

2020/2. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı

Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

26 Eylül 2020 Cumartesi – 16.00 - 19.30 (3,5 Saat)

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

GENEL AÇIKLAMA

- Bu oturumda sorulan bütün sorular için, soruda aksi belirtildikçe, cevaplarda konu sadece gelir (stopaj dahil) ve kurumlar vergisi (stopaj dahil) çerçevesinde dikkate alınacak; diğer vergilere (KDV, ÖTV, Damga vergisi vb.) ilişkin değerlendirme yapılmayacaktır.
- Soruların çözümünde aksi belirtildikçe Türkiye Cumhuriyeti ile diğer ülkeler arasında mevcut ikili vergi anlaşmalarında yer alan düzenlemeler dikkate alınmayacaktır.
- Cevaplarda ileri sürülen hususlara ilişkin dayanaklara mutlaka yer verilmeli ve açıklamalar net olmalıdır. Gerekçesi açıklanmadan; "istisnadır", "muaftır", "beyan edilmez", "beyan edilir", "vergiye tabidir", "vergiye tabi değildir" şeklindeki ifadeler tek başına o sorudan puan alınması için yeterli olmayıacaktır.

SORULAR

SORU- I) İstanbul'da ticari taksi işletmeciliği yapan Bülent CEYLAN (sorunun izleyen kısımlarında "BC" veya "Mükellef" olarak ifade edilecektir.) bu faaliyeti nedeniyle Güngören Vergi Dairesinin (İstanbul) sürekli mükellefiyet kapsamında gelir vergisi mükellefidir.

Tam mükellef statüsündeki BC'nin vergisel yükümlülükleri ile ilgili olarak 2019 yılında gerçekleştirmiş olduğu işlemlere ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:

1- BC'nin ticari işletmesine kayıtlı üç ayrı ticari taksi plakası bulunmaktadır, bu plakaların her birini 2017 yılının Şubat ayında 1.000.000,00 TL olmak üzere toplam 3.000.000,00 TL'ye satın almıştır. BC taksi plakalarının ikisini kendisi işletmekte, bir tanesini ise basit usulde vergilendirilen bir diğer taksi işletmesine kiraya vermektedir.

BC'nin bu kapsamda 2019 yılında elde etmiş olduğu hasılat, maliyet ve giderlere ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir: **(3 PUAN)**

İşletilen taksilerden elde edilen hasılat (tamamı tahsil edilmiştir)	1.100.000,00 TL
İş ile ilgili; yakıt, bakım, personel, amortisman ve diğer giderler	700.000,00 TL
Kiralanan taksi plakası nedeniyle elde edilen kira bedeli (tamamı tahsil edilmiştir)	60.000,00 TL

2- BC kiraya vermektediği taksi plakasını 04.07.2019 tarihinde 2.000.000,00 TL'ye satmış ve satış bedelini peşin olarak tahsis etmiştir. Satılan taksi plakası için önceki dönemler de dahil olmak üzere amortisman ayrılmamıştır. **(3 PUAN)**

3- BC, Almanya'da yaşayan bir akrabası ile birlikte merkezi Almanya'da bulunan ve restoran işleten bir şirketin %50 paylı ortağıdır. Almanya'daki Şirket 2018 yılına ait kârı ortaklarına dağıtmış olup, bu çerçevede ilgili ülke mevzuatına göre %15 oranında vergi kesintisi yapıldıktan sonra BC'nin payına düşen net 4.250,00 Euro BC'nin Türkiye'deki banka hesaplarına 14.02.2019 tarihinde aktarılmıştır. (Bu tarihte 1 Euro = 6 TL'dir.) **(3 PUAN)**

4- BC'nin adına kayıtlı iki adet mesken ve bir adet dükkan bulunmaktadır. BC söz konusu taşınmazlarından bir tanesini (Mesken 1) İstanbul'da üniversite öğrenimi görmekte olan yeğenine bedelsiz olarak tahsis etmiş, diğer meskenini (Mesken 2) ikamet amaçlı olarak bir gerçek kişiye, dükkanı ise bir anonim şirkete kiraya vermiştir. Taşınmazlara ve kiralamaya ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir: **(6 PUAN)**

	Mesken 1	Mesken 2	Dükkan
İktisap tarihi	05.10.2000	11.11.2017	24.08.2018
İktisap bedeli	50.000,00 TL	1.100.000,00 TL	2.000.000,00 TL
Vergi değeri	400.000,00 TL	900.000,00 TL	1.750.000,00 TL
Kira Bedeli (yıllık, brüt)	Bedelsiz	84.000,00 TL	180.000,00 TL
BC tarafından ödene ısıtma, aydınlatma ve sigorta giderleri	2.000,00 TL	0,00 TL	0,00 TL
Kullanılan kredilerin faiz ödemeleri	0,00 TL	20.000,00 TL	30.000,00 TL

5- BC, A Taksiciler Derneği bünyesinde oluşturulan yardım sandığına 15 yıl süre ile aidat ödemistiştir. BC söz konusu sandıktan ayrılma kararı vermiş olup, sandık tarafından kendisine 15 yıllık aidat tutarı olan 50.000,00 TL ile aidatların nemalandırılması nedeniyle hesaplanan 80.000,00 TL ödenmiştir. **(3 PUAN)**

6- BC, tasarruf amaçlı Devlet tâhvili almaktı olup, elinde bulundurduğu 2014 yılında ihraç edilmiş olan Devlet tâhvillerinden 30.000,00 TL faiz geliri elde etmiştir. Ayrıca, 08.08.2018 tarihinde 200.000,00 TL'ye satın almış olduğu 2005 yılı ihraç tarihli Devlet tâhvili 22.06.2019 tarihinde 235.000,00 TL'ye satmıştır. **(3 PUAN)**

7- BC, 14.02.2016 tarihinde kurulan DEF Turizm ve Taşımacılık Ltd. Şti.'nin kuruluşunda taahhüt etmiş ve ödemis olduğu 200.000,00 TL sermaye ile şirketin %20 oranında hissedarı olmuştur. DEF Ltd. Şti. 2018 yılında kısmi bölünmeye gitmiş olup, bu kapsamda Şirket bünyesindeki ulaşım hizmeti işletmesi kısmi bölünme yoluyla yeni kurulan G Ulaşım Ltd. Şti.'ne 21.05.2018 tarihinde devredilmiştir. Kısımlı bölünme işlemi sonucunda, bölünen varlıklarını devralan G Ulaşım Ltd. Şti.'nin 150.000,00 TL bedelli hissenin tamamı DEF Ltd. Şti.'nin ortaklarından olan BC'ye verilmiştir. Kısımlı bölünme nedeniyle gerçekleşen sermaye azaltımına bağlı olarak, BC'nin, DEF Turizm ve Taşımacılık Ltd. Şti.'ndeki sermaye tutarı 140.000,00 TL'ye düşürülmüştür.

BC, bu şekilde iktisap etmiş olduğu G Ulaşım Ltd. Şti. hissesinin % 40 oranındaki kısmını 15.10.2019 tarihinde 250.000,00 TL'ye satarak bedelini tahsil etmiştir. **(6 PUAN)**

8- BC, İstanbul Teknokent'te 2019 yılında kurulan ve 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu kapsamında faaliyet gösterecek olan H Sismik Araştırmalar A.Ş.'ye, şirketin kuruluş aşamasında ortak olmuş, Şirketin Ar-Ge projelerinin finansmanında kullanılmak üzere, %2 oranındaki sermaye payına isabet eden 100.000 TL'yi yıl içinde nakit olarak ödemistiştir. **(3 PUAN)**



Diğer Veriler:

- a- Değer artış kazançlarına ilişkin istisna tutarı 14.800 TL, arızı kazançlara ilişkin istisna tutarı 33.000 TL'dir.
- b- Amortisman oranı; binalarda %2, ticari taksi plakalarında %6,66'dır.
- c- Mükellefin beyana tabi bir gayrimenkul sermaye iradı bulunduğu ve tercih imkanı bulunan durumlarda gerçek gider usulünü seçtiği kabul edilecektir.
- d- Tevkifat ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında beyan sınırı 2.200 TL'dir.
- e- İşletmenin dönem başı öz sermayesi 800.000,00 TL'dir.
- f- Sorunun çözümünde ihtiyaç duyulması halinde kullanılacak Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksleri (Yİ-ÜFE) aşağıdaki gibidir:

YIL	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK
2019	424,86	425,26	431,98	444,85	456,74	457,16	452,63	449,96	450,55	451,31	450,97	454,08
2018	319,6	328,17	333,21	341,88	354,85	365,6	372,06	395,62	439,78	443,78	432,55	422,94
2017	284,99	288,59	291,58	293,79	295,31	295,52	297,65	300,18	300,9	306,04	312,21	316,48
2016	250,67	250,16	251,17	252,47	256,21	257,27	257,81	258,01	258,77	260,94	266,16	274,09
2015	236,61	239,46	241,97	245,42	248,15	248,78	247,99	250,43	254,25	253,74	250,13	249,31

