

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

GENEL AÇIKLAMA
(Soruları çözmeye başlamadan önce mutlaka okuyunuz.)

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

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

SORULAR

SORU 1) 30 Mart 1995 doğumlu olan Bay (A)'nın 2017 takvim yılında elde ettiği bir kısım kazanç ve iratlara ilişkin bilgiler aşağıda yer almaktadır.

- 1 Ocak 2010 tarihinden beri ev oturma mobilyaları üreten (X) A.Ş.'de tasarımcı olarak çalışan Bay (A), işten ayrılmaya karar vermiş. Şirket yöneticileriyle yaptığı görüşmeler sonucu iş akının ikale (bozma) sözleşmesi ile sona erdirilmesi konusunda anlaşılmıştır. Bay (A)'nın mahrum kalacağı tazminat ve ödemeler dikkate alınarak işten ayrılması nedeniyle kendisine toplam 45.000,-TL ödeme yapılması konusunda mutabakat sağlanmış ve 1 Mayıs 2017 tarihinde sözleşmenin imzalanmasının ardından, çalıştığı Şirket tarafından, işinden ayrılan Bay (A)'nın banka hesabına 45.000,-TL yatırılmıştır. Bu ödemeyle ilgili olarak Şirketçe bir gelir vergisi kesintisi yapılmamıştır.
- (X) A.Ş. yönetimince, Bay (A)'nın tasarım yeteneğini ve firmada çalışırken sahip olduğu bilgileri rakip firmalar için kullanması veya doğrudan kendisi bir işletme açmak suretiyle firmalarıyla rekabete girmesi istenmediğinden, Borçlar Kanunu 444-447 maddeleri kapsamında, Bay (A)'den yazılı olarak iki yıl süreyle geçerli olacak rekabet yasağı taahhüdü alınmıştır. Söz konusu taahhüt karşılığı 35.000,-TL, (X) A.Ş. tarafından Bay (A)'nın hesabına havale edilmiş, bu ödemeye ilişkin olarak (X) A.Ş. tarafından bir gelir vergisi kesintisi yapılmamıştır.
- Bay (A), (X) A.Ş.'de çalıştığı 2017 yılı Ocak-Nisan aylarında, aylık brüt 4.500,-TL ücret geliri elde etmiştir. (X) A.Ş. bu ödemeleri ücret bordrosunda göstermiş ve gelir vergisi kesintilerini yaparak vergi dairesine yatırılmıştır. Bay (A), 2017 yılı Mayıs-Haziran aylarında (T) Teknokentinde faaliyette bulunan bir firmانın, teknokentteki işyeri inşaatında çalışmış, kendisine aylık 5.000,-TL net ücret ödemesinde bulunulmuş ve bu ücretten vergi kesintisi yapılmamıştır. Bay (A), ayrıca, 2017 Temmuz-Eylül aylarında Bay (E)'nin kendisi için yaptığı özel ev inşaatında aylık 10.000,-TL net ücretle çalışmış bu ücret dolayısıyla da herhangi bir gelir vergisi kesintisi yapılmamıştır. Bay (A) 2017 yılında, akşamları Bayan (Z)'nın yaptığı organizasyon ve bağlantılarla düğünlerde şarkı söylemiş ve bunun karşılığında

12 ay boyunca aylık net 1.500,-TL gelir elde etmiştir. Müşteriler ücreti doğrudan Bayan (Z)'ye ödemmiş ve Bayan (Z)'nin belirlediği tarz ve koşullarda, Bay (A) dahil, gösteriye katılanlar performanslarını icra etmişlerdir. Bayan (Z), Bay (A)'ya yaptığı ödemelerden yıl içerisinde toplam 3.700,-TL gelir vergisi keserek vergi dairesine yatırmıştır.

d) Bay (A), ücretli çalışmak yerine kendi işini yapmaya karar vermiş ve vergi dairesine gerekli bildirimleri yaparak, 6 yıl için kiraladığı atölyede, 1 Ağustos 2017 tarihinden itibaren sipariş üzerine mutfak dolapları tasarımları ve imalatı işine başlamıştır. (Söz konusu işin, (X) A.Ş.'ye karşı yüklendiği rekabet yasağı taahhüdüne aykırı olmadığı konusunda (X) A.Ş.'den görüş almıştır). Bay (A) kiraladığı yer dolayısıyla eski kiracı Bay (C)'ye 20.000,-TL'yi işyerini boşaltması için ödemmiş ve ödediği bu tutarın hepsini dönem kazancının tespitinde 2017 yılı gideri olarak dikkate almıştır. Bay (A), Bay (C)'ye yaptığı ödemeler dolayısıyla bir vergi kesintisi yapmamıştır.

Bay (A)'nın yasal kayıtlarına göre, 1 Ağustos- 31 Aralık/2017 döneminde, mutfak dolabı imalatı faaliyeti 145.000,-TL kazanç ile sonuçlanmıştır.

e) Bay (A), bir arkadaşının tavsiyesi üzerine, işten ayrılrken aldığı paranın 50.000,-TL'si ile banka kanalıyla, 10 Mayıs 2017 tarihinde Borsa İstanbul'da işlem gören (j) aracı kuruluş varantı almış ve 30 Haziran 2017 tarihinde 5.000,-TL kazanç ile söz konusu kıymeti elinden çıkarmıştır. Yine 10 Mayıs 2017 tarihinde aynı bankadan kredi kullanarak 20.000,-TL karşılığı eurobond almış, ancak değerin düşeceğini düşünerek 1 Ağustos 2017 tarihinde söz konusu eurobondu 19.000,-TL karşılığı bedelle banka kanalıyla elden çıkarmıştır. Bay(A) söz konusu kıymet alımına ilişkin olarak aldığı kredi dolayısıyla bankaya 750,-TL faiz ödemistiştir. Ayrıca Bay (A) daha önce aldığı hisse senetlerine ilişkin olarak 2017 yılında net 27.000,-TL, yatırım indirimi uygulanmış ve % 19,8 stopaja tabi tutulmuş kazanç kaynaklı kar payı elde etmiştir.

f) Bay (A) sahibi olduğu binayı, 1 Mayıs 2017 tarihinden itibaren ofis olarak kullanmak üzere (G) A.Ş.'ye aylık net 3.000,-TL'den kiraya vermiştir. (G) A.Ş. aylık kira ödemelerini zamanında Bay (A)'nın hesabına aktarmıştır. Ayrıca, Bay (A) ile (G) A.Ş., kiralanan binanın yanında bulunan ve mülkiyeti Bay (A)'ya ait olan boş araziye, yeraltı kapalı otoparkı yapması için (G) A.Ş. Ichine 35 yıl süreli üst hakkı tesisi konusunda anlaşmış ve 1 Ağustos 2017 tarihinde aralarında sözleşme düzenlenmiştir. Söz konusu anlaşma çerçevesinde (G) A.Ş. her yıl Ağustos ayında 10.000,- ABD Doları karşılığı Türk Lirasını Bay (A)'nın hesabına yatıracaktır. 2 Ağustos 2017 tarihinde (G) A.Ş. 35.000,-TL'yi Bay (A)'nın hesabına aktarmış, ayrıca bu işlemle ilgili olarak hesapladığı 8.750,-TL gelir vergisi kesintisi ile bina kirası dolayısıyla hesapladığı gelir vergisi kesintilerini vergi dairesine yatırmıştır.

Düzenleme

- Bay (A) evli ve 3 yaşında bir kız çocuk sahibidir. Bay (A)'nın eşi çalışmamakta olup, kızı ikinci dereceden engelli bulunmaktadır. Bay (A) mevzuatı bilmediği için kızının engellilik durumu hakkındaki belgeleri işverenine vermemiş ve aylık ücret gelirlerinin hesabında engellilik indirimi dikkate alınmamıştır. Bay (A), yıllık beyanname vermesi durumunda bu indirimden yararlanmayı düşünmektedir.
- Asgari geçim indirimi sadece (X) A.Ş. tarafından Ocak-Nisan 2017 ücretleri tahakkuk ettirilirken hesaplanmış, bunun dışındaki ödemelerde dikkate alınmamıştır.
- 2017 yılının Ocak ayında Bay (A) eşi için 7.500,- TL prim ödeyerek hayat, çocuğu için de 4.000,-TL prim ödeyerek sağlık sigortası yaptırmıştır. Ayrıca 1 Ağustos 2018 tarihinde 10.000,-TL ödeyerek kendisi için de bir yıllık sağlık sigortası yaptırmıştır. Söz konusu

ödemeler ücret gelirinin vergilendirmesinde dikkate alınmamıştır. Sigortaları yapan Şirket, Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'dedir.

- Bay (A) 2017 yılında, yardım amaçlı olarak kamu menfaatine yararlı bir derneğin düzenlediği baloya ait 750,-TL lik bilet bedelini karşılamıştır.
- Bay (A), gayrimenkul sermaye iradı kapsamında beyan edilmesi gereken bir geliri bulunması halinde, götürü gideri tercih edecektir.

Diger bilgiler

- 2017 gelirleri için uygulanacak; konut istisnası; 3.900,-TL, değer artış kazançlarına ilişkin istisna 11.000,-TL, arıza kazançlara ilişkin istisna 24.000,-TL, tevkifat ve istisnaya konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratlara ilişkin beyanname verme sınırı 1.600,-TL; brüt asgari ücretin aylık tutarı 1.777,5 TL, en yüksek Devlet memuruna bir hizmet yılı için ödenecek azami emekli ikramiyesi 4.426,16 TL, ikinci derece engellilik indirimi aylık 470,-TL, asgari geçim indirimi oranları mükellefin kendisi için % 50, çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi için %10 ve ilk iki çocuğun her biri için % 7,5'tür.

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

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

- 2017/Ocak-Aralık ayları Yurtiçi Üretici Fiyat Endeksi aşağıdaki gibidir:

2017											
Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık
284,99	288,59	291,58	293,79	295,31	295,52	297,65	300,18	300,90	306,04	312,21	316,48

İSTENEN: Bay (A)'nın 2017larındaki elde ettiği kazanç ve iratlardan GVK ve ilgili mevzuat çerçevesinde değerlendirip, elde ettiği her bir kazanç ve iradın türünü ve beyan durumunu yasal dayanakları ile açıklayınız (a-f şıkları; her şık 5'er puan olmak üzere toplam **30 puan**). 2017 yılı Gelir Vergisi Beyannamesini düzenleyerek beyan edilecek gelir unsurlarını rakamsal olarak gösteriniz (**5 puan**). Beyanname üzerinden yapılacak indirimleri belirtiniz (**2 puan**). Ücretlere ilişkin olarak işveren tarafından kesilen ve soruda tutarı verilmeyen vergiler ile soruda tutarı belirtilmeyen ancak beyannamede mahsup edilecek vergileri hesaplayınız. Beyanname üzerinden mahsup edilebilecek kesintiye konu edilmiş gelir vergisi ile ödenmesi gereken gelir vergisini gösteriniz (**3 puan**). (Notlar: -Ücret gelirleri üzerinden gelir vergisi hesabında SSK kesintileri (işsizlik sigorta fonu dahil) % 15 olarak dikkate alınacak, damga vergisi hesaplamlara dahil edilmeyecektir. -Dayanak belirtilmeden yapılan açıklamalara puan verilmeyecektir.).

SORU 2) Gerçek kişilerce kontrol edilen yabancı kurum kazancının gerçek kişiler açısından vergilendirilmesini, Gelir Vergisi Kanununun 75'inci maddesi ve ilgili mevzuatı gözönünde bulundurarak, açıklayınız (**10 Puan**).

BAŞARILAR DİLERİZ.

1. Oturum

1. Soru;

Soruda, 2017 yılında 22 yaşında bir gerçek kişi olan Bay (A)'nın 2017 yılında elde ettiği bir kısım gelirler verilerek bunların vergilendirme ve beyan durumları sorulmuştur.

a) 1 Ocak 2010 tarihinden beri ev oturma mobilyaları üreten (X) A.Ş.'de tasarımcı olarak çalışan Bay (A), işten ayrılmaya karar vermiş, Şirket yöneticileriyle yaptığı görüşmeler sonucu iş akdinin ikale (bozma) sözleşmesi ile sona erdirilmesi konusunda anlaşılmıştır. Bay (A)'nın mahrum kalacağı tazminat ve ödemeler dikkate alınarak işten ayrılması nedeniyle kendisine toplam 45.000,-TL ödeme yapılması konusunda mutabakat sağlanmış ve 1 Mayıs 2017 tarihinde sözleşmenin imzalanmasının ardından, çalıştığı Şirket tarafından, işinden ayrılan Bay (A)'nın banka hesabına 45.000,-TL yatırılmıştır. Bu ödemeyle ilgili olarak Şirketçe bir gelir vergisi kesintisi yapılmamıştır.

a) Sorunun ilk şickında, karşılıklı anlaşma yoluyla iş akdine son verilmesine ilişkin olarak Bay (A)'ya 45.000,-TL ödemede bulunulduğu ve bu ödeme nedeniyle vergi kesintisi yapılmadığı belirtilmektedir. Karşılıklı mutabakat yoluyla iş akdinin sona erdirilmesi (ikale) sözleşmesi İş Kanununda açıkça düzenlenmemiştir. Ancak bu sözleşmeler, gerek öğretide gerekse yargıda "sözleşme özgürlüğü" çerçevesinde kabul edilmektedir. İş akdinin sonlandırılması ve buna müteferri ödemelerin vergi hukuku karşısındaki durumu belli düzenlemelerle açılığa kavuşmuşken, ikale sözleşmeleri çerçevesinde çalışan kişilere yapılan ödemelerin vergiye tabi olup olmadığı veya kısmen istisna edilip edilmeyeceği hususunda farklı görüşler söz konusu olabilmektedir.

Soruda verilen olayda Bay (A)'ya yapılan ödemeyin her şeyden önce vergiye tabi bir gelir (ücret veya diğer gelir unsuru olarak) olup olmadığını ve eğer vergiye tabi olduğu sonucuna varılırsa, yararlanacağı bir istisnanın bulunup bulunmadığının değerlendirilmesi gerekmektedir.

27.03.2018 tarihinde yürürlüğe giren 7103 sayılı Kanunla GVK'nun 61 inci maddesinin üçüncü fıkrasına aşağıdaki (7) numaralı bent eklenmiştir.

"7. Hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar."

Yine aynı Kanunla GVK'nun tazminat ve yardımlarda istisnayı düzenleyen 25'inci maddesinin 1'inci fıkrasının 7 numaralı bendine "Hizmet erbabinin tabi olduğu mevzuata göre bu benden (a) alt bendinde belirtilen istisna tutarının hesabında dikkate alınmak şartıyla, hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar.." hükmü eklenmiştir.

Değişikliklere ilişkin açıklamalar içeren 303 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinin dördüncü bölümünde; "...193 sayılı Kanunun 25 inci maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendenin (b) alt bendinde yapılan düzenleme ile bu ödemelerinde çalışanın tabi olduğu mevzuata göre ki dem tazminatına ilişkin istisna tutarının hesabında dikkate alınması gerektiği hususuna açıklık getirilmiştir. Buna göre, anılan Kanunlar uyarınca ödenecek ki dem tazminatlarından gelir vergisinden istisna edilecek tutar hesap edilirken, yukarıda sayılan ödemeler de dahil edilerek ödemelerin toplamı üzerinden istisna uygulanacak, istisnayı aşan tutarlar ise ücret olarak gelir vergisine tabi tutulacaktır.

(2) 1475 ve 854 sayılı Kanunlar uyarınca bu Tebliğin 10 uncu maddesinde belirtildiği şekilde hesaplanan ki dem tazminatı tutarı dışında, birinci fıkrada sayılan ilave bir tazminat ödemesi yapılması halinde, bu ödemeyin; bu tutar ile ki dem tazminatı tutarı toplamının, en yüksek Devlet memuruna ödenen azami emekli ikramiyesi tutarını aşmayan kısmı istisnaya konu edilecektir..." açıklaması yer almaktadır.

Buna göre 2017 yılında gerçekleşen işlemler dahil olmak üzere, işten ayrılma nedeniyle ödenen tazminatların ki dem tazminatını aşan kısmı ücret olarak vergiye tabi tutulacaktır.

