



2014/1.DÖNEM

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK SINAVLARI

VERGİ TEKNİĞİ SINAVI

04 Mayıs 2014-Pazar 17:00

SORULAR

SORU 1: Tam mükellef kurumlar tarafından 2003 ve sonraki yıllarda elde edilen kurumlar vergisine tabi kazançların dağıtılması aşamasında kurum bünyesinde yapılacak vergileme ile söz konusu kar paylarını elde edenler nezdinde yapılacak vergileme esaslarını gerekçeleriyle birlikte açıklayınız.

SORU 2: : (ABC) A.Ş'nin 2012 ve 2013 yılı faaliyetine ilişkin bazı işlemleri aşağıdaki gibidir.

A) (ABC) A.Ş aktifinde 250.000 TL bedelle kayıtlı, birikmiş amortismanı 150.000 TL olan metal yüzey işleme makinesini daha gelişmiş bir modelini almak amacıyla 10.10.2012 tarihinde peşin olarak satmıştır. Satış bedeli KDV hariç 95.000 ABD Doları olup, bu tutarın satış tarihindeki TL karşılığı 160.000 TL'dir. Satış bedeli döviz olarak banka hesabında muhafaza edilmiş ve 15.11.2012 tarihinde 170.000 TL olarak Türk Lirasına çevrilmiştir. Kurum yetkilileri satılan makinenin yenilenmesine karar verdikleri için satıştan doğan kar 31.12.2012 tarihinde 70.000 TL olarak sabit kıymet yenileme fonuna alınmıştır.

Yeni makinenin finansal kiralama yoluyla temin edilmesine karar verilmiş ve satılan makinenin daha gelişmiş bir modeli 1.2.2013 tarihinde imzalanan finansal kiralama sözleşmesi ile alınmış, sözleşmeye ilişkin ilk taksit ödemesi de bu tarihte yapılmıştır. Finansal kiralama sözleşmesinin tutarı 480.000 TL, süresi ise 5 yıldır. Sözleşme tutarı aylık eşit taksitlerle ödenecek ve kira süresi sonunda söz konusu makinenin mülkiyeti alınacaktır. Kiralanan makinenin rayiç bedeli 330.000 TL, kira ödemelerinin bugünkü değeri ise 320.000 TL'dir. 2013 yılında yapılan aylık taksit ödemelerinin yarısı faiz ödemesi, yarısı da borç ana para ödemesinden oluşmaktadır.

(ABC) A.Ş. finansal kiralamaya konu iktisadi kıymeti kullanma hakkını 330.000 TL tutarla aktifleştirmiş, dönem sonunda bu tutar üzerinden 66.000 TL amortisman ayırmış ve ayrılan amortisman tutarını 2012 yılında ayrılan sabit kıymet yenileme fonundan mahsup etmiştir.

B) (ABC) A.Ş., Borsa İstanbul'da işlem gören (X) A.Ş.'nin hisse senetlerinden 1.3.2011 tarihinde 20.000 adet, 1.5.2011 tarihinde 30.000 adet ve 1.7.2011 tarihinde 20.000 adet almıştır. Hisse senetlerinin alış bedeli olarak birinci alımda 120.000 TL, ikinci alımda 210.000 TL, üçüncü alımda ise 160.000 TL ödenmiştir. Söz konusu hisse senetlerinin 40.000 adedi 5.3.2013 tarihinde 400.000 TL'ye, kalan 30.000 adedi de 25.6.2013 tarihinde 330.000 TL'ye satılmıştır. Mükellef kurum bu işlemlerle ilgili olarak 2013 yılında 180.000 TL iştirak hissesi satış kazancı istisnası uygulamıştır.

C) (ABC) A.Ş.'nin ortaklarından Bay (B)'ye talebi üzerine 1.2.2013 tarihinde 6 ay vadeli 1.000.000 TL borç verilmiştir. Bu işlemle ilgili olarak vade sonunda 50.000 TL faiz ve bu tutar üzerinden 9.000 TL KDV hesaplanarak fatura düzenlenmiş ve söz konusu fatura kurum kayıtlarına intikal ettirilmiştir. Ancak Bay (B) borcunu vadesinde ödemiş, Bu durum üzerine alacağın tahsili için dava açılmıştır. Söz konusu alacak için 2013 yılında 1.059.000 TL şüpheli alacak karşılığı ayrılmıştır.



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

Veriler:

1- Sorunun 2/A bölümünde finansal kiralama sözleşmesine ilişkin olarak verilen tutarların tamamı KDV hariç tutarlardır. Ayrıca finansal kiralama yoluyla alınan makinenin Maliye Bakanlığınca belirlenen faydalı ömrü 5 yıl, gayri maddi haklar için belirlenen faydalı ömür ise 16 yıldır.

İstenenler:

1- Yukarıda yer alan olayların (ABC) A.Ş.'nin 2012 ve 2013 yılları kurumlar vergisi matrahına olan etkilerini gerekçeleriyle birlikte açıklayınız.

SORU 3: Makine Sanayi A.Ş. dördüncü bölgede bulunan bir ilde makine ve teçhizat imalatıyla uğraşmaktadır. Kurum üretim kapasitesini artırmak amacıyla yatırım yapmak üzere 10.12.2012 tarihinde teşvik belgesi almıştır. Teşvik belgesinde yatırımın türü “tevsî yatırım” yatırıma katkı oranı % 30, vergi indirim oranı da % 70 olarak belirlenmiştir.

Teşvik belgesinde yer alan sabit yatırım tutarı aşağıdaki kalemlerden oluşmaktadır.

Harcama Türü	Tutar (TL)
Arsa bedeli	800.000
Bina inşaat harcamaları	3.000.000
Makine ve teçhizat alımı	8.000.000
Royalti ödemesi (know-how alımı)	300.000
Yatırım dönemi finansman giderleri	500.000
Nakliye ve montaj giderleri	1.000.000
Toplam sabit yatırım tutarı	13.600.000

Kurum yatırıma 2013 yılında başlamış olup, yapılan yatırım harcamalarının 2013 yılı geçici vergi dönemleri itibarıyla dağılımı kümülatif olarak şöyledir.

Dönemler	Yapılan Yatırım Harcaması (TL)
1.Geçici Vergi Dönemi	1.000.000
2.Geçici Vergi Dönemi	4.000.000
3.Geçici Vergi Dönemi	8.000.000
4.Geçici Vergi Dönemi	13.000.000

Yatırımın 3. geçici vergi dönemi itibarıyla yapılan kısmı 1.10.2013 tarihinde tamamlanarak aktife alınmış ve yatırım bu tarihten itibaren kısmen faaliyete geçmiştir. Yatırımın kalan bölümünü tamamlama faaliyeti de devam etmektedir.



