



# TÜRMOB

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

2015/2.DÖNEM

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK SINAVLARI

REVİZYON SINAVI

28 Temmuz 2015-Salı 18:00

## SORULAR

### I-GENEL BİLGİ

İstanbul Boğaziçi Kurumlar Vergi Dairesi Müdürlüğünün (xxx) vergi kimlik numaralı mükellefi Kale Salça Sanayi ve Ticaret A.Ş. (kısaca mükellef kurum olarak anılacaktır), İstanbul'daki merkez adresinde tuz dahil hiçbir katkı maddesi ilave etmeksizin domates salçası üretiminde bulunmaktadır. Mükellef kurumun ortakları % 30 paya sahip İsmail Nuri Kale, % 30 paya sahip Ali Rıza Kale, % 20 paya sahip Kazım Selçuk Kale, % 10 paya sahip Sibel Kale ve % 10 paya sahip Esmâ Kale'dir. Mükellef kurumun 2014 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesinin özeti aşağıdaki gibidir.

| BEYANNAME KALEMLERİ   | TUTAR (TL) |
|---|------------|
| Ticari Bilanço Karı   | 1.280.000  |
| Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler  | 820.000    |
| Tam Mükellef Anonim Şirketlerin Yurtdışı İştirak Hisseleri Satış Kazançları (K.V.K. Mad. 5/1-c) | 180.000    |
| Kar ve İlaveler Toplamı   | 2.100.000  |
| Cari Yıla Ait Zarar, İstisnalar ve İndirimler Toplamı   | 180.000    |
| KAR   | 1.920.000  |
| Bağış ve Yardımlar (K.V.K. Mad. 10/1-ç)   | 720.000    |
| TOPLAM  | 720.000    |
| DÖNEM SAFİ KURUM KAZANCI (MATRAH)   | 1.200.000  |
| Hesaplanan Kurumlar Vergisi   | 240.000    |
| Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı  | 160.000    |
| Ödenmesi Gereken Kurumlar Vergisi   | 80.000     |

1

Mükellef kurumun mahsup edilecek vergilerinin, 64.000 TL'lik tutarı yurt içinde kesilen vergilerden, 96.000 TL'lik tutarı ise 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.

2) 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 hesaplamaların 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) Değerlendirme yapılırken usule ilişkin hususları ihmal ediniz, bu hususların cevap kağıtlarında yer alması halinde olumlu olarak puanlamaya dahil edilmeyecektir.

7) 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

1) Salça üretimi için işlemeye uygun domatesler fabrikaya kasalarla getirilmektedir. Bu şekilde gelen domatesler işçiler tarafından havuzlara boşaltılmakta ve havuzlardan akış kanalları yardımıyla su ile taşınmaktadır. Bu şekilde yıkanıp son defa temiz su ile durulandıktan sonra dönen merdanelerden oluşan bantta ezik, çürük veya bozuk domatesler işçiler tarafından ayrılmaktadır. Ayıklayıcılar tarafından amaca uygun olmadıkları için ayrılan domatesler kalitesi düşük salça üretiminde bulunan işletmelere satılmaktadır. Tüm kusurlarından arındırılmış domatesler ardi ardına iki elekten oluşan palper grubunda parçalanmaktadır. Parçalanmış domatesler, çekirdek ve kabuktaki renk ve zamlı maddelerinin salçaya geçişini kolaylaştırmak için ön ısıtıcılarda ısıtılmaktadır. Isıtılmış ve parçalanmış domatesler, içindeki yabancı maddelerden temizlenmek için eleklerden geçirilmektedir. Bu şekilde elde edilen domates suyu, evaporatörlerde vakum altında 75-85 °C'de istenen brix derecesine (domatesin içindeki katı madde miktarı) koyulaştırılmakta ve bu şekilde salça elde edilmektedir.

Evaporatörden alınan salça, doldurma düzenine verilerek en az 93 °C'de kutu ve kavanozlara doldurulmakta; dolan kutu ve kavanozlar, kapama makinelerinde hermetik olarak kapatılmakta; kapanan kutu ve kavanozlar ise su duşlarının altından geçirilerek soğutulmakta ve paletlenmektedir. Daha sonra temizlenen ambalajlar, üretim tarihi, son kullanma tarihi ve seri numarası kapaklara basılarak kolilenmekte ve satışa sevk edilmektedir.

Mükellef kurum tarafından salça üretimi için 2014 hesap dönemi içinde 5.900.000 kasa domates satın alınmış olup her bir kasanın içinde 25 kilogram (kısaca kg.) domates bulunmaktadır. Ezik, çürük ve bozuk domatesler, mükellef kurum tarafından dönem içinde satın alınıp ayıklamaya gelen domateslerin binde 9'luk kısmına isabet etmekte olup bunların tamamı kalitesi düşük salça üretiminde bulunan işletmelere satılmaktadır. Bu ayırmadan sonra üretime giren her 6 kg. domatesten 1 kg. salça üretilmektedir. Üretime giren domateslerden salça olarak ortaya çıkmayanların % 90'lık kısmı domates küspesi adı altında süt besiciliği yapan işletmelere satılmakta, % 10'luk kısım ise değerlendirilebilecek bir yapıda olmadığından atılmaktadır. Domates küspesi, süt besiciliği yapan işletmelerde yem olarak kullanılmaktadır. Ayrıca, üretilen salçaların kutu ve kavanozlara dolmuş aşamasında zaman zaman yaşanan teknik sıkıntılar nedeniyle dönem içinde toplam 20.000 kg.'lık değerlendirilmeyen fire ortaya çıkmıştır.



# TÜRMOB

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

Mükellef kurum tarafından üretilip ambalajlanan salçaların; % 25'i net 360 gram salça alan cam kavanoza, % 25'i net 450 gram salça alan teneke kutuya, % 20'si net 720 gram salça alan cam kavanoza, % 20'si net 900 gram salça alan teneke kutuya, % 10'u ise net 4500 gram salça alan teneke kutuya konulmak suretiyle satışa konu edilmek üzere depolanmıştır.

Mükellef kurumun hammadde ve mamul grupları itibarıyla dönem başı ve dönem sonu stok miktarları aşağıdaki tablodaki gibidir.

| HAMMADDE VE MAMUL CİNSİ        | D.BAŞI STOK | D.SONU STOK |
|--------------------------------|-------------|-------------|
| Domates                        | 2.650.000   | 202.500     |
| Ezik, çürük veya bozuk domates | 1.000       | 500         |
| Domates küspesi                | 1.645.000   | 1.020.000   |
| Salça (360 gram cam kavanoz)   | 840.000     | 680.000     |
| Salça (450 gram teneke kutu)   | 760.000     | 590.000     |
| Salça (720 gram cam kavanoz)   | 630.000     | 410.000     |
| Salça (900 gram teneke kutu)   | 570.000     | 320.000     |
| Salça (4500 gram teneke kutu)  | 300.000     | 100.000     |

Yukarıdaki tabloda domatesler ile domates küspesi kg. olarak, salçalar ise adet olarak stoklarda yer almaktadır. Tablonun ilk satırında yer alan domates; ezik, çürük veya bozuk domatesler ayıklandıktan sonra stokta kalanları ifade etmektedir. Tabloda dönem başı stokları arasında yer alan 64.000 adet 360 gram cam kavanoz salça, 53.000 adet 450 gram teneke kutu salça, 45.000 adet 720 gram cam kavanoz salça, 36.000 adet 900 gram teneke kutu salça ve 12.000 adet 4500 gram teneke kutu salça, 2014 hesap döneminde satışa konu edilmemiş olup üç yıllık tüketim ömrü dolduğundan dönem içinde Takdir Komisyonu nezdinde imha edilmişlerdir. Dönem sonu stokları arasında yer alan 42.000 adet 360 gram cam kavanoz salça, 38.000 adet 450 gram teneke kutu salça, 26.000 adet 720 gram cam kavanoz salça, 17.000 adet 900 gram teneke kutu salça ve 9.000 adet 4500 gram teneke kutu salça, üç yıllık tüketim ömrü dolduğundan dönem içinde satış iadesi olarak gelen ancak Takdir Komisyonu nezdinde henüz imha edilmemiş olan mamullerdir. Bu şekilde imha edilmeyi bekleyen malların tamamı önceki yıllarda satılmış olup tüketim süresi dolduğu için 2014 hesap döneminde yapılan iadeler nedeniyle stoklara alınmışlardır.

Mükellef kurum yetkilileri; dönem başı ve dönem sonu mevcutlarını, alacaklarını ve borçlarını Vergi Usul Kanununun 186'ncı maddesine uygun olarak ölçmek, saymak, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde tespit ettiklerini, üç yıllık tüketim ömrü dolan mamullerin Takdir Komisyonu nezdinde imhası haricinde herhangi bir doğal afet gibi sebeplerle veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak gibi haller neticesinde işletmeye dahil iktisadi kıymetlerde bir azalış olmadığını, yasal kayıtlara intikal ettirilmeyen maliyet ve gider unsuru bulunmadığını ifade etmişlerdir.

Mükellef kurum tarafından satışı yapılan mamul ve diğer mallardan elde edilen KDV hariç hasılat aşağıdaki tablodaki gibidir (Tabloda yer alan satışlara 2 numaralı Tespit'teki Belçika Konsolosluluğuna yapılan satışlar dahil olup gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan vakıf ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakfa (hastanede kullanılmak üzere) yapılan bağışlar ve 3 numaralı Tespit'teki ihraç kayıtlı satışlar dahil değildir).



# TÜRMOB

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

| HAMMADDE VE MAMUL CİNSİ        | SATIŞ MİKTARI | KDV HARIÇ SATIŞ TUTARI (TL) |
|--------------------------------|---------------|-----------------------------|
| Ezik, çürük veya bozuk domates | 1.328.000     | 66.400                      |
| Domates küspesi                | 110.590.000   | 8.847.200                   |
| Salça (360 gram cam kavanoz)   | 16.683.500    | 25.025.250                  |
| Salça (450 gram teneke kutu)   | 13.411.000    | 21.457.600                  |
| Salça (720 gram cam kavanoz)   | 6.252.400     | 15.631.000                  |
| Salça (900 gram teneke kutu)   | 5.113.000     | 13.805.100                  |
| Salça (4500 gram teneke kutu)  | 575.000       | 6.900.000                   |

Yukarıdaki tablonun "Satış Miktarı" sütununda ezik, çürük veya bozuk domatesler ile domates küspesi kg. olarak, salçalar ise adet olarak dikkate alınmıştır.

**NOT:** 1 numaralı Tespit'te yer alan açıklamalarla birlikte 2 numaralı Tespit ile 3 numaralı Tespit'te belirtilen satış ve bağış konusu olan mamullerin de bulunduğunu unutmayınız. Ayrıca, randıman çalışması sonucunda mükellef kurumun kayıt dışı satışının varlığını tespit etmeniz halinde bulunan fark üzerinden ortaklara herhangi bir kar payı dağıtımı yapmayınız.

2) Mükellef kurumun bir kısım mamul teslimleri aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

| MAMUL CİNSİ                   | (A) ADET | (B) ADET |
|-------------------------------|----------|----------|
| Salça (360 gram cam kavanoz)  | 120.000  | 170.000  |
| Salça (450 gram teneke kutu)  | 100.000  | 140.000  |
| Salça (720 gram cam kavanoz)  | 80.000   | 106.000  |
| Salça (900 gram teneke kutu)  | 60.000   | 80.000   |
| Salça (4500 gram teneke kutu) | 40.000   | 20.000   |

4

Yukarıda tablonun (A) sütunundaki teslimler, gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan vakfa bedelsiz olarak ihtiyaç sahiplerine dağıtılması şartıyla yapılan bağışları ifade etmektedir. Söz konusu vakıf gıda bankacılığının yanında eğitim faaliyetinde de bulunmaktadır. Vergiden muaf olmayan vakfın senesinde gıda yardımı yapabilmesine ilişkin hüküm bulunmaktadır. Mükellef kurum tarafından yapılan bağış nedeniyle düzenlenen fatura bedeli 1.182.000 TL olup, katma değer vergisi hesaplanmamıştır. Mükellef kurumun bu teslim nedeniyle yüklendiği ve ilgili dönemlerde indirdiği katma değer vergisi tutarı 62.000 TL'dir. Mükellef kurum tarafından yapılan bağışın yevmiye kaydı aşağıda yer almaktadır.

|                             |           |           |
|-----------------------------|-----------|-----------|
| ----- 10.06.2014 -----      |           |           |
| 770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ | 1.182.000 |           |
| 152 MAMULLER                |           | 1.182.000 |
| -----                       |           |           |

Bağışlanan mamullerin maliyet bedeli, faturada yer alan satış bedelinin 2/3'ü olup "770 Genel Yönetim Giderleri" hesabına aktarılan 1.182.000 TL, mükellef kurumun 2014 hesap dönemi ticari bilanço karının tespitinde gider olarak dikkate alınmıştır.