1475 sayılı İş Kanununun halen yürürlükte bulunan 14'üncü maddesine göre hizmet akdinin” .. sebebiyle son bulması hallerinde işçinin işe başladığı tarihten itibaren hizmet aktinin devamı süresince her geçen tam yıl için işverence işçiye 30 günlük ücreti tutarında kıdem tazminatı ödenir. Bir yıldan artan süreler için de aynı oran üzerinden ödeme” yapılır. Yine aynı madde uyarınca, toplu sözleşmelerle ve hizmet akitleriyle belirlenen kıdem tazminatlarının yıllık miktarı, Devlet Memurları Kanununa tabi en yüksek Devlet memuruna bir hizmet yılı için ödenecek azami emeklilik ikramiyesini geçemeyecektir.

Sorudaki verilerden Bay (A)'nın (X) A.Ş.'de 1 Ocak 2010- 30 Nisan 2017 arasında toplam 7 yıl 4 ay çalıştığı anlaşılmaktadır. Sorunun c) şıkkında, Bay (A)'nın işten ayrılmadan önceki brüt ücretinin 4.500,- TL olduğu belirtilmiştir. Buna göre Bay (A), İş Kanununda belirtilen sebeplerle kıdem tazminatını hak edecek şekilde işten ayrılsayı hesaplanması gereken kıdem tazminatı (son ücret* süre = $4.500*7+ (4.500*4/12)=$ 33.000,-TL olacaktı. Ancak yine soruda verildiği üzere, en yüksek Devlet memuruna bir hizmet yılı için ödenecek azami emekli ikramiyesi 2017 yılı için 4.426,16 TL olduğu ve bu tutar da 4.500,-TL'nin altında olduğundan ödenebilecek ikramiyenin üst sınır dikkate alınarak hesaplanması ve Bay (A)'ya yapılan ödemenin bu tutarı aşan kısmının ücret olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Buna göre ödenebilecek kıdem tazminatı ($4.426,16 *7+ (4.426,16 *4/12)=$ 32.459 TL, ücret olarak ödenen tutar ise $(45.000-32.459)=$ 12.541,-TL olmaktadır. Söz konusu tutar net ödeme olduğundan gelir vergisine tabi matrahı bulmak için vergi oranları dikkate alınarak (İlgili ay itibarıyle vergi dilimi % 20 olmaktadır) brütleştirilmelidir. Buna göre sınırının aşılması halinde beyan edilecek tutar $15.676,-TL (=12.541/0,80)$ olmaktadır. (Stopaj yapılmamasının işverenin hatası olduğu ve bu nedenle beyanı gerekmeyeceği, işveren nezdinde kesinti yapılmayan verginin aranması gerektiği şeklinde görüşler de ileri sürülebilir. Ancak genel yaklaşım stopaja tabi olsun olmasın stopaj suretiyle vergilendirilmeyen kazançların yıllık beyannamede yer almazıdır. Burada öncelikle beyan sınırının aşılıp aşılmadığı ele alınacağından konunun soruda verilen olayda beyan yönünden fazlaca bir önemi bulunmamaktadır.)

b) (X) A.Ş. yönetimince, Bay (A)'nın tasarrım yeteneğini ve firmada çalışırken sahip olduğu bilgileri rakip firmalar için kullanması veya doğrudan kendisi bir işletme açmak suretiyle firmalarıyla rekabete girmesi istenmediğinden, Borçlar Kanunu 444-447 maddeleri kapsamında, Bay (A)'den yazılı olarak iki yıl süreyle geçerli olacak rekabet yasağı taahhüdü alınmıştır. Söz konusu taahhüt karşılığı 35.000,-TL, (X) A.Ş. tarafından Bay (A)'nın hesabına havale edilmiş, bu ödemeye ilişkin olarak (X) A.Ş. tarafından bir gelir vergisi kesintisi yapılmamıştır.

b) Borçlar Kanununun Kanunun 444 üncü maddesinde; “*Fiil ehliyetine sahip olan işçi, işverene karşı, sözleşmenin sona ermesinden sonra herhangi bir biçimde onunla rekabet etmekten, özellikle kendi hesabına rakip bir işletme açmaktan, başka bir rakip işletmede çalışmaktan veya bunların dışında, rakip işletmeyle başka türden bir menfaat ilişkisine girişmekten kaçınmayı yazılı olarak üstlenebilir. ...*” hükmü yer almaktadır. Buna göre işten ayrılan işçinin rekabet etmemeye taahhüdü ve bu taahhüdüne karşılığı aldığı bedelin gelir unsuru olarak niteliği, aldığı bedelin vergiye tabi olup olmadığını belirleyecektir. İkale sözleşmelerinde olduğu gibi rekabet etmemeye sözleşmelerinin vergiye tabi olup olmadığı konusunda farklı görüşler mevcuttur. Ancak ikale sözleşmelerinden farklı olarak, rekabet etmemeye taahhüdleri konusunda yasal bir düzenleme olmadığından farklı görüşler ileri sürülmeye devam edilmektedir. Bu sıktan puan alabilmek için konunun öncelikle ödemenin ücret olup olmadığı yönünden değerlendirme yapılması, işçi ve işveren ilişkisinin sona erdiği döneme ait bir ödeme olduğu ve bu açıdan ücret olarak vergilendirme zorluklarına degenilmesi ve bir istisna kapsamında bulunup bulunmadığının açıklanması gerekmektedir. Bu hususlara degenmek kaydıyla, cevapta rekabet etmemeye sözleşmelerine istinaden yapılan ödemelerin ücret olduğu veya olmadığı görüşlerinin ikisi veya doğru olduğu düşülen görüşün dayanaklarıyla belirtilmesi halinde tam puan alınabilecektir. Diğer taraftan bu ödemelerin ücret olmadığı sonucuna ulaşılması halinde GVK'da tanımlanan diğer gelir unsurlarından birisine girip girmediği konusunda da açıklama yapılması

gerekmektedir. Bu açıdan bakıldığından tazminatlar normal şartlar altında gelir vergisinin konusuna girmemektedir. Diğer taraftan soru konusu ödemenin ücret olarak kabul edilememesi durumunda, konu bu ödemenin vergiye tabi gelir unsurlarından birisi olan, arızı kazanç, olup olmadığı yönünden irdelenebilir. GVK'nun "Arızı Kazançları", belirleyen 82'nci maddesinin 2'nci bendi "*..veya ziraî bir işletmenin faaliyeti ile serbest meslek faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi, henüz başlamamış olan böyle bir faaliyete hiç girişilmemesi, ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen hâslat.*" in arızı kazanç olduğu hükmünü amirdir. Ancak Bay (A)'nın Borçlar Kanunu 444'üncü maddesi çerçevesinde ve işçi işveren ilişkisinin sona ermesine dolayısıyla geleceğe yönelik genel nitelikteki rekabet etmememe taahhüdünün, daha somut olaya yönelik başlanmamış bir faaliyete hiç girişilmemesi kapsamında arızı kazanç değerlendirilmesi güçlük arz etmektedir. Özellikle verilen olayda ticari rekabet etmemeyi içermekle birlikte ücretli olarak çalışmama ve menfaat ilişkisine girmeme taahhüdünün de yer aldığı dikkate alındığında; konunun daha çok ödemenin ücret olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği noktasında ele alınması, ücret olmadığı görüşüne varılması durumunda da gelir vergisinin konusuna girmediği sonucuna ulaşılması beklenir. Buna karşın yukarıdaki hususlara değinmek kaydıyla, ödemenin arızı kazanç olduğunu iddia eden ve bunu dayanaklarıyla savunan cevaplarda da doğru kabul edilecektir. Bu yönleriyle konuyu değerlendirmeden ödemenin doğrudan arızı kazanç olduğunu belirten cevaplara ise ya hiç puan verilmeyecek ya da çok düşük puan verilecektir.

Rekabet etmemə sözleşmelerinin ücret olup olmadığı yönündeki görüşlere ilişkin açıklamaların dayanağının aşağıdaki gibi olması gerekmektedir.

i) Rekabet etmemə sözleşmesine dayanan ödemenin ücret olduğu ve gelir vergisi stopajına tabi tutulması gerektiği yönündeki görüş;

Maliye Bakanlığının görüşü bu yönde olup, Özelge Sisteminde konu hakkında tek bir özelge bulunmaktadır. Bu özelgede de "*Buna göre, rekabet yasağı çerçevesinde, iş akdinin feshine istinaden sözleşme kapsamında işverenler tarafından yapılan ödemenin, işverenin çalışanına sunduğu hizmet karşılığı olmayan bir ödeme gibi görünse de, çalışanın geçmiş dönemlerde işverene verdiği hizmet ve gelecek dönemdeki iş hayatının kısıtlanması karşılık geleceğini güvence altına almak amacıyla verilen tazminat olarak değerlendirilmesi ve ücret olarak kabul edilmesi gerekmektedir. Diğer taraftan, aynı Kanunun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasında tevkifat yapmak zorunda olan mükellefler sayılmış, aynı maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde de hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61'inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemenlerden Kanunun 103 ve 104'üncü maddelerine göre gelir vergisi tevkifat yapılması gereği huküm altına alınmıştır. Bu hüküm ve açıklamalara göre; iş akdi feshedilen üst düzey yöneticilerinize rekabet yasağı çerçevesinde yaptığınız ödemenin ücret olarak kabul edilmesi ve bu ücret ödemenleri üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendine göre gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Ayrıca aynı Kanunun 40'inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendine göre ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün bulunmaktadır. Öte yandan söz konusu ödemenler Gelir Vergisi Kanununun 25'inci maddesinin (7) numaralı bendinde bahsedilen tazminatlar kapsamında olmadığından, bu ödemenlerin gelir vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmamaktadır.*" şeklinde görüş vermiştir. Bakanlık yapılan ödemenyi, çalışanın geçmiş dönemlerde işverene verdiği hizmet ve gelecek dönemdeki iş hayatının kısıtlanması karşılık geleceğini güvence altına almak amacıyla verilen tazminat olarak değerlendirerek ücret olarak kabul etmeye ve istisnadan yararlanmaması gerektiği yönünde görüş bildirmektedir. GVK'nun 61'inci maddesinde yapılan değişiklikten sonra Bakanlığın bu görüşte ısrarlı olması beklenebilir.

ii) Rekabet etmemə taahhütlerinin ücret olmadığı hatta vergiye tabi olmadığını ileri süren ve yargı kararlarında da yer bulan görüşün dayanakları ise aşağıdaki gibi özetlenebilir;

-Rekabet yasağı, iş akdinin dışında kurulmuş yeni bir hukuksal durumdur. Ve özellikle burada taraflar artık iş hukukunun dışına çıkmakta, borçlar hukuku çerçevesinde yeni bir statüde akit yapmaktadır.

-Rekabet yasağı kapsamında yapılan ödemenin iş akdinin geçerli olduğu süre ile ilgisi yoktur. İşçi ve işveren ilişkisi çerçevesinde yapılan bir ödemeye değil, bu ilişkinin olmadığı döneme ilişkin olarak yapılan bir taahhüde yönelikir.

-Rekabet yasağı kapsamında yapılan ödemeler işçinin işverene sunduğu bir hizmetin karşılığı değil, belli alanlarda yasaklı olmanın kabulü karşılığında alınan bir tazminattır ve dolayısıyla ücret olarak vergilendirilmesi mümkün değildir.

-Bu ödemeler ücret kabul edilse bile Gelir Vergisi Kanununun 25/1 maddesinin gelir vergisinden istisna tuttuğu “Ölüm, engellilik, hastalık ve işsizlik sebepleriyle (işe başlatmama tazminatı dahil) verilen tazminat ve yardımlar” kapsamında vergiye tabi tutulması gereklidir.

Cevapta yukarıda belirtilen iki görüşten herhangi birinin yeterince açıklanarak belirtilmesi durumunda cevap doğru olarak kabul edilecek, ancak dayanak belirtilmeyen cevaplara puan verilmeyecektir. Söz konusu ödemenin ücret olarak değerlendirilmesi durumunda bu ödeme net kabul edilmeli ve soruda bu işverenden yapılan diğer ödemeler dikkate alınarak vergi hesaplayarak gelir brütleştirilmelidir. Beyan durumu ise diğer işverenlerden alınan ücretlerin sınırı geçip geçmemesine göre belirlenecektir. Cevap anahtarında hesaplamada kolaylık olması açısından ödemelerin ücret olmadığı ve vergiye tabi bulunmadığı görüşü dikkate alınacaktır.

c) Bay (A), (X) A.Ş.’de çalıştığı 2017 yılı Ocak-Nisan aylarında, aylık brüt 4.500,-TL ücret geliri elde etmiştir. (X) A.Ş. bu ödemeleri ücret bordrosunda göstermiş ve gelir vergisi kesintilerini yaparak vergi dairesine yatırmıştır. Bay (A), 2017 yılı Mayıs-Haziran aylarında (T) Teknokentinde faaliyette bulunan bir firmannın, teknokentteki işyeri inşaatında çalışmış, kendisine aylık 5.000,-TL net ücret ödemesinde bulunulmuş ve bu ücretten vergi kesintisi yapılmamıştır. Bay (A), ayrıca, 2017 Temmuz-Eylül aylarında Bay (E)’nin kendisi için yaptığı özel ev inşaatında aylık 10.000-TL net ücretle çalışmış bu ücret dolayısıyla da herhangi bir gelir vergisi kesintisi yapılmamıştır. Bay (A) 2017 yılında, akşamları Bayan (Z)’nin yaptığı organizasyon ve bağlantılarla düğünlerde şarkı söylemiş ve bunun karşılığında 12 ay boyunca aylık net 1.500,-TL gelir elde etmiştir. Müşteriler ücreti doğrudan Bayan (Z)’ye ödemmiş ve Bayan (Z)’nin belirlediği tarz ve koşullarda, Bay (A) dahil, gösteriye katılanlar performanslarını icra etmişlerdir. Bayan (Z), Bay (A)’ya yaptığı ödemelerden yıl içerisinde toplam 3.700,-TL gelir vergisi keserek vergi dairesine yatırmıştır.

1. sorunun c) şıklıkta Bay (A)’nın a) ve b) şıklarında belirtilenler dışındaki ücret olarak dikkate alınabilecek gelir unsurları verilerek bunların vergilendirme ve beyan durumlarının değerlendirilmesi istenmektedir.

GVK’nun 61inci maddesinde; “Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir. Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık müünasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez.” hükmü, 62 nci maddesinde ise, “İş verenler, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştırın gerçek ve tüzel kişilerdir.” hükmü yer almaktadır.

Ücretlerin gerçek usulde vergilendirilmesinde genel olarak stopaj esası cari olmakla birlikte, yıllık beyanname verilmek suretiyle vergileme de Kanunun öngördüğü usullerdendir. Gerçek usul dışında ayrıca götürü vergilendirme olarak da nitelendirilebilecek diğer ücretlerin vergilendirilmesi usulü bulunmaktadır. Stopaja tabi ücretlerin yıllık beyanname ile vergilendirilebilmesi için GVK’nun 86’ncı maddesi uyarınca birden fazla işverenden kesinti yoluyla vergilendirilmiş ücret geliri elde eden ücretlilerin, birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamının aynı Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2017 yılı için 30.000 TL) aşması gerekmektedir. Bunlardan hangisinin birinci işveren olduğunu ücretli serbestçe belirleyebilecektir. Sorudaki verilere göre Bay (A) 2017 yılında dört farklı kaynaktan(işverenden) ücret olarak nitelendirilebilecek gelir elde etmiştir. Bunlar (X) A.Ş.’den elde ettiği ücret ödemeleri, teknokentte

çalışması nedeniyle elde ettiği ücret, özel inşaatta çalışması nedeniyle elde ettiği ücret ve akşamları şarkı söylemesi nedeniyle elde ettiği ücrettir. Beyan durumu belirlenirken bunların bir kısmının bir arada değerlendirilmesine ihtiyaç duyulmaktadır.