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

Kurumun 2013 yılındaki sabit kıymetleri ve bunların ilgili hesaplarda yer alan tutarları geçici vergi dönemleri sonu itibarıyla aşağıdaki gibidir.

Sabit Kıymetler	1. Dönem	2. Dönem	3. Dönem	4. Dönem
Arazi ve Arsalar	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000
Yer Altı ve Yerüstü Düzenleri	2.000.000	2.000.000	2.000.000	2.000.000
Binalar	5.000.000	5.000.000	5.000.000	8.800.000
Tesis Makine ve Cihazlar	9.000.000	9.000.000	9.000.000	12.900.000
Taşıtlar	800.000	800.000	800.000	800.000
Demirbaşlar	1.500.000	1.500.000	1.500.000	1.500.000
Yapılmakta Olan Yatırımlar	1.000.000	4.000.000	8.000.000	5.000.000
Haklar	200.000	200.000	200.000	500.000
Toplam	20.500.000	23.500.000	27.500.000	32.500.000

Kurumun 2013 yılı geçici vergi dönemleriyle itibarıyla elde ettiği kazanç aşağıdaki gibidir.

Dönemler	Ticari Kar (TL)	Vergi Matrahı (TL)
1.Geçici Vergi Dönemi	900.000	950.000
2.Geçici Vergi Dönemi	2.000.000	1.900.000
3.Geçici Vergi Dönemi	3.000.000	2.900.000
4.Geçici Vergi Dönemi	5.500.000	5.400.000
2013 Hesap Dönemi	5.500.000	5.400.000

Kurum kısmen faaliyete geçen tevsii yatırımdan elde ettiği kazanç işletme bütünlüğü içinde ayrı hesaplarda izlemek suretiyle tespit edememektedir.

Veriler :

- 1- 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına göre 4. bölgede yapılacak yatırımlarda; yatırım aşamasında yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarı, toplam yatırıma katkı tutarının % 30'u ile sınırlıdır.
- 2- 2013 yılında sabit kıymet tutarlarındaki değişiklikler sadece yapılan yatırımdan kaynaklanmaktadır.
- 3- Kurumun 2013 yılında geçici vergilerinden mahsup edilecek stopaj yoluyla ödenmiş vergisi bulunmamaktadır.

İstenenler :

- 1- Yatırıma katkı tutarını tanımlayarak, yararlanılacak toplam yatırıma katkı tutarını hesaplayınız.
- 2- Kurum yatırım aşamasında indirimli vergi uygulamasına hangi geçici vergi döneminde başlayabilir? Açıklayınız.



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

- 3- Kurum faaliyet aşamasında indirimli vergi uygulamasına hangi geçici vergi döneminde başlayabilir? Açıklayınız.
- 4- Kurumun 2013 yılı geçici vergi dönemleri itibarıyla ödeyeceği geçici vergiler ile 2013 yılına ilişkin olarak ödeyeceği kurumlar vergisini hesaplayınız.
- 5- Kurumun 2014 ve takip eden yıllarda yararlanabileceği (kalan) yatırıma katkı tutarını hesaplayınız.



CEVAPLAR

Cevap 1: Tam mükellef kurumların 2003 ve takip eden yıllarda elde ettikleri istisna olmayan kazançları iki aşamalı olarak vergilendirilmektedir. Tam mükellef kurumların anılan kazançları önce kurumlar vergisine tabi tutulmakta, bu kazançlar dağıtılmadıkları sürece ilave bir vergileme yapılmamaktadır. Söz konusu kazançlar dağıtılmaları halinde stopaja tabi tutulmakta, kar payı elde edenler hukuki statüleri ve mükellefiyet durumlarına göre bu kazançları beyan etmekte veya yapılan stopaj nihai vergileme olmaktadır. Kar paylarının beyanı halinde stopaj aşamasında kesilen vergi, beyanname üzerinde hesaplanan vergiden mahsup edilmektedir.

Kar dağıtımı aşamasında vergileme:

GVK'nın 75. maddesinin 2. fıkrasının 1, 2 ve 3. bentlerinde yazılı kar payları, dağıtım aşamasında stopaja tabi bulunmaktadır. Stopaja ilişkin esaslar halen GVK'nın 94. maddesi ile KVK'nın 15 ve 30. maddelerinde yer almaktadır. GVK'nın 4842 sayılı Kanunla değişik 94/6-b maddesinin (i) ve (ii) alt bentlerinde tam mükellef kurumlar tarafından;

- Tam mükellef gerçek kişilere,
- Gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara,
- Gelir ve kurumlar vergisinden muaf olanlara,
- Dar mükellef gerçek kişilere,
- Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kar payı elde edenler hariç dar mükellef kurumlara,
- Gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere,

dağıtılan, kar payları üzerinden gelir vergisi stopajı yapılması öngörülmüştür.

Ayrıca GVK'nın 94. maddesinde tam mükellef kurumlarca;

- Tam mükellef kurumlara,
 - Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kar payı elde eden dar mükellef kurumlara,
- dağıtılan kar payları üzerinden gelir vergisi stopajı yapılmaması öngörülmüştür.

Tam mükellef kurumlarca karın dağıtılmayıp şirket sermayesine eklenmesine karar verilmesi halinde, GVK'nın 94/6-b maddesinin (i) ve (ii) alt bentlerinin parantez içi hükmü uyarınca, karın sermayeye eklenmesi kar dağıtımı sayılmadığından, sermayeye ilave edilen bu tutar üzerinden gelir vergisi stopajı yapılmamaktadır. Bu şekilde ortaklarca alınan bedelsiz hisse senetlerinin de kar payı olarak beyanı söz konusu değildir.

Yukarıdaki uygulama 5520 sayılı KVK yürürlüğe girinceye kadar devam etmiştir. Yeni KVK kurum kazançlarında stopajın da KVK'ya göre yapılmasını öngörmüştür. Kanun'un 15. maddesinde tam mükellef kurum kazançlarında stopaj, 30. maddesinde de dar mükellef kurum kazançlarında stopaj düzenlenmiştir. Bu nedenle GVK'nın 94/6-b hükmü halen kurumlar dışında kalan mükellefler için uygulanmaktadır.

GVK'nın 94 maddesinde yer alan esaslar KVK'nın ilgili maddelerinde de aynen korunmuştur. KVK'nın 15. maddesinin 2. fıkrasında vergiden muaf olan kurumlara dağıtılan kar payları üzerinden stopaj yapılacağı hükme bağlanmış, tam mükellef kurumlar tarafından elde edilen kar paylarında stopaj öngörülmemiştir. KVK'nın 30. maddesinin 3. fıkrasında da tam mükellef kurumlar tarafından, Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kar payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan kar payları üzerinden stopaj yapılacağı hükme



bağlanmıştır. KVK'nın 15 ve 30. maddelerinde karın sermayeye eklenmesinin kar dağıtımını sayılmayacağı da ayrıca vurgulanmıştır.

