarına makbuz karşılığında yapılacak nakdî ve aynî bağışlar Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunları hükümlerine göre yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden ve Kurum kazancından indirilir.

..."

Yukarıdaki madde hükmüne göre:

Şirketin 2828 sayılı Sosyal Hizmetler Kanunu kapsamında makbuz karşılığı yaptığı 150.000 TL nakdi bağışın tamamı kurumlar vergisi beyannamesinde indirimde esas tutar bulunması halinde sıra dahilinde ("Diğer Kanunlarda Yer Alan Bağış ve Yardımlar") indirim olarak dikkate alınabilecektir. Bağış tutarı 150.000 TL önce kanunen kabul edilmeyen gider olarak kazanca eklenmelidir.

b- Kurumlar Vergisi Kanununun "Diğer indirimler" başlıklı 10. maddesinde aşağıdaki hüküm yer almaktadır.

"Madde 10 Diğer indirimler

(1) Kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından sırasıyla aşağıdaki indirimler yapılır:

...

d) Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler ve köyler, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan veya Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen ya da desteklenmesi uygun görülen;

...

4) 21/7/1983 tarihli ve 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınmaz kültür varlıklarının bakımı, onarımı, yaşatılması, rölöve, restorasyon, restitüsyon projeleri yapılması ve nakil işlerine,

...

ilişkin harcamalar ile makbuz karşılığı yapılan bağış ve yardımların % 100'ü. Cumhurbaşkanı, bölgeler ve faaliyet türleri itibarıyla bu oranı, yarısına kadar indirmeye veya kanunî seviyesine kadar getirmeye yetkilidir.

..."

Yukarıdaki madde hükmüne göre:

Şirketin Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan (T) Kültür Vakfına Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen 2863 sayılı Kanun kapsamındaki taşınmaz kültür varlıklarının restorasyonu için makbuz karşılığında yaptığı 300.000 TL nakdi bağışın tamamı kurumlar vergisi beyannamesinde indirimde esas tutar bulunması halinde kanundaki sıra dahilinde indirim olarak dikkate alınabilecektir. Ancak 300.000 TL bağış tutarı önce kanunen kabul edilmeyen gider olarak kurum kazancına eklenmelidir.

c- Kurumlar Vergisi Kanununun 6. maddesinde kurumlar vergisinin mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8.maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 40. maddesinde yer alan giderleri indirilebilecektir.

Gelir Vergisi Kanununun 40. maddesinde safi kazancın tespit edilmesinde indirilecek giderler sayılmış, anılan maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin, safi kazancın tespitinde indirilebileceği hükme bağlanmıştır. Katma Değer Vergisi Kanununun "İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi" başlıklı 30. Maddesinde aşağıdaki hüküm yer almaktadır.

"Madde 30 İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi

Aşağıdaki vergiler mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemez:

...

c) Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olanlar hariç olmak üzere, zayi olan mallara ait katma değer vergisi, (Şu kadar ki Vergi Usul Kanununun 315 inci maddesine göre Maliye Bakanlığınca belirlenen faydalı ömürlerini tamamladıktan sonra zayi olan veya istisna kapsamında teslim edilen amortismanı tabi iktisadi kıymetlere ilişkin yüklenilen katma değer vergisi ile faydalı ömrünü tamamlamadan zayi olan veya istisna kapsamında teslim edilen amortismanı tabi iktisadi kıymetlere ilişkin yüklenilen katma değer vergisinin kullanılan süreye isabet eden kısmı indirilebilir.)

..."

Yukarıdaki madde hükümlerine göre:

Faaliyetlerin yürütülmesi ve gelirin elde edilmesi için zorunlu bir harcama niteliği taşımayan özel bir tasarruf olarak ödenen yat kira bedelinin safi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

Şirketin Eylül 2024 ayında ödediği 1.400.000 TL kira bedeli kanunen kabul edilmeyen gider olarak kurum kazancına ilave edilmelidir.

Buna ek olarak kanunen kabul edilmeyen gidere ilişkin Eylül 2024 ayında indirim konusu yapılan (1.400.000 x %20 =) 280.000 TL katma değer vergisinin "İlave Edilecek KDV" olarak Eylül 2024 vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesinde indirimler arasından çıkarılması, düzeltme yapılması gerekmektedir.

