



# TÜRMOB

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

2015/1.DÖNEM

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK SINAVLARI

REVİZYON SINAVI

24 Mart 2015-Salı 18:00

## SORULAR

### I-GENEL BİLGİ

İstanbul Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığının (xxx) vergi kimlik numaralı mükellefi Olgunlar Saç Bakım Ürünleri İç ve Dış Ticaret A.Ş. (kısaca mükellef kurum olarak anılacaktır), İstanbul'daki merkez adresinde saç bakım ürünlerinin yurt içi ve yurt dışı pazarlaması faaliyetiyle iştigal etmektedir. Mükellef kurum, "O-Hair" markasıyla şampuan, saç bakım kremi ve ikisi bir arada (şampuan + saç kremi) üreten Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığının (xxx) vergi kimlik numaralı mükellefi Saymanlar Saç Bakım Ürünleri Sanayi ve Ticaret A.Ş.'nin (kısaca Saymanlar A.Ş.) ürettiği mamullerin yurt içi, KKTC, Orta Doğu ülkeleri ile Türki Cumhuriyetlerine pazarlamasını yapmaktadır. Mükellef kurumun ortakları Ahmet Olgun, Mehmet Olgun, Mustafa Olgun, Fatma Olgun ve Olgun Kimyevi Maddeler İç ve Dış Ticaret A.Ş olup her birinin ortaklık payı % 20'dir. Mükellef kurumun 2014 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesinin özeti aşağıdaki gibidir.

BEYANNAME KALEMLERİ	TUTAR (TL)
Ticari Bilanço Karı	2.468.000,00
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	108.000,00
Yurtdışı İştirak Kazançları (K.V.K. Mad. 5/1-b)	51.992,50
Taşınmaz ve İşt. His. ile Kurucu Sen., İnt. Sen. Ve R. Hakları Stş. Kazancı (K.V.K. Mad. 5/1-e)	363.000,00
Kar ve İlaveler Toplamı	2.576.000,00
Cari Yıla Ait Zarar, İstisnalar ve İndirimler Toplamı	414.992,50
KAR	2.161.007,50
Türkiye Kızılay Derneğine ve Yeşilay Cemiyetine Yapılan Bağış ve Yardımlar (K.V.K. Mad. 10/1-f)	65.785,00
TOPLAM	65.785,00
DÖNEM SAFİ KURUM KAZANCI (MATRAH)	2.095.222,50
Hesaplanan Kurumlar Vergisi	419.044,50
Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı	400.242,50
Ödenmesi Gereken Kurumlar Vergisi	18.802,00

1

Mükellef kurumun mahsup edilecek vergilerin, 9.175,15 TL'lik tutarı yurt dışında ödenen vergilerden, 23.645,35 TL'lik tutar yurt içinde kesilen vergilerden, 367.422,00 TL'lik tutar geçici vergiden oluşmaktadır. Mükellef kurum tarafından kurumlar vergisi zamanında ödenmiştir.

### II-CEVAP VERİLİRKEN DİKKAT EDİLECEK HUSUSLAR

1) Bize sağlıklı bir değerlendirme şansı vermeniz için yazılarınızın okunaklı olmasına özen gösteriniz. Rakamların nereden geldiği ve ne şekilde bulunduğunu, yapılan matematiksel işlemi yazmak suretiyle açık ve anlaşılır bir şekilde ortaya koyunuz.



# TÜRMOB

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

2) Sorulara cevap verirken aynı soruya cevap kağıdının birden fazla yerinde cevap vermeyiniz. Farklı soruların cevapları arasında iki satır boşluk bırakmaya, cevapların birbirine karışmamasına, kağıdın okunaklı ve düzenli olmasına özen gösteriniz.

3) Cevaplamalarda sadece mükellef kurum ile ilgileniniz. Geçici vergi hariç olmak üzere, diğer vergilerle ilgili tespit ve eleştirilerinizin bulunması halinde, bu eleştirilerinizi herhangi bir hesaplama yapmaksızın (kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınacak olan vergiler hesaplanacaktır), vergi türleri itibarıyla ve yasal dayanaklarıyla açıklayınız. Üçüncü kişilerle ilgili olarak vergi hesaplaması ve eleştirilerinizi ihmal ediniz.

4) Mükellef kurumun yanlış yaptığı veya hatalı değerlendirdiği işlemlere ilişkin olarak muhasebe kaydı yapmayınız, ancak mükellef kurumun hesaplamalarının doğruluğunu kontrol ediniz.

5) Mükellef kurumun 2014 hesap döneminden önceki hesap dönemleri ile ilgili olarak eleştirilecek husus tespit edilmesi halinde o dönemlere ilişkin Kurumlar Vergisi Beyannamesine ilişkin veriler soruda yer almadığı için matrah farkı hesaplaması yapmayınız.

6) Mükellef kurum nezdinde yapılan çalışmalarda tespit edilen hususlara ilişkin resmi veriler dahil tüm veriler ilgili bölümlerin içinde yapılmıştır.

### III-MÜKELLEF KURUM NEZDİNDE YAPILAN ÇALIŞMALARDA TESPİT EDİLEN HUSUSLAR

Mükellef kurumun 2014 hesap dönemine ilişkin olarak yapılan vergi incelemesinde aşağıdaki hususlar mükellef kurumun yetkilileri ile birlikte tespit edilmiştir.

1) Mükellef kurum, İngiltere mukimi anonim şirket statüsündeki 100.000 İngiliz Sterlini (GBP) ödenmiş sermayesi bulunan "Mint Walk Co." şirketinin (hisseleri borsaya kote değildir) nominal bedeli 20.000 GBP olan hisse senetlerini 10.09.2011 tarihinde 40.000 GBP bedelle iktisap etmiştir. Diğer taraftan mükellef kurum, Mint Walk Co.'nun nominal bedeli 5.000 GBP olan hisse senetlerini de 29.05.2013 tarihinde toplam 7.500 GBP'ye satın almıştır. Mint Walk Co.'nun 2012 ve 2013 yılları kurumlar vergisi beyanları aşağıdaki gibidir.

#### 2012 yılı beyanı

Kurumlar Vergisi Beyanı	İngiliz Sterlini (GBP)
Ticari Bilanço Karı	34.000
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	1.000
İstisna Kazançlar	15.000
Geçmiş Yıl Zararı	10.000
Kurumlar Vergisi Matrahı	10.000
Hesaplanan Kurumlar Vergisi (10.000 x % 24)	2.400
Ödenecek Kurumlar Vergisi	2.400

#### 2013 yılı beyanı

Kurumlar Vergisi Beyanı	İngiliz Sterlini (GBP)
Ticari Bilanço Karı	60.000
İstisna Kazançlar	40.000
Kurumlar Vergisi Matrahı	20.000
Hesaplanan Kurumlar Vergisi (20.000 x % 23)	4.600
Ödenecek Kurumlar Vergisi	4.600



# TÜRMOB

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

İngiltere’de istisna kazançlar üzerinden herhangi bir vergi kesintisi yapılmamaktadır. Mint Walk Co. 2012 ve 2013 yılları kazançlarından % 10 oranında yasal karşılık ve yedek ayırdıktan sonra kalan kazancının tamamını 06.05.2014 tarihinde dağıtmıştır. Mint Walk Co.’nun mükellef kurum dahil % 25 ve üzeri oranında hisseye sahip olanlara dağıtılan kar payı üzerinden % 15, diğer hissedarlara dağıtılan kar payları üzerinden de % 20 oranında tevkifat yapılmıştır.

Mükellef kurum, Mint Walk Co. Şirketinin 2012 yılı kazancını dağıtması sonucunda elde ettiği kar payını 26.09.2014 tarihinde, 2013 yılı kazancını dağıtması sonucu elde ettiği kar payını ise 12.02.2015 tarihinde Türkiye’ye transfer etmiştir. Mükellef kurumun 2014 hesap döneminde yukarıda belirtilen yurt dışı iştirakten elde edilen kar payıyla ilgili yasal defterlerine yapmış olduğu yevmiye kayıtları aşağıdaki gibidir.

----- 26.09.2014 -----		
102 BANKALAR	14.584,91	
640 İŞTİRAKLERDEN TEMETTÜ GELİRLERİ		14.584,91

----- 31.12.2014 -----		
131 İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR	37.407,59	
640 İŞTİRAKLERDEN TEMETTÜ GELİRLERİ		37.407,59

Mükellef kurum, yukarıda yevmiye kayıtlarında yer alan “640 İştiraklerden Temettü Gelirleri” hesabında yer alan tutarları aşağıda yer alan yevmiye kaydıyla dönem kazancına aktarmıştır.

----- 31.12.2014 -----		
640 İŞTİRAKLERDEN TEMETTÜ GELİRLERİ	14.584,91	
640 İŞTİRAKLERDEN TEMETTÜ GELİRLERİ	37.407,59	
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI		51.992,50

Mükellef kurum tarafından bu hususla ilgili olarak yukarıda yer alanlar haricinde başka bir yevmiye kaydı yer almamakta olup söz konusu tutarın tamamı (51.992,50 TL) 2014 hesap dönemine ilişkin vermiş olduğu Kurumlar Vergisi Beyannamesinde KVK’nın 5/1-b maddesi uyarınca yurt dışı iştirak kazancı istisnası olarak ticari bilanço karından indirim konusu yapılmıştır.

**RESMİ VERİ:** Mükellef kurumun yukarıdaki işlem tarihleri açısından T.C. Merkez Bankası döviz alış kurları; 06.05.2014 tarihi itibarıyla 1 GBP = 3,5306 TL ve 26.09.2014 tarihi itibarıyla 1 GBP = 3,6578 TL olmaktadır. 445 Seri No’lu VUK Genel Tebliği ile 31.12.2014 tarihi itibarıyla 1 GBP = 3,5961 TL olarak belirlenmiştir.

**2)** Mükellef kurumun 01.01.2014 tarihi itibarıyla aktifinde bulunan ve borsaya kote olmayan tam mükellefiyete tabi kurumlara ait iştirak paylarıyla ilgili yaptığı işlemler aşağıda yer almaktadır.



# TÜRMOB

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

a) (M) San. ve Tic. A.Ş.'nin hisse senetlerinin 32.000 adedi 23.11.2010 tarihinde mükellef kurum tarafından 64.000 TL bedelle iktisap edilmiştir. Söz konusu şirketin 10.10.2011 tarihinde tamamı kar yedeklerinden karşılanmak üzere % 50 oranında bedelsiz sermaye artırımını yapması sonucunda 16.000 adet hisse senedi iktisap edilmiştir. (M) San. ve Tic. A.Ş.'nin 24.000 adet hisse senedi ise 10.01.2012 tarihinde başka bir kurumdan toplam 96.000 TL bedelle iktisap edilmiştir. (M) San. ve Tic. A.Ş. tarafından 08.12.2012 tarihinde % 50'si sermaye yedeklerinden karşılanmak üzere bedelsiz, % 50 ise bedelli sermaye artırımını yapılmıştır. Mükellef kurum tarafından bedelli artırılan sermayenin yarısına katılmış olup iktisap edilen hisse senetlerinin adedi için 2,50 TL ödenmiştir. Mükellef kurumun yukarıda sahip olduğu hisse senetlerinin 72.000 adedi 25.10.2014 tarihinde adedi 5 TL'den olmak üzere yarısı peşin, yarısı da Borsa İstanbul'da (BİST) işlem gören (P) San. ve Tic. A.Ş.'nin borsaya kote olan hisse senedi alınmak suretiyle 360.000 TL'ye, 48.000 adedi de 14.11.2014 tarihinde adedi 6 TL'den olmak üzere yine peşin bedelle 288.000 TL'ye satılmıştır. Mükellef kurumun satış işlemlerine ilişkin olarak yasal defterlerine yapmış olduğu yevmiye kayıtları aşağıdaki gibidir.

