



TÜRMÖB

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

2022/2. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı
Gelir Üzerinden Alınan Vergiler
27 Ağustos 2022 Cumartesi – 16.00 - 19.30 (3.5 Saat)

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

GENEL AÇIKLAMA

(Soruları çözmeye başlamadan önce mutlaka okuyunuz.)

- Bu oturumda sorulan bütün sorularda, -soruda aksi belirtilmedikçe- yanıtlarda sadece gelir ve kurumlar vergisi (tevkifat dâhil) dikkate alınacak. geçici vergi ve diğer vergilere (KDV, ÖTV, damga vergisi, 32 Sayılı Karar vb.) ilişkin değerlendirme yapılmayacaktır. Soruda aksi belirtilmedikçe çifte vergilendirme mevzuatı ihmal edilecek, iç hukuka göre yanıt verilecektir.
- Yanıtlarda ileri sürülen hususlara ilişkin dayanaklara mutlaka yer verilmeli ve açıklamalar net olmalıdır. Dayanaksız yanıtlara puan verilmeyecektir. Zamanın idareli kullanılmasını teminen, Kanun hükümlerinin aynen yazılması ya da soruyla ilgili olmayan bilgilere yer verilmesi istenmemektedir. Verilen olayda eleştiriyi gerektiren bir hususun bulunmuyor olması veya mükellef aleyhine hata yapılması hallerinde de gerekli değerlendirmeler yapılmalıdır.

Veriler

Bazı bilgiler:	2021 Yılı Mesken kirası istisnası tutarı	7.000 TL
	2013 Yılı Değer artış kazancı istisnası tutarı	9.400 TL
	2014 Yılı Değer artış kazancı istisnası tutarı	9.700 TL
	2021 Yılı Değer artış kazancı istisnası tutarı	19.000 TL
	2021 Yılı Arzi kazanç istisnası tutarı	43.000 TL
	2021 Yılı Gelir vergisi tarifesinin ikinci diliminde yazılı tutar	53.000 TL
	2021 Yılı Md. 86-1/d beyan sınırı	2.800 TL

Yi-Üfe Endeksleri:

YIL	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK
2021	583,38	590,52	614,93	641,63	666,79	693,54	710,61	730,28	741,58	780,45	858,43	1022,25
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
2019	424,86	425,26	431,98	444,85	456,74	457,16	452,63	449,96	450,55	451,31	450,97	454,08
2018	319,6	328,17	333,21	341,88	354,85	365,6	372,06	396,62	439,78	443,78	432,55	422,94
2017	284,99	288,59	291,58	293,79	295,31	295,52	297,65	300,18	300,9	306,04	312,21	316,48
2016	250,67	250,16	251,17	252,47	256,21	257,27	257,81	258,01	258,77	260,94	266,16	274,09
2015	236,61	239,46	241,97	245,42	248,15	248,78	247,99	250,43	254,25	253,74	250,13	249,31
2014	229,1	232,27	233,98	234,18	232,96	233,09	234,79	235,78	237,79	239,97	237,65	235,84
2013	206,91	206,65	208,33	207,27	209,34	212,39	214,5	214,59	216,48	217,97	219,31	221,74
2012	203,1	202,91	203,64	203,81	204,89	201,83	201,2	201,71	203,79	204,15	207,54	207,29

Sorular**SORU 1 :**

a) Diyarbakır'da medikal malzeme ticareti alanında faaliyet gösteren Gün Ltd. Şti., Şirkette muhasebe müdürü olarak çalışan Ersin Bey'i Sağlık Bakanlığı yetkilileriyle görüşmeler yapmak üzere Ankara'ya göndermiştir. Yola çıkarken kendisine bir miktar avans verilmiştir. Ersin Bey, bu amaçla gerçekleştirdiği seyahat kapsamında; gidiş-dönüş 3.200 TL uçak bileti, 3 gece için 900 TL konaklama ücreti ve 3 gece 4 gündüz için toplam 1.000 TL yemek harcaması yapmıştır. Bu harcamalar için düzenlenen faturaların tamamını Gün Ltd. Şti.'ye sunmuş ve avans tutarının artan kısmını Şirkete iade etmiştir. Ayrıca, daha sonra kendisine 4 gün için (yol dâhil) 1.600 TL gündelik ödemesi yapılmıştır. (Gün Ltd. Şti. 6245 sayılı Harcırah Kanunu'na tabi değildir)

Veriler: Aynı aylık seviyesindeki Devlet memurlarına verilen gündelik tutarı 61,65 TL. Devletçe verilen gündeliklerin en yüksek haddi 73,50 TL'dir.

İstenen: Ersin Bey'e yapılan ödemelerin gelir vergisi karşısındaki durumunu değerlendiriniz. (5 Puan)

b) A.B.D.'de mukim (çalışma ve oturma iznine sahip) olup, aynı zamanda Türk Vatandaşı olan Volkan Bey, Türkiye'de kurulu bir bireysel emeklilik şirketine 5 yıl boyunca toplam 60.000 USD (dövizli BES) ödeme yapmıştır. 2021 yılında bu şirketten ayrılarak tüm birikimini çekmiştir. 60.000 USD tutarındaki anaparaya ek olarak 900 USD devlet katkısına hak kazanmıştır. Sistemden ayrılması dolayısıyla kendisine ödenen (herşey dâhil) toplam tutar 70.000 USD'dir. Ödediği primlerin ödeme tarihlerinde geçerli kurlar üzerinden toplam TL karşılığı 120.000 TL olup, sistemden ayrılma ve irat elde etme tarihinde geçerli döviz kuru; 1 USD: 7,3 TL'dir.

İstenen: Volkan Bey'in gerçekleştirdiği işlemleri gelir vergisi mevzuatı çerçevesinde değerlendirerek beyan durumunu belirleyiniz. (5 Puan)

c) İbrahim Bey 14.06.2012 tarihinde, İstanbul Beykoz'da, tarla vasfında bir araziyi 1.600.000 TL karşılığında satın almıştır. 2013 yılında Belediye tarafından gerçekleştirilen imar çalışmaları ve İbrahim Bey'in talebi doğrultusunda yapılan parselasyon sonucunda arazi 2 eşit parsel bölünmüştür. Daha sonra 20.02.2014 tarihinde tescil edilen cins değişikliği işlemiyle arazi, arsa vasfını kazanmıştır. Bu işlem sonucunda İbrahim Bey'e eşit alana sahip 2 ayrı arsa tapusu verilmiştir. İbrahim Bey daha sonra arsa parçalarından birini yeni kurduğu ve tek ortağı bulunduğu anonim şirkete ayni sermaye olarak koymuştur. Bu arsa için mahkeme tarafından biçilen değer 6.000.000 TL olup, şirket kuruluşu 12.10.2014 tarihinde tescil edilmiş ve aynı gün arsanın şirket adına tapu devri gerçekleşmiştir. İbrahim Bey elinde kalan ikinci arsa parçasını 2021 yılında 80.000.000 TL bedel karşılığında satmıştır. (Başkaca gideri bulunmamaktadır)

İstenen: İbrahim Bey'in gerçekleştirdiği işlemlerin gelir vergisi karşısındaki durumunu değerlendiriniz. Gelir vergisi matrahını hesaplayınız. (10 Puan)

d) Bir vakıf üniversitesinde öğretim üyesi olarak çalışan Selman Bey, alternatif tıp yöntemlerine ilgi duymaktadır. Uzun yıllardır boş zamanlarında bu alanda araştırmalar yapmış, önemli bir bilgi birikimine sahip olmuştur. Özellikle "candida mantarının" insan vücudu üzerindeki zararlı etkilerini gidermek üzere uygulanan "GAPS diyeti" konusunda uzmanlaşmıştır. Otobüs duraklarına yapıştırdığı ilanlarla ulaştığı müşterilerine söz konusu tedaviye yönelik bilgiler vermekte, yönlendirme yapmakta ve karşılığında ücret almaktadır. Bu işi evinin bir odasında, mesai saatleri dışında yürütmektedir. Diğer taraftan Hatay ve Bodrum'dan defne yaprakları toplamakta, tedavi için gelen müşterilerine bu yaprakları kullanmalarını tavsiye etmekte ve satışını yapmaktadır. Ayrıca satın aldığı zeytinyağı, kostik ve diğer malzemeler ile topladığı defne yapraklarını kullanarak, evinde el emeğiyle sabun üretmekte; gelen müşterilerine bu sabunların satışını da yapmaktadır.



İstenen: Selman Bey'in elde ettiği kazançların gelir vergisine tâbi olup olmadığını, tâbi ise hangi gelir unsuruna girdiğini değerlendiriniz. (10 Puan)

SORU 2 :

Solmaz A.Ş.'nin 2021 hesap dönemi beyannamesinin oluşturulmasında kullanılacak bilgiler aşağıda karışık sırayla verilmiştir. Bu bilgiler arasında yer alan indirim ve istisnalarla ilgili olarak, mevzuatta öngörülen tüm şartlar sağlanmaktadır.

a) İndirim ve istisnalar için Kurumlar Vergisi Kanunu ve ilgili mevzuatta öngörülen sıralamayı da dikkate alarak ve sadece aşağıdaki verilerden hareketle Şirketin 2021 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesini oluşturunuz. (20 Puan)

b) Bu defa; indirim ve istisnaların sıralamasına yönelik olarak mevzuatta herhangi bir belirleme bulunmadığını varsayınız. Sonraki hesap dönemlerini de dikkate alarak Şirketin en az tutarlarda vergi ödemesini sağlamakla görevli olduğunuzu kabul ediniz. Sorunun ilk bölümünde düzenlediğiniz beyannamede yer alan indirim ve istisnaların uygulanma sırasını bu amaçla (kalıcı olarak) nasıl değiştirdiniz, neden? (10 Puan)

Beyanname için dikkate alınacak bilgiler:

- Ticari kâr: 10.000.000 TL.
- Geçmiş yıl zararı: 5.000.000 TL.
- Nakit sermaye indirimi tutarı: 1.600.000 TL.
- İştirak kazancı istisnası tutarı: 2.000.000 TL.
- Taşınmaz satış kazancı istisnası tutarı: 3.000.000 TL.
- Şirketin "520-Hisse Senedi İhraç Primleri" hesabında izlediği, dönem içinde ihraç edilen hisse senetlerinin bedelinin itibari değeri aşan kısmı: 500.000 TL.
- Şirketin "770.10.05 Sponsorluk Giderleri" hesabında izlediği, Türkiye süper liginde mücadele eden bir futbol kulübüne ödenen sponsorluk bedeli: 500.000 TL.
- Şirketin "770.10.06 Bağış ve Yardımlar" hesabında izlediği, Türkiye Yeşilay Cemiyeti'ne makbuz karşılığında yapılan nakdi bağış tutarı: 200.000 TL.
- Şirketin "770.10.06 Bağış ve Yardımlar" hesabında izlediği, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan bir vakfa yapılan bağış tutarı: 500.000 TL.
- Dönem içerisinde satılan binek otomobilin, binek oto gider kısıtlaması sebebiyle önceki dönemlerde KKEG olarak kazanca ilave edilen amortismanı: 300.000 TL.
- 31.12.2021 tarihi itibarıyla dönem kârından ayrılarak giderleştirilen, ancak kurumlar vergisi beyannamesi verilene kadar nakden veya hesaben ödenmeyen temettü ikramiyesi: 300.000 TL.
- Aralık 2021 dönemine ilişkin olup, 10.02.2022 tarihinde Şirkete ulaşan gider faturası: 200.000 TL (KDV ihmal edilecektir).
- 5746 Sayılı Kanun'un 3/1 maddesi çerçevesinde gerçekleştirilen Ar-Ge merkezi harcamaları dolayısıyla hak kazanılan Ar-Ge indirimi Tutarı: 2.750.000 TL.

SORU 3 :

Orman Ltd. Şti., 7326 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanunun 6/1 maddesi hükümlerinden yararlanmak üzere yaptığı başvuru ile işletmesinde mevcut olduğu halde kayıtlarında yer almayan 6.000.000 TL rayiç bedelli demirbaşları kayıtlarına almıştır. Bilançosunun aktif tarafında meydana gelen artışa karşılık olarak “526-Demirbaş Makine ve Teçhizat Özel Karşılık Hesabı”na kaydettiği 6.000.000 TL fon tutarını daha sonra % 50’şer hisse oranına sahip ortakları Deniz A.Ş. ve Bay (A)’ya dağıtmıştır. Orman Ltd. Şti., ortaklarına bu şekilde ödediği kâr payları üzerinden tevkifat uygulamamıştır.

Orman Ltd. Şti. kısa bir süre sonra 9.000.000 TL tutarında nakdi sermaye artışına gitmiştir. Şirketin mevcut ortakları Deniz A.Ş. ve Bay (A), kendilerine dağıtılan toplam 6.000.000 TL’yi bu artışı karşılamak için kullanmışlardır. Kalan 3.000.000 TL sermaye artışını ise Şirkete yeni ortak olarak katılan Bayan (B) karşılamıştır. Ancak Bayan (B)’den 3.000.000 TL nominal bedelli sermaye hissesine sahip olması karşılığında 4.000.000 TL alınmıştır. Böylece, nominal bedeli toplam 9.000.000 TL olan yeni Şirket hisselerine karşılık olarak Şirketin eline geçen tutar 10.000.000 TL olmuş, 1.000.000 TL emisyon primi elde edilmiştir.

Sermaye hisseleri karşılığında ödenen 10.000.000 TL’nin tamamı nakit olarak Orman Ltd. Şti.’nin banka hesabına yatırılmış ve Şirket 10.000.000 TL’nin tamamını KVK’nin 10/1-ı maddesi çerçevesinde nakit sermaye artırımını indirimi uygulamasına konu etmiştir.

İstenen: Yukarıda aktarılan işlemleri 7326 Sayılı Kanun ve kurumlar vergisi mevzuatı çerçevesinde değerlendiriniz. Kazanç veya matrah hesaplanması istenmemektedir. (20 Puan)

SORU 4 :

a) Tek ortağı bulunan Ankapil A.Ş. Ankara’da, ODTÜ Teknoloji Geliştirme Bölgesinde (teknokente) bulunan işyerinde ar-ge ve üretim faaliyetleriyle iştigal etmektedir. Şubesi bulunmamaktadır. Şirketin Bölgede yürüttüğü 3 adet projesi mevcuttur. Proje bilgileri aşağıda yer almaktadır.

Proje Kodu	Proje Adı
10001	Elektrikli Otomobiller için Daha Düşük Maliyetle Pil Geliştirilmesi
10002	Cep Telefonları için İnceltilmiş Pil Geliştirilmesi
10003	Nominal Kapasitesi Artırılmış Kalem Pil Geliştirilmesi

- Şirketin 3 yıl önce başladığı “Elektrikli Otomobiller için Daha Düşük Maliyetle Pil Geliştirilmesi” projesi sonucunda deneme üretimini yaptığı pilin testleri 31.03.2021 tarihinde başarıyla tamamlanmış ve söz konusu proje için proje bitirme belgesi alınmıştır. Bu projenin geliştirilmesi için katlanılan maliyetler “263-Araştırma ve Geliştirme Giderleri” hesabında aktifleştirilmiş vaziyettedir.
- 10002 ve 10003 kodlu projeler henüz tamamlanmamıştır.
- Yürütülen ar-ge projeleri için 2021 yılı içerisinde katlanılan ar-ge maliyetleri (genel giderler hariç) aşağıdaki gibidir:

Proje Kodu	2021 Yılında Oluşan Maliyet
10001	5.000.000 TL
10002	2.000.000 TL
10003	3.000.000 TL



- Şirket, teknokentte bulunan işyerinde, 10001 nolu proje ürünü olan otomobil pillerinden 100 adetinin üretimini 2021 yılında tamamlamış ve bir otomobil üretim şirketiyle anlaşarak bu şirkete, *aynı dönem içerisinde satışını gerçekleştirmiştir*. Söz konusu satıştan elde edilen hasılat toplam 10.000.000 TL'dir.
- 2021 yılında üretilen 100 adet pil için genel giderler hariç olmak üzere toplam 5.000.000 TL maliyete katlanılmıştır.
- 2021 hesap döneminde, tüm ar-ge projeleri ve otomobil pili üretim faaliyeti için katlanılan müşterek genel giderler toplamı 3.000.000 TL'dir.
- Aktifleştirilen ar-ge harcamaları üzerinden amortisman ayrılması hususu ihmal edilecektir.
- Gerçekleştirilen proje, Ankapil A.Ş.'nin projeden önce ürettiği; aynı özelliklere sahip otomobil pillerinin genel giderler dâhil maliyetlerine kıyasla % 25 oranında maliyet azalışı sağlamıştır.
- Aynı özelliklerdeki otomobil pilinin standart yöntemlerle üretimini ve satışını yapan ilişkisiz firmaların -satılan mamul maliyeti ve genel giderler dikkate alınmış- kâr marjının % 20 olduğu görülmüştür.
- Ankapil A.Ş.'nin yürüttüğü elektrikli otomobil pili projesi dolayısıyla; 2021 hesap döneminde TÜBİTAK'tan 1.500.000 TL, KOSGEB'den 600.000 TL hibe destek ve Türkiye Yeşil Enerji Derneği'nden 200.000 TL bağış alınmış, tüm bu tutarlar kurum kazancına dahil edilmiştir.