- **(X) A.Ş.'den elde edilen gelir;** Bay (A), (X) A.Ş.'den, işten ayrıldığı dönemde kendisine yapılan ödemeler dışında, Ocak-Nisan aylarında aylık brüt 4.500,-TL tutarında gelir vergisi kesintisine tabi tutulmuş ücret elde etmiştir. Damga vergisi bir tarafa bırakılır ve sendika kesintileri gibi diğer kesintilerin olmadığı (olduğuna dair bir bilgi verilmemiştir) kabul edilirse, sigorta ve işsizlik fonu kesintisi toplamı % 15 olarak alındığında Bay (A)'nın aylık ücret ödemeleri dolayısıyla (X) A.Ş.'den elde ettiği brüt ücret tutarı ($4.500 * 4 * 0,85 =$) 15.300,- TL olmaktadır. a) Şirkına ilişkin açıklamalarda yer aldığı üzere Bay (A), (X). A.Ş.'den ayrıca 12.541,-TL net, 15.676,- TL brüt ücret geliri elde etmiştir. Rekabet etmemeye taahhüdü nedeniyle yapılan ödemeyi ise b) şirkına yönelik açıklamalarda belirtildiği üzere ücret ödemesi olmadığı kabul edildiğinde Bay (A)'nın 2017 yılında , (X) A.Ş.'den elde ettiği ücret geliri toplamı ($= 15.300 + 15.676 =$) 33.676,-TL olmaktadır.
 - Bay (A), 2017 yılında iki ay (Mayıs-Haziran) teknokentte çalışması karşılığı toplam 30.000,- TL net ücret geliri elde etmiş ancak bu ücretler üzerinden gelir vergisi stopaj yapılmamıştır. Teknokentlerde yapılan faaliyetler de, yasaya getirilmiş özel bir düzenleme ile istisna edilmediği sürece genel hükümler çerçevesinde vergiye tabidir. Teknokentlerde ücretlerden stopaj yapılmaması, ancak ücret ödemesinin 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgesi Kanununun Geçici 2'inci maddesi kapsamında değerlendirilmesi halinde mümkün olacaktır. Söz konusu maddenin 3'üncü fıkrasında; *"Bölgede çalışan; AR-GE, tasarımcı ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri 31/12/2023 tarihine kadar her türlü vergiden müstesnadır. Gelir vergisi stopajı ve sigorta primi işveren hissesine ilişkin teşviklerden yararlanacak olan destek personeli sayısı, AR-GE ve tasarımcı personeli sayısının yüzde onunu aşamaz.."* hükmü yer almaktadır. Buna göre yapılan ücret ödemesinin gelir vergisinden istisna tutulabilmesi için personelin bu bölgede çalışması, AR-GE, tasarımcı veya destek personeli olması ve yaptıkları işin (bölgedeki projelerle ilgili olmak kaydıyla) bu görevleri kapsamında gerçekleşmiş olması gerekmektedir. Bay (A) bölgede çalışmakla birlikte yaptığı işin AR-GE faaliyetiyle bir ilgisi bulunmamaktadır. Bu nedenle bölgede yapılan inşaat işi dolayısıyla ödenen ücretlerin gelir vergisinden istisna edilmesi mümkün olmadığından, bu ödemelerin vergiye tabi tutulması gereklidir. Teknokentteki işveren vergi skalasını kendi yaptığı ödemelere ilişkin bordroyu dikkate alarak hesaplayacağından bu ödeme için en alt vergi dilimi olan % 15 oranında vergi kesintisi yapması gerekmektedir. Dolayısıyla 10.000,- TL'lik net ücretin vergiye tabi matrahı ($10.000 / 0,85 =$) 11.765,- TL olmaktadır.
 - Bay (A) ayrıca Temmuz-Eylül aylarında özel ev inşaatında aylık net 10.000,-TL ücretle çalışmış ve bu işi dolayısıyla toplam ($10.000 * 3 =$) 30.000,-TL ücret geliri elde etmiştir. Bu ücret dolayısıyla da herhangi bir gelir vergisi kesintisi yapılmamıştır.
- Gelir Vergisi Kanunumuzda belli ücretlerin vergilendirilmesinde stopaj ve yıllık beyanname usulü dışında götürü usul esas alınmıştır. "Diğer Ücretler" başlığını taşıyan GVK'nun 64'üncü maddesinde, maddede yazılı hizmet erbabının safi ücretlerinin takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının % 25 olarak dikkate alınacağı hükme bağlanmış ve özel inşaat sahiplerinin ücretle çalıştığı inşaat işçilerin ücretleri de söz konusu ücretler içerisinde sayılmıştır. Yine aynı maddenin son fıbra hükmü uyarınca diğer ücretler için yıllık beyanname verilmeyecek ve diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de bunlar beyannameye ithal edilmeyecektir. Bu ücretler vergi karnesine işlenmek suretiyle hizmet erbabı tarafından doğrudan vergi dairesine ödenecektir. Bay (A) 2017 yılının ikinci yarısında

Temmuz-Ağustos-Eylül aylarında çalışmıştır. GVK'nun 110'uncu maddesine göre takvim yılı içinde işe başlayan diğer ücret sahiplerinin vergi matrahı, yıllık diğer ücret matrahından, işe başlama ayı hariç tutulmak suretiyle, o yılın sonuna kadarki aylara isabet eden miktarıdır.

Buna göre Bay (A)'nın yıllık diğer ücret matrahı; Asgari Ücretin Brüt Tutarı*İşle Başlanan Ay Hariç Yıl Sonuna Kadar Olan Ay* $0,25^* 1.777,50^* 5^* 0,25^* 0,15 = 333,-$ TL olacaktır.

Bay (A) söz konusu vergiyi bir ay içerisinde vergi dairesine tarh ettirecektir. Ancak bu ücret geliri yıllık beyanname ile ilişkilendirilemeyecektir.

- Bay (A)'nın düğünlerde şarkı söylemek suretiyle elde ettiği gelirin ise, faaliyet olarak serbest meslek kazancına benzemekle birlikte, bir işyerine bağlı ve işverene tabi olarak çalıştığı için ücret olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Nitekim Bayan (Z)'de bu gelirler için gelir vergisi hesaplayarak vergi dairesine yatırılmıştır. Ancak beyan edilip edilmeyeceği belirlenirken bu gelir net ödeme ve kesilen vergi birleştirilerek brüt tutarı üzerinden dikkate alınmalıdır. (Bayan (Z)'nin kestiği tutarın tam olarak doğru olup olmadığı üzerinde de durulabilir. Ancak soruda bu konuda bilgi olmadığı için cevapta bu yönde bir açıklama aranmayacaktır.).

Özel inşaat dışındaki işlerden elde edilen ücret gelirlerinin beyan durumunun ise GVK'nun toplama yapılmayan halleri düzenleyen 86'ncı maddesi çerçevesinde değerlendirilmesi gereklidir. 86'ncı maddenin ilgili hükümleri aşağıdaki gibidir,

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

1. Tam mükellefiyyette;

b) *Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler (birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birden sonraki işverenden aldığıları ücretlerinin toplamı, 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri dahil),*

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

İlk işveren hangisi alınırsa alınsın Bay (A)'nın 2017 yılında elde ettiği ücret gelirleri toplamı ikinci gelir diliminin sınırı olan 30.000,-TL'yi aştıgından, diğer ücretler dışında kalan bütün ücret gelirlerinin beyanı gerekmektedir.

d) Bay (A), ücretli çalışmak yerine kendi işini yapmaya karar vermiş ve vergi dairesine gerekli bildirimleri yaparak, 6 yıl için kiraladığı atölyede, 1 Ağustos 2017 tarihinden itibaren sipariş üzerine mutvak dolapları tasarımları ve imalatı işine başlamıştır. (Söz konusu işin, (X) A.Ş.'ye karşı yüklendiği rekabet yasağı taahhüdüne aykırı olmadığı konusunda (X) A.Ş.'den görüş alınmıştır). Bay (A) kiraladığı yer dolayısıyla eski kiracı Bay (C)'ye 20.000,-TL'yi işyerini boşaltması için ödediği ve ödediği bu tutarın hepsini dönem kazancının tespitinde 2017 yılı gideri olarak dikkate almıştır. Bay (A), Bay (C)'ye yaptığı ödemeler dolayısıyla bir vergi kesintisi yapmamıştır.

Bay (A)'nın yasal kayıtlarına göre, 1 Ağustos- 31 Aralık/2017 döneminde, mutvak dolabı imalatı faaliyeti 145.000,-TL kazanç ile sonuçlanmıştır.

Bay (A)'nın 1 Ağustos 2017 tarihinden itibaren yapmaya başladığı dolap tasarım ve imalatı faaliyeti ticari faaliyettir ve bu işten kazanç elde etmese dahi yıllık beyanname vermek zorundadır.

Dolayısıyla bu faaliyetten elde ettiği kazancın beyanı gereklidir. Ancak önceki kiracıya yaptığı ödeme ve bu tutarın doğrudan indiriminin vergi mevzuatına uygunluğunun değerlendirilmesi gereklidir.

Bay (A)'nın eski kiracıya işyerini boşaltması için ödediği tutarın hangi gelir unsuru olduğu eski kiracının durumuna göre değişecektir. Eğer eski kiracı burada ticari veya mesleki bir faaliyette bulunmuyorsa ödenen tutar kiracı açısından, GVK'nun 82'nci maddesinin gayrimenkullerin tahliyesi veya kiracılık hakkının devri sırasında alınan tazminatlar ile peştemallıkların arızı kazanç olduğu hükmü uyarınca, arızı kazanç olacaktır. Ancak kiralanan yerde imalat yapılacak olması ve yerin imalata uygun olması nedeniyle eski kiracının da burada ticari faaliyette bulunduğu ihtimali düşünülebilir. Alan açısından ister arızı kazanç, ister ticari kazanç olarak değerlendirilsin bu kazançlar itibarıyle (yillara sari inşaat ödemeleri gibi özel durumlar hariç) ödeyenin vergi kesintisi yapmasını öngören bir düzenleme olmadığından, Bay (A)'nın vergi kesintisi yapmamasında eleştirilecek bir husus bulunmamaktadır.

Ancak ödenen tutar işle ilgili olmakla birlikte Bay (A) tarafından hepsinin bir defada kazançtan düşülmesi vergi mevzuatına uygun değildir. Zira bu ödeme sadece 2017 yılının değil izleyen yılların kazançlarını da etkileyen bir ödemedir. Her ne kadar bu ödeme mevcut kiracının kiralanan yeri boşaltması için ödenen bir tazminat olarak da düşünülebilirse de vergi hukukumuzda yer alan peştamallık kavramı içerisinde değerlendirilmesi gereklidir. Vergi usul Kanunun 282'nci ve 313'üncü maddeleri gereğince mukayyet değeri üzerinden değerlendirilmesi ve aynı Kanunun 326'ncı maddesi uyarınca eşit miktarlarda beş yıl içerisinde itfa edilmesi gerekmektedir. Buna göre Bay (A)'nın eksik tespit ettiği kazanç tutarı $(=20.000/5)*4$ 16.000,-TL ve beyan edilmesi gereken ticari kazanç tutarı da $(=16.000+145.000)$ 161.000,-TL olmaktadır.

Diger taraftan GVK'nun 6663 Sayılı Kanunun 1inci maddesiyle değişen mükerrer 20'nci maddesinde; ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle adlarına ilk defa gelir vergisi mükellefiyeti tesis olunan ve mükellefiyet başlangıç tarihi itibarıyla yirmi dokuz yaşını doldurmamış tam mükellef gerçek kişilerin, faaliyete başladıkları takvim yılından itibaren üç vergilendirme dönemi boyunca elde ettikleri bu kazançlarının 75.000 Türk lirasına kadar olan kısmının gelir vergisinden istisna olduğu hükmeye bağlanmıştır.

Kanun hükmüne göre istisnadan yararlanabilmek için

- “*1. İşe başlamanın kanuni süresi içinde bildirilmiş olması,*
- 2. Kendi işinde bilfiil çalışılması veya işin kendisi tarafından sevk ve idare edilmesi (Çırak, kalfa veya yardımcı işçi çalıştırma ya da seyahat, hastalık, askerlik, tutukluluk ve hükümlülük gibi zaruri ayrılmalar dolayısıyla geçici olarak işinde bilfiil çalışmamak bu şartı bozmadı.),*
- 3. Faaliyetin adı ortaklık veya şahıs şirketi bünyesinde yapılması halinde tüm ortakların işe başlama tarihi itibarıyla bu maddedeki şartları taşıması,*
- 4. Ölüm nedeniyle faaliyetin eş ve çocuklar tarafından devralınması hali hariç olmak üzere, faaliyeti durdurulan veya faaliyetine devam eden bir işletmenin ya da mesleki faaliyetin eş veya üçüncü dereceye kadar (bu derece dahil) kan veya kayın hisimlerinden devralınmamış olması,*
- 5. Mevcut bir işletmeye veya mesleki faaliyete sonradan ortak olunmaması*” gerekmektedir.

Bay (A)'nın durumu itibarıyla, bu istisnadan yararlanmak için işe başlamanın kanuni süresi içinde bildirilmiş olması ve kendi işinde bilfiil çalışılması veya işin kendisi tarafından sevk ve idare edilmesi gerekmektedir. Bay (A) işe başladığını süresi içerisinde bildirdiğinden ve diğer şartları da sağladığından ilave bir işlem yapmasına gerek olmadan söz konusu istisnadan yararlanabilecektir.

Dolayısıyla Bay (A)'nın 2017 yılı için beyan etmesi gereken ticari kazanç tutarı $(= 161.000 - 75.000)$ 86.000,-TL olmaktadır.

e) Bay (A), bir arkadaşının tavsiyesi üzerine, işten ayrılrken aldığı paranın 50.000,-TL'si ile banka kanalıyla, 10 Mayıs 2017 tarihinde Borsa İstanbul'da işlem gören (j) aracı kuruluş varantı almış ve 30 Haziran 2017 tarihinde 5.000,-TL kazanç ile söz konusu kıymeti elinden çıkarmıştır. Yine 10 Mayıs 2017 tarihinde aynı bankadan kredi kullanarak 20.000,-TL karşılığı eurobond almış, ancak değerin düşeceğini düşünerek 1 Ağustos 2017 tarihinde söz konusu eurobondu 19.000,-TL karşılığı bedelle banka kanalıyla elden çıkarmıştır. Bay(A) söz konusu kıymet alımına ilişkin olarak aldığı kredi dolayısıyla bankaya 750,-TL faiz ödemistiştir. Ayrıca Bay (A) daha önce aldığı hisse senetlerine ilişkin olarak 2017 yılında net 27.000,-TL, yatırım indirimi uygulanmış ve % 19,8 stopaja tabi tutulmuş kazanç kaynaklı kar payı elde etmiştir.

Bay (A)'nın 2017 yılında; menkul kıymet işlemleri dolayısıyla, aracı kuruluş varantı alım satım kazancı ve kar payı elde etmiş, eurobond satımı dolayısıyla da zarar doğmuştur.

Varant Alım Satımı:

Aracı kuruluş varantı, elinde bulunduran kişiye, dayanak varlığı ya da göstergeyi; önceden belirlenen bir fiyattan, belirli bir tarihte veya belirli bir tarihe kadar alma veya satma hakkı veren ve bu hakkın kaydi teslimat ya da nakit uzlaşı ile kullanıldığı, aracı kuruluşlarca ihraç edilen menkul kıymet niteliğindeki bir sermaye piyasası aracıdır. Aracı kuruluş varantları opsiyon sözleşmelerine gösterdiği benzerlik nedeniyle opsiyon sözleşmelerinin menkul kıymetleştirilmiş bir çeşidi olarak kabul edilmektedir. Aracı kuruluş varantlarının gelirleri GVK'nun geçici 67'inci maddesine göre tevkifat suretiyle vergiye tabi tutulduğundan aynı maddenin 7'inci fikrası uyarınca Bay (A) elde varant gelirini beyannamesine ithal etmeyecektir.

Eurobond Alım Satımı:

Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80 inci maddesine göre, menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar değer artış kazancı olarak vergilendirilmektedir.

Söz konusu menkul kıymetlerin alım-satımından elde edilen değer artış kazançlarında vergilendirmeye esas alınacak kazanç, Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 81 inci maddesine göre elden çıkışma karşılığında alınan para ve ayınlarla, sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerin tutarından, elden çıkarılan kıymetin maliyet bedeli ile elden çıkışma dolayısıyla yapılan giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesi suretiyle bulunacaktır.