----- 25.10.2014 -----

102 BANKALAR	180.000	
110 HİSSE SENETLERİ	180.000	
242 İŞTİRAKLER		176.000
649 FAALİYETLE İLGİLİ DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR		184.000

----- 14.11.2014 -----

102 BANKALAR	288.000	
242 İŞTİRAKLER		30.000
649 FAALİYETLE İLGİLİ DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR		258.000

Mükellef kurum, yukarıdaki yevmiye kayıtlarında yer alan "649 Faaliyetle İlgili Diğer Olağan Gelir ve Karlar" hesabındaki tutarları aşağıda yer alan yevmiye kaydıyla dönem kazancına aktarmıştır (Mükellef kurumun aktifine 180.000 TL bedelle kaydettiği ve "110 Hisse Senetleri" hesabında izlediği (P) San. ve Tic. A.Ş.'nin borsaya kote olan hisse senetleri 31.12.2014 tarihli Bilançoda yer almaktadır).

----- 31.12.2014 -----

649 FAALİYETLE İLGİLİ DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR	442.000	
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI		442.000

Mükellef kurum tarafından söz konusu tutarın % 75'i olan 331.500 TL, 2014 hesap dönemine ilişkin vermiş olduğu Kurumlar Vergisi Beyannamesinde KVK'nın 5/1-e maddesi uyarınca yurt içi iştirak satış



# TÜRMOB

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

kazancı istisnası olarak ticari bilanço karından indirim konusu yapılmıştır. Ayrıca 13.03.2015 tarihinde 331.500 TL tutarında fon ayrılmıştır.

**b)** Mecidiyeköy Vergi Dairesi Müdürlüğünün (xxx) vergi kimlik numaralı mükellefi Yeni Stil Saç Bakım Ürünleri Tic.A.Ş.'nin aktifine 12.01.2012 tarihinde 56.000 TL bedelle kaydedilen (N) Tic. Ltd.Şti.'nin iştirak payı Yeni Stil Saç Bakım Ürünleri Tic.A.Ş.'nin 13.06.2013 tarihinde Kurumlar Vergisi Kanununun 19 ve 20'nci maddeleri kapsamında mükellef kuruma devrolunması sonucunda mükellef kurumun aktifine aynı tutarda kaydedilmiştir. (N) Tic.Ltd.Şti.'nin iştirak payının yarısı 19.07.2014 tarihinde mükellef kurumun ortağı Ahmet Olgun'a 42.000 TL bedelle borca mahsuben, diğer yarısı ise yine aynı tarihte mükellef kurumun ortağı Olgun Kimyevi Maddeler İç ve Dış Ticaret A.Ş.'nin % 5 paylı hissedarı Çiğdem Gümüş'ün vefat eden eşinin kardeşi Güngör Gümüş'e 56.000 TL peşin bedelle satılmıştır. Mükellef kurumun satış işlemlerine ilişkin olarak yasal defterlerine yapmış olduğu yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

----- 19.07.2014 -----

102 BANKALAR	56.000	
331 ORTAKLARA BORÇLAR	42.000	
242 İŞTİRAKLER		56.000
649 FAALİYETLE İLGİLİ DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR		42.000

Mükellef kurum, yukarıdaki yevmiye kaydında yer alan "649 Faaliyetle İlgili Diğer Olağan Gelir ve Karlar" hesabındaki tutarları aşağıda yer alan yevmiye kaydıyla dönem kazancına aktarmıştır.

----- 31.12.2014 -----

649 FAALİYETLE İLGİLİ DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR	42.000	
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI		42.000

Mükellef kurum tarafından söz konusu tutarın % 75'i olan 31.500 TL, 2014 hesap dönemine ilişkin vermiş olduğu Kurumlar Vergisi Beyannamesinde KVK'nın 5/1-e maddesi uyarınca yurt içi iştirak satış kazancı istisnası olarak ticari bilanço karından indirim konusu yapılmıştır. Ayrıca 13.03.2015 tarihinde 31.500 TL tutarında fon ayrılmıştır.

**3)** Mükellef kurum tarafından 500 ml'lik ambalajlarda satılan şampuanlardan 30.000 adedini, saç bakım kremlerinden 10.000 adedini ve ikisi bir aralardan 60.000 adedini taşıyan nakil aracı 05.06.2014 tarihinde kaza yapmıştır. Şampuanların % 70'inin, saç bakım kremlerinin % 75'inin ve ikisi bir aradaların % 80'inin hasar gördüğü tespit edilmiş olup hasar görenlerin değeri Takdir Komisyonu tarafından "0" (sıfır) olarak takdir edilmiştir. Mükellef kurum tarafından kayba uğramayan mamuller ise makbuz karşılığında Türkiye Kızılay Derneğine bağışlanmıştır. 2014 yılının Haziran ayında gerçekleşen bu hususlarla ilgili olarak mükellef kurum tarafından aşağıdaki işlemler yapılmıştır.

-Kaza anında taşınan mallar için herhangi bir fatura düzenlenmediğinden (sadece sevk irsaliyesi düzenlenmiştir) yasal defterlerine satışa yönelik olarak herhangi bir kayıt yapılmamıştır.



# TÜRMOB

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

-Hasara uğrayan şampuanların 48.300 TL, saç bakım kremlerinin 18.750 TL, ikisi bir aradaların 115.200 TL tutarındaki maliyet bedelleri için toplam 182.250 TL tutarında stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılmış ve bu karşılık tutarının tamamı 2014 hesap dönemi ticari bilanço karının tespitinde indirim unsuru olarak dikkate alınmıştır. Ayrıca, hasara uğrayan malların maliyet bedeline ilişkin % 18 oranında ve 32.805 TL tutarındaki katma değer vergisi Haziran 2014 vergilendirme dönemi KDV Beyannamesinde "ilave edilecek KDV" sütununa yazılarak hesaplanan katma değer vergisine eklenmiştir. 32.805 TL katma değer vergisi tutarı 2014 hesap dönemi ticari bilanço karının tespitinde gider olarak dikkate alınmıştır.

-Kamu menfaatine yararlı dernek statüsünde bulunan Türkiye Kızılay Derneğine bağışladığı şampuanların 20.700 TL, saç bakım kremlerinin 6.250 TL, ikisi bir aradaların 28.800 TL tutarındaki maliyet bedellerini stok hesaplarından çıkarıp 2014 hesap dönemi kazancının tespitinde gider olarak dikkate almıştır. Bağışlanan malların maliyet bedeline ilişkin % 18 oranında ve 10.035 TL tutarındaki katma değer vergisi Haziran 2014 vergilendirme KDV Beyannamesinde "ilave edilecek KDV" sütununa yazılarak hesaplanan katma değer vergisine eklenmiştir. 10.035 TL katma değer vergisi tutarı 2014 hesap dönemi ticari bilanço karının tespitinde gider olarak dikkate alınmıştır.

-Türkiye Kızılay Derneğine bağışlanan mallar nedeniyle dönem giderlerine aktarılan toplam 55.750 TL tutarındaki maliyet bedeli ile toplam 10.035 TL tutarındaki katma değer vergisi mükellef kurum tarafından 2014 hesap dönemine ilişkin verilen Kurumlar Vergisi Beyannamesinde önce kanunen kabul edilmeyen giderlere eklenmiş daha sonra KVK 10/1-f maddesi kapsamında indirim konusu yapılmıştır.

-Mükellef kurum tarafından Haziran/2014 döneminde yurt içine satılan mallara ilişkin bilgiler aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Mamulün Cinsi	Satış Miktarı (Adet)	% 18 KDV Hariç Satış Tutarı (TL)
Şampuan (500 ml)	622.000	3.110.000
Saç bakım kremi (500 ml)	445.000	2.314.000
İkisi bir arada (500 ml)	968.000	4.936.800

4) Mükellef kurum, 2010 yılının Temmuz ayında her birini 100.000 TL bedelle aktifine aldığı üç adet binek otomobilini 25.08.2014 tarihinde KDV hariç toplam 180.000 TL (adedi 60.000 TL) bedelle satmıştır. 2010 hesap döneminde amortisman ayrılmayan süreye isabet eden toplam 30.000 TL tutarındaki amortisman satış tarihinde ayrılmış olup yasal defterlere yapılan yevmiye kayıtları aşağıda yer almaktadır (Binek otomobiller üzerinden normal usule göre amortisman ayrılmıştır).

----- 25.08.2014 -----		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	30.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		30.000
----- 25.08.2014 -----		
102 BANKALAR	181.800	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	240.000	
254 TAŞITLAR		300.000
391 HESAPLANAN KDV		1.800
679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR		120.000
-----		



# TÜRMÖB

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

Yönetim kurulu, binek otomobillerin yenilenmesi kararını almış olup yukarıdaki yevmiye kaydında “679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar” hesabında izlediği 120.000 TL’yi yenileme fonuna aktarmıştır. Yenileme fonu ayrılmasına ilişkin yapılan yevmiye kaydı da aşağıda yer almaktadır.

----- 18.10.2014 -----

679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR	120.000	
549 ÖZEL FONLAR		120.000

Mükellef kurum, 20.10.2014 tarihinde % 18 oranında KDV dahil her biri 188.800 TL değerinde iki adet binek otomobil almış olup taşıtlardan birisi için ödemiş olduğu 18.800 TL tutarındaki katma değer vergisi ile 32.000 TL tutarındaki özel tüketim vergisini binek otomobilin maliyet bedeline eklerken diğeri için ödediklerini dönem giderlerine aktarmıştır. Mükellef kurum, bu alıma ilişkin yasal defterlerine aşağıdaki yevmiye kaydını yapmıştır.

----- 20.10.2014 -----

254 TAŞITLAR	188.800	
254 TAŞITLAR	138.000	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	50.800	
102 BANKALAR		377.600

Mükellef kurum tarafından 188.800 TL bedelle aktifine kaydedilen binek otomobil üzerinden azalan bakiyeler yöntemiyle 18.880 TL, 138.000 TL bedelle aktifine kaydedilen binek otomobil üzerinden normal yöntemle 6.900 TL amortisman ayrılmış olup bu tutarlar ile “770 Genel Yönetim Giderleri” hesabına aktarılan 50.800 TL tutarındaki katma değer vergisi ile özel tüketim vergisi, 2014 hesap dönemi ticari bilanço karının tespitinde gider olarak dikkate alınmıştır.

**RESMİ VERİ:** 333 Seri No’lu VUK Genel Tebliği uyarınca binek otomobiller üzerinden beş yıl faydalı ömür esasıyla yıllık % 20 oranında amortisman ayrılabilir.

**5)** Mükellef kurumun 2014 hesap dönemi ticari bilanço karının tespitinde indirim unsuru olarak dikkate aldığı götürü gider tutarı 369.250 TL’dir.

Orta Doğu ülkelerine döviz cinsinden 42.300.000 TL (iade edilen tutarlar düşüldükten sonra) tutarında ihracat yapılmış olup bu tutarın içinde 1.260.000 TL tutarında kur farkı geliri bulunmaktadır. Mükellef kurum tarafından Orta Doğu ülkelerine döviz cinsinden yapılan 42.300.000.-TL tutarındaki ihracatın 1.040.000 TL kur farkı geliri dahil 30.500.000.-TL tutarı FOB bedel, geri kalan tutar ise kur farkı geliri dahil CIF bedeldir. CIF bedel ihracatın tamamının nakliyesi başkalarına yaptırılmış olup toplam sigorta tutarı 600.000 TL, toplam navlun tutarı ise 1.260.000 TL’dir. Navlun bedelinin 500.000 TL’lik kısmı, sigorta bedelinin de 100.000 TL’lik kısmı Türk Lirası olarak ödenmiştir.

Türki Cumhuriyeti ülkelerine TL cinsinden 3.540.000 TL, döviz cinsinden 15.690.000 TL ihracat yapılmış olup bu tutarın içinde 840.000 TL tutarında kur farkı geliri bulunmaktadır. KKTC’ye TL cinsinden 6.250.000, döviz cinsinden 4.380.000 TL ihracat yapılmış olup bu tutarın içinde 630.000 TL tutarında kur farkı geliri bulunmaktadır. Türki Cumhuriyeti ülkeleri ile KKTC’ye yapılan ihracatın tamamı FOB bedeldir. Gümrük hattı dışındaki mağazaya döviz cinsinden 1.360.000 TL olup bu tutarın 70.000 TL kur farkı geliridir.