Yukarıdaki tablonun (B) sütunundaki teslimler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakfa ait olan hastane için yardımda bulunacak Belçika Konsolosluğuna yapılan satışları içermektedir. Belçika Konsolosluğu, yapılacak yardıma ilişkin olarak Gelir İdaresi Başkanlığı'na başvurmuş olup Başkanlık tarafından kendisine bir yazı verilmiştir. Bu yazının mükellef kuruma ibrazı sonucunda düzenlenen faturada katma değer vergisi hesaplanmamıştır. Düzenlenen fatura bedeli 1.200.000 TL'dir. Fatura düzenlendikten



# TÜRMÖB

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

sonra Belçika Konsolosluğu ile yapılan görüşmede bağışlanan her bir mamul grubunun % 60'ının mükellef kurum tarafından karşılanması konusunda anlaşmış, düzenlenen fatura iptal edilmiştir. Belçika Konsolosluğu adına 480.000 TL tutarında yeni bir fatura düzenlenmiş ve söz konusu faturada katma değer vergisi hesaplanmamıştır. Mükellef kurumun Belçika Konsolosluğuna yaptığı bu teslim nedeniyle yüklendiği ve ilgili dönemlerde indirdiği katma değer vergisi tutarı 28.000 TL'dir. Vakfa yapılan bağışın faturası ise 720.000 TL bedelle düzenlenmiş olup bu faturada da katma değer vergisi hesaplanmamıştır. Ayrıca bağışa ilişkin vakıftan makbuz alınmış ve düzenlenen faturanın arkası hastanenin bağlı olduğu vakfın temsilcilerine imzalatılmıştır. Mükellef kurumun bu teslimler nedeniyle yüklendiği ve ilgili dönemlerde indirdiği katma değer vergisi tutarı 42.000 TL'dir. Mükellef kurum tarafından bu işlemlerle ilgili olarak aşağıdaki yevmiye kayıtları yapılmıştır (Fatura iptali ve yeniden faturaların düzenlenmesi sırasında yasal defterlere kayda ilişkin on günlük süre aşılmadığından 1.200.000 TL tutarında düzenlenen fatura ve bunun iptaline ilişkin yevmiye kayıtları yapılmamıştır).

| ----- 22.07.2014 -----   |         |         |
|--|---------|---------|
| 770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ                                    | 720.000 |         |
| 102 BANKALAR   | 480.000 |         |
| 600 YURT İÇİ SATIŞLAR  |         | 480.000 |
| 152 MAMULLER   |         | 720.000 |
| ----- 22.07.2014 -----   |         |         |
| 620 SATILAN MALIN MALİYETİ                                     | 320.000 |         |
| (Belçika Konsolosluğuna yapılan satışlara isabet eden maliyet) |         |         |
| 152 MAMULLER   |         | 320.000 |

Mükellef kurum tarafından yukarıda "770 Genel Yönetim Giderleri" hesabına kaydedilen 720.000 TL, mükellef kurumun 2014 hesap dönemi ticari bilanço karının tespitinde gider olarak dikkate alınmış olup söz konusu hesap dönemine ilişkin olarak verilen Kurumlar Vergisi Beyannamesinde önce kanunen kabul edilmeyen giderlere eklenmiş daha sonra KVK 10/1-ç maddesi kapsamında indirim konusu yapılmıştır (Hastanede kullanılmak üzere vakfa bağışlanan mamullerin maliyet tutarı, satış tutarının 2/3'üne isabet etmektedir).

**3)** Mükellef kurum Mayıs 2014 döneminde aşağıdaki tabloda yer alan mamulleri Güngören Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün xxx vergi kimlik numaralı mükellefi Güngör İthalat İhracat Limited Şirketine (kısaca Güngör Ltd.) ihraç kaydıyla satmıştır.

| MAMUL CİNSİ                   | MİKTAR (ADET) | KDV HARIÇ TUTAR (TL) |
|-------------------------------|---------------|----------------------|
| Salça (720 gram cam kavanoz)  | 420.000       | 1.008.000            |
| Salça (900 gram teneke kutu)  | 320.000       | 832.000              |
| Salça (4500 gram teneke kutu) | 100.000       | 1.000.000            |

Mükellef kurum tarafından Güngör Ltd'ye satılan mamuller için düzenlenen faturada % 8 oranında hesaplanan katma değer vergisi, KDVK'nın 11/1-c maddesi hükmü uyarınca tahsil edilmemiştir. Mükellef kurum tarafından Mayıs 2014 döneminde ödenmesi gereken 227.200 TL tutarındaki katma değer vergisi ise tecil edilmiştir.

Güngör Ltd. tarafından söz konusu mamullerden 320.000 adet 720 gram cam kavanoz salça, 240.000 adet 900 gram teneke kutu salça ve 80.000 adet 4500 gram teneke kutu salça üç ay içinde ihraç edilmiş olup bu mamullere ilişkin mükellef kurumun tecil edilen katma değer vergisi terkin edilmiştir. Bu mamuller haricindekiler Kuzey Irak'ta yaşanan siyasi karışıklıklar dolayısıyla üç ay içinde ihraç edilememiş,



# TÜRMOB

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

yapılan başvuru üzerine İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen üç aylık ek sürenin bitiminden sonra ihracat gerçekleşmiştir. Bu nedenle, mükellef kurumun tecil edilen katma değer vergisi, gecikme zammı uygulanmak suretiyle vergi dairesi tarafından tahsil edilmiştir.

Mükellef kurum tarafından GÜNGÖR Ltd'ye satılan mamuller nedeniyle en son ihracatın gerçekleştiği tarihe kadar herhangi bir tahsilat yapılamamıştır. Mükellef kurumun toplam 3.067.200 TL alacağı noterden gönderilen protesto ile GÜNGÖR Ltd.'den istenilmiştir. Yapılan protesto üzerine GÜNGÖR Ltd.'nin aktifinde yer alan (A) A.Ş.'nin Borsa İstanbul A.Ş.'de (BİST) işlem gören hisse senetleri, 10.12.2014 tarihinde mükellef kuruma devredilmiştir. Mükellef kurum tarafından, söz konusu hisse senetleri 2.000.000 TL bedelle aktife alınmış olup kalan alacak tutarı için İcra Müdürlüğüne başvurulmuştur. İcra Müdürlüğü tarafından GÜNGÖR Ltd.'ye gönderilen ödeme emri yazısının söz konusu şirket tarafından 25.12.2014 tarihinde tebliğ alınması üzerine mükellef kurum 1.067.200 TL alacak tutarını, şüpheli alacak olarak değerlendirmiş ve bu tutarda karşılık ayırmak suretiyle 2014 hesap dönemi ticari bilanço karının tespitinde indirim olarak dikkate almıştır. Diğer taraftan, mükellef kurumun aktifinde bulunan (A) A.Ş.'nin hisse senetlerinin 31.12.2014 tarihinde BİST'teki değeri 1.800.000 TL'ye düştüğünden ayrılan 200.000 TL karşılık tutarı da 2014 hesap dönemi ticari bilanço karının tespitinde indirim olarak dikkate alınmıştır.

4) Mükellef kurumun 01.01.2014 tarihi itibarıyla aktifinde yer alan ve herhangi bir menkul kıymetler borsasına kote olmayan yurt dışı iştirakleri aşağıdaki tablodaki gibidir.

| Şirketin Unvanı | Tutar (TL) |
|-----------------|------------|
| Werner Kochem   | 108.000    |
| Pinotguelle     | 27.000     |
| Galli&Azzopardi | 200.000    |

6

Werner Kochem, limited şirket statüsünde olup kanuni ve iş merkezi (A) ülkesinde bulunmaktadır. Mükellef kurum, söz konusu şirketin sermayesinin % 20'lik payına 10.05.2011 tarihinde 56.000 TL bedelle, % 15'lik payına da 21.10.2012 tarihinde 52.000 TL bedelle sahip olmuştur. Mükellef kurum, 01.01.2014 tarihi itibarıyla söz konusu şirketin sermayesinin % 35'lik payına sahiptir.

Pinotguelle, limited şirket statüsünde olup kanuni ve iş merkezi (F) ülkesinde bulunmaktadır. Mükellef kurum, söz konusu şirketin sermayesinin % 10'una isabet eden payı 13.09.2012 tarihinde 16.000 TL bedelle aktifine kaydetmiştir. Söz konusu şirket, 25.02.2013 tarihinde sermayesini nakit karşılığı artırmış, ancak mükellef kurum söz konusu artışa katılmadığından dolayı ortaklık payı % 8'e düşmüştür. 20.12.2013 tarihinde ise söz konusu şirketin sermayesinin % 3'lük payına 11.000 TL bedelle sahip olmuştur. Mükellef kurum, 01.01.2014 tarihi itibarıyla söz konusu şirketin sermayesinin % 11'lik payına sahiptir.

Galli&Azzopardi, anonim şirket statüsünde olup kanuni ve iş merkezi (i) ülkesinde bulunmaktadır. Mükellef kurum, söz konusu şirketin sermayesinin % 9'luk payına isabet eden hisse senetlerini 12.01.2012 tarihinde 150.000 TL bedelle aktifine kaydetmiştir. 20.11.2013 tarihinde ise söz konusu şirketin sermayesinin % 3'lük payına isabet eden hisse senetlerini de 50.000 TL bedelle aktifine kaydetmiştir. Mükellef kurum, 01.01.2014 tarihi itibarıyla söz konusu şirketin sermayesinin % 12'lik payına sahiptir.





# TÜRMOB

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

Mükellef kurum, aktifinde bulunan Galli&Azzopardi şirketi hisselerinin tamamını 28.11.2014 tarihinde 400.000 TL bedelle satmış olup bu satış işlemine ilişkin olarak yasal defterlerine aşağıdaki yevmiye kaydını yapmıştır.

| ----- 28.11.2014 -----                                |         |         |
|---|---------|---------|
| 102 BANKALAR  | 400.000 |         |
| 242 İŞTİRAKLER  |         | 200.000 |
| 649 FAALİYETLE İLGİLİ DİĞER OLAĞAN<br>GELİR VE KARLAR |         | 200.000 |

Mükellef kurum, aynı tarihte aktifinde bulunan Werner Kochem şirketi hisselerinin tamamını da toplam 88.000 TL bedelle satmış olup bu satış işlemine ilişkin olarak yasal defterlerine aşağıdaki yevmiye kaydını yapmıştır.

| ----- 28.11.2014 -----                                  |        |         |
|---|--------|---------|
| 102 BANKALAR  | 88.000 |         |
| 659 FAALİYETLE İLGİLİ DİĞER OLAĞAN<br>GİDER VE ZARARLAR | 20.000 |         |
| 242 İŞTİRAKLER  |        | 108.000 |

Mükellef kurumun yukarıda yer alan satış tarihi itibarıyla yurt dışı iştirakleri dahil nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamı 405.000 TL'dir. 20.12.2013-28.11.2014 tarihleri arasında mükellef kurumun yurt dışı iştirakleri haricindeki nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının en yüksek tutarı 75.000 TL olmuştur. Satış tarihinden bir yıl önceki tarih ile Pinotguelle şirketinin en son payına sahip olunmadan önceki tarihler (29.11.2013-19.12.2013) arasında ise yurt dışı iştirakleri haricindeki nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının en yüksek tutarı 64.000 TL olmuştur.

Mükellef kurum tarafından yurt dışı iştirak hissesi satışından elde edilen kar ve zararlar 2014 hesap dönemi ticari bilanço karının tespitinde dikkate alınmış olup ortaya çıkan net 180.000 TL kar tutarı ise söz konusu hesap dönemi Kurumlar Vergisi Beyannamesinde "Tam Mükellef Anonim Şirketlerin Yurtdışı İştirak Hisseleri Satış Kazançları (K.V.K. Mad. 5/1-c)" sütununda gösterilmek suretiyle kurumlar vergisi matrahının hesabında indirim konusu yapılmıştır.

**RESMİ VERİ:** Türkiye Cumhuriyeti ile (A) ülkesi ve (İ) ülkesi arasında imzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları, bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse devirlerinde vergileme hakkını, hisseyi devredenın mukimi olduğu ülkeye vermektedir.

5) 4 numaralı Tespit'te yer alan kanuni ve iş merkezi (A) ülkesinde bulunan ve eğitim gereçleri alım-satım faaliyetinde bulunan Werner Kochem şirketinin 01.01.2014 tarihi itibarıyla ortaklık yapısı aşağıdaki gibidir.

| <u>Ortağın Adı Soyadı veya Unvanı</u>              | <u>Ortaklık Payı (%)</u> |
|--|--------------------------|
| Kale Salça Sanayi ve Ticaret A.Ş. (mükellef kurum) | 35                       |
| Taner Gezgin                                       | 10                       |
| İlyas Tektaş                                       | 20                       |
| Rosemary Educations                                | 35                       |

Yukarıda yer alan ortaklardan Taner Gezgin, ikametgahı Türkiye'de bulunan gerçek kişidir. İlyas Tektaş, Türk tabiyetinde olup beş yıl önce (A) ülkesinde oturma ve çalışma izni almış gerçek kişidir. Rosemary Educations ise kanuni ve iş merkezi (A) ülkesinde bulunan anonim şirkettir.