Gelir Vergisi Kanunun Geçici 67 ncı maddesinin (1) numaralı fikrasına göre, bankalar ve aracı kurumlar tarafından menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının alış ve satış bedelleri arasındaki fark ile alış ve itfa bedelleri arasındaki fark ve dönemsel getiriler üzerinden tevkifat yapılması gerekmekte ancak, Hazine tarafından ihraç edilen eurobondların itfasi ve alım-satımı neticesinde elde edilen gelirler madde kapsamında yer almamaktadır.

01/01/2006 tarihinden sonra ihraç edilen eurobondlardan alım-satım kazancı elde edilmesi durumunda da Geçici 59 uncu ve mükerrer 80 inci maddelerdeki istisna uygulanmayacak, maliyet bedeli endekslemesi yapıldıktan sonra bulunacak kazanç tutarı ne olursa olsun beyan edilecektir. Endeksleme yapılabilmesi için artış oranının %10 ve üzeri olması gerekmektedir.

Bay (A) eurobondu 10 Mayıs 2017 tarihine almış ve 1 Ağustos 2017 tarihinde elden çıkarmıştır. Mayıs-Temmuz arasındaki sürede ÜFE'deki artış % 10'nun altında ($= 297,65 / 295,31 - 1$; binde 8) bulunduğuundan endeksleme yapılmayacaktır. Ayrıca Bay (A)'nın eurobond almak için bankadan kullandığı kredi dolayısıyla ödediği faizin de eurobond maliyetine dahil edilmesi mümkün değildir. Ancak endeksleme yapılmaması ve ödenen faiz dikkate alınmasa bile Bay (A)'nın eurobondun alım değeri karşılığı olan 20.000,-TL ile satım bedeli TL karşılığı 19.000,-TL arasında 1.000,-TL'lik zarar doğmuştur. GVK'nun 88'inci maddesi uyarınca menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında, gider fazlalığından doğanlar hariç, sermayede vukua gelen eksilmeler zarar addolunamayacağından, Bay

(A)'nın söz konusu kıymet alım-satımından doğan zararını diğer gelirlerinden mahsubu mümkün olmayacağındır. Burada, eurobond alım satımından doğan zararın, varant alım satımından doğan kazançtan mahsup olup olamayacağı tartışılabilir. Ancak Bay (A)'nın varant satımından doğan kazancı GVK'nun Geç. 67'inci maddesine göre vergilendirilmekte olup, söz konusu kazanç ihtiyarı beyan kapsamında beyan edilse bile Geç.67 Maddeye tabi olmayan eurobond işlemleri dolayısıyla doğan zarar bu kazançtan mahsup edilemeyecektir. Dolayısıyla Bay (A) eurobond işleminden doğan zararını beyannamesine dahil edemeyecektir.

Kar payı

GVK'nun geçici 61'inci maddesine göre 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlarla ilgili yatırım harcamalarına, yatırım indirimi uygulamasına ilişkin olarak Gelir Vergisi Kanununun bu tarihten önce yürürlükte bulunan hükümleri uygulanacak ve sonraki dönemlere devreden yatırım indiriminden yararlanan kazançlar üzerinden, dağıtılsın dağıtılmasın, %19,8 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

Aynı Kanunun geçici 62'inci maddesine göre de geçici 61'inci madde kapsamında tevkifata tabi tutulmuş kazançların dağıtımını ayrıca tevkifat yapılmayacak; elde edilen kâr paylarının net tutarına, elde edilen kâr payının 1/9'u eklendikten sonra, bulunan tutarın yarısı vergiye tâbi gelir olarak dikkate alınacaktır. Bu gelirler ile ilgili olarak yıllık beyanname verilmesi halinde, beyannameye intikal ettirilen tutarın 1/5'i beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecektir.

Buna göre Bay (A)'nın 2017 yılında elde ettiği kar payı $=(27.000 + (27.000/9))/2$ 15.000,-TL olup, diğer gelirlerle birlikte 30.000,-TL'lik had aşığından yıllık beyanname ile beyanı gerekmektedir. Beyan edilen kar payının 1/5'i olan 3.000,-TL'si ise beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edecektr.

f) Bay (A) sahibi olduğu binayı, 1 Mayıs 2017 tarihinden itibaren ofis olarak kullanmak üzere (G) A.Ş.'ye aylık net 3.000,-TL'den kiraya vermiştir. (G) A.Ş. aylık kira ödemelerini zamanında Bay (A)'nın hesabına aktarmıştır. Ayrıca, Bay (A) ile (G) A.Ş., kiralanan binanın yanında bulunan ve mülkiyeti Bay (A)'ya ait olan boş araziye, yeraltı kapalı otoparkı yapması için (G) A.Ş. lehine 35 yıl süreli üst hakkı tesisi konusunda anlaşmış ve 1 Ağustos 2017 tarihinde aralarında sözleşme düzenlenmiştir. Söz konusu anlaşma çerçevesinde (G) A.Ş. her yıl Ağustos ayında 10.000,- ABD Doları karşılığı Türk Lirasını Bay (A)'nın hesabına yatıracaktır. 2 Ağustos 2017 tarihinde (G) A.Ş. 35.000,-TL'yi Bay (A)'nın hesabına aktarmış, ayrıca bu işlemle ilgili olarak hesapladığı 8.750,-TL gelir vergisi kesintisi ile bina kirası dolayısıyla hesapladığı gelir vergisi kesintilerini vergi dairesine yatırmıştır.

Bay (A)'nın ofis olarak kiraya verdiği gayrimenkul dolayısıyla elde ettiği kira geliri gayrimenkul sermaye iradıdır ve konut olarak kiraya verilmediği, Bay (A) ticari kazancını yıllık beyanname ile bildirmek zorunda olduğu ve toplam geliri 110.000,-TL'yi aştiği için Bay (A)'nın 3.900,-TL'lik istisnadan yararlanması mümkün değildir. Diğer taraftan bu gelir gerek tek başına gerekse diğer gelirlerle birlikte 30.000,-TL'yi aşığından, Bay (A)'nın, %20 kesinti yapıldığı dikkate alınarak brüt tutarı $=(3.000 * 12) / 0,80$ 45.000,- TL üzerinden %15 götürü gideri düşerek $=45.000 * 0,85$ 38.250,-TL'lik tutarı gayrimenkul sermaye iradı olarak beyan etmesi gerekmektedir. Ancak Bay (A) bu geliri tüm yıl değil, 8 ay boyunca elde ettiği için beyan edeceği tutar 25.500,-TL $=(38.250 / 12) * 8$ olmaktadır.

4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 826'ncı maddesine göre bir taşınmaz maliki, üçüncü kişi lehine arazisinin altında veya üstünde yapı yapmak veya mevcut bir yapıyı muhafaza etmek yetkisi veren bir irtifak hakkı kurabilir. Aksi kararlaştırılmış olmadıkça bu hak, devredilebilir ve mirasçılara geçer. Üst hakkı, bağımsız ve sürekli nitelikte ise üst hakkı sahibinin istemi üzerine tapu kütüğüne

taşınmaz olarak kaydedilebilir. En az otuz yıl için kurulan üst hakkı, sürekli niteliktedir. Üst hakkı tesisi yoluyla elde edilen gelirin niteliği ise vergi hukukunda tartışmalı bir konudur. Maliye Bakanlığı özellikle uzun dönemli olmayan irtifak hakkı ödemelerini gayrimenkul sermaye iradı olarak değerlendirme yaklaşımındayken, yargıda bu ödemelerin gayrimenkul sermaye iradı olmadığı yönünde kararlar ağırlık kazanmaktadır. Cevapta iki yaklaşımın da irdelenmesi ve ulaşılan görüşün gerekçeleriyle verilmesi beklenmektedir.

Üst hakkı tesisinin gayrimenkul sermaye iradı olduğu yönündeki görüş dayanağını; işlemde "üst hakkı" kurulmasında satılık akdinin en önemli unsuru olan "mülkiyet nakli"nin söz konusu olmadığı, devredilenin gayrimenkulün mülkiyeti değil onu zilyetliğinde bulundurma, yönetme, kullanma ve ondan yararlanma yetkisi, diğer bir deyişle onun altında veya üzerinde yapı yapma yetkisi olduğu, kira akdinin kiracının ödediği veya ödeyeceği bir bedel mukabilinde bir şeyin veya bir hakkın kullanılmasını belli bir süre için kiracına terk etmeyi taahhüt ve iltizam etmesi olarak tarif edildiği dikkate alındığında üst hakkı kurulmasına ilişkin işleminde kiralama niteligidde olduğu kabul edilmesi gerektiği, hususlarından almaktadır.

Üst hakkının kiralama olmadığını ileri süren görüş ise dayanağını, intifa hakkının bir kiralama değil hak tesisi olduğu ve bu nedenle GVK'nın 70'inci maddesine girmediği savına dayandırmaktadır. Özellikle bazı mahkeme kararlarında; intifa hakkı mal ve haklar üzerinde sahibine tam yararlanma yetkisi sağlayan ve taşınmazlar üzerinde tesis edilebilmesi için tapu kütüğüne tescili zorunlu ve kurucu nitelikte olan, herkese karşı ileri sürülebilen ve Türk Medeni Kanunu'nda yer alan sınırlı aynı haklardan olmasına karşın; kiralamanın ise, kiralayana, ödeyeceği belli bir bedel karşılığında, belirli bir sürede, belirli bir şeyin veya hakkın kullanılmasını sağlayan ve taraflarca birbirine karşı ileri sürülebilen, Borçlar Kanunu'na ya da Gayrimenkul Kiralamaları Hakkında Kanun hükümlerine göre tesis edilen şahsi bir hak olduğu, bu itibarla, intifa hakkı tesisi ile kiralama işleminin kuruluşundan sona ermesine kadar tesis, taraflara konusu üzerinde tanıdığı haklar ve yüklediği borçlar, sona erme biçim ve şartları, üçüncü kişilerle ilişkisi yönünden doğurduğu sonuçları, akde uygulanacak hükümleri ile birbirinden tamamen farklı olması nedeniyle intifa hakkı tesisi işleminin bir kiralama işlemi olarak değerlendirilmesinin hukuken mümkün bulunmadığı belirtilmektedir.

Cevapta gerekçeleriyle verilmek kaydıyla iki görüş de kabul edilecek olup, Maliye Bakanlığı görüşü doğrultusunda beyannameye dahil edilecek gayrimenkul sermaye iradı tutarı, bu işlem dolayısıyla elde edilen brüt (=35.000+8.750) 43.750,-TL'den % 15 götürü giderin düşülmüşinden sonra hesaplanan (=43.750*0,85) 37.187,-TL'den, 2017 yılında elde edilen 5 aylık süreye isabet eden kısmı olan 15.495,-TL (=37.187/12)*5 olarak hesaplanacaktır.

Beyanname üzerinden indirimler:

a) Engelilik indirimi; GVK'nun 31 ve 89'uncu maddelerinde düzenlenen engellilik indiriminden engelli hizmet erbabı ile bakmakla yükümlü bulunduğu engelli kişi bulunan hizmet erbabı yararlanabilecektir. Bay (A)'nın bakmakla yükümlü bulunduğu ikinci dereceden engelli kızı dolayısıyla ücret hesabında dikkate alınmayan engellilik indiriminin, ilgili belgeleri ilgili birimlere vermesi kaydıyla yıllık beyannamede dikkate alınması mümkün bulunmaktadır. Bay (A) bütün yıl boyunca ücret geliri elde ettiğinden (=470*12) 5.640,-TL'yi beyanname üzerinden indirebilecektir.

b) Asgari Geçim İndirimi; GVK'nun 32'nci maddesine göre ücretin elde edildiği takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgarî ücretin yıllık brüt tutarının; mükellefin kendisi için % 50'si, çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eş için % 10'u, çocukların her biri için ayrı olmak üzere; ilk iki çocuk için % 7,5, üçüncü çocuk için % 10, diğer çocuklar için % 5'idir. Gelirin kısmî döneme ait olması halinde, ay kesirleri tam ay sayılmak suretiyle bu süreye isabet eden indirim tutarları esas alınır. Asgarî geçim indirimi, söz konusu maddeye göre belirlenen tutar ile 103 üncü maddedeki gelir vergisi tarifesinin birinci gelir dilimine uygulanan oranın çarpılmasıyla bulunan tutarın, hesaplanan vergiden mahsup edilmesi suretiyle uygulanır. Mahsup edilecek kısmın fazla olması halinde iade yapılmaz

Bay (A)'nın 2017 yılında yararlanabileceği aylık asgari geçim indirimi; Asgari Ücretin Yıllık Brüt Tutarı* Asgari Geçim İndirimi Oranı * % 15 formülüyle hesaplanan tutarın 12'de 1'i olacaktır. Buda ($=1.777,50 \times 12 \times (0,50+0,10+0,075) \times 0,15 / 12$) 178,64 TL yapacaktır. Bay (A) 2017 yılında dört ay bu indirimden yararlandığından, yıllık gelir vergisi beyanını hesaplarken kalan 8 aylık ($=8 \times 178,64$) 1.429,12 TL'lik asgari geçim indiriminden yararlanacaktır.

c) Sigorta Primi; Bay (A) kendisi ve çocuğu için sağlık, eşi için hayat sigortası yaptırmıştır. GVK'nun 89'uncu maddesinin 1'inci fıkrasına göre; beyan edilen gelirin %15'ini ve asgari ücretin yıllık tutarını aşmamak şartıyla mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortalarına ödenen primlerin %50'si ile ölüm, kaza, hastalık, sağlık, engellilik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primleri (Sigortanın Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması, prim tutarlarının gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olması ve ücret geliri elde edenlerin ücretlerinin safi tutarının hesaplanması sırasında indirilmemiş bulunması şartıyla) beyan edilecek gelirden indirilebilecektir. Buna göre Bay(A)'nın eşi için yaptırdığı hayat sigortasının yarısı olan ($=7.500 / 2$) 3.750 ile çocuğuna ait 4.000,TL'lik sağlık primi ile kendisine ilişkin ödediği 10.000,-TL'lik sigorta priminin 2017 yılı Ağustos-Aralık aylarına ait beş aylık kısmı ($=10.000 / 12 \times 5$) 4.167,-TL'nin toplamı olan ($=3.750 + 4.000 + 4.167$) 11.917,- TL, asgari ücretin yıllık tutarı olan ($=1.777,50 \times 12$) 21.330,-TL'yi geçmemektedir. Ayrıca beyan edilen gelir ile kıyaslanması ve bu gelirin % 15'ini geçmemesi halinde beyan edilen gelirden indirilebilecektir.
d) Bağış ve yardım; GVK'nun 89/2 maddesi uyarınca yapılacak bağış ve yardımların indirim konusu yapılabilmesi, bunların makbuz karşılığı ve karşılıksız yapılmış olması şartına bağlıdır. Bu nedenle Bay (A)'nın yardım amaçlı olsa da, karşılık içeren, aldığı balo bilet bedelini dönem gelirinden düşmesi mümkün değildir.

İSTENEN: Bay (A)'nın 2017 yılındaki elde ettiği kazanç ve iratlar ile harcamalarını, GVK ve ilgili mevzuat çerçevesinde değerlendirip, elde ettiği her bir kazanç ve iradın türünü ve beyan durumunu yasal dayanakları ile açıklayınız (a-f şıkları; her şık 5'er puan olmak üzere toplam **30 puan**). 2017 yılı Gelir Vergisi Beyannamesini düzenleyerek beyan edilecek gelir unsurlarını rakamsal olarak gösteriniz (**5 puan**). Beyanne überinden yapılacak indirimleri belirtiniz (**2 puan**). Ücretlere ilişkin olarak işveren tarafından kesilen ve soruda tutarı verilmeyen vergiler ile soruda tutarı belirtilmeyen ancak beyannamede mahsup edilecek vergileri hesaplayınız. Beyanne überinden mahsup edilebilecek kesintiye konu edilmiş gelir vergisi ile ödenmesi gereken gelir vergisini gösteriniz (**3 puan**). (Notlar: -Ücret gelirleri üzerinden gelir vergisi hesabında SSK kesintileri (işsizlik sigorta fonu dahil) % 15 olarak dikkate alınacak, damga vergisi hesaplamalara dahil edilmeyecektir. -Dayanak belirtilmeden yapılan açıklamalara puan verilmeyecektir.).

