



TÜRMOB

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

2019/2. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı

Revizyon

24 Ağustos 2019 Cumartesi – 16:00 (Sınav Süresi 3,5 Saat)

Uyarı: Cevaplama öncesi, sorularda eksik sayfa ya da basım hatası bulunup bulunmadığını kontrol ediniz ve gerektiğinde sınav görevlilerine başvurunuz.

CEVAP VERİLİRKEN DİKKAT EDİLECEK HUSUSLAR (Öncelikle Okuyunuz)

Bu sınavda sorulan sorulara verilen cevaplarda; Vergi Usul Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Gider Vergileri Kanunu, Damga Vergisi Kanunu hükümleri ile 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 verilen cevabı mülaka gerekçelendiriniz. Soruların cevapları puanlandırılırken 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 hususu da gerekçelendiriniz. Soruların cevabının verilmesi esnasında yazılan her rakamın nasıl bulunduğunu, matematiksel hesaplamaları açıkça belirtiniz. Her bir tespit, diğer tespitler yönüyle de ilave sonuçları olabileceğini dikkate alınız.

Soruların cevaplanması esnasında, mükellef kurumun üzerine düşen yükümlülüklerle ilişkin hesaplanması gereken vergileri (geçici vergi hariç) belirtiniz. Mükellef kurum dışında diğer kişilerin vergisel durumlarıyla ilgilenmeyiniz.

1 / 8

Aksi belirtilmediği sürece her bir işlem veya tespite dair varsa, beyana dair hesaplama hataları, matrah farkı ile vergi farklarını, her bir işlem/tespit bazında vergi türleri itibarıyla ayrı ayrı gösteriniz. Vergi ziyayı cezalarını hesaplamayınız.

Diğer Bilgiler;

-01.01.2018 (Dönem başı) tarihinde 1 USD Doları 3,80TL

-31.12.2018 (Dönem sonu) tarihinde 1 USD Doları 5,00TL

Döviz kurlarına ilişkin diğer bilgiler soru içerisinde yer almaktadır.

-İhtiyaç duyulması halinde her türlü amortisman hesaplamalarında faydalı ömür süresi, soru içerisinde ayrıca belirtilmemişse gayri maddi haklar dahil tüm iktisadi kıymetler için 10 yıl olarak dikkate alınması, amortisman usulü olarak normal amortisman yönteminin seçildiği kabul edilmelidir.

-Vergi oranları; KDV için %18, Damga Vergisi için %1, Kurumlar Vergisi için %22, Gelir/Kurumlar Vergisi Tevkifatı için %10 dur.

-Türkiye Cumhuriyeti ile diğer dış ülkeler arasında çifte vergiyi önleme anlaşması bulunmadığı kabul edilmiştir.



TÜRMOB

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

-Soruda aksi belirtilmediği sürece mükellef kurumun 2 nolu KDV beyannamesi vermediği kabul edilecektir.

-Mükellef kurumun muhtasar beyannamelerinde matraha ilişkin sadece ücret ödemelerine ilişkin kesintilerin beyan edildiği kabul edilmiştir.

-Her soru birbirinden bağımsızdır.

-1.soru 15 puan, 2.soru 10 puan, 3.soru 7 puan, 4.soru 10 puan, 5.soru 8 puan, 6.soru 50 puan

Soru 1) İş yeri merkezi Ankara olan (X) A.Ş. (mükellef kurum, şirket) 15.04.2018 tarihinde ticaret siciline tescil edilerek tarım makineleri imalatı ve satışı işine başlamıştır. Şirketin sermayesi 25.000.000TL' dir. Söz konusu sermayenin tamamı nakit sermaye olarak taahhüt edilmiştir. Mükellef kurumun ortaklık yapısı dört ortaktan oluşmaktadır.

Mükellef kurum temsilcileri tarafından taahhüt edilen sermayeye karşılık olarak yurt dışından getirilecek olan her bir ortağa isabet eden 1.300.000ABD Doları (USD) olan yabancı para şirketin banka hesaplarına ticaret siciline tescil edilmesi gereken tarihten önce doğrudan intikal ettirilmiştir.

Mükellef kurum yeni bir makine tasarımı ile ilgili olarak 1.750.000TL bütçeli Ar-Ge projesini 30.05.2018 tarihinde TÜBİTAK' a onaylatmıştır. Şirket 15.06.2018 tarihinde proje kapsamında KDV hariç 200.000ABD Doları harcama yaparak yeni bir makine almıştır. Bu makine bedelinin 150.000ABD Dolarına isabet eden kısmı TÜBİTAK tarafından hibe şeklinde karşılanmış olup, kalan kısım ortaklar tarafından yurt dışından getirilen para ile ödenmiştir.

Şirket temsilcileri ayrıca 15.07.2018 tarihinde yatırım teşvik belgesi almak için Ekonomi Bakanlığına başvuru yapmışlardır. Yatırımlarla alâkalı söz konusu belge 01.10.2018 tarihinde alınmıştır.

2 / 8

Mükellef kurum, 405.000TL değerinde yurt dışından getirilerek sermaye olarak konulan yabancı para ile yatırım teşvik belgesi kapsamında KDV' den müstesna olarak 14.10.2018 tarihinde makine imalatında kullanılan yeni bir makine almış olup, bedelini peşin olarak ödemiştir. Şirket 15.10.2018 tarihindeki ödemesini gerçekleştirmek için 90.000USD tutarındaki döviz aynı tarihte Türk Lirasına çevirmiştir.

-15.04.2018 tarihinde 1 USD 4,00TL

-15.06.2018 tarihinde 1 USD 4,20TL

-14.10.2018 tarihinde 1 USD 4,50TL

-25.10.2018 tarihinde 1 USD 4,70TL

İstenen:

Şirket temsilcisi vergi departmanından şirketin 2018 yılında karlı olacağını bu nedenle daha az vergi ödemesi yapmak için vergi planlaması yapmalarını dönem başında istemiştir.

Buna göre, (X) A.Ş.' nin 2018 yılı içerisinde yapmış olduğu işlemlerin sonuçlarının dönem beyanlarına ne şekilde yansıtması gerektiğini vergi mevzuatı çerçevesinde değerlendiriniz. **(15 puan)**

Soru 2) İş yeri merkezi Ankara olan (X) A.Ş. (mükellef kurum, şirket) inşaat, mimarlık ve mühendislik faaliyetinde bulunmaktadır. Mükellef kurum 2018 yılında KDV hariç toplam 5.600.000TL hasılat faturası düzenlemiştir.



TÜRMOB

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

Mükellef kurum 2018 yılına ilişkin elektrik su vb. giderler için 150.000TL ödeme yapmıştır. Ayrıca proje çizimi için KDV Hariç 1.250.000TL tutarında sarf malzemesi kullanmıştır. Mükellef kurumun elde ettiği hasılatın 750.000USD Doları Libya' da yerleşik bir inşaat şirketinin hastane binası yapımına ilişkin olarak Türkiye' de bulunan ofisinde çizmiş olduğu projeye ilişkindir. Proje çizimi 14.10.2018 tarihinde tamamlanmıştır. Bu tarihte yurt dışındaki firmaya proje çizimine ilişkin fatura düzenlenmiştir. Yurt dışı firma tarafından 750.000USD Dolar 01.01.2019 tarihinde mükellef kurumun Libya'da bulunan yerel bir banka hesabına yatırılmıştır. Söz konusu tutar Türkiye' ye getirilmemiştir.

Mükellef kurum temsilcisi Libya' da bulunan inşaat için çizmiş oldukları projeye ilişkin gelir ve gider hesaplarını ayrıca takip etmediklerini beyan etmiştir. Yurt dışı firma tarafından yapılan iş karşılığında mükellef kurum adına 2018 yılında Libya gelir idaresine 50.000USD Dolar ödenmiştir. (14.10.2018 tarihinde 1 USD Doları 4,50TL)

Diğer Veri'ler;

-Mükellef kurumun 2018 yılında 20 personeli bulunmakta olup, 2018 yılında gayrisafi 1.200.000TL ücret ödenmiştir. Bu personellerden 12' si münhasıran yurt dışı proje çiziminde görev almıştır. Personele ödenen ücret aynıdır.

-Mükellef kurumun kullanmış olduğu ofis 2017 yılında 500.000TL ye alınmıştır.

-Mükellef kurumun 2018 yılında başkaca bir faaliyeti bulunmamaktadır.

İstenen;

(X) A.Ş. nin 2018 yılına ilişkin ödemesi gereken kurumlar vergisini hesaplayınız. (10 puan)

Soru 3) İş yeri merkezi Ankara olan, meyve suyu üretim ve satışı işi ile iştigal eden (X) A.Ş. (mükellef kurum, şirket) 2017 Mayıs ayında yönetim binası olarak kullanmak için 10 yıllığına kiraladığı iş yeri için teras kat inşaa ettirme kararı almıştır. Bu işi yapması için Teras inşaat A.Ş ile 15.06.2107 tarihinde KDV Hariç 1.600.000TL karşılığı sözleşme imzalamıştır. Ancak söz konusu sözleşme henüz işe başlanmadan önce 30.06.2017 tarihinde karşılıklı anlaşarak yazılı olarak feshedilmiştir.

Mükellef kurum, söz konusu teras yapım işi için bu sefer Ağustos 2017 de Ahmet YILMAZ isimli şahısla KDV hariç 1.500.000TL karşılığı anlaşmıştır. Aynı tarihte Ahmet YILMAZ, mükellef kurum adına fatura düzenlemiş olup, para Ahmet YILMAZ'ın banka hesabına havale edilmiştir. Ahmet YILMAZ işi 2018 Ocak ayında tamamlayarak mükellef kuruma teslim etmiştir. Mükellef kurum 2017 yılında teras kat için yapmış olduğu harcamanın tamamını gider olarak kayıtlara almış, KDV' sini de indirim konusu yapmıştır. 2018 Mart ayında Belediye tarafından, yapılan terasın imar planına aykırı olduğu gerekçesi ile yıkımına karar verilmiş ve teras kat belediye çalışanlarınca yıkılmıştır. 2018 yılında belediye tarafından belediye kanununa muhalefetten mükellef kurum adına 75.000TL ceza kesilmiş ayrıca yıkım işlemi gider karşılığı 50.000TL talep edilmiştir. Mükellef kurum bu tutarları ödemiş ve 50.000TL yi gider hesaplarına aktarmıştır.



TÜRMOB

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

Ayrıca, mükellef kurumun aktifinde, ürettiği meyve suyunu satmak için 3 adet yük kamyonu bulunmaktadır. Yük kamyonunun motorları Türkiye’ de üretilmediği ve temini güç olduğu için ileride sevkiyatta herhangi bir aksaklığın yaşanmaması amacıyla 2018 yılında 3 adet kamyon motoru ithal edilerek işletmede yedek bulundurulmuştur. İşletme, aktifine kaydettiği söz konusu yedek motorlar için 25.10.2018 tarihinde 200.000USD Dolar ödemiştir. Taşıma işinde kullanılan söz konusu kamyonlar ise 2015 yılında 5.000.000TL maliyet bedeli ile aktife alınmıştır. Mükellef kurum tarafından 2018 yılında yedek olarak alınan motorlar için 94.000 TL amortisman hesaplanmıştır. 2018 yılında kamyonlarda herhangi bir arıza meydana gelmemiştir. (25.10.2018 tarihinde 1 USD Doları 4.70TL)

İstenen;

2017 ve 2018 yılında yapılan işlemleri vergi mevzuatı açısından değerlendiriniz. (7 Puan)

Soru 4) İş yeri merkezi Ankara’ da olan (X) A.Ş. (mükellef kurum, şirket) kuru gıda ve bakliyat satışı işi ile iştigal etmektedir. Mükellef kurum aynı adresi kullandığı ve ortakları aynı olan (Y) A.Ş.’ nin üretmiş olduğu malları alarak herhangi bir işleme tabi tutmadan olduğu gibi müşterilerine satmaktadır. Şirketin kendi bünyesinde herhangi bir kuru gıda ve bakliyat üretimi bulunmamaktadır. Mükellef kurumun (Y) A.Ş dışında herhangi bir firmadan kuru gıda ve bakliyat alışı bulunmamaktadır.

Mükellef kurumun 2018 yılı Kurumlar vergisi beyan özeti aşağıdaki gibidir.

Ticari Bilanço Karı	338.313,97
K.K.E.G	118.177,40
2017 yılı zararı	605.160,75
Kurumlar Vergisi Matrahı	0,00
Ödenen Geçici Vergi	36.858,64
Ödenmesi Gereken Kurumlar Vergisi	0,00

4 / 8

Mükellef kurum yetkilisi faaliyetlerine ilişkin olarak;

“ (Y) A.Ş’ den aldığımız malları satın alma fiyatı üzerinden hem yurt içi hem de yurt dışı pazara satmaktayız. Almış olduğumuz malların fiyatı (Y) A.Ş tarafından belirlendiğinden farklı bir fiyattan satış yapma imkânımız bulunmamaktadır. Ancak yurt içi satışlarımızda ticari mal alışı yaptığımız (Y) A.Ş’ ye aylık satışlarımız üzerinden ortalama %7 komisyon faturası kesmekteyiz. Yurt dışı satışlarımızda ise böyle bir uygulamamız bulunmamaktadır.” demiştir.

