



2015/3.DÖNEM
YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK SINAVLARI
REVİZYON SINAVI

6 Aralık 2015-Pazar 17:00

SORULAR

I-GENEL BİLGİ

İstanbul Boğaziçi Kurumlar Vergi Dairesi Müdürlüğünün (xxx) vergi kimlik numaralı mükellefi Güler Dayanıklı Tüketim Ürünleri Sanayi ve Ticaret A.Ş. (kısaca mükellef kurum olarak anılacaktır), İstanbul'daki merkez adresinde dayanıklı tüketim maddeleri üretim ve pazarlaması faaliyetiyle iştigal etmektedir. Mükellef kurumun 2013 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesinin özeti aşağıdaki gibidir.

| BEYANNAME KALEMLERİ | TUTAR (TL) |
|---|-------------------|
| Ticari Bilanço Zararı | 720.000,00 |
| Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler | 40.000,00 |
| Taşınmaz ve İşt. His. ile Kurucu Sen., İnt. Sen. ve R. Hakları Stş. Kazancı (K.V.K. Mad. 5/1-e) | 120.000,00 |
| Kar ve İlaveler Toplami | 40.000,00 |
| Cari Yılı Ait Zarar, İstisnalar ve İndirimler Toplami | 840.000,00 |
| ZARAR | 800.000,00 |
| AR-GE İndirimi (K.V.K. Mad. 10/1-a) | 588.500,00 |
| TOPLAM | 588.500,00 |
| GELECEK YILA DEVREDEN CARI YIL ZARARI | 800.000,00 |
| DÖNEM SAFİ KURUM KAZANCI (MATRAH) | 0,00 |
| Hesaplanan Kurumlar Vergisi | 0,00 |
| Mahsup Edilecek Vergiler Toplami (Tevkifatlar) | 80.000,00 |
| İadesi Gereken Kurumlar Vergisi | 80.000,00 |

Mükellef kurumun 2013 hesap dönemi Kurumlar Vergisi Beyannamesinde yer alan ve ertesi döneme devreden cari yıl zararı 800.000 TL olup beyanname üzerinde göstermesine rağmen indiremediği 588.500 TL Ar-Ge indirimi bulunmaktadır. Bu nedenle Ar-Ge indirimi ertesi döneme devretmiştir. Kanunen kabul edilmeyen giderler ise mükellef kurumun vergi ve para cezalarından oluşmaktadır.

Mükellef kuruma 80.000 TL verginin iadesi yapılmıştır.

Mükellef kurumun 2014 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesinin özeti aşağıdaki gibidir.

| BEYANNAME KALEMLERİ | TUTAR (TL) |
|---|--------------|
| Ticari Bilanço Karı | 4.800.000,00 |
| Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler | 70.000,00 |
| Taşınmaz ve İšt. His. ile Kurucu Sen., İnt. Sen. ve R. Hakları Stş. Kazancı (K.V.K. Mad. 5/1-e) | 1.043.925,00 |
| Kar ve İlaveler Toplamı | 4.870.000,00 |
| Cari Yılı Ait Zarar, İstisnalar ve İndirimler Toplamı | 1.043.925,00 |
| KAR | 3.826.075,00 |
| Düzen Geçmiş Yıl Zararı (2013 yılı zararı) | 800.000,00 |
| Mahsup Edilecek Toplam Geçmiş Yıl Zararı | 800.000,00 |
| İndirime Esas Tutar | 3.026.075,00 |
| AR-GE İndirimi (K.V.K. Mad. 10/1-a) | 2.392.997,35 |
| Girişim Sermayesi Fonu (K.V.K. Mad. 10/1-g) | 200.000,00 |
| TOPLAM | 2.592.997,35 |
| DÖNEM SAFİ KURUM KAZANCI (MATRAH) | 433.077,65 |
| Hesaplanan Kurumlar Vergisi | 86.615,53 |
| Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı (Tevkifatlar) | 1.050.000,00 |
| İadesi Gereken Kurumlar Vergisi | 963.384,47 |

2

Mükellef kurum, 13.04.2015 tarihinde ayırdığı ve 2014 hesap dönemi Kurumlar Vergisi Beyannamesinde indirim konusu yaptığı 200.000 TL girişim sermayesi fonu ile 24.07.2015 tarihinde girişim sermayesi yatırımlı ortaklığı hisse senedi almıştır. Mükellef kurumun 2014 hesap dönem başı öz sermayesi 700.000 TL, dönem sonu öz sermayesi ise 1.200.000 TL'dir.

Mükellef kurumun mahsup edilecek vergilerinin tamamı gelir ve kurumlar vergisi kesintisi olup bu tutarın 990.000 TL'lik kısmı 2014 hesap dönemi Kurumlar Vergisi Beyannamesi eki Gelir Tablosunda "Diğer Olağanlı Gelir ve Karlar" kaleminde yer alan ve ticari bilanço karının hesabında dikkate alınan 5.400.000 TL (Tespit 3) gelirin elde edilmesi sırasında yapılan kesintiyi ifade etmektedir. 963.384,47 TL tutarındaki kurumlar vergisi mükellef kuruma iade edilmiştir. Önceki dönemden devreden 588.500 TL tutara ilgili yılda belirlenen % 10,11 yeniden değerlendirme oranının uygulanması ve 2014 yılında yapılan harcamaların eklenmesiyle birlikte 2014 hesap dönemi Kurumlar Vergisi Beyannamesinde kurum kazancından indirilen "Ar-Ge indirimi" tutarı 2.392.997,35 TL olarak hesaplanmıştır. Kanunen kabul edilmeyen giderler ise mükellef kurumun vergi ve para cezalarından oluşmaktadır.

Mükellef kurumun hem 2013 hem de 2014 hesap dönemi Kurumlar Vergisi Beyannamesi Yeminli Mali Müşavir İsmail Melih TİRYAKIOĞLU tarafından tasdik edilmiştir. Tam tasdik raporlarında Ar-Ge indirimi ve kurumlar vergisi istisna ve indirimlerine yer verilmiştir.

II-CEVAP VERİLİRKEN DİKKAT EDİLECEK HUSUSLAR

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

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

3) Cevaplamlarda geçici vergi hariç olmak üzere, diğer vergilerle ilgili tespit ve eleştirilerinizin bulunması halinde, bu eleştirilerinizi herhangi bir hesaplama yapmaksızın (kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınacak olan vergiler hesaplanacaktır), vergi türleri itibarıyla ve yasal dayanaklarıyla açıklayınız.

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

5) Mükellef kurum nezdinde yapılan çalışmalarda tespit edilen hususlara ilişkin resmi veriler dahil tüm veriler ve notlar ilgili bölümlerin sonunda yapılmıştır.

III-MÜKELLEF KURUMLAR VE ADI ORTAKLIK NEZDİNDE YAPILAN ÇALIŞMALarda TESPİT EDİLEN HUSUSLAR

TESPİT 1) Mükellef kurumun, "Ar-Ge indirimi"nin ayrıntısı aşağıdaki gibidir.

"Mükellef kurum teknolojik açıdan yeni bir yöntemle yeni ürünler üretmek amacıyla 2013 yılında Ar-Ge departmanı oluşturmuştur. Bu amaçla bütün resmi girişim ve yazışmalarda bulunmuş olup söz konusu başvurusu TÜBİTAK tarafından Ar-Ge projesi olarak değerlendirilip rapora bağlanmıştır. Mükellef kurum tarafından 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu göre yapılan (5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun ve bu Kanuna istinaden yayımlanan Yönetmelik kapsamında yapılmayan) Ar-Ge harcamalarının ayrıntısı ise aşağıda yer almaktadır.

a) 2013 hesap döneminde;

-Toplam 200.000.- TL ilk madde, yardımcı madde ve malzemeyi Ar-Ge departmanı stoklarına almış olup bunların 140.000 TL'lik kısmını kullanmıştır.

-Toplam 150.000 TL personel gideri bulunmakta olup bu tutarın 100.000 TL'lik kısmı tam zamanlı olarak çalışan personele (10.000 TL'lik kısmı bu departmanda tam zamanlı çalışan vasıfsız personele aittir), 50.000 TL'lik kısmı ise Ar-Ge departmanına tahsis edilmeyen ve kısmı olarak bu departmanda çalışan vasıflı personele aittir. Kısmi olarak çalışan personel, toplam çalışma zamanının % 75'ini Ar-Ge departmanında gerçekleştirmektedir.

-Ar-Ge faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla 5.000 TL bakım-onarım, 15.000 TL nakliye, 20.000 TL sigorta gideri yapılmış olup toplam 15.000 TL tutarındaki elektrik, su ve haberleşme giderleri de genel yönetim giderlerinden dağıtım yoluyla aktarılmıştır.

-Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılan makine ve teçhizat için toplam 200.000 TL amortisman gideri hesaplanmıştır. Ayrıca Ar-Ge faaliyeti dışındaki üretimde de kullanılan makine ve teçhizata ait 120.000 TL amortisman tutarından 18 günlük kullanım hesabıyla Ar-Ge departmanına 6.000 TL pay verilmiştir.

b) 2014 hesap döneminde;

- 2013 yılından devreden stoklarına ilaveten toplam 700.000 TL ilk madde, yardımcı madde ve malzemeyi Ar-Ge departmanı stoklarına almış olup bunların 580.000 TL'lik kısmını kullanmıştır.

-Toplam 450.000 TL personel gideri bulunmakta olup bu tutarın 300.000 TL'lik kısmı tam zamanlı olarak çalışan personele (30.000 TL'lik kısmı bu departmanda tam zamanlı çalışan vasıfsız personele aittir), 150.000 TL'lik kısmı ise Ar-Ge departmanına tahsis edilmeyen ve kısmı olarak bu departmanda çalışan vasıflı personele aittir. Kısmi olarak çalışan personel, toplam çalışma zamanının % 50'sini Ar-Ge departmanında gerçekleştirmektedir.

-Ar-Ge faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla 25.000 TL bakım-onarım, 75.000 TL nakliye, 80.000 TL sigorta gideri yapılmış olup toplam 100.000 TL tutarındaki elektrik, su ve haberleşme giderleri de genel yönetim giderlerinden dağıtım yoluyla aktarılmıştır.

-Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılan makine ve teçhizat için toplam 360.000 TL amortisman gideri hesaplanmıştır. Ayrıca Ar-Ge faaliyeti dışındaki üretimde de kullanılan makine ve teçhizata ait 180.000 TL amortisman tutarından 120 günlük kullanım hesabıyla Ar-Ge departmanına 60.000 TL pay verilmiştir.

Diger taraftan Ar-Ge faaliyetleri dolayısıyla 2014 hesap döneminde TÜBİTAK'tan 100.000 TL, KOSGEB'den de 40.000 TL hibe şeklinde nakdi destek sağlanmıştır. Mükellef kurum, sağlanan destekleri özel bir fon hesabına almış olup yukarıda yer alan Ar-Ge harcamalarından tam zamanlı olarak çalışan vasıflı personelin 270.000 TL'lik ücretinin 140.000 TL'lik kısmını bu fondan ödemistiştir.

RESMİ VERİ: 430 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile 2013 yılı yeniden değerlendirme oranı % 3,93, 441 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile 2014 yılı yeniden değerlendirme oranı ise % 10,11 olarak belirlenmiştir.

NOT: Dağıtım yapılması gerektigine karar verdığınız durumda hesaplamalarınızda kolaylık olması bakımından bir yıllık süreyi 360 gün olarak dikkate alınız.

