



TÜRMOB

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

2016/1.DÖNEM

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK SINAVLARI

REVİZYON SINAVI

27 Mart 2016-Pazar 17:00

SORULAR

HATIRLATMA..!

Bu sınavda sorulan sorulara verilen cevaplarda; **Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu ve Katma Değer Vergisi Kanunu Hükümleri ve bu mevzuat grubuna ilişkin ikincil mevzuatın esas alınması** gerekmektedir. Revizyon sınavı olması nedeniyle, sorulan sorulara verilen cevaplarda, yapılması önerilen işlemin yasal dayanak ve gerekçelerinin tam olarak açıklanması gerekmektedir. Her soruya verdiğiniz cevabı mutlaka gerekçelendiriniz. Soruların cevapları puanlanırken bulunan sonucun yanı sıra, tarafınızdan yapılan gerekçelendirmelere, hesaplamalara, gerekli yerde yapılan farklı yorumlara (kendi iç tutarlılığına göre) mutlaka puan verilecektir.

Soruların cevaplarını verirken aynı soruya birden çok yerde cevap vermeyiniz. Bir sorunun cevabı sadece istenilen bölümde verilmiş olmalıdır. Ayrıca cevap kâğıdınızın düzenli ve okunaklı olmasına, farklı soruların cevapları arasında iki satır boşluk bırakılmasına özen gösteriniz. Soruların cevabına ilişkin olarak istenilenden fazlasını yazmanızın zaman kaybından başka bir sonucu olmayacağını hatırlatmak isteriz. Ancak sorunun cevabına ilişkin birden fazla görüş olduğunu (yoruma açık bir durum bulunduğunu) düşünüyorsanız, her görüşü gerekçeleriyle birlikte belirtiniz. Soruların cevabının verilmesi esnasında yazılan her rakamın nasıl bulunduğunu, matematiksel hesaplamaları açıkça göstererek belirtiniz.

Soruların cevaplanması esnasında, mükellef kurumun üzerine düşen yükümlülüklerle (**gelir vergisi, kurumlar vergisi(geçici vergi hariç), stopaj gelir vergisi, stopaj kurumlar vergisi ve KDV sorumluluğuna**) ilişkin olanlar dışında diğer kişilerin vergisel durumlarıyla ilgilenmeyiniz.

1



TÜRMOB

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

I - GENEL BİLGİ

Denizli Vergi Dairesi Başkanlığı Gökpınar Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün XXX vergi kimlik numaralı mükellefi Ev Tekstil Ürünleri Sanayi ve Ticaret A.Ş.,(izleyen bölümlerde "mükellef kurum" olarak ifade edilecektir.) nevresim, havlu, bornoz gibi ev tekstil ürünlerinin imalatı ve satışı konusunda faaliyet göstermektedir.

Mükellef kurumun ev tekstil ürünlerinin üretimini yaptığı iki adet fabrikası bulunmaktadır. Merkez fabrika, Denizli ilinde olup burada üretilen ürünler yurtiçi piyasaya satılmaktadır. Mükellef kurumun 2001 yılında Ege Serbest Bölgesinde, 20 yıl süreli ruhsat alarak faaliyetine başlayan bir şubesi bulunmaktadır. Bu şubedeki fabrikada yurtdışı müşterilere yönelik ev tekstil ürünlerinin üretimi yapılmaktadır.

Mükellef kurum yasal defter kayıtlarında Denizli'deki merkez fabrika ile serbest bölgedeki şubeye ilişkin hasılat, maliyet ve gider unsurlarını ayrı ayrı izlemiştir.

Mükellef kurumun 2014 vergilendirme dönemi faaliyetlerine ilişkin olarak 31/12/2014 tarihli genel kesin mizan öncesi, Gelir Tablosu hesaplarının bakiyeleri aşağıda verilmiştir.

HESAP ADI	MERKEZ FABRİKA	SERBEST BÖLGE ŞUBESİ	KONSOLİDE (Merkez Fabrika+Serbest Bölge Şubesi)
600 Yurtiçi Satışlar	50.000.000,00	0,00	50.000.000,00
601 Yurtdışı Satışlar	0,00	12.000.000,00	12.000.000,00
602 Diğer Gelirler	500.000,00	250.000,00	750.000,00
620 Satılan Mamüller Maliyeti	40.000.000,00	9.200.000,00	49.200.000,00
630 Araştırma Ve Geliştirme Giderleri	0,00	350.000,00	350.000,00
631 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri	2.600.000,00	900.000,00	3.500.000,00
632 Genel Yönetim Giderleri	4.600.000,00	1.250.000,00	5.850.000,00
642 Faiz Gelirleri	200.000,00	100.000,00	300.000,00
646 Kambiyo Karları	30.000,00	460.000,00	490.000,00
647 Reeskont Faiz Gelirleri	150.000,00	0,00	150.000,00
649 Faaliyetle İlgili Diğer Gelir ve Karlar	1.300.000,00	0,00	1.300.000,00
656 Kambiyo Zararları	750.000,00	560.000,00	1.310.000,00
657 Reeskont Faiz Giderleri	50.000,00	0,00	50.000,00
660 Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri	900.000,00	0,00	900.000,00
661 Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri	1.200.000,00	0,00	1.200.000,00
679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	160.000,00	1.240.000,00	1.400.000,00
689 Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar	360.000,00	40.000,00	400.000,00

Mükellef kurumun 2014 hesap dönemi başı öz sermayesi 3.000.000 TL'dir. Mükellef kurumun 2014 vergilendirme dönemindeki ortaklarına, ortakların pay miktarı ve tutarlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki tablodaki gibidir.

ADI SOYADI/UNVANI	ADRESİ	Ortaklık Payı %	PAY TUTARI (TL)
Home TextileInc.	Çin Halk Cumhuriyeti	50	10.000.000
Mert GÜVEN	Denizli	30	6.000.000
Necdet GÜVEN	Denizli	15	3.000.000
Cevdet GÜVEN	Denizli	5	1.000.000
	TOPLAM	100.000	20.000.000



TÜRMOB

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

SORU 1-

Mükellef kurumun 2014 hesap dönemi faaliyetlerine ilişkin olarak, dönem sonu itibariyle tespit edilen bazı hususlar ile kesin mizan öncesi gelir tablosunda yer alan hesapların bazılarının muhteviyatına ilişkin açıklamalara aşağıda maddeler halinde yer verilmiştir. Aşağıda belirtilen her bir hususa ilişkin olarak dönem sonu itibariyle yapılması gereken işlemleri, vergi mevzuatı hükümlerini esas alarak dayanaklarıyla birlikte açıklayınız.

Değerlendirmeniz sonucunda dönem gelir ve giderine ilişkin olarak geçici mizanda yer alan konsolide gelir tablosu hesapları bakiyesini değiştirecek nitelikteki işlemlere ilişkin gerekli muhasebe kaydını ilgili bölümde yapınız. Bunun dışındaki işlemlerde (ayrıca istenilmemiş olmak kaydıyla) muhasebe kaydı yapılmasını ihmal ediniz.

TESPİT VE AÇIKLAMALAR

1.Mükellef kurumun 2014 hesap döneminde tamamı merkez fabrika faaliyetine ilişkin olarak yapmış olduğu borçlanmalara ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

a. Mükellef kurum, şirket ortağı tam mükellef Mert GÜVEN'den 1 Mart 2014 tarihinde 4.000.000.- TL borç almış, 31 Aralık 2014 tarihinde geri ödemiştir. Bu işleme ilişkin ortak Mert GÜVEN'e toplam brüt 300.000 TL faiz ödemesinde bulunulmuş ve kurum kazancının tespitinde dikkate alınmıştır.

b. Mükellef kurum, şirket ortağı dar mükellef Home TextileInc. firmasından 1 Temmuz 2014 Tarihinde 1 Yıl Vadeli 4.000.000ABD Doları kredi almıştır. Bu krediye ilişkin değerlemeler neticesinde 2014 yılı içerisinde toplam 800.000 TL kur farkı ile 139.200 TL faiz gideri kurum kazancının tespitinde dikkate alınmıştır. (1 Temmuz 2014 tarihindeki Dolar Kuru; 1 ABD Doları =2,12TL, 31 Aralık 2014 tarihindeki Dolar Kuru; 1 ABD Doları = 2,32 TL)

c. Mükellef kurum tarafından, şirket ortağı tam mükellef Necdet GÜVEN'in %99 hissesine sahip olduğu İMKB'de işlem görmeyen DEF İplik Sanayi ve Ticaret A.Ş. hisseleri teminat gösterilerek, doğrudan veya dolaylı ortaklık ilişkisi olunmayan (A) Bankasından, 1 Ocak 2014 tarihinde 2 yıl vadeli 2.000.000 TL kredi kullanılmıştır. Bu krediye ilişkin 2014 yılında mükellef kurum tarafından gider yazılan faiz tutarı 240.000 TL'dir.

ç. Mükellef kurum tarafından, şirketin ortağı tam mükellef Cevdet GÜVEN'in bankadaki vadeli mevduatları teminat gösterilerek, doğrudan veya dolaylı ortaklık ilişkisi olunmayan (B) Bankasından, 1 Ekim 2014 tarihinde 3 ay vadeli 1.000.000 TL tutarında kredi kullanılmış ve 31 Aralık 2014 tarihinde geri ödenmiştir. Bu krediye ilişkin 2014 yılında (B) Bankasına ödenen faiz tutarı 30.000 TL'dir.

d. Mükellef kurum, şirket ortağı dar mükellef Home Textile Inc. firmasının% 60 oranında hisselerine sahip olduğu İtalya'da mukim Homefashion Textile firmasından 1 Ocak 2014 Tarihinde 3ay Vadeli 2.000.000 TL kredi almıştır. Bu krediye ilişkin 2014 yılı içerisinde 60.000 TL faiz gideri kurum kazancının tespitinde dikkate alınmıştır.