- g- 2019 gelirlerine uygulanacak gelir vergisi tarifesi aşağıdaki gibidir:

18.000 TL'ye kadar	% 15
40.000 TL'nin 18.000 TL'si için 2.700 TL, fazlası	% 20
98.000 TL'nin 40.000 TL'si için 7.100 TL (ücret gelirlerinde 148.000 TL'nin 40.000 TL'si için 7.100 TL), fazlası	% 27
500.000 TL'nin 98.000 TL'si için 22.760 TL (ücret gelirlerinde 500.000 TL'nin 148.000 TL'si için 36.260 TL), fazlası	% 35
500.000 TL'den fazlasının 500.000 TL'si için 163.460 TL (ücret gelirlerinde 500.000 TL'den fazlasının 500.000 TL'si için 159.460 TL), fazlası	% 40

İstenilen:

Bülent CEYLAN'ın yukarıda maddeler halinde verilen İşlemlerinin her birini gelir vergisi mevzuatı yönünden değerlendirerek;

- Gelir vergisine tabi bir geliri olup olmadığı,
- Vergiye tabi bir geliri varsa gelirin unsurunu,
- Söz konusu gelirin yıllık beyanname ile beyan durumunu,
- Beyan edilen gelir üzerinden yapılabilecek indirimleri,
- Hesaplanan gelir vergisi üzerinden yapılabilecek mahsупları,

yasal gerekçeleri ile birlikte açıklayarak; BC'nin 2019 yılında yıllık gelir vergisi beyannamesinde beyan etmesi gereken toplam geliri ve gelir vergisi matrahını hesaplayınız. (Geçici vergi ihmali edilecek olup, geçici vergi ile ilgili herhangi bir değerlendirme istenilmemektedir.) (SORU TOPLAMI 30 PUAN)



SORU- II) JK Alüminyum Sanayi ve Ticaret A.Ş., alüminyum profil ve panel ürünleri imalatı ve satışını yapmaktadır. Şirket ortakları, alınan karar ile 30.06.2020 tarihli mali veriler dahilinde şirket bünyesinde ayrı lokasyonda faaliyet gösteren dökümhane işletmesini kısmi bölünmeye konu etmek suretiyle yeni kurulacak LM Döküm A.Ş.'ye devrine karar vermiştir. Şirketin bölünmeye esas bilançosu aşağıdaki gibidir.

AKTİF	(TL)
100- Kasa	200.000
101- Alınan Çekler	3.500.000
102- Bankalar	2.300.000
150- İlk Madde Malzeme	3.800.000
150.01. Dökümhane ilk madde ve malzemeleri	1.800.000
150.02. Profil ve panel ilk madde ve malzemeleri	2.000.000
151- Yarı Mamul	2.500.000
151.01. Dökümhane işletmesi yarı mamulleri	1.500.000
151.02. Profil ve panel işletmesi yarı mamulleri	1.000.000
152- Mamuller	3.500.000
152.01. Profil ve paneller	3.500.000
190- Devreden KDV	700.000
252- Binalar	8.000.000
252.01. Dökümhane fabrika binası	3.000.000
252.02. Profil ve panel fabrika binası	4.000.000
252.03. Yönetim binası	1.000.000
253- Tesis Makine Cihazlar	10.000.000
253.01. Dökümhane makine tesis cihazlar	3.000.000
254.03. Profil ve panel üretim tesis ve makineler	7.000.000
257- Birikmiş Amortismanlar	(6.000.000)
257.01. Dökümhane tesisi birikmiş amortismanları	(1.000.000)
257.02. Yönetim binası birikmiş amortismanları	(2.000.000)
257.03. Profil ve panel tesisi birikmiş amortismanları	(3.000.000)
260- Haklar Hesabı	1.500.000
260.01. Dökümhane proses yazılımı	500.000
260.02. Profil ve panel modelleri	1.000.000
AKTİF TOPLAMI	30.000.000
PASİF	
300. Banka Kredileri	6.000.000
300.01. Taksitli TL kredi	3.000.000
300.02. Dökümhane yatırımları kredisı	3.000.000
320. Satıcılar	6.000.000
431. Ortaklara Borçlar	3.600.000
431.01. Ayhan Kaya	2.000.000
431.02. Burhan Kaya	1.600.000
500. Sermaye	15.000.000
500.01. Ayhan Kaya	7.500.000
500.01. Burhan Kaya	7.500.000
590- Dönem Net Zararı	(600.000)
590.01. 2020 kışt dönem faaliyet yılı zararı	(600.000)
PASİF TOPLAMI	30.000.000

Kısmi bölünme işlemine ilişkin diğer bilgiler ise aşağıdaki gibidir:

- JK Alüminyum A.Ş. bünyesindeki dökümhane tesisi 01.01.2019 tarihinde aktifleştirilmiş ve üretmeye başlamıştır.
- JK Alüminyum A.Ş.'nin son sermaye değişikliği 30.04.2020 tarihinde yapılmış olup, 10.000.000,00 TL olan kuruluş sermayesi, 5.000.000,00 TL artırılarak 15.000.000,00 TL'ye çıkarılmıştır. Artırılan

sermayenin 2.000.000,00 TL'lik kısmı enflasyon düzeltmesi olumlu farklarının, 3.000.000,00 TL'si ise geçmiş yıl kârlarının sermayeye ilavesiyle karşılanmıştır.

- Şirket ortakları bölünme sözleşmesinde, bölünen tesile doğrudan ilgilisi olmayan varlık ve yükümlülüklerin bölünmenin hesabında dikkate alınmamasına karar vermiştir.
- Kısmi bölünme sonrası kurulacak olan LM Döküm A.Ş.'nin sermayesinin tamamı dökümhane işletmesinin hak ve yükümlülüklerinden karşılaşacaktır. Yeni kurulacak şirketin % 50 hissesi ortak Ayhan Kaya'ya, % 50 hissesi Burhan Kaya'ya verilecektir. Bölünme sözleşmesine göre, yeni kurulacak LM Döküm A.Ş.'nin sermaye yapısının, bölünmeden gelen kaynaklara göre ayrıca belirlenmesine dair bir karar alınmamıştır.
- Bölünmeye konu dökümhane işletmesinin gerçek değeri 12.000.000 TL olarak hesaplanmıştır.

İstenenler:

- 1- Yukarıda bilgileri verilen bölünme işlemini Kurumlar Vergisi Kanunu ve ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde değerlendirek, işlemin "kısmi bölünme" hükümlerine uygun olarak yapılması için bölünmeye konu dökümhane tesisesine dahil edilecek varlık ve yükümlülükleri gerekçeleri ile birlikte tespit edip, bölünme sonrası LM A.Ş.'nin bilançosunu oluşturunuz. **(13 PUAN)**
- 2- Bölünen JK Alüminyum A.Ş.'nin özsermeye ve ortaklık yapısındaki değişiklikleri vergisel yönden değerlendirek; bölünme işlemine bağlı olarak beyan edilmesi gereken kurum kazancı bulunup bulunmadığını, Şirket ortaklarının gelir vergisi yükümlülüklerini ve bu kapsamda verilmesi gereken beyanname/beyannameler olup olmadığını açıklayınız. **(12 PUAN)**

SORU- III) Q Power Energy (Sorunun izleyen kısımlarında "QPE" veya "Şirket" olarak ifade edilecektir.) kanuni ve iş merkezi İngiltere'de bulunan bir şirkettir. QPE, 2018 yılında Türkiye'de resmi bir makam tarafından uluslararası katılımcılara da açık olmak üzere açılan "hidroelektrik santrali inşaatı" işine ait ihaleyi kazanarak Balıkesir'de gerçekleştirilecek olan söz konusu yapım işini üstlenmiş bulunmaktadır.

1- Söz konusu yapım işi için İdare ile Şirket arasındaki sözleşme 19.12.2018 tarihinde imzalanmıştır. Sözleşmeye göre, işe yer teslimi yapılması ile başlanacak olup, işin süresi başlama tarihinden itibaren dokuz aydır. Yer teslim tutanağı 06.01.2019 tarihinde imzalanmış ve Şirket bu tarih itibariyle Balıkesir'de kurmuş olduğu şantiyesinde inşaat işine başlamıştır. İşin devamı sürecinde işin sözleşmede öngörülen dokuz aylık sürede bitirilemeyeceğinin anlaşılması üzerine İdare'den ek süre talep edilmiş ve İdare'nin 01.08.2019 tarihli onayı ile işin bitimi için altı aylık ek süre verilmiştir.

