

2023/3. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı
Gelir Üzerinden Alınan Vergiler
09 Aralık 2023 Cumartesi – 16.00 - 19.30 (3,5 Saat)

- Uyarı!**
- [1] Cevaplama öncesi, sorularda eksik sayfa ya da basım hatası bulunup bulunmadığını kontrol ediniz ve gereğinde sınav görevlilerine başvurunuz.
 - [2] Cevap kağıdı üzerine, "not talep eden ifadeler" veya "cevap dışında herhangi bir şey" yazılması yasaktır. Bu kurala aykırı davranışın adayların kağıtları değerlendirme dışı bırakılacaktır.
 - [3] **Bu sınav 8 sorudan oluşmaktadır.**

GENEL AÇIKLAMA

Bu oturumda sorulan bütün sorularda, aksi belirtilmemişçe, yanıtlarında sadece Gelir ve Kurumlar vergisi dikkate alınacak, diğer vergilere (ÖTV, KDV, Damga Vergisi, 7440 Sayılı Kanun gereğince Ek Vergi vb) ilişkin değerlendirme yapılmayacak, çifte vergilemeyi önleme mevzuatı ihmali edilecektir.

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

VERİLER

Gelir Vergisi Tarifesi (2022)
32.000 TL'ye kadar %15
70.000 TL'nin 32.000 TL'si için 4.800 TL, fazlası %20
170.000 TL'nin 70.000 TL'si için 12.400 TL (ücret gelirlerinde 250.000 TL'nin 70.000 TL'si için 12.400 TL), fazlası %27
880.000 TL'nin 170.000 TL'si için 39.400 TL (ücret gelirlerinde 880.000 TL'nin 250.000 TL'si için 61.000 TL), fazlası %35
880.000 TL'den fazlasının 880.000 TL'si için 287.900 TL (ücret gelirlerinde 880.000 TL'den fazlasının 880.000 TL'si için 281.500 TL), fazlası % 40

SORU 1:

Aşağıdaki konuları (varsayı gerekli hesaplamaları da yaparak), Kurumlar Vergisi Kanunu'nun istisna hükümleri açısından değerlendiriniz. (18 Puan)

- a. (MA) A.Ş. 32.000 DWT tonajındaki kuru yük gemisini Japonya'dan 12.02.2022 tarihinde ithal ederek aktife kaydetmiş ve aynı tarihte Türk Uluslararası Gemi Sicililine kaydettirmiştir. Firma söz konusu gemi ile gerçekleştirdiği kuru yük taşımacılığı faaliyetinden 2022 yılında 4.580.000 TL kazanç elde etmiştir. Kuru yük gemisini 15.07.2022 tarihinde Panama'da mukim bir şirkete satmış ve bu tarih itibarıyle geminin Türk Uluslararası Gemi Sicilinden terkini gerçekleştirilerek Panama Gemi Sicililine kaydı yapılmıştır. (MA) A.Ş. bu devir işleminden 15.250.000 TL kazanç elde etmiştir.

- b. (K) A.Ş. 23.01.2018 tarihinde aktifine aldığı taşınmazını 28.08.2023 tarihinde vadeli olarak satmıştır. Maliyet bedeli 2.000.000 TL olan taşınmazın satış fiyatı 4.800.000 TL'dır. Yapılan sözleşmeye göre; satış bedelinin 2.400.000 TL'si peşin olarak gerçekleşmiş, 28.08.2024 tarihinde 1.200.000 TL, 28.08.2025 tarihinde 700.000 TL, 28.08.2026 tarihinde ise 500.000 TL tahsil edilecektir.

(K) A.Ş. taşınmaz satışından elde ettiği kazancın istisnadan yararlanılan kısmını 02.01.2024 tarihinde özel fon hesabına almış, 2023 yılına ilişkin 30.04.2024 tarihinde verdiği kurumlar vergisi beyannamesinde özel fon hesabına aldığı tutarı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e maddesi gereğince istisna olarak beyan etmiştir.

c. Türkiye'de tam mükellef olan (HK) A.Ş.'nin 31.12.2022 tarihi itibarıyle aktifinde 46.500.000 TL değerle bulunan ve aralıksız olarak en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışındaki aktif toplamının %80'i aşağıda detayı verilen tam mükellef olmayan A.Ş. mahiyetindeki şirketlere iştirakten oluşmaktadır.

YURTDIŞI İŞTİRAK HİSSESİ	EDİNİM TARİHİ (AKTİFE GİRİŞ TARİHİ)	YURTDIŞI İŞTİRAKİN SERMAYESİ	(HK) A.Ş.'NİN İŞTİRAK PAYI
(A) A.Ş. İŞTİRAKİ	02.01.2017	62.500.000 TL	25.000.000 TL
(B) A.Ş. İŞTİRAKİ	04.06.2016	42.000.000 TL	21.000.000 TL
(C) A.Ş.İŞTİRAKİ	12.12.2018	8.000.000 TL	500.000 TL
TOPLAM			46.500.000 TL

(HK) A.Ş.'nin nakit varlıklar dışındaki aktif toplamı 58.125.000 TL'dır.

Şirket tüm yurtdışı iştirak hisselerini 31.12.2022 tarihinde satmıştır.

SORU 2:

a. (B) Belediyesi, encümen kararı ile yol güzergahlarında yer alan park yerlerine yerleştirilen parkomatlar aracılığıyla verilen park hizmetlerini (T) Spor Kulübü Derneği'ne devretmiştir. Belediye Encümenince belirlenen ücret tarifesinin uygulanması suretiyle (T) Spor Kulübü Derneği tarafından elde edilen gelirler, parkomat hizmetlerinin verilmesi için gerekli giderlerde ve (T) Spor Kulübünün sportif faaliyetlerinde kullanılmaktadır.

b. (A) Büyükşehir Belediyesinin uhdesinde bulunan (A) Belediyesi Tıp Merkezi ile Sosyal Güvenlik Kurumu arasında sağlık hizmetleri protokolü imzalanmıştır. Bu protokole göre söz konusu tıp merkezinde hizmet verilen tüm branşlarda Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından Belediyenin Tıp Merkezine ödemeler yapılmaktadır.

İSTENEN:

(T) Spor Kulübü Derneği'nin ve (A) Belediyesi Tıp Merkezinin kurumlar vergisi mükellefiyet durumunu gerekçeli birlikte değerlendiriniz. **(12 Puan)**

SORU 3:

(ZE) A.Ş. tek ortaklı olup, hissedar Bay (Z)'dır. Şirket, 30.05.2023 tarihinde 7440 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 6. Maddesi hükmüne göre işletmesinde mevcut olduğu halde kayıtlarında yer almayan emtiaları ile ilgili olarak 15.000.000 TL tutarında stok beyanında bulunmuştur.

Söz konusu tutar muhasebe kayıtlarına önce “153- Ticari Mallar Hesabına” borç, “525 Kayda Alınan Emtia Özel Karşılıklar Hesabına” alacak olarak kaydedilmiştir, Akabinde “525 Kayda Alınan Emtia Özel Karşılıklar Hesabına” kaydedilen tutarın ortağa dağıtımasına karar verilmiş, bu hesaba borç Bay (Z)'ye ait olan “331 Ortaklara Borçlar Hesabına” alacak kayıt yapılmıştır. Bu işlemlerin tamamı 30.05.2023 tarihinde gerçekleşmiştir.

15.06.2023 tarihinde şirket, Bay (Z)'ye borçlanılan ve "331 Ortaklara Borçlar Hesabında" takip edilen 15.000.000 TL tutarındaki borcu, Bay (Z)ye nakit olarak ödemmiş ve bu cari hesap kapatılmıştır.

Şirket mevcut sermayesinin nakdi olarak 15.000.000 TL artırılmasına ilişkin 15.06.2023 tarihli genel kurul kararını 15.06.2023 tarihinde ticaret sicilne tescil ettirilmiştir.

Ortak Bay (Z) sermaye taahhüdünü stok beyanı karşılığında şirketten tahsil ettiği 15.000.000 TL'dan karşılayarak 15.06.2023 tarihinde nakit olarak ödemıştır.

İSTENEN: Yapılan işlemleri;

- a. Ortağa kâr dağıtımı hükümleri açısından değerlendiriniz.
- b. Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasına eklenen (i) bende hukme bağlanan sermaye artırımında indirim açısından değerlendiriniz.

(Herhangi bir hesaplama istenmemektedir) **(12 Puan)**

SORU 4:

Aşağıda belirtilen işlem ve konuları kanuni gerekçeleriyle birlikte kurum kazancının tespitinde giderlerin indirilmesi hükümleri açısından değerlendiriniz. **(12 Puan)**

- a. (L) Enerji A.Ş. tahvil ihraç etmiştir. Tahvillerin satışına aracılık eden Banka'ya 128.500 TL komisyon ödemesinde bulunmuştur. Ayrıca söz konusu tahvil ihracına ilişkin kağıt ve basım masrafı olarak matbaaya 17.650 TL ödemedede bulunmuştur.
- b. (F) A.Ş. ve (B) A.Ş. (B) A.Ş. şirketi bünyesinde birleşme kararı almışlar, bu birleşme işlemi sonrasında (F) A.Ş. infisah etmiştir. Bu işlemler nedeniyle (F) A.Ş. bünyesinde 47.500 TL, (B) A.Ş. bünyesinde ise 36.800 TL gider yapılmıştır.
- c. Sermayesi Paylara Bölünmüş (AU) komandit şirketinin %50 hissesi komandite ortak Bay (A)'ya, %50 hissesi ise komanditer ortak (U) A.Ş.'ne aittir. Her iki ortaşa 150.000 TL kâr payı ödemesi yapılmıştır.
- d. (RZE) A.Ş. 2022 yılını kârlı kapattığı için 30.03.2023 tarihinde yapılan genel kurulda çalışanlarına toplam 475.000 TL tutarında temettü ikramiyeti verilmesine karar verilmiştir. Söz konusu ikramiyeler çalışanlara 31.03.2023 tarihinde ödenmiştir.
- e. (EZ) A.Ş. 2023 yılında yasal yedeklerin dışında, ortaklığun mali gücünü artırmak amacıyla ana sözleşmesi gereğince 117.000 TL istege bağlı yedek akçe ayırmıştır.
- f. (BC) Alkollü Ürünler Üretim ve Pazarlama Ltd. Şti, üretimini ve pazarlamasını yaptığı alkollü içeceklerin tanıtılması amacıyla; alkollü içeceklerin logosunu, faaliyette bulunduğu ilde alkollü içki satış izni olan (U) zincir restoranlarındaki masa örtüleri ve içki bardaklarında kullanılması karşılığında (U) zincir restoranı ile anlaşmış ve karşılığında 245.000 TL yıllık ödemedede bulunmuştur.