TESPİT 2) Mükellef kurumun aktifine 20.03.2011 tarihinde KDV hariç 700.000 TL bedelle alınan arsanın % 20'lik kısmı 20.09.2013 tarihinde Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından kamulaştırılmış ve kamulaştırma bedeli olarak mükellef kurum banka hesabına 300.000 TL yatırılmıştır. Mükellef kurum tarafından kamulaştırma bedeline ilişkin olarak açılan dava sonucunda mahkeme tarafından 08.12.2014 tarihinde verilen kararda, bedelin 350.000 TL olması gerektiği belirtilmiş, ayrıca Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından mükellef kuruma 8.000 TL faiz ödemesi gerektigine hükmedilmiştir. Bu işlemler sonucunda mükellef kurum tarafından hesaplanan 160.000 TL arsa satış karı 2013 hesap dönemi kurum kazancının tespitinde dikkate alınmıştır. Ayrıca mahkeme tarafından belirlenen ek bedel ve faize karşılık olarak tahsil 58.000 TL, arsa satış karı olarak 2014 hesap dönemi kurum kazancının tespitinde dikkate alınmıştır. 2013 ve 2014 hesap dönemleri Kurumlar Vergisi Beyannamesinde ise bu tutarların % 75'i olan 120.000 TL (2013 hesap dönemi) ile 43.500 TL (2014 hesap dönemi) KVK 5/1-e maddesi kapsamında indirim konusu yapılmıştır. Diğer taraftan, arsanın satın alınması sırasında yüklenilen 126.000 TL katma değer vergisinin kamulaştırma tarihine kadar indirim yoluyla giderilemeyen 60.000 TL'lik kısmı Eylül 2013 vergilendirme dönemi KDV Beyannamesinde indirimler arasından çıkarılıp dönem giderlerine aktarılmış olup bu tutar, 2013 hesap dönemi kurum kazancının tespitinde dikkate alınmıştır. Mükellef kurumun Aralık 2013 vergilendirme dönemi KDV Beyannamesinde 120.000 TL ödenmesi gereken katma değer vergisi ortaya çıkmıştır.

Kamulaştırma sonrası mükellef kurumun aktifindeki arsanın kalan kısmının üzerine personele sosyal tesis yapılması konusunda Marmara Kurumlar Vergi Dairesi mükellefi Güven İnşaat Taahhütleri Ltd.Şti. (kısaca Güven Ltd.Şti.) ile 2013 yılı Kasım ayında anlaşma yapılmıştır. Anlaşmaya göre malzeme dahil işçilik bedeli üzerinden her üç ayda bir Güven Ltd.Şti. tarafından fatura düzenlenecek olup söz konusu tutar mükellef kurum tarafından şirketin banka hesabına ödenecektir. İnşaat süresi on sekiz ay olarak belirlenmiştir. İnşaat devam ederken söz konusu projenin kendisini finansal açıdan sıkıntılı duruma düşürmesi sonucunda mükellef kurum, henüz inşa halindeki tesisi arsayla birlikte 12.08.2014 tarihinde başka bir kuruma satmıştır. Arsa bedeli 800.000 Amerikan Doları (USD), inşaat bedeli 200.000 Amerikan Doları (USD) olarak düzenlenen faturada katma değer vergisi hesaplanmamıştır. Güven Ltd. Şti. tarafından mükellef kurum adına düzenlenen inşaat hizmeti fatura bedelleri aşağıdaki gibidir (Aşağıdaki tabloda yer alan tutarlara % 3 oranındaki kurumlar vergisi kesintisi dahildir).

| <u>Fatura Tarihi</u> | <u>Tutar (% TL)</u> | <u>KDV (TL)</u> |
|----------------------|---------------------|-----------------|
| 28.02.2014 | 120.000 | 21.600 |
| 31.05.2014 | 120.000 | 21.600 |
| 12.08.2014 | 100.000 | 18.000 |

Toplam satış bedelinin 500.000 USD'lik kısmı satış sırasında tahsil edilmiş olup 300.000 USD'lik kısmının 2015 yılında, 100.000 USD'lik kısmının 2016 yılında, 100.000 USD'lik kısmının ise 2017 yılında ödenmesi konusunda anlaşılmıştır. Bu işlemler sonucunda mükellef kurum tarafından 1.248.900 TL arsa ve inşaat satış karı hesaplanmış olup bu tutar 2014 hesap dönemi kurum kazancının tespitinde dikkate alınmıştır. 2014 hesap dönemi Kurumlar Vergisi Beyannamesinde ise bu tutarın % 75'i olan 936.675 TL, KVKK 5/1-e maddesi kapsamında indirim konusu yapılmıştır. 31.12.2014 tarihinde mükellef kurum tarafından hesaplanan 85.000 TL tutarındaki kur farkı geliri de dönem kazancının tespitinde dikkate alınmış olup bu tutarın % 75'i olan 63.750 TL de 2014 hesap dönemi Kurumlar Vergisi Beyannamesinde KVKK 5/1-e maddesi kapsamında indirim konusu yapılmıştır. Satış sırasında 80.000 TL masraf yapılmış olup söz konusu tutar 2014 hesap dönemi kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmıştır.

KVK'nın 5/1-e maddesi istisnası olarak dikkate alınan 120.000 TL 03.04.2014 tarihinde, 1.043.925 TL ise 21.03.2015 tarihinde mükellef kurum tarafından Bilançosunun pasifinde özel bir fon hesabına alınmıştır.

RESMİ VERİ: T.C. Merkez Bankası döviz alış kurları 12.08.2014 tarihi itibarıyla 1 USD = 2,1489 TL, 31.12.2014 tarihi itibarıyla ise 1 USD = 2,3189 TL'dir. KVK'nın 15/1-a maddesi hükmü uyarınca Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemelerinden 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile % 3 vergi kesintisi yapılmaktadır.

5

TESPİT 3) Mükellef kurumun 2014 hesap dönemi Kurumlar Vergisi Beyannamesi eki Gelir Tablosunda “Diğer Olağanüstü Gelir ve Karlar” kaleminde yer alan ve ticari bilanço karının hesabında dikkate alınan 5.400.000 TL'nin ayrıntısı aşağıdaki gibidir.

Mükellef kurum ile Bakırköy Vergi Dairesi mükellefi olan Vonal Kimyevi Maddeler Ticaret ve Sanayi Ltd. Şti. (kısaca Vonal Ltd. Şti.), 2012 yılında “Güler-Vonal İnşaat Taahhüt Adı OrtaklıĞı” (kısaca Adı OrtaklıĞı) unvanı altında adı ortaklık tesis etmişlerdir. Adı OrtaklıĞı sözleşmesinde mükellef kurumun kar ve zarar payının % 60, Vonal Ltd. Şti.'nin kar ve zarar payının ise % 40 olduğu yer almaktadır. Adı OrtaklıĞı, iş ortaklıĞı statüsünde bulunmamaktadır. Adı OrtaklıĞı, 2012 yılında bir baraj inşaatının alt yüklenicisi konumunda iş almıştır. İlgili yılda bu iş dolayısıyla 25.000.000 TL hakediş bedeli almış olup 18.000.000 TL inşaat maliyetine katlanmıştır.

Adı Ortaklık, baraj inşaatı haricinde 01.01.2013 tarihinden itibaren okul inşaatı taahhüt işi almış olup her bir işin 2013 yılı hakediş ve maliyetleri aşağıda yer almaktadır.

-Baraj inşaat taahhüt işi-

| | |
|----------------------------|---------------|
| 2013 yılına ait maliyetler | 16.000.000 TL |
|----------------------------|---------------|

| | |
|-------------------------------------|---------------|
| 2013 yılında elde edilen hakedişler | 20.000.000 TL |
|-------------------------------------|---------------|

-Okul inşaat taahhüt işi-

| | |
|----------------------------|--------------|
| 2013 yılına ait maliyetler | 8.000.000 TL |
|----------------------------|--------------|

| | |
|-------------------------------------|---------------|
| 2013 yılında elde edilen hakedişler | 10.000.000 TL |
|-------------------------------------|---------------|

Adı Ortaklık, baraj ve okul inşaatları haricinde 01.01.2014 tarihinden itibaren yol inşaatı taahhüt işini almış olup her bir işin 2014 yılı hakediş ve maliyetleri aşağıda yer almaktadır.

-Baraj inşaat taahhüt işi-

| | |
|----------------------------|---------------|
| 2014 yılına ait maliyetler | 12.000.000 TL |
|----------------------------|---------------|

| | |
|-------------------------------------|---------------|
| 2014 yılında elde edilen hakedişler | 10.000.000 TL |
|-------------------------------------|---------------|

-Okul inşaat taahhüt işi-

| | |
|----------------------------|--------------|
| 2014 yılına ait maliyetler | 6.000.000 TL |
|----------------------------|--------------|

| | |
|-------------------------------------|--------------|
| 2014 yılında elde edilen hakedişler | 9.000.000 TL |
|-------------------------------------|--------------|

-Yol inşaat taahhüt işi-

| | |
|----------------------------|---------------|
| 2014 yılına ait maliyetler | 24.000.000 TL |
|----------------------------|---------------|

| | |
|-------------------------------------|---------------|
| 2014 yılında elde edilen hakedişler | 30.000.000 TL |
|-------------------------------------|---------------|

Baraj inşaatı işi 2014 yılında bitmiş olup 31.12.2014 tarihi itibarıyla okul ve yol inşaatı işleri devam etmektedir. Adı Ortaklığın 2013 ve 2014 yıllarında ortak genel gideri bulunmamaktadır.

2012 yılında KDV hariç 720.000 TL bedelle aktife alınan kazık çakma makineleri (üç adet olup eşit fiyatlarla aynı tarihte aktife alınmışlardır) üzerinden beş yıllık ekonomik عمر hesabıyla yıllık % 20 oranı esas alınarak azalan bakiyeler yöntemiyle ayrılan toplam 288.000 TL (her biri eşit tutarda) amortisman tutarı baraj inşaatının 2012 yılı maliyetinin içinde yer almaktadır. Kazık çakma makineleri üzerinden 2013 yılında ayrılan toplam 172.800 TL (her biri eşit tutarda) amortismanın 86.400 TL'lik kısmı baraj inşaatının, 86.400 TL'lik kısmı ise okul inşaatının ilgili yıl maliyetlerinin içinde yer almaktadır. Kazık çakma makinelerinin her biri 2013 yılında, baraj ve okul inşaatlarında 180'er gün kullanılmıştır. Kazık çakma makineleri üzerinden 2014 yılında ayrılan toplam 103.680 TL (her biri eşit tutarda) amortismanın 20.736 TL'lik kısmı baraj inşaatının, 41.472 TL'lik kısmı okul inşaatının, 41.472 TL'lik kısmı ise yol inşaatının ilgili yıl maliyetlerinin içinde yer almaktadır. Kazık çakma makinelerinin her biri 2014 yılında, baraj inşaatında 72 gün, okul inşaatında 144 gün, yol inşaatında 144 gün kullanılmıştır. Amortisman ayırma yöntemi sonraki yıllarda değiştirilmemiştir.