Mükellef kurumun 2018 yılı yurt içi müşterilere yaptığı satışlar toplamı KDV Hariç 34.260.520 TL olarak tespit edilmiştir.

Mükellef kurumun 2018 yılında yurt içi satışlar nedeniyle (Y) AŞ ye düzenlemiş olduğu komisyon faturası tutarı KDV Hariç 2.512.500TL dir.

Mükellef kurumun yurt içi satışlarını ilişkili olmayan üçüncü kişilere yurt dışı satışlarını ise grup şirketlerine yaptığı tespit edilmiştir.

(Handwritten signatures and initials)



TÜRMOB

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

Mükellef kurum yetkilisine yurt dışı grup firmalara yapılan satışlar sorulmuş olup, mükellef kurum yetkilisi cevaben; "Yurt içi müşterilere satış yapmak için çeşitli pazarlama satış dağıtım giderlerine katlanılmaktadır. Örneğin araç temini personel istihdamı gibi. Ancak yurt dışı satışlarla ilgili olarak herhangi bir pazarlama satış ve dağıtım giderimiz bulunmamaktadır. Ayrıca grup firmaları ile grup dışı firmalara uyguladığımız fiyat emsallere uygun fiyat olduğundan farklı bir fiyattan satış yapmamız mümkün değildir. Bu nedenle söz konusu ürünler grup firmalarına ve grup dışı firmalara piyasada geçerli olan emsallere uygun olarak aynı fiyattan satılmıştır." demiştir.

(X) A.Ş.' nin 2018 yılı Pazarlama Satış ve Dağıtım giderleri toplamı 1.295.900TL dir. Pazarlama satış ve dağıtım giderlerinin tamamı sadece yurt içi satışlar dolayısıyla katlanılan akaryakıt personel giderleri vb. giderlerden oluştuğu ve yurt dışı pazarlama faaliyetiyle hiçbir ilgisinin bulunmadığı tespit edilmiştir.

(Y) A.Ş nin 2018 yılı yurt dışı satışları nedeniyle katlandığı Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderlerinin 8.350.450TL, Genel Yönetim Giderlerinin 3.500.650TL olduğu tespit edilmiştir.

Diğer Veriler;

-(Y) A.Ş' nin 2018 yılı brüt satışları 175.780.540TL dir.

-(X) A.Ş.' nin 2018 yılı yurt dışı grup şirketlere yapmış olduğu satışlar toplamı 52.150.100TL dir.

-(X) A.Ş.' nin 2018 yılı Genel Yönetim Giderleri toplamı 445.700TL dir.

-(Y) A.Ş nin 2018 yılı Kurumlar Vergisi beyanına göre 1.796.180TL kurumlar vergisi matrahı üzerinden 395.160TL kurumlar vergisi hesaplanmıştır.

5 / 8

İstenen:

(X) A.Ş.' nin 2018 yılı yurt içi ve yurt dışı satış işlemlerini vergi mevzuatı yönünden değerlendirebilirsiniz. (10 Puan)

Soru 5) İş merkezi Aydın' da bulunan Gemiciler A.Ş. (mükellef kurum, şirket) gemi acenteliği faaliyetinde bulunmak için mükellefiyet tesis ettirmiştir.

Mükellef kurum, Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemisini, uluslararası yolcu taşımacılığı yapan ve iş merkezi İspanya' da bulunan A firmasına 30.07.2018 tarihinde 1 yılına kiralamıştır. Sözleşmeye göre; kiracının her ay kira bedeli olarak mükellef kuruma KDV Hariç 20.000TL ödeme yapacağı, geminin sigortasının kiracı tarafından yapılacağı; geminin mürettebatsız olarak kiracıya teslim edileceği, kiracının gemi personelini seçme hakkına sahip olduğu; geminin kira süresi boyunca tüm liman, acenta, yakıt, bakım-onarım gibi masraflarının kiracı tarafından karşılanacağı belirtilmiştir. Mükellef kurum sözleşme tarihinde, sözleşme bedelinin tamamına ilişkin fatura düzenlemiş olup, söz konusu tutarı kurum kazancına dahil etmiştir. Mükellef kurum sözleşme bedelinin tamamını 30.08.2018 tarihinde tahsil etmiştir.

Mükellef kurum ayrıca iş merkezi Libya' da bulunan B şirketine ait geminin 15.08.2018 tarihinde İstanbul' dan İspanya' nın Bilbao Limanına navlun bedeli 750.000USD Dolar olan yükü taşımaya aracılık etmiştir. Aracılık ettiği yabancı şirketin Türkiye' de iş yeri ve daimi temsilcisi bulunmamaktadır. Mükellef kurum aracılık ettiği kurumdan 250.000TL komisyon bedeli tahsil etmiş olup, aynı tarihte faturasını düzenlemiştir.



TÜRMOB

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

Mükellef kurumun 2018 yılında başkaca bir faaliyeti bulunmamaktadır. Mükellef kurumun 2018 yılında genel yönetim gideri 150.000TL dir. (15.08.2018 tarihinde 1USD Doları 4,30TL)

İstenen:

(X) A.Ş.'nin 2018 yılı işlemlerini vergi mevzuatı açısından değerlendiriniz. (8 Puan)

6-Akhisar Vergi Dairesinin 0123456789 vergi kimlik numaralı mükellefi Zeytincizade Gıda Makine Tic. San. Ltd. Şti. zeytin çırpma makineleri imalatı ve satışı faaliyetleri ile iştigal etmektedir.

Mükellef kurum 2018 hesap dönemine ilişkin olarak kurumlar vergisi beyannamesini, 2018/3 ve 4. Dönem geçici vergi beyannamelerini ve Temmuz ayından itibaren Aralık ayı dahil Katma Değer Vergisi beyannamelerini vermemiştir. Akhisar Vergi Dairesi bu gerekçelerle mükellef kurumu incelemeye sevk etmiş ve mükellef kurumun hesap ve işlemleri Vergi Müfettiş Yardımcısı Yasin OKUR tarafından incelenmiş olup, aşağıdaki hususlar tespit edilmiştir.

6.1-Mükellef kurumun ortaklık yapısına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Adı-Unvanı	Pay Oranı	Adresi
Sefer ZEYTİN	% 25	Akhisar
Hacı ZEYTİN	% 25	Akhisar
Campagnola. İ.C.K.	% 50	İtalya

6.2-Mükellef kurumun 2018 hesap döneminde Akhisar Vergi Dairesine vermiş olduğu KDV beyanlarının aşağıdaki gibi olduğu tespit edilmiştir.

6 / 8

Dönem 2018	Matrah	Topl. KDV	Önc. Dön. Devr. KDV	Bu Dön. İnd. KDV	Toplam. İnd. KDV	İade. Kdv	Sonraki Dön Devr. KDV	Ödenc. KDV
Ocak	0	0	13.825.987,00	18.956,00	13.844.943,00	0	13.844.943,00	0
Şubat	0	0	13.844.943,00	48.786,00	13.893.729,00	0	13.893.729,00	0
Mart	0	0	13.893.729,00	5.755.382,00	19.649.111,00	0	19.649.111,00	0
Nisan	0	0	19.649.111,00	6.124.618,00	25.773.729,00	0	25.773.729,00	0
Mayıs	0	0	25.773.729,00	182.357,00	25.956.086,00	0	25.956.086,00	0
Haziran	0	0	25.956.086,00	245.678,00	26.201.764,00	0	26.201.764,00	0

6.3-Mükellef kurum temsilcine 2018 dönemi beyannamelerinin verilmeme sebepleri sorulmuş olup, mükellef kurum temsilcisi cevaben; "2018 yılında çok büyük badireler atlattık. Şirketle ilgili tüm finansal kayıtlarımız kayboldu. Muhasebe elemanlarımızla yaşadığımız sorunlar yüzünden şirket kayıtlarının ve mali defterlerimizin gerçeğe aykırı tutulduğunu, KDV beyannamelerinin ise boş beyan edildiğini tespit ettik. Ayrıca vergi dairesine verilmesi gereken bildirimlerin eksik ve yanlış bildirildiğini tespit ettik. Bu durum üzerine 2018 Aralık ayında muhasebe elemanlarımız hakkında suç duyurusunda bulunduk. Onlarda şirketin 2018 yılı muhasebe kayıtlarını bilgisayarlardan silip defterlerimizi, alış ve satış faturalarımız ile diğer belgelerimizi yanlarında götürmüşler. Bize belgeleri yaktıklarını söylediler. Bu sebeple kurumlar vergisi beyannamemizi veremedik. Verdiğimiz beyannamelerde de eksik ve yanlışlar var. Bu sebeplerle ilgili dönem beyannamelerimizin vergi dairesi tarafından takdir edilmesi için dilekçe verdik" şeklinde ifade ve beyanda bulunmuştur.



TÜRMOB

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

Mükellef kurum temsilcisine inceleme ile alakalı ibraz edecekleri herhangi bir belgenin bulunup bulunmadığı sorulmuş olup, cevaben; "Elimizde sadece tekrar temin ettiğimiz, 2018 yılı üretimi için Mart ve Nisan ayında ithalatını yaptığımız makine aksam ve parçalarının gümrük ödeme belgeleri var. Mart ve Nisan dönemlerdeki indirilecek KDV ler bu aksam ve parçalara aittir." şeklinde ifade ve beyanda bulunmuş ve söz konusu belgeler ibraz edilmiştir.

6.4-Mükellef kurum temsilcisinden faaliyet konuları ile ilgili bilgi istenmiş, mükellef kurum temsilcisi cevaben; "Biz Akhisar ilçesinde zeytin çırpma makinesi satışı ve imalatı faaliyeti ile iştigal etmekteyiz. Bu sektörde lider durumdayız. Her sene üretimimizin, satışımızın ne olacağını net olarak kestirebiliyoruz. Piyasa fiyatını belirleyici noktadayız. Üç çeşit zeytin çırpma makinesi imal ediyoruz. İtalyan ortağımız Campagnola İ.C.K, makinelerin tarak, kablo, kumanda ve el tutma aparatları ile diğer aksam ve parçalarını, biz ise motor kısmının üretimini yapmaktayız. İtalya'dan gelen parçalarla kendi üretimimiz olan motor ve diğer aksamların montajını Akhisar'daki fabrikamızda yapar ve daha sonra yurtiçindeki çiftçilere ve yurt dışındaki müşterilerimize satarız. Yılın ilk 6 ayı üretim ve montaj dönemidir. Dönem içindeki ithal edilen parçaların ve üretimimiz olan motorların tamamının montajı tamamlanır ve nihai mamul haline getirilir. Dönem sonu stoklarımızda sadece satışa hazır motor bulunur. Satışlarımız Temmuz ayı itibari ile başlamaktadır. İtalya, İspanya, Yunanistan ve Tunus'a, ortağımız Campagnola. İ.C.K. Firması vasıtası ile makine satışı yapmaktayız" şeklinde ifade ve beyanda bulunmuştur.

6.5- Zeytin çırpma makinelerine ilişkin olarak 31.12.2018 tarihinde mükellef kurumun bağlı olduğu vergi dairesi tarafından yapılan fiili envanter sayım sonuçları aşağıda yer alan tablodaki gibidir.

Cinsi	Dönem Sonu Stok
OLV-300 1200 RPM	2500 Adet
OLV-200 1000 RPM	2125 Adet
OLV-100 900 RPM	2400 Adet

7 / 8

6.6-Mükellef kurumun 2017 yılı zeytin çırpma makinesi satış bilgileri aşağıda yer alan tablodaki gibidir.

Cinsi	Dönem İçi Satış Miktarı	Dönem İçi Satış Tutarı	Dönem Sonu stok Miktar/Tutar
OLV-300 1200 RPM	12500 ADET	81.250.000-TL	2205 Ad/11.025.000-TL
OLV-200 1000 RPM	8500 ADET	42.500.000-TL	1500 Ad/6.000.000-TL
OLV-100 900 RPM	9000 ADET	40.500.000-TL	1588 Ad/ 5.955.000-TL
TOPLAM	30.000 ADET	164.250.000-TL	

Mükellef Kurumun 2017 hesap dönemi kurumlar vergisi beyanına göre Yurtdışı Satış Hâsılatı 90.337.500-TL dir.

6.7-Mükellef kurumun 2017 yılı zeytinyağı dönem içi satış bilgileri aşağıdaki gibidir.