SORU 5:

Bay (T) inşaat faaliyetleri ile iştigal etmektedir. Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü ile yaptığı sözleşmeye göre 12.02.2021 tarihinde inşaat taahhüt işi üstlenmiş olup, sözleşmeye göre inşaatın bitim süresi 31.12.2021'dir. Taraflar 31.12.2021 tarihinde bir araya gelerek keşif anlaşmasını da kapsayacak şekilde inşaatın tamamlanma süresini uzatmıştır. Buna göre inşaatın bitim tarihi 10.10.2022'dir. Bay (T) taahhüt altındaki inşaatını 03.10.2022 tarihinde tamamlamış ve geçici kabul tutanağı 10.10.2022 tarihinde onaylanmıştır. Geçici kabul tutanağında belirtilen iş eksikliklerine ilişkin olarak, Bay (T) bu eksiklikleri 21.11.2022 tarihinde tamamlamış ve bu eksik işlere ilişkin olarak son hakedişini yapmıştır. Son hakedişin onaylanması akabinde 30.11.2022 tarihinde işin idarece kesin kabulü yapılmış ve kesin kabul tutanağı bu tarihte onaylanmıştır. İnşaat içinde Bay (T), iş süresince her ay düzenli olarak hakediş yapmış ve faturasını düzenlemiştir.

Bay (T)'nin söz konusu inşaatın başlangıcından bitime kadar geçen sürede, bu inşaat işi dışında bir faaliyeti olmamıştır. Bay (T)'nin belirtilen dönemlerde Yeminli Mali Müşavirle imzalanmış tam tasdik sözleşmesi bulunmamaktadır.

İSTENEN:

Yapılan işlemleri belirtilen inşaat işin başlangıcından bitime kadar olan sürede; Gelir Vergisi, Geçici Vergi, Gelir Vergisi Tevkifatı, Geçici Vergi ve Gelir Vergisi Tevkifatının mahsuzu ve iadesine ilişkin hükümler çerçevesinde kanuni gerekçeleriyle değerlendiriniz. **(15 Puan)**

SORU 6:

İstanbul ilinde ikamet eden Bayan (C), 2022 yılında yurtiçinden elde ettiği ticari kazanç toplamı 1.200.000 TL'dır.

Bayan (C) kendisine ait Roma'da bulunan gayrimenkulünü kiraya vermiş ve 2022 yılında 800.000TL kira geliri elde etmiştir. Bu geliri üzerinden İtalya'da 296.000 TL gelir vergisi ödemistiştir. Bayan (C) ayrıca 2021 yılında gelir beyanını yasal süresinden sonra ödediği için İtalyan Vergi İdaresi tarafından hesaplanan 12.000 TL tutarında gecikme zammını da 2022 yılı gelir vergisi ile birlikte ödemistiştir.

Bayan (C) Roma'da ödediği gelir vergisini ve gecikme zammını yetkili makamlardan aldığı ve Türkiye'nin Roma Büyükelçiliği tarafından 30.03.2023 tarihinde tasdik edilmiş vesika ile tevsik edebilmektedir.

İSTENEN:

Bayan (C) tarafından ödenmesi gereken gelir vergisini hesaplayınız. **(7 Puan)**

SORU 7:

Aşağıdaki konuları Avukat Bay (O)'nun Gelir Vergisi matrahına etkileri açısından, kanuni düzenlemeleri de belirterek ayrı ayrı değerlendiriniz. **(12 Puan)**

- Ankara'da faaliyet gösteren Avukat Bay (O) 2022 yılında müvekkilinden İzmir'de görülmekte olan bir dava ile ilgili mahkemeye ödenecek bilirkişilik ücreti olarak 15.000 TL, mahkeme harcı için 27.500 TL, yolculuk masrafı için de 4.500 TL almıştır. Mahkeme harçının tamamı ile bilirkişilik ücreti olarak alınan tutarın 10.000 TL'si mahkemeye yatırılmıştır.

b. Bay (O) 2022 yılında verdiği avukatlık hizmeti karşılığı beyaz eşya ticareti ile uğraşan müvekkilinden, buzdolabı ve televizyon almıştır.

Bay (O) kira ile ikamet ettiği konutunu, aynı zamanda avukatlık faaliyetini icra edebilmek amacıyla müştereken (home office şeklinde) kullanmaktadır. Anılan konut için 2022 yılında 125.000 TL kira, 24.500 TL aydınlatma, ısıtma ve su giderleri ödemesinde bulunmuştur.

c. Avukat Bay (O), Aralık 2021'de (SK) A.Ş.'ye verdiği hukuki danışmanlık bedelini Kasım 2022'de tahsil etmiştir.

Bay (O), aynı şirketin 2023 yılında satın almayı planladığı (T) Ltd. Şti'nin hukuki açıdan tüm yönleriyle incelenmesi amacıyla (hukuki due diligence) Aralık 2022 yılında (SK) A.Ş. ile sözleşme imzalamış, sözleşme bedelinin %50'sini avans olarak sözleşme tarihinde peşin olarak tahsil etmiştir. Avukat Bay (O) bu çalışmaya Ocak 2023'de başlamış ve sözleşmeye göre söz konusu hizmeti Mayıs 2023'de tamamlamıştır.

d. Avukat Bay (O) aylık olarak yayımlanan (TZ) Vakfı İktisadi İşletmesine ait bir hukuk dergisinde düzenli olarak mesleki konularda makale yazmaktadır. 2022 yılında yazdığı makalelerden 125.000 TL kazanç elde etmiştir. Avukat Bay (O) 2022 yılında aynı vakıf tarafından yayımlanan "Türk Hukukunda Tahkim Uygulamaları" kitabının yazarlığını yapmış ve karşılığında 775.000 TL kazanç elde etmiştir. Avukat Bay (O) tarafından yazılan makaleler ve kitap 5846 Sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu kapsamında eser olarak tescil edilmiştir.

e. Avukat Bay (O) 2022 yılında satın aldığı hukuki mevzuat setinin yıllık abonelik bedeli olarak 4.500 TL, tarih alanında yayım yapan derginin aboneliği için yıllık 2.500 TL ödemede bulunmuştur.

f. Bay (O) 2022 yılında Liseye Geçiş Sınavına (LGS) girecek oğlunu, Ankara'da faaliyet gösteren ve Bayan (Ş) tarafından işletilen etüt merkezine göndermiş ve yıllık 60.000 TL ödemede bulunmuştur. Ayrıca sağlık sorunları bulunan eşinin Almanya'da tedavi görmesi nedeniyle Almanya'daki sağlık kuruluşuna 125.000 TL ödemede bulunmuştur.

SORU 8:

a. Gelir Vergisi Kanunu'nun Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler başlıklı 41. Maddesi çerçevesinde Gelir Vergisi Mükelleflerinde Transfer Fiyatlaması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını açıklayınız **(6 Puan)**

b. Kurumlar Vergisi Kanunu ile Transfer Fiyatlaması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Hakkında Genel Tebliğ hükümleri çerçevesinde, transfer fiyatlaması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında düzeltme işlemlerini açıklayınız. **(6 Puan)**

ayş f. M 3 5 7 8

SINAV KOMİSYONU CEVAPLARI

CEVAP 1:

a. Konuya ilişkin olarak 1 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Tebliğinin 5.12.1 ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır.

4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile 491 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 5266 sayılı Kanunun 3 üncü maddesiyle değişik 12 nci maddesinin birinci fikrasında, "Bu Kanun uyarınca oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar, gelir ve kurumlar vergileriyle fonlardan istisnadır." hükmü yer almaktadır.

Bu hükmeye göre, 4490 sayılı Kanunla oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden elde edilen kazançlar, kurumlar vergisi mükelleflerince (dar mükellefler dahil) yapılması halinde kurumlar vergisinden; Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin devrinden elde edilecek kazançlar da kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

Bu istisna, gerçek ve tüzel kişilerin Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıt ettirdikleri gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde ettikleri kazançları ile sınırlıdır.

Ayrıca, 18/1/2017 tarihli ve 6770 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla 4490 sayılı Kanunun 12 nci maddesine ikinci fikrasında sona gelmek üzere; "Birinci ve ikinci fıkra hükümleri, gemi ve yatların, Türk Uluslararası Gemi Sicilinden terkin edilerek bir başka sicile kaydedilmek üzere veya sair suretlerle devri aşamasında da uygulanır. Ancak, bu Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fikrasının (c) bendi uyarınca Türk Uluslararası Gemi Siciline kaydedilen gemilerin, bu sicilden terkin edilerek başka bir sicile kaydedilmek üzere veya sair suretlerle devri halinde, bunların en az altı ay süreyle Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı olarak işletilmiş olması şartı aranır." hükümlerini içeren üçüncü fıkra eklenmiştir.

Bu kapsamda, Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemi ve yatların 6770 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği 27/1/2017 tarihinden itibaren bu sicilden terkin edilerek başka bir sicile kaydedilmek üzere veya başka suretlerle devrinden doğan kazançlar için de bu istisnadan yararlanılabilecektir. Öte yandan, yurt dışından ithal edilerek 4490 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fikrasının (c) bendi uyarınca Türk Uluslararası Gemi Siciline kaydedilen 3.000 DWT'nin (yolcu gemileri ile özel maksatlı, özel yapılı gemilerde ise 300 grostonun) üzerindeki gemilerin, bu sicilden terkin edilerek başka bir sicile kaydedilmek üzere veya sair suretlerle devrinden elde edilecek kazançların gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilebilmesi için, en az altı ay süreyle Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı olarak işletilmiş olmaları şartı aranacaktır.

Bu açıklamalar ışığında (MA) A.Ş.'nin 12.02.2022 tarihinde ithal ettiği ve aynı tarihte Türk Uluslararası Gemi Siciline tescil ettiği gemi aracılığı ile kuru yük taşımacılığı faaliyetinden elde ettiği kazanç kurumlar vergisinden istisnadır.

Ancak, bu geminin devrinden elde ettiği kazanç istisna kapsamında değildir. Devirden dolayı elde edilen kazancın istisna olabilmesi için en az altı süreyle Türk Uluslararası Gemi Sicilne kayıtlı olarak işletilmesi şartı (12.02.2022-15.07.2022) sağlanmamıştır.

Ayrıca; Kurumların, Türk Uluslararası Gemi Sicilne kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve bunların devrinden elde ettiği kazançların, kâr payı olarak dağıtılması halinde, kurum kazancının tamamen veya kısmen gemi ve yatların işletmeciliğinden elde edilip edilmediğine bakılmaksızın, gerçek kişi ortaklara dağıtılan kâr payları üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendine göre vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Ancak, tam mükellef kurumlar vergisi mükelleflerine dağıtılan kâr payları üzerinden vergi kesintisi yapılmayacak, anılan kurumlarca elde edilen kâr payları iştirak kazançları istisnasından yararlanacaktır. Vergi kesintisi, kâr payı elde eden gerçek kişilerin gelir vergisine mahsuben yapıldığından, istisna hükmünün yapılacak vergi kesintisine etkisi bulunmamaktadır.

b. KVK'nun 5/1-e maddesine göre; Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların satışından doğan kazançların %50'lik kısmı Kurumlar Vergisinden istisna idi.

