



TÜRMOB

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

2016/3. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı

Revizyon

4 Aralık 2016 Pazar – 17.00 (Sınav Süresi 4 Saat)

CEVAP VERİLİRKEN DİKKAT EDİLECEK HUSUSLAR (Öncelikle Okuyunuz)

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, 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) puan verilecektir. Tespitte mükellef kurum nezdinde eleştirilecek bir hususun bulunmadığı düşünülüyor ise, bu hususun da gerekçeli olarak açıklanması gerekmektedir.

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. 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), KDV, stopaj gelir vergisi, stopaj kurumlar vergisi ve KDV sorumluluğuna*) ilişkin olanlar dışında diğer kişilerin vergisel durumlarıyla ilgilenmeyiniz. Bulunan farklara ilişkin **vergi cezası hesaplamayınız.**

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

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Aliğa Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün XXX vergi numaralı mükellefi "Dinçer Madencilik Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi" (İzleyen bölümlerde mükellef veya mükellef kurum olarak ifade edilecektir.) kömür ithali ve yurtiçi satışı konusunda faaliyet göstermektedir.

Mükellef kurumun 2015 hesap dönemi başı itibariyle ortaklarına, ortaklarının pay oranı ve pay tutarlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki tablodaki gibidir.

ADI SOYADI/UNVANI	ADRESİ	PAY ORANI %	PAY TUTARI (TL)
Moscow Coal Company	Rusya	50	24.000.000
Berke DİNÇER	İzmir	30	14.400.000
Mert DİNÇER	İzmir	20	9.600.000
	TOPLAM	100	48.000.000

Mükellef kurumun 2015 hesap dönemi başı öz sermayesi 94.000.000 TL'dir.

II - TESPİT EDİLEN HUSUSLAR

Mükellef kurumun 2015 hesap dönemi yasal defter kayıtlarına göre bu dönemdeki tüm faaliyetlerinden 260.000 TL ticari bilanço karı elde edilmiştir. Yasal defter kayıtlarında kanunen kabul edilmeyen gider tutarı 96.000 TL olarak gösterilmiş olup gider yazılan bazı vergi ve ceza tutarlarını içermektedir.

Mükellef kurum nezdinde 2015 hesap dönemine ilişkin yapılan denetim neticesinde aşağıdaki hususlar tespit edilmiştir.

1) Kömür İthalatı ve Yurtiçi Satışı Faaliyetine İlişkin Tespit Edilen Hususlar

Mükellef kurumun esas faaliyet konusu kömür ithalatı ve yurtiçi satışlarıdır. Mükellef kurumun İzmir'in Aliğa ilçesinde kömür eleme ve paketleme tesisi bulunmaktadır. Rusya'dan ithal edilen kömür mükellef kurum tarafından gerekli sayım, kontrol ve testler yapılmasını müteakiben limanda teslim alınmaktadır. Buradan karayoluyla mükellef kuruma ait tesislere taşınan kömürler stok sahasına boşaltılmaktadır. Stok sahasına boşaltılan kömür daha sonra kepçe (yükleyici) vasıtası ile bunkere aktarılır. Bunkerden eleklerle gelen kömür evlerde sobalarda kullanılabilecek nitelikte olan 20 - 70 mm büyüklük esas alınarak ebatlandırılır. Bu işlem tamamlandıktan sonra kömürler 25 kiloluk torbalarda "Dinçer Kömür" markalı olarak paketlenir ve satış aşamasına kadar kömür eleme ve paketleme tesisi bitişiğinde yer alan depoda muhafaza edilir.

2

Mükellef kurum paketlediği kömürleri aşağıda bilgileri verilen bölge bayilerine satmaktadır.

Sıra No	Unvanı	Faaliyet Gösterdiği İl	Yetki Bölgesi	Mükellef Kurum İle Aralarında Ortaklık İlişkisi Olup Olmadığı	2015 Hesap Döneminde Beyan Ettiği Kurumlar Vergisi Matrahı (TL)
1	KOPARAN Kömür Satış ve Dağıtım Ltd. Şti.	İzmir	Ege Bölgesi	Yok	400.000
2	YILMAZ Kömür Satış ve Dağıtım A.Ş.	İstanbul	Marmara Bölgesi	Var. (Mükellef kurum YILMAZ Kömür Satış ve Dağıtım A.Ş.'nin % 25 oranında ortağıdır.)	600.000
3	ÖZDEMİR Kömür Satış ve Dağıtım Ltd. Şti.	Antalya	Akdeniz Bölgesi	Yok	160.000
4	TEKİN Kömür Satış ve Dağıtım Ltd. Şti.	Ankara	İç Anadolu Bölgesi	Yok	800.000

Mükellef kurumun yasal defter kayıtlarına göre 2015 yılında gerçekleştirilen 25 kiloluk torba kömür satışlarının miktarı, tutarı, vadesi ve nakliyesine ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Sıra No	Alıcının Unvanı	Satılan 25 Kiloluk Kömür Torbası (Adet)	Satış Hasılatı (KDV Hariç, TL)	Alacaklar İçin Uygulanan Vade (Gün)	Satılan Ürünlerin Nakliyesi
1	TEKİN Kömür Satış ve Dağıtım Ltd. Şti.	1.920.000	39.936.000	120	Alıcılar tarafından üstlenilmiştir.
2	YILMAZ Kömür Satış ve Dağıtım A.Ş.	1.440.000	30.528.000	60	Mükellef kurumca üstlenilmiştir.
3	ÖZDEMİR Kömür Satış ve Dağıtım Ltd. Şti.	960.000	19.776.000	90	Alıcılar tarafından üstlenilmiştir.
4	KOPARAN Kömür Satış ve Dağıtım Ltd. Şti.	480.000	9.696.000	30	Alıcılar tarafından üstlenilmiştir.
	TOPLAM	4.800.000	99.936.000		

YILMAZ Kömür Satış ve Dağıtım A.Ş.'ye satılan kömürler sözleşme gereğince mükellef kurum tarafından alıcının gösterdiği yere taahhüt edilmektedir. 2015 yılında bu kapsamda yaptırılan kömür taşıma işlerine ilişkin olarak tahakkuk eden ve mükellef kurum tarafından peşin ödenen 3.480.000 TL nakliye, sigorta ve diğer masraflar mükellef kurum tarafından pazarlama, satış ve dağıtım gideri olarak kurum kazancının tespitinde dikkate alınmıştır.

Yapılan karşılaştırılabilirlik analizinde; her bir bayiye satılan emtianın nitelikleri ile mükellef kurum tarafından bu satışlara yönelik yerine getirilen işlevlerin ve üstlenilen risklerin -yukarıda belirtilen farklılıklar dışında- tüm satışlar için aynı mahiyette olduğu, işlemlerin gerçekleştirildiği pazar, iş stratejileri veya başka bir nedenle fiyata etki edecek bir hususun bulunmadığı tespit edilmiştir.



TÜRMOB

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

Yasal defter kayıtlarından 2015 yılı için bir adet 25 kiloluk torba kömür maliyetinin 18,40 TL olduğu hesaplanmıştır.

Yapılan araştırmada; mükellef kurum dışında aynı nitelikte kömür ithalatı ve yurtiçi satışı konusunda faaliyet gösteren (X), (Y), (Z) firmalarının mevcut olduğu tespit edilmiştir. 25 kiloluk torba kömürün-alıcı tarafından taşınması kaydıyla- ilişkisiz kişilere peşin satışında gerçekleşen 2015 yılı birim satış fiyatının katma değer vergisi hariç olarak (X) firmasında 19,40 TL, (Y) firmasında 22,10 TL ve (Z) firmasında 20,60 TL olduğu tespit edilmiştir.

2) Mükellef kurum satışa konu ettiği kömürleri Rusya’da mukim Moscow Coal Company firmasından ithal etmektedir. Mükellef kurum, 2015 yılında toplam 20.962.000 ABD Doları karşılığında, 130.434 ton kömür ithal etmiştir.

Mükellef kurum ile Moscow Coal Company arasında 1.1.2015 tarihinde imzalanan anlaşmaya göre; mükellef kurumun Moscow Coal Company’den 2015 yılı içerisinde ithal edeceği kömürün miktarı 100.000 tonu aşarsa Moscow Coal Company 2015 yılı içerisinde mükellef kuruma yapılan kömür satış bedelleri toplamı üzerinden %10 oranında fiyat indirimi yaparak yıl sonunda mükellef kuruma ödeyecektir.

Mükellef kurum, 2015 yılında 100.000 tonu aşan miktarda kömür ithal etmesi nedeniyle sözleşme gereğince Moscow Coal Company’den 2.096.200 ABD Doları (20.962.000X%10=) tutarında fiyat indirimi hakkı kazanmıştır. Moscow Coal Company, hakedilen fiyat indirimi tutarını 31.12.2015 günü mükellef kurumun banka hesabına aktarmıştır. Fiyat indiriminin TL karşılığı ödeme günü itibariyle 6.116.921 TL (2.096.200X2.9181=)’dir. Söz konusu fiyat indirimi işlemine ilişkin mükellef kurum tarafından herhangi bir kayıt yapılmadığı ve beyanda bulunulmadığı tespit edilmiştir.

3) Mükellef kurumun 31.12.2015 tarihi itibariyle “121-Alacak Senetleri” hesabında yer alan senetli alacakları ile bunlara ilişkin mükellef kurum tarafından kazancın tespitinde dikkate alınan reeskont tutarlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir. Söz konusu alacaklar yıl içinde senet mukabili yapılan kömür satışlarından kaynaklanmaktadır.

4

Alt Hesap No	Alacak Senedi Tutarı (TL)	Senette Yer Alan Faiz Oranı %	Senedin Vadesi	657 No’lu Reeskont Faiz Giderleri Hesabında Gider Yazılan Reeskont Tutarı (TL)
121.11.00 Koparan Ltd.	300.000	8	30/01/2016	2.602 TL
121.21.00 Yılmaz A.Ş.	500.000	12	29/02/2016	9.863 TL
121.31.00 Özdemir Ltd.	200.000	Yok	30/03/2016	5.678 TL



TÜRMOB

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

Mükellef kurumun 31.12.2015 tarihi itibarıyla “321-Borç Senetleri” hesaplarında yer alan senetli borçları ile bunlara ilişkin mükellef kurum tarafından kazancın tespitinde dikkate alınan reeskont tutarlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir. Sözkonusu borçlar yıl içinde senet mukabili yapılan birtakım hizmet alışlarından kaynaklanmaktadır.

Alt Hesap No	Borç Senedi Tutarı (TL)	Senette Yer Alan Faiz Oranı %	Borç Senedinin Vadesi	647 No’lu Reeskont Faiz Gelirleri Hesabında Bu Senede İlişkin Gelir Yazılan Reeskont Tutarı (TL)
321.11.00 (D) Firması	800.000	8	30/01/2016	3.930,93
321.31.00 (F) Firması	250.000	12	30/03/2016	Hesaplama Yapılmamıştır.

4) Mükellef kurum denizyolu taşımacılığı faaliyeti ile işgal eden Dinçerler Denizcilik Nakliyat A.Ş.’nin %75 paylı kurucu ortağıdır. 1.1.2015 günü itibarıyla mükellef kurum sözkonusu şirketin nominal değeri 10’ar TL olan, toplam 6.000.000 adet hissesine sahip olup bu hisseler mükellef kurum kayıtlarında “245-Bağlı Ortaklıklar” hesabında 60.000.000 TL değerle yer almaktadır.