QPE Şirketinin söz konusu iş kapsamında 2019 yılında düzenlemiş olduğu hakediş faturalarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:

HAKEDİŞ	Tarihi	Tutarı (TL)
1 numaralı Hakediş	31.03.2019	2.500.000,00
2 numaralı Hakediş	30.06.2019	1.500.000,00
3 numaralı Hakediş	30.09.2019	2.000.000,00
4 numaralı Hakediş	31.12.2019	1.000.000,00

Doğrudan bu iş kapsamında gerçekleştirilen toplam maliyetler 5.400.000,00 TL olarak hesaplanmış ve muhasebeleştirilmiştir. **(3 PUAN)**



2- QPE, Türkiye'de üstlenmiş olduğu enerji santrali inşaatı işi ve bundan sonra almayı planladığı diğer işlere yönelik yönetsel faaliyetlerini sürdürmek üzere Balıkesir'de iki katlı müstakil bir binayı 15.01.2019 tarihinde satın alıp üst katını ofis olarak kullanmaya başlamıştır. Binanın kullanılmayan giriş katı ise zincir marketler işleten bir şirkete 01.03.2019 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 1 yiliğine, aylık kira bedeli 20.000,00 TL üzerinden kiralanmıştır. **(3 PUAN)**

3- Şirket, aynı zamanda Türkiye'de istihdam etmiş olduğu mühendisleri aracılığıyla enerji santralleri hakkında, Türkiye'deki diğer şirketlere teknik danışmanlık hizmetleri vermektedir. Bu çerçevede, 2019 yılında Türkiye'deki A Enerji A.Ş. firmasına 300.000,00 TL bedel karşılığında teknik danışmanlık hizmeti sunulmuştur. **(3 PUAN)**

4- Şirket, atıl fonların değerlendirilmesi amacıyla satın almış olduğu tam mükellef kurum C Holding A.Ş. hisse senetleri nedeni ile 18.10.2019 tarihinde 100.000,00 TL kâr payı geliri elde etmiştir. **(4 PUAN)**

5- İngiltere'de bulunan ana merkez tarafından, maliyeti 400.000,00 TL olan muhtelif malzemeler (Türkiye'deki şantiye ile ilişkilendirilmeksızın, doğrudan), Türkiye'deki C Enerji A.Ş. firmasına 500.000,00 TL bedelle satılmıştır. **(3 PUAN)**

6- Şirketin, yapım işi kapsamında yukarıda belirtilen maliyetlerinin yanı sıra, 2019 yılındaki genel giderlerinin toplam 600.000,00 TL olduğu, bu giderlerin 100.000,00 TL'lik kısmının yapım işi dışındaki diğer işler ile ilgili olduğu, kalan 500.000,00 TL'lik kısmının ise müşterek nitelikteki genel giderler olduğu tespit edilmiştir. 500.000,00 TL tutarındaki müşterek genel giderlerin 50.000,00 TL'lik kısmı kurumlar vergisi mevzuatına göre kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir. **(8 PUAN)**

7- Şirket, 2019 yılı kazancından kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan tutarın tamamını ana merkeze 2020 yılında aktarmıştır. **(6 PUAN)**

Diger Veriler:

- Stopaja tabi işlem bulunduğuun değerlendirilmesi durumunda; stopaj oranı hakkedış ödemelerinde %3, kâr aktarımlarında %15, diğer hâllerde %20 olarak dikkate alınacaktır.
- Soruda geçen tutarlar, soruda aksi belirtildikçe brüt tutarları ifade etmektedir.

İstenilen:

Q Power Energy Firmasının, yukarıda bilgileri verilen **her bir işlemini** kurumlar vergisi ve ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde **yasal gereklilikleri ile birlikte** değerlendirerek; bu işlemlerin kurumlar vergisi karşısındaki durumunu, kurumlar vergisi kesintisine tabi olup olmadığını, kesintiye tabi ise kesinti tutarının ne olduğunu, 2019 yılı toplam kurumlar vergisi matrahını ve ödenmesi gereken kurumlar vergisini hesaplayarak açıklayınız. (Geçici vergi ihmali edilecek olup, geçici vergi ile ilgili herhangi bir değerlendirme istenilmemektedir.) **(SORU TOPLAMI 30 PUAN)**

SORU- IV) Sermaye piyasası araçlarının hak sahibi ismine açılmaksızın toplu olarak tutulan hesaplar için tevkifat sorumluluğunu ve bu hesaplardan çıkan sermaye piyasası araçlarında maliyet bildirimi konusunu açıklayınız. **(10 PUAN)**

SORU- V) Rehberlik hizmeti veren turist rehberlerinin gelir vergisi muafiyetini açıklayınız. **(5 PUAN)**

2020/2. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı

Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

26 Eylül 2020 Cumartesi – 16.00 - 19.30

SINAV KOMİSYONU CEVAPLARI

CEVAP- I)

1- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun (GVK) 37 nci maddesinde her türlü ticari ve sınai faaliyetten doğan kazançların ticari kazanç olduğu belirtilmiş olup, BC'nin ticari taksi işletmesinden elde etmiş olduğu kazanç bu kapsamda ticari kazanç olarak değerlendirilecektir. Dolayısıyla kazancın tespit ve beyanı ile ilgili olarak ticari kazanç ile ilgili hükümlerin dikkate alınması gerekmektedir.

Bu çerçevede, BC'nin 2019 yılı ticari kazancı, ticari faaliyet kapsamında elde ettiği hasılat ile gider ve maliyetler arasındaki faktır. Ticari plaka kiralaması, ticari faaliyet kapsamında gerçekleştirildiği için, kiralamadan elde edilen kazancın da ticari kazanç olarak değerlendirilmesi gereklidir.

Buna göre ticari taksi işletmeciliği nedeniyle 2019 yılında elde edilmiş olan ticari kazanç: (1.100.000 + 60.000 – 700.000=) 460.000 TL'dir. Söz konusu kazancın, GVK'nın 85inci maddesinde yer alan, gelirin yıllık beyannamede toplanması hükmüne göre, yıllık gelir vergisi beyannamesinde ticari kazanç olarak beyan edilmesi gereklidir.

2- BC'nin satışa konu etmiş olduğu taksi plakası, ticari işletmesine kayıtlı olduğu için bu satıştan elde edilen gelir GVK'nın mükerrer 80inci maddesi kapsamında diğer kazanç ve irat olarak değil, 37 nci maddesi kapsamında ticari kazanç olarak değerlendirilmelidir. Zira, mükerrer 80inci madde hükmüne göre, ticari işletmeye dahil amortismana tâbi iktisadî kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan kazançlar ticari kazanç sayılır ve bunlara ticari kazanç hakkındaki hükümler uygulanır. Dolayısıyla, mükerrer 80inci maddede, ticari plakaların elden çıkarılmasından elde edilen kazançlara yönelik düzenlenen kazanç istisnasından da yararlanılamayacaktır.

Bu çerçevede, sorudaki verilere göre taksi plakası satışından kaynaklanan (2.000.000 – 1.000.000=) 1.000.000 TL'nin yıllık beyannamede ticari kazanç olarak beyan edilmesi gerekmektedir.

3- Yurt dışındaki şirketten elde edilen kar payı GVK'nın 75/1 maddesi uyarınca menkul sermaye iradıdır. Söz konusu irat üzerinden Türkiye'de herhangi bir tevkifat ve istisna uygulaması olmadığı için GVK'nın "toplama yapılmayan haller" başlıklı 86ncı maddesinin 1-d bendi uyarınca, irat tutarı 2.200 TL'yi aştiği için tamamının yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Buna göre beyan edilmesi gereken menkul sermaye iradı (4.250 / 0,85) 5.000 Euro'nun TL karşılığı (5.000 x 6=) 30.000 TL'dir.

Öte yandan, yurt dışında ödenen 750 Euro verginin, GVK'nın 123 üncü maddesinde yer alan, tam mükellefiyete tabi mükelleflerin yabancı memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratlardan mahallinde ödedikleri benzeri vergilerin, Türkiye'de tarh edilen Gelir Vergisi'nin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından indirileceği şeklindeki hükmeye istinaden belli bir sınır dahilinde hesaplanan gelir vergisinden indirilmesi mümkündür. İndirilecek miktar Gelir Vergisi'nin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından fazla olduğu takdirde, aradaki fark nazara alınmaz.

Buna göre yurt dışında kesinti yoluyla ödenen 750 Euro'nun, gelirin elde edildiği tarihteki TL karşılığı olan (750 x 6=) 4.500 TL'nin GVK'nın 123 üncü maddesindeki sınırlama dahilinde hesaplanan gelir vergisinden mahsubu mümkündür.

4- BC'nin adına kayıtlı gayrimenkulleri kiraya vermesinden dolayı elde etmiş olduğu gelir, GVK'nın 70 inci maddesi uyarınca gayrimenkul sermaye iradı niteliğindedir. Zira, söz konusu maddede bentler halinde sıralanan mal ve hakların kiraya verilmesinden elde edilen iratların gayrimenkul sermaye iradı olduğu belirtilmiş olup, maddenin (1) numaralı bendinde binaların kiraya verilmesi de bu kapsamında sayılmıştır. Dolayısıyla gelir tutarının tespiti ve beyan durumu ile ilgili olarak GVK'nın gayrimenkul sermaye iratlari ile ilgili hükümlerinin dikkate alınması gerekmektedir. Öte yandan, BC ticari kazancı nedeniyle yıllık gelir vergisi beyannamesi vermek durumunda olduğu için GVK'nın 21 inci maddesinde düzenlenen hasılata istisnasından yararlanamayacaktır.