Stopaj yapılmasının gerekçesi: Kar dağıtımında stopaj, kar payı elde edenlerin ödeyecekleri vergiye mahsuben, vergi güvenliğini ve uygulama kolaylığı sağlamak amacıyla yapılmaktadır. Kar payı beyan konusu yapıldığı zaman stopaj yoluyla kesilen vergi hesaplanan vergiden mahsup edilmektedir. Kar payı beyan konusu yapılmadığı zaman stopaj nihai vergileme olmaktadır.

Elde edenler nezdinde yapılan vergileme:

Tam mükellef kurumlar: KVK'nın 5. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendi ile kurumların; tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından elde ettikleri kazançlar, tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun karına katılma imkanı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kar payları ve tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu katılma payları ile girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde ettikleri kar payları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Bu düzenleme iştirak kazançları istisnası olarak anılmaktadır. İstisna kapsamındaki kar payları elde eden kuruma stopaj yapılmadan intikal eder ve elde eden kurumda kurumlar vergisine de tabi tutulmaz.

İştirak kazançları istisnasının uygulanma gerekçesi: Mükerrer vergilemeyi önlemektir. Bu kazançlar ilk elde edildiği kurumda kurumlar vergisine tabi tutulur. Yine bir kuruma dağıtılsa, dağıtıldığı kuruma stopaj yapılmadan aktarılır ve bu kurumda da istisna kapsamında vergilendirilmez.

Dar mükellef kurumlar: Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kar payı elde eden dar mükellef kurumlar elde ettikleri kar payları nedeniyle iştirak kazançları istisnasından yararlanır ve bunlara dağıtılan kar payları da stopaja tabi tutulmaz. Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilcisi olmadan kar payı elde eden dar mükellef kurumlar ise iştirak kazançları istisnasında yararlanamaz.¹ Bunlara dağıtılan kar paylarından stopaj yapılır. 5520 sayılı KVK'nın 30. maddesinin 9. fıkrasında ticari ve zirai kazançlar hariç olmak üzere bu maddeye göre vergisi kesinti yoluyla alınan kazanç ve iratlar için Kanununun 24 veya 26. maddelerine göre beyanname verilmesi veya bu madde kapsamına girmeyen kazanç ve iratlar için verilecek beyannamelere söz konusu kazanç ve iratların dahil edilmesinin ihtiyari olduğu hükme bağlanmıştır. Bu nedenle Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi bulunmayan dar mükellef kurumların elde ettikleri kar paylarından yapılan stopaj beyanname verilmemesi halinde nihai vergileme olmaktadır.

Tam mükellef gerçek kişiler: GVK'nın 22. maddesinin 2. fıkrasına göre; tam mükellef kurumlardan elde edilen, 75. maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kar paylarının yarısı gelir vergisinden müstesnadır. İstisna edilen tutar üzerinden de stopaj yapılır ve kesilen verginin tamamı, kar payının yıllık beyanname ile beyan edilmesi durumunda yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilir. Bu uygulama yarım beyan-tam mahsup sistemi olarak adlandırılmaktadır.

Öte yandan GVK'nın 86.maddesinin birinci fıkrasının birinci bendinin (c) alt bendinde, tam mükellefiyette vergiye tabi gelir toplamının [(a) ve (b) bentlerinde belirtilenler hariç] 103. maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmaması koşuluyla, Türkiye'de tevkifata tabi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları için yıllık beyanname verilmeyeceği, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirlerin beyannameye dahil edilmeyeceği hükmü bulunmaktadır.

Yukarıdaki hükümler irdelendiğinde, tam mükellef kurumlardan elde edilen kar paylarının yıllık beyan konusu yapılıp yapılmayacağı GVK'nın 22 ve 86. maddelerine göre belirleneceği ortaya çıkmaktadır. Elde

¹ Cevaplar değerlendirilirken, kar payı elde eden dar mükellef kurumlar yönünden iş yeri ve daimi temsilciye ilişkin ayırım yapılmadan verilen yanıtlar dikkate alınmamıştır.



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

edilen kar payının brüt tutarının yarısı beyan için öngörülen sınırı aştığı takdirde beyan edilecek, buna karşılık stopaj yoluyla kesilen verginin tamamı mahsup edilecektir.

Elde edilen kar payının yarısı beyan için öngörülen haddin altında olmakla birlikte, mükellefin beyan için öngörülen haddin hesabında dikkate alınması gereken, tevkifat yoluyla vergilendirilmiş menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarından oluşan başka gelirleri varsa, yıllık beyan zorunluluğu, bu tür gelirlerin toplamının beyan haddini geçip geçmediğine bakılarak belirlenmektedir.

Yarım beyan- tam mahsup sisteminin gerekçesi: İki aşamalı vergilendirme -kar dağıtımı aşamasındaki stopaj kar payı elde edenlerin gelir vergisine mahsuben yapıldığı için- kar paylarının beyanı halinde stopaj yoluyla kesilen verginin mahsubunu sağlayacak bir mekanizma içermek zorundadır. Söz konusu mekanizmanın işleyişi gelir ve kurumlar vergisi arasındaki entegrasyonun sağlanması yönünden de önem taşımaktadır. Yarım beyan-tam mahsup sisteminden önce uygulanan vergi alacağı sistemi söz konusu fonksiyonu tam olarak sağlayamamış, bu nedenle kurum kazançları üzerindeki nihai vergi yükünün yüksekliği sürekli eleştiri konusu olmuştur. 4842 sayılı Kanunla GVK'nın 22. maddesinin ikinci fıkrasında yapılan düzenlemeyle "yarım beyan- tam mahsup" olarak adlandırılan yöntem uygulanmaya başlanmıştır. Tam mükellef kurumlardan elde edilen kar payının yarısı beyan edilirken, yıllık beyannamede hesaplanan vergiden, stopaj aşamasında kesilen verginin tamamı mahsup edilerek, kar payı üzerindeki nihai vergi yükünün azaltılması da sağlanmıştır.

Kurum personeline ödenen kar payları: GVK'nın 61. maddesinde 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 bulunmasının onun mahiyetini değiştirmeyeceği hükmü bulunmaktadır. Bu hüküm gereği dönem karından işletme çalışanlarına ödenen kar payları ücret olarak vergilendirilmektedir.

Kurumların yönetim kurulu başkan ve üyelerine ödenen kar payları: GVK'nın 75. maddesinin 2. fıkrasının 3. bendinde kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kar paylarının menkul sermaye iradı olduğu hükme bağlanmıştır. Anılan kar paylarının vergilendirilmesi, tam mükellef gerçek kişiler için belirlenen esaslara göre yapılır.