# TÜRMOB

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

Werner Kochem şirketinin payları 2013 yılında el değiştirmemiş olup 15.06.2014 tarihinde Rosemary Educations, Werner Kochem şirketinin sermayesinin % 20'lik kısmına isabet eden payını ikametgahı Türkiye'de bulunan gerçek kişi statüsündeki Can Gündoğdu'ya satmıştır. 16.06.2014 tarihinde ise Taner Gezgin, Werner Kochem'deki payının tamamını İlyas Tektaş'a satmıştır.

Mükellef kurum, 4 numaralı Tespit'te de yer aldığı üzere Werner Kochem şirketindeki paylarının tamamını 28.11.2014 tarihinde satmıştır. Mükellef kurum, Werner Kochem şirketindeki payının % 60'ını Taner Gezgin'in % 40 oranında hissedarı olduğu kanuni ve iş merkezi (A) ülkesinde bulunan Mild Productions unvanlı anonim şirkete, % 30'unu kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunan Güven Eğitim Hizmetleri Ticaret A.Ş.'ye, % 10'unu ise İlyas Tektaş'a satmıştır.

Diğer taraftan, kanuni ve iş merkezi (B) ülkesinde bulunan mimarlık ve mühendislik faaliyetiyle uğraşan Donskoy Gordev unvanlı limited şirketin sermayesinin % 30 oranına isabet eden payı 30.11.2014 tarihinde mükellef kurum tarafından satın alınmıştır. Mükellef kuruma bu payı satan Manofsmile şirketinin kanuni ve iş merkezi (M) ülkesinde bulunmaktadır. Söz konusu şirketin mükellef kuruma satış öncesi Donskoy Gordev şirketindeki ortaklık payı % 40 olup bu paya iki yıllık süreyle sahiptir. 30.11.2014 tarihi itibarıyla Donskoy Gordev şirketinin sermayesinin % 60 oranındaki payı ise Werner Kochem şirketine ait olup söz konusu şirket bu paya üç yıllık süreyle sahiptir.

Werner Kochem şirketinin 01.09.2013-31.08.2014 özel hesap dönemi, Donskoy Gordev şirketinin de 01.01.2014-31.12.2014 hesap dönemi faaliyetlerinden elde ettikleri gelirler aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

| Kazancın türü                 | Werner Kochem (Euro) | Donskoy Gordev (Dolar) |
|-------------------------------|----------------------|------------------------|
| Kurum kazancı (esas faaliyet) | 1.800.000            | 950.000                |
| Faiz veya kar payı geliri     | 200.000              | 50.000                 |
| Kira geliri                   | 0                    | 170.000                |
| Menkul kıymet satış geliri    | 400.000              | 100.000                |
| <b>TOPLAM</b>                 | <b>2.400.000</b>     | <b>1.270.000</b>       |

Werner Kochem şirketinin menkul kıymet satış gelirinin tamamı ile faiz ve kar payı gelirinin yarısı kurumlar vergisinden istisnadır. Ayrıca, kurum kazancından indirim konusu yapabileceği 800.000 Euro tutarında 01.09.2012-31.08.2013 hesap dönemi zararı bulunmaktadır. (A) ülkesinde kurumlar vergisi oranı % 15 olup, bu vergi üzerinden ayrıca % 5,50 oranında gelir vergisi benzeri dayanışma vergisi ödenmektedir.

Donskoy Gordev şirketinin menkul kıymet satış geliri kurumlar vergisinden istisnadır. Ayrıca 2013 hesap dönemine ilişkin olup 2014 hesap döneminde kurum kazancından indirebileceği 200.000 Amerikan Doları zararı bulunmaktadır. (B) ülkesinde kurumlar vergisi oranı % 10'dur.

Mükellef kurumun 2014 hesap dönemi yasal defterlerinde, Werner Kochem şirketindeki pay satışı ile Donskoy Gordev şirketindeki pay alımı dışında yukarıdaki hususlarla ilgili olarak herhangi bir kayıt bulunmamaktadır. Werner Kochem ve Donskoy Gordev şirketleri tarafından 2014 hesap döneminde alınmış herhangi bir kar payı dağıtım kararı bulunmamaktadır.





# TÜRMOB

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

## RESMİ VERİLER:

1)T.C. Merkez Bankası döviz alış kurları; 31.08.2014 tarihi itibarıyla 1 Euro 2,8450 TL, 31.12.2014 tarihi itibarıyla 1 Amerikan Doları 2,3190 TL, 1 Euro 2,8210 TL olarak belirlenmiştir.

2)Türkiye Cumhuriyeti ile (A) ülkesi ve (B) ülkesi arasında imzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının "Temettüler" başlıklı 10'uncu maddesi aşağıdaki gibidir.

"1. Bir Akit Devletin mukimi olan bir şirket tarafından diğer Akit Devletin bir mukimine ödenen temettüler, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. Bununla beraber, sözkonusu temettüler, temettüleri ödeyen şirketin mukimi olduğu Akit Devlette ve bu Devletin mevzuatına göre de vergilendirilebilir; ancak, temettü elde eden kişi temettünün gerçek lehdarı ise, bu şekilde alınacak vergi aşağıdaki oranları aşmayacaktır:

a) Temettü elde eden, temettü ödeyen şirketin sermayesinin doğrudan doğruya en az yüzde 25'ini elinde tutan bir şirket (ortaklık hariç) ise gayrisafi temettü tutarının yüzde 10'u;

b) Tüm diğer durumlarda gayrisafi temettü tutarının yüzde 15'i."

## İSTENENLER:

Kale Salça Sanayi ve 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.

9

**NOT:** Sınav değerlendirmesi yapılırken 1 numaralı Tespit 25 puan, 2 numaralı Tespit 15 puan, 3 numaralı tespit 10 puan, 4 numaralı tespit 20 puan, 5 numaralı tespit 20 puan ve Kurumlar Vergisi Beyannamesi düzenlenmesi 10 puan üzerinden dikkate alınacaktır.

Başarılar dileriz.



## CEVAPLAR

### Çözümler

1) Mükellef kurumun 2014 hesap döneminde gerçekleştirmiş olduğu üretimi ile ilgili olarak randıman çalışması yapılacaktır. Bu randıman çalışmasında izlenecek adımlar sırasıyla aşağıdaki gibi olacaktır:

1. Adım: Mükellef kurumun 2014 hesap döneminde üretime sevk edilen hammadde miktarının hesaplanması,

2. Adım: 2014 hesap döneminde mükellef kurum tarafından kullanılan hammadde miktarı ile üretilmesi gereken mamul ve yan mamul miktarlarının hesaplanması,

3. Adım: Mükellef kurumun 2014 hesap döneminde yasal defter kayıtlarına göre üretilen mamul ve yan mamul miktarlarının hesaplanması,

4. Adım: İkinci aşamada bulunan üretilmesi gereken mamul ve yan mamul miktarları ile üçüncü aşamada bulunan yasal defter kayıtlarına göre üretilen mamul ve yan mamul miktarlarının karşılaştırılıp randıman farkının hesaplanması,

5. Adım: Dördüncü aşamada bulunan randıman farkından kayıt dışı bırakılan satış hasılatının hesaplanması.

### -Üretime Sevk Edilen Hammadde Miktarı-

Mükellef kurumun salça üretiminin hammadresi olan domates, 25 kg.'lık kasalarda fabrikaya getirilmekte olup dönem içinde 5.900.000 kasa domates satın alınmıştır. Bu durumda mükellef kurumun 2014 hesap dönemi içinde üretimde kullanmak üzere satın aldığı domates miktarı  $(5.900.000 \times 25 =)$  **147.500.000 kg.** olmaktadır. Söz konusu domateslerin üretime girmeden önce ezik, çürük veya bozuk olanları işçiler tarafından ayrılmakta ve düşük kaliteli salça üretimi için başka işletmelere satılmaktadır. 2014 hesap döneminde bu şekilde ayrılan domates miktarı  $(147.500.000 \times 0,009 =)$  **1.327.500 kg.** olmaktadır. Bu durumda, 2014 hesap döneminde satın alınan domateslerden üretime sevk edilebilecek miktar  $(147.500.000 - 1.327.500 =)$  **146.172.500 kg.** olmaktadır. Mükellef kurumun üretimde kullandığı hammaddeye (ezik, çürük veya bozuklar ayrıldıktan sonra kalan domates) ilişkin olarak 2014 hesap döneminde, dönem başı stok, dönem sonu stok, dönem içi alış ve dönem içi satılan miktarları aşağıda yer alan tabloda gösterildiği şekildedir.

| Hammadde Cinsi | Dönem Başı Stok (kg) | Dönem İçi Alış Miktarı (kg) | Dönem İçi Satış Miktarı (kg) | Dönem Sonu Stok (kg) |
|----------------|----------------------|-----------------------------|------------------------------|----------------------|
| Domates        | 2.650.000            | 146.172.500                 | -                            | 202.500              |

Mükellef kurum yetkilileri; dönem başı ve dönem sonu mevcutlarını, alacaklarını ve borçlarını V.U.K.'un 186'ncı maddesine uygun olarak ölçmek, saymak, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde tespit ettiklerini, üç yıllık tüketim ömrü dolan mamullerin Takdir Komisyonu nezdinde imhası haricinde herhangi bir doğal afet gibi sebeplerle veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak gibi haller neticesinde işletmeye dahil iktisadi kıymetlerde bir azalış olmadığını, yasal kayıtlara intikal ettirilmeyen maliyet ve gider unsuru bulunmadığını ifade etmişlerdir. Üretim yapan firmalarda, üretime sevk edilen hammadde miktarı aşağıdaki eşitlik kullanılarak hesaplanmaktadır.



*Üretime Sevk Edilen Hammadde Miktarı: (Dönem Başı Hammadde Stok Miktarı + Dönem İçi Hammadde Alış Miktarı) – (Dönem İçi Hammadde Satış Miktarı + Dönem Sonu Hammadde Stok Miktarı)*

Buna göre, üretime sevk edilen domates miktarı, yukarıda yer alan eşitliğe ilgili veriler yazılarak aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır:

Üretime sevk edilen domates miktarı= (2.650.000 + 146.172.500) – (0 + 202.500) = **148.620.000 kg.** olarak tespit edilmiştir.

#### **-Üretilmesi Gereken Mamul (Salça) ve Yan Mamul (Domates Küspesi) Miktarı**

Domatesin üretime girmesi sonucunda salça ve yan mamul olarak nitelendirilebilecek domates küspesi ortaya çıkmaktadır. Üretime giren her 6 kg. domatesten 1 kg. salça üretilmektedir. Dolayısıyla 2014 hesap döneminde üretilen salça miktarı (148.620.000 / 6 =) **24.770.000 kg.** olmaktadır. Üretilen bu miktarın ambalajlama aşamasında 20.000 kg.'lık kısmı değerlendirilemeyen fire olarak ortaya çıkmaktadır. Bu durumda, üretilen salçalardan ambalajlara konularak satılmak üzere depolanan miktar (24.770.000 – 20.000 =) **24.750.000 kg.** olmaktadır. Üretilip ambalajlanan toplam 24.750.000 kg. bir başka deyişle 24.750.000.000 gram salçanın; % 25'i net 360 gram salça alan cam kavanoza, % 25'i net 450 gram salça alan teneke kutuya, % 20'si net 720 gram salça alan cam kavanoza, % 20'si net 900 gram salça alan teneke kutuya, % 10'u ise net 4500 gram salça alan teneke kutuya konulmaktadır. Bu durumda mükellef kurumun ürettiği salçaların kavanoz ve kutu olarak dağılımı aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

| MAMUL CİNSİ (A)               | DAĞITIM ORANI (%) (B) | ÜRETİLMESİ GEREKEN ADET<br>(24.750.000.000 X B / AMBALAJ AĞIRLIĞI) |
|-------------------------------|-----------------------|--|
| Salça (360 gram cam kavanoz)  | 25                    | 17.187.500   |
| Salça (450 gram teneke kutu)  | 25                    | 13.750.000   |
| Salça (720 gram cam kavanoz)  | 20                    | 6.875.000  |
| Salça (900 gram teneke kutu)  | 20                    | 5.500.000  |
| Salça (4500 gram teneke kutu) | 10                    | 550.000  |

11

Diğer taraftan, üretime giren domateslerden salça olarak ortaya çıkmayan kısım (148.620.000 – 24.770.000 =) 123.850.000 kg. olmaktadır ki bu miktarın % 90'lık kısmı olan (123.850.000 x 0,90 =) **111.465.000 kg.** domates küspesi olarak diğer işletmelere satılmış, % 10'luk kısmı ise atılmıştır.