# TÜRMOB

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

Diğer taraftan, Türkiye'deki NATO Askeri üssüne döviz cinsinden 220.000.-TL, Türkiye'de ikamet etmeyenlere döviz cinsinden 110.000 TL tutarında satış yapmıştır.

**6) a-**Mükellef kurum tarafından Orta Doğu ülkelerine satılan 450.000 TL tutarındaki malın yurt dışında yapılan kontrollerinde "ph" değerinin yüksek olduğu belirtilmiş ve mallar iade edilmiştir. Mükellef kurum da Saymanlar A.Ş.'ye söz konusu mallardaki bozulmanın üretim hatasından kaynaklandığı hususunu iletmış ve bu mallar için ödemiş olduğu tutarı talep etmiştir. Saymanlar A.Ş. ise ürettikleri mamullerden alınan numunelerin teste tabi tutulduğunu, üretim hatasının mümkün olmayacağını, depolama veya nakliye aşamalarında hata olacağını ifade etmiş ve malları iade almamıştır. Saymanlar A.Ş. tarafından mükellef kuruma satılan bu malların satış bedeli % 18 KDV dahil 377.600 TL olup mükellef kurum tarafından satış anında 200.000 TL ödeme yapılmıştır. Mükellef kurum tarafından 18.10.2014 tarihinde Asliye Ticaret Mahkemesinde bu malların iade alınması ve karşılığında ödemiş olduğu bedelin kendisine verilmesi için dava açılmıştır. Dava aşaması sırasında mükellef kurumun deposunda çıkan yangın nedeniyle bu mallarla birlikte maliyet bedeli 300.000 TL olan diğer mallar (% 18 oranındaki katma değer vergisini ilgili vergilendirme dönemlerinde indirilmiştir) da yanmıştır. İtfaiye raporu ile belgelendirilen hasar tespiti sonucunda Takdir Komisyonu tarafından yanan malların değeri "0" (sıfır) olarak takdir edilmiştir. Mükellef kurum ile Saymanlar A.Ş. 10.12.2014 tarihinde aralarında anlaşmak suretiyle karşılıklı olarak alacaklarından vazgeçmişler ve mükellef kurum tarafından Asliye Ticaret Mahkemesinde açılan dava sona erdirilmiştir. Mükellef kurum tarafından yukarıdaki hususlarla ilgili olarak 2014 hesap döneminde sırasıyla şu işlemler yapılmıştır.

-Yurt dışından iade gelen malların satış tutarı yurt dışı satış hesaplarından çıkarılmak suretiyle Saymanlar A.Ş. adına iade faturası düzenlenmiş olup söz konusu şirketin malları kabul etmemesi üzerine bu faturada yer alan tutar ile hesaplanan katma değer vergisini yasal defterlerine kaydetmemiştir.

-Saymanlar A.Ş.'den alacağı 200.000 TL'lik tutarın tamamı üzerinden şüpheli alacak karşılığı ayırmıştır.

-Yangında hasara uğrayan malların maliyet bedelleri olan 620.000 TL'lik tutar üzerinden karşılık ayrılmıştır. Bu tutar, ticari bilanço karının tespitinde indirim olarak dikkate alınmıştır.

-Saymanlar A.Ş. ile yaptığı anlaşma sonucunda iade faturası iptal edilmiş, şüpheli alacak karşılığının tamamı konusu kalmayan karşılıklar hesabına aktarılmıştır. Saymanlar A.Ş.'ye ödenmeyen 177.600 TL için 31.12.2014 tarihli Bilançosunun pasifinde vazgeçilen alacak karşılığı ayrılmıştır.

**b-**Mükellef kurumun deposunda çıkan yangının dışarıya da sirayet etmesi üzerine aktifinde kayıtlı bulunan bir adet kamyonet ile bir adet binek otomobil de hasar görmüştür. Mükellef kurum, yangında hasar gören kamyoneti 22.11.2011 tarihinde % 18 KDV dahil 94.400 TL'ye, binek otomobili ise 17.07.2011 tarihinde % 18 KDV dahil 141.600 TL'ye satın almıştır. Kamyonet için ödediği katma değer vergisini ilgili dönem KDV Beyannamesinde indirim konusu yapmış, binek otomobil için ödediği katma değer vergisini ise otomobilin maliyet bedeline eklemiştir. Ayrıca, söz konusu binek otomobili banka kredisi kullanmak suretiyle iktisap etmiş olup 2011 hesap dönemine ait 2.400 TL faiz tutarı ile 2012 hesap dönemine ait 6.000 TL faiz tutarını ilgili dönemlerde binek otomobilin maliyet bedeline eklemiştir.

Kamyonetin faydalı ömrü 4 yıl olarak belirlenmiş olup 2011 hesap döneminde üzerinden azalan bakiyeler usulüyle ayrılan amortisman tutarı, daha önce ayrılan yenileme fonundan mahsup edilmiştir. 2012 hesap döneminde amortisman ayrılmamış, 2013 hesap döneminde ise amortisman ayırma yöntemi değiştirilmiş olup normal amortisman yöntemiyle ayrılan tutar ticari bilanço karının tespitinde gider olarak dikkate alınmıştır.

Binek otomobilin faydalı ömrü 5 yıl olarak belirlenmiş olup 2011 hesap döneminde üzerinden azalan bakiyeler usulüyle ayrılan amortisman tutarı ilgili yıl ticari bilanço karının tespitinde gider olarak





# TÜRMOB

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

dikkate alınmıştır. 2012 hesap döneminde ise amortisman ayrılmamış, 2013 hesap döneminde de üzerinden azalan bakiyeler yöntemiyle ayrılan tutar ilgili yıl ticari bilanço karının tespitinde gider olarak dikkate alınmıştır.

Mükellef kurum, sigorta şirketinden kamyonet için aldığı 50.000 TL tazminat tutarının 10.000 TL'lik kısmı ile binek otomobil için aldığı 80.000 TL tazminat tutarının 7.280 TL'lik kısmını 2014 hesap dönemi ticari bilanço karının tespitinde gelir olarak dikkate almıştır.

**RESMİ VERİ:** 333 Seri No'lu VUK Genel Tebliği uyarınca kamyonetler üzerinden dört yıl faydalı ömür esasıyla yıllık % 25, binek otomobiller üzerinden ise beş yıl faydalı ömür esasıyla yıllık % 20 oranında amortisman ayrılabilir.

## **İSTENENLER:**

Olgunlar Saç Bakım Ürünleri İç ve Dış Ticaret A.Ş.'nin 2014 yılı hesap ve işlemlerinin vergi mevzuatı yönünden incelenmesiyle ilgili olarak; 2014 yılı kazançlarına ilişkin olarak tespit edilen hususları yasal dayanaklarını da belirtmek suretiyle değerlendirerek, eleştiri gerektiren hususlar çerçevesinde Kurumlar Vergisi Beyannamesini yeniden düzenleyiniz. Kurum adına ilave tarh edilmesi gereken vergi tutarı ile kesilecek ceza tutarını (usulsüzlük cezaları ihmal edilecektir) hesaplayınız.

## **PUANLAMA**

"Mükellef Kurum Nezdinde Yapılan Çalışmalarda Tespit Edilen Hususlar" bölümünün 1'inci tespiti 15 puan, 2-a tespiti 10 puan, 2-b tespiti 5 puan, 3'üncü tespiti 15 puan, 4'üncü tespiti 10 puan, 5'inci tespiti 10 puan, 6-a tespiti 10 puan, 6-b tespiti 10 puan, beyanname düzenlemesi, kurumlar vergisinin hesaplanması, ceza kesilmesi ve vergilerin mahsup edilmesi 15 puan olmak üzere değerlendirme toplam 100 puan üzerinden yapılmaktadır.



## CEVAPLAR

### Çözümler

1) KVK'nın 5/1-b maddesi hükmüne göre kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki şirketlerin sermayesine iştirak eden kurumların, bu iştiraklerinden elde ettikleri aşağıdaki şartları taşıyan iştirak kazançları kurumlar vergisinden müstesnadır.

1) İştirak payını elinde tutan şirketin, yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az % 10'una sahip olması,

2) Kazancın elde edildiği tarih itibarıyla iştirak payının kesintisiz olarak en az bir yıl süreyle elde tutulması (Rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle veya yurt dışı iştirakin iç kaynaklarından yapılan sermaye artırımları nedeniyle elde edilen iştirak payları için sahip olunan eski iştirak paylarının elde edilme tarihi esas alınır),

3) Yurt dışı iştirak kazancının kar payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az % 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,

4) İştirak kazancının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi.

Vergi yükü, kanuni veya iş merkezinin bulunduğu ülkede ilgili dönemde tahakkuk eden ve kar payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil olmak üzere toplam gelir ve kurumlar vergisi benzeri verginin, bu dönemde elde edilen toplam dağıtılabilir kurum kazancı ile tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi toplamına oranlanması suretiyle tespit edilir.

İngiltere mukimi "Mint Walk Co." şirketi, anonim şirket statüsünde bulunduğu ilk şart gerçekleşmiş olmaktadır. Mükellef kurum, söz konusu şirketin % 25 hissesine sahip olduğundan ödenmiş sermayenin % 10'una sahip olma şartını da yerine getirmektedir.

İştirak kazancının elde edildiği tarih olan 06.05.2014 tarihi itibarıyla en az bir yıl süreyle kesintisiz olarak elde tutma şartı 2011 yılında sahip olunan % 20 oranındaki hisse senetleri açısından gerçekleşmektedir. Ancak, 29.05.2013 tarihinde iktisap edilen hisse senetlerinde bir yıllık süre dolmadığından bunlara isabet eden kar payları istisnadan yararlanamayacaktır.

İştirak kazançları 26.09.2014 ve 12.02.2015 tarihlerinde transfer edildiğinden, istisnadan yararlanılabilen % 20'lik pay açısından elde edildiği 2014 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilme şartı da yerine getirilmiştir.

Şartlardan sonuncusu olan vergi yükü hesaplaması ise aşağıdaki gibi yapılmıştır. Vergi yükü hesabındaki dağıtılabilir kurum kazancının tespitinde, dönem karından ayrılan karşılıklar ile yedek akçeler, dağıtılabilir karın bir unsuru kabul edilecektir. İlgili ülke mevzuatı uyarınca ayrılması zorunlu olan yedek akçeler de dağıtılabilir kar olarak değerlendirilecektir. Diğer taraftan, bulunduğu ülke mevzuatı uyarınca vergiye tabi kazancın tespitinde gider olarak indirimi kabul edilmeyen giderlerin, fiilen yapılmış olup dağıtılması mümkün olmadığından, dağıtılabilir kurum kazancına ilave edilmemesi gerekmektedir.

Yurt dışı iştirak kazançlarına ilişkin vergi yükünün hesabında, fiili yükün dikkate alınması gerekmektedir. Kar dağıtımı, geçmiş yıl karlarından veya yedeklerden de yapılabileceği için mükelleflerin, hangi yılın kazancını dağıttıklarına kendilerinin karar vermeleri gerekmektedir. Dolayısıyla, vergi yükü geçmiş yıl karlarının veya yedeklerin ilgili olduğu dönemler itibarıyla ayrı ayrı hesaplanacaktır.

Yurt dışındaki iştirakin kazancı içinde istisna kazanç unsuru bulunması halinde, kazançta istisna uygulandıktan sonra bulunan matrah üzerinden hesaplanan vergi, vergi yükünün tespitinde dikkate



# TÜRMOB

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

alınacaktır. Öte yandan, geçmiş yıl zararlarının mahsubundan sonra hesaplanan bir verginin çıkmaması veya düşük çıkması durumunda, zarar mahsubundan sonraki matraha isabet eden vergi tutarı bulunacak ve bu tutara göre vergi yükünün tespiti yapılacaktır.

Ayrıca, ilgili ülkede istisna kazançlar üzerinden kesinti suretiyle bir vergi ödenmiş olması halinde, toplam vergi yükünün hesabında bu verginin de dikkate alınması gerekmektedir.

