



2021/3. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı
Gelir Üzerinden Alınan Vergiler
11 Aralık 2021 Cumartesi – 16.00 - 19.30 (3,5 Saat)

Uyarı : Cevaplama öncesi, sorularda eksik sayfa ya da basım hatası bulunup bulunmadığını kontrol ediniz ve gerektiğinde sınav görevlilerine başvurunuz. (Bu soru kağıdı Toplam 8 (sekiz) sayfadan oluşmaktadır.)

GENEL AÇIKLAMA
(Soruları çözmeye başlamadan önce mutlaka okuyunuz)

* Bu oturumda sorulan bütün sorularda soruda aksi belirtildiğçe, cevaplarda konu sadece gelir (stopaj dahil) ve kurumlar vergisi (stopaj dahil) çerçevesinde dikkate alınacak, geçici vergi ve diğer vergilere (KDV, ÖTV, Damga Vergisi vb.) ilişkin değerlendirme yapılmayacaktır. Tartışmalı konulara ilişkin verilen cevaplarda Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın konuya ilişkin görüşleri esas alınacaktır.

* Soruların çözümünde aksi belirtildiğçe Türkiye Cumhuriyeti ile diğer ülkeler arasında mevcut ikili vergi anlaşmalarında yer alan düzenlemeler ile Türk Parası Kıyometini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karar ve ilgili mevzuat hükümleri dikkate alınmayacağından.

* Cevaplarda ileri sürülen hususlara ilişkin dayanaklara yer verilmeli ve açıklanalar net olmalıdır. Kısaca da olsa gerekçesini ortaya koymadan "istisnadır, muaftır, beyan edilmez, bryan edilir, vergiye/tevkifata tabidir ya da vergiye /tevkifata tabi değildir vb." ifadeler tek başına o sorudan puan almanız için yeterli olmaz.

* Soru içerisinde yer verilen herhangi bir işlem ve belirlemede, mükellef ve /veya mükellef kurum nezdinde eleştirilecek bir hususun bulunmadığı sonucuna ulaşılması halinde dahi gerekli değerlendirmeler, vergi türü belirtilmek kaydıyla yapılmalıdır. Yanıt içerisinde ulaşılan vergisel sonuca dair metematiksel hesaplamalar açık bir biçimde gösterilmelidir. Her bir tespitin, diğer tespitler yönüylede ilave sonuçları olabileceğini dikkate alınınız.

Puan dağılımı aşağıdaki gibidir

Soru No	Puanı	Soru No	Puanı
1	12	4	20
2	30	5	20
3	18		

Sorular

SORU 1: Tam mükellefiyet esasında vergilendirilen (A) Ltd. Şti. 'nın 2006 yılı Haziran ayında 30.000.000 TL bedelle satın alarak idari faaliyetlerde kullandığı binanın 25.01.2018 tarihi itibarıyla Birikmiş Amortisman tutarı 7.200.000 TL'dir. Mükellef kurum 2010 yılının Nisan ayında söz konusu binaya 200.000 TL bedelle asansör yaptırmış ve bu tutarı binanın maliyetine dahil etmiştir. Asansöre ilişkin B. Amortisman tutarı ise 34.800 TL dir. Ayrıca mükellef kurum 2020 Şubat ayında binanın kışın isimmasının sağlanması amacıyla söz konusu binanın içerisinde binadan ayrıldığında kullanılamaz hale gelen, kalorifer petekleri, boruları ve kazan dairesinden oluşan sistem inşa etirmiştir. Söz konusu sistem 500.000 TL' ina mal edilmiştir. Isıtma sistemine isabet eden amortisman tutarı 68.200 TL dir. Mükellef kurum tarafından söz konusu taşınmaz 2018 yılı Ağustos ayında 25.05.2018 tarihinde yürürlüğe giren Vergi Usul Kanunu Geçici 31'inci maddesi hükmü kapsamında yeniden değerlendirmeye tabi tutulmuştur. Değerlemeye ilişkin yevmiye kayıtları aşağıdaki gibidir.

E.B. E.A.Y R.B. M.K

20.08.2018

46.219.771,00

252 Binalar

252.01 Bina.	45.165.900,00
252.02 Asansör	301.106,00
252.03 Isıtma Sistemi.	752.765,00

257 B. Amortisman	10.994.885,59
252.01 Bina.	10.839.816,00
252.02 Asansör.	52.392,44
252.03 Isıtma Sistemi.	102.677,15

522 MDV Yeniden Değerleme Artışı 17.612.442,70

24.09.2018

 770 Genel Yönetim Giderleri.
 770.01 KKEG

880.622,14

360 Ödenecek Vergi ve Fonlar. 880.622,14

Mükellef kurum tarafından söz konusu taşınmaz 10.12.2018 tarihinde 80.000.000 TL' na satılmış olup, yapılan muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

2

10.12.2018

102 Bankalar

80.000.000,00

257 B. Amortismanlar

18.297.885,59

252.01 Bina.	18.039.816,00
252.02 Asansör	87.192,44
252.03 Isıtma Sistemi.	170.877,15

252 Binalar 76.919.771,00

252.01 Bina. 75.165.900,00

252.02 Asansör. 301.106,00

252.03 Isıtma Sistemi. 1.252.765,00

679 Diğ. Olağan Dışı Gelir ve Karlar 21.378.114,59

Mükellef kurum bina satışına ilişkin olarak Kurumlar vergisi Kanununda yer alan 5/1-e istisnasından yararlandığı tutar 10.689.057,30 TL dir.

İSTENEN:

a- Mükellef kurum tarafından yapılan yeniden değerlendirme işlemini yasal dayanakları ile gerekli hesaplamaları yaparak ilgili mevzuat kapsamında tanım ve şartlar çerçevesinde değerlendirerek rakamsal ifadeleri de göstererek açıklayınız. (5 Puan)



b- Mükellef kurumun istisna konusu yaptığı işlemin doğruluğunu, Kurumlar Vergisi Kanunu ve ilgili diğer mevzuat çerçevesinde yasal dayanakları ile değerlendiniz ve gerekli hesaplamaları yaparak açıklayınız. (2 Puan)

e- 252 Binalar Hesabında yer alan binaların satılmışlığı ve 2018 yılında yeniden değerlemeye tabi tutulması varsayımlı altında; mükellef kurum tarafından Binaların 7326 sayılı Kanun kapsamında 2021 yılı Eylül ayında yeniden değerlemeyc tabi tutması ve yeniden değerlenen tutar üzerinden amortisman ayırmaya devam etmesi ve akabinde 2023 yılı Ocak ayında 100.000.000 TL'ye satılmasına ilişkin yeniden değerlendirme işlemini ve bunun sonunda yeniden değerlendirme işlemi kapsamında ödeyeceği vergi ile Kurumlar Vergisi Kanunu 5/1-e kapsamında yararlanabileceğiniz istisna tutarını yasal dayanakları ile gerekli hesaplamaları yaparak ilgili mevzuat kapsamında tanım ve şartlar çerçevesinde açıklayınız. (5 Puan)

Not: Yurt İçi Üretici Fiyat Endekslerine (Yİ-ÜFE) üçüncü soruda yer verildiğinden tekrar olarak burada yer verilmemiştir. İhtiyaç duyulması durumunda üçüncü soruda yer verilen (Yİ-ÜFE) endekslerinden faydalanabilirsiniz.

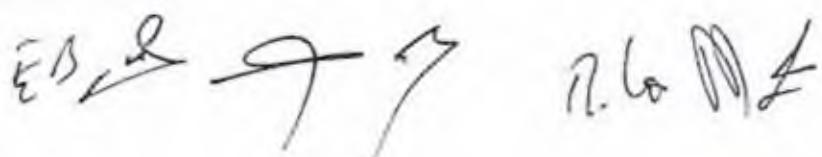
SORU 2: Tam mükellef kurum statüsünde olan ve inşaat işi ile iştirak eden (D) A.Ş'nin 2020 hesap döneminde gerçekleştirdiği işlemler aşağıdaki gibidir. Mükellef kurumun işlemlerin her birini kurumlar vergisi kanunu ve ilgili diğer mevzuat çerçevesinde yasal dayanakları ile gerekli hesaplamaları yaparak kurumlar vergisindeki tanım ve şartlar çerçevesinde değerlendirerek rakamsal ifadeleri de gösterek açıklayınız. (Kurumlar vergisi beyannamesi düzenlemeniz istennemektedir. (Ülkeler arasında çifte vergilemeyi önleme anlaşması olmadığını varsayıınız) (Toplam 30 Puan)

a) (D) A.Ş 2020 yılında Slovakya'da bulunan bir inşaat şirketine oradaki Merkez Bankası yapım projesi kapsamında İstanbul'da bulunan ofisinden proje çizim hizmeti vermiştir. Söz konusu hızının karşılığı olarak inşaat şirketi tarafından net 500.000 Euro bedel (D) A.Ş'nin Slovakya da yerel bankada bulunan banka hesabına yatırılmıştır. (D) A.Ş tarafından Slovakya'da 50.000 Euro kurumlar vergisi ödenmiştir. (D) A.Ş tarafından bu işten elde edilen net 500.000 Euro tutar Türkiye'ye getirilmemiştir. Mükellef söz konusu iş kapsamındaki kazançlarını genel sonuç hesabına intikal ettirmiştir. (1 Euro = 12 TL olarak dikkate alınacaktır) (3 Puan)

b) (D) Anonim Şirketi, Hollanda'da mukemmeli (T) Anonim Şirketinin % 20 hissesini 31.08.2018 tarihinde satın almıştır. (T) Anonim Şirketi 2019 hesap dönemine ait kazancının 500.000 Euro tutarındaki kısmını 20.12.2020 tarihinde ortaklarına dağıtmıştır. (D) A.Ş'nin kazanç dağıtımından elde ettiği brüt gelir 100.000 Euro olup, Türkiye'deki banka hesaplarına 20.02.2021 tarihinde aktarılmıştır. Hollanda vergi mevzuatına göre, kurumlar vergisi oranı %15 olup, kazancın yarısı kurumlar vergisinden istisna olup, şirketin elde ettiği kazancının üzerinden Hollanda'da %5 oranında tevkifat yapılmıştır. (22.12.2020 tarihinde 1 Euro=8 TL, 20.02.2021 tarihinde 1 Euro=9 TL) (3 Puan)

c) (D) A.Ş., depo olarak kullanmak üzere 12.12.2018 tarihinde 1.400.000 TL'na sahip olarak aktifine kaydettiği binasını, (Z) Bankasından aldığı 1.000.000 TL krediye teminat olarak vermiş ve bina üzerine banka tarafından ipotek tesisi edilmiştir. (D) A.Ş, kısa süreli finansal sıkıntılı nedeniyle bu borcu bankaya ödemeyemiş ve 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu hükümlerine göre borcun, faiz dahil 1.200.000 TL olarak takibi yapılmış ve depo 12.12.2020 tarihinde 2.400.000 TL bedelle söz konusu bankaya satılmıştır. (2 Puan)

d- D (A.Ş), Türkmenistan'da elektrik santrali yapım ihalesini alan ve kanuni merkezi Türkiye'de olan Y (A.Ş) ile söz konusu ihale kapsamında belirtilen işlerle ilgili işçi yatakhanevi vb. amaçlar için kullanılacağı konteynırların (prefabrik yapıların) temini ve Türkmenistan'da montajı kapsamında sözleşme yapmıştır. (D) A.Ş tarafından 2020 yılında söz konusu prefabrik yapıların imalat işleri, Türkiye'deki bulunan işyerinde yapılarak montaja hazır hale getirilmiştir. Prefabrik yapı malzemelerinin ihracat işlemi de 2020 yılı içerisinde gerçekleştirilmiştir. Yapılan sözleşme gereği Türkmenistan'da bulunan elektrik santrali sahasına montaj işlemi (D) A.Ş firması tarafından 2020 yılında yapılmış ve montaj sırasında bir kısım malzeme ve işçilikler Türkmenistan'dan temin edilmiştir. D (A.Ş) 'nın sözleşme kapsamında yaptığı bu işlerden 2020 yılında elde ettiği kazanç 500.000 Euro'dur. (1 Euro = 12 TL olarak dikkate alınacaktır) (3 Puan)





e- (D) A.Ş.tarafından (A) ferdi işletmesinin devralınmasına karar verilmiştir. Şirket genel kurulundan gerekli yetki alınıldıktan sonra, (A) ferdi işletmesi sahibi ile görüşmeler yapılmış ve anlaşma sağlanmıştır. 30.06.2020 tarihi itibarıyle (A) ferdi işletmesi bilançosu aktif ve pasifiyle 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 30.06.2020 tarihli bilançosunda, 350.000,-TL 2019 yılı zararı ve 150.000,-TL dönem karı yer almaktadır. (D) A.Ş. 2020 yılı dönem kazancını hesaplarken, 150.000,- TL'yi dönem gelirine ilave etmiş; 350.000,-TL 2019 yılı zararını ise, geçmiş yıl zararı olarak beyanname üzerinden düşmüştür. (3 Puan)

f- D (A.Ş) tarafından 2020 yılı içerisinde yapılan bağışlar aşağıdaki gibidir. (3 Puan)

- Gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan (B) vakfına toplam 300.000 TL tutarında aşağıdaki malzemeler satın alınarak bağışlanmıştır.

- Mutfak Tüpü	100.000 TL
- Çocuk Bezi	50.000 TL
- Bakliyat	150.000 TL

- Kızılay Derneği (Aynı)	250.000 TL
- Tema Vakfı (Muaf)	200.000 TL
- Okul Aile Birliği	10.000 TL
- Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Fonu	300.000 TL

g- (D) A.Ş tarafından , 2020 yılı Nisan ayında 20 gün çalışan ve kendisine araç tahsis edilen hizmet erbabı Bay (F)'nın toplu taşıma kartına 472 TL yüklemiştir. (2020 yılı günlük istisna tutarı 12 TL) (2 Puan)

h- (D) A.Ş., çalıştığı hizmet erbabına işyerinde kreş hizmeti vermemektedir. İşyerinde kreş hizmeti vermeyen (D) A.Ş. 7.000 TL brüt ücretle çalışan hizmet erbabı Bayan (A)'nın kızı ile 5.000 TL brüt ücretle çalışan Bay (B) nin oğlu için hizmeti aldığı kreş işletmelerinin her birine bireysel iş sözleşmesine istinaden kreş yardımı olarak 2020 yılında aylık 2.500 TL ödemektedir. (2 Puan)

i- Tam mükellef (D) A.Ş 'nin 18.03.2020 tarihinde yapılan genel kurulunda hissedarlar aşağıda bileşenleri gözüken 15.000.000 TL olan şirket sermayesinin Türk Ticaret Kanunu hükümleri çerçevesinde azaltılarak 4.000.000 TL' ye indirilmesi yönünde karar almışlardır. Sermaye azaltım işlemleri 18.08.2020 tarihinde tamamlandılarak azaltılan sermayenin vergi ve diğer yasal yükümlülükler düşündükten sonra kalan tutarı ortaklara hisseleri oranında ödenmiştir. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen özelgeler çerçevesinde sermaye azaltımı işlemi dolayısıyla şirketin ve ortakların varsa muhatap olabileceği mali yükümlülükleri gerekçeliyle birlikte kısaca açıklayınız. (9 Puan)

Ortaklarca Nakden Ödenen Sermaye	7.000.000
Ortaklarca Aynı Ödenen Sermaye	500.000
Sermayeye Eklenmiş Olan Enflasyon Düzeltmesi Olumlu Farkları	1.000.000
Sermayeye Eklenen Emisyon Primi	2.000.000
2018 yılı Taşınmaz satışı kapsamında yapılmış 03.01.2019 tarihinde Özel fona alınan ve 2019 yılında sermayeye eklenen tutar	800.000
Sermayeye Eklenen Emisyon primleri	200.000
Sermayeye eklenmiş Geçmiş Yıl Karları	3.500.000
TOPLAM	15.000.000



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBEÇİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY

SORU 3: Gelir Vergisi Kanunu hükümleri çerçevesinde tam mükellef olan ve İstanbul'da doktorluk yapan Doktor (C)'nin 2020 yılında elde ettiği kazanç ve iratlara ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir. İşlemlerin her birini Gelir Vergisi Kanunu ve ilgili mevzuatı yönünden değerlendirecek;

- Hangi tür gelir ya da kazanç kapsamına gireceğini
- Gelir Vergisi beyannamesine dahil edilip edilmeyeceği
- Gelir Vergisi hesaplamasında dikkate alınıp alınmayacağı
- Kazanç ve iratlardan kesilen vergilerin mahsup durumunu

yasal gerekçeleri ile açıklayınız. (Yıllık gelir vergisi beyannamesi düzenlemeniz istenmemektedir.)
(Toplam 18 Puan)

Düzenleme 3: Diğer Veriler (İhtiyaç duyulması halinde tüm soruların çözümünde kullanılacaktır.)

- 2020 yılı gelirleri için uygulanacak bazı beyan ve istisna tutarları aşağıdaki gibidir.

