



TÜRMOB

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

2014/2.DÖNEM

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK SINAVLARI

VERGİ TEKNİĞİ SINAVI

19 Ekim 2014-Pazar 17:00

SORULAR

SORU 1: Vergi Usul Kanununa göre öz sermaye nedir? Tanımlayınız. Vergi kanunlarımızın yürürlükte olan hükümlerine göre öz sermaye tutarının esas alındığı uygulamalar nelerdir? Ana hatlarıyla açıklayınız.

SORU 2: (ABC) A.Ş.'nin 690-Dönem Karı veya Zararı Hesabının 31.12.2013 tarihli alacak bakiyesi 10.000.000 TL olup, söz konusu tutarın tespitine yönelik bazı işlem ve kayıtlar aşağıdaki gibidir.

- Kurum; aktifinde kayıtlı hisse senetlerinin Borsa İstanbul'da değer kaybetmesi üzerine oluşan değer kaybı için, 31.12.2012 tarihinde 500.000 TL tutarında karşılık ayırmış ve bu tutarı 2012 yılı kurumlar vergisi matrahının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate almıştır. 2013 yılında değer düşüklüğü ortadan kalkmış ve ayrılan karşılık tutarı 644-Konusu Kalmayan Karşılıklar Hesabı aracılığıyla 690-Dönem Karı veya Zararı Hesabına aktarılmıştır.
- Kurum; hisse senetlerine sahip olduğu tam mükellef (X) A.Ş.'nin kar dağıtımını sonucunda 2013 yılında 400.000 TL kar payı elde etmiş ve bu tutar dönem sonunda 690-Dönem Karı veya Zararı Hesabına nakledilmiştir.
- (ABC) A.Ş mal alımı karşılığında satıcılara verdiği vadeli çekler ile mal satımı karşılığında müşterilerinden aldığı vadeli çekler için 31.12.2013 tarihinde reeskont hesaplamış, satıcılara verilen vadeli çekler için hesaplanan reeskont tutarı olan 200.000 TL ile müşterilerden alınan vadeli çekler için hesaplanan reeskont tutarı olan 250.000 TL 690-Dönem Karı veya Zararı Hesabına aktarılmıştır. Söz konusu çekler ilgili hesaplarda kayıtlı olup, tamamının düzenleme tarihi 2014 yılıdır.
- (ABC) A.Ş sağlık tesislerinde ve büyük marketlerde kullanılan özel bir soğutucu ünitesinin alım satımını yapmaktadır. Kurum 2013 yılında dönem sonu stoklarının maliyet bedelini son giren ilk çıkar (LİFO) yöntemine göre belirlemiştir. Bu yöntemin kullanılması sonucunda dönem sonunda mevcut 100 adet soğutucu ünitenin stok değeri toplam 8.000.000 TL olarak hesaplanmış ve dönem karı bu tutar esas alınarak tespit edilmiştir. Kurumun alım satımını yaptığı ünitelerin bir adedinin ağırlıklı ortalama maliyeti ise 90.000 TL olarak hesaplanmaktadır. Öte yandan kurum aldığı ve sattığı üniteleri seri numaraları bazında takip etmektedir. Bu kayıtlara göre dönem sonunda mevcut üniteler son parti alımdan kalan mallar olup, son parti alımda birim maliyet 95.000 TL olarak hesaplanmıştır.
- (ABC) A.Ş. 2013 yılında sermayesini 500.000 TL artırmaya karar vermiş, bu amaçla çıkarılan 1 TL nominal bedelli 500.000 adet hisse senedi primli olarak adedi 1,5 TL'den satılmıştır. Hisse senetlerinin ihracı için 45.000 TL gider yapılmıştır. Hisse senedi ihraç giderlerinin tamamı, 520-Hisse Senedi İhraç Primleri Hesabına kaydedilen tutardan mahsup edilmek suretiyle muhasebeleştirilmiştir.

(ABC) A.Ş.'nin 2013 yılı kurumlar vergisi matrahının tespitine ilişkin diğer hususlar ise şöyledir.

- (ABC) A.Ş. 2009-2012 yıllarında zarar beyan etmiş olup, beyan edilen zarar tutarları, 2009 yılında 400.000 TL, 2010 yılında 60.000 TL, 2011 yılında 70.000 TL, 2012 yılında da 40.000 TL'dir. Kurum ayrıca



TÜRMOB

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

6111 sayılı Kanun hükümlerinden yararlanarak, 2009 yılı için kurumlar vergisi yönünden matrah artırımında bulunmuştur. Söz konusu zararların tamamı kurumlar vergisi beyannamelerinde yıllar itibarıyla gösterilmiş durumdadır.

- g) Kurumun 4842 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılan GVK'nın ek 1-6. maddeleri kapsamında yaptığı ve 24.04.2003 tarihinden önce tamamladığı yatırım nedeniyle henüz indirim konusu yapamadığı ve endekslenmiş tutarı 1.200.000 TL olan yatırım indirimi mevcuttur.

Veriler:

- 1- Yukarıda yer alan tutarlar KDV hariç tutarlardır.
- 2- (e) bendine ilişkin çözümde ihraç giderlerine ilişkin KDV ihmal edilecektir.
- 3- Kurum 2013 yılında toplam 1.400.000 TL geçici vergi ödemiştir. Aynı yıl içinde stopaj yoluyla ödenen vergilerin toplam tutarı ise 60.000 TL'dir.

İstenenler:

- 1- (ABC) A. Ş'nin 2013 yılı kurumlar vergisi matrahını, ödeyeceği kurumlar vergisi ile diğer yükümlülükleri gerekli açıklamaları yaparak hesaplayınız.

SORU 3: Metal Üretim Sanayi A.Ş. üçüncü bölgede bir ilde bulunan fabrikasında (A) malını üretmektedir. Kurum (A) malından daha farklı özelliklere sahip (B) malını üretmek üzere yatırım yapma kararı almış ve 1.12.2012 tarihinde teşvik belgesi almak için müracaat etmiştir. Teşvik belgesi 20.12.2012 tarihinde alınmıştır. Belgeye göre yatırımın türü komple yeni yatırım, yatırıma katkı oranı % 35'dir.

Kurum yatırıma 2013 yılı başında başlamış ve yatırım 31.12.2013 tarihi itibarıyla tamamlanarak aktife alınmıştır. Kurumun teşvik belgesi kapsamında yaptığı yatırım harcamalarının ayrıntısı şöyledir.

- a) (B) malının üretileceği fabrika binası, kurum aktifine kayıtlı olan ve üzerinde depo olarak kullanılan bir bina bulunan arsaya inşa edilmiştir. Fabrika binası inşa edilirken depo olarak kullanılan bina yıkılmış, yeni bina yıkılan binanın yerine yapılmıştır. Depo olarak kullanılan binanın kayıtlı değeri 800.000 TL, birikmiş amortismanı 300.000 TL'dir. Binanın yıkılması için 100.000 TL, arsanın tesviyesi için de 50.000 TL harcanmıştır. Yeni fabrika binasının inşası için yapılan malzeme ve işçilik gideri ise toplam 2.500.000 TL'dir.
- b) Yeni fabrikanın imalat ve montaj bölümünün makineleri 5.000.000 TL'ye alınmış, ayrıca 300.000 TL nakliye, 400.000 TL montaj gideri yapılmıştır. Söz konusu makineler için yapılan harcamanın 2.000.000 TL'lik bölümü 1.7.2013 tarihinde (A) Bankasından temin edilen kredi ile ödenmiştir. Kredi bir yıl vadeli ve yıllık % 10 faizlidir. Faiz ve anapara ödemesi vade sonunda yapılacaktır.
- c) Yeni fabrikanın boyama ünitesinde yer alan makine finansal kiralama yoluyla alınmıştır. Finansal kiralama sözleşmesi 1.6.2013 tarihinde imzalanmıştır. Finansal kiralama sözleşmesinin tutarı 510.000 TL, süresi ise 5 yıldır. Sözleşme tutarı aylık eşit taksitlerle ödenecek ve kira süresi sonunda söz konusu makinenin mülkiyeti kuruma devredilecektir. Kiralanan makinenin rayiç bedeli 350.000 TL, kira ödemelerinin bugünkü değeri ise 360.000 TL'dir. 2013 yılında yapılan aylık taksit ödemelerinin 35.000 TL'lik bölümü faiz ödemesine ilişkin bulunmaktadır.