Bu hesaba ilişkin olarak yıl içerisinde aşağıdaki gibi bir kayıt yapılmıştır.

x1-----./06/2015-----
689 DİĞER OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR 15.000.000

245 BAĞLI ORTAKLIKLAR HESABI

15.000.000

Açıklama: İptal Edilen 1.500.000 Adet Bağlı Ortaklık Hissesine İlişkin Kaydın Yapılması

x-----./.../2015-----

Mükellef kurum yetkilisi sözkonusu muhasebe kaydına ilişkin işlemlerin mahiyetini şöyle ifade etmiştir:

“Bağlı ortaklığımız Dinçerler Denizcilik Nakliyat A.Ş., zararlar nedeniyle oluşan bilanço açığını kapatmak amacıyla 28/06/2015 tarihinde sermaye azaltımına giderek sermayesini 80.000.000 TL den, 60.000.000 TL’ye indirmiştir. Azaltılan sermayenin tamamı Dinçerler Denizcilik Nakliyat A.Ş.’nin bilançosunda gözüken geçmiş yıl zararlarından mahsup edilmiş olup hissedarlara herhangi bir ödeme yapılmamıştır. Bu işlem neticesinde, Dinçerler Denizcilik Nakliyat A.Ş. tarafından, hisseleri oranında, ortaklarına ait nominal değeri 10 TL olan, toplam 2.000.000 adet hisse iptal edilmiştir.

Bu çerçevede, yapılan muhasebe kaydıyla, iptal edilen hisselerden kurumumuza ait olan 15.000.000 TL (1.500.000X10=) tutarında 1.500.000 adet hisse bağlı ortaklıklar hesabından çıkarılmış, oluşan zarar kazancın tespitinde dikkate alınmıştır. Sermaye azaltımı sırasında hisseler ortakların payları oranında iptal edildiğinden, sermaye azaltımı neticesinde Dinçerler Denizcilik Nakliyat A.Ş. sermayesindeki hisse oranımız değişmemiş, %75 olarak aynen kalmıştır.”



5) Mükellef kurum 1.3.2015 tarihinde Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı olan 5 yaşında 52.000 dwt tonluk bir yük gemisi satın almıştır. Gemi, aynı gün mükellef kurumun bağlı ortaklığı Dinçerler Denizcilik Nakliyat A.Ş.'ye 10 yıl süreli olarak kiralanmıştır. Düzenlenen gemi kira sözleşmesinde kira bedeli yıllık 600.000 TL olarak belirlenmiş ve yıllık kira artışı navlun bedelindeki ortalama değişimlere endekslenmiştir. Aylık olarak düzenlenen gemi kira bedeli faturalarında katma değer vergisi hesaplanmamıştır.

Mükellef kurum yetkilisi sözkonusu gemi alımı ve kiralanmasına ilişkin işlemlerin mahiyetini şöyle ifade etmiştir:

“Bağlı ortaklığımız Dinçerler Denizcilik Nakliyat A.Ş., denizyoluyla uluslararası taşımacılık faaliyetinde bulunmaktadır. Son yıllarda deniz taşımacılığında taleplerde ciddi bir artış bulunmaktadır. Buna karşılık, bağlı ortaklığımız Dinçerler Denizcilik Nakliyat A.Ş., finansal sıkıntıları nedeniyle gemi filosunu büyütememektedir. Bu nedenle, özsermayesi güçlü olan kurumumuzun imkanlarıyla bir gemi alarak bağlı ortaklığımıza kiralamayı iyi bir yatırım olarak gördük ve gerçekleştirdik. Böylece, kurumumuz önemli bir kira geliri elde edebilecek, bağlı ortaklığımız filo imkanlarının artmasıyla iş hacmini ve karlılığını artıracaktır. Sözkonusu geminin kiralanmasından 2015 yılı içerisinde 6.000.000 TL (600.000X10=) kira geliri elde ettik. Kiralanan gemiye ilişkin sadece amortisman giderimiz bulunmakta olup 2015 yılı için hesaplanan amortisman tutarı 4.200.000 TL tutarındadır.

Satın alarak kiraladığımız sözkonusu gemi Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı olduğundan, gemi işletmeciliğinden 2015 yılında elde ettiğimiz kazancı “Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden Elde Edilen İstisna Kazanç” olarak Kurumlar Vergisi Beyannamesinde indirim konusu yapacağız. Bağlı ortaklığımız Dinçerler Denizcilik Nakliyat A.Ş. bizden kiraladığı gemiyi uluslararası taşımacılık işinde kullandığından tarafımızca düzenlenen gemi kirası faturalarında katma değer vergisi hesaplamadık.”

Yapılan kontrollerde; gemi için ayrılan amortismanın mevzuata uygun olduğu ve doğru hesaplandığı, gemi kiralama bedelinin emsal bedellere uygun olduğu, düzenlenen kira bedeli faturalarında katma değer vergisi hesaplanmadığı tespit edilmiştir.

6) Mükellef kurum tesislerinin bitişiğinde bulunan ortağı Mert DİNÇER'e ait arsayı 1.1.2011 tarihinde 10 yıllığına kiralamıştır. Kiralanan arsa üzerinde mükellef kurum tarafından paketlenmiş kömürlerin muhafaza edileceği bir depo inşa edilmiştir. 800.000 TL maliyet bedeli olan deponun inşaatı 2011 yılında tamamlanmış ve yapılan harcamalar mükellef kurum tarafından “264-Özel Maliyetler” hesabında muhasebeleştirilmiştir. Mükellef kurum sözkonusu depoya ilişkin olarak 2011, 2012, 2013, 2014 yıllarında her bir yıl için 80.000 TL amortisman hesaplamış ve kazancının tespitinde dikkate almıştır.

Mükellef kurum, 4.1.2015 tarihli yönetim kurulu kararı ile kiralanan ve üzerine depo inşa edilen sözkonusu arsanın satın alınması için arsa sahibi Mert DİNÇER ile görüşülmesi kararına varmıştır. Yapılan görüşmeler neticesinde, sözkonusu arsa 2.400.000 TL bedelle mükellef kurum tarafından satın alınmış, aynı bedelle “252-Binalar Hesabı”na kömür deposu olarak kaydedilmiştir. Arsa bedeli, tapuda devir işleminin yapıldığı 20.1.2015 günü Mert DİNÇER'e peşin olarak ödenmiştir. Mükellef kurum Vergi Usul Kanununun ilgili tebliğ hükümleri uyarınca 2015 yılı için 2.400.000 TL iktisap bedeli üzerinden %2 oranında amortisman hesaplayarak kazancının tespitinde dikkate almıştır.



TÜRMOB

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

Mükellef kurum, kiralama işleminin son bulması nedeniyle, “264-Özel Maliyetler” hesabında aktifleştirilen 800.000 TL depo inşaat maliyeti üzerinden henüz itfa edilmemiş olan 480.000 TL’yi [800.000-(4x80.000=)] ise gider olarak kazancının tespitinde dikkate alarak bu hesabı kapatmıştır.

Yapılan araştırmalar neticesinde ortak Mert DİNÇER’den satın alınan arsanın emsallere uygun satış bedelinin satış tarihi itibarıyla 1.200.000 TL olduğu tespit edilmiştir.

7) Mükellef kurum, Rusya’da madencilikle iştigal eden büyük ortağı Moscow Coal Company firmasından 1.1.2015 tarihinde faizsiz olarak 3 yıl vadeli 10.000.000 TL tutarında borç almıştır.

Mükellef kurum temsilcisi, sözkonusu borç kullanımının mahiyetini şöyle ifade etmiştir.

“Rusya’da mukim şirket ortağımızdan işletme ihtiyaçlarında kullanılmak üzere faizsiz olarak 3 yıl vadeli 10.000.000 TL tutarında borç aldık. Aldığımız borç için faiz ödemeyeceğimizden, kazancımızı tespit ederken herhangi bir faiz gideri hesaplamadık, kurumlar vergisi veya katma değer vergisi stopajı beyan etmedik. Borç TL olarak kullanıldığı için dönem sonunda kur değerlemesi yapılması, kur farkı gideri/geliri yazılması durumu da mevcut değildir. Borcun vadesi geldiğinde aldığımız tutarı aynen iade edeceğiz, borcu veren Rusya’da mukim ortağımıza borç nedeniyle herhangi bir yükümlülüğümüz bulunmamaktadır.”

Yapılan kontrollerde, sözkonusu borca ilişkin emsallere uygun faizin 2015 yılı için 1.500.000 TL olduğu tespit edilmiştir. Yasal defter kayıtlarında borca ilişkin faiz gideri yazılmadığı, herhangi bir vergi kesintisi beyanında bulunulmadığı görülmüştür.

7

8) Mükellef kurum Aralık/2015 döneminde kömür eleme ve paketleme ünitesinde çalışan 20 işçisinin her birine 25 kiloluk torbalarda paketlenmiş kömürlerden 50 torba kömürü ücretsiz olarak dağıtmıştır. Dağıtıma ilişkin herhangi bir belge düzenlenmemiş, kayıt ve beyanda bulunulmamıştır. Yapılan araştırmada personele dağıtılan toplam 1.000 torba kömür için 2.916 TL tutarında katma değer vergisinin indirim konusu yapıldığı tespit edilmiştir.

9) Mükellef kurum devlet memuru Mustafa TEKİN’in sahip olduğu binek otomobilini imzalanan kira sözleşmesi uyarınca aylık 1.500 TL karşılığında bir yılına kiralamıştır. Kiralama 1 Aralık 2015 tarihinde yapılmış olup bir yıllık kira bedeli olan 18.000 TL (12X1.500=) aynı gün devlet memuru Mustafa TEKİN’e banka havalesi yoluyla ödenmiştir. Bu işleme ilişkin mükellef kurum tarafından yapılan muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olup bunun dışında herhangi bir kayıt ve beyan bulunmamaktadır. Kiralanan araç işletmenin pazarlama servisi personeline pazarlama işlemlerinin yürütülmesinde kullanılmaktadır.

x1-----1/12/2015-----

760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ HESABI 18.000

102 BANKALAR HESABI

18.000

Açıklama: Pazarlama Servisi İçin Kiralanan Binek Otomobile İlişkin Kaydın Yapılması

x-----.../.../2015-----



TÜRMOB

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

10) Mükellef kurumun ortağı Berke DİNÇER ev ve yazlığında kullanmak üzere 27.12.2015 tarihinde mükellef kurum deposundan 400 adet 25 kg'lık kömür almıştır. Yapılan denetimde, bu teslim işlemine ilişkin olarak mükellef kurum tarafından herhangi bir kayıt yapılmadığı ve beyanda bulunulmadığı görülmüştür.

400 torba kömür için mükellef kurum tarafından 1.166 TL tutarında katma değer vergisi indirim konusu yapılmıştır.

III - DİĞER VERİLER

- Emsal araştırmasında, 1 yıla kadar olan vadeli kömür satışlarında vade farkı oranının yıllık %12 olduğu tespit edilmiştir.
- Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından açıklanan 2015 yılı için geçerli reeskont ve avans faiz oranları aşağıdaki gibidir.