2012 yılında KDV hariç 900.000 TL bedelle aktife alınan iş makineleri (üç adet olup eşit fiyatlarla aynı tarihte aktife alınmışlardır) üzerinden beş yıllık ekonomik عمر hesabıyla yıllık % 20 oranı esas alınarak normal amortisman yöntemiyle ayrılan toplam 180.000 TL (her biri eşit tutarda) amortisman tutarı baraj inşaatının 2012 yılı maliyetinin içinde yer almaktadır. İş makineleri üzerinden 2013 yılında azalan bakiyeler yöntemiyle (yöntem değişikliği yapılmıştır) ayrılan toplam 288.000 TL (her biri eşit tutarda) amortismanın 115.200 TL'lik kısmı baraj inşaatının, 172.800 TL'lik kısmı ise okul inşaatının ilgili yıl maliyetlerinin içinde yer

almaktadır. İş makinelerinin her biri 2013 yılında, baraj inşaatında 144 gün, okul inşaatında ise 216 gün kullanılmıştır. İş makineleri üzerinden 2014 yılında azalan bakiyeler yöntemiyle ayrılan toplam 172.800 TL (her biri eşit tutarda) amortismanın 43.200 TL'lik kısmı baraj inşaatının, 43.200 TL'lik kısmı okul inşaatının, 86.400 TL'lik kısmı ise yol inşaatının ilgili yıl maliyetlerinin içinde yer almaktadır. İş makinelerinin her biri 2014 yılında, baraj inşaatında 90 gün, okul inşaatında 90 gün, yol inşaatında 180 gün kullanılmıştır.

18.04.2012 tarihinde KDV hariç toplam 750.000 TL bedelle alınan ağır yük kamyonları (beş adet olup eşit fiyatlarla aynı tarihte aktife alınmışlardır) üzerinden dört yıllık ekonomik عمر hesabıyla yıllık % 25 oranı esas alınarak azalan bakiyeler yöntemiyle ayrılan toplam 250.000 TL (her biri eşit tutarda) kış amortisman tutarı baraj inşaatının 2012 yılı maliyetinin içinde yer almaktadır. Ağır yük kamyonları vadeli alınmış olup 2013 yılında maliyet bedeline toplam 50.000 TL (her biri için 10.000 TL) vade farkı eklenmiş ve söz konusu kamyonlar üzerinden 2013 yılında ayrılan toplam 300.000 TL (her biri eşit tutarda) amortismanın 240.000 TL'lik kısmı baraj inşaatının, 60.000 TL'lik kısmı ise okul inşaatının ilgili yıl maliyetlerinin içinde yer almaktadır. Ağır yük kamyonlarının her biri 2013 yılında baraj inşaatında 288 gün, okul inşaatında 72 gün kullanılmıştır. Ağır yük kamyonlarının üzerinden 2014 yılında ayrılan toplam 150.000 TL (her biri eşit tutarda) amortismanın 50.000 TL'lik kısmı baraj inşaatının, 25.000 TL'lik kısmı okul inşaatının, 75.000 TL'lik kısmı ise yol inşaatının ilgili yıl maliyetlerinin içinde yer almaktadır. Ağır yük kamyonlarının her biri 2014 yılında, baraj inşaatında 120 gün, okul inşaatında 60 gün, yol inşaatında 180 gün kullanılmıştır. Amortisman ayırma yöntemi sonraki yıllarda değiştirilmemiştir.

2014 yılında biten baraj inşaatı işinden elde edilen 9.000.000 TL gelir, Adı Ortaklığın ilgili yıl karı olarak dikkate alınmıştır. Adı Ortaklığın yıllara sari inşaat işlerinde elde ettiği hakedişler üzerinden % 3 oranında vergi kesintisi yapılmış olup kesilen vergiler hakediş bedellerinin içinde yer almaktadır.

RESMİ VERİ: 333 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği uyarınca ağır yük kamyonları üzerinden beş yıllık faydalı عمر esasıyla % 20 oranında; 399 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği uyarınca iş makineleri üzerinden altı yıllık faydalı عمر esasıyla yıllık % 16,66 oranında; 418 sıra No'lu VUK Genel Tebliği uyarınca kazık çakma makinesi üzerinden sekiz yıllık faydalı عمر esasıyla yıllık % 12,50 oranında amortisman ayrılması gerekmektedir. Tespit 3'teki "Resmi Veri"ye paralel olarak GVK'nın 94/I-3'üncü maddesi hükmü uyarınca 42'nci madde kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara (kurumlar dahil) ödenen istihkak bedellerinden 2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile % 3 vergi kesintisi yapılmaktadır.

NOT: Dağıtım yapılması gerektiğine karar verdığınız durumda hesaplamalarınızda kolaylık olması bakımından bir yıllık süreyi 360 gün olarak dikkate alınız.

TESPİT 4) Bakırköy Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün (xxx) vergi kimlik numaralı mükellefi Vonal Kimyevi Maddeler Ticaret ve Sanayi Ltd. Şti.'nin 2014 hesap dönemi Kurumlar Vergisi Beyannamesi eki Gelir Tablosunda "Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar" kaleminde yer alan ve ticari bilanço karının (zarar bulunmaktadır) hesabında dikkate alınan 3.600.000 TL, Tespit 3'te belirtilen Adı Ortaklığın 2014 yılı faaliyetinden elde edilen kazancı ifade etmektedir. Vonal Ltd. Şti.'nin 2014 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesinin özeti aşağıdaki gibidir.

| BEYANNAME KALEMLERİ | TUTAR (TL) |
|---|--------------|
| Ticari Bilanço Zararı | 640.000,00 |
| Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler | 10.000,00 |
| Banka veya TMSF'ye Borçlu Durumda Olan Kurumların Taş. ve İşt. His. ile Kur. Sen. İnt. Sen. ve R. Hakları Sat. Kaz. (K.V.K. Mad. 5/1-f) | 580.000,00 |
| Kar ve İlaveler Toplamlı | 10.000,00 |
| Cari Yılı Ait Zarar, İstisnalar ve İndirimler Toplamlı | 1.220.000,00 |
| ZARAR | 1.210.000,00 |
| GELECEK YILA DEVREDEN CARİ YIL ZARARI | 1.210.000,00 |
| DÖNEM SAFİ KURUM KAZANCI (MATRAH) | 0,00 |
| Hesaplanan Kurumlar Vergisi | 0,00 |
| Mahsup Edilecek Vergiler Toplamlı (Tevkifatlar) | 700.000,00 |
| iadesi Gereken Kurumlar Vergisi | 700.000,00 |

Mükellef kurumun mahsup edilecek vergilerin tamamı gelir ve kurumlar vergisi kesintisi olup bu tutarın 660.000 TL'lik kısmı 2014 hesap dönemi Kurumlar Vergisi Beyannamesi eki Gelir Tablosunda "Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar" kaleminde yer alan ve ticari bilanço karının hesabında dikkate alınan 3.600.000 TL (Tespit 3) gelirin elde edilmesi sırasında yapılan kesintiyi ifade etmektedir. 700.000 TL tutarındaki kurumlar vergisi mükellef kuruma iade edilmiştir. Kanunen kabul edilmeyen giderler, Vonal Ltd. Şti.'nin vergi ve para cezalarından oluşmaktadır.

Mükellef kurumun 2014 hesap dönemi Kurumlar Vergisi Beyannamesi Yeminli Mali Müşavir Orhan Kamil DEVECİOĞLU tarafından tasdik edilmiştir. Tam tasdik raporlarda kurumlar vergisi istisnalarına da yer verilmiştir.

Vonal Ltd. Şti.'nin 2014 hesap dönemi Kurumlar Vergisi Beyannamesinde yer alan KV 5/1-f maddesi kapsamındaki istisnanın ayrıntısı aşağıdaki gibidir.

Vonal Ltd. Şti.'nin (A) Bankasına olan kredi borcu yasal takibe alınmıştır. 02.02.2013 tarihinde aktifine 300.000 TL bedelle aldığı ve ipotek olarak gösterdiği taşınmaz banka tarafından kanuni takibe alınarak 09.09.2014 tarihinde icra yoluyla 500.000 TL'ye satılmış ve karşılığında faiz dahil 400.000 TL tutarındaki kredi borcu tahsil edilmiştir.

Vonal Ltd. Şti.'nin (B) Bankasına olan kredi borcu için ipotek olarak gösterilen bir başka taşınmazın icra yoluyla satışının yapılmaması için aktifte bulunan tam mükellefiyete tabi Karatan Et ve Et Ürünleri Tic. A.Ş.'nin (kısaca Karatan A.Ş.) 125.000 adet hisse senedi 10.10.2014 tarihinde başka bir kuruma peşin bedelle 750.000 TL karşılığında satılmıştır. Bu satış karşılığında (B) bankasına olan faiz dahil 600.000 TL tutarındaki kredi borcu ödenmiştir. Vonal Ltd. Şti.'nin banka borcunun ödenmesi için satılan hisse senetlerinin ayrıntısı aşağıda yer almaktadır.

Vonal Ltd. Şti, 28.09.2010 tarihinde Karatan A.Ş.'nin sermayesinin % 10'una tekabül eden 50.000 adet hisse senedini 200.000 TL'ye satın almıştır. Karatan A.Ş.'nin taşınmaz satışından elde ettiği karı pasifte özel bir fon hesabına alması ve bu fonu 14.11.2012 tarihinde sermayeye eklemesi sonucunda 30.000 adet hisse senedinin sahibi olmuştur. Sermaye artırımı sonucunda Karatan A.Ş.'nin sermayesi 800.000 TL olmuştur. 06.03.2013 tarihinde söz konusu şirketin sermayesinin % 5'ine tekabül eden 40.000 adet hisse senedini 210.000 TL'ye satın almıştır. Karatan A.Ş.'nin 10.06.2013 tarihinde 2010 ve 2011 yılları kazançlarını sermayeye eklemesi sonucunda 30.000 adet hisse senedinin sahibi olmuştur. Son sermaye artırımları sonucunda Karatan A.Ş.'nin sermayesi 1.000.000 TL olmuştur.

Vonal Ltd. Şti. tarafından taşınmaz satışı sonucunda hesaplanan 200.000 TL satış karı ile hisse senedi satışı sonucunda hesaplanan 380.000 TL satış karı, 2014 hesap dönemi kurum kazancının tespitinde

dikkate alınmıştır. 2014 hesap dönemi Kurumlar Vergisi Beyannamesinde ise satış karlarının toplamı olan 580.000 TL, KV 5/1-f maddesi kapsamında indirim konusu yapılmış ve bu tutarın tamamı 18.03.2015 tarihinde Bilançonun pasifinde yer alan özel bir fon hesabına alınmıştır.

Hem taşınmaz hem de hisse senedi satışlarında katma değer vergisi hesaplanmamıştır.

İSTENENLER:

Güler Dayanıklı Tüketim Ürünleri Sanayi ve Ticaret A.Ş.'nin 2013 ve 2014 yılları ile Vonal Kimyevi Maddeler Ticaret ve Sanayi Ltd. Şti.'nin 2014 yılı hesap ve işlemlerinin vergi mevzuatı yönünden incelenmesiyle ilgili olarak; Güler Dayanıklı Tüketim Ürünleri Sanayi ve Ticaret A.Ş.'nin 2013 ve 2014 yılları, Vonal Kimyevi Maddeler Ticaret ve Sanayi Ltd. Şti.'nin 2014 yılı kazançlarına ilişkin olarak tespit edilen hususları yasal dayanaklarını da belirtmek suretiyle değerlendirerek, eleştiri gerektiren hususlar çerçevesinde Kurumlar Vergisi Beyannamesini yeniden düzenleyiniz. Kurum adına ilave tarh edilmesi gereken vergi tutarı ile kesilecek ceza tutarını (usulsüzlük cezaları ile yeminli mali müşavir sorumlulukları ihmal edilecektir) hesaplayınız.