Yurt dışı iştirakin kar payı dağıtması durumunda, dağıtılan kar payları üzerinden ayrıca vergi kesintisi yapılması söz konusu ise yapılacak vergi kesintisinin de vergi yükünün hesabında dikkate alınacağı tabiidir.

Mint Walk Co. şirketi tarafından mükellef kurum ve diğer hissedarlara dağıtılan kar payları üzerinden tevkif edilen vergiler aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır. Mint Walk Co. tarafından dağıtılan kar paylarından % 25 ve üzeri oranında hisseye sahip olanlara % 15, diğerlerine ise % 20 oranında tevkifat yapılmaktadır. Mükellef kurum haricindekilerin ortaklık payları belli değildir. Bu nedenle vergi yükünün hesabında yapılacak minimum vergi kesintilerinin dikkate alınması suretiyle % 15'lik oranın aşılmayacağı hesaplanmıştır.

## 2012 yılı karının dağıtımı

	İngiliz Sterlini (GBP)
Dağıtılabilir Kurum Kazancı (34.000 – (10.000 + 2.400))	21.600,00
Ayrılan karşılık ve yedekler (21.600 x % 10)	2.160,00
Dağıtılacak kurum kazancı (21.600 – 2.160)	19.440,00
% 25 üstü paya sahip ortakların vergi kesintisi (19.440 x % 15) (minimum) (tüm ortakların bu paya sahip olması)	2.916,00
Toplam vergi kesintisi	2.916,00

## 2013 yılı karının dağıtımı

	İngiliz Sterlini (GBP)
Dağıtılabilir Kurum Kazancı (60.000 – 4.600)	55.400
Ayrılan karşılık ve yedekler (55.400 x % 10)	5.540
Dağıtılacak kurum kazancı (55.400 – 5.540)	49.860
% 25 üstü paya sahip ortakların vergi kesintisi (49.860 x % 15) (minimum) (tüm ortakların bu paya sahip olması)	7.479
Toplam vergi kesintisi	7.479

Bu durumda, Mint Walk Co. şirketinin 2012 hesap dönemi kazancındaki vergi yükü ((2.400 + 2.916) / (21.600 + 2.400 + 2.916) x 100 =) % 19,75 olup % 15'lik oran aşılmaktadır. 2013 hesap dönemi kazancındaki vergi yükü ((4.600 + 7.479) / (55.400 + 4.600 + 7.479) x 100 =) % 17,90 olup % 15'lik oran aşılmaktadır.

Sonuç olarak mükellef kurum tarafından yurt dışında elde edilen iştirak kazançlarından 2011 tarihinde iktisap edilen hisseler (% 20 oranındaki pay), KVK'nın 5/1-b maddesi uyarınca kurumlar vergisi istisnasına tabi olmaktadır. Yurt dışı kazanç istisnasının tespiti yapılırken aşağıdaki hususa da değinmekte fayda bulunmaktadır.

Öncelikle mükellef kurum tarafından elde edilen yurt dışı iştirak kazancının döviz cinsinden hesaplanmasının yapılması gerekmektedir. Bu hesaplama yapılırken KVK'nın 33'üncü maddesinin göz önünde



bulundurulması gerekmektedir. Maddenin 3'üncü bendine göre; tam mükellef kurumların doğrudan veya dolaylı olarak sermayesi veya oy hakkının % 25'ine sahip olduğu yurt dışı iştiraklerinden elde edilen kar payları üzerinden Türkiye'de ödenecek kurumlar vergisinden, iştiraklerin bulunduğu ülkelerdeki kar payı dağıtımına kaynak oluşturan kazançlar üzerinden ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergilerin kar payı tutarına isabet eden kısmı mahsup edilebilir. Kazanca ilave edilen kar payı, bu kazançlar üzerinden yurt dışında ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler dahil edilmek suretiyle dikkate alınır. Bu durumda mükellef kurum, Mint Walk Co.'nun % 25 payına sahip olduğundan elde ettiği net kar payına tevkif edilen vergi ile bu kar payına ilişkin kurumlar vergisini de ekleyecektir. Mint Walk Co.'nun 2012 hesap dönemi kazancının dağıtım tablosunda da görüldüğü üzere, dağıtılacak kurum kazancı tevkif edilen vergiler dahil 19.440 GBP ile hesaplanıp ödenen kurumlar vergisi 2.400 GBP olmaktadır. Bu tutarın toplamı (19.440 + 2.400 =) 21.840 GBP olup mükellef kuruma isabet eden tutar (21.840 x 0,25 =) 5.460 GBP olmaktadır. Mükellef kurumun istisnadan faydalanacak payı % 20 olduğundan yurt dışı iştirak kazancı (21.840 x 0,20 =) 4.368 GBP olmaktadır. Dolayısıyla yurt dışı iştirak kazancı istisnasından yararlanamayacak tutar (21.840 x 0,05 =) 1.092 GBP olmaktadır. Yurt dışı iştirak kazancı 2013 yılı kar dağıtımından da ((49.860 + 4.600) x 0,25 =) 13.615 GBP olmaktadır. Ancak kazancın % 20'lik kısmı olan (54.460 x 0,20 =) 10.892 GBP yurt dışı iştirak kazancı istisnasından yararlanmaktadır. Dolayısıyla yurt dışı iştirak kazancı istisnasından yararlanamayacak tutar (54.460 x 0,05 =) 2.723 GBP olmaktadır. Yurt dışı iştirak kazancı istisnasına tabi olan % 20'lik orana sahip paylar üzerinden yurt dışında ödenen vergiler KVK'nın 33/1 ve bu madde ile ilgili olarak yayımlanan 1 Seri No'lu KVK Genel Tebliği uyarınca yurt içinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilemeyecektir. İstisnadan yararlanmayan % 5'lik paya isabet eden yurt dışında ödenen vergilerin açıklaması ve hesaplaması "Kurumlar Vergisi Beyannamesi Düzenlenmesi" bölümünde yapılmıştır.

Türkiye'ye transfer edilen yurt dışı iştirak kazançlarının Türk Lirasına çevrilme zorunluluğu bulunmadığından ve iştirak kazancı dağıtıldığı dönemde elde edilmiş sayılacağından, transfer tarihinde ortaya çıkan olumlu veya olumsuz kur farkları istisna tutarının tespitinde dikkate alınmayacaktır.

Mükellef kurum tarafından yurt dışı iştirak kazancı 06.05.2014 tarihinde elde edildiğinden, o tarihteki TC Merkez Bankası döviz alış kuru söz konusu kazancın tespitinde dikkate alınacaktır. Bu durumda mükellef kurumun yurt dışı iştirak kazancı tutarı toplamı ((5.460 + 13.615) x 3,5306 =) 67.346,20 TL olmaktadır. Mükellef kurum tarafından iştirak temettü gelirleri hesabına kaydedilen yurt dışı iştirak kazancı tutarı toplamı (14.584,91 + 37.407,59 =) 51.992,50 TL'dir. Bu durumda, mükellef kurumun 2014 hesap dönemi ticari bilanço karına (67.346,20 - 51.992,50 =) **15.353,70** TL'nin yurt dışı iştirak kazancı olarak eklenmesi gerekmektedir.

Mükellef kurumun KVK'nın 5/1-b maddesi kapsamında istisnadan yararlanacak yurt dışı iştirak kazancı ((4.368 + 10.892) x 3,5306 =) **53.876,96** TL olmaktadır. Söz konusu tutarın mükellef kurumun 2014 hesap dönemine ilişkin verdiği Kurumlar Vergisi Beyannamesinde KVK'nın 5/1-b kapsamında indirim olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Son olarak mükellef kurumun istisnadan faydalanamayacak kur farkı gelirlerinin tespit edilmesi gerekmektedir. 2012 yılı kar dağıtımının (dağıtılacak kar payından tevkif edilen vergilerin mahsubundan sonra kalan kısım) Türkiye'ye getirilme tarihi olan 26.09.2014 tarihli TC Merkez Bankası döviz alış kuru ile değerlemesi ile ((19.440,00 x 0,25) x 0,85) x (3,6578 - 3,5306) =) 525,46 TL kur farkı geliri olarak mükellef kurumun dönem kazancına eklenmelidir. 2013 yılı kar dağıtımının (dağıtılacak kar payından tevkif edilen vergilerin mahsubundan sonra kalan kısım) Türkiye'ye 31.12.2014 tarihi itibarıyla henüz getirilmediğinden söz konusu alacağın TC Merkez Bankası döviz alış kuru ile değerlemesi ile ((49.860 x 0,25) x 0,85) x (3,5961 - 3,5306) =) 693,99 TL kur farkı geliri olarak mükellef kurumun dönem kazancına eklenmelidir. Bu durumda, toplam (525,46 + 693,99 =) **1.219,45** TL kur farkı gelirinin de mükellef kurumun 2014 hesap dönemi ticari bilanço karının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.



2) KVK'nın 5/1-e maddesi hükmüne göre; kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisselerinin satışından doğan kazançların % 75'lik kısmı kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanır ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmı satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar özel bir fon hesabında tutulur. Ancak satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır.

a) 1 Seri No'lu KVK Genel Tebliğine göre anonim şirketlerin ortaklık payları veya hisse senetleri maddede yer alan "iştirak hissesi" deyiimi içinde değerlendirilmektedir. Kurumların mevcut hisse senetleri dolayısıyla ellerinde bulunan rüçhan hakkı kuponları karşılığında itibari değeriyle yeni hisse senedi iktisap etmeleri halinde, yeni iktisap edilen söz konusu hisse senetleri ya da iştirak hissesinin iktisap tarihi esas alınacaktır. Aynı durum, iştirak edilen kurumun nedeni ne olursa olsun yapmış olduğu sermaye artışı dolayısıyla bedelsiz olarak iktisap edilen hisse senetleri açısından da geçerli olacaktır. 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 gerekmektedir.

İstisna uygulamasında, her şeyden önce satış bedelinin nakit olarak tahsil edilmesi gerekmektedir. Nakit olarak tahsil edilmese de her an nakde dönüştürülmesi kolay İMKB'de (Borsa İstanbul'da) işlem gören hisse senetleri ile de tahsil edilebilmesi mümkündür. Ancak, bu kıymetlerin en geç iki yıllık tahsil süresinin sonuna kadar nakde dönüştürülmesi gerekir.

Sermaye yedekleri kullanılmak suretiyle sermaye artırımında bulunulması sonucunda sermaye artırımı nedeniyle verilecek bedelsiz hisse senetlerinin, bu şirkete iştirak edenler yönünden aktif ve pasiflerinde bir artışa neden olmaması gerekir. Dolayısıyla, bedelsiz hisse senetleri nedeniyle aktifte tutulan hisselerin sadece adedi değişecek, bedelinde değişme olmayacaktır. Dönem karından ayrılan yedekler kullanılmak suretiyle sermaye artırımında bulunulması halinde ise bu işlem sonucu ortaklara bedelsiz hisse senedi verilmesi ile fiilen kar payı dağıtılması arasında fark bulunmamaktadır. Her iki halde de ortaklar, kurum bünyesinde oluşan karlar üzerinde tasarrufta bulunma imkanına sahip olmaktadır. Dolayısıyla, kar yedeklerinden karşılanan sermaye artırımları sonucunda ortaklarca bedelsiz iştirak hissesi iktisap edilmesi durumunda, alınan iştirak hisseleri nominal bedelle iştirak hesaplarında izlenecek ve iştirak kazançları istisnası nedeniyle kurumlar vergisine tabi tutulmayacaktır.

3 Seri No'lu KVK Genel Tebliği ile 1 Seri No'lu KVK Genel Tebliğinde yapılan değişiklik uyarınca iştirak hissesi satışı sonucu elde edilen kazancın istisnadan yararlanan kısmının, satışın yapıldığı yılı izleyen hesap döneminin başından (01.01.2015) itibaren kazancın beyan edildiği döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe (25.04.2015) kadar pasifte özel bir fona alınması gerekmektedir.