<i>Reeskont İşlemlerinde Uygulanan İskonto Oranı</i>	%	9
<i>Avans İşlemlerinde Uygulanan Faiz Oranı</i>	%	10,50
- Mükellef kurum yetkilileri; dönem başı ve dönem sonu stoklarını Vergi Usul Kanununun 186'ncı maddesine uygun olarak ölçmek, saymak ve tartmak suretiyle miktar ve tutar itibariyle kesin bir şekilde tespit ettiklerini, yasal kayıtlara intikal ettirilmeyen maliyet ve gider unsuru bulunmadığını ifade etmişlerdir.
- Mükellef kurum maliyetlerin tespitinde aralıklı envanter yöntemini kullanmakta olup stoklarını ağırlıklı ortalama maliyet yöntemiyle değerlemektedir.
- İthal edilen kömürlerin tamamı yıl içerisinde 25 kg'lık torbalarda paketlenmiş olup, %20 si dönem sonu itibariyle işletme stoklarında bulunmaktadır.
- Sorunun çözümünde ihtiyaç bulunması halinde Aralık/2015 dönemi itibariyle işletmede çalışan bütün personelin ücret bordrosundaki kümülatif gelir vergisi matrahının % 20 lik vergiye tabi olduğu varsayılmalıdır.
- Sorunun çözümünde ihtiyaç bulunması halinde tüm mal ve hizmetler için KDV oranının %18 olduğu varsayılmalıdır.
- Sorunun çözümünde ihtiyaç bulunması halinde; Türkiye Cumhuriyeti ile soruda ismi geçen ülkeler arasında 2015 yılında yürürlükte bulunan bir Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması mevcut olmadığı varsayılmalıdır.

IV-İSTENENLER:

a) Mükellef kurum nezdinde 2015 hesap dönemine ilişkin yapılan denetim neticesinde yapılan tespitlere ilişkin olarak vergi kanunları yönünden eleştirilecek bir hususun bulunup bulunmadığını yasal gerekçeleri ile birlikte ortaya koyarak hesaplamaları yapınız. Eleştirilen verginin türü, dönemi, ile matrah farkı/vergi farkı tutarını belirtiniz. (1 nolu tespit onbeş puan, 6 ve 8 nolu tespitler on puan, 2, 3, 5, 7, 9 ve 10 nolu tespitler sekiz puan, 4 nolu tespit yedi puan değerindedir.)

b) Mükellef kurumun olması gereken 2015 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesini hazırlayarak ödenmesi gereken kurumlar vergisi tutarını hesaplayınız.(On puan)



CEVAPLAR

Soruda mükellef kurumun yasal defter kayıtlarına göre ticari kar/zarar ile kanunen kabul edilmeyen gider bilgisi verilmiştir. Mükellef kurum nezdinde yapılan denetim neticesinde tespit edilen hususlara ilişkin değerlendirmeler ve yapılması gerekenlere ilişkin bilgilendirmeler tespitler bazında aşağıdaki gibidir.

Değerlendirme sırasında, aday tarafından, cevap anahtarında belirtilenden farklı verilen cevaplar, yapılan değerlendirmelerin tutarlılığına ve gerekçelendirmelerine bağlı olarak puanlandırılmıştır. Ancak, ilgili Kanun hükmünde ve ikincil mevzuatta açıkça düzenlenmiş hususlarda yapılmış olan farklı değerlendirmeler ile soruda istenilmeyen bir hususa ilişkin yapılmış olan açıklamalara puan verilmemiştir.

1 NOLU TESPİT: TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13'üncü maddesinde "transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı" konusu düzenlenmiştir. Söz konusu düzenlemeye göre bir kurumun; kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumlar ilişkili kişidir. Kurumların, bu kapsamdaki ilişkili kişiler ile yapmış olduğu mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerinde bedel veya fiyatın emsallere uygun olarak belirlenmesi gerekmektedir. Emsallere uygunluk, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder. Kurumların, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Kurumlar Vergisi kanununun 11/1-c maddesine göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması kabul edilmez.

Mükellef kurumun esas faaliyet konusu kömür ithalatı ve yurtiçi satışlarıdır. Mükellef kurum ithal ettiği kömürleri paketledikten sonra 4 bölge bayisine satmaktadır. Bu bayilerden, YILMAZ Kömür Satış ve Dağıtım A.Ş.'ye mükellef kurumun % 25 oranında iştirak ettiği, mükellef kurum ile ilişkili kişi olduğu soruda belirtilmiştir. Bu durumda, kurumlar vergisi matrahının tespiti aşamasında, mükellef kurumun ilişkili bayisine yapmış olduğu kömür satışlarında uygulanan fiyatın emsallere uygun olup olmadığı araştırılmalıdır.

Sorudan, mükellef kurumun bayilere marka, kilo v.s. unsurlar itibariyle aynı nitelikte kömürü sattığı anlaşılmaktadır. Diğer bir ifadeyle, satılan mal aynı olup bayiler itibariyle herhangi bir farklılık arz etmemektedir. Her bir bayiye satılan emtianın nitelikleri ile mükellef kurum tarafından bu satışlara yönelik yerine getirilen işlevlerin ve üstlenilen risklerin -vade farkı ve nakliye işlemlerine ilişkin belirtilen farklılıklar dışında- tüm satışlar için aynı mahiyette olduğu, işlemlerin gerçekleştirildiği pazar, iş stratejileri veya başka bir nedenle fiyata etki edecek bir hususun bulunmadığı hususu soruda ifade edilmiştir.

Emsallere uygun fiyat veya bedele ulaşmak için öncelikle iç emsal kullanılması gerekmektedir. Bu şekilde kullanılacak fiyat veya bedelin bulunmaması ya da güvenilir olmaması halinde dış emsal karşılaştırmada esas alınmalıdır. Mükellef kurumun kömür satışı yaptığı YILMAZ Kömür Satış ve Dağıtım A.Ş. dışındaki diğer 3 bayi ile arasında transfer fiyatlandırması kapsamında herhangi bir ortaklık ilişkisi bulunmamaktadır. Bütün bayilere aynı nitelikte mal satılmasının yanında, her bir bayi itibariyle karşılaştırma yapmaya yetecek ölçüde iş hacmi olduğu görülmektedir.



TÜRMOB

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

Bu çerçevede, mükellef kurumun ilişkili bayisi YILMAZ Kömür Satış ve Dağıtım A.Ş.'ye yapmış olduğu kömür satışlarında uygulan bedelin emsallere uygun olup olmadığının tespitinde mükellef kurum tarafından kömür satışı yapılan diğer üç bayi iç emsal olarak kullanılabilir.

Diğer taraftan, ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde uygulanacak fiyat veya bedellerin, işlemin mahiyetine en uygun olan yöntem kullanılarak tespit edilmesi gerekmektedir. Mükellef kurum tüm bayilere aynı cins ve nitelikte kömür satışı gerçekleştirdiğinden emsallere uygun fiyatın tespitinde en uygun yöntem karşılaştırılabilir fiyat yöntemidir.

Bu durumda, öncelikle soruda belirtilen vade farkı ve nakliye işlemine ilişkin farklılıkların düzeltilmesi ve düzeltme neticesinde ortaya çıkan fiyat üzerinden karşılaştırma yapılarak ilişkili bayiyeye uygulanan fiyatın emsallere uygun olup olmadığının tespit edilmesi gerekmektedir.

Vade Farkı ve Nakliye Bedellerine İlişkin Düzeltme :

2015 yılında mükellef kurum tarafından gerçekleştirilen 25 kiloluk torba kömür satışlarının miktarı, tutarı ve vadesine ilişkin soruda verilen bilgiler aşağıdaki gibidir.

Sıra No	Ahıcının Unvanı	(A) Satılan 25 Kiloluk Kömür Torbası (Adet)	(B) Satış Hasılatı (KDV Hariç, TL)	Alacaklar İçin Uygulanan Vade (Gün)	(C) Birim Satış Fiyatı (TL/Adet) (B/A=)
1	TEKİN Kömür Satış ve Dağıtım Ltd. Şti.	1.920.000	39.936.000	120	20,80
2	YILMAZ Kömür Satış ve Dağıtım A.Ş.	1.440.000	30.528.000	60	21,20
3	ÖZDEMİR Kömür Satış ve Dağıtım Ltd. Şti.	960.000	19.776.000	90	20,60
4	KOPARAN Kömür Satış ve Dağıtım Ltd. Şti.	480.000	9.696.000	30	20,20
	TOPLAM	4.800.000	99.936.000		

Tabloda görüldüğü üzere mükellef kurumun bayilere yapmış olduğu satışlarda tahsilat vadesi ve birim satış fiyatları birbirinden farklıdır. Sorunun diğer veriler bölümünde, 1 yıla kadar olan vadeli kömür satışlarında vade farkı oranının yıllık %12 olduğu bilgisi verilmektedir. Bu durumda, belirtilen faiz oranı dikkate alınarak hesaplama yaptığımızda satış fiyatı içinde fatura edilen vade farkı tutarı, vade farkı hariç satış hasılatı ve birim satış fiyatı aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır. Satış hasılatı, mal bedeli ve vade farkını içermektedir. Bu nedenle, hesaplama yapılırken iç yüzde yönteminin kullanılması gerekmektedir. Yıllık faiz oranı %12 olduğundan pratiklik sağlaması açısından her otuz günlük vadeye %1 faiz oranı isabet ettiği dikkate alınmış, faiz oranı her ilave otuz günlük vade farkı için 1 puan artırılmıştır. (365 gün esasına göre yapılan hesaplamalar da kabul edilecektir.)



TÜRMOB

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

Sıra No	Alıcının Unvanı	(A) Satılan 25 Kiloluk Kömür Torbası (Adet)	(B) Satış Hasılatı (KDV Hariç, TL)	Alacaklar İçin Uygulanan Vade (Gün)	(C) Birim Satış Fiyatı (TL/Adet) (B/A=)	(D) Satış Bedeli İçindeki Vade Farkı (KDV Hariç, TL) (B/(1+isabet eden faiz oranı) =	(E) Vade Farkı Düzeltilmesi Sonrası Satış Hasılatı (KDV Hariç, TL) (B-D=)	Vade Farkı Düzeltilmesi Sonrası Birim Satış Fiyatı (TL/Adet) (E/A=)
1	TEKİN Kömür Satış ve Dağıtım Ltd. Şti.	1.920.000	39.936.000	120	20,80	1.536.000,00	38.400.000,00	20,00
2	YILMAZ Kömür Satış ve Dağıtım A.Ş.	1.440.000	30.528.000	60	21,20	598.588,24	29.929.411,76	20,78
3	ÖZDEMİR Kömür Satış ve Dağıtım Ltd. Şti.	960.000	19.776.000	90	20,60	576.000,00	19.200.000,00	20,00
4	KOPARAN Kömür Satış ve Dağıtım Ltd. Şti.	480.000	9.696.000	30	20,20	96.000,00	9.600.000,00	20,00
	TOPLAM	4.800.000	99.936.000			2.806.588,24	97.129.411,76	

Tabloda görüldüğü üzere mükellef kurum ilişkisiz bayilere 25 kiloluk bir torba kömürü vade farkı hariç 20 TL' den satmış bulunmaktadır. Diğer bir ifadeyle, iç emsal olarak belirlenen firmalara yapılan satışlarda bir torba kömürün emsallere uygun peşin satış bedeli 20 TL'dir.