Kar payının ticari bir faaliyete bağlı olarak elde edilmesi: GVK'nın 75. maddesinde menkul sermaye iratlarının bunları sağlayan sermaye sahibinin ticari faaliyetine bağlı bulunduğu takdirde, ticari kazancın tespitinde nazara alınacağı hükme bağlanmıştır. Örneğin ferdi bir ticari işletmenin aktifinde bulunan hisse senetlerinden elde edilen kar payları ticari kazanç sayılarak vergilenir.

Dar mükellef gerçek kişiler: Dar mükellef gerçek kişilerin stopaj yoluyla vergilendirilen kar payları GVK'nın 86/2. maddesi uyarınca yıllık beyan konusu yapılmaz. Kar dağıtımı aşamasında yapılan stopaj bu mükellefler yönünden nihai vergilemedir.

Gelir ve kurumlar vergisinden muaf olanlar: Bunların elde ettiği kar paylarından yapılan stopajda nihai vergileme mahiyetindedir.

Cevap 2-A

VUK'un 328. maddesine göre, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki fark kar ve zarar hesabına geçirilir. Amortisman ayrılmış olanların değeri ayrılmış amortismanlar düşüldükten sonra kalan meblağdır. Şu kadar ki, satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi, işin mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde, satıştan tahassül eden kar, yenileme



TÜRMÖB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir. Her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan karlar üçüncü yılın vergi matrahına eklenir. Üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu karlar o yılın matrahına eklenir.

Yukarıdaki esaslar dahilinde yeni değerlerin iktisabında kullanılan kar, yeni değerler üzerinden bu kanun hükümlerine göre ayrılacak amortismanlara mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunur.

Sorudaki makinenin satışından doğan kar [160.000-(250.000-150.000)=] 60.000 TL'dir. Satıştan doğan karın yenileme fonuna alınması VUK'un 328. maddesine uygundur. Ancak yenileme fonuna alınabilecek kar tutarı 60.000 TL'dir. Zira satış bedeli döviz olarak tahsil edilmiş ve değerlendirilmek amacıyla bir müddet döviz olarak muhafaza edilmiştir. Kurum bu süre zarfında elde edilen kur farkı gelirini de yenileme fonuna almıştır. Bu şekilde edilen kur farkı geliri makine satışından doğan bir gelir değil, işletme varlıklarının değerlendirilmesi faaliyetinin sonucudur.

Kaldı ki vergi sistemiz döviz karşılığı yapılan iktisadi kıymet satışlarında satış karının tahakkuk esasına göre; satışın yapıldığı tarihteki kur üzerinden hesaplanmasını öngörmekte, döviz olarak mevcut alacakların daha sonra tahsili veya alacak olarak değerlendirilmesi halinde oluşan kur farklarını ise kambiyo karı veya zararı olarak dikkate almaktadır. Taşınmaz ve iştirak hisseleri satış kazancı istisnası uygulamasında kur farklarının bu yönde işleme tabi tutulması da bu yaklaşımın bir sonucudur.

Yukarıdaki nedenlerle 2012 yılında fazladan ayrılan fon tutarı olan (70.000-60.000=) 10.000 TL'nin 2012 yılı kurumlar vergisi matrahına eklenmesi gerekmektedir.

Yeni makine finansal kiralama yoluyla alınmıştır. Finansal kiralama sözleşmelerine ilişkin değerlendirme esasları VUK'un mükerrer 290. maddesinde düzenlenmiştir.

Anılan maddeye göre, kiralama işleminde; iktisadî kıymetin mülkiyetinin kira süresi sonunda kiracıya devredilmesi, kiracıya kira süresi sonunda iktisadî kıymeti rayiç bedelinden düşük bir bedelle satın alma hakkı tanınması, kiralama süresinin iktisadî kıymetin ekonomik ömrünün % 80'inden daha büyük bir bölümünü kapsaması veya sözleşmeye göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerlerinin toplamının iktisadî kıymetin rayiç bedelinin % 90'ından daha büyük bir değeri oluşturması hallerinden herhangi birinin varlığı durumunda kiralama işlemi finansal kiralama kabul edilmektedir. Sorudaki sözleşme koşulları dikkate alındığında, söz konusu sözleşmenin VUK'un mükerrer 290. maddesi uyarınca değerlendirilmesi gerektiği ortaya çıkmaktadır.

VUK'un mükerrer 290. maddesine göre; finansal kiralama işlemine konu iktisadi kıymeti kullanma hakkı ve sözleşmeden doğan borç, kiralama konusu iktisadi kıymetin rayiç bedeli veya sözleşmeye göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı ile değerlendirilecektir. Finansal kiralama konusu iktisadi kıymet, kullanma hakkı olarak aktife alınacak karşılığında ise kiralayana olan borç pasife kaydedilecektir. Buna göre, aktifleştirilecek finansal kiralama hakkı ilgili hesaba 320.000 TL tutarla kaydedilecektir. Bu tutar VUK'un üçüncü kitabının üçüncü kısmının birinci bölümü ve ilgili genel tebliğlerde kiralama konusu iktisadi kıymet için belirlenmiş usul ve esaslar çerçevesinde amortisman tabi tutulacaktır. Diğer bir ifadeyle, kullanım hakkı, Vergi Usul Kanunu ve ilgili genel tebliğlerde bu iktisadi kıymet için tespit edilmiş amortisman sürelerinde itfa edilecektir (319 seri numaralı VUK GT).

Ayrıca gayrimenkul ve gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin aktife alındıkları dönem sonuna kadar oluşan finansman giderlerinin ilgili kıymetin maliyet bedeline eklenmesi gerekmektedir (163 seri numaralı VUK GT). Soruda yeni makinenin rayiç bedel olan 330.000 TL üzerinden aktifleştirildiği bilgisi yer almaktadır. Bu durum faiz giderlerinin kullanım hakkı maliyetine eklenmediğini göstermektedir.



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

Bu nedenle finansal kiralama sözleşmesine göre belirlenecek ilk yıl faiz ödemelerinin aktifleştirilen kullanma hakkı tutarına eklenmesi gerekmektedir. Bu husus Maliye Bakanlığınca özelge bazında yapılan açıklamalarda teyit edilmiştir.

Finansal kiralama sözleşmesi 5 yıllık olup, sözleşme tutarı eşit taksitlerle ödenecektir. Bu durumda aylık taksit tutarı $(480.000/60=)$ 8.000 TL'dir. 2013 yılında yapılan aylık taksit ödemelerinin yarısı faizden oluşmaktadır. Bu durumda 2013 yılında ödenen faiz tutarı $(4.000 \times 11=)$ 44.000 TL olacaktır. Bu tutarın 320.000 TL aktifleştirme bedeline eklenerek amortisman yoluyla itfa edilmesi gerekmektedir.