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

Veriler:

- 1- Yukarıda yer alan harcama tutarları KDV hariç tutarlardır.

İstenenler:

- 1- Kurumun yatırım harcamalarının hangi tutarlarla aktife alınacağını gerekli açıklamaları yaparak hesaplayınız.
- 2- Kurumun yararlanabileceği toplam yatırıma katkı tutarını gerekli açıklamaları yaparak hesaplayınız.



CEVAPLAR

CEVAP 1: Öz sermaye VUK'un bilanço'ya ilişkin esasların yer aldığı 192. maddesinde tanımlanmıştır. Söz konusu madde şöyledir.

“ Bilanço, envanterde gösterilen kıymetlerin tasnifli ve karşılıklı olarak değerleri itibariyle tertiplenmiş hulasasıdır.

Bilanço aktif ve pasif olmak üzere iki tabloyu ihtiva eder.

Aktif tablosunda mevcutlar ile alacaklar (ve varsa zarar), pasif tablosunda borçlar gösterilir.

Aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark, müteşebbisin işletmeye mevzu varlığını (Öz sermayeyi) teşkil eder. Öz sermaye pasif tablosuna kaydolunur ve bu suretle aktif ve pasif tablolarının toplamaları denkleştir. İhtiyatlar ve kar ayrı gösterilseler dahi öz sermayenin cüzileri sayılırlar.”

Yukarıdaki tanıma göre, öz sermaye bir taraftan bilanço aktif toplamı ile borçlar arasındaki farka, öte yandan müteşebbisin işletmeye koyduğu varlığa eşittir. Görüldüğü üzere öz sermaye sermayeden daha kapsamlı olup, sermayeyi de içermektedir. (Öz sermayenin tanımı 3 puan üzerinden değerlendirilmiştir.)

Vergi Kanunlarımızda Öz Sermaye Tutarının Esas Alındığı Uygulamalar:

1- Bilanço Esasında Ticari Kazanç ile Kurum Kazancının Tespitinde Dönem Başı ve Dönem Sonu Öz Sermaye Tutarları Esas Alınmaktadır

GVK'nın 38.maddesinde bilanço esasına göre ticari kazancın teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olduğu, bu dönem zarfında işletme sahibi veya sahiplerince; işletmeye ilave olunan değerlerin bu farktan indirileceği, işletmeden çekilen değerlerin ise bu farka ilave olunacağı hükmüne yer verilmiştir. Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, VUK'un değerlemeye ait hükümleri ile GVK'nın 40 ve 41. maddeleri hükümlerine de uyulacaktır. Ayrıca GVK'nın 58. madde hükmü uyarınca bilanço esasında zirai kazanç ticari kazançla ilişkin hükümler de dikkate alınarak belirlenmektedir.

Öte yandan KVK'nın 6. maddesinin ikinci fıkrasında da safi kurum kazancının tespitinde, GVK'nın ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı esasına yer verilmiştir. Bu nedenle GVK'nın 38. maddesi kurum kazancının tespitinde de uygulanmaktadır.

KVK'nın 17. maddesinde de tasfiye halindeki kurumların vergi matrahının tasfiye karı olduğu, tasfiye karının ise tasfiye döneminin sonundaki servet değeri ile tasfiye döneminin başındaki servet değeri arasındaki olumlu fark olacağı hükme bağlanmıştır. Tasfiye döneminin başındaki ve sonundaki servet değeri ise kurumun tasfiye dönemi başındaki ve sonundaki bilançosunda görülen öz sermayesidir. (Bilanço esasında kazanç tespiti bölümü 5 puan üzerinden değerlendirilmiştir.)

2- Örtülü Sermayenin Varlığı Öz Sermaye Tutarına Göre Belirlenmektedir

Örtülü sermaye uygulaması KVK'nın 12. maddesinde düzenlenmiştir. Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılmaktadır. Örtülü sermaye borç alınmış görünen ortaklar için herhangi bir hisse sınırı yoktur. Ancak ortakla ilişkili kişilerde, doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oy veya kar payı hakkına sahip olmaları koşulu aranmaktadır.

Örtülü sermaye kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, öz sermayenin üç katını aşan kısmı olarak belirlenmiştir. Kıyaslamada esas alınacak öz sermaye ise, kurumun VUK uyarınca tespit edilmiş hesap dönemi başındaki öz sermayesidir.

KVK'nın 11. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde de örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin kurum kazancından indirilmeyeceği hükmü yer almaktadır.



Kurumların ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin sağladığı gayrinakdi teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yapılan borçlanmalar, kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin, banka ve finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla kısmen veya tamamen kullandığı borçlanmalar. 5411 sayılı Bankacılık Kanununa göre faaliyette bulunan bankalar tarafından yapılan borçlanmalar, finansal kiralama şirketleri, finansman ve faktoring şirketleri ile ipotek finansman kuruluşlarının bu faaliyetleriyle ilgili olarak ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan bankalardan yaptıkları borçlanmalar örtülü sermaye sayılmamaktadır.

Örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulanmasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, tam mükellef kurumlar nezdinde yapılacak düzeltmede örtülü sermayeye ilişkin kur farklarını da kapsayacak şekilde, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. (Cevabın örtülü sermayeye ilişkin bölümü 5 puan üzerinden değerlendirilmiştir.)

3- Öz Sermaye Üzerinden hesaplanan Faizler Gider Kaydedilemez

KVK'nın 11/1-a maddesinde öz sermaye üzerinden hesaplanan faizlerin gider kabul edilemeyeceği hükmü bulunmaktadır. (Cevabın bu bölümü 1 puan üzerinden değerlendirilmiştir.)

4- Devralınan Kurumlar ile Tam Bölünmeye Tabi Tutulan Kurum Zararlarının Mahsubu Bu Kurumların Öz Sermayeleri ile Sınırlıdır

Kurumlarda zarar mahsubu KVK'nın 9. maddesinde düzenlenmiş olup, anılan Kanunun 9/1-a maddesinde devir halinde devir alınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararları ile tam bölünme işlemi sonucu bölünen kurumun öz sermaye tutarını geçmeyen ve devralınan kıymetle orantılı zararlarının devralan kurumlarca mahsubuna da imkan tanınmıştır.

Devir ve bölünme halinde zarar mahsubu, devir işleminin KVK'nın 20. maddesinin birinci fıkrası çerçevesinde yapılmasına, tam bölünme işleminin de 20. maddenin ikinci fıkrası kapsamında gerçekleştirilmesine bağlıdır. Ayrıca son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması yanında devir alınan kurumun faaliyetine devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam edilmesi koşulları da aranmaktadır.

Devir halinde, devralan kurum, devralınan kurumun devir tarihindeki öz sermayesi tutarındaki zararı mahsup edebilecektir. Tam bölünme işleminde ise, bölünen kurumun zararlarından, söz konusu kurumun öz sermayesinin devralınan tutarını geçmeyen ve devralınan kıymetle orantılı kısmı mahsup edilebilecektir. Devralınan veya bölünen kurumun zararlarının mahsubu bunların öz sermaye tutarları ile sınırlandırıldığından, öz sermayelerinin sıfır veya negatif olması halinde bu kurumların zararlarının mahsubu söz konusu olmayacaktır. (Cevabın bu bölümü 4 puan üzerinden değerlendirilmiştir.)