1. İşverenden aldığı ücret vergi ve matrah hesabı

		Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Toplam
	Aylık Ücret	4.500,00	4.500,00	4.500,00	4.500,00	18.000,00
(-)	Sigorta primi	675,00	675,00	675,00	675,00	2.700,00
	Vergi Matrahı	3.825,00	3.825,00	3.825,00	3.825,00	15.300,00
	Kümülatif Matrah	3.825,00	7.650,00	11.475,00	15.300,00	
	Vergi	573,75	573,75	573,75	688,75	2.410,00
	Asgari geçim indirimi	179,97	179,97	179,97	179,97	719,88

BAY (A) 2017 YILI BEYANI

TUTAR (TL)

Gelir Unsuru

Ücret

*(X) A.Ş. 4 ay ücret	15.300
*(X) A.Ş. İkale ödemesi	15.676
(X) A.Ş: Rekabet yasağı ödemesi	0
Teknokentte çalışma	11.765
Bayan (Z)'ye tabi çalışma	21.700

64.441

Ticari Kazanç

Menkul Sermaye İradı	15.000
-----------------------------	---------------

Kar payı

Gayrimenkul Sermaye İradı	40.995
----------------------------------	---------------

Ofis Kirası	25.500
Üst Hakkı	15.495

86.000

Gelir Toplamı

207.939

İndirimler

Engelli indirimi	5.640
Sigorta Primleri	7.750

13.390

Matrah

193.046

Gelir Vergisi

59.742

Ücret İndirimi

Ücretin toplam gelire oranı	0,2848
70.000,-TL'yi aşan matrah	123.046
Aşan kısmın ücrete oranı	35.048
En fazla uygulanacak dilim; 41.000	
Ücrete ait vergi avantajı	2.804

Hesaplanan Gelir Vergisi

56.412

Asgari Geçim İndirimi

1.429

Gelir Vergisi

54.983

Mahsulalar

18.756

Ücretlerden Kesilen	6.110
Kar payından kesilen	3.000
GMSİ'dan kesilen (6.000+ 3.646)	9.646

Ödenecek GV

36.227

15

SORU 2) Gerçek kişilerce kontrol edilen yabancı kurum kazancının gerçek kişiler açısından vergilendirilmesini, Gelir Vergisi Kanununun 75'inci maddesi ve ilgili mevzuatı gözönünde bulundurarak, açıklayınız (**10 Puan**).

GVK'nun 75'inci maddesinin 1/2'nci bendi; KVK'nun 7'nci maddesindeki şartların birlikte gerçekleşmesi halinde, Türkiye'de yerleşik gerçek kişilerin doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az % 50'sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştiraklerinin kazançları, dağıtılsın veya dağıtılmamasın, iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren yıl itibarıyla dağıtılan kâr payı sayılacağı hükmüne amirdir. Yine aynı maddeye göre, Türkiye'de vergilendirilmiş kazancın iştirak tarafından sonradan dağıtılması durumunda, elde edilen kâr paylarının vergilendirilmiş kısmının bu tutardan indirilebilecektir.

Kurumlar Vergisi Kanununa göre, kontrol edilen yabancı kurum kazancının Türkiye'de vergilendirilebilmesi için; yurt dışı iştirakin kurum kazancının %10'dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi ve benzeri toplam vergi yükü taşımı, ilgili yıldaki gayrisafi hasılat tutarının 100.000.- TL karşılığı yabancı paranın üzerinde olması ve yurt dışı iştirakin ilgili yıldaki toplam gayri safi hasılatının % 25 veya fazlasının pasif nitelikli gelirlerden oluşması gerekmektedir. Pasif nitelikli gelirler; yurt dışı iştirakin faaliyeti ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticari, zirai veya serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelirler dışındaki faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi gelirlerdir. Vergi yükü ise yurt dışındaki iştirakin bulunduğu ülkede ilgili dönemde tahakkuk eden ve kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler de dahil olmak üzere, toplam gelir ve kurumlar vergisi benzeri verginin, bu dönemde elde edilen toplam dağıtılabılır kurum kazancı ile tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi toplamına oranlanması suretiyle tespit edilecektir.

16

Gelir Vergisi Kanunundaki düzenleme Kurumlar Vergisi Kanunu'ndaki ile hemen aynıdır ve açık hükmü bulunmayan hallerde KVK'daki düzenlemelere gitmek gereklidir. Ancak aralarında bazı farklar da bulunmaktadır. Kurumlar vergisine tabi mükellefler için kontrol edilen yabancı kurumun tespitinde %50 olan kontrol oranının hesaplanması, tam mükellef gerçek kişi ve kurumlar birlikte dikkate alınırken, gelir vergisi mükelleflerinde sadece Türkiye'de yerleşik gerçek kişiler dikkate alınmaktadır.

Yine gerçek kişiler için bir belirleme yapılmamakla birlikte kurumlar vergisi uygulamasından hareketle herhangi bir tarihte sahip olunan en yüksek oran kontrol oranı, yurt dışı iştirakten elde edilen karın tespitinde ise ilgili hesap döneminin kapandığı tarihte sahip olunan iştirak oranını dikkate alınacaktır. Gerçek kişinin kontrol edilen kurum kazancı düzenlemesi çerçevesinde iştirak oranına göre elde edeceği kazanç, kar dağıtımını olarak kabul edilecek yurt dışı şirketin dönem kazancından hissesine düşen miktar olacaktır. Bu tutarın Türkiye'de tevkifata tabi tutulmamış kar payı olarak dikkate alınması gerekmekte olup; diğer taraftan kar dağıtımını yapan dar mükellef kurum olduğu için GVK'nun 22'nci maddesinde yer alan istisnadan yararlanması da mümkün bulunmamakta, hisseye düşen kazancın hepsinin beyanı gerekmektedir.

GVK'nun 121'inci maddesine göre, kontrol edilen yabancı kurumlara yapılan ödemeler üzerinden GVK'nun 94/2'nci maddesi uyarınca kesilen vergilerin kontrol edilen yabancı kurum kazancının en fazla bu ödemelerden kaynaklanan kazancına isabet eden kısmı mahsup edilebilir. GVK'nun 123'üncü maddesi uyarınca da; kontrol edilen yabancı kurumlara ilişkin düzenlemelerin geçerli olduğu durumlarda, yurt dışı iştirakin toplam vergi yükünün hesabında esas alınan vergiler, ödenmiş olmaları şartıyla, Türkiye'de vergilendirilecek kontrol edilen yabancı kurum karları üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecektir.

Dağıtılmamış kontrol edilen yabancı iştirak kazançlarının gerçek kişilerce beyan edilmesi ve vergilendirilmesi sonrasında, söz konusu kazançların iştirak tarafından dağıtılması durumunda, elde edilen kar paylarının vergilendirilmiş kısmı bu tutardan indirilecektir.

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

GENEL AÇIKLAMA
(Soruları çözmeye başlamadan önce mutlaka okuyunuz.)

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

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

SORULAR

SORU 1) Japonya'da yerleşik (A)PLC, insansız hava aracı (dron) teknolojisinin geliştirilmesi ve niteliklerinin artırılması konusunda faaliyet göstermektedir. (A)PLC'nin % 92 hisse ile sahibi olduğu (B)A.Ş. ise Türkiye'de tam mülkellef olarak faaliyette bulunmakta olup, özellikle dron teknolojisinin tarımda kullanılması konusunda öncü çalışmalar yapmaktadır. (B)A.Ş.'nin, bu alanda (A)PLC ile birlikte yaptığı Ar-Ge araştırmaları sonucu ürettiği ürünler, alanında benzeri olmayan yüksek teknolojili ürünler olarak kabul edilmektedir. (B)A.Ş.'nin alımlarının hepsi (A)PLC'den yapılmakta olup, (B)A.Ş., satın aldığı ve tasarımları konusunda söz sahibi olduğu dron aksamina Türkiye'de geliştirerek ürettiği parçaları ekleyerek, tarımsal alanda kullanılacak dron olarak üretmekte, bu ürünlerle ayrıca kendi geliştirdiği yazılımları yüklemektedir. (B)A.Ş. ürettiği ürünler, dağıtım firması olan (C)A.Ş. kanalıyla ağırlıklı olarak Avrupa'da piyasaya vermektedir. (B)A.Ş., (C)A.Ş.'nin %75 hissesine sahiptir.

(B)A.Ş.'nin, ana firma (A)PLC'den aldığı ürünlerin fiyatı belirlenirken transfer fiyatlandırması yöntemlerinden "Kar bölüşüm yöntemi", (C)A.Ş.'ye satışı ürünlerin fiyatı belirlenirken de "Yeniden satış yöntemi" uygulanmıştır.

Ancak (B)A.Ş.'nin 2017 yılı tam tasdikini yapmak üzere anlaştığı YMM Bay(H), transfer fiyatlandırması konusunda tercih edilen yöntemlerin hatalı olduğunu; öncelikle geleneksel yöntemlerin ve bu çerçevede de maliyet artı yönteminin uygulanması gerektiğini, ayrıca (A)PLC'den yapılan alımlar ve (C)A.Ş.'ye yapılan satışlar için farklı yöntem uygulanamayacağını belirtmiştir. Şirket yetkilileri ise maliyetler konusunda yeterli veri ve bilgi bulunmadığını ve bu nedenle maliyet artı yönteminin uygulanamayacağını ileri sürerek kar bölüşüm yöntemi ve yeniden satış yönteminin uygulanmasında israr etmişlerdir.

Konuya ilişkin diğer bilgiler aşağıdaki gibidir:

-Mali bilgiler;

TL	(A) PLC	(B) A.Ş.
Satışlar	2.800	4.600
Alışlar (-)	500	2.800
Üretim Maliyetleri (-)	750	1.000
Brüt Kar	1.550	800
Ar-Ge Harcamaları	250	650
Genel Yönetim Giderleri	75	50
Faaliyet Giderleri (-)	325	700
Kar	1.225	100

-Üretilen ürünün son derece özgün ve ileri düzeyde bir yapıya sahip olması nedeniyle, piyasada karşılaştırılabilir benzer nitelikte bir ürün bulunmamaktadır.

-Türkiye ve Japonya'da, yenilikçi gayri maddi varlığa sahip olmayan karşılaşımaya uygun üreticilerin üretim maliyetleri üzerinden elde ettikleri kar % 15'tir.

İSTENİLENLER: a) Soruda belirtilen transfer fiyatlandırması yöntemlerinden olan "Maliyet artı", "Kar bölüşüm" ve "Yeniden satış" yöntemlerini genel özellikleri ve uygulanması mümkün olan ve olmayan durumlar itibariyle karşılaştırarak anlatınız. Şirket uygulaması ve YMM'in itirazlarını, transfer fiyatlandırması ile ilgili mevzuat çerçevesinde değerlendiniz (**10 puan**).

b) (A)PLC ile (B)A.Ş. arasındaki işlemlerde kar bölümüm yönteminin tercih edilmesi halinde, sorudaki verileri dikkate alarak transfer fiyatlandırması uygulaması açısından olması gereken fiyatın belirleyiniz. (**10 puan**).

SORU 2) Kurumlar vergisi mevzuatımızda yer alan düzenlemeleri dikkate alarak, yabancı fon kazançlarının ve bu fonların portföy yöneticiliğini yapan şirketlerin vergilendirilmesini açıklayınız (**10 puan**). 2

SORU 3) 2017 yılında 3.750.000,-TL kurumlar vergisi matrahı beyan eden tam mükellef (D) A.Ş., okul öncesi çocuklar için zeka geliştirici oyuncaklar imal etmekte ve bu ürünler yurt içinde ve yurtdışında satmaktadır. Şirketin 2017 yılında gerçekleşen bir kısım işlemleri aşağıdaki gibidir;

a) Güney Amerika'da pazar arayışında olan Şirket, bu bölgeye gönderdiği satış elemanlarının kalması için misafirhane olarak kullanmak üzere Şili'de bir sermaye şirketinden 5 yıl için bir bina kiralamış ve yıllık kira bedeli olarak öddediği tutarın karşılığı 50.000,-TL ile binanın döşemesi için mobilya ve beyaz eşya alımı dolayısıyla yaptığı harcamanın karşılığı 274.500,-TL'yi, Türkiye'de beyan ettiği 2017 yılı kazancından düşmüştür (Şili ile Türkiye arasında bir vergi anlaşması bulunmamaktadır.).

b) (D) A.Ş. yönetimince, talep做的 tahta oyuncaklar üreten, ancak pazarlama fonksiyonunun zayıflığı nedeniyle istediği başarıyı yakalayamayan (A) ferdi işletmesinin devralınmasına karar verilmiştir. Bu konuda Şirket genel kurulundan gerekli yetki alındıktan sonra, (A) ferdi işletmesi sahibi ile görüşmeler yapılmış ve anlaşma sağlanmıştır. 30.06.2017 tarihi itibarıyle (A) ferdi işletmesi bilançosu aktif ve pasifyle bütün halinde (D) A.Ş.'nin bilançosuna aynen geçirilmiş ve (A) işletmesi sahibine, devir bilançosuna göre hesaplanan özsermayesi tutarında nama yazılı hisse senedi verilmiştir. (A) ferdi işletmesinin 30.06.2017 tarihli bilançosunda, 275.000,-TL 2016 yılı zararı ve 50.000,-TL dönem karı yer almaktadır. (D) A.Ş. 2017 yılı dönem kazancını hesaplarken, 50.000,-

TL'yi dönem gelirine ilave etmiş, 275.000,-TL. 2016 yılı zararını ise geçmiş yıl zararı olarak beyanname üzerinden düşmüştür.

c) (D) A.Ş., 2017 yılında, teşvik belgesi kapsamında toplam tutarı 6.000.000,-TL olan komple yeni bir fabrika yatırımlına başlamıştır. Şirket kayıtlarına göre devam eden yatırım dolayısıyla 2017 yılında yapılan harcama tutarı 2.000.000,-TL'dir. Bu tutarın 150.000,-TL'sini Şirket'e ait binanın yıkılıp arsasının temizlenmesi, 650.000,-TL'sini eski binanın amortisman yoluyla itfa edilmemiş değeri, kalan kısmını ise yeni fabrika binası inşaatı için yapılan harcamalar oluşturmaktadır. (Yatırıma katkı oranı % 40, vergi indirimi oranı % 100, yatırım katkı tutarının yatırım döneminde kullanılabilecek kısmı % 100'dür.)

d) (D) A.Ş.'nin ortakları her biri eşit hisseye sahip on gerçek kişidir. Şirket, 2016 yılında sermayesini nakit olarak 5.000.000,-TL artırma ve artırımı onsekiz ay içerisinde tamamlama kararı almış ve ortak Bayan (C) dışındaki ortaklar taahhütlerini zamanında yerine getirerek ödemeyi yapmışlardır. Bayan (C) ise 2017 yılında yapması gereken ödemelerini dört ay gecikme ile yerine getirmiştir. (D) A.Ş. 2017 yılında sermaye artırımını tescil ettirmiştir, Bayan (C)'ye, geç ödemedede bulunması dolayısıyla herhangi bir işlem yapmamıştır.

İSTENENLER: Soruda verilen işlemleri, her bir sık itibariyle kurumlar vergisi mevzuatı yönünden değerlendiniz. d) şıkkında verilen olayda, transfer fiyatlandırması düzenlemelerini dikkate alarak, örtülü kazanç dağıtımını olup olmadığını, varsa karşı görüşleri de dayanaklı ile belirtmek suretiyle irdeleyiniz. (Soru toplam **20 puan**, her sık **5'er** puandır. Puan alınabilmesi için cevaplarda mutlaka ulaşılan sonucun dayanağının açıklanması gerekmektedir.)