#### **-Üretilen Mamul ve Yan Mamul Miktarı-**

Bu bölümde, soruda yer alan verilerden hareketle mükellef kurumun kayıtlarına göre 2014 hesap döneminde üretilen mamul miktarı hesaplanacaktır. Bu hesaplama için aşağıda yer alan formülü kullanmak gerekmektedir.

*Üretilen Mamul Miktarı = (Dönem Sonu Mamul Stoku + Dönem İçi Mamul Satış Miktarı + 2 ve 3 Numaralı Tespitlerde Yapılan Teslimler) – (Dönem Başı Mamul Stoku + Dönem İçinde İade Gelenler)*

Bu formülü kullanmadan önce mükellef kurumun dönem başı stoklarının arasında üç yıllık tüketim süresi dolan ve dönem içinde Takdir Komisyonu nezdinde imha edilen mamullerin dönem başı stoklarının arasından çıkarılması gerekmektedir. Bu mamuller imha edildiklerinden dönem içinde satışa konu olmamakta, ayrıca dönem sonu stoklarının arasında da yer almamaktadır. Bu nedenle, dönem başı stoklarından dönem içinde imha edilen mamullerin çıkarılması gerekmektedir.



# TÜRMOB

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

| MAMUL CİNSİ                   | D.BAŞI STOK (KG) | İMHA EDİLEN MAMUL (KG) | DİKKATE ALINACAK D.BAŞI STOK (KG) |
|-------------------------------|------------------|------------------------|-----------------------------------|
| Salça (360 gram cam kavanoz)  | 840.000          | 64.000                 | 776.000                           |
| Salça (450 gram teneke kutu)  | 760.000          | 53.000                 | 707.000                           |
| Salça (720 gram cam kavanoz)  | 630.000          | 45.000                 | 585.000                           |
| Salça (900 gram teneke kutu)  | 570.000          | 36.000                 | 534.000                           |
| Salça (4500 gram teneke kutu) | 300.000          | 12.000                 | 288.000                           |

Bu hesaplamalar sonucunda yukarıda yer alan formülü kullandığımızda mükellef kurumun kayıtlarına göre 2014 hesap döneminde üretilen salça miktarını aşağıdaki şekilde hesaplayabiliriz.

360 gram cam kavanoz salça:  $((680.000 + 16.683.500 + 120.000 + 102.000^*) - (776.000 + 42.000)) = 16.767.500$  kavanoz

450 gram teneke kutu salça:  $((590.000 + 13.411.000 + 100.000 + 84.000^*) - (707.000 + 38.000)) = 13.440.000$  kutu

720 gram cam kavanoz salça:  $((410.000 + 6.252.400 + 80.000 + 63.600^* + 420.000) - (585.000 + 26.000)) = 6.615.000$  kavanoz

900 gram teneke kutu salça:  $((320.000 + 5.113.000 + 60.000 + 48.000^* + 320.000) - (534.000 - 17.000)) = 5.310.000$  kutu

4500 gram teneke kutu salça:  $((100.000 + 575.000 + 40.000 + 12.000^* + 100.000) - (288.000 - 9.000)) = 530.000$  kutu

\*Hastanede kullanılmak üzere Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti vakfa yapılan bağış miktarı, Tespit 2’de yer alan Tablonun (B) sütunundaki tutarların % 60’ı alınarak hesaplanmıştır.

Mükellef kurumun yasal kayıtlarında yer alan 2014 hesap döneminde salça üretimi aşamasında ortaya çıkan domates küspesi miktarının tespit edilmesi için aşağıdaki eşitlikten faydalanmak mümkündür.

*Üretilen Yan Mamul Miktarı = (Dönem Sonu Yan Mamul Stoku + Dönem İçi Yan Mamul Satış Miktarı) - (Dönem Başı Yan Mamul Stoku)*

Bu durumda salça üretimi sonucunda ortaya çıkan domates küspesi miktarı  $((1.020.000 + 110.590.000) - 1.645.000) = 109.965.000$  kg. olmaktadır. Diğer taraftan, dönem içinde ortaya çıkan ezik, çürük veya bozuk domates miktarı da aynı formülle  $((500 + 1.328.000) - 1.000) = 1.327.500$  kg. olarak hesaplanmıştır.

#### -Randıman Farkı-

Çalışmanın önceki bölümlerinde tespit edilen “üretilmesi gereken mamul miktarları” ile mükellef kurum kayıtlarına göre tespit edilen “üretilen mamul miktarlarının” karşılaştırılması sonucunda aşağıdaki tabloda yer alan randıman farkı ortaya çıkmaktadır.

| Mamul Cinsi                   | Üretilmesi Gereken Mamul Miktarı (Adet) | Üretilen Mamul Miktarı (Adet) | Randıman Farkı (Adet) |
|-------------------------------|---|-------------------------------|-----------------------|
|                               | A                                       | B                             | (A-B)                 |
| Salça (360 gram cam kavanoz)  | 17.187.500                              | 16.767.500                    | 420.000               |
| Salça (450 gram teneke kutu)  | 13.750.000                              | 13.440.000                    | 310.000               |
| Salça (720 gram cam kavanoz)  | 6.875.000                               | 6.615.000                     | 260.000               |
| Salça (900 gram teneke kutu)  | 5.500.000                               | 5.310.000                     | 190.000               |
| Salça (4500 gram teneke kutu) | 550.000                                 | 530.000                       | 20.000                |



Buna göre, yapılan randıman çalışması sonucu tespit edilen ve kayıt dışı satışa konu olan 360 gram cam kavanoz salça miktarı **420.000 kavanoz**, 450 gram teneke kutu salça miktarı **310.000 kutu**, 720 gram cam kavanoz salça miktarı **260.000 kavanoz**, 900 gram teneke kutu salça miktarı **190.000 kutu** ve 4500 gram teneke kutu salça miktarı **20.000 kutudur**. Salça üretimi sırasında ortaya çıkan domates küspesi miktarı 111.465.000 kg. olarak hesaplanmıştır. Mükellef kurumun hesapladığı domates küspesi miktarı ise 109.965.000 kg.'dır. Bu durumda mükellef kurumun kayıt dışı satışını yaptığı domates küspesi miktarı (111.465.000 – 109.965.000 =) **1.500.000 kg.** olmaktadır. Diğer taraftan, domateslerin ayıklanması sırasında ortaya çıkan ve düşük kaliteli salça üretimi için diğer işletmelere satılan ezik, çürük ve bozuk domates miktarı 1.327.500 kg. olarak tespit edilmiştir. Mükellef kurum tarafından da aynı miktar hesaplandığından kayıt dışı satışa konu ezik, çürük ve bozuk domates bulunmamaktadır.

**-Kayıt Dışı Satış Hasılatının Tespiti-**

Soruda yer alan verilerden hareketle, her bir mamulün birim satış fiyatı aşağıda yer alan tabloda gösterildiği şekilde hesaplanmıştır.

| Mamul ve Yan Mamul Cinsi    | Birim | Satış Miktarı | Satış Hasılatı (TL) | Birim Satış Fiyatı (TL) |
|-----------------------------|-------|---------------|---------------------|-------------------------|
|                             |       | A             | B                   | (B / A)                 |
| 360 gram cam kavanoz salça  | Adet  | 16.683.500    | 25.025.250          | 1,50                    |
| 450 gram teneke kutu salça  | Adet  | 13.411.000    | 21.457.600          | 1,60                    |
| 720 gram cam kavanoz salça  | Adet  | 6.252.400     | 15.631.000          | 2,50                    |
| 900 gram teneke kutu salça  | Adet  | 5.113.000     | 13.805.100          | 2,70                    |
| 4500 gram teneke kutu salça | Adet  | 575.000       | 6.900.000           | 12,00                   |
| Domates küspesi             | Kg    | 110.590.000   | 8.847.200           | 0,08                    |

13

Buna göre, mükellef kurumun yasal kayıtlarıyla ilişkilendirmediği hasılatı, önceki bölümde tespit edilen kayıt dışı satış miktarları ile her bir ürünün birim satış fiyatlarının çarpılması suretiyle aşağıda gösterildiği şekilde belirlenecektir.

| Mamul ve Yan Mamul Cinsi    | Kayıt Dışı Satış Miktarı | Birim Satış Fiyatı (TL) | Kayıt Dışı Satış Tutarı (TL) |
|-----------------------------|--------------------------|-------------------------|------------------------------|
|                             | A                        | B                       | (AxB)                        |
| 360 gram cam kavanoz salça  | 420.000                  | 1,50                    | 630.000                      |
| 450 gram teneke kutu salça  | 310.000                  | 1,60                    | 496.000                      |
| 720 gram cam kavanoz salça  | 260.000                  | 2,50                    | 650.000                      |
| 900 gram teneke kutu salça  | 190.000                  | 2,70                    | 513.000                      |
| 4500 gram teneke kutu salça | 20.000                   | 12,00                   | 240.000                      |
| Domates küspesi             | 1.500.000                | 0,08                    | 120.000                      |
| <b>TOPLAM</b>               |                          |                         | <b>2.649.000</b>             |

Bu durumda, yapılan randıman çalışması sonucunda tespit edilen ve beyan edilmeyen satış geliri **2.649.000 TL** olup bu tutarın mükellef kurumun 2014 hesap dönemi ticari bilanço karına eklenmesi gerekmektedir.



Ayrıca, kayıt dışı satışa konu olan salça ve domates küspesi tutarı (toplam 2.649.000 TL) üzerinden katma değer vergisi hesaplanması gerekmektedir.

## 2) Gıda Bankacılığı Faaliyetiyle Uğraşan Vakfa Yapılan Bağış

Kurumlar Vergisi Kanununun 8'inci maddesinin 1'inci fıkrası hükmüne göre ticari kazanç gibi hesaplanan kurum kazancının tespitinde, mükellefler aşağıdaki giderleri de ayrıca hasıllattan indirebileceklerdir. Bu hükümdeki –de ibaresi ile ifade edilen Gelir Vergisi Kanununun ticari kazancın hesaplanması sırasında dikkate alınan giderlerin kurum kazancının tespitinde de dikkate alınması gerektiğidir. Gelir Vergisi Kanununun 41/10'uncu maddesi hükmüne göre fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedeli, safi kazancın tespitinde indirilebilir. Bu hususla ilgili olarak 21.03.2004 tarih ve 25409 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 251 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde usul ve esaslara yönelik düzenlemeler yapılmıştır. Gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddesi bağışlarının dernek veya vakfa yapılmış olması gerekmektedir. Bağışı kabul edecek dernek veya vakfın tüzüğünde veya senesinde ihtiyacı bulunanlara gıda yardımı yapabilmesine ilişkin hükümlerin bulunması gerekmektedir. Bununla birlikte, dernek veya vakfın başka alanlarda da faaliyet gösteriyor olmasının, kamuya yararlı dernek veya vergiden muaf vakıf olup olmamasının uygulama açısından herhangi bir önemi bulunmamaktadır. Gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek veya vakıflara gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddesi niteliği taşımayan veya şartlı olarak (bedelsiz olarak ihtiyaç sahiplerine dağıtılması şartını içeren) yapılmayan bağışlar, gıda bankacılığı kapsamında yapılacak bağış olarak değerlendirilmeyecektir. Bu durumda, gıda maddesi kapsamındaki salçanın bedelsiz olarak ihtiyaç sahiplerine dağıtılması şartıyla eğitim faaliyetinde de bulunan vergiden muaf olmayan gıda bankacılığı faaliyetiyle uğraşan vakfa bağışlanması kurum kazancının tespitinde indirilebilecek gider mahiyetindedir.

14

Söz konusu Tebliğe göre mal bedeli olarak gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek veya vakıf adına düzenlenecek faturada bağışa konu malın maliyet bedeli (yüklenilen katma değer vergisi hariç) yazılı olacaktır. Ticari işletmeye dahil malların (gıda, temizlik, giyecek veya yakacak maddelerinin) bağışlanması durumunda bu malların maliyet bedeli Gelir Vergisi Kanununun 40'ıncı maddesi çerçevesinde gider kaydedilir. Bu işlem, faturanın bir yandan gelir bir yandan da gider kaydedilmesi suretiyle gerçekleştirilir. Bu durumda, mükellef kurum tarafından gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan vakfa bağışlanan salçaların maliyet bedeli değil kar unsuru içeren satış bedeli gider kaydedilmiştir. Bağışlanan salçaların maliyet bedeli ise % 50 karlılık oranını dikkate aldığımızda (1.182.000 / 1,50 =) 788.000 TL olmaktadır. Zaten mükellef kurumun bu bağışla ilgili yapması gereken yevmiye kaydının aşağıdaki gibi olması gerekmektedir.

|                             |         |         |
|-----------------------------|---------|---------|
| ----- 10.06.2014 -----      |         |         |
| 770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ | 788.000 |         |
| 600 YURT İÇİ SATIŞLAR       |         | 788.000 |

Bu bağışın maliyetine ilişkin olarak yapacağı yevmiye kaydının da aşağıdaki gibi olması gerekmektedir.

|                            |         |         |
|----------------------------|---------|---------|
| ----- 10.06.2014 -----     |         |         |
| 620 SATILAN MALIN MALİYETİ | 788.000 |         |
| 152 MAMULLER               |         | 788.000 |

Bu durumda, fazladan gider olarak dikkate alınan (1.182.000 – 788.000 =) **394.000 TL'nin** mükellef kurumun 2014 hesap dönemi ticari bilanço karına eklenmesi gerekmektedir.