Cinsi	Dönem İçi Alışlar (Miktar/Tutar)	Dönem İçi Satışlar (Miktar/Tutar)	Dönem Sonu Stok
Zeytin	1.000.000-KG / 4.000.000-TL	-	0,00
Zeytin YAĞI	-	200.000-LT / 5.000.000-TL	0,00



TÜRMOB

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

-Mükellef kurum temsilcisine zeytinyağı satışının içeriği sorulmuş, cevaben; "Zeytin çırpma makinesi üretimi işinden önce zeytinyağı imalatı yapıyorduk. Makine imalatı işine girdikten sonra zeytinyağı işini tamamen bıraktık. Kendimize ait herhangi bir zeytin üretimimiz yoktur. Fakat Akhisar ilçesinde geleneksel olarak devam eden bir ticaret şekli var. Zeytin çırpma makinesi alan bazı müşterilerimiz, makine bedelini hasat zamanı (ekim ayında) zeytin ile ödemektedir. Yıllardır tecrübe etmekteyiz ki her yıl ortalama olarak belli bir orandaki çiftçi bu şekilde zeytin karşılığı makine almaktadır. Bizde sadece makine satışları karşılığında aldığımız bu zeytinleri fason olarak siktirip zeytinyağı yaptırıyoruz. Zeytinyağlarını Akhisar'daki Bardakçı Zeytin Yağları firmasına toptan olarak veriyoruz" şeklinde ifade ve beyanda bulunmuştur.

6.8-Mükellef kurum temsilcisi sattıkları makinelerin motorunu kendilerinin ürettiğini, montajının ve satış pazarlamasının tamamını kendi elamanları vasıtasıyla yerine getirdiklerini söylemiştir. Bunun yanında ortağı olan İtalyan firmasının ürettiği parçaların ithal geldiğini, ama satışa hazır ürünün maliyet ve parasal değerinin net %70'inin yerli üretim olduğunu beyan etmiştir. Şirket, maliyet yöntemi olarak tam maliyet yöntemini benimsediklerini, dönem içinde yapılan ilk madde ve malzeme, parça, üretim ve montaj giderleri ile pazarlama ve satış giderlerinin eksiksiz olarak dönem sonu stok maliyetine dâhil edildiğini belirtmiştir.

6.9-Mükellef kurum temsilcisi 2018 yılında zeytinin kilogram fiyatının değişmediğini, fason olarak sıkım yapan firmaya KG başına 0,25-TL ödeme yaptıklarını, zeytin çırpma makinelerinin satış fiyatlarında 2017 yılına göre herhangi bir değişme yaşanmadığını, yine makine imalat bölümünde, parça, motor ve montaj maliyetlerinin ortalama %10 civarında artış gösterdiğini beyan etmiştir.

Makine satış fiyatları, zeytin fiyatları ve maliyet ile ilgili bilgi alıcılar nezdinde yapılan karşıt incelemeler, fiyat föyleri ve harici araştırmalar yardımıyla doğrulanmıştır.

8 / 8

Mükellef kurumun yurt içi ve yurt dışı satış fiyatlarının aynı olduğu tespit edilmiştir.

6.10-Mükellef kurum temsilcisi 2018 yılında Bardakçı Zeytin Yağları firmasına yaklaşık 300.000-litre zeytinyağı satışı yaptıklarını beyan etmiş, Bardakçı Zeytin Yağları firması nezdinde yapılan karşıt incelemede, firmanın Zeytincizade Gıda Makine Tic. San. Ltd. Şti'den KDV hariç 7.205.000-TL karşılığında 262.000-Litre zeytinyağı satın aldığı defter kayıtları, fatura ve BA-BS bildirimleri üzerinden tespit edilmiştir.

- Diğer Veriler:

-İşlem kolaylığı açısından kayıt dışı satışın varlığının tespiti halinde bu satışların temmuz dönemi ve sonrasında her ay eşit olarak yapıldığı ve elde edilen kazancın ortaklarca hisseleri oranında paylaşıldığı varsayılacaktır.

İstenen:

Mükellef kurumun, 2018 hesap dönemine ilişkin hasılat ve maliyet tutar farklarını hesaplayınız. Bu farkın sebep olacağı her türlü vergi kaybına yönelik eleştirileri ve yapılması gereken işlemleri yasal dayanaklarıyla açıklayınız. (50 puan)

CEVAPLAR

Değerlendirme sırasında, aday tarafından, cevap anahtarında belirtilenden farklı olarak verilen cevaplar, yapılan değerlendirmelerin tutarlılığına ve gerekçelendirmelerine bağlı olarak puanlandırılmıştır.

Cevap 1)

Yurtdışından Getirilerek Sermaye Olarak Konulan Yabancı Paraların Değerlemesi (VUK Madde 280/A): 7103 Sayılı Kanununun 11 inci maddesiyle 27.03.2018 tarihinden sonra tescil edilen sermaye şirketlerine uygulanmak üzere yurtdışından getirilerek sermaye olarak konulan yabancı paralara ilişkin 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 280/A maddesinde “ Yatırım teşvik belgesi kapsamında yatırım yapacak tam mükellef sermaye şirketlerine, işe başladıkları hesap dönemini takip eden hesap dönemi sonuna kadar yurtdışından getirilerek sermaye olarak konulan yabancı paraların, söz konusu dönem zarfında yatırım teşvik belgesi kapsamında sarf olunan kısmı nedeniyle oluşan kur farkları pasifte özel bir fon hesabına alınabilir. Bu durumda olumlu kur farkları bu hesabın alacağına, olumsuz kur farkları ise bu hesabın borcuna kaydedilir.

Sermaye olarak konulan bu yabancı paraların, işe başlanılan hesap dönemini takip eden hesap dönemi sonuna kadar herhangi bir suretle sarf edilmeyen kısmı; bu hesap dönemlerine ait vergilendirme dönemlerinin sonuna kadar mukayyet değeriyle, işe başlanılan hesap dönemini takip eden hesap döneminin sonu itibarıyla bu Kanununun 280 inci maddesine göre değerlendirilir.

Birinci fıkra uyarınca oluşan fon hesabı, sermayeye ilave edilme dışında, herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin, bu dönemde vergiye tabi tutulur. Kurumlar Vergisi Kanununa göre yapılan devir ve bölünme işlemleri hariç, şirketin tasfiyesi halinde de bu hüküm uygulanır.

Mükelleflerin, bu madde hükmünden yararlanabilmeleri için ticaret siciline tescil tarihini izleyen üçüncü ayın sonuna kadar yatırım teşvik belgesi almak için başvuruda bulunmuş ve işe başlanılan hesap dönemini takip eden hesap dönemi sonuna kadar bu belgeyi almış olması gerekir. Söz konusu yabancı paralar; başvurunun süresi içinde yapılmaması halinde müteakip ilk vergilendirme dönemi, yatırım teşvik belgesinin alınamaması halinde ise işe başlanılan hesap dönemini takip eden hesap dönemi sonu itibarıyla bu Kanununun 280 inci maddesine göre değerlendirilir.

Maliye Bakanlığı bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.” Hükmü yer almaktadır.

Yukarıda yer alan madde hükmündeki şartları yerine getiren mükellef kurum yurt dışından getirmiş olduğu yabancı paraları VUK 280/A kapsamında değerlemeye tabi tutacaktır.

15.04.2018 tarihinde 27.000.000TL nakit sermaye ile kurulan şirketin ortakları tarafından (1.300.000USDx4x4=) 20.800.000TL şirketin tescil tarihinden önce şirket banka hesaplarına intikal ettirilmiştir. Yurt dışından getirilen para 2018 yılında;

-15.06.2018 tarihinde 50.000USD Ar-Ge kapsamında yeni makine alımı için,
-14.10.2018 tarihinde ise 90.000USD yatırım teşvik belgesi kapsamında yeni makine alımı için,

kullanılmıştır.

31.12.2018 tarihinde harcanmayan kısım $(5.200.000-50.000-90.000=)$ 5.060.000USD dir.

Buna göre mükellef kurumun Ar-Ge kapsamında kullandığı 50.000USD Doları için hesaplanan $(4,20-4,00) \times 50.000 = 10.000$ TL kur farkının VUK 280 kapsamında değerlendirilerek dönem karına eklenmesi gerekmektedir.

Mükellef kurumun yatırım teşvik belgesi kapsamında kullandığı 90.000USD için hesaplanan $(4,50-4,00) \times 90.000 = 45.000$ TL kur farkının VUK 280/A kapsamında değerlendirilerek kur farkı geliri ile ilişkilendirilmeden fon hesabına alınması gerekmektedir. (Kur değerlemesi yapılırken 25.10.2018 tarihli kurun dikkate alınması durumun da cevap doğru kabul edilecektir.)

31.12.2018 tarihinde kullanılmayan 5.060.000USD VUK 280/A kapsamında mukayyet değer ile bilançoda yer alması gerekmektedir.

Amortisman Gideri (VUK Geçici Madde 30): 7103 Sayılı Kanununun 16 ncı maddesiyle eklenen ve 01.05.2018 tarihinde yürürlüğe giren VUK Geçici 30 maddesinde; *“Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten sonra, 17/4/1957 tarihli ve 6948 sayılı Sanayi Sicili Kanununa göre sanayi sicil belgesini haiz mükelleflerce münhasıran imalat sanayiinde veya 26/6/2001 tarihli ve 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu, 28/2/2008 tarihli ve 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun ve 3/7/2014 tarihli ve 6550 sayılı Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Kanun kapsamında faaliyette bulunan mükelleflerce münhasıran Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinde kullanılmak üzere, 2019 takvim yılı sonuna kadar iktisap edilen yeni makina ve teçhizat ile aynı tarihe kadar yatırım teşvik belgesi kapsamında iktisap edilen yeni makina ve teçhizat için uygulanacak amortisman oran ve süreleri, Maliye Bakanlığınca bu Kanunun 315 inci maddesine göre tespit ve ilan edilen faydalı ömür sürelerinin yarısı dikkate alınmak suretiyle hesaplanabilir. Bu şekilde yapılacak hesaplamada faydalı ömür süresinin küsuratlı çıkması halinde, çıkan rakam bir üst tam sayıya tamamlanmak suretiyle ilgili kıymetlere uygulanacak amortisman oran ve süreleri belirlenir. Bu şekilde belirlenen oran ve süreler izleyen yıllarda değiştirilemez. İmalat sanayiinde kullanılmak üzere iktisap edilen ve madde hükmünden yararlanılabilecek makina ve teçhizatı tespite (700 Sayılı KHK'nın 46 ncı maddesiyle değişen ibare; Yürürlük:09.07.2018)Cumhurbaşkanı, uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.”* Hükmü yer almaktadır. Buna göre;

Mükellef kurum 15.06.2018 tarihinde 200.000USD Dolar Ar-Ge kapsamında ayrıca 14.10.2018 tarihinde 90.000USD Dolar yatırım teşvik belgesi kapsamında yeni bir makine almıştır.

Madde kapsamında gerekli şartları sağlayan mükellef kurumun Ar-Ge kapsamında almış olduğu makine $(200.000 \text{USD Dolar} \times 4,20 =)$ 840.000TL dir. Soruda her türlü iktisadi kıymet için normal amortisman uygulanacağı ve iktisadi kıymetin faydalı ömrünün 10 yıl olduğu belirtilmiştir. Buna göre mükellef kurumun amortisman yoluyla itfa edebileceği tutar $(840.000 \text{TL} \times 1/5 =)$ 168.000TL hesaplanmıştır.

Mükellef kurumun 15.10.2018 tarihinde yatırım teşvik belgesi kapsamında KDV den müstesna olarak aldığı 90.000USD Dolar değerindeki yeni makine (90.000USDx4,5=) 405.000TL dir. Soruda her türlü iktisadi kıymet için normal amortisman uygulanacağı ve iktisadi kıymetin faydalı ömrünün 10 yıl olduğu belirtilmiştir. Buna göre mükellef kurumun amortisman yoluyla itfa edebileceği tutarı $405.000TL \times \frac{1}{5} = 81.000TL$ hesaplanmıştır.

Ar-Ge İndirimi: Ar-Ge Faaliyeti ile uğraşan şirketlere TÜBİTAK gibi kamu kuruluşları hibe şeklinde destek sağlayabilmektedirler. Sağlanan bu desteğe ilişkin olarak 5746 sayılı Kanunun 3/7 nci maddesinde;

“(7) Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile tasarım faaliyetlerinde bulunanların; kamu kurum ve kuruluşları, kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge ve yenilik projeleri ile tasarım projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar ile uluslararası fonlardan aldıkları destekler özel bir fon hesabında tutulur. Bu fon, 193 sayılı Kanun ve 5520 sayılı Kanuna göre vergiye tabi kazancın ve ilgili yılda yapılan Ar-Ge veya tasarım harcaması tutarının tespitinde dikkate alınmaz. Bu fonun, elde edildiği hesap dönemini izleyen beş yıl içinde sermayeye ilâve dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğratılmış sayılır. (2)” Hükmü yer almaktadır.

TÜBİTAK’ tan alınan bu hibe özel bir fon hesabında tutularak Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanununa göre gelir olarak değerlendirilmeyecektir.

Ayrıca bu fon, ilgili yılda yapılan Ar-Ge harcaması (Ar-Ge İndirimi) tutarının tespitinde dikkate alınmayacaktır.