ç- Kurumlar Vergisi Kanununun "Diğer indirimler" başlıklı 10. maddesinde aşağıdaki hüküm yer almaktadır.

"Madde 10 Diğer indirimler

(1) Kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından sırasıyla aşağıdaki indirimler yapılır:

...

c) Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının % 5'ine kadar olan kısmı.

..."

1 seri no.lu KVK Genel Tebliğinde aşağıdaki açıklamalar yer almaktadır.

...

İndirilebilecek bağış ve yardım tutarının tespitinde esas alınan kurum kazancı, zarar mahsubu dahil giderler ile iştirak kazançları istisnası düşüldükten sonra, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki [Ticari bilanço kârı – (iştirak kazançları istisnası + geçmiş yıl zararları)] tutardır...”

Yukarıdaki madde hükmüne ve tebliğ açıklamalarına göre:

Şirketin kamu yararına çalışan bir derneğe makbuz karşılığında yaptığı 200.000 TL nakdi bağışın kurum kazancının %5'ine kadar olan kısmı indirimde esas tutar bulunması halinde kanundaki sıra dahilinde indirim olarak dikkate alınabilecektir.

Kurum kazancı, zarar mahsubu dahil giderler ile iştirak kazançları istisnası düşüldükten sonra, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki tutar olan $(12.000.000 - 7.250.000) \times 5\% = 237.500$ TL ile sınırlıdır. Bağış tutarı 200.000 TL önce kanunen kabul edilmeyen gider olarak kurum kazancına eklenmelidir.

d- 2876 Sayılı Kanunun “Mali Kolaylıklar” başlıklı 101. maddesinde aşağıdaki hüküm yer almaktadır.

“Madde 101 Mali Kolaylıklar

Yüksek Kuruma ve bağlı kuruluşlarına yapılacak bağış ve yardımlar her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır. Yapılan bağış ve yardımları, gelir ve kurumlar vergisi yükümlülükleri yılı içinde verecekleri beyannamelere masraf kaydedebilirler.”

Yukarıdaki madde hükmüne göre:

Şirketin Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu’na makbuz karşılığında yaptığı 50.000 TL nakdi bağışın tamamı kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilir. Yapılan bağış kanunen bir indirim değil gider olduğundan kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde yapılması gereken herhangi bir işlem bulunmamaktadır.

(Puan değeri 15)

Cevap 5:

Kurumlar Vergisi Kanununun “İstisnalar” başlıklı 5. maddesinde aşağıdaki hüküm yer almaktadır.

“Madde 5 İstisnalar

(1) Aşağıda belirtilen kazançlar, kurumlar vergisinden müstesnadır:

...

ç) Anonim şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları payların bedelinin itibarı değeri aşan kısmı.

...”

Kurumlar Vergisi Kanununun “İstisnalar” başlıklı 5. maddesinde aşağıdaki hüküm yer almaktadır.

“ Madde 5 İstisnalar

...

(3) (7440 sayılı Kanunun 20 nci maddesiyle değişen fıkra; Yürürlük: 1/1/2023 tarihinden itibaren elde edilen gelir ve kazançlara uygulanmak üzere 13.03.2023) Kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesi kabul edilmez. Şu kadar ki iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri, Kanunun 19 uncu maddesi kapsamında yapılan devir işlemleri sonrasına isabet edenler de dâhil olmak üzere, kurum kazancından indirilebilir.

...”

Kurumlar Vergisi Kanununun “İndirilecek giderler” başlıklı 8. Maddesinde aşağıdaki hüküm yer almaktadır.

“Madde 8 İndirilecek giderler

(1) Ticarî kazanç gibi hesaplanan kurum kazancının tespitinde, mükellefler aşağıdaki giderleri de ayrıca hasılatından indirebilirler:

a) Menkul kıymet ihraç giderleri.

...”

Katma Değer Vergisi Kanununun “İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi” başlıklı 30. Maddesinde aşağıdaki hüküm yer almaktadır.

“Madde 30 İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi

Aşağıdaki vergiler mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemez:

...

c) Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olanlar hariç olmak üzere, zayi olan mallara ait katma değer vergisi, (Şu kadar ki Vergi Usul Kanununun 315 inci maddesine göre Maliye Bakanlığınca belirlenen faydalı ömürlerini tamamladıktan sonra zayi olan veya istisna kapsamında teslim edilen amortisman tabi iktisadi kıymetlere ilişkin yüklenilen katma değer vergisi ile faydalı ömrünü tamamlamadan zayi olan veya istisna kapsamında teslim edilen amortisman tabi iktisadi kıymetlere ilişkin yüklenilen katma değer vergisinin kullanılan süreyle isabet eden kısmı indirilebilir.)