BAŞARIYLAR DİLERİZ

SORU 1) Japonya'da yerleşik (A)PLC, insansız hava aracı (dron) teknolojisinin geliştirilmesi ve niteliklerinin artırılması konusunda faaliyet göstermektedir. (A) PLC'nin % 92 hisse ile sahibi olduğu (B) A.Ş. ise Türkiye'de tam mükellef olarak faaliyette bulunmakta olup, özellikle dron teknolojisinin tarımda kullanılması konusunda öncü çalışmalar yapmaktadır. (B) A.Ş.'nin, bu alanda (A) PLC ile birlikte yaptığı Ar-Ge araştırmaları sonucu ürettiği ürünler, alanında benzeri olmayan yüksek teknolojili ürünler olarak kabul edilmektedir. (B) A.Ş.'nin alımlarının hepsi (A) PLC'den yapılmakta olup, (B) A.Ş., satın aldığı ve tasarımları konusunda söz sahibi olduğu dron aksamına Türkiye'de geliştirerek ürettiği parçaları ekleyerek, tarımsal alanda kullanılabilecek dron olarak üretmekte, bu ürünlerde ayrıca kendi geliştirdiği yazılımları yüklemektedir. (B) A.Ş. ürettiği ürünler, dağıtım firması olan (C) A.Ş. kanalıyla ağırlıklı olarak Avrupa'da piyasaya vermektedir. (B) A.Ş., (C) A.Ş.'nin %75 hissesine sahiptir.

(B) A.Ş.'nin, ana firma (A) PLC'den aldığı ürünlerin fiyatı belirlenirken transfer fiyatlandırması yöntemlerinden "Kar bölüşüm yöntemi", (C) A.Ş.'ye sattığı ürünlerin fiyatı belirlenirken de "Yeniden satış yöntemi" uygulanmıştır.

Ancak (B)A.Ş.'nin 2017 yılı tam tasdikini yapmak üzere anlaştığı YMM Bay (H), transfer fiyatlandırması konusunda tercih edilen yöntemlerin hatalı olduğunu; öncelikle geleneksel yöntemlerin ve bu çerçevede de maliyet artı yönteminin uygulanması gerektiğini, ayrıca (A) PLC'den yapılan alımlar ve (C) A.Ş.'ye yapılan satışlar için farklı yöntem uygulanamayacağını belirtmiştir. Şirket yetkilileri ise maliyetler konusunda yeterli veri ve bilgi bulunmadığını ve bu nedenle maliyet artı yönteminin uygulanamayacağını ileri sürerek kar bölüşüm yöntemi ve yeniden satış yönteminin uygulanmasında ısrar etmişlerdir.

4

Konuya ilişkin diğer bilgiler aşağıdaki gibidir:

-Mali bilgiler;

TL	(A) PLC	(B) A.Ş.
Satışlar	2.800	4.600
Alışlar (-)	500	2.800
Üretim Maliyetleri (-)	750	1.000
Brüt Kar	1.550	800
Ar-Ge Harcamaları	250	650
Genel Yönetim Giderleri	75	50
Faaliyet Giderleri (-)	325	700
Kar	1.225	100

-Üretilen ürünün son derece özgün ve ileri düzeyde bir yapıya sahip olması nedeniyle, piyasada karşılaştırılabilir benzer nitelikte bir ürün bulunmamaktadır.

-Türkiye ve Japonya'da, yenilikçi gayri maddi varlığa sahip olmayan karşılaştırmaya uygun üreticilerin üretim maliyetleri üzerinden elde ettikleri kar % 15'tir.

İSTENİLENLER: a) Soruda belirtilen transfer fiyatlandırması yöntemlerinden olan "Maliyet artı", "Kar bölüşüm" ve "Yeniden satış" yöntemlerini genel özellikleri ve uygulanması mümkün olan ve olmayan durumlar itibarıyle karşılaştırarak anlatınız. Şirket uygulaması ve YMM'in itirazlarını, transfer fiyatlandırması ile ilgili mevzuat çerçevesinde değerlendiriniz (**10 puan**).

b) (A)PLC ile (B)A.Ş. arasındaki işlemlerde kar bölüşüm yönteminin tercih edilmesi halinde, sorudaki verileri dikkate alarak transfer fiyatlandırması uygulaması açısından olması gereken fiyatı belirleyiniz. (**10 puan**).

a) 1 Seri Numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Hakkında Genel Tebliğde, emsal bedel tespiti konusunda kullanılabilecek yöntemler olan “Maliyet artı”, “Kar bölüşüm” ve “Yeniden satış” yöntemleri konusunda yapılan açıklamalar özetlenerek aşağıya alınmıştır.

Maliyet Artı Yöntemi; Maliyet artı yöntemi, emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kâr oranı (iliksiz kişilere yapılan işlemelere uygulanan brüt kar oranı) kadar artırılması suretiyle hesaplanması ifade eder. Ancak, böyle bir kâr marjı mevcut değilse ya da karşılaştırma için gerekli işlem sayısı yetersizse, aynı koşullarda karşılaştırılabilir olmak şartıyla dış emsal de kullanılabilecektir. Yöntemin uygulanabilmesi için maliyet bazının kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemlerde aynı olması gerekmektedir.

Maliyet artı yöntemi uygulanırken kontrol dışı bir işlemin kontrol altındaki bir işlemle karşılaşılmasında; karşılaştırılan işlemler arasında taraflarca üstlenilen risk ve gerçekleştirilen işlevlerle birlikte maliyetler arasındaki farklılıklar göz önünde bulundurularak, bir farklılık var ise bu farklılıkların maddi etkilerini ortadan kaldıracak düzeltimlerin yapılabilir olması gerekmektedir. Ayrıca, kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemlerde uygulanan muhasebe yöntemleri arasında farklılıklar varsa tutarlılığı sağlamak için kullanılan bilgilerde uygun düzeltimler yapılmalı ve aynı usul ve esasların kullanımında süreklilik bulunmalıdır.

Bu yöntem özellikle ham madde ve yarı mamuller ile imal edilen mallara ilişkin işlemlerde, fason imalatlarda ve hizmet tedarikinde uygulama alanı bulmaktadır.

Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi; Emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan, makul bir brüt satış kârı düşülverek hesaplanması ifade etmektedir. Bu yöntem, ilişkili kişiden satın alınan bir ürünün, ilişkisiz bir gerçek veya tüzel kişiye yeniden satılması durumunda uygulanan fiyatı esas almaktadır. Bu fiyattan (yeniden satış fiyatı) makul bir brüt satış kârı düşülecektir. Makul brüt satış kârı söz konusu mal veya hizmet için işlem anında uygulanabilecek, piyasa koşullarına göre belirlenen veya üstlenilen işlev ve riskleri dikkate alarak belirlenebilecek objektif nitelikte bir oran ile saptanın kâr ifade etmektedir. Bu kâr düşündükten sonra mal veya hizmetin ilişkili kişilere satılmasında uygulanabilecek emsallere uygun fiyat ulaşacaktır.

Farklı ürünlerin söz konusu olduğu işlemler için de kullanılabilecek olan bu yöntem, özellikle pazarlama ve dağıtım faaliyetleri gibi ilişkili şirketin satın aldığı mal veya hizmeti ilişkisiz kişilere satışı işlemleride güvenilir sonuçlar vermektedir. Bu yöntemin uygulanmasında da kontrol altındaki işlem ile kontrol dışı işlemin karşılaştırılabilir olması gerekmektedir. Diğer taraftan, bu yöntemin uygulandığı olaylarda genellikle yeniden satışı yapan kişi ya da kuruluş, satmak üzere aldığı mallara herhangi bir şekilde değer artırıcı bir katkıda bulunmamakta, fiziksel olarak ürünün yapısını değiştirmemekte ve söz konusu ürünü aldığı biçimde satmaktadır. Ancak, yeniden satıştan önce ürüne çok fazla değer katılması veya bir başka ürünle birleştirilmesi nedeniyle ürünün ilk özelliğini yitirmesi hallerinde emsallere uygun bedel bulmak zorlaşacağından, bu yöntemin kullanılması mümkün olmayacağından.

Kâr Bölüşüm Yöntemi; Kâr bölümüm yöntemi, ilişkili kişilerin bir veya daha fazla sayıdaki kontrol altındaki işlemlere ilişkin toplam faaliyet kârı ya da zararının, üstlendikleri işlevler ve yüklenen riskler nispetinde ilişkili kişiler arasında emsallere uygun olarak bölüştürülmesini esas almaktadır. Bu çerçevede, kâr bölümüm yöntemine başvurulması durumunda aşağıdaki faktörler dikkate alınır: a) Bir ürünün edinimi, üretimi veya satımı ya da hizmet sunumu için yapılan harcamalar, b) Bir ürünün geliştirilmesi veya hizmet sunumu esnasında ihtiyaç duyulan sermaye veya kullanılan varlıklar ya da üstlenilen risk derecesi, c) İşlemin her aşamasında gerçekleştirilen işlevlerin göreveli önemi, d)

Ölçülebilir nitelikteki diğer faktörler. Bu yöntem, ilişkisiz şirketlerin yaptıkları işlemleri veya bu işlemden elde edecekleri kâr gözönünde bulundurmak suretiyle, kontrol altındaki bir işlemde oluşan şartların kâr üzerindeki etkisini ortadan kaldırmayı amaçlamaktadır.

Kar bölüşüm yöntemi, geleneksel işlem yöntemlerinin (karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi, yeniden satış fiyatı yöntemi) kullanılamadığı özellikle karşılaştırılabilir işlemlerin olmadığı ve ilişkili kişiler arasındaki işlemlerin birbirinin ayrılmaz bir parçası olduğu durumlarda kullanılmalıdır.

Kâr bölüşüm yönteminde, önce ilişkili şirketlerin yaptığı işlemden ortaya çıkan paylaşılacak kâr tespit edilir. Daha sonra bu kâr, ilişkili şirketler arasında paylaştırılır.

KVK'da kurumların, ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, Kanunda belirtilen yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanını kullanarak tespit edecekleri yönünde hüküm bulunmakta ve dolayısıyla bir öncelik sıralamasından bahsedilmemektedir. Ancak Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliğinde "Emsallere uygun fiyatla geleneğsel işlem yöntemleri olarak adlandırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi ve yeniden satış fiyatı yönteminde herhangi birisiyle ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemlerin mahiyetine uygun olarak diğer yöntemleri kullanabilir. Bu durumda uygulama olanağı bulunan yöntemler işleme dayalı kâr yöntemleri olan kâr bölüşüm yöntemi ve işleme dayalı net kâr marjı yöntemidir. Söz konusu yöntemler ilişkili kişiler arasındaki işlemlerden doğan kârı esas almaktadır." denmek suretiyle geleneksel yöntemlerin işlemsel kar yöntemlerine göre önceliğine vurgu yapılmıştır. Bu bakımdan YMM'in itirazı haklılık taşıyabilir. Ancak maliyet artı yönteminin uygulanabilmesi için öncelikle emsal bedeli tespit edilecek mal veya hizmetin maliyetinin ve daha sonra da kullanılacak makul brüt kar oranının bilinmesi gerekmektedir. Hatta dış emsal alındığı durumlarda, karşılaştırma yapabilmek için emsal alınacak firmaların maliyet yapısının da bilinmesine ihtiyaç duyulmaktadır. Özellikle satım yerine alımın söz konusu olduğu durumlarda, ilişkili de olsa çoğu zaman yurtdışında bulunan başka bir firma devreye girdiğinden baz maliyet hesaplanması daha da zorlaşmaktadır. Nitekim Şirket yetkilileri maliyet tespiti açısından yeterli bir veri ve bilgi bulunmadığından bahsetmektedirler. Ancak sorudaki verilerde (A) PLC'nin maliyet bilgileri yer almaktadır. Bu durumda Şirket yetkililerinin açıklamaları emsal alınacak firmaların baz maliyet hesaplamaları ile ilgili bilgilerin olmadığı şeklinde anlamak gereklidir. Kaldı ki, ürünün üzerindeki gayrimaddi hak da dikkate alındığı zaman (B) A.Ş.'nin ilgili ürün alım ve satımları ilişkili kişilere yapıldığından emsal alınacak brüt karın tespiti de zorluk arz etmektedir. Bu nedenle maliyet artı yönteminin uygulanması mümkün görünmemektedir.

YMM Bay (H)'nin (A) PLC'den yapılan alımlar ve (C) A.Ş'ye yapılan satışlar için farklı yöntem uygulanamayacağını şeklindeki itirazının da mevzuatta bir dayanağı bulunmaktadır. Her ne kadar vergi uygulamalarında tutarlı olunması, keyfi olarak yöntem değiştirilmemesi veya farlılık yaratılmaması gibi bir ilkeden bahsedilebilirse de, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü emsal bedelin tespitini en doğru verecek yöntemin kullanılması şarttır. Bu da işlemler itibarıyle farklı yöntemlerin kullanılmasını gerektirebilecektir. Sorudaki olayda da (B) A.Ş. ürünleri ilişkili olduğu (A) PLC'den almakta ve geliştirdikten sonra yine ilişkili bulunduğu dağıtım firması olan (C) A.Ş'ye satmaktadır. (B) A.Ş.'nin alım ve satım yaptığı firmalar ilişkili olsa da işlemler ve hatta ürün farklı olduğu için YMM Bay (H)'nin iddiasının aksine farklı yöntemlerin uygulanmasını engelleyeceğin bir düzenleme bulunmamaktadır.

(C) A.Ş. dağıtım firması olarak çalıştığı ve ilişkili kişilerden aldığı ürünü değiştirmeden ilişkisiz kişilere satışa bulunduğu için, (C) A.Ş.'den hareketle, (B) A.Ş.'den (C) A.Ş.'ye yapılan satışlarda emsal bedelin tespitinde kullanılacak yöntemin, yeniden satış fiyatı yöntemi olması uygun görünmektedir. (A) PLC'den yapılan alımlarda ise geleneksel yöntemler uygulanamadığından kar bölüşüm yönteminin uygulanmasını kabul etmek gereklidir.

b) Kar bölüşüm yöntemine göre (A) PLC ile (B) A.Ş. arasındaki işlemlerde uygulanacak emsal bedelin tespiti;

Kar bölüşüm yönteminde, kontrol altındaki işlemlerden elde edilen toplam kâr iki aşamada paylaştırılır. İlk aşamada, ilişkisiz şirketlerin benzer türdeki kontrol dışı işlemlerden elde ettikleri kâr marjı dikkate alınarak, her ilişkili şirketin toplam kâr içerisinde alacağı kâr miktarı belirlenir. İkinci aşamada, ilk aşamada ilişkili şirketlere yapılan kâr dağıtımından sonra toplam kârdan geriye kalan bakiye kâr var ise, bu kâr üstlendikleri işlevler ve yüklen dikleri riskler nispetinde ilişkili şirketler arasında tekrar dağıtılmak suretiyle, ilişkili şirketlerin kontrol altındaki işlemlerden elde ettikleri kârlar yeniden hesaplanır. Dolayısıyla, gerekli düzeltimlerin yapılması sonucu, ilişkili kişilerin kontrol altındaki işlemlerde uygulayacağı emsallere uygun fiyat tespit edilir.

TL	(A) PLC	(B) A.Ş.
Satışlar	2.800	4.600
Alışlar (-)	500	2.800
Üretim Maliyetleri (-)	750	1.000
Brüt Kar	1.550	800
Ar-Ge Harcamaları	250	650
Genel Yönetim Giderleri	75	50
Faaliyet Giderleri (-)	325	700
Kar	1.225	100

1. aşama temel karın tespiti;

A ve B kurumlarının toplam karı

1.325 TL(=1.225+100).

İmalatçı karı:

Üretim maliyetleri * İmalat kar oranı

(A) PLC: $750 \times 0,15 = 112,5$

(B) A.Ş.: $1.000 \times 0,15 = 150,0$

Toplam $= 262,5$

Bakiye kar $= 1.062,5 (1.325 - 262,5)$

7

2. Aşama Bakiye karın Ar-ge harcamlarına göre dağıtılması;

(A) PLC: $1.062,5 \times (250/900) = 295$

(B) A.Ş.: $1.062,5 \times (650/900) = 767,5$

Toplam $= 1.062,5$

Toplam kar;

(A) PLC: $112,5 + 295 = 407,5$

(B) A.Ş.: $150,0 + 767,5 = 917,5$

Toplam kar: $407,5 + 917,5 = 1.325$

Yeni durum;

TL	(A) PLC	(B) A.Ş.
Satışlar	1.983	4.600
Alışlar (-)	500	1.983
Üretim Maliyetleri (-)	750	1.000
Brüt Kar	1.550	1.617
Ar-Ge Harcamaları	250	650
Genel Yönetim Giderleri	75	50
Faaliyet Giderleri (-)	325	700
Kar	408	917

Buna göre emsal fiyat, 1.983,-TL olmaktadır.