NOT: Sınav değerlendirmesi yapılırken 1 numaralı Tespit 10 puan, 2 numaralı Tespit 25 puan, 3 numaralı tespit 30 puan, 4 numaralı tespit 20 puan, Güler Dayanıklı Tüketim Ürünleri Sanayi ve Ticaret A.Ş.'nin 2013 ve 2014 hesap dönemi Kurumlar Vergisi Beyannamelerinin düzenlenmesi 10 puan ve Vonal Kimyevi Maddeler Ticaret ve Sanayi Ltd. Şti.'nin 2014 hesap dönemi Kurumlar Vergisi Beyannamesi düzenlenmesi 5 puan üzerinden dikkate alınacaktır.

Başarılar dileriz.

CEVAPLAR

ÇÖZÜMLER

1) Kurumlar Vergisi Kanununun 10/1-a maddesine göre; mükelleflerin, işletmeleri bünyelerinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 100'ü oranında hesaplanacak "Ar-Ge indirimi", kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirilir. Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden ve tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmayan amortismana tabi iktisadi kıymetler için hesaplanan amortisman tutarlarından verilen paylar üzerinden Ar-Ge indirimi hesaplanmaz. Matrahın yetersiz olması nedeniyle ilgili dönemde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki hesap dönemlerine devreder. Yeni yöntemlerle yeni ürünler üretilmesi, 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği uyarınca Ar-Ge faaliyeti olarak değerlendirilmektedir. Söz konusu Tebliğe göre, yasal başvuru sonucunda TÜBİTAK tarafından Ar-Ge projesi olarak değerlendirilmeyen projeler Ar-Ge indiriminden yararlanamaz. Bu nedenle mükellef kurumun TÜBİTAK tarafından Ar-Ge projesi olarak değerlendirilen yatırımı Ar-Ge indiriminden yararlanacaktır. 1 Seri No'lu KVKK Genel Tebliğinde indirimden yararlanacak Ar-Ge harcamaları sayılmıştır.

Her türlü direkt ilk madde, yardımcı madde ve malzeme stoklarından Ar-Ge faaliyetlerinden fiilen kullanılan kısma ilişkin maliyetler Ar-Ge harcaması kapsamındadır. Mükellef kurumun 2013 hesap döneminde fiilen kullandığı ilk madde, yardımcı madde ve malzeme tutarı olan 140.000 TL'nin ilgili hesap döneminde Ar-Ge indirimi olarak dikkate alınması gerekmektedir. Aynı şekilde 2014 hesap döneminde fiilen kullandığı ilk madde, yardımcı madde ve malzeme tutarı olan 580.000 TL'nin ilgili hesap döneminde Ar-Ge indirimi olarak dikkate alınması gerekmektedir.

İşletmenin Ar-Ge departmanında çalıştırılan hizmetliler ve benzeri vasıfsız personel ile Ar-Ge departmanına tahsis edilmiş olup günün bir kısmında Ar-Ge departmanında çalışan personele ödenen ücretler Ar-Ge harcaması sayılmaz. Dolayısıyla 2013 hesap döneminde $(150.000 - (10.000 + 50.000)) = 90.000$ TL, 2014 hesap döneminde ise $(450.000 - (30.000 + 150.000)) = 270.000$ TL, Ar-Ge indiriminden yararlanabilecektir.

Ar-Ge departmanında fiilen kullanılan elektrik, su, gaz, bakım-onarım, nakliye, sigorta vb. giderler Ar-Ge indiriminden yararlanabilir. Çeşitli kıstaslara göre genel işletme giderleri üzerinden hesaplanacak paylar bu kapsamda değerlendirilmez. Bu durumda 2013 hesap döneminde $(5.000 + 15.000 + 20.000) = 40.000$ TL, 2014 hesap döneminde ise $(25.000 + 75.000 + 80.000) = 180.000$ TL, Ar-Ge indiriminden yararlanabilecektir.

Münhasıran Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılan bina, makine-tesis ve cihazlar, taşıtlar, döşeme ve demirbaş gibi maddi ve maddi olmayan duran varlıklar için ayrılan amortismanlar Ar-Ge harcaması sayılır. Ar-Ge departmanı dışında başka faaliyetlerde de kullanılan iktisadi kıymetlere ilişkin amortismanlar Ar-Ge harcaması kapsamında değildir. Dolayısıyla 2013 hesap döneminde 200.000 TL, 2014 hesap döneminde ise 360.000 TL, Ar-Ge indiriminden yararlanabilecektir.

Çeşitli kurum ve kuruluşlardan hibe şeklinde sağlanan destek tutarları, ticari kazancın bir unsuru olarak kazanca dahil edilecektir. Maliyetleri, bu tür desteklerle karşılanan Ar-Ge harcamaları ise Ar-Ge indiriminin hesabında dikkate alınacaktır. Bu durumda, TÜBİTAK tarafından 100.000 TL, KOSGEB tarafından da 40.000 TL tutarlarında hibe sağlanan toplam $(100.000 + 40.000) = 140.000$ TL nakdi desteginin mükellef kurumun **2014 hesap dönemi** kurum kazancına eklenmesi gerekmektedir.

Düzen taraftan, ertesi yıla devreden Ar-Ge indirimleri herhangi bir endekslemeye tabi tutulmayacaktır.

Bu durumda, mükellef kurumun **2013 hesap döneminde** yararlanabileceği Ar-Ge indirimi tutarı ($140.000 + 90.000 + 40.000 + 200.000 =$) **470.000 TL** olmaktadır. Kazanç yetersizliği nedeniyle ilgili dönemde indirilemeyen bu tutarın ilavesiyle **2014 hesap döneminde** yararlanabilecek Ar-Ge indirimi tutarı ise ($470.000 + 580.000 + 270.000 + 180.000 + 360.000 =$) **1.860.000 TL** olmaktadır.

Ayrıca, Ar-Ge indiriminden yararlanan mükelleflerin, kurumlar vergisi beyannamesinde yararlanılan Ar-Ge indiriminin doğru hesaplandığı ve uygulandığına ilişkin YMM tasdik raporunu ilgili mevzuatta belirtilen süre içinde bağlı bulundukları vergi dairesine vermeleri gerekmektedir. Söz konusu raporun bu süreler içinde verilmemesi halinde ise Ar-Ge indiriminden yararlanılamayacaktır. Ar-Ge indirimine ilişkin hususlara tam tasdik raporunda yer verilmiş olması durumunda, Ar-Ge indirimine ilişkin olarak ayrıca tasdik raporu düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır. Mükellefin hem 2013 hem de 2014 hesap dönemlerine ilişkin olarak verilen tam tasdik raporlarında Ar-Ge indirimine yer verildiğinden söz konusu indirimden yukarıdaki açıklamalar ve hesaplamlar çerçevesinde yararlanması gereklidir.

2) KVK'nın 5/1-e maddesi hükmüne göre; kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların satışından doğan kazançların % 75'lik kısmı kurumlar vergisinden müstesnadır. Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralamaıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerde bulundurdukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır. 1 Seri No'lu KVK Genel Tebliğine göre satış istisnasına konu taşınmazlar; arazi, tapu siciline ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar ile kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler olarak sayılmıştır. İstisna uygulamasına konu olacak taşınmazların en az iki tam yıl (730 gün) süreyle kurumun aktifinde yer alması gerekmektedir. Elden çıkarılacak taşınmazlardan doğacak kazancın, istisna uygulamasına konu olabilmesi için taşınmazın Türk Medeni Kanununun 705'inci maddesi gereğince kurum adına tapuya tescil edilmiş olması gerekmektedir. Bu nedenle, ilgili kurum adına tapuya tescili yapılmamış bir binanın satışından doğan kazanca istisna uygulanmayacaktır. Kurumlar tarafından, inşaatı henüz tamamlanmayan, filen kullanma imkanı da bulunmayan binaların satılması halinde; kurum aktifinde iki tam yıl kayıtlı olması koşuluyla, sadece binanın arasının satış kazancına tekabül eden kısmı kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

İstisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanır ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmı satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir hesabında tutulur. Ancak satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılı sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyya uğramış sayılır. Bu nedenle, mükelleflerin istisna uygulayabilecekleri kazanç tutarını doğru olarak belirlemeleri gerekmektedir.

İstisna uygulanabilmesi için taşınmazların satılması ve bu işlemden bir kazanç elde edilerek, satan kurumun mali yapısında bir iyileşmenin olması gerekmektedir. Kamulaştırma işlemleri, kurumların finansman olanaklarını artırdığından istisna uygulaması kapsamında değerlendirilmektedir. Kamulaştırma işlemlerinde satış bedeline ilişkin uyuşmazlıkların iki yıllık tahsil süresi içinde sonuçlandırılarak, varsa ek olarak alınan bedelin % 75'inin de (geç ödeme dolayısıyla alınan faiz ve benzeri unsurlar hariç) uyuşmazlığın son bulduğu dönemde istisnadan yararlanılabilmesi mümkün bulunmaktadır.

Satış bedelinin döviz cinsinden belirlenmesi durumunda ortaya çıkan kur farklılarının da istisna kazancın tespitinde dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır. Döviz üzerinden gerçekleşen satışlarda, yabancı paraların ya da alacakların değerlemesinden kaynaklanan unsurlar vergi matrahının tespitinde gelir veya gider unsuru olarak dikkate alınacaktır.

Taşınmazların satışından elde edilecek kazancın istisnadan yararlanan kısmının pasifte özel bir fon hesabına alınması ve satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar söz konusu fon hesabında

tutulması gerekmektedir. Fon hesabına alınma işleminin, satışın yapıldığı yılı izleyen hesap döneminin başından itibaren kazancın beyan edildiği döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar yapılması gerekmektedir.

Mükellef kurumun arasının kamulaştırılan kısmının maliyet bedeli ($700.000 \times 0,20 =$) 140.000 TL olmaktadır. İktisap tarihi ile kamulaştırma tarihi arasındaki süre iki tam yılı geçtiğinden istisnadan yararlanacaktır. 300.000 TL satış bedeli ile maliyet bedeli arasındaki farkı ifade eden ($300.000 - 140.000 =$) 160.000 TL arsa satış kazancı olmaktadır. Dolayısıyla mükellef kurumun yapılan kamulaştırma sonucunda arsa satış kazancının **2013 hesap döneminde** KVK'nın 5/1-e maddesi uyarınca istisnadan yararlanacak kısmı ($160.000 \times 0,75 =$) **120.000 TL** olmaktadır. Bu durumda, mükellef kurumun yapmış olduğu işlemde eleştirilecek bir husus bulunmamaktadır.