Söz konusu borçlanmalar neticesinde 2014 hesap döneminde Kurumlar Vergisi Kanununun 12 nci maddesinde düzenlenen çerçevede örtülü sermaye oluşup oluşmadığının ortaya konulması, oluşmuşsa; oluşturduğu dönem veya dönemlerin belirtilmesi, ortaklar itibariyle örtülü sermaye tutarı ile örtülü sermayeye isabet eden kur farkı ve faiz gideri tutarları, örtülü sermayeye ilişkin ortaklar itibariyle dağıtılan kar payları, kar payı stopajı matrahı ve kar payı stopajı tutarının, hesaplanması gerekmektedir.

2. 2014 yılı içerisinde merkez fabrikada, hesap dönemi başında planlanan üretim miktarından daha fazla üretim gerçekleştirilmiştir. Mükellef kurum yetkili organlarınca yılın başında açıklanan performans ikramiyesi verilmesine ilişkin usul ve esaslar çerçevesinde 2014 yılı performansları nedeniyle yönetim kurulu



TÜRMOB

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

üyelerine toplam 600.000 TL, üretim ünitelerinde çalışan merkez fabrika personeline ise toplam 1.200.000 TL temettü ikramiyesi ödenmesi gerektiği bilanço günü itibariyle hesaplanmıştır. Toplam 1.800.000 TL lik temettü ikramiyesinin tamamı merkez fabrika kayıtlarında “632 Genel Yönetim Giderleri” hesabına intikal ettirilerek 2014 hesap dönemi kurum kazancının tespitinde dikkate alınmıştır. Temettü ikramiyeleri, gerekli vergi kesintileri yapıldıktan sonra 15 Ocak 2015 tarihinde ilgililerin banka hesaplarına yatırılmıştır.

3. Mükellef kurum, 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında PTT Birinci Futbol Liginde mücadele eden Denizlispor ile 2014 yılını kapsayan sponsorluk anlaşması imzalamıştır. Sponsorluk anlaşması gereğince mükellef kurum adının anılması koşuluyla, Denizlispor’a

-Sporcuların işe ve seyahat giderleri için 200.000 TL,

-Sporcuların ikamet giderleri için 100.000 TL,

- Spor malzemesi bedeli olarak 200.000 TL,

- Denizlispor’un sahasındaki tabelalarda, ve futbolcuların giysilerinde mükellef kurumun merkez fabrikasında üretilen ürünlerin markasının kullanılması karşılığında 400.000 TL,

makbuz karşılığı nakden ödeme yapmıştır. Söz konusu ödemeler merkez fabrika kayıtlarında “631 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri” hesabına intikal ettirilerek 2014 hesap dönemi kurum kazancının tespitinde dikkate alınmıştır.

4. Mükellef kurum, Denizli’de faaliyet gösteren, iplik imalatı faaliyeti ile iştigal eden Yayla İplik A.Ş.’nin %40 hissesini 8.000.000 TL karşılığında satın almıştır. Yayla İplik A.Ş.’nin nominal sermayesi satış tarihi itibariyle 12.000.000 TL’dir. Mükellef kurum Yayla İplik A.Ş.’nin %40 nominal hissesine isabet eden 4.800.000 TL’yi “242. İŞTİRAKLER” hesabına kaydetmiştir. Mükellef kurum Yayla İplik A.Ş.’nin %40 hissesi karşılığı ödediği 8.000.000 TL’den, “242. İŞTİRAKLER” hesabına kaydettiği 4.800.000 TL düşüldükten sonra kalan 3.200.000 TL’yi peştemallik olarak kabul ederek “261. ŞEREFİYE” hesabına kaydetmiştir. Mükellef kurum, şerefiye hesabına kaydettiği 3.200.000 TL üzerinden 2014 yılı içerisinde %20 oranda 640.000 TL tutarında amortisman ayırarak “632 Genel Yönetim Giderleri” hesabına intikal ettirilerek merkez fabrika kurum kazancının tespitinde dikkate alınmıştır.

5. Mükellef kurum, çocuk ve genç müşteri grubuna yönelik satışlarını artırmak amacıyla superman, batman, örümcek adam gibi film kahramanlarının resimlerini, üretmiş olduğu nevrresim ve havlulara işleme kararı almıştır. Bu amaçla, söz konusu film kahramanlarının ticari ürünlerde kullanımı hakkını elinde tutan kanuni ve iş merkezi (K) ülkesinde bulunan Dreamworks Corporation ile 1 Temmuz 2014’ten başlamak üzere 1 yıl süreli sözleşme imzalamıştır. Sözleşmeye göre mükellef kurum sözleşme döneminde, belirtilen film kahramanlarını içeren ürünlerin satışı halinde, her bir nevrresim üzerinden 2 ABD Doları, her bir havlu üzerinden 1 ABD Doları kullanım bedeli ödemekle yükümlüdür. Sözleşmeye göre Dreamworks Corporation tarafından hakedilen tutar, 6 şar aylık dönemler itibariyle tespit edilecek, varsa vergi kesintileri yapılarak, kalan tutar takip eden ay içerisinde Dreamworks Corporation firmasına ödenecektir. Mükellef kurum, söz konusu sözleşme kapsamında merkez fabrikada 1 Temmuz 2014 – 31 Aralık 2014 döneminde üretilen, 80.000 adet nevrresim, 120.000 adet havlu satmıştır. Bu işleme ilişkin 2014 yılında merkez fabrika hesaplarında yapılmış tek kayıt aşağıdaki gibi olup başka bir kayıt veya herhangi bir vergi beyanı bulunmamaktadır.(1 Temmuz 2014 tarihindeki Dolar Kuru; 1 ABD Doları =2,12TL, 31 Aralık 2014 tarihindeki Dolar Kuru; 1 ABD Doları = 2,32 TL)



TÜRMOB

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

x1-----31/12/2014-----

760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ 649.600

320 SATICILAR 649.600

320.26 DREAMWORKS 649.600

Açıklama: Film kahramanlarının resimlerinin üretimde kullanım bedeli

x-----.../.../2014-----

Mükellef kurum, sözkonusu gideri "631Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri" hesabına intikal ettirerek merkez fabrika kurum kazancının tespitinde dikkate almıştır.

6. Mükellef kurum, merkez fabrikada kullanmak üzere 1 Kasım 2014 tarihli ve A650009 sayılı faturayla General Makine A.Ş. firmasından, 100.000 TL makine bedeli, 18.000 TL KDV olmak üzere toplam 118.000 TL'ye makine satın almış, yıl içerisinde üretimde kullanmaya başlamıştır. Mükellef kurum, sözkonusu alış işlemini yasal defterlerine aşağıdaki gibi kaydetmiş olup, dönem sonunda kayıtlı makine bedeli üzerinden %20 oranında hesapladığı amortisman giderini merkez fabrika kayıtlarında genel üretim giderlerine intikal ettirmiştir.

x1-----1/11/2014-----

253. TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR 18.000

191 İNDİRİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ 100.000

320 SATICILAR 118.000

320.11General Makine 118.000

Açıklama: General Makineden alınan makinenin kayıtlara alınması

x-----.../.../2014-----

7. Mükellef kurum, merkez fabrikada üretilen 600 adet nevresim ile 3.000 adet havluyu T.C. Sağlık Bakanlığı Denizli Devlet Hastanesine sağlık hizmetlerinde kullanılmak üzere Aralık/2014 döneminde bağışlamıştır. Yapılan kontrollerde bağış işleminin şartlara uygun olarak belgelendirildiği, ancak yasal defter kayıtlarında bağış işlemine ilişkin herhangi bir kayıt yapılmadığı tespit edilmiştir. Bağışlanan mamullere ilişkin bazı bilgiler aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Mamulün Cinsi	Bedelsiz Teslim Edilen Mamul Sayısı (Adet)	Bedelsiz Teslim Edilen Mamulün Birim Maliyet Bedeli (TL)	Bedelsiz Teslim Edilen Mamulün Yasal Defter Kayıtlarına Göre Toplam Maliyet Bedeli (TL)	Bedelsiz Teslim Edilen Mamulün Ortalama Satış Fiyatı (TL)	Bedelsiz Teslim Edilen Mamullere İlişkin Önceki Dönemlerde Yüklenen ve İndirim Konusu Yapılan KDV Toplamı (TL)
Nevresim	600	30	18.000,00	50	1.000
Havlu	3.000	10	30.000,00	25	2.500
Toplam	3.600		48.000,00		3.500

8. Mükellef kurumun merkez fabrika ve serbest bölge şubesi faaliyetlerine ilişkin uygulamalarının bazılarının ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

a. Mükellef kurumun hem serbest bölgedeki faaliyetleri hem de serbest bölge dışındaki faaliyetlerine ilişkin 2014 yılında yüklendiği müşterek genel giderleri toplam 600.000 TL'dir. Mükellef kurum 600.000 TL müşterek giderin tamamını merkeze ilişkin genel yönetim giderlerine dahil etmiştir.



TÜRMOB

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

b. Serbest bölgedeki şubede yeni model geliştirilmesine ilişkin projeler yürütülmekte olup 2014 yılında bu projelere TÜBİTAK tarafından hibe olarak 250.000 TL destek ödemesinde bulunulmuştur. Mükellef kurum, sözkonusu destek tutarını şube kayıtlarında 602 Diğer Gelirler Hesabına intikal ettirmiştir.

c. Mükellef kurum, 2011 yılında satın aldığı serbest bölgedeki fabrika arazisinin boş halde olan kısmını, 2014 yılında aynı fabrikanın diğer tarafında olan ve emsal bedeli 1.600.000 TL olan KLM Tekstil A.Ş.'ye ait depolama tesisi ile takas etmiştir. Takas tarihi itibarıyla arsanın defter kayıtlarında gözüken maliyeti 500.000 TL, birikmiş amortisman tutarı ise 140.000 TL tutarındadır. Mükellef kurum, sözkonusu takas işlemine ilişkin hesapladığı 1.240.000 TL satış kazancını şube kayıtlarında 679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar hesabına intikal ettirmiştir.