5-Girişim Sermayesi Fon Tutarı Öz Sermaye Esas Alınarak Belirlenmektedir

6322 sayılı Kanunla VUK'a eklenen 325/A maddesiyle gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine, girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına sermaye olarak konulması veya girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması amacıyla, ilgili dönem kazancından girişim sermayesi fonu ayırabilme imkanı getirilmiştir.

6322 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 10. maddesine eklenen (g) bendi ile de VUK'un 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirim konusu yapılmasına imkan tanınmıştır. Gelir vergisi



mükellefleri yönünden de aynı yönde bir düzenleme bu kanunun 89. maddesinin birinci fıkrasına eklenen 12. bent ile yapılmıştır.

Girişim sermayesi fonunun indirim konusu yapılabilmesi için aranan koşulların başında ilgili yılda ayrılan fon tutarının beyan edilen gelirin %10'unu, toplam fon tutarının ise öz sermayenin %20'sini aşmaması ve iki şartın birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir.

Fon ilgili dönem kazancından ayrılacağından, fona alınacak tutar hesap dönemi sonu itibarıyla tespit edilebilecektir. Bu nedenle % 20'lik haddin belirlenmesinde dönem sonu öz sermayesinin esas alınması gerekmektedir.

Girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar pasifte geçici bir hesapta tutulur. Mükelleflerce, fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya girişim sermayesi yatırım fonlarına yatırım yapılmaması halinde, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir.

Bu fon; amacı dışında herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi, ortaklara dağıtılması, dar mükelleflerce ana merkeze aktarılması veya işin terki, işletmenin tasfiyesi, devredilmesi, bölünmesi ya da girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinin veya girişim sermayesi yatırım fonu katılma paylarının elden çıkarılmasından itibaren altı ay içinde bu maddede belirtilen amaçla yeniden kullanılmaması halinde, bu işlemlerin yapıldığı veya sürenin dolduğu dönemde vergiye tabi tutulur. (Cevabın bu bölümü 5 puan üzerinden değerlendirilmiştir.)

6-Finansman Gider Kısıtlaması Yabancı Kaynakları Öz Kaynaklarını Aşan Mükellefler İçin Söz Konusu Olacaktır

İşletmelerin kullandığı yabancı kaynaklara ilişkin giderlerin bir bölümünün kazanç vergileri matrahından indirilememesi esası, daha önce 1.1.1195- 1.1.2004 tarihleri arasında uygulanmıştır. Finansman giderleri kısıtlaması olarak adlandırılan bu uygulama stoklarını LİFO yöntemine değerleyen veya yeniden değerlendirme yapan ve bu müesseselerin vergisel avantajlarından yararlanan mükellefleri kapsamıştır. Enflasyon düzeltmesine geçilmesiyle birlikte bu uygulamaya son verilmiştir.

Finansman gider kısıtlaması 6322 sayılı Kanunla gelir ve kurumlar vergisi kanunlarına eklenen hükümlerle 1.1.2013 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere yeniden vergi sistemimize dahil edilmiştir.

Finansman gider kısıtlamasına ilişkin düzenleme GVK'nın 41. maddesinin 9. bendi **yeniden düzenlenerek ve** KVK'nın 11. maddesine (i) bendi eklenerek yapılmıştır. Buna göre; kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere Bakanlar Kurulunca kararlaştırılan kısmı kazançtan indirim konusu yapılamayacaktır.

Kurumlar vergisi mükelleflerinden kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri uygulama dışında bırakılmıştır.

Yukarıdaki hükümler 1.1.2013 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Ancak uygulanacak oran konusunda Bakanlar Kurulunca henüz bir belirleme yapılmamıştır. Bu nedenle söz konusu hükümlerin uygulanması halen söz konusu değildir. (Cevabın bu bölümü 4 puan üzerinden değerlendirilmiştir.)

7- Kazancı Bilanço Esasında Saptanan Bir Ferdi İşletmenin Sermaye Şirketine Devri

GVK'nın 81. maddesinin 1. fıkrasının 2. bendinde kazancı bilanço esasına göre tespit edilen ferdi bir işletmenin bilançosunun bir sermaye şirketine aktif ve pasifiyle bütün halinde devrolunması, devir alan şirketin bilançosuna aynen geçirilmesi ve devredilen ferdi işletmenin sahip veya sahiplerinin şirketten, devir bilançosuna göre hesaplanan öz sermayesi tutarında ortaklık payı alması halinde değer artışı kazancı hesaplanmayacağı ve vergilendirilmeyeceği hükme bağlanmıştır.



GVK'nın 81. maddesinin 1. fıkrasının 3. bendinde de kollektif ve adi komandit şirketlerin (2) numaralı bentte yazılı şartlar dahilinde nev'i değiştirerek sermaye şirketi haline dönüşmesi halinde de değer artışı kazancı hesaplanmayacağı ve vergilendirilmeyeceği hükmü bulunmaktadır. (Cevabın bu bölümü 2 puan üzerinden değerlendirilmiştir.)

8-Veraset ve İntikal Vergisinde Uygulama

Veraset ve İntikal Vergisinin matrahı, intikal eden malların VUK'a göre bulunan değerleridir. Mükellefler ilk tarihyatta nazara alınmak üzere Veraset ve İntikal Vergisi mevzuuna giren kıymetlerden ticari sermaye de beyan edilmek durumundadır. Ticari sermaye; bilanço esasına göre defter tutanlarda ölüm tarihine takaddüm eden takvim yılı bilançosuna göre bulunacak öz sermayedir. Mükellefler isterlerse ölüm günü itibariyle çıkaracakları bilançoğu esas alarak öz sermayelerini tespit edebilirler (VİVK md.10). (Cevabın bu bölümü 1 puan üzerinden değerlendirilmiştir.)

Cevap 2: Kurumlar vergisi matrahının hesaplanabilmesi için dönem ticari kazancı olan 10.000.000 TL'ye aşağıdaki indirim ve ilavelerin yapılması gerekmektedir.

- a) VUK'un 279. maddesinde bir işletmenin aktifinde yer alan hisse senetlerinin alış bedeli ile değerlendirileceği hükmüne bağlanmıştır. Bu hüküm gereği mali kar olan vergi matrahı saptanırken hisse senetlerinde oluşan değer kaybı için ayrılan karşılığın kazançtan indirilmesi söz konusu değildir. Kaldı ki VUK'da hisse senetlerindeki değer düşüklüğü için karşılık ayrılacağına ilişkin özel bir hükümde bulunmamaktadır. Nitekim mükellef kurum ayrılan karşılık tutarını karşılık ayırdığı yılda kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate almıştır. Söz konusu karşılığın kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması bu tutarın 2012 yılı kurumlar vergisi matrahına dahil edilerek vergilendiği anlamına gelmekte olup, bu uygulama doğrudur. 2013 yılında değer kaybı ortadan kalktığı için ayrılan karşılık hesabı kapatılmış ve karşılık tutarı 644- Konusu Kalmayan Karşılıklar Hesabı aracılığıyla 690-Dönem Karı veya Zararı Hesabına aktarılmıştır. Bir başka ifade ile 2013 yılı ticari karını ve dönem matrahını artıran bir unsur olarak dikkate alınmıştır. 2013 yılı kurumlar vergisi matrahı hesaplanırken 500.000 TL karşılık tutarının dönem ticari karından indirilmesi gerekmektedir. Aksi halde söz konusu tutar üzerinden mükerrer kurumlar vergisi alınmış olur. (Cevabın bu bölümü 4 puan üzerinden değerlendirilmiştir.)
- b) KVK'nın 5/1-a maddesinde kurumların tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından elde ettikleri kazançlar, vergiden istisna edilmiştir. (X) A.Ş'nin kar dağıtımı sonucunda 2013 yılında 400.000 TL kar payı elde edilmiş ve bu tutar dönem sonunda 690-Dönem Karı veya Zararı Hesabına nakledilmiştir. Ticari kara dahil olan bu tutarın kurumlar vergisi matrahı hesaplanırken iştirak kazancı istisnası olarak indirim konusu yapılması gerekmektedir. İstisna kurum ticari karına gereken ilave ve indirimler yapıldıktan sonra zarar olsa dahi indirilecek istisna olarak uygulanacaktır.(Cevabın bu bölümü 3 puan üzerinden değerlendirilmiştir.)
- c) Çek senet değil, bir ödeme aracı niteliğindedir. TTK'nın 795. maddesinde “ (1) Çek görüldüğünde ödenir. Buna aykırı herhangi bir kayıt yazılmamış hükmündedir. (2)Düzenleme günü olarak gösterilen günden önce ödenmek için ibraz olunan bir çek ibraz gününde ödenir.” hükümleri yer almaktadır. Bu hükümler çekin, vadeli bir alacak veya borç senedi gibi kullanılmayacağını göstermektedir. Bununla birlikte, uygulamada işleme taraf olan kişiler arasında varılan anlaşmalara göre düzenleme günü olarak ileri bir tarih yazılmak suretiyle çekler vadeli hale getirilebilmektedir. Vergi kanunlarında çekin niteliğine ilişkin olarak herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. VUK