İstenen: Ankapil A.Ş.'nin 2021 hesap döneminde, 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun geçici 2 nci maddesi çerçevesinde yararlanabileceği kazanç istisnası tutarını hesaplayınız, yaptığınız hesaplamanın gerekçelerini açıklayınız. (Gayrimaddi haklardan elde edilen kazançlarda istisna tutarının belirlenmesine yönelik nitelikli harcama oranlaması yönünden değerlendirme yapılmayacaktır) (10 Puan)

b) Şirkette ar-ge projelerinde görevli 4 araştırmacı ve 7 teknisyenin yanı sıra, projelerde görev yapan 2 idari personel, 1 sekreter ve Şirketin ortağı bulunmaktadır. Ağustos/2021 ayı verileri itibarıyla;

- Tüm personele bayram ikramiyesi ve yol yardımı, bir personele ise kira yardımı ödemeleri yapılmıştır.
- Bir kadın personele ücretli doğum izni ve silt izni verilmiştir.
- Bir personel işten ayrılmış, kendisine ihbar tazminatı ödenmiştir.
- Teknisyenler; günlük çalışma saatleri belli olmamakla birlikte, haftalık 50 saat çalışmakta, mesai saatlerinin yarısında ar-ge projelerinde, kalan yarısında ise pil üretiminde görev almaktadırlar.
- Şirketin tek ortağı Tufan Bey'e ar-ge çalışmalarına yönetici olarak fiilen katılması karşılığında aylık brüt 40.000 TL huzur hakkı ödenmektedir. Genel Kurul kararıyla belirlenen söz konusu huzur hakkının ödenmesini gerektiren çalışmaların tamamı ar-ge projelerine yöneliktir. Projelerde görevli olan diğer iki idari personelin brüt ücretleri 20.000 TL ve 10.000 TL; sekreterin brüt ücreti ise 3.557,50 TL'dir (asgari ücret).

İstenen: Ankapil A.Ş.'nin yukarıda sayılan ödemelerinin 4691 Sayılı Kanun'un geçici 2 nci maddesinde düzenlenen gelir vergisi stopajı teşviki karşısındaki durumunu değerlendiriniz. (10 Puan)

SINAV KOMİSYONU CEVAPLARI

Cevap I:

1- a)

Bilindiği üzere, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 61 inci maddesinde, "Ücret işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.

Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, **avans**, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, **gider karşılığı** veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez..." hükmü yer almaktadır.

Kanun koyucu ücret gelirlerinin kapsamını oldukça geniş belirlemiş, bir işyerine bağlı çalışanlara, hizmet karşılığı olmak kaydıyla sağlanan her türlü menfaati ücret olarak kabul etmiştir. Kanun maddesinde özellikle belirtilen menfaatler arasında işle ilgili olarak verilen avanslar ve gider karşılığı olarak yapılan ödemeler de yer almaktadır. Dolayısıyla soruda yer alan olayda, Ersin Bey'e yapacağı seyahatle ilgili giderlere karşılık olarak yapılan avans ödemesi **ücretin tanımına girmektedir**. Katılan giderlerin Şirketin işleriyle ilgili olması bu durumu değiştirmemektedir.

Diğer taraftan, Kanunun 23 - 29 uncu maddelerinde düzenlenen istisnalarla, birtakım ödemeler ve sağlanan menfaatler gelir vergisinden istisna edilmiştir. "Gider Karşılıklarında" başlıklı 24 üncü maddede, çalışanlara işle ilgili gider karşılığı olarak yapılan ödemelere yönelik istisna uygulaması düzenlenmiştir.

Mezkûr 24 üncü maddenin (2) numaralı bendinde aşağıdaki düzenleme yer almaktadır.

"Harcırah Kanunu kapsamı dışında kalan müesseseler tarafından idare meclisi başkanı ve üyeleri ile denetçilerine, tasfiye memurlarına ve hizmet erbabına (Harcırah Kanununa tabi olsun olmasın her türlü sözleşmeli personel dahil) verilen gerçek yol giderlerinin tamamı ile yemek ve yatmak giderlerine karşılık verilen gündelikler (Bu gündelikler aynı aylık seviyesindeki Devlet memurlarına verilen gündeliklerden fazla ise veya Devletçe verilen gündeliklerin en yüksek haddini aşarsa, aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur.)"

Konuya ilişkin olarak yayımlanan 138 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "3.Fiili Yemek ve Yatmak Giderleri" başlıklı bölümünde,

"2772 sayılı Kanunun 3 üncü maddesi ile değişik Gelir Vergisi Kanununun 24 üncü maddesinin 2 numaralı bendine göre Harcırah Kanunu kapsamı dışında kalan müesseseler tarafından hizmet erbabına ödenen fiili yemek ve yatmak giderleri 1.1.1983 tarihinden itibaren Devlet Memurlarına ödenen gündeliklerle mukayesede dikkate alınmayacaktır. Ancak, yemek ve yatmak giderlerinin tevsik edilmemesi halinde, bu giderlere karşılık verilen gündeliklerin aynı aylık seviyesindeki Devlet Memurlarına verilen miktarı veya Devletçe verilen gündeliklerin en yüksek haddini aşan kısmının ücret olarak vergiye tabi tutulması gerekir.

Diğer taraftan, anılan personele fiili yemek ve yatmak giderleri dışında gündelik de ödendiği takdirde bu gündeliklerin tamamının ücret olarak vergiye tabi tutulması gerekecektir."

açıklamasına yer verilmiştir.

Buna göre, Harcırah Kanunu kapsamı dışında kalan Gün Ltd. Şti. tarafından Ersin Bey'e, görev mahalli dışındaki görevlendirme nedeniyle; ulaşım, yemek ve yatmak giderleri karşılığında yapılan ödemelerin **herhangi bir sınırlamaya tabi tutulmaksızın bütünüyle vergiden istisna edilmesi** gerekir. Zira, fiili gider tutarları belgelendirilmek kaydıyla ödeme yapılmaktadır. Diğer taraftan, avansın iade edilen kısmı için yapılması gereken bir işlem bulunmamaktadır.

Ersin Bey'in yemek ve konaklama giderleri belge karşılığında kendisine ödendiği için, kendisine ayrıca ödenen, 4 günlük toplam 1.600 TL gündelik ödemesinin **tamamının net ücret olarak dikkate alınması** ve tabi olduğu vergi oranı üzerinden brüte iblağ edilerek gelir vergisine konu edilmesi gerekmektedir.

Soruda Ersin Bey'e yapılan ödemelerin gelir vergisi karşısındaki durumunu değerlendirilmesi istenmiştir. Yani, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediği, hangi gelir unsuruna dahil olduğu, istisnaya tabi olup olmadığı gibi hususların irdelenmesi gerekmektedir. Bu çerçevede, Ersin Bey'e yapılan ödemelerin Gün Ltd. Şti. için Kanunun 40 ıncı maddesine göre ticari kazançtan indirilebilecek gider niteliğinde olduğunun belirtilmesi, soruda istenileni karşılamayacaktır.

Bunun yanında, Ersin Bey tarafından Şirketin işi için giderlere katlanılıyor olması, yapılan ödemenin niteliğinin ücret olduğu gerçeğini değiştirmemektedir. Benzer bir durum, hizmet erbabına işyerinde veya müştemilatında veya işyeri dışında yemek verilmesi yoluyla sağlanan menfaatlerde de söz konusudur. Kanun söz konusu ödemelerin ücret olduğunu düzenlemekle beraber, 24 üncü maddede istisna düzenlemesi yapmıştır. Vergi tekniğinin temel esaslarından birisi, bir gelir unsurunun vergiden istisna edilebilir olması için öncelikle verginin konusuna giriyor olması gerekliliğidir. Kanunun istisna olarak değerlendirdiği fiili gider karşılığı ödemeleri de bu sebeple ücret olarak verginin konusuna girmek zorundadır.

1- b)

Gelir Vergisi Kanununda 6327 sayılı Kanunla yapılan değişiklikler sonrasında, bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı paylarının gelir vergisi matrahından indirilmesi uygulamasına son verilmiştir. Ayrıca sistemden emeklilik veya ayrılma suretiyle çıkışlarda elde edilen toplu para veya maaş ödemelerinin içerdiği "irat tutarı" menkul sermaye iradı olarak düzenlenmiştir.

Kanunun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (16) numaralı bendinde, bireysel emeklilik sisteminden;

- *On yıldan az süreyle katkı payı ödeyerek ayrılanlar ile bu süre içinde kısmen ödeme alanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarı",*
- *On yıl süreyle katkı payı ödemiş olmakla birlikte emeklilik hakkı kazanmadan ayrılanlar ile bu süre içinde kısmen ödeme alanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarı" ve*
- *Emeklilik hakkı kazananlar ile bu sistemden vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarının,*

menkul sermaye iradı olduğu, ayrıca menkul sermaye iradı sayılacak irat tutarına, 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında bireysel emeklilik hesabına yapılan Devlet katkılarının ödemeye konu olan kısımlarına isabet eden irat tutarının dahil olduğu düzenlenmiştir.

Aynı maddenin 4 üncü fıkrasında irat tutarının nasıl hesaplanacağı belirlenmiş olup, buna göre yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarı; **hak kazanılan Devlet katkısı ve getirileri dahil ödemeye konu toplam birikim tutarından, (varsa ertelenmiş giriş aidatı indirilmeksizin) ödenen katkı payları ve Devlet katkısının hak edilen kısmı indirilerek** bulunacaktır. Ayrıca, yabancı para cinsinden yapılan katkı payı ödemelerinin yatırıldığı, yabancı para cinsinden kurulan emeklilik yatırım fonlarından elde edilen irat tutarının tespitinde **kur farkı dikkate alınmayacaktır.**

Yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde, Volkan Bey'e yapılan ödemeler içinde yer alan irat tutarının ayrıştırılarak menkul sermaye iradı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Kendisine yapılan ödeme tutarı (hak kazanılan Devlet katkısı ve getirileri dâhil) 70.000 USD olup, bu tutardan daha önce ödediği 60.000 USD tutarında katkı payı ve hak kazandığı 900 USD devlet katkısının indirilmesi ile, irat tutarı 9.100 USD olarak tespit edilecektir. İrat tutarının tespitinde kur farkları dikkate alınmayacağı için, daha önce ödenen katkı payları hesaplamada döviz olarak dikkate alınmıştır. Bu şekilde belirlenen irat tutarı, elde etme tarihinde geçerli olan (1 USD: 7,3 TL) kurdan Türk Lirasına çevrilerek (9.100 X 7,3 =) 66.430 TL olarak bulunacaktır.

Elde edilen menkul sermaye iradı tevkifat yoluyla vergilendirilecektir. Zira Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının 16 ncı bendinde, bireysel emeklilik sisteminden ayrılma, emeklilik veya sair suretlerle yapılan ödeme tutarları için tevkifat öngörülmüştür. Yapılan düzenlemede; emeklilik, vefat, maluliyet veya tasfiye halinde yapılan ödemeler de dâhil olmak üzere tüm ödemeler için tevkifat öngörülmüş, ancak ayrılma şekli ve katılımcının sistemde kalma süresi dikkate alınarak oran farklılaştırmasına gidilmiştir.

Kanun'un 22 nci maddesinde yer alan (soruyla ilgisi bulunmayan) özel bir durum dışında, bireysel emeklilik sisteminden elde edilen iratlar için istisna hükmü bulunmamaktadır. Dolayısıyla elde edilen iratların tümü tevkifata tabidir.

Diğer taraftan, yapılan tevkifat nihai vergilendirme niteliğinde olacak, söz konusu menkul sermaye iratları gelir vergisi beyannamesine dahil edilmeyecektir. Şöyle ki; Kanunun 86/1-a maddesi hükmüne göre, bireysel emeklilik sisteminden elde edilen ve yukarıda belirtilen menkul sermaye iratlarının tam mükellefler tarafından elde edilmesi halinde, bu gelirler için yıllık beyanname verilmeyecek, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmeyecektir. Benzer şekilde; irat elde edenlerin dar mükellef olması halinde, aynı maddenin 2 nci bendinde yer alan hüküm gereğince, Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan menkul sermaye iratları için beyanname verilmeyecektir. Böylece, tam veya dar mükellef olunması fark etmeksizin, **yapılan tevkifat nihai vergileme haline gelecektir**.

210 Sıra No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamalara göre, Gelir Vergisi Kanunun 3 üncü maddesinin (2) numaralı bendinde belirtilenler hariç olmak üzere, çalışma veya oturma izni alarak altı aydan fazla bir süredir yurt dışında yaşayan Türk Vatandaşlarının Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratları bakımından dar mükellefiyet esasında vergilendirilmeleri gerekmektedir. Soruda yer alan bilgilere göre Volkan Bey'in dar mükellef olduğu kabul edilebilecektir. Ancak tam mükellef olarak değerlendirilmesi durumunda da sonuç değişmeyecektir.

3

1- c)

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Ticari Kazanç" başlıklı 37 nci maddesinde; her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu şeklinde genel belirleme yapıldıktan sonra, bazı faaliyetler tadaden sayılarak, bunlardan elde edilen kazançların ticari kazanç sayılacağı netleştirilmiştir.

Maddenin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinde, bu Kanunun uygulanmasında, satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan arazinin iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde parsellenerek bu müddet içinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılmasından elde edilen kazançların ticari kazanç sayılacağı hüküm altına alınmıştır. Buna göre, 5 yıl içinde parsellere ayrılan arazilerden elde edilen tutarın ticari kazanç sayılabilmesi için, arazinin satış yoluyla elden çıkarılması gerekmektedir.

Kanun Koyucu parselleme işleminin 5 yıl içinde yapılmasından sonra, satışın ne kadar süre içerisinde yapılacağı konusunda belirleme yapmamış olduğundan, parselasyon sonucunda ortaya çıkan arsalar ne zaman satılırsa satılsın, elde edilen kazanç ticari kazanç olarak değerlendirilecektir.

Öte yandan, anılan Kanunun mükerrer 80 inci maddesinde;

"Aşağıda yazılı mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artış kazançlarıdır.

...

6. İktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70 inci maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tâbi çiftçilerin ziraî istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar

*Bu maddede geçen "elden çıkarma" deyimi, yukarıda yazılı mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, **ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını** ifade eder."*

hükümleri yer almaktadır.

Dolayısıyla arsa ve arazilerin iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artış kazancı olarak değerlendirilmiştir. Ayrıca elden çıkarma kavramı satılma kavramını da içine alan, çok daha geniş bir kavram olup, mal ve hakların ticaret şirketlerine sermaye olarak konulması halinde de elden çıkarma gerçekleşmektedir.

Yukarıda yapılan açıklamalara göre, İbrahim Bey'in gerçekleştirdiği işlemlerin aşama değerlendirilmesi gerekmektedir. Satın alma yoluyla edinilen bir arazi, parsellendikten sonra iki ayrı işleme tabi tutulmuştur. Arazinin iki eşit parçasından birisi ticaret şirketine sermaye olarak konmuş, diğer parça ise satılmıştır.

Yukarıda açıklanan düzenlemede, parsellenen arazinin satılmasından elde edilen kazançlar ticari kazanç sayılmıştır. Bu çerçevede, İbrahim Bey'in parsellere ayrılmasını sağladığı arazinin 2021 yılında satılan parçası için ticari kazanç yönünden değerlendirme yapılmalıdır. Ancak diğer arsanın tek ortağı olduğu ticaret şirketine aynı sermaye olarak konması işlemi; "satılma" olarak değerlendirilemeyeceğinden Gelir Vergisi Kanununun 37 nci maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendi uyarınca ticari kazanç söz konusu olmayacaktır. 2014 yılında gerçekleşen bu işlemin elden çıkarma olarak değerlendirilmesi ve değer artış kazancı kapsamında vergiye tabi tutulması gerekmektedir.