Şirketin Ar-Ge kapsamında amortisman tabi iktisadi kıymet alması halinde, iktisadi kıymetin maliyet bedeli değil ilgili yılda ayrılan amortisman tutarı Ar-Ge harcaması olarak dikkate alınacaktır. Söz konusu makinanın finansmanının bir kısmının şirket bir kısmının da TÜBİTAK tarafından sağlanan destekle karşılanması durumunda ise, şirket tarafından karşılanan kısma isabet eden amortisman tutarı Ar-Ge indirimine konu edilebilecektir. TÜBİTAK tarafından sağlanan kısma isabet eden amortisman tutarı ise indirimine konu edilemeyecektir.

Ayrıca 213 sayılı Vergi Usul Kanununun Geçici 30. Maddesinde;

“5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun ve 3/7/2014 tarihli ve 6550 sayılı Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Kanun kapsamında faaliyette bulunan mükelleflerce münhasıran Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinde kullanılmak üzere, 2019 takvim yılı sonuna kadar iktisap edilen yeni makina ve teçhizat ile aynı tarihe kadar yatırım teşvik belgesi kapsamında iktisap edilen yeni makina ve teçhizat için uygulanacak amortisman oran ve süreleri, Maliye Bakanlığınca bu Kanunun 315 inci maddesine göre tespit ve ilan edilen faydalı ömür sürelerinin yarısı dikkate alınmak suretiyle hesaplanabilir.” Hükmü yer almaktadır.

Buna göre;

Makine bedelinin (150.000USD/200.000USD=) %75 lik kısmı hibe şeklinde sağlanmıştır.

Ar-ge İndiriminden faydalanacak olan kısım %25 dir.

Soruda aksi belirtilmediği için makinenin faydalı ömrü 10 yıl olarak dikkate alınacak ancak 213 Sayılı VUK' un geçici 30 uncu maddesine göre faydalı ömrün yarısı dikkate alındığında;

$(200.000USD \times 4,20) / 5 = 168.000TL$ ayrılabilir amortisman tutarıdır.

Buna göre; makinenin hibe ile alınan kısmına isabet eden amortisman tutarı $(168.000 \times 0,75 =)$ 126.000TL için Ar-Ge indirimi hesaplanmayacaktır. Ancak mükellef kurum $(168.000 \times 0,25 =)$ 42.000TL için Ar-Ge indiriminden faydalanabilecektir.

Sermaye Artırımında İndirim (KVK 10/ı Madde)

27/3/2015 tarihli ve 6637 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 8 inci maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasına eklenen (1) bendinde, finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri hariç olmak üzere sermaye şirketlerinin ilgili hesap dönemi içinde, ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları veya yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı üzerinden Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (TCMB) tarafından indirimden yararlanan yıl için en son açıklanan bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı dikkate alınarak, ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarın %50'sinin, kurumlar vergisi matrahının tespitinde kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından indirim konusu yapılabileceği hüküm altına alınmıştır.

Mükellef kurum ortakları şirketin tescil tarihinden önce (5.200.000USD DolarıX4,00=) sermayesinin 20.800.000 TL sini nakit olarak karşıladıkları için nakit sermaye indirimi hesabında bu tutarın dikkate alınması gerekmektedir. Sermeye olarak kullanılan 20.800.000 TL'ye TC Merkez Bankası tarafından 2018 yılı için açıklanan Bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı uygulanmak suretiyle 31.12.2018 tarihine kadar oluşan 9 aylık tutarın %50'si beyannamede ayrıca gösterilmek üzere kurumlar vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılması gerekmektedir.

2015/7910 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile nakit artırılan sermayenin, yatırım teşvik belgeli üretim ve sanayi tesisleri ile bu tesislere ait makine ve teçhizat yatırımlarında ve/veya bu yatırımların inşasına tahsis edilen arsa ve arazi yatırımlarında kullanılması durumunda (Teşvik belgesinde yer alan sabit yatırım tutar ile sınırlı olmak üzere) indirim oranı %75 olarak belirlenmiştir.

İndirim tutarı aşağıda yer alan formüle göre hesaplanması gerekmektedir.

İndirim tutarı = Nakdi sermaye artışı x Ticari krediler faiz oranı x İndirim oranı x Süre

Ancak soruda ticari krediler faiz oranı belirtilmediğinden indirim konusu yapılacak tutarın hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır.

İndirimli Kurumlar Vergisi (KVK Madde 32/A): 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesine göre: finans ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar, iş ortaklıkları, taahhüt işleri, 16/7/1997 tarihli ve 4283 sayılı Kanun ile 8/6/1994 tarihli ve 3996 sayılı Kanun kapsamında yapılan yatırımlar ile rödovans sözleşmelerine bağlı olarak yapılan yatırımlar hariç olmak üzere, bu maddenin ikinci fıkrasında belirtilen ve Ekonomi Bakanlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulur.

Buna göre mükellef kurum yatırım teşvik belgesi kapsamında elde edilen kazanç için indirimli kurumlar vergisi uygulamasından faydalanabilir. Ancak soruda bu hususta belirleme yapılmadığından indirimli kurumlar vergisine ilişkin herhangi bir hesaplama yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

Cevap 2)

6322 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 10'uncu maddesine eklenen (ğ) bendi ile 15/6/2012 tarihinden itibaren uygulanmak üzere Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleriyle ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50'sinin beyan edilen kurum kazancından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Söz konusu indirim uygulamasına ilişkin olarak 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Tebliğinde gerekli açıklamalar yapılmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10/ğ maddesinde yer alan indirimin kazanca ilişkin olacağı için bu iş sonucu elde edilen hasıllardan bu işe ilişkin giderlerin indirilerek kazancın tespit edilmesi gerekmektedir.

Mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi, ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim, eğitim ve sağlık hizmetleri ile ilgili olarak indirim kapsamında kabul edilen faaliyetlerden elde edilen kazancın, kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından, hasılat, maliyet ve gider unsurlarının; ayrı ayrı izlenmesi, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir. Ayrıca bu indirimden yararlanılabilmesi için fatura veya benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi şarttır.

İlgili şirketlerin esas faaliyet konusu dışındaki işlemlerinden elde ettikleri gelirleri ile olağandışı gelirlerinin indirim kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla, nakitlerin değerlendirilmesi sonucu oluşan faiz gelirleri, kasadaki dövizlerin değerlemesinden kaynaklanan kur farkları ve iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan gelirler bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetler ile bu kapsama girmeyen işlerin birlikte yapılması halinde, indirim uygulanacak kazançla ilişkin hasılat, gider ve maliyet unsurlarının ayrı olarak tespit edilmesi esastır.

Gider ve maliyet unsurlarının ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespitinin mümkün olmadığı hallerde ise müşterek genel giderler, bu faaliyetler ile ilgili olarak cari yılda oluşan hasılatın toplam hasılatla oranı esas alınarak dağıtılacaktır.

İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetler ile bu kapsamda değerlendirilmeyen faaliyetlerde müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanlarının ise bunların her bir işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtımının yapılması gerekmektedir.

Hangi işte ne kadar süreyle kullanıldığı tespit edilemeyen sabit kıymetlere ilişkin amortismanlar ise, müşterek genel giderlerle birlikte dağıtımına tabi tutulacaktır.

Soruda mükellef kurumun Libya’da bulunan inşaat için çizdiği projeye ilişkin gelir ve gider hesaplarını ayrıca takip edilmediği belirtildiğinden söz konusu kazancın tespitinde bu faaliyetler ile ilgili olarak cari yılda oluşan hasılatın toplam hasılatla oranı esas alınarak dağıtılacaktır.

Buna göre mükellef kurumun gelir ve giderleri aşağıdaki tabloda açıklanmıştır.

Giderler		Gelirler	
Genel Gider	150.000	Toplam Hasılat	5.600.000
Sarf Malzemesi	1.250.000	Yurtdışı gelir 3.600.000	
İşçi Ücretleri	1.200.000	Yurtiçi gelir 2.000.000	
Amortisman	50.000		
Toplam	2.650.000	Toplam	5.600.000
Kazanç 2.950.000 (5.600.000-2.650.000)			

Mükellef kurum 2018 yılında elde ettiği 5.600.000TL hasılatın (800.000USDx4,50=) 3.600.000TL Libya’ da hastane işi yapan firmaya verdiği teknik destek karşılığında elde etmiştir. Söz konusu indirim kazanç üzerinden yapılacağından mükellef kurumun yurt dışı proje çiziminden elde ettiği kazancın hesaplanması gerekmektedir.

Buna göre;

Elektrik su vb. giderler	=	150.000
Proje çizimi için sarf malzemesi	=	1.250.000
Amortisman	=	50.000
Toplam	=	1.450.000

(Sarf malzemesinin tamamının açıklama yapılarak yurtdışı gelirle ilişkilendirilmesi halinde de cevap doğru kabul edilecektir.)

Yurt dışından elde edilen hasılatın toplam hasılatla oranlanması halinde (3.600.000/5.600.000=) %64 oranı tespit edilmiştir.

$$\frac{3.600.000}{5.600.000} \times 1.450.000 = 928.000$$

1.450.000TL giderin 928.000TL si yurt dışı gelire ilişkindir.

Ayrıca 20 personelin 12 kişinin sadece yurt dışı proje çiziminde görev aldığı belirtilmiştir. Buna göre;

$1.200.000/20 \times 12 = 720.000$ TL işçilik gideri (personel giderinin müşterek giderlerle birlikte dağıtılması halinde de cevap doğru kabul edilecektir.)

Buna göre $(720.000+928.000=)$ 1.648.000TL'nin 3.600.000 TL'den çıkarılması neticesinde Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10/ğ maddesi ile ilişkilendirilecek kazanç 1.952.000TL olarak tespit edilmiştir. Bu kazancın %50'si yani 976.000TL KVK'nın 10'uncu maddesi gereğince ayrıca beyanname üzerinde gösterilmek şartıyla indirim konusu yapılması gerekmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 33'üncü maddesine göre yabancı ülkelerde elde edilerek Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlardan mahallinde ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergiler, Türkiye'de bu kazançlar üzerinden tarh olunan kurumlar vergisinden indirilebileceği ayrıca yurt dışı kazançlar üzerinden Türkiye'de tarh olunacak vergilere mahsup edilebilecek tutarın, hiçbir surette yurt dışında elde edilen kazançlara Kanununun 32 inci maddesinde belirtilen kurumlar vergisi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamayacağı hükme bağlanmıştır.

Dolayısıyla yurt dışından elde edilen kazançların %50 lik kısmı kurum kazancından indirim konusu yapılarak bu kısım üzerinden Türkiye'de kurumlar vergisi hesaplanmayacağından, yurtdışında ödenen vergilerden sadece bu kazançların %50 lik kısmına isabet eden tutarın Kurumlar Vergisi Kanununun 32 nci maddesi dikkate alınarak kurumlar vergisinden mahsup edilmesi gerekmektedir.

Mükellef kurum adına yatırılan 50.000USD Doları TL karşılığı 225.000 TL olmakla birlikte KVK'nın 33'üncü maddesi gereğince mahsup edebileceği verginin 112.500 TL olması gerekmektedir.

Buna göre mükellef kurumun kurumlar vergisi beyanları ve ödenmesi gereken kurumlar vergisi aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

Kurum Kazancı	2.950.000
Kur Farkı Geliri 750.000Dolarx(5-4,5)	375.000
KVK 10/ğ indirimi	976.000
Matrah	2.349.000
Hesaplanan K Vergisi %22	469.800
Mahsup Edilecek Vergi	112.500
Ödenmesi Gereken Kurumlar Vergisi	357.300

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 33'üncü maddesinde "Bu Kanununun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (13) numaralı bendi ile 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendinde yer alan indirim kapsamındaki faaliyet alanlarında hizmet veren işverenlerin, destek personeli hariç olmak üzere, münhasıran bu faaliyetler için istihdam ettikleri ve fiilen bu işleri ifa eden hizmet erbabına ödedikleri ücretler üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan vergiden, işverenin bu faaliyetlerinden sağladığı hasılatın %85'inin yurt dışından elde edilmiş olması ve fatura veya benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi şartıyla, her bir çalışan için faaliyetin yapıldığı yılın ocak ayına ait asgari ücretin safi tutarının bu Kanunun 103 üncü maddesindeki gelir vergisi tarifesinin birinci gelir diliminde yer alan oranla çarpılmasıyla bulunan indirim tutarı mahsup edilir." hükmüne yer verilmiştir.

Mükellef kurumun hasılatının %85'i yurtdışından elde edilmediğinden madde hükmünden yararlanması mümkün değildir.

Cevap 3)

Damga Vergisi: 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde; "Bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kâğıtlar Damga Vergisine tabidir. Bu kanundaki kâğıtlar terimi, yazılıp imzalamak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade eder." Hükmü yer almaktadır.