KDV Kanununun 17/2-b maddesi hükmüne göre, fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin teslimi katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde katma değer vergisi hususunda aşağıdaki açıklamalarda bulunulmuştur. KDV mükellefleri, bir vergilendirme döneminde yaptıkları bağışların toplam tutarını ilgili dönem beyannamesinin “İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler” kulakçığının “Kısmi İstisna Kapsamına Giren İşlemler” tablosunda “229-Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflara Bağışlanan Gıda, Temizlik, Giyecek ve Yakacak Maddeleri” satırında beyan edeceklerdir. Aynı Kanunun 30/a ve 32’nci maddelerine göre, kısmi istisna mahiyetindeki bu teslimin bünyesine giren katma değer vergisi tutarının indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır. Bu nedenle, bağışın yapıldığı dönemde, bağışlanan malların iktisabı dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisi tutarının hesaplanması ve aynı döneme ait KDV beyannamesine dahil edilmesi, aynı tutarın “indirim KDV” hesaplarından çıkarılarak, gider hesaplarına aktarılması gerekmektedir.

Bu durumda mükellef kurumun gıda bankacılığı faaliyetiyle uğraşan vakfa bağışladığı salçaların üretiminde yüklendiği ve ilgili dönemlerde indirdiği 62.000 TL tutarındaki katma değer vergisinin, Haziran/2014 vergilendirme dönemi KDV Beyannamesine dahil edilmek suretiyle indirimlerden çıkarılması ve aynı tutarın gider hesaplarına aktarılması gerekmektedir. Dolayısıyla mükellef kurumun 2014 hesap dönemi ticari bilanço karının tespitinde gider olarak dikkate aldığı tutara **62.000 TL’nin** eklenmesi gerekmektedir.

#### **Belçika Konsoloslughuna Yapılan Satışlar ile Bakanlar Kurulunca Vergi Muafiyeti Tanınan Vakfa Yapılan Bağışlar**

Kurumlar Vergisi Kanununun 10/1-ç maddesi hükmüne göre; genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler ve köylere ait okul, sağlık tesisi, 100 yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde 50 yatak) kapasitesinden az olmamak kaydıyla öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezi ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesisler ve Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri ile gençlik ve izcilik kamplarının faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdi ve aynı bağış ve yardımların tamamı; kurumlar vergisi matrahının tespitinde kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirilir. Bu hükümle ilgili olarak 1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde aşağıdaki düzenlemeler yapılmıştır.

Maddede sayılan tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan bağış ve yardımların (harcamaların) herhangi bir sınırlamaya tabi olmaksızın kurum kazancından indirilebilmesi, bu bağış ve yardımların genel bütçeli idareler, özel bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler ve köylere yapılması halinde mümkündür. Kapsama dahil olan bağış ve yardımların, mevcut tesislerin faaliyetlerine devam etmelerini sağlamak amacıyla yapılan bağış ve yardım niteliğinde olması gerekmektedir. Düzenlemedeki sağlık tesisi ifadesi, Sağlık Bakanlığınca sağlık tesisi kapsamında değerlendirilen kurum ve kuruluşların anlaşılması gerekmektedir ki hastaneler bu kapsamdadır. Maddede sayılan tesislere yapılmış olsa dahi kamu idare ve kuruluşları dışında kalan kurum veya kuruluşlara yapılacak bağış ve yardımların vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapıp yapılamayacağı veya hangi limitler içinde yapılabileceği genel hükümler çerçevesinde değerlendirilecektir.

Aynı veya nakdi olarak bağış ve yardımların kurumlar vergisi mükelleflerince indirim olarak dikkate alınabilmesi için makbuz karşılığında yapılmış olması gerekli ve yeterlidir. Aynı bağış ve yardımın işletmenin aktifinden veya stokundan çekilerek bağışlanmış olması durumunda, mükelleflerin işletmeden çekip bağışladıkları değerler için fatura düzenlenmesi; düzenlenen faturanın arka yüzüne faturada belirtilen değerlerin ilgili kamu kurum ve kuruluşu tarafından bağış veya yardım olarak alındığına ilişkin şerh



# TÜRMÖB

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

konularak yetkili kimseler tarafından imzalanmış olması yeterlidir. Mükellef kurum tarafından düzenlenen faturanın arkası vakıf temsilcilerine imzalatılsa ve vakıfça düzenlenen makbuz düzeltilse de bağışlanan mamullerin kullanılacağı hastane kamu kurum ve kuruluşuna ait değildir. Bu nedenle, söz konusu bağışın KVK'nın 10/1-ç maddesi kapsamında değerlendirilmemesi gerekir.

Aynı maddenin (c) bendi hükmüne göre; genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının % 5'ine kadar olan kısmı; kurumlar vergisi matrahının tespitinde kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirilir. Bu bent ile ilgili olarak 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde yer alan düzenlemeden hareketle bağış ve yardımın matrahtan indirilebilmesi için Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti vakıflara makbuz karşılığında, karşılıksız olarak yapılması ve beyannamede gösterilmesi şartıyla sadece ilgili dönem kazancından indirilmesi gerekmektedir. Mükellef kurumun yapmış olduğu bağışın bu kapsamda değerlendirilmesi gerekmektedir. Ancak bu bağışın aşağıdaki şartlar dahilinde gerçekleşmesi gerekmektedir.

-KVK'nın 11'inci maddesinin 2'nci fıkrası hükmüne göre bağış ve yardımın nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardımın 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 alınır. Halbuki mükellef kurum tarafından dikkate alınan tutar, kar unsurunu da içeren satış bedeli olmaktadır. Bu nedenle mükellef kurumun bağışladığı mamullerin maliyet bedeli olan (720.000 / (2/3) =) 480.000 TL'nin bağış tutarı olarak dikkate alınması gerekmektedir. Mükellef kurum tarafından bu teslim sırasında yapılması gereken yevmiye kaydının aşağıdaki gibi olması gerekirdi.

16

| ----- 22.07.2014 -----                                  |         |         |
|---|---------|---------|
| 770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ                             | 480.000 |         |
| 102 BANKALAR  | 480.000 |         |
| 600 YURT İÇİ SATIŞLAR                                   |         | 960.000 |
| -Belçika Konsoloslughuna yapılan satış                  |         | 480.000 |
| -Vakfa yapılan bağış                                    |         | 480.000 |
| ----- 22.07.2014 -----                                  |         |         |
| 620 SATILAN MALIN MALİYETİ                              | 800.000 |         |
| -Belçika Konsoloslughuna yapılan satışa ilişkin maliyet | 320.000 |         |
| -Vakfa bağışlanan mamullere ilişkin maliyet             | 480.000 |         |
| 152 MAMULLER  |         | 800.000 |

Yukarıda yer alan yevmiye kayıtları ile mükellef kurumun yevmiye kayıtlarını karşılaştırdığımızda yurt içi satış tutarının (960.000 – 480.000 =) 480.000 TL eksik hesaplandığı, satılan mal maliyeti tutarının da aynı şekilde (800.000 – 320.000 =) 480.000 TL eksik hesaplandığı görülmektedir. Satış hasılatı farkı ile maliyet farkı eşit olduğundan vergisel bakımdan kayıp yaşanmamaktadır. Ancak, dönem giderlerine fazladan kaydedilen (720.000 – 480.000 =) **240.000 TL'nin** mükellef kurumun 2014 hesap dönemi ticari bilanço karına eklenmesi gerekmektedir.

-Kurumlar tarafından yapılan bağış ve yardımlar, bağış ve yardımın yapıldığı tarihte kayıtlarda gider olarak dikkate alındığından, bağış ve yardımların 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. Dolayısıyla mükellef kurumun kanunen kabul edilemeyen giderlerinden **240.000 TL'nin** çıkarılması gerekmektedir.



# TÜRMOB

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

-Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakfa makbuz karşılığı yapılan bağış tutarının indirilebilmesinde 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. Bu tutarın % 5'ine kadar olan bağış tutarı kurum kazancından indirilebilecektir. Söz konusu tutar “Kurumlar Vergisi Beyannamesinin Düzenlenmesi” bölümünde hesaplanmıştır.

KDV Kanununun 17/2-c maddesi hükmüne göre, yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilcilik ve konsoloslukları ile yabancı hayır ve yardım kurumlarına, bu maddenin 1 numaralı fıkrasında sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapacakları teslim ve hizmetlere ilişkin olarak yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisinden istisna edilmiştir. KDV Genel Uygulama Tebliğinde bu hususla ilgili olarak aşağıdaki düzenlemede bulunulmuştur.

Yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilcilik ve konsoloslukları tarafından KDVK'nın 17/1'inci maddesinde sayılan kurum ve kuruluşlara bu kapsamda bedelsiz olarak teslim edilecek mal ve hizmetler için herhangi bir sınırlama getirilmemiştir. Bu istisna kapsamında satın alınacak mal ve hizmet bedellerinin asgari sınırı KDV hariç 5.000 TL olması gerekir. İstisnadan yararlanacak yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilcilik ve konsolosluklarının, KDVK'nın 17/1'inci maddesinde sayılan kurum ve kuruluşlara yapacakları teslimin niteliği, miktarı ve tutarına ilişkin bilgiler ile Türkiye'deki adreslerini belirten bir dilekçe ile Gelir İdaresi Başkanlığına başvurması gerekmektedir. Bu başvurunun değerlendirilmesi sonucunda, yabancı hayır ve yardım kurumlarının bağışlayacağı mal ve hizmetlerle ilgili alımlarında, KDV uygulamasına yönelik usul ve esasları belirten yazının ilgili kuruluş tarafından onaylı örneği satıcılara verilmek suretiyle, satıcılar tarafından düzenlenecek faturada katma değer vergisinin tahsil edilmemesi sağlanır. İstisnadan yararlanan Türkiye'deki diplomatik temsilcilik ve konsolosluklara bu kapsamda yapılacak teslim ve hizmetlerle ilgili olarak yüklenilen katma değer vergisi, KDVK'nın 30/a maddesine göre indirim konusu yapılamaz.

KDV Kanununun 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 istisna edilmiştir. KDV Genel Uygulama Tebliğinde bu teslim ve hizmet bedeli ile ilgili herhangi bir alt ya da üst sınır söz konusu olmadığı düzenlenmesinde bulunulmuştur.

Hem KDVK'nın 17/2-c kapsamında Belçika Konsolosluğuna yapılan salça teslimleri, hem de Kanunun 17/2-b kapsamında mükellef kurum tarafından hastanede kullanılmak üzere Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakfa yapılan teslimler, bağış yapılan kurum Kanunun 17/1'inci maddesinde sayılan kurum ve kuruluşlardan olduğundan katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Bu teslimler nedeniyle yüklenilen katma değer vergisi KDVK'nın 30/a maddesi uyarınca hesaplanan vergiden indirilemeyeceğinden, bu teslimler nedeniyle yüklenilen ve indirilen (28.000 + 42.000 =) 70.000 TL tutarındaki katma değer vergisinin Temmuz/2014 vergilendirme dönemi KDV Beyannamesinde indirimlerden çıkarılması gerekmektedir. İndirilemeyecek bu tutarın KDV Kanununun 58'inci maddesindeki hükmün mefhum-u muhalifi doğrultusunda gider olarak dönem kazancından indirilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla mükellef kurumun 2014 hesap dönemi ticari bilanço karının tespitinde **70.000 TL'nin** indirilecek gider olarak dikkate alınması gerekmektedir. Ancak, vakfa yapılan bağışın kurum kazancının yeterli olması durumunda indirimi kabul edilebileceğinden bu teslimler nedeniyle yüklenilen **42.000 TL** tutarındaki katma değer vergisinin mükellef kurumun 2014 hesap dönemi Kurumlar Vergisi Beyannamesinde önce kanunen kabul edilmeyen giderlere eklenmesi, kazancın yeterli olması durumunda da KVK 10/1-ç maddesi kapsamında bağış ve yardım olarak indirilmesi gerekmektedir.