Yapılan açıklamalar çerçevesinde 01.01.2014 tarihi itibarıyla mükellef kurumun aktifinde bulunan (M) San. ve Tic. A.Ş.'nin iktisap tarihleri ile bedelleri aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Aktife Alınma Tarihi	Adet	Tutar (TL)
23.11.2010	32.000	64.000
10.10.2011 (iktisap tarihi olarak 23.11.2010)	16.000	16.000
10.01.2012	24.000	96.000
08.12.2012 (iktisap tarihi olarak 23.11.2010)	16.000	0
08.12.2012 (iktisap tarihi olarak 23.11.2010)	8.000	0



08.12.2012 (iktisap tarihi olarak 10.01.2012)	12.000	0
08.12.2012	18.000	45.000

Yukarıdaki tabloda da görüldüğü üzere mükellef kurumun 23.11.2010 tarihi itibarıyla aktifine aldığı veya bedelsiz sermaye artırımları nedeniyle alındığı kabul edilen (M) San. ve Tic. A.Ş.'nin hisse senedi adedi toplamı (32.000 + 16.000 + 16.000 + 8.000 =) 72.000, bunların bedellerinin toplamı da (64.000 + 16.000 + 0 + 0 =) 80.000 TL olmaktadır. Aynı şekilde 10.01.2012 tarihi itibarıyla aktife alınan veya alındığı kabul edilen hisse senedi adedi toplamı (24.000 + 12.000 =) 36.000, bunların bedellerinin toplamı da (96.000 + 0 =) 96.000 TL olmaktadır. Yapılan bedelli sermaye artırımını sonucunda 45.000 TL değerindeki 18.000 adet senet te 08.12.2012 tarihinde iktisap edilmiştir.

Bu açıklamalar çerçevesinde mükellef kurumun 25.10.2014 tarihinde satmış olduğu hisse senetlerinin tamamının 23.11.2010 tarihinde iktisap edilen hisse senetleri ile bu senetlere sahip olunması sonucunda bedelsiz olarak iktisap edilen hisse senetlerinden olduğunu söyleyebiliriz. Söz konusu tarihte iktisap edilen hisse senetlerinin toplamı 72.000 adet, bunların bedelleri ise 80.000 TL olmaktadır. Mükellef kurum tarafından 25.10.2014 tarihinde yapılan hisse senedi satış tutarı (72.000 x 5 =) 360.000 TL olmaktadır. Dolayısıyla bu satıştan elde edilen kazanç tutarı ise (360.000 – 80.000 =) 280.000 TL olmaktadır. Satış bedelinin yarısının Borsa İstanbul'da (BİST) işlem gören hisse senedi alınması suretiyle gerçekleştirilmesi 1 Seri No'lu KVK Genel Tebliğinde de açıklandığı üzere satış kazancının % 75'lik kısmına istisna uygulanmasına engel olmamaktadır. Ancak, bu senetlerin iki yıl içinde nakde dönüştürülmesi gerekmektedir. Bu durumda, 25.10.2014 tarihinde yapılan hisse senedi satışı sonucunda elde edilen (280.000 – 184.000 =) **96.000 TL**'nin mükellef kurumun 2014 hesap dönemi ticari bilanço karına eklenmesi gerekmektedir.

14

Mükellef kurumun 14.11.2014 tarihinde yapmış olduğu hisse senetlerinin bir kısmı 10.01.2012 tarihinde iktisap edilen hisse senetleri ile bu senetlere sahip olunması sonucunda bedelsiz olarak iktisap edilen hisse senetlerinden bir kısmı da 08.12.2012 tarihinde bedelli sermaye artırımını sonucu iktisap edilen hisse senetlerinden oluşmaktadır. 10.01.2012 tarihinde iktisap edilen (bedelsiz sermaye artırımını ile olanlar dahil) hisse senetlerinin toplamı 36.000 adet, bunların bedelleri ise 96.000 TL olmaktadır. Satılan diğer hisse senetleri ise (48.000 – 36.000 =) 12.000 adet olup bunların iktisap bedeli ise (12.000 x 2,50 =) 30.000 TL olmaktadır. Dolayısıyla 14.11.2014 tarihinde satılan hisse senetlerinin satış bedeli (48.000 x 6 =) 288.000 TL, iktisap bedeli toplamı (96.000 + 30.000 =) 126.000 TL olup satış kazancı da (288.000 – 126.000 =) 162.000 TL olmaktadır. Bu durumda, 14.11.2014 tarihinde yapılan hisse senedi satışı sonucunda fazladan gelir kaydedilen (258.000 – 162.000 =) **96.000 TL**'nin mükellef kurumun 2014 hesap dönemi ticari bilanço karından indirilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla mükellef kurumun hisse senedi satışı sonucunda 2014 hesap dönemi ticari bilanço karına eklenmesi ve çıkarılması gereken tutarlar aynı olmaktadır. Bu durumda hisse senedi satışı nedeniyle eleştirilecek bir husus bulunmamaktadır.

Ancak, 14.11.2014 tarihinde yapılan bu satış tutarının 08.12.2012 tarihinde iktisap edilen 12.000 adedi için iki tam yıl süreyle elde bulundurma şartı ihlal edildiğinden söz konusu hisse senetlerine ait (12.000 x (6,00 – 2,50) =) 42.000 TL kazanç tutarı istisnadan yararlanamayacaktır.

Bu durumda, mükellef kurumun 2014 hesap dönemi Kurumlar Vergisi Beyannamesinde KVK'nın 5/1-e maddesi kapsamında yararlanabileceği indirim tutarı (280.000 + (162.000 – 42.000) x % 75 =) **300.000 TL** (ayrılan fon tutarının da altındadır). Mükellef kurumun yeniden düzenlenen Kurumlar Vergisi Beyannamesinde KVK'nın 5/1-e maddesi kapsamında bu tutar indirim olarak dikkate alınacaktır.

**b) 1 Seri No'lu KVK Genel Tebliğine göre limited şirketlere ait iştirak payları maddede yer alan "iştirak hissesi" deyimi içinde değerlendirilmektedir. Kurumlar Vergisi Kanununun 19 ve 20'nci maddeleri**



# TÜRMOB

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

kapsamında gerçekleştirilen devir, tam ve kısmi bölünme hallerinde, devir veya bölünme suretiyle devralınan iştirak hisselerinin iktisap tarihi olarak, devir alınan veya bölünen kurumdaki iktisap tarihi esas alınacaktır.

İstisna uygulanabilmesi için taşınmazlar ile iştirak hisselerinin satılması ve bu işlemde bir kazanç elde edilerek, satan kurumun mali yapısında bir iyileşmenin olması gerekmektedir. Bu nedenle, söz konusu aktif kalemlerin para karşılığı olmaksızın devir ve temlik, trampası gibi işlemler, istisna kapsamına girmemektedir. Bu tür kıymetlerin mevcut borçlar karşılığında rızaen veya icra yoluyla devredilmesi işlemleri, kurumların finansman olanaklarını artıracığından istisna uygulaması kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Mükellef kuruma 13.06.2013 tarihi itibarıyla KVK'nın 19 ve 20'nci maddeleri kapsamında devrolunan Yeni Stil Saç Bakım Ürünleri Tic. A.Ş.'nin aktifinde yer alan (N) Tic. Ltd. Şti. de mükellef kurumun aynı tarih itibarıyla aktifine alınmış olmakla birlikte söz konusu iştirak payının iktisap tarihi olarak 12.01.2012 tarihi dikkate alınacaktır. Çünkü, söz konusu iştirak payı KVK'nın 19 ve 20'nci maddeleri kapsamında mükellef kuruma devrolan şirketin aktifine 12.01.2012 tarihinde alınmıştır.

Diğer taraftan, mükellef kurumun aktifinde yer alan limited şirket iştirak payının ortağına borcuna mahsuben devredilmesi, şirketi borç yükünden kurtaracağından bu payın satışından elde edilen kazançta da istisna uygulanabilecektir.

Mükellef kurumun aktifinde iki yıldan fazla süreyle yer alan limited şirket iştirak payının satış bedeli toplamı (42.000 + 56.000 =) 98.000 TL olup elde edilen satış kazancı ise (98.000 – 56.000 =) 42.000 TL olmaktadır. Elde edilen kazancın mükellef kurumun 2014 hesap dönemi Kurumlar Vergisi Beyannamesinde KVK'nın 5/1-e maddesi kapsamında indirimine konu edilebilecek tutarı da (42.000 x % 75 =) 31.500 TL olmaktadır. Bu durumda eleştirilecek bir husus bulunmamaktadır.

Burada transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtılıp dağıtılmadığı hususunun da açıklığa kavuşturulması gerekmektedir. KVK'nın 13'üncü maddesi hükmüne göre; kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama veya kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.

İlişkili kişi, kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır. Bu durumda, mükellef kurumun % 20 paylı ortağı olan Ahmet Olgun, ilişkili kişi konumundadır. Mükellef kurumun % 20 paylı ortağı olan Olgun ve Kimyevi Maddeler İç ve Dış Ticaret A.Ş.'nin % 5 paylı hissedarı Çiğdem Gümüş'ün vefat eden eşinin kardeşi söz konusu şirketin ilgili bulunduğu gerçek kişi konumundadır. 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğde de belirtildiği üzere evliliğin sona ermesi ile kayın hısımlığı ortadan kalkmayacağından Güngör Gümüş'ün, Olgun ve Kimyevi Maddeler İç ve Dış Ticaret A.Ş. ile ilgisi bulunmaktadır. Bu nedenle Güngör Gümüş, ortağının ilgili bulunduğu gerçek kişi sıfatıyla mükellef kurumla da ilişkili kişi konumunda olmaktadır.

Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder. Mükellef kurumun ilişkili kişilerle yaptığı iştirak payı satışı söz konusu



kişilerin emsal oluşturmaması nedeniyle transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç değerlendirilmesine tabi tutulamaz.

3) VUK'un 278'inci maddesi hükmüne göre; yangın, deprem, su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli azalış vaki olan emtianın emsal bedeli ile değerlendirilmesi gerekmektedir. Kanun hükmünde kıymetlerin azalışları teker teker sayılmış ve söz konusu nedenlerin sonuna "gibi" edatı eklenerek, benzeri durumlar nedeniyle emtianın değerinde önemli miktarda azalma olduğu takdirde emsal bedeli ile değerlendirilmesi belirtilmiştir. Kanununun 267'nci maddesinde emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirilmesi gününde satılması halinde emseline nazaran haiz olacağı değer olarak tanımlanmış olup maddenin devamında emsal bedelinin sıra ile ortalama fiyat esas, maliyet bedeli esas ve takdir esas ile tayin olunacağına hükmedilmiştir. Bu durumda, kaza sonucu zayı olan malların VUK'un 267'nci maddesinin 3'üncü bendine göre Takdir Komisyonunca takdir edilen emsal bedeli değerlendirilmesi ve bu bedel ile kayıtlı değer arasındaki farkın kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

KDVK'nın 29'uncu maddesi gereğince mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, Kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini indirim konusu yapabileceklerdir. Kanununun 30/c maddesinde; deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayı olanlar hariç olmak üzere, zayı olan mallara ait katma değer vergisinin indirilemeyeceği hükme bağlanmıştır.

Bu hüküm ve açıklamalar doğrultusunda, yapılan kaza sonucu zayı olan mallara ilişkin olarak yüklenilen katma değer vergisinin indirilmesi mümkün değildir. Bu nedenle kaza sonucu zayı olan mallara ilişkin olarak yüklenilen katma değer vergilerinin indirilmiş olması durumunda, kazanın meydana geldiği vergilendirme dönemine ilişkin olarak verilecek KDV beyannamesinin "İlave Edilecek KDV" satırında beyan edilmek suretiyle düzeltilmesi, bu şekilde beyan edilen verginin de kurumlar vergisi yönünden gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Hasara uğrayan malların Takdir Komisyonu kararı çerçevesinde zarar yazılması, bu malların yüklenilen katma değer vergisinin düzeltilmesi ve kurum kazancının tespitinde gider yazılması hususlarında mükellef kurum tarafından yapılan işlemlerde eleştirilecek bir durum bulunmamaktadır.