TÜRMOB

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

hükümleri uyarınca, vergi kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde TTK'ya, BK'ya ve diğer ilgili kanunlara müracaat edilmektedir. Dolayısıyla vergi kanunlarında ayrıca hüküm bulunmadığından çekle ilgili hususlarda TTK'da yer alan hükümler vergi kanunu hükmü yerine geçmekte ve uygulamayı belirlemektedir. Bu nedenle vergi kanunları yönünden de çek bir ödeme aracıdır ve vade içermez. TTK uyarınca çeke vade konulamayacağından, mali kar tespit edilirken vadesiz bir kıymetin reeskonta tabi tutulması da söz konusu olmayacaktır. Bu nedenle mali kar tespit edilirken vadeli çeklerin reeskonta tabi tutulması kabul edilmemiştir.

Ancak 5838 sayılı Kanunla başlayarak, daha sonra 5941 ve 6273 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeler sonucunda yukarıdaki görüş değişmiş ve Gelir İdaresi yayımladığı 64 seri numaralı VUK Sirküleri ile vadeli çeklerinde reeskonta tabi tutulabileceğini açıklamıştır. Anılan sirkülerin yayım tarihi 30.4.2013 olup, 2013 yılının 1. geçici vergi döneminden itibaren uygulanmaya başlanmıştır.

5838 sayılı Kanunun 18. maddesiyle 3167 Sayılı Çekle Ödemelerin Düzenlenmesi ve Çek Hamillerinin Korunması Hakkındaki Kanuna eklenen geçici 2. maddede, "*31.12.2009 tarihine kadar, üzerinde yazılı keşide tarihinden önce çekin ödenmek için muhatap bankaya ibrazı geçersizdir.*" hükmüne yer verilmiştir.

5941 sayılı Çek Kanununun geçici 1. maddesinin 5. fıkrası ile "*31.12.2011 tarihine kadar, üzerinde yazılı düzenleme tarihinden önce çekin ödenmek üzere muhatap bankaya ibrazı geçersizdir.*" hükmü yeniden getirilmiştir. Söz konusu hükümlerle çekin üzerinde yazılı düzenleme tarihinden önce ödenmek üzere muhatap bankaya ibrazının geçersiz olması kuralı 31.12.2011 tarihine kadar uygulanabilir hale gelmiştir. Bilahare 6273 sayılı Çek Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 6. maddesiyle çekin üzerinde yazılı düzenleme tarihinden önce ödenmek üzere muhatap bankaya ibrazının geçersiz olması kuralının uygulama süresi 31.12.2017 tarihine kadar uzatılmıştır. Bu yasal düzenlemelerden sonra Gelir İdaresi Başkanlığı yayımladığı 64 seri numaralı VUK Sirküleri ile vadeli (ileri tarihli) çeklerin reeskonta tabi tutulamayacağına ilişkin görüşünü değiştirmiştir. Sirkülerde özetle söz konusu yasal düzenlemelerle gerçek mahiyeti itibarıyla çeklerin vergi uygulamaları bakımından vadeli olma özelliğini kazandığı değerlendirilmiştir ve ileri düzenleme tarihli çeklerin değerlendirilme gününde vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçlar için öngörülen reeskont uygulamasından yararlanmasının mümkün olduğunu açıklamıştır. Mükellef kurumun reeskonta tabi tuttuğu çekler, reeskont için öngörülen koşulları taşıdığından (1- Tamamının düzenlenme tarihi yani vadeleri 2014 yılıdır. 2- Tamamı kurumun ticari faaliyetiyle ilgili olup, hasılat, gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınmıştır. 3- Çekler ilgili hesaplarda yani kurumun kayıtlarında yer almaktadır. 4- Alınan çekler yanında verilen çeklerde reeskonta tabi tutulmuştur.) reeskont tutarlarıyla ilgili olarak yapılacak bir işlem bulunmamaktadır. (Cevabın bu bölümü 6 puan üzerinden değerlendirilmiştir.

- d) Satın alınan ve işletmede imal edilen emtia VUK'un 274 ve 275. maddeleri uyarınca maliyet bedeli ile değerlendirilir. VUK'un 274. maddesi bugüne kadar 4008 ve 5024 sayılı Kanunlarla olmak üzere iki kez değişiklik geçirmiştir. Bu değişiklikler özünde maliyet bedelini tespitinde LİFO yönteminin sisteme dahil edilmesi ve sistemden çıkarılmasına ilişkin bulunmaktadır. VUK'un 262. maddesine göre maliyet bedeli; iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade etmektedir. Bu tanım değerlendirilmede fiili (spesifik) maliyetin esas alınmasını gerektirmektedir. Bu husus 176 seri no.lu VUK Genel Tebliğinde de açıkça vurgulanmıştır. Emtia değerlemesinde fiili durum esastır. Bu nedenle stokların maliyet bedeli de fiilen stoklarda hangi mal mevcut ise o malın kendi maliyeti esas alınarak saptanmalıdır. Ancak stokta fiilen hangi malların bulunduğu saptanması olanağı olmayan, birinin diğerinin yerine konulması mümkün olan mallarda fiili duruma



TÜRMÖB

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

en yakın sonucu vermesi nedeniyle ortalama maliyet yöntemi de uygulanabilir. Bununla birlikte tespit edilebildiği sürece fiili maliyetin esas alınması gerekmektedir.