**3) KDV Kanununun 11/1-c maddesi hükmüne göre; ihraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait katma değer vergisi, ihracatçılar tarafından ödenmez. Mükelleflerce**



# TÜRMOB

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

tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunur. Söz konusu malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren üç ay içinde ihraç edilmesi halinde, tecil edilen vergi terkin olunur. İhracatın yukarıdaki şartlara uygun gerçekleştirilmemesi halinde, tecil olunan vergi tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 sayılı AATUHK'nın 51'inci maddesine göre belirlenen gecikme zammı ile birlikte tahsil edilir. Ancak, ihraç edilmek şartıyla teslim edilen malların Vergi Usul Kanununda belirtilen mücbir sebepler nedeniyle ihraç edilmemesi halinde, tecil edilen vergi tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı AATUHK'nın 48'inci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil edilir. İhracatın mücbir sebepler veya beklenmedik durumlar nedeniyle üç ay içinde gerçekleştirilememesi halinde, en geç üç aylık sürenin dolduğu tarihten itibaren onbeş gün içinde başvuran ihracatçılara, Maliye Bakanlığınca veya Bakanlığın uygun görmesi halinde vergi dairelerince üç aya kadar ek süre verilebilir.

KDV Genel Uygulama Tebliğine göre ihracatın yapıldığı ülkedeki siyasal karışıklıklar beklenmedik durum olarak değerlendirildiğinden İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından ek süre verilmesinde herhangi bir sakınca bulunmamaktadır. Söz konusu Tebliğe göre, ihracatçıların ihraç kaydıyla aldıkları malları hiç ihraç edememeleri ya da süresinden sonra ihraç etmeleri halinde, ihraç kaydıyla yapılan teslim, mahiyet itibarıyla yurt içi mal teslimine dönüşür. Bu durumda, ihraç kaydıyla teslim bedeli üzerinden hesaplanan ve tecil olunan vergi, tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Kanununun 51'inci maddesine göre belirlenen gecikme zammıyla birlikte imalatçıdan tahsil olunur.

Söz konusu Tebliğe göre tecil edilecek vergi miktarı, mükellefin ihraç kaydıyla teslimleri nedeniyle hesaplanan vergi tutarından fazla olamaz. Ancak mükellefin ödenmesi gereken vergi tutarı, ihraç kaydıyla teslimleri nedeniyle hesaplanan vergi tutarından az ise bu tutar esas alınır. İhraç kaydıyla teslim bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisi tutarından tecil edilemeyen bir kısım varsa, bu kısım imalatçı mükellefe iade edilir. İmalatçılar tarafından ihraç kaydıyla ihracatçılara yapılan teslimlerde hesaplanan ancak tahsil edilemeyen katma değer vergisi, ilgili dönemde tecil edilebilir katma değer vergisi olmaktadır. Mükellef kurumun teslim ettiği dönemde ödenecek katma değer vergisi, tecil edilebilir katma değer vergisinden fazla olduğundan bu tutarın tamamı tecil edilmektedir, üç ay içinde veya ek süre alındığında bu süre içinde ihracatın gerçekleştiği zaman da terkin edilmektedir. Mükellef kurum tarafından Mayıs 2014 döneminde ihraç kaydıyla Güngör Ltd'ye satılan mamuller nedeniyle hesaplanan ancak tahsil edilmeyen 227.200 TL tutarındaki katma değer vergisi tecil edilebilir vergi tutarıdır. Mükellef kurumun soruda verilmemekle birlikte ilgili dönemde tecil edilen katma değer vergisi tutarı da aynı olduğundan ilgili dönemde ödenmesi gereken katma değer vergisinin, tecil edilebilir katma değer vergisinden fazla olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Eğer tecil edilebilir vergi fazla olsaydı aradaki fark mükellef kuruma iade edilecekti. İade işlemi de tekin işlemi gibi ihracat gerçekleştikten sonra yapılacaktı.

Dolayısıyla mükellef kurum tarafından hesaplanan ancak tahsil edilmeyen katma değer vergisi tutarı 227.200 TL olmaktadır. Mükellef kurum tarafından ihraç kaydıyla Güngör Ltd'ye satılan mamullerden üç ay içinde ihraç edilenler ile bunlar üzerinden hesaplanan ancak tahsil edilmeyen katma değer vergileri aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

| MAMUL CİNSİ                   | MİKTAR (ADET) | KDV HARIÇ TUTAR (TL) | KDV TUTARI (TL) |
|-------------------------------|---------------|----------------------|-----------------|
| Salça (720 gram cam kavanoz)  | 320.000       | 768.000              | 61.440          |
| Salça (900 gram teneke kutu)  | 240.000       | 624.000              | 49.920          |
| Salça (4500 gram teneke kutu) | 80.000        | 800.000              | 64.000          |

Dolayısıyla mükellef kurum tarafından üç ay içinde ihraç edilen mamullere ait (61.440 + 49.920 + 64.000 =) 175.360 TL tutarındaki katma değer vergisi terkin edilmiştir. Kuzey Irak'ta yaşanan siyasal karışıklık nedeniyle İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen üç aylık ek sürenin sonunda ihraç



edilen mamuller ile bunlar üzerinden hesaplanan ancak tahsil edilmeyen katma değer vergileri de aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

| MAMUL CİNSİ                   | MİKTAR (ADET) | KDV HARIÇ TUTAR (TL) | KDV TUTARI (TL) |
|-------------------------------|---------------|----------------------|-----------------|
| Salça (720 gram cam kavanoz)  | 100.000       | 240.000              | 19.200          |
| Salça (900 gram teneke kutu)  | 80.000        | 208.000              | 16.640          |
| Salça (4500 gram teneke kutu) | 20.000        | 200.000              | 16.000          |

Yurt içi satışlardan herhangi bir farkı olmayan bu teslimler nedeniyle hesaplanan ancak Güngör Ltd.'den tahsil edilmeyen (19.200 + 16.640 + 16.000 =) 51.840 TL tutarındaki katma değer vergisi tecil edilmekle birlikte mükellef kurum tarafından gecikme zammıyla Vergi Dairesine gecikme zammıyla birlikte ödenmiştir.

Vergi Usul Kanununun 323'üncü maddesi hükmüne göre, ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla dava ve icra safhasında bulunan alacaklar şüpheli alacak sayılır. Şüpheli alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir. 334 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği uyarınca katma değer vergisinden kaynaklanan alacaklar için de karşılık ayrılacaktır. Bu karşılığın ayrılabilmesi için katma değer vergisi alacağının ilgili dönemin kayıtlarına girmesi ve katma değer vergisi beyannamelerinde beyan edilmesi halinde mümkün olacaktır.

Mükellef kurum tarafından ihraç kaydıyla yapılan satışlarda her ne kadar katma değer vergisi hesaplanmış olsa da alıcıdan tahsil edilmemiş, yukarıda da belirtildiği üzere ihraç kaydıyla satışın yapıldığı dönemde tecil edilmiş ve süresinde ihraç edilenler terkin olunmuştur. Dolayısıyla bu mallara ilişkin olarak katma değer vergisi beyan edilmiş olsa bile söz konusu beyan şekli beyanın önüne geçmemiştir. Sadece İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen ek sürede sonra gerçekleşen ihracat, süresinde yerine gelmediğinden dolayı yurt içi satış işlemi görmüştür. Bu nedenle mükellef kurumun Mayıs 2014 vergilendirme döneminde tecil ettiği katma değer vergisi terkin edilmemiş, vergi dairesi tarafından tahsil edilmiştir. Bu durumda mükellef kurumun Güngör Ltd.'den olan alacaklarına dahil edilebilecek katma değer vergisi tutarı 51.840 TL olmaktadır. Dolayısıyla terkin edilen katma değer vergisinin mahsubu sonrasında mükellef kurumun Güngör Ltd.'den olan ticari alacak tutarı (3.067.200 – 175.360 =) 2.891.840 TL olmaktadır. Bu tutardan BİST'te işlem gören hisse senedi bedelini mahsup ettiğimizde söz konusu şirketten olan ve icra safhasında bulunduğundan dolayı şüpheli alacak niteliğinde değerlendirilebilecek alacak tutarı (2.891.840 – 2.000.000 =) 891.840 TL olmaktadır. Bu durumda fazladan karşılık olarak ayrılan (1.067.200 – 891.840 =) **175.360 TL'nin** mükellef kurumun 2014 hesap dönemi ticari bilanço karına eklenmesi gerekmektedir.

Vergi Usul Kanununun 279'uncu maddesi hükmüne göre; hisse senetleri ile fon portföyünün en az yüzde 51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeliyle, bunlar dışında kalan her türlü menkul kıymet borsa rayici ile değerlendirilir. BİST'te işlem gören hisse senetleri her ne kadar menkul kıymetler borsasında işlem görse de hisse senetlerinin alış bedeliyle değerlendirilmesi zorunluluğu nedeniyle fazladan karşılık olarak ayrılan **200.000 TL'nin** mükellef kurumun 2014 hesap dönemi ticari bilanço karına eklenmesi gerekmektedir.

**4) Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-c maddesi hükmüne göre; kazancın elde edildiği tarih itibarıyla aralıksız en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının % 75 veya daha fazlası, kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki şirketlerin her birinin sermayesine en az % 10 oranında iştiraktan oluşan tam mükellefiyete tabi anonim şirketlerin, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kurum kazançları, kurumlar vergisinden müstesnadır. Buna göre maddede yer alan istisnadan sadece belli şartları taşıyan tam mükellefiyete tabi anonim şirketler yararlanabilecek olup anonim şirketin;**





# TÜRMOB

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

-Yurt dışı iştiraklerinin anonim veya limited şirket niteliğinde olması ve bu iştiraklerin Türkiye’de tam mükellefiyete tabi olmaması,

-Yurt dışı iştirak kazancının elde edildiği tarih itibarıyla; aralıksız olarak en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının % 75 veya daha fazlasının yurt dışı iştirak hisselerinden oluşması ve yurt dışı iştiraklerinin her birinin sermayesine en az % 10 oranında iştirak etmesi,

-Satışa konu iştirak hisselerini, elden çıkarma tarihi itibarıyla en az iki tam yıl (730 gün) süreyle aktifinde tutmuş olması,

gerekmektedir.

Dolayısıyla, anonim şirketin nakit varlıklar dışındaki aktif toplamının % 75’i veya daha fazlasının, en az bir yıl süreyle yurt dışı iştiraklerden oluşması gerektiği gibi anonim şirketin aktifinin % 75’ini veya daha fazlasını oluşturan yurt dışı iştiraklerin her birinin sermayesine, en az bir yıl süreyle, en az % 10 oranında iştirak edilmesi gerekecektir.

Mükellef kurumun nakit varlıklar dışındaki aktif toplamının % 75’ini oluşturan yurt dışı iştiraklerinin anonim veya limited şirket niteliğinde olması gerektiğinde hesaplamada tabloda yer alan tüm şirketlerin hisselerinin bu şartı sağladıkları görülmektedir.

Bu hesaplamada ayrıca, satış tarihi olan 28.11.2014 tarihi itibarıyla iştiraklerin % 10’luk payına en az bir yıl süreyle iştirak edilen şirketlerin paylar dikkate alınacaktır. Mükellef kurum, Werner Kochem şirketinin hisselerinin % 35’ine satış tarihi itibarıyla en az bir yıl süreyle sahip olduğundan hesaplamada bu hisseler dikkate alınacaktır. Aynı şekilde Galli&Azzopardi şirketinin hisselerinin % 12’sine satış tarihi itibarıyla en az bir yıl süreyle sahip olduğundan hesaplamada bu hisseler de dikkate alınacaktır. Ancak, her ne kadar satış tarihi itibarıyla Pinotguelle şirketinin % 11’lik payına sahip olursa da 25.02.2013-20.12.2013 tarihleri arasında söz konusu şirketin % 8’lik payına sahip olduğundan hesaplamada bu şirketin payı dikkate alınmayacaktır.

Bu durumda, satış tarihi olan 28.11.2014 tarihi itibarıyla hesaplamada dikkate alınacak (108.000 + 200.000 =) 308.000 TL tutarındaki yurt dışı iştirak hisselerinin bir yıl süreyle mükellef kurumun nakit varlıklar dışındaki aktif toplamının % 75’ini oluşturması gerekmektedir. Satış tarihi itibarıyla mükellef kurumun yurt dışı iştirak hisseleri dahil nakit varlıklar dışındaki aktif toplamı 405.000 TL’dir. Bu tutara Pinotguelle şirketinin payı da dahildir. Bu durumda, satış tarihi itibarıyla hesaplamada dikkate alınacak yurt dışı iştirak hisselerinin toplamı olan 308.000 TL’nin nakit varlıklar dışındaki aktif toplamına oranı ((308.000 / 405.000) x 100 =) % 76,05 olup % 75’lik sınır aşılmıştır. Ancak bu sınırın satıştan itibaren geriye bir yıl süreyle aşılması gerekmektedir. Pinotguelle şirketinin hisselerine en son 20.12.2013 tarihinde sahip olduğundan bu tarih ile satış tarihi arasında yurt dışı iştirakleri haricindeki nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamı en yüksek 75.000 TL olduğundan nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamı (308.000 + 27.000 + 75.000 =) 410.000 TL olmaktadır. Bu durumda yukarıdaki oran (308.000 / 410.000 =) % 75,12 olup % 75’lik sınır aşılmıştır. 29.11.2013-19.12.2013 tarihleri arasında yurt dışı iştirakleri haricindeki nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamı en yüksek 64.000 TL olduğundan nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamı (308.000 + 16.000 + 64.000 =) 388.000 TL olmaktadır. Bu durumda yukarıdaki oran (308.000 / 388.000 =) % 79,38 olup % 75’lik sınır aşılmıştır.