Mesken Kira Hasılat İstisnası	6.600 TL
Değer Artış Kazançlarına İlişkin İstisna	18.000 TL
Arzı Kazançlara İlişkin İstisna	40.000 TL
2020 yılı Asgari Ücret	2.943 TL
Tevkifat ve istisnaya konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratlara ilişkin beyanname verme sınırı	2.600 TL
Tevkifata tabi ücret menkul ve gayrimenkul sermaye iratlara ilişkin beyanname verme sınırı	49.000 TL

- 2020 yılı gelirlerine uygulanacak gelir vergisi vergi tarifesi aşağıdaki gibidir

22.000 TL'ye kadar	% 15
49.000 TL'nin 22.000 TL'si için 3.300 TL, fazlası	% 20
120.000 TL'nin 49.000 TL'si için 8.700 TL (Ücret gelirlerinde 180.000 TL'nin 49.000 TL'si için 8.700 TL), fazlası	% 27
600.000 TL'nin 120.000 TL'si için 27.870 TL (Ücret gelirlerinde 600.000 TL'nin 180.000 TL'si için 44.070 TL), fazlası	% 35
600.000 TL'den fazlasının 600.000 TL'si için 195.870 TL (ücret gelirlerinde 600.000 TL'den fazlasının 600.000 TL'si için 191.070 TL), fazlası	% 40

- Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksleri (YI-ÜFE) aşağıdaki gibidir:

Yıl	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık
2003	94,32	97,28	100,40	102,17	101,53	99,58	99,04	98,85	98,90	99,46	101,15	101,78
2004	104,46	106,17	108,40	111,27	111,24	110,06	108,39	109,25	111,26	114,85	115,72	115,87
2005	114,83	114,81	117,25	119,62	119,23	119,64	119,33	121,40	123,40	124,22	121,40	121,14
2006	123,51	123,83	124,14	126,54	130,05	135,28	136,45	135,43	135,11	135,73	135,33	135,16
2007	135,09	136,37	137,70	138,80	139,34	139,19	139,28	140,47	141,90	141,71	142,98	143,19
2008	143,80	147,48	152,16	159,00	162,37	162,90	164,93	161,07	159,63	160,54	160,49	154,80
2009	155,16	156,97	157,43	158,45	158,37	159,86	158,74	159,40	160,38	160,84	162,92	163,98
2010	164,94	167,68	170,94	174,96	172,95	172,08	171,81	173,79	174,67	176,78	176,23	178,54
2011	182,75	185,90	188,17	189,32	189,61	189,62	189,57	192,91	195,89	199,03	200,32	202,33

EB 18.09.2011 R.G.M.Z

2012	203,10	202,91	203,64	203,81	204,89	201,83	201,20	201,71	203,79	204,15	207,54	207,29
2013	206,91	206,65	208,33	207,27	209,34	212,39	214,50	214,59	216,48	217,97	219,31	221,74
2014	229,10	232,27	233,98	234,18	232,96	233,09	234,79	235,78	237,79	239,97	237,65	235,84
2015	236,61	239,46	241,97	245,42	248,15	248,78	247,99	250,43	254,25	253,74	250,13	249,31
2016	250,67	250,16	251,17	252,47	256,21	257,27	257,81	258,01	258,77	260,94	266,16	274,09
2017	284,99	288,59	291,58	293,79	295,31	295,52	297,65	300,18	300,90	306,04	312,21	316,48
2018	319,60	328,17	333,21	341,88	354,85	365,60	372,06	396,62	439,78	443,78	432,55	422,94
2019	424,86	425,26	431,98	444,85	456,74	457,16	452,63	449,96	450,55	451,31	450,97	454,08
2020	462,42	464,64	468,69	474,69	482,02	485,37	490,33	501,85	515,13	533,44	555,18	568,27
2021	583,38	590,52	614,93	641,63	666,79	693,54	710,61	730,28	741,58	780,45		

- Ücret gelirleri SGK primi düşündükten sonraki brüt ücreti ifade etmektedir.

a) Doktor (C). BİST'de işlem gören ve 05.01.2005 tarihinde ihraç edilen tam mükellef kuruma ait hisse senetlerinden 10.11.2005 tarihinde 300.000 TL ve 05.05.2019 tarihinde de 500.000 TL hisse senedi satın almıştır. Doktor (C) tarafından söz konusu hisse senetlerinin tamamı 05.07.2020 tarihinde 2.000.000 TL'ye satılmıştır. (3 Puan)

b) Doktor (C), kendisine ait olan ve Ankara'da bulunan dairesini avukatlık yapan erkek kardeşi Bay (A)'ya avukatlık faaliyetlerini sürdürmesi için 01.01.2020 tarihinde ücretsiz olarak tahsis etmiştir. İlgili dairenin aylık emsal kira bedeli aylık 5.000 TL olup, vergi değeri 1.000.000 TL'dir. (3 Puan)

c) Doktor (C), 02.02.2020 tarihinde (Y) A.Ş'ye ait (BİST'de işlem görmeyen) 50.000 adet hisse senedini 100.000 TL'ye satın almıştır. (Y) A.Ş tarafından 09.09.2020 tarihinde sermaye yedeklerinin sermayeye eklenmesi suretiyle bedelsiz olarak $\frac{1}{4}$ oranında hisse senedi verilmiştir. Doktor (C), bu yolla 12.500 adet hisse senedini bedelsiz olarak almıştır. Doktor (C) 30.000 adet (Y) A.Ş. hisse senedini banka ve aracı kurum kullanılmaksızın 11.11.2020 tarihinde 80.000 TL 'ye satmıştır.(3 Puan)

d- Doktor (C) tarafından 2020 yılı Nisan ayı içerisinde 15 günlüğüne günlük 400 TL'den binek oto kiralanmış ve KDV hariç 6.000 TL ödenmiştir. Doktor (C) tarafından faaliyetinde kullanmak üzere 1/6/2020 tarihinde aylık kira bedeli KDV hariç 7.000 TL olan bir adet binek otomobil kiralanmış ve bir yıllık kira bedeli olan 84.000 TL peşin ödenmiştir. (3 Puan)

e- Doktor (C), sahibi olduğu konutunun çatısında mevcut, kurulu gücü azami 10 KW olan elektrik üretim tesisiinden elde ettiği elektrik enerjisinden ihtiyaç fazlasını, (A) tedarik şirketine satmıştır. 2020 yılında elde ettiği kazanç tutarı 50.000 TL. dir. (3 Puan)

f- Doktor (C) 2020 takvim yılı içinde ortağı bulunduğu ve tam mükellef bir kurum olan (Z) Anonim Şirketi'nin 1998 hesap dönemi karlarının dağıtımından net 2.100.000 TL, 2002 hesap dönemine ait olup tamamı kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançların dağıtımından net 1.900.000 TL, 2012 hesap dönemine ait olup Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 61. maddesi kapsamında %19,8 oranında yatırım indirimini istisnası stopajına tabi tutulmuş karların dağıtımından ise net 800.000 TL olmak üzere toplam 4.800.000 TL tutarında net kar payı (temettü) elde etmiştir. (3 Puan)





SORU 4: Tekstil ticareti ile uğraşan tam mütellef (K)ının 2020 yılı elde ettiği gelirler aşağıdaki gibidir.

Ticari Bilanço Karı	280.000
Ücret Gelirleri (Tevkif Yolu ile vergilendirilmiş)	307.000
- Birinci İşveren 250.000	
- İkinci İşveren 32.000	
- Üçüncü İşveren 25.000	
Mevduat Faizi	115.000
Yurt dışı şirketten (Dar Mükellef) elde edilen kar payı	200.000
Konut Kira Geliri	140.000
Hisse senedi Satış Zararı	-181.000
Gayrimenkul Satış Kazancı(Endekslerne sonrası kalan safi tutar)	292.000

VERİLER:

- * Satışı yapılan hisse senedi tam mütellef kuruma ait olup, borsada işlem görmemektedir
- * Kira geliri elde edilen konutun vergi değeri 2.400.000 TL'dir
- * 08.12.2020 tarihinde satılan gayrimenkul 03.01.2018 tarihinde iktisap edilmiştir.
- * Ticari defterlerde vergi kanunlarına göre kabul edilmeyen 20.000 TL gider bulunmaktadır.
- * Mükellef 2020 yılında ortaokulda öğrenim gören çocuğun tahsili için merkezi Türkiye'de bulunan sigorta şirketine 14.300 TL ve kendisi için hayat sigorta primi olarak 11.400 TL sigorta primi ödemistiştir.
- * Çocuğuna ilişkin yapmış olduğu eğitim harcaması 2020 de 125.000 TL'dir.
- * Mükellef vergiden muaf vakıf niteligindeki vakfa makbuz karşılığında 70.000 TL bağış yapmıştır.
- * Kira gelirlerinde götürü gider usulünü seçmiştir.
- * Mükellef 2020 yılında 110.000 TL geçici vergi ödemistiştir.
- * Asgari ücretin 2020 yılı aylık tutarı 2.943 TL dir.
- * Gelir Vergisi Kanunu'nun Mük.md.121'inci maddedesindeki vergiye uyumlu mütellef şartlarını taşımaktadır.
- * İhtiyaç duyulması halinde 3'ncü soruda verilen Diğer Veriler bölümündeki bilgilerden yararlanılabilir.

İSTENEN:

Mükellef (K)ının elde ettiği gelirler ile yukarıda verilen işlemlerin her birini Gelir Vergisi Kanunu ve ilgili mevzuat yönünden değerlendirek;

- Hangi tür gelir ya da kazanç kapsamına gireceğini
- Gelir Vergisi beyannamesine dahil edilip edilmeyeceği
- Gelir Vergisi hesaplamasında dikkate alınıp alınmayacağı
- Kazanç ve iratlar üzerinden kesilen vergilerin mahsul durumunu

yasal gerekçeleri ile açıklayınız. Mükellefin 2020 yılı yıllık gelir vergisi beyannamesini düzenleviniz.
(20 Puan)

SORU 5: Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu ve ilgili diğer mevzuat çerçevesinde aşağıdaki konuları açıklayınız. (Toplam 20 Puan)

a- İş ortaklısı ve Konsorsiyum Farkı

- İş ortaklısının kurumlar vergisi mükellefiyeti açısından taşıması gereken unsurlar
- İş ortaklısının bağlı olacağı vergi dairesi
- İş ortaklılığında tariherratın muhatabı
- İş ortaklılığında vergi ödenmesinde sorumluluk
- İş ortaklısının sona ermesi (8 Puan)

b-Tevkif yoluyla kesilen vergilerin ve yıl içerisinde ödenen geçici verginin yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden mahsubu ve iadesi (8 Puan)

c- İndirimli kurumlar vergisi uygulamasında yatırım dönemi (2 Puan)

d- Time Charter İşletmeciliği (2 Puan)

E.B. / S.Y. 17.11.2012

SINAV KOMİSYONU CEVAPLARI

CEVAP 1 (TOPLAM 12 PUAN)

CEVAP 1-a (5 PUAN)

Cevap: a) 7144 sayılı Bazi Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 5 inci maddesi ile eklenen geçici 31inci madde uyarınca, bilanço esasına göre defter tutan tam mükellef gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin aktiflerinde yer alan taşınmazlarının değerlerinin Yİ-ÜFE değerindeki artış oranı dikkate alınmak suretiyle yeniden değerlendirme olanağı sağlanmıştır. 7144 sayılı Kanunun yürürlük tarih olan 25.05.2018 tarihi itibariyle aktife kayıtlı taşınmazları 30.09.2018 tarihine kadar bir defaya mahsus olmak üzere Yİ-ÜFE değerindeki artış oranına göre yeniden değerlendirme imlani sağlanmıştır.

Söz konusu Kanunda yeniden değerlendirme yapamayacak mükellefler sayılmış olup, mükellef kurum bu mükellefler arasında bulunmadığından yeniden değerlendirme yapabilecektir.

Yeniden değerlendirme müessesesi zorunlu olmayıp mükellefin tercihine bırakılmıştır. Binalar ve mütemmim cüzleri yeniden değerlendirme kapsamına girmektedir.

Yeniden değerlendirmeye esas değer

Yeniden değerlendirme, taşınmazların ve varsa bu taşınmazlara ait amortismanların, 213 sayılı Kanunda yer alan değerlendirme hükümlerine göre tespit edilen ve bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih (25/5/2018) itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan değerleri üzerinden yapılır.

Amortisman tabi taşınmazlar için amortismanın herhangi bir yılda eksik ayrılması veya hiç ayrılmamış olması durumunda, yeniden değerlendirmeye esas alınacak değer bu amortismanlar tam olarak ayrılmış varsayılarak belirlenir.

213 sayılı Kanunun 272 nci maddesi uyarınca maliyet bedeline intikal ettirilen giderler ile 163 ve 334 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğleri uyarınca maliyet bedeline dâhil edilen kredi faizleri ve kur farkları da yeniden değerlendirme kapsamına girmektedir.

Yeniden değerlendirme oranı

Bu madde kapsamında yapılacak değerlendirme işleminde, yeniden değerlendirme oranı olarak, 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesine göre enflasyon düzeltmesine tabi tutulan;

a) En son bilançoda yer alan taşınmazlar ve bunların amortismanları için, geçici 31inci maddenin yürürlüğe girdiği tarihten (25/5/2018) bir önceki aya ilişkin Yİ-ÜFE değerinin, söz konusu bilançonun ait olduğu tarihi takip eden aya ilişkin Yİ-ÜFE değerine bölünmesi ile bulunan oranın,

b) En son bilanço tarihinden sonra iktisap edilen taşınmazlar ve bunların amortismanları için, geçici 31inci maddenin yürürlüğe girdiği tarihten (25/5/2018) bir önceki aya ilişkin Yİ-ÜFE değerinin, taşınmazın iktisap edildiği ayı izleyen aya ilişkin Yİ-ÜFE değerine bölünmesi ile bulunan oranın

kullanılması gerekmektedir.

213 sayılı Kanunun 272 nci maddesi uyarınca taşınmazların maliyet bedeline eklenen giderler ile 163 ve 334 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğleri uyarınca maliyet bedeline dâhil edilen kredi faizleri ve kur farkları için parçalı yeniden değerlendirme yapılacak ve taşınmazın yeniden değerlendirme sonrası değeri bulunacaktır. Buna göre, taşınmazların 25/5/2018 tarihi itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan maliyet bedeline dâhil edilen her bir maliyet unsurunun yeniden değerlendirmeye tabi tutulmasında, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten bir önceki aya ilişkin Yİ-ÜFE değerinin, ilgili maliyet unsurunun aktifleştirildiği ayı izleyen aya ilişkin Yİ-ÜFE değerine bölünmesi ile bulunan oran dikkate alınacaktır. Söz konusu taşınmazlara ait amortismanların yeniden değerlendirilmesinde ise yeniden değerlendirmeye esas alınan toplam amortisman rakamı

İçerisinde yer alan her bir maliyet unsuruna tekabül eden amortisman tutarı için ilgili maliyet unsurunun düzeltilmesinde kullanılan oran dikkate alınarak yeniden değerlendirme yapılacaktır.

272 nci maddesinde, "Normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderler, gayrimenkulün veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının maliyet bedeline eklenir..."

En son enflasyon düzeltmesi yapılan bilanço tarihinden sonra inşa edilerek aktifleştirilen binaların yeniden değerlemeye tabi tutulmasında, mükelleflerce bina maliyet bedeline dâhil edilen arsa payı bedeli ile diğer maliyet unsurları ayırtılacak sureti ile yeniden değerlendirme sonrası tutar hesaplanır. Buna göre, bu binaların yeniden değerlendirme sonrası değerlerinin hesaplanması, arsa payı için arsanın iktisap tarihine (arsa enflasyon düzeltmesi yapılmış en son bilanço tarihinden önce iktisap edilmiş ise enflasyon düzeltmesi yapılmış son bilanço tarihine) göre bulunacak yeniden değerlendirme oranı, diğer maliyet unsurları için ise binanın aktifleştirildiği tarihe göre bulunacak yeniden değerlendirme oranı dikkate alınacaktır. Bu binaların amortismanında kullanılacak yeniden değerlendirme oranı ise, binanın aktifleştirildiği tarihe göre bulunacaktır. Söz konusu binaların aktifleştirilmesinden sonra 213 sayılı Kanunun 272 nci maddesi uyarınca bina maliyet bedeline eklenen giderler ile 163 ve 334 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğleri uyarınca maliyet bedeline dâhil edilen kredi faizleri ve kur farklıları için belirtilen şekilde yeniden değerlendirme sonrası tutarların hesaplanacaktır..

Yeniden değerlendirme uygulaması

Kapsama giren taşınmazların ve varsa bunlara ait amortismanların, 213 sayılı Kanunda yer alan değerlendirme hükümlerine göre tespit edilen ve 25/5/2018 tarihi itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan değerlere, yeniden değerlendirme oranı ile çarpılması suretiyle yapılan yeniden değerlendirme sonucunda, bilançonun aktifi, pasifinden daha yüksek bir değere ulaşmaktadır. Yeniden değerlendirme sonucunda ortaya çıkan değer artısını hesaplamada Kanun net değer artışı usulünü benimsemiştir. Net değer artısının hesaplanabilmesi için yeniden değerlendirmeye esas alınan ve Kanunun yürürlük tarihi itibarıyla; yasal defter kayıtlarında yer alan yeniden değerlendirmeden önceki ve bu değerlerin yeniden değerlendirmeye tabi tutulmasıyla ulaşılan tutarlar dikkate alınarak hesaplanan net bilanço aktif değerlerinin tespiti gerekmektedir.

Net bilanço aktif değeri, taşınmazların bilançonun aktifine kaydedildikleri değerden, bunlar için ayrılmış olup bilançonun pasifinde gösterilen birikmiş amortismanlarının indirilmesi suretiyle bulunan tutarı ifade etmektedir.

Ayrıca, amortismanların yeniden değerlendirilmiş tutarlarının belirlenmesinde, amortismanın herhangi bir yılda yapılmamış olması durumunda amortismanlar tam olarak ayrılmış varsayılacaktır. Bu durumda değer artısı, taşınmazın yeniden değerlendirmeden önceki net bilanço aktif değerinin, yeniden değerlendirme oranı ile çarpımından sonra bulunacak net bilanço aktif değerinden indirilmesi suretiyle hesaplanacaktır.