Yasa hükmüne göre, kanuna ekli tabloda yer alan ve herhangi bir hususu belli ve ispat etmek için ibraz edilebilecek vasıflara sahip kâğıda ilişkin damga vergisi, bu kâğıtların imzalandıkları anda doğmuş olacaktır.

Buna göre, bir kâğıdın damga vergisine tabi tutulabilmesi için kâğıdın herhangi bir hususu ispat veya belli edecek nitelik kazanmış, yani hukuken tekemmül etmiş olması gerekmektedir. İmzalanmak suretiyle hukuken tekemmül eden ve verginin konusuna giren bir kâğıdın hükmünden istifade edilmemiş olması veya kâğıt hukuken eksiksiz olarak tekemmül ettikten sonra, işlemin feshedilmiş olması vergilemeyi etkilemeyecektir.

Dolayısıyla, mükellef kurum tarafından 15.06.2017 tarihinde imzalanan sözleşmenin %1 oranında damga vergisine tabi olması gerekmektedir. Ayrıca 30 nolu tebliğe göre damga vergisinin matrahı KDV hariç tutar olacağı için damga vergisi 16.000 TL hesaplanmıştır.

Mükellef kurum söz konusu sözleşmeyi 30.06.2017 tarihinde yazılı olarak feshetmiştir. Yazılı olarak feshin nasıl yapıldığı soruda verilmediğinden sözleşme şartlarının gerçekleşip gerçekleşmediği belli olmadığından damga vergisi hesaplanmamıştır. (Fesih işleminin sözleşme olduğu gerekçesiyle damga vergisi hesaplanması halinde de cevap doğru kabul edilecektir.)

Yıllara Sari İnşaat İşi:

Soruda mükellef kurum ile Ahmet YILMAZ arasında yapılan sözleşme içeriğinden sözleşmenin yapıldığı tarihte işin yıllara sari inşaat işi olduğu belirtilmemiştir. Ancak inşaat işine 2017 yılında başlanarak 2018 yılı Ocak ayında tamamlandığı anlaşılmaktadır. Gelir

idaresinin vermiş olduğu özeldelerde işin yıllara sari inşaat vasfını kazandığı tarihten itibaren yapılacak hak ediş ödemeleri üzerinden KVK uyarınca tevkifat yapılması gerektiği belirtilmiştir.

Dolayısıyla, 2018 yılında herhangi bir ödeme bulunmadığından stopaj yönünden eleştirilecek bir husus bulunmamaktadır.

Özel Maliyet:

213 sayılı VUK'un 272'nci maddesinde:

“Normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderler, gayrimenkulün veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının maliyet bedeline eklenir.

(Bir geminin iktisap tarihindeki süratini fazlalaştırmak, yolcu ve eşya yükleme ve barındırma tertibatını genişletmek veya değiştirmek suretiyle iktisadi kıymetini devamlı olarak artıran giderlerle bir motorlu kara nakil vasıtasının kasa veya motorunun yenisi ile değiştirilmesi veya alımında mevcut olmayan yeni bir tertibatın eklenmesi için yapılan giderler maliyet bedeline eklenmesi gereken giderlerdendir.)

Gayrimenkuller kira ile tutulmuş ise veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının işletme hakkı verilmiş ise, kiracı veya işletme hakkına sahip tüzel kişi tarafından yapılan bir ve ikinci fıkralardaki giderler bunların özel maliyet bedeli olarak ayrıca değeriştir. Kiracının veya işletme hakkına sahip tüzel kişinin faaliyetini icra için vücuda getirdiği tesisata ait giderler de bu hükümdedir.

Gayrimenkuller veya elektrik üretim ve dağıtım varlıkları için yapılan giderler hem tamir, hem de kıymet artırma giderlerinden terekküp ettiği takdirde, mükellef bu giderlerden maliyet bedeline eklenecek kısmı ayrı göstermek mecburiyetindedir.” hükmü yer almaktadır.

Yukarıda yer alan yasa hükümlerine göre özel maliyet bedeline girecek harcamaların itfa edilebilmesi için söz konusu işin tamamlanmış ve iktisadi kıymetin değerini artırmış olması gerekmektedir. Mükellef kurum tarafından yaptırılan teras katı 2018 hesap döneminde tamamlandığı için yapılan harcamalar 2018 yılından itibaren Özel Maliyet Hesabında muhasebeleştirilip kira müddetince amortisman yoluyla itfa edilebilir.

Yapımına 2017 yılında başlanılan teras kata ilişkin harcamaların 2017 yılında Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabına kaydedilmesi gerekmektedir. Bu hesap inşaatın tamamlandığı 2018/Ocak döneminde Özel Maliyetler hesabına devredilerek kapatılması gerekmektedir.

Özel maliyet bedeli hesabında aktifleştirilen harcama tutarı işin bittiği hesap döneminin sonundan başlanmak üzere kira süresi boyunca (9 yıl) eşit yüzdelerle itfa edilmelidir. Bu nedenle mükellef kurumun 2017 yılında tamamını gider yazdığı 1.500.000TL gider yazılamayacağından söz konusu tutarın 2017 dönem kazancına ilave edilmesi gerekmektedir.

Ayrıca, belediye yetkilileri söz konusu teras katı imar planına aykırı olduğu gerekçesi ile 2018/Mart ayında yıkım kararı almış ve teras kat belediye yetkilileri tarafından yıkılmıştır.

Bu nedenle özel maliyet olarak kaydedilmesi gerektiği belirtilen harcamaların 2018 ve takip eden dönemde amortisman yoluyla itfa edilemeyeceğinden 2018 yılına ilişkin olarak amortisman gideri yönünden eleştirilecek herhangi bir husus bulunmamaktadır.

2018 yılında belediye tarafından belediye kanununa muhalefetten mükellef kurum adına 75.000TL ceza kesilmiş ayrıca yıkım işlemi gider karşılığı 50.000TL talep edilmiştir. Mükellef kurum bu tutarı ödemiş ve 50.000TL yi gider yazmıştır.

Gelir Vergisi Kanununun 41. Maddesinin 6 ncı bendine göre her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatların gider olarak indirilmesi kabul edilmez.

Benzer şekilde KVK'nın 11/d maddesinde hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları, 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler ile Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ödenen gecikme faizlerinin indirilemeyeceği aynı Kanununun 11/g maddesinde ise sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddî ve manevî zarar tazminat giderlerinin indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, mükellef kurum tarafından imar planına aykırı fiillerden dolayı katlanılan giderler vergi kanunları açısından indirim konusu yapılamayacaktır. Dolayısıyla, mükellef kurumun teras kat için harcadığı 1.500.000TL ile yıkım için katlandığı 50.000 TL kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Mükellef kurumun 2018 döneminde gider yazdığı 50.000TL kurum kazancına ilave edilmesi gerekmektedir.

Ayrıca mükellef kurum tarafından ödenen 75.000 TL'lik para cezası kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacaktır.

Katma Değer Vergisi: Katma Değer Vergisi Kanununun 29 uncu maddesinde, mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde gösterilen katma değer vergisi indirilebilir hükmü yer almaktadır.

Ancak, 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 30/d maddesinde Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisinin indirim konusu yapılamayacağı hüküm altına alınmıştır.

Buna göre; mükellef kurum tarafından 2017 yılında imar planına aykırı olarak yaptırılan teras kata ilişkin harcamalar 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmediğinden bu harcamaya ilişkin KDV'lerin indirim konusu yapılmaması gerekmektedir. Bununla birlikte söz konusu harcamalar kanunen kabul edilmeyen gider niteliğini kazandığından, mükellef kurum tarafından bu harcamalara ilişkin olarak yüklenilen 270.000TL KDV'nin indirimler arasından çıkarılarak gider yazılması ancak bu tutarında kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Yedek Parça İçin Ayrılan Amortisman: 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 313'üncü maddesine göre; işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269'uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerlerin, bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder.

İşletmede kullanılan makinelerle ilişkin alınan yedek parçaların kullanılma süresi ve değeri dikkate alınarak aktife alındığı tarih itibarıyla asıl makine için belirlenen amortisman oranında hesaplanması gerekmektedir. Kullanılan yedek parça makinenin değerini arttırmaması halinde kalan amortisman süresince, ömrünü arttırması halinde ise makine için belirtilen sürede baştan başlanmak suretiyle itfa edilecektir.

Bu nedenle mükellef tarafından alınan motorlar, kamyonların ömrünü uzatacağı için kamyon motoru için belirlenen amortisman oranının uygulanması gerekmektedir. Konuya ilişkin olarak T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 10.04.2014 tarih ve 64597866-105[272-2014]-43 sayılı özelgede özetle; işletmede kullanılan tesis, cihaz ve makinelerin arızalanması durumunda yedek olarak kullanıma hazır halde bulunan iktisadi kıymetler, iktisadi kıymetin ilk alındığı sıradaki beklenen ömrünü uzatmak amacıyla yapılan giderler olduğundan, aktifleştirildikleri yıldan başlayarak iktisadi kıymet için belirlenen oran ve süreye göre amortisman tabi tutulması gerektiği şeklinde görüşe yer verilmiştir.

Buna göre mükellef kurum tarafından 25.10.2018 tarihinde satın aldığı kamyon motorları için asıl iktisadi kıymetin tabi olduğu oranda amortisman gideri hesaplayabilir.

Soru verilerinde faydalı ömür 10 yıl olarak belirtildiğinden mükellef kurum tarafından gider olarak dikkate alınacak tutar (200.000USD Dolar X 4,70 X 0,10=) 94.000 TL'dir. Mükellef kurum tarafından kamyon motorları için ayrılan amortisman gideri için eleştirilecek herhangi bir husus bulunmamaktadır.

Cevap 4)

Tam mükellef X A.Ş aynı adresi kullandığı ve ortakları aynı olan Y A.Ş nin üretmiş olduğu malları alarak herhangi bir işleme tabi tutmadan olduğu gibi yurt içi ilişkisiz firmalara ve yurtdışındaki grup firmalara satmaktadır. Ayrıca yurt içi satışları için aylık satışları üzerinden %7 komisyon faturası düzenlerken, yurt dışı firmalara yapmış olduğu satışlar üzerinden herhangi bir komisyon faturası düzenlememektedir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 13. Maddesinde; "(1) Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.

(2) İlişkili kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır. Kazancın elde edildiği

ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle (700 Sayılı KHK'nın 173 üncü maddesiyle değişen ibare; Yürürlük:09.07.2018)Cumhurbaşkanınca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır.(6728 sayılı kanununun 59 uncu maddesiyle eklenen cümleler;Yürürlük 09.08.2016) İlişkinin doğrudan veya dolaylı olarak ortaklık kanalıyla oluştuğu durumların örtülü kazanç dağıtımı kapsamında sayılması için en az %10 oranında ortaklık, oy veya kâr payı hakkının olması şartı aranır. Ortaklık ilişkisi olmadan doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında oy veya kâr payı hakkının olduğu durumlarda da taraflar ilişkili kişi sayılır. İlişkili kişiler açısından bu oranlar topluca dikkate alınır.

(3) Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder. Emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kâğıtlar olarak saklanması zorunludur.

(4) Kurumlar, ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, aşağıdaki yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanını kullanarak tespit eder:

a) Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi: Bir mükellefin uygulayacağı emsallere uygun satış fiyatının, karşılaştırılabilir mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan ve aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilerin birbirleriyle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak tespit edilmesini ifade eder.

b) Maliyet artı yöntemi: Emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade eder.

c) Yeniden satış fiyatı yöntemi: Emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan, makul bir brüt satış kârı düşülerek hesaplanmasını ifade eder.

(6728 sayılı kanununun 59 uncu maddesiyle değişen bent;Yürürlük 09.08.2016)ç) İşlemsel kâr yöntemleri: Emsallere uygun fiyat veya bedelin tespitinde, ilişkili kişiler arasındaki işlemde doğan kârı esas alan yöntemleri ifade eder. Bu yöntemler, işleme dayalı net kâr marjı yöntemi ve kâr bölüşüm yöntemidir. İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi, mükellefin kontrol altındaki bir işlemde; maliyetler, satışlar veya varlıklar gibi ilgili ve uygun bir temele dayanarak tespit ettiği net kâr marjının incelenmesi esasına dayanır. Kâr bölüşüm yöntemi, ilişkili kişilerin bir veya daha fazla sayıdaki kontrol altındaki işlemlere ilişkin toplam faaliyet kârı ya da zararının, üstlendikleri işlevler ve yükledikleri riskler nispetinde ilişkili kişiler arasında emsallere uygun olarak bölüştürülmesi esasına dayanır.(*).

... ” hükmü yer almaktadır.

Buna göre mükellef kurum ile Y A.Ş ilişkili kurumdur. Aralarında yapmış oldukları mal veya hizmet alım ve satımlarının emsallere uygun olması gerekmektedir.

Mükellef kurum ilişkili olduğu Y A.Ş nin mallarını hem yurt içine hem de yurt dışına satmasına rağmen sadece yurt içi satışları üzerinden Y A.Ş ye ortalama %7 oranında komisyon faturası düzenlemektedir.