Yukarıda aktarılan iki ayrı Kanun hükmü, İbrahim Bey'in işlemlerinde birbiriyle çakışmamaktadır. Zira 2014 yılında yapılan işlem satış niteliğinde olmadığı için ticari kazanç kapsamına girmemektedir. 2021 yılında yapılan satış ise iktisap (cins değişikliği) tarihinden sonraki 5 yıl içinde yapılmadığı için değer artış kazancı kapsamına girmemektedir. Sonuç olarak aynı sermaye koyma işlemi değer artış kazancı, satış işlemi ise ticari kazanç açısından değerlendirilecektir.

*** Aynı Sermaye Olarak Konulan Arsa:**

Ticaret şirketine sermaye olarak konulan arsa için öncelikle iktisap tarihinden sonraki 5 yıllık süre içinde elden çıkarılıp çıkarılmadığına bakılacaktır. 76 seri no.lu Gelir Vergisi Sirkülerinin "5. Cins Tashihi Yapılan Gayrimenkuller ile Kat Karşılığı Olarak Müteahhit veya Konut Yapı Kooperatiflerinden Alınan Gayrimenkullerin Satılması Halinde İktisap Tarihinin Belirlenmesi" başlıklı bölümünde;

"Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğünün 16.03.2010 gün ve 2010/4-1697 No.lu Genelgesinde, cins değişikliği (cins tashihi), bir taşınmaz malın cinsinin, yapısız iken yapıli veya yapıli iken yapısız hale; bağ, bahçe, tarla vb. iken arsa, arazi iken, bağ, bahçe vb. duruma dönüştürmek için paftasında ve tapu sicilinde yapılan işlem olarak tanımlanmıştır.

Arazi vafında iktisap edilen gayrimenkulün belediyelerce ifraz ve taksim işlemine tabi tutularak satılması halinde iktisap tarihi olarak arazinin iktisap edildiği tarih değil, belediyenin ifraz işlemi sonucu arsa vafını kazanarak, cins tashihi yapıldığı tarihin esas alınması gerekir."

açıklamasına yer verilmiştir.

Buna göre, İbrahim Bey'in şirkete sermaye olarak koyduğu arsayı iktisap ettiği tarihin **cins değişikliği tarihi olan 20.02.2014** olarak dikkate alınması gerekmektedir. Arsanın aynı sermaye olarak tescili ve Şirket adına devrinin yapılması aynı yıl içinde gerçekleşmiş olduğundan, elden çıkarmanın 5 yıllık süre içerisinde gerçekleştiği anlaşılmaktadır.

Üzerinde durulması gereken ikinci konu, elden çıkarma işleminden elde edilen menfaatin tespiti. Gelir Vergisi Kanununun Mükerrer 81 inci maddesinde;

“Değer artışında safi kazanç, elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarından, elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedelleri ile elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesi suretiyle bulunur. Hâsılâtın ayın ve menfaat olarak sağlanan kısmının tutarı Vergi Usul Kanununun değerlendirme ile ilgili hükümlerine göre tayin ve tespit olunur. hükmüne yer verilmiştir.

Sermaye şirketlerine konulan aynı sermayeye, şirket merkezinin bulunacağı yerdeki asliye ticaret mahkemesince atanan bilirkişi tarafından değer biçilir. Mahkemenin onayladığı bilirkişi kararı kesindir. (6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 343 ve 578 inci maddeleri) Buna göre, İbrahim Bey’in elden çıkardığı arsa için şirket sermaye hissesi olarak sağladığı menfaatin tutarı olarak mahkeme tarafından biçilen değer olan 6.000.000 TL’nin esas alınması gerekmektedir.

Öte yandan, aynı maddenin son fıkrasında, enflasyonist ortamda değer artış kazancının reel tutarının tespit edilebilmesini temin etmek amacıyla iktisap bedelinin endekslenmesi uygulaması öngörülmüş, bu amaçla;

“Mal 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.” düzenlemesine yer vermiştir.

Arsanın iktisap tarihinin içinde bulunduğu aydan bir önceki ay olan **Mayıs/2012** için Türkiye İstatistik Kurumu tarafından ilan edilen Yİ-ÜFE endeksi 204,89 iken, elden çıkarma işleminin gerçekleştiği aydan bir önceki ay olan **Eylül/2014** dönemi için açıklanan endeks 237,79’dur. Bu bilgilere göre artış oranı $(237,79 - 204,89) / 204,89$ formülü aracılığıyla **% 16,0574** olarak hesaplanmaktadır.

Cins değişikliği işlemi, değer artış kazancı için dikkate alınan 5 yıllık sürenin hesabında dikkate alınan yeni bir edinim olarak dikkate alınmakla birlikte, bu işlem sırasında bir elden çıkarma gerçekleşmediği için vergilendirmeye konu edilmeyecek, endeksleme işleminde dikkate alınan maliyet bedeline de etkisi olmayacaktır. Bu çerçevede, İbrahim Bey’in elden çıkardığı arsanın iktisap bedelinin tespitinde tapuda kayıtlı değeri esas alınacak olup, ilgili dönemde Türkiye İstatistik Kurumunca belirlenen üretici fiyat endeksindeki artış oranı %10’un üzerinde olduğu için bu bedel endeksleneyecektir.

Arazi iki eşit parçaya bölündüğü için, her bir arazi parçasının iktisap bedeli olarak **800.000 TL** esas alınacaktır.

Yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde İbrahim Bey’in değer artış kazancı tutarı şu şekilde hesaplanacaktır:

$$6.000.000 \text{ TL} - 800.000 \times 1,160574 = 5.071.541 \text{ TL}$$

Bu tutardan, Kanunun mükerrer 80 inci maddesinde düzenlenen ve elden çıkarmanın gerçekleştiği 2014 yılı için belirlenen 9.700 TL istisna tutarının indirilmesiyle, beyana tabi değer artış kazancı $(5.071.541 - 9.700) =$ **5.061.841 TL** olarak tespit edilecektir.

*** Satılan Arsa:**

Yukarıda aktarıldığı üzere, Gelir Vergisi Kanununun 37 nci maddesinde, satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan arazinin iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde parsellenerek bu müddet içinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılmasından elde edilen kazançların ticari kazanç sayılacağı hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla İbrahim Bey’in 2021 yılında satmış olduğu ikinci arsası dolayısıyla elde ettiği kazanç ticari kazanç olarak değerlendirilmelidir. Satış işlemi iktisap tarihinden itibaren 5 yıllık süreden sonra gerçekleştiği için, bu işlem değer artış kazancı bakımından verginin konusuna girmemektedir.

Bu noktada sık karşılaşılan bir hatalı yaklaşım, 5 yıllık süre geçtikten sonra yapılan işlemlerin *istisna* olarak değerlendirilmesidir. Böyle bir durumda yapılan işlemin vergiden müstesna olması değil, verginin konusuna girmemesi durumu söz konusudur.

İbrahim Bey'in ticari kazancının hesaplanmasında, 80.000.000 TL satış bedelinden Kanunun izin verdiği giderlerin indirilmesi suretiyle safi kazançca ulaşılabacaktır. Ancak soruda verilen bilgiye göre, İbrahim Bey'in dikkate alabileceği gideri bulunmamaktadır. Boş arsa ve arazilerin amortismanına da tabi olmadığı hususu dikkate alındığında, söz konusu arsanın satış bedelinden yalnızca alış maliyetinin (800.000 TL) indirilmesi söz konusu olacaktır. Bilindiği üzere, ticari kazanç uygulamasında iktisap bedelinin endekslenmesi benzeri bir uygulama ve istisna tutarı da bulunmamaktadır. Bu çerçevede, İbrahim Bey'in elde ettiği ticari kazanç;

$80.000.000 - 800.000 = 79.200.000$ TL olarak hesaplanacaktır.

Yukarıda, İbrahim Bey'in iki ayrı elden çıkarma işlemi kendi içerisinde değerlendirilmiş ve sırasıyla değer artış kazancı ve ticari kazanç elde edildiği sonucuna varılmıştır. Sorunun değerlendirilmesinde dikkat edilmesi gereken son bir husus, iki ayrı satış işleminin, ticari faaliyetin devamlılık unsuru bakımından bir arada değerlendirilmesidir.

Yukarıda değinildiği üzere, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç sayılmaktadır. Ayrıca Kanunun 37 nci maddesinde; gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden elde ettikleri kazancın ticari kazanç olduğu hükme bağlanmıştır. Her iki tanımlama açısından, gayrimenkullerin alım satımı dolayısıyla ticari kazancın oluşması, yapılan işlemin devamlılığına bağlanmıştır.

Soruda verilen olayda, gayrimenkul alım satımının ticari bir organizasyon içinde yapıldığına dair açık bir bilgi bulunmamaktadır. Bu şartlar altında, faaliyetin devamlılık kasıt ve niyeti ile yapıldığını belirleyen objektif ölçü olarak, muamelelerde çokluk olup olmadığına bakılması gerekmektedir. Muamelede çokluk, gayrimenkullerin aynı takvim yılı içerisinde birden fazla defada veya takip eden birden fazla takvim yılında art arda satılmasıdır.

Yukarıda detaylı olarak açıklandığı üzere, bir taşınmazın satılması ile ticaret şirketine sermaye olarak konulması, birbirinden farklı işlemlerdir. Bu noktadan hareketle, taşınmazların aynı kişiye farklı tarihlerde veya farklı kişilere aynı tarihte ya da birbirini izleyen yıllarda satılması durumunda, devamlılık unsurunun tekemmül ettiği sonucuna ulaşılabacaktır. Aynı şekilde, gayrimenkullerin farklı tarihlerde aynı sermaye şirketine veya aynı tarihte farklı sermaye şirketlerine sermaye olarak konması durumunda yine devamlılığın mevcut olduğu sonucuna ulaşılabacaktır. Ancak İbrahim Bey'in sahip olduğu taşınmazın bir parçasını aynı sermaye olarak koyması ve diğer parçasını satması işlemlerinde devamlı olarak gayrimenkul alım satımı faaliyetinin varlığından bahsedilemeyecektir.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 17.02.2014 tarih ve 38418978-120[37-12/27]-104 sayılı özelgesinin soruda verilen olayla benzerlik taşıyan bir talep üzerine verilmiş olduğu anlaşılmakta olup, tetkik edilmesinde yarar vardır.

1- d)

Tamamlayıcı Tıp Danışmanlığı:

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 37 nci maddesinin birinci fıkrasında; "Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır." hükmüne yer verilmiş, aynı Kanunun 65 inci maddesinde;

"Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır.

Serbest meslek faaliyeti sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır." hükmüne yer verilmiştir.

Kanunun 66 ncı maddesinde serbest meslek erbabının tanımı; *"Serbest meslek faaliyetini mutad meslek halinde ifa edenler, serbest meslek erbabıdır. Serbest meslek faaliyetinin yanında meslekten başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılması bu vasfı değiştirmez."* şeklinde yapılmıştır.

Selman Bey'in danışmanlık hizmetini yaptığı ilanlarla duyurması, bu faaliyeti devamlı olarak yürüttüğünü göstermektedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 155 inci maddesinde, serbest meslek erbabında işe başlama belirtileri düzenlenmiştir. Söz konusu belirtiler, işe başladığı halde mükellef tesisi için başvurmayan serbest meslek erbabı hakkında İdare'nin re'sen bu işlemi yapabilmesi için düzenlenmiş karinelere dir. Bu belirtilerin aynı zamanda serbest meslek faaliyetinin devamlı olarak yürütüldüğü konusunda da karene olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

Buna göre, Selman Bey'in "candida mantarı" ve "GAPS diyeti" konularında yürüttüğü danışmanlık faaliyetini ticari bir organizasyon ve sermaye unsuru hâkim olmaksızın, şahsi mesaiye ve mesleki bilgiye dayanarak kendi nam ve hesabına devamlılık gösterecek şekilde yapması nedeniyle, bu faaliyetinin serbest meslek faaliyeti kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Zira yaptığı işte şahsi mesaisi ve mesleki bilgisi ön plandadır. Bu faaliyet için fazlaca bir sermaye gereksinimi bulunmamakta, evinin bir odasında yaptığı görüşmeler ticari bir organizasyon niteliği taşımamaktadır.

Selman Bey'in bu faaliyetinin yanında bir vakıf üniversitesinde ücretli olarak çalışması, danışmanlık faaliyetinin serbest meslek faaliyeti olduğu ve bu faaliyetten elde edilen gelirlerin serbest meslek kazancı niteliğinde olduğu gerçeğini değiştirmemektedir.

Ayrıca Selman Bey'in bu konuda danışmanlık yapmak için gerekli sertifikaya, diğer belgelere ve yetkinliklere sahip olup olmaması, serbest meslek kazancı dolayısıyla oluşan mükellefiyete etki etmeyecektir.

Sabun Üretimi ve Satışı:

Gelir Vergisi Kanununun "Ticari Kazancın Tarifi" başlıklı 37 nci maddesinde, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu, ticari kazancın ise Vergi Usul Kanunu hükümlerine ve GVK'de yazılı gerçek (Bilanço veya işletme hesabı esası) veya basit usule göre tespit edileceği belirtilmiştir. Kanunda ticari faaliyetin detaylı bir tanımı yapılmamış olduğundan, bu kavramın ayırımının yapılabilmesi için Türk Ticaret Kanununa başvurulması gerekmektedir.

Türk Ticaret Kanununda yer alan düzenlemeler ve yerleşik hale gelmiş yargı kararlarının bir arada değerlendirilmesi neticesinde, ticari faaliyetin taşıması gereken özelliklerin aşağıdaki gibi olduğu kabul edilmektedir.

- Emek-Sermaye Özelliği,
- Devamlılık Özelliği,
- Organizasyon Özelliği,
- Gelir ve Kazanç Elde Etme Özelliği

Ticari faaliyet bir tür emek-sermaye organizasyonuna dayanmaktadır. Bir faaliyetin "ticari faaliyet" sayılabilmesi için kazanç sağlama niyet ve kastı gerekmemeyle birlikte, faaliyeti icra eden organizasyonun bütün unsurlarıyla birlikte değerlendirildiğinde kazanç sağlama potansiyeline sahip olması gerekmektedir.

Selman Bey'in devamlı biçimde sürdürdüğü sabun üretimi faaliyeti kazanç elde etmeye yönelik olup, emek ve sermayenin bileşimi şeklinde gerçekleşmektedir. Elde edilen kazancın niteliği ticari kazanç olup, vergilendirme durumunu ve şeklini belirlemek için aşağıdaki değerlendirmelerin yapılması gerekmektedir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Vergiden Muaf Esnaf" başlıklı 9 uncu maddesinde;

"Ticaret ve sanat erbabından aşağıda yazılı şekil ve suretle çalışanlar gelir vergisinden muafıdır.

...

6- Evlerde kullanılan dikiş, nakış, mutfak robotu, ütü ve benzeri makine ve aletler hariç olmak üzere, muharrik kuvvet kullanmamak ve dışarıdan işçi almamak şartıyla; oturdukları evlerde imal ettikleri havlu, örtü, çarşaf, çorap, halı, kilim, dokuma mamûlleri, kırpıntı deriden üretilen mamûller, örgü, dantel, her nevi nakış işleri ve turistik eşya, hasır, sepet, süpürge, paspas, fırça, yapma çiçek, pul, payet, boncuk işleme, tığ örgü işleri, ip ve urganları, tarhana, erişte, mantı gibi ürünleri işyeri açmaksızın veya yıl içinde gerçekleştirilen satış tutarı, ilgili yıl için geçerli olan asgari ücretin yıllık brüt tutarından fazla olmamak üzere, internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden satanlar. Bu ürünlerin, pazar takibi suretiyle satılması ile ticarî, zirai veya meslekî faaliyetleri dolayısıyla gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olanların düzenledikleri hariç olmak üzere; düzenlenen kermes, festival, panayır ile kamu kurum ve kuruluşlarınca geçici olarak belirlenen yerlerde satılması muafliktan faydalanmaya engel değildir.

Ticari, zirai veya mesleki kazancı dolayısı ile gerçek usulde Gelir Vergisine tabi olanlar ile yukarıda sayılan işleri Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerine bağlılık arz edecek şekilde yapanlar esnaf muaflığından faydalanamazlar.

hükmü yer almıştır.

Selman Bey'in sabun üretimi faaliyeti muafiyet kapsamındaki faaliyetlerden olmasına karşın, serbest meslek faaliyeti nedeniyle gerçek usulde mükellefiyete tabi olduğu için muafiyetten yararlanamayacaktır.