Bu şekilde hesaplanarak bulunan değer artısı, bilançonun pasifinde özel bir fon hesabına alınacaktır.

Yeniden değerlendirme neticesinde hesaplanan değer artısı, yeniden değerlendirmeye tabi tutulan taşınmazların her birine isabet eden değer artıları ayrıntılı olarak gösterilecek şekilde, bilançonun pasifinde özel bir fon hesabına aktarılır.

Amortisman tabi olan taşınmazların yeniden değerlendirme sonrasında bulunan değerleri üzerinden amortisman ayrılmaya devam edilir.

Değer artısının vergilendirilmesi

Yeniden değerlendirme neticesinde pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artısı tutarı üzerinden %5 oranında hesaplanan vergi, yeniden değerlendirme işleminin yapıldığı tarihi izleyen ayın 25inci günü akşamına kadar gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olunan vergi dairesine beyan edilir ve aynı süre içerisinde ödenir.

Bu vergi; gelir ve kurumlar vergisinden mahsup edilmeyeceği gibi, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak da dikkate alınamaz.

Değer artışı üzerinden %5 oranında hesaplanan verginin zamanında beyan edilmemesi veya tahakkuk eden verginin süresinde ödenmemesi halinde bu madde hükümlerinden faydalanalıamaz.

Yukarda belirtilen mevzuat kapsamında mükellef kurumun yapmış olduğu yeniden değerlendirme hesabını değerlendirecek olursak;

Mükellef kurum tarafından taşınmazın elde edildiği tarih ile taşınmaza sonradan ilave edilen mütemmim cüzleri asansör ve ısıtma sisteminin elde edilme tarihleri farklıdır. Bu nedenle her bir bölümün elde edilme tarihine göre yeniden değerlendirme oranının belirlenmesi gerekmektedir. Parçalı yeniden değerlendirme bina için elde edilme tarihini takip eden Temmuz 2006, asansör için elde edilme tarihini takip eden ay Mayıs 2010 ayı baz alınarak yeniden değerlendirme yapılacaktır.

Isıtma sistemi için yeniden değerlendirme yapıldığı tarihte aktifte olmadığı için yeniden değerlendirme işlemi yapılmayacaktır.

Gayrimenkullerde maliyet bedelini artıran giderler nitelik olarak iki farklı grupta düşünülebilir. Bunların bir kısmı gayrimenkulun kullanım ömrünü artırıcı özellik taşıırken bir kısmı da işlevini ve yararını artırıcı özellik taşımaktadır. Bu ayrılm, amortisman uygulaması açısından önem arz etmektedir. Gayrimenkulun ömrünü uzatmayan fakat mevcut kullanım ömrü süresince onun işlev ve yararını artırdığı için maliyet bedeli içinde yer alan giderler, yapıldıkları hesap döneminden başlanarak, bedeline dahil oldukları kıymetin kalan amortisman süresi içinde itfa edilirler. Diğer taraftan, yapılan gider gayrimenkulun kullanım ömrünü artırıcı bir gider ise, asıl gayrimenkulun amortisman uygulama süresine eşit bir sürede fakat aktifleştirildikleri yıldan başlanarak itfa edilirler.

Bu kapsamda adayların her iki şekilde yaptıkları değerlendirme doğru olarak kabul edilerek puan verilmiştir.

Mükellef kurum tarafından parçalı yeniden değerlendirme yapmak yerine, asansör ve henüz aktifinde olmayan ısıtma sistemi için de bina için hesaplamış olduğu katsayıyı kullanarak tüm taşınmazı bir bütün olarak yeniden değerlere tabi tutması işlemi yanlışdır

3

Mükellef kurumun yaptığı yeniden değerlendirme işlemi aşağıdaki tabloda özetlenmiştir

		Aktife Girdiği Dönem	Yeniden Değerleme Oranı	Yeniden Değerlemeye Esas Tutar	Yeniden Değerlenmiş Tutar	Değerleme Öncesi Net Aktif Değer	Değerleme Sonrası Net Aktif Değer	Değer Artışı
		A	B	C=A*B	D	E	F=E-D	
Bina	Taşınmaz	2006 Haziran	341,88/136,45	30.000.000,00	75.165.900,00	22.800.000,00	57.126.084,00	34.326.084,00
	B. Amortisman		2,50553	7.200.000,00	18.039.816,00			
Asansör	VUK 272	2010 Nisan	341,88/136,45=	200.000,00	501.106,00	165.200,00	413.913,56	248.713,56
	B.Amortisman		2,50553	34.800,00	87.192,44			
Isıtma Sistemi	VUK 272	2020 Şubat	341,88/203,64	500.000,00	1.252.765,00	431.800,00	1.081.887,85	650.087,85
	b. Amortisman		2,50553	68.200,00	170.877,15			
							TOPLAM	35.224.885,41

Mükellef kurumun değerlendirme işlemi ısıtma sistemi dahi edilmeden ve parçalı yeniden değerlendirme yapması durumunda değer artışı aşağıdaki gibi olması gerekmektedir

		Aktife Girdiği Dönem	Yeniden Değerleme Formülü	Yeniden Değerleme Oranı	Yeniden Değerlemeye Esas Tutar	Yeniden Değerlenmiş Tutar	Değerleme Öncesi Net Aktif Değer	Değerleme Sonrası Net Aktif Değer	Değer Artışı
			A	B	C=A*B	D	E	F=E-D	
Bina	Taşınmaz	2006 Haziran	Nisan 2018 Yi-ÜFE/ Temmuz 2006 Yi-ÜFE	341,88/136,45	30.000.000,00	75.165.900,00	22.800.000,00	57.126.084,00	34.326.084,00
	B. Amortisman			2,50553	7.200.000,00	18.039.816,00			
Asansör	VUK 272	2010 Nisan	Nisan 2018 Yi-ÜFE/ Mayıs 2010 Yi-ÜFE	341,88/172,95	200.000,00	395.350,00	165.200,00	326.559,10	161.359,10
	B.Amortisman			1,97675	34.800,00	68.790,90			
								TOPLAM	34.487.443,10

Bu kapsamda yukarıdaki tabloda görüleceği üzere yeniden değerlendirme tutarı toplam 34.487.443,10 TL hesaplanacaktır. Söz konusu tutar üzerinden hesaplanan %5 verginin 1.724.372,16 TL hesaplanan verginin vergi dairesine ödenmesi gerekmektedir.

Bu nedenle mükellef kurum yeniden değerlendirme tutarını ($35.224.885,41 - 34.780.566,21 = 737.442,31$ TL fazla hesaplamıştır.

CEVAP 1-b (2 PUAN)

5520 sayılı Kurumlar vergisi Kanunu'nun 7061 sayılı kanunla değişen 5'nci maddesinin birinci fıkrasının e bendi;" *Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların %75'lük kısmı ile aynı süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların satışından doğan kazançların %50'lük kısmı*"nın kurumlar vergisinden ıstsına olduğunu belirtmektedir. İstisnadan yararlanabilmek için aşağıdaki şartların topluca yerine getirilmesi gerekmektedir.

- İstisnaya konu olan taşınmazlar, Türk Medeni Kanununda "Taşınmaz" olarak tanımlanan ve esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan, dolayısıyla yerinde sabit olan mallardır.

- Taşınmazın en az iki tam yıl süreyle (730) gün aktifte bulunması

4

- Satış Kazancının istisnadan yararlanılan kısmının satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yıl sonuna kadar pasifte fon hesabında tutulması

-Satış bedelinin satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi gerekmektedir.

-Fon hesabında tutulan kazançların sermayeye ilave dışında işletmeden çekilmemesi

-Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ile uğraşılmaması

Yukarda sıralanan istisna şartlarına uyulmuş olması koşuluyla mükellef kurum ıstsına hükmünden yararlanabilecektir. Yeniden değerlendirme işlemi taşınmazın maliyet güncellemesine ve satış kazancının tespitine yönelik bir işlem olup, Geçici 31'nci madde de yeniden değerlendirilen taşınmaz satışından elde edilen kazancın istisnadan yararlanamayacağına ilişkin ir hükmeye verikmemiştir. Bu kapsamda mükellef kurumun yeniden değerlendirme uygulamasından yararlanması mümkündür.

Mükellef kurum taşınmazının 80.000.000 TL bedel ile (P) inşaat ve Turizm A.Ş 'e satmıştır. Yukardaki hesaplamaya göre satışa konu binanın yeniden değerlendirilmiş tutarı 75.561.250,00 TL (75.165.900,00+395.350,00=) iken, amortismanların yeniden değerlendirilmiş tutarı 18.108.606,90 TL (18.039.816,00 +68.790,90=) olmaktadır. Bu durumda mükellef kurumun satış kazancı (80.000.000,00-(75.561.250,00-18.108.606,90)) **22.547.356,90 TL** olarak hesaplanması gerekmektedir. Mükellef kurum tarafından yeniden değerlendirme işleminde yapılan hesaplama hatası nedeniyle satış kazancını 21.378.114,59 TL olarak hesaplamıştır. Bu kapsamda mükellef kurum kazancını gelir hesaplarına (22.547.356,90-21.378.114,59 =) **1.169.242,31 TL** eksik aktarmış bulunmaktadır.

Bu yanlış hesaplamaya bağlı olarak mükellef kurum istisna tutarını da hatalı hesaplanan kazanç üzerinden hesaplamıştır. Bu sebeple söz konusu istisna tutarının 22.547.356,90 TL 'nin %50 'si olan

11.273.678,15 TL olarak dikkate alınması gerekmektedir Mükellef kuurm tarafından istisna olarak yararlanılan tutar **10.689.057,30 TL** olup, istisna tutarının 584.621,15 TL artırılması gerekmektedir. Sonuç olarak mükellef kurumun kazancı **1.169.242,31 TL** artırılırken , istisna tutarı ise **584.621,15 TL** artırılacaktır ve bu nedenle kurumlar vergisi matrahı da toplamda **1.169.242,31 TL** artmış olacaktır.

CEVAP 1-c (5 PUAN)

Yeniden değerlendirme, uygulamadan yararlanma hakkını haiz mükelleflerin 9/6/2021 tarihi itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan iktisadi kıymetler ve varsa bunlara ait amortismanlar esas alınmak suretiyle 31/12/2021 tarihine kadar yapılabilecektir.

(1) 213 sayılı Kanunun geçici 31 inci maddesi kapsamında;

a) Daha önce yeniden değerlendirme yapılmamış iktisadi kıymetlere ilişkin yeniden değerlendirme işleminde, yeniden değerlendirme oranı olarak, 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesine göre enflasyon düzeltmesine tabi tutulan;

i- En son bilançoda yer alan iktisadi kıymetler ve bunların amortismanları için, 213 sayılı Kanunun geçici 31 inci maddesine 7326 sayılı Kanunla eklenen yedinci fikranın yürürlüğe girdiği 9/6/2021 tarihinden bir önceki ay olan 2021 yılı Mayıs ayına ilişkin Yıl-ÜFE değerinin (666,79), söz konusu bilançonun ait olduğu tarihi takip eden aya (2005 yılı Ocak ayına) ilişkin Yıl-ÜFE değerine (114,83) bölünmesi ile bulunan oranın (666,79/114,83=5,80675),

ii- En son bilanço tarihinden sonra iktisap edilen iktisadi kıymetler ve bunların amortismanları için, 2021 yılı Mayıs ayına ilişkin Yıl-ÜFE değerinin (666,79), iktisadi kıymetin iktisap edildiği ayı izleyen aya ilişkin Yıl-ÜFE değerine bölünmesi ile bulunan oranın,

b) Daha önce yeniden değerlendirme yapılmış taşınmazlara ilişkin yeniden değerlendirme işleminde, yeniden değerlendirme oranı olarak, 2021 yılı Mayıs ayına ilişkin Yıl-ÜFE değerinin (666,79), 2018 yılı Mayıs ayına ilişkin Yıl-ÜFE değerine (354,85) bölünmesi ile bulunan oranın (666,79/354,85=1,87907)

kullanılması gerekmektedir.

Yeniden değerlendirme neticesinde hesaplanan ve pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışı tutarı üzerinden %2 oranında hesaplanan vergi, yeniden değerlendirme işleminin yapıldığı tarihi izleyen ayın son günü akşamına kadar gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olunan vergi dairesine beyan edilip, üç eşit taksitte (ilk taksiti beyanname verme süresi içinde, izleyen taksitler sırasıyla beyanname verme süresini takip eden ikinci ve dördüncü ayda olmak üzere) ödenir.

Mükellef tarafından **2018 yılı Temmuz** ayında söz konusu taşınmaz 213 sayılı Kanunun geçici 31 inci maddesi ve 500 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği çerçevesinde yeniden değerlendirmeye tabi tutulması durumunda , daha önceki bölgelerde de belirtildiği üzere olması gereken 2018 yılındaki söz konusu yeniden değerlendirme sonrası tutarlar özet olarak aşağıdaki gibidir.

	Yeniden Değerlemeye Esas Tutar	Yeniden Değerlenmiş Tutar
Binalar (Vuk 272 Asansör, Dahil)	30.200.000,00	75.561.250,00
B.Amortisman	7.234.800,00	18.108.606,90

Mükellef, yeniden değerlendirmeye tabi tuttuğu taşınmazını yeni değeri üzerinden amortismana tabi tutmaya devam etmiştir. Buna göre söz konusu taşınmazın yeniden değerlendirilmiş maliyet bedeli 75.561.250,00 TL olarak hesaplandığından, 2018 yılı ve müteakip yıllarda ayrılacak yıllık amortisman tutarı da (75.561.250,00 x %2=) 1.511.225,00 TL olacaktır.

2018 yılı sonu itibarıyla (2018 dahil) birikmiş amortisman tutarı (18.108.606,90 + 151.000 + 604.612,50 + 377.806,25=) **19.242.025,65** TL'dir.

2019 yılı sonu itibarıyla birikmiş amortisman tutarı (19.242.025,65 + 1.511.225,00=) **20.753.250,65** TL'dir.

2020 yılı sonu itibariyle birikmiş amortisman tutarı (20.753.250,65 + 1.511.225,00 =) **22.264.475,65** TL'dir

9/6/2021 tarihi itibarıyla yasal defter kayıtlarında söz konusu binanın maliyet bedeli **75.561.250 TL**, birikmiş amortismanı (**22.264.475,65** + 377.806,25 (2021 yılı birinci geçici vergi dönemi amortisman tutarı)=) **22.652.281,90 TL** olarak yer almaktadır.

2021 yılının ikinci geçici vergi döneminde, söz konusu taşınmaz için aktifte kayıtlı değer üzerinden amortisman ayıran mükellef bu defa 7326 sayılı Kanunla 213 sayılı Kanunun geçici 31 inci maddesine eklenen yedinci fıkra ve bu Tebliğ kapsamında söz konusu taşınmazı 2021 yılının Eylül ayında yeniden değerlmek istemektedir. Bu durumda, 2021 yılı Mayıs ayı Yİ-ÜFE değerinin 2018 yılı Mayıs ayı Yİ-ÜFE değerine bölünmesi sonucu bulunacak olan oran ($666,79/354,85=1,87907$) yeniden değerlendirmede kullanılacaktır

İsıtma sistemi 2020 yılı içinde aktife girdiği için, 2021 yılı Mayıs ayı Üfe değerinin issıtma sisteminin aktife girdiği ayı takip eden 2020 Mart ayı üfe değerine bölünmesi sonucu bulunan ($666,79/468,69=1,42266$ oran yeniden değerlendirmede kullanılacaktır. Ayrıca mükellef amortismanı yanlış hesapladığı için 50 yıl üzerinden olması gereken amortisman yeniden değerlendirmeye tabi tutulacaktır.

Gayrimenkulun ömrünü uzatmayan fakat mevcut kullanım ömrü süresince onun işlev ve yararını artırdığı için maliyet bedeli içinde yer alan giderler, yapıldıkları hesap döneminden başlanarak, bedeline dahil oldukları kıymetin kalan amortisman süresi içinde itfa edilirler. Diğer taraftan, yapılan gider gayrimenkulun kullanım ömrünü artırıcı bir gider ise, asıl gayrimenkulun amortisman uygulama süresine eşit bir sürede fakat aktifleştirildikleri yıldan başlanarak itfa edilirler. Bu kapsamda adayların her iki şekilde yaptıkları değerlendirmeye doğru olarak kabul edilerek puan verilmiştir.

9/6/2021 tarihi itibarıyla yasal defter kayıtlarında söz konusu ısıtma sisteminin **maliyet bedeli 500.000 TL**, olması gereken birikmiş amortismanı (2020 yılı amortismanı **10.000 TL** + 2.500 (2021 yılı birinci geçici vergi dönemi amortisman tutarı)=) **12.500 TL** olarak yer almıştır. Mükellef kurum tarafından amortisman yanlış hesaplandığı için amortisman 12.500 TL olarak 09.06.2021 tarihinde yer olması gerekmektedir.

Buna göre, 2021 yılı Eylül ayında yapılacak yeniden değerlendirme ve değer artışı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

	Yeniden Değerleme Oranı	Yeniden Değerlemeye Esas Tutar	Yeniden Değerlenmiş Tutar	Değerleme Öncesi Net Aktif Değer	Değerleme Sonrası Net Aktif Değer	Değer Artış
Binalar (Vuk 272 Asansör)	($666,79/354,85=1,87907$)	75.561.250,00	141.984.878,04	52.908.968,10	99.419.654,69	46.510.686,59
B.Amortisman	($666,79/354,85=1,87907$)	22.652.281,90	42.565.223,35			
Isıtma sistemi	($666,79/468,69=1,42266$)	500.000,00	711.330,00	487.500,00	693.546,75	206.046,75
B.Amortisman		12.500,00	17.783,25			46.716.733,34

Ödenmesi gereken vergi ($46.716.733,34 \times 0,02 = 934.334,67$ TL dir.