9. Mükellef kurumun ortağı Necdet GÜVEN, ailesiyle birlikte iki hafta süreyle yurtdışı tatile gitmiş olup, bu tatile ilişkin tur şirketince düzenlenen faturayı mükellef kurum adına düzenlettirmiştir. Mükellef kurum, sözkonusu faturayı merkez fabrika kayıtlarında aşağıda belirtildiği şekilde kaydederek, hizmet bedelini banka havalesi yoluyla şirket hesaplarından ödemiştir.

x1-----14/12/2014-----		
770. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		15.000
770.56Seyahat Giderleri		15.000
	102BANKALAR	15.000

Açıklama: Seyahat giderlerinin kayıtlara alınması

x-----.../.../2014-----

6

SORU 2-

Mükellef Kurumun, dönem sonu işlemleri açısından yukarıda belirtilenler dışında kalan değerlendirme işlemlerini yaptığı ve muhasebe kayıtlarına yansıttığı kabul edilecektir.

a. Mükellef kurumun 2014 yılı konsolide ticari bilanço karını tespit ediniz, olması gereken kanunen kabul edilmeyen giderleri, istisna ve indirimleri ve tutarlarını belirtiniz.

b. Mükellef kurumun 2014 hesap dönemi Kurumlar Vergisi beyanını düzenleyerek, ödenmesi gereken/iadesi gereken kurumlar vergisi tutarlarını hesaplayınız.

II - DİĞER VERİLER

- Mükellef kurum 2014 yılı faaliyet ve işlemleri için YMM (T) ile Tam Tasdik Sözleşmesi bulunmaktadır.
- Merkez fabrikada üretilen ürünlerin %10 u, serbest bölge şubesindeki fabrikada üretilen ürünlerin %20si dönem sonu stok olarak 2015 yılına devretmiştir. Mükellef kurum dönem başı ve dönem sonu stoklarının miktarlarını VUK'nun 186. maddesi uyarınca saymak, ölçmek ve tartmak suretiyle kesin ve müfredatlı olarak tespit etmiştir.
- Mükellef kurum, 2014 yılı kazançlarına ilişkin olarak dönem içinde 376.000TL tutarında geçici vergi ödemiştir. Mükellef kurum, serbest bölgede yürüttüğü faaliyetleri çerçevesinde elde ettiği hasılatı, serbest bölgede yürüttüğü faaliyetler çerçevesinde yapılacak ödemelerde kullanıncaya kadar geçici olarak serbest bölgelerde mevduat hesaplarında veya repo işlemlerinde değerlendirmiştir. Bu, faiz gelirleri üzerinden bankalarca 3.000 TL tutarında vergi kesintisi yapılmıştır.



TÜRMOB

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

- ç) Tespit ve açıklamalar bölümünde zikredilen durumlar hariç olmak üzere 2014 yılına ilişkin işletme tarafından belirlenmiş 186.000 TL tutarında kanunen kabul edilmeyen gideri mevcuttur.
- d) Türkiye Cumhuriyeti ile 1. soruda ismi geçen ülkeler arasında 2014 yılında yürürlükte bulunan bir Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması mevcut olmadığı varsayılmıştır.

III - PUANLAMA

Puanlama 100 puan üzerinden yapılacak olup her bir tespit veya istenilen açıklamaya ilişkin puan karşılıkları aşağıdaki gibidir.

Soru	Tespit No/ Alt Kırılım	Puanı
1	1	15
	2	7,5
	3	7,5
	4	7,5
	5	10
	6	7,5
	7	7,5
	8	10
	9	7,5
2	A	10
	B	10
Toplam		100



CEVAPLAR

CEVAP 1: Soruda mükellef kurumun genel kesin mizan öncesi gelir tablosu hesap bakiyeleri verilmiş, dönem sonu itibarıyla tespit edilen hususlar ve hesapların muhteviyatına yönelik verilen açıklamalar çerçevesinde dönemsonu işlemlerinin yapılması istenmiştir. Bu işlemlerin eksiksiz olarak yapılmasıyla birlikte mükellef kurumun 2014 hesap dönemi kazancı hesaplanabilir hale gelecek, 31.12.2014 tarihli bilançoda yer alacak hesap ve tutarları netleşmiş olacaktır. Diğer bir ifadeyle, soru 2014 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesi verildikten sonra geçmişe yönelik yapılan bir vergi incelemesi şeklinde değildir. Soru, cari yıla ilişkin dönem sonu işlemlerinin yapılmasını istediğinden, henüz beyanname verme dönemi gelmemiş vergisel uygulamalara ilişkin mükellef kurum uygulamalarında görülen bazı eksikliklerin vergisel yönden eleştirilmesi yerine düzeltilmesi ve doğru beyanın sağlanması yaklaşımı benimsenmelidir.

Birinci soruda verilen tespit ve açıklamalara ilişkin yapılması gereken işlemler maddeler halinde aşağıda açıklanmıştır.

1. Örtülü Sermayenin Tespiti

Kurumlar Vergisi Kanununun 11 inci maddesinde, kurum kazancının tespiti sırasında örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin indirilmesine izin verilmeyeceği hususu düzenlenmiştir. Bu hüküm çerçevesinde, mükellef kurumun örtülü sermaye niteliğinde borçlanmaları olup olmadığı ile bu kapsamdaki borçlara ilişkin ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin araştırılması gerekmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 12 nci maddesinde örtülü sermaye; Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır şeklinde tanımlanmıştır. Örtülü sermayenin uygulanmasında; ortakla ilişkili kişinin, ortağın doğrudan veya dolaylı olarak en az % 10 oranında ortağı olduğu veya en az bu oranda oy veya kâr payı hakkına sahip olduğu bir kurumu ya da doğrudan veya dolaylı olarak, ortağın veya ortakla ilişkili bu kurumun sermayesinin, oy veya kâr payı hakkına sahip hisselerinin en az % 10'unu elinde bulunduran bir gerçek kişi veya kurum olduğu, öz sermayenin ise, kurumun Vergi Usul Kanunu uyarınca tespit edilmiş hesap dönemi başındaki öz sermayesini olduğu ilgili maddenin 3 üncü fıkrasında belirtilmiştir.

Yine söz konusu maddenin 7'nci fıkrasında; "*örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulanmasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, tam mükellef kurumlar nezdinde yapılacak düzeltmede örtülü sermayeye ilişkin kur farklarını da kapsayacak şekilde, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartı.*" hükmü yer almaktadır. Örtülü sermayeye ilişkin açıklamalar 1 Seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yapılmıştır.

i. Diğer Şartların Varlığı Halinde Örtülü Sermaye Kapsamında Dikkate Alınabilecek Borçlanmaların Tespiti :

Mükellef kurumun "a" ve "b" bentlerinde bilgileri verilen borçlanmaları, doğrudan ortaklardan kullanılan borç niteliğindedir. İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören hisselerin elde bulundurulması hali hariç örtülü sermaye hesabında ortaklardan doğrudan alınan borçlar için herhangi bir ortaklık payı sınırı bulunmamaktadır. Dolayısıyla, ortak Mert GÜVEN ve Home Textile Inc. Firmasından



yapılan borçlanmalar diğer şartların varlığı halinde örtülü sermayenin hesabında dikkate alınacaktır. Mükellef kurumun “c” bendinde bilgileri verilen borçlanması şirket ortağınca sağlanan gayrinakdi teminat(İMKB de işlem görmeyen hisse senedi) karşılığında üçüncü kişilerden sağlandığından örtülü sermaye kapsamındaki borçlanma sayılmaz. Mükellef kurumun “ç” bendinde bilgileri verilen borçlanması, üçüncü kişilerden sağlanmış olsa da, şirket ortağınca verilen nakdi teminat karşılığında kredi kullanıldığından, borç/öz sermaye oranının hesabında ortak Cevdet GÜVEN tarafından işletmeye verilen borç olarak dikkate alınmalıdır. Mükellef kurumun “d” bendinde bilgileri verilen borçlanması, ortak Home Textile Inc. firmasının doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında ortağı olduğu bir kurumdan temin edilmiş olduğundan diğer şartların varlığı halinde örtülü sermaye hesabında dikkate alınabilecektir.

ii. Örtülü Sermayenin Oluştugu Dönem ve Örtülü Sermaye Kapsamındaki Borçlanmalar ile Bunlara İlişkin ve Faiz ve Kur Farkı Giderleri :

Ortak veya ortakla ilişkili kişilerden yapılan borçlanmalarda, bu kişilerden alınan borçların toplamının hesap dönemi başındaki öz sermayenin üç katı ile karşılaştırılması ve bu oranı aşan borç tutarlarının oranı aştıkları sürece ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Mükellef kurumun 2014 hesap dönemi başı öz sermayesi 3.000.000 TL'dir. Ortak veya ortakla ilişkili kişiden temin edilip işletmede kullanılan borçların örtülü sermaye olarak kabul edilebilmesi için bu borçların hesap döneminin başındaki öz sermayenin üç katını aşması gerekmektedir. Şu halde, mükellef kurumun ortak ve ortakla ilişkili kişilerden yaptığı borçlanmalar 9.000.000 TL (3.000.000*3=)'yi aşması halinde, bu oranı aşan borç tutarlarının oranı aştıkları sürece ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye olarak dikkate alınması gerekmektedir. Yabancı para üzerinden yapılan borçlanmalara ilişkin borç/öz sermaye hesabında, her bir borcun alındığı tarihte geçerli olan döviz kuru esas alınacaktır.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, diğer şartların varlığı halinde örtülü sermaye kapsamında dikkate alınabilecek borçlanmaların kullanım tarihine baktığımızda 1 Temmuz 2014 tarihi itibariyle borçlanmaların tutarının 9.000.000 TL'yi aştığı ve 31.12.2014 tarihine kadar bu durumun devam ettiği görülmektedir. Dolayısıyla, örtülü sermaye 1.7.2014-31.12.2014 döneminde gerçekleşmiştir.