7456 Sayılı Kanunun 19. Maddesi ile 15.07.2023 tarihinden geçerli olmak üzere yapılan düzenlemeye ile KVK'nun 5/1-e maddesinde yer alan taşınmaz satış kazancı istisnası kaldırılmış, madde metninde buna yönelik düzenlemeler yapılmıştır.

Düzenleme sonrası madde metni aşağıdaki halini almıştır.

“e) (7061 sayılı Kanunun 89 uncu maddesiyle değişen cümle; Yürürlük: 05.12.2017) Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri (7394 sayılı Kanunun 22 nci maddesiyle değişen ibare; Yürürlük: 15.04.2022), rüçhan hakları ve bu fikranın (a) bendi kapsamında istisna kazançlarına kaynak oluşturan yatırım fonlarının katılma paylarının satışından doğan kazançların %75'lik (7456 sayılı Kanunun 19 uncu maddesiyle kaldırılan ibare; Yürürlük: 15.07.2023) kısmı.

Bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanır ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmı satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulur. Ancak satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır.

İstisna edilen kazançtan beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısmı için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Aynı süre içinde işletmenin tasfiyesi (bu Kanuna göre yapılan devir ve böülünmeler hariç) halinde de bu hükmü uygulanır.

Bedelsiz olarak veya rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle itibarı değeriyle elde edilen hisse senetlerinin elde edilme tarihi olarak, sahip olunan eski hisse senetlerinin elde edilme tarihi esas alınır.

Devir veya bölünme suretiyle devralınan (7456 sayılı Kanunun 19 uncu maddesiyle kaldırılan ibare; Yürürlük: 15.07.2023) iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışında aktifte bulundurma sürelerinin hesabında, devir olunan veya bölünen kurumda geçen süreler de dikkate alınır. (7456 sayılı Kanunun 19 uncu maddesiyle kaldırılan cümle; Yürürlük: 15.07.2023)

(7456 sayılı Kanunun 19 uncu maddesiyle değişen ibare; Yürürlük: 15.07.2023) Menkul kıymet ticaretiyle uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.”

7456 Sayılı Kanunun 22. Maddesi ile KVK’na geçici 16. Madde eklenmiştir. Madde 15.07.2023 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Buna göre; bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce kurumların aktifinde yer alan taşınmazlar için 5inci maddenin birinci fikrasının (e) bendinin bu maddeyi ihdas eden Kanunla değiştirilmeden önceki hükümleri uygulanacaktır. Ancak, bu Kanunun 5inci maddesinin birinci fikrasının (e) bendinde yer alan %50 oranı, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten sonra yapılacak taşınmaz satış kazançları için %25 olarak uygulanacaktır.

Söz konusu düzenlemeler ve 1 Seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel tebliğindeki açıklamalar çerçevesinde şu değerlendirmeleri yapmak mümkündür.

Taşınmazlar satışında kazanç, satış işlemi ile birlikte doğacagından, satış işlemi ister peşin isterse vadeli olarak yapılmış olsun istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanacaktır.

Bu değerlerin satışından elde edilecek kazancın istisnadan yararlanan kısmının, pasifte özel bir fon hesabına alınması ve satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar söz konusu fon hesabında tutulması gerekmektedir. Bu çerçevede, fon hesabına alınma işleminin, satışın yapıldığı yılı izleyen hesap döneminin başından itibaren kazancın beyan edildiği döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla, istisnadan yararlanacak olan kazanç tutarı, satışın yapıldığı dönemin genel sonuç hesaplarına yansiyacak olup kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili satırında gösterilmek suretiyle istisnadan yararlanabilecektir. Anılan istisnadan geçici vergi dönemleri itibarıyla da yararlanılması mümkün olup belirtilen süre zarfında söz konusu kazancın fon hesabına alınmaması durumunda, kurumlar vergisi beyannamesinde istisnadan yararlanılabilmesi mümkün olmadığı gibi geçici vergi dönemleri itibarıyla yararlanılan istisna nedeniyle zamanında tahakkuk etmeyen vergilerden kaynaklanan vergi zayıflı cezası ve gecikme faizinin ayrıca aranacağı tabiidir.

Peşin satışlarda olduğu gibi vadeli satış halinde de satıştan doğan kazanç kısmının %25’i, beş yıl süreyle özel bir fon hesabında tutulmak şartıyla satışın yapıldığı dönemde istisnadan yararlanabilecektir. Ancak, satış bedelinin tamamının, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi zayıflı cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir. Bu nedenle, mükelleflerin istisna uygulayabilecekleri kazanç tutarını doğru olarak belirlemeleri gerekmektedir.

Bu açıklamalar çerçevesinde her ne kadar 7456 sayılı Kanunun 19. Maddesi ile taşınmaz satış kazancına ilişkin KVK’nun 5/1-e maddesinde yer alan düzenleme yürürlükten kalksa da aynı kanunun 22. Maddesi ile KVK’na eklenen geçici 16. Madde gereğince 15.07.2023 tarihinden önce

aktife giren taşınmazların bu tarihten sonra satışından elde edilen kazanca istisna % 25 oranına uygulanacağından, (K) A.Ş.'nin 2023 yılına ilişkin Kurumlar Vergisi Beyannamesinde uygulayabileceği istisna tutarı normal koşullarda $(4.800.000 - 2.000.00) \times 0,25 = 700.000$ TL olacaktır.

İstisna tutarı 700.000 TL olduğundan, istisnanın satış bedeline oranı $(700.000 / 4.800.000) =$ %14,5833'dır. Satışın yapıldığı 2. takvim yılının sonuna kadar tahsil edilemeyen tutar 500.000 TL olduğundan, bu tutara isabet eden istisna tutarı $(500.000 \times \% 14,5833) = 72.916$ TL 'lik kazanç kısmı için istisnadan yararlanması mümkün değildir. (Bu hesaplamayı $(500.000 \times (2.800.000 / 4.800.00)) \times 0,25 = 72.916$ TL olarak da yapmak mümkündür) Bu durumda istisnadan yararlanılacak tutar $(700.000 - 72.916) = 627.084$ TL'dir. 72.916 TL'lik kazanç tutarına istisna uygulanması halinde istisnaya konu olan 72.916 TL nedeniyle 2023 hesap dönemine ilişkin olarak tahakkuk etmesi gereken kurumlar vergisi (geçici vergi dahil) vergi ziyanı uğramış olacağından vergi aslı, vergi ziyanı cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir. 2023 yılının beyannamesinin verilmesi sırasında istisna tutarı 627.084 TL olarak uygulanması halinde vergi ziyanının varlığından söz edilemeyecektir.

c. Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi ile kazancın elde edildiği tarih itibarıyla aralıksız olarak en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının %75 veya daha fazlası, tam mükellef olmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki şirketlerin her birinin sermayesine en az %10 oranında iştirakten oluşan tam mükellefiyete tabi anonim şirketlerin, en az 2 tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kurum kazançları, kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Konuya ilişkin olarak 1 Seri Numaralı KVК Genel Tebliğinde açıklamalarda bulunulmuştur.

Buna göre, bente yer alan istisnadan sadece belli şartları taşıyan tam mükellefiyete tabi anonim şirketler yararlanabilecek olup anonim şirketin;

- Yurt dışı iştiraklerinin anonim veya limited şirket niteliğinde olması ve bu iştiraklerin Türkiye'de tam mükellef olmaması,
 - Yurt dışı iştirak kazancının elde edildiği tarih itibarıyla; aralıksız olarak en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının %75 veya daha fazlasının yurt dışı iştirak hisselerinden oluşması ve yurt dışı iştiraklerinin her birinin sermayesine en az %10 oranında iştirak etmesi
 - Satışa konu iştirak hisselerini, elden çalışma tarihi itibarıyla en az iki tam yıl (730 gün) süreyle aktifinde tutmuş olması
- gerekmektedir.

Dolayısıyla, anonim şirketin nakit varlıklarındaki aktif toplamının %75'i veya daha fazlasının, en az bir yıl süreyle yurt dışı iştiraklerinden oluşması gereği gibi, anonim şirketin aktifinin %75'ini veya daha fazlasını oluşturan yurt dışı iştiraklerin her birinin sermayesine, en az bir yıl süreyle, en az %10 oranında iştirak edilmesi gerekecektir.

Türkiye'de tam mükellef olan (HK) A.Ş.'nin, 31.12.2022 tarihi itibarıyla 2 yıldan fazla süreyle aktifinde bulunan ve aralıksız olarak en az bir yıl süreyle nakit varlıklarındaki aktif toplamının %80'i tam mükellef olmayan yurtdışı A.Ş.'lere iştirakten oluşmaktadır.

(HK) A.Ş.'nin; (A) iştirakindeki sermaye payı $(25.000.000 / 62.500.000 =) \%$ 40, (B) iştirakindeki sermaye payı $(21.000.000 / 42.000.000 =) \%$ 50 ve (C) iştirakindeki sermaye payı $(500.000 / 8.000.000 =) \%$ 6,25'dir.

(HK) A.Ş.'nin (C) şirketindeki sermaye payı % 6,25 olduğundan ve bu iştirak payı dışındaki iştiraklerin (HK) A.Ş.'nin nakit varlıklarındaki aktif toplamına oranı $((25.000.000 + 21.000.000) / 58.125.000) = 0,79$ olacağından bu kurum istisna uygulaması için gereken şartları taşımaktadır. Bir başka ifadeyle, (HK) A.Ş., aktif yapısı itibarıyle yurtdışı iştirak hisseleri satış kazancından yararlanabilecek niteliktedir. Bu nedenle, (C) şirketine ait iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar için de istisnadan yararlanılabilecektir.

CEVAP 2

a. KVК'nun 1inci maddesinin (ç) bendi ile dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler kurumlar vergisi mükellefiyeti kapsamına alınmıştır. Aynı Kanunun 2nci maddesinde dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve birinci ve ikinci fikralar dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler, dernek veya vakıfların iktisadi işletmeleri olarak tanımlanmıştır.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin (2.4.) bölümünde konuya ilişkin açıklamalar yapılmıştır Buna göre; KVК'nun 2nci maddesine göre dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve sermaye şirketleri ile kooperatifler dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler olarak tanımlanmıştır. Bu durumda, dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ticari, sınai ve zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler kurumlar vergisi mükellefidirler.

İktisadi işletmenin belirlenmesinde Kanunun 2nci maddesinin beşinci fikrasında belirlenen koşullar dikkate alınacak olup işletmelerin belirgin özellikleri bağlılık, devamlılık ve faaliyetin ticari, sınai veya zirai bir mahiyet arz etmesidir. Diger bir anlatımla iktisadi işletmenin unsurları, ticari faaliyetin de temel özelliklerinden olan, bir organizasyona bağlı olarak piyasa ekonomisi içerisinde bedel karşılığı mal alım-satımı, imalatı ya da hizmet ifaları gibi faaliyetlerdir. Kanun, bu gibi halleri tek tek saymak yerine, dernek ya da vakıf tarafından piyasa ekonomisi içerisinde icra edilen tüm iktisadi faaliyetleri kapsama almıştır.