Yüksek hacimlere ulaşmayan ticari faaliyetlerle iştigal edenler için Kanunda yer alan bir diğer kolaylık ise basit usul müessesesidir. 14/10/2021 tarihli ve 7338 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla yapılan değişiklik neticesinde, basit usule tabi mükelleflerin 2021 yılında elde ettiği kazançlar istisna kapsamındadır.

Basit usule tabi olmanın genel ve özel şartları, Kanunun 47 ve 48 inci maddelerinde düzenlenmiştir. Buna göre basit usule tabi olmanın genel şartlarından birisi; ticari, zirai veya mesleki faaliyetleri dolayısıyla gerçek usulde gelir vergisine tabi olmamaktır. Dolayısıyla, Selman Bey esnaf muafiyetinden yararlanmasına engel olan aynı sebeple basit usulden de yararlanamayacaktır.

Defne Yaprığı Satışı:

Gelir Vergisi Kanununun 52 nci maddesinin birinci fıkrasında, zirai faaliyetten doğan kazancın zirai kazanç olduğu hükmüne bağlanmış, ikinci fıkrasında ise zirai faaliyetin; arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veya doğrudan doğruya tabiatından istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini, avlanmasını, avcılar ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılmasını ifade ettiği belirtilmiştir.

Aynı Kanunun 53 üncü maddesinde, *"Çiftçilerin elde ettikleri zirai kazançlar, bu Kanunun 94 üncü maddesine göre hasılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilir. 54 üncü maddede yazılı işletme büyüklüğü ölçülerini aşan çiftçiler ile bir biçerdövere veya bu mahiyetteki bir motorlu araca veya on yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olan çiftçilerin kazançları gerçek usulde (zirai işletme hesabı veya diledikleri takdirde bilanço esasına göre) tespit olunarak vergilendirilir. Kazançları gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçiler bu kazançları için beyanname vermezler."* hükmü yer almaktadır.

Diğer taraftan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 213 üncü maddesinde, zirai kazanç elde eden mükelleflerin çiftçi işletme defteri tutacağı ifade edilmiş olup, bu mükelleflerin isteğe bağlı olarak bilanço esasına göre defter tutabilmeleri Gelir Vergisi Kanununda düzenlenmiştir.

Kanunun yaptığı tanımlama uyarınca, Selman Bey'in defne yapraklarını doğrudan doğadan toplaması ve satışa konu etmesi zirai faaliyeti ve elde ettiği kazanç zirai kazancı teşkil etmektedir. Zirai kazancın oluşabilmesi için, doğadan toplanan ürünler üzerinde herhangi bir işlem yapılması zorunluluğu bulunmamaktadır.

Soruda verilen bilgilere göre, toplanan defne yaprakları ile gelen müşterilere (hacamat veya sülük tedavisindeki malzemeler gibi) uygulamalı bir tedavi yapılmamaktadır. Yalnızca bu yaprakların faydalı olduğu yönünde telkinde bulunulmakta ve isteyenlere satışı yapılmaktadır. Dolayısıyla defne yaprağı satışını serbest meslek faaliyetinden ayrı değerlendirmek daha isabetli bir yaklaşım olacaktır. Yine de yaprak satışının serbest meslek faaliyetinin parçası olarak değerlendirilmesi halinde de puan verilmiştir.

Zirai kazançların vergilendirilmesinde genel usul tevkifat yoluyla vergilendirme olup, Kanunun 54 üncü maddesinde yazılı işletme büyüklüğü ölçüsünü aşanlar, bir biçerdövere veya bu mahiyette bir motorlu araca sahip olanlar, 10 yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olanlar veya kendi isteğiyle gerçek usulde vergilendirilmek isteyenler, gerçek usulde vergilendirilirler (zirai işletme hesabı esası veya bilanço esasına göre).

Diğer taraftan yine 52 nci maddenin altıncı fıkrasında yer alan hükme göre, zirai faaliyette satışların dükkân ve mağaza açılarak yapılması halinde, mahsullerin dükkân ve mağazaya gelinceye kadar geçirdikleri safhalar zirai faaliyet sahasında kalmaktadır. Çiftçiler tarafından doğrudan doğruya zirai faaliyetleri ile ilgili alım satım işlerinin tedviri için açılan yazıhaneler, faaliyetleri bu amaçla sınırlı kalmak şartı ile dükkân ve mağaza sayılmamaktadır.

Selman Bey'in doğadan topladığı defne yapraklarının dükkân veya mağaza niteliğinde bir işyeri vasıtasıyla satılması ticari kazanç kapsamında değerlendirilecektir. İdarenin konuya ilişkin görüşlerinde, dükkân veya mağaza vasıtasıyla satış yapıldığının kabul edilebilmesi için bu işe yönelik sabit bir satış yeri bulunması gerektiği vurgulanmakta, mahalle arasında veya pazar takibi yoluyla yapılan satışlar da zirai kazanç kapsamında değerlendirilmektedir. (Antalya Vergi Dairesi Başkanlığının 09.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.07.16.01-GVK.2010.148-148 sayılı özelgesi)

Vergi Usul Kanununun 156 ncı maddesine göre işyeri, "Ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane, şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir." Selman Bey'in evinin bir odasında yaptığı faaliyetler, VUK çerçevesinde işyeri teşkil edecektir. Sabun satışının da bu odada yapılması ve ticari kazanç olarak değerlendirilmesi nedeniyle, dükkân veya mağaza niteliğinde bir işyerinin mevcut olduğunun kabul edilmesi gerekir. Bu sonuca göre, Selman Bey'in topladığı yaprakları satış yerine devretme aşamasında, kendi kendine tevkifat uygulaması gerekmektedir.

Soruda sabun ve yaprak satışının hacmine yönelik bilgi bulunmamaktadır. Bazı cevap kağıtlarında görüldüğü üzere tüm faaliyetin bütün olarak ticari kazanç şeklinde değerlendirilmesi veya serbest meslek faaliyeti içinde değerlendirilmesi halinde, verilen cevap dayanaklı olmak şartıyla puan verilmiştir.

Cevap II:

2- a)

213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 257 nci maddesinin birinci fıkrasının (4) numaralı bendinde, "... beyanname, bildirim ve bilgilerin aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, ..." ifadesine yer verilmiştir. Maddede yer alan bu düzenleme ile Hazine ve Maliye Bakanlığı, vergi beyannameleri ve bildirimlerinin içeriğini ve formatını belirlemek konusunda yetkili kılınmıştır.

Diğer taraftan, Kurumlar Vergisi Kanununun 25 inci maddesinin (6) numaralı fıkrasında; "Beyannamelerin şekil, içerik ve ekleri Maliye Bakanlığınca belirlenir. Mükellefler beyanlarını bu beyanname ile yapmak veya bu beyannamelerde yazılı bilgilere uygun olarak bildirmek zorundadır." hükmüne yer verilmiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığı yayımlamış olduğu çeşitli tebliğ ve sirkülerlerle kurumlar vergisi beyannamesinin istisnai haller dışında elektronik ortamda verilmesine, beyannamenin şekil ve muhteviyatına yönelik belirlemeler yapmıştır. Sorunun çözümünde gerek elektronik gerekse kağıt ortamında verilen beyannameler için belirlenmiş formattan istifade edilecektir.

Kurumlar vergisi beyanının temel yapıtaşlarına bakıldığında, sırasıyla;

- Ticari bilanço kar/zararına kanunen kabul edilmeyen giderlerin eklenmekte,
- Zarar dahi olsa indirimi mümkün olan istisnalar dikkate alınmakta,
- Mevzuatın gelirler arasından çıkarılmasını öngördüğü birtakım gelirler kazançtan indirilmekte,
- Geçmiş yıl zararlarının mahsubu yapılmakta,
- Kazancın bulunması halinde indirilebilecek istisna ve indirimler dikkate alınmakta ve
- Kurumlar vergisi matrahına ulaşılmaktadır.

KVK'nin 5 inci maddesinde düzenlenen istisnaların indirim sırasına yönelik olarak herhangi bir belirleme yapılmamış, maddede düzenlenen kazançların kurum kazancından müstesna olduğu belirtilmekle yetinilmiştir. Dolayısıyla söz konusu istisnaların dönem kâr/zararının tespiti sırasında (geçmiş yıl zararının mahsubundan önce) dikkate alınması gerekmektedir. Ayrıca istisna tutarlarının dikkate alınması için pozitif bir kurum kazancının varlığı da aranmamalıdır. Kanun düzenlemesi, bu maddede sayılan faaliyet ve işlemlerden ortaya çıkan sonucun kâr veya zarar niteliğinde olmasına bakmadan, beyan dışında kalmalarını öngörmektedir.

Maddede düzenlenen tüm istisnalar kazancın bulunmaması halinde de indirilebilmekteyken, yalnızca risturnlar; özü itibarıyla kazancın mevcudiyeti halinde dağıtılabilecek tutarlar olduğundan, zarara neden olacak biçimde indirilemezler. Risturn, kooperatiflerin ortaklarıyla yaptığı işlemlerden doğan gelir fazlalığının ortaklara dağıtımına anlamına gelmektedir.

Kurumlar vergisi beyanında indirim ve istisnaların sıralamasına ilişkin olarak Kanunda (doğrudan biçimde) yer alan tek hüküm, "Diğer indirimler" başlıklı 10 uncu maddenin (1) numaralı fıkrasında yer almaktadır. Kanun koyucu "Kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından sırasıyla aşağıdaki indirimler yapılır" hükmünü tesis ederek, maddede sayılan indirim müesseselerinin yine maddede düzenlendiği sırayla uygulanmasını istemiştir.

Maddenin (3) numaralı fıkrası ile, diğer indirimlerin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemek üzere Hazine ve Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir. Bakanlık bu yetkisini 1 seri no'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde aşağıdaki biçimde kullanmıştır.

"Kurumlar Vergisi Kanununun "Diğer İndirimler" başlıklı 10 uncu maddesinde yer alan;

Ar-Ge İndirimi,
Sponsorluk Harcamaları,
Bağış ve Yardımlar

kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla ve Kanundaki sırasıyla kurum kazancından indirilebilecektir.

Bu madde ile düzenlenen diğer indirimler, esasen kazancın bulunması halinde beyanname üzerinden indirim konusu yapılan ve kazancın yetersiz olması nedeniyle de sonraki yıllara devredilemeyen indirimlerdir.”

Kanun maddesi ve Tebliğ düzenlemesinden ortaya çıkan netice, 10 uncu maddede düzenlenen indirim uygulamalarının Kanunda düzenlenme sırasına göre dikkate alınabileceği, bu yönde özel bir düzenleme yapılanlar hariç olmak üzere, kazanç yetersizliği nedeniyle kullanılamayan indirim tutarlarının sonraki hesap dönemlerine devretmesinin mümkün olmayacağıdır.

Aşağıda soruda verilen her bir unsur aynı sırayla kısaca değerlendirildikten sonra, mükellef kurumun olması gereken kurumlar vergisi beyannamesi hazırlanacaktır.

- **Ticari kâr:** Bu tutar ticari bilanço karını ifade etmektedir.
- **Geçmiş yıl zararı:** Kurumlar Vergisi Kanununun 9 uncu maddesine göre, her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek ve 5 yıldan fazla nakledilmemek şartıyla, kurumların geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan mali zararlar, kurum kazancından indirilebilmektedir. Geçmiş yıl mali zararları, ticari bilanço kar/zararına "kanunen kabul edilmeyen giderler" ilave edildikten ve "zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler" düşüldükten sonra kalan tutardan mahsup edilecektir. Mahsup yapılabilmesi için, söz konusu indirim ve istisnalar düşüldükten sonra bir kâr tutarının kalmış olması gerekmektedir. Kazanç yetersizliği nedeniyle kullanılamayan tutarlar, izleyen yıllara devreder.
- **Nakit sermaye indirimi tutarı:** KVK'nin 10/1 maddesi gereğince, (bazı mükellef grupları hariç olmak üzere) sermaye şirketlerinin ilgili hesap dönemi içinde, ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları veya yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı üzerinden Kanun ve Tebliğde belirtilen esaslara göre indirim tutarı hesaplanmaktadır. Kazanç yetersizliği nedeniyle kullanılamayan indirim tutarları, herhangi bir endekslemeye tabi tutulmaksızın izleyen hesap dönemlerine devredecektir.
- **İştirak kazancı istisnası tutarı:** Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-a maddesine göre, kurumların bir başka kurumun sermayesine katılmaları dolayısıyla elde ettikleri kazançlar, kurumlar vergisinden müstesna tutulmuştur. Söz konusu istisna tutarı zarar dahi olsa indirilecek istisnalar arasında yer almaktadır.
- **Taşınmaz satış kazancı istisnası tutarı:** Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan hükme göre, Kanunda düzenlenen şartlar çerçevesinde; iştirak hissesi satışından elde edilen kazancın % 75'i, taşınmaz satışından elde edilen kazancın %50'si kurumlar vergisinden müstesnadır. Söz konusu istisna tutarı zarar dahi olsa indirilecek istisnalar arasında yer almaktadır.
- **Emisyon primi:** KVK'nin 5/1-ç maddesinde, anonim şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları payların bedelinin itibari değeri aşan kısmının istisna edildiği düzenlenmiştir. Emisyon primleri, özkaynak hesapları arasında bulunan “520-Hisse Senedi İhraç Primleri” hesabında izlediği için ticari bilanço kârına yansımamaktadır. Bu sebeple beyannamede öncelikle “KKEG” olarak dikkate alınmalı ve ticari kâr eklenmelidir. İkinci aşamada ise “Zarar Dahi Olsa İndirilecek İstisna ve İndirimler” arasında gösterilmelidir.
- **Sponsorluk Giderleri:** KVK'nin 10/1-b maddesinde, 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel

Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının sözü edilen Kanunlar uyarınca tespit edilen amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50'sinin kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından indirileceği hüküm altına alınmıştır. Türkiye futbol süper ligi ilgili mevzuat çerçevesinde profesyonel spor dalları arasında sayıldığı için, soruda verilen sponsorluk ödemesinin öncelikle tamamının KKEG olarak dikkate alınması, daha sonra bu tutarın yarısının kazancın bulunması halinde yapılacak indirimler arasında (ikinci sırada) kurum kazancından indirilmesi gerekmektedir. İndirilemeyen tutar, sonraki yıllara devretmeyecektir.

- **Türkiye Yeşilay Cemiyeti'ne yapılan nakdi bağış:** Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasına eklenen (f) bendine göre Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığında yapılan nakdi bağış veya yardımların tamamı, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirilebilmektedir. Kazancın belli bir oranıyla sınırlandırılmayan bu bağışlar için indirim sınırı, bağış ve yardımın yapıldığı yılın kurum kazancıdır. Bu tutarı geçen bağış ve yardımlar sonraki yıllara devretmez. Soruda verilen bağış tutarının öncelikle tamamının KKEG olarak dikkate alınması, daha sonra aynı tutarın kazancın bulunması halinde yapılacak indirimler arasında (üçüncü sırada) kurum kazancından indirilmesi gerekmektedir. İndirilemeyen tutar, sonraki yıllara devretmeyecektir.
- **Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakfa yapılan bağış:** Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ile kamuya yararlı derneklere yapılan bağışlar, kurum kazancının % 5'i ile sınırlı olarak kurum kazancından indirilebilmektedir. 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde, kurum kazancının belli bir yüzdesiyle sınırlı olan bağışlarda hesaplamaya esas olacak kurum kazancının [Ticari Bilanço Karı - (İştirak Kazançları + Geçmiş Yıl Zararları)] formülüyle hesaplanması gerektiği belirtilmiştir. Buna göre Mükellef Kurumun yapmış olduğu bağış tutarının (500.000 TL) kurum kazancından indirilebilecek kısmı; [10.000.000 - (2.000.000 + 5.000.000)] 3.000.000 TL olarak bulunan kurum kazancının % 5'i olan **150.000 TL** olarak tespit edilecektir. Mükellef Kurumun yaptığı 500.000 TL bağış tutarının öncelikle tamamının KKEG olarak dikkate alınması, daha sonra 150.000 TL'lik kısmının kazancın bulunması halinde yapılacak indirimler arasında (üçüncü sırada) kurum kazancından indirilmesi gerekmektedir. İndirilemeyen tutar, sonraki yıllara devretmeyecektir.
- **Satılan binek otomobilin, daha önce KKEG olarak dikkate alınan amortismanı:** 07.12.2019 tarihinde yürürlüğe giren 7194 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanununda yapılan değişiklik sonrasında, mükelleflerin sahip olduğu binek otomobillere ilişkin giderlerin vergi matrahının tespitinde dikkate alınabilecek kısmı sınırlandırılmıştır. Bu kapsamda, binek otomobillerin maliyet bedelleri üzerinden ayrılacak amortismanların vergi matrahından indirilebilecek kısmına sınırlama getirilmiştir. Uygulamaya yönelik usul ve esasların düzenlendiği 311 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamaya göre; binek otomobillerin amortisman giderleri kısıtlamaya tabi tutulduktan sonra mükellefler tarafından satışı halinde, daha önce kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınan tutarlar, satışın gerçekleştiği dönemde gelir/kurumlar vergisi beyannamesinde "Diğer İndirimler" satırında gösterilmek suretiyle vergiye tabi olmayan gelir olarak dikkate alınacak ve dönem kazancından indirilecektir.
- **Kurumlar vergisi beyannamesi verilene kadar ödenmeyen temettü ikramiyesi:** 1 seri no'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "II/11.11" numaralı bölümünde açıklandığı üzere; kurum personeline ödenen temettü ikramiyeleri ücret mahiyetinde olup, söz konusu temettü ikramiyelerinin bilanço günü itibarıyla ödenecek toplam tutarı kesinleştiğinden, çalışanlara o yıla ilişkin kurumlar

vergisi beyannamesinin verilme süresinin sonuna kadar ödenecek temettü ikramiyeleri, ilgili olduğu yılın kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Dolayısıyla beyanname verilme süresinin sonuna kadar nakden veya hesaben ödenmeyen temettü tutarlarının KKEG olarak dikkate alınması gerekmektedir.