Ayrıca stokların maliyet bedelinin tespitinde LİFO ve FİFO gibi yöntemlerin uygulanması söz konusu değildir. LİFO yöntemi 4008 sayılı Kanunla 274. maddede yapılan değişiklikte kabul edilmiş ancak daha sonra enflasyon düzeltmesinin kabulü ile 5024 sayılı Kanunla 274. maddede yapılan değişiklik uygulanmasına son verilmiştir. Öte yandan VUK'un 275. maddesi imal edilen emtianın değerlemesine ilişkin olup, madde de imal edilen emtianın (tam ve yarı mamul mallar) maliyet bedeline girecek unsurlar sayıldıktan sonra son fıkrada mükelleflerin, imal ettikleri emtianın maliyet bedellerini sayılan unsurları ihtiva etmek şartıyla diledikleri usulde tayin edebilecekleri hükme bağlanmıştır. Son fıkrada yer alan "diledikleri usulde" ibaresinin farklı yöntemler uygulanmasına izin verdiği düşünülebilir. Ancak 275. madde de 4008 ve 5024 sayılı Kanunlarla herhangi bir değişiklik yapılmamış, 4008 sayılı LİFO yöntemine izin verilirken, imal edilen mallar içinde 274. madde de düzenleme yapılmıştır. 275. madde de yer alan ibare stok değerlemesinde yöntem seçiminde serbesti tanımaya yeterli olsaydı 4008 sayılı Kanunla imal edilen emtia için 274. maddede düzenleme yapılmazdı. Kaldı ki bu kabul tarzı satın alınan mallarla işletmede imal edilen mallar için farklı yöntemlerin uygulanması sonucunu da doğurur. Bu nedenlerle "diledikleri usulde" ibaresini stok değerlendirme yöntemine yönelik bir ibare olarak kabul etme olanağı yoktur. Stok değerlemesinde fiili durum esastır. Bu nedenle stokların maliyet bedeli de fiilen stoklarda hangi mal mevcut ise o malın kendi maliyeti esas alınarak saptanmalıdır. Ayrıca LİFO yöntemi satılan mal maliyetinin yüksek dolayısıyla dönem karının düşük belirlenmesine neden olmaktadır. Bu nedenle yasal bir düzenleme olmadan LİFO yöntemine izin verilmesi mükelleflere dönem karını istedikleri şekilde belirleme olanağı verecektir. Böyle bir durum ise vergi matrahının tespitinde söz konusu olamaz. Özetle stokların maliyet bedeli ile değerlendirilmesinde fiili (spesifik) maliyet ve ortalama maliyet yöntemleri benimsenmiştir. Ayrıca, iki yöntem arasında da tercih hakkı bulunmamakta ve ortalama maliyet ancak fiili maliyetin tespit edilemediği hallerde uygulanabilmektedir. 4008 sayılı Kanunla VUK'un 274. maddesinde yapılan değişiklikler de bu sonucu doğrulamaktadır. Zira söz konusu değişiklikten önce de dönem sonu stoklarının değerlendirilmesinde fiili maliyet veya ortalama maliyetin yanı sıra FİFO ve LİFO yöntemleri de esas alınabilseydi; bu değişiklik yapılmaz ve LİFO yönteminin açıkça belirtilmesine gerek duyulmazdı.

Sonuç olarak mükellef kurum dönem sonu stoklarını fiili maliyet bedeli olan 95.000 TL ile değerlemek zorundadır. Bu durumda toplam stok değeri (95.000x100=) 9.500.000 TL olacaktır. Dönem karı tespit edilirken toplam stok değeri 8.000.000 TL olarak dikkate alınmıştır. Bu durumda 9.500.000 TL stok değeri esas alınınca, satılan mal maliyeti değerlendirme farkı kadar azalacağından, dönem karının da (9.500.000-8.000.000=)1.500.000 TL artırılması gerekmektedir. (Sorunun bu bölümü 7 puan üzerinden değerlendirilmiştir.)

- e) Anonim şirketlerin gerek kuruluşta gerekse sermaye artırımını sırasında çıkardıkları payların itibari değer üzerinde bir tutarla satılması halinde itibari değeri aşan kısım emisyon primi olarak adlandırılır. Hisse senetlerinin itibari değer üzerinde bir fiyatla satılması halinde satış fiyatı ile nominal bedel arasındaki fark emisyon primini oluşturur. KVK'nun 5. maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendinde "Anonim şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları payların bedelinin itibari değerini aşan kısmı" hükmüne yer verilerek emisyon primleri kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Öte yandan KVK'nın 5/3.maddesinde iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararların, istisna dışı kurum kazancından indirilemeyeceği hükmü bulunmaktadır. Bu hükme göre; emisyon priminin elde



edilmesine ilişkin giderlerin kurum kazancından indirilmesi söz konusu olmayacaktır. Bununla birlikte emisyon primleri sermaye artırımını sırasında oluşan bir kazanç olup, elde edilmesine ilişkin giderler aslında sermaye artırımını kapsamında yapılan harcamalardır. Kurumların hisse senedi ihraç giderlerini indirim konusu yapmaları mümkün bulunmaktadır. Bu nedenle hisse senetlerinin primli ihraç edilmesi halinde sermaye artırımına ilişkin giderlerin tamamını kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirmek olanağı yoktur. Bu durumda sermayedeki artış tutarı (hisse senetlerinin itibari değeri) ile hisse senetlerinin ihracından elde edilen primi oranlamak ve yapılan giderleri bu oran dahilinde dikkate almak gerekmektedir. Emisyon primleri Tekdüzen Hesap Planında 520 Hisse Senedi İhraç Primleri Hesabında izlenmektedir. Söz konusu hesap bilanço hesabı olduğundan alacak bakiyesi doğrudan bilançoya aktarılır. Emisyon primleri bu nedenle ticari kara dahil olmaz. Ancak istisna uygulamasına da konu olacaklarından, kurumlar vergisi matrahı hesaplanırken önce ticari kara eklenmeleri daha sonra zarar olsa dahi indirilecek istisna kazanç olarak indirim konusu yapılması gerekir.

Olayımızda çıkarılan 500.000 adet hisse senedi primli olarak satılmıştır. Elde edilen emisyon primi ise $[500.000 \times (1,5 - 1)] = 250.000$ TL 'dir. Bir başka ifade ile 500.000 TL sermaye artırımını yanında 250.000 TL ihraç primi elde edilmiştir. Bu durumda emisyon priminin toplam hisse senedi satış tutarı içindeki payı $[250.000 / (500.000 + 250.000)] = 0,33333$ olmaktadır. Bu nedenle ihraç giderlerinin de $(45.000 \times 0,33333) = 15.000$ TL'lik bölümü kanunen kabul edilmeyen gider olmaktadır. Mükellef kurum ihraç giderlerini emisyon primi tutarından mahsup ederek kayda almış yani ihraç giderlerini dönem kazancından indirilmemiştir. Bu nedenle yapılan giderin sermaye artırımına isabet eden tutarı olan $(45.000 - 15.000) = 30.000$ TL'nin dönem ticari kazancından indirilmesi gerekmektedir. İhraç giderleri dönem kazancından indirilmediği için bu giderlerin KKEG olan bölümü için herhangi bir işlem yapılmasına gerek yoktur.¹ Emisyon primi tutarı önce dönem ticari kazancına eklenmeli, daha sonra zarar olsa dahi indirilecek istisna kazanç olarak indirim konusu yapılmalıdır. İstisna olarak dikkate alınacak emisyon primi tutarı ise $(250.000 - 15.000) = 235.000$ TL'dir.² (Cevabın bu bölümü 5 puan üzerinden değerlendirilmiştir.)

f) Kurumlar vergisi mükellefleri, kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek ve beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararları indirim konusu yapabilir. KVK'nın 9/1-a maddesine göre geçmiş yıl zararlarının mahsubuna ilişkin esaslar özetle şöyledir:

- Zarar mahsubu kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde yapılacaktır.
- Kurum kazancından mahsup edilen zararlar ile ertesi yıllara devreden zararların hangi dönemle ilgili olduğu ayrı ayrı belirtilecektir.
- Herhangi bir yıl zararı en fazla takip eden beş yılın kazancından indirim konusu yapılabilecektir.

¹ Hisse senetlerinin ihracı için yapılan giderin matrahtan indirilemeyecek tutarı olan 15.000 TL dönem ticari karından indirilmemiştir. Bu nedenle söz konusu tutarın KKEG olarak ticari kara eklenmesine gerek yoktur. Aksi halde söz konusu tutar üzerinden mükerrer vergileme yapılmış olur.

² Söz konusu istisna tutarı sınav kağıtlarının bir kısmında 250.000 TL, bir kısmında da 215.000 TL olarak uygulanmıştır. İstisna kazanç tutarı önce ticari kara eklenip, daha sonra indirim konusu yapılacağından, hangi tutarla uygulanırsa uygulansın kurumlar vergisi matrahı değişmemektedir. Bu nedenle istisna uygulama yöntemini doğru olarak cevaplayanlara dikkate aldıkları istisna tutarına bakılmadan aynı puan verilmiştir.



TÜRMÖB

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

- Geçmiş yıl zararı, mahsup imkânının doğduğu ilk hesap döneminde kurum kazancından mahsup edilmelidir.