KVK'nın 10/1-f maddesi hükmüne göre; iktisadi işletmesi hariç, Türkiye Kızılay Derneğine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımların tamamı kurumlar vergisi matrahının tespitinde kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından indirilir. Mükellef kurum, söz konusu bağışı makbuz karşılığında olmasına rağmen Türkiye Kızılay Derneğine aynı olarak yaptığından KVK'nın 10/1-f maddesinde yer alan indirimden yararlanamaz.

Ancak, aynı maddenin (c) bendine göre kamu yararına çalışan derneklere makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının % 5'ine kadar olan kısmı kurum kazancından indirilir. Söz konusu bağışın yapıldığı tarihte gider olarak dikkate alınması, kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması ve kurum kazancının yeterli olması halinde, beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurumlar vergisi matrahından indirilmesi gerekmektedir. İndirilebilecek bağış tutarının tespitinde esas alınacak kurum kazancı, zarar mahsubu dahil giderler ile iştirak kazançları istisnası düşüldükten sonra, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki [Ticari bilanço karı – (iştirak kazançları istisnası + geçmiş yıl zararları)] tutardır. Mükellef kurumun yararlanabileceği bağış tutarı, Kurumlar Vergisi Beyannamesi bölümünde hesaplanmıştır.





Bağış ve yardımların nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardım konusunu oluşturan mal veya hakkın maliyet bedeli veya kayıtlı değeri, bu değer mevcut değilse Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre Takdir Komisyonlarınca tespit edilecek değeri esas alınacaktır. Kurumlar tarafından yapılan bağış ve yardımlar, bağış ve yardımın yapıldığı tarihte gider olarak dikkate alındığından, kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması ve kurum kazancının yeterli olması halinde, beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurumlar vergisi matrahından indirilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, KDVK'nın 17/2-b maddesi hükmüne göre, birinci fıkrada sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifaları katma değer vergisinden istisnadır. Türkiye Kızılay Derneği, kamu menfaatine yararlı dernek olduğundan bu dernekler de birinci fıkrada sayıldığından yapılan teslimlerin katma değer vergisinden istisna olması gerekir.

KDVK'nın 29'uncu maddesi gereğince mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, Kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini indirim konusu yapabileceklerdir. Kanunun 30/a maddesinde; vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisinin indirilemeyeceği hükme bağlanmıştır.

Bu hüküm ve açıklamalar doğrultusunda, Türkiye Kızılay Derneği'ne bağışlanan mallara ilişkin olarak yüklenilen katma değer vergisinin indirilmesi mümkün değildir. Bu nedenle kaza sonucu zayı olan mallara ilişkin olarak yüklenilen katma değer vergilerinin indirilmiş olması durumunda, kazanın meydana geldiği vergilendirme dönemine ilişkin olarak verilecek KDV beyannamesinin "İlave Edilecek KDV" satırında beyan edilmek suretiyle düzeltilmesi, bu şekilde beyan edilen verginin de kurumlar vergisi yönünden gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması gerekmektedir. Bu durumda, mükellef kurumun yapmış olduğu uygulama hakkında eleştirilecek bir husus bulunmamaktadır. Mükellef kurum, söz konusu katma değer vergisini gider hesaplarına kaydetmekle birlikte Kurumlar Vergisi Beyannamesinde önce kanunen kabul edilmeyen giderlere ekleyip sonra bağış tutarının hesabında dikkate alarak aslında maliyete eklemiştir. Bu nedenle eleştiri yapılmaması gerekir.

**4) VUK'un 320'nci maddesi hükmüne göre amortisman süresi, kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar ve bu sürenin yıl olarak hesaplanması için (1) rakamı mükellefçe uygulanan nispete bölünür. Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerinin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay sayısı kadar amortisman ayrılır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir. Mükellef kurum tarafından 2010 yılının Temmuz ayında her biri 100.000 TL maliyet bedeli ile aktifine alınan binek otomobiller için beş yıllık faydalı ömür hesabıyla ilk yıl kıst (100.000 x 0,20 x 6/12 =) 10.000 TL, diğer yıllarda ise 20.000 TL olmak üzere toplam 70.000 TL amortisman ayrılmıştır. Dolayısıyla üç adet binek otomobil için ayrılan amortisman tutarı toplamı (70.000 x 3 =) 210.000 TL etmektedir. Eğer mükellef kurum tarafından söz konusu binek otomobilleri satılmamış olsaydı 2014 hesap döneminde 20.000 TL ile ilk yıl ayrılmayan süreye isabet eden 10.000 TL tutarında amortisman ayrılabilirdi. Dolayısıyla ilk yıl amortisman ayrılmayan süreye isabet eden tutar, binek otomobilin satılması halinde ayrılamayacaktır. Bu nedenle, mükellef kurum tarafından 2014 hesap döneminde ayrılan ve dönem giderlerine aktarılan **30.000 TL** tutarın mükellef kurumun ticari bilanço karına eklenmesi gerekmektedir.**

VUK'un 328'inci maddesi hükmüne 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.



Bu durumda, satışa konu binek otomobiller için 2010, 2011, 2012 ve 2013 hesap dönemlerinde ayırdığı amortisman tutarı 210.000 TL olduğundan ve 2014 hesap döneminde amortisman ayıramadığından kar hesabına geçirilecek tutar  $(180.000 - (300.000 - 210.000) =) 90.000$  TL olmaktadır. Bu nedenle, mükellef kurum tarafından binek otomobillerin satışından elde edilen ve “679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar” hesabında izlenen kar tutarının 90.000 TL olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Maddenin 4’üncü fıkrasına göre; 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 giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir. Maddenin son fıkrası hükmüne göre de; 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. Bu durumda, mükellef kurumun yönetimi kurulu tarafından yenilenmesi karar alındığından ve iki gün sonra da binek otomobiller satın alındığından yenileme karı ayrılmasında herhangi bir sakınca bulunmamakla birlikte bu tutarın 90.000 TL olarak dikkate alınması gerekmektedir.

KDVK’nın 30/b maddesi hükmüne göre, faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemez. KDVGUT’un “VI.B.1.Verginin Gider Kaydedilemeyeceği” bölümünde de belirtildiği üzere, indirilemeyecek KDV, gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilir. Ancak, sorunun “II-Cevap Verilirken Dikkat Edilecek Hususlar” bölümünün 4 numaralı maddesinde de belirtildiği üzere mükellef kurumun hesaplamalarının doğruluğundan hareketle katma değer vergisi hesabında yanlışlık yaptığı görülmektedir. KDV dahil 188.800 TL’ye aktife alınan binek otomobilin katma değer vergisi  $(188.000 - (188.800 / 1,18) =) 28.800$  TL etmektedir ki binek otomobillerden birine ait katma değer vergisinin 18.800 TL’lik kısmı dönem giderlerine aktarılırken  $(28.800 - 18.800 =) 10.000$  TL’lik kısmı ise söz konusu binek otomobilin maliyet bedeline eklenmiştir. Her ne kadar mükelleflere dönem giderlerine veya maliyet bedeline eklenme hususunda seçimlik hak tanınmış olsa da bu hakkın kısmen gider kaydedilmesi kısmen maliyete eklenmesi uygulamasının kabul edilmemesi gerekir. Bu nedenle dönem giderlerine eklenen 18.800 TL katma değer vergisi tutarının binek otomobilin maliyet bedeline eklenerek üzerinden amortisman ayrılması gerekir. VUK’un 270’inci maddesi uyarınca mükellefler özel tüketim vergilerini maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte serbesttirler. Dolayısıyla, özel tüketim vergisinin binek otomobilin maliyet bedeline eklenmesi veya dönem giderlerine aktarılması hususunda mükelleflere serbestlik tanındığı için bu işlemle ilgili olarak eleştirilecek bir husus bulunmamaktadır. Bu durumda, fazladan gider kaydedilen **18.800** TL’nin mükellef kurumun 2014 hesap dönemi ticari bilanço karına eklenmesi gerekmektedir.

Her ne kadar pasifinde üç yıl süre ile tutulabilme imkanına sahip olmasına rağmen mükellef kurumun ayırdığı yenileme fonunun mükellef kurumun yeni aldığı binek otomobillerinin amortismanına mahsup edilmesi gerekmektedir. Bu durumda mükellef kurumun 2014 hesap döneminde aktifine aldığı ve üzerinden  $(188.800 \times 0,20 \times 3/12 \times 2 =) 18.880$  TL ile  $(138.000 \times 0,20 \times 3/12 =) 6.900$  TL’nin yenileme fonundan karşılanmak üzere dönem giderleri arasından çıkarılması gerekmektedir. Diğer taraftan, maliyet bedeline eklenmesi gereken katma değer vergisi tutarına isabet eden  $(18.800 \times 0,20 \times 3/12 =) 940$  TL amortisman tutarının da yenileme fonundan mahsup edilmesi gerekmektedir. Bu durumda ertesi döneme aktarılan yenileme fonu tutarı  $(90.000 - (18.880 + 6.900 + 940) =) 63.820$  TL olmaktadır.

**DEĞERLENDİRME NOTU:** Soruda mükellef kurum tarafından dönem giderlerine aktarılan binek otomobile ilişkin katma değer vergisinin veri olarak 18.800 TL şeklinde değerlendirilerek maliyete eklenmesi veya dönem giderlerine aktarılması konusunda görüş bildirilmesi ve buna göre hesaplama yapılması hususu



da kabul edilmiştir. Bu durumda 18.800 TL'yi veri kabul ederek maliyete eklemesi görüşünü savunanların ticari bilanço karlarına 18.800 TL eklemeleri gerekmektedir. Maliyete eklenen bu tutar nedeniyle 2014 hesap döneminde üzerinden amortisman ayrılması gereken tutar da  $(18.800 \times 0,20 \times 3/12 =)$  940 TL olup bu tutarın yenileme fonundan mahsup edilmesi gerekmektedir. 18.800 TL'yi veri kabul ederek gider kaydedilmesi görüşünü savunanların ise eleştiri konusu yapacakları bir husus bulunmamaktadır.

5) KVK'nın 8'inci maddesinin ilk fıkrasında ticari kazanç gibi hesaplanan kurum kazancının tespitinde, mükelleflerin aşağıdaki giderleri de ayrıca hasıllattan indirebilecekleri hükmü yer almaktadır. Bu ifadeden kurum kazancının ticari kazanç gibi tespit edildiğinden bahsedilmiş olup söz konusu maddede yazılı giderlerin kurumlar vergisi mükelleflerine münhasır olduğu anlaşılmaktadır. Dolayısıyla GVK'nın ticari kazancın tespitinde indirilecek giderlerin kurumlar vergisi mükellefleri açısından da kurum kazancından indirilmesi mümkündür.

GVK'nın 40'ncı maddesinin birinci bendinin parantez içi hükmüne göre; ihracat, yurt dışı onarma, montaj, taşımacılık, faaliyetlerinde bulunan mükellefler, bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hasıllatın binde beşini aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilirler.

194 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde bu hususla ilgili olarak aşağıdaki açıklamalar yer almaktadır.

-Türk Lirası karşılığı yapılan hasıllat azami gider tutarının tespitinde dikkate alınmayacaktır. Ancak, KKTC'ye Türk Lirası karşılığı yapılmış ihracat, döviz cinsinden hasıllat olarak kabul edilecektir.

-Gümrük hattı dışındaki mağaza ve işletmelere yapılan mal teslimleri, Türkiye'deki askeri tesislere yapılan mal teslimleri, Türkiye'de ikamet etmeyenlere yurt içinde yapılan mal teslimlerinden sağlanan hasıllat götürü gider kaydedilmesinde ihracat hasıllatı olarak dikkate alınmayacaktır. Bu şekilde satılan malların yurt dışına çıkarılmış olması önem arz etmemektedir.

Döviz olarak elde edilen ihracat hasıllatının Türk Lirası karşılığının tespitinde, hasıllatın kanuni defterlere kaydedildiği tarihte geçerli olan ve T.C. Merkez Bankasının tespit ve ilan edilmiş döviz alış kurlarının esas alınması gerekmektedir. Hasıllatın kanuni süreden sonra kayıtlara intikal ettirilmesi halinde, götürü gider uygulamasında dikkate alınacak hasıllat, kayıtlara intikal ettirilmesi gerektiği tarihteki kur üzerinden hesaplanacaktır. Dövizlerin yurda getirilmesi gerektiği tarihe kadar doğan kur farklarının ise bu uygulamada dikkate alınamayacağı tabiidir.