Aktifleştirilen finansal kiralama hakkı için ayrılabilir yıllık amortisman tutarı alınan kıymetin faydalı ömrü 5 yıl olarak belirlendiği için $[(320.000+44.000) \times 0,20=]$ 72.800 TL'dir.

Öte yandan finansal kiralama konusu kıymeti kullanma hakkı için ayrılan amortismanların, yenileme fonundan mahsubu mümkün bulunmaktadır. Maliye Bakanlığınca özelge bazında yapılan açıklamada da amortisman tabi iktisadi kıymet satışından doğan karın VUK'un 328. maddesine uygun olarak pasifte geçici bir hesaba alınması kaydıyla, finansal kiralama yoluyla edinilen aynı türden amortisman tabi iktisadi kıymet kullanma hakkı üzerinden ayrılan amortismanların mahsubu için kullanılabilirliği, mahsubun iktisadi kıymeti kullanma hakkının itfa edilmeye başlanıldığı yıldan itibaren başlayacağı belirtilmiştir.²

Ancak kurum finansal kiralama hakkı için 2013 yılında olması gerekenden $(72.800-66.000=)$ 6.800 TL daha az amortisman hesaplamıştır. Bu durum aktifleştirmenin olması gerekenden daha yüksek bedelle yapılmasına rağmen, ilk yıl için ödenen faiz tutarının maliyet bedeline eklenmemesinden kaynaklanmaktadır. Ayrıca maliyet bedeline eklenmesi gereken 44.000 TL'nin finansman giderlerinden çıkarılması gerekmektedir. Bu verilere göre ayrılacak amortisman tutarı olan 72.800 TL'nin 60.000 TL'lik bölümü yenileme fonundan mahsup edilecek, mahsup edilemeyen amortisman tutarı ise 2013 yılı kurumlar vergisi matrahını azaltıcı bir unsur olarak dikkate alınacaktır. Ancak 2013 yılında yapılan faiz ödemeleri dikkate alınınca, bu yılın kurumlar vergisi matrahının $[44.000-(72.800-60.000)=]$ 31.200 TL eksik belirlendiği sonucuna ulaşılmaktadır.

Cevap 2-B

5520 sayılı KVK'nın 5-1/e maddesine göre, kurumların aktifinde iki yıl süreyle bulunan iştirak hisselerinin satışından elde edilen kazancın % 75'i kurumlar vergisinden istisnadır. Bu uygulamada hisse senetleri de iştirak hisseleri kapsamında değerlendirilmektedir.³

² Cevaplar değerlendirilirken, söz konusu mahsubun mümkün olmadığı yönünde görüşlerinde ileri sürüldüğü tespit edilmiş ve bu yöndeki cevaplara da "Kullanım hakkı amortismanının yenileme fonundan mahsubunun açıklanması" bölümü için öngörülen not tam olarak verilmiştir.

³ 1 seri numaralı KVK Genel Tebliğinin 5.6.2.3.4.2 ayrımında "Türk Ticaret Kanununa göre, gayesi esas itibarıyla başka işletmelere iştiraktan ibaret olan holding şirketlerin (aktiflerinde iştirak amacıyla iktisap edildiği ve elde tutulduğu ispat ve tevsik edilen iştirak hisseleri hariç olmak üzere) iştirak hisselerinin satışından doğan kazançlar için istisna uygulanması söz konusu olmayacaktır. Bu çerçevede, şirketlerin iktisap ettikleri diğer şirketlere ait hisse senetlerini veya ortaklık paylarını, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği uyarınca "11-Menkul Kıymetler" veya "24-Mali Duran Varlıklar" gruplarındaki hesaplarda izlemeleri gerekmektedir. Kısa vadeli fiyat değişimlerinden yararlanarak kâr elde etmek amacıyla, geçici bir süre elde tutulmak üzere alınan hisse senetleri veya ortaklık payları "11-Menkul Kıymetler" grubundaki hesaplarda izlenmektedir. Holding şirketlerin söz konusu hesapta izlenmesi gereken hisse senetleri veya ortaklık paylarının bulunması halinde, bunların satışından doğan kazançlar, istisnadan yararlandırılmayacaktır." açıklaması yapılmıştır. Ancak soruda (ABC) A.Ş.'nin holding şirket olduğuna ilişkin herhangi bir veri yer almamaktadır. Bu nedenle kurumun istisnadan yararlanamayacağı yönündeki cevaplar değerlendirmede dikkate alınmamıştır.



Söz konusu istisnanın uygulamasına ilişkin olarak 1 seri numaralı KVK Genel Tebliğinin 5.6.2.3.1.4 ayrımında kurumlar vergisi mükelleflerinin, aynı kuruma ait değişik tarihler itibarıyla iktisap ettikleri iştirak hisselerinin bir kısmını satmaları durumunda, söz konusu iştirak hisselerinin iki tam yıl aktifte yer alma şartını sağlayıp sağlamadığının tespitinde ilk giren ilk çıkar (FİFO) yönteminin kullanılması gerektiği açıklanmıştır. Ayrıca 257 seri numaralı GV Genel Tebliğinde de aynı menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracından değişik tarihlerde alımlar yapıldıktan sonra bunların bir kısmının elden çıkarılması durumunda satıştan doğan kazancın ilk giren ilk çıkar (FİFO) yöntemi kullanılarak belirleneceği ifade edilmiştir.

Buna göre; aktifte iki yıl kalma koşulunu 1.3.2011 tarihinde alınan 20.000 adet hisse senedi ile 1.5.2011 tarihinde alınan 10.000 adet hisse senedi sağlamaktadır. Sadece söz konusu hisse senetlerinin satışından doğan kazanç istisnadan yararlanacaktır.

Satış kazancı istisnadan yararlanacak hisse senetlerinin alış bedeli toplamı $[(20.000 \times 6) + (10.000 \times 7)] = 190.000$ TL'dir. Aynı hisselerin satışından elde edilen kazanç ise $[(20.000 \times 10) + (10.000 \times 11)] = 310.000$ TL'dir. Bu durumda istisna hesaplanacak kazanç tutarı $(310.000 - 190.000) = 120.000$ TL, istisna kazanç tutarı da $(120.000 \times 0,75) = 90.000$ TL olmaktadır. Bu nedenle 2013 yılında fazladan uygulanan istisna kazanç tutarı olan $(180.000 - 90.000) = 90.000$ TL'nin 2013 yılı kurumlar vergisi matrahına eklenmesi gerekmektedir.