Şu halde, mükellef kurumun 1 Temmuz 2014 tarihine kadar yapmış olduğu borçlanmalar, şirketin öz sermayesinin üç katını aşmadığından örtülü sermaye uygulamasına ilişkin olarak yapılacak bir işlem bulunmamaktadır. Bu itibarla, mükellef kurumun “d” bendinde bilgileri verilen borçlanması, 1 Temmuz 2014 tarihinden önce ödendiğinden, örtülü sermaye hesabında dikkate alınmayacaktır. Mükellef kurumun “a” bendinde bilgileri verilen borçlanması için sadece 1 Temmuz 2014 tarihinden sonraki döneme isabet eden 180.000 TL[(300.000/10)*6=] faiz örtülü sermayeye ilişkin kabul edilecektir. Mükellef kurumun “b” ve (ç) bendinde bilgileri verilen borçlanmaları 1 Temmuz 2014 tarihinden itibaren yapıldığından örtülü sermaye hesabında dikkate alınacaktır.

iii. Ortaklar İtibariyle Örtülü Sermaye, Dağıtılan Kar Payları ve Kar Payı Stopajı Tutarları :

Yapılan açıklamalar çerçevesinde, ortaklar itibariyle örtülü sermaye tutarı ile örtülü sermayeye isabet eden kur farkı ve faiz gideri tutarları, örtülü sermayeye ilişkin ortaklar itibariyle dağıtılan kar payları, kar payı stopajı matrahı ve kar payı stopajı tutarı aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır.



ADI SOYADI / UNVANI	Kredi Kullanım Tarihi	Kredi Tutarı	Kredi Tutarı TL Karşılığı	Örtülü Sermaye Oluşan Döneme İsalet Eden Kur Farkı Gideri (TL)	Örtülü Sermaye Oluşan Döneme İsalet Eden Faiz Gideri (TL)	Ortağa İsalet Eden Örtülü Sermaye Tutarı (TL)	Örtülü Sermayeye İsalet Eden Kur Farkı Tutarı (TL)	Örtülü Sermayeye İsalet Eden Faiz Gideri (TL)	Kar Payı Stopajı Matrahı (TL)	Kar Payı Stopajı Tutarı (TL)
Home Textile Inc.	1.7.2014	4.000.000 ABD Doları	8.480.000 (4.000.000*2.12=)	800.000	139.200	2.818.279	265.875,37	46.262,31	54.426,25	8.163,94
Mert GÜVEN	1.3.2014	4.000.000 TL	4.000.000		180.000	1.329.377		59.821,96	70.378,78	10.556,82
Cevdet GÜVEN	1.10.2014	1.000.000 TL	1.000.000		30.000	332.344		9.970,33	11.729,80	1.759,47
		Toplam	13.480.000	800.000	349.200	4.480.000	265.875,37	116.054,60	136.534,82	20.480,22

Görüldüğü üzere mükellef kurumun örtülü sermaye sayılan borç tutarı 4.480.000 TL (13.480.000 – 9.000.000=) 'dir. 4.480.000 TL'lik örtülü sermaye niteliğindeki borcuna isabet eden finansman gideri toplamı ise 381.929,97 TL (265.875,37 kur farkı + 116.054,60 faiz gideri=)'dir. Bu tutar, mükellef kurum tarafından kanunen kabul edilmeyen gider (KKEG) olarak dikkate alınmalıdır.

Gelir Vergisi Kanununun 94/6-b maddesi uyarınca, tam mükellef gerçek kişiler olan Mert GÜVEN ile Cevdet GÜVEN tarafından konulan örtülü sermayeye ilişkin kâr payı (faiz) geliri kendilerine dağıtılmış net kâr payı sayılarak, brüte tamamlanmak suretiyle %15 oranında vergi kesintisi matrahı ve vergi tutarı bulunmuştur.

Kurumlar Vergisi Kanununun 30/3 maddesi uyarınca dar mükellef Home Textile Inc kurumuna dağıtılmış sayılan net kâr payı tutarı brüte tamamlanarak %15 oranında vergi kesintisi matrahı ve vergi tutarı bulunmuştur. Söz konusu kâr payı sayılan faiz tutarının dar mükellef kuruma ödenmesi sırasında Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılmış olması halinde, vergi kesintisi tutarı mahsup edilebilecektir. Kur farkı geliri ise dar mükellef kurum için Türkiye'de vergilendirilecek bir kazanç unsuru sayılmayacaktır.

2. Temettü İkramesi

Kurum personeline performans değerlendirmelerine bağlı olarak verilecek prim ve ikramiyeler Gelir Vergisi Kanununun 61 inci maddesine göre ücret sayılmaktadır. Mükellef kurum yetkili organlarının yılın başında açıklanan performans ikramiyesi verilmesine ilişkin usul ve esaslar çerçevesinde hesaplanabilen 1.200.000 TL lik temettü ikramiyesi tutarı bilanço günü itibarıyla kesinleştiğinden ve 2014 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresinden önce çalışanlara ödendiğinden 2014 hesap dönemi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Temettü ikramiyesine, üretim ünitelerinde çalışan merkez fabrika personeline hak kazanılmıştır. Dolayısıyla, temettü ikramiyesi şeklinde çalışanlara ödenecek olan ücret, genel yönetim gideri değil üretime ilişkin bir işçilik gideridir. Diğer bir ifadeyle, üretim maliyetinin bir unsuru olan sözkonusu ücretten, satılan malın maliyetine ve dönem sonu stokta kalan mamullere pay verilmesi Vergi Usul Kanununun 275 inci maddesi gereğince bir zorunluluktur. Soruda, 2014 yılı içerisinde merkez fabrikada üretilen ürünlerin %10 unun dönem sonu stok olarak 2015 yılına devrettiği belirtilmiştir. Mevcut veriler çerçevesinde 1.200.000 TL lik işçilik gideri niteliğindeki temettü ikramiyesinin 120.000 TL'(1.200.000*%10=) lik kısmının merkez fabrika genel yönetim giderlerinden çıkarılarak, dönem



sonu stok maliyetine eklenmesi, 1.080.000 TL (1.200.000-120.000 =) lik kısmının merkez fabrika genel yönetim giderlerinden çıkarılarak merkez fabrika satılan mamuller maliyetine eklenmesi gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesi uyarınca, idare meclisi başkan ve üyelerine ödenen kâr payları menkul sermaye iradı sayılmıştır. Bu itibarla, yönetim kurulu üyelerine ödenen toplam 600.000 TL'lik temettü ikramiyesinin kurum kazancının tespitinde genel yönetim gideri olarak indirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Bu nedenle, merkez fabrika genel yönetim giderlerinden 600.000 TL'nin çıkarılması, bu tutarın kar payı ödemesi şeklinde dikkate alınması ve muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

Verilen cevaplarda, yapılan farklı değerlendirmeler tutarlılığına ve gerekçelendirmelerine bağlı olarak puanlandırılmıştır.

3. Sponsorluk Harcaması

Kurumlar Vergisi Kanununun "Diğer İndirimler" başlıklı 10 uncu maddesi ile 1 Seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "10.3.1. Sponsorluk harcamaları" başlıklı bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde sorunun cevaplandırılması gerekmektedir. Bu düzenlemelere göre, 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü'nün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının; sözü edilen kanunlar uyarınca tespit edilen amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için %50'si kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla ve Kanundaki sırasıyla beyan edilen kurum kazancından indirilebilecektir.

1 Seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "10.3.1. Sponsorluk harcamaları" başlıklı bölümünde sponsorluk harcamalarının kurum kazancından indirilebilmesine ilişkin usul ve esaslar açıklanmıştır. Tebliğe göre, "sponsor olan kurumun adının anılması koşuluyla,

☑ Resmi spor organizasyonları için yapılan saha, salon veya tesis kira bedelleri,

☑ Sporcuların iâşe, seyahat ve ikamet giderleri,

☑ Spor malzemesi bedeli,

☑ Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü'nün uygun göreceği spor tesisleri için yapılan aynı ve nakdi harcamalar,

☑ Sporcuların transfer edilmesini sağlayacak bonservis bedelleri,

☑ Spor müsabakaları sonucuna göre sporculara veya spor adamlarına prim mahiyetinde aynı ve nakdi ödemeler

gibi harcamalar sponsorluk harcaması olarak değerlendirilecektir.

Spor sahalarına, sporcuların veya diğer ilgililerin spor giysilerinin ya da spor araç ve gereçlerinin üzerine yazılı veya elektronik sinyaller yardımıyla sanal olarak kurumun tanıtımının yapılmasını sağlayacak amblem, marka, isim ve benzeri işaretiler konulması gibi doğrudan ticari fayda sağlayan ve kurumun tanıtımını amaçlayan harcamalar ise reklam harcaması olarak değerlendirilecektir."