Bu kapsamda vergiye tabi gelirin hesabı aşağıdaki gibi olacaktır:

Mesken 1; her ne kadar bedelsiz olarak kiralanmış olsa da GVK'nın 73 üncü maddesinde yer alan, kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri emsal kira bedelinden düşük olamayacağı, bedelsiz olarak başkalarının kullanımına bırakılan mal ve hakların emsal kira bedelinin, bu mal ve hakların kirası sayılacağı, şeklindeki hüküm uyarınca; söz konusu meskenin emsal kirasının hesaplanması kira geliri olarak dikkate alınması gereklidir. 73 üncü madde hükmüne göre, binaların mal sahiplerinin usul, fırı veya kardeşlerinin ikametine tahsis edilmesi halinde emsal kira bedeli uygulanması yapılmayacak olmakla beraber; örnek olayda, BC meskeni bu kapsamında olmayan yeğeninin kullanımına bıraktığı için emsal kira bedelinin uygulanması gereklidir. Buna göre elde edilmiş sayılacak olan kira geliri, söz konusu meskenin vergi değerinin %5'i olacaktır. Sorudaki verilere göre vergi değeri 400.000 TL olduğu için kira geliri ($400.000 \times 0,05 =$) 20.000 TL olarak dikkate alınacaktır. Sorudaki verilerde, BC'nin tercih hakkı bulunan durumlarda gerçek gider yöntemini tercih ettiği belirtildiğinden, söz konusu kira gelirinden 2.000 TL tutarındaki ısınma, aydınlatma vb gider indirilecektir. Ayrıca, söz konusu taşınmazın döneme ait amortismanı olan ($50.000 \times 0,02 =$) 1.000 TL'nin de gider olarak dikkate alınması gereklidir. Bu bilgilere göre, mesken 1 için hesaplanan gayrimenkul sermaye iradı ($20.000 - 3.000 =$) 17.000 TL'dir.

Mesken 2; kira geliri 84.000 TL olup, bu tutar emsal kirasından daha yüksek olduğu için iradın tespitinde dikkate alınacaktır. Söz konusu tutardan gerçek gider yöntemine göre indirilebilecek giderler ise, GVK'nın 74 üncü maddesi uyarınca;

- kiraya verilen mesken için alınan kredinin faizleri,
- iktisap yılından itibaren beş yıl süre ile iktisap bedelinin % 5'i
- Kiraya verilen mal ayrılan amortismanlardır.

Buna göre gider olarak dikkate alınabilecek toplam tutar:

Kredi faizi: 20.000 TL,

İktisap bedelinin %5'i: ($1.100.000 \times 0,05 =$) 55.000 TL,

Amortisman: ($1.100.000 \times 0,02 =$) 22.000 TL,

olmak üzere toplam 97.000 TL'dir. Görüleceği gibi, Mesken 2 için kiralama hasılatı 84.000 TL iken, giderler ise 97.000 TL'dir. Aradaki 13.000 TL tutarındaki farkın diğer GMSİ tutarından düşülüp düşülemeyeceği konusunda, 74 üncü maddede yer alan; iktisap bedelinin % 5'i tutarındaki indirim, sadece ilgili gayrimenkule ait hasılata uygulanacağı hükmünün dikkate alınması gerekmektedir. Bununla beraber, söz konusu bent hükmünde, herhangi bir sıralamadan bahsedilmemiş için, irat tutarı tespit edilirken öncelikle bu giderin daha sonra diğer gerçek giderlerin düşülmESİ mümkünür. Dolayısıyla, yukarıdaki çözümdeki gibi bir sıralama yapıldığında 13.000 TL tutarındaki olumsuz farkın iktisap bedelinin yüzde 5'i şeklinde uygulanan indirimden değil, amortisman giderinden kaynaklandığı kabul edilebilir. Bu nedenle söz konusu olumsuz fark toplam gayrimenkul sermaye iradının tespitinde dikkate alınabilecektir.

Dükkan; bir anonim şirkete kiraya verilmiş olduğu için kira geliri %20 oranında stopaja tabidir. Bu kapsamda; elde edilen kira hasılatı 180.000 TL, dikkate alınabilecek gerçek gider ise faiz ödemeleri ve amortisman gideri ($2.000.000 \times 0,02$) toplamı olan ($30.000 + 40.000 =$) 70.000 TL'dir. Buna göre dükkan kiralaması nedeniyle elde edilen GMSİ tutarı ($180.000 - 70.000 =$) 110.000 TL'dir. Kira geliri üzerinden yapılan gelir vergisi stopajının ($180.000 \times 0,20$) 36.000 TL'nin, söz konusu gelirin yıllık beyanname ile beyanı halinde hesaplanan gelir vergisinden mahsubu mümkündür.

Elde edilen GMSİ'nin beyan edilip edilmeyeceği konusunda GVK'nın 85 ve 86 ncı madde hükümlerinin dikkate alınması gerekmektedir. Bu çerçevede mesken kira geliri, tevkifat ve istisna uygulamasına konu olmayan GMSİ olup, GVK'nın 86-1/d maddesinde yer alan 2.200 TL tutarındaki beyan sınırını aştığı için; dükkan kira geliri ise 86-1/c maddesinde yer alan, stopaja tabi olup vergiye tabi gelir toplamının gelir vergisi tarifesinin ikinci diliminde yer alan tutarı (40.000 TL) aştığı için yıllık gelir vergisi beyannamesine dahil edilecektir.

Bu bilgilere göre gelir vergisi beyannamesine dahil edilmesi gereken GMSİ:

Toplam GMSİ Hasılatı : ($20.000 + 84.000 + 180.000 =$) 284.000 TL

Toplam Giderler : ($3.000 + 97.000 + 70.000 =$) 170.000 TL

İrat : ($284.000 - 170.000 =$) 114.000 TL'dir.

114.000 TL GMSİ olarak beyan edilmeli, dükkan kira geliri üzerinden kesinti yoluyla ödenen 36.000 TL hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilmelidir.

5- BC tarafından sandığa ödenen aidatların geri alınmasından kaynaklanan 50.000 TL tutarındaki tahsilat gelir vergisinin konusuna girmemektedir. Sandık tarafından yapılan 80.000 TL tutarındaki nema ödemesi ise emekli aylığı veya emekli ikramiyeti niteliğinde olmadığından bu ödemelerin GVK'nın 23/11 ve 25/3 üncü maddelerinde düzenlenen istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. 2019 yılında adı geçen sandığa yatırılan aidatların değerlendirilmesi sonucunda yapılan nema ödemeleri alacak faizi niteliğinde olup, GVK'nın 75/6 ncı maddesi kapsamında menkul sermaye iradı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Söz konusu MSİ için herhangi bir stopaj veya istisna uygulaması olmadığından elde edilen bu gelirin GVK'nın 86/1-d maddesi hükmü göz önün de bulundurularak 2.200 TL tutarındaki beyan sınırını aşması nedeniyle tamamının yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gereklidir. Buna göre yıllık gelir vergisi beyannamesinde beyan edilecek tutar 80.000 TL'dir.

6- Devlet tahvillerinden elde edilen faiz gelirleri, GVK'nın 75/5 inci maddesi uyarınca menkul sermaye iradı niteliğinde olup, GVK'nın geçici 67/2 ncı maddesine göre, söz konusu menkul sermaye iratları vergi kesintisine tabidir. Öte yandan Geçici 67 ncı maddenin (7) numaralı fikrasında, bu kapsamında tevkifata tâbi tutulan kazançlar için gerçek kişilerce yıllık veya münferit beyanname verilmeyeceği ve diğer gelirler dolayısıyla verilecek yıllık beyannameye bu gelirlerin dahil edilmeyeceği belirtilmiştir. Dolayısıyla, devlet tahvilinden elde edilen faiz gelirinin tutarı ne olursa olsun yıllık beyannameye dahil edilmemesi gereklidir.

2005 ihraç tarihli diğer Devlet tahvilinin satışından elde edilen gelir için ise ihraç tarihi GVK Geçici 67 ncı maddenin yürürlük tarihi olan 01.01.2006 tarihinden daha önceki bir tarih olduğundan, 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerinin dikkate alınması gerekmektedir.

Devlet tahvilinin elden çıkarılmasından doğan gelir değer artış kazancı niteliğinde olup, tutarı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Alış Maliyeti : 200.000 TL

Endekslenmiş Maliyet Bedeli : $200.000 \times 456,74 / 372,06 = 245.520$ TL

Satış Kazancı : $235.000 - 245.520 = 10.520$ TL (zarar)

Görüleceği üzere, söz konusu tahvilin elden çıkarılmasından zarar doğmuştur. Bu zararın, diğer değer artış kazançlarından veya diğer gelir unsurlarından indirilip indirilemeyeceği ile ilgili olarak; öncelikle GVK'nın 88inci maddesi hükmünün dikkate alınması gerekmektedir. Buna göre, ilgili maddede; gelir kaynaklarının bir kısmından hasil olan zararların diğer kaynakların kazanç ve iratlarına mahsup edileceği belirtilirken parantez içi hükmü ile diğer kazanç ve iratlardan doğanlar hariç tutulduğu için bu zararın beyan edilen diğer gelir unsurlarından düşülmesi mümkün olmayacağındır.