- **Şirkete geç ulaşan gider faturası:** Mükellef Kuruma hesap dönemi kapandıktan sonra ulaşan gider faturasının değerlendirilmesinde tahakkuk ve dönemsellik ilkelerinin göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Buna göre söz konusu faturanın KDV hariç tutarının içinde bulunulan 2022 hesap dönemi bakımından KKEG olarak dikkate alınması, ancak giderin ilgili bulunduğu 2021 hesap dönemi açısından beyannamenin "Zarar olsa dahi indirilecek istisnalar ve indirimler" bölümündeki "Diğer indirim ve istisnalar" satırında gösterilmek suretiyle kazançtan indirim konusu yapılması gerekmektedir.
- **Ar-Ge İndirimi Tutarı:** 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun 3 üncü maddesi kapsamında;
 - Teknoloji merkezi işletmelerinde,
 - Ar-Ge merkezlerinde,
 - Kamu kurum ve kuruluşları ile uluslararası kurumlar ve fonlarca desteklenen Ar-Ge ve yenilik projelerinde,
 - Rekabet öncesi iş birliği projelerinde,
 - Teknogirişim sermaye desteklerinden yararlananlarca,

gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik harcamalarının % 100'ü oranında hesaplanacak Ar-Ge indirimi, Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesine göre, beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirilebilmektedir. Kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili hesap döneminde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki hesap dönemlerine devredilir. Devredilen tutarlar, takip eden yıllarda 213 sayılı Kanuna göre her yıl belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınır. Mükellef Kurumun hak kazandığı indirim tutarı olan 2.750.000 TL'nin bu çerçevede, kazancın bulunması halinde yapılacak indirimler arasında (ilk sırada) kurum kazancından indirilmesi gerekmektedir. İndirilemeyen tutar, yeniden değerlendirme oranında endekslemeye tabi tutularak sonraki yıllara devredecektir.

13

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde Solmaz A.Ş.'nin 2021 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi aşağıdaki şekilde düzenlenecektir.

Beyanname Unsuru	Tutarı (TL)
Kurum Kazancı	
Ticari Bilanço Kârı	10.000.000
İlaveler	
<u>Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler:</u> Temettü ikramiyesi: 300.000 TL Yeşilay bağışı: 200.000 TL Vergiden muaf vakfa yapılan bağış: 500.000 TL Sponsorluk ödemesi: 500.000 TL Hisse senedi ihraç primi: 500.000 TL	2.000.000
Zarar Olsa Dahı İndirilecek İstisna ve İndirimler	
İştirak Kazancı istisnası	(2.000.000)
Taşınmaz Satış Kazancı	(3.000.000)
Emisyon Primi İstisnası	(500.000)
<u>Diğer İndirimler:</u> Daha Önce KKEG yapılan amortisman: 300.000 TL Geç ulaşan gider faturası: 200.000 TL	(500.000)
Kar ve İlaveler Toplamı	12.000.000
Cari Yıla Ait Zarar, İstisnalar ve İndirimler Toplamı	(6.000.000)
Kâr	6.000.000
Geçmiş yıl zararı	5.000.000
İndirime Esas Tutar	1.000.000
Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimler	
* Ar-Ge İndirimi (2.750.000 TL)	1.000.000
** Sponsorluk İndirimi (250.000 TL)	0
*** <u>Bağış ve yardımlar:</u> Yeşilay bağışı dolayısıyla: (200.000 TL) Vergiden muaf vakfa yapılan bağış dolayısıyla: (150.000 TL)	0
**** Nakit Sermaye İndirimi (1.600.000 TL)	0
Kurumlar Vergisi Matrahı	0
Sonraki Döneme Devreden Zarar	0

* Kullanılmayan 1.750.000 TL tutarında Ar-Ge indirimi tutarı, yeniden değerlendirilerek sonraki yıllara devredecektir.

** Sponsorluk harcaması dolayısıyla hak kazanılan 250.000 TL indirim tutarı kullanılmayacak ve devretmeyecektir.

*** Yapılan bağışlar nedeniyle hak kazanılan toplam 350.000 TL indirim tutarı kullanılmayacak ve devretmeyecektir.

**** Nakit sermaye artırımını dolayısıyla hak kazanılan 1.600.000 TL indirim tutarı endekslemeye tabi tutulmaksızın devredecektir.

2- b)

Sorunun ilk bölümünde düzenlenen beyannamede dikkati çeken hususlardan birisi, Mükellef Kurumun yararlanmaya hak kazandığı birtakım indirim tutarlarından kazanç yetersizliği nedeniyle yararlanamamış olması ve bu tutarlardan daha sonra da yararlanılmayacak oluşudur. Beyannamenin

tetkik edilmesi halinde, bu durumun sebebinin indirim ve istisnaların beyannamedeki yeri ve kendi içindeki sıralaması olduğu anlaşılabilecektir. Zira hazırlanan beyannamede, zarar dahi olsa indirilebilecek istisna ve indirimlerin tamamı öncelikli olarak tüketilmiş, endekslemeye tabi tutularak sonraki dönemlere devredilme imkanına sahip olan Ar-Ge indirimi kendi bölümünde ilk sırada kullanılmış ve sonraki döneme devretmeyen indirimler kullanılamamıştır.

Eğer indirim ve istisnaların sıralamasına yönelik olarak mevzuatta herhangi bir belirleme bulunmasaydı, beyanname üzerinde indirim ve istisnaların yeri ve kendi arasındaki sıralamasında değişiklik yapılarak, Mükellef Kurumun ödeyeceği vergi tutarlarında değişiklik yapılabilirdi. Sorunun ikinci bölümünde, bu şekilde yapılacak değişikliklerle Mükellef Kurumun hem cari dönemde hem de sonraki dönemlerde en az vergiyi ödeyeceği beyanname formatının kalıcı olarak belirlenmesi istenmiştir. Sorunun amacı, beyannamede yer alan indirim ve istisna uygulamalarının bazı özelliklerini test etmek ve karşılaştırılmasını sağlamaktır.

Solmaz A.Ş.’nin beyannamesi incelendiğinde, indirim ve istisnaların temelde iki sınıfa ayrıldığı görülmektedir. Bunlar; “Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler” ve “Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimler”dir. Bu iki grubun arasında, geçmiş yıl zararlarının mahsubu söz konusu olmaktadır. İstisna tutarlarının kendi içindeki sıralamasının önem bulunmamakta iken; son bölümdeki indirimlerin sıralaması, sahip oldukları farklı özellikler nedeniyle önem taşımaktadır.

Yeniden düzenlenecek beyanname formatında kazancın bulunması halinde indirimi mümkün olan ve kullanılmaması halinde sonraki dönemlere devredilemeyen indirim tutarlarının öncelikle indirilmesi gerekecektir. Buna göre sponsorluk indirimi ve bağış ve yardımlar ilk sırayı alacaktır. Bu indirimlerin kendi arasındaki sıralamasının önemi olmayacaktır. Çünkü, herhangi birinin önce indirilmesi, fazladan bir fayda yaratmamaktadır. Vergiden muaf vakfa yapılan bağışın kurum kazancının % 5’i ile sınırlı olarak indirim hakkı sağlıyor olması da bu indirimin öncelikle yapılmasını gerektirmez. Çünkü % 5 oranının uygulandığı kurum kazancı sabit olacaktır.

Geçmiş yıl zararları bir indirim veya istisna uygulaması sayılmaz. Kanunda istisnaların yer aldığı 5 inci maddede veya diğer indirimlerin düzenlendiği 10 uncu maddede değil, 9 uncu maddede düzenlenmiştir. Ancak cevap kağıtlarının bir bölümünde değerlendirme konusu yapıldığı görüldüğü için, geçmiş yıl zararlarının yeniden düzenlenecek beyannamede olabileceği yere de değinilecektir. Bilindiği üzere, geçmiş yıl zararları en fazla 5 hesap dönemi devredilebilmektedir. Herhangi bir endekslemeye tabi tutulmamaktadır. Soruda verilen geçmiş yıl zararı en iyi ihtimalle 2020 hesap döneminde meydana gelmiş olabileceğinden, en fazla 4 hesap dönemi devir hakkı kalmıştır. Bu çerçevede, söz konusu zararların sponsorluk ve bağış indirimlerinden sonra mahsup edilmesi gerekmektedir.

Kurum kazancından sonraki sırada indirilmesi gereken unsurlar, Kanunun 5 inci maddesinde düzenlenen istisnalar ve kurum kazancından çıkarılması gereken diğer indirimlerdir (İştirak kazançları istisnası, emisyon primi istisnası, taşınmaz satış kazancı istisnası, diğer indirimler). Zira, bu tutarların tamamının veya bir bölümünün kurum kazancından indirilememesi halinde, indirilemeyen kısım dönem zararına dönüşecek ve sonraki yıllara “geçmiş yıl zararı” olarak devredecektir. Devreden tutar herhangi bir şekilde endekslemeye tabi tutulamayacak, en fazla 5 hesap dönemi boyunca devredebilecektir. Yukarıda açıklanan geçmiş yıl zararlarında bu süre en fazla 4 hesap dönemi olduğu için, istisna tutarları sonraya bırakılmıştır.

İstisnalardan sonra indirim sırasını nakit sermaye artırımından kaynaklanan indirim almalıdır. Soruda verilen 2021 hesap döneminin beyan döneminde geçerli olan mevzuat hükümlerine göre, kazanç yetersizliği nedeniyle kullanılamayan indirim tutarı sonraki yıllara endekslemeye tabi tutulmaksızın devredebilmekteydi. İndirim tutarının kullanılması için herhangi bir süre sınırı öngörülmemiştir. Bu şartlar altında nakit sermaye artırımını indiriminin istisnalardan sonra dikkate alınması gerekecektir.

Diğer taraftan, 05.07.2022 tarihli Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 7417 Sayılı Kanun ile bu uygulamaya süre sınırı getirilmiş olup, indirim imkanı nakit sermaye artırımının tescil edildiği hesap

dönemi de dahil olmak üzere 5 yıl ile sınırlandırılmıştır. Ayrıca Kanunda düzenlenen geçiş hükmüne göre, 05.07.2022 tarihinden önce sermaye artırımını yapan veya ilk defa kurulan şirketler için nakit sermaye artırımını indirimi 2022 yılı hesap dönemi dâhil olmak üzere beş hesap dönemi için uygulanacaktır. Bazı cevap kağıtlarında bu değişikliği dikkate alarak değerlendirme yapıldığı görülmüştür. Nakit sermaye artırımını indiriminin süre sınırı getirilmiş haline göre yapılacak değerlendirmeye göre, sorudaki sermaye artırımını 05.07.2022 tarihinden önce tescil edilmiş olduğu için, 2021 hesap döneminden sonraki 5 hesap döneminde yararlanma hakkı söz konusu olacaktır. Bu durumda nakit sermaye artırımını indirimi ile yukarıda bahsedilen istisna uygulamalarının durumu aynı olacak, aynı sırada dikkate alınabileceklerdir.

Yeni beyanname formatında son sırayı alması gereken unsur Ar-Ge indirimi olmalıdır. Çünkü 5746 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinde düzenlendiği üzere, kazanç yetersizliği nedeniyle kullanılamayan Ar-Ge indirimi tutarları, yeniden değerlendirme oranında endekslemeye tabi tutularak sonraki yıllara devredilebilmektedir. İndirim tutarlarının kullanılması için herhangi bir süre sınırı öngörülmemiştir.

Yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde Solmaz A.Ş.'nin yeni beyanname formatının aşağıdaki gibi olması halinde, hem 2021 hesap dönemi, hem de sonraki hesap dönemlerinde ödenecek vergi tutarları en az tutarlarda gerçekleşecektir.

Sıra	Beyanname Unsuru
1	Ticari Bilanço Kârı
2	Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler
3	Sponsorluk İndirimi
	Bağış ve yardımlar
4	Geçmiş yıl zararı
5	İştirak Kazancı istisnası
	Emisyon Primi İstisnası
	Taşınmaz Satış Kazancı
	Diğer İndirimler
6	Nakit Sermaye İndirimi
7	Ar-Ge İndirimi
8	Kurumlar Vergisi Matrahı

Cevap III:

7326 Sayılı Kanun Yönünden:

09.06.2021 tarih ve 31506 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren “Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin” 7326 sayılı Kanunun 6 ncı maddesinin birinci fıkrasında, mükelleflerin işletmelerinde mevcut olduğu halde kayıtlarında yer almayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşları kayıtlarına alabilmesine yönelik düzenleme yapılmıştır.

14.06.2021 tarih ve 31511 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren sayılı “Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 7326 Sayılı Kanun Genel Tebliği (Seri No:1)” ile konuya ilişkin detaylı açıklamalar yapılmıştır. Konuya ilişkin olarak Kanun ve Tebliğde öne çıkan hususlar aşağıdaki gibi özetlenebilir:

- Bildirilecek emtia, makine, teçhizat ve demirbaşlar mükelleflerin kendilerince veya bağlı oldukları meslek kuruluşunca tespit edilecek rayiç bedelle vergi dairelerine beyan edilecektir.
- Bildirime dâhil edilen kıymetler için amortisman ayrılmayacaktır.

- Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler, beyan edilen emtia için ayrı, makine, teçhizat ve demirbaşlar için ayrı olmak üzere pasifte özel karşılık hesabı açacaktır.
- Emtia için ayrılan karşılık, ortaklara dağıtılması veya işletmenin tasfiye edilmesi hâlinde, sermayenin unsuru sayılacak ve vergilendirilmeyecektir.
- Makine, teçhizat ve demirbaşlar ayrıca envantere kaydedilecek ve ayrılan karşılık birikmiş amortisman olarak kabul edilecektir.

Soruda verilen olayda, Orman Ltd. Şti. bu kapsamda bir başvuru yaparak, işletmesinde mevcut olduğu halde kayıtlarında yer almayan 6.000.000 TL rayiç bedelli demirbaşlarını kayıtlarına almıştır. Mükellef Kurum beyan edilen demirbaşlara karşılık olmak üzere pasifte özel karşılık hesabı açmıştır. Söz konusu karşılık hesabı birikmiş amortisman niteliğinde olduğundan, bildirilen demirbaşların satışından önce veya dönem sonunda “257- Birikmiş Amortismanlar” hesabına devredilerek kapatılmalıdır. Tebliğde de bu konuda açıklama yapıldıktan sonra, aşağıdaki örneğe yer verilmiştir.

“Örnek 3- (B) A.Ş. kayıtlarında yer almayan makine ve cihazlarını kayda almak istemektedir. Genel oranda katma değer vergisine tabi olan bu kıymetlerin mükellefçe belirlenen rayiç bedeli 60.000 TL olup, envantere alınmasına ilişkin muhasebe kayıtları aşağıdaki şekilde yapılacaktır.

253 TESİS MAKİNA VE CİHAZLAR	60.000 TL
689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİD.VE ZAR.	5.400 TL
526 DEMİRBAŞ MAKİNE VE TEÇHİZAT	60.000 TL
ÖZEL KARŞILIK HESABI	
(7326 sayılı Kanunun 6/1 md.)	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	5.400 TL
(Sorumlu sıfatıyla ödenecek KDV)	

17

Mükellef, söz konusu makine ve cihazlarını 31/12/2021 tarihine kadar satarsa, bu satıştan önce; satmadığı takdirde ise 31/12/2021 tarihinde aşağıdaki muhasebe kaydını yapacaktır.