...”

Yukarıdaki madde hükümlerine göre:

Nominal bedeli 4 TL olan 10.000.000 adet hisse senedi için 5 TL birim fiyat üzerinden halka arz işlemi gerçekleştiğinden $(5-4) \times 10.000.000 = 10.000.000$ TL emisyon primi bilanço hesabına kaydedilmiştir. Gelir hesaplarına kaydedilmeyen söz konusu tutarın beyanname üzerinde önce kurum kazancına eklenmesi daha sonra istisna olarak dikkate alınması gerekmektedir.

İstisna kazanca isabet eden ihraç gideri tutarı $(150.000 \times (10.000.000/50.000.000)) = 30.000$ TL, kanunen kabul edilmeyen gider olarak beyan edilmeli, bu gidere isabet eden 6.000 TL katma değer vergisi ise Nisan 2024 ayına ilişkin KDV beyannamesinde “İlave Edilecek KDV” olarak beyan edilmeli, indirimler arasından çıkarılarak düzeltme yapılmalıdır.

(Puan değeri 10)

9

Cevap 6:

Kurumlar Vergisi Kanununun “İstisnalar” başlıklı 5. Maddesinde aşağıdaki hüküm yer almaktadır.

“Madde 5 İstisnalar

(1) Aşağıda belirtilen kazançlar, kurumlar vergisinden müstesnadır:

...

f) (7061 sayılı Kanunun 89 uncu maddesiyle değişen ibare; Yürürlük: 01.01.2018) Bankalara, finansal kiralama ya da finansman şirketlerine borçları nedeniyle kanunî takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin sahip oldukları taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık (7061 sayılı Kanunun 89 uncu maddesiyle değişen ibare; Yürürlük: 01.01.2018) bankalara, finansal kiralama ya da finansman şirketlerine veya bu Fona devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı ile bankaların (7061 sayılı Kanunun 89 uncu maddesiyle eklenen ibare; Yürürlük: 01.01.2018), finansal kiralama ya da finansman şirketlerinin bu şekilde elde ettikleri (7061 sayılı Kanunun 89 uncu maddesiyle değişen ibare; Yürürlük: 01.01.2018) söz konusu kıymetlerden taşınmazların (6361 sayılı Kanun kapsamında yapılan finansal kiralama işlemlerinde kiracının temerrüdü sebebiyle kanuni takipteki finansal kiralama alacakları karşılığında tarafların karşılıklı mutabakatıyla kiralayanın her türlü tasarruf hakkını devraldığı finansal kiralama konusu taşınmazlar dâhil) satışından doğan kazançların %50'lik, diğerlerinin satışından doğan kazançların %75'lik kısmı.

...”

1 seri no.lu KVK Genel Tebliğinde aşağıdaki açıklamalar yer almaktadır.

“Bankalara, finansal kiralama ya da finansman şirketlerine borçları nedeniyle kanuni takibe alınmış veya TMSF’ye borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerine ve ipotek verenlere tanınan istisna Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (f) bendi ile bankalara borçları

nedeniyle kanuni takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin sahip oldukları taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık bankalara veya bu Fona devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Bu istisnadan yararlanacak olan kurumların, bankalara borçları nedeniyle 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu hükümleri uyarınca kanuni takibe alınmış olması veya TMSF'ye borçlu durumda olmaları gerekmektedir.

İstisnadan, banka borçları nedeniyle kanuni takibe alınmış veya TMSF'ye borçlu durumda olan kurumlar ile bu kurumların, kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan kefilleri veya bu kurumlar adına ipotek veren kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabileceklerdir.

İstisnaya konu olan kıymetler ise taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarıdır.

Öte yandan, istisnadan yararlanabilecek kazanç, söz konusu kıymetlerin borçlara karşılık olmak üzere, bankalara veya TMSF'ye satışından veya diğer şekilde devrinden sağlanan hasılatın, bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden tutarla sınırlı olacaktır.

...