Buna göre mükellef kurumun 2015 yılında ilişkili YILMAZ Kömür Satış ve Dağıtım A.Ş.'ye gerçekleştirmiş olduğu 1.440.000 torba kömür satışının emsallere uygun peşin satış bedeli 28.800.000 TL (20X1.440.000=)'dir. Mükellef bu satışlara ilişkin olarak 3.480.000 TL peşin olarak nakliye bedeli ödemiştir. Dolayısıyla; mükellef kurum tarafından peşin olarak ödenen nakliye bedelini emsallere uygun satış hasılatına eklediğimizde mükellef kurumun ilişkili bayiye olması gereken peşin satış bedeli toplam 32.280.000 TL (28.800.000+3.480.000=) tutarında hesaplanmaktadır. Mükellef kurum kömür satış bedelini ilişkili bayiden 60 gün vadeli olarak tahsil ettiğinden, nakliye bedeli dahil olması gereken 32.280.000 TL peşin satış bedeline 60 günlük vade farkının eklenmesi gerekmektedir. Buna göre mükellef kurumun 1.440.000 torba kömür satışı için ilişkili bayiden elde etmesi gereken emsallere uygun hasılat tutarı 32.925.600 TL (32.280.000*1,02=)'dir. Buna karşılık, mükellef kurum belirtilen satışlardan KDV hariç 30.528.000 TL elde etmiştir. Diğer bir ifadeyle, mükellef kurum ilişkili YILMAZ Kömür Satış ve Dağıtım A.Ş.'ye kömür satışlarından uyguladığı transfer fiyatlandırması yoluyla 2.397.600 TL (32.925.600-30.528.000=) örtülü kazanç aktarmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 13/7 maddesi hükmüne göre tam mükellef kurumların aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığı kabulü Hazine zararının doğması şartına bağlıdır. Hazine zararından kasıt, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesidir. Mükellef kurum ve kazanç aktardığı YILMAZ Kömür Satış ve Dağıtım A.Ş. tam mükellefiyete tabi kurumlardır. Bu nedenle, yukarıda belirtilen hükme istinaden 2.397.600 TL kazanç aktarma işlemi neticesinde bir hazine zararı doğup doğmadığına bakılması gerekmektedir. Soruda yer verilen beyan bilgilerine göre 2015 hesap döneminde mükellef kurum 260.000 TL ticari bilanço karı elde etmiş olup yasal defter kayıtlarında kanunen kabul edilmeyen gider tutarı 96.000 TL olarak



TÜRMOB

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

gösterilmiştir. Bu durumda, mükellef kurumun kendi beyanına göre 2015 dönemi mali karı 356.000 TL ($260.000+96.000=$)'dir. Buna karşılık, YILMAZ Kömür Satış ve Dağıtım A.Ş. 2015 hesap döneminde 600.000 TL kurumlar vergisi matrahı beyan etmiştir. Buna göre, mükellef kurumun kendi kayıtlarına göre hesapladığı mali karına, YILMAZ Kömür Satış ve Dağıtım A.Ş.'ye aktarılan örtülü kazanç tutarını eklediğimizde mali kar 2.753.000 TL ($356.000+2.397.600=$)'ye ulaşmaktadır. Dolayısıyla, tespit edilen örtülü kazanç tutarı mükellefin beyanı olan 356.000 TL ile ilişkili bayinin beyanı olan 600.000 TL arasındaki farktan daha yüksek olduğundan hazine zararı gerçekleşmiştir.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde tespit olunan 2.397.600 TL kazanç farkının kanunen kabul edilmeyen gider kabul edilmek suretiyle mükellef kurum tarafından beyan edilen kurum kazancına ilave edilmesi gerekmektedir. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan sözkonusu kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulamasında, 31.12.2015 günü itibariyle YILMAZ Kömür Satış ve Dağıtım A.Ş.'ye dağıtılmış kar payı sayılmaktadır. Ancak, YILMAZ Kömür Satış ve Dağıtım A.Ş. tam mükellef kurum olduğundan kar dağıtımına bağlı olarak bir vergi kesintisi yükümlülüğü oluşmamaktadır.

Diğer taraftan, kazanç farkı sözkonusu kömürlerin düşük bedelli satışından kaynaklandığından aynı tutar katma değer vergisi için de matrah farkı oluşturmaktadır. Bu nedenle, örtülü kazanç aktarımından kaynaklanan katma değer vergisi matrah farkı tutarlarının, satışların yapıldığı aylık vergilendirme dönemleri dikkate alınarak matraha ilave edilmesi gerekmektedir. Soruda, kömür satışlarının hangi aylarda teslim edildiği bilgisi verilmediğinden bu hesaplamanın yapılmasına ihtiyaç bulunmamaktadır.

2 NOLU TESPİT: FİYAT İNDİRİMİ

Mükellef kurum, sözleşme gereğince satıcıdan belirli bir miktarı aşacak şekilde ithalat yapmış olması nedeniyle 6.116.921 TL fiyat indirimine hak kazanmıştır. Bu fiyat indirimi, özü itibariyle sözkonusu sözleşme kapsamında 2015 yılı içerisinde ithal edilmiş olan kömürlerin maliyetinde bir azalmayı ifade etmekte olup 2015 hesap dönemi sona ermeden tahsil edildiğinden kapsama dahil ithal emtiaların maliyetindeki azalma kesinleşmiş bulunmaktadır.

Vergi Usul Kanununa göre emtia maliyet bedeliyle değerlendirilir. Bu kapsamda, emtianın maliyet bedeli olarak kayıtlara aktarılan ithalat bedelinde hesap dönemi kapanmadan fiyat indirimleri yoluyla yapılan değişikliklerin emtianın maliyet bedelinin tespitinde dikkate alınması gerekmektedir. Bu çerçevede, fiyat indirimi tutarı 2015 yılında ithal edilen kömür maliyetlerinden tenzil edilmelidir. Buna karşılık, mükellef kurum tarafından bu işleme ilişkin bir kayıt yapılmamıştır.

Sorunun diğer veriler bölümünde; mükellef kurumun maliyetlerin tespitinde aralıklı envanter yöntemini kullandığı, stoklarını ağırlıklı ortalama maliyet yöntemiyle değerlediği ve ithal edilen kömürlerin tamamının yıl içerisinde 25 kg'lık torbalarda paketlendiği, %20 sinin dönem sonu itibariyle işletme stoklarında bulunduğu bilgisi yer almaktadır. Bu durumda, sağlanan fiyat indirimi tutarında maliyetleri azalan kömürlerin %80 i yıl içerisinde satılmış olduğundan, fiyat indirimi yansıtılmadan önceki maliyetleri kazancın tespitinde dikkate alınmış bulunmaktadır. Bu çerçevede, fazladan yere maliyetlere eklenmiş bulunan 4.893.536,80 TL ($6.116.921 * \%80=$)'nin mükellef kurum tarafından hesaplanan 2015 hesap dönemi kazancına eklenmesi gerekmektedir. Maliyetleri fiyat indirimi yoluyla azalan kömürlerin %20 si ise dönem sonu itibariyle işletme stoklarında mevcut bulunmaktadır. Buna göre, dönem sonu stokta bulunan 25 kiloluk torba kömür maliyetlerinin 1.223.384,20 TL ($6.116.921 - 4.893.536,80=$) tutarında azaltılması gerekmektedir.



TÜRMOB

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

KDV Kanununun 35 inci maddesi ile KDV matrahında çeşitli sebeplerle değişiklik vuku bulunduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükelleflerin, bunlar için borçlandığı vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükelleflerin ise indirim hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulunduğu dönem içinde düzeltebilmelerine imkân sağlanmıştır. Fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmeyip, yıl sonlarında, belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro aşıldığında (satış primi, hasılat primi, yıl sonu iskontosu gibi adlarla) yapılan iskontolar esas itibariyle, asıl işleme ilişkin KDV matrahının değişmesi sonucunu doğurmaktadır. Dolayısıyla, KDV matrahında değişiklik vuku bulunduğu bu gibi durumlarda KDV Kanununun 35 inci maddesine göre düzeltme yapılması gerekmektedir. Mükellef kurum söz konusu malların ithali sırasında ödediği katma değer vergisini indirim konusu yapmıştır. Bu itibarla, mal bedelinde meydana gelen 6.116.921 TL azalmaya paralel olarak KDV indirim tutarlarının da düzeltilmesi yoluyla kayıt ve beyanlar uyumlu hale getirilecektir. Bu düzeltme işlemi, matrahta değişikliğin vuku bulunduğu vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesinde yapılacaktır.

3 NOLU TESPİT: SENEDE BAĞLI ALACAK/BORÇ REESKONT İŞLEMLERİ

Vergi Usul Kanununun 281. maddesine göre alacaklar mukayyet değerleriyle değerlendirilir. Vadesi gelmemiş senede bağlı alacaklar değerlendirme gününün kıymetine irca olunabilir. Bu takdirde, senette faiz nispeti açıklanmış ise bu nispet, açıklanmamışsa Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasının iskonto haddi uygulanır. Aynı Kanunun 285. maddesine göre ise, borçlar mukayyet değerleriyle değerlendirilir. Vadesi gelmemiş olan senede bağlı borçlar değerlendirme gününün kıymetine irca olunabilir. Bu takdirde, senette faiz nispeti açıklanmış ise bu nispet, açıklanmamışsa Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddinde bir faiz uygulanır. Alacak senetlerini değerlendirme gününün kıymetine irca eden mükellefler, borç senetlerini de aynı şekilde işleme tabi tutmak zorundadırlar.

Alacak ve borç senetlerine ilişkin reeskont uygulamasına ilişkin temel esaslar 238 sıra no'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde düzenlenmiştir. Yapılan düzenlemeye göre mükelleflerin hesap dönemi sonu itibariyle senede bağlı borç ve alacaklarının değerlendirme gününde haiz olacakları kıymetleri $F = A - [A \times 360 / (360 + m \times t)]$ formülüne ((A= Senedin nominal değeri, m= Faiz; oranı, t= Vade)) uygun olarak **ic iskonto** yöntemine göre hesaplanacaktır. Bu hesaplamada; faiz oranı olarak Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasının açıkladığı reeskont işlemlerinde uygulanan faiz oranının değil, **kısa vadeli avans işlemlerinde uygulanan faiz oranının** esas alınması gerekmektedir. Diğer taraftan, mükelleflerce reeskont işleminin yapılabilmesi için; bir alacak senedinin gelir yaratıcı ya da hasılat unsuru, bir borç senedinin gider yada maliyet unsuru olması gerekmektedir.

Senede bağlı alacakların senet mukabili yapılan kömür satışlarından, senede bağlı borçların yıl içinde senet mukabili yapılan birtakım hizmet alışlarından kaynaklandığı soruda belirtilmiştir. Bu yönüyle, senede bağlı alacaklar gelir yaratıcı ya da hasılat unsuru, senede bağlı borçlar ise gider yada maliyet unsuru olma şartını sağlamaktadır. Mükellef alacak senetlerini reeskonta tabi tuttuğundan, şartları taşıyan borç senetlerinin tamamını reeskonta tabi tutmalıdır.