KDVK'nın 17/4-r maddesi hükmüne göre; kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler katma değer vergisinden müstesnadır. İstisna kapsamında teslim edilen kıymetlerin iktisabında yüklenilen ve teslimin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisi, teslimin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınır. Dolayısıyla mükellef kurumun arasının kamulaştırılan kısmı, iki tam yıl süreyle aktifte bulundurulduktan sonra devredildiğinden bu işlem, KDVK'nın 17/4-r maddesi uyarınca katma değer vergisinden istisnadır. Mükellef kurumun arsa alımı sırasında yüklentiği katma değer vergisinin 60.000 TL'lik kısmı teslimin yapıldığı vergilendirme dönemine kadar indirim yoluyla giderilemediğinden Eylül 2013 vergilendirme dönemi KDV Beyannamesinde indirimlerin arasından çıkarılmış ve 2013 hesap dönemi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmıştır. Halbuki mükellef kurumun arasının tamamı değil % 20'lik kısmı kamulaştırılmıştır, % 80'lik kısmı henüz devredilmemiştir. Mükellef kurum tarafından Eylül 2013 vergilendirme döneminde indirimler arasından çıkarılacak katma değer tutarının ($60.000 \times 0,20 =$) 12.000 TL olması gerekmektedir. Bu durumda, mükellef kurum Eylül 2013 vergilendirme döneminde indirimler arasından fazladan çıkardığı tutar ($60.000 - 12.000 =$) 48.000 TL olmaktadır. Dolayısıyla mükellef kurumun **2013 hesap dönemi** ticari bilanço karının tespitinde fazladan indirim konusu yaptığı tutar ($60.000 - 12.000 =$) **48.000 TL** olmaktadır. Mükellef kurumun Eylül 2013 vergilendirme döneminde fazladan indirdiği katma değer vergisinin düzeltilmesi durumunda Aralık 2013 vergilendirme döneminde ($120.000 - 48.000 =$) 72.000 TL ödenmesi gereken katma değer vergisi ortaya çıkacaktır. Bu durumda, mükellef kurum arsa alımı sırasında yüklentiği katma değer vergilerinin tamamını indirdiğinden arasının % 80'lik kısmının aşağıda yer alan tesliminde düzeltilmesi gereken katma değer vergisi tutarı ortaya çıkmamaktadır.

Diğer taraftan, KVK'nın 5'inci maddesinin üçüncü fıkrasına göre, iştirak hissesi alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin istisna dışı kurum kazancından indirilmesi kabul edilemez. Yukarıda da hesaplandığı üzere, mükellef kurumun kamulaştırma tarihine kadar indirim yoluyla gideremediği 12.000 TL katma değer vergisinin ($12.000 \times 0,75 =$) **9.000 TL**'lik kısmının **2013 hesap dönemi** Kurumlar Vergisi Beyannamesinde **kanunen kabul edilmeyen giderlere eklenmesi** gerekmektedir.

Kamulaştırma nedeniyle mahkeme tarafından eksik alındığına hükmelenen 50.000 TL'nin ise 2014 hesap dönemi arsa satış kazancı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu tutarın 2014 hesap döneminde KVK'nın 5/1-e maddesi uyarınca istisnadan yararlanacak kısmı ($50.000 \times 0,75 =$) 37.500 TL olmaktadır. Mahkeme tarafından hükmolunan 8.000 TL faiz tutarı yasal defterlere gelir kaydedilecek olup KVK'nın 5/1-e maddesinde yer alan istisnadan yararlanamayacaktır.

İnşa halindeki binanın satışı sonucunda elde edilen kazancın istisnadan yararlanan kısmı iki tam yıl süreyle aktifte bulunan arsanın satış kazancının % 75'i olacaktır. Arsanın satış bedeli ($800.000 \times 2,1489 =$)

1.719.120 TL, maliyet bedeli ise ($700.000 \times 0,80 =$) 560.000 TL olup satış kazancı ($1.719.120 - 560.000 =$) 1.159.120 TL olmaktadır.

İnşaat kısmının satış bedeli ($200.000 \times 2,1489 =$) 429.780 TL, maliyet bedeli ($120.000 + 120.000 + 100.000 =$) 340.000 TL olup satış kazancı ($429.780 - 340.000 =$) 89.780 TL olmaktadır.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde arsa satış kazancı istisnaya tabiyyen inşaat kısmının satışı istisnaya tabi değildir. Arsa satış kazancının istisnaya tabi olan kısmı ise satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar yani 31.12.2016 tarihine kadar tahsil edilen kısımla sınırlı olacaktır. Mükellef kurumun toplam satış bedeli 1.000.000 USD olup bu bedelin 100.000 USD'lık kısmı 2017 yılında ödenecektir. 1.000.000 USD bedelin 800.000 USD'lık kısmı istisnaya tabi iken 200.000 USD'lık kısmı istisnaya tabi değildir. Dolayısıyla 2017 yılında tahsil edilecek kısmın ($100.000 \times (800.000 / 1.000.000) =$) 80.000 USD'lık kısmı istisnaya tabi kazanca, ($100.000 \times (200.000 / 1.000.000) =$) 20.000 USD'lık kısmı ise istisnaya tabi olmayan kazanca aittir. Dolayısıyla istisnaya tabi kazancın tahsil edilmeyen kısmı ($80.000 / 800.000 =$) % 10 olup KVK'nın 5/1-e maddesinde yer alan istisnadan yararlanacak tutar ($1.159.120 - (1.159.120 \times 0,10) =$) 1.043.208 TL, dolayısıyla istisna tutarı ($1.043.208 \times 0,75 =$) 782.406 TL olmaktadır.

Tahsil edilmeyen kısmın dönem sonu değerlemesi sonucunda hesaplanan ($500.000 \times (2,3189 - 2,1489) =$) 85.000 TL'nin ise istisnaya tabi olmaması gerekmektedir.

Düzen taraftan yukarıda da belirtildiği üzere, KVK'nın 5'inci maddesinin üçüncü fıkrasına göre, iştirak hissesi alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin istisna dışı kurum kazancından indirilmesi kabul edilemez. Bu nedenle, inşa halindeki bina satışı sırasında katlanılan 80.000 TL giderin ($80.000 \times 0,80 \times 0,90 \times 0,75 =$) **43.200 TL'lik** (iki yıl içinde tahsil edilen arsa bedeline ilişkin kısmı ifade etmektedir) kısmının **2014 hesap dönemi** kurum kazancının tespitinde **kanunen kabul edilmeyen gider** olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Bu durumda mükellef kurumun KVK'nın 5/1-e maddesi kapsamında **2014 hesap dönemi** kurum kazancından indirebileceği tutar ($37.500 + 782.406 =$) **819.906 TL** olup bu tutarın tamamı 2014 hesap dönemine ilişkin Kurumlar Vergisi Beyannamesinin verileceği tarihe kadar pasifte özel bir fon hesabına alınmıştır.

3) 6098 sayılı Türk Borçlar Kanununun 620'nci maddesi hükmüne göre; adı ortaklık sözleşmesi, iki ya da daha fazla kişinin emeklerini ve mallarını ortak bir amaca erişmek üzere birleştirmeyi üslendikleri sözleşmedir. Bir ortaklık, kanunla düzenlenmiş ortaklıkların ayrı edici niteliklerini taşıımıyorsa, bu bölüm hükümlerine tabi adı ortaklık sayılır. Kanunun 623'üncü maddesi hükmüne göre de; sözleşmede aksi kararlaştırılmamışsa, her ortağın kazanç ve zarardaki payı, katılım payının değerine ve niteliğine bakılmaksızın eşittir. Adı ortaklıklarda yıl sonunda her ortak kendi işletmesi ile ilgili yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamesinde gelir tablosuna adı ortaklıktan kendi payına düşen kar veya zararı dahil ederek beyanda bulunurlar. Dolayısıyla adı ortaklığın yıllık faaliyeti sonucunda oluşan kar veya zararın yapılan sözleşme uyarınca % 60'ı mükellef kurumun, % 40'ı da Vonal Ltd. Şti.'nin 2014 yılı (hesap dönemi) kurumlar vergisi beyanının tespitinde dikkate alınacaktır.

GVK'nın 42'nci maddesi hükmüne göre; birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kar veya zarar, işin bittiği yıl katı olarak tespit edilir ve o yılın geliri sayılara o yılın beyannamesinde gösterilir. Kanunun 43'üncü maddesinde ortak genel giderler ile amortismanların dağıtılması hakkında açıklamalar yapılmıştır. Birden fazla inşaat ve onarma işlerinde müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaşırma araçlarının amortismanları, bunların her işte kullanıldığı gün sayısına göre dağıtilır.

Adi Ortaklığın ortak işte kullandığı amortismanlarının her bir işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtilması gerekmektedir. Bu dağıtımı yapmadan önce iktisadi kıymetler üzerinden her yıl ayrılan amortismanların doğru bir şekilde hesaplanıp hesaplanmadığının kontrolünün yapılması gerekmektedir.

2012 yılında KDV hariç 720.000 TL bedelle aktife alınan kazık çakma makineleri üzerinden beş yıllık ekonomik عمر hesabıyla yıllık % 20 oranı esas alınarak azalan bakiyeler yöntemiyle 2012 yılında 288.000 TL amortisman ayrılmıştır. VUK'un 315'inci maddesi hükmüne göre; mükellefler amortismana tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa ederler. İlan edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömrleri dikkate alınır. Kanunun 320'nci maddesi hükmü uyarınca amortisman süresinin kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlaması ve bu sürenin yıl olarak hesaplanması için de (1) rakamının mükellefçe uygulanan orana bölünmesi gerekmektedir. Kanunun mükerrer 315'inci maddesi hükmüne göre de; bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenler, amortismana tabi iktisadi kıymetlerini, azalan bakiyeler üzerinden amortisman usulü ile yok edebilirler. Bu usulün uygulamasında; her yıl, üzerinden amortisman hesaplanacak değer, daha önce ayrılmış olan amortismanlar toplamının düşülmesi suretiyle tespit edilir. Bu usulde uygulanacak amortisman oranı % 50'yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katı olup bu usuldeki amortisman süresi normal amortisman amortisman oranlarına göre hesaplanır. Tespitin sonunda yer alan "Resmi Veri"de de görüldüğü üzere, kazık çakma makinesi üzerinden 418 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği uyarınca 8 yıllık faydalı عمر esasıyla yıllık % 12,50 oranında amortisman ayrılması gerekmektedir. Bu durumda kazık çakma makineleri üzerinden 2012 yılında ayrılması gereken amortisman tutarının $(720.000 \times (1/8) \times 2 =)$ 180.000 TL olması gerekmektedir. 2013 yılında ayrılması gereken amortisman tutarı $((720.000 - 180.000) \times (1/8) \times 2 =)$ 135.000 TL, 2014 yılında ayrılması gereken amortisman tutarı ise $((540.000 - 135.000) \times (1/8) \times 2 =)$ 101.250 TL olmaktadır.

Adi Ortaklığın 2012 yılında sadece baraj inşaatı işi olduğundan o yıl için ayrılması gereken 180.000 TL tutarın söz konusu işin maliyetine eklenmesi gerekmektedir. Adi Ortaklık tarafından o yıl için hesaplanan amortisman tutarı ile ayrılması gereken tutar arasındaki fark olan $(288.000 - 180.000 =)$ 108.000 TL'nin baraj inşaatının maliyetinden mahsup edilmesi gerekmektedir. Kazık çakma makineleri 2013 yılında baraj ve okul inşaatlarında 180'er gün kullanıldılarından o yıl ayrılması gereken amortisman tutarının $(135.000 / 2 =)$ 67.500 TL'lik kısmının baraj ve okul inşaatlarının maliyetlerine eklenmesi gerekmektedir. Adi Ortaklık tarafından o yıl için hesaplanan amortisman tutarları ile ayrılması gereken tutarlar arasındaki fark olan $(86.400 - 67.500 =)$ 18.900 TL'nin baraj ve okul inşaatlarının maliyetlerinden mahsup edilmeleri gerekmektedir. Kazık çakma makineri 2014 yılında baraj inşaatında 72 gün, okul inşaatında 144 gün, yol inşaatında 144 gün kullanıldığından ayrılması gereken amortisman tutarının; $(101.250 \times (72 / 360) =)$ 20.250 TL'lik kısmının baraj inşaatının, $(101.250 \times (144 / 360) =)$ 40.500 TL'lik kısmının okul inşaatının, $(101.250 \times (144 / 360) =)$ 40.500 TL'lik kısmının ise yol inşaatının maliyetine eklenmesi gerekmektedir. Adi Ortaklık tarafından o yıl için hesaplanan amortisman tutarları ile ayrılması gereken tutarlar arasındaki farktan $(20.736 - 20.250 =)$ 486 TL'nin baraj, $(41.472 - 40.500 =)$ 972 TL'nin okul ve yol inşaatlarının maliyetlerinden mahsup edilmeleri gerekmektedir.