7- BC'nin elden çıkarmış olduğu limited şirket iştirak hissesi nedeniyle elde etmiş olduğu gelir, GVK'nın mükerrer 80inci maddesi uyarınca değer artış kazancı (diğer kazanç ve irat) niteliğindedir. Şöyle ki, ilgili Kanun maddesinin (4) numaralı bendinde; ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artış kazancı olduğu belirtilmektedir. Dolayısıyla elde edilen kazancın tespitinde, elden çıkışma karşılığında alınan para tutarından, elden çıkarılan hissenin maliyet bedelinin indirilmesi gerekmektedir. Bu hesaplamada; iktisap bedeli, elden çıkarılan mal ve hakların, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsü'nce belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırılarak tespit edilmelidir.

Satışa konu edilen iştirak hissesinin iktisap tarihi ve iktisap bedelinin önem arz etmektedir. 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yer alan açıklamalara göre, KVK'nın 19 ve 20 nci maddeleri kapsamında gerçekleştirilen devir ve bölünme (kısımlı bölünme dahil) hallerinde, devir olan veya bölünen şirketin ortaklarına verilen hisselerin iktisap tarihi olarak, bu yeni hisselerin verilmesine neden olan devrolan veya bölünen şirketin hisselerinin iktisap edildiği tarihin esas alınması gerekmektedir. Durum be şekilde olmakla beraber, 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde (19.3.1. numaralı bölüm) de belirtildiği üzere, yapılan işlemin Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yapılan devir veya bölünme işlemi sayılabilmesi için devir veya bölünmeye konu edilen varlıklara karşılık iktisap edilen hisselerin, varlıklarını devreden şirketin ortaklarına, devreden veya bölünen şirketteki hisselerine isabet eden servet değeri ile orantılı olarak dağıtılması gerekecektir. Sorudaki olayda ise kısımlı bölünmeye konu varlıklarını devralan şirketin hisselerin tamamı, kısımlı bölünen ortaklarından biri olan BC'ye verilmiş, dolayısıyla kısımlı bölünme hükümlerine uymayan bir işlem tesis edilmiştir. Bu nedenle, iktisap tarihi tespit edilirken, bölünen şirketin hisselerinin iktisap edildiği tarihin esas alınması mümkün olmayıp, devralan şirket (G A.Ş.) hisselerinin elde edildiği 21.05.2018 tarihinin esas alınması gereklidir.

Dolayısıyla, G Ulaşım Ltd. Şti, hisselerinin BC tarafından iktisap edilmesinde maliyet 150.000 TL olmaktadır. BC söz konusu hissenin %40'luk kısmını 250.000 TL'ye satmış olduğundan, iktisap bedelinin %40'ı olan ($150.000 \times 0,40 =$) 60.000 TL'nin satışa konu edilen iştirak hissesinin iktisap bedeli olarak dikkate alınması gerekmektedir. Buna göre;

Endekslenmiş İktisap Bedeli : $60.000 \times 450,55 / 341,88 = 79.072$ TL

Değer Artış Kazancı : $250.000 - 79.072 = 170.928$ TL

170.928 TL tutarındaki kazancın, değer artış kazançları için belirlenen 14.800 TL tutarındaki istisnanın düşülmesi sonrasında hesaplanan 156.128 TL'nin yıllık gelir vergisi beyannamesinde diğer kazanç ve irat olarak beyan edilmesi gerekmektedir.

8- 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun geçici 4 üncü maddesi hükmüne göre; bölgede faaliyette bulunanlara Bakanlık tarafından uygun görülen alanlarda gerçekleştirilecekleri projelerinin finansmanında kullanılmak üzere gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından sağlanan sermaye destekleri, beyan edilen gelirin veya kurum kazancının yüzde onunu ve öz sermayenin yüzde yirmisini aşmamak üzere, Gelir Vergisi Kanununun 89uncu maddesi uyarınca ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılır. İndirim konusu yapılacak tutar yıllık olarak 500.000 Türk lirasını aşamaz.

Gelir vergisi mükellefleri tarafından sağlanan sermaye desteğinin, Bölgede faaliyette bulunan işletmelere, sermaye desteğini sağlayan mükelleflerce, işletmenin kuruluşunda veya sonrasında ortak olmak ve sermaye koymak suretiyle sağlanması zorunludur.

İndirim olarak dikkate alınabilecek tutar, gerçek kişiler açısından sermaye desteğinin sağlandığı takvim yılında elde edilen beyana tabi kazanç ve iratların toplam tutarından geçmiş yıl zararları ve tüm indirim ve istisnalar düşüldükten sonra kalan tutarın yüzde onu ile sınırlıdır.

Bu bilgilere göre BC, teknokente faaliyette bulunan şirkete sağlamış olduğu 100.000 TL tutarındaki sermaye desteği nedeniyle, söz konusu tutar belirlenen üst sınırlar altında kaldığı için, yıllık gelir vergisi beyannamesinde 100.000 TL'yi indirime konu edebilecektir.

Bu bilgi ve açıklamalara göre BC'nin 2019 yılına ait gelir vergisi beyannamesinde beyan etmesi gereken gelir vergisi matrahı, unsurları itibariyle aşağıdaki gibi olacaktır.

Ticari Kazanç (soru1: 460.000, soru 2: 1.000.000)	= 1.460.000 TL
Menkul Sermaye İradı (soru 3: 30.000, soru 5: 80.000)	= 110.000 TL
Gayrimenkul Sermaye İradı (soru 4)	= 114.000 TL
Diğer Kazanç ve İrat (soru 7)	= 156.128 TL
Teknokent Sermaye Desteği İndirimi (soru 8)	= (-)100.000 TL
GELİR VERGİSİ MATRAHI	= 1.740.128 TL

CEVAP- II)

1- Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendinde, tam mükellef bir sermaye şirketi veya sermaye şirketi niteliğindeki yabancı bir kurumun Türkiye'deki işyeri ya da daimi temsilcisinin bilançosunda yer alan taşınmazlar ile bilançoda yer alan ve en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri ya da sahip oldukları üretim veya hizmet işletmelerinin bir veya birkaçının mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine kayıtlı değerleri üzerinden aynı sermaye olarak konulması kısmi bölünme olarak kabul edilmiştir.

Bölünmeye ilişki usul ve esaslar 1 seri no'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde detaylı olarak açıklanmıştır. Tebliğde; üretim ve hizmet işletmelerinin aynı sermaye konulması ile ilgili olarak (19.2.2.1. numaralı bölüm); üretim veya hizmet işletmelerinin devrinde, işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli aktif ve pasif kalemlerin tümünün devredilmesi zorunlu olduğu, kısmi bölünme sonucu hem bölünen işletme hem de bölünme sonucunda varlıklarını devralan işletmenin faaliyetine devam etmesinin esas olduğu, bu kapsamda, söz konusu işletmelerin devrinde, işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli taşınmaz, her türlü tesis, makine ve teçhizat, alet, edevat, taşıtlar, gayrimaddi haklar ile hamadden, mamul, yarı mamul mallar gibi aktif kıymetler ile ilgili pasif kıymetlerin tümünün devredilmesi gereği hükmü altına alınmıştır. Yine aynı tebliğin; üretim ve hizmet işletmelerinin belli bir kısmının kısmi bölünmeye konu edilmesi başlıklı düzenlemesi (19.2.2.1.3. numaralı bölüm) gereği, birbirinden ayrı varlık ifade eden ve birbirinden ayrı olarak bir ticari faaliyeti devam ettirebilecek nitelikte olan varlıklardan oluşan işletmelerin, bu varlıklarını kısmi bölünmeye konu edilebilecektir.

Bahsi geçen düzenleme dahilinde, KVKK kapsamında bir bölünme işlemi için bölünmeye konu işletme ile bölünme sonrasında kalan işletme ve işletmelerin faaliyetlerine müstakilen devam etmesi beklenmektedir. Verilen soru örneğinde, entegre alüminyum profil ve panel üretimi konusunda faaliyette bulunan JK Alüminyum A.Ş. bünyesinde müstakilen faaliyette bulunan dökümhane işletmesinin kısmi bölünmeye konu edilerek LM Döküm A.Ş. ünvanlı bir sermaye şirketine konu

edilmesi kararlaştırılmıştır. Bu açıklamalar dahilinde bölünme işlemi aşağıdaki şartlar dahilde kısmi bölünme hükümlerine uygun olacaktır.