SORU 2) Kurumlar vergisi mevzuatımızda yer alan düzenlemeleri dikkate alarak, yabancı fon kazançlarının ve bu fonların portföy yöneticiliğini yapan şirketlerin vergilendirilmesini açıklayınız (10 puan).

Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen "Yabancı fon kazançlarının vergilendirilmesi" başlıklı 5/A maddesi ile yabancı fonlar ile bu fonların aracılık işlemlerini yürüten portföy yöneticiliği yetki belgesine sahip tam mükellef şirketlerin (portföy yöneticisi şirketler) vergisel durumları düzenlenmiştir. Konuya ilişkin olarak 7 seri numaralı KV Genel Tebliğinde yer alan açıklamalar aşağıdaki gibidir;

Yabancı fonların kazançlarına ilişkin düzenlemeler ve uygulama

Kurumlar Vergisi Kanununun 2'nci maddesinin birinci fıkrasında belirtilen yabancı fonların, portföy yöneticisi şirketler aracılığıyla organize bir borsada işlem görsün veya görmesin;

- Her türlü menkul kıymet ve sermaye piyasası aracı,
- Vadeli işlem ve opsiyon sözleşmesi,
- Varant,
- Döviz,
- Emtiya dayalı vadeli işlem ve opsiyon sözleşmesi,
- Kredi ve benzeri finansal varlıklar,
- Kıymetli maden borsalarında yapılan emtia

İşlemleri ile ilgili elde ettikleri kazançları için aşağıda belirtilen şartların sağlanması durumunda; portföy yöneticisi şirketler, bu fonların daimi temsilcisi sayılacak ve bunların iş yerleri de bu fonların iş yeri veya iş merkezi olarak kabul edilmeyecektir. Dolayısıyla, yabancı fonların bu kapsamında elde ettikleri kazançları için beyanname verilmeyecek ve diğer kazançlar nedeniyle beyanname verilmesi halinde de bu kazançlar beyannameye dahil edilmeyecektir.

Bu uygulamanın, yabancı fonların Türkiye kaynaklı gelirleri üzerinden yapılacak vergi kesintisine etkisi yoktur.

Türkiye'de bulunan taşınmazlar, aktif büyüklüğünün %51'inden fazla taşıınmazlardan oluşan şirketlere ait hisse senetleri veya ortaklık payları veya bunlara ilişkin vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri, nakdi uzlaşmayla sonuçlananlar dışında emtiaya dayalı vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri, sigorta sözleşmeleri ve bunlara ilişkin vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinden elde edilen kazançlar bu uygulama kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Uygulamanın şartları

Portföy yöneticisi şirketlerin, bu fonların daimi temsilcisi, iş yerlerinin de fonların iş yeri veya iş merkezi olarak kabul edilmemesi için aşağıda sayılan şartların birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir.

Söz konusu şartların gerçekleşmemesi halinde, yabancı fonların kazançları genel hükümlere göre vergilendirilecek ve duruma göre portföy yöneticisi şirketler yabancı fonun daimi temsilcisi, bunların iş yerleri de bu fonların iş yeri veya iş merkezi olarak değerlendirilebilecektir.

i) Fon adına tesis edilen işlemlerin portföy yöneticisi şirketin mutat faaliyetleri arasında yer alması

Portföy yöneticisi şirketin fon adına yaptığı işlemlerin, portföy yönetimi kapsamında mutat olarak yürüttüğü faaliyetlerden olması gerekmektedir.

ii) Yabancı fon ile portföy yöneticisi şirket arasındaki ilişkinin bağımsız olarak faaliyet gösteren kişilerdeki gibi olması

Portföy yöneticisi şirketin, ticari, hukuki ve finansal özellikleri dikkate alındığında, yabancı fon ile arasındaki ilişkinin, emsallere uygun koşullarda birbirlerinden bağımsız olarak faaliyet gösteren kişilerdeki gibi olması şarttır.

iii) Portföy yöneticiliği hizmeti karşılığı alınacak bedelin emsale uygun olması ve transfer fiyatlandırması raporu verilmesi

Portföy yöneticisi şirket tarafından, verilen hizmet karşılığında emsallere uygun bedel alınması ve transfer fiyatlandırması raporunun kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi içerisinde Gelir İdaresi Başkanlığına verilmesi gerekmektedir.

Transfer fiyatlandırması raporunun süresinde verilmemesi durumunda, bu raporun ilgili olduğu hesap dönemi için portföy yöneticisi şirket, fonun Türkiye'deki daimi temsilcisi sayılır ve bu dönemde fon tarafından elde edilen kazançlar genel hükümlere göre vergilendirilir.

Transfer fiyatlandırması raporu verilmiş olmasına rağmen emsaline nazaran daha düşük bir bedel alınması durumunda ise sadece portföy yöneticisi şirket adına transfer fiyatlandırmasına yönelik olarak gerekli tarhiyat yapılacak, yabancı fona ilişkin ise herhangi bir işlem yapılmayacaktır.

iv) Portföy yöneticisi şirketin yabancı fon üzerindeki hak sahipliği oranının %20'yi aşmaması

Portföy yöneticisi şirket ve ilişkili olduğu kişilerin yabancı fonun kazançları üzerinde, sağladığı hizmet mukabilinde her ne ad altında olursa olsun hesaplanan bedeller düşüldükten sonra, doğrudan veya dolaylı olarak %20'den fazla hak sahibi olmaması gerekmektedir.

Portföy yöneticisi şirketin yabancı fondan elde ettiği kazançlar

Yukarıda belirtilen şartları birlikte sağlamak kaydıyla portföy yöneticisi şirketin yabancı fondaki pay sahipliğinden doğan kazançları kurumlar vergisinden müstesnadır.

Yabancı fon tarafından portföy yöneticisi şirkete yapılan yönetim ücreti, teşvik, prim, performans ücreti gibi ödemeler ise her halükârdâ kurum kazancına dahil edilerek vergilendirilecektir.

Portföy yöneticisi şirket ve ilişkili olduğu kişilerin yabancı fonun kazançları üzerinde doğrudan veya dolaylı olarak % 20'den daha fazla hak sahibi olması halinde ise istisnadan faydalанılması mümkün olmayıp, % 20'lük hak sahipliğine isabet eden kazançlar da dahil ilgili fondan elde edilen kazançların tamamı genel hükümlere göre vergilendirilir.

Fonun katılımcı ve kurucuları arasında doğrudan veya dolaylı olarak bulunan tam mükellef gerçek kişi veya kurumlara ilişkin bildirim

Portföy yöneticisi şirketin yabancı fondaki pay sahipliğinden doğan kazançları hariç olmak üzere; fonun katılımcı ve kurucuları arasında doğrudan veya dolaylı olarak tam mükellef gerçek kişi veya kurumların kazanç payının %5'i geçmesi durumunda, tam mükellef gerçek kişi veya kurum kurucu veya katılımcılarının tamamının portföy yöneticisi şirket tarafından Gelir İdaresi Başkanlığına bildirilmesi gerekmektedir.

Bildirim yükümlülüğünün yerine getirilmemesi ya da eksik yerine getirilmesi halinde, tam mükellef gerçek kişi veya kurum kurucu ya da katılımcılarının fondan elde ettikleri kazançları nedeniyle vergi ziyâna sebebiyet verilmesi durumunda bunlar adına tarh edilecek vergi ve kesilecek cezalardan portföy yöneticisi şirket de müstereken ve müteselsilen sorumlu olacaktır.

SORU 3) 2017 yılında 3.750.000,-TL kurumlar vergisi matrahi beyan eden tam mükellef (D) A.Ş., okul öncesi çocukların için zeka geliştirici oyuncaklar imal etmekte ve bu ürünlerini yurt içinde ve yurtdışında satmaktadır. Şirketin 2017 yılında gerçekleşen bir kısım işlemleri aşağıdaki gibidir;

a) Güney Amerika'da pazar arayışında olan Şirket, bu bölgeye gönderdiği satış elemanlarının kalması için misafirhane olarak kullanmak üzere Şili'de bir sermaye şirketinden 5 yıl için bir bina kiralılmış ve yıllık kira bedeli olarak ödediği tutarın karşılığı 50.000,-TL ile binanın döşemesi için mobilya ve beyaz eşya alımı dolayısıyla yaptığı harcamanın karşılığı 274.500,-TL'yi, Türkiye'de beyan ettiği 2017 yılı kazancından düşmüştür (Şili ile Türkiye arasında bir vergi anlaşması bulunmamaktadır.).

Kurumlar Vergisi Kanununun 3'üncü maddesinin ikinci ve üçüncü fıkralarında; kurumlar vergisine tabi kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye içinde bulunmayanların yalnız Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği belirtilerek dar mükellefiyet mevzuuna giren kurum kazancının hangi kazanç ve iratlardan oluştuğu sayılmıştır. Yine aynı maddede, taşınır ve taşınmazlar ile hakların Türkiye'de kiralanmasından elde edilen iratların dar mükellefiyet konusuna giren kurum kazancı olarak vergilendirileceği hükmeye bağlanmıştır.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin "22.2.4. Taşınır ve taşınmazlar ile hakların Türkiye'de kiralanmasından elde edilen iratlar" başlıklı bölümünde, "Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesine göre taşınır ve taşınmaz mallar ile hakların Türkiye'de kiralanmasından elde edilen iratlar, dar mükellefiyyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar arasında sayılmıştır. Bunlar, dar mükellef kurumların gayrimenkul sermaye iradı nitelikindeki kazançlardır. Bu tür kazançların elde edilmiş sayılması için taşınmaz ve taşınır malların Türkiye'de bulunması ve bu mal ve hakların Türkiye'de kullanılması veya Türkiye'de değerlendirilmesi gerekmektedir." açıklaması yer almaktadır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Kazanç Veya İradın Türkiye'de Elde Edilmesi" başlıklı 7'nci maddesinin üçüncü fıkrasında, bu maddenin birinci fıkrasının 3'üncü, 4'üncü, 5'inci ve 7'nci bentlerinde sözü edilen değerlendirmeden maksadın, ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmazı olduğu hükmeye bağlanmıştır.

Öte yandan, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesinde, dar mükellefiyete tâbi kurumların maddede bentler halinde sayılan kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından kurumlar vergisi kesintisi yapılabacağı belirtilmiş olup, maddenin birinci fıkrasının (c) bendinde gayrimenkul sermaye iratlarından kurumlar vergisi kesintisi yapılabacağı hükmeye bağlanmıştır. Vergi kesintisi oranları, 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu kapsamındaki faaliyetlerden sağlanacak gayrimenkul sermaye iratlarında %1, diğer gayrimenkul sermaye iratlarında ise %20 olarak belirlenmiştir.

Bu çerçevede, yapılan kira ödemeleri üzerinde Kurumlar Vergisi Kanununun 30/1-c maddesi çerçevesinde %20 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla Şili'de kiralanan bina için yapılna net ödemenin, brütü olan ($=50.000/0,80$) 62.500,-TL üzerinden % 20 oranında (12.500,-TL) kurumlar vergisi kesintisi yapılması ve bu tutarında da ayrıca gider olarak kayıtlara intikal ettirilmesi gerekmektedir.

Binanın döşemesi için yapılan harcamanın ise yurt içinde benzer harcamalarda olduğu gibi bir defada gider olarak dikkate alınmak yerine amortisman yoluyla ilgili yılların dönem kazancıyla ilişkilendirilmesi gerekmektedir. Cevapta amortisman için rakamsal belirleme aranmayacak olmakla birlikte böyle bir yola gidilmesi halinde ayrıntı verilmediği için beyaz eşya bir tarafa bırakılacak olursa demirbaşlar için geçerli olan % 20 orANIyla hesaplama yapıldığında gider olarak dikkate

alınabilecek tutar 54.900 (= 274.500*0,20) TL ve 2017 yılı için fazladan gider yazılan tutar 219.600 (=274.500-54.900) TL ve dönem kazancına eklenecek tutar da 207.100 (=219.600-12.500) TL olmaktadır.

b) (D) A.Ş. yönetimince, talep gören tahta oyuncaklar üreten, ancak pazarlama fonksiyonunun zayıflığı nedeniyle istediği başarıyı yakalayamayan (A) ferdi işletmesinin devralınmasına karar verilmiştir. Bu konuda Şirket genel kurulundan gerekli yetki alındıktan sonra, (A) ferdi işletmesi sahibi ile görüşmeler yapılmış ve anlaşma sağlanmıştır. 30.06.2017 tarihi itibarıyle (A) ferdi işletmesi bilançosu aktif ve pasif ile bütün halinde (D) A.Ş.'nin bilançosuna aynen geçirilmiş ve (A) işletmesi sahibine, devir bilançosuna göre hesaplanan özsermayesi tutarında nama yazılı hisse senedi verilmiştir. (A) ferdi işletmesinin 30.06.2017 tarihli bilançosunda, 275.000,-TL 2016 yılı zararı ve 50.000,-TL dönem karı yer almaktadır. (D) A.Ş. 2017 yılı dönem kazancını hesaplarken, 50.000,-TL'yi dönem gelirine ilave etmiş, 275.000,-TL 2016 yılı zararını ise geçmiş yıl zararı olarak beyanname üzerinden düşmüştür.

Gelir Vergisi Kanununun Mükerrer 80 inci maddesinin son fıkrasında, faaliyetine devam eden ticari bir işletmenin kısmen veya tamamen satılmasından veya ticari işletmeye dahil amortismana tabi iktisadi kıymetlerle anılan maddenin birinci fıkrasında yazılı mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançların ticari kazanç sayılacağı ve bunlara ticari kazanç hakkındaki hükümlerin uygulanacağı belirtilmiştir, aynı maddenin ikinci fıkrasında da bu maddede geçen "elden çıkarma" deyiminin mal ve hakların satılmasını, bir ivaz karşılığında devir ve temlikini, trampa edilmesini, takasını, kamulaştırılmasını, devletleştirilmesini, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade ettiği hüküm altına alınmıştır.

Aynı Kanunun 81 inci maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde, kazancı bilanço esasına göre tespit edilen ferdi bir işletmenin bilançosunun bir sermaye şirketine aktif ve pasif ile bütün halinde devrolunması, devralan şirketin bilançosuna aynen geçirilmesi ve devredilen ferdi işletmenin sahip veya sahiplerinin şirketten, devir bilançosuna göre hesaplanan öz sermayesi tutarında ortaklık payı alması (Bu ortaklık payını temsil eden hisse senetlerinin nama yazılı olması şarttır.) halinde değer artışı kazancı hesaplanmayacağı ve vergileme yapılmayacağı hükmeye bağlanmıştır.

Gelir Vergi Kanunu'nun "Zararların Kârlara Takas ve Mahsulu" başlıklı 88 inci maddesinde ise,

"Gelirin toplanmasında gelir kaynaklarının bir kısmından hasıl olan zararlar (80 inci maddede yazılı diğer kazanç ve iratlardan doğanlar hariç) diğer kaynakların kazanç ve iratlarına mahsup edilir.

Bu mahsup neticesinde kapatılmayan zarar kısmı, müteakip yılların gelirinden indirilir. Arka arkaya beş yıl içinde mahsup edilmeyen zarar bakiyesi müteakip yıllara naklolanamaz. Menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarda, gider fazlalığından doğanlar hariç, sermayede vukua gelen eksilmeler zarar addolunmaz.

..."

hükümü yer almaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanununun "Zarar Mahsulu" başlıklı 9 uncu maddesi ile aynı Kanunun 20 nci maddesi kapsamında gerçekleştirilen devir ve bölünmelerde geçmiş yıl zararlarının mahsubuna yönelik düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemeyle kurumların devir ve bölünmelerinde geçmiş yıl zararlarının mahsubuna imkan tanınmış olup; devralınan şahıs işletmelerinin geçmiş yıl zararlarının mahsubunun bu madde kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Devir işlemi zarar sonrası oluşan özsermeye tutarı üzerinden gerçekleşmekte bu çerçevede geçmiş zararlarının mahsubunun mümkün olabilmesi için bu konuda özel bir düzenleme bulunması gerekmektedir. Ancak şahıs işletmelerinin sermaye şirketlerine devrinde, geçmiş yıl zararlarının mahsup edilebileceğine ilişkin olarak vergi mevzuatımızda herhangi bir düzenleme yer almamaktadır. Dolayısıyla devralan kurumca mahsubu yapılmak suretiyle 2017 yılı kazancından düşülen ferdi işletmenin 2016 yılı zarar tutarının (D) A.Ş.'nin 2017 yılı kurumlar vergisi matrahına ilavesi gerekmektedir.