Mükellef, yeniden değerlemeye tabi tuttuğu binayı yeni değeri üzerinden amortismana tabi tutabilecektir. Buna göre söz konusu binanın maliyet bedeli 142.696.208,04 TL'ye çıktığından, 2021 yılı ve müteakip yıllarda ayrılacak yıllık toplam amortisman tutarı da $(142.696.208,04 \times \%2 =) 2.853.924,16$ TL olacaktr.

Diğer taraftan, mükellefin üçüncü ve dördüncü geçici vergi dönemleri için ayırabileceği (birikmiş amortisman tutarına dâhil edebileceği) amortisman tutarları şu şekilde olacaktır:

- İlkinci geçici vergi döneminde gider olarak birikmiş amortisman tutarına dâhil edilen tutar: $[76.061.250 \times \%2] / 4 =] 380.306,25$ TL

- Üçüncü geçici vergi dönemi için gider olarak birikmiş amortisman tutarına dâhil edilebilecek tutar: $[(142.696.208,04 \times \%4) - 713.481,04$ (birinci geçici vergi dönemi) $- 380.306,25$ (ikinci geçici vergi dönemi) $=] 1.049.155,83$ TL

- Dördüncü geçici vergi dönemi için gider olarak birikmiş amortisman tutarına dâhil edilebilecek tutar: $(2.853.924,16 - 713.481,04 - 380.306,25 - 1.049.155,83 =) 713.481,04$ TL.

Söz konusu taşınmaz, yeniden değerlendirme sonrasında amortisman ayrılmaya devam olunarak 2023 yılı Ocak ayı içerisinde 100.000.000 TL bedelle satılmıştır. 2023 yılı Ocak ayında elden çıkarılan taşınmaza ilişkin ortaya çıkan kazanç şu şekilde hesaplanacaktır:

Satış Bedeli:	100.000.000,00 TL
Maliyet Bedeli (-):	(142.696.208,04 TL)
<u>Birikmiş Amortisman (+):</u>	<u>47.577.373,88 TL</u>
Kar:	4.881.165,84 TL

Mükellef kurumun Kurumlar Vergisi Kanunu 5/1-e kapsamında istisnadан yararlanacağı tutar 2.440.582,92 TL olacaktır.

CEVAP 2 (TOPLAM 30 PUAN)

CEVAP 2-a (3 PUAN)

Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendi ile yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına aktarılan kazançlar, herhangi bir koşula bağlanmaksızın kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Konuya ilgili olarak 1 seri numaralı Kurumlar vergisi Genel Tebliği'nin "Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançlarda istisna" başlıklı 5.9 numaralı ayrimında yapılan açıklamalar aşağıdaki gibidir.

"Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendi ile yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına aktarılan kazançlar, herhangi bir koşula bağlanmaksızın kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (g) bendinde, kurumların yurt dışında bulunan işyerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri kazançlar, maddede belirtilen tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olmak ve en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergi yükü taşımak koşuluyla vergiden istisna edilmiştir.

Benzer şekilde, anılan fikranın (h) bendi ile de yurt dışında bulunan işyerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla yapılan ve yurt dışında vergilendirilen inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançların (vergi yükü oranına bakılmaksızın), ayrıca yurt içinde de vergilendirilmesinin önüne geçilmesi amacıyla bu kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

(Ek paragraf:RG-5/5/2012-28283) Teknik hizmetler esas itibariyle inşaat, onarım ve montaj işleriyle ilgili olarak yürütülen planlama, projelendirme, mimarlık ve mühendislik, etüd, fizibilite, harita tasarım, metraj, keşif, idari ve teknik şartname ile ihale dosyası hazırlama, ihale değerlendirme, mesleki kontrollük, inşaat kontrollüğü, tasarım kontrollüğü, işletmeye alma danışmanlığı, proje ve yatırım yönetimi ve benzeri hizmetleri kapsamaktadır.

Teknik hizmetlerden elde edilen kazançların da anılan istisnadan yararlanabilmesi için bu işlerin yurt dışında bulunan işyerleri veya daimi temsilciler aracılığıyla yapılması; yurt dışında ayrıca bir işyeri veya daimi temsilci olmadan yapılan teknik hizmetlerin, hizmet ihracatı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Ayrıca, teknik hizmetlerin yurt dışındaki inşaat, onarım ve montaj işlerine bağlı olarak yapılmış şartı bulunmamaktadır.

İnşaat, onarım ve montaj işlerinin yurt dışında gerçekleştirilmesi için bir işyeri bulunması gereklidir, bu işlere bağlı teknik hizmetlerin yurt dışında herhangi bir işyeri olmaksızın Türkiye'den gerçekleştirilebilmesi de mümkün olabilmektedir. Proje hazırlanması gibi teknik hizmetler, inşaat ve onarma işinin tamamlayıcı bir unsuru olmasına karşın; kurumların yurt dışında devam eden bir inşaat ve onarma işi olmadığı ya da ayrıca bir işyeri veya daimi temsilci bulundurulmadığı durumlarda, bu faaliyetin ihracat olarak değerlendirilmesi gerekmekte olup yurt dışındaki inşaat işine bağlı olarak Türkiye'de yapılan teknik hizmetlerden sağlanan kazançların bu istisnadan yararlandırılması mümkün bulunmamaktadır. Dolayısıyla, kurumların yurt dışında bir inşaat ve onarım işi varsa, buna bağlı teknik hizmetler ister Türkiye'de isterse yurt dışında yapılın, elde edilen kazançlar istisnadan yararlanabilecektir. Kurumların yurt dışında yaptıkları bir inşaat ve onarım işinin bulunmaması halinde ise ancak yurt dışında bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla yaptıkları teknik hizmetlerden elde edilen kazançlar istisnadan yararlanabilecektir.

Bu istisnanın uygulanması açısından, yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançların Türkiye'ye getirilmesi zorunluluğu bulunmamaktadır. Söz konusu kazançların Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi istisnadan yararlanılması için yeterlidir.

Öte yandan, yurt dışındaki şubelerden elde edilen kazançların genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesinde, faaliyette bulunulan yabancı ülkenin mevzuatına göre hesap döneminin kapandığı tarih itibarıyla ilgili ülke mevzuatına göre tespit edilen faaliyet sonucu, Türkiye'de de aynı tarih itibarıyla genel sonuç hesaplarına kaydedilecektir. Bu hususun Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesinde, kazancın kambiyo mevzuatına göre fiilen Türkiye'ye getirilmesinin herhangi bir etkisi olmayacağıdır. Faaliyette bulunulan yabancı ülkede kazanca tasarruf edilebilmesi yeterlidir.

Teknik hizmetler esas itibariyle inşaat, onarım ve montaj işleriyle ilgili olarak yürütülen planlama, projelendirme, mimarlık ve mühendislik, etüd, fizibilite, harita tasarım, metraj, keşif, idari ve teknik şartname ile ihale dosyası hazırlama, ihale değerlendirme, mesleki kontrollük, inşaat kontrollüğü, tasarım kontrollüğü, işletmeye alma danışmanlığı, proje ve yatırım yönetimi ve benzeri hizmetleri kapsamaktadır.

Planlama, projelendirme, mimarlık ve mühendislik, etüd, fizibilite, harita tasarım vb. teknik hizmetlerden elde edilen kazançların Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-h bendinde yer alan yurt dışı inşaat işleri kazanç istisnasından yararlanabilmesi için **bu işlerin yurt dışında bulunan işyerleri veya daimi temsilciler aracılığıyla yapılması**; yurt dışında ayrıca bir işyeri veya daimi temsilci olmadan yapılan teknik hizmetlerin, hizmet ihracatı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Ayrıca, teknik hizmetlerin yurt dışındaki inşaat, onarım ve montaj işlerine bağlı olarak yapılmış şartı bulunmamaktadır.

Proje hazırlanması gibi teknik hizmetler, inşaat ve onarma işinin tamamlayıcı bir unsuru olmasına karşın; kurumların yurt dışında devam eden bir inşaat ve onarma işi olmadığı ya da ayrıca bir işyeri veya daimi temsilci bulundurulmadığı durumlarda, bu faaliyetin ihracat olarak değerlendirilmesi gerekmekte olup yurt

dışındaki inşaat işine bağlı olarak Türkiye'de yapılan teknik hizmetlerden sağlanan kazançların bu istisnadan yararlanırmaması mümkün bulunmamaktadır.

Bu açıklamalar çerçevesinde (D) A.Ş nin Slovakia' da inşaat ve onarım işi kapsamında bir işyeri olmadığı için İstanbul'dan Slovakia daki Merkez Bankası inşaat işi için verilen proje çizim işi doğan kazanç hizmet ihracından herhangi bir istisnadan yararlanamayacak ve tamamı Türkiye'de 2020 yılı kurum kazancının ve matrahın tespitinde dikkate alınacaktır. (D) A.Ş nin Slovakia' da inşaat ve onarım işi kapsamında bir işyeri olmadığı için İstanbul'dan Slovakia daki Merkez Bankası inşaat işi için verilen proje çizim işi KVK'nun 5'nci maddesi kapsamında Türkiye'den verildiği için istisna'dan yararlanamayacaktır.

KVK'nun 33'ncü maddesinin ilk fıkrası uyarınca “*yabancı ülkelerde elde edilerek Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlardan mahallinde ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergiler, Türkiye'de bu kazançlar üzerinden tarh olunan kurumlar vergisinden indirilebilir.*” Aynı maddenin 4'ncü bendi uyarınca “*Yurt dışı kazançlar üzerinden Türkiye'de tarh olunacak vergilere mahsup edilebilecek tutar, hiç bir surette yurt dışında elde edilen kazançlara Kanunun 32 nci maddesinde belirtilen kurumlar vergisi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamaz.*” Ayrıca anılan maddenin 6'ncı bendi uyarınca , yabancı ülkelerde ödenen vergilerin ödendiğinin belli koşullarda tasdik edilmesi gerekmektedir.

Mükelellef kurumun yurt dışında işyeri ve daimi temsilcisi olmadığından ve hizmet türkİYE'den verildiği için kazanç vergiden istisna olmayacağı İhracat kapsamında bu kazanç Türkiye'de beyan edilecek ve KVK'nun 33'ncü maddesi gereğince yurt dışında ödenen vergiler mahsup edilecektir.

Son olarak Kurumlar Vergisi Kanunu'nun **“Diğer İndirimler”** başlıklı 10/ğ bendinde yer alan;

“*9)Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığı'na belirlenen mesleki eğitim alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri ile ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50'si kurum kazancının beyanında indirim konusu yapılabilir.. Bu indirimden yararlanılabilmesi için fatura veya benzeri belgenin yurt dışındaki müsteri adına düzenlenmesi şarttır.”*

hükümü bulunmaktadır.

Konu ile ilgili olarak 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde,

“10.5.2.1. İndirimden faydalananabilecek şirketlerin ana sözleşmelerinde yazılı esas faaliyet konusu

İlgili şirketlerin ana sözleşmelerinde yazılı esas faaliyet konuları arasında, mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi, mesleki eğitim, eğitim ve sağlık hizmetleri sunmak olmalıdır. Şirket bünyesinde sözü edilen hizmetlerden sadece birisi verilebileceği gibi ana sözleşmelerinde yer almak şartıyla birden fazlası da verilebilir.

Mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığı'na belirlenen mesleki eğitim hizmeti ile Milli Eğitim Bakanlığı ile Sağlık Bakanlığının izni ve denetimine tabi olarak eğitim veya sağlık alanında faaliyet gösteren işletmelerin Türkiye'de yerleşmiş olan kişilere de hizmet vermesi indirimden faydalanmaya engel teşkil etmeyecek, Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara verilen hizmetlerden elde edilen kazancın %50'sine indirim uygulanacaktır.

...

10.5.2.2. Hizmetin, Türkiye'den münhasıran yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum için yapılmış olması

Mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığıca belirlenen mesleki eğitim hizmetlerinin, Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara; eğitim veya sağlık hizmetlerinin de Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere verilmesi gerekmektedir.

Yukarıda belirtilen hizmetlerin fiilen verilmesi gerekmekte olup bu alanlarda sunulan asistanlık, danışmanlık ve aracılık gibi hizmetlerin bu kapsamda değerlendirilmesi mümkün değildir.

10.5.2.3. Faturanın yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum adına düzenlenmesi

Yapılan hizmet ile ilgili olarak düzenlenecek faturanın, yukarıda özellikleri açıklanan yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum adına düzenlenmesi gerekmektedir.

...

10.5.2.4. Türkiye'den verilen, mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme ve veri analizi hizmetlerinden yurt dışında yararlanılması

Verilen hizmetten yurt dışında yararlanılmış olması gerekdir. Diğer bir anlatımla, yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum için verilen hizmetin, bu kişilerin ve/veya kurumların Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgisinin olmaması gerekmektedir.

..."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu çerçevede (C) A.Ş 2020 yılında Slovakya'da bulunan bir inşaat şirketine oradaki Merkez Bankası yapım projesi kapsamında İstanbul'da bulunan ofisinden proje çizimi kapsamında projeden elde ettiği kazancın %50 si olan (500.000 Euro X 12 TL/2=) 3.000.000 TL kurumlar vergisi matrahının tespitinde beyanname üzerinde indirim konusu yapılabilecektir.

10

CEVAP 2-b (3 PUAN)

Cevap; Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde, kurumların yurt dışından elde ettikleri iştirak kazançları, belli koşullar altında kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. İstisnadan yararlanabilmek için;

- İştirak edilen kurumun anonim veya limited şirket niteliğinde bir kurum olması,
- İştirak edilen kurumun kanuni ve iş merkezinin Türkiye'de bulunmaması,
- İştirak payını elinde tutan kurumun, yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az %10'una sahip olması,
- İştirak kazancının elde edildiği tarih itibarıyla, iştirak payının kesintisiz olarak en az bir yıl süre ile elde tutulması,
- İştirak kazancının (kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler de dahil olmak üzere) iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az %15 oranında; iştirak edilen yabancı kurumun esas faaliyet konusunun finansman temini veya sigorta hizmetlerinin

- sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda, iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında, gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,
- İştirak kazancının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi

Şarttır.

Yurt dışı iştirak kazançları istisnasından yararlanılabilmesi için yukarıda yer alan şartların topluca yerine getirilmesi şarttır. İştirak oranı %10'dan fazla olsa dahi süre şartının gerçekleşmemesi halinde veya bütün şartlar gerçekleşmekte birlikte vergi yükü şartının gerçekleşmediği durumlarda istisnadan yararlanılabilmesi mümkün değildir.

Türkiye'ye transfer edilen yurt dışı iştirak kazançlarının, Türk Lirasına çevrilme zorunluluğu bulunmamaktadır.

İştirak kazancı, dağıtıldığı dönemde elde edilmiş sayılacagından, transfer tarihinde ortaya çıkan olumlu veya olumsuz kur farkları istisna tutarının tespitinde dikkate alınmayacağı.

Bu çerçevede; diğer şartların sağlandığı soruda yer alan verilerin tatkikinden açıkça görüldüğünden İştirak kazancının (kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler de dahil olmak üzere) iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az %15 oranında; kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıyıp taşımadığının irdelenmesi gerekmektedir.

Bu faaliyeti, KVK'nun 5/1-b maddesinde belirtilen yurtdışı iştirak kazançları istisnası kapsamında değerlendirilmelidir. Yurtdışı iştirak kazançlarının istisna olmasını sağlayan şartların;

11

-Yurtdışı iştirakin anonim şirket niteliğinde olması şartı sağlanmıştır,

-Mükellef kurumun, yurtdışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az %10'nuna sahip olması şartı sağlanmıştır, mükellef kurum, iştirakin ödenmiş sermayesinin %20'ine sahiptir,

-Kazancın elde edildiği tarih itibarıyle iştirak payının kesintisiz olarak en az bir yıl süreyle elde tutulması şartı sağlanmıştır.

-İştirak kazancının elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi şartı sağlanmıştır, 22.12.2020 tarihinde dağıtma karar verilmiş olup, Türkiye'deki banka hesaplarına 20.02.2021 tarihinde aktarılmıştır.

-Yurtdışı iştirak kazancının kar payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması şartı sağlanmamıştır, şöyleki;

Hollanda vergi mevzuatına göre, kazancın yarısı istisna, vergi oranı da %15 olduğuna göre, iştirakin ödemmiş olduğu vergi, $(500.000 - 250.000 = 250.000 \times \%15 = 37.500)$ avro ve bu verginin toplam kazanca oranı %7,5'tir. Mükellef kurum elde ettiği kar payı üzerinden %5'lik tevkifatın eklenmesiyle dahi vergi yükü şartı olan %15 oranının altında kalmaktadır. Bu nedenle, elde edilen yurtdışı iştirak kazancı, istisna olarak düşülemeyecektir.

Yurt dışında ödenen vergi, KVK'nun 33. maddeye göre yurttaşında hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilecektir.

CEVAP 2-c (2 PUAN)

Kurumlar Vergisi Kanununun 5inci maddesinin birinci fıkrasının (f) bendi ile bankalara borçları nedeniyle kanuni takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin sahip oldukları taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık bankalara veya bu Fona devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

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

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

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

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

Şirket 1400.000 TL'na satın aldığı depoyu 2.400.000TL'na bankaya satarak 1.000.000 TL kazanç elde etmiştir. Bankaya olan 1.200.000 TL borcun hasılata oranı %50 olup, bankaya satıştan elde edilen 1.000.000 TL karın %50'si olan 500.000TL KVK'nun 5/1-f maddesindeki istisnadan yararlanacak, kalan 500.000 TL'nin ise istisnadan yararlanması mümkün değildir. Bu istisna için binanın iki tam yıl aktifte bulunma şartı ile kazancın özel bir fon hesabında tutulma şartı da bulunmamaktadır.