Kazık çakma makineri üzerinden ayrılması gereken amortisman tutarlarını hesaplarken yapılan yasal açıklamaların bir kısmına iş makineri üzerinden ayrılması gereken amortisman tutarları hesaplanırken tekrar olmaması için ayrıca dephinilmeyecektir. VUK'un mükerrer 320'nci maddesi hükmüne göre; bir iktisadi kıymet üzerinden normal amortisman usulüne göre amortisman ayrılımasına başladıkta sonra bu usulden dönülemez. Bu nedenle, mükellef kurumun iş makineri üzerinden 2012 hesap döneminde normal yöntemle amortisman ayırdıktan sonra ertesi dönemde itibaren azalan bakiyeler yöntemiyle amortisman ayırmaması gerekmektedir. Tespitin sonunda yer alan "Resmi Veri"de de görüldüğü üzere, iş makineri üzerinden 399 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği uyarınca 6 yıllık faydalı عمر esasıyla yıllık % 16,66 oranında amortisman ayrılması gerekmektedir. Bu durumda iş makineri üzerinden 2012 2013 ve

2014 yılında ayrılması gereken amortisman tutarının $(900.000 \times (1/6) =) 150.000^*$ TL olması gerekmektedir.

(* Amortisman hesaplaması yaparken % 16,66 veya 16,67 oranlarının kullanılması sonucunda 2012, 2013 ve 2014 yıllarında hesaplanan $(900.000 \times 0,1666 =) 149.940$ TL veya $(900.000 \times 0,1667 =) 150.030$ TL tutarlar da doğru kabul edilmiş olup maliyet hesaplamalarındaki doğrulukları da ayrıca dikkate alınmıştır.)

Adi Ortaklığın 2012 yılında sadece baraj inşaatı işi olduğundan o yıl için ayrılması gereken 150.000 TL tutarın söz konusu işin maliyetine eklenmesi gerekmektedir. Adi Ortaklık tarafından o yıl için hesaplanan amortisman tutarı ile ayrılması gereken tutar arasındaki fark olan $(180.000 - 150.000 =) 30.000$ TL'nin baraj inşaatının maliyetinden mahsup edilmesi gerekmektedir. İş makineleri 2013 yılında baraj inşaatında 144 gün, okul inşaatında ise 216 gün kullanıldığından o yıl ayrılması gereken amortisman tutarının $(150.000 \times (144 / 360) =) 60.000$ TL'lik kısmının baraj inşaatının, $(150.000 \times (216 / 360) =) 90.000$ TL'lik kısmının ise okul inşaatının maliyetlerine eklenmesi gerekmektedir. Adi Ortaklık tarafından o yıl için hesaplanan amortisman tutarları ile ayrılması gereken tutarlar arasındaki farktan $(115.200 - 60.000 =) 55.200$ TL'nin baraj, $(172.800 - 90.000 =) 82.800$ TL'nin okul inşaatının maliyetlerinden mahsup edilmeleri gerekmektedir. İş makineleri 2014 yılında baraj inşaatında 90 gün, okul inşaatında 90 gün, yol inşaatında 180 gün kullanıldığından ayrılması gereken amortisman tutarının; $(150.000 \times (90 / 360) =) 37.500$ TL'lik kısmının baraj inşaatının, $(150.000 \times (90 / 360) =) 37.500$ TL'lik kısmının okul inşaatının, $(150.000 \times (180 / 360) =) 75.000$ TL'lik kısmının ise yol inşaatının maliyetine eklenmesi gerekmektedir. Adi Ortaklık tarafından o yıl için hesaplanan amortisman tutarları ile ayrılması gereken tutarlar arasındaki farktan $(43.200 - 37.500 =) 5.700$ TL'nin baraj ve okul, $(86.400 - 75.000 =) 11.400$ TL'nin yol inşaatlarının maliyetlerinden mahsup edilmeleri gerekmektedir.

Kazık çakma makineleri üzerinden ayrılması gereken amortisman tutarını hesaplarken yapılan yasal açıklamaların bir kısmına ağır yük kamyonları üzerinden ayrılması gereken amortisman tutarı hesaplanırken tekrar olmaması için ayrıca dephinmeyecektir. VUK'un 320'nci maddesi hükmüne göre; faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerinin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir. Her yılın amortismanı ancak o yıla ait değerlendeme nazara alınabilir. VUK'un 269'uncu maddesi ile gayrimenkullerin maliyet bedelleri ile değerlendirileceği, gemiler ve diğer taşıtların da gayrimenkuller gibi değerlendirilemeyecekdir. Kanunun 262'nci maddesi hükmüne göre maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veya hedefinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder. 163 ve 238 Sıra No'lu VUK Genel Tebliğlerinde iktisadi kıymetlerin aktife alındığı tarih ile dönem sonuna kadar olan vade farklarının iktisadi kıymetin maliyet bedeline eklenmesi, sonraki dönemlere ait vade farklarının ise maliyet bedeline eklenmesi veya giderlere intikal ettirilmesinde mükelleflerin serbest oldukları açıklaması yapılmıştır. Ağır yük kamyonları binek otomobil mahiyetinde olmadıklarından aktife alındıkları dönemlerde kist amortisman yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Tespitin sonunda yer alan "Resmi Veri"de de görüldüğü üzere, ağır yük kamyonları üzerinden 333 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği uyarınca 5 yıllık faydalı عمر esasıyla yıllık % 20 oranında amortisman ayrılması gerekmektedir. Bu durumda ağır yük kamyonları üzerinden 2012 yılında ayrılması gereken amortisman tutarının $(750.000 \times (1/5) \times 2 =) 300.000$ TL olması gerekmektedir. 2013 yılında ayrılması gereken amortisman tutarı $((750.000 + 50.000) - 300.000) \times (1/5) \times 2 =) 200.000$ TL, 2014 yılında ayrılması gereken amortisman tutarı ise $((500.000 - 200.000) \times (1/5) \times 2 =) 120.000$ TL olmaktadır.

Adi Ortaklığın 2012 yılında sadece baraj inşaatı işi olduğundan o yıl için ayrılması gereken 300.000 TL tutarın söz konusu işin maliyetine eklenmesi gerekmektedir. Adi Ortaklık tarafından o yıl için

hesaplanan amortisman tutarı 250.000 TL'dir. 300.000 TL o yıl için ayrılması gereken maksimum tutar olduğundan mükelleflerin bu tutarın altında ayırdıkları amortisman tutarlarının eleştiri konusu yapılmaması gerekmektedir. Ağır yük kamyonları 2013 yılında baraj inşaatında 288 gün, okul inşaatında ise 72 gün kullanıldığından o yıl ayrılması gereken amortisman tutarının $(200.000 \times (288 / 360) =)$ 160.000 TL'lik kısmının baraj inşaatının, $(200.000 \times (72 / 360) =)$ 40.000 TL'lik kısmının ise okul inşaatlarının maliyetlerine eklenmesi gerekmektedir. Adi Ortaklık tarafından o yıl için hesaplanan amortisman tutarları ile ayrılması gereken tutarlar arasındaki farktan $(240.000 - 160.000 =)$ 80.000 TL'nin baraj, $(60.000 - 40.000 =)$ 20.000 TL'nin okul inşaatının maliyetlerinden mahsup edilmeleri gerekmektedir. Ağır yük kamyonları 2014 yılında baraj inşaatında 120 gün, okul inşaatında 60 gün, yol inşaatında 180 gün kullanıldığından ayrılması gereken amortisman tutarının; $(120.000 \times (120 / 360) =)$ 40.000 TL'lik kısmının baraj inşaatının, $(120.000 \times (60 / 360) =)$ 20.000 TL'lik kısmının okul inşaatının, $(120.000 \times (180 / 360) =)$ 60.000 TL'lik kısmının ise yol inşaatının maliyetine eklenmesi gerekmektedir. Adi Ortaklık tarafından o yıl için hesaplanan amortisman tutarları ile ayrılması gereken tutarlar arasındaki farktan $(50.000 - 40.000 =)$ 10.000 TL'nin baraj, $(25.000 - 20.000 =)$ 5.000 TL'nin okul, $(75.000 - 60.000 =)$ 15.000 TL'nin yol inşaatlarının maliyetlerinden mahsup edilmeleri gerekmektedir.

Baraj inşası maliyeti

| | |
|---|---------------|
| 2012 yılı maliyeti | 18.000.000 TL |
| -Kazık çakma makineleri amortismandan düşülecek tutar | (108.000) TL |
| -İş makineleri amortismanından düşülecek tutar | (30.000) TL |

Olması gereken 2012 yılı maliyeti 17.862.000 TL

| | |
|---|---------------|
| 2013 yılı maliyeti | 16.000.000 TL |
| -Kazık çakma makineleri amortismandan düşülecek tutar | (18.900) TL |
| -İş makineleri amortismanından düşülecek tutar | (55.200) TL |

Olması gereken 2013 yılı maliyeti 15.845.900 TL

| | |
|---|---------------|
| 2014 yılı maliyeti | 12.000.000 TL |
| -Kazık çakma makineleri amortismandan düşülecek tutar | (486) TL |
| -İş makineleri amortismanından düşülecek tutar | (5.700) TL |

Olması gereken 2014 yılı maliyeti 11.983.814 TL

16

Okul inşası maliyeti

| | |
|---|--------------|
| 2013 yılı maliyeti | 8.000.000 TL |
| -Kazık çakma makineleri amortismandan düşülecek tutar | (18.900) TL |
| -İş makineleri amortismanından düşülecek tutar | (82.800) TL |
| -Ağır yük kamyonları amortismanından düşülecek tutar | (20.000) TL |

Olması gereken 2013 yılı maliyeti 7.878.300 TL

| | |
|--------------------|--------------|
| 2014 yılı maliyeti | 6.000.000 TL |
|--------------------|--------------|

| | |
|---|----------|
| -Kazık çakma makineleri amortismandan düşülecek tutar | (972) TL |
|---|----------|

| | |
|--|------------|
| -İş makineleri amortismanından düşülecek tutar | (5.700) TL |
|--|------------|

| | |
|--|------------|
| -Ağır yük kamyonları amortismanından düşülecek tutar | (5.000) TL |
|--|------------|

| | |
|--|---------------------|
| Olması gereken 2014 yılı maliyeti | 5.988.328 TL |
|--|---------------------|

Yol inşaatı maliyeti

| | |
|--------------------|---------------|
| 2014 yılı maliyeti | 24.000.000 TL |
|--------------------|---------------|

| | |
|---|----------|
| -Kazık çakma makineleri amortismandan düşülecek tutar | (972) TL |
|---|----------|

| | |
|--|-------------|
| -İş makineleri amortismanından düşülecek tutar | (11.400) TL |
|--|-------------|

| | |
|--|-------------|
| -Ağır yük kamyonları amortismanından düşülecek tutar | (15.000) TL |
|--|-------------|

| | |
|--|----------------------|
| Olması gereken 2014 yılı maliyeti | 23.972.628 TL |
|--|----------------------|