Anılan şartları taşıyan dernek veya vakıfların iktisadi işletmeleri;

- Kazanç gayesi güdüp gütmediklerine,
- Faaliyetin, kanunla verilmiş görevler arasında bulunup bulunmamasına,
- Tüzel kişiliğe sahip olup olmamalarına,
- Bağımsız muhasebelerinin bulunup bulunmamasına,
- Kendilerine tahsis edilmiş sermaye veya iş yerlerinin olup olmadığına

bakılmaksızın vergiye tabi tutulurlar.

Diger taraftan,

- Satılan mal veya hizmete ait bedelin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması,

- Kâr edilmemesi,
- Kârin kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi

bunların iktisadi işletme olma vasfinı değiştirmeyecektir.

Kazanç sağlama amacı olmaya dahi işletmenin konusunun ve faaliyetinin, her türlü mal ve hizmet satışı ya da bunlara benzer şekillerde olması ve devamlı surette yapılması durumlarda da dernek veya vakıflara ait iktisadi işletme olduğu kabul edilecektir.

Iktisadi işletmenin tanımı içinde yer alan ve devamlı olarak yapılan ticari, sınai veya zirai faaliyetten söz edebilmek için bu işletmenin tedavül ekonomisine katılması, başka bir ifadeyle işletmede üretilen veya alınan malların veya verilen hizmetin bir bedel karşılığı satılmış olması gereklidir. Aksi halde diğer unsurlar var olsa dahi bir iktisadi işletmenin varlığından söz edilemez.

Bu açıklamalarlığında (T) Spor Kulübü Derneği tüzel kişiliği itibarıyla kurumlar vergisi mükellefi olmamakla birlikte devamlılık arz eden ticari faaliyeti nedeniyle dernek tüzel kişiliğine bağlı oluşan iktisadi işletme için kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilerek, elde edilen kazancın kurumlar vergisine tabi tutulması gerekecektir. Çünkü parkomatlar aracılığı ile verilen park hizmeti ile, piyasa ekonomisi içinde hizmet ifası karşılığında bir bedel tahsili gerçekleştirmiştir, ticari faaliyetin temel unsuru tekemmül etmiştir.

Park hizmetine ilişkin ücret tarifesinde Belediye Encümenince belirlenen tarifenin uygulanması, elde edilen gelirlerin bir bölümünün bu hizmete ilişkin giderlerde diğer bölümünün ise kulüp faaliyetlerinde kullanılması, bu sonucu değiştirmeyecektir.

b. KVК'nun 2 nci maddesinde iktisadi kamu kuruluşları, kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmıştır. Anılan maddenin üçüncü fıkrasında, belediyelere ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve sermaye şirketleri ile kooperatifler dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmelerin iktisadi kamu kuruluşu olduğu; maddenin altıncı fıkrasında ise iktisadi kamu kuruluşlarının kazanç amacı gütmemeleri, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya iş yerlerinin bulunmamasının mükellefiyetlerini etkilemeyeceği, mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılaşacak kadar olması, kâr edilmemesi veya kârin kuruluş amaçlarına tahsis edilmesinin bunların iktisadi niteliğini değiştirmeyeceği hükmeye bağlanmıştır.

KVK'nun 4/1-b maddesinde de, kamu idare ve kuruluşları tarafından genel insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi amacıyla işletilen hastane, klinik, dispanser, sanatoryum, huzurevi, çocuk bakımevi, hayvan hastanesi ve dispanseri, hayvan bakımevi, veteriner bakteriyoloji, seroloji, distofajin kuruluşları ve benzeri kuruluşların kurumlar vergisinden muaf olduğu hükmü altına alınmıştır.

Mezkûr Kanunun 14 üncü maddesinin ikinci fıkrasında ise her mükellefin vergiye tâbi kazancının tamamı için bir beyanname vereceği; ancak, tüzel kişiliği bulunmayan iktisadi kamu kuruluşlarının, bunların bağlı olduğu kamu tüzel kişileri tarafından ayrı beyanname verileceği belirtilmiştir. 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin (14.1.) bölümünde, söz konusu kuruluşlara ait iktisadi işletmelerin her biri için ayrı kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis ettirileceği; iktisadi işletmelerin, ortak yönetimi veya sermayesi olsa dahi faaliyetlerinin bağımsız

ve farklı olması halinde, ayrı ayrı mükellefiyet tesis ettirilmesi gerektiği, aynı faaliyet alanında farklı iş yerlerinde faaliyette bulunulması halinde ise tek mükellefiyet tesis ettirilmesinin mümkün olduğu; ancak, farklı yönetim, sermaye ya da organizasyonu olan işletmelerin ayrı ayrı iktisadi işletme olarak kabul edileceği açıklamalarına yer verilmiştir.

Dolayısıyla, tüzel kişiliği itibarıyla kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmayan belediyelerin yürüttüğü faaliyetlerin, bir organizasyona bağlı olarak piyasa ekonomisi içerisinde devamlı surette ve bir bedel mukabilinde gerçekleştiği ticari, sınai ve zirai faaliyetlerden oluşması halinde, bu faaliyetler dolayısıyla belediyeler bünyesinde olacak iktisadi kamu kuruluşu nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekmektedir.

KVK'nun 2. Maddesinin 3 ve 6. Bentlerine göre Belediye'ye ait tip merkezinin Kurumlar Vergisi Mükellefiyeti bulunmaktadır. Ancak Belediyeye ait tip merkezi, genel insan sağlığını korumak ve tedavi etmek amacıyla işletildiğinden Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi kapsamında kurumlar vergisinden muaf olacaktır.

CEVAP 3:

a. 7440 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 6. Maddesine göre; işletmede mevcut olduğu hâlde kayıtlarda yer almayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşlar hakkında aşağıdaki hükümler uygulanacaktır.

1. Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri (adi, kollektif ve adı komandit şirketler dâhil), işletmelerinde mevcut olduğu hâlde kayıtlarında yer almayan emtiaları kendilerince veya bağlı oldukları meslek kuruluşuna tespit edilecek rayic bedel ile bu Kanunun 9 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde yer alan sürede bir envanter listesi ile vergi dairelerine bildirmek suretiyle defterlerine kaydedebilirler. Bildirime dâhil edilen kıymetler için amortisman ayırmaz.

2. Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler aktiflerine kaydettikleri emtia için özel karşılık hesabı açarlar. Emtia için ayrılan karşılık, ortaklara dağıtılması veya işletmenin tasfiye edilmesi hâlinde sermayenin unsuru sayılır ve vergilendirilmez.

GVK'nun Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b-i) alt bendinde, tam mükellef kurumlar tarafından, tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve gelir vergisinden muaf olanlara dağıtılan, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından; istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben gelir vergisi kesintisi yapılması gerektiği; kârin sermayeye eklenmesinin kâr dağıtıımı sayılmayacağı belirtilmiştir.

Bununla beraber, 1 Seri No.lu Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 7440 sayılı Kanun Genel Tebliği'nin VI-A bölümünde de " konu ile ilgili ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir.

Bu çerçevede, 7440 sayılı Kanunun 6 ncı maddesine istinaden stok artışı beyanında bulunup (emtia için) karşılık hesabına kaydettiği tutarlar sermayenin unsuru sayıldığından, bu tutarların ortaklara dağıtılması halinde gelir vergisi tevkifi yapılmayacaktır. Diğer taraftan anılan tutarlar şirket ortakları tarafından da ayrıca gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmeyecektir.

Öte yandan, 7440 sayılı Kanun kapsamında kayda alınan emtialar için ayrılan karşılığın ortaklara dağıtılmasına ilişkin olarak anılan Kanunda herhangi bir zaman sınırlaması bulunmamakta olup, bu tutarların da ortaklara dağıtılması halinde gelir vergisi tevkifatı yapılmayacak ve şirket ortakları tarafından da gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmeyecektir.

b. KVK'nun Diğer indirimler" başlıklı 10.maddesinde Kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından sırasıyla aşağıdaki indirimlerin yapılacağı belirtildikten sonra (i) bende bu indirimlerden birisi olan şu hükümlere yer verilmiştir.

"Finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri hariç olmak üzere sermaye şirketlerinin ilgili hesap dönemi içinde, ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları veya yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı üzerinden Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından indirimden yararlanılan yıl için en son açıklanan "Bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı" dikkate alınarak, ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarın %50'si.

..."

Konuya ilişkin açıklamaların yapıldığı 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "10.6.1. İndirimin kapsamı" başlıklı bölümünde;

"Sermaye şirketlerinin sermaye yapılarının güçlendirilmesi amacıyla getirilen bu düzenleme uyarınca indirime konu edilecek tutarın hesaplanması, 1/7/2015 tarihinden itibaren ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları veya bu tarihten itibaren yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı üzerinden, ilgili hesap döneminin sonuna kadar Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (i) bendi hükmüne göre hesaplanacak tutar dikkate alınacaktır.

Bu indirim uygulamasında,

a) Nakdi sermaye artışı, sermaye şirketlerince ilgili hesap döneminde ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi artışlar ile yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmını,

..."

ifade etmektedir.

İndirime konu edilecek tutarın hesaplanması; mevcut sermaye şirketlerinde ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları, yeni kurulan sermaye şirketlerinde ise ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı dikkate alınacak olup sermayenin nakit olarak karşılanmayan kısmı için indirim uygulamasından yararlanılamayacağı tabiidir.

Bununla birlikte;

- Sermaye şirketlerine nakit dışındaki varlık devirlerinden kaynaklanan sermaye artışları,*
- Sermaye şirketlerinin birleşme, devir ve bölünme işlemlerine taraf olmalarından kaynaklanan sermaye artışları,*

- Bilançoda yer alan öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklenmesinden kaynaklanan sermaye artıları,
- Ortaklarca veya Kurumlar Vergisi Kanununun 12 ncı maddesi kapsamında ortaklarla ilişkili olan kişilerce kredi kullanılmak veya borç alınmak suretiyle gerçekleştirilen sermaye artıları,
- Şirkete nakdi sermaye dışında hisse senedi, tahvil veya bono gibi kıymetlerin konulması suretiyle gerçekleştirilen sermaye artıları,
- Bilanço içi kalemlerin birbiri içinde mahsubu şeklinde gerçekleştirilen sermaye artıları, indirim tutarının hesaplamasında dikkate alınmayacağı.