Bölünmeye konu işletmenin bölünme sonrası müstakilen faaliyetine devam edebilmesi için bilançoda yer alan dökümhane binası, dökümhane makine tesis ve cihazları ile haklar hesabında yer alan dökümhane proses yazılımlarındaki duran varlıkların tamamının devre konu edilmesi gerekmektedir. Yine işletme bütünlüğünün korunması amacıyla 150.01. hesapta yer alan dökümhane ilk madde malzeme ve 151.01. dökümhane işletmesinde görünen yarı mamullerin işletme ile birlikte devredilmesi gerekmektedir.

Konuya ilişkin tebliğin aynı bölümünde yer alan;

- Kurum bilançosunda yer alan devredilen üretim ve hizmet işletmeleri ile doğrudan ilgili olan nakit, alacaklar, menkul kıymetler ve borçların da devrinin zorunlu olduğu,
- Bu kıymetlerden nakit, alacaklar ve menkul kıymetlerin devredilen işletme ile doğrudan bağının kurulamaması halinde ise bu kıymetlerin devrinin ihtiyaci olduğu,
- Devredilecek söz konusu kıymetlerin tutarının mükellefçe belirlenmesinin esas olduğu, mevcut kayıtlardan bu kıymetlerin devredilen işletme ile ilgili olanların tespit edilebilmesi halinde, bu tutarın; kayıtlardan devredilen işletme ile ilgili olanların tespit edilememesi halinde ise mükellefin belirleyeceği uygun dağıtım anahtarlarına göre hesaplanan tutarın dikkate alınacağı,
- Devredilen üretim ve hizmet işletmeleriyle doğrudan ilgili olan borçların mükellef tarafından tespit edilememesi halinde, devredilecek işletmenin aktif içerisindeki payı üzerinden bir dağıtım anahtarı tespit edilmesi ve buna göre devredilecek borçların tutarının hesaplanması mümkün olduğu;

açıklamaları ile soruda verilen; Şirket yönetimi bölünme sözleşmesinde, bölünen tesisle doğrudan ilgilisi olmayan varlık ve yükümlülüklerin bölünmenin hesabında dikkate alınmaması yönündeki kararı bir arada değerlendirildiğinde; şirket bilançosunda yer alan 257.01. no'lu hesapta yer alan dökümhane tesislerine ait birikmiş amortismanlar, 300.02 no'lu hesapta yer alan dökümhane yatırımları kredisinin bölünmeye konu dökümhane işletmesine ait yükümlülükler olarak taşınması, kalan tüm varlık ve yükümlülüklerden pay verilmemesi gerekmektedir.

Son olarak; Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinde, devir ve tam bölünme işlemlerinde maddede belirlenen sınır dahilinde devralınan kurumların zararlarının indirimi kabul edilmiş ancak, kısmi bölünme işlemlerinde zarar mahsubuna ilişkin herhangi bir hükmeye yer verilmemiştir. Bu nedenle kısmi bölünmede, bölünen kurumdan devralan kuruma zarar intikali öngörülmediğinden, JK Alüminyum A.Ş. bilançosunda yer alan zarardan, bölünen işletmenin değer tespitinden pay verilmeyecektir.

Buna göre devre konu edilen ve LM döküm A.Ş.'ye aynı sermaye olarak konulacak dökümhane işletmesinin bilançosu aşağıdaki gibi olacaktır.

Aktif

150- İlk Madde Mlz. (150.01. Dökümhane ilk mad. mlz.)	1.800.000
151- Yarı Mamul Hesabı (151.01.Dökümhane İsl. Yarı Mamul)	1.500.000
252- Binalar Hesabı (252.01. Dökümhane Fab. Binası)	3.000.000
253- Tesis Makine Cihazlar Hes. (253.01. Dökümhane makine tesis cihazlar)	3.000.000
257- Birikmiş Amortismanlar (257.01.Dökümhane Tesisi Amort.)	(1.000.000)
260- Haklar Hesabı (260.01. Dökümhane proses yazılımı)	500.000
AKTİF TOPLAMI	8.800.000

Pasif

300. Banka kredileri (300.02. Dökümhane Yat. Kredis)	3.000.000
500. Sermaye Hesabı	5.800.000
PASİF TOPLAMI	8.800.000

2- Kısmi bölünme işlemi ile yeni kurulacak LM Döküm A.Ş.'ye aynı sermaye olarak konulacak varlıklar net defter değeri 8.800.000 TL, bu varlıklarla taşınacak yükümlülükler toplamı 3.000.000 TL olup, sermaye olarak taşınacak tutar 5.800.000 olacaktır.

Genel Tebliğin, iştirak hisselerinin ortaklara verilmesi ile ilgili (19.2.2.3.numaralı) bölümünde hukum altına alındığı üzere, kısmi bölünmede devredilen varlıklara karşılık edinilen devralan şirket hisseleri, devreden şirkette kalabileceği gibi doğrudan bu şirketin ortaklarına da verilebilecektir. Devredilen kıymetlere karşılık edinilen devralan şirket hisselerinin ortaklara verilmesi halinde, bölünen şirkette sermaye azaltımına gidileceği tabiidir.

Şirket genel kurulunun almış olduğu karar uyarınca bölünme sonrası kurulacak olan LM döküm A.Ş.'nin hisselerinin, JK Alüminyum A.Ş.'nin gerçek kişi ortaklarına verilmesi nedeniyle ilgili şirketin sermayesinde 5.800.000 TL tutarında azalma olacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesine göre gerçekleşen kısmi bölünme ve hisse değişimi işlemlerinden doğan kârlar hesaplanmayacak ve vergilendirilmeyecektir. Bu çerçevede bölünmeye konu olan dökümhane işletmesinin gerçek değeri olarak hesap edilen 12.000.000 TL ile defter değeri olan 5.800.000 TL arasındaki fark için gerek bölünmeye tabi tutulan JK Alüminyum A.Ş. ve bölünme sonrası kurulan LM Döküm A.Ş. tarafından, bölünmeye bağlı devirden kaynaklanan kazanç hesaplanmayacak ve beyan edilmeyecektir.

Öte yandan, kısmi bölünmeye konu edilen dökümhane işletmesinin, JK Alüminyum A.Ş.'nin bilançosundan çıkarılarak yeni kurulan LM Döküm A.Ş.'ye 5.800.000 TL bedelle aynı sermaye olarak konulması sonrasında, LM Döküm A.Ş'nin hisselerinin, JK Alüminyum A.Ş'nin ortakları A. Kaya ve B. Kaya'ya verilmesi nedeniyle, JK Alüminyum A.Ş.'nin sermayesi aynı tutarda azalmış olacaktır.

Söz konusu sermaye azaltımı işlemi hissedarların Şirketten fon çekişi olarak kabul edilecektir. Nitekim Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen görüşlerde sermaye azaltımı ile neticelenen kısmi bölünme işlemlerinde, yapılacak sermaye azaltımının;

- Öncelikle, işletmeden çekilmesi halinde kurumlar vergisine ve kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak hesapların (pasif kalemlere ait enflasyon fark hesapları, yeniden değerlendirme değer artış fonu vb.),
- Sonra, sadece kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak hesapların (geçmiş yıl karları, yasal yedekler, olağanüstü yedekler vb.),
- Son olarak ise işletmeden çekilmesi halinde vergilendirilmeyecek olan aynı ve nakdi sermayeden, karşılaşlığının kabulü benimsenmiştir.

Bu görüş dahilinde JK Alüminyum A.Ş.'nin özkaynak hesapları dikkate alındığında kısmi bölünme sonrası azalan 5.800.000 TL sermaye tutarının; 2.000.000 TL'sinin enflasyon düzeltmesi olumlu farklarından, 3.000.000,00 TL'sinin geçmiş yıl kârlarından, 800.000 TL'lik kısmının ise kuruluş sermayesinden karşılaşlığının kabul edilmesi gereklidir.

Buna göre;

Vergi Usul Kanunu'nun geçici 25/g ve mükerrer 298/5 maddelerinde yer alan düzenleme uyarınca, sermaye azaltımı suretiyle işletmeden çekildiği kabul edilen enflasyon düzeltmesi farkı 2.000.000 TL'nin işlemin yapıldığı dönemin kazancı ile ilişkilendirilmeksızın, JK Alüminyum A.Ş. tarafından bu dönemde kurumlar vergisine tâbi kazanç olarak beyan edilmesi gerekmektedir. Ayrıca söz konusu tutar dağıtılmış kâr payı sayıldığından Gelir Vergisi Kanunun 94 üncü maddesinin (1) numaralı fikrasının (6) nolu bendi uyarınca %15 oranında (300.000 TL) gelir vergisi stopajı yapılmalı ve JK Alüminyum A.Ş. tarafından muhtasar beyanname ile beyan edilmelidir.

Benzer şekilde, sermaye azaltımı suretiyle işletmeden çekildiği kabul edilen 3.000.000 TL tutarındaki geçmiş yıl karları için de kar dağıtımına bağlı %15 oranında (450.000 TL) gelir vergisi stopajı yapılmalı ve JK Alüminyum A.Ş. tarafından muhtasar beyanname ile beyan edilmelidir.