Bu açıklamalar çerçevesinde soruyu değerlendirdiğimizde; mükellef kurum ile Denizlispor arasında sponsorluk anlaşmasının imzalandığı, bu anlaşma kapsamında sponsorluk ödemelerinin fiilen yapıldığına yönelik açıklamalar, sponsorluk harcamaların kurum kazancından indirebilmesine ilişkin koşulların sağlandığını göstermektedir. Mükellef kurumun sponsorluk anlaşması kapsamında, sporcuların iâşe ve seyahat giderleri için 200.000 TL, ikamet giderleri için 100.000 TL ve spor malzemesi bedeli olarak 200.000 TL, olmak üzere ödediği toplam 500.000 (200.000+100.000+200.000) TL ticari kazancının elde edilmesi ile doğrudan ilişkili olmayan veya ilişkisi ölçülemeyen, sponsorluk harcamasıdır. Mükellef kurum, sponsorluk harcamalarını PTT Birinci Futbol Liginde mücadele eden Denizlispor'a yapmıştır. PTT Birinci Futbol Ligi profesyonel spor dalıdır. Bu harcamaların, %50 si olan 250.000 TL (500.000*%50=) kurumlar vergisi matrahının tespitinde, beyan edilen kurum kazancından indirilebilecektir. Söz konusu sponsorluk harcamaları mükellef kurum tarafından harcamanın yapıldığı dönemde pazarlama, satış ve dağıtım gideri olarak dikkate alındığından, önce 500.000 TL lik harcamanın 2014 hesap dönemi kurum kazancının tespitinde



kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması ve kurum kazancının yeterli olması halinde, 250.000 TL nin beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurumlar vergisi matrahından indirilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, Denizlispor'un sahasında, ve futbolcuların giysilerinde mükellef kurumun merkez fabrikasında üretilen ürünlerin markasının kullanılması karşılığında ödenen 400.000 TL, mükellef kuruma doğrudan ticari fayda sağladığından reklam harcaması olarak tamamı kurum kazancından indirilebilecektir. Bu çerçevede, reklam harcaması mahiyetinde olan sözkonusu 400.000 TL'nin 2014 hesap döneminde gider yazılmasında eleştirilecek bir husus bulunmamaktadır.

4. İştirak Hissesi Alımı ve Şerefiye Uygulaması

213 sayılı Vergi Usul Kanununun; 279 uncu maddesinde, hisse senetlerinin alış bedeliyle değerlendirilmesine hükmedilmiştir. Aynı Kanunun, 282 nci maddesinin son fıkrasında peştemallıkların mukayyet değeri ile değerlendirileceği, 326 ncı maddesinde de, kurumların aktifleştirdikleri peştemallıkların mukayyet değeri üzerinden eşit miktarlarda ve beş yıl içinde itfa olunacağı hükümleri yer almaktadır. Peştemallık uygulamada, şerefiye veya hava parası olarak da adlandırılmakta olup, bir ticari işletmenin bir başkasına devir ve temlik sırasında aktifinde bulunan iktisadi kıymetlerin gerçek değerinden başka; işletmenin bulunduğu yerin önemi, piyasada tutmuş olduğu şöhret ve itibar, müşteri kitlesinin genişliği, faaliyet gösterdiği sektörde monopol olması gibi nedenlerden dolayı bilanço değerlerine ilave olarak sahip olunan değeri ifade etmektedir. Diğer bir ifade ile peştemallık, bir işletme devralınırken katlanılan maliyet ile söz konusu işletmenin rayiç bedelle hesaplanan net varlıklarının değeri arasındaki olumlu farktır. Diğer taraftan, 1 No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinin "24. Mali Duran Varlıklar" ana hesabının altında yer alan "242.İştirakler" hesabı; işletmenin, doğrudan veya dolaylı olarak diğer şirketlerin yönetimine ve ortaklık politikalarının belirlenmesine katılmak, kârlı bir şirkete yatırım yaparak kendi karlılığını artırmak gibi amaçlarla edindiği hisse senetleri ve ortaklık paylarının izlendiği hesaptır.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde; mükellef kurum tarafından bir ticari işletme satın alınmadığı için şerefiye hesaplanmasına imkan veren bir durum bulunmamaktadır. İştirak hissesi satın alma işlemi, satış bedeli hangi bedel üzerinden belirlenirse belirlensin, ödenen bedel, alan yönüyle, alış bedelini ifade etmektedir. Buna göre, Yayla İplik A.Ş.'nin %40 hissesini 8.000.000 TL karşılığında satın alan mükellef kurumun, yasal defterlerinde "242. İŞTİRAKLER" hesabına alış bedeli olan 8.000.000 TL üzerinden kaydetmesi gerekmektedir. Diğer taraftan, iştirak hissesi alış işlemi hatalı kaydetmek suretiyle mükellef kurum haksız yere 640.000 TL tutarında amortisman ayırmış ve gider yazmıştır. Bu açıklamalar çerçevesinde, Yayla İplik A.Ş. İştirak Hesabına ilişkin aşağıdaki şekilde düzeltme kaydı yapılması gerekmektedir.

X1-----31/12/2014-----		
242 İŞTİRAKLER		3.200.000
268 BİRİKMIŞ AMORTİSMANLAR	640.000	
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		640.000
261 ŞEREFİYE		3.200.000

Açıklama: Yayla İplik A.Ş. İştirak Hesabının Düzeltilmesi

x-----.../.../2014-----



5. Kullanım Hakkı Bedeli Ödemesi

a. Kurumlar Vergisi Yönünden:

Kurumlar Vergisi Kanunu(KVK)'nun 6/1. Maddesinde mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden kurumlar vergisi hesaplanacağı ifade edilirken 6/2. maddesinde, safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Ticari kazancın tespitinde tahakkuk esası ve dönemselik kavramları asli belirleyici unsurlar olup, mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleşen bir alacağın veya giderin alakalı olduğu dönemin geliri veya gideri olarak dikkate alınması gerektiği anlamında, hüküm ifade etmektedir. GVK'nın 40'inci maddesinde ticari kazancın elde edilmesinde indirilecek giderler sayılmıştır. Anılan maddenin birinci fıkrasında ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi kazancın elde edilmesinde indirileceğini belirtmiştir.

Mükellef kurum, çocuk ve genç müşteri grubuna yönelik satışları artırmak için film kahramanlarını kullanım hakkı bedeli mukabilinde ürünlerinde kullanmıştır. Dolayısıyla, kullanım hakkı bedellerinin dönemselik ve tahakkuk esasına uygun olmak kaydıyla kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mevzuata uygundur. 1 Temmuz 2014 – 31 Aralık 2014 döneminde gerçekleşen satışlar ve geçerli kullanım hakkı bedeli ve kurlar dikkate alındığında hesaplanan ve gider yazılan 649.600,00 TL pazarlama, satış dağıtım gideri yönünden eleştirilmesi gereken herhangi bir husus bulunmamaktadır.

	(A) 1 Temmuz 2014 – 31 Aralık 2014 Döneminde Satılan Miktar (Adet)	(B) Birim Kullanım Hakkı Bedeli (ABD Doları)	(C) 31 Aralık 2014 Tarihinde Geçerli Kur	Toplam Kullanım Hakkı (A*B*C=)
Ürün Cinsi				
Nevresim	80.000	2	2,32	371.200
Havlu	120.000	1	2,32	278.400
			Toplam	649.600

13

KVK'nın 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında; kanunun birinci maddesinde sayılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar, sadece Türkiye de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilir hükmü yer almaktadır. Söz konusu maddenin üçüncü fıkrasının(ç) bendinde taşınır ve taşınmazlar ile hakların Türkiye'de kiralınmasından elde edilen iratların dar mükellefiyette kurum elde ettiği kazanç ve iratlardan olduğu belirtilmiştir. Dar mükelleflerde gayrimenkul sermaye iradının Türkiye'de elde edilmesi, GVK'nın 7/5'inci maddesinde; gayrimenkulün Türkiye'de bulunması ve bu mahiyetteki mal ve hakların Türkiye'de kullanılması veya değerlendirilmesi şeklinde tanımlanmıştır. Yine anılan maddenin son fıkrasında değerlendirmeden maksadın da ödemenin Türkiye de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi ve karından ayrılması denilerek gayrimenkul sermaye iratlarının Türkiye'de elde edilmesinin sınırları çizilmiştir. KVK'nın 22 nci maddesinin 2 nci fıkrasında, dar mükellefiyete tabi kurumların ticari veya zirai kazançlar dışında kalan kazanç ve iratlar hakkında, GVK'nın bu kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümlerin uygulanacağı belirtilmiştir. GVK'nın 70 inci maddesinin birinci fıkrasında gayrimenkul sermaye iratları tanımlanmıştır. Anılan maddenin birinci fıkrasında aşağıdaki yazılı mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri , irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayri menkul sermaye iradı olduğu belirtildikten sonra, maddenin 5 inci bendinde; " desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar hükmüne yer verilerek, sanayi veya ticaret veya imalat usulü üzerinden kullanım



TÜRMOB

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

hakkının, başka kişilere kullandırılması karşılığında elde edilen iratların, gayrimenkul sermaye iradı olarak değerlendirilebileceği ifade edilmiştir.