Ihracatçının, CF (mal bedeli + navlun bedeli) veya CIF (mal bedeli + navlun bedeli + sigorta bedeli) teslim şartı ile ihracatta; taşımayı döviz karşılığında başka kurum ve gerçek kişilere yaptırması halinde, götürü gider uygulamasında gümrük çıkış beyannamesinde yer alan FOB değerler esas alınacaktır. Nakliyenin bizzat ihracatçı tarafından yapılması veya Türk Lirası karşılığında diğer gerçek veya tüzel kişilere yaptırılması durumunda ise ihracatçı, götürü gider uygulamasında sigorta bedeli hariç CF hasıllat tutarını dikkate alacaktır.

Gümrük hattı dışındaki mağaza, Türkiye'deki Nato Askeri üssüne ve Türkiye'de ikamet etmeyenlere döviz cinsinden yapılan mal teslimleri ihracat hasıllatı olarak kabul edilmeyecektir.

Türki Cumhuriyeti ülkelerine TL cinsinden yapılan mal teslimleri ile kur farkı gelirleri ihracat hasıllatı olarak kabul edilmeyecektir.

Bu durumda ihracat hasıllatı olarak kabul edilecek tutar Orta Doğu ve Türki Cumhuriyeti ülkelerine döviz cinsinden yapılan ihracat ile KKTC'ye yapılan döviz ve TL cinsinden yapılan ihracat tutarlarıdır. Diğer taraftan CIF teslim şartı ile ihracatta; taşımanın döviz karşılığında başka kurum ve gerçek kişilere yaptırılması halinde ihracat hasıllatı olarak FOB değer esas alınacaktır. Taşımanın TL karşılığında



başkalarına yaptırılması halinde ihracat hasılatı olarak mal bedeli ile navlun bedelinin toplamı dikkate alınacaktır.

Orta Doğu ülkelerine döviz cinsinden FOB bedel ihracatta kur farkı geliri hariç ihracat hasılatı (30.500.000 – 1.040.000 =) 29.460.000 TL olarak kabul edilecektir. CIF bedel ihracatta ise ihracat hasılat tutarı (42.300.000 – (29.460.000 + 1.260.000 + 600.000 + (1.260.000 – 500.000) =) 10.220.000 TL olarak kabul edilecektir.

Türki Cumhuriyeti ülkelerine döviz cinsinden yapılan ihracatta kur farkı geliri hariç ihracat hasılatı (15.690.000 – 840.000 =) 14.850.000 TL olarak kabul edilecektir. KKTC'ye TL cinsinden yapılan ihracatta hasılat bedeli olan 6.250.000 ile döviz cinsinden yapılan ihracatta kur farkı geliri hariç ihracat hasılatı (4.380.000 – 630.000 =) 3.750.000 TL olarak kabul edilecektir.

Bu durumda 2014 hesap döneminde götürü gider olarak kabul edilecek tutar ((29.460.000 + 10.220.000 + 14.850.000 + 6.250.000 + 3.750.000) x 0,005 =) 322.650 TL olmaktadır. Dolayısıyla fazladan gider kaydedilen (369.250 – 322.650 =) **46.600** TL'nin mükellef kurumun 2014 hesap dönemi Kurumlar Vergisi Beyannamesinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerekmektedir.

**6) a-** VUK'un 323'üncü maddesi hükmüne göre, ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla dava veya icra safhasında bulunan alacaklar şüpheli alacak sayılır. Bu alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir.

Mükellef kurum tarafından şüpheli alacak ayrılması için söz konusu tutarın gelir hesabına alınması gerekmektedir. Halbuki mükellef kurum tarafından düzenlenen iade faturası yasal defterlerine gelir kaydedilmemiştir. Ancak, daha sonra mükellef kurum ile Saymanlar A.Ş.'nin aralarında anlaşmaları sonucunda düzenlenen ancak yasal kayıtlara intikal ettirilmeyen iade faturası iptal edilmiş ve ayrılan karşılık ta konusu kalmayan karşılıklara intikal ettirildiğinden ticari bilanço karını etkileyen bir unsur ortaya çıkmamaktadır.

VUK'un 278'inci maddesi hükmüne göre; yangın, deprem, su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli azalış vaki olan emtianın emsal bedeli ile değerlendirilmesi gerekmektedir. Kanun hükmünde kıymetlerin azalışları teker teker sayılmış ve söz konusu nedenlerin sonuna "gibi" edatı eklenerek, benzeri durumlar nedeniyle emtianın değerinde önemli miktarda azalma olduğu takdirde emsal bedeli ile değerlendirilmesi belirtilmiştir. Kanunun 267'nci maddesinde emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değer olarak tanımlanmış olup maddenin devamında emsal bedelinin sıra ile ortalama fiyat esas, maliyet bedeli esas ve takdir esas ile tayin olunacağına hükmedilmiştir. Bu durumda, kaza sonucu zayı olan malların VUK'un 267'nci maddesinin 3'üncü bendine göre Takdir Komisyonunca takdir edilen emsal bedeli değerlendirilmesi ve bu bedel ile kayıtlı değer arasındaki farkın kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

KDVK'nın 29'uncu maddesi gereğince mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, Kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini indirim konusu yapabileceklerdir. Kanunun 30/c maddesinde; deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayı olanlar hariç olmak üzere, zayı olan mallara ait katma değer vergisinin indirilemeyeceği hükme bağlanmıştır.

Bu hüküm ve açıklamalar doğrultusunda, yapılan kaza sonucu zayı olan mallara ilişkin olarak yüklenilen katma değer vergisinin indirilmesi mümkün değildir. Bu nedenle kaza sonucu zayı olan mallara ilişkin olarak yüklenilen katma değer vergilerinin indirilmiş olması durumunda, kazanın meydana geldiği



vergilendirme dönemine ilişkin olarak verilecek KDV beyannamesinin “İlave Edilecek KDV” satırında beyan edilmek suretiyle düzeltilmesi, bu şekilde beyan edilen verginin de kurumlar vergisi yönünden gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Hasara uğrayan malların Takdir Komisyonu kararı çerçevesinde zarar yazılması ve kurum kazancının tespitinde gider yazılması hususlarında mükellef kurum tarafından yapılan işlemlerde eleştirilecek bir durum bulunmamaktadır. Ancak söz konusu yangın, Maliye Bakanlığı tarafından mücbir sebep ilan edilen yer niteliğinde bulunmadığından yanan mallara ilişkin yüklenilen katma değer vergisinin yangının meydana geldiği vergilendirme dönemine ilişkin olarak verilecek KDV beyannamesinin “İlave Edilecek KDV” satırında beyan edilmek suretiyle düzeltilmesi, bu şekilde beyan edilen verginin de kurumlar vergisi yönünden gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması gerekmektedir. Bu durumda mükellef kurum tarafından yangın nedeniyle hasara uğrayan malların alımında yüklenilen (620.000 x % 18 =) **111.600** TL tutarındaki katma değer vergisinin ilgili dönem KDV Beyannamesinde hesaplanan katma değer vergisine ilave edilmesi ve ticari bilanço karının hesabında da gider olarak dikkate alınması gerekmektedir.

VUK’un 324’üncü maddesi hükmüne göre konkordato veya sulh yoluyla alınmasından vazgeçilen alacaklar, borçlunun defterlerinde özel bir karşılık hesabına alınır. Bu hesabın muhteviyatı alacaktan vazgeçildiği yılın sonundan başlayarak üç yıl zararlar itfa edilmediği takdirde kar hesabına naklonur. Maddenin gerekçesinde, alacaklıların, iflas halinde veya mali müzayaka (maddi açıdan sıkıntı) durumunda bulunan ve borçlarını ödemeyecek hale gelen mükelleflerden olan alacaklılarından konkordato veya sulh yoluyla kısmen veya tamamen vazgeçmeleri halinde, vazgeçilen alacağın borçlu kurum tarafından üç yıl içinde zararlar itfa edilmesi kaydıyla kar sayılmayacağı belirtilmiştir. Saymanlar A.Ş.’nin mükellef kurumdan sulh yoluyla alımından vazgeçtiği **177.600** TL, iflas veya mali açıdan zor durumda bulunulması kapsamında nitelendirilmeyeceğinden ve bu nedenle de vazgeçilen alacak olarak dikkate alınamayacağından söz konusu tutarın mükellef kurumun 2014 hesap dönemi ticari bilanço karına eklenmesi gerekmektedir.

**b)** VUK’un 329’uncü maddesi hükmüne göre; yangın, deprem, sel, su basması gibi afetler yüzünden tamamen veya kısmen ziyaa uğrayan amortisman tabii iktisadi kıymetler için alınan sigorta tazminatı bunların değerinden (amortismanlı olanlarda ayrılmış olan amortisman çıktıktan sonra kalan değerden) fazla veya eksik olduğu takdirde farkı kar veya zarar hesabına geçirilir.

Mükellef kurumun deposunda çıkan yangının dışarıya da sirayet etmesi üzerine 22.11.2011 tarihinde aktifine (katma değer vergisini indirim konusu yaptığından KDV hariç) (94.400 / 1,18 =) 80.000 TL bedelle kaydettiği kamyonet hasar görmüş olup bu kamyonet için sigorta şirketinden 50.000 TL tazminat almıştır. VUK’un 329’uncü belirtilen kar veya zarar tutarının hesaplanması için kamyonet üzerinden ayrılan amortisman tutarının belirlenmesi gerekmektedir. Faydalı ömrü 4 yıl olarak belirlenen kamyonet üzerinden azalan bakiyeler yöntemi ile ayrılan amortisman tutarı 2011 hesap döneminde daha önce ayrılan yenileme fonundan mahsup edilmiştir. VUK’un mükerrer 315’inci maddesi hükmü uyarınca bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenler, amortisman tabii iktisadi değerlerini azalan bakiyeler üzerinden amortisman usulü ile yok edebilirler. Bu usulün tatbikinde; her yıl, üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının tanzili suretiyle tespit olunur. Bu usulde uygulanacak amortisman oranı % 50’yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katıdır. Bu usulde amortisman süresi normal amortisman nispetlerine göre hesaplanacak olup son yıla devreden bakiye değer, o yıl tamamen yok edilir. Dolayısıyla mükellef kurumun 2011 yılında söz konusu kamyonet üzerinden ayırabileceği amortisman tutarı (80.000 x % 25 x 2 =) 40.000 TL olmaktadır. 2012 yılında aynı yöntemle ayırabileceği amortisman tutarı ise (80.000 – 40.000 =) 40.000 TL bedel üzerinden (40.000 x % 25 x 2 =) 20.000 TL olup ilgili yıl amortisman ayrılmamıştır.