Cevap 2-C

VUK'un "Şüpheli Alacaklar" başlıklı 323. maddesinde; "Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla;

1. Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar ile

2. Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacakların

şüpheli alacak sayılacağı ve bu alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılacağı hükme bağlanmıştır.

Bu hükme göre; bir alacağın şüpheli alacak niteliği kazanabilmesi için birinci şart bu alacak ile işletmenin elde etmeyi amaçladığı ticari ve zirai kazanç arasında illiyet bağı bulunmasıdır. Bu nedenle, ortaktan olan alacağın ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmaması nedeniyle 1.000.000 TL'lik bölümü için karşılık ayrılması söz konusu olmayacaktır. Alacağın 50.000 TL'lik bölümü ise hesaplanan faize ilişkin olup, hasılat olarak kaydedilmiştir. Bu nedenle bu tutar tahsili şüpheli hale geldiği için karşılık uygulamasına konu olabilir. Öte yandan tahsil edilemeyen KDV alacakları için karşılık ayrılacağı 334 seri numaralı VUK Genel Tebliğinde kabul edilmiştir. Bu durumda karşılık uygulamasına konu olamayacak olan 1.000.000 TL'nin 2013 yılı kazancına eklenmesi gerekmektedir.

Cevap 3:

KVK'nın 32/A maddesi uyarınca teşvik belgesi kapsamında yapılan yatırımlardan elde edilen kazançlar, bu yatırım için hesaplanan yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli oranla vergilendirilmektedir. Bu uygulamaya ilişkin esaslar KVK'nın 32/A maddesi yanında 2012/3305 sayılı BKK ile yürürlüğe konulan Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar ve bu karara ilişkin 2012/1 sayılı Tebliğde açıklanmıştır. Ayrıca Maliye Bakanlığı özelge bazında yaptığı açıklamalarla uygulamaya yön vermektedir.

KVK'nın 32/A maddesinde yapılan ilk düzenlemede indirimli vergi oranı uygulamak için yatırımın kısmen veya tamamen tamamlanıp faaliyete geçmesi öngörülmüşken, 6332 sayılı Kanunla anılan maddede yapılan



değişikle yatırım aşamasında da indirimli vergi oranı uygulanmasına imkan tanınmıştır. Bu değişiklik 1.1.2013 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere yürürlüğe girmiş olup, yatırım aşamasında diğer faaliyetlerden elde edilen kazançların varlığı halinde söz konusudur. Ayrıca yatırım aşamasında diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlar için indirimli oran uygulaması toplam yatırıma katkı tutarının belli oranları ve yapılan yatırım harcaması ile sınırlandırılmıştır.

6322 sayılı Kanunla yapılan değişiklikten sonra KVK'nın 32/A maddesinin 2. fıkrasının c bendi hükmü "Yatırıma başlanan tarihten itibaren bu maddeye göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, toplam yatırıma katkı tutarının %50'sini ve gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını geçmemek üzere; yatırım döneminde kurumun diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli kurumlar vergisi oranı uygulamak suretiyle yatırıma katkı tutarını kısmen kullandırmaya, bu oranı her bir il grubu için sıfıra kadar indirmeye veya %80'e kadar artırmaya," halini almıştır.

Bakanlar Kurulu yukarıdaki yetkisini 2012/3305 sayılı Kararın Kararın 15. maddesinin 5. fıkrasında aşağıdaki düzenleme yapılmıştır:

"(5) Bu maddeye göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşmamak ve toplam yatırıma katkı tutarının;

a) Büyük ölçekli yatırımlar ve bölgesel teşvik uygulamaları kapsamındaki yatırımlarda; 2. bölgede yüzde onunu, 3. bölgede yüzde yirmisini, 4. bölgede yüzde otuzunu, 5. bölgede yüzde ellisini ve 6. bölgede yüzde seksenini,

b) Stratejik yatırımlarda; 6. bölgede yüzde seksenini, diğer bölgelerde yüzde ellisini,

geçmemek üzere yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli gelir veya kurumlar vergisi uygulanabilir."

Sorudaki yatırım bölgesel teşvik uygulamalarından yararlanacak bir yatırımdır ve 4. bölgede yapılmaktadır. Bu nedenle yatırım aşamasında yararlanılacak katkı oranı % 30'dur. Esasen bu oran soruda veri olarak da verilmiştir. Ayrıca yatırım döneminde yararlanılacak katkı tutarı yine bu dönemde yapılacak yatırım harcaması tutarını aşamayacaktır.

Yatırıma katkı tutarı, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların Devletçe karşılanacak tutarını ifade etmektedir. Sorudaki yatırım için yatırıma katkı tutarını hesaplayalım. Yatırıma katkı tutarı yapılan yatırım harcamalarından indirimli vergi uygulamasından yararlanacak olanların toplamına yatırım için belirlenen yatırıma katkı oranının uygulanması ile bulunacaktır. Bu yatırım için belirlenen yatırıma katkı oranı % 30'dur. 2012/3305 sayılı Kararın 15. maddesine göre arazi, arsa, royalti, yedek parça ve amortisman tabi olmayan diğer harcamaların indirimli vergi uygulamasından yararlanması söz konusu değildir. Bu harcamalar yatırıma katkı tutarı hesaplanırken dikkate alınmayacaktır. Sabit yatırım tutarı içinde arsa bedeli 800.000 TL tutarla yer almakta olup, indirimli vergi uygulamasından yararlanmamaktadır. Öte yandan royalti; patent, dizayn, know-how, model, marka, tescilli tasarım gibi fikri ve sınai mülkiyet haklarının bir başkasına devri karşılığında yapılan ödemeler olup, bu ödemeler de yatırıma katkı tutarının hesabında dikkate alınmayacaktır. Bu nedenle know-how alımı için ödenecek 300.000 TL'de yatırıma katkı tutarına ilişkin hesaplamaya dahil edilmeyecektir. Bu durumda yatırım için yararlanılacak toplam yatırıma katkı tutarı $[13.600.000 - (800.000 + 300.000)] = 12.500.000$ TL olacaktır. Yaralanılacak toplam yatırıma katkı tutarı da $(12.500.000 \times 0,30) = 3.750.000$ TL olacaktır. ⁴

⁴ Yatırım aşamasındaki finansman giderleri ilgili sabit kıymetlerin maliyet bedeline ekleneceğinden bu giderler yatırıma katkı tutarının hesabında dikkate alınacaktır. Bazı cevaplarda arsa ve know-how alımı için yapılan ödemelere isabet eden finansman gideri ayrıştırılarak, yatırıma katkı tutarı buna göre hesaplanmıştır. Bu şekilde yapılan hesaplamalara da yatırıma katkı tutarının hesaplanması için öngörülen not tam olarak verilmiştir.