..."

açıklamaları yer almaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinde düzenlenen indirim uygulaması ile sermaye şirketlerinde nakit artırılan sermaye üzerinden hesaplanan faizin kurumlar vergisi matrahından indirilerek sermaye artıının teşvik edilmesi amaçlanmış olup, 7440 sayılı Kanunun 6 ncı maddesi kapsamında "525-Kayda Alınan Emtia Özel Karşılık" hesabına aktarılan tutarın ortaklara ödenerek ve ödenen bu tutarın Ortak (Z) tarafından sermaye artırımı kapsamında şirkete tekrar aktarılması işlemi bilanço içi kalemlerin sermayeye eklenmesi suretiyle gerçekleştirilen sermaye artısı olduğundan söz konusu indirim uygulamasından faydallanması mümkün bulunmamaktadır.

(Konu ile ilgili olarak 01.03.2023 tarih ve E-79690095-125[4-2022-120-22]-22361 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın özelgesi bulunmaktadır)

CEVAP 4:

a. KVKK'nun 8. maddesi ticari kazanç gibi hesaplanan kurum kazancının tespitinde indirilecek giderler sıralanmıştır.

Söz konusu maddenin 1/a bendinde kurumlar vergisi mükelleflerinin ihraç ettikleri menkul kıymetlere ilişkin tüm giderlerin hasıllattan indirilebileceği belirtilmiştir. Bu bağlamda (L) Enerji A.Ş'nin ihraç ettiği tahvile ilişkin bu işleme aracılık eden bankaya ödediği komisyon gideri ile tahvil ihracına ilişkin kağıt ve basım masrafları hasıllattan indirilebilecektir.

KVKK'nun 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendiyle; kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri dışında, kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısmı münhasır olmak üzere, yatırımin maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere Cumhurbaşkanı kararlaştırılan kısmını kanunen kabul edilmeyen gider (KKEG) olarak kabul edilmiştir. Konuya ilişkin olarak 1 Seri Numaralı KVKK Genel Tebliğinde değişiklik yapılmasına dair 18 Seri Numaralı KVKK Tebliğine göre bir gider veya maliyet unsurunun gider kısıtlamasına konu edilmesi için bunların yabancı kaynak kullanımına ve bu kaynağın kullanım süresine bağlı olarak doğmuş olması gerekmektedir. Teminat mektubu komisyonları, tahvil ihracı ile ilgili olarak yapılan baskı ve benzeri giderler ile ipotek masrafları gibi herhangi bir yabancı

kaynak kullanımına bağlı olmaksızın yapılan giderlerin gider kısıtlamasına konu edilmesi söz konusu değildir. Bu bağlamda ihraç edilen tahvile ilişkin yukarıda belirtilen giderler finansman gider kısıtlamasına konu edilmeyecektir.

b. KVK'nun 8/1-b maddesinde kuruluş ve örgütlenme giderlerinin, 8/1-c maddesinde ise genel kurul toplantıları için yapılan giderler ile birleşme, devir, bölünme, fesih ve tasfiye giderlerinin kurum kazancının tespitinde hasıltattan indirilebileceği hükmeye bağlanmıştır.

Birleşme (ve devir) halinde, hem münfesih (birleşen veya devir alınan) hem de yeni (birleşilen veya devir alan) kurum bünyesinde, birleşme ve devre bağlı olarak bir takım giderler yapılır. Bu giderlerden birleşilen veya devir alan kurum bünyesinde yapılanlar, ilk tesis ve taazzuv gideri niteliğindedir. Çünkü, birleşilen veya devir alan kurumda yapılan bu giderler işlerin devamlı olarak genişletilmesine yöneliktir. Dolayısıyla, bu türden giderler ilk tesis ve taazzuv giderleri kapsamında değerlendirilir. KVK'nın 8 inci maddesinin (1/c) bendi ise hasıltattan indirilebilecek birleşme ve devir giderleri, münfesih kurumlardaki giderleri kapsar. Madde hükmünde, birleşme giderlerinin, tasfiye ve fesih giderleri ile birlikte sayılmış olmasının nedeni de budur. Bu bağlamda birleşme işlemi için; (B) A.Ş. bünyesinde yapılan giderler, ilk tesis ve taazzuv gideri niteliğinde olduğundan KVK'nun 8/1-b gereğince, (F) A.Ş. bünyesinde yapılan giderler ise KVK'nun 8/1-c maddesi gereğince indirim konusu yapılacaktır.

c. KVK'nın 8 inci maddesinin (1/ç) bendinde eshamlı komandit şirketlerde komandite ortağın kâr payının, kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilebileceği hükmü altına alınmıştır. Eshamlı komandit şirketlerde kurumlar vergisi matrahı, şirket kazancından, komandite ortaklara düşen kâr payı dışında kalan tutardır. Komandite ortakların şirket kârından aldıkları pay, GVK'nın 37 inci maddesi hükmü uyarınca şahsi ticari kazanç hükmündedir ve bunun bir sonucu olarak; komandite ortaklarının hisseli komandit şirketten aldıkları kâr payları, ilgili bulunduğu hesap döneminin son günü (31.12) itibarıyle elde edilmiş olduğundan, hesap dönemini takip eden yılın Mart ayının yirmi beşinci günü akşamına kadar beyan edilirler. Bu nedenle KVK'nın 8 inci maddesinin (1/ç) bendinde eshamlı komandit şirketlerde, komandite ortaşa düşen kâr payının kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınacağı hükmü altına alınmıştır. Böylece mükerrer vergilemenin de önüne geçilmiş olmaktadır.

Komondite ortak Bay (A)'ya ödenen 150.000 TL kar payı ödemesi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınacaktır.

d. KVK'nun 6. Maddesine göre safi kurum kazancının tespitinde GVK'nun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanacaktır.

Personelle verilen temettü ikramiyeleri ise Gelir Vergisi Kanunu'nun 61'inci maddesi hükmüne göre ücret niteliğindedir ve bu niteliği nedeniyle de Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'inci maddesinin (1) numaralı bendi kapsamında gider kaydedilir

1 Seri Numaralı KVK Genel 11.11. numaralı bölümünde “*Kurum çalışanlarına ödenen temettü ikramiyeleri Gelir Vergisi Kanununun 61 inci maddesine göre ücret sayıldığından bu ödemeler kurum kazancının tespitinde ücret gideri (genel gider) olarak dikkate alınmaya devam edilecektir. Söz konusu temettü ikramiyelerinin bilanço günü itibarıyla ödenecek toplam tutarı kesinleştirildikten, çalışanlara o yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresinin*

sonuna kadar ödenecek temettü ikramiyeleri, ilgili olduğu yılın kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.” Açıklaması yer almaktadır.

Bu açıklamalar ışığında çalışanlara ücret ödemesi 31.03.2023 tarihinde yapılmış olmasına rağmen temettü ikramiyesi 2022 yılının kazancında gider olarak dikkate alınabilecektir.

e. KVK'nun 11/1-ç maddesine göre her ne şekilde ve ne isimle olursa olsun ayrılan yedek akçeler (Türk Ticaret Kanunu, kurumların kuruluş kanunlarına, Cumhurbaşkanlığı kararnamelerine, tüzüklerine, ana statülerine veya sözleşmelerine göre safi kazançlardan ayırdıkları tüm yedek akçeler ile Bankacılık Kanunu göre bankaların ayırdıkları genel karşılaşlıklar dahil) kurum kazancının tespitinde indirilemez.

İhtiyat akçeleri; kurumlar vergisi mükelleflerinin TTK, kurumların özel kanunları veya esas mukavele ve nizamnamelerine göre muhtelif adlarla kardan ayırdıkları meblağlar olup, böylelikle işletme bünyesinde elde edilen karın bir kısmı dağıtılmayıp, işletme içinde alikonulmaktadır. Söz konusu yedek akçelerin TTK'ya, kurumların kuruluş kanunlarına, tüzüklerine, ana statülerine veya sözleşmelerine göre safi kazançlardan ayrılmış olması durumunda dahi safi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

Bu bağlamda (EZ) A.Ş'nin 2023 yılında ayırdığı istege bağlı yedek akçenin kurum kazancından indirilmesi mümkün değildir.

f. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 11inci maddesinin birinci fıkrasının (1) bendinde, her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin %50'sinin kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilemeyeceği belirtilmiştir.

1 Seri Numaralı KVK Genel Tebliğinde (ve bu tebliğde değişiklik yapan 2 seri numaralı KVK Genel Tebliğinde) konuya ilişkin şu açıklamalarda bulunulmuştur.

KVK'nun 11/1-1 bendinde belirtilen oranı %100'e kadar artırma veya sıfıra kadar indirme hususunda yetki verilmiştir. 90/1081 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile de söz konusu oran sıfır olarak tespit edildiğinden, Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 1inci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca, alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin tamamı gider olarak indirilebilmektedir.

Aynı huküm Gelir Vergisi Kanununun 41inci maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendinde de yer almaktadır.

3/1/2008 tarihli ve 5727 sayılı Tütün Mamullerinin Zararlarının Önlenmesine Dair Kanunda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 5inci maddesiyle 4207 sayılı Tütün Mamullerinin Zararlarının Önlenmesine Dair Kanunun 4 üncü maddesinde yapılan değişiklikle, Gelir Vergisi Kanununun 41inci maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendinde belirtilen ilan ve reklam giderlerinin, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak alınamayacağı hükmeye bağlanmıştır. Anılan huküm, Kanunun yayımı tarihinden 4 ay sonra yürürlüğe girecektir.

Bu nedenle, anılan hükmün yürürlüğe girdiği 19/5/2008 tarihinden itibaren yapılacak olan, her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin

tamamının, ticari kazancın ve kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır. (Ancak *Danıştay Dördüncü Dairesinin 25/10/2010 tarihli ve Esas No. 2008/3758 Karar No. 2010/5217 sayılı kararıyla, bu paragraftaki altı çizilmiş olan kısımları alkol ve alkollü içkilere ilişkin ilan ve reklam giderleri yönünden iptal edilmiştir.*

Dolayısıyla KVK 11/1-1 maddesi gereğince, tütün mamüllerine ilişkin ilan ve reklam giderlerinin tamamı kurum kazancının tespitinde gider olarak kabul edilmezken, her türlü alkol ve alkollü içkilere ilişkin ilan ve reklam giderlerinin tamamı indirim konusu yapılacaktır.

Bu açıklamalar ışığında (BC) Alkollü Ürünler Üretim ve Pazarlama Ltd. Şti, üretimini ve pazarlamasını yaptığı alkollü içeceklerin tanıtılması amacıyla; alkollü içeceklerin logosunu, faaliyette bulunduğu ilde alkollü içki satış izni olan zincir restoranlarındaki masa örtüleri ve içki bardaklarında kullanılması karşılığında (U) zincir restoranına yaptığı 245.000 TL'lik ödeme KVK'nun 11/1-1 maddesi ve yukarıda belirtilen tebliğ düzenlemesi çerçevesinde kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

CEVAP 5:

GVK'nun 42. Maddesinde birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kar veya zararın işin bittiği yıl katı olarak tespit edileceği ve tamamının o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterileceği hükmeye bağlanmıştır. Mükellefler bu madde kapsamına giren hallerde her inşaat ve onarma işinin hasılat ve giderlerini ayrı bir defterde veya tutmakta oldukları defterlerin ayrı sayfalarında göstermeye ve düzenleyebilecekleri beyannameleri işlerin ikmal edildiği takvim yılını takip eden yılın Mart ayının başından yirmi beşinci günü akşamına kadar vermeye mecburdurlar.