Şirket ortakları A.Kaya ve B.Kaya, bu kapsamda kar payı dolayısıyla GVK'nın 75inci maddesi kapsamında menkul sermaye iradı elde etmiş kabul edilmektedirler. Dolayısıyla her iki ortak da söz konusu kazançlarını GVK'nın 75, 85, 86 ve 22nci madde hükümleri çerçevesinde yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan etmek durumundadırlar. Her iki ortak da 2.500.000 TL tutarında brüt kar payı elde etmiş olup, bu gelirlerinden %15 oranında stopaj yapılmıştır.

Her iki ortak için de ayrı ayrı geçerli olmak üzere; elde edilen gelirin yarısı GVK'nın 22/3 üçüncü maddesi uyarınca istisna olduğu için brüt gelir tutarı olan 2.500.000 TL'nin yarısı olan 1.250.000 TL'nin GVK'nın 86-1/c maddesi kapsamında değerlendirilerek beyan edilip edilmeyeceğinin tespiti gereklidir. Buna göre söz konunu menkul sermaye iradı ile birlikte vergiye tabi diğer gelirin toplamı beyan sınırı olan 40.000 TL'yi aştiği için 1.250.000 TL'nin menkul sermaye iradı olarak beyan edilmesi gereklidir. Bu durumda, GVK 22/3 maddesi uyarınca yapılan stopajın tamamının hesaplanan gelir vergisinden mahsubu mümkündür.

CEVAP- III)

1- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)'nun 3 üncü maddesi hükmüne göre, kanunu ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar, dar mükellefiyet statüsünde olup, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler. Bu hüküm uyarınca, kanuni ve iş merkezi İngiltere'de bulunan QPE Firması sadece Türkiye'de elde etmiş olduğu kazançları üzerinden vergilendirilecektir.

Firmanın, Türkiye'de üstlenmiş olduğu inşaat işinin başlama tarihi 06.01.2019 tarihidir. Şöyledir ki; her ne kadar sözleşme 19.12.2018 tarihinde imzalanmış olsa da sözleşmede işe yer teslimi ile başlanacağı belirtildiği için, işin başlama tarihi olarak yer teslim tutanağının imzalandığı tarih olan 06.01.2019 tarihinin dikkate alınması gereklidir. Sözleşme süresi 9 ay olarak öngörüldüğünden; iş, başladığı tarih itibarıyle yıllara sari iş kapsamında değildir. Fakat, ilgili idare tarafından yükleniciye 01.08.2019 tarihinde işin bitimi için 6 aylık ek süre verilmesi ile birlikte, bu tarih itibarıyle iş yıllara sari hale gelmiştir. Yıllara sari inşaat ve onarım işleri için aranılan diğer unsurlar da (işin inşaat işi olması ve taahhüde dayanması) mevcut olduğu için bu işten elde edilen kazancın GVK ve KVK'nın yıllara sari inşaat işleri ile ilgili hükümleri göz önünde bulundurularak tespit edilmesi gerekmektedir. Buna göre, iş 2019 yılı sonu itibarıyle henüz devam ettiğinden bu iş kapsamında elde edilen kazanç da bu dönem için henüz beyan edilmeyecektir.

Öte yandan, iş 01.08.2019 tarihi itibarıyle yıllara sari hale geldiğinden, bu tarihten sonra yapılan hakkedîş ödemeleri KVK'nın 30-1/a maddesi uyarınca %3 oranında kurumlar vergisi kesintisine tabidir. Kesilen bu vergilerin, işin bittiği yıl beyannamesinde hesaplanan kurumlar vergisinden KVK'nın 34 üncü maddesi uyarınca mahsup edilmesi mümkündür.

Buna göre 3 ve 4 numaralı hakkedîş bedelleri üzerinden sırasıyla 60.000 TL ve 30.000 TL olmak üzere toplam 90.000 TL tutarında vergi kesintisi yapılacaktır.

2- Yukarıda da belirtildiği gibi, QPE Firması Türkiye'de dar mükellef statüsündedir. Bununla beraber, KVK'nın 22/1 inci maddesinde yer alan; dar mükellef kurumların iş yeri veya daimî temsilci vasıtasyyla elde edilen kazançlarının tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümlerin uygulanacağı şeklindeki hüküm nedeniyle kazancın tespitinde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümlerin dikkate alınması gerekmektedir. Zira, QPE'nin söz konusu inşaat işi için Balıkesir'de kurmuş olduğu şantiyesi 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 156ncı maddesi uyarınca işyeri mahiyetindedir. Benzer şekilde, Türkiye'deki faaliyetlerin icrası için ofis binası olarak kullanılan bina da işyeri tanımına uymaktadır. Bu nedenle Türkiye'de kurumlar vergisi yönünden mükellefiyet tesis edilmesi gerekmektedir.

KVK'nın 30 uncu maddesinde dar mükellef kurumların Türkiye'de elde etmiş oldukları gayri menkul sermaye iratlarının stopaja tabi olduğu belirtilmektedir. Ancak, QPE'nin Türkiye'deki faaliyetine tahsis ettiği binanın kullanılmayan kısmını kiraya vermesi nedeni ile elde etmiş olduğu gelir Türkiye'deki işyeri aracılığı ile elde edildiğinden dolayı gayrimenkul sermaye iradı değil, ticari kazanç mahiyetindedir. Dolayısıyla söz konusu gelir üzerinden herhangi bir vergi kesintisi yapılması söz konusu olmayıp, QPE'nin 10 aylık kira geliri olan 200.000 TL tutarındaki kazancını yıllık kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan etmesi gereklidir.

3- KVK'nın 30 uncu maddesinde dar mükellef kurumların Türkiye'de elde etmiş oldukları serbest meslek kazançlarının stopaja tabi olduğu belirtilmektedir. Ancak, bir öneki soruda olduğu gibi, QPE söz konusu kazancını Türkiye'deki işyeri vasıtıyla elde ettiği için kazanç ticari kazanç olarak değerlendirilmelidir. Buna göre herhangi bir vergi kesintisi yapılması söz konusu olmayıp, QPE'nin 300.000 TL tutarındaki söz konusu kazancını yıllık kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan etmesi gereklidir.

4- KVK'nın 30 uncu maddesinde; tam mükellef kurumlar tarafından, Türkiye'de bir iş yeri veya daimî temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan kâr payları üzerinden vergisi kesintisi yapılabileceği belirtilmiştir. QPE, söz konusu kâr payını Türkiye'de iş yeri aracılığıyla elde ettiği için bu kapsamında vergi kesintisi yapılması söz konusu olmayıp, QPE'nin tam mükellef kuruma ait hisse senetlerinden elde etmiş olduğu bu gelirini yıllık kurumlar vergisi beyannamesinde kurum kazancına dahil etmesi gereklidir. Öte yandan, KVK'nın 5-1/a maddesi hükmüne göre tam mükellef kurumlardan elde edilen iştirak kazançları kurumlar vergisinden müstesna olduğu için 100.000 TL tutarındaki iştirak kazancının yıllık beyannamede istisna kazanç olarak vergi matrahından düşülmeli gereklidir.

5- QPE, Türkiye'deki işyeri vasıtıyla elde etmiş olduğu kazancının tespitinde, tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümlerin uygulanacak olmakla beraber; bu durum QPE'nin Türkiye'de dar mükellefiyet statüsünde olduğu hususunu değiştirmemektedir. Dolayısıyla QPE sadece Türkiye'de elde etmiş olduğu gelirler nedeniyle kurumlar vergisine tabi olacaktır. Sorudaki olayda ise, Türkiye'deki işyeri vasıtıyla olmaksızın yurt dışında elde edilmiş bir kazanç vardır. QPE'nin bu kazancı Türkiye'de vergiye tabi değildir. Bu nedenle söz konusu kazanç Türkiye'de tevkifata tabi olmayacağı gibi yıllık beyannameye dahil edilmeyecektir.

6- Yukarıda belirtildiği üzere, Şirket yıllara sari iş kapsamında gelir elde etmeye olup ayrıca yıllara sari iş kapsamında olmayan başkaca gelirleri de bulunmaktadır. Bu nedenle, beyan edilecek kurum kazancının ve 2019 hesap dönemi sonu itibarıyle devam etmeye olan yıllara sari inşaat işinden elde edilen kazancın doğru tespiti için müşterek nitelikteki giderlerin GVK'nın 43 üncü maddesinde belirtilen esaslar dahilinde dağıtıma tabi tutulması gereklidir. 43 üncü maddede, müşterek giderlerin yıllara sari işlere ait harcamalar ile diğer işlere ait satış ve hasılat tutarlarının birbirine olan nispeti dahilinde dağıtılabileceği belirtilmiştir.