Düger taraftan (D) A.Ş., (A) ferdi işletmesinin 30.06.2017 tarihli bilançosunda yer alan 50.000,- TL 01.01-30.06.2017 dönemine ait karı, kendi sonuç hesaplarına intikal ettirmiştir. Ancak söz konusu kazancın (D) A.Ş. ile bir ilgisi bulunmamakta olup, (A) ferdi işletmesi sahibi gerçek kişi tarafından, varsa diğer gelirleri ile birleştirmek ve artan vergi oranını da dikkate almak suretiyle, 2017 yılı gelir vergisi beyannamesiyle beyan edilmesi gerekmektedir. İşlemenin vergilendirilmeyecek kısmı devreden doğan kazançlar olup, dönem başından devir tarihine kadar olan süreye ait kazançlar, ait oldukları kişilerle ilişkilendirilecektir. Dolayısıyla 50.000,-TL'lik tutarın (D) A.Ş.'nin 2017 yılına ilişkin olarak beyan edilen kazancından düşülmesi gerekecektir.

Bu açıklamalara göre mevzuata aykırı olarak mahsup edilen zarar ile fazla beyan edilen tutarın birbirinden mahsubu sonucu (D) A.Ş.'nin 2017 yılı beyanının bu işlemler nedeniyle 225.000,-TL (=275.000-50.000) artırılması gerekmektedir.

c) (D) A.Ş., 2017 yılında, teşvik belgesi kapsamında toplam tutarı 6.000.000,-TL olan komple yeni bir fabrika yatırımına başlamıştır. Şirket kayıtlarına göre devam eden yatırım dolayısıyla 2017 yılında yapılan harcama tutarı 2.000.000,-TL'dir. Bu tutarın 150.000,-TL'sini Şirket'e ait binanın yıkılıp arsasının temizlenmesi, 650.000,-TL'sini eski binanın amortisman yoluyla itfa edilmemiş değeri, kalan kısmını ise yeni fabrika binası inşası için yapılan harcamalar oluşturmaktadır. (Yatırıma katkı oranı % 40, vergi indirimi oranı % 100, yatırım katkı tutarının yatırım döneminde kullanılabilecek kısmı % 100'dür.)

Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesinde, maddenin ikinci fıkrasında belirtilen ve Ekonomi Bakanlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançların, yatırımin kışmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşıcaya kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulacağı hükmü altına alınmıştır.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin, Ekonomi Bakanlığınca yatırım teşvik belgesine bağlanan yatırımlarından, yatırımin kışmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren elde ettikleri kazançları dolayısıyla indirimli kurumlar vergisi uygulamasından faydalananı mümkünür. Ayrıca, 6322 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesinin ikinci fıkrasına eklenen (c) bendinde, yatırıma başlanılan tarihten itibaren bu maddeye göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, toplam yatırıma katkı tutarının %50'sini ve gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını geçmemek üzere; yatırım döneminde kurumun diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli vergi oranı uygulamak suretiyle yatırıma katkı tutarını kışmen kullandırmaya, bu oranı her bir grubu için sıfıra kadar indirmeye veya %80'e kadar artırmaya Bakanlar Kurulunun yetkili olduğu hükmü altına alınmıştır. Ayrıca, 2012/3305 sayılı Karar'ın 15'inci maddesinin 5'inci bendinde, hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşmamak ve toplam yatırıma katkı tutarının yatırımlar itibariyle belirlenen (yüzde on ila seksen arasında değişen) oranı geçmemek üzere yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli gelir veya kurumlar vergisi uygulanabileceği belirlenmiştir.

Buna göre, mükelleflerin, yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlarından elde ettikleri kazançlarının yanı sıra toplam yatırıma katkı tutarının Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen kısmına

ilişkin olarak yatırım döneminde diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına da indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkün hale gelmiştir. Ayrıca 2017/9917 Sayılı BKK ile imalat sanayine yönelik olarak 2017 yılında katkı tutarlarının %100'ün yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara % 0 indirimli vergi uygulanmak suretiyle kullanılmasına imkan tanınmıştır.

İndirimli kurumlar vergisi uygulaması yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançlara, ilgili teşvik belgesinde yer alan yatırıma katkı ve vergi indirim oranları dikkate alınarak yatırımin kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren, yatırıma katkı tutarına ulaşılınca kadar indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir. Yatırıma katkı tutarı, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların Devletçe karşılaşacak tutarını, bu tutarın yapılan toplam yatırım tutarına bölünmesi suretiyle bulunacak oran ise yatırıma katkı oranını ifade etmektedir.

Öte yandan Bakanlar Kurulu, yatırım harcamaları içindeki arsa, bina, kullanılmış makine, yedek parça, yazılım, patent, lisans ve know-how bedeli gibi harcamaların oranlarını ayrı ayrı veya topluca sınırlandırmaya yetkili olup, bu yetki çerçevesinde çıkarılan 14/7/2009 tarihli ve 2009/15199 sayılı ve 15/6/2012 tarihli ve 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Bakanlar Kurulu Kararları uyarınca **arazi, arsa, royalti, yedek parça ve amortismana tâbi olmayan diğer harcamalar** indirimli kurumlar vergisi uygulamasına konu edilemeyecektir. Dolayısıyla yatırıma katkı tutarının hesaplanması arazi, arsa, royalti ve yedek parça harcamaları ile amortismana tâbi olmayan diğer harcamalar dikkate alınmayacağıdır.

Soruda yer alan olayda (D) Şirketi kendisine ait binayı yıkıp arsasını temizlemekte ve temizlenmiş arsa üzerinde teşvik belgesi kapsamında fabrika binası inşaatı yapmakta olup; bu çerçevede, cevapta 2017 yılında gerçekleşen 2.000.000,-TL tutarındaki harcama dolayısıyla ilgili Şirketin indirimli kurumlar vergisinden yararlanıp yararlanamayacağıın veya hangi tutarda yararlanabileceğinin değerlendirilmesi beklenmektedir. Burada üzerinde durulması istenen husus, konu hakkında yukarıda verilen açıklamaya benzer genel bir açıklama yanında özellikle arsa/arazinin yatırıma katkı tutarının hesaplanması dahil edilmeyeceği gözönünde bulundurularak bu durumun değerlendirilmesi ve yararlanılabilecek ve kalan yatırım tutarının hesaplanması olacaktır.

Vergi Usul Kanunu'nun 262'nci maddesinde maliyet bedelinin, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veya hukuki değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade edeceği belirtilmiştir. Aynı Kanunun 269'uncu maddesinde ise, iktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkullerin maliyet bedelleri ile değerlendirileceği, 270'inci maddesinin ikinci bendinde gayrimenkullerde, maliyet bedeline, satın alma bedelinden başka, mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderlerin de dahil edileceği, 271'inci maddesinde de; inşa edilen binalarda ve gemilerde, imal edilen makina ve tesisatta, bunların inşa ve imal giderlerinin, satın alma bedeli yerine gececeği belirtilmiştir.

Mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsanın tesviyesinden mütevellit giderlerin, gayrimenkülün maliyet bedeline dahil edilmesi gerekeceğinden, yıkıma konu binanın öteden beri işletmenin aktifinde kayıtlı olması durumu değiştirmeyecektir. Dolayısıyla Şirketi aktifine dahil olup henüz itfa edilmemiş binanın yıkılması durumunda yıkım masrafları ile birlikte binanın itfa edilmemiş bedelinin diğer bir ifadeyle bakiye net defter değerinin de yeni yapılan binanın maliyetine dahil edilmesi gerekmektedir. Maliyetin bu şekilde tespiti özellikle doğru amortisman uygulaması ve dönem matrahının doğru tespiti yönünden önem taşımaktadır. Ancak yatırıma katkı tutarı hesaplanırken teşvik mevzuatının kısıtlamalarının gözönüne alınmak zorunluluğu bulunmaktadır.

Yeni binanın maliyeti; arsa bedeli, eski binanın yıkılması ve arsanın temizlenmesi, eski binanın amorti edilmemiş kısmı ve yeni bina inşası için yapılan harcamalardan oluşacaktır. Arsa bedeli teşvik mevzuatı uyarınca dikkate alınamayacak olup, zaten bu konuda Şirketçe yapılmış yeni

bir harcama da bulunmamaktadır. Yeni binanın inşası için yapılan harcamaların yatırım katkı tutarına dahil olacağı konusunda bir tereddüt yoktur. Amorti edilmemiş bina maliyetinde ise hem arsa hem de eski bina payının bulunmaktadır. Ancak bunlar yatırım teşvikine başvurmadan veya yatırım harcamalarını yapmaya başlamadan önce gerçekleştmiş harcamalar olduğu için eski binanın amorti edilmemiş maliyetinin de dikkate alınması gerekmektedir. Binanın yıkımı için yapılan harcamaların ise arsaya mı binaya mı yönelik harcamalar olduğu önem taşır. Arsanın üzerindeki binanın yıkıp arsanın kullanıma hazır hale gelmesini, burada nihai amaç bina yapmak olsa da, daha çok arsaya yönelik harcama olarak kabul etmek gereklidir. Bu nedenle binanın yıkılmasına yönelik harcamaların da katkı tutarına dahil edilmemesi gerekecektir. (Kabul edilebilir, tutarlı, mali mevzuata uygun gerekçelerle farklı sonuçlara ulaşan cevaplar da puan alacaktır.).

Buna göre (D) A.Ş.'nin 2017 yılı faaliyetleri dolayısıyla yararlanabileceği indirimli kurumlar vergisi;

Yatırım döneminde yararlanılabilenek yatırıma katkı tutarı = [(Toplam yatırım harcaması x Yatırıma katkı oranı) x Belirlenen oran]*	2.400.000 (=6.000.000*%40%100)
Gerçekleştirilen yatırım harcaması	1.2000 (= 2.000.000-(650.000+150.000))
İndirimli KV oranı	0 (= %20- (%20*%100))
Diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç (KV matrahı)*	3.750.000
İndirimli KV olmasadı ödenecek KV	750.000 (=3.750.000*0,20)
Yararlanılan yatırıma katkı tutarı	750.000
Sonraki yıllarda yararlanılabilenek yatırıma katkı tutarı	1.650.000 (=2.400.000- 750.000)

*Sorudaki oran ve tutarlar veri olduğundan cevapta bunların kullanılması gerekmektedir. Ancak 2017/9917 Sayılı BKK'dan hareketle katkı oranını % 15 artırarak yapılan hesaplamalar da doğru kabul edilecektir.

*Mükellefin beyan ettiği matrah olup, sorunun diğer şıklarında yer alan hususlara göre düzeltilmiş matrah olması cevap açısından gerekmemektedir. Ancak istenirse, daha doğru olacak şekilde, düzeltme sonrası tutar da dikkate alınabilecektir.

d) (D) A.Ş.'nin ortakları her biri eşit hisseye sahip on gerçek kişidir. Şirket, 2016 yılında sermayesini nakit olarak 5.000.000,-TL artırma ve artırımı onsekiz ay içerisinde tamamlama kararı almış ve ortak Bayan (C) dışındaki ortaklar taahhütlerini zamanında yerine getirerek ödemeyi yapmışlardır. Bayan (C) ise 2017 yılında yapması gereken ödemelerini dört ay gecikme ile yerine getirmiştir. (D) A.Ş. 2017 yılında sermaye artırımını tescil etti, Bayan (C)'ye, geç ödemede bulunması dolayısıyla herhangi bir işlem yapmamıştır.

Anonim şirketlerde sermaye taahhüdünün yerine getirilmesi ile ilgili olarak Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK'nın) "Nakdi sermaye" başlığını taşıyan 344'üncü maddesinde; "(1) Nakden taahhüt edilen payların itibarı değerlerinin en az yüzde yirmibeşi tescilden önce, gerisi de şirketin tescilini izleyen yirmidört ay içinde ödenir. Payların çıkarma primlerinin tamamı tescilden önce ödenir." hükmü yer almaktadır. TTK'da ortakların şirkete sermaye koyma borcu konusunda bir kısım hüküm 128 ve 129'uncu maddelerde yer almaktadır; bu borcun yerine getirilmemesi durumunda uygulanacak müeyyidelere aynı maddelerde yer verilmiştir.

TTK'nın 129'uncu maddesinde, "Zamanında ifa edilmeyen sermaye para ise, 128inci madde gereğince tazminat hakkına halel gelmemek şartıyla, aksine şirket sözleşmesinde veya esas sözleşmede hükm yoksa, şirketin tescili anından itibaren temerrüt faizi de ödenir." hükmü yer almaktadır. Aynı Kanun'un 482'nci maddesinde ise "Sermaye koyma borcunu süresi içinde yerine getirmeyen pay sahibi, ihtarla gerek olmaksızın, temerrüt faizi ödemekle yükümlüdür. Ayrıca, yönetim

kurulu, mütemerrit pay sahibini, iştirak taahhüdünden ve yaptığı kısmı ödemelerden doğan haklarından yoksun bırakmaya ve söz konusu payı satıp yerine başkasını almaya ve kendisine verilmiş pay senedi varsa, bunları iptal etmeye yetkilidir.” hükmünü amirdir.

Soruda Bayan (C), sermaye artırımından kendi hissesine isabet eden kısmı dört ay gecikme ile yatırmasına karşın Şirketçe herhangi bir temerrüt faizi işletilmemesinin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun transfer fiyatlandırması hükümleri yönünden değerlendirilmesi istenmektedir.

KVK'nın Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımına başlıklı 13'üncü maddesinde; kurumların, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmaları durumunda, kazancın tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı, alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemlerin her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirileceği ve örtülü kazanç dağıtımının (kurumlar için) Hazine zararı şartına bağlı olduğu düzenlenmesi bulunmaktadır.

Şirket'in ilişkili kişi olan ortağını temerrüt faizi işletmemesi (veya sıfır oranında işletmesi) yoluyla ilişkili gerçek kişi olan ortaşa bedelsiz finansman hizmeti sağladığı, Şirket'in almak durumunda olduğu bir tutardan dört ay mahrum kalmak suretiyle ortağın lehine Şirket'in ise aleyhine gelir kaybına neden olunduğu ve sermaye koyma borcunun Türk Ticaret Kanunu'nda açıkça belirtildiği üzere ortak için borç Şirket için alacak olduğu ve bu alacağın bedelsiz kullanılmasının açıkça emsallere aykırı işlem ve örtülü kazanç dağıtımını olduğu ileri sürülebilir. Beklenen cevap olarak da bu işlemin örtülü kazanç koşullarını sağladığı ve emsal bedele aykırı işlem olduğunun belirtilmesi gerekmektedir.

Ancak aksi görüş olarak da burada Kanun'un belirttiği anlamda bir mal veya hizmet alım ya da satımının söz konusu olmadığı, Şirket'in özsermayesine girmiş bir kıymet olmadıkından bunun haksız kullanılması veya emsallerine aykırı bir bedel üzerinden kullanılmasından bahsedilemeyeceği, ortada ticari bir borç değil sermaye koyma borcu bulunduğu ve bu borç nedeniyle emsal bedel uygulanamayacağı ileri sürülebilir. Cevapta puanlanan unsurlar arasında ulaşılan sonuç kadar bu sonuca ulaşılırken yapılan hukuksal yorum, kullanılan dayanaklar ve tutarlılık ön puanda olacaktır. Dolayısıyla cevap da ulaşılan her iki sonuç da cevabın belirtilen hususlar yönünden yeterli olması ve karşı argümanlara yönelik savunmaları içermesi şartıyla puan alabilecektir.

İSTENENLER: Soruda verilen işlemleri, her bir sık itibariyle kurumlar vergisi mevzuatı yönünden değerlendiriniz. d) sıkında verilen olayda, transfer fiyatlandırması düzenlemelerini dikkate alarak, örtülü kazanç dağıtımını olup olmadığını, varsa karşı görüşleri de dayanakları ile belirtmek suretiyle irdeleyiniz. (Soru toplam **20 puan**, her sık **5'er** puandır. Puan alınabilmesi için cevaplarda mutlaka ulaşılan sonucun dayanağının açıklanması gerekmektedir.)