Aynı kanunun 44. Maddesinde ise; inşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarihin; diğer hallerde işin filen tamamlandığı veya filen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edileceği hükmeye bağlanmıştır.

Bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ve her ne nam ile olursa olsun elde edilen hasılat, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kâr veya zararının tespitinde dikkate alınacaktır.

GVK'nun 94. Maddesine göre kamu idare ve müesseseleri, 42 nci madde kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara (kurumlar dahil) ödenen istihkak bedellerinden (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesabın yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben %5 oranında tevkifat yapmaya mecburdurlar.

GVK'nun mük.120. maddesine göre ticari kazanç sahipleri cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, bu kanunun ticari kazancın tespitine ilişkin hükümleri uyarınca ilgili hesap döneminin ilk dokuz ayı için belirlenen üçer aylık dönem kazançları üzerinden 103 üncü maddede yer alan tarifenin ilk gelir dilimine uygulanan oranda geçici vergi öderler. Ancak; 42 nci madde kapsamına giren kazançlar geçici vergi matrahına dâhil edilmez. Hesaplanan geçici

vergi, üç aylık dönemi izleyen ikinci ayın on dördüncü günü akşamına kadar bağlı olunan vergi dairesine beyan edilir ve on yedinci günü akşamına kadar ödenir. Aynı dönem içinde tevkif edilmiş bulunan gelir vergisi (42 nci maddede belirtlen kazançlardan yapılan tevkifat hariç) hesaplanan geçici vergiden mahsup edilir. Bir önceki takvim yılında üçer aylık dönemler halinde tahakkuk ettirilerek tahsil edilen geçici vergi, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir. Mahsup edilemeyen tutar, mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilir. Bu mahsuplara rağmen kalan geçici vergi tutarı, o yılın sonuna kadar yazılı olarak talep edilmesi halinde mükellefe red ve iade edilir.

Yine GVK'nun 121. maddesine göre yıllık beyannamede gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan bu kanuna göre kesilmiş bulunan vergilerin, beyanname üzerinden hesaplanan Gelir Vergisi'nden mahsup edileceği, mahsubu yapılan miktarın Gelir Vergisi'nden fazla olduğu takdirde aradaki fark vergi dairesince mükellefe bildirileceği ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine red ve iade olunacağı hükmeye bağlanmıştır.

252 Seri numaralı GVK Genel Tebliği ve bu tebliğde değişiklik yapan 315 seri numaralı tebliğ tevkif yoluyla kesilen vergilerin mahsubuna ilişkin düzenlemeler yapmıştır.

Tevkif yoluyla kesilen vergilerin mahsup ve iadesinde; Yıllık beyanname ile beyan edilen gelir veya kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergiden yıl içinde tevkif yoluyla kesilen vergiler mahsup edilir. Mahsup işleminin yapılabilmesi için, tevkif yoluyla kesilen verginin beyannameye dahil edilen gelir veya kazanca ilişkin olması gereklidir. Tevkif yoluyla kesilen vergilerin, yıllık gelir veya kurumlar vergisinden mahsubunda mükelleflerin kendilerinden yapılan vergi tevkifatı ile ilgili olarak kesintiyi yapan vergi sorumlularının adı-soyadı veya unvanını, bağlı olduğu vergi dairesini ve vergi kimlik numaralarını kesintiye esas alınan brüt tutarları, kesilen vergileri ve kesinti yapılan dönemleri gösteren bir tabloyu yıllık beyannamelerine eklemeleri yeterlidir. Tevkif yoluyla kesilen vergilerin yıllık beyannamedeki mahsuplar sonunda kalan kısmının diğer vergi borçlarına mahsup talebi tutarına bakılmaksızın, inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir.

Tevkif yoluyla kesilen vergilerin nakden iadesinde; iade taleplerinin iade talep dilekçesi ile yapılması şarttır. Tevkif yoluyla kesilen vergilere ilişkin nakden iade edilecek tutarın 2022 takvim yılı için 68.000 Türk Lirasını geçmemesi halinde iade talebi, iade talep dilekçesi ile birlikte bu dilekçenin “Nakden İadelere İlişkin Açıklamalar” kısmında yer alan eklenecek belgelerin eksiksiz ibraz edilmesi kaydıyla inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilir. Nakden yapılacak iade taleplerinin bu tutarı aşması halinde, 68.000 Türk Lirasını aşan kısım Vergi Usul Kanununa göre vergi inceleme yetkisi bulunanlarca yapılacak inceleme sonucunda düzenlenecek vergi inceleme raporuna göre iade edilir. İade talebi teminat gösterilmesi halinde inceleme sonucu beklenmeksızın yerine getirilir. Nakden iade talebinin 2022 takvim yılı için 681.000 Türk Lirasına kadar olan kısmı mükellefle süresinde tam tasdik sözleşmesi düzenlenmiş yeminli mali müşavirce düzenlenecek tam tasdik raporu uyarınca iade edilebilir. İade talebinin bu tutarı aşan kısmının iadesi ise vergi inceleme yetkisi bulunanlarca düzenlenen vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

Geçici Verginin beyanname üzerinden hesaplanan vergiye mahsubunda şu şekilde hareket edilecektir: Yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden ilgili hesap dönemine ilişkin vergi dönemlerinde ödenen geçici vergi mahsup edilir. Mahsup işleminin

yapılabilmesi için, tahakkuk ettirilmiş geçici verginin ödenmiş olması gerekmektedir. Geçici vergi dönemleri itibariyle tahakkuk ettirilmiş, ancak ödenmemiş bulunan geçici verginin yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün değildir. Tahakkuk ettirilmiş ancak ödenmemiş olması dolayısıyla yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup imkanı bulunmayan geçici vergi tutarları terkin edilir. Terkin edilen geçici vergi tutarı için vade tarihinden terkin edilmesi gereken tarih olan yıllık beyannamenin verilmesi gereken kanuni sürenin başlangıç tarihine kadar gecikme zammı uygulanır.

Geçici verginin diğer vergi borçlarına mahsup ve nakden iadesinde şu şekilde hareket edilir: Ödenen geçici vergi tutarının, geçici verginin ilgili olduğu döneme ilişkin olarak verilen beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden fazla olması halinde, mahsup edilemeyen tutar mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilir. Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 120 nci maddesi hükmü uyarınca, mahsup işleminin yapılabilmesi için yazılı başvuru şartı aranmaz. Söz konusu mahsup işlemi 6183 sayılı Kanunun 47 nci maddesi hükmü de dikkate alınarak ilgili vergi dairesince re'sen yapılır. Mahsup işlemi yıllık beyannamenin verildiği tarih esas alınarak yerine getirilir. Mahsubu yapılacak vergi borçları için vade tarihinden, yıllık beyannamenin verildiği tarihe kadar gecikme zammı uygulanır. Dolayısıyla bu tarihten sonra söz konusu vergi borçları için gecikme zammı uygulanmaz. Mahsup sonucu iadesi gereken miktarın bulunması ve bu tutarın beyannamenin ilgili tablosuna yazılmış olması mükellefçe yazılı olarak yapılmış iade talebi olarak kabul edilir. Yıllık beyannamenin ilgili tablosunda/satırında gösterilmeyen geçici verginin mahsuben veya nakden iade edilebilmesi için o yılın sonuna kadar Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 429)'nın ekinde yer alan iade talep dilekçesi (1B)'nin verilmesi gereklidir. Geçici verginin gerek mahsuben gerekse nakden iadesinde herhangi bir tutar sınırlaması olmayıp, geçici verginin ödenmiş olması yeterlidir. Geçici vergiye ilişkin iade taleplerinde teminat ve inceleme raporu aranmaz.

Bu açıklamalarlığında; Bay (T)'nin 12.02.2021 tarihinde başladığı inşaat işi sözleşmesine göre 31.12.2021 tarihinde biteceğinden yıllara sari inşaat işi kapsamında değildir ve bu yüzden GVK hükümlerine göre inşaat onarım işlerinden sağlanan kazançlar ticari kazançtır. Yıllara sari inşaat kapsamında olmadığı için 2021 yılında yapılan hakedişlerden gelir vergisi kesintisi yapılmayacak, ancak bu kazançları için geçici vergi beyannamesi verilecektir.

Sözleşme yapılırken işin yıl içinde bitmesinin öngörülmesine rağmen sonraki yıla sarkan işlerde, yeni sözleşmenin veya sözleşmede değişikliğin yapıldığı ya da işin fiilen yıllara yaygın hale geldiği tarihten sonra yapılan hakediş ödemelerinden vergi kesintisi yapılması gereklidir. Bu durumda 31.12.2021 tarihinde inşaat süresi 10.10.2022 tarihine uzadığından, bir başka deyişle inşaat işi yıllara sırayet eden inşaat işi niteliğine dönüştüğünden, 2022 yılında yapılacak hakediş ödemeleri üzerinden Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü vergi kesintisi yapacaktır. Yine bu gerekçeyle, 2022 yılından itibaren bu iş nedeniyle geçici vergi beyannamesi verilmemesi gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanununun 44. maddesine göre, inşaat ve onarım işlerinde işin bitim tarihi; geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih, diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarihtir. İşin bitim tarihini belirleyen geçici kabul tutanağının onaylandığı tarihten sonra yapılan işlere ilişkin hakediş ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılmasına gerek yoktur. Bu yüzden Bay (T)'nin işin bittiği

tarih olan 10.10.2022 tarihinden sonra yaptığı son hakediş için Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğüne tevkifat yapılmayacaktır.

2021 yılında iş yillara sari inşaat kapsamında olmadığı için hesaplanan geçici verginin olması durumunda bu geçici vergiler, bu dönemdeki diğer geçici vergilerden mevzuat hükümleri çerçevesinde mahsup edilecektir.

Ancak işin 31.12.2021'de yillara sirayet eden inşaat işi hüvviyetine kavuşması nedeniyle bu tarihten sonra yapılacak gelir vergisi kesintisinin, bu tarihten önce ödenen geçici vergiler ile birlikte işin tamamlandığı yıla ilişkin verilen gelir vergisi beyannamesinden mahsup edilmesi gerekmektedir. (*Konuya ilişkin olarak Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 13.09.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-42-11-569 sayılı özelgesi de mevcuttur*)

İşin bittiği yıl olan 2022 yılına ilişkin olarak verilecek gelir vergisi beyannamesinde, beyanname üzerinde gelir vergisi tevkifatı ve ödenen geçici vergiler mahsup edilecektir. Bu mahsup sonucunda iade edilmesi gereken vergi mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilecektir. Bu mahsup işlemi yukarıda belirtilen mevzuat hükümleri çerçevesinde yerine getirilecek olup, 2021 yılında hesaplanan geçici vergilerin 2022 yılında mahsup edilmesi için ödenmiş olması gerekmektedir.