İstisnadan yararlanmanın son şartı, satışa konu iştirak hisselerinin elden çıkarma tarihi itibarıyla en az iki tam yıl (730 gün) süreyle aktifinde tutmuş olmasıdır. Mükellef kurumun 28.11.2014 tarihi itibarıyla satışını yaptığı Werner Kochem şirketi hisselerinin 56.000 TL’lik kısmı 10.05.2011 tarihinde aktife alınmış olup iki tam yıl süreyle aktifte bulunma şartı yerine gelmiştir. 21.10.2012 tarihinde aktife alınan 52.000 TL tutarındaki hisse de iki tam yıl süreyle aktifte yer aldığından bu hisseler açısından da iki tam yıllık aktifte bulunma şartı yerine gelmiştir. Mükellef kurum tarafından söz konusu hisselerinin satışından (108.000 –





88.000 =) 20.000 TL tutarında zarar oluştuğundan KVK'nın 5/3'üncü maddesinde yer alan "iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesi kabul edilmez" hükmü uyarınca zarar kabul edilmeyen **20.000 TL'nin** mükellef kurumun 2014 hesap dönemi ticari bilanço karına eklenmesi gerekmektedir.

Mükellef kurumun 28.11.2014 tarihi itibarıyla satışını yaptığı Galli&Azzopardi şirketi hisselerinin 150.000 TL'lik kısmı 12.01.2012 tarihinde aktife alınmış olup iki tam yıl süreyle aktifte bulunma şartı yerine gelmiştir. Ancak, 20.11.2013 tarihinde aktife alınan 50.000 TL'lik kısım ise iki yıllık aktifte bulunma şartını sağlamadığından bu hisselerle ait satış kazancı istisnadan yararlanamayacaktır. Mükellef kurumun Galli&Azzopardi hisselerinin satış tutarı 400.000 TL olup elde edilen (400.000 – 200.000 =) 200.000 TL satış kazancının % 75'lik kısmı olan 150.000 TL istisnadan yararlanacak, % 25'lik kısmı olan 50.000 TL ise istisnadan yararlanamayacaktır. Bu durumda mükellef kurumun KVK'nın 5/1-c maddesi kapsamında yararlanabileceği istisna tutarının **150.000 TL** olarak dikkate alınması gerekmektedir.

**5) Kurumlar Vergisi Kanununun 7'nci maddesi hükmüne göre;** tam mükellef gerçek kişi ve kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kar payının veya oy kullanma hakkının en az % 50'sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştiraklerinin kurum kazançları, dağıtılsın veya dağıtılmasın aşağıdaki şartların birlikte gerçekleşmesi halinde, Türkiye'de kurumlar vergisine tabidir:

a) İştirakin toplam gayrisafi hasılatının % 25 veya daha fazlasının faaliyet ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticari, zirai veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kar payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşması.

b) Yurt dışındaki iştirakin ticari bilanço karı üzerinden % 10'dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması.

c) Yurt dışında kurulu iştirakin ilgili yıldaki toplam gayrisafi hasılatının 100.000 TL karşılığı yabancı parayı geçmesi. Yurt dışı iştirakin hasılatının TL karşılığının tespitinde, 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği uyarınca ilgili iştirakin hesap döneminin son gününde geçerli olan T.C. Merkez Bankası'na açıklanan döviz alış kuru esas alınacaktır.

1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğine göre, tam mükellef gerçek kişi ile kurumların ilişkili olup olmamasının kontrol edilen yabancı kurum uygulamasında herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

Toplam 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.

Kontrol oranı olarak, ilgili hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte sahip olunan en yüksek oran dikkate alınır.

1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğine göre, yurt dışı iştirake ilişkin iştirak payının (sermaye, kar payı veya oy kullanma hakkının) tamamının, yurt dışı iştirakin hesap döneminin kapanmasından önce herhangi bir tarihte muvazaa olmaksızın elden çıkartılmış olması halinde, ilgili yurt dışı iştirak hakkında bu hükümler uygulanmayacaktır.

Yukarıdaki şartların gerçekleşmesi halinde, yurt dışında kurulu iştirakin elde etmiş olduğu kar, yurt dışı iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren hesap dönemi itibarıyla tam mükellef kurumların, kurumlar vergisi matrahına hisseleri oranında dahil edilir.



# TÜRMÖB

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

Madde kapsamına giren kontrol edilen yabancı kurumların Türkiye’de vergiye tabi tutulacak kazancı, zarar mahsubu dahil giderler düşüldükten istisnalar düşülmeden önceki, vergi öncesi kurum kazançları olacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 33’üncü maddesine göre, yurt dışındaki iştirakin bulunduğu ülkede ödemiş olduğu gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler, kontrol edilen yabancı kurumun Türkiye’de vergilendirilecek kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir.

1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğine göre, yürürlükte bulunan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, Türkiye’nin Kurumlar Vergisi Kanununun 7’nci maddesinde yer alan “kontrol edilen yabancı kurum kazancı” hükümlerine göre kendi mukimlerini vergileme hakkını sınırlandırmamaktadır. Diğer bir anlatımla, diğer devlet mukimi bir kurum tarafından Türkiye’de mukim bir kuruma kar payı dağıtılın ya da dağıtılmasın Kurumlar Vergisi Kanununun “kontrol edilen yabancı yabancı kurum kazancı” hükümleri uygulanacaktır.

Kanuni ve iş merkezi Almanya’da bulunan Werner Kochem şirketinin 01.01.2014 tarihi itibarıyla % 45 oranındaki hissesi tam mükellefiyete tabi gerçek kişi ve kuruma aittir. Bu kişiler, % 35 hisseye sahip mükellef kurum ile % 10 hisseye sahip Taner Gezgin’dir. Türk tabiyetinde olup Almanya’da oturma ve çalışma izni bulunan İlyas Tektaş ise dar mükellef statüsündedir. 210 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliğine göre; resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye’de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları hariç olmak üzere, çalışma veya oturma izni alarak altı aydan fazla bir süredir yurt dışında yaşayan Türk vatandaşlarının Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratları bakımından dar mükellefiyet esasında vergilendirilmeleri gerekmektedir.

Werner Kochem şirketinin 15.06.2014 tarihinde ortaklık yapısında bir değişiklik olmuş, % 35 oranında paya sahip olan kanuni ve iş merkezi Almanya’da bulunan Rosemary Educations şirketi hisselerinin bir kısmını ikametgahı Türkiye’de bulunan gerçek kişi statüsündeki Can Gündoğdu’ya satmıştır. GVK’nın 4’üncü maddesine göre ikametgahı Türkiye’de bulunanlar Türkiye’de yerleşmiş sayıldıklarından Kanunun 3’üncü maddesi hükmü uyarınca tam mükellefiyete tabi olmakta bir başka deyişle Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilmektedir. Bu durumda 15.06.2014 tarihi itibarıyla Werner Kochem şirketindeki tam mükellefiyete tabi gerçek kişi ve kurumların payı % 65’e ulaşmıştır. 16.06.2014 tarihinde Taner Gezgin’in Werner Kochem şirketindeki payını İlyas Tektaş’a satması sonucunda toplam pay % 55’e düşmüştür.

28.11.2014 tarihinde mükellef kurumun Werner Kochem şirketindeki tüm paylarını satması sonucunda söz konusu şirketin ortaklık yapısı bir kez daha değişmiştir. Mükellef kurumun payının % 60’ını yani Werner Kochem’in paylarının  $((0,35 \times 0,60) \times 100 =)$  % 21’i kanuni ve iş merkezi Almanya’da bulunan Mild Productions unvanlı anonim şirkete satılmış olup bu şirketin % 40 oranındaki payına tam mükellefiyete tabi gerçek kişi konumundaki Taner Gezgin sahiptir. Aynı şekilde Werner Kochem’in paylarının  $((0,35 \times 0,30) \times 100 =)$  % 10,50’si kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunan Güven Eğitim Hizmetleri Ticaret A.Ş.’ye,  $((0,35 \times 0,10) \times 100 =)$  % 3,50’si ise İlyas Tektaş’a satılmıştır. Bu durumda, Werner Kochem şirketinin 28.11.2014 tarihi itibarıyla pay oranları aşağıdaki gibi olmuştur.

| <u>Ortağın Adı Soyadı veya Unvanı</u> | <u>Ortaklık Payı (%)</u> |
|---------------------------------------|--------------------------|
| Güven Eğitim Hizmetleri Ticaret A.Ş.  | 10,50                    |
| Mild Productions                      | 21,00                    |
| İlyas Tektaş                          | 33,50                    |
| Rosemary Educations                   | 15,00                    |
| Can Gündoğdu                          | 20,00                    |



# TÜRMÖB

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

Bu durumda, 28.11.2014 tarihi itibarıyla Werner Kochem şirketinin hisselerinin  $((10,50 + (21,00 \times 0,40) + 20) \times 100 =)$  % 38,90'ına tam mükellefiyete tabi gerçek kişi ve kurumlar sahip olmuştur.

Diğer taraftan, kanuni ve iş merkezi Bulgaristan'da bulunan mimarlık ve mühendislik faaliyetiyle uğraşan Donskoy Gordev unvanlı limited şirketinin 30.11.2014 tarihi itibarıyla % 30'luk payının mükellef kurum tarafından satın alınması sonucunda söz konusu şirketin belirtilen tarih itibarıyla pay oranları aşağıdaki gibi olmuştur.

| <u>Ortağın Adı Soyadı veya Unvanı</u>              | <u>Ortaklık Payı (%)</u> |
|--|--------------------------|
| Kale Salça Sanayi ve Ticaret A.Ş. (mükellef kurum) | 30                       |
| Werner Kochem                                      | 60                       |
| Manofsmile   | 10                       |

Bu durumda, 30.11.2014 tarihi itibarıyla Donskoy Gordev şirketinin hisselerinin  $((0,30 + (0,60 \times 0,3890) \times 100 =)$  % 53,34'lük kısmı tam mükellefiyete tabi gerçek kişi ve kurumlara ait olup 31.12.2014 tarihi itibarıyla bu pay devam etmektedir.

Kontrol edilen yabancı kurum kazancının şartlarından biri, yurt dışı iştirakin toplam gayrisafi hasılatının % 25 veya daha fazlasının faaliyet ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticari, zirai veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kar payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşmasıdır. Werner Kochem şirketinin 01.09.2013-31.08.2014 özel hesap dönemindeki faiz ve kar payı ile menkul kıymet satışlarından oluşan toplam  $(400.000 + 200.000 =)$  600.000 TL tutarındaki pasif nitelikli gelirlerinin toplam gelir içindeki payı  $((600.000 / 2.400.000) \times 100 =)$  % 25 olduğundan söz konusu şart sağlanmıştır. Aynı şekilde, Donskoy Gordev şirketinin 01.01.2014-31.12.2014 hesap dönemindeki faiz ve kar payı, kira ve menkul kıymet satışlarından oluşan toplam  $(50.000 + 170.000 + 100.000 =)$  320.000 TL tutarındaki pasif nitelikli gelirlerinin toplam gelir içindeki payı  $((320.000 / 1.270.000) \times 100 =)$  % 25,20 olduğundan söz konusu şart sağlanmıştır.

23

Kontrol edilen yabancı kurum kazancının şartlarından bir diğeri de, yurt dışında kurulu iştirakin ilgili yıldaki toplam gayrisafi hasılatının 100.000 TL karşılığı yabancı parayı geçmesidir. Yurt dışı iştirakin hasılatının TL karşılığının tespitinde, ilgili iştirakin hesap döneminin son gününde geçerli olan T.C. Merkez Bankasınca açıklanan döviz alış kuru esas alınacaktır.