526 DEMİRBAŞ MAKİNE VE TEÇHİZAT	60.000 TL
ÖZEL KARŞILIK HESABI	
(7326 sayılı Kanunun 6/1 md.)	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	60.000 TL

Bildirilen demirbaşlar için oluşturulan karşılık hesabı amortisman niteliğinde olduğundan, bu tutarın Mükellef Kurum tarafından sermayeye ilave edilmesi veya işletmeden çekilmesi mümkün değildir. Kanun hükmünde ve Tebliğ açıklamalarında da söz konusu fon tutarının sermayeye eklenebileceğine dair bir düzenleme yapılmamış, işletmeden çekilmesi konusunda ise zımni bir belirleme yapılmıştır.

Şöyle ki; Kanun maddesinde emtia ile makine, teçhizat ve demirbaşların işletme kayıtlarına alınmasına yönelik hüküm bir bütün halinde düzenlenmiştir. Ancak devamında yer verilen ifadeyle, emtia için pasifte ayrılan karşılığın ortaklara dağıtılması veya işletmenin tasfiye edilmesi hâlinde, sermayenin unsuru sayılacağı ve vergilendirilmeyeceğine hükmolunmuştur. Sermayenin unsuru sayılma ve vergilendirilmemeye yönelik bu son cümlede yalnızca emtiaya yer verilmiş; makine, teçhizat ve demirbaş zikredilmemiştir. Böyle olunca, demirbaş için açılan fon hesabının sermaye unsuru sayılmayacağı, ortaklara dağıtılması veya işletmenin tasfiye edilmesi hâlinde vergilendirileceği sonucuna dolaylı olarak da olsa varılmaktadır. Bu vergilemenin ne şekilde olacağına yönelik olarak ise herhangi bir detaya yer verilmemiştir.

Sorudaki olayda ise Mükellef Kurum demirbaş için oluşturduğu karşılık tutarını ortaklarına dağıtmıştır. Yukarıda açıklandığı üzere, bu tutar ortaklara dağıtılabilecek bir fon değildir. Söz konusu dağıtım

işleminin vergilendirilmesi gerekmektedir. Bu vergileme işleminin nasıl olabileceği, aşağıda iki ayrı başlık altında tartışılacaktır.

Gelir Vergisi Yönünden:

Demirbaşlar için ayrılan fonlar sermaye unsuru sayılmadığı için, ortaklara dağıtılması durumunda sermaye payının iadesi gibi bir yorumlama yapılamayacak, dağıtılan tutarlar kar dağıtım tevkifatına konu edilecektir. Tevkifat uygulaması yapılırken, ortakların hukuki niteliğine göre belirleme yapılacaktır.

Gelir Vergisi Kanununun 94 ve Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddeleri uyarınca, tam mükellef kurumlar tarafından tam mükellef kurumlara dağıtılan kâr payları için vergi tevkifatı öngörülmemiştir. Dolayısıyla, % 50 oranında (3.000.000 TL) kâr payı ödenen Deniz A.Ş. bakımından tevkifat uygulanmasına gerek bulunmaktadır.

Diğer taraftan, aynı Kanun maddelerine göre, tam mükellef kurumlar tarafından vergi mükellefi olsun veya olması gerçek kişilere yapılan kâr payı ödemeleri için gelir vergisi tevkifatı yapılmalıdır. Tevkifat oranı 22.12.2021 tarihine kadar % 15 olarak uygulanmakta iken, 22.12.2021 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 4936 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile bu tarihten geçerli olmak üzere % 10’a indirilmiştir.

Bu açıklamalar çerçevesinde, Mükellef Kurumun gerçek kişi ortağı Bay (A)’ya % 50 oranında (3.000.000 TL) dağıttığı kâr payının net tutar olarak dikkate alınması, ödeme tarihinde geçerli tevkifat oranı üzerinden brütleştirilerek tevkifata tabi tutulması gerekmektedir.

Kurumlar Vergisi Yönünden:

Yapılan işlemin kurumlar vergisi karşısındaki durumu daha karmaşıktır. Zira, işletmeden çekilmesi mümkün olmayan bir fon hesabı ortaklara dağıtılmıştır. Ayrıca böyle bir durumda vergilemenin nasıl yapılacağına yönelik olarak mevzuatta bir belirleme bulunmamaktadır.

GVK’nın 38 inci maddesinde bilanço usulünde ticari kazancın tespit edilmesi için, dönem başı özsermayenin dönem sonu özsermayeden çıkarılması gerektiği düzenlenmiştir. Maddeye göre, sahip veya sahiplerce işletmeden çekilen değerler bu farka ilave olunur. Orman Ltd. Şti.’nin yaptığı kar dağıtımını ise pasif nitelikli bir kalemin işletmeden çekilmesi niteliğinde olduğundan, bu şekilde bir değerlendirme yapılamayacaktır.

Fon hesabı sermaye unsuru sayılmadığı için, yapılan işlem sermaye azaltılması sayılmayacak ve Hazine ve Maliye Bakanlığının görüşleri doğrultusunda ilerleyen “sermaye azaltımında vergileme uygulaması” yönünden de değerlendirme yapılamayacaktır.

Diğer taraftan, dağıtımına tabi tutulan fon hesabı birikmiş amortisman niteliğinde olduğundan, yapılan işlemle işletme kayıtlarının düzeltilmesine yönelik sistematik ve muhasebe düzeni de bozulmuştur. Zira, fon hesabı kâr dağıtımını yoluyla kapatıldığı için, birikmiş amortismanlara aktarılması mümkün olmamıştır. Bu durum kayıtlara intikal ettirilen demirbaşların ileride satışa konu edilmesi halinde, kayıtlı bedelleri üzerinden maliyet olarak dikkate alınmalarına sebebiyet verebilecektir.

Sonuç olarak ortaklara dağıtılan tutarların bu aşamada kurumlar vergisi matrahına eklenmesine gerek bulunmamaktadır. Ancak, beyan edilerek kayıtlara alınan demirbaşın sonraki dönemlerde satılması halinde, demirbaşın kayıtlarda yer alan bedelinin maliyet olarak dikkate alınmaması, dikkate alınması halinde, o dönemde kurumlar vergisi matrahına eklenmesi gerekmektedir.

Nakit Sermaye Artırımında İndirim Uygulaması:

Kar Dağıtımından Sonra Sermaye Artırımı Yapılması:

Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesine 01.07.2015 tarihinden geçerli olmak üzere 6637 sayılı Kanunla eklenen (i) bendinde yapılan düzenlemeyle, mükelleflerin nakit varlıklarla gerçekleştireceği

sermaye koyma ve artırma işlemleri dolayısıyla hesaplanacak tutarların kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından indirim konusu yapılabileceği hüküm altına alınmıştır. Söz konusu düzenleme aşağıda yer almaktadır.

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

Konuya ilişkin açıklamaların yapıldığı 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "10.6.1. İndirimin kapsamı" başlıklı bölümünde aşağıdaki ifadelerle yer verilmiştir.

“...

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

Bununla birlikte;

- Sermaye şirketlerine nakit dışındaki varlık devirlerinden kaynaklanan sermaye artışları,
- Sermaye şirketlerinin birleşme, devir ve bölünme işlemlerine taraf olmalarından kaynaklanan sermaye artışları,
- Bilançoda yer alan öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklenmesinden kaynaklanan sermaye artışları,
- Ortaklarca veya Kurumlar Vergisi Kanununun 12 nci maddesi kapsamında ortaklarla ilişkili olan kişilerce kredi kullanılmak veya borç alınmak suretiyle gerçekleştirilen sermaye artışları,
- Şirkete nakdi sermaye dışında hisse senedi, tahvil veya bono gibi kıymetlerin konulması suretiyle gerçekleştirilen sermaye artışları,
- Bilanço içi kalemlerin birbiri içinde mahsubu şeklinde gerçekleştirilen sermaye artışları,

indirim tutarının hesaplanmasında dikkate alınmayacaktır.”

Yukarıda aktarılan Kanun hükmü ve Tebliğ açıklamaları bir arada değerlendirildiğinde, indirim uygulamasından yararlanabilmek için sermaye artışının nakden yapılması gerektiği, bilanço içi kalemlerin birbirine mahsubu, öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklenmesi gibi durumlarda indirim uygulamasından yararlanılamayacağı anlaşılmaktadır.

Soruda verilen olayda, Mükellef Kurum bilançosunda yer alan (dağıtılmaması gereken) bir unsuru ortaklarına dağıtmış, dağıtılan tutarlar Şirket ortakları tarafından nakdi sermaye artışında kullanılmıştır. Böyle bir durumda nakdi sermaye indiriminden yararlanılması konusunda iki ayrı görüş mevcuttur.

Gelir İdaresi Başkanlığının Görüşü:

Ortaklara kâr dağıtılmasından sonra yapılan sermaye artırımı ve ortaklara borçlu olunan tutarların sermayeye eklenmesi gibi durumlar hakkında verilen özelgelerde, Gelir İdaresi Başkanlığının görüşü olumsuz yönde olmuştur. Başkanlık, bu tür işlemleri bilanço içi kalemlerin veya özsermaye kalemlerinin sermayeye eklenmesi olarak değerlendirmiştir. Dolayısıyla nakit sermaye indiriminden yararlanılması uygun görülmemiştir. Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığının, kar dağıtımından sonra yapılan sermaye artırımı için vermiş olduğu, 09.05.2017 tarih ve 93767041-125[10-2016/1]-15256 sayılı özelge de, bu görüşler arasında yer almaktadır.

Bu görüşe göre, nakit sermaye indiriminin amacı işletmeye yeni fon girişini sağlamaktır. Gerçekten de, uygulamanın ihdas edildiği 6637 sayılı Kanunun madde gerekçesinde, uygulamanın amacının sermaye artışı teşvik etmek olduğu belirtilmiştir. Oysa işletmede mevcut fonların ortaklara ödendikten sonra tekrar şirkete dönmesi durumunda gerçek bir özsermaye artışı gerçekleşmemektedir.

Mükellef Kurumun dağıtılmaması gereken bir unsuru dağıtmış olması ve gelir vergisi tevkifatı uygulamaması da dikkate alındığında, adeta nakit sermaye indiriminden yararlanmak için peçeleme işlemi yapıldığı ve Şirkete yeni bir kaynak girmeden, zaten Şirkete ait olan tutarlarla sermaye artırımı yapıldığı şeklinde değerlendirme yapılması mümkündür. Kısacası, Gelir İdaresi Başkanlığının da mensup olduğu bu hâkim görüşe göre, Mükellef Kurumun ortakları tarafından, kendilerine dağıtılan 6.000.000 TL ile gerçekleştirilen sermaye artışı dolayısıyla nakit sermaye indiriminden yararlanılması mümkün değildir.

İkinci Görüş:

Gelir İdaresi Başkanlığının yukarıda bahsedilen görüşleri yoğun bir şekilde tartışılmaktadır. Tartışmanın karşı tarafında bulunanlar;

- Ortaklara kâr dağıtılmasından sonra gerçekleştirilen sermaye artışı için indirimden yararlanılmasını engellemeye yönelik olarak Kanunda bir hüküm bulunmadığını,
- Kâr dağıtımı sırasında ortağın hukuki niteliğine göre tevkifat uygulaması yapılmasından sonra, ödenen tutarın artık ortağın şahsi varlığı olarak görülmesinin gerektiğini, dolayısıyla ortağın bu tutarla istediği şekilde tasarrufta bulunabileceğini,
- Kendisine kâr payı ödenen ortağın, bu parayı başka bir ödemesinde kullanmak yerine yeniden şirkete koymasının Kanunun amacına uygun bir işlem olduğunu, teşvik edilmesi gerektiğini,
- Sermayeye eklenen tutarın gerçekten ortağa kâr payı olarak ödenen nakit tutar olduğunun tespitinin son derece zor olduğunu,

20

ifade etmektedirler. Dolayısıyla kâr dağıtımından sonra yapılan nakit sermaye artışlarında indirimden yararlanılabileceğini öne sürmektedirler. Ancak bu yönde yapılacak işlemlerin Hazine ve Maliye Bakanlığınca eleştiriyeye tabi tutulacağı bir gerçektir.

Soruda verilen olayda her ne kadar dağıtıma tabi tutulan fon hesabı gerçek bir özsermaye unsuru olmasa da, önceki bölümde açıklanan vergisel sonuçların gerçekleşmesiyle, normal bir kâr dağıtımının sonuçlarına benzer bir tablo ortaya çıkacaktır. Dolayısıyla yukarıdaki gerekçelerle Mükellef Kurumun (Sermaye artırımının tescil edilmesi şartıyla) indirimden yararlanma hakkına sahip olduğu düşünülebilir. Ancak bu olayda normal bir vergilendirme sürecinden geçerek dağıtılabilecek aşamaya gelen bir kârın dağıtımı değil, Şirkete ait parasal fonun ortaklara ödenmesi ve sermaye olarak tekrar Şirkete dönmesi söz konusudur. Dolayısıyla bu olayda Gelir İdaresinin görüşünün benimsenmesi yerinde olacaktır.

Son dönemde ortaklara olan borçların doğrudan veya ödendikten sonra sermayeye eklenmesi durumunda indirimden yararlanılabileceği yönünde birden fazla yargı kararına ulaşılabilmektedir. (*Ankara Bölge İdare Mahkemesinin 08.11.2017 tarih ve E: 2017/1362 K: 2017/1898 sayılı kararı, İstanbul Bölge İdare Mahkemesinin 10.11.2020 tarih ve E: 2020/911 K:2020/1906 sayılı kararı gibi*) Kâr dağıtımı sonrasında yapılan sermaye artışlarına yönelik olarak doğrudan bir yargı kararına henüz ulaşılamamaktadır. Ancak bu konuda verilecek kararların da aynı gerekçelerle mükellef lehine olacağı kestiriminde bulunmak zor olmayacaktır.

Puanlamada yukarıda aktarılan görüşlerden herhangi birinin dayanaklı olarak sunulması doğru cevap olarak kabul edilmiş, diğer görüşün sadece varlığının belirtilmesi yeterli görülmüş ve buna küçük bir puan değeri atfedilmiştir.

Emisyon Primi:

Soruda verilen toplam 9.000.000 TL tutarında sermaye artırımının 3.000.000 TL'lik kısmını Şirkete yeni alınan ortak, Bayan (B) karşılamaktadır. Ancak, kendisinden 3.000.000 TL sermaye payına karşılık olarak 4.000.000 TL alınmış, böylece 1.000.000 TL tutarında emisyon primi ortaya çıkmıştır. (Türk Ticaret Kanunu mevzuatı çerçevesinde limited şirketlerde emisyon primi uygulamasına ilişkin tartışmalara değinilmesine gerek bulunmamaktadır)

Nakdi sermaye indirimine yönelik Kanun düzenlemesine göre, ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları veya bu tarihten itibaren yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı indirimin hesaplanmasında dikkate alınacaktır. Burada bahsedilen ödenmiş sermaye artışı tutarı ile nominal sermaye artışı kastedilmektedir. Dolayısıyla hisse senedi ihraç primleri için nakit sermaye indiriminden yararlanılması mümkün bulunmamaktadır. Bu yönde verilecek yanıtlarda, neden yararlanılamayacağını belirtilmesi elzemdir.

Diğer taraftan, KVK'nın 5-1/ç maddesinde yer alan istisna düzenlemesinde “Anonim şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları payların bedelinin itibarı değeri aşan kısmı” şeklinde belirleme yapılmış, istisna uygulaması için anonim şirketler adres gösterilmiştir. Bu sebeple, bir limited şirket olan Orman Ltd. Şti.'nin emisyon primi istisnasından yararlanması mümkün bulunmamaktadır.