Yukarıdaki koşulların tamamı sağlanmış olup, kurumun 2009, 2010, 2011 ve 2012 yılları zararlarını 2013 karından mahsup etmesi mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan 6111 sayılı Kanunun 6, 7, 8 ve 9. maddeleri ile, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi vermek mecburiyetinde olan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri ile katma değer vergisi mükelleflerine 2006, 2007, 2008 ve 2009 takvim yılları için matrah ve vergi artırımından yararlanabilme imkanı tanınmıştır. Bu imkandan yararlanan mükellefler için matrah artırımında bulunulan yıllarda beyan edilen zararların mahsubuna bazı sınırlamalar getirilmiş ve 6111 sayılı Kanunun 6. maddesinin dokuzuncu fıkrasında, "*Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin matrah artırımında buldukları yıllara ait zararların % 50'si, 2010 ve izleyen yıllar karlarından mahsup edilmez.*" hükmüne yer verilmiştir. Bu hükme göre mükellefler, matrah artırımında buldukları yıllara ait olup indirim konusu yapılamamış geçmiş yıl zararlarının yarısını, 2010 ve müteakip yıl karlarından mahsup edemeyeceklerdir. Bu durumda 2009 yılına ilişkin olan 400.000 TL zararın %50'si olan 200.000 TL zarar mahsubuna konu edilebilecektir. Ayrıca 2010, 2011 ve 2012 yıllarına ilişkin toplam 170.000 TL'lik zararda mahsup edilecektir. Böylece kurum geçmiş yıl zararı olarak 2013 yılı matrahından toplam 370.000 TL geçmiş yıl zararı mahsup edebilecektir. Zarar mahsubu istisna kazançlar indirildikten sonra matrah kalması halinde yapılabilecektir. (Sorunu bu bölümü 5 puan üzerinden değerlendirilmiştir.)

- g) Yatırım indirimi uygulama esasları sürekli değiştirilerek 1963 yılından 31.12.2005 tarihine kadar uygulanmıştır. Müessese GVK'nın ek 1-6. maddeleri kapsamında uygulanırken, 4842 sayılı Kanunla 24.4.2003 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere uygulama esasları değiştirilmiş ve GVK'nın 19. maddesinde yapılan düzenlemeyle yeni esaslar getirilmiştir. Bu değişikliğe paralel olarak GVK'ya eklenen geçici 61. madde ile yeni uygulamaya ilişkin geçiş dönemi kuralları belirlenmiştir. Bu madde ile 24.4.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlarla ilgili yatırım harcamalarına (teşvik belgelerine bu tarihten sonra ilave edilen iktisadî kıymetler için yapılan harcamalar hariç), yatırım indirimi uygulamasına ilişkin olarak Gelir Vergisi Kanununun bu tarihten önce yürürlükte bulunan hükümleri uygulanacağı, bu şekilde yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançlar ile 24.4.2003 tarihinden önce gerçekleşen yatırımlar üzerinden hesaplanan ve kazancın yetersiz olması nedeniyle sonraki dönemlere devreden yatırım indiriminden yararlanan kazançlar üzerinden dağıtılsın, dağıtılmasın % 19,8 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacağı esasları getirilmiştir. Görüldüğü üzere mükellef kurumun indirim konusu yapamadığı yatırım indirimi GVK'nın geçici 61 maddesi kapsamında olup, yararlanılan tutarı da % 19,8 oranında tevkifata tabi bulunmaktadır. Ayrıca indirim konusu yapılamayan tutarların yeniden değerlendirilme oranında endeksenerek dikkate alınması gerekmektedir. Daha sonra 5479 sayılı Kanunla GVK'nın 19. maddesi de 1/1/2006 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmış, 5479 sayılı Kanunun 3. maddesiyle de GVK'ya geçici 69. madde eklenmek suretiyle "Yatırım İndirimi İstisnası"nın kaldırılmasına ilişkin geçiş hükümleri düzenlenmiştir. Bu maddenin 1. fıkrasında gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri; 31/12/2005 tarihi itibarıyla mevcut olup, 2005 yılı kazançlarından indiremedikleri yatırım indirimi istisnası tutarlarının da indirim konusu yapılabileceği hükme bağlanmıştır. Aynı madde ile indirim için üç yıllık süre sınırlaması getirilmiştir. Ancak geçici 69.



TÜRMOB

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

maddede yer alan bazı hükümler Anayasa Mahkemesinde iptal davasına konu edilmiş ve dava söz konusu hükümlerin yıl sınırlaması da dahil bir bölümünün iptali ile sonuçlanmıştır. Anayasa Mahkemesinin iptal kararından sonra 6009 sayılı Kanunun 5. maddesi ile GVK'nın geçici 69. maddesinde yeni düzenlemeler yapılmıştır. 6009 sayılı Kanunla indirim uygulamasında yıl sınırlaması kaldırılmakla birlikte, yararlanılacak yatırım indirimi tutarı indirim uygulanacak kazancın % 25'i ile sınırlandırılmıştır. Ancak Anayasa Mahkemesi 6009 sayılı Kanunla getirilen sınırlamayı, 9.2.2012 gün ve E.2010/93, K.2012/20 sayılı kararla iptal etmiş, Karar Resmi Gazetede Yayımlanincaya kadar da yürürlüğünü durdurmuştur. İptal Kararı 18.02.2012 tarih ve 28208 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Maliye Bakanlığı bu karar üzerine, internet vergi dairesinin e-beyanname bölümünde, Anayasa Mahkemesi'nin İptal ve Yürürlüğü Durdurma Kararına göre yatırım indiriminden yararlanılması yönünde düzenlemeler yapmıştır. Böylece 2011 ve izleyen yıllar gelir ve kurumlar beyannamelerinde yatırım indiriminden % 25 sınırlaması olmaksızın yararlanılması mümkün hale gelmiştir. Geçici 69. maddeye göre; 31/12/2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplanan yatırım indirimi istisnası tutarları, yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (bu Kanunun geçici 61. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan vergi oranına ilişkin hüküm dahil) çerçevesinde indirim konusu yapılabilecek ve kalan kazanç üzerinden yürürlükteki vergi oranına göre vergi hesaplanacaktır. Bir başka ifade ile stopaj uygulamasına devam edilecek ve yatırım indirimi uygulandıktan sonra kalan kazanç 0,20 oranı ile vergilendirilecektir. Ayrıca geçici 61. madde kapsamındaki yatırım indirimi tutarları kazançtan indirilemedikleri dönemlerde yeniden değerlendirilerek güncellenmekte ve bu şekilde belirlenen tutarlar indirim konusu yapılmaktadır. Bu durumda mükellef kurum endekslenmiş tutarı 1.200.000 TL olan yatırım indirimi tutarını kazancı bulunması halinde herhangi bir sınırlamaya bağlı olmaksızın indirim konusu yapabilecektir. Yatırım indirimi zarar mahsubu dahil giderler ile tüm indirim ve istisnalar düşüldükten sonra, kazanç bulunması halinde uygulanacaktır. Yatırım indirimi de uygulandıktan sonra ulaşılan tutar kurumlar vergisi matrahı yani mali kaddedir. (Sorunun bu bölümü 6 puan üzerinden değerlendirilmiştir.)

Bu açıklamalardan sonra kurumlar vergisi matrahını hesaplayalım. Bu hesaplamanın KCK'da öngörülen aşağıdaki sıra dahilinde yapılması gerekmektedir.