Soruda yer alan verilere göre; 600.000 TL tutarındaki genel giderlerin 500.000 TL'si müşterek nitelikte iken, 100.000 TL'si ise doğrudan diğer işler ile ilgilidir. 500.000 TL müşterek giderin 50.000 TL'lik kısmı ise KKEG niteliğindedir.

Bu verilere göre müşterek giderlerden, dönem sonu hesaplarına yansıtılması gereken tutar aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Yıllara sari işe ait harcamalar	: 5.400.000 TL
Diğer işlere ait hasılat tutarı	: 600.000 TL (200.000 + 300.000 + 100.000)
Diğer işlere verilecek payın oranı	: % 10 [(600.000 / (5.400.000 + 600.000))]
Diğer işlere isabet eden müşterek giderler	: 50.000 TL (500.000 x 0,10)
KKEG'den diğer işlere isabet eden tutar	: 5.000 TL (50.000 x 0,10)

Yukarıdaki hesaplamadan görüleceği üzere, doğrudan diğer işler ile ilgili olan 100.000 TL genel giderin yanı sıra müşterek giderlerin 50.000 TL'lik kısmı da diğer işler ile ilişkilendirilecek dolayısıyla 2019 dönemi beyan edilen kurum kazancının tespitinde dikkate alınacaktır. Kalan tutar ise devam eden yıllara sari işin maliyeti olarak değerlendirilecek ve bu işin bittiği hesap dönemine ait kurum kazancının tespitinde dikkate alınacaktır. 50.000 TL tutarındaki KKEG de müşterek nitelikte olduğundan bu tutarın 5.000 TL'si 2019 yılında beyannamesine yansıtılacaktır.

2019 yılı kurumlar vergisi matrahının tespitinde bir diğer önemli husus da KVKK'nın 5/3 üncü maddesinde yer alan, istisna kazançlara isabet eden giderlerin kurum kazancının tespitinde dikkate alınamayacağına dair düzenlemesidir. Zira, Şirketin elde etmiş olduğu kazancın 100.000 TL'lik kısmı iştirak kazancı istisnası kapsamındadır ve yukarıdaki hesaplamada müşterek giderler dağıtıma konu edilirken bu kazanca da pay verilmiştir. Bu tutarın da hesaplanarak KKEG olarak dikkate alınması gereklidir. Diğer işlere isabet eden (KKEG hariç) giderin tutarı 45.000 TL'dir. Bu tutarın altında biri ($100.000 / 600.000$) ise 100.000 TL tutarındaki istisna kazanca isabet etmektedir. Dolayısıyla ($45.000 / 6 =$) 7.500 TL'nin daha KKEG olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Bu bilgilere göre, 2019 hesap dönemi kurumlar vergisi hesabı aşağıdaki şekilde olacaktır.

Ticari Bilanço Karı	: 450.000 TL (600.000 – 100.000 – 50.000)
KKEG	: 12.500 TL (5.000 + 7.500)
İstisna kazanç (KVKK 5-1/a)	: 100.000 TL
Kurumlar Vergisi Matrahı	: 362.500 TL
Hesaplanan Kurumlar Vergisi	: 79.750 TL

7- KVKK'nın 30/6 ncı maddesinde; yıllık beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısımdan ana merkeze aktardıkları tutar üzerinden, kurum bünyesinde % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı belirtilmiştir.

Buna göre, dar mükellef kurum bünyesinde yapılacak %15 oranındaki stopajın matrahı ($450.000 - 79.750 =$) 370.250 TL olup, bu tutar üzerinden %15 oranında hesaplanan 55.537,50 TL kurumlar vergisi kesintisinin QPE firması tarafından muhtasar beyanname ile beyan edilip ödenmesi gereklidir.

CEVAP- IV)

GVK'nın geçici 67 nci maddesi uygulamasına ilişkin 257 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde; saklamacı kuruluşların taraf olduğu işlemlerde, müşterilere ait menkul kıymetlere ilişkin maliyet ve fiyat bilgilerinin en sağlam şekilde saklamacı kuruluşlar tarafından izlenebiliyor olması ve aracı kurumların bilgisi dahiline girmeden, bazı tezgah üstü işlemlerin saklamacı kuruluşlar nezdinde gerçekleşiyor olması nedenleriyle; Takasbank-Merkezi Kayıt Kuruluşu dışındaki saklamacı kuruluşlardan saklama hizmeti alan yatırımcılar açısından, tevkifatın yatırımcıların varlıklarının bulunduğu saklamacı kuruluşlarca yapılmasının uygun bulunduğu, işlem talimatı veren müşterinin, işlem talimatı verirken veya bu tarihten önce yapacağı bir sözleşme ile bundan böyle kendisi adına yapılacak tüm işlemleri için Takasbank-Merkezi Kayıt Kuruluşu dışında bir saklamacı kuruluştan saklama hizmeti aldığı ve bu işleme ilişkin tevkifatın kendisinin saklamacı kuruluşunca yerine getirileceğini yazılı olarak belirtmemesi halinde, söz konusu işleme ilişkin tevkifat yükümlülüğünün, 257 Seri No.lu Tebliğ'de belirtilen genel esaslara göre banka veya aracı kurum tarafından yerine getirileceği belirtilmiştir.

Öte yandan, Merkezi Kayıt Kuruluşu nezdinde açılacak toplu hesaplarda yalnızca 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2 nci maddesinin birinci fıkrasında belirtilen ve sermaye şirketi olarak

değerlendirilen "yabancı kurumlar ile yabancı fonlar"ın sahip olduğu devlet iç borçlanma senetlerinin tutulabileceği belirtilmiştir.

308 Sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliğine göre;

Yabancı merkezi saklama kuruluşları ve genel saklama yetkisi bulunan yatırım kuruluşlarının yabancı merkezi saklama kuruluşları için belirlenmiş esaslara göre verdikleri saklama hizmetleri nedeniyle Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 ncı maddesi kapsamında tevkifat ve bildirim sorumluluklarının bulunmamaktadır.

Toplu hesaplarda izlenen sermaye piyasası araçlarının müşterinin talimatına istinaden hesap dışındaki hak sahibi bazında tutulan başka bir hesaba virman yapılması durumunda, menkul kıymet alıcısı müşterinin yazılı olarak bildirdiği fiyat, söz konusu menkul kıymetlerin alış bedeli kabul edilecektir. Tebliğ göre, Söz konusu bedelin, menkul kıymetin virman veya satışının gerçekleştiği günden önceki gündे oluşan ağırlıklı ortalama fiyatının %10 altında/üzerinde olusabilecek; ancak bildirilen bedelin %10'luk marjı aşması veya müşterilerin herhangi bir fiyat bildirmediği durumlarda söz konusu menkul kıymetin başka bir hesaba virmanın gerçekleştiği günden önceki günde oluşan ağırlıklı ortalama fiyatı esas alınacaktır. Ağırlıklı ortalama fiyat bilgisinin tespitinde virman gündünden bir önceki gündə Devlet tahvili ve hazine bonoları için T.C. Merkez Bankasında açıklanan fiyatların dikkate alınması gerekmektedir.

CEVAP- V)

Gelir Vergisi Kanununun 66 ncı maddesinin ikinci fikrasının (5) numaralı bendinin parantez içi hükmüne göre, Vergi Usul Kanununun 155 inci maddesinde yer alan serbest meslek erbabında işe başlamanın belirtilerinden en az ikisini taşımayan rehberlerin bu faaliyetlerine ilişkin kazançları gelir vergisinden muaf bulunmaktadır.

11

VUK'un 155 inci maddesinde serbest meslek erbabı için aşağıdaki hallerden her hangi biri "İşe başlama"yı gösterir:

1. Muayenehane, yazılıhane, atelye gibi özel iş yerleri açmak;
2. Çalışılan yere tabela, levha gibi mesleki faaliyyette bulunulduğunu ifade eden alametleri asmak;
3. Her ne şekilde olursa olsun devamlı olarak mesleki faaliyyette bulunduğu gösteren ilanlar yapmak;
4. Serbest olarak mesleki faaliyyette bulunmak üzere mesleki teşekkürlerle kaydolunmak.

Filen turist rehberliği hizmeti sunma hak ve yetkisine sahip olup meslek odasına kaydolma, ruhsat ve çalışma kartı alma zorunluluğu bulunanlar eylemleri rehber olarak adlandırılır. Bu çerçevede, eylemler olarak turist rehberliği mesleğini filen yapanların; GVK'nın 66 ncı maddesinde yer alan muafiyet hükümlerinden yararlanmaları mümkün değildir.

Ruhsatname sahibi ve meslek odasına kayıtlı olmakla birlikte, çalışma kartı olmayan turist rehberleri eylemsiz rehber olarak tanımlandığından bu durumda turist rehberlerinin, VUK'un 155 inci maddesinde yer alan serbest meslek erbabında işe başlamanın belirtilerinden sadece (4) numaralı bentte yazılı şartı taşıdıkları kabul edilir. Bu nedenle, bu kapsamda turist rehberlerinin, GVK'da düzenlenen muafiyetinden yararlanmaları mümkündür.