İstisna uygulamasında, bankalara veya TMSF'ye borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin, bu borçlara karşılık bankalara veya bu Fona devrettikleri söz konusu aktif kıymetlerin en az iki yıl elde bulundurma şartı olmadığı gibi kazancın belli bir süreyle özel bir fon hesabında tutulma şartı da bulunmamaktadır.

Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) ve (f) bentlerinde yer alan istisnalardan birlikte yararlanılabilmesi mümkün bulunmamaktadır. Kurumlar, söz konusu istisna hükümlerindeki şartları taşımaları kaydıyla tercihlerini serbestçe belirleyebileceklerdir.

...

Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-r maddesinde ve Katma Değer Vergisi Kanununun Geçici 43. Maddesinde taşınmaz satış kazançlarına ilişkin istisna hükmü yer almaktadır.

Yukarıdaki madde hükümlerine ve tebliğ açıklamalarına göre:

Şirketin ipotek olarak gösterilen binanın satışından elde ettiği kazanç (6.000.000-5.000.000=) 1.000.000 TL'dir. Satış kazancının (1.000.000 x (4.500.000/6.000.000)=) 750.000 TL'si (%75'i) borcun tasfiyesinde kullanılan kısım olduğundan kurumlar vergisi beyannamesinde istisna olarak gösterilebilir. İşlem, katma değer vergisinden istisna tutulmamıştır.

(Puan değeri 10)

Cevap 7:

a- Vergi Usul Kanununun "Yabancı Paralar" başlıklı 280. Maddesinde aşağıdaki hüküm yer almaktadır. "Madde 280 Yabancı Paralar

(Değişik birinci fıkra: 26/6/1964 - 485/7 md.) Yabancı paralar borsa rayici ile değerlendirilir. Borsa rayicinin takarrüründe muvazaa olduğu anlaşılırsa bu rayiç yerine alış bedeli esas alınır.

Yabancı paranın borsada rayici yoksa, değerlemeye uygulanacak kur Maliye Bakanlığınca tesbit olunur. (Değişik: 22/7/1998 - 4369/7 md.) Bu madde hükmü yabancı para ile olan senetli veya senetsiz alacaklar ve borçlar hakkında da caridir. Bunlardan vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçlar, bu Kanunun 281 ve 285 inci maddeleri uyarınca değerlendirme günü kıymetine irca edilebilir. Ancak senette faiz oranının yazılı olmadığı durumlarda değerlendirme gününde geçerli olan Londra Bankalar Arası Faiz Oranı (LİBOR) esas alınır."

28 Ocak 2025 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 580 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile borsada rayici olmayan yabancı paraların 31/12/2024 tarihi itibarıyla yapılacak değerlemelerine esas oluşturacak kurlar tespit edilmiştir.

Bu şekilde yapılacak değerlemelerde efektif cinsinden yabancı paralar için efektif alış kuru (efektif alış kurunun bulunmaması halinde döviz alış kuru), döviz cinsinden yabancı paralar içinse döviz alış kuru uygulanacaktır.

Ayrıca, 283 Sıra No.lu VUK Tebliği uyarınca; kasadaki yabancı ülke paraları için efektif alış kurları, banka hesaplarındaki yabancı paralar ise döviz alış kuru ile değerlendirilmektedir.

Yukarıdaki madde hükümlerine ve tebliğ açıklamalarına göre:

Şirket, 100.000 USD yabancı parayı efektif alış kuru olan 34 TL, 300.000 Euro'yu ise döviz alış kuru olan 37 TL üzerinden değerlemelidir.

Bu durumda, kasa mevcudu 100.000 USD (100.000 USD x 34=) 3.400.000 TL değerinde olmalıdır.

Şirket, bu işlemde 100.000 TL fazla kur farkı geliri kaydetmiştir.

Banka hesaplarındaki 300.000 Euro ise (300.000 Euro x 37=) 11.100.000 TL değerinde olmalıdır. Şirket, (11.100.000- 10.800.000=) 300.000 TL eksik kur farkı geliri kaydetmiştir.

Sonuçta, yabancı para değerlendirme işlemi hatasından kaynaklanan (300.000-100.000=) 200.000 TL kur farkı geliri, yasal defterlere kaydedilmemiş olup söz konusu tutar kurum kazancına ilave edilmelidir.

b- Vergi Usul Kanununun “Alacaklar” başlıklı 281. Maddesinde aşağıdaki hüküm yer almaktadır.