12

CEVAP 2-d (3 PUAN)

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinde; "Kanunun 1inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunanlar, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilirler." hükmü yer almaktadır.

Aynı Kanunun "İstisnalar" başlıklı 5inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendinde, yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançların kurumlar vergisinden müstesna olduğu hükmeye bağlanmıştır.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "5.9 Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançlarda istisna" başlıklı bölümünde ise, yurt dışında bulunan işyerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla yapılan ve yurt dışında vergilendirilen inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançların (vergi yükü oranına bakılmaksızın) ayrıca yurt içinde de vergilendirilmesinin önüne geçilmesi amacıyla bu kazançların kurumlar vergisinden istisna edildikleri belirtilmektedir.

Öte yandan 4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 4 üncü maddesinin "Tanımlar" bölümünde; "Yapım: Bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rihtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, alt yapı, boru iletim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, enerji santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak ıslahı, taşkın koruma ve dekapaj gibi her türlü inşaat işleri ve bu işlerle ilgili tesisat, imalat, ihzarat, nakliye, tamamlama, büyük onarım, restorasyon, çevre düzenlemesi, sondaj, yıkma, güçlendirme ve montaj işleri ile benzeri yapım işleri" şeklinde tanımlanmıştır.

Şirket tarafından yurt içinde imal edilerek Türkmenistan'a demonte vaziyette ihraç edilen konteynırların (prefabrik yapıların) yurtdışında montajı işi, bu prefabrik yapıların ihracatından (satışından) ayrı düşünülemeyeceğinden ve yurt dışında yürütülen ayrı bir montaj işi olarak kabul edilemeyeceğinden, bahsi geçen faaliyet dolayısıyla elde edilecek kazanç Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendi kapsamında değerlendirilemeyeceğinden, istisnaya konu edilmesi mümkün bulunmamaktadır. **(07.04.2016 tarih 27575268-105[229-2014-220]-30441 sayılı özelge)**

500.000 Euro X 12 TL = 6.000.000 TL 2020 yılı kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınacaktır

CEVAP 2-e (3 PUAN)

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 kazançlarındaki hükümlerin uygulanacağı belirtilmiş, 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 ferdî bir işletmenin bilançosunun bir sermaye şirketine aktif ve pasifiyle bütün halinde devrolunması, devralan şirketin bilançosuna aynen geçirilmesi ve devredilen ferdî 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 Mahsubu" 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 iratlara mahsup edilir.

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

...
hükümü yer almaktadır.

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

Ayrıca, şahıs işletmelerinin sermaye şirketlerine devrinde, gelir vergisi mükellefiyetine ilişkin geçmiş yıl zararlarının kurumlar vergisi matrahının tespitinde mahsup edilebileceğine ilişkin olarak vergi mevzuatımızda herhangi bir düzenleme yer almamaktadır. **(01.06.2017 tarih ve 19341373-125[ÖZELGE-2015/2]-62 sayılı özelge)**

Devir işlemi zarar sonrası oluşan özsermaye tutarı üzerinden gerçekleşmekte bu çerçevede geçmiş zararlarının mahsubunun mümkün olabilmesi için bu konuda özel bir düzenleme bulunması gerekmektedir.

Dolayısıyla devralan kurumca mahsubu yapılmak suretiyle 2020 yılı kazancından düşülen ferdî işletmenin 2019 yılı zarar tutarının (D) A.Ş.'nin 2020 yılı kurumlar vergisi matrahına ilavesi gerekmektedir.

Diğer taraftan (D) A.Ş., (A) ferdî işletmesinin 30.06.2020 tarihli bilançosunda yer alan 150.000,- TL 01.01-30.06.2020 dönemine ait karı, kendi sonuç hesaplarına intikal ettirmiştir. Ancak söz konusu kazancın (D) A.Ş. ile bir ilgisi bulunmamakta olup, (A) ferdî işletmesi sahibi gerçek kişi tarafından, varsa diğer gelirleri ile birleştirmek ve artan vergi oranını da dikkate almak suretiyle, 2020 yılı gelir vergisi beyannamesiyle beyan edilmesi gerekmektedir. İşlemin vergilendirilmeyecek kısmı devirden doğan kazançlar olup, dönem başından devir tarihine kadar olan süreye ait kazançlar, ait oldukları kişilerle ilişkilendirilecektir. Dolayısıyla 150.000,- TL'lik tutarın (D) A.Ş.'nin 2020 yılına ilişkin olarak beyan edilen kazancından düşülmesi gerekecektir.

CEVAP 2-f (3 PUAN)

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "Safi kurum kazancı" başlıklı 6 ncı maddesinin birinci fıkrasında kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı aynı maddenin ikinci fıkrasında ise safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazançlarındaki hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40 inci maddesinin birinci fıkrasının (10) numaralı bendinde fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedelinin safi kazancın tespitiinde gider olarak indirilebileceği hükmeye bağlanmıştır. Aynı Kanunun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendine göre, fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedelinin tamamı gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden indirilebilecektir.

14
Gıda bankacılığı kapsamında yapılacak bağışlara ilişkin usul ve esaslar 251 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile belirlenmiş olup anılan Tebliğde vergi avantajlarından yararlanabilmek için gıda maddesi bağışının dernek veya vakfa yapılmış olması; bağışı kabul edecek dernek veya vakfin tüzüğünde veya senedinde ihtiyaççı bulunanlara gıda yardımı yapabilmesine ilişkin hükümlerin bulunması; gıda bankacılığı kapsamında yapılacak bağışların gıda maddesi niteliğinde olması ve yapılacak bağışların şartlı olarak (bedelsiz olarak ihtiyaç sahiplerine dağıtılmak üzere) yapılması gerekiği belirtilmiştir.

5035 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununun anılan maddelerine eklenen ve yukarıda bahsi geçen bent hükümlerine göre gıda bankacılığı kapsamında yalnızca gıda maddelerinin bağışı söz konusu iken 5281 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonrasında 1/1/2005 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere temizlik, giyim ve yakacak maddeleri de kapsama alınmıştır. (**08.03.2017 tarih ve 30094508-120[2016/1.14]-15 sayılı özelge**)

Buna göre; evlerde ısinma veya yemek pişirmede kullanmaları amacıyla ihtiyaç sahibi ailelere Gıda Bankacılığı faaliyetinde bulunan Vakıf tarafından dağıtımını planlanan D A.Ş tarafından vakfa teslim edilecek mutfak tüpü , çocuk bezi ve bakliyata ilişkin yapılan toplam 300.000 TL giderin, kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider veya indirim olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

Türkiye Kızılay Derneği'ne nakdi olarak yapılan bağış ve yardımlar %100 indirimi mümkün iken , ilgili derneğe makbuz karşılığında aynı olarak yapılan bağış ve yardımların indiriminde, yıllık beyannamede bildirilen kazancının ancak %5'ine kadar olan kısmı dikkate alınabilecektir.

Tema vakfı vergiden muaf vakıf olduğundan kurum kazancının %5 ile sınırlı indiirm konusu yapılabilir

Okul aile birlikleri Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (4) ve (5) numaralı bentlerinde sayılan kamu kurum ve kuruluşları arasında ve kamu yararına çalışan dernek veya Bakanlar

Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıf kapsamında yer almışından, Okul Aile Birliğine yapılan nakdi bağışın beyan edilen gelirden indirimini mümkün değildir

Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Fonuna yapılan bağışlar 3294 sayılı "Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanunu"nın 9. maddesinin son bendine göre mükellefler tarafından sosyal dayanışma ve yardımlaşma fonu ve vakıflarına yapılacak bağış ve yardımlar Kurumlar ve Gelir Vergisi matrahından indirilebilecektir

CEVAP 2-g (2 PUAN)

Hizmet erbabının toplu taşıma kartı, bilet veya bu amaçla kullanılan ödeme araçlarının temini suretiyle sağlanan menfaatlere ilişkin istisnadan faydalansılabilmesi için;

a) İşveren tarafından, hizmet erbabının toplu olarak işyerlerine gidip gelmelerini sağlamak maksadıyla ulaşım vasıtası temini veya hizmet satın alınması suretiyle taşıma hizmeti verilmiyor olması,

b) Taşıma kartı, bilet veya bu amaçla kullanılan ödeme araçlarının, münhasıran hizmet erbabının işyerine gidip gelmesi için kullanacağı toplu taşıma araçlarında geçerli olması (Ulaşım bedeli için yüklenen tutarın sadece ulaşımda kullanılabilecek şekilde sınırlandırıldığı başka amaçlarla da kullanılabilen ödeme araçlarının kullanımı bu şartın ihlali sayılmaz),

c) Yapılan ödemeyin fiilen çalışılan günlerle sınırlı olması,

ç) Ulaşım bedelinin günlük belirlenen tutarı (2020 yılı için 12 TL) aşmaması,

d) Toplu taşıma kartı, bilet veya bu amaçla kullanılan ödeme araçlarının teminine ilişkin harcamaların belgelendirilmesi, gerekmektedir.

İstisnadan Yararlanılamayacak Durumlar

İşverenler tarafından, hizmet erbabına;

a) Ulaşım bedelinin nakit olarak verilmesi,

b) Ulaşım bedeli karşılığının, hediye kartı ve benzeri ulaşım harcaması dışında diğer alışverişlerde de kullanılabilen ödeme araçları şeklinde verilmesi,

c) Araç tahsis edilmesi,

ç) Çalışılmayan günler için de ulaşım bedeli ödenmesi,

d) İşyerlerine gidip gelmelerini sağlamak maksadıyla taşıma hizmeti verilmesinin yanında ilave olarak toplu taşıma kartı, bilet veya bu amaçla kullanılan ödeme araçları verilmesi,

durumlarında, istisnadan faydalansılamayacak olup, yapılan bu ödemeler ve sağlanan menfaatler net ücret kabul edilerek brüte iblağ edilmek suretiyle gelir vergisine tabi tutulacaktır.

İşverenlerce hizmet erbabı için yapılan ulaşım bedeli ödemelerinin birden fazla ayı kapsayacak şekilde toplu olarak yapılması durumunda, hizmet erbabının çalıştığı günler dikkate alınarak her bir aya isabet eden tutar ayrı ayrı istisna kapsamında değerlendirilecektir.

Hizmet erbabının izin, rapor ve benzeri nedenlerle çalışmadığı günlere ilişkin ilgili ayda peşin olarak yapılan ve istisnaya konu edilmiş olan taşıma gideri ödemeleri için işverenlerce ilgili ayda düzeltme yapılabileceği gibi, ertesi ay için yapılan taşıma gideri ödemelerinden de mahsup edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Eğer araç tahsis edlmeseydi İşveren (D) tarafından bu tutarın 240 TL'si istisnaya konu edilecektir. Bu tutara isabet eden 43,2 TL'lik KDV indirim konusu yapılabilecektir. İstisna tutarını aşan 160 TL + 28,8 TL KDV dahil toplam tutar olan 188,8 TL net ödenen ücret olarak kabul edilecek ve brüte iblağ edilmek suretiyle gelir vergisi tevkifatına tabi tutulacaktır. Diğer taraftan, 28,8 TL'lik KDV indirim konusu yapılamayacaktır. Ancak araç tahsisini olduğu için bu tutar istisnaya konu olmayacağından emin olmak gerekmektedir.

CEVAP 2-h (2 PUAN)

7103 sayılı Kanunla, 193 sayılı Kanunun gelir vergisinden istisna edilen ücretleri düzenleyen 23'üncü maddesinin birinci fıkrasına aşağıdaki (16) numaralı bent eklenmiştir.

“16. İşverenlerce, kadın hizmet erbabına kreş ve gündüz bakımevi hizmeti verilmek suretiyle sağlanan menfaatler (İşverenlerce bu hizmetlerin verilmediği durumlarda, ödemenin doğrudan bu hizmetleri sağlayan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerine yapılması şartıyla, her bir çocuk için aylık, asgarî ücretin aylık brüt tutarının %15'ini aşmamak üzere bu istisnadan yararlanılır. Kreş ve gündüz bakımevi hizmetini sağlayanlara yapılan ödemelerin belirlenen istisna tutarını aşan kısmı ile hizmet erbabına bu amaçla nakden yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler ücret olarak vergilendirilir. Bu bentte yer alan %15 oranını, asgarî ücretin aylık brüt tutarının %50'sine kadar artırmaya ve kanuni seviyesine getirmeye Bakanlar Kurulu, bu istisnanın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

16

Yapılan düzenlemeye ilişkin olarak 4/12/2018 tarihli ve 30448 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 303 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamalara özetle aşağıda yer verilmiştir.

1) Kreş ve gündüz bakımevi hizmetinin işverenlerce iş yerinde verilmesi halinde, bu hizmetten faydalanan kadın hizmet erbabına sağlanan menfaatin tamamı gelir vergisinden istisna olacaktır. Söz konusu hizmetin, işverenin kendisine ait veya kiralamış olduğu diğer yerlerde verilmesi istisna uygulamasına engel teşkil etmeyecektir.

2) İşverenlerce, kreş ve gündüz bakımevi hizmetinin işyerinde verilmediği durumlarda, kadın hizmet erbabının hizmet aldığı gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince işletilen kreş ve gündüz bakım evlerine ödeme yapılmak suretiyle sağlanan menfaatler de istisna kapsamındadır. Kadın hizmet erbabına sağlanan menfaatin ücret istisnasına tabi tutulabilmesi için; bu hizmetin gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince işletilen kreş ve gündüz bakım evlerinden alınması, ödemenin hizmet erbabına değil doğrudan bu hizmeti sağlayan mükelleflere yapılması gerekmektedir. Hizmet erbabına doğrudan yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler ise ücret olarak vergilendirilecektir.

3) İşverenlerce, gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince işletilen kreş ve gündüz bakım evlerine ödeme yapıldığı durumlarda, istisnadan yararlanılacak tutar her bir çocuk için asgarî ücretin aylık brüt tutarının %15'ini aşmayacaktır. Sağlanan menfaatin asgari ücretin aylık brüt tutarının %15'ini aşması halinde, aşan kısım ücret olarak vergilendirilecektir.

%15 oranını, asgarî ücretin aylık brüt tutarının %50'sine kadar artırmaya ve kanuni seviyesine getirmeye Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir. 5/5/2018 tarihli ve 30412 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2018/11674 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile %15 oranı, bu tarihten itibaren **asgarî ücretin brüt tutarının %50'si** olarak belirlenmiştir.

4) İşverenlerce, kadın hizmet erbabı adına doğrudan kreş ve gündüz bakımevi işlenen mükelleflere yapılan ödemelerin belli bir dönem için toplu olarak yapılması durumunda, her bir aya isabet eden tutar, ilgili ay ücret matrahi ile ilişkilendirilerek istisna uygulanacaktır.

5) Gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince, işveren tarafından ödenen tutar da dahil olmak üzere, kreş ve gündüz bakımevi hizmeti karşılığı olarak faturanın hizmet erbabı adına düzenlenmesi gerekmekte olup, işverenlerin bu kapsamında yaptığı ödemelere ilişkin belgeleri 213 sayılı Kanunda öngörülen süre boyunca saklamaları zorunludur.

6) Kadın hizmet erbabına, 193 sayılı Kanunun 23'üncü maddesinin birinci fıkrasının (16) numaralı bendi kapsamında sağlanan menfaat ve yapılan ödemelere ilişkin tutarların, asıl ücret ile birlikte ücret bordrosunda gösterilmesi gerekmektedir.

Asıl ücretine ilave olarak Bayan (A) için kreş yardımı kapsamında yapılan aylık 2.500 TL'lik ödemenin, **2020 yılı için belirlenen** asgari ücretin brüt tutarının %50'si olan (2.943,00 %50=) 1.471,50 TL kısmı gelir vergisinden istisna edilecektir. İstisnayı aşan tutar olan (2.500- 1.471,50=) 1.028,50 TL ise ücret olarak vergilendirilecektir.

Bay (B) için ödenen tutarın tamamı ücret olarak vergilendirilecektir

17

CEVAP 2-1 (9 PUAN)

Maliye Bakanlığı uygulamaları çerçevesinde sermaye azaltımının kaynağı ne tür bir vergileme yapılabileceği konusunda belirgin bir role sahiptir. Bu konuda yasal bir düzenleme bulunmamakla birlikte Maliye Bakanlığı verdiği muktezalarla uygulamaya yön vermektedir. Bu muktezalar çerçevesinde şirketlerce yapılacak sermaye azaltımı işlemlerinde;

Öncelikle, işletmeden çekilmesi halinde kurumlar vergisine ve kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak hesapların (pasif kalemlere ait enflasyon fark hesapları, yeniden değerlendirme değer artış fonu, iştirakler yeniden değerlendirme değer artış fonu, maliyet artış fonu vb.)

Sonra, sadece kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak hesapların (geçmiş yıl karları, olağanüstü yedekler, aktifte 5 yıllık süreyi doldurmuş gayrimenkul satış kazancı ile diğer istisna kazançlardan kaynaklanan fonların vb.)

Son olarak ise azaltılan sermaye tutarı bunların toplam tutarından fazla ise fazlalığın işletmeden çekilmesi halinde vergilendirmeyecek olan aynı ve nakdi sermayenin, işletmeden çekildiği kabul edilecektir.