Bu açıklamalar çerçevesinde, kanuni ve iş merkezi (K) ülkesinde bulunan Dreamworks Corporation firmasının sahibi olduğu film kahramanlarının resimlerini belli bir süre için ticari ürünlerde kullanma hakkı karşılığında mükellef kurumdan elde etmiş olduğu irad, dar mükellefiyete tabi olarak KVK'nın 3/3-ç maddesi kapsamında Türkiye'de elde edilmiş gayrimenkul sermaye iradıdır.

b-Kurumlar Vergisi Tevkifatı Yönünden:

KVK'nun dar mükellefiyette vergi kesintisi başlığını taşıyan 30 uncu maddesinde dar mükellefiyete tabi kurumların maddede sayılı kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından vergi kesintisi yapılacağı, maddenin 1/c-ii bendinde gayrimenkul sermaye iratlarından %20 oranında kurumlar vergisi tevkifatı yapılacağı belirtilmiştir. Tespit tarihi itibarıyla kullanım hakkı bedelinin hesaplanarak ilgili firmaya mükellef kurumu borçlu gösteren kaydın yapılması ve bu tutarın gider yazılması ile birlikte hesaben ödeme gerçekleşmiş bulunmaktadır. Sözleşmeye göre hakedilen kullanım hakkı bedeli, vergi kesintileri yapıldıktan sonra kalan tutar takip eden ay içerisinde Dreamworks Corporation firmasına ödenecektir. Bu durumda, sözleşmenin ilgili hükmü çerçevesinde hesaben ödenen tutarın brüte iblağ edilmemesi, toplam kullanım hakkı bedeline isabet eden verginin hesaplanarak Dreamworks Corporation firmasının alacağından düşülmesi gerekmektedir. Zira, soru, cari yıla ilişkin dönem sonu işlemlerinin yapılmasını istediğinden, henüz beyanname verme dönemi gelmemiş vergisel uygulamalara ilişkin mükellef kurum uygulamalarında görülen bazı eksikliklerin vergisel yönden eleştirilmesi yerine düzeltilmesi ve doğru beyanın sağlanması yaklaşımı benimsenmelidir. Şu halde, mükellef kurumun 2014 yılında Dreamworks Corporation firmasına hesaben ödediği tutarlar üzerinden KVK'nın 30 uncu maddesine göre %20 oranında tevkifat yapması ve bu tutarı muhtasar beyannamesi ile hesaben ödemenin gerçekleştiği Aralık/2014 vergilendirme dönemi beyannamesinde beyan etmesi gerekmektedir. Bu açıklamalar çerçevesinde, film kahramanlarının resimlerinin üretimde kullanımına ilişkin 2014 yılında yapılan gider kaydındaki "320 SATICILAR" hesabının 129.920,00 TL (649.600,00*%20=) borçlandırılarak, aynı tutarda ödenecek vergi ve fonlar hesabının alacaklandırılması gerekmektedir. Mükellef kurumun Aralık/2014 vergilendirme dönemine ilişkin vereceği muhtasar beyanname "242 Diğer Gayrimenkul Sermaye İratları (KVK Md. 30/1-c)" satırında 649.600 TL gayrisafi ödeme tutarı, 129.920 TL vergi kesintisi tutarı beyan etmesi gerekmektedir.

c-KDV Yönünden:

Katma Değer Vergisi Kanununun (KDVK)'nun 1/1-e maddesi hükmüyle Türkiye'de GVK'nın 70'inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri KDV'ye tabi tutulmuş, aynı kanunun 8 inci maddesinin 1/h bendinde de, GVK'nın 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakları kiraya verenler verginin mükellefi olarak tanımlanmıştır. KDVK'nun 9 uncu maddesinin 1 inci fıkrasında Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutulacağı hükme bağlanmıştır. Aynı kanunun 6/b maddesine göre, Türkiye'de yapılan veya faydalanılan hizmetler Türkiye'de ifa edilmiş sayılacaktır. Yurtdışındaki firmalara yaptırılan hizmetlerden bu kapsama girenlerin vergiye tabi olacağı açıktır. Bu gibi hizmet ifalarında mükellef esas olarak yurtdışındaki firma olmakla birlikte, firmanın Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi, iş merkezi ve faydalanan yurt içindeki muhatap kişi tarafından bağlı bulunan vergi dairesine sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir.



Mükellef kurumun, kanuni ve iş merkezi (K) ülkesinde bulunan Dreamworks Corporation firmasından aldığı ve Türkiye’de faydalandığı hizmet nedeniyle Aralık/2014 döneminde vergiyi doğran olay gerçekleşmiştir. Bu nedenle, mükellef kurumun KDVK’nun 9 uncu maddesi hükmü uyarınca Aralık/2014 vergilendirme döneminde 649.600,00 TL matrah üzerinden %18 oranında 116.928,00 TL tutarında “sorumlu” sıfatıyla KDV hesaplayarak 2’nolu beyanname ile beyan etmesi gerekmektedir.

Verilen cevaplarda, yapılan farklı değerlendirmeler tutarlılığına ve gerekçelendirmelerine bağlı olarak puanlandırılmıştır.

6. Hatalı Muhasebe Kaydına İlişkin İşlemler

Mükellef kurum makine alımına ilişkin faturayı yasal defterlerine kaydederken hatalı kaydetmiştir. Makine alışına ilişkin “253. Tesis, Makine Ve Cihazlar” hesabı ile “191 İndirilecek Katma Değer Vergisi” hesabına yazılması gereken tutarlar, karşılıklı olarak birbirinin yerine kaydedilmiştir. Böylece, mükellef kurum Kasım/2014 vergilendirme dönemi KDV beyannamesinde “bu döneme ilişkin indirilecek KDV tutarı”nı 82.000 TL (100.000-18.000=) fazla tespit etmiş olmaktadır. Bu çerçevede, hatalı yapılan muhasebe kaydının düzeltilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla, mükellef kurum tarafından düzeltme kaydı yapılmak suretiyle ilgi tesis, makine ve cihazlar hesabının 82.000 TL artırılması, Kasım/2014 vergilendirme dönemine ilişkin indirilecek KDV tutarını 82.000 TL azaltan düzeltme beyanname verilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, düzeltme neticesinde makine maliyetine 82.000 TL eklenmesiyle birlikte sözkonusu makineye ilişkin üzerinden amortisman ayrılacak değer aynı tutarda artmış olup mükellef kurum, ilave olarak 16.400 TL (82.000*%20=) amortismanı genel üretim gideri olarak gider yazma hakkı elde etmiş olmaktadır. Soruda, 2014 yılı içerisinde merkez fabrikada üretilen ürünlerin %10 unun dönem sonu stok olarak 2015 yılına devrettiği belirtilmiştir. Mevcut veriler çerçevesinde 16.400 TL lik genel üretim gideri niteliğindeki amortismanın 1.640 TL’(16.400*%10=) lik kısmının dönem sonu stok maliyetine eklenmesi, kalan 14.760 TL (16.400-1.640=) lik kısmın ise merkez fabrika satılan mamul maliyetine eklenmesi gerekmektedir.

7. Devlet Hastanesine Yapılan Aynı Bağış

KVK’nın 10. Maddesinin 1-ç bendi hükmü gereğince Sağlık Bakanlığı bünyesindeki mevcut devlet hastanelerinin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan nakdi ve aynı bağış ve yardımların tamamı kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir. Bağış ve yardımların nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardım konusunu oluşturan mal veya hakkın maliyet bedeli veya kayıtlı değeri, bu değer mevcut değilse Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre takdir komisyonlarınca tespit edilecek değeri esas alınacaktır. Kurumlar tarafından yapılan bağış ve yardımlar, bağış ve yardımın yapıldığı tarihte kayıtlarda gider olarak dikkate alındığından, söz konusu bağış ve yardımların kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması ve kurum kazancının yeterli olması halinde, mevzuat çerçevesinde, beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurumlar vergisi matrahından indirilmesi gerekmektedir.

Mükellef kurumun, Sağlık Bakanlığı bünyesindeki mevcut devlet hastanelerinin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için, belgelendirme şartlarına uygun olarak, nevresim ve havlu bağışında bulunmuştur. Yukarıda belirtilen açıklamalar çerçevesinde yapılan bağış tamamı KVK’nın 10. Maddesinin 1-ç bendi kapsamında kazançtan indirim konusu yapılabilecektir. Bağış tutarının tespitinde bağışlanan mamullerin maliyet bedeli dikkate alınacaktır. Buna göre, yapılan bağış tutarı 18.000 TL değerinde nevresim, 30.000 TL havlu olmak üzere toplam 48.000 TL tutarındadır.

Yasal defter kayıtlarında bağış işlemine ilişkin herhangi bir kayıt yapılmadığı belirtilmiştir. Mükellef kurumun dönem başı ve dönem sonu stoklarını VUK’un 186. Maddesi uyarınca saymak, ölçmek ve tartmak suretiyle kesin ve müfredatlı tespit ettiği sorunun “diğer veriler” bölümünde ifade edilmiştir. Şu halde,



mükellef kurum tarafından bağış işlemine ilişkin olarak bir kayıt yapılmısa da, bağış olarak verilen mamullerin maliyet bedeli, satılan mamul maliyetine intikal etmiş olmaktadır. Bu çerçevede, satılan mamul maliyetinden 48.000 TL nin çıkarılarak, diğer olağandışı gider ve zararlar hesabına eklenmesi, sözkonusu tutarın 2014 hesap dönemi kurum kurumlar vergisi beyannamesinde KKEG olarak kazanca eklenmesi, ve KVK'nın 10. Maddede belirtilen usulde kazançtan düşülmesi gerekmektedir. Öte yandan, bağış işleminin kayıt altına alınmasına ilişkin diğer çeşitli hesap ve kayıtların kullanılabilmesi tabiidir. Ancak, kayıt yöntemi ve kullanılan hesap ne olursa olsun, mükerrer gider yazılması şeklinde sonuç doğurmamalıdır.

3065 sayılı Kanunun (17/2-b) maddesi uyarınca Sağlık Bakanlığı bünyesindeki Denizli Devlet Hastanesine bedelsiz olarak yapılan sözkonusu nevresim ve havlu teslimleri KDV'den istisnadır. KDVK 30/a maddesi hükmü uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan sözkonusu malların teslimi ile ilgili yüklenilen KDV'nin kurumun ilgili dönem hesaplanan KDV'den indirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Bu kapsamdaki işlemler nedeniyle yüklenilen vergiler, işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilir. Şu halde, yüklenilen 3.500 TL KDV nin, bağış tarihi itibarıyla KDVK Md 30, 32 ve 58. madde hükümleri uyarınca Aralık/2014 dönemi hesaplanan KDV tutarına eklenerek düzeltilmesi, bağış yapılan malların maliyeti kapsamında değerlendirilerek diğer olağandışı gider ve zararlar hesabına intikal ettirilmesi, 2014 hesap dönemi kurum kurumlar vergisi beyannamesinde KKEG olarak kazanca eklenmesi ve KVK'nın 10. Maddede belirtilen usulde kazançtan düşülmesi gerekmektedir.