Mükellef kurum ile Y A.Ş' nin her ne kadar ortakları aynı olsa da aynı işyerini ortak kullansalar da her iki kurumun tüzel kişilikleri farklıdır. Dolayısıyla mükellef kurum basiretli bir tacir gibi davranarak zorundadır. Mükellef kurumun yurt içi pazarlama faaliyeti ile yurt dışı pazarlama faaliyeti arasındaki tek fark yurt içi pazarlama faaliyetine ilişkin olarak mükellef kurumun bazı giderlere katlanırken yurt dışı pazarlama faaliyetine ilişkin herhangi bir pazarlama giderine katlanmamasıdır.

Mükellef kurum yurt dışı satışlarında herhangi bir pazarlama giderine katlanmasa da ticari faaliyete ilişkin risklere (mal bedelinin tahsil edilememesi, malların çalınması, kaybolması, değerinin düşmesi vb.) katlanmaktadır. Bu nedenle, mükellef kurum yurt dışı satışları için komisyon faturası düzenlemeyerek Y A.Ş ye kazanç aktarımı yapmaktadır.

KVK'nın 13 ncü maddesinde; *“Tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığının 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.”* Hükmü yer almaktadır.

Hazine zararının oluşup oluşmadığını öğrenmek için öncelikle yapılan işlemde ne kadarlık bir kazancın transfer fiyatlaması yoluyla Y A.Ş ye aktarıldığının tespit edilmesi gerekmektedir.

1 Seri Numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğde emsallere uygun fiyatı tespit etmek için öncelikle iç emsalin uygulanması ancak bu şekilde fiyatın tespit edilememesi durumunda dış emsalin karşılaştırmada esas alınması gerektiğini belirtmiştir. Mükellefler, ilişkili kişilerle yaptıkları işlemlerde kendilerine en uygun olan yöntemi seçerek işlem yapacaklardır.

Soruda verilen verilerden yola çıkarak mükellef kurumun emsal bedeli tespitinde uygulaması gereken yöntem “işleme dayalı net kar marjı” yöntemi olmalıdır.

Mükellef kurumun 2018 yılında ilişkili olmayan müşterilere yapmış olduğu yurt içi satışlar nedeniyle Y A.Ş ye düzenlemiş olduğu komisyon faturası tutarı KDV hariç 2.512.500TL dir. Yurt içi satışlar nedeniyle katlandığı pazarlama satış ve dağıtım giderleri toplamı 1.295.900TL dir.

Mükellef kurumun 2018 yılındaki Genel Yönetim Giderleri toplamı 445.700TL dir. Bu giderler hem yurt içi satışlar hem de yurt dışı satışlar ile ilgilidir. Buna göre söz konusu genel giderlerin, $(34.260.520/86.411.220 \times 445.700 =)$ 176.712TL si yurt içi satışlara ilişkin giderlerdendir. Yurt dışı satışlara ilişkin genel yönetim gideri ise $(445.700 - 176.712 =)$ 268.988TL dir.

Mükellef kurumun yurt içi satışlardan elde ettiği net kar ise;

Komisyon Tutarı	2.512.500TL
Paz.Sat.Dağ.Gideri(-)	1.295.900TL
Genel Yön.Gid.(-)	176.712TL

Net Kar 739.888TL

Buna göre mükellef kurumun net kar marjı ($739.888/34.260.250=$) 0,0216 olarak hesaplanmıştır.

Mükellef kurumun hesaplamış olduğumuz net kar marjını yurt dışı satışlara da uygulaması gerekmektedir. Buna göre; yurt dışı pazarlama faaliyetinden elde edilmesi gereken net kar tutarı ($52.150.100 \times 0,0216=$) 1.126.443TL hesaplanmıştır. Bu tutara yurt dışı faaliyetine isabet eden genel yönetim giderini de eklediğimizde komisyon tutarı ($1.126.443TL+268.988TL=$) 1.395.431TL hesaplanmıştır.

Bu tutarı hesapladıktan sonra hazine zararının olup olmadığı kontrol edilecektir.

Mükellef kurum ve Y A.Ş' nin 2018 yılı beyanlarına bakıldığında toplam ($0+395.160=$) 395.160TL kurumlar vergisi beyan etmişlerdir. Yukarıda yer alan 1.395.431TL mükellef kurum açısından gelir iken Y A.Ş açısından gider hükmündedir.

Buna göre X A.Ş nin yurt dışı kazançları üzerinden net kar marjı yöntemine göre fatura düzenlemesi halinde tahakkuk etmesi gereken KV aşağıda hesaplanmıştır.

Ticari Bilanço Karı	338.313,97
Komisyon Geliri	1.395.431,00
KKEG	118.177,40
Toplam	1.851.922,37
Geçmiş Yıl Zararı	605.160,75
Kurumlar Vergisi Matrahı	1.246.761,62
Hesaplanan KV	249.352,32

Y A.Ş' nin de 1.395.431TL tutarındaki komisyon giderini 2018 yılı kurumlar vergisi matrahından düşmesi gerekmektedir. Buna göre, ($1.796.180-1.395.431=$) 400.749TL kurumlar vergisi matrahı üzerinden 80.150TL kurumlar vergisi hesaplaması gerekmektedir.

Dolayısıyla yurt dışı kazançlara komisyon faturası düzenlenmesi durumunda hesaplanması gereken toplam kurumlar vergisi ($249.352,32+80.150=$) 329.502,32TL olduğundan ($395.160 > 329.502,32$) hazine zararı oluşmamıştır.

Bu nedenle mükellef kurumun 2018 yılında yurt dışı satışları nedeniyle fatura düzenlememesi hususunda eleştirilecek bir husus bulunmamaktadır.

Cevap 5)

Damga Vergisi: Mükellef kurum yaptığı işe ilişkin sözleşme düzenlediğinden damga vergisinin hesaplanıp beyan edilmesi gerekmektedir. Damga vergisinin matrahı KDV hariç tutar olan 240.000 TL olup hesaplanması gereken damga vergisi 2.400 TL'dir.

Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Geminin Kiralanması: 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançların gelir ve kurumlar vergileriyle fonlardan istisna olduğu belirtilmiştir.

Yine anılan tebliğde “Deniz taşımacılığında, zamana veya yüke bağlı 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.” hükmüne yer verilmiştir.

Sorudan anlaşılacağı üzere mükellef kurumun yapmış olduğu kiralama işi yüke ve zamana bağlı olmadan doğrudan kiralama işi olduğundan söz konusu istisnadan faydalanamayacaktır.

Ayrıca, muhasebenin dönemsellik ve tahakkuk ilkeleri gereğince mükellef kurum sadece 2018 hesap dönemine ait kira gelirini vergi matrahına dahil etmesi gerekmektedir. Buna göre mükellef kurumun 2018 yılında gelir yazması gereken tutar $(240.000/12 \times 5 =)$ 100.000TL dir. Fazladan gelir hesaplarına yansıttığı 140.000 TL'nin KV matrahından çıkarılarak 2019 yılı kazancına ilave edilmesi gerekmektedir.

Katma Değer Vergisi: 3065 Sayılı KDV Kanununa göre Türkiye’ de ticari sınai zirai ve serbest meslek faaliyetleri çerçevesinde yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları verginin konusuna girmektedir. Aynı maddenin üçüncü fıkrasının f bendinde ise Gelir Vergisi Kanununun 70 nci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemlerinin de katma değer vergisine tabi olduğu hüküm altına alınmıştır. KDVK’ nun 6 ncı maddesinde işlemlerin Türkiye’ de yapılması;

- Malların teslim anında Türkiye’ de bulunmasını
- Hizmetin Türkiye’ de yapılmasını veya hizmetten Türkiye’ de faydalanılmasını

İfade etmektedir.

KDV Kanununun 11. Maddesine göre yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler vergiden istisna edilmiştir.

Yurt dışındaki müşterilere yapılan kiralama işlemleri hizmet ifası kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

KDV Uygulama Genel Tebliğinde hizmet ihracına ilişkin bazı örnekler verilmiştir. Bu örneklerden bazıları; “Örnek 7: Türkiye’de mükellef (T) İnş. Taah. Ltd. Şti., Özbekistan’da yerleşik (X) firması ile yaptığı anlaşma uyarınca bu firmaya Özbekistan’da inşa edilecek bir fabrikanın inşasında kullanılmak üzere gerek kendi mülkiyetinde bulunan gerekse kiralama yoluyla temin ettiği iş makinelerini kiralamıştır. Bu kiraya verme hizmeti, Türkiye’de yapılan ve faydalanılan bir hizmet niteliğinde olmadığından KDV’nin konusuna girmez. KDV’nin konusuna girmeyen bu işlem istisna kapsamında değerlendirilmez.

Örnek 8: Türkiye’de mukim (Z) firması Almanya’da mukim (Y) firması ile yapmış olduğu sözleşme kapsamında yurtdışındaki kontrollü kredi kartı müşterilerine internet ortamında servis, destek, danışmanlık hizmeti vermektedir. Söz konusu hizmetlere ilişkin fatura Almanya’da mukim (Y) firması adına düzenlenmiş ve karşılığı döviz olarak Türkiye’ye

gelmiştir. (Z) firmasının hizmetinden yurtdışında faydalanıldığından, (Y) firmasına vermiş olduğu hizmet, hizmet ihracatı istisnası kapsamında değerlendirilir.

Örnek 9: Türkiye’de mukim (A) firması ABD’de yerleşik (B) firmasından yine ABD’de yerleşik finansal kiralama şirketi aracılığıyla 60 ay süreyle kiralamış olduğu uçakları Türkiye’ye getirmeden Rusya’da yerleşik bir firmaya kiraya vermiştir. Bu kiraya verme hizmeti, Türkiye’de yapılan ve faydalanılan bir hizmet niteliğinde olmadığından KDV’nin konusuna girmez. KDV’nin konusuna girmeyen bu işlem istisna kapsamında değerlendirilmez.

Örnek 10: Türkiye’de mukim (T) havayolu firması kendisine ait uçaklarla yurtdışındaki havayolu firmalarına kendi uçuş ekibinin denetimi ve yönetimi altında uçuş saatine endeksli ücretlendirme yapılmak suretiyle yurtdışında uçuş hizmeti vermektedir. (T) havayolu firmasının yurtdışındaki havayolu firmalarına yurtdışında vermiş olduğu uçuş hizmeti KDV’nin konusuna girmediğinden hizmet ihracı kapsamında değerlendirilmez.” Şeklinde.

Ankara Vergi Başkanlığının 01.11.2013 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.18.02-105[229-2012-7835]-1157 sayılı özelgesinde; “Buna göre; yapılan bir hizmetin KDV ye tabi tutulması için söz konusu hizmetin Türkiye’de yapılması veya hizmetten Türkiye’de faydalanılması gerekmektedir. Bu itibarla, merkezi Türkiye’de bulunan bir firmanın yurtdışındaki şubesine damperli kamyon kiralanması işlemi Türkiye’de yapılan veya Türkiye’de faydalanılan bir hizmet niteliğinde olmadığından KDV nin konusuna girmemekte ve dolayısıyla hizmet ihracı kapsamında değerlendirilmemekte olup, söz konusu kiralama işlemine ilişkin faturanın Türkiye’de bulunan merkez adına düzenlenmesinin veya kiralama sözleşmesinin Türkiye’de düzenlenmiş olmasının bu duruma bir etkisi bulunmamaktadır.” Şeklinde görüş verilmiştir.

Yurt dışı müşterilere yapılan kiralamanın vergiden istisna edilmesi için öncelikle verginin konusuna girmesi gerekmektedir.

Uygulama genel tebliğinde yer alan örneklerden ve Ankara Vergi Dairesi Başkanlığınca verilen özelden de anlaşılacağı üzere mükellef kurumun yurt dışı müşterisine gemi kiralama işi verginin konusuna girmediği için KDV hesaplanmaması gerekmektedir.

Yabancı Ulaştırma Kurumunun Kazancı: Mükellef kurum ayrıca iş merkezi Libya’ da bulunan ve Türkiye’ de iş yeri ve daimi temsilcisi bulunmayan B şirketine ait geminin İstanbul’ dan İspanya’ nın Bilbao Limanına navlun bedeli 750.000USD Dolar olan yükü taşımaya aracılık etmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanunu 3. Maddesine göre; Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye’de bulunmayanlar, sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilecekleri ve bu mükelleflerin dar mükellef oldukları hükme bağlanmıştır.

Yine Kurumlar Vergisi Kanununun 23. Maddesinde; Yabancı taşıma kurumlarının vergiye matrah olacak kurum kazancı, hasılatı ortalama emsal oranlarının uygulanması suretiyle hesaplanacağını ve bu oranın deniz taşımacılığında % 15 olarak uygulanacağını belirtmiştir.