Werner Kochem şirketinin 01.09.2013-31.08.2014 hesap dönemi toplam gayrisafi hasılatı 2.400.000 Euro olup bu tutarın 31.08.2014 tarihi itibarıyla Türk Lirası karşılığı  $(2.400.000 \times 2,8450 =)$  6.828.000 TL olup 100.000 TL'lik sınırı geçmektedir. Aynı şekilde, Donskoy Gordev şirketinin 2014 hesap dönemi toplam gayrisafi hasılatı 1.270.000 Dolar olup bu tutarın 31.12.2014 tarihi itibarıyla Türk Lirası karşılığı  $(1.270.000 \times 2,3190 =)$  2.945.130 TL olup 100.000 TL'lik sınırı geçmektedir.

Kontrol edilen yabancı kurum kazancının şartlarından bir diğeri de, yurt dışındaki iştirakin ticari bilanço karı üzerinden % 10'dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşımasıdır. Vergi yükü de yukarıda yer aldığı üzere, 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 edilecektir.

Werner Kochem şirketinin 01.09.2013-31.08.2014 özel hesap dönemi toplam geliri 2.400.000 Euro olup 400.000 Euro tutarındaki menkul kıymet satış karı ile faiz ve kar paylarının yarısı olan  $(200.000 / 2 =)$  100.000 Euro kurumlar vergisinden istisnadır. Bu durumda Werner Kochem şirketinin 01.09.2013-31.08.2014 hesap dönemi kazancı  $((2.400.000 - (400.000 + 100.000) =)$  1.900.000 Euro olup bu tutardan 800.000 Euro tutarındaki geçmiş yıl zararını mahsup ettiğimizde vergiye tabi kazanç yani kurumlar vergisi matrahı  $(1.800.000 - 800.000 =)$  1.100.000 Euro olmaktadır. (A) ülkesinde kurumlar vergisi oranı % 15



olduğundan hesaplanan kurumlar vergisi tutarı  $(1.100.000 \times 0,15 =)$  165.000 Euro, bu vergi üzerinden hesaplanan % 5,50 oranındaki dayanışma vergisi de  $(165.000 \times 0,055 =)$  9.075 Euro olmaktadır. Werner Kochem şirketinin dağıtılabilir kurum kazancı  $(2.400.000 - (800.000 + 165.000 + 9.075) =)$  1.425.925 Euro'dur. Bu durumda, Werner Kochem şirketinin toplam vergi yükü  $(165.000 + 9.075 =)$  174.075 Euro'nun  $(1.425.925 + 174.075 =)$  1.600.000 Euro'ya oranlanması sonucunda  $((174.075 / 1.600.000) \times 100 =)$  % 10,88 olmaktadır ki bu oran % 10'luk oranı aşmaktadır.

Donskoy Gordev şirketinin 01.01.2014-31.12.2014 hesap dönemi toplam geliri 1.270.000 Dolar olup 100.000 Euro tutarındaki menkul kıymet satış karı kurumlar vergisinden istisnadır. Bu durumda Donskoy Gordev şirketinin 2014 hesap dönemi kazancı  $(1.270.000 - 100.000 =)$  1.170.000 Dolar olup bu tutardan 200.000 Dolar tutarındaki geçmiş yıl zararını mahsup ettiğimizde vergiye tabi kazanç yani kurumlar vergisi matrahı  $(1.170.000 - 200.000 =)$  970.000 Dolar olmaktadır. (B) ülkesinde kurumlar vergisi oranı % 10 olduğundan hesaplanan kurumlar vergisi tutarı  $(970.000 \times 0,10 =)$  97.000 Dolar olmaktadır. Donskoy Gordev şirketinin dağıtılabilir kurum kazancı  $(1.270.000 - (200.000 + 97.000) =)$  973.000 Dolar'dır. Bu durumda, Donskoy Gordev şirketinin toplam vergi yükü 97.000 Dolar'nın  $(973.000 + 97.000 =)$  1.070.000 Dolar'a oranlanması sonucunda  $((97.000 / 1.070.000) \times 100 =)$  % 9,07 olmaktadır ki bu oran % 10'luk oranın altında kalmaktadır.

Yukarıdaki şartların gerçekleşmesi halinde, yurt dışında kurulu iştirakin elde etmiş olduğu kar, yurt dışı iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren hesap dönemi itibarıyla tam mükellef kurumların, kurumlar vergisi matrahına hisseleri oranında dahil edilir.

Bu durumda, Werner Kochem şirketinin vergi yükü oranı % 10'u aştığından sadece Donskoy Gordev şirketi açısından kontrol edilen yabancı kurum kazancı şartları oluşmuştur. Donskoy Gordev şirketinin hesap döneminin kapandığı 31.12.2014 tarihi itibarıyla mükellef kurumun % 30 oranında ortaklık payı bulunmaktadır.

Madde kapsamına giren kontrol edilen yabancı kurumların Türkiye'de vergiye tabi tutulacak kazancı, zarar mahsubu dahil giderler düşüldükten istisnalar düşülmeden önceki, vergi öncesi kurum kazançları olacaktır.

Donskoy Gordev şirketinin Türkiye'de vergiye tabi tutulacak kazancı  $((1.270.000 - 200.000) \times 0,30 =)$  321.000 Dolar olmaktadır. Bu tutarın hesap dönemi sonu itibarıyla T.C. Merkez Bankası döviz alış kuru ile değerlemesi sonucunda hesaplanan  $(321.000 \times 2,3190 =)$  **744.399 TL'nin** mükellef kurumun 2014 hesap dönemi ticari bilanço karına eklenmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, yürürlükte bulunan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, Türkiye'nin Kurumlar Vergisi Kanununun 7'nci maddesinde yer alan "kontrol edilen yabancı kurum kazancı" hükümlerine göre kendi mukimlerini vergileme hakkını sınırlandırmadığından Türkiye Cumhuriyeti ile (A) ülkesi ve (B) ülkesi arasındaki çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının vergileme açısından bir önemi bulunmamaktadır.

Yurt dışındaki iştirakin bulunduğu ülkede ödemiş olduğu gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler, kontrol edilen yabancı kurumun Türkiye'de vergilendirilecek kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edileceğinden Werner Kochem ve Donskoy Gordev şirketlerinin Türkiye'de vergiye tabi tutulacak kurum kazançlarından mahsup edilecek vergiler "Kurumlar Vergisi Beyannamesinin Düzenlenmesi" bölümünde hesaplanmıştır.



### 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   | 1.280.000,00        |
| Ticari Bilanço Karına Eklenmesi Gereken Hususlar  | 3.422.759,00        |
| -Kayıt dışı satış (Tespit 1)  | 1.649.000,00        |
| -Gıda bankacılığına yapılan bağışın fazladan gider kaydı (Tespit 2)   | 394.000,00          |
| -Vergiden muaf vakfa yapılan bağışın fazladan gider kaydı (Tespit 2)  | 240.000,00          |
| -Fazladan şüpheli alacak karşılığı ayrılması (Tespit 3)   | 175.360,00          |
| -Hisse senetlerine karşılık ayrılması (Tespit 3)  | 200.000,00          |
| -İştirak hissesi satış zararının ticari bilanço karından indiriminin kabul edilmemesi (Tespit 4)                          | 20.000,00           |
| -Kontrol edilen yabancı kurum kazancı (Tespit 5)  | 744.399,00          |
| Ticari Bilanço Karından Mahsup Edilmesi Gereken Hususlar  | 132.000,00          |
| -Gıda bankacılığına yapılan bağışın indirilemeyecek katma değer vergisinin gider kaydedilmesi (Tespit 2)                  | 62.000,00           |
| -Konsolosluk ile vergiden muaf vakfa yapılan bağışın indirilemeyecek katma değer vergisinin gider kaydedilmesi (Tespit 2) | 70.000,00           |
| <b>OLMASI GEREKEN TİCARİ BİLANÇO KARI</b>   | <b>4.570.759,00</b> |
| Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler  | 820.000,00          |
| -Vergiden muaf olan vakfa yapılan bağıştan fazladan hesaplanan tutar (-) (Tespit 2)                                       | 240.000,00          |
| -Vakfa yapılan bağışın gider yazılan katma değer vergisinin kanunen kabul edilmeyen giderlere eklenmesi (Tespit 2)        | 42.000,00           |
| Olması Gereken Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler   | 622.000,00          |
| Olması Gereken Tam Mükellef Anonim Şirketlerin Yurtdışı İştirak Hisseleri Satış Kazançları (K.V.K. Mad. 5/1-c)            | 150.000,00          |
| Olması Gereken Kar ve İlaveler Toplamı  | 5.192.759,00        |
| Olması Gereken Cari Yıla Ait Zarar, İstisnalar ve İndirimler Toplamı  | 150.000,00          |
| <b>OLMASI GEREKEN KAR</b>   | <b>5.042.759,00</b> |
| Olması Gereken Bağış ve Yardımlar (K.V.K. Mad. 10/1-c)*   | 228.537,95          |
| <b>OLMASI GEREKEN TOPLAM</b>  | <b>228.537,95</b>   |
| <b>OLMASI GEREKEN DÖNEM SAFİ KURUM KAZANCI (MATRAH)</b>   | <b>4.814.221,05</b> |
| Olması Gereken Hesaplanan Kurumlar Vergisi  | 962.844,21          |
| Olması Gereken Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı**   | 307.482,90          |
| Olması Gereken Ödenmesi Gereken Kurumlar Vergisi  | 655.361,31          |

25

\* Olması gereken Bakanlar Kurulunca vergiden muaf vakfa yapılan bağış tutarının matrahı [Ticari Bilanço Karı – (İştirak Kazançları + Geçmiş Yıl Zararları)] matrah kabul edilerek 4.570.759 TL'nin % 5'i olan (4.570.759 x 0,05 =) 228.537,95 TL'yi geçemeyecektir. Bağış tutarı olan (480.000 + 42.000 =) 522.000 TL, söz konusu tutarı aştığından indirim konusu yapılabilecek tutar 228.537,95 TL olacaktır.

\*\* Olması gereken mahsup edilecek vergiler toplamında yurt dışı iştirakleri dolayısıyla hesaplanan kontrol edilen kurum kazancının nedeniyle ilgili ülkelerde ödenen kurumlar vergisi ile benzeri vergiler mahsup edilmiştir. Bu mahsup yapılırken KVK'nın 33'üncü maddesi hükmü ve 1 Seri No'lu KVK Genel Tebliğindeki açıklamalar esas alınmıştır. İlgili bölümde de yer aldığı üzere, kanuni ve iş merkezi (B)





# TÜRMOB

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

ülkesinde bulunan Donskoy Gordev şirketinin 2014 hesap dönemine ilişkin olarak ödemiş olduğu kurumlar vergisi 97.000 Dolar olup mükellef kurumun iştirak oranı % 30 olduğundan mahsup edilmesi gereken vergi tutarı ( $97.000 \times 0,30 =$ ) 29.100 Dolar olup Türk Lirası karşılığı ( $29.100,00 \times 2,3190 =$ ) 67.482,90 TL'dir. Bu durumda yurt içinde kesilen vergiler ile geçici vergi de dahil, olması gereken mahsup edilecek vergiler toplamı ( $67.482,90 + 160.000,00 + 80.00,00 =$ ) 307.482,90 TL'dir.

Sonuç olarak ( $655.361,31 - 80.000,00 =$ ) 575.361,31 TL kurumlar vergisinin mükellef kurum adına tarh edilmesi gerekmektedir. Tespit 1'de yer alan kayıt dışı satılan salça ve domates küspesi ile Tespit 5'te yer alan kontrol edilen yabancı kurum kazancına isabet eden kısmın VUK'un 30/4'üncü maddesi uyarınca re'sen, diğer tespitlerde yer alan hususlara isabet eden kısmın ise VUK'un 29'uncu maddesi uyarınca ikmalen tarh edilmesi gerekmektedir. Re'sen tarh edilecek kısmın toplamı ( $1.649.000 + 744.399 =$ ) 2.393.399 TL; ikmalen tarh edilecek kısmın toplamı ise ( $(394.000 + 175.360 + 200.000 + 20.000 + 30.000 + 491.462,05) - (62.000 + 28.000) =$ ) 1.220.822,05 TL olmaktadır. Bu durumda, tarh edilecek toplam 575.361,31 TL tutarın ( $(1.220.822,05 / 3.614.221,05) \times 575.361,31 =$ ) 194.347,21 TL'nin VUK'un 29'uncu maddesi uyarınca ikmalen, ( $(2.393.399,00 / 3.614.221,05) \times 575.361,31 =$ ) 381.014,10 TL'nin ise VUK'un 30/4'üncü maddesi uyarınca re'sen tarh edilmesi gerekmektedir. İkmalen ve re'sen tarh edilecek kurumlar vergisi üzerinden VUK'un 341 ve 344'üncü maddesi uyarınca bir kat vergi ziyai cezası kesilmesi gerekmektedir. (Not: Re'sen tarh edilecek vergilerin kasden vergi ziyaya uğratıldığı hususunda gerekli açıklamaları yapmaları sonucunda üç kat vergi ziyai cezası kesen adayların görüşleri de olumlu değerlendirmeye tabi tutulmuştur.)