Bu açıklamalar çerçevesinde;

1- Ödenmiş sermayenin kurumlar vergisinden istisna edilen ve sermayeye ilave edilen taşınmaz ve iştirak hisseleri satış kazancından kaynaklanan kısmının sermaye azaltımına konu edilmesi halinde, söz konusu kazancın sermaye hesabında kalması için aranılan yasal süre olan beş yıllık sürenin dolmasından sonra yapılması halinde, sermaye azaltımı yoluyla işletmeden çekilen bu tutar için kurumlar vergisi hesaplanmayacak, ancak kar dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

Sermaye azaltımının Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi kapsamında istisna edilen kazançtan (beş yıllık süre içinde) karşılanması halinde, istisna kazanç işletmeden çekilmiş sayılacağından, istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerin ziyya uğramış sayılarak Vergi Usul Kanunu uyarınca vergi ziyyai cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecek ve kar dağıtımları hükümleri çerçevesinde ortakların statüsüne göre vergi kesintisi yapılacaktır.

İlk olarak ödenmiş sermayenin yeniden değerlendirme artış fonlarının sermayeye ilave edilmesinden kaynaklanan kısmının sermaye azaltımına konu edilmesi halinde, sermaye azaltımına konu edilen tutar üzerinden kurumlar vergisi ve kâr payı dağıtımına bağlı vergi kesintisi hesaplanarak ödenecektir. Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e Bendi Kapsamında 2018 Yılında Yapılan Taşınmaz Satışından Doğan ve 03.01.2019 Tarihinde Özel Fon Hesabına Alınıp, 2019 Yılı İçinde Sermayeye Eklenen İstisna Kazançtan Kaynaklanan Kısım İstisnadan yararlanılması şartı ihlal edildiği için, istisnanın uygulandığı dönem (satışın yapıldığı 2018 hesap dönemi) itibariyle vergi ziyai doğmuş sayılır. Dolayısıyla 800.000 TL matrah farkı üzerinden (%22 oranında) 176.000 TL kurumlar vergisi tarhiyatı ve vergi ziyai cezası kesilir. Ayrıca ortakların statülerine göre kar dağıtımına bağlı stopaj yapılır

2- Sonrasında, daha önce sermayeye eklenmiş olan enflasyon düzeltme farklarının, sermaye azaltımına gidilmesi nedeniyle işletmeden çekilmiş sayılması ve işletmeden çekilen bu tutarların öncelikle kurumlar vergisine, vergi sonrası dağıtılan kazancın da kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulması gerekmektedir. 1.000.000 TL Matrah Üzerinden 220.000 TL Kurumlar Vergisi ve Ayrıca ortakların statülerine göre kar dağıtımına bağlı stopaj yapılır

3-Sermayeye Eklenmiş Olan Emisyon Primleri şartta bağlı olmayan bir istisna olduğu için sermaye azaltımı yoluyla şirketten çekilmesinde kurumlar vergisi gündemde gelmeyecek, ancak ortakların statülerine göre kar dağıtımına bağlı stopaj yapılması gerekecektir. (K.V.K. Madde 5/1-ç)

4- Daha önceki yıllarda şirket sermayesine eklenmiş geçmiş yıl karlarının sermaye azaltımı dolayısıyla ortaklara dağıtılması durumunda kar dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılacaktır.

Sermayeye Eklenmiş Olan Geçmiş Yıl Karlarından Kaynaklanan Kısım için Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi, Kurumlar Vergisi Kanununun 15inci maddesinin ikinci fıkrası ile 30 uncu maddesinin üçüncü fıkrası ile Geçici 62. maddesi hükümleri çerçevesinde ortağın statüsüne bağlı olarak dağıtılan kâr paylarından tevkifat yapılacaktır.

6- Sermaye azaltımının, ortaklar tarafından nakden veya aynen yapılan ödemelerden karşılanması halinde, ortakların esas olarak işletmeye koydukları sermayeyi Türk Ticaret Kanunu hükümleri çerçevesinde geri alması olmaları nedeniyle mükellefiyet statüsüne bakılmaksızın vergilendirme işlemi yapılmayacaktır. Şirket ortakları tarafından nakden veya aynen konulan sermaye ticari kazancın bir unsuru olmadığından, sermaye azaltımına konu edilen tutar üzerinden vergi kesintisi de yapılmayacaktır.

Sermaye Azaltımı sonucunda en sona kalan tutar ise nakdi ve/veya aynı sermayeden karşılanır kurumlar vergisi ve stopaja tabi tutulmaz.

İlk Sermaye	15.000.000
Azaltılan Sermaye	11.000.000
-Özel Fon	800.000
- Enflasyon Düzeltmesi	1.000.000
- Emisyon Primi	2.200.000
- Geçmiş Yıl Kari	3.500.000
- Nakdi ve/veya Ayni sermaye.	3.500.000
Sermaye Azaltımı Sonra Sermaye	4.000.000

Sermaye azaltımı sonra 4.000.000 TL sermaye nakdi ve/veya aynı sermayeden oluşmaktadır

CEVAP 3 (TOPLAM 18 PUAN)

CEVAP 3-a (3 PUAN)

GVK'nun geçici 67'nci maddesinin 10 numaralı fikrası uyarınca 01.01.2006 tarihinden önce iktisap edilmiş olan menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından veya elde tutulma sürecinde elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde 31.12.2005 tarihi itibarıyla geçerli olan hükümler uygulanır.

Buna göre 01.01.2006 tarihinden önce iktisap edilen hisse senetlerinin elden çıkartılmasında sağlanan kazançlar için 5281 sayılı Kanunu'un 27'nci maddesiyle GVK'nun mükerrer 80'nci maddesindeki değişiklikler yapılmadan önceki hükümler uygulanacaktır. Söz konusu hüküm uyarınca ivazsız olarak iktisap edilenler, Türkiye de kurulu menkul kıymet borsalarında işlem gören ve **üç aydan fazla süreyle elde tutulan** hisse senetleri ile tam mükellef kurumlara ait olan ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri hariç, menkul kıymetlerim elden çıkartılmasından sağlanan kazançlar değer artış kazançlarıdır.

Buna göre 01.01.2006 öncesi düzenleme uyarınca BIST'de işlem görmeyen tam mükellef kurumlara ait hisse senetlerinin bir yıl içinde, **BIST'de işlem gören hisse senetlerinin ise üç ay içerisinde elden** çıkartılmasından sağlanan kazançlar vergiye tabi tutulacaktır.

Doktor C tarafından BİST'de işlem gören ve 05.01.2005 tarihinde ihraç edilen hisse senetlerinden 10.11.2005 tarihinde iktisap edilen 300.000 TL tutarındaki hisse senedinin 05.07.2020 tarihinde elden çıkartılmasından elde edilen kazanç hisse senedi üç ay sonra elden çıkartıldığından dolayı vergiye tabi olmayacağıdır.

01.01.2006 tarihinden sonra iktisap edilen hisse senetlerinin elden çıkartılmasından sağlanan gelirlerin vergilendirilmesinde GVK'nun geçici 67'nci maddesi hükmü uygulanacaktır. Tam mükellef kurumlara ait olup, **BIST'de işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin** elden çıkartılmasından elde edilen kazançlar tevkifat kapsamına girmemektedir. Anılan şartlarda gerçekleşen hisse senedi alım-satım kazançları tevkifat kapsamına girmediği gibi, bunlar için GVK'nun mükerrer 80'nci madde hükümleri de uygulanmayacaktır.

Söz konusu kazançlar GVK'nun geçici 67'nci maddesinin yüreklükte kalacağı 2025 yılı sonuna kadar tutarı ne olursa olsun vergilendirmeyecek başka gelirler dolayısıyla beyanname verilmesi halinde dahil beyannameye dahil edilmeyecektir.

Buna göre Doktor C tarafından BIST'de işlem gören ve 05.05.2019 tarihinde iktisap edilen 500.000 TL tutarındaki hisse senetlerinin 05.07.2020 tarihinde elden çıkartılmasından elde edilen kazanç hisse senedi bir yıl sonra elden çıkartıldığından vergiye tabi olmayacağıdır.

CEVAP 3-b (3 PUAN)

Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesinde, mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen gelirlerin gayrimenkul sermaye iradı olduğu belirtilmiştir. Kira gelirinde gelirin elde edilmesi, tahsil esasına bağlanmış olup tahsil esasına göre kira gelirinin vergilendirilmesi için nakden veya aynı olarak tahsil edilmiş olması gerekmektedir.

Emsal kira bedeli uygulaması, gayrimenkul sermaye iratlarının vergilendirilmesinde uygulanan bir vergi güvenlik müessesesidir. Esasen emsal kira bedeli, normal kira tahsilatındaki gayrisafi iradın yerine geçmektedir. Kira bedelinin hiç olmaması veya düşük olması halinde, "emsal kira bedeli" esası uygulanır. Gayrimenkulün bedelsiz olarak başkalarının kullanımına bırakılması veya kiraya verilen gayrimenkulün kira bedelinin emsal kira bedelinden düşük olması hallerinde emsal kira bedeli esası uygulanmaktadır.

Aynı Kanunun 73. maddesine göre;

- Kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri emsal kira bedelinden düşük olamaz.
- Bedelsiz olarak başkalarının intifâsına bırakılan mal ve hakların emsal kira bedeli, bu mal ve hakların kirası sayılır.
- Bina ve arazide emsal kira bedeli, yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce takdir veya tespit edilmiş kirası, bu suretle takdir veya tespit edilmiş kira mevcut değilse Vergi Usul Kanunu'na göre belirlenen vergi değerinin % 5'i dir.
- Diğer mal ve haklarda emsal kira bedeli, bu mal ve haklarının malîyet bedelinin, bu bedel bilinmiyorsa, Vergi Usul Kanunu'nun servetlerin değerlendirilmesi hakkındaki hükümlerine göre belli edilen değerlerinin % 10'udur.

Madde hükmüne göre, kiraya verilen mal ve hakların kira bedellerinin emsal kira bedelinden düşük olamayacağı, bedelsiz olarak başkalarının intifâsına bırakılan mal ve hakların emsal kira bedelinin, bu mal ve hakların kirası sayılacağı belirtilmiştir.

Emsal kira bedelinin uygulanmayacağı durumlar nelerdir?

Vergi güvenlik müesseselerinden biri olan emsal kira bedeli esası; kira gelirlerinin kısmen ya da tamamen beyan dışı bırakılmasını önlemeyi hedefleyen bir sistemdir. Ancak, GVK'nın 73. maddesine göre aşağıda belirtilen hallerde emsal kira bedeli esası uygulanmaz.

- *Boş kalan gayrimenkullerin korunması amacıyla bedelsiz olarak başkalarının ikametine bırakılması,*
- *Binaların mal sahiplerinin usul (anne-baba, büyüğanne-büyükba), furu (çocuklar, torunlar) veya kardeşlerinin ikametine tahsis edilmesi (Anne ve baba, çocuklar ve kardeşlerden her birinin ikametine birden fazla konut tahsis edilmiş ise bu konutların yalnız birisi hakkında emsal kira bedeli hesaplanmaz. Kardeşler evli ise eşlerden sadece biri için emsal kira bedeli hesaplanmaz),*
- *Mal sahibi ile birlikte akrabaların da aynı evde veya dairede oturması,*
- *Genel bütçeye dahil daireler ve katma bütçeli idareler, il özel idareleri ve belediyeler ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarının yapılan kiralamalar.*

20

Göründüğü üzere binaların mal sahiplerinin usul,furu veya kardeşlerine herhangi bir bedel almadan işyeri olarak tahsis edilmesi emsal kira bedeli uygulanmayacak hallerden biri değildir. Bu nedenle Doktor C tarafından avukatlık yapan kardeşi Bay (A) 'a işyeri olarak tahsis edilen konut için gvk'nun 73'ncü maddesinde yer alan emsal kira bedeli uygulaması işletilecektir.

Emsal kira bedeli aylık 5.000 TL olduğuna göre yıllık kira bedeli $12 \times 5.000 \text{ TL} = 60.000 \text{ TL}$ gayri safi hasılat gerçek gidere yönelik bilgi verilmemişinden götürü gider yöntemi kullanılacak olup, $60.000 \text{ TL} \times 15\% = 9.000 \text{ TL}$ götürü gider rakamı düşülverek kalan 51.000 TL gayrimenkul sermaye iradı olarak beyan edilmesi gerekmektedir.

CEVAP 3-c (3 PUAN)

BIST 'de işlem görmeyen hisse senetlerinin banka veya aracı kurumlar aracı kılınmaksızın elden çıkartılmasında sağlanan kazançların GVK'nun geç. 67'nci maddesi kapsamında olmaması nedneniyle, bu kazançların vergilendirilmesi için değer artış kazançlarının genel hükümlerine başvurulması gerekmektedir.

GVK'nun mükerrer 80'nci maddesinde değer artış kazançları tanımlanmış olup, anılan maddenin birinci fikrasının birinci bende ,vazsız olarak iktisap edilenler ile tam mükellef tam mükellef kurumlara ait olan ve iki yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri hariç, menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançların değer artış kazancı olduğu belirtilmiştir. Aynı Kanun'un mükerre 81'nci maddesinin ilk fikrasında değer artış kazancında safi kazancın elden çıkışma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarından, elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedelleri ile elden çıkışma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesi suretiyle bulunacağına hükmedilmiştir

GVK'nun mükerre 81'nci maddesinin son fikrası ve VUK'un mük 298'inci maddesinin (C) fikrasına göre , al ve hakların elden çıkarılmasında iktisap bedeli, elden çıkarılan mal ve hakların, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsünce belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırılarak tespit edilir. Şu kadar ki, bu endekslemenin yapılabilmesi için artış oranının % 10 veya üzerinde olması şarttır.

Ayrıca aynı Kanun'un mükerrer 80'nci maddesinin üçüncü fikrası uyarınca bir takvim yılında elde edilen değer artış kazancının, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkartılmasından sağlananlar hariç 2020 yılında 18.000 TL 1 gelir vergisinden istisnadır. Ancak bununla birlikte elden çıkarılan varlık hisse senedi (menkul kıymet) olduğundan Mükellef (C) bu istisnadın yararlanamayacaktır.

257 seri no'lu GVK Genel tebliğine göre sermaye yedeklerinin sermayeye eklenmesi dolayısıyla sahip olunan hisse senetlerinin alış tarihi olarak önceden sahip olunan hisse senetlerinin alış tarihi esas alınır. Bu işlem sonrasında gerek önceden sahip olunan gerekse sermaye artırımı dolayısıyla alınan hisse senetlerinin alış bedeli, daha önce sahip olunan hisse senetlerinin alış bedelinin, sermaye artırımı sonrasında sahip olunan toplam hisse senedi sayısına bölünmesi suretiyle tespit edilecektir. Dolayısıyla bedelsiz hisse senetleri nedeniyle sahip olunan hisselerin sadece adedi değişcek, toplam bedelinde değişme olmayacağıdır.

Mükellefin elinde Y A.Ş 'ye ait satın aldığı 50.000 adet ve sermaye yedeklerinin sermayeye eklenmesi suretiyle bedelsiz olarak sahip olduğu 12.500 adet olmak üzere 62.500 adet hisse senedi bulunmaktadır. Bu hisse senetlerinin iktisap bedeli toplamda $(100.000 / 62.500 =)$ 1,6 TL olarak hesaplanmaktadır. Bu duurmda 11.11.2020 tarihinde satışı yapılan 30.000 adet hisse senedinin toplam iktisap bedeli $(30.000 \times 1,6 =)$ 48.000 TL olarak tespit edilmiştir.

Doktor (C) nin değer artış kazancı hisse senetlerinin iktisap bedeli elden çıkartıldığı ay hariç olmak üzere (ÜFE) artış oranında artırılarak maliyet bedelinin bulunması ve bulunan tutarın satış bedelinden düşülmesi suretiyle hesaplanacaktır. Fakat bu endekslemenin yapılabilmesi için ÜFE artış oranının en az % 10 olması gerekmektedir.

Hisse sentlerinin iktisap edildiği aydan önceki ay olan Ocak 2020 de ÜFE endeksi 462,42; elden çıkartıldığı aydan önceki ay olan Ekim 2020 533,44'tür. Buna göre ÜFE artış oranı $((533,44 - 462,42) / 462,42 = 15,35) \%$ 10 'nun üzerinde olduğu için endeksleme yapılması gerekecektir.

Hisse senetlerinin endekslenmiş maliyet bedeli $48.000 \text{ TL} \times 1,1535 = 55.368 \text{ TL}$ olarak hesaplanmaktadır

Mükellefin hisse senedi satışından elde ettiği kazanç ($80.000 \text{ TL} - 55.368 \text{ TL} =)$ 24.632 TL olarak hesaplanacaktır. Doktor (C) tarafından bu kazanç değer artış kazancı olarak beyan edilmesi gerekmektedir.

21

CEVAP 3-d (3 PUAN)

7194 sayılı Kanun ile binek otomobil giderlerinin ve amortismanlarının kurum kazancının, ticari kazancın ve serbest meslek kazançlarının tespitinde, faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kirallanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, bir takım kısıtlamalar getirilmiş olup, kiralama yoluyla edinilen binek otomobillerin her birine ilişkin aylık kira bedelinin 2020 yılı için 5.500 TL'ye kadarlık kısmı vergi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Buna

göre, kiralama yoluyla edinilen binek otomobillerin her birine ilişkin aylık kira bedelinin 5.500 TL'yi aşan kısmının Kanunen Kabul Edilmeyen Gider (KKEG) olarak dikkate alınması gereklidir.