“Madde 281 Alacaklar

(5228 sayılı Kanunun 59/1-b maddesiyle değişen ibare. Geçerlilik, 01.01.2004, Yürürlük; 31.07.2004) Alacaklar mukayyet değerleriyle değerlendirilir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit alacaklar değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır.

Vadesi gelmemiş olan senede bağlı alacaklar değerlendirme gününün kıymetine irca olunabilir. Bu takdirde, senette faiz nispeti açıklanmış ise bu nispet, açıklanmamışsa Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddi uygulanır.

Bankalar ve bankerler ile sigorta şirketleri alacaklarını ya Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddi veya muamelelerinde uyguladıkları faiz haddi ile, değerlendirme günü kıymetine irca ederler.”

Vergi Usul Kanununun “Borçlar” başlıklı 285. Maddesinde aşağıdaki hüküm yer almaktadır.

“Madde 285 Borçlar

Borçlar mukayyet değerleriyle değerlendirilir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit borçlar değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır.

Vadesi gelmemiş olan senede bağlı borçlar değerlendirme günü kıymetine irca olunabilir. Bu takdirde senette faiz nispeti açıklanmışsa bu nispet, açıklanmamışsa Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddinde bir faiz uygulanır.

Banka ve bankerler ile sigorta şirketleri borçlarını, Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddi veya muamelelerinde uyguladıkları faiz haddiyle, değerlendirme günü kıymetine irca ederler.

(Ek: 4/12/1985 - 3239/22 md.) Alacak senetlerini değerlendirme gününün kıymetine irca eden mükellefler, borç senetlerini de aynı şekilde işleme tabi tutmak zorundadırlar.”

Vergi Usul Kanununun “Tasarruf Değeri” başlıklı 264. Maddesinde aşağıdaki hüküm yer almaktadır.

“Madde 264 Tasarruf Değeri

Tasarruf değeri, bir iktisadi kıymetin değerlendirme gününde sahibi için arzettiği gerçek değerdir.”

Yukarıdaki madde hükümlerine göre:

Şirketin avans olarak aldığı senet tutarı hasılat olarak yasal defterlere kaydedilmediğinden, ticari bilanço karının tespitinde dikkate alınmadığından, dönemsellik ilkesi gereği 2024 hesap döneminde söz konusu senede ilişkin reeskont gideri kaydedilemez. Hesaplanan 25.000 TL reeskont gideri, kanunen kabul edilmeyen gider olarak kurum kazancına eklenmelidir.

Borç senetleri için hesaplanan ancak yasal defterlere kaydedilmeyen reeskont işlemi için yapılması gereken herhangi bir işlem bulunmamaktadır.

(Puan değeri 10)

Cevap 8:

Vergi Usul Kanununun “Amortisman Tabi Malların Satılması” başlıklı 328. Maddesinde aşağıdaki hüküm yer almaktadır.

“Madde 328 Amortisman Tabi Malların Satılması

(Değişik birinci fıkra: 30/12/1980 - 2365/56 md.) Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki fark kar ve zarar hesabına geçirilir. İşletme hesabı esasında defter tutan mükelleflerle serbest meslek kazanç defteri tutan mükellefler bu farkı defterlerinde hasılat veya gider kaydederler.

Amortisman ayrılmış olanların değeri ayrılmış amortismanlar düşüldükten sonra kalan meblağdır.

Devir ve trampa satış hükmündedir.

(7338 sayılı kanunun 36 ncı maddesiyle değişen fıkra; Yürürlük: 26.10.2021)Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerce;

a) Satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi veya benzer mahiyetteki bir iktisadi kıymetin iktisabı, işin niteliğine göre zorunlu bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde, satıştan doğan kâr, satışın yapıldığı tarihi takip eden üçüncü takvim yılının sonuna kadar pasifte geçici bir hesapta tutulabilir. Bu süre içinde, satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi veya benzer mahiyetteki bir iktisadi kıymetin iktisabı gerçekleşmezse, geçici hesapta tutulan kâr, satışın yapıldığı yılı takip eden üçüncü takvim yılının kâr ve zarar hesabına eklenir.

b) Pasifte geçici bir hesapta tutulan kâr, finansal kiralama yoluyla edinilenler de dâhil olmak üzere (a) bendindeki esaslar dâhilinde iktisap edilen bir veya birden fazla kıymetin bu Kanun hükümlerine göre ayrılacak amortismanlarına mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunur.

c) Pasifte geçici bir hesapta tutulan kâr, satışı yapılan iktisadi kıymetin yerine iktisap edilen yeni kıymetlerin amortisman ayrılabilir tutarından fazla ise bu fazlalık, satışın yapıldığı yılı takip eden üçüncü takvim yılının kâr ve zarar hesabına eklenir.