TÜRMÖB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

Yatırımcı bu tutarın %30'dan yatırım döneminde kalan % 70'inden de faaliyet aşamasında yararlanacaktır. Yatırım döneminde yararlanılacak yatırıma katkı tutarı $(3.750.000 \times 0,30=)1.125.000$ TL, faaliyet döneminde yararlanılacak katkı tutarı ise $(3.750.000 \times 0,70=) 2.625.000$ TL olacaktır.

Teşvik belgesinde yatırıma tanınan vergi indirim oranı ise %70'dir. Dolayısıyla kurumun uygulayacağı indirimli vergi oranı da $[0,20-(0,20 \times 0,70)=] 0,06$ olacaktır. Yatırıma katkı tutarı olan 3.750.000 TL'na ulaşıncaya kadar ödenecek kurumlar vergisi bu oran esas alınarak hesaplanacaktır.

Makine Sanayi A.Ş. tevsii yatırım yaptığı dolayısıyla diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazancı olduğu için 2013 yılı için yatırım döneminde de indirimli vergi uygulamasından yararlanacaktır. Ancak bu uygulama yatırıma katkı tutarının 0,30'u ve yapılan yatırım harcaması ile sınırlıdır.

Ayrıca indirimli vergi uygulamasının 2013 yılının hangi geçici vergi döneminden itibaren başlayacağı önemlidir. KVK'nın 32/A maddesinin 2. fıkrasının (c) bendi dikkate alındığında, yatırım döneminde indirimli vergi uygulamasının "*Yatırıma başlanan tarihten itibaren*" başlaması öngörülmüştür. 2012/3305 sayılı Kararın 24. maddesinde yatırımın başlangıç tarihinin teşvik belgesi için Ekonomi Bakanlığına veya ilgili yerel birime müracaat tarihi olduğu belirtilmiştir. Bununla birlikte yatırıma başlanıldığının kabul edilmesi, belirli tutarda yatırım harcaması yapılmasına bağlanmıştır. Buna göre, yatırımın başlangıç tarihinden sonra arazi-arsa, altyapı, bina-inşaat, makine ve teçhizat ile diğer yatırım harcamalarına yönelik olarak teşvik belgesinin ilk düzenlendiği tarihteki sabit yatırım tutarı esas alınmak üzere, sabit yatırım tutarının en az yüzde onu oranında harcama yapılmış olması gerekmektedir. Bu kıstas dikkate alındığında kurumun 2013 yılını 1. geçici vergi dönemi itibarıyla yatırıma başlama koşulunu sağlayamadığı görülmektedir. Zira toplam sabit yatırım tutarı toplamı 13.600.000 TL iken bu dönemde yapılan harcama tutarı 1.000.000 TL olup, 0,10 koşulu gerçekleşmemektedir. **Bu nedenle kurum yatırım dönemi için indirimli vergi uygulamasına 2013 yılının 2. geçici vergi döneminden itibaren başlayabilir.** Zira yatırıma başlama için öngörülen sabit yatırım tutarının 0,10'u oranında yatırım yapılması koşulu bu dönemde gerçekleşmektedir.

Öte yandan KVK'nın 32/A maddesinde yatırımlardan elde edilen kazançlar için indirimli vergi uygulamasının yatırımın kısmen veya tamamen faaliyet geçtiği geçici vergi döneminden itibaren başlayacağı hükme bağlanmıştır. Anılan hükümden yatırımdan kazanç elde edilmeye başlandıktan sonra tamamlanması beklenmeden indirimli vergi uygulamasından yararlanılmasının amaçlandığı ortadadır. VUK'un değerlendirme hükümlerine göre de yatırım konusu sabit kıymetlerin bir bölümünün yatırım tamamlandıkça aktive alınarak, yatırımın kısmen faaliyete geçmesi ve bu faaliyet sonucunda kazanç elde edilmesi mümkün bulunmaktadır. Sorudaki verilere göre, **kurum faaliyet döneminde uygulamaya 4. geçici vergi döneminden itibaren başlayabilecektir.**

Dönemler itibarıyla ödenecek geçici vergilere gelince:⁵

2013 yılının 1. geçici vergi döneminde ödenecek vergi tutarı $(950.000 \times 0,20=) 190.000$ TL olacaktır.

2013 yılının 2. geçici vergi döneminde ise indirimli vergi uygulamasından yararlanılmaya başlanacaktır. Bu dönem için $(1.900.000 \times 0,06=)114.000$ TL geçici vergi hesaplanacak, ancak bir önceki dönem ödenen vergi tutarı bu utardan fazla olduğu için ilave vergi ödenmesi söz konusu olmayacaktır.

2013 yılının 3. geçici vergi döneminde ise $(2.900.000 \times 0,06=)174.000$ TL geçici vergi hesaplanacak, ancak daha önce 190.000 TL geçici vergi ödendiği için bu dönemde ödenecek vergi çıkmayacaktır.

⁵ 1. geçici vergi döneminde normal oran, 2 ve 3. geçici vergi dönemlerinde indirimli oran doğrudan beyan edilen matrahlara uygulanacaktır. Oranlama yöntemiyle kazanç tespiti sadece 4. geçici vergi dönemi ile kurumlar vergisi yönünden yapılacaktır. Cevaplar değerlendirilirken ilk üç geçici vergi döneminde oranlama yapmayan ancak indirimli oran uygulamasını 1. dönemden başlatan adaylara da 2 ve 3. dönem vergi hesaplamaları için öngörülen notun yarısı verilmiştir.



2013 yılının 4. geçici vergi döneminde ise yatırımın bir bölümü tamamlanarak aktife alınmış ve yatırım kısmen faaliyete geçmiştir. KVK'nın 32/A maddesine göre faaliyet aşamasında indirimli vergi uygulamasına yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçtiği geçici vergi döneminden itibaren başlanacaktır.

Ayrıca bu dönemde hem yatırım aşaması hem de faaliyet aşaması için indirimli vergi uygulamasından birlikte yararlanılması söz konusudur. Zira yatırım kalan bölümü için devam etmektedir ve 2012/3305 sayılı Karara göre yatırım dönemi, esas olarak yatırım için öngörülen sürenin (ek süreler dahil) tamamlanmasıyla sona ermektedir. Yatırım öngörülen süreden önce tamamlanmışsa, tamamlama vizesi için müracaat tarihi esas alınmaktadır. Yatırım kısmen faaliyete geçse bile, bütünüyle tamamlanmadan yatırım aşamasının sona ermesi söz konusu değildir.