Adi Ortaklığın yukarıda yer alan inşaat taahhüt işlerinden baraj inşaat işi 2014 yılında bittiğinden söz konusu işin kar veya zarar tutarının hesaplanması gerekmektedir. Baraj inşaatının 2012, 2013 ve 2014 yılları hakediş bedelleri toplamı ($25.000.000 + 20.000.000 + 10.000.000 =$) $55.000.000$ TL olmaktadır. Baraj inşaatının 2012, 2013 ve 2014 yılları maliyet bedelleri toplamı ($17.862.000 + 15.845.900 + 11.983.814 =$) $45.691.714$ TL olmaktadır. Dolayısıyla Adi Ortaklığın baraj inşaatı kazancı ($55.000.000 - 45.691.714 =$) $9.308.286$ TL olmaktadır. Bu durumda Adi Ortaklığın 2014 yılı faaliyeti $9.308.286$ TL kazançla sonuçlanmış olup bu tutarın % 60'ı olan ($9.308.286 \times 0,60 =$) $5.584.971,60$ TL'nin Güler Dayanıklı Tüketim Ürünleri İmalat ve Ticaret A.Ş.'nin (mükellef kurum), % 40'ı olan ($9.308.286 \times 0,40 =$) $3.723.314,40$ TL'nin ise Vonal Kimyevi Maddeler Ticaret ve Sanayi Ltd. Şti.'nin (Vonal Ltd. Şti.) 2014 hesap dönemi kurum kazançlarının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir. Mükellef kurumun **2014 hesap dönemi** ticari bilanço karına eklenecek tutar ($5.584.971,60 - 5.400.000,00 =$) **184.971,60 TL**, Vonal Ltd. Şti.'nin **2014 hesap dönemi** ticari bilanço zararından düşülecek tutar ($3.723.314,40 - 3.600.000,00 =$) **123.314,40 TL** olmaktadır. Diğer taraftan, baraj inşaat işi nedeniyle Adi Ortaklığın elde ettiği hakediş bedelleri üzerinden kesilen ($55.000.000 - (55.000.000 / 1,03) =$) $1.601.941,75$ TL gelir vergisinin ($1.601.941,75 \times 0,60 =$) $961.165,05$ TL'lik kısmının mükellef kurumun, ($1.601.941,75 \times 0,40 =$) $640.776,70$ TL'lik kısmının Vonal Ltd. Şti.'nin 2014 hesap dönemi kurumlar vergisinden KVKK'nın 34'üncü maddesi kapsamında mahsup edilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, okul inşaatının maliyet bedelinin ($7.878.300 + 5.988.328 =$) $13.866.628$ TL, yol inşaatının maliyetinin ise $23.972.628$ TL olarak düzeltilmesi gerekmektedir.

4) KVKK'nın 5/1-f maddesi hükmüne göre; bankalara borçları nedeniyle kanuni takibe alınmış kurumların sahip oldukları taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık bankalara devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Bu istisnadan yararlanacak olan kurumların, bankalara borçları nedeniyle 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu hükümleri uyarınca kanuni takibe alınmış olması gerekmektedir. İstisnadan yararlanabilecek kazanç, söz konusu kıymetlerin borçlara karşılık olmak üzere, bankalara satışından veya diğer şekilde devrinden sağlanan hasılatın, bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden tutarla sınırlı olacaktır. İstisna uygulamasında, bankalara borçlu durumda olan kurumların, bu borçlara karşılık bankalara devrettikleri söz konusu aktif kıymetlerin en az iki

yıl elde bulundurma şartı olmadığı gibi kazancın belli bir süreyle özel bir fon hesabında tutulma şartı da bulunmamaktadır.

Bu açıklamalar çerçevesinde, Vonal Ltd. Şti.'nin 2013 yılında aktifine aldığı taşınmazın icra yoluyla satılmasından elde edilen kazancın KVK'nın 5/1-f maddesinde yer alan istisnadan yararlanması mümkünür. İcra yoluyla yapılan satıştan elde edilen kazanç tutarı ($500.000 - 300.000 =$) 200.000 TL olmaktadır. 500.000 TL tutarındaki satış hasılatı ile bankaya olan 400.000 TL'lik borç ödenmiştir. Dolayısıyla banka borcunun tasfiyesinde kullanılan kısım satış hasılatının ($(400.000 / 500.000) \times 100 =$) % 80'ine tekabül etmektedir. Bu durumda söz konusu satış nedeniyle KVK'nın 5/1-f maddesinde yer alan istisnadan yararlanacak tutar ($200.000 \times 0,80 =$) 160.000 TL olmaktadır. Diğer taraftan, KVK'nın 17/4-r maddesi hükmüne göre; bankalara borçlu olanların borçlarına karşılık taşınmaz ve iştirak hisselerinin (müzayedede mahallerinde yapılan satışlar dahil) bankalara devir ve teslimleri katma değer vergisinden müstesnadır. Bu durumda, Vonal Ltd. Şti.'nin bankaya borcu nedeniyle icra yoluyla satılan taşınmazın satış bedeli üzerinden katma değer vergisi hesaplanmayacaktır.

Vonal Ltd. Şti.'nin (B) bankasına olan borcu nedeniyle aktifinde bulunan hisse senetlerinin başka bir kuruma satılıp bankaya olan borcu ödemesi sonucunda elde edilen kazancın KVK'nın 5/1-f maddesinde yer alan istisnadan yararlanması mümkün değildir. Şartların gerçekleşmesi durumunda satıştan elde edilen kazanç, KVK'nın 5/1-e maddesinde yer alan istisnadan yararlanabilir. Tespit 2'de söz konusu istisna ile ilgili yapılan açıklamalara burada ayrıca degeinilmeyecek olup farklı açıklamalara yer verilecektir. KVK'nın 5/1-e maddesinde yer alan istisnadan yararlanmak için hisse senetlerinin aktifte iki tam yıl süreyle kalması gerekmektedir. Vonal Ltd. Şti.'nin aktifinde bulunan Karatan A.Ş.'nin hisse senetlerinin ilk iktisap tarihi 28.09.2010 tarihi olup satış tarihi itibarıyla (10.10.2014) en az iki tam yıl süreyle aktifte yer almaktadır. 1 Seri No'lu KVK Genel Tebliğinde bedelsiz olarak elde edilen hisse senetlerinin iktisap tarihi hususunda açıklamada bulunulmuştur. İştirak edilen kurumun nedeni ne olursa olsun yapmış olduğu sermaye artışı dolayısıyla iktisap edilen hisse senetlerinin iktisap tarihi olarak, eski hisse senetlerinin iktisap tarihi esas alınacaktır. Karatan A.Ş.'nin 14.11.2012 tarihinde bedelsiz sermaye artırımı sonucunda Vonal Ltd. Şti.'nin iktisap ettiği 30.000 adet hissenin iktisap tarihi 28.09.2010 tarihi olarak kabul edilecektir. 06.03.2013 tarihinde aktife alınan 40.000 adet hisse senedi, satış tarihi itibarıyla en az iki tam yıl süreyle aktifte yer almamıştır. Karatan A.Ş.'nin 10.06.2013 tarihinde bedelsiz sermaye artışı dolayısıyla iktisap edilen 30.000 adet hissenin bir kısmının iktisap tarihi 28.09.2010, bir kısmının ise 10.06.2013 tarihi olmaktadır.

Sermaye yedekleri kullanılmak suretiyle sermaye artırımında bulunulması neticesinde sermaye artırımı nedeniyle verilecek bedelsiz hisse senetlerinin, bu şirkete iştirak edenler yönünden aktif ve pasiflerinde bir artışa neden olmaması gereklidir. Dolayısıyla, bedelsiz hisse senetleri nedeniyle aktifte tutulan hisselerin sadece adedi değişecektir (1 Seri No'lu KVK Genel Tebliği).

Dönem karından ayrılan yedekler kullanılmak suretiyle sermaye artırımında bulunulması halinde ise bu işlem sonucu ortaklara bedelsiz hisse senedi verilmesi ile fiilen kar payı dağıtılması arasında fark bulunmamaktadır. Her iki halde de ortaklar, kurum bünyesinde oluşan karlar üzerinde tasarrufta bulunma imkanına sahip olmaktadır. Dolayısıyla, kar yedeklerinden karşılanan sermaye artırımları sonucunda ortaklarca bedelsiz iştirak hissesi iktisap edilmesi durumunda, alınan iştirak hisseleri nominal bedelle iştirak hesaplarında izlenecek ve iştirak kazançları istisnası nedeniyle kurumlar vergisine tabi tutulmayacaktır (1 Seri No'lu KVK Genel Tebliği).

Diger taraftan, kurumlar vergisi mükelleflerinin, aynı kuruma ait değişik tarihler itibarıyla iktisap ettikleri iştirak hisselerinin bir kısmını satmaları durumunda, söz konusu iştirak hisselerinin iki tam yıl aktifte yer alma şartını sağlayıp sağlamadığının tespitinde ilk giren ilk çıkar (FIFO) yönteminin kullanılması gerekmektedir (1 Seri No'lu KVK Genel Tebliği).

Vonal Ltd. Şti.'nin Karatan A.Ş. hisse senetlerinin iktisap tarihleri ile iktisap bedelleri aşağıdaki gibidir.

-28.09.2010 tarihinde alınan 50.000 adet hisse senedi 200.000 TL

-14.11.2012 tarihinde sermaye yedekleri kullanılmak suretiyle iktisap edilen 30.000 adet hisse senedi 0 TL (iktisap tarihi 28.09.2010 olarak kabul edilecek)

-06.03.2013 tarihinde alınan 40.000 adet hisse senedi 210.000 TL

-10.06.2013 tarihinde kar yedekleri kullanılmak suretiyle iktisap edilen 30.000 adet hisse senedi 30.000 TL (20.000 TL bedelli 20.000 adet hisse senedinin iktisap tarihi 28.09.2010, 10.000 TL bedelli 10.000 adet hisse senedinin iktisap tarihi 06.03.2013 olarak kabul edilecek)

Bu durumda, 28.09.2010 tarihi itibarıyla iktisap edilen hisse senedi adedi 100.000 adet, bunların bedeli ise 220.000 TL olmaktadır. 06.03.2013 tarihinde iktisap edilen hisse senedi adedi 50.000, bunların bedeli de 220.000 TL olmaktadır. Dolayısıyla 10.10.2014 tarihinde satılan 125.000 adet hisse senedinin 100.000 adedinin 28.09.2010 tarihinde, 25.000 adedinin ise 13.06.2013 tarihinde iktisap edilenlerden olduğu kabul edilecektir. 28.09.2010 tarihinde iktisap edilenler iki tam yıl süreyle aktifte yer alıklarından KVK'nın 5/1-e maddesinde yer alan istisnadan yararlanacak olup 06.03.2013 tarihinde iktisap edilenler ise söz konusu istisnadan yararlanamayacaktır.

Vonal Ltd. Şti. tarafından 10.10.2014 tarihinde peşin bedelle 750.000 TL'ye satılan hisse senetlerinin iktisap bedeli $(220.000 + (220.000 / 2) =) 330.000$ TL olmaktadır. Dolayısıyla elde edilen satış kazancı olan $(750.000 - 330.000 =) 420.000$ TL'nin $(420.000 \times (220.000 / 330.000) =) 280.000$ TL'lik kısmı istisnadan yararlanacak, $(420.000 \times (110.000 / 330.000) =) 140.000$ TL'lik kısmı istisnadan yararlanamayacaktır. Bu durumda, 2014 hesap döneminde hisse senedi satışı nedeniyle KVK'nın 5/1-e maddesi istisnasından yararlanılacak tutar $(280.000 \times 0,75 =) 210.000$ TL olacaktır. İstisnadan yararlanacak tutardan daha yüksek bir tutar, 2014 hesap dönemi Kurumlar Vergisi Beyannamesinin verildiği tarihe kadar pasifte özel bir fon hesabına aktarıldığında istisnanın son şartı da yerine getirilmiş olmaktadır.