ç) Satışın yapıldığı yılı takip eden üçüncü takvim yılının sonundan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi hâlinde pasifte geçici bir hesapta tutulan kâr o yılın kâr ve zarar hesabına eklenir.

(7338 sayılı kanunun 36 ncı maddesiyle değişen fıkra; Yürürlük: 26.10.2021)Maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

Yukarıdaki madde hükümlerine göre:

Şirketin inşaat faaliyetlerinde kullanılan sondaj makinelerinden eskiyenleri satın madencilik alanındaki faaliyetlerde yoğunlaşmak için gerekli nitelikleri taşıyan sondaj makinelerini satın almak için oluşan satış karını pasifte yenileme fonu hesabına alma işlemi, satılan makinelerin yerine alınacak yeni makinelerin farklı bir faaliyet alanında kullanılacak nitelikte olması nedeniyle yenileme fonuna alınma şartını sağlamamıştır.

Makinelerin satış tutarı/satış karı bilgisi soruda verilmediğinden yenileme fonuna ayrılan tutar hesaplanamaz. Kanunda istenilen şartın gerçekleşmediği açıklanıp yasal defter kayıtlarında yenileme fonuna ayrılan tutarın kurumlar vergisi beyannamesinde kazanca eklenmesi gerektiği belirtilmelidir.

(Puan değeri 5)

Cevap 9:

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda aşağıdaki hükümler yer almaktadır:

“Geçici Madde 2

Yönetici şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançlar ile Bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu Bölgedeki yazılım, tasarım ve AR-GE faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31/12/2028 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır.

Bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin bu kazançlarının gayri maddi hakların satılması, devri veya kiralanmasından elde edilmesi halinde, istisnadan yararlanılmasını, bu

hakların, mahiyetlerine göre, AR-GE faaliyetleri neticesinde elde edilmesi ve ilgili mevzuat çerçevesinde tescil veya kayıt ettirilmesi ya da bildirilmesi şartına bağlamaya, istisnadan kazancın elde edildiği vergilendirme dönemine ilişkin beyannamelerin verilmesi gereken sürenin sonuna kadar tescil veya kayıt için yetkili kuruma başvurulmuş olması kaydıyla bu kazançları doğuran işlemlerin gerçekleştirildiği vergilendirme döneminden başlayarak faydalandırmaya, mükellefin gayri maddi hak geliri ve varsa bağlı olduğu grubun satış hasılatına göre tescil şartına bağlı olmaksızın belgelendirme usulüne tabi tutmaya, istisnadan yararlanacak kazancı; bu kazancın elde edilmesine yönelik faaliyetler kapsamında gerçekleştirilen nitelikli harcamaların toplam harcamalara oranına isabet eden kısmı ile sınırlandırmaya, bu oranı toplam harcama tutarını aşmamak üzere yüzde 30'una kadar artırımlı uygulatmaya, nitelikli ve toplam harcamaları tanımlamaya Cumhurbaşkanlığı, bu kapsamda tescil, kayıt veya bildirim şartının yerine getirilmesine ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı yetkilidir. Belirlenen esaslar çerçevesinde tescil, kayıt veya bildirim şartının yerine getirilmemesi durumunda, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergi, vergi ziyası cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur.

...

1 seri no.lu KVK Genel Tebliğinde aşağıdaki açıklamalar yer almaktadır.

“...

6676 sayılı Kanunun 8 inci maddesiyle 1/3/2016 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, 4691 sayılı Kanuna “tasarım faaliyeti” tanımı eklenmiş olup bu Kanunun uygulanmasında tasarım faaliyeti, sanayi alanında ve Bakanlar Kurulunun uygun göreceği diğer alanlarda katma değer ve rekabet avantajı yaratma potansiyelini haiz, ürün veya ürünlerin işlevselliğini artırma, geliştirme, iyileştirme ve farklılaştırmaya yönelik yenilikçi faaliyetlerin tümüdür.