Cevap IV:

4- a)

Teknoloji geliştirme bölgeleri; yüksek/ileri teknoloji kullanan ya da yeni teknolojilere yönelik firmaların, belirli bir üniversite veya yüksek teknoloji enstitüsü ya da Ar-Ge merkez veya enstitüsünün olanaklarından yararlanarak teknoloji veya yazılım ürettikleri/geliştirdikleri, teknolojik bir buluşu ticari bir ürün, yöntem veya hizmet haline dönüştürmek için faaliyet gösterdikleri ve bu yolla bölgenin kalkınmasına katkıda bulundukları, aynı üniversite, yüksek teknoloji enstitüsü ya da Ar-Ge merkez veya enstitüsü alanı içinde veya yakınında; akademik, ekonomik ve sosyal yapının bütünleştiği siteler veya bu özelliklere sahip teknoparklardır. Bu bölgeler, ülkemizde araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin, teknoloji üretiminin yürütüldüğü önemli merkezler haline gelmiştir. Teknoloji geliştirme bölgelerinde gerçekleştirilen bu tür faaliyetlerinden elde edilen kazançlar üzerinden kurumlar vergisi alınmayarak bu faaliyetler teşvik edilmektedir.

İstisna düzenlemesine teknoloji geliştirme bölgelerinin kendi Kanununda ve bu Kanuna dayanılarak çıkarılan Yönetmelikte yer verilmiş, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında bu konuda bir hüküm yer almamıştır. İstisna uygulamasına yönelik olarak 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamalarla yetinilmiştir.

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun geçici 2 nci maddesinde;

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

hükmü yer almaktadır.

Aynı Kanunun “Tanımlar” başlıklı 3 üncü maddesinde Ar-Ge, yazılım ve tasarım faaliyetlerinin tanımı aşağıdaki şekilde yapılmıştır:

“Bu Kanunun uygulanmasında;

...

c) *Araştırma ve Geliştirme (AR-GE): Araştırma ve geliştirme, kültür, insan ve toplumun bilgisinden oluşan bilgi dağarcığının artırılması ve bunun yazılım dahil yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarlamak üzere kullanılması için sistematik bir temelde yürütülen yaratıcı çalışmaları,*

...

l) *Yazılım: Bir bilgisayar, iletişim cihazı veya bilgi teknolojilerine dayalı bir diğer cihazın çalışmasını ve kendisine verilen verilerle ilgili gereken işlemleri yapmasını sağlayan komutlar dizisinin veya programların ve bunların kod listesini, işletim ve kullanım kılavuzlarını da içeren belgelerin, belli bir sistematik içinde, tasarlama, geliştirme şeklindeki ürün ve hizmetlerin tümü ile bu ürün ya da mal ve hizmetlerin lisanslama, kiralama ve tüm hakları ile devretme gibi teslim şekillerinin tümünü*

z) *Tasarım Faaliyeti: Sanayi alanında ve Cumhurbaşkanının uygun göreceği diğer alanlarda katma değer ve rekabet avantajı yaratma potansiyelini haiz, ürün veya ürünlerin işlevselliğini artırma, geliştirme, iyileştirme ve farklılaştırmaya yönelik yenilikçi faaliyetlerin tümünü, ifade eder.”*

Söz konusu madde hükmünden yararlanılabilmesi için;

- Kanunda tanımlanan teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösterilmesi,
- Kazancın münhasıran bu bölgedeki yazılım, tasarım ve Ar-Ge’ye dayalı üretim faaliyetlerinden elde edilen kazançlardan olması,
- Bölge içi ve dışı faaliyetlerden elde edilen kazançların ayırımının yapılması

gerekmektedir.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin “5.12.2.2. Yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilen kazançlarda kurumlar vergisi istisnasının kapsamı” başlıklı bölümünde;

22

“Yapılan düzenlemeyle teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren mükelleflerin, münhasıran bu bölgedeki yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar, faaliyete başlanılan tarihten bağımsız olmak üzere, 31/12/2023 tarihine kadar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Bölgede faaliyette bulunan mükelleflerin bölge dışında gerçekleştirdikleri faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar, yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilmiş olsa dahi istisnadan yararlanamaz.

Öte yandan, teknoloji geliştirme bölgelerinde yazılım ve Ar-Ge faaliyetinde bulunan şirketlerin, bu faaliyetler sonucu **buldukları ürünleri kendilerinin seri üretime tabi tutarak pazarlamaları halinde, bu ürünlerin pazarlanmasından elde edilen kazançların lisans, patent gibi gayrimaddi haklara isabet eden kısmı, transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayrıştırılmak suretiyle istisnadan yararlanabilecektir.** Ancak, lisans, patent gibi gayrimaddi haklara bağlanmamış olmakla birlikte uyarılama, yerleştirme, geliştirme, revizyon, ek yazılım gibi faaliyetlerden elde edilen kazançların istisna kapsamında değerlendirileceği tabiidir. Ayrıca, teknoloji geliştirme bölgelerinde tasarım faaliyetleri sonucu buldukları ürünleri kendileri seri üretime tabi tutarak pazarlayan mükellefler, bu ürünlerin pazarlanmasından elde edilen kazançlarının tasarıma isabet eden kısmını, transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayrıştırmak suretiyle istisnadan yararlanabilecektir. **Üretim ve pazarlama organizasyonu nedeniyle doğan kazancın diğer kısmı ise istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.**

Örneğin; teknoloji geliştirme bölgesinde yazılım faaliyetinde bulunan şirketin, ürettiği yazılımların lisans satışından veya kiralanmasından elde edeceği kazançlar istisnadan yararlanacak, ancak söz konusu yazılımın disk, CD veya elektronik ortamda pazarlanmasından elde edilen kazançların (lisansa isabet eden kısmı hariç) istisnadan yararlanması mümkün olmayacaktır.

Aynı şekilde, bir ilaç şirketince bölgede gerçekleştirilen Ar-Ge faaliyeti sonucu ortaya çıkan kanser ilacına ait gayrimaddi hakkın kiralanması veya devrinden elde edilecek kazançlar istisnadan yararlanacak, ilacın bizzat üretilerek satılması halinde bu faaliyetten elde edilen kazancın gayrimaddi hakka isabet eden kısmı hariç istisnadan yararlanması mümkün olmayacaktır.

İstisna uygulamasında, mükellefin tam veya dar mükellefiyet esasında kurumlar vergisine tabi olmasının bir önemi yoktur”

açıklamalarına yer verilmiştir.

Yine aynı Tebliğin “5.12.2.4. İstisna Kazanç Tutarının Tespiti” başlıklı bölümünde;

“4691 sayılı Kanunun geçici 2 nci maddesinde yer alan istisna, bir kazanç istisnası olup istisna kapsamındaki faaliyetlerden elde edilen hasılatın bu faaliyetler nedeniyle yüklenilen gider ve maliyet unsurlarının düşülmesi sonucu bulunacak kazancın tamamı kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

İstisna kazancın ve bu bağlamda kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından, Kanun uygulaması kapsamında bulunan ve bulunmayan hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi ve istisna kapsamında olan faaliyetlere ait hasılat, maliyet ve gider unsurlarının, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir.

açıklamaları yer almaktadır.

Son olarak; Tebliğin “5.12.2.5. Müşterek Genel Giderler ve Amortismanların Dağıtımı” başlıklı bölümünde;

İstisna kapsamına giren faaliyetler ile bu kapsama girmeyen işlerin birlikte yapılması halinde müşterek genel giderlerin, bu faaliyetler ile ilgili olarak cari yılda oluşan maliyetlerin birbirine oranı esas alınarak dağıtılması gerekmektedir.

açıklamasına yer verilmiştir.

Soruda verilen olayda Mükellef Kurum, Ar-Ge çalışmaları sonucunda geliştirdiği otomobil pilinin deneme üretimi üzerinde gerçekleştirilen testleri başarıyla tamamlamış ve bu pillerden 100 adetinin üretimini tamamlayarak satmıştır. Böyle bir durumda, söz konusu pillerin Mükellef Kurum tarafından seri üretime tabi tutulduğunun kabulü gerekir. Gaziantep Vergi Dairesi Başkanlığının 17.07.2019 tarih, 16700543-125[17-515-211]-E.50642 sayılı özelgesinde; “Söz konusu proje kapsamında geliştirdiğiniz ürünün deneme üretiminin yapılıp pazarlanabilir aşamaya geldiği sırada seri üretimin başladığı kabul edilecek...” görüşüne yer verilmiştir.

Öncelikle seri üretime tabi tutulan pillerin satışı dolayısıyla elde edilen kazancın tespit edilmesi gerekmektedir. 100 adet pilin satışından elde edilen hasılat 10.000.000 TL olarak verilmiştir. Bu tutardan pillerin üretim maliyeti olan 5.000.000 TL’nin ve genel giderlerden pillerin üretimine isabet eden payın çıkarılmasıyla satış kazancına ulaşılabacaktır.

Mükellef Kurumun 2021 hesap döneminde, tüm Ar-Ge projeleri ve otomobil pili üretim faaliyeti için katlandığı müşterek genel giderler toplamı 3.000.000 TL’dir. Yukarıda aktarılan Tebliğ açıklamasından hareketle, müşterek genel giderlerden seri üretim faaliyetine düşen kısmın hesaplanması için cari yılda oluşan maliyetlerin birbirine oranı esas alınmalıdır. Buna göre genel giderlerden faydalanan 3 adet Ar-Ge projesinin yıllık maliyetleri ve seri üretim için katlanılan maliyet tutarının birbirine oranının hesaplanması gerekmektedir. Söz konusu hesaplama aşağıda yer verilmiştir.

Maliyetler	Tutar	Toplam İçindeki Oranı	Genel Gider Tutarı
Seri Üretim	5.000.000	0,3333	1.000.000
10001 nolu proje	5.000.000	0,3333	1.000.000
10002 nolu proje	2.000.000	0,1333	400.000
10003 nolu proje	3.000.000	0,2	600.000
Toplam:	15.000.000		3.000.000

Bu hesaplama göre, Ankapil A.Ş.’nin 2021 hesap döneminde katlandığı müşterek giderlerden seri üretim faaliyetine isabet eden pay 1.000.000 TL’dir. Bu tutarın pillerin üretim maliyetiyle toplanması

ile genel giderler dâhil maliyet 6.000.000 TL ve satış kârı (10.000.000 - 6.000.000) 4.000.000 TL olarak bulunacaktır.

Yukarıda aktarılan mevzuat hükümlerinden anlaşılacağı üzere, Mükellef Kurumun seri üretime tabi tuttuğu Ar-Ge ürününden elde edilen kazancın gayrimaddi hakka isabet eden kısmının ayrıştırılması gerekmektedir. Tebliğde yer alan ifadeye göre bu ayrıştırmanın KVK'nin 13 üncü maddesinde düzenlenen transfer fiyatlandırması hükümlerine göre yapılması gerekmektedir. Ancak ne Tebliğde, ne de başkaca bir idari düzenlemede bu ayrıştırmanın nasıl yapılacağına dair detaylı bir açıklama bulunmamaktadır.

Bilindiği üzere, transfer fiyatlandırması uygulamasının esası, yapılan işlemlerde uygulanan bedellerin, ilişkisiz kişiler arasında uygulanan emsallerine uygun olmasıdır. Bu değerlendirme yapılırken, “söz konusu Ar-Ge çalışmaları yapılmamış olsaydı satış fiyatı ne kadar olurdu, maliyet ne kadar olurdu, bu Ar-Ge projesiyle üretilen teknoloji Şirket dışından satın alınsa ne kadar bedel ödenirdi?” gibi sorulara yanıt aranmalıdır.

1 seri Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ’de emsal fiyata ilişkin olarak aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

“Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade etmektedir.

Emsallere uygun fiyat veya bedel, aralarında ilişkili kişi tanımına uygun herhangi bir ilişki olmayan kişilerin tamamen işlemin gerçekleştiği andaki koşullar altında oluşturduğu piyasa ya da pazar fiyatı olarak da adlandırılan tutardır. Bu fiyat veya bedel, işlem anında hiçbir etki olmaksızın objektif olarak belirlenen en uygun tutar olup, ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde uygulanan fiyat veya bedelin bu tutar olması gerekmektedir.

24

...

Emsallere uygun fiyat veya bedele ulaşmak için öncelikle iç emsal kullanılacak, bu şekilde kullanılacak fiyat veya bedelin bulunmaması ya da güvenilir olmaması halinde dış emsal karşılaştırmada esas alınacaktır.

Bu ilkenin uygulanabilmesi, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerle ilişkisiz kişiler arasındaki işlemlerin karşılaştırılabilir olmasına dayanmaktadır.”

Mükellef Kurumun seri üretime tabi tuttuğu Ar-Ge ürününden elde ettiği kazancın gayrimaddi hakka isabet eden kısmını belirlemek için bir transfer fiyatlandırması yöntemi belirlemesi, iç emsal ve dış emsal bulma yoluna gitmesi gerekmektedir.

Mükellefler emsaline uygun fiyatı tespit ederken, Kanunda sayılan ve tanımlanan yöntemlerden birini tercih edebilecekleri gibi, işlemin niteliğine uygun olarak kendi belirleyecekleri bir yöntemi de tercih edebilirler. İç emsal ve dış emsal kavramları ise 2007/12888 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 3 üncü maddesinde aşağıdaki gibi tanımlanmıştır.

“İç emsal: Mükellefin ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde kullandığı fiyat ya da bedeli ifade eder.

Dış emsal: İlişkisiz kişilerin kendi aralarında yaptıkları karşılaştırılabilir nitelikteki işlemlerde kullandığı fiyat ya da bedeli ifade eder.”

Bu noktadan sonra yapılacak değerlendirmeye yardımcı olmak amacıyla, soruda aynı sonuca ulaşan iki ayrı bilgi verilmiştir: Ar-Ge projesi sayesinde pil maliyetinde meydana gelen azalış ve ilişkisiz kişilerin kâr marjı. Her iki veriyi kullanarak yapılan değerlendirme sonucunda aynı netice alınacaktır. Mükellef Kurumun Ar-Ge projesi öncesindeki üretim maliyetinde meydana getirdiği azalış, iç emsal tanımına tam olarak karşılık gelmemektedir. Zira ortada bir ilişkisiz kişi bulunmamaktadır. Ancak Mükellef Kurumun

kendi belirleyeceği bir yöntem için veri olarak kullanılabilir. İlişkisiz firmaların kâr marjı bilgisi ise dış emsal tanımına uygundur.

Ankapil A.Ş.’nin Ar-Ge projesi sayesinde % 25 oranında azalmış olan genel giderler dâhil maliyeti 6.000.000 TL’dir. Buradan, Ar-Ge projesi öncesinde, benzer özelliklere sahip (100 adet) otomobil pillerinin $[6.000.000 / (1-0,25)]$ 8.000.000 TL olduğu anlaşılmaktadır. Dolayısıyla proje öncesinde 2.000.000 TL (% 20) düzeyinde olan satış kârı, Ar-Ge projesi sayesinde 4.000.000 TL’ye (% 40) çıkmış, Ar-Ge projesi dolayısıyla fazladan elde edilen kâr tutarı 2.000.000 TL olarak gerçekleşmiştir.

Diğer taraftan, aynı özelliklerdeki otomobil pilinin standart yöntemlerle üretimini ve satışını yapan ilişkisiz firmaların -satılan mamul maliyeti ve genel giderler dikkate alınmış- kâr marjının % 20 olduğu tespit edilmiştir. Bu veriden hareketle yapılacak alternatif hesaplama şekline göre ise, ilişkisiz firmalar standart yöntemlerle 10.000.000 TL’lik satış üzerinden % 20 (2.000.000 TL) kâr ederken, Ankapil A.Ş. yürüttüğü Ar-Ge projesi sayesinde, aynı özelliklere sahip pillerin satışından % 40 (4.000.000 TL) kâr elde etmiştir.

Yukarıda farklı verilerden hareketle yapılan iki ayrı değerlendirme şeklinin her ikisinin de sonucunda, Mükellef Kurumun otomobil pillerinin maliyetini düşürmek amacıyla yürüttüğü Ar-Ge projesi sayesinde elde ettiği, dolayısıyla gayrimaddi hakka isabet ettiği kabul edilebilecek kazancın 2.000.000 TL, üretim ve pazarlama organizasyonu kazancı olarak gerçekleşen tutarın ise yine 2.000.000 TL olarak kabul edilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla teknoloji geliştirme bölgesi kazanç istisnası olarak değerlendirilmesi gereken tutar da 2.000.000 TL’dir.

Diğer taraftan Mükellef Kuruma, yürüttüğü Ar-Ge projesi dolayısıyla bir takım hibe ve bağış destekleri sağlanmıştır. TÜBİTAK’tan 1.500.000 TL, KOSGEB’den 600.000 TL hibe destek ve Türkiye Yeşil Enerji Derneği’nden 200.000 TL bağış alınmış, tüm bu tutarlar kurum kazancına dâhil edilmiştir.