Yukarıda yer verilen açıklamalar çerçevesinde diğer olağandışı gider ve zararlar hesabına intikal ettirilen toplam 51.500 TL (48.000+3.500=) bağış tutarının 2014 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesinde KKEG olarak kazanca eklenmesi ve KVK'nın 10. Maddede belirtilen usulde kazançtan düşülmesi gerekmektedir.

Bağış işlemine ilişkin yapılan farklı değerlendirmeler gerekçelendirmelerine bağlı olarak puanlandırılmıştır. Ayrıca, soru metninde ve tabloda miktar bilgilerinin sehven birbirinden farklı yazılmasından hareketle verilen cevaplara puan verilmiştir.

8. Serbest Bölge Kazanç İstisnası Tutarının Tespiti

5084 sayılı Kanun ile 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununa eklenen geçici 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının "a" bendi uyarınca; geçici 3 üncü maddenin yürürlüğe girdiği 6/2/2004 tarihi itibarıyla 3218 sayılı Kanuna göre kurulan serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin; bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançları, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi kapsamında yapılacak tevkifata etkisi yoktur.

1 Seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğine göre Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde yer alan istisna, bir kazanç istisnasıdır. Dolayısıyla, mükellefin serbest bölgelerdeki faaliyetlerinden elde ettikleri hasılatın bu faaliyetlere ilişkin olarak yapılan giderlerin düşülmesi sonucu bulunacak kazanç, kurumlar vergisinden istisnadır. İstisna kazancın ve bu bağlamda kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından, istisna kapsamında bulunan ve bulunmayan hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi ve istisna kapsamında olan faaliyetlere ait hasılat, maliyet ve gider unsurlarının, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir. Serbest bölgelerde yürütülen ve istisna kapsamında olan faaliyetlerin zararlı sonuçlanması halinde, bu zararların istisna kapsamında olmayan diğer faaliyetlere ilişkin kazançlardan indirilmesi mümkün olmadığı gibi ertesi yıla devredilmesi de mümkün değildir. Merkezi veya şubesi serbest bölgelerde bulunan mükelleflerin, hem serbest bölgedeki faaliyetleri hem de serbest bölge dışındaki faaliyetlerine ilişkin müşterek genel giderleri, merkezde ve şubede oluşan maliyetlerin toplam maliyetler içindeki oranı dikkate alınarak dağıtılacaktır. Maliyetlerin hesabında, merkezde ve şubede oluşan satılan malın maliyeti ile faaliyet



TÜRMÖB

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

giderlerinin toplamı dikkate alınacaktır. Serbest bölgelerde imalat faaliyetinde bulunan mükelleflerin bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları, kurumlar vergisinden istisnadır. Ancak, üretim dışı faaliyetlerden, elde edilen kazançlar istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Mükellef kurum 2001 yılında 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu kapsamında Ege Serbest Bölgesinde, 20 yıl süreli ruhsat alarak faaliyetine başladığından 2014 yılı itibariyle ruhsatta belirtilen süresi devam etmektedir. Bu nedenle, mükellef kurumun serbest bölgedeki şubesindeki faaliyetlerinden 3218 sayılı Kanunun geçici 3 üncü maddesi kapsamında 2014 yılında elde ettiği kazancı kurumlar vergisinden müstesnadır. İstisna, sadece serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden elde edilen kazançlara ilişkin olduğundan mükellef kurumun serbest bölgedeki şubesi dışındaki, Denizli’de ki merkez fabrikada yürüttükleri faaliyetlerden elde ettiği kazançlar istisna kapsamında değildir.

1 Seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin ilgili bölümü uyarınca merkez veya şubesi serbest bölgelerde bulunan mükelleflerin, hem serbest bölgedeki faaliyetleri hem de serbest bölge dışındaki faaliyetlerine ilişkin müşterek genel giderleri, merkezde ve şubede oluşan maliyetlerin toplam maliyetler içindeki oranı dikkate alınarak dağıtılacaktır. Maliyetlerin hesabında, merkezde ve şubede oluşan satılan malın maliyeti ile faaliyet giderlerinin toplamı dikkate alınacaktır. Bu dağıtım yapılırken, ikinci sorunun cevaplandırıldığı bölümde ayrıntılı olarak açıklanan, serbest bölge şubesi ile merkez fabrika maliyet ve giderlerinde yapılan değişikliklerin de dikkate alınacağı tabidir.

Genel kesin mizan öncesi hesaplanan maliyet ve faaliyet gideri tutarlarını, yukarıda belirtilen açıklamalar çerçevesinde revize ettiğimizde, olması gereken satılan malın maliyeti ve 600.000 TL tutarındaki müşterek giderler hariç faaliyet giderleri toplamı aşağıdaki gibi bulunacaktır. Bulunan bu tutarlar esas alınarak, müşterek giderlerin serbest bölge şubesi ve merkez fabrika şubesi olarak dağıtımını aşağıdaki şekilde yapılacaktır.

17

	(A) Satılan Malın Maliyeti	(B) Müşterek Giderler Hariç Faaliyet Giderleri	(C) Toplam (A+B=)	(D) Müşterek Giderler Toplamı	Müşterek Gider Payı
Merkez	41.046.760	4.145.000,00	45.191.760		476.607,79
Serbest Bölge Şubesi	9.200.000,00	2.500.000,00	11.700.000	600.000	123.392,21
Toplam	50.246.760	6.645.000,00	56.891.760		600.000

Bu hesaplamalar çerçevesinde, merkez fabrika kayıtlarında gösterilen 123.392,21 TL genel yönetim giderinin, serbest bölgedeki şube kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.



b. Serbest bölgedeki şubede yeni model geliştirilmesine ilişkin projeler için TÜBİTAK tarafından hibe olarak 250.000 TL destek ödemesinin gelir olarak dikkate alınması ve serbest bölge kazancına dahil edilmesi, istisnadan faydalandırılması mevzuata uygundur.

Verilen cevaplarda, yapılan farklı değerlendirmeler tutarlılığına ve gerekçelendirmelerine bağlı olarak puanlandırılmıştır.

c. Serbest bölgelerde imalat faaliyetinde bulunan mükelleflerin, serbest bölgede gerçekleşen ancak üretim dışı faaliyetlerden elde edilen kazançları serbest bölge istisnası kapsamında değerlendirilmemektedir.

Diğer taraftan, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde düzenlenen taşınmaz satış kazancı istisnası uygulanabilmesi için taşınmazın satılması ve bu işlemde bir kazanç elde edilerek, satan kurumun mali yapısında bir iyileşmenin olması gerekmektedir. Bu nedenle, taşınmazın para karşılığı olmaksızın devir ve temlik, trampası gibi işlemler istisna kapsamına girmemektedir. Bu çerçevede, sözkonusu takas işlemine ilişkin satış kazancının 2014 hesap döneminde vergiye tabi tutulması gerekmektedir.

Soruda, devredilen arazinin boş halde olduğu belirtilmiş, ancak mükellef kurum tarafından devir tarihine kadar 140.000 TL tutarında amortisman ayrıldığı ifade edilmiştir. Vergi Usul Kanununun 314. maddesine göre, boş arazi ve arsalar amortisman tabi değildir. Dolayısıyla, boş arazi için ayrılan amortismanlar kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde olup vergiye tabi satış kazancının tespitinde mevzuata aykırı olarak hesaplanan amortisman tutarlarının dikkate alınmaması gerekmektedir. Bu durumda, mükellef kurumun sözkonusu gayrimenkul satışından elde ettiği kazanç 1.100.000 (1600.000-500.000=)' dir. Bu açıklamalar çerçevesinde, 1.100.000 TL taşınmaz satış kazancının 2014 hesap dönemi vergiye tabi kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir. Öte yandan, boş arsaya ilişkin önceki dönemlerde gider yazılan amortismanların vergi matrahını aşındırıp aşındırmadığı ayrıca takip edilmesi gereken husus olup sorunun kapsamının dışındadır.

Verilen cevaplarda, yapılan farklı değerlendirmeler tutarlılığına ve gerekçelendirmelerine bağlı olarak puanlandırılmıştır.

9. Gider Yazılan Kişisel Harcamalar

Mükellef kurum, ortağı Necdet GÜVEN'in ailesiyle birlikte iki hafta süreyle yurtdışı tatile gitmesine ilişkin kişisel harcamasını, faturayı düzenleyen firmaya şirket kaynaklarını kullanarak ödemiş ve bu tutarı kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate almıştır.

Bilindiği üzere anonim ve limited şirketler sermaye şirketlerinden olup, vergi yasaları bakımından kurumlar vergisine tabidir. Bu şirketlerin elde ettikleri tüm kazançlar kurum kazancıdır. Kurum kazancı ise, Gelir Vergisi Kanununun 38. maddesine göre ticari kazancın usulüne göre tespit edilmektedir. G.V.K.'nun 40. maddenin 1. bendinde, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan giderlerin indirim konusu edileceği bildirilmiştir. Ortağa ait ödenen seyahat harcaması kişisel nitelikte olup ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ilişkin bir harcama değildir. Sözkonusu tutarın genel yönetim giderleri hesabından çıkarılarak ortak Necdet GÜVEN den olan alacaklar hesabına dahil edilmesi gerekmektedir. Soruda, ayrıca veri sağlanmamış olması nedeniyle ortak adına ödemeye ilişkin faiz geliri hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır. Diğer taraftan, ortak adına yapılan ödemenin işletmeden çekiş olarak değerlendirilerek kanunen kabul edilmeyen giderlere ilave edilmesi şeklinde yapılan değerlendirmelerin, bu işlemin KKEG niteliğine ilave olarak kar dağıtımından kaynaklanan gelir vergisi(stopaj) boyutunu da kapsamaması gerektiği tabiidir.