Bu durumda, Vonal Ltd.Şti.'nin aktifinde bulunan hisse senedi satışı nedeniyle eksik hesaplanan $(420.000 - 380.000 =) 40.000$ TL'nin **2014 hesap dönemi** ticari bilanço karına eklenmesi gerekmektedir. Vonal Ltd. Şti.'nin 2014 hesap dönemi Kurumlar Vergisi Beyannamesinde KVK'nın 5/1-e maddesi kapsamında indirebileceği istisna tutarının **210.000 TL**, KVK'nın 5/1-f maddesi kapsamında indirebileceği istisna tutarının ise **160.000 TL** olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Düzen taraftan, KDVK'nın 17'üncü maddesinin 4'üncü fikrasının (r) ve (g) bentleri uyarınca hisse senedi teslimleri üzerinden katma değer vergisi hesaplanmayacaktır.

Mükellef Kurumun Olması Gereken 2013 Hesap Dönemi Kurumlar Vergisi Beyannamesi

Yukarıda yapılan açıklamalar sonucunda mükellef kurumun 2013 hesap dönemine ilişkin olarak yeniden düzenlenmiş Kurumlar Vergisi Beyannamesi aşağıda yer almaktadır.

| BEYANNAME KALEMLERİ | TUTAR (TL) |
|---|-------------------|
| Ticari Bilanço Karı | 720.000,00 |
| Ticari Bilanço Karına Eklenmesi Gereken Hususlar | 48.000,00 |
| -Arsanın indirilemeyen katma değer vergisinin fazladan gider kaydedilmesi (Tespit 2) | 48.000,00 |
| OLMASI GEREKEN TİCARİ BİLANÇO KARI | 672.000,00 |
| Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler | 40.000,00 |
| Kanunen Kabul Edilmeyen Giderlere Eklenmesi Gereken İştirak Satış Kazancı Gideri Tutarı (Tespit 2) | 9.000,00 |
| Olması Gereken Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler | 49.000,00 |
| Olması Gereken Taşınmaz ve İşt. His. ile Kurucu Sen., İnt. Sen. ve R. Hakları Stş. Kazancı (K.V.K. Mad. 5/1-e) (Tespit 2) | 120.000,00 |
| Olması Gereken Kar ve İlaveler Toplamı | 49.000,00 |
| Olması Gereken Cari Yıla Ait Zarar, İstisnalar ve İndirimler Toplamı | 792.000,00 |
| OLMASI GEREKEN ZARAR | 743.000,00 |
| Olması Gereken AR-GE İndirimi (K.V.K. Mad. 10/1-a) (Tespit 1) | 470.000,00 |
| OLMASI GEREKEN TOPLAM | 470.000,00 |
| OLMASI GEREKEN GELECEK YILA DEVREDEN CARİ YIL ZARARI | 743.000,00 |

20

Mükellef kurumun gelecek yıla devreden cari yıl zararının 743.000 TL olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Mükellef Kurumun Olması Gereken 2014 Hesap Dönemi Kurumlar Vergisi Beyannamesi

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

| BEYANNAME KALEMLERİ | TUTAR (TL) |
|---|---------------------|
| Ticari Bilanço Karı | 4.800.000,00 |
| Ticari Bilanço Karına Eklenmesi Gereken Hususlar | 324.971,60 |
| Hibeler (Tespit 1) | 140.000,00 |
| Adı Ortaklık payı (Tespit 3) | 184.971,60 |
| Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler | 70.000,00 |
| Kanunen Kabul Edilmeyen Giderlere Eklenmesi Gereken İştirak Satış Kazancı Gideri Tutarı (Tespit 2) | 43.200,00 |
| Olması Gereken Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler | 113.200,00 |
| Olması Gereken Taşınmaz ve İşt. His. ile Kurucu Sen., İnt. Sen. ve R. Hakları Stş. Kazancı (K.V.K. Mad. 5/1-e) (Tespit 2) | 819.906,00 |
| Kar ve İlaveler Toplamı | 5.238.171,60 |
| Cari Yıla Ait Zarar, İstisnalar ve İndirimler Toplamı | 819.906,00 |
| KAR | 4.418.265,60 |

| | |
|---|---------------------|
| Olması Gereken Diğer Geçmiş Yıl Zararı (2013 yılı zararı) | 743.000,00 |
| Olması Gereken Mahsup Edilecek Toplam Geçmiş Yıl Zararı | 743.000,00 |
| Olması Gereken İndirime Esas Tutar | 3.675.265,60 |
| Olması Gereken AR-GE İndirimi (K.V.K. Mad. 10/1-a) (Tespit 1) | 1.860.000,00 |
| Olması Gereken Girişim Sermayesi Fonu (K.V.K. Mad. 10/1-g)* | 181.526,56 |
| OLMASI GEREKEN TOPLAM | 2.041.526,56 |
| OLMASI GEREKEN DÖNEM SAFİ KURUM KAZANCI (MATRAH) | 1.633.739,04 |
| Olması Gereken Hesaplanan Kurumlar Vergisi | 326.747,81 |
| Olması Gereken Mahsup Edilecek Vergiler ToplAMI (Tevkifatlar)** | 1.021.165,05 |
| Olması Gereken İadesi Gereken Kurumlar Vergisi | 694.417,24 |

* VUK'un 325/A maddesi hükmüne göre; Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi olarak Türkiye'de kurulmuş veya kurulacak girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına sermaye olarak konulması veya girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması amacıyla, ilgili dönem kazancından veya beyan edilen geliden girişim sermayesi fonu ayrılabilir. Bu fon, kurum kazancının veya beyan edilen gelirin % 10'unu ve öz sermayenin % 20'sini aşamaz. Girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar pasifte geçici bir hesapta tutulur. Mükelleflerce, fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya girişim sermayesi yatırım fonlarına yatırım yapılmaması halinde, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir.

KVK'nın 10/1-g maddesi hükmüne göre; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların beyan edilen gelirin % 10'unu aşmayan kısmı, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından indirilir. % 20'lik oranın sonu öz sermayeye uygulanacaktır. İndirim tutarının tespitinde beyan edilen gelir olarak ticari bilanço kar veya zararına kanunen kabul edilmeyen giderler eklenmek ve geçmiş yıl zararları ile varsa tüm indirim ve istisnalar düşülmek suretiyle bulunan tutar [Ticari bilanço karı (zararı) + kanunen kabul edilmeyen giderler – geçmiş yıl zararları – tüm indirim ve istisnalar] dikkate alınacaktır. Pasifte özel bir fon hesabına alınacak tutar, hesap dönemi sonu itibarıyla tespit edilebilecektir. Bu çerçevede, fon hesabına alınma işleminin, izleyen hesap döneminin başından itibaren kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar yapılması gerekmektedir.

Mükellef kurum tutar haricindeki bütün şartları yerine getirmiştir. Mükellef kurumun dönem sonu öz sermayesi 1.200.000 TL olup bu tutarın % 20'si olan ($1.200.000 \times 0,20 =$) 240.000 TL'nin aşılmaması şartıyla girişim sermayesi fonu ayrılabilir. Mükellef kurum 120.000 TL tutarında fon ayırdığından öz sermaye şartını ihlal etmemektedir. Beyan edilen gelirin % 10'u hesaplama sonucunda bulunan ($(5.124.971,60 + 113.200,00 - 743.000,00 - 819.906,00 - 1.860.000,00) \times 0,10 =$) 181.526,56 TL mükellef kurum tarafından ayrılan girişim sermayesi fonu olacaktır.

** Mükellef kurumun, Tespit 3'ün cevabında belirtildiği üzere Adı Ortaklık'tan elde ettiği kazanç nedeniyle mahsup edebileceği vergi kesintisi 961.165,05 TL olması gerekipen 990.000 TL mahsup edilmiştir. Bu durumda, fazladan mahsup edilen vergi kesintisi tutarı ($990.000,00 - 961.165,05 =$) 28.834,95 TL olmaktadır. Dolayısıyla mükellef kurumun mahsup edebileceği vergi kesintisi tutarları toplamının ($1.050.000,00 - 28.834,95 =$) 1.021.165,05 TL olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Haksız olarak iade alınan (963.384,47 – 694.417,24 =) 268.967,23 TL kurumlar vergisinin mükellef kurumdan aranması (veya VUK'un 29'uncu maddesi uyarınca ikmalen tarh edilmesi) gerekmektedir. Haksız iade alınan (veya ikmalen tarh edilen) kurumlar vergisi üzerinden VUK'un 341 ve 344'üncü maddeleri uyarınca bir kat tutarında vergi ziynet cezası kesilmesi gerekmektedir.

Vonal Ltd. Şti.'nin Olması Gereken 2014 Hesap Dönemi Kurumlar Vergisi Beyannamesi

Yukarıda yapılan açıklamalar sonucunda Vonal Ltd. Şti.'nin 2014 hesap dönemine ilişkin olarak yeniden düzenlenmiş Kurumlar Vergisi Beyannamesi aşağıda yer almaktadır.

| BEYANNAME KALEMLERİ | TUTAR (TL) |
|---|---------------------|
| Ticari Bilanço Zararı | 640.000,00 |
| Ticari Bilanço Zararından Düşülmlesi Gereken Hususlar | 163.314,40 |
| Adi Ortaklık payı (Tespit 3) | 123.314,40 |
| Hisse Senedi Satış Karı (Tespit 4) | 40.000,00 |
| Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler | 10.000,00 |
| Olması Gereken Taşınmaz ve İşt. His. ile Kurucu Sen., İnt. Sen. ve R. Hakları Stş. Kazancı (K.V.K. Mad. 5/1-e) (Tespit 4) | 210.000,00 |
| Olması Gereken Banka veya TMSF'ye Borçlu Durumda Olan Kurumların Taş. ve İşt. His. ile Kur. Sen. İnt. Sen. ve R. Hakları Sat. Kaz. (K.V.K. Mad. 5/1-f) (Tespit 4) | 160.000,00 |
| Olması Gereken Kar ve İlaveler Toplamı | 173.314,40 |
| Olması Gereken Cari Yıla Ait Zarar, İstisnalar ve İndirimler Toplamı | 1.010.000,00 |
| OLMASI GEREKEN ZARAR | 836.685,60 |
| OLMASI GEREKEN GELECEK YILA DEVREDEN CARİ YIL ZARARI | 836.685,60 |

Vonal Ltd. Şti.'nin gelecek yıla devreden cari yıl zararının 836.685,60 TL olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Vonal Ltd. Şti.'nin, Tespit 3'ün cevabında belirtildiği üzere Adi Ortaklık'tan elde ettiği kazanç nedeniyle mahsup edebileceği vergi kesintisi 640.776,70 TL olması gerekirken 660.000 TL mahsup edilmiştir. Bu durumda, fazladan mahsup edilen (660.000,00 – 640.776,70 =) 19.223,30 TL'nin Vonal Ltd. Şti.'den aranması, aranacak kurumlar vergisi üzerinden de VUK'un 341 ve 344'üncü maddeleri uyarınca bir kat tutarında vergi ziynet cezası kesilmesi gerekmektedir.