Buna göre yurt dışı ulaştırma kurumunun Türkiye' gerçekleştirdiği deniz taşıma faaliyetinden elde ettiği kazanç üzerinden (750.000USD DolarX0,15=) 112.500USD Dolar karşılığı Türk Lirası kurumlar vergisi matrahı olacaktır. Bu matrah üzerinden (112.500USD DolarX0,2=) 22.500USD Dolar karşılığı Türk Lirası kurumlar vergisi hesaplanması gerekmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu 26 ncı maddede; *“(1) Dar mükellefiyete tâbi olan yabancı kurumların vergiye tâbi kazancının Gelir Vergisi Kanununda yazılı diğer kazanç ve iratlardan (telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddî hakların satışı, devir ve temlik karşılığında alınan bedeller hariç) ibaret bulunması halinde, yabancı kurum veya Türkiye'de adına hareket eden kimse, bu kazançları elde edilme tarihinden itibaren onbeş gün içinde Kanununun 27 nci maddesinde belirtilen vergi dairesine beyanname ile bildirmek zorundadır.*

(2) Diğer kazanç ve iratlara ilişkin olarak Türkiye'ye bizzat getirilen nakdî veya aynı sermaye karşılığında elde edilen menkul kıymetler ile iştirak hisselerinin elden çıkarılması sırasında oluşan kur farkı kazancına dair hükümler hariç olmak üzere, Gelir Vergisi Kanununda yer alan vergilendirmeme hususundaki istisna, kayıt, şart ve sürelerle ait sınırlamalar dikkate alınmaz.” Hükmü yer almaktadır.

Yabancı ulaştırma kurumunun diğer kazanç ve irat hükmünde olan bu kazancının elde edilme tarihinden itibaren 15 gün içerisinde özel beyanname ile vergi dairesine bildirmesi gerekmektedir. Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere özel beyannameyi vermesi gerekenin ya bizzat yabancı ulaştırma kurumunun olduğu ya da yabancı kurum adına Türkiye' de hareket eden kimsenin olduğu belirtilmiştir. Buna göre; Türkiye' de daimi temsilcisi ve işyeri bulunmayan ulaştırma kurumunun taşıma işine aracılık eden mükellef kurum navlun bedelinin ödenme tarihinden itibaren 15 gün içerisinde özel beyannameyi yetkili vergi dairesine vermesi gerekmektedir.

Ayrıca kurumlar vergisi kanunu 30 uncu maddesinde yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısımdan ana merkeze aktardıkları tutar üzerinden, kurum bünyesinde % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı belirtilmektedir.

Buna göre; özel beyanname veren mükellef kurum tarafından (112.500USD Dolar-22.500USD Dolar =) 90.000USD Dolar üzerinden (90.000USD DolarX0,15=)13.500USD Dolar karşılığı Türk Lirası stopaj yapıp muhtasar beyanname ile yetkili vergi dairesine beyan edilmesi gerekmektedir.

3065 sayılı Kanunun (14/1) inci maddesinde Bakanlar Kuruluna verilen yetkiye dayanılarak yayımlanan 84/8889 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında deniz, hava, karayolu ve demiryolu ile yapılan yük ve yolcu taşıma işlemleri KDV'den istisna edilmiştir. İstisna kapsamına;

- Yabancı bir ülkede başlayıp Türkiye'den geçerek yabancı bir ülkede sona eren,
- Yabancı bir ülkede başlayıp Türkiye'de sona eren,
- Türkiye'de başlayıp yabancı bir ülkede sona eren, taşıma işleri girmektedir.

Buna göre yabancı ulaştırma kurumu tarafından yapılan taşıma işlemi KDV den istisnadır.

Yukarıda açıklandığı üzere yabancı ulaştırma kurumlarının Türkiye’de elde ettiği kazançlar üzerinden Türkiye’de vergisel yükümlülükleri ilgili kuruluşların Türkiye’de iş yeri veya daimi temsilcisi bulunmadığı durumlarda kendilerine bu kazançları sağlayanlara yüklenmiştir.

Ayrıca mükellef kurumun aracılık hizmeti için almış olduğu 250.000TL komisyon bedeli genel hükümler çerçevesinde vergiye tabi olacaktır. Ancak yurt dışı müşteri adına aracılık hizmeti vermek hizmet ihracı kapsamında değerlendirilerek KDV den istisnadır.

Cevaplar: (Cevap anahtarında randıman çözümü, soru kâğıdındaki ifadeler de çözüme alınarak ayrıntılı ve gerekçeli olarak anlatıldığından çözümler çok detaylı açıklanmıştır. Adayların cevapları değerlendirilirken hesaplama yapılması ve hesaplamalara ilişkin kısa açıklamalar da tam ve doğru kabul edilmiştir.)

a) 2018 Hesap Dönemi Toplam Satış Hasılatının Tespit Edilmesi:

Mükellef kurum bağlı olduğu vergi dairesine dilekçe vererek 2018 hesap dönemi kurumlar vergisi matrahının re ’sen takdir edilmesini istemiştir.

Mükellef kurumun 2018 hesap dönemi defter ve belgelerine ulaşamadığı için söz konusu dönem matrahı harici doneler üzerinden takdir edilecektir. Soruda mükellef kurumun 2017 hesap dönemine ilişkin veriler ile 2018 hesap döneminde ithal edilen hammaddeye ilişkin gümrük idaresine ödenen katma değer vergisine ilişkin verilere yer verilmiştir.

Mükellef kurum temsilcisi sattıkları makinelerin motorunu kendilerinin ürettiğini, montajının ve satış pazarlamasının tamamını kendi elamanları vasıtasıyla yerine getirdiklerini söylemiştir. Bunun yanında ortağı olan İtalyan firmasının ürettiği parçaların ithal geldiğini, ama satışa hazır ürünün maliyet ve parasal değerinin net %70’inin yerli üretim olduğunu beyan etmiştir. Şirket, maliyet yöntemi olarak tam maliyet yöntemini benimsediklerini, dönem içinde yapılan ilk madde ve malzeme, parça, üretim ve montaj giderleri ile pazarlama ve satış giderlerinin eksiksiz olarak dönem sonu birim stok maliyetine dâhil edildiğini belirtmiştir.

Mükellef kurumun yurt dışından ithal ettiği parçalar için gümrük idaresine toplam 11.880.000,00-TL katma değer vergisi ödemiştir. Yine soruda her bir işlemde KDV oranının %18 uygulanacağı belirtildiğinden ithal edilen hammadde tutarı $(11.880.000,00/0,18=)$ 66.000.000,00-TL dir. Yine soruda üretilen nihai makinelerin %70’inin yerli üretim olduğu belirtildiğinden ithal mallar üretim maliyetinin %30’unu oluşturmaktadır. Bu verilerden toplam maliyete ulaşılacaktır. Makinelerin toplam maliyeti $(66.000.000,00-TL/0,30=)$ 220.000.000,00-TL hesaplanmıştır. Mükellef kurumun toplam maliyeti bulunduğuna göre 2018 hesap döneminde üretilmiş makine sayısı bu tutar üzerinden hesaplanabilecektir.

Zeytin çırpma makinelerinin satış fiyatlarında 2017 yılına göre herhangi bir değişme yaşanmadığı, yine makine imalat bölümünde, parça, motor ve montaj maliyetlerinin ortalama %10 civarında artış gösterdiğini beyan etmiştir. Makine satış fiyatları, zeytin fiyatları ve maliyet ile ilgili bilgi alıcılar nezdinde yapılan karşıt incelemeler, fiyat föyleri ve harici araştırmalar yardımıyla doğrulanmıştır.

Soruda 2017 yılı dönem sonu zeytin çırpma makinesinin dönem sonu stok tutarları verilmiş ve birim maliyetleri aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

Cinsi	D.S.S. (Miktar/Tutar)	Birim Maliyet
OLV-300 1200 RPM	2205 Ad/11.025.000-TL	5.000,00-TL
OLV-200 1000 RPM	1500 Ad/6.000.000-TL	4.000,00-TL
OLV-100 900 RPM	1588 Ad/ 5.955.000-TL	3.750,00-TL

Satış fiyatının 2017 yılına göre değişmemiş olması ve maliyetlerin 2017 yılına göre %10 artmış olmasından dolayı sorunun çözümü için yukarıdaki tabloda belirtilen birim maliyetlerin %10 artırılması veya 2018 dönem maliyetinin %10 azaltılması gerekmektedir. 2018 yılında üretilen makinelerin dönem birim maliyeti 2017 fiyatlarının %10 artırılması suretiyle aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

Cinsi	2017 Birim Maliyet	2018 Birim Maliyet
OLV-300 1200 RPM	5.000,00TL	5.500,00TL
OLV-200 1000 RPM	4.000,00TL	4.400,00TL
OLV-100 900 RPM	3.750,00TL	4.125,00TL

Sorunun bu kısmında 220.000.000,000-TL 2018 dönem maliyetinin uygun bir dağıtım anahtarı ile üretilen üç farklı zeytin çırpma makinesine dağıtılıp üretilen zeytin çırpma makinesi adetlerinin hesaplanması gerekmektedir. Bu dağıtım anahtarı, çözümde genel olarak 2017 yılı verileri kullanıldığı için 2017 dönemi makine satış hasılatlarının oranı üzerinden bulunabilir. *(Sorunun çözümünde gerekçeli ve tutarlı olarak bulunan farklı dağıtım anahtarları kullanılması halinde de çözüm doğru kabul edilecektir)*

2017 yılı makine satış hasılatları üzerinden hesaplanan dağıtım anahtarı ve bu dağıtım anahtarına göre 2018 yılında üretilmesi gereken makine sayıları aşağıda yer alan tablodaki gibi hesaplanmıştır.

Cinsi	Dönem İçi Satış Tutarı	Toplam Satış Hasılatındaki Payı	Maliyetten Düşen Pay	Birim Maliyet Bedeli	2018 Dönem İçi Üretim / Adet
OLV-300 1200 RPM	81.250.000 TL	0,49	108.828.006TL	5.500TL	19.787
OLV-200 1000 RPM	42.500.000 TL	0,26	56.925.419 TL	4.400TL	12.938
OLV-100 900 RPM	40.500.000 TL	0,25	54.246.575TL	4.125TL	13.150
TOPLAM	164.250.000 TL	1,00	220.000.000TL		

Yukarıdaki tabloya göre üretilen zeytin çırpma makinelerinin 2018 hesap dönemi kaydi envanterinin hesaplanması gerekmektedir. Mükellef kurumun 2017 yılı dönem sonu makine stok miktarları, 2018 dönem dönem başı stok miktarını, vergi dairesi tarafından yapılan fiili envanter sonuçları ise 2018 dönem sonu stok miktarını göstermektedir. Bu verilere göre 2018 dönemi envanter bilgileri aşağıda yer alan tablodaki gibi hesaplanmaktadır.

Cinsi	Dönem Başı Stok (Adet)	Üretimden Gelen (Adet)	Dönem Sonu Stok (Adet)	Dönem İçi Satışlar (Adet)
-------	------------------------	------------------------	------------------------	---------------------------

OLV-300 1200 RPM	2.205	19.787	2.500	19.492
OLV-200 1000 RPM	1.500	12.938	2.125	12.313
OLV-100 900 RPM	1.588	13.150	2.400	12.338

Yukarıdaki tabloya göre hesaplanan dönem içi zeytin çırpma makinesi envanterinden 2018 hesap dönemi makine satış hasılatı ise aşağıdaki gibi hesaplanmıştır. (Sorada zeytin çırpma makinesi satış fiyatlarının 2017 yılı ile aynı olduğu belirtildiğinden satış fiyatı 2017 yılı ortalama satış fiyatı üzerinden hesaplanmıştır)

Cinsi	Dönem İçi Satış Miktarı (Adet)	Birim Ortalama Satış Fiyatı	Dönem İçi Makine Satış Tutarı
OLV-300 1200 RPM	19.492	6.500,00TL	126.698.000,00TL
OLV-200 1000 RPM	12.313	5.000,00TL	61.565.000,00TL
OLV-100 900 RPM	12.338	4.500,00TL	55.521.000,00TL
TOPLAM			243.784.000,00TL

Yukarıda tabloda görüldüğü üzere mükellef kurumun 2018 dönemi zeytin çırpma makinesi toplam satış hasılatı 243.784.000,00-TL hesaplanmıştır.

2018 Hesap Dönemi Maliyetinin Tespit Edilmesi:

Mükellef kurumun 2018 yılında ürettiği makinelerin toplam maliyeti 220.000.000,00TL hesaplanmıştır. Mükellef kurumun 2017 yılı verilerinden 2017 yılında satılmadığı için 2018 yılına devreden makinelerin bulunduğu anlaşılmaktadır. Mükellef kurumun 2017 yılından devreden ve 2018 yılında ürettiği makinelerden satış yaptığı ve iki dönemin maliyeti bir birinden farklı olduğu için satılan makinelerin birim maliyetlerinin tespit edilmesi gerekmektedir. (Birim makine maliyetinin hesabında ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi kullanılacak olup, FIFO, LİFO veya gerekçeleri ile açıklanmak şartı ile başka bir maliyet yönteminin kullanılması da doğru kabul edilecektir.) Ağırlıklı ortalama birim maliyete göre 2018 hesap döneminde satışı yapılan makinelerin birim maliyeti aşağıda yer alan tablodaki gibi hesaplanmıştır.