Ticari kar (690 no.lu hesabın alacak bakiyesi)	10.000.000
Stok değerlendirme farkı (+).....	1.500.000
Emisyon primi (+)	235.000
Toplam.....	11.735.000
Hisse senetleri için ayrılan karşılık tutarı (-).....	500.000
Sermaye artırımında yapılan hisse senedi ihraç giderleri (-).....	30.000
Kalan	11.205.000
İştirak kazançları istisnası (-).....	400.000
Emisyon primi istisnası (-).....	235.000
Kalan.....	10.570.000
Zarar mahsubu (-)	370.000
Kalan	10.200.000
Yatırım indirimi (-).....	1.200.000
KURUMLAR VERGİSİ MATRAHI.....	9.000.000



TÜRMOB

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

Hesaplanan kurumlar vergisi (9.000.000x0,20=).....	1.800.000
Mahsup edilecek vergiler toplamı ³ (-) (1.400.000+60.000=).....	1.460.000
Ödenecek kurumlar vergisi.....	340.000
Yatırım indirimi stopajı (1.200.000x% 19,8=).....	237.600

(Cevabın kurumlar vergisi matrahının hesaplanması bölümü 4 puan, ödenecek kurumlar vergisinin hesaplanması bölümü 2 puan, yatırım indirimi stopaj tutarının hesaplanması bölümü 1 puan üzerinden değerlendirilmiştir. Kurumlar vergisi matrahının hesaplanması bölümünde KVK'da öngörülen sıralamaya göre işlem yapılması ve ilgili tutarların doğru olarak dikkate alınması, ödenecek kurumlar vergisinin hesaplanması bölümünde de vergi oranının 0,20 olarak uygulanması, mahsup işleminin yapılarak ödenecek vergi tutarının tespiti hususları dikkate alınmıştır.)

Cevap 3: Kurumun yatırım harcamaları aşağıdaki tutarlar üzerinden aktifleştirilecektir.

- a) Yeni fabrika binası kurumun aktifine kayıtlı olan ve üzerinde depo olarak kullanılan bir bina bulunan arsaya inşa edilmiştir. Önce depo binası yıkılmış, yeni bina yıkılan binanın yerine yapılmıştır. VUK'un 269. maddesi gayrimenkullerin maliyet bedeli ile değerlendirilmesini öngörmekte olup, anılan değerlendirme ölçüsü Kanununun 262. maddesinde "Bir iktisadi kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder." şeklinde tanımlanmıştır. VUK'un 271. maddesinde ise inşa edilen binalarda ve gemilerde imal edilen makine ve tesisatta, bunların inşa ve imal giderlerinin satın alma bedeli yerine geçeceği hükme bağlanmıştır. Ayrıca VUK'un 270. maddesinde de mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden doğan giderlerin de maliyet bedeline gireceği, mükelleflerin gayrimenkullerle ilgili olarak yaptıkları noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile emlak alımında ödenen tapu harçlarını maliyet bedeline dahil etmekte veya gider olarak kayıt etmekte seçimlik hakları bulunduğu hükümlerine yer verilmiştir. Yerine bina yapılmak üzere yıkılan bina satın alınmış olabileceği gibi, öteden beri işletme aktifine kayıtlı da olabilir. VUK, bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsanın tesviyesinden mütevellit giderlerin, gayrimenkulün maliyet bedeline dahil edilmesini öngördüğünden, yıkıma konu binanın öteden beri işletme aktifine kayıtlı olması halinde de uygulamanın değişmemesi gerekir. Bu nedenle işletme aktifine kayıtlı olup, henüz itfa edilmemiş bir binanın yıkılması durumunda da yıkım masrafları ile birlikte binanın itfa edilmemiş bedelinin diğer bir ifadeyle bakiye net defter değerinin de yeni inşa edilen binanın maliyet bedeline dahil edilmesi gerekmektedir. GİB, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın B.07.1.GİB.4.99.16.01.0-270-72 sayılı ve 05/03/2012 tarihli özelgesi de bu yöndedir.

Bu durumda işletme aktifinde kayıtlı olan binanın yıkılarak, yerine yeni bina yapılması halinde maliyet bedeli aşağıdaki unsurlardan oluşacaktır.

- Aktife kayıtlı binanın yıkım giderleri ile arsanın tesviyesi için yapılan giderler,
- Amortismanı tamamlanmamış bir binanın yıkılıp yerine yenisinin yapılması halinde yıkılan binanın henüz itfa edilmemiş değeri,
- İnşaat malzeme ve işçilik giderleri,
- Maliyet bedeline eklenmesi tercih edildiği takdirde noter, mahkeme, kıymet takdiri, tapu harcı gibi giderler,
- Mevcut olması halinde finansman giderleri (Maliyet bedeline eklenmesi gereken kredi faizi ve kur farkları).

³ Ödenecek kurumlar vergisine ulaşabilmek için dönem içinde ödenen geçici vergi yanında stopaj yoluyla kesilen vergilerinde hesaplanan vergiden mahsup edilmesi gerekmektedir. (KVK md. 32,34 GVK mük. md.120) Dönem içinde ödenen vergilerin toplam tutarı 1.460.000 TL'dir.



TÜRMOB

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

Gayrimenkuller maliyet bedeli ile değerlendirildiğinden, yeni binanın maliyet bedeline eklenecek eski binanın itfa edilmemiş değeri, eski binanın kayıtlı maliyet bedelinden bu bina için ayrılan birikmiş amortisman tutarı düşülerek bulunacaktır. Bu tutarda (800.000-300.000=) 500.000 TL'dir. Bu durumda fabrika binasının aktife alınacak değeri (2.500.000+500.000+100.000+50.000=) 3.150.000 TL olacaktır. (Cevabın bu bölümü 5 puan üzerinden değerlendirilmiştir.)

b) VUK'un 269. maddesi uyarınca makineler maliyet bedeli ile değerlendirilerek aktife alınacaktır. Maliyet bedeli ise bir iktisadi kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade etmektedir. Bu tanım gereği yabancı kaynakla alınan makinelerde kullanılan yabancı kaynak nedeniyle aktife alınan dönem sonuna kadar oluşan faizlerin maliyet bedeline eklenmesi gerekmektedir. (163 seri no.lu VUK GT) Öte yandan VUK'un 285. maddesinde *"Borçlar mukayyet değerleriyle değerlendirilir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit borçlar değerlendirilme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır."* hükmü bulunmaktadır. Bu hüküm gereği makinelerin alımında kullanılan kredinin yıl sonunda, 2013 yılında işlemiş faizinin hesaplanarak değerlendirilmesi ve bu şekilde hesaplanacak kredi faizinin makinelerin maliyet bedeline eklenmesi gerekmektedir. Kredinin 2013 yılında işlemiş faizi, yıllık faizin altı aylık bölümü olup, $[(2.000.000 \times 0,10/12) \times 6] = 100.000$ TL'dir. Öte yandan VUK'un 270 maddesinde makine ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderlerinin maliyet bedeline dahil edileceği hükme bağlanmıştır. Bu durumda makinelerin aktife alınacak değeri alış bedeli, nakliye ve montaj gideri ile alınan kredinin VUK'un 285. maddesine göre değerlendirilmesi sonucunda hesaplanan finansman giderinden oluşacak ve (5.000.000+100.000+400.000+300.000=) 5.800.000 TL olacaktır. (Sorunun bu bölümü 5 puan üzerinden değerlendirilmiştir.)

c) Yatırım konusu makine ve teçhizatın finansal kiralama yoluyla temini mümkündür. Yeni fabrikanın boyama ünitesinde bulunan 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 sonucuna ulaşılmaktadır.

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 350.000 TL tutarla kaydedilecektir. 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). Bu nedenle finansal kiralama sözleşmesine göre belirlenecek ilk yıl faiz ödemelerinin aktifleştirilen kullanma hakkı tutarına eklenmesi gerekmektedir.



TÜRMÖB

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

Bu husus Maliye Bakanlığınca özelge bazında yapılan açıklamalarla da teyit edilmiştir. 2013 yılında yapılan aylık taksit ödemelerinin 35.000 TL'lik bölümü faiz ödemesidir. Bu durumda aktifleştirilecek kullanım hakkının tutarı $(350.000+35.000=)$ 385.000 TL olmaktadır. (Cevabın bu bölümü 5 puan üzerinden değerlendirilmiştir.)