Binek otomobillerin günlük şekilde kiralananlarında gider kısıtlaması, günlük kiralama bedelinin hesaplanması suretiyle uygulanacaktır. Kiralama giderlerine ilişkin günlük gider kısıtlamasının uygulanmasında ise, kiralamanın yapıldığı tarihte gider olarak dikkate alınabilecek aylık azami kiralama giderinin (2020 yılı için 5.500 TL'nin) o ayın gün sayısına (örneğin Temmuz ayında kiralandıysa 31'e, Eylül ayında kiralandıysa 30'a) bölünmesi elde edilecek tutar dikkate alınacaktır.

Mükellef tarafından kiralama Nisan ayı içinde yapıldığından o yıl için belirlenen ve kazancın tespitinde dikkate alınabilecek aylık azami kiralama gideri olan 5.500 TL, Nisan ayı gün sayısı olan 30'a bölünerek gider olarak dikkate alınabilecek günlük azami kiralama bedeli bulunacaktır.

$$5.500 / 30 = 183,33 \text{ (Günlük Gider Alınacak Tutar)}$$

$$183,33 \times 15 = 2.750 \text{ TL (15 Günlük Gider Alınacak Tutar)}$$

$$400 \times 15 = 6.000 \text{ TL (15 Günlük Kiralama Bedeli)}$$

$$6.000 \text{ TL} - 2.750 \text{ TL} = 3.250 \text{ TL (KKEG olarak dikkate alınacak Tutar)}$$

Bilindiği üzere, Gelir Vergisi Kanunu uyarınca serbest meslek kazançlarının tespitinde tahsilat esası geçerlidir. Buna göre, serbest meslek kazancı tahsil olunan hasıllattan, ödenen giderlerin düşülmesi sonucu bulunur. Buna göre serbest meslek erbabı tarafından peşin ödenen, ancak gelecek dönemleri de kapsayan kira ödemeleri, ödemeyin yapıldığı yılda gider olarak dikkate alınır. Dolayısıyla, aylık kira giderleriyle ilgili olarak getirilen kısıtlama da, peşin ödenen kira bedelinin toplam tutarı esas alınmalıdır.

Bay (C), kiraladığı binek otomobili için ödediği aylık 7.000 TL'lik kira bedelinin 5.500 TL'sini serbest meslek kazancının tespitinde hasıllattan gider olarak indirim konusu yapabilecek olup, bu tutarı aşan 1500 TL'yi ise gider olarak dikkate alamayacaktır. Ayrıca, Bay (C), kiraladığı binek otomobiline ilişkin bir yıllık kira bedelini peşin olarak ödediğinden, söz konusu kira bedelinin indirim konusu yapılabilecek olan ($5.500 \times 12 = 66.000$ TL'sini 2020 yılı kazancının tespitinde indirim konusu yapabilecektir.”

22

CEVAP 3-e (3 PUAN)

7103 sayılı Kanunla, 193 sayılı Kanunun esnaf muaflığını düzenleyen 9 uncu maddesinin birinci fıkrasına aşağıdaki (9) numaralı bent eklenmiştir.

“9. 14/3/2013 tarihli ve 6446 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu uyarınca lisansız yürütülebilecek faaliyetler kapsamında yenilenebilir enerji kaynaklarına dayalı elektrik enerjisi üretimi amacıyla, sahibi oldukları veya kiraladıkları konutların çatı ve/veya cephelerinde kurdukları kurulu gücü azami 10 kW'a kadar (10 kW dâhil) olan (Kat maliklerince ana gayrimenkulün ortak elektrik enerjisi ihtiyacının karşılanması amacıyla kurulan dâhil) yalnızca bir üretim tesisiinden üretilen elektrik enerjisinin ihtiyaç fazlasını son kaynak tedarik şirketine satanlar (Bu bendin uygulanmasında üçüncü fıkra hükmü dikkate alınmaz.”

Gelir Vergisi Kanunu'nun 9 uncu maddesine eklenen bahse konu bent uyarınca, 6446 sayılı Kanuna göre lisansız yürütülebilecek faaliyetler kapsamında yenilenebilir enerji kaynaklarına dayalı olarak sahibi olunan veya kiralanan konutlarda kurulan tesislerde, elektrik üretimi yapan ve ihtiyaç fazlasını satan gerçek kişiler, esnaf muaflığından aşağıdaki şartlar dahilinde faydalanaacaktır.

a) Üretim tesisiinin sahip olunan veya kiralanan konutların çatı ve/veya cephelerinde (Kat maliklerince ana gayrimenkulün ortak elektrik enerjisi ihtiyacının karşılanması amacıyla kurulanlar dâhil) kurulu olması,

b) Üretim tesisiinin kurulu gücünün azami 10 kW (10 kW dâhil) olması,

c) Elektriğin yalnızca bir üretim tesisisinde üretilmesi,

ç) Üretilen elektrik enerjisinden ihtiyaç fazlasının son kaynak tedarik şirketine satılması.

(2) Elektrik enerjisi satışının devamlı olarak yapılması, muafiyetten yararlanmaya engel teşkil etmeyecektir.

(3) Ticari, zirai veya mesleki kazanç dolayısıyla gerçek usulde gelir vergisi mükellefi olmak, anılan muafiyetten yararlanmaya engel değildir.

(4) Elektrik enerjisi üretim tesisinin, apartmanların çatı ve/veya cephelerinde kurulması halinde de birinci fikrada belirtilen şartlar dahilinde esnaf muaflığından yararlanılacaktır.

Aynı hükmün maddesinin son fıkrasında, "Bu muaflığın, 94 üncü madde uyarınca tevkif suretiyle kesilen vergiye şümülü yoktur." hükmü yer almaktır olup, aynı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında vergi tevkifatı yapmak zorunda olanlar ile tevkifata tabi tutulacak ödemeler belirtilmiş, aynı fikranın 13 numaralı bendiñde vergiden muaf esnafa yapılan ödemeler tevkifat kapsamına alınmış olup esnaf muaflığından yararlananlara ihtiyaç fazlası elektrik bedeli olarak yapılan ödemelerde tevkifat oranı 14/5/2018 tarihli ve 2018/11750 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla %0 olarak belirlenmiştir.

Yukarıda yer alan düzenlemelerden hareketle Doktor (C) nin ; ikamet ettiği konutunun çatısında, kurdugu azami gücü 10 KW olan güneş enerjisine dayalı bir elektrik üretim tesisisinden elde ettiği elektrik enerjisinden kendi ihtiyacından fazla olan kısmını aralarında imzaladıkları sözleşme kapsamında (A) Son Kaynak Tedarik Şirketi'ne satışından doğan kazancın tamamı esnaf muaflığı kapsamında yıllık beyanname dışında kalacaktır. Diğer taraftan Doktor (C) nin elektrik enerjisi satışını devamlı olarak yapması ya da ticari, zirai veya mesleki kazanç dolayısıyla gerçek usulde gelir vergisi mükellefi olması anılan muafiyetten yararlanmasına engel olmayacağıdır.

23

CEVAP 3-f (3 PUAN)

Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 62. maddesinde ise; kurumlar vergisi mükelleflerince dağıtıma konu edilen 2002 ve önceki yıllara ilişkin olarak karlar ile geçici 61. madde kapsamında %19,8 oranında yatırım indirimi istisnası stopajına tâbi tutulmuş kazançlarının bu kazançlardan pay alan gerçek kişilerce ne şekilde beyan edileceğine ve stopaja ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Bahse konu kanun maddesi gereğince;

"1. Kurumlar vergisi mükelleflerinin;

a) 31.12.1998 veya daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde ettikleri kazançlarının,

b) (a) bendi kapsamı dışında kalan ve 31.12.2002 veya daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde edilen, kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançlarının,

c) Geçici 61. madde kapsamında tevkifata tâbi tutulmuş kazançlarının, Dağıtımlı halinde 94. madde uyarınca tevkifat yapılmaz.

2. Gerçek kişilerce 1 numaralı fikranın (a) bendi kapsamında elde edilen kâr payları gelir vergisinden müstesnadır.

3. Gerçek kişilerce 1 numaralı fikranın (b) ve (c) bendi kapsamında elde edilen kâr paylarının net tutarına elde edilen kâr payının 1/9'u eklendikten sonra, bulunan tutarın yarısı vergiye tâbi gelir olarak dikkate alınır. Bu

gelirler ile ilgili olarak yıllık beyanname verilmesi halinde, beyannameye intikal ettirilen tutarın 1/5'i beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir.

4. Kurumlar vergisi mükelleflerinin doğrudan veya iştirakleri aracılığıyla, bu maddenin 1 numaralı fikrasında belirtilen nitelikte kâr payı elde etmeleri halinde, bu kâr paylarının dağıtıımı ve kâr payı elde eden gerçek kişilerce bu kâr paylarının beyanı ile ilgili olarak 1, 2 ve 3 numaralı fıkra hükümleri uygulanır.

5. Bu madde kapsamındaki kâr payları için 22. madde hükümleri uygulanmaz.”

Bu durumda, Bay (C)'nin beyanı aşağıdaki gibi olacaktır.

Elde Edilen Kar Payı Toplamı	4.800.000
İstisna (1998 yılı kâr payı, GVK'nın geçici 62/2. maddesi)	-2.100.000
Kalan Net Kar Payı	2.700.000
İlave ((= 2.700.000 x 1/9), GVK'nın geçici 62/3. maddesi)	300.000
Brüt Kar Payı	3.000.000
İstisna Tutarı ((= 3000.000 x 1/2), GVK'nın geçici 62/2. maddesi)	1.500.000
GELİR VERGİSİ MATRAHI	1.500.000
Hesaplanan Vergi	555.870
Mahsup Edilecek Vergi ((= 1.500.000 / 5), GVK'nın geçici 62/2. maddesi)	-300.000
Ödenecek Gelir Vergisi	255.870

CEVAP 4 (TOPLAM 20 PUAN)

Mükellef ticari kazanç elde edeceği için gelirini yıllık beyanname ile beyan edecktir. Beyan edilecek ticari kazanç tutarı indiirmi kabul edilmeyen giderlerin eklenmesi neticesinde 300.000 TL (280.000 TL + 20.000 TL =) olacaktır.

Ücret gelirleri açısından 7194 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonrası tevkif suretiyle vergilendirilmiş ve tek işverenden elde edilen ücretler yeni huküm çerçevesinde 103'üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2020 Yılı İçin 600.000 TL) aşması halinde beyan edilecektir. Ayrıca tüm işverenlerden elde edilen ücret gelirlerinin toplamı 103'üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2020 Yılı İçin 600.000 TL) aşmasa dahi hizmet erbabinin birinci işveren hariç sonraki işverenden aldığı ücretlerinin toplamının, 103'üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2020 Yılı İçin 49.000 TL) aşması halinde de tüm işverenlerden elde edilen ücret gelirleri beyan edilecektir. Bu kapsamında mükellefn ikinci ve üçüncü işverenden elde ettiği ücret gelirleri toplamı ($35.000 + 25.000 =$) 60.000 TL 103'üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir dilimindeki tutar olan 49.000 TL 'ını aştığı için tüm işveenlerden alınan ücret gelirleri toplamı olan 310.000 TL beyan edilecektir

Mevduat faiz geliri GVK'nun Geçici 67'nci maddesi hükmü uyarınca tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyecektir.

Türkiye'de tevkif yoluyla vergilendirilmeyen ve istisna uygulamasına konu olmayan yurt dışından elde edilen kar paylarının tamamının herhangi bir istisna uygulanmaksızın, 86'ncı maddenin yukarıda bahsi geçen hükmü gereğince 2.600 TL'yi aşması durumunda yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir. Bu kapsamında 200.000 TL nin tamamının beyan edilmesi gerekmektedir

Mükellef ticari kazancı nedeniyle yıllık yıllık beyanname vermesi zzorunlu olduğundan dolayı konut kira Geliri için GVK'nun 21'nci maddesinde yer alan gayrimenkul sermaye iradına ilişkin istisnadan yararlanamayacaktır. Buna karşın mükellef konut kira hasılatının %15 ini gider olarak kira gelirinden indiribilecektir. Bu durumda mükellefin indiribileceği gider ($140.000 \times 0,15 = 21.000$ TL olacaktır. Mükellefin elde ettiği gayrimenkul sermaye iradı safi tutarı ($140.000 \text{ TL} - 21.000 \text{ TL} = 119.000 \text{ TL}$ olacaktır.

Mükellefin elde ettiği gayrimenkul satış kazancı da söz konusu gayrimenkul 5 yıldan az süreyle elde tutulduğundan dolayı GVK 'nun Mükerrer 80/1-6 'nci maddesi uyarınca değer artış kazancı olarak vergiye tabi tutulacaktır. Yine aynı maddenin üçüncü fikrası uyarınca 2020 yılında elde edilen kazancın 18.000 TL 'si istisna olduğundan safi değer artış kazancı olarak beyan edilecek tutar ($292.000 \text{ TL} - 18.000 \text{ TL} = 274.000 \text{ TL}$ olacaktr

2020 yılı içinde Borsa İstanbul'da işlem görmeyen tam mükellef kuruma ait hisse senedi (banka ve aracı kurum aracılığıyla olmaksızın alım satım yapılması) alış satış işlemleri sebebi ile meydana gelen 181.000 TL 'lik zararı GVK'nun 88'inci maddesi uyarınca vereceği yıllık beyannameye dahil etmeyecek ve diğer gelir unsurlarından elde etmiş olduğu kazanç ve iratlardan bu zararı mahsup edemeyecektir.

Yapılan 70.000 TL lik bağış beyan edilen gelirin %5 inden ($(300.000+307.000+200.000+119.00+274.000) \times \%5 = 60.000 \text{ TL}$) yüksek olması nedeniyle sadece 60.000 TL tutarı indirm konusu yapılacaktır

Mükellefin ortaokulda öğrenim gören çocuğu için ödediği 14.300 TL tutarındaki tahsil sigorta priminin tamamı ile hayat sigortası için ödenen tutarın yarısı 5.700 TL ($11.400/2 =$), GVK 89/1 'nci maddesi uyarınca beyan edilecek gelirin %15'ini ($(300.000+307.000+200.000+119.00+274.000) \times \%15 = 180.000 \text{ TL}$) ve asgari ücretin yıllık tutarını 35.316 TL ($2.943 \text{ TL} \times 12 =$) aşmadığı için beyan edilen gelirden indirilebilecektir.

Mükellefin ortaokulda öğrenim gören çocuğu için ödediği eğitim masrafı 125.000 TL olup, GVK 89/2 'nci maddesi uyarınca beyan edilecek gelirin %10'nu ($(300.000+307.000+200.000+119.00+274.000) \times \%10 = 120.000 \text{ TL}$) aştiği için en fazla 120.000 TL için beyan edilen gelirden indirilebilecektir.

Yukardaki açıklamalar çerçevesinde mükellef (K)nın yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi aşağıdaki gibi olacaktır.

Gelir vergisi mükelleflerinin yararlanağı % 5 vergiye uyumlu mükellef indirimini ticari,zirai ve mesleki kazanç nedeniyle beyan edilen kazançların toplam gelir vergisi matrahı içindeki oranı dikkate alınmak suretiyle hesaplanır. Mükellefin beyan edilen gelir vergisi matrahı 1.000.000 TL TL dir. Ticari kazancın gelir vergisi matrahı içindeki oranı 0,30 ($300.000/ 1.000.000 =$) olup, bu orana göre vergi indirim tutarı hesaplanacaktır.

Yukardaki açıklamalar çerçevesinde mükellef (K)nın yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi aşağıdaki gibi olacaktır.

Ticari Kazanç	300.000
Ücretler	307.000
Gayrimenkul Sermaye İradı Safi Tutar	119.000
Diger Kazanç ve iratlар	274.000
Menkul Sermaye İradı	200.000
Beyan Edilen Gelir	1.200.000

İndirimler Toplamı	200.000
- <i>Şahis Sigorta Primi 14.300 TL</i>	
- <i>Hayat Sigorta Primi 5.700</i>	
- <i>Eğitim Harcaması 120.000</i>	
- <i>Bağış ve Yardımlar 60.000 TL</i>	
Vergiye Tabi Gelir (Matrah)	1.000.000
Hesaplanan Gelir Vergisi	355.870
Beyan Edilen Ücret Gelirinin Beyan Edilen Toplam Gelir İçindeki Oranı (307.000 / 1.200.000 =)	0,26
120.000 TL yi aşan Vergiye Tabi Gelirin Beyan Edilen Ücret Gelirine tekabül Eden Kısmı	
(1.000.000-120.000) X 0,26	60.000
Bu tutar en fazla (180.000-120.000=) 60.000 TL olacaktır	
Beyan Edilen Ücret Geliri Nedeniyle Eksik Hesaplanan Gelir Vergisi (60.000 X %8)	4.800
Hesaplanan Gelir Vergisi (355.870-4.800=)	351.070
Hesaplanan Vergi İndirimi (351.070 x 0,30)x0,05=)	5.266,05
Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı (Geçici Vergi)	110.000
Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi (351.070-110.000=)	241.070
Vergi İndirim Tutarı	5.266,05
Ödenecek Gelir Vergisi	235.803,95

CEVAP 5 (TOPLAM 20 PUAN)**CEVAP 5-a (8 PUAN)**

a) Tanımı: Sermaye şirketleri, Kooperatifler, İktisadî kamu kuruluşları, Dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmelerin kendi aralarında veya şahıs ortaklıkları ya da gerçek kişilerle, belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardan bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenler iş ortaklıklarıdır.