Mükellefin mahsup edemediği vergileri nakden talep etmesi durumunda; geçici vergi açısından ödenmiş olması dışında bir şart (yukarıda belirtilen dilekçe dışında) bulunmamaktadır. Ancak bu durumda olan gelir vergisi tevkifatının nakden iade edilmesi için yukarıda belirtilen mevzuat hükümleri çerçevesinde iade talep edilecek tutarın belirlenen tutara kadar olan kısmı (2022 yılı için 68.000 TL) vergi inceleme raporu/teminat aranmaksızın iade edilecek, üzerindeki tutarın iadesi ise vergi incelemesi veya teminat karşılığında gerçekleşecektir. Bay (T) 'nin Yeminli Mali Müşavir ile süresinde imzallanmış tam tasdik sözleşmesi bulunmadığı için belirlenen tutara kadar kısım için (2022 yılı için 681.000 TL) inceleme/teminat olmaksızın nakit iade imkanından yararlanması mümkün değildir.

CEVAP 6:

GVK'nun 1. Kısmının 2. Bölümü "Tam Mükellefiyete" ilişkin düzenlemelerde bulunmuştur. Anılan bölümün 3. Maddesine göre; Türkiye'de yerleşmiş olanlar Türkiye içinde ve dışında ettiğleri kazanç ve iratlardan tamamı üzerinden vergilendirilirler. Aynı bölümünde yer alan 4. Maddeye de göre de ikametgahı Türkiye'de bulunanlar Türkiye'de yerleşmiş sayılmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 123. Maddesi yabancı ülkelerde ödenen vergilerin mahsubuna ilişkin düzenleme yapmıştır. Buna göre tam mükellefiyete tabi mükelleflerin yabancı memleketlerde elde ettiğleri kazanç ve iratlardan mahallinde ödedikleri benzeri vergiler, Türkiye'de tarh edilen Gelir Vergisi'nin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından indirilir. İndirilecek miktar Gelir Vergisi'nin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından fazla olduğu takdirde, aradaki fark nazara alınmaz.

Gelir Vergisi'nin yabancı memlekette elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmını, bunların gelire olan nispeti üzerinden hesaplanır.

Bu indirimin indiriminin yapılması için:

1. Yabancı memlekette ödenen vergilerin gelir üzerinden alınan şahsi bir vergi olması;
2. Yabancı memlekette vergi ödendiğinin yetkili makamlardan alınan ve mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan memleketin aynı mahiyettedeki temsilcileri tarafından tasdik olunan vesikalarla tevsik edilmesi;

Şarttır.

2 numarada yazılı vesikalar taksit zamanına kadar gelmemiş olursa, yabancı memlekette elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden vergi kısmı bir yıl süre ile ertelenir.

Aranan vesikalar bu süre zarfında vergi dairesine ibraz edildiği takdirde vergi tenzil edilir; süre geçtikten sonra erteleme hükmü kalkar ve vesikalar ibraz edilse bile nazara alınmaz. Vergi Usul Kanunu'nda yazılı mücbir sebeplere ait hükümler mahfuzdur.

Yabancı memleketlerde ödenen vergilerin ilgili bulundukları kazanç ve iratlar mükellef tarafından hangi yılın gelirine ithal edilmişse, bu vergiler de o gelire ait vergiden indirilir.

Bu açıklamalar ışığında tam mükellef olan Bayan(C) ödemesi gereken gelir vergisi şu şekilde hesaplanacaktır.

Gelirin cinsi	Tutar (TL)	Toplam Gelire Oranı (%)
Yurttaşında elde edilen ticari kazanç	1.200.000	60
Yurtdışında elde ettiği gayrimenkul sermaye iradı (kira geliri)	800.000	40
Matrah	2.000.000	
Gelir Vergisi	735.900	
Gelir Vergisinin Yabancı Ülkede elde edilen gelire isabet eden kısmı ($735.900 \times 0,40 =$)	294.360	
Mahsup edilebilecek yurtdışında ödenen vergi	294.360	
Ödenmesi gereken vergi ($735.900 - 294.360 =$)	441.540	

Bayan (C)'nin tam mükellef sıfatıyla elde edilen toplam kazanç üzerinden gelir vergisi tarifesine göre hesaplanan gelir $287.900 + (1.120.000 \times 0,40) = 735.900$ TL'dir. Bu vergiden İtalya'da ödenen 296.000 TL değil, gelir vergisinin İtalya'da ödenen gelire isabet eden kısmı olan 294.360 TL mahsup edilebilecektir. ($296.000 - 294.360 =$) 1.640 TL mahsup edilemeyecektir.

GVK m. 123. Maddesi yukarıdaki koşullarda yabancı ülkede ödenen vergilerin mahsubuna izin verdiğiinden, yabancı ülkede ödenen gecikme zammının Türkiye'de hesaplanan gelir vergisinden mahsup imkanı yoktur.

CEVAP 7:

a. GVK m. 65'e göre; her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır. Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır. Tahkim işleri dolayısıyla hakemlerin aldıkları ücretler ile kollektif, adı komandit ve adı şirketler tarafından yapılan serbest meslek faaliyeti neticesinde doğan kazançlar da, serbest meslek kazancıdır. Serbest meslek faaliyetini mutad meslek halinde ifa edenler, serbest meslek erbabıdır. Serbest meslek faaliyetinin yanında meslekten başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılması bu vasfi değiştirmez.

GVK m. 66. Maddesine göre de dava vekilleri, müşavirler, kurumlar ve tüccarlarla serbest meslek erbabının ticâri ve meslekî işlerini takip edenler serbest meslek erbabı sayılırlar.

Avukatların, işverene tabi olmaksızın şahsi sorumlulukları altında kendi nam ve hesabına serbest avukatlık yapmasından elde ettikleri kazançlar serbest meslek kazancıdır.

Aynı kanunun 67. Maddesine göre serbest meslek kazancı bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan faktır.

Müşteri veya müvekkilinden, serbest meslek faaliyeti ile ilgili olmak üzere para ve ayın şeklinde alınan gider karşılıkları kazanca ilave edilir. Vergi, resim, harç, keşif, şahitlik, bilirkişilik ve ekspertiz gibi hususlara harcanmak üzere müşteri veya müvekkilden alınan ve tamamen bu hususlara sarf edilen para ve ayınlar kazanç sayılmaz.

Vergi, resim, harç, keşif, şahitlik, bilirkişilik ve ekspertiz gibi alanlarda harcanmak üzere müşteri ve müvekkilden alınan ve tamamen bu konularda harcanan para ve ayınlar kazanç sayılmamaktadır. Söz konusu para ve ayınların belirtilen hususlar için harcanmamış olması halinde harcanmayan kısım hasılata yazılmalıdır. Çünkü bu durumda harcanmayan para ve ayınlar gider karşılığı niteliği kazanacak ve kazanca ilave edilmesi gerekecektir.

Bu bağlamda bilirkişilik ücreti olarak alınan paradan arta kalan 5.000 TL ile yol gideri olarak alınan 4.500 TL'nin hasılata olarak yazılması, 27.500 TL mahkeme harcının tamamı ile mahkemeye yatırılan 10.000 TL bilirkişilik ücretinin kazanç sayılmaması gerekmektedir.

b. GVK'nun Madde 67. Maddesine göre; serbest meslek kazancı bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan faktır.

Yapılan hizmet karşılığında, para ile temsil edilebilen bir menfaat sağlanması halinde sağlanan menfaatin niteliğine göre; ya emsal kira bedeli ya da emsal bedeli ile değerlendirme yapılması gerekmektedir. Emsal bedel tespiti VUK 267'ye göre yapılacaktır.

Bu durumda hasılatın tespiti açısından bay (O)'nun buzdolabı ve televizyonun emsal bedel takdiri için takdir komisyonuna başvurması ve takdir komisyonunca belirlenecek değeri serbest meslek kazancının tespitinde hasılata olarak dikkate alınması gerekmektedir.

GVK'nun 68. Maddesine göre; mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderler serbest meslek kazancının tespitinde aşağıda yazılı giderler hasılattan indirilir. İkametgâhlarının bir kısmını iş yeri olarak kullananlar, ikametgâh için ödedikleri kiranın tamamı ile ısitma ve aydınlatma gibi diğer giderlerin yarısını indirebilirler. Kiralanan işyerinin serbest meslek erbabı tarafından aynı zamanda konut olarak kullanılması durumunda ise, kullanım alanı veya başka bir ölçütle konut işyeri ayırımı yapılmadan; ödenen kira bedellerinin tamamı ile ısitma, aydınlatma gibi kullanımına bağlı giderlerin yarısı indirim konusu yapılabilir.

Bu açıklamalar ışığında Avukat bay (O)'nun, ödediği kira giderinin tamamı ile aydınlatma, ısitma ve su için yaptığı harcamaların yarısını serbest meslek kazancından indirebilecektir

c. GVK'nun 67. Maddesinde, serbest meslek kazancında hasılatın elde edilmesi tahsil şartına bağlanmıştır. Buna göre serbest meslek kazancında, yapılan hizmet karşılığında tespit edilen bedel değil, sadece bedelin tahsil edilen kısmı hasılat olarak önem kazanmaktadır. Dolayısıyla avukatlarca verilen hizmetler ister geçmiş, ister cari, isterse gelecek yıllara ait olsun (peşin alınan avanslar) tahsil edilmiş tüm bedeller tahsil edildiği dönemin hasılatı sayılacaktır.

Bu bağlamda Avukat (O) verdiği hukuki danışmanlık hizmeti 2021 yılında verilmiş de olsa, bu hizmete ilişkin tahsilat 2022 yılında gerçekleştiği için bu tahsilat 2022 yılının tahsilatı sayılacaktır.

Aynı şekilde (T) Ltd. Şti'nin satın alınması aşamasında verilen hizmet 2023 yılında verilmiş dahi olsa, bu hizmete ilişkin 2022 yılında peşin alınan avanslarda 2022 yılının hasılatı sayılacaktır.

d. GVK madde 18. Maddesine göre; müellif, mütercim, heykeltaş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayımlamak veya kitabı, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat Gelir Vergisinden müstesnadır. Bu kazançların arızî olarak elde edilmesi istisna hükmünün uygulanmasına engel teşkil etmez. Serbest meslek kazançları istisnasının, bu Kanunun 94 üncü maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümülü yoktur.