4691 sayılı Kanunun geçici 2nci maddesinde yer alan istisna, bir kazanç istisnası olup istisna kapsamındaki faaliyetlerden elde edilen hasıllardan bu faaliyetler nedeniyle yüklenilen gider ve maliyet unsurlarının düşülmesi sonucu bulunacak kazancın tamamı kurumlar vergisinden istisna olacaktır. İstisna kazancın ve bu bağlamda kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından, Kanun uygulaması kapsamında bulunan ve bulunmayan hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi ve istisna kapsamında olan faaliyetlere ait hasılat, maliyet ve gider unsurlarının, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir. Kanun uygulaması kapsamında istisna olan faaliyetlerin zararlar sonuçlanması halinde, bu zararların istisna kapsamında olmayan diğer faaliyetlere ilişkin kazançlardan indirilmesi mümkün değildir. Bölgede faaliyet gösteren mükelleflerin, 4691 sayılı Kanun kapsamı dışındaki ticari işlemlerinden elde edecekleri gelirleri ile olağandışı gelirlerinin istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Bu kapsamda, nakitlerin değerlendirilmesi sonucu oluşan faiz gelirleri, yabancı para cinsinden aktifler dolayısıyla oluşan kur farkları ve iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan gelirler istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir. Bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine, diğer kurumlardan geri ödeme koşuluyla sermaye desteği olarak sağlanan yardımlar, borç mahiyetinde olduğundan bu yardımların ticari kazançta dahil edilmesi söz konusu olmayacaktır. Diğer taraftan, teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren mükelleflere, istisnadan yararlanan Ar-Ge ve tasarım projelerine ilişkin olarak, TÜBİTAK ve benzeri kurumlar tarafından ilgili mevzuat çerçevesinde hibe şeklinde sağlanan destek tutarları ile diğer kurumların bu mahiyetteki her türlü bağış ve yardımları, kurum kazancına dahil edilecek ve istisnadan yararlandırılacaktır.

İstisna kapsamına giren faaliyetler ile bu kapsama girmeyen işlerin birlikte yapılması halinde müşterek genel giderlerin, bu faaliyetler ile ilgili olarak cari yılda oluşan maliyetlerin birbirine oranı esas alınarak dağıtılması gerekmektedir. İstisna kapsamına giren ve girmeyen faaliyetlerde müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanlarının ise bunların her bir işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtımının yapılması gerekmektedir. Hangi işlerde ne kadar süreyle kullanıldığı tespit edilemeyen sabit kıymetlere ilişkin amortismanlar, müşterek genel giderlerle birlikte dağıtımına tabi tutulacaktır.

...Karar kapsamında patent veya fonksiyonel olarak patente eşdeğer belgelere bağlanan gayrimaddi haklardan kaynaklanan kazançların istisnadan yararlanacak kısmı, kazancı doğuran faaliyet kapsamında gerçekleştirilen nitelikli harcamaların bu faaliyetle ilgili toplam harcamalara oranı kullanılarak hesaplanacaktır. Gayrimaddi hakların satışı, devri veya kiralanmasından kaynaklanan kazançların istisnadan yararlanacak kısmı, bölgede yürütülen her bir projeden elde edilen kazançta, ilgili projeye ilişkin nitelikli harcamaların toplam harcamaya oranı uygulanmak suretiyle hesaplanacaktır. Her bir projeye ilgili yapılacak bu hesaplamada dikkate alınacak nitelikli harcamalar, gayrimaddi hakkın elde edilebilmesi için mükellefin kendisi tarafından yapılan ve gayrimaddi hak ile doğrudan bağlantılı harcamalar ile ilişkisiz kişilerden sağlanan ve aynı mahiyeti taşıyan fayda ve hizmet bedellerinin toplamıdır. Bu harcamalardan aktifleştirilerek amortisman tabi tutulması gerekenler de gerçekleştirildikleri dönemde amortisman öncesi tutarlarıyla bu hesaplamada dikkate alınacaktır. Mükellef tarafından yapılsa dahi faiz giderleri ve bina maliyetleri gibi yürütülen yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyeti ile doğrudan ilişkili olmayan her türlü maliyet unsuru hem toplam harcamalar hem de nitelikli harcamalar dışında tutulur. Dolayısıyla, faiz gibi finansman giderleri ve binalara ilişkin amortismanlar, kiralar, ısıtma, aydınlatma, su, temizlik, güvenlik, bakım, onarım, vergi, resim ve harçlar ile genel yönetim giderlerinden verilen paylar gibi yürütülen yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetleriyle doğrudan ilişkili olmayan harcamalar hesaplamada dikkate alınmayacaktır. İstisnanın uygulanacağı kazanç kısmının tespitinde, gayrimaddi hak satın alma bedelleri (lisans ve benzeri bedeller dahil) ve ilişkili kişilerden sağlanan fayda ve hizmet bedelleri toplam harcama tutarına dahil edilirken, nitelikli harcamalar tutarına dahil edilmez. Ancak, Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren vergilendirme döneminin sonuna kadar, yurt içinde yerleşik ilişkili kişilerden sağlanan fayda ve hizmet bedelleri nitelikli harcamalar tutarına dahil edilebilir. Mükellefler nitelikli harcama tutarını yüzde 30'una kadar artırabilir. Şu kadar ki, bu şekilde artırılan nitelikli harcama tutarı toplam harcama tutarını aşamaz."