Konsorsiyumdan farkı: Konsorsiyumda her ortak işin belli bir bölümünü yüklenir ve sorumluluğu yüklediği bölümle sınırlı olur İş ortaklığında ise bütün ortaklar işin tamamından birlikte sorumludurlar.

İş ortaklıkları, Kurumlar Vergisi Kanununda kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmıştır. Konsorsiyumun tanımı ve vergilendirilmesi konusunda ise vergi kanunlarında herhangi bir özel düzenleme yer almamaktadır.

Konsorsiyum sözleşmesindeki iş ortaklığinden farklı diğer hükümler:

- Her bir ortağın yüklediği işin alt aşamalarında üstlenmiş olduğu kısmına ait gelir ve giderlerin kendi yasal defterlerinde izleneceği,

- Ortakların üstlendikleri işler için gerekli olan ve kendilerince sağlanması gereken makine ve teçizatın kendi mülkiyetinde kalacağı,

- Her bir ortağın yapmış olduğu iş sonucunda elde edilen kar veya zararın diğer ortakla ilişkilendirilmeksızın kendisinin geliri olacağı,

- İdare ile yapılacak işlemlerde yalnızca bir ortağın (koordinatör ortak) muhatap olacağı, ancak bu ortağın yapmış olduğu tüm işlemlerden doğan sonuçların hangi iş kısmı ile ilgili ise o işi gerçekleştiren firmaya yansıtılacağı

b) Kurumlar vergisi mükellefiyeti için taşıması gereken unsurlar: “Kurulacak olan iş ortaklığının kurumlar vergisi mükellefi sayılabilmesi için en az aşağıdaki unsurları taşıması gereklidir.

- Ortaklardan en az birisinin kurumlar vergisi mükellefi olması,
- Ortaklığın belli bir işi sonuçlandırmak üzere yazılı bir sözleşmeyle kurulması,
- İş ortaklıği konusunun belli bir iş olması,
- Birlikte yapılacak olan işin belli bir süre içinde gerçekleştirilmesinin öngörülmesi,
- İş ortaklıği ile işveren arasında bir yüklenim sözleşmesinin olması,
- Tarafların, müştereken yüklenilen işin belli bir veya birden fazla bölümünden değil, tamamından işverene karşı sorumlu olmaları,
- İşin bitiminde kazancın paylaşılması,
- Birlikte yapılması öngörülen ve müştereken yüklenilen işin bitimi ve Vergi Usul Kanununda belirtilen mükellefiyetle ilgili ödevlerin tamamının yerine getirilmesiyle mükellefiyetin sona ermesi

c) Bağlı olacağı vergi dairesi: “İş ortaklığının kurumlar vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesi, ortaklığın kuruluş mukavelesiinde gösterilen merkezinin bulunduğu yer vergi dairesidir. Mukavelede, ortaklık merkezi belirtilmemiş ise iş merkezinin bulunduğu yer vergi dairesi, bağlı olduğu vergi dairesi olacaktır.

Tarhiyatın muhatabı ve verginin ödenmesinde sorumluluk: İş ortaklılarında verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere yönetici ortak veya ortaklardan herhangi birisi adına tarh olunur

Sona ermesi: “Belli bir iş için kurulacak olan iş ortaklığında işin bitim tarihi, taahhüt sözleşmesinde belirlenen esaslara göre tayin olunacaktır. Ancak, işin bitimi iş ortaklığının da sona erdigini göstermez. Bu iş dolayısıyla mükellefiyetle ilgili ödevlerin tamamının da yerine getirilmesi (Örneğin, tahakkuk eden vergilerin tamamının ödenmesi) gereklidir. Vergisel ödevlerin tamamının ikmal edilmesinden sonra iş ortaklıği sona ermiş sayılır.

27

CEVAP 5-b (8 PUAN)

Gelir Vergisi Kanununun 121 ve Kurumlar Vergisi Kanununun 34 üncü maddelerinde; beyannamede gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan Gelir/Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kesilmiş bulunan vergilerin, beyanname üzerinden hesaplanan gelir/kurumlar vergisine mahsup edileceği, mahsubu yapılan miktarın gelir/kurumlar vergisinden fazla olması halinde aradaki farkın vergi dairesince mükellefe bildirileceği ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine red ve iade olunacağı belirtilmiştir.

Söz konusu maddelerde, 5035 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeler uyarınca, iadesi gereken vergiler ile ilgili olarak; iadeyi mahsuben veya nakden yaptırmaya, inceleme raporuna, yeminli mali müşavir raporuna veya teminata bağlama ve iade için aranılacak belgeleri belirleme konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir. Bu yetki; kazanç türlerine, iade şekillerine, geliri elde edenin veya ödemeyi yapanın hukuki statüsüne göre ayrı ayrı kullanılabileceği gibi belli hadler çerçevesinde de kullanılabilecektir.

Mahsuben iade işlemi, aranan tüm belgelerin tamamlanması koşuluyla, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarih itibariyle yapılacaktır. İkmalen veya re'sen yapılan tarhiyatlarda ise mahsup işlemi, mahsup talebine ilişkin dilekçe ve eklerinin eksiksiz olarak vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih itibariyle yapılacaktır. Aranan belgelerin tamamlanması aşamasında yapılan tahsilatlar yönünden düzeltme yapılmayacaktır.

Bu düzenlemelere göre, tevkif yoluyla kesilen vergilerin ve geçici verginin mahsup ve iadesi aşağıdaki şekildedir

A- Tevkif Yoluyla Kesilen Vergilerin Mahsup ve İadesi

1-Beyanname Üzerinden Hesaplanan Vergiye Mahsup

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 (Ek:1 Tablo) yıllık beyannamelerine eklemeleri yeterlidir.

2-Diğer Vergi Borçlarına Mahsup veya Nakden İade

a-Mahsup Yoluyla İade

Tevkif yoluyla kesilen vergilerin yıllık beyannamedeki mahsuplar sonunda kalan kısmının diğer vergi borçlarına mahsup talebi tutarına bakılmaksızın, inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir.

28

Bunun için mahsup talebinin 10/10/2013 tarihli ve 28791 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 429)'nin ekinde yer alan iade talep dilekçesi (1A) ile yapılması gerekmektedir. Mahsuba ilişkin iade talep dilekçesinin (1A) verilmiş olması kaydıyla, mükelleflerin vergi borçlarına ilişkin mahsup talepleri yıllık beyannamenin verildiği tarih esas alınarak yerine getirilir

Yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin kanuni süresinde verilmemesi ya da sair nedenlerle ikmalen veya re'sen yapılan tarhiyatlar üzerine tahakkuk eden vergiler ile ilgili olarak daha önce tevkif yoluyla kesilen vergiler öncelikle tarhiyat aşamasında vergi dairesince dikkate alınarak yerine getirilir. Bu mahsuplar sonunda kalan kısım talep edilmesi halinde diğer vergi borçlarına mahsup edilir. Bu durumda mahsup talepleri "iade talep dilekçesinin (1A) eksiksiz olarak vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarihten itibaren hükm ifade eder. Bu tarihten itibaren mükelleflerin mahsubunu talep ettikleri vergi borçları için gecikme zammı uygulanmaz.

Mükellefler dilerlerse ortağı bulundukları adı ortaklık veya kollektif şirketlerin müteselsilen sorumlu oldukları vergi borçlarına da mahsuben iade talebinde bulunabilirler. Bu taleplerin yerine getirilebilmesi için, iade alacaklısı mükellefin muaccel hale gelmiş vergi borcunun bulunmaması ve mahsup dilekçesinde adı ortaklık veya kollektif şirketin hangi dönem borçları için mahsup talep edildiğinin belirtilmesi gereklidir. Mahsup talebine ilişkin "iade talep dilekçesinin (1A) vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih esas alınır.

Mükellefin muaccel hale gelmiş vergi borcunun bulunmaması halinde, iade alacağının sonraki dönemlerde muaccel hale gelecek vergi borçlarına mahsubu mümkündür. Bu taktirde mahsup talebi sonraki dönemlerde doğacak verginin tahakkuku ile hükm ifade eder.

Mahsup taleplerinin yerine getirilmesinde, Vergi Usul Kanununun 114 ve 126 ncı maddelerinde yer alan zamanaşımı hükümleri gözönünde bulundurulur.

b-Nakden İade

“Nakden iade taleplerinin iade talep dilekçesi (1A) ile yapılması şarttır. Tevkif yoluyla kesilen vergilere ilişkin nakden iade edilecek tutarın 50.000 Türk Lirasını geçmemesi halinde iade talebi, iade talep dilekçesi (1A) ile birlikte bu dilekçenin “Nakden İadelere İlişkin Açıklamalar” kısmında yer alan eklenenecek belgelerin eksiksiz ibraz edilmesi kaydıyla inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilir. Bu kapsamda;

- Ücret geliri elde edenler için işveren tarafından vergi kesintisinin yapıldığını gösteren yazının onaylı örneğinin,

- Gayrimenkul sermaye iradı elde edenler için kira kontratının onaylı örneğinin,

- Menkul sermaye iradı elde edenler için vergi kesintisinin yapıldığını gösteren belgenin onaylı örneğinin,

- Serbest meslek kazancı elde edenler için tevkif yoluyla kesilen vergilerin vergi sorumlusu adına tahakkuk ettiğini gösteren belgenin onaylı örneğinin,

- Kurumlar vergisi mükellefleri ile ticari veya zirai kazanç elde edenler için tevkif yoluyla kesilen vergilerin vergi sorumluları tarafından ilgili vergi dairesine ödenmiş olduğuna ilişkin belgenin ilgili kurumca onaylanan bir örneğinin,

iade işlemini gerçekleştirecek olan vergi dairesine iade talep dilekçesi (1A) ile birlikte ibraz edilmesi yeterlidir.

Bu kapsamında yapılacak nakden iade işlemlerinde tevkifat yapılan kişinin adı soyadı, vergi kimlik numarası (T.C. kimlik numarası), ödemenin gayri safi tutarı ve yapılan tevkifatın tutarına ilişkin bilgiler ile tevkif yoluyla kesilen vergilerin ödenip ödenmediği hususunun vergi daireleri tarafından GİBİNTRANET/Yönetim Bilgi Sistemi (YBS) ekranından tespit edilebilmesi durumunda, bu bilgilere ilişkin belgeler mükelleflerden ayrıca kağıt ortamında aranılmayacaktır.

Ancak, nakden iadeye ilişkin bilgilerin YBS ekranından tespit edilememesi durumunda belirtilen belgelerin dilekçe ekinde istenilmesine devam edilecektir.

Nakden yapılacak iade taleplerinin 50.000 Türk Lirasını aşması halinde, 50.000 Türk Lirasını aşan kısım Vergi Usul Kanununa göre vergi inceleme yetkisi bulunanlarca yapılacak inceleme sonucunda düzenlenecek vergi inceleme raporuna göre iade edilir. 50.000 Türk Lirasına kadar olan kısım ise, iade talep dilekçesi (1A) ve eklerinin eksiksiz ibraz edilmesi koşuluyla teminat aranmaksızın ve inceleme raporu beklenmeksiz olarak edilir.

İade talebi teminat gösterilmesi halinde inceleme sonucu beklenmeksiz yerine getirilir. Teminat olarak 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılanlardan bir veya bir kaçı gösterilebilir. Banka teminat mektuplarının (süresiz-şartsız) paraya çevrilmeleri konusunda hiçbir sınırlayıcı şart taşımaması ve 19/10/2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu hükümlerine göre faaliyyette bulunan bankalar tarafından düzenlenmiş olması gereklidir.

Nakden iade talebinin 500.000 Türk Lirasına kadar olan kısmı mükellefle süresinde tam tasdik sözleşmesi düzenlenmiş yeminli mali müşavirce düzenlenecek tam tasdik raporu uyarınca iade edilebilir. İade talebinin 500.000 Türk Lirasını aşan kısmının iadesi ise vergi inceleme yetkisi bulunanlarca düzenlenen vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

Genel ve özel bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere, köylere ve sermayelerinin en az %51 veya daha fazlası bu kurumlara ait işletmelere yapılacak iadeler, bu Tebliğde belirtilen belgelerin ibrazı üzerine miktara bakılmaksızın inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir.

Nakden iade edilebilir aşamaya gelen alacağın üçüncü şahısların vergi borçlarına mahsubu talep edilebilir. Bu mahsup işlemine ilişkin verilecek iade talep dilekçesine (1A), Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 429)'nın ekinde yer alan "Üçüncü Kişilerin/Kurumların Vergi Borçlarına Mahsup Talebine İlişkin Liste" eklenir. Bu şekilde yapılan mahsup talepleri düzeltme fişinin onaylandığı tarih itibarıyla yerine getirilir.

İade talebinin kısmen mahsuben kısmen nakden olması halinde, söz konusu talepler bu Tebliğde yer alan açıklamalar çerçevesinde ayrı ayrı değerlendirilir. Dolayısıyla talebin tümünün nakit iadesi olarak kabul edilerek işlem yapılması söz konusu değildir.

Nakden iade talepleri ile ilgili olarak bu bölümde belirtilen dilekçe ve eklerinin ibrazı, talep edilen tutarın tamamı için aranılacaktır.

Bu bölümde yer alan tutarlar her yıl bir önceki yıl için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak uygulanır. Bu miktarların hesabında ise 1.000 Türk Lirasına kadar olan tutarlar dikkate alınmayacağından.

B-Geçici Verginin Mahsubu ve İadesi

1-Yasal Düzenlemeler

Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 120 nci maddesinde; üçer aylık dönemler halinde tahakkuk ettirilerek tahsil edilen geçici verginin, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edileceği, mahsup edilemeyen tutarın mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edileceği, bu mahsulplara rağmen kalan geçici vergi tutarının da o yılın sonuna kadar yazılı olarak talep edilmesi halinde mükellefe red ve iade edileceği belirtilmiştir. Bu esaslar kurumlar vergisi mükellefleri açısından da geçerlidir.

2-Beyanname Üzerinden Hesaplanan Vergiye Mahsup

Yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden ilgili hesap dönemine ilişkin geçici vergi dönemlerinde ödenen geçici vergi mahsup edilir.

Mahsup işleminin yapılabilmesi için, tahakkuk ettirilmiş geçici verginin ödenmiş olması gerekmektedir. Geçici vergi dönemleri itibarıyle 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.

3-Diğer Vergi Borçlarına Mahsup veya Nakden İade

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)'nin ekinde yer alan iade talep dilekçesi (1B)'nin verilmesi gereklidir.”

Geçici verginin gerek mahsuben gereksiz nakden iadesinde herhangi bir tutar sınırlaması olmayıp, geçici verginin ödenmiş olması yeterlidir. Geçici vergiye ilişkin iade taleplerinde teminat ve inceleme raporu aranmaz.

4-Tevkif Yoluyla Kesilen Vergilerin Geçici Vergiye Mahsubu

İlgili dönemler halinde hesaplanan geçici vergiden varsa o hesap dönemi ile ilgili olarak daha önce ödenmiş geçici vergi ve geçici vergiye tabi kazançlarla ilgili olarak tevkif edilmiş vergiler mahsup edilmekte, mahsuptan sonra kalan tutar o dönemde ödenmesi gereken geçici vergi olmaktadır.

Yıllık beyannamenin vergi bildirimi tablosunda yer alan geçici vergiye ilişkin satırda, beyannamenin ilgili olduğu geçici vergi dönemlerinde ödenen geçici vergi tutarı (ilgili geçici vergi beyannamelerinin **ödenecek geçici vergi satırında** yer alan tutarlar toplamı) gösterilir. Yıllık beyannamenin vergi bildirimi tablosunun kesinti yoluyla ödenen vergiler satırında ise, o yıl içinde tevkif yoluyla kesilen vergilerin tamamı (geçici vergiden mahsubu yapılan tevkifat tutarları dahil) gösterilir.

CEVAP 5-c (2 PUAN)

Diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanması açısından “yatırım dönemi” ifadesinden, yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırıma fiilen başlanılan tarihi içeren geçici vergilendirme döneminin başından tamamlama vizesi yapılması amacıyla Ekonomi Bakanlığına müracaat tarihini içeren geçici vergilendirme döneminin son gününe kadar olan sürenin anlaşılması gerekmektedir

31

Öte yandan yatırımın fiilen tamamlandığı tarihin, tamamlama vizesinin yapılmasına ilişkin olarak Ekonomi Bakanlığına müracaat tarihinden önceki bir geçici vergilendirme dönemine isabet etmesi halinde ise yatırımın fiilen tamamlandığı tarihi içeren geçici vergilendirme döneminin son gününün yatırım döneminin sona erdiği tarih olarak dikkate alınması gerekmektedir

CEVAP 5-d (2 PUAN)

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin Türk uluslararası gemi siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilecek kazançlara ilişkin istisna ile ilgili açıklamaların yer aldığı (5.12.1.) bölümünün "5.12.1.6. Time-charter işletmeciliği" başlıklı alt bölümünde aşağıdaki gibi açıklanmıştır.

Deniz taşımacılığında, zamana veya yükle bağlı olarak geminin tamamını veya bir kısmını taşıtana tahsis etmek suretiyle yük ve eşya taşıma taahhüt sözleşmeleri kapsamında yapılan "Time- Charter İşletmeciliği" gemi işletmeciliği faaliyeti kapsamında değerlendirileceğinden, söz konusu faaliyetlerden elde edilen kazançların kurumlar vergisinden istisna edilmesi gerekmektedir.

Ancak, uluslararası gemi siciline kayıtlı gemilerin zamana ve yükle bağlı olmaksızın doğrudan kiraya verilmesi durumunda gemi işletmeciliği faaliyetinden söz edilemeyeceğinden elde edilen kira gelirine istisna uygulanmayacağı tabiidir.