Öte yandan KVK'nın 32/A maddesinde yatırımlardan elde edilen kazançlar için indirimli vergi uygulamasının yatırımın kısmen veya tamamen faaliyet geçtiği geçici vergi döneminden itibaren başlayacağı hükme bağlanmıştır. Anılan hükümden yatırımdan kazanç elde edilmeye başlandıktan sonra tamamlanması beklenmeden indirimli vergi uygulamasından yararlanılmasının amaçlandığı ortadadır. VUK'un değerlendirme hükümlerine göre de yatırım konusu sabit kıymetlerin bir bölümünün yatırım tamamlandıkça aktife alınarak, yatırımın kısmen faaliyete geçmesi ve bu faaliyet sonucunda kazanç elde edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Bütün bu hususlar yatırım döneminde bu dönem için öngörülen katkı tutarının tamamından yararlanılmamakla birlikte, yatırım kısmen faaliyet geçmişse, faaliyete geçilen dönemde hem faaliyet dönemi için hem de yatırımın devam eden kısmı için birlikte indirimli vergi uygulamasından yararlanmanın mümkün olduğunu göstermektedir.

Bu dönemde kısmen faaliyete geçen yatırımdan elde edilen kazancın tespiti özellik arz etmektedir. Kurum tevsii yatırımdan elde ettiği kazancı işletme bütünlüğü içinde ayrı hesaplarda izlemek suretiyle tespit edememektedir. Bu nedenle kazanç tespitinin oranlama yöntemiyle yapılması gerekmektedir. Oranlama yöntemi yatırım tutarının işletme sabit kıymetlerine oranının hesaplanarak dönem ticari kazancına uygulanması esasına dayanmaktadır. Bu yöntem aşağıdaki formülle ifade edilmektedir.

İndirimli Oran Uygulanacak Kazanç: Dönem Ticari Kazancı x (Tevsi Yatırım Tutarı / Dönem Sonu Toplam Sabit Kıymet Tutarı)

Oranlama yapılırken tevsii yatırım tutarı olarak yatırımın tamamlanıp, aktife alınan tutarı olan 8.000.000 TL dikkate alınacaktır. Zira yatırımın sadece tamamlanan bölümünün dönem kazancının elde edilmesine katkısı bulunmaktadır. (Kurumun sabit kıymetlerindeki değişiklik sadece yapılan yatırımdan kaynaklanmaktadır. Bunlara ilişkin değişiklik sadece 4. geçici vergi döneminde söz konusudur. Bu değişiklikte tevsii yatırımın bir bölümünün aktifleştirilmesinden kaynaklanmaktadır. Sabit kıymet tutarlarındaki değişiklik incelendiğinde aktifleştirilen yatırım tutarının 8.000.000 TL olduğu ortaya çıkmaktadır. Esasen bu husus soruda da ayrıca vurgulanmıştır.) Yatırım katkı tutarının hesabında dikkate alınmayan harcamalar oranlama yapılırken yatırım tutarı içine dahil edilmelidir. Yatırım için alınan arsa ile kurumun aktifinde bulunan arsa birbirinden farklıdır. Esasen yatırımda kullanılan arsa bina maliyeti içinde amortisman tabii bir iktisadi kıymete dönüşmüştür.

Dönem sonu sabit kıymet tutarının kapsamı ise Maliye Bakanlığını özelge bazında yaptığı açıklamalarla açıklık kazanmıştır. Amortisman tabii olmayan boş arsa ve araziler dışında kalan ve amortisman konusunu oluşturan bütün kıymetler sabit kıymet tutarına dahil bulunmaktadır. Ayrıca 32/A maddesi hükmü gereği yapılmakta olan yatırımlarda sabit kıymet tutarına dahil edilecektir. Öte yandan sabit kıymetler hesaplamada amortisman ayrılmayan (brüt) tutarları ile dikkate alınacaktır. Bu durumda dönem sonu sabit kıymet tutarı (32.500.000-1.000.000=) 31.500.000 TL olmaktadır.

Sonuç olarak tevsii yatırımın faaliyete geçen bölümünden elde edilen kazancın tespitinde uygulanacak oran: (8.000.000/31.500.000=) 0,253 olmaktadır.



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

Yine Maliye Bakanlığının özelge bazında yaptığı açıklamalara göre bu oran dönem ticari karına uygulanacaktır. Bu durumda tevsî yatırımdan elde edilen kazanç $(5.500.000 \times 0,253) = 1.391.500$ TL olmaktadır.

Bu durumda kurum 4. geçici vergi döneminde faaliyet dönemi için 1.391.500 TL kazanç üzerinden, yatırım dönemi içinde $(5.400.000 - 1.391.500) = 4.008.500$ TL kazanç üzerinden indirimli vergi uygulamasından yararlanacaktır. Bu kapsamda; $(1.391.500 \times 0,06) = 83.490$ TL, $(4.008.500 \times 0,06) = 240.510$ TL olmak üzere toplam $(83.490 + 240.510) = 324.000$ TL geçici vergi hesaplanacak, daha önceki dönemlerde ödenen geçici vergi tutarı olan 190.000 TL bu tutardan düşülerek $(324.000 - 190.000) = 134.000$ TL geçici vergi ödenecektir.

4. geçici vergi döneminde yatırım dönemi için öngörülen 1.125.000 TL yatırıma katkı tutarına henüz ulaşılmamış ve yararlanılan yatırıma katkı tutarı üzerinde harcama yapılmıştır.

Kurumlar vergisi yönünden ise, 4. geçici vergi dönemi için yapılan hesaplamalar geçerli olacaktır. Kurumlar vergisi yönünden de faaliyet dönemi için 1.391.500 TL kazanç üzerinden, yatırım dönemi içinde $(5.400.000 - 1.391.500) = 4.008.500$ TL kazanç üzerinden indirimli vergi uygulamasından yararlanılacaktır. Bu kapsamda toplam 324.000 TL kurumlar vergisi hesaplanacak, daha önceki dönemlerde ödenen geçici vergilerin toplamı olan, $(190.000 + 134.000) = 324.000$ TL hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilecek ve ilave ödenecek kurumlar vergisi oluşmayacaktır.

Kurum 2013 yılında yatırım dönem için $(4.008.500 \times 0,14) = 561.190$ TL, faaliyet dönemi içinde $(1.391.500 \times 0,14) = 194.810$ TL yatırıma katkı tutarından yararlanmıştır. Yatırım tamamlanıncaya kadar bu dönem için öngörülen katkı tutarını aşmamak koşuluyla yatırım aşaması içinde indirimli kurumlar vergisinden yararlanmaya devam edecektir.

Kurumun 2013 yılı için yararlandığı toplam yatırıma katkı tutarı, $(561.190 + 194.810) = 756.000$ TL'dir. **Kalan yatırıma katkı tutarı ise, $(3.750.000 - 756.000) = 2.994.000$ TL'dir.**