14

Yukarıdaki madde hükümleri ve tebliğ açıklamalarına göre:

Şirketin gayrimaddi hak olarak satıştan elde ettiği kazanç (6.000.000-(1.200.000+300.000+200.000+60.000+250.000+70.000+50.000)=) 3.870.000 TL'dir.

Nitelikli harcama tutarı 1.200.000 TL,

Toplam harcama tutarı (1.200.000 + 300.000 + 200.000 =) 1.700.000 TL,

İstisna oranı (Nitelikli harcama / Toplam harcama = (1.200.000 / 1.700.000) =) %70'dir.

İstisna kazanç tutarı (3.870.000 x %70=) 2.709.000 TL'dir.

Şirket, TÜBİTAK tarafından hibe şeklinde yapılan 500.000 TL destek ödemesini Ocak 2024 ayında tahsil etmiş ancak yasal defterlere gelir olarak kaydetmemiştir. Bu nedenle 500.000 TL'nin kurum kazancına eklenmesi gerekmektedir.

Şirket, 4691 sayılı Kanun kapsamında 2.709.000 TL kazancı ve 500.000 TL hibeyi kurumlar vergisi beyannamesinde istisna olarak gösterilebilir.

(Puan değeri 7)

Cevap 10:

	(TL)	(TL)
Ticari Bilanço Karı		12.000.000
Kazanca İlaveler		10.700.000
Emisyon Primi Kazancı	10.000.000	
Dönem Sonu Kur Değerleme Farkı	200.000	
TÜBİTAK Hibe	500.000	
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler		6.964.764
Binek Otomobil Giderleri	400.000	
Finansman Gider Kısıtlaması	2.911.764	



TÜRMÖB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

Örtülü Sermayeye İsbet Eden Faiz	348.000	
Örtülü Sermayeye İsbet Eden Kur Farkı	1.200.000	
2828 sayılı Sosyal Hizmetler K. kapsamında bağış	150.000	
(T) Kültür Vakfına bağış	300.000	
Yat Kira Bedeli	1.400.000	
Kamu Yararına Çalışan Derneğe bağış	200.000	
Hisse Senedi İhraç Giderlerinden İstisnaya İsbet eden kısım	30.000	
Reeskont Gideri	25.000	
İstisna Kazançlar		22.159.000
KVK Geçici 14/3.Md.	8.200.000	
Emisyon Primi Kazancı	10.000.000	
İpotek Gösterilen Taşınmaz Satış Kazancı	750.000	
4691 sayılı Kanun Kapsamında İstisna Kazanç	2.709.000	
TÜBİTAK Hibe	500.000	
Geçmiş Yıl Zararları		7.250.000
2020 yılı hesap dönemi geçmiş yıl zararı	500.000	
2021 yılı hesap dönemi geçmiş yıl zararı	750.000	
2023 yılı hesap dönemi geçmiş yıl zararı	6.000.000	
İndirime Esas Tutar		255.764
Kamu Yararına Çalışan Derneğe bağış	200.000	
(T) Kültür Vakfına bağış	55.764	
Kurumlar Vergisi Matrahı		0

(Puan değeri 23)