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

Konuya ilişkin olarak 311 seri numaralı Gelir Vergisi Tebliği yayımlanmıştır. Tebliğdeki açıklamalara göre; GVK'nun 18 inci maddesi kapsamında elde edilen ve aynı Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşan kazançlar için istisnadan yararlanılması mümkün bulunmamaktadır. Söz konusu tutarın aşılıp aşılmadığı ilgili takvim yılının sonu itibarıyla belirlenecek ve 18 inci madde kapsamında elde edilen kazançlar toplamının söz konusu tutarı aşması halinde, elde edilen kazançların tamamı yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir. İstisnadan faydalananın faydalananamayacağı yıl sonu itibarıyla belirleneceğinden, istisnadan faydalananamayan mükelleflerin geçici vergi beyannamesi verme yükümlülükleri olmayacağıdır. Yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden GVK'nun 94 üncü maddesine göre yıl içinde kesilen vergiler mahsup edilebilecektir. GVK'nun 18 inci

maddesi kapsamında elde edilen kazançların, aynı Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşması nedeniyle istisnadan faydalanalamayacak olması, yıl içinde yapılacak olan tevkifat uygulamasını etkilemeyecek ve söz konusu kazançlar üzerinden aynı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinin (a) alt bendi uyarınca tevkifat yapılacaktır.

Maliye Bakanlığı vermiş olduğu görüşlerde; meydana getirilen ürünün eser sayilarak istisnaya konu olması için 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Hakkında Kanun'da yapılan tanımlara uygun olarak eser niteliğinde olması şartını aramaktadır.

GVK'nun 86. Maddesine göre kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmez.

GVK'nun 94. Maddesine göre de; vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar.

- Yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden
- a) 18'inci madde kapsamına giren serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerden, % 17
- b) Diğerlerinden, %20

Bu açıklamalar ışığında Bay (O)'nun 2022 yılı sonunda 5846 Sayılı Kanuna göre eser olarak tescil ettiirdiği makalelerin ve kitabının yazarlığından elde ettiği kazanç toplamı, GVK'nun 103. Maddesinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (880.000 TL) aşından GVK'nun 18. Maddesinde yer alan istisnadan yararlanamayacak ve bu kazancını yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edecektir. Tevkif suretiyle ödediği vergileri, beyanname üzerinden hesaplayacağı vergilerden mahsup edebilecektir.

e. GVK madde 68/6'da alınan mesleki yayınlar için ödenen bedellerin serbest meslek kazancının tespitinde indirileceği belirtilmiştir. Bu bent kapsamında gider yazılabilenek kitap ve dergiler sadece avukatların faaliyet konusu ile ilgili olarak yayımlanan mesleki içerikli kitap ve dergilerdir. Bu amacı taşımayan yayınların bu madde ile bağlantısı kurularak gider yazılması mümkün değildir.

Bu nedenle hukuki mevzuat seti için ödenen 4.500 TL serbest meslek kazancının tespitinde hasıllattan indirilecek, Bay (O)'nun faaliyet konusu ile ilgili olmayan ve dolayısıyla mesleki yayın olarak nitelendirilemeyecek teknoloji alanında yayın yapan dergi için ödenen 2.500 TL serbest meslek kazancının tespitinde hasıllattan indirilemeyecektir.

f. GVK'nun 89. Maddesine göre gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden; beyan edilen gelirin % 10'unu aşmaması, Türkiye'de yapılması ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olarak yapılan eğitim ve sağlık harcamaları indirim konusu yapılabilir.

255 Seri numaralı GVK Genel tebliğine göre eğitim giderleri; eğitim ve öğretim kurumları, anaokulu, kreş ve dershanelere eğitim amacıyla yapılan ödemeler ile eğitim amaçlı kurs ücretleri,

okul servis ücretleri, kitap ve kırtasiye alımları için yapılan harcamalar ile öğrencilerin özel yurt ve pansionlarda kalmaları durumunda ödenen tutarları, sağlık giderleri ise; teşhis ve/veya tedavi sürecinde yapılan sağlık harcamalarını (muayene, tahlil, ameliyat, fizik tedavi ve hastane giderleri ile ilaç, sağlık malzemesi, gözlük ve lens alımları gibi) kapsamaktadır.

Bay (O)'nun LGS'ye girecek oğlu için yaptığı eğitim gideri, Bay (O) tarafından beyan edilecek gelirin % 10'nun aşmaması koşulu ile beyan edilen gelirlerden indirim konusu yapılabilir. Ancak bay (O)'nun eşi için yaptığı sağlık harcamalarının hiçbir koşulda beyan edilen gelirinden indirmesi mümkün değildir. Çünkü eşi için yapılan sağlık harcaması Türkiye'de yapılmamış GVK'nun 89/2 maddesinde belirtilen "Türkiye'de yapılmış olması" koşulu gerçekleşmemiştir.

CEVAP 8:

a. GVK'nun 41. Maddesi bu maddede sayılan ödemelerin gider olarak indirilmesine izin vermemektedir. Gelir Vergisi mükelleflerinde transfer fiyatlaması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına ilişkin düzenlemeler GVK'nun 41. Maddesinin 1. Fikrasının 5. Numaralı bendlinde yer almaktadır.

GVK'nun bu düzenlemesi ile KVKK ile vergi sistemimize dahil edilen transfer fiyatlandırması hükümlerine paralel düzenleme yapılmaktadır. Düzenlemeyle, teşebbüs sahibinin emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden ilişkili kişilerle mal veya hizmet alım ya da satımı yapması halinde, emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasında işletme aleyhine oluşan farkların işletmeden çekilmiş sayılacağı hükmeye bağlanmaktadır.

Ancak, G.V.K.'nın 41. maddesinin birinci fikrasının (5) numaralı bendlinde, aynı fikranın 1 ilâ 4 numaralı bentlerinde yazılı olan işlemlerin bu kapsamında değerlendirilmeyeceği belirtilmiştir. 1-4 numaralı bentte belirtilen işlemler şunlardır.

1. Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocukların işletmeden çekikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerler (Aynen alınan değerler emsal bedeli ile değerlenderek teşebbüs sahibinin çekiklerine ilave olunur.),
2. Teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar,
3. Teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler,
4. Teşebbüs sahibinin, eşinin ve küçük çocukların işletmede cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizler,

Bu işlemler transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını olarak değerlendirilmeyecektir.

Gelir vergisi mükelleflerinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından bahsedebilmek için teşebbüs sahibinin, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmuş olması ve emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasında işletme aleyhine bir fark oluşması gerekmektedir.

Teşebbüs sahibi gelir vergisi mükellefi olan, ticari işletme sahibi gerçek kişilerdir. GVK'nun 41. Maddesinin son fikrasına göre kollektif şirket ortakları ile adı ve eshamlı komandit şirketlerin komandite ortakları teşebbüs sahibi sayılmaktadır.

Kanun metninde ilişkili kişi, teşebbüs sahibinin eşi, üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısimları ile doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler, bu şirketlerin ortakları, bu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketler olarak tanımlanmıştır.

İmalat ve inşaat, kiralama ve kiraya verme, ödünç para alınması veya verilmesi, ücret, ikramiye ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler, her hâl ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.

İşletmeden çekilmiş sayılan farklar, ilişkili kişi tarafından beyan edilmiş gelir veya kurumlar vergisi matrahının hesabında dikkate alınmış ise ilişkili kişinin vergilendirme işlemleri buna göre düzelttilir. İlişkili kişiler ve bu kişilerle yapılan işlemler hakkında bu maddede yer almayan hususlar bakımından, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesi hükmü uygulanır.

b. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13.maddesine göre; Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.

Tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulamasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzelttilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.

Transfer Fiyatlaması ve Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ konu ile ilgili aşağıdaki düzenlemeleri yapmıştır.

Tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulamasında, 13üncü maddedede belirtilen şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacaktır. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazancın kâr payı sayılması ile mükellefler bu kâr payına ilişkin olarak istisna hükümlerinden yararlanacağından, "karşı taraf düzeltmesi" bu şekilde, işleme taraf olanlar arasında gerçekleşmiş olacaktır. Dolayısıyla, dağıtılmış kâr payının net kâr payı tutarı olarak kabul edilmesi ve brüte tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden ortakların hukuki niteliğine göre belirlenen oranlarda vergi kesintisi yapılacaktır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilecektir. Ancak, bu düzeltmenin yapılabilmesi için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması gerekmektedir. Örtülü kazanç dağıtan kurum nezdinde yapılacak düzeltmede dikkate alınacak tutar, kesinleşen ve ödenen tutar olacaktır.

Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtan Kurum Tarafından Yapılacak Düzeltme İşlemleri

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımlı şartlarının gerçekleşmesi halinde, örtülü kazanç dağıtan kurum tarafından işlemin yapıldığı geçici vergi döneminde hesaben gerekli düzeltme işlemleri yapılabilecektir. Örtülü kazanç dağıtılan tarafından da aynı dönem içinde düzeltme yapılabilmesi mümkündür. Düzeltmenin geçici vergi döneminden sonra yapılması halinde, örtülü kazanç dağıtan kurum tarafından verilen düzeltme beyannamesi ile tahakkuk eden vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartıyla, örtülü kazanç dağıtılan tarafından da (bir sonraki geçici vergi döneminde) düzeltme yapılabilecektir. Hesap dönemi kapandıktan sonra transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımlı yapan kurumun düzeltme talebi, vergi dairesince Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca değerlendirilip sonuçlandırılacaktır. Bu düzeltme sonucu tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması halinde, karşı tarafta da gerekli düzeltme işleminin kendiliğinden yapılması mümkün olacaktır. Verginin kesinleşmesi; dava açma süresi içinde dava açılmaması, yargı mercilerince nihai kararın verilmiş olması veya uzlaşmanın vaki olması gibi haller nedeniyle verginin kesinleşmesi ve itiraz edilmeyecek duruma gelmesidir. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtan kurumun, zamanaşımı süresi içinde düzeltme talebinde bulunmuş olması halinde, düzeltme sonucu tarh edilen verginin kesinleşip ödenmesi şartıyla karşı tarafta da süreye bakılmaksızın gerekli düzeltme işlemi yapılacaktır.

Örtülü Kazanç Dağıtılan Kişinin Tam Mükellef Kurum Olması

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç tutarı kâr payı geliri olarak dikkate alınacak olup, şartların varlığı halinde iştirak kazançları istisnasından yararlanılacak ve düzeltme işlemi gerçekleşecektir. Yukarıda da açıklandığı üzere, düzeltme yapılabilmesi için ilgili tutarın örtülü kazanç dağıtan mükellef tarafından ödeneşi gerekmektedir. Bu tutar ödendikten sonra, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtılan mükellefin bu düzeltmeleri ilgili dönem beyannameleri üzerinde yapması gerekmektedir.

Örtülü Kazanç Dağıtılan Kişinin Dar Mükellef Kurum, Gerçek Kişi, Vergiye Tabi Olmayan veya Vergiden Muaf Olan Herhangi Bir Kişi Olması

Örtülü kazanç dağıtılan kişinin dar mükellef kurum, gerçek kişi, vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf herhangi bir kişi olması durumunda, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç tutarı, örtülü kazanç dağıtılan nezdinde, 13 üncü maddede belirtilen şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı olarak kabul edilecektir. Bu şekilde dağıtılmış kâr payı net kâr payı tutarı olarak kabul edilecek ve brüte tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden vergi kesintisine tabi tutulacaktır.