Kurumun yapılan yatırım nedeniyle yararlanacağı toplam yatırıma katkı tutarı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

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 % 35'dir. 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.

Yatırıma katkı tutarı hesaplanırken yatırım konusu iktisadi kıymetlerin aktifleştirme sırasında oluşan maliyet bedellerinin esas alınması gerekmektedir. Bu durum özellikle maliyet bedeline eklenmesi gereken finansman giderleri yönünden önem taşımaktadır. Yatırıma katkı tutarının hesabında sadece maliyet bedeline dahil edilmesi zorunlu olan finansman giderleri dikkate alınacaktır. 2012/3305 sayılı Karar eklerinde toplam sabit yatırım tutarı hesaplanırken sadece yatırım dönemi finansman giderlerinin dikkate alınması da bu hususu teyit etmektedir. Ayrıca daha önce uygulanan yatırım indiriminde de maliyet bedeline ihtiyari olarak eklenen finansman giderleri kapsam dışında tutulmuştur. (Yatırıma katkı tutarına ilişkin açıklamalar 3 puan üzerinden değerlendirilmiştir.)

- a) Fabrika binası 3.150.000 TL bedelle aktife alınmakla birlikte, bu tutar içinde yıkılan binanın itfa edilmemiş değeri olan 500.000 TL'side bulunmaktadır. Ancak yıkılan binanın itfa edilmemiş değerinin yatırıma katkı tutarının hesabında dikkate alınması olanağı yoktur. Aktifte yer alan ve yıkılan binanın maliyet bedeli, bina işletme tarafından inşa edilmişse arsa ve bina inşaat harcamalarından oluşmuştur. Bina inşa edilmiş olarak satın alınmışsa satın alma bedeli hem arsa hem de bina değerini içermektedir. Bir başka ifade ile eski binanın itfa edilmemiş değeri her halükarda bina arsasının değerinin bir bölümünü kapsamaktadır. Bu nedenle itfa edilmemiş tutar içinde arsa bedeli olarak bir tutar vardır ve daha öncede belirttiğimiz gibi arsa alımına ilişkin harcamalar yatırıma katkı tutarının hesabında dikkate alınmamaktadır. Ayrıca yıkılan binanın itfa edilmemiş değeri teşvik belgesi kapsamında yapılan fiili bir yatırım harcaması olmayıp, teşvik belgesi müracaatından önce yapılan bir harcamadır. Bu tür harcamalar ise teşvik belgesi kapsamına alınmamakta dolayısıyla yatırıma katkı tutarının hesabına da dahil edilmemektedir. Yatırıma katkı tutarı, yatırım konusu kıymetlerin aktife alındıkları değer üzerinden yani maliyet bedelleri esas alınarak hesaplanmaktadır. Yıkılan binanın itfa edilmemiş değerinin yeni binanın maliyet bedeline eklenmesi, amortisman matrahının tespiti yönünden önemlidir. Ancak amortisman matrahının hesaplanması ile yatırıma katkı tutarının belirlenmesi farklı iki ayrı konudur. Yatırıma katkı tutarı hesaplanırken teşvik mevzuatında yer alan sınırlamalar dikkate alınmak durumundadır. Yukarıda açıklanan gerekçelerle yıkılan binanın itfa edilememiş değerinin yatırıma katkı tutarının hesabında dikkate alınmaması gerekmektedir. Bu kapsamda fabrika binası için yatırıma katkı tutarının hesabında dikkate alınacak harcama tutarı $(3.150.000-500.000=)$ 2.650.000 TL olacaktır. (Cevabın bu bölümü 2 puan üzerinden değerlendirilmiştir.)



TÜRMÖB

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

b) İmalat ve montaj ünitesinin makineleri toplam 5.800.000 TL bedelle aktife alınmıştır. Bu tutar makinelerin aktifleştirme bedeli olup, maliyet unsurlarının tamamının yatırıma katkı tutarının hesabında dikkate alınması gerekmektedir. (Cevabın bu bölümü 2 puan üzerinden değerlendirilmiştir.)

c) Yeni teşvik sisteminde yatırımın makine ve teçhizat bölümünün tamamının veya bir bölümünün finansal kiralama yoluyla temini mümkün bulunmaktadır. Ancak finansal kiralama şirketleri aracılığıyla yapılacak yatırımlarda finansal kiralamaya konu makine ve teçhizata ait toplam tutarın her bir finansal kiralama şirketi için asgari 200.000 TL olması gerekmektedir. Ayrıca finansal kiralamaya konu makine ve teçhizatın mülkiyetinin kira süresi sonunda yatırımcıya devri de öngörülmüş olmalıdır. Yatırımın boyama ünitesinde bulunan makine finansal kiralama yoluyla alınmış olup, finansal kiralama sözleşmesi öngörülen koşulları kapsamaktadır. Boyama ünitesindeki makinanın finansal kiralama yoluyla alınması bu makine için yapılan harcamanın yatırıma katkı tutarının hesabında dikkate alınmasına engel değildir. Bu takdirde indirimli vergi uygulamasından da yatırımcının yararlanması gerekmektedir. (Gaziantep Vergi Dairesi Başkanlığının B.07.1.GİB.4.27.15.01-10-515-14-42 sayılı ve 15.09.2011 tarihli özelgesi de aynı doğrultudadır.) Sonuç olarak mükellef kurumun finansal kiralama yoluyla aldığı makine için de indirimli vergi uygulamasından yararlanması mümkün bulunmaktadır. (Cevabın bu bölümü 2 puan üzerinden değerlendirilmiştir.)

Şimdi finansal kiralama işleminin hangi tutarla yatırıma katkı tutarının hesabında dikkate alınması gerektiğini irdeleyelim. VUK'un mük. 290. maddesi uyarınca finansal kiralamaya konu varlık, kirayanın aktifinde anapara ve faizden oluşan bir alacak olarak yer alırken, kiracının aktifinde hak olarak, pasifinde de finansal kiralama borcu olarak gösterilmektedir. Ayrıca Gelir İdaresi finansal kiralama işlemlerinde ilk yıl için hesaplanan faiz giderlerinin iktisadi kıymetin maliyet bedeline eklenmesi, sonraki yıllar ise gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması gerektiği görüşündedir. Yatırıma katkı tutarının hesabında amortisman tabii iktisadi kıymetlerin aktifleştirmenin yapıldığı yılın sonuna kadar oluşan maliyet bedeli esas alınmalıdır. Bu çerçevede yatırıma katkı tutarının hesabında dikkate alınacak tutar, ilgili varlık hesabına (265 no.lu hesaba) kaydedilen tutarla bu tutara ilk yılda eklenen faiz giderlerinin toplamından oluşacaktır. Bu tutarda yukarıda açıklandığı gibi 385.000 TL'dir. (Cevabın bu bölümü 2 puan üzerinden değerlendirilmiştir.)⁴

d) Yukarıdaki açıklamalara göre; kurumun yararlanacağı toplam yatırıma katkı tutarı $[(2.650.000+5.800.000+385.000) \times 0,35=]$ 3.092.250 TL olmaktadır. (Cevabın bu bölümü 1 puan üzerinden değerlendirilmiştir.)

⁴ Konu ile ilgili olarak verilen 30/07/2013 tarih ve 84098128-176300- 453 sayılı özelgede "Yatırıma katkı tutarının belirlenmesinde, finansal kiralama yoluyla temin edilen makine ve teçhizat için sadece ilgili dönemde ödenmiş kira tutarları dikkate alınarak indirimli kurumlar vergisi uygulamasından faydalanılabilecek, izleyen dönemlerde ödenecek kira tutarları üzerinden ödemenin yapıldığı dönemlerde yatırıma katkı tutarı hesaplanıp indirimli kurumlar vergisinden yararlanılacaktır." açıklaması yapılmıştır. Sorunun bu bölümünün yukarıdaki özelgeye göre cevaplandırılması halinde de bu bölüm için öngörülen puan verilmiştir.