Mükellef kurum, 2013 yılında amortisman ayırma yöntemi değiştirmiş olup normal amortisman yöntemine geçmiştir. VUK'un mükerrer 320'nci maddesinin 3'üncü bendi hükmüne göre; bir iktisadi değer üzerinden azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayrılmaya başlandıktan sonra normal amortisman usulüne geçilebilir. Bu takdirde henüz yok edilmemiş olan değer kısmı, bakiye amortisman süresine bölünmek suretiyle eşit miktarlarla yok edilir. Dolayısıyla mükellef kurumun 2013 hesap döneminde üzerinden normal yöntemle amortisman ayırabileceği kamyonetin bakiye değeri  $(80.000 - (40.000 + 20.000) =) 20.000$  TL olmaktadır. Bu değer üzerinden ayrılacak amortisman tutarı da  $(20.000 / 2 =) 10.000$  TL olmaktadır. Bu durumda, mükellef kurum tarafından aktifinde bulunup hasara uğrayan kamyonet üzerinden 2011, 2012 ve 2013 hesap dönemlerinde amortisman ayrılıp da dönem kazançlarının tespitinde gider olarak dikkate alınan amortisman tutarı  $(40.000 + 10.000 =) 50.000$  TL olmaktadır. 2012 yılı için yapılan hesaplama sadece azalan bakiyeler yönteminin gereği olup, o yılın dönem kazancını etkilememektedir. Amortismanın yenileme fonundan mahsup edilmesi bir bakıma sonuç hesaplarına yansıtılmasıdır. Çünkü, ayrılan yenileme fonu vergi erteleme müessesesi olduğundan bu fonun ya üç yılın sonunda gelir kaydedilmesi ya da bu süre içinde iktisap edilen aynı mahiyetteki iktisadi kıymetlerin amortismanlarından mahsup edilmesi gerekmektedir. Üçüncü yılın sonunda gelir kaydedilen yenileme fonu tutarı ayrılan amortisman tutarları kadar eksik olarak sonuç hesaplarına yansıdığından ilgili dönemde gider kaydedilmeyen amortismanlar, VUK'un 329'uncu maddesinde belirtilen "amortismanlı olanlarda ayrılmış olan amortisman çıktıktan sonra kalan değerden" hükmünden hareketle kar veya zarar tespitinde dikkate alınmalıdırlar. Bu durumda, VUK'un 329'uncu maddesi hükmü gereğince hasara uğrayan kamyonet için alınan sigorta tazminatı nedeniyle kar hesabına aktarılacak tutar  $(50.000 - (80.000 - 50.000) =) 20.000$  TL olmaktadır. Bu durumda, hasar gören kamyonet için alınan sigorta tazminatından eksik olarak hesaplara kaydedilen  $(20.000 - 10.000 =) 10.000$  TL'nin mükellef kurumun 2014 hesap dönemi ticari bilanço karının tespitinde gelir unsuru olarak dikkate alınması gerekmektedir.

22

Mükellef kurumun deposunda çıkan yangının dışarıya da sirayet etmesi üzerine 17.07.2011 tarihinde aktifine KDV dahil 141.600 TL bedelle kaydettiği binek otomobil hasar görmüş olup bu binek otomobil için sigorta şirketinden 80.000 TL tazminat almıştır. Söz konusu binek otomobil banka kredisi ile alınmış olup 2011 hesap dönemine ait 2.400 TL tutarındaki kredi faizi maliyet bedeline eklenmiştir. VUK'un 329'uncu belirtilen kar veya zarar tutarının hesaplanması için binek otomobil üzerinden ayrılan amortisman tutarının belirlenmesi gerekmektedir. Faydalı ömrü 5 yıl olarak belirlenen binek otomobil üzerinden 2011 hesap döneminde azalan bakiyeler yöntemi ile ayrılan amortisman tutarı  $((141.600 + 2.400) \times \% 20 \times 2 \times 1/2 =) 28.800$  TL olmaktadır. Binek otomobilin iktisap edilmesine için alınan kredinin 2012 hesap dönemine ait 6.000 TL faiz tutarı da binek otomobilin maliyet bedeline eklenmiştir. Bu durumda binek otomobilin maliyet bedeli  $(141.600 + 2.400 + 6.000 =) 150.000$  TL olmaktadır. Bu durumda 2012 hesap döneminde hesaplanması gereken amortisman tutarı ise  $((150.000 - 28.800) \times \% 20 \times 2 =) 48.480$  TL olmaktadır. 2013 hesap döneminde ise ayrılması gereken amortisman tutarı da  $((121.200 - 48.480) \times \% 20 \times 2 =) 29.088$  TL olmaktadır. Bu durumda, mükellef kurum tarafından aktifinde bulunup hasara uğrayan kamyonet üzerinden 2011, 2012 ve 2013 hesap dönemlerinde amortisman ayrılıp da dönem kazançlarının tespitinde gider olarak dikkate alınan amortisman tutarı  $(28.800 + 29.088 =) 57.888$  TL olmaktadır. 2012 yılı için yapılan hesaplama sadece azalan bakiyeler yönteminin gereği olup, o yılın dönem kazancını etkilememektedir. Bu durumda, VUK'un 329'uncu maddesi hükmü gereğince hasara uğrayan binek otomobil için alınan sigorta tazminatı nedeniyle zarar hesabına aktarılacak tutar  $(150.000 - 57.888) - 80.000 =) 12.112$  TL olmaktadır. Bu tutarın, mükellef kurumun 2014 hesap dönemi ticari bilanço karının hesabında indirim unsuru olarak dikkate alınması gerekmektedir. Diğer taraftan, mükellef kurum tarafından fazladan gelir kaydedilen 7.280 TL'nin de aynı dönem ticari bilanço karından indirilmesi gerekmektedir.

**DEĞERLENDİRME NOTU:** Azalan bakiyeler usulüyle amortisman ayrılması halinde binek otomobillerin iktisap edildiği yıl ayrılan kıst amortisman nedeniyle ertesi yılın amortismanında kıst amortismanın yerine iktisap edildiği yıla ilişkin tüm amortismanın mahsup edilmesi görüşü de bulunmakta



olup bu şekilde yapılan değerlendirmeler de dikkate alınmıştır. Bu görüşü savunanların 2012 hesap döneminde hesaplayacakları amortisman tutarı  $((150.000 - 57.600) \times \% 20 \times 2 =)$  36.960 TL, 2013 hesap döneminde de hesaplayıp gider olarak dikkate alabilecekleri amortisman tutarı  $((92.400 - 36.960) \times \% 20 \times 2 =)$  22.176 TL olmaktadır. Bu durumda, mükellef kurum tarafından aktifinde bulunup hasara uğrayan kamyonet üzerinden 2011, 2012 ve 2013 hesap dönemlerinde amortisman ayrılıp da dönem kazançlarının tespitinde gider olarak dikkate alınan amortisman tutarı  $(28.800 + 22.176 =)$  50.976 TL olmaktadır. Bu durumda, VUK'un 329'uncu maddesi hükmü gereğince hasara uğrayan binek otomobil için alınan sigorta tazminatı nedeniyle zarar hesabına aktarılacak tutar  $(150.000 - 50.976) - 80.000 =)$  **19.024 TL** olmaktadır. Bu tutarın, mükellef kurumun 2014 hesap dönemi ticari bilanço karının hesabında indirim unsuru olarak dikkate alınması gerekmektedir.

### Kurumlar Vergisi Beyannamesinin Düzenlenmesi

Yukarıda yapılan açıklamalar sonucunda mükellef kurumun 2014 hesap dönemine ilişkin olarak yeniden düzenlenmiş Kurumlar Vergisi Beyannamesi aşağıda yer almaktadır.

BEYANNAME KALEMLERİ	TUTAR (TL)
Ticari Bilanço Karı	<b>2.468.000,00</b>
Ticari Bilanço Karına Eklenmesi Gereken Hususlar	<b>278.753,15</b>
-Yurtdışı iştirak kazancı (Tespit 1)	15.353,70
-Yurtdışı iştirak kur farkı geliri (Tespit 1)	1.219,45
-İkisadi kıymetin satıldığı son yıl ayrılmayan kıst amortismanın gider kaydedilmesi (Tespit 3)	30.000,00
-Binek otomobilin maliyete eklenmesi gereken katma değer vergisi (Tespit 4)	18.800,00
-Yenileme fonundan mahsup edilmesi gereken amortisman tutarı (Tespit 4)	18.880,00
-Yenileme fonundan mahsup edilmesi gereken amortisman tutarı (Tespit 4)	6.900,00
-Vazgeçilen alacak tutarının gelir kaydedilmesi (Tespit 6/a)	177.600,00
-Yangından hasar gören kamyonetin sigorta tazminatı (Tespit 6/b)	10.000,00
Ticari Bilanço Karından Mahsup Edilmesi Gereken Hususlar	<b>130.992,00</b>
-Yangından hasar gören mallara ilişkin katma değer vergisinin gider kaydedilmesi (Tespit 6/a)	111.600,00
-Yangından hasar gören binek otomobilin sigorta tazminatı (Tespit 6/b)	12.112,00
-Yangından hasar gören binek otomobilin sigorta tazminatı (Tespit 6/b)	7.280,00
<b>OLMASI GEREKEN TİCARİ BİLANÇO KARI</b>	<b>2.615.761,15</b>
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	108.000,00
Kanunen Kabul Edilmeyen Eklenmesi Gereken Götürü Gider Tutarı (Tespit 5)	46.600,00
Olması Gereken Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	<b>154.600,00</b>
Olması Gereken Yurtdışı İştirak Kazançları (K.V.K. Mad. 5/1-b)	<b>53.876,96</b>
Olması Gereken Taşınmaz ve İşt. His. ile Kurucu Sen., İnt. Sen. ve R. Hakları Stş. Kazancı (K.V.K. Mad. 5/1-e)	<b>300.000,00</b>



# TÜRMOB

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

Olması Gereken Kar ve İlaveler Toplamı	<b>2.770.361,15</b>
Olması Gereken Cari Yıla Ait Zarar, İstisnalar ve İndirimler Toplamı	<b>353.876,96</b>
<b>OLMASI GEREKEN KAR</b>	<b>2.416.484,19</b>
Olması Gereken Türkiye Kızılay Derneğine ve Yeşilay Cemiyetine Yapılan Bağış ve Yardımlar (K.V.K. Mad. 10/1-c)*	<b>65.785,00</b>
<b>OLMASI GEREKEN TOPLAM</b>	<b>65.785,00</b>
<b>OLMASI GEREKEN DÖNEM SAFİ KURUM KAZANCI (MATRAH)</b>	<b>2.350.699,19</b>
Olması Gereken Hesaplanan Kurumlar Vergisi	<b>470.139,84</b>
Olması Gereken Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı**	<b>393.761,20</b>
Olması Gereken Ödenmesi Gereken Kurumlar Vergisi	<b>76.378,64</b>

\* Olması gereken Türkiye Kızılay Derneğine yapılan bağış tutarının matrahı [Ticari Bilanço Karı – (İştirak Kazançları + Geçmiş Yıl Zararları)] matrah kabul edilerek (2.615.761,15 – 53.876,96 =) 2.561.884,19 TL'nin % 5'i olan (2.561.884,19 x 0,05 =) 128.094,21 TL'yi geçemeyecektir. Bağış tutarı, söz konusu tutarı aşmadığından 65.785 TL'nin tamamı indirim konusu yapılabilecektir. Bağış tutarının hesabında ticari bilanço karından sadece yurtiçi iştirak hissesinin mahsup edilebileceği görüşü de hesaplamada kabul edilmiştir.

\*\* Olması gereken mahsup edilecek vergiler toplamında yurt dışında elde edilen ve istisnaya tabi olmayan iştirak kazançları üzerinden yurt dışında ödenen kurumlar vergisi ile kesinti yoluyla vergiler mahsup edilmiştir. Bu mahsup yapılırken KVK'nın 32'nci maddesi hükmü ve 1 Seri No'lu KVK Genel Tebliğindeki açıklamalar esas alınmıştır. KVK'nın 32/4'üncü maddesi hükmüne göre; yurt dışı kazançlar üzerinden Türkiye'de tarh olunacak vergilere mahsup edilebilecek tutar, hiçbir surette yurt dışında elde edilen kazançlara Kanunun 32'nci maddesinde belirtilen kurumlar vergisi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamaz. İlgili bölümde de yer aldığı üzere, istisnadan yararlanamayacak yurt dışı iştirak kazancının brüt tutarı (1.092 + 2.723 =) 3815 GBP olmaktadır. Bu tutardan mahsup edilebilecek kurumlar vergisi tutarı (3.815 x 0,20 =) 763 GBP dolayısıyla (763 x 3,5306 =) 2.693,85 TL olmaktadır. Bu durumda yurt içinde kesilen vergiler ile geçici vergi de dahil, olması gereken mahsup edilecek vergiler toplamı (2.693,85 + 23.645,35 + 367.422,00 =) 393.761,20 TL'dir.

Sonuç olarak (76.378,64 – 18.802,00 =) 57.576,64 TL kurumlar vergisinin mükellef kurum adına VUK'un 29'uncu maddesi uyarınca ikmalen tarh edilmesi gerekmektedir. İkmalen tarh edilecek verginin bir katı tutarındaki vergi ziyayı cezasının da VUK'un 341 ve 344'üncü maddeleri uyarınca kesilmesi gerekmektedir.