Cinsi	2017 D.S.S. (Miktar/Tutar)	2017 Birim Maliyet	2018 Üretim Adedi	2018 Birim Maliyet	2018 Toplam Maliyet	Ağırlıklı Ortalama Birim Maliyet
OLV-300 1200 RPM	2205 Ad/11.025.000-TL	5.000,00	19.787	5.500,00	108.828.500,00	5.449,87TL
OLV-200 1000 RPM	1500 Ad/6.000.000-TL	4.000,00	12.938	4.400,00	56.927.200,00	4.358,44TL
OLV-100 900 RPM	1588 Ad/ 5.955.000-TL	3.750,00	13.150	4.125,00	54.243.750,00	4.084,59TL

Yukarıda tabloda zeytin çırpma makinelerinin birim maliyeti hesap edilmiştir. Birim maliyetler üzerinden 2018 hesap döneminde satışı yapılan makinelerin toplam maliyeti aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

Cinsi	Ağırlıklı Ortalama Birim Maliyet	Satılan Toplam Makine Sayısı	Toplam Maliyet
OLV-300 1200 RPM	5.449,87TL	19.492	106.228.829,67TL
OLV-200 1000 RPM	4.358,44TL	12.313	53.665.508,63TL

OLV-100 900 RPM	4.084,59TL	12.338	50.395.723,81TL
Toplam			210.290.062,11TL

2018 hesap dönemi makine satışı nedeniyle yüklenilen toplam maliyet 210.290.062,11TL dir. (Soruda mükellefin dönem içindeki tüm maliyetini, montaj, işçilik gibi üretim, satış ve pazarlama gibi yönetim giderlerini birim maliyete dâhil ettiği belirtildiğinden ayrıca başka bir maliyet takdiri yapılmasına gerek yoktur.)

Zeytin Hesabı:

Mükellef kurum temsilcisi “Zeytin çırpma makinesi alan bazı müşterilerimiz, makine bedelini hasat zamanı (ekim ayında) zeytin ile ödemektedir. Yıllardır tecrübe etmekteyiz ki her yıl ortalama olarak belli bir orandaki çiftçi bu şekilde zeytin karşılığı makine almaktadır. Bizde sadece makine satışları karşılığında aldığımız bu zeytinleri fason olarak sıkıştırıp zeytinyağı yaptırıyoruz” demiştir. Mükellef kurumun yaptığı bu işlemin dönem hasılatı ve maliyeti ile ilişkilendirilmesi gerekmektedir.

Mükellef kurum temsilcisi 2018 yılında zeytinin kilogram fiyatının değişmediğini, fason olarak sıkım yapan firmaya Kg. başına 0,25-TL ödeme yaptıklarını, 2018 yılında Bardakçı Zeytin Yağları firmasına yaklaşık 300.000-litre zeytinyağı satışı yaptıklarını beyan etmiş, Bardakçı Zeytin Yağları firması nezdinde yapılan karşıt incelemede, firmanın Zeytinci Zade Gıda Makine Tic. San. Ltd. Şti ’den KDV hariç 7.205.000TL karşılığında 262.000-Litre zeytinyağı satın aldığı defter kayıtları, fatura ve BA-BS bildirimleri üzerinden tespit edilmiştir. Söz konusu zeytinyağı satışı karşıt inceleme sonucu tespit edilen 262.000 litre olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Soruda bir kısım makine satışı karşılığında zeytin alındığı ve bu zeytinlerin sıkıştırılarak zeytinyağı olarak satıldığı belirtilmiştir. Zeytinleri yağ yaptırmak için ödenen sıkma bedelinin de maliyete ilave edilmesi gerekmektedir. Öncelikle satılan zeytinyağından geriye doğru randıman yaparak satın alınan zeytin miktarının bulunması gerekmektedir.

2017 yılı verisine göre 1.000.000 kg zeytin 1.000.000,00-TL ye alınmış ve karşılığında 200.000 litre zeytinyağı satılmıştır. Dolayısıyla 5 kilogram zeytinden 1 litre yağ çıkmakta ve zeytinin kilogramı 4,00TL olarak hesaplanmıştır. Buna göre, 2018 yılında 262.000 litre zeytinyağı için (262.000X5=) 1.310.000kg zeytin alınmıştır. 1.310.000kg zeytinin satış fiyatı (1.310.000,00TLX4,00TL=) 5.240.000-TL dir. Yani mükellef kurum 5.240.000TL zeytin karşılığı makine satmıştır. Karşıt incelemelerde tespit edilen 7.205.000,00TL zeytinyağı satış tutarının makine satışından elde edilen hasılat tutarına, 5.240.000TL’ nin de zeytinyağı maliyeti olarak dönem maliyetine ilave edilmesi gerekmektedir. Ayrıca mükellef kurum, zeytinin yağ olarak sıkımı için kilogram başı 0,25-TL ödemektedir. Bu tutarında (1.310.000X0,25=) 327.500,00TL dönem maliyetine ilave edilmesi gerekmektedir.

2018 Hesap Dönemi Kurumlar Vergisi Matrahının Tespit Edilmesi:

Yukarıdaki yapılan açıklamalar ve hesaplamalara göre mükellef kurumun 2018 hesap dönemi kurumlar vergisi matrahı aşağıda yer alan tablodaki gibi hesaplanmıştır.

Toplam Satış Hasılatı		250.989.000,00
Makine satışından elde edilen hasılat	243.784.000,00	

Zeytinyağı Satışından Elde Edilen Hasılat	7.205.000,00	
Toplam Dönem Maliyeti		(215.757.562,10)
Makine Üretimi maliyeti	(210.290.062,10)	
Zeytinyağı üretimi maliyeti	(5.140.000,00 + 327.500,00)	
Dönem Karı		35.231.437,90
Kurumlar Vergisi Matrahı		35.231.437,90
Hesaplanan Kurumlar Vergisi		7.750.916,34
Ödenen Geçici Vergi		0,00
Ödenmesi Gereken Kurumlar Vergisi		7.750.916,34
Vergi Zıyaı Cezası		7.750.916,34

-Katma Değer Vergisi Yönünden Yapılması Gereken İşlemler:

Mükellef kurum 2018 yılı Temmuz ila Aralık dönemleri katma değer vergisi beyannamelerini vermemiş, Ocak-Haziran dönemleri arasında ise matrah beyan etmemiştir. Bu durumda mükellef kurumun 2018 yılı KDV beyanların VUK'un 30. Maddesi uyarınca re'sen tarh edilecektir.

Mükellef kurum temsilcisi 2018 hesap dönemi defter ve belgelerini ibraz edemeyeceklerini beyan ettiğinden KDV Kanununun 34. Maddesi hükmü uyarınca indirilecek KDV'lerinin reddedilmesi gerekmektedir. KDV Kanununun 34. Maddesine göre mükellef kurumun 2018 Ocak dönemine ilişkin olarak önceki dönemden devreden KDV tutarı (13.825.987,00TL) kabul edilecek, 2018 dönemine ilişkin indirilecek KDV'leri ise reddedilecektir. (Soruda gümrük idaresine ödenen KDV'lerin makbuzunun ibrazından bahsedilmiştir. Gerekçeli açıklamalar etrafında gümrük idaresine ödenen KDV'lerin indirim konusu yapılması halinde verilen cevaplar da doğru kabul edilecektir).

Yine mükellef kurumun 2017 yılı satışlarının bir kısmının yurt dışına yapıldığı belirtilmiştir. KDV kanununun 12. Maddesine göre yurt dışına yapılan teslimler vergiden istisna edilmiştir. Mükellef kurumun KDV beyanlarının doğru bir şekilde oluşturulması için makine satışlarının yurt içi ve yurt dışı olmak üzere ayrıştırılması gerekmektedir. Soruda mükellef kurumun 2017 yılı satışlarının toplam 164.250.000,00-TL, yurt dışı satışlarının ise 90.337.500,00-TL olduğu belirtilmiştir. 2017 yılında yurtdışı satış oranı (90.337.500,00-TL / 164.250.000,00-TL=) %55, yurt içi satış oranı ise %45 tir. 2018 yılına ilişkin olarak her hangi bir veri olmadığı için 2017 yılı yurt içi / yurt dışı satış oranı ilgili yıl içinde kullanılacaktır.

Mükellef kurumun 2018 yılı makine satış hasılatı toplam 243.784.000,00TL bu satışın (243.784.000,00TLX0,45=) 109.702.800,00-TL'si yurt içi, yani KDV'ye tabi satışlardır. Soruda, yılın ilk altı ayı üretim ikinci altı ayının ise satış dönemi olduğu belirtilmiştir. Bu veriye istinaden satışlara temmuz ayı itibariyle başlanacağı kabul edilmelidir. Yine işlem kolaylığı açısından satış hasılatı aylar itibari ile eşit dağıtılacaktır. Bu durumda aylık KDV matrahı (109.702.800/6=) 18.283.800TL olacaktır. Ayrıca, zeytinyağı satışından elde edilen 7.205.000,00-TL hasılatında KDV matrahlarına ilave edilmesi gerekmektedir. Mükellef kurum temsilcisi zeytin çırpma makinesi alan bazı müşterilerinin, makine bedelini hasat zamanı (ekim ayında) zeytin ile ödediklerini belirtmektedir. Buna göre; zeytinyağından elde edilen hasılatın üçe bölünerek (7.205.000/3=) 2.402.000 TL' nin 2018 dönemi Ekim, Kasım, Aralık hasılatlarına eklenmesi sonucunda (18.283.800+2.401.667=) 20.685.467TL hasılat beyan edilmesi gerekmektedir.

Yukarıdaki açıklamalar ve hesaplamalara göre mükellef kurumun 2018/Ocak-Aralık KDV beyanları aşağıda yer alan tablodaki gibi düzeltilmiştir.

Dönem 2018	Matrah	Toplam KDV	Önc. Dön. Devreden KDV	Bu Dön. İnd. KDV	Toplam. İnd. KDV	Sonraki Dön Devreden KDV	Ödencek KDV
Ocak	0,00	0,00	13.825.987,00	0,00	0,00	13.825.987,00	0,00
Şubat	0,00	0,00	13.825.987,00	0,00	0,00	13.825.987,00	0,00
Mart	0,00	0,00	13.825.987,00	0,00	0,00	13.825.987,00	0,00
Nisan	0,00	0,00	13.825.987,00	0,00	0,00	13.825.987,00	0,00
Mayıs	0,00	0,00	13.825.987,00	0,00	0,00	13.825.987,00	0,00
Haziran	0,00	0,00	13.825.987,00	0,00	0,00	13.825.987,00	0,00
Temmuz	18.283.800,00	3.291.084,00	13.825.987,00	0,00	13.825.987,00	10.534.903,00	0,00
Ağustos	18.283.800,00	3.291.084,00	10.534.903,00	0,00	10.534.903,00	7.243.819,00	0,00
Eylül	18.283.800,00	3.291.084,00	7.243.819,00	0,00	7.243.819,00	3.952.735,00	0,00
Ekim	20.685.467,00	3.723.384,00	3.952.735,00	0,00	3.952.735,00	229.351,00	0,00
Kasım	20.685.467,00	3.723.384,00	229.351,00	0,00	229.351,00	0,00	3.494.033,00
Aralık	20.685.467,00	3.723.384,00	0,00	0,00		0,00	3.723.384,00

Yukarıda yer alan düzeltilmiş KDV beyan tablosuna göre mükellef kurum adına 213 sayılı V.U.K.'nun 30/4 ve 6. maddeleri uyarınca 2018 Kasım dönemi için 3.494.033,00TL Aralık dönemi için de 3.723.384,00TL KDV tarh edilmesi gerekmektedir.

Gelir ve Kurumlar Vergisi Stopajı Yönünden Yapılması Gereken İşlemler:

Soruda Mükellef Kurum tarafından elde edilen kurum kazancının ortaklara hisseleri oranında dağıtıldığı, her türlü vergi stopajının %15 üzerinden uygulanması gerektiği belirtilmiştir. Mükellef tarafından elde edilen 35.231.437,90TL kurumlar vergisi matrahı üzerinden hesaplanan 7.750.916,34TL kurumlar vergisi düşüldükten sonra, geriye kalan 27.480.521,56-TL'nin ortaklara dağıtıldığı kabul edilecek ve $(27.480.521,56-TL/0,85 \times 0,15=)$ 4.849.503,80-TL gelir ve kurumlar vergisi stopajı hesaplanacaktır.

(Elde edilen kayıt dışı hasılatın ortaklara dağıtıldığına ilişkin tespitinin olmaması gerekçesi ile hesaplama yapılmadığının belirtilmesi durumunda da cevap doğru kabul edilecektir.)