Bu açıklamalar çerçevesinde soruya ilişkin olarak; a) alacak/borç senetleri reeskontunun doğru hesaplanıp hesaplanmadığının kontrol edilmesi, b) hesaplama yapılmayan borç senetleri reeskontunun hesaplanması, c) bu kapsamdaki kontrol ve hesaplamalar yapılırken senetlerde faiz oranı yazılmış ise bu oranın, yazılmamış ise Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasının açıkladığı kısa vadeli avans işlemlerinde uygulanan faiz oranının esas alınması ve iç yüzde yönteminin uygulanması gerekmektedir. Sorunun diğer veriler bölümünde Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından açıklanan 2015 yılı için geçerli avans işlemlerinde uygulanan faiz oranı %10,50 olarak belirtilmiştir.



TÜRMOB

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

Belirtilen hususlar çerçevesinde mükellef kurumun senede bağlı alacak ve borçlar için reeskont hesaplamaları ile mükellef kurum kayıtlarına göre tespit olunan farklar aşağıdaki gibidir.

Alt Hesap No	Alacak Senedi Tutarı (TL)	Senette Yer Alan Faiz Oranı %	Alacak Senedinin Vadesi	Gider Yazılan Reeskont Tutarı (TL)	Hesaplama Dikkate Alınacak Faiz Oranı %	Olması Gereken Reeskont Faiz Gideri Tutarı (TL) F = A - [A x 360 / (360 + m x t)]	Fark
121.11.00 Koparan Ltd.	300.000	8	30/01/2016	2.602	8	1.986,75	615,25
121.21.00 Yılmaz A.Ş.	500.000	12	29/02/2016	9.863	12	9.803,92	59,08
121.31.00 Özdemir Ltd.	200.000	Yok	30/03/2016	5.678	10,50	5.115,71	562,29
			TOPLAM	18.143		16.906,38	1.236,62
Alt Hesap No	Borç Senedi Tutarı (TL)	Senette Yer Alan Faiz Oranı %	Borç Senedinin Vadesi	Gelir Yazılan Reeskont Tutarı (TL)	Hesaplama Dikkate Alınacak Faiz Oranı %	Olması Gereken Reeskont Faiz Geliri Tutarı (TL)	Fark
321.11.00 (D) Firması	800.000	8	30/01/2016	3.930,93	8	5.298,01	1.367,08
321.31.00 (F) Firması	250.000	12	30/03/2016	Hesaplama Yapılmamıştır.	12	7.281,55	7.281,55
			TOPLAM	3.930,93		12.579,56	8.648,63

Tabloda yapılan hesaplamalardan görüleceği üzere mükellef kurum 2015 hesap döneminde senede bağlı alacaklarına ilişkin olarak reeskont gider tutarını 1.236,62 TL fazla hesaplamış, senede bağlı borçlara ilişkin reeskont gelir tutarını ise 8.648,63 TL eksik hesaplamıştır. Buna göre mükellef kurum senede bağlı alacak ve borçlara ilişkin olarak reeskont işlemleri yoluyla 2015 yılı kazancını toplam 9.885,25 TL (1.236,62+ 8.648,63=) eksik tespit etmiştir.

4 NOLU TESPİT: İPTAL EDİLEN HİSSE BEDELLERİNİN GİDER YAZILMASI

Bilanço açığını kapatmak için yapılan sermaye azaltımında şirket sermayesi gerçek duruma yudurulmaktadır. Dolayısıyla alacaklıların haklarında herhangi bir azalma olmayıp, sadece şirket bünyesindeki zarar ortadan kaldırılmaktadır. Sermaye azaltımı için gerekli koşullar ve gerçekleştirilmesi gereken hukuki prosedür Türk Ticaret Kanununda düzenlenmiştir. Öte yandan, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde kurumlar vergisinin mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun başlıklı 38 inci maddesinde ise bilanço esasına göre ticari kazancın, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki



TÜRMOB

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

değerleri arasındaki müsbet fark olduğu, bu dönem zarfında işletmeye ilave olunan değerlerin bu farktan indirileceği, işletmeden çekilen değerlerin ise bu farka ilave olunacağı, ticari kazancın bu surette tespit edilmesi sırasında Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile aynı Kanununun 40 ve 41 inci maddeleri hükümlerine uyulacağı hükmüne yer verilmiştir. Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinde kazancın tespitinde indirilecek giderler sayılmış olup Vergi Usul Kanununun üçüncü kitabında da "Değerleme" hükümlerine yer verilmiştir. Anılan maddelerde iştirak edilen kurumun sermaye azaltımına gitmesi sonucunda, bu tutara isabet eden hisselerin iptali nedeniyle doğan zararın kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabileceğine ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Yukarıda yer verilen hüküm ve açıklamalara göre, mükellef kurumun bağlı ortaklığının sermaye azaltımına gitmesi nedeniyle bağlı ortaklıklar hesabında meydana gelen 15.000.000 TL azalışın kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

Soruda mükellef kurumun 2015 hesap dönemi yasal defter kayıtlarına göre kanunen kabul edilmeyen gider tutarının 96.000 TL olarak gösterildiği, bu tutarın gider yazılan bazı vergi ve ceza tutarlarına ilişkin olduğu belirtilmiştir. Şu halde, mükellef kurum, iptal edilen bağlı ortaklık hisseleri nedeniyle diğer olağandışı gider ve zararlar hesabında gider yazdığı 15.000.000 TL'yi kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate almadığı anlaşılmaktadır. Yapılan açıklamalar çerçevesinde mükellef kurumun 2015 dönemi kanunen kabul edilmeyen gider tutarına 15.000.000 TL eklenmesi gerekmektedir.

5 NOLU TESPİT: GEMİ KİRALAMASI

Mükellef kurum Türk Uluslararası Gemi Siciline(TUGS) kayıtlı olan 5 yaşında 52.000 dwt tonluk bir yük gemisi satın almış ve aynı gün bağlı ortaklığı Dinçerler Denizcilik Nakliyat A.Ş.'ye 10 yıl süreli olarak kiralamıştır. Mükellef kurum geminin TUGS'a kayıtlı olması nedeniyle gemi kiralamasından elde ettiği kazancı Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden Elde Edilen İstisna Kazanç" olarak Kurumlar Vergisi Beyannamesinde indirim konusu yapacağını ve kiralanın geminin, kiracısı tarafından uluslararası taşımacılıkta kullanıldığından bahisle gemi kira bedeli faturalarında katma değer vergisi hesaplamadıklarını beyan etmiştir.

4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile 491 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 5266 sayılı Kanunun 3 üncü maddesiyle değişik 12 nci maddesinin birinci fıkrasında, "Bu Kanun uyarınca oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar, gelir ve kurumlar vergileriyle fonlardan istisnadır." hükmü yer almaktadır. Bu istisnanın uygulanmasına ilişkin hükümler 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 5.12.1. nolu bölümünde açıklanmıştır. Tebliğde yer verilen düzenlemelere göre 4490 sayılı Kanunla oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden elde edilen kazançlar, faaliyetin gelir vergisi mükelleflerince (dar mükellefler dahil) yapılması halinde gelir vergisinden, kurumlar vergisi mükelleflerince (dar mükellefler dahil) yapılması halinde kurumlar vergisinden; Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin devrinden elde edilecek kazançlar da gelir ve kurumlar vergisinden istisna olacaktır. Bu istisna, gerçek ve tüzel kişilerin Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıt ettirdikleri gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde ettikleri kazançları ile sınırlıdır. İstisnanın uygulanabilmesi için gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilen hasıllardan, bu faaliyetlere ilişkin giderlerin düşülmesi suretiyle istisna kazancın tespiti gerekir. Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin işletilmesi sonucunda zarar doğması halinde, bu zararın diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlardan indirilmesi mümkün değildir. Aynı şekilde, gemiye ait amortisman ve itfa payları da dahil olmak üzere bu faaliyet için yapılan giderler, istisna kapsamı dışında elde edilen kazançlardan indirilemeyecektir. Deniz taşımacılığında, zamana veya yüke bağlı



TÜRMÖB

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

olarak geminin tamamını veya bir kısmını taşıtana tahsis etmek suretiyle yük ve eşya taşıma taahhüt sözleşmeleri kapsamında yapılan “Time-Charter İşletmeciliği” gemi işletmeciliği faaliyeti kapsamında değerlendirileceğinden, söz konusu faaliyetlerden elde edilen kazançların kurumlar vergisinden istisna edilmesi gerekmektedir. Ancak, uluslararası gemi siciline kayıtlı gemilerin zamana ve yüke bağlı olmaksızın doğrudan kiraya verilmesi durumunda gemi işletmeciliği faaliyetinden söz edilemeyeceğinden elde edilen kira gelirine istisna uygulanmayacağı tabiidir.

Mükellef kurum satın aldığı TUGS’a kayıtlı gemiyi aynı gün bağlı ortaklığı Dinçerler Denizcilik Nakliyat A.Ş.’ye 10 yıl süreli olarak kiralamıştır. Mükellef kurumun kiralanan gemiye ilişkin sadece amortisman gideri bulunduğu, münhasıran kira geliri elde etmek amacıyla geminin iktisap edilerek kiraya verildiği soruda verilmiştir. Şu halde, belirtilen gemi kiralama işleminin, mükellef kurum açısından basit bir kiralama işleminden farksız olduğu, geminin işletilmesinin amaçlanmadığı, buna uygun organizasyon kurulmadığı açıkça anlaşılmaktadır. Nitekim, 10 yıl süreli olarak, belirli bir tutar üzerinden yapılmış olan kiralama, geminin zamana veya yüke bağlı bir şekilde kiralanmadığını göstermektedir. Dolayısıyla, mükellef kurumun münhasıran bu kiralama işlemi nedeniyle gemi işletmeciliği faaliyetinde bulunduğu söylenemez. Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden elde edilen kazançlara ilişkin istisna hükmü, 4490 sayılı Kanunla oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden elde edilen kazançlara uygulanmaktadır. Şu halde, gemi işletmeciliği faaliyetinden bulunmayan mükellef kurumun, gemi kiralamasından kazanç elde etmesi halinde bu kazancın kurumlar vergisinden istisna tutulması mümkün değildir.

Sorunun 5 nolu tespitinin ilk paragrafında “...kira bedeli yıllık 600.000 TL olarak belirlenmiş...” denilmiş iken, mükellefin ifadesinin yer aldığı üçüncü paragrafda ise “...geminin kiralanasından 2015 yılı içerisinde 6.000.000 TL (600.000X10=) kira geliri elde ettik.” ifadesi yer almıştır. Böylece, 10 yıllık kira gelirinin mükellef kurum tarafından peşin tahsil edildiği anlaşılmaktadır. Bu durumda dönemsellik ilkesi gereğince kira başlangıcından 2015 yılının sonuna kadar olan dönemi kapsayan 10 aylık kısma isabet eden 500.000 TL $[(600.000/12)X10=]$ 2015 yılı gemi kira geliridir. Kalan kira süresine ilişkin peşin tahsil edildiği ve kazancın tespitinde dikkate alındığı anlaşılan 5.500.000 TL (6.000.000-500.000=) ise ilgili yıllarda vergilendirilmesi gereken kira geliridir. Bu nedenle, gelecek dönemlere ilişkin olup 2015 yılı kazancının tespitinde dikkate alınan 5.500.000 TL kira gelirinin ticari kazançtan çıkarılması gerekmektedir.

Kiralanan gemiye ilişkin mükellef kurum tarafından üstlenilen giderler ise sadece 4.200.000 TL amortisman giderinden oluşmaktadır. Bu durumda, 2015 yılı itibariyle gemi kiralama faaliyeti 3.700.000 TL (4.200.000-500.000=) zararla sonuçlanmıştır. Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin üçüncü fıkrasında, iştirak hissesi 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 indirilmesinin kabul edilmeyeceği hükmü yer almaktadır. Söz konusu hüküm Kurumlar Vergisi Kanunu ile özel kanunlarda yer alan kurumlar vergisinden müstesna kazançları kapsamaktadır. İştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin giderlerin kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Aynı şekilde, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançların elde edilmesi sırasında zarar doğması halinde bu zararların da istisna kapsamı dışındaki gelirlere indirilmemesi gerekmektedir. Kanunun anılan hükmü, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin olarak yapılan giderlerin, kurumun vergiye tabi diğer kazanç tutarının tespitinde kurum kazancını azaltıcı veya kurum zararlı ise bu zararı artırıcı bir unsur olarak indirim konusu yapılamayacağını ifade etmektedir. Bu nedenle, bu gelirlerin elde edilmesi için yapılan giderlerin sadece kurumlar vergisinden istisna edilen söz konusu kazançların tespitinde indirim konusu yapılacağı tabiidir. Yukarıda belirtildiği üzere, gemi işletmeciliği faaliyetinden bulunmayan mükellef kurumun, gemi kiralamasından 2015 yılında elde ettiği kazancın kurumlar vergisinden istisna tutulması mümkün değildir. Bu nedenle, gemi kiralama



TÜRMOB

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

faaliyetinden 2015 yılında ortaya çıkan 3.700.000 TL zararın kurum kazancının tespitinde dikkate alınmasında bir sakınca bulunmamaktadır

3065 sayılı KDV Kanununun, 1/1 inci maddesinde, Türkiye' de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV ye tabi olduğu hükme bağlanmıştır. Öte yandan, KDV oranları, KDV Kanununun 28 inci maddesinin Bakanlar Kuruluna verdiği yetkiye istinaden yayımlanan 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesi ile Kararnameye ekli (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 1, (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 8, listelerde yer almayan vergiye tabi işlemler için % 18 olarak belirlenmiştir. Söz konusu Kararname eki (I) sayılı listeye 1/8/2008 tarihinden geçerli olmak üzere 2008/13902 sayılı BKK ile eklenen 15 inci sırasında; KDV Kanununun 13/a maddesi uyarınca teslimleri KDV den istisna olan araçların, faaliyetleri kısmen veya tamamen bu araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere kiralanması hizmetlerine % 1 oranında KDV uygulanacağı belirtilmiştir. Bu hükümlere göre mükellef kurumun gemi kiralama bedelleri üzerinden katma değer vergisi hesaplaması gerekmektedir. Kiralanan geminin, kiracısı tarafından uluslararası taşımacılıkta kullanılmasının kiralanma işleminin katma değer vergisine tabi olup olmaması yönünden bir etkisi bulunmamaktadır.

Kiralama işlemi için vergiyi doğuran olay aylık vergilendirme dönemleri itibariyle gerçekleşmektedir. Buna göre Mart-Aralık/ 2015 vergilendirme dönemi KDV matrahlarına aylık 50.000 TL eklenmesi gerekmektedir. Mükellef kurumun 10 yıllık kira bedelinin peşin tahsil edilmesine ilişkin tutarın tamamı için fatura düzenlemesi halinde KDV Kanununun 10/b maddesi uyarınca fatura bedelinin tamamı için kdv hesaplaması gerekecektir.

17

6 NOLU TESPİT: ÖZEL MALİYET BEDELİ

Mükellef kurum, 2011 yılında kiraladığı arsa üzerinde 800.000 TL maliyetle inşa ettiği özel maliyetler hesabında muhasebeleştirilen depoya ilişkin olarak, 2015 yılına kadar toplam 320.000 TL (4x80.000=) amortisman ayırmıştır. Deponun bulunduğu arsayı satın almasından sonra arsa kiralama işleminin son bulması nedeniyle mükellef kurum "264-Özel Maliyetler" hesabında aktifleştirilen 800.000 TL depo inşaat maliyeti üzerinden henüz itfa edilmemiş olan 480.000 TL'yi [800.000-(4x80.000=)] gider olarak kazancının tespitinde dikkate alarak bu hesabı kapatmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun; 269 uncu maddesinde, iktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkullerin maliyet bedelleri ile değerlendirileceği ve gayri maddi hakların da gayrimenkuller gibi değerlendirileceği, 272 nci maddesinde normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderlerin gayrimenkulün maliyet bedeline ekleneceği; gayrimenkuller kira ile tutulmuş ise kiracı tarafından yapılan yukarıda bahsi geçen giderlerin bunların özel maliyet bedeli olarak ayrıca değerlendirileceği, kiracının faaliyetini icra için vücuda getirdiği tesisata ait giderlerin de bu hükümde olduğu; gayrimenkuller için yapılan giderlerin hem tamir, hem de kıymet artırma giderlerinden terekküp ettiği takdirde, mükellefin bu giderlerden maliyet bedeline eklenecek kısmı ayrı göstermek mecburiyetinde olduğu ifade edilmiştir. Aynı Kanunun 313 üncü maddesinde, işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269'uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edavat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesinin amortisman mevzuunu teşkil edeceği, 327 nci maddesinde, gayrimenkullerin iktisadi kıymetlerini artıran ve 272 nci maddede yazılı özel maliyet bedellerinin kira süresine göre eşit yüzdelerle itfa edileceği, kira süresi dolmadan, kiralanın şeyin boşaltılması



TÜRMOB

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

halinde henüz itfa edilmemiş olan giderlerin boşaltmanın gerçekleştiği yılda bir defada gider yazılacağı hükme bağlanmıştır. Ancak, kira döneminde yapılan özel maliyet harcamaları, kiralandan şeyin kiracı tarafından satın alınması sonucunda Vergi Usul Kanununun değerlendirme hükümleri açısından nitelik değiştirmektedir. Kiralandan şeyin boşaltılması durumu sözkonusu olmayıp, kiralandan şeyin iktisap edilmesi durumu gerçekleşmektedir. Bu nedenle, satın alma öncesi özel maliyet bedeli olarak aktifte yer alan iktisadi kıymetlerin, satın alma sonrasında malik olunan iktisadi kıymet sıfatıyla gayrimenkul olarak aktifte yer alması ve Kanunun 313 üncü maddesi gereğince amortisman yolu ile itfa edilmesi gerekmektedir. Bu itibarla, üzerinden depo inşa edilen arsanın devralındığı tarihe kadar henüz itfa edilmemiş özel maliyet bedeli hesabının kapatılarak hesap bakiyesinin gayrimenkuller (bina) hesabına dahil edilmesi ve özel maliyet bedelinin henüz itfa edilmeyen kısmının da gayrimenkulün tabi olduğu amortisman oranına göre itfa edilmesi gerekmektedir. Yapılan açıklamalar çerçevesinde mükellef kurumun özel maliyet kapsamında henüz itfa edemediği ve gider yazdığı 480.000 TL'nin 2015 yılı giderlerinden çıkarılması gerekmektedir.

Şirket ortağı Mert DİNÇER'den satın alınan arsanın emsallere uygun satış bedelinin satış tarihi itibarıyla 1.200.000 TL olduğu tespit edilmiştir. Mert DİNÇER, şirket ortağı olarak 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinde tanımlanan "ilişkili kişi" kapsamına girmektedir. İlişkili kişiden satın alınan arsanın bedelinin Kurumlar Vergisi Kanununun 13'üncü maddesi uyarınca tespit edilmesi gerekmektedir. 1 nolu tespit bölümünde transfer fiyatlandırması mevzuatına ilişkin yapılan açıklamalar bu işlem için de geçerlidir. Emsallere uygun bedeli 1.200.000 TL olan arsanın, 2.400.000 TL iktisap bedeliyle satın alınmasıyla arsanın satıcısı şirket ortağı Mert DİNÇER'e transfer fiyatlandırması yoluyla 1.200.000 TL aktarılmış olmaktadır. Transfer fiyatlandırması yoluyla aktarılan 1.200.000 TL 31.12.2015 tarihi itibarıyla MERT DİNÇER'e dağıtılmış kâr payı olarak kabul edilecektir. Bu şekilde dağıtılmış kâr payı net kâr payı tutarı olarak kabul edilecek ve brüte tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesinin 6/b bendine göre vergi kesintisine tabi tutulacaktır. Vergi kesintisi tutarı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

$$\begin{aligned} \text{Brüt Tutar: } & (1.200.000 \times 100)/(100-15) = 1.411.764,70 \text{ TL} \\ \text{Kâr Payı Tevkifatı: } & 1.411.764,70 \times \% 15 = 211.764,70 \text{ TL} \end{aligned}$$

Diğer taraftan, arsanın emsallere uygun bedeli aşan 1.200.000 TL lik kısmının taşınmazın kayıt ve bilançoda gösterilen bedelinden çıkarılması gerekmektedir. Arsanın iktisabı sırasında ortağa fazladan yapılan ödeme, 2015 yılı için hesaplanan amortisman gideri hariç olmak üzere gider veya maliyetlere intikal ederek kurum kazancını aşındırmadığından kurumlar vergisi kazancına eklenmesi gereken bir tutar bulunmamaktadır. 2015 yılı içi ayrılan amortisman gideri bir sonraki paragrafta yapılan açıklamalar çerçevesinde düzeltilecektir.

Vergi Usul Kanununun 314 üncü maddesinde boş arazi ve arsalar amortismanına tabi tutulmayacağı belirtilmiştir. Mükellef kurum, ortağından arsa satın almıştır. Ancak, özel maliyet kapsamında kira süresi içinde inşa etmiş olduğu depo ile birlikte sözkonusu arsa mükellef kurum yönüyle üzerinde depo bulunan bir arsa olduğundan boş arsa niteliğinde değildir ve deponun tabi olduğu oranlar üzerinden amortismanına tabi tutulabilir. Bu durumda, satın alma sonrası deponun amortismanına tabi matrahı 1.200.000 TL düzeltilmiş iktisap bedeli ile 480.000 TL özel maliyetlerden aktarılan tutarın toplamı olan 1.680.000 TL $(1.200.000+480.000=)$ 'dir. Buna karşılık, mükellef kurum 2015 yılı kazancını tespit ederken 2.400.000 TL iktisap bedeli üzerinden %2 oranında amortisman hesaplayarak kazancının tespitinde dikkate almıştır. Bu durumda, fazladan yere gider olarak kazancın tespitinde dikkate alınan 14.400 TL $[(2.400.000-1.680.000) \times \%2=]$ 'nin mükellef kurum tarafından tespit olunan ticari bilanço karına eklenmesi gerekmektedir.



TÜRMOB

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

7 NOLU TESPİT: YURTDIŞINDAKİ ORTAKTAN BEDELSİZ KREDİ KULLANIMI

Mükellef kurum, yurtdışında mukim madencilikle işigal eden büyük ortağı Moscow Coal Company firmasından 1.1.2015 tarihinde faizsiz olarak 3 yıl vadeli 10.000.000 TL tutarında borç almıştır. Mükellef kurum borçlanmaya ilişkin faiz ödemediğinden herhangi bir tutarı gider yazmamış, kurum yada kdv stopajı yapmamıştır.

Borç alınan kişi şirket ortağı olduğundan, işlemin Kurumlar Vergisi Kanununda düzenlenen örtülü sermaye ve transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak kazanç dağıtılmasına ilişkin hükümleri yönünden değerlendirilmesi gerekmektedir. Borcu veren şirket ortağı Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinde tanımlanan “ilişkili kişi” kapsamına girmektedir. Bu nedenle, şirket ortağından yapılan borçlanmaya ilişkin bedelin emsallere uygun olması gerekmektedir. Mükellef kurum, kullanılan borca ilişkin herhangi bir faiz ödemesi yapmayacağı için transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak kazanç aktarımı hükümleri yönünden eleştirilecek bir husus yoktur. Şirket ortağından temin edilen borç karşılığında herhangi bir faiz ve benzeri ödemede bulunmadığı ve gider yazılmadığı için örtülü sermaye hükümleri yönünden de eleştirilecek bir husus bulunmamaktadır.

Söz konusu borcu veren şirket ortağı yurtdışında mukim olduğundan dar mükellef kurum statüsündedir. Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinde, dar mükellefiyete tabi kurumların maddede sayılan kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır. Buna göre, yurtdışında mukim olan ortaktan temin edilen kaynak karşılığında nakden veya hesaben faiz ödemesinde bulunmadığı ve tahakkuk ettirilmediği için anılan maddeye göre vergi tevkifatı yapılması söz konusu olmayacaktır.

Diğer taraftan, esas faaliyet konusu borç para verme işlemi olmayan yurtdışında mukim kişilerin Türkiye’de faaliyet gösteren mükelleflere borç vermesi bir finansman hizmeti olup katma değer vergisine tabidir. Verginin matrahı ise sunulan finansman hizmetinin karşılığını teşkil eden bedeldir. Bu hizmetin karşılıksız yapılması halinde verginin matrahı olarak Kanunun 27/1 inci maddesine gereğince emsal bedelin esas alınması gerekmektedir. Katma Değer Vergisi Kanununun 9’uncu maddesi gereğince mükellef kurumun vergi sorumlusu olarak emsal faiz bedeli üzerinden katma değer vergisi stopajı yapıp 2 nolu KDV Beyannamesi ile beyan etmesi gerekmektedir. Soruda, borca ilişkin 2015 yılı emsallere uygun faizin 1.500.000 TL olduğu bilgisi verilmiştir. Borç 2015 yılı boyunca kullanıldığına göre emsal faiz bedeli üzerinden % 18 oranında hesaplanacak KDV nin ilgili vergilendirme dönemlerinde mükellef kurum tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.

19

8 NOLU TESPİT: PERSONELE AYNİ ÜCRET ÖDEMESİ

Gelir Vergisi Kanununun 61’inci maddesinde ücret işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler olarak tanımlanmıştır. Bu hüküm uyarınca, personele aynı olarak yapılan ödemeler ücret niteliğinde olup gelir vergisine tabidir. Personele yapılan ödeme aynı olduğu için öncelikle brüt ödeme tutarı hesaplanmalıdır. 1 nolu tespit bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde bir torba kömürün emsallere uygun peşin satış bedeli katma değer vergisi hariç 20 TL’dir. Söz konusu emtianın personele verilmesi Katma Değer Vergisi Kanununun 3’üncü maddesi uyarınca teslim hükmünde olduğundan vergiye tabidir. Aynı ücret ödemesine ilişkin herhangi bir belge düzenlenmediğinden, verilen ticari mala ilişkin KDV personelden tahsil edilmemiş ve mükellef kurum tarafından



TÜRMOB

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

üstlenilmiş olmaktadır. Dolayısıyla, her bir torba kömür için üstlenilen 3,60 TL KDV (20X%18=) tutarı da net ücret tutarına ilave edilmelidir. Buna göre, personele net ödeme tutarı torba kömür başına 23,60 TL(20+3,60=)'dir. Net ödeme tutarına gelir vergisi ve damga vergisi tutarı ilave edilerek brüt ücret bulunmalıdır.

Soruda, Aralık/2015 dönemi itibariyle işletmede çalışan bütün personelin ücret bordrosundaki kümülatif gelir vergisi matrahının % 20 lik vergiye tabi olduğunun varsayılması gerektiği belirtilmiştir. Buna göre dağıtım yapılan bütün personel için dikkate alınması gereken gelir vergisi oranı %20 dir. 2015 yılında ücretlere ilişkin damga vergisi oranı ise binde 7,59' dur. Bu veriler çerçevesinde dağıtım yapılan her bir ticari mal nedeniyle personelin elde ettiği brüt ücret, gelir vergisi, damga vergisi ve net ücret tutarı bir torba kömür itibariyle aşağıdaki gibidir. (Puanlama sırasında damga vergisi ihmal edilerek yapılan hesaplamalar da doğru kabul edilmiştir.)

$$\begin{aligned} \text{Brüt Ücret} &= [(\text{Net Ücret/Gelir Vergisi Oranı} + \text{Damga Vergisi Oranı}) - 1] \\ &= [(23,60 / (0,20 + 0,00759)) - 1] \\ &= 29,78 \end{aligned}$$

Yapılan hesaplamalar çerçevesinde, 20 personele dağıtım yapılan 50 şer adet torba kömür için Aralık/2015 vergilendirme dönemi gelir vergisi (stopaj) beyannamesindeki matraha 29,780 TL (20X50X29,78=) ücret ödemesi ilave edilmesi ve üzerinden 5.956 TL (29.780X%20=) tutarında gelir vergisi ve 226,03 TL (29,780X%0,759=) tutarında damga vergisi hesaplanarak mükellef kurum adına tarhedilmesi gerekmektedir.

Personele bedelsiz teslim edilen malların ortalama satış fiyatı üzerinden hesaplanan 20.000 TL (20X50X20=) hasılatın, 2015 hesap dönemi yurt içi satışlar tutarına eklenerek kazancın tespitinde dikkate alınması gerekmektedir. Ayrıca, Aralık/2015 vergilendirme dönemi KDV matrahına 20.000 TL ilave edilmesi ve üzerinden %18 oranında 3.600 TL tutarında katma değer vergisi hesaplanması gerekmektedir.

Kömürlerin personele dağıtılmış olması nedeniyle dağıtım yapılan brüt 29,780 TL ücret ödemesi ve gideri niteliğindedir. Kömür dağıtım yapılan personel kömür eleme ve paketleme ünitesinde çalışmaktadır. Vergi Usul Kanununun değerlendirme hükümleri uyarınca kömürün elenmesi ve paketlenmesi görevinde çalışan personele ödenen ücretler kömür maliyetine dahil edilmelidir. Dolayısıyla, belirtilen ünite çalışan personele dağıtılan kömürlere ilişkin hesaplanan aynı ücret ödemesinden dönem sonu stoklarında mevcut kömür emtiasına pay verilmelidir. Sorunun diğer veriler bölümünde; mükellef kurumun maliyetlerin tespitinde aralıklı envanter yöntemini kullandığı, stoklarını ağırlıklı ortalama maliyet yöntemiyle değerlediği ve ithal edilen kömürlerin tamamının yıl içerisinde 25 kg'lık torbalarda paketlenildiği, %20 sinin dönem sonu itibariyle işletme stoklarında bulunduğu bilgisi yer almaktadır. Bu durumda, aynı ücret ödemesinin 23.824 TL'(29.780X%80=)lik kısmı 2015 yılı giderlerine eklenmeli, 5.956 TL (29.780-23.824=) lik kısmı dönem sonu kömür mevcutlarının değerlerine dahil edilmelidir.

Mükellef kurum yetkililerinin, dönem başı ve dönem sonu stokları Vergi Usul Kanununun 186'ncı maddesine uygun olarak ölçmek, saymak ve tartmak suretiyle miktar ve tutar itibariyle kesin bir şekilde tespit ettiklerini, yasal kayıtlara intikal ettirilmeyen maliyet ve gider unsuru bulunmadığını ifade ettikleri bilgisine yer verilmiştir. Bu durumda, dönemsonunda yapılan envanter neticesinde sadece fiilen işletmede bulunan mevcutlar stoklarda gösterildiği için personele bedelsiz dağıtım yapılan sözkonusu torba kömürlerin maliyeti satılan malların maliyetine dahil edilmiştir. Bu nedenle, maliyetler yönüyle yapılacak başkaca bir işlem bulunmamaktadır.



TÜRMOB

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

9 NOLU TESPİT: KDV MÜKELLEFİYETİ OLMAYANLARDAN YAPILAN BİNEK ARACI KİRALAMA İŞLEMLERİ

Mükellef kurum binek otomobilini 1 yıllık kiralamış olup bu sürenin sadece bir aylık kısmı 2015 yılı içerisinde. Buna karşılık, mükellef kurum kira giderinin tamamını 2015 yılı kazancının tespitinde dikkate almıştır. Bilindiği üzere ticari kazancın tespitinde iki temel ilke geçerlidir. Bunlar "dönemsellik" ve "tahakkuk esası" ilkeleridir. Tahakkuk esası ilkesinde, gelir veya giderin miktar veya mahiyet itibarıyla kesinleşmiş olması, yani geliri veya gideri doğuran işlemin eksiksiz tekemmül etmesi gereklidir. Ticari kazancın elde edilmesi tahakkuk esasına bağlanmış bulunduğundan, bir gelir unsurunun özel bir düzenleme bulunmadığı sürece, mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleştiği dönem kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir. Dönemsellik ilkesi ise bu gelir veya giderin ilgili olduğu döneme intikalinin sağlanmasıdır. Kiralanan binek otomobiline ilişkin gider 11 aylık kısmı 2016 yılına isabet etmektedir. Bu nedenle, 2015 yılı pazarlama satış ve dağıtım gideri olarak kazancın tespitinde dikkate alınan 16.500 TL (11x1.500=)'nin giderlerden çıkarılması ve "180. Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı" na eklenerek bilançoya dahil edilmesi gerekmektedir.

Katma Değer Vergisi Kanununun birinci fıkrasının 3/f bendi uyarınca binek otomobili kiralama işlemi katma değer vergisine tabidir. Katma Değer Vergisi Kanununun 9'uncu maddesinde Maliye Bakanlığına, gerekli görülen hallerde, vergiye tabi işlemlere taraf olanları, verginin ödenmesinden sorumlu tutma yetkisi verilmiştir. Maliye Bakanlığı, bu yetkiye dayanarak yayımladığı Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Gelir Vergisi Kanununun 70'inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiraya verilmesi işlemlerinde katma değer vergisinin;

a) Kiraya verenin başka faaliyetleri nedeniyle gerçek usulde katma değer vergisi mükellefiyetinin bulunmaması,

b) Kiracının gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olması,

şartlarının birlikte varolması halinde, kiralayan tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi gerektiğini düzenlemiştir.

Devlet memuru Mustafa TEKİN'nin başka gelirleri dolayısıyla KDV mükellefiyeti olmadığı için ödenen kira üzerinden mükellef kurumun sorumlu sıfatıyla KDV stopajı yapması ve beyan etmesi gerekmektedir. Diğer taraftan kira geliri üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94/5-a bendi uyarınca %20 oranın gelir vergisi stopajı da yapılması gerekmektedir. Bu çerçevede, öncelikle gelir vergisi stopaj matrahı hesaplanmalıdır. Bilahare, bulunan sözkonusu stopaj matrahının katma değer vergisi stopajı matrahı olarak dikkate alınması gerekmektedir. Mustafa TEKİN'e kiralama bedeli olarak aylık net 1.500 TL olmak üzere peşin olarak 12 aylık kira karşılığı 18.000 TL ödenmiştir. Gelir Vergisi stopaj matrahının tespiti için net ödeme üzerinden brüt kira gelirinin hesaplanması gerekmektedir. Buna göre 18.000 TL net ödeme ve %20 oranında gelir vergisi tevkifat tutarı dikkate alındığında, brüt ödeme tutarı 22.500 TL[(18.000X100)/(100-20)=], yapılması gereken gelir vergisi tevkifatı 4.500 TL (22.500X%20=) olarak hesaplanmaktadır. Şu halde, sözkonusu kiralamaya ilişkin olarak vergi sorumlusu sıfatıyla mükellef kurum Aralık/2015 vergilendirme döneminde 22.500 TL matrah, 4.500 TL gelir vergisi stopajını beyan dışı bırakmış olmaktadır. Mükellef kurum ilave olarak, Aralık/2015 vergilendirme döneminde brüt kira bedeli üzerinden sorumlu sıfatıyla yapması gereken 4.050 TL (22.500*%18=) katma değer vergisi stopajını da beyan dışı bırakmıştır.

Diğer taraftan, Aralık/2015 dönemi kirasına isabet eden 375 TL (4.500/12=) gelir vergisi tevkifatı, mükellef kurum adına tarhının kesinleşmesi kaydıyla, kira giderinin bir unsuru olarak, 2015 hesap dönemi kurum kazancından gider olarak indirilmelidir.



TÜRMOB

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

10 NOLU TESPİT: ŞİRKET ORTAĞINA BEDELSİZ TESLİM EDİLEN EMTİA

Mükellef kurumun ortağı Berke DİNÇER ev ve yazlığında kullanmak üzere 27.12.2015 tarihinde mükellef kurum deposundan 400 adet 25 kg'lık kömür almıştır. Yapılan denetimde, bu teslim işlemine ilişkin olarak mükellef kurum tarafından herhangi bir kayıt yapılmadığı ve beyanda bulunulmadığı görülmüştür. Berke DİNÇER, şirket ortağı olarak 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinde tanımlanan “ilişkili kişi” kapsamına girmektedir. Berke DİNÇER’e bedelsiz olarak kömür verilmesi teslim hükmündedir. Bu teslimine ilişkin olarak emsallere uygun fiyat üzerinden belge düzenlenmeli, kurum kazancının ve katma değer vergisi matrahının tespitinde dikkate alınmalıydı.

Sorunun diğer veriler bölümünde mükellef kurum yetkililerinin, dönem başı ve dönem sonu stokları Vergi Usul Kanununun 186’ncı maddesine uygun olarak ölçmek, saymak ve tartmak suretiyle miktar ve tutar itibarıyla kesin bir şekilde tespit ettiklerini, yasal kayıtlara intikal ettirilmeyen maliyet ve gider unsuru bulunmadığını ifade ettikleri bilgisine yer verilmiştir. Bu durumda, dönemsonunda yapılan envanter neticesinde sadece fiilen işletmede bulunan mevcutlar stoklarda gösterildiği için Berke DİNÇER’e verilen torba kömürlerin maliyeti satılan malların maliyetine dahil edilmiş bulunmaktadır. Buna göre, mükellef kurum bedelsiz teslim edilen kömürün maliyetini kurum kazancının tespitinde dikkate almış, kömürün emsallere uygun satış bedeli üzerinden gelir yazmayı ve üzerinden katma değer vergisi hesaplamayı ihmal etmiştir.

İlişkili kişiye bedelsiz verilen kömürlerin emsallere uygun bedelinin Kurumlar Vergisi Kanununun 13’üncü maddesi uyarınca tespit edilmesi gerekmektedir. 1 nolu tespite ilişki yapılan açıklamalar bu işleme ilişkin olarak da geçerlidir. Mükellef kurum, şirket ortağına bedelsiz teslim ettiği kömürü yıl içerisinde ilişkisiz kişilere de satmıştır. İç emsaller nezdinde karşılaştırılabilir fiyat yöntemi dikkate alındığında bir torba kömürün emsal bedelinin peşin satışlarda 20 TL olduğu tespit edilmiştir. Buna göre, 400 torba kömür teslimi dolayısıyla mükellef kurumun hak ettiği bedel 8.000 TL(400*20=) ‘dir. Şu halde, mükellef kurum bedelsiz kömür teslimi nedeniyle, 8.000 TL kurum kazancını transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak şirket ortağı Berke DİNÇER’e aktarmıştır. Kömürün maliyet bedeli kurum kazancının tespitinde dikkate alındığı için tespit olunan 8.000 TL tutarın tamamı net gelir farkı olarak kurum kazancını artırmaktadır. Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde tespit olunan 8.000 TL kazanç farkının kanunen kabul edilmeyen gider kabul edilmek suretiyle mükellef kurum tarafından beyan edilen kurum kazancına ilave edilmesi gerekmektedir.

Ayrıca, Aralık/2015 vergilendirme dönemi katma değer vergisi matrahına 8.000 TL eklenmesi ve üzerinden %18 oranında 1.440 TL tutarında katma değer vergisi hesaplanması gerekmektedir.

Transfer fiyatlandırması yoluyla aktarılan 8.000 TL kurum kazancı 31.12.2015 tarihi itibarıyla Berke DİNÇER’e dağıtılmış kâr payı olarak kabul edilecektir. Bu şekilde dağıtılmış kâr payı net kâr payı tutarı olarak kabul edilecek ve brüte tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden Gelir Vergisi Kanunu’nun 94 üncü maddesinin 6/b bendine göre vergi kesintisine tabi tutulacaktır. Vergi kesintisi tutarı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

$$\text{Brüt Tutar: } (8.000 \times 100)/(100-15) = 9.411,76 \text{ TL}$$

$$\text{Kâr Payı Tevkifatı: } 9.411,76 \times \% 15 = 1.411,76 \text{ TL}$$



TÜRMOB

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

OLMASI GEREKEN KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİ

Mükellef kurum nezdinde 2015 hesap dönemine ilişkin yapılan denetim neticesinde bulunan farklar özetle aşağıda gibidir.

Açıklamaların Yapıldığı Tespit No	Yapılan Tespitin Mahiyeti	Tutar (TL)	Bulunan Farklara Yapılacak İşlem
1	Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak YILMAZ Kömür Satış ve Dağıtım A.Ş.'ye dağıtılan kazanç tutarı	2.397.600	Kanunen kabul edilmeyen giderlere eklenecektir.
2	Kayıtdışı bırakılan fiyat indirimleri nedeniyle fazladan yere maliyetlere aktarılan tutar	4.893.536,80	Ticari bilanço karına eklenecektir.
3	Reeskont işlemleri nedeniyle eksik hesaplanan kurum kazancı	9.885,25	Ticari bilanço karına eklenecektir.
4	İptal edilen hisse bedellerinin gider yazılması	15.000.000	Kanunen kabul edilmeyen giderlere eklenecektir.
5	Gemi kiralaması işlemi şartları taşımadığından Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden elde edilen kazançlara ilişkin istisna hükmü kapsamında değerlendirilmeyecektir. Gelecek dönemlere ilişkin tahsil edilen ve bu dönem gelir yazıldığı anlaşılan kira geliri dönemsellik ilkesi gereğince kazançtan çıkarılacaktır.	-5.500.000	Ticari bilanço karından düşülecektir.
6	Gider Yazılan Özel Maliyet Bedeli Tutarı	480.000	Ticari bilanço karına eklenecektir.
6	Depoya İlişkin Fazladan Yere Gider Yazılan Amortisman Tutarı	14.400	Ticari bilanço karına eklenecektir.
7	Yurtdışında mukim ortakta kullanılan borç karşılığında herhangi bir faiz ve benzeri ödemede bulunulmadığı ve gider yazılmadığı için kurumlar vergisi ve kurumlar vergisi stopajı vergileri yönünden eleştirilecek bir husus bulunmamaktadır.		Kurumlar Vergisi yönüyle yapılacak bir işlem bulunmamaktadır.
8	Aynı ücret ödemesinde kullanılan kömürlere ilişkin beyandışı kalan hasılat	20.000	Ticari bilanço karına eklenecektir.
8	Personele aynı ücret ödemesine ilişkin hesaplanması gereken maliyet(stoklar hariç)	-23.824	Ticari bilanço karından düşülecektir.
9	2016 yılına ilişkin olup 2015 yılında gider yazılan kira	16.500	Ticari bilanço karına eklenecektir.
9	Aralık/2015 kirasına isabet eden gelir vergisi tevkifatı nedeniyle artırılan gider tutarı	-375	Ticari bilanço karından düşülecektir.
10	Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak şirket ortağı Berke DİNÇER'e dağıtılan kazanç tutarı	8.000	Kanunen kabul edilmeyen giderlere eklenecektir.

Mükellef kurumun 2015 hesap dönemi yasal defter kayıtlarına göre bu dönemdeki tüm faaliyetlerinden 260.000 TL ticari bilanço karı elde edilmiştir. Mükellefin beyanına yapılan tespitler çerçevesinde bulunan farklar eklendiğinde olması gereken ticari bilanço karı 170.123,05 TL $(260.000+4.893.536,80+9.885,25+480.000+14.400+20.000+16.500)-(5.500.000+23.824+375=)$ olarak hesaplanmaktadır.

Yasal defter kayıtlarında kanunen kabul edilmeyen gider tutarı 96.000 TL olarak gösterilmiştir. Mükellefin beyanına yapılan tespitler çerçevesinde bulunan farklar eklendiğinde olması gereken kanunen kabul edilmeyen gelir tutarı 17.501.600 TL $(96.000+ 2.397.600 + 15.000.000 + 8.000=)$ olarak hesaplanmaktadır.



TÜRMOB

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

Önceki bölümlerde yapılan açıklamalar çerçevesinde 2015 hesap dönemi beyannamesi aşağıdaki şekilde düzenlenmelidir.

	Tutar (TL)
TİCARİ BİLANÇO KARI	170.123,05
KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER	17.501.600
ZARAR OLSA DAHI İNDİRİLECEK İSTİSNA VE İNDİRİMLER	0
Türk Ulusl. Gemi Sic. Kay. Gemi İşl. Ve Devr. Sağlanan Kazançlar	0
KAR VE İLAVELER TOPLAMI	17.671.723,05
CARİ YILA AİT ZARAR, İSTİSNALAR VE İNDİRİMLER TOPLAMI	0
DÖNEM SAFİ KURUM KAZANCI (MATRAH)	17.671.723,05
HESAPLANAN KURUMLAR VERGİSİ (20%)	3.534.344,61
MAHSUP EDİLECEK VERGİLER	Bilgi verilmemiştir.
ÖDENMESİ GEREKEN KURUMLAR VERGİSİ	3.534.344,61