Konuya ilişkin olarak 1 no’lu KVK Genel Tebliğinin “5.12.2.4. İstisna Kazanç Tutarının Tespiti” başlıklı bölümünde;

Bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine, diğer kurumlardan geri ödeme koşuluyla sermaye desteği olarak sağlanan yardımlar, borç mahiyetinde olduğundan bu yardımların ticari kazanca dahil edilmesi söz konusu olmayacaktır.

Diğer taraftan, teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren mükelleflere, istisnadan yararlanan Ar-Ge ve tasarım projelerine ilişkin olarak, TÜBİTAK ve benzeri kurumlar tarafından ilgili mevzuat çerçevesinde hibe şeklinde sağlanan destek tutarları ile diğer kurumların bu mahiyetteki her türlü bağış ve yardımları, kurum kazancına dahil edilecek ve istisnadan yararlandırılacaktır.”

belirlemesine yer verilmiştir.

Ankapil A.Ş.’ye yapılan hibe ve bağış ödemelerinin tamamı karşılıksız olarak yapılmış, geri ödenmek koşuluyla, borç mahiyetinde verilmemiştir. Dolayısıyla tamamının ticari kazanca dahil edilmesi gerekmektedir. Mükellef Kurum da böyle yapmıştır.

Tübitak ve benzer kurum olarak kabul edilen KOSGEB tarafından verilen hibe desteklerin Tebliğdeki açıklama çerçevesinde istisna olarak değerlendirileceği şüphesizdir. Ancak Tebliğde yer alan “diğer kurumlar” ifadesiyle neyin kastedildiğine yönelik olarak bir belirleme yapılmamıştır. 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun uygulamasına ve denetimine yönelik olarak yayımlanan Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliğinin 33 üncü maddesinde olduğu gibi destek ödemesi yapacak kurum ve kuruluşlar tek tek sayılmamış, kamu kurumu olmaları gerektiği yönünde bir zorunluluk getirilmemiştir.

Ayrıca Tebliğde geçen “kurum” ibaresinden kurumlar vergisi mükelleflerinin anlaşılması gerektiği yönünde bir belirleme bulunmadığı gibi, 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda

düzenlenen bu istisna için Hazine ve Maliye Bakanlığına böyle bir yetki de verilmemiştir. Ayrıca 4691 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinde yer alan “Ar-Ge projesi” ve “tasarım projesi” tanımlarında, bu projelere diğer kurum, kuruluş, gerçek ve tüzel kişilerce aynı ve/veya nakdî destek sağlanabildiği belirtilmiştir.

Tüm bu açıklamalar çerçevesinde, Türkiye Yeşil Enerji Derneği’nden alınan bağış tutarının Tebliğe göre istisna kapsamında değerlendirilebilmesi için, Tübitak ve benzeri Kurumların ilgili mevzuatlarına göre hibe şeklinde sağladıkları desteklerle benzer mahiyette olması gerekmektedir. Benzer mahiyette olmakta dikkate alınacak kriterler konusunda da bir belirleme bulunmamakta olup, Tebliğ açıklamasından bağışın Ar-Ge projesi harcamalarına destek olmak amacıyla ve karşılıksız, geri ödemesiz olarak yapılmasının kastedildiği anlaşılmaktadır.

Netice olarak Ankapil A.Ş.’ye hibe ve bağış olarak sağlanan ve kurum kazancına eklenmiş bulunan toplam 2.300.000 TL tutarın da yukarıda hesaplanan, seri üretim kârından gayrimaddi hakka isabet eden 2.000.000 TL ile birlikte kurumlar vergisinden istisna kazanç içerisinde değerlendirilmesi ve istisna kazanç toplamının (2.000.000 + 2.300.000) **4.300.000 TL** olarak belirlenmesi gerekmektedir.

4- b)

Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde yürütülen Ar-Ge faaliyetine yönelik bir başka destek de gelir vergisi stopaj teşvikidir. Bu sefer Ar-Ge projesini yürüten şirketin kazancı üzerinden ödenecek vergiye değil, Ar-Ge projesinde fiilen çalışan personele ödenen ücretler üzerinden ödenen gelir vergisine yönelik bir terkin uygulaması ile destek sağlanmaktadır.

4691 sayılı Kanunun geçici 2 nci maddesinin üçüncü fıkrasında;

" 31/12/2028 tarihine kadar, bölgede çalışan AR-GE, tasarım ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisi; verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilir. Bu kapsamdaki ücretlere ilişkin düzenlenen kağıtlar damga vergisinden istisnadır. Gelir vergisi stopajı ve sigorta primi işveren hissesine ilişkin teşviklerden yararlanacak olan destek personeli sayısı, AR-GE ve tasarım personeli sayısının yüzde onunu aşamaz. Toplam personel sayısı on beşe kadar olan Bölge firmaları için bu oran yüzde yirmi olarak uygulanır. Hak kazanılmış hafta tatili ve yıllık ücretli izin süreleri ile 17/3/1981 tarihli ve 2429 sayılı Ulusal Bayram ve Genel Tatiller Hakkında Kanunda belirtilen tatil günlerine isabet eden ücretler de bu teşvik kapsamındadır. Haftalık kırk beş saatin üzerindeki ve ek çalışma sürelerine ilişkin ücretler için bu teşvikten faydalanılamaz. Yönetici şirket, ücreti gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanan kişilerin Bölgede fiilen çalışıp çalışmadığını denetler..."

hükmü bulunmaktadır.

Aynı Kanunun 3 üncü maddesinde bölgede çalışan personelin tanımları aşağıdaki şekilde yapılmıştır.

“Ar-Ge personeli: Ar-Ge faaliyetlerinde doğrudan görevli araştırmacı, yazılımcı ve teknisyenleri,

Araştırmacı: Ar-Ge faaliyetleri ile yenilik tanımı kapsamındaki projelerde, yeni bilgi, ürün, süreç, yöntem ve sistemlerin tasarım veya oluşturulması ve ilgili projelerin yönetilmesi süreçlerinde yer alan en az lisans mezunu uzmanları,

Teknisyen: Mühendislik, fen ve sağlık bilimleri alanında yüksek öğrenim görmüş ya da meslek lisesi veya meslek yüksekokullarının teknik, fen ve sağlık bölümlerinden mezun, teknik bilgi ve deneyim sahibi kişileri,

Destek personeli: Ar-Ge faaliyetlerine katılan veya bu faaliyetlerle doğrudan ilişkili yönetici, teknik eleman, laborant, sekreter, işçi ve benzeri personeli,

Yazılımcı personel: Yazılım olarak tanımlanan süreçte çalışıp program geliştiren, üreten, alanında yeterli deneyime veya eğitime sahip nitelikli personeli ifade etmektedir.”

Yukarıdaki tanımlamadan açıkça anlaşılmamakla birlikte, insan kaynakları, muhasebe, finans departmanlarında yer alan personel de destek personeli kapsamında değerlendirilecektir. (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 16.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-572 sayılı özelgesi)

Ayrıca destek personeline ilişkin tanımda, Ar-Ge faaliyetine katılan şirket yöneticilerinin de bu kapsamda olduğu ifade edilmiştir.

Diğer taraftan, Teknokentlerde uygulanacak gelir vergisi stopaj teşvikine ilişkin olarak Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliğinde aşağıdaki belirlemeler yapılmıştır:

- Bölgede çalışan Ar-Ge, tasarım ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri üzerinden hesaplanan vergiden, 1/1/2022 tarihinden önce GVK'nin 32 nci maddesinde düzenlenen asgari geçim indirimini düşüldükten sonra kalan vergi tutarı; verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilir.
- Teşvikten yararlanacak olan destek personeli sayısı toplam Ar-Ge ve tasarım personeli sayısının yüzde onunu aşamaz.
- Toplam personel sayısı on beşe (hariç) kadar olan Bölge firmaları için bu oran yüzde yirmi olarak uygulanır. (03.02.2021 tarihinde Resmî Gazete yayımlanarak aynı tarihte yürürlüğe giren 7263 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla uygulamaya girmiştir)
- Destek personeli sayısı hesabında küsuratlı sayılar bir üst tamsayıya iblağ edilir.
- Destek personeli sayısının toplam Ar-Ge ve tasarım personeli sayısının yüzde onunu aşması hâlinde, brüt ücreti en az olan destek personelinin ücretinden başlamak üzere teşvik uygulanır. Brüt ücretlerin aynı olması hâlinde, ücretine teşvik uygulanacak destek personeli ise çalıştığı girişimci firma tarafından belirlenir.
- Hak kazanılmış hafta tatili ve yıllık ücretli izin süreleri ile 17/3/1981 tarihli ve 2429 sayılı Ulusal Bayram ve Genel Tatiller Hakkında Kanunda belirtilen tatil günlerine isabet eden ücretler de bu teşvik kapsamındadır. Hesaplama küsuratlı sayılar bir üst tamsayıya iblağ edilir.
- Haftalık kırk beş saatin üzerindeki ve ek çalışma sürelerine ilişkin ücretler bu teşvikten faydalanamaz.
- Ar-Ge, tasarım ve destek personelinin Kanun kapsamında elde ettiği ücret, prim, ikramiye ve benzeri ödemeler de teşvik kapsamına dâhildir.

Yukarıda açıklanan mevzuat hükümlerinden anlaşıldığı üzere, teknokentlerde yürütülen Ar-Ge, yazılım ve tasarım projelerinde görev yapan personelin bu görevi nedeniyle elde edeceği ücret niteliğindeki ödemeleri için gelir vergisi teşviki uygulanacaktır. Teşvik uygulanacak ücretin kapsamıyla ilgili olarak 28.10.2003 tarihli ve KVK-1/2003-1 sayılı Kurumlar Vergisi Sirküsünün “3.2.3. Ücretlerde İstisna Uygulaması ile İlgili Diğer Hususlar” başlıklı bölümünde yapılan açıklamaya, yakın dönemlerde verilen özelgelere halen atıf yapılmaktadır. Söz konusu açıklama aşağıdaki gibidir.

“Bölgede çalıştırılan araştırmacı, yazılımcı ve AR-GE personelinin kanuni izin süreleri içerisinde hak kazandıkları ücretlerin de istisnaya konu edilmesi gerekir.

Mükelleflerce, anılan personele çeşitli adlarla yapılan ve ücret olarak değerlendirilecek ödemeler de (prim, ikramiye vb.) istisna kapsamında olacaktır.”

Dolayısıyla teşvik uygulaması bakımından ücretin tanımı ve ücret olarak değerlendirilecek ödemelerin ne olduğu önem kazanmaktadır.

Gelir Vergisi Kanununun 61 inci maddesinde,

"Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.

Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez..."

hükümlerine yer verilmiştir.

Bu hükümlerden hareketle, teknokentlerde yürütülen Ar-Ge projeleri dolayısıyla elde edilen tazminat, prim, avans, ikramiye, huzur hakkı gibi ödemelerin de ücret sayılarak teşvikten yararlanacağı anlaşılmaktadır.

Soruda yer verilen ödemelerin yukarıda aktarılan mevzuat ve Gelir İdaresi Başkanlığının bu mevzuata dayanarak vermiş olduğu özeldeler çerçevesinde değerlendirilmesi neticesinde aşağıdaki sonuçlara varılacaktır.

- Ar-Ge personeline, bu görevine ilişkin olarak ödenecek bayram ikramiyesi, yol yardımı ve kira yardımı gibi ödemeler ücret tanımı içerisinde yer almakta olup, gelir vergisi stopaj teşvikine konu edilebilecektir. Ar-Ge projesinde görevli olmayan personele yapılan ödemeler ve Ar-Ge projelerinde görevli personele, bu kapsamda olmayan görevleri nedeniyle yapılan ödemeler ise teşvik kapsamında değerlendirilemeyecektir. (*Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığının 10.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-5746/3-43 sayılı özelgesi. 5746 sayılı Kanun çerçevesinde verilmiş olmakla birlikte, 4691 sayılı Kanunda yer alan hüküm de aynı esasa dayanmaktadır*)
- Kadın personele doğum izni ve süt iznindeyken ödenen ücretler; Ar-Ge projesinde çalışma karşılığında verilmiş olarak değerlendirilemeyeceğinden, teşvikten yararlanamayacaktır. (*Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığının 01.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-5746/3-37 sayılı özelgesi. 5746 sayılı Kanun çerçevesinde verilmiş olmakla birlikte, 4691 sayılı Kanunda yer alan hüküm de aynı esasa dayanmaktadır*)
- 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu kapsamında iş akdinin feshi suretiyle ödenen ihbar tazminatı, Ar-Ge faaliyetine ilişkin bir ücret ödemesi niteliğinde olmadığından ve işte bir fiil çalışılan süreye bağlı olarak ödenmediğinden istisna uygulanması mümkün bulunmamaktadır. (*Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığının 01.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.41.15.01-GVK 2010/17-90 sayılı özelgesi*)
- Teknisyenler; haftalık toplam 50 saat olan çalışmalarının 25 saatlik bölümünü Ar-Ge projesinde, kalan 25 saatlik bölümünü ise seri üretim faaliyetinde kullanmaktadırlar. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun yukarıda aktarılan geçici 2 nci maddesinde düzenlendiği üzere, Ar-Ge projelerine yönelik olarak haftalık kırk beş saatin üzerindeki ve ek çalışma sürelerine ilişkin ücretler teşvik kapsamında değildir. Buna karşın, günlük çalışma saatleriyle ilgili bir belirleme yapılmamıştır. Diğer taraftan, seri üretimde geçirilen süreler Ar-Ge projesine yönelik bir çalışma sayılamayacağı gibi, Ar-Ge projesine yönelik olarak bölge dışında yapılan bir çalışma da değildir. Bu çerçevede, teknisyenlerin Ar-Ge projesine harcadıkları 25 saatlik mesaipleri karşılığında ödenen ücretler teşvik kapsamında değerlendirilebilecek; seri üretimde geçen sürelerle ilişkin olarak teşvik uygulanmayacaktır.
- Şirketin tek ortağı Tufan Bey'e Ar-Ge çalışmalarına yönetici olarak fiilen katılması karşılığında ödenen huzur hakkı teşvike konu edilebilecektir. Zira yapılan huzur hakkı ödemesi ücret tanımı

içerisinde yer almakta ve huzur ücretini gerektiren çalışmaların tamamı Ar-Ge faaliyetleri ile ilgili bulunmaktadır. Diğer taraftan Tufan Bey'in, yukarıda aktarılan Ar-Ge personeline yönelik tanımlamalar çerçevesinde "destek personeli" olarak değerlendirileceği tabidir. *(Denizli Vergi Dairesi Başkanlığının 21.01.2020 tarih ve 51421814-120[61-2017-72]-5837 sayılı, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 03.11.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 10-1971 sayılı özelgeleri)*

- Son olarak teşvikten yararlanabilecek destek elamanı sayısının hesaplanması ve bu kapsamda teşvikten yararlandırılacak personelin belirlenmesi gerekmektedir. Yukarıda aktarılan mevzuat hükümlerine göre teşvikten yararlanacak olan destek personeli sayısı; toplam personel sayısı on beşe kadar (on beş hariç) olan bölge firmaları için toplam Ar-Ge personeli sayısının yüzde yirmisi ile; toplam personel sayısı on beş ve üzeri olan bölge firmaları içinse Ar-Ge personeli sayısının % 10'u ile sınırlıdır. Destek personeli sayısı hesabında küsuratlı sayılar bir üst tamsayıya iblağ edilir. Ankapil A.Ş.'nin Ar-Ge personeli sayısı 11 iken, toplam personel sayısı (ortak hariç) 15'tir. Bu verilere göre, teşvikten yararlanacak destek personeli sayısı, Ar-Ge personeli sayısının % 10'u üzerinden hesaplanacaktır. Bu sayı, Ar-Ge personeli sayısının % 10'u olarak hesaplanan $(11 \times 0,1)$ 1,1'in bir üst tamsayıya iblağ edilmesiyle 2 olarak tespit edilecektir.
- Yönetmelikte düzenlendiği üzere, destek personeli sayısının toplam Ar-Ge ve tasarım personeli sayısının yüzde onunu aşması hâlinde, brüt ücreti en az olan destek personelinin ücretinden başlamak üzere teşvik uygulanır. Ankapil A.Ş.'nin Ar-Ge projelerinde görev yapan destek personeli ve ücretlerinin bu kapsamda değerlendirilmesi neticesinde, asgari ücretle çalışan sekreter ve 10.000 TL brüt ücretle çalışan idari personelin teşvikten yararlanabileceği, aylık brüt 40.000 TL huzur hakkı ödenen Şirket ortağı Tufan Bey ve 20.000 TL brüt ücretle çalışan idari personelin teşvik uygulaması dışında kalacağı sonucuna ulaşılabacaktır.