Verilen cevaplarda, yapılan farklı değerlendirmeler tutarlılığına ve gerekçelendirmelerine bağlı olarak puanlandırılmıştır.

CEVAP 2: Birinci soruda verilen tespit ve açıklamalar çerçevesinde gelir tablosu kalemlerinde özetle aşağıda belirtilen değişimler olmuştur.

Satılan Malın Maliyetindeki Değişimler:

	MERKEZ	ŞUBE	İLGİLİ BÖLÜM
GEÇİCİ MİZANDA YER ALAN SATILAN MAMÜLLER MALİYETİ	40.000.000	9.200.000	
PERSONELE ÖDENEN TEMETTÜ GİDERİNDEN SATILAN MAMULLER MALİYETİNE AKTARILAN PAY	1.080.000		1 / 2
MAKİNE İÇİN İLAVE OLARAK AYRILAN AMORTİSMANDAN ÜRETİM MALİYETİNE İSABET EDEN PAY	14.760		1 / 6
HASTANEYE YAPILAN BAĞIŞ KAPSAMINDAKİ MALLARIN MALİYETTEN ÇIKARILMASI	-48.000		1 / 7
620 SATILAN MAMÜL MALİYETİ (DÜZELTİLMİŞ)	41.046.760,00	9.200.000	

Genel Yönetim Giderlerindeki Değişimler:

	MERKEZ	ŞUBE	İLGİLİ BÖLÜM
GEÇİCİ MİZANDA YER ALAN GENEL YÖNETİM GİDERİ	4.600.000,00	1.250.000,00	
PERSONELE ÖDENEN TEMETTÜ GİDERİNDEN SATILAN MAMULLER VE STOKLARIN MALİYETİNE AKTARILAN PAY	-1.200.000		1 / 2
YÖNETİM KURULU ÜYELERİNE ÖDENEN TEMETTÜ İKRAMİYELERİNİN GİDERLERDEN ÇIKARILMASI	-600.000		1 / 2
İŞTİRAK ALIM BEDELİ İÇİN AYRILAN HATALI AYRILAN AMORTİSMANIN GİDERLERDEN ÇIKARILMASI	-640.000		1 / 4
MÜŞTEREK GİDERLERDEN SERBEST BÖLGE ŞUBESİNE PAY VERİLMESİ	-123.392,21	123.392,21	1 / 8
ORTAK ADINA ÖDENEN GİDERİN ORTAKLARDAN ALACAKLAR HESABINA AKTARILMASI	-15.000		1 / 9
632 GENEL YÖNETİM GİDERİ (DÜZELTİLMİŞ)	2.021.607,79	1.373.392,21	

Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar ile Gider Ve Zararlardaki Değişimler:

1/ 7 nolu bölümde yapılan açıklamalar çerçevesinde diğer olağandışı gider ve zararlar hesabında 51.500 TL (48.000+3.500=) artış olmuştur.



1/ 8 bölümde yapılan açıklamalar çerçevesinde vergiye tabi taşınmaz satışından elde edilen kazanç, serbest bölge şubesi kazançlarından ayrıştırılarak merkez gelirlerine eklenmiştir.

Şu halde, birinci soruda verilen tespit ve açıklamalara ilişkin yapılması gereken işlemler maddeler halinde aşağıda açıklanmıştır

a. Kazanç, İstisna ve İndirim Tutarlarının Tespiti

i. 2014 hesap dönemi merkez ve şube kazancı ile konsolide ticari bilanço karı

Geçici mizanda yer alan gelir tablosu hesaplarının dönem sonunda yapılan değerlendirme ve düzeltme işlemleri sonucu son bakiyeleri aşağıdaki gibi olacaktır.

HESAP ADI	MERKEZ FABRİKA	SERBEST BÖLGE ŞUBESİ	KONSOLİDE
600 Yurtiçi Satışlar	50.000.000,00	0,00	50.000.000,00
601 Yurtdışı Satışlar	0,00	12.000.000,00	12.000.000,00
602 Diğer Gelirler	500.000,00	250.000,00	750.000,00
620 Satılan Mamüller Maliyeti (-)	41.046.760,00	-9.200.000,00	-50.246.760,00
630 Araştırma Ve Geliştirme Giderleri (-)		-350.000,00	-350.000,00
631 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri	-2.600.000,00	-900.000,00	-3.500.000,00
632 Genel Yönetim Giderleri	-2.021.607,79	-1.373.392,21	-3.395.000,00
640 İştiraklerden Temettü Gelirleri	0,00	0,00	0,00
642 Faiz Gelirleri	200.000,00	100.000,00	300.000,00
646 Kambiyo Karları	30.000,00	460.000,00	490.000,00
647 Reeskont Faiz Gelirleri	150.000,00	0,00	150.000,00
649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar	1.300.000,00	0,00	1.300.000,00
656 Kambiyo Zararları	-750.000,00	-560.000,00	-1.310.000,00
657 Reeskont Faiz Giderleri	-50.000,00	0,00	-50.000,00
660 Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri	-900.000,00	0,00	-900.000,00
661 Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri	-1.200.000,00	0,00	-1.200.000,00
679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	1.260.000,00		1.260.000,00
689 Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar	-411.500,00	-40.000,00	-451.500,00
DÖNEM NET KARI	4.460.132,21	386.607,79	4.846.740

20

Buna göre, mükellef kurumun 2014 hesap dönemi konsolide ticari bilanço karı **4.846.740** TL olarak gerçekleşmiştir.



TÜRMOB

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

Birinci soruya ilişkin önceki bölümde yapılan değerlendirme ve düzeltme işlemleri neticesinde istisna kapsamındaki serbest bölge şube kazancı **386.607,79 TL**, vergiye tabi kazanç tutarı ise **4.460.132,21 TL** olarak gerçekleşmiştir.

ii. Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Tutarı :

Mükellef kurumun kanunen kabul edilmeyen gider tutarı soruda belirtilen veriler ile yapılan değerlendirme ve düzeltme işlemleri neticesinde aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır.

	Tutar (TL)	Açıklamaların Yapıldığı Bölüm	Dikkate Alınacak Hususlar
GEÇİCİ MİZAN AŞAMASINDA MÜKELLEF KURUM TARAFINDAN BELİRLENMİŞ KKEG TUTARI	186.000,00	II - Diğer Veriler Bölümü (c) bendi	
ÖRTÜLÜ SERMAYEYE İSABET EDEN FAİZ VE KUR FARKI	381.929,97	1 / 1	
SPONSORLUK HARCAMASI	500.000,00	1/3	%50 si indirim konusu yapılabilir.
HASTANEYE YAPILAN BAĞIŞ	51.500,00	1 / 7	Yeterli kazanç bulunması halinde tamamen indirim konusu yapılabilir
Toplam	1.119.429,97		

21

iii. Kazançtan Düşülecek İstisna ve İndirimler :

Mükellef kurumun 2014 hesap dönemine ilişkin istisna ve indirim tutarları soruda belirtilen veriler ile yapılan değerlendirme ve düzeltme işlemleri neticesinde aşağıdaki gibidir.

	Tutar (TL)	Açıklamaların Yapıldığı Bölüm
ZARAR OLSA DAHI İNDİRİLECEK İSTİSNA VE İNDİRİMLER		
<i>Serbest Bölge Kazanç İstisnası</i>	386.607,79	1 / 8
KAZANCIN BULUNMASI HALİNDE İNDİRİLECEK İSTİSNA VE İNDİRİMLER		
<i>Sponsorluk Harcamaları (K.V.K. Mad. 10/1-b)</i>	250.000	1 / 3
<i>Bağış ve Yardımlar (K.V.K. Mad. 10/1-ç)</i>	51.500	1 / 7



b. Kurumlar Vergi Beyannamesinin Düzenlenmesi - Ödenmesi Gereken Verginin Hesaplanması :

Önceki bölümlerde yapılan açıklamalar çerçevesinde 2014 hesap dönemi beyannamesi aşağıdaki şekilde düzenlenmelidir.

TİCARİ BİLANÇO KARI	4.846.740
KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDERLER	1.119.429,97
SERBEST BÖLGELERDE ELDE EDİLEN KAZANÇLAR	386.607,79
KAR VE İLAVELER TOPLAMI	5.966.169,97
CARİ YILA AİT ZARAR, İSTİSNALAR VE İNDİRİMLER TOPLAMI	386.607,79
KAR	5.579.562,18
İNDİRİME ESAS TUTAR	5.579.562,18
SPONSORLUK HARCAMALARI (K.V.K. MAD. 10/1-b)	250.000
BAĞIŞ VE YARDIMLAR (K.V.K. MAD. 10/1-ç)	51.500
DÖNEM SAFİ KURUM KAZANCI (MATRAH)	5.278.062,18
HESAPLANAN KURUMLAR VERGİSİ	1.055.612,44
MAHSUP EDİLECEK VERGİLER	
YIL İÇİNDE KESİNTİ YOLUYLA ÖDENEN VERGİLER	0*
GEÇİCİ VERGİ	376.000,00
ÖDENMESİ GEREKEN KURUMLAR VERGİSİ	679.612,44

22

Tabloda görüleceği üzere 2014 hesap dönemine ilişkin olarak mükellef kurumun 5.278.062,18 TL kurumlar vergisi matrahı, 1.055.612,44 TL hesaplanan kurumlar vergisi tutarı ve 679.612,44 TL ödenmesi gereken kurumlar vergisi beyan etmesi gerekmektedir.

* Serbest bölgede elde edilen kazançlar kurumlar vergisinden istisna olduğundan, mükellef kurumun serbest bölgede yürüttüğü faaliyetler çerçevesinde elde ettiği faiz gelirleri üzerinden bankalarca yapılan 3.000 TL vergi kesintisi, vergiye tabi kazançlar üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilemez.