



İSTANBUL SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI
ISTANBUL CHAMBER OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS

2016 YILI KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNİN HAZIRLANMASINA YÖNELİK ÖRNEK ÇALIŞMA

İSMMMÖ VERGİ MEVZUATI KOMİTESİ ÇALIŞMASIDIR

İSTANBUL, 2017



İSTANBUL SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI
ISTANBUL CHAMBER OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS

2016 YILI KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNİN HAZIRLANMASINA YÖNELİK ÖRNEK ÇALIŞMA

İSMMMO VERGİ MEVZUATI KOMİTESİ ÇALIŞMASIDIR

İSTANBUL, 2017

2016 YILI KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNİN HAZIRLANMASINA YÖNELİK ÖRNEK ÇALIŞMA

Değerli Meslektaşlarımız,

2016 yılı kurumlar vergisi çalışmalarınızda rehberlik edebilecek özellikli durumları içeren örnek çalışmayı, bilgilerinize sunmaktan gurur duyuyoruz.

Odamızın Vergi Komitesi'nin emeği olan ve kısa sürede hazırlıklarını tamamlayarak sizlerle bu çalışmayı paylaşan arkadaşlarımızı odamız adına gönülden kutluyorum.

Yapılan çalışmanın mesleğimize ve iş dünyamıza katkılar getirmesi dileğiyle saygılar sunar, çalışmalarınızda başarılar diliyorum.

Yücel AKDEMİR

Başkan

İSMMMO Vergi Komitesi Üyeleri

Komiteden Sorumlu Yönetim Kurulu Üyesi

Komite Başkanı

Başkan Yardımcısı

Sekreter

Üye

Üye

Üye

Üye

Üye

Üye

Üye

Üye

Üye

Gülgün ÖZTÜRK

Özgen ÖREK

Süreyya GÜNDOĞDU

Ebru ASLANTÜRK

İbrahim AKBAYRAK

Gökhan YILDIRIM

Levent YILMAZCAN

Fadime AKGÜN

Hülya ÜNVER

Ali ÇAPAR

Gürkan YÜCEL

Mustafa DEMİRTAŞ

Ulaş HAS

2016 YILI KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNİN HAZIRLANMASINA YÖNELİK ÖRNEK ÇALIŞMA

İÇİNDEKİLER

- 9 2016 Yılı Kurumlar Vergisi Matrah Tespiti ve Beyanına İlişkin Uygulama Örneği
- 9 MONOGRAFİLER
- 9 1) Kazanç ve KKEG Bilgileri:
- 10 2) İstisnalar:
- 11 3) Zarar Mahsubu
- 11 4) Bağış ve Yardımlar - İndirimler:
- 12 5) Vergi Güvenlik Müesseseleri:
- 13 6) İndirimli Kurumlar Vergisi:
- 13 7) Nakit Sermaye Artırımı İndirimi
- 14 8) Peşin Ödenen Kurumlar Vergisi:
- 14 MONOGRAFİNİN ÇÖZÜMÜ
- 14 1) Kazanç ve KKEG:
- 14 Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler (K.v.k. Md. 11)
- 17 Diğer Özellikli Durumlar:
- 19 2) İstisnalar
- 23 3) Zarar Mahsubu
- 24 4) Bağışlar - İndirimler
- 28 5) Vergi Güvenlik Müesseseleri
- 36 6) İndirimli Kurumlar Vergisi
- 38 7) Nakit Sermaye İndirimi
- 38 K.v.k (10/1-I) Nakit Sermaye Artırımında İndirim (Sermayenin Amortismanı)
- 43 8) Peşin Ödenen Kurumlar Vergisi ve Yurtdışında Ödenen Vergilerin Mahsubu
- 44 Kurumlar Vergisi Beyannamesinin Düzenlenmesi

2016 YILI KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNİN HAZIRLANMASINA YÖNELİK ÖRNEK ÇALIŞMA

Çalışmamız bir örnek çözümlenerek Kurumlar Vergisi Beyannamesi düzenlemesine yönelik açıklama yapmak üzere kurgulanmıştır.

Bu örnek çalışmamızda daha çok piyasa uygulamalarında yoğun karşılaşılan konular temel alınarak, ticari kardan kurumlar vergisi matrahına geçiş ve kurumlar vergisi beyannamesinin hazırlanmasına ilişkin bir örnek hazırlamaktır. Ancak, bu örneklemede VUK'nun değerlendirme hükümleri konu dışı bırakılacaktır. Dolayısıyla, çalışmamızda değerlendirme işlemlerini VUK hükümlerine göre gerçekleştirmiş olan bir kurumlar vergisi mükellefinin, KVK'da yer alan düzenlemeler çerçevesinde kurumlar vergisi matrahını nasıl tespit etmesi gerektiği ele alınmıştır.

Bu örnek çalışmamızda, ilk olarak kanunen kabul edilmeyen giderlere yer verecek, daha sonra sırasıyla istisnalar, zarar mahsubu, bağış ve yardımlar, vergi güvenlik müesseseleri, indirimli kurumlar vergisi uygulaması, vergi mahsupları ele alınacaktır. Bu çalışma; uygulamalarda ortaya çıkan sorunlar ve özellikli haller dikkate alınarak hazırlanmıştır.

2016 Yılı Kurumlar Vergisi Matrah Tespiti ve Beyanına İlişkin Uygulama Örneği

Otomotiv sektöründe faaliyet gösteren ABC Otomotiv Yedek Parça San. Tic. A.Ş. (Çalışmanın bundan sonraki bölümlerinde "mükellef kurum" olarak anılacaktır.) 2016 hesap döneminde kurumlar vergisi beyannamesine esas teşkil eden işlemleri aşağıdaki gibidir:

Mükellef kurumun 31.12.2015 tarihli özvarlığı 1.000.000 TL'dir.

MONOGRAFİLER

1) Kazanç ve KKEG Bilgileri:

- Mükellef kurum, 10.000.000 TL ticari bilanço karı elde etmiştir.
- Mükellef kurum alınan çeklerini reeskonta tabi tutmuş olup, 90.000 TL tutarında reeskont faiz gideri hesaplamıştır. Ticari bilanço karının tespitinde de reeskont faiz gideri olarak dikkate almıştır. Verilen çekleri ile ilgili herhangi bir işlem yapmamıştır

2016 YILI KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNİN HAZIRLANMASINA YÖNELİK ÖRNEK ÇALIŞMA

- Mükellef kurum genel kurul toplantısını gerçekleştirmek için, aşağıdaki giderlere katlanmıştır.
 - o Otelin konferans salonu kirası 50.000 TL
 - o Genel kurula davet için yapılan kırtasiye, basılı evrak ve posta giderleri 20.000 TL
 - o Genel kurula davet edilen yurt dışında bulunan üç ortak için firma tarafından alınan uçak bileti bedeli 15.000 TL
- Mükellef kurum önceki yıllara ait olup bu yıl ödenen 140.000 TL sigorta primi ile 47.000 TL gecikme zammını safi kazancının tespitinde gider olarak dikkate almıştır. Ayrıca mükellef kurum prim ile gecikme zammı tutarını ödeyebilmek için 20.000 TL kredi faizine katlanmış olup, kredi faizini gider olarak hesaplarına intikal ettirmiştir. Söz konusu kredi ve faiz tutarının tamamı sigorta primi ve gecikme zammının ödendiği yıl içinde bankaya geri ödenmiştir.

2) İstisnalar:

- Mükellef kurum ilişkisiz (X) A.Ş.'ye ait itibari değeri 0,5 TL olan hisse senetlerinden 12.12.2012 tarihinde adedi 1,00 TL bedelle 2.000.000 adet, 21.12.2014 tarihinde ise adedi 1,20 TL'den 500.000 adet satın almış olup, söz konusu alım fiyatları emsallere uygundur. Mükellef kurum bu hisse senetlerinin 2.200.000 adedini 28.12.2016 tarihinde 4.000.000 TL bedelle ilişkisiz (Y) A.Ş.'ye satmıştır. Satıştan doğan kazancın tamamı 06.01.2017 tarihinde pasifte özel bir fon hesabına alınmıştır. Bedelin yarısını 6 ay vadeli çek ile, kalan yarısını ise peşin tahsil edilmiştir. Mükellef kurum bu işlemde kaynaklanan 50.000 TL tutarındaki satış komisyon giderine katlanmış olup, finans giderlerine kaydetmek suretiyle ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate almıştır.
- Mükellef kurum Çorlu Avrupa Serbest Bölge'de bulunan şubesinin oto yedek parça imalat faaliyetinden 500.000 TL kazanç elde

2016 YILI KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNİN HAZIRLANMASINA YÖNELİK ÖRNEK ÇALIŞMA

etmiştir. Ayrıca, söz konusu şubede yurt dışından ithal edilen yedek parçaları herhangi bir imalat sürecine tabi tutmadan yurt içine satarak 100.000 TL kazanç elde etmiş ve bu tutarı da ticari kazançta dâhil etmiştir. Mükellef kurumun 10 yıllık Serbest Bölge faaliyet ruhsatı 21.11.2002 tarihinde alınmış ve 21.11.2012 tarihinde 5 yıllığına uzatılmıştır.

3) Zarar Mahsubu

- Mükellef kurum 2011 hesap dönemine ilişkin olarak 6736 sayılı Kanun'dan yararlanmış olup, 2011 yılından devreden zararı 300.000 TL'dir.

4) Bağış ve Yardımlar - İndirimler:

- Mükellef kurum süper ligde yer alan Denizlispor futbol kulübüne, devre arası kampındaki oyuncuların futbol malzemelerinin ve formalarının ücretsiz karşılanması konusunda sponsor olmuştur. Verilen malzemelerin maliyeti KDV dâhil 200.000 TL olup, teslim edilen malzemeler için fatura düzenlenmiş, faturada sponsorluk için yapıldığı belirtilmiştir. Bu işleme karşılık Kulüp'ten makbuz alınmıştır.
- Mükellef kurum kamuya yararlı bir Sosyal Hizmetler Çocuk Esirgeme Kurumuna bağlı bir dernek tarafından işletilen çocuk kreşine 40.000 TL nakdi bağışta bulunmuştur.
- Mükellef kurum Türk Kızılay Derneği'ne bedelsiz olarak tıbbi malzeme tesliminde bulunmuş olup, bu teslimin maliyeti 200.000 TL'dir. Malzemelere ilişkin indirim konusu yapılmış olan KDV 36.000 TL'dir.
- Mükellef kurum yurt dışında faaliyet gösteren bir otomotiv firmasına araç tasarım hizmeti sunmuş ve bu işten toplam 150.000 TL kazanç elde etmiş. Bu işleme ilişkin hasılat, maliyet ve giderler yasal kayıtlara intikal ettirilmiş olup ticari kazanç tutarı arasında yer almaktadır.

5) Vergi Güvenlik Müesseseleri:

- Transfer Fiyatlandırılması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı
Mükellef Kurum, **Türkiye’de bulunan ve %50 nispetinde İştiraki Olan (D) OTO Dış Tic. A.Ş.’ ne** 2016 yılında imal ettiği 1.000 Adet *far yuvasını* adeti 40 TL’den, 1.500 Adet *fren borusunu* adedi 30 TL’den satmıştır. Şirketin ilişkisi olmayan yurt içi ve yurtdışı kişi ve kurumlara benzer miktarlardaki far yuvasını adedini 80 TL’den, fren borusunun adedini 60 TL’ den satışını yaptığı muhasebe kayıtlarından tespit edilmiştir. (D) OTO Dış Tic. A.Ş.’nin 2016 yılı hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesinde kurumlar vergisi çıkmadığı, gelecek yıla devreden zarar tutarının 500.000 TL olduğu tespit edilmiştir.
- Örtülü Sermaye
Mükellef kurum, **% 25 nispetinde ortağı bulunan Otomotiv sektöründe faaliyet gösteren İtalya Mukimi (E) GROUP S.R.L.’den** 01.01.2016 tarihinde (bu tarihte 1 Euro: 3,00 TL) yıllık %5 (faiz oranı emsallere uygundur.) faiz oranı üzerinden 2.000.000 Euro borç almıştır. Borcun tamamı 31.12.2016 (bu tarihte 1 Euro=4 TL) tarihinde geri ödenmiş ve faiz tahakkukları ile kur farkları ilgili hesaplara aktarılarak dönem kazancından indirilmiştir
- Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı
Mükellef kurumun **“X” ülkesinde bulunan (W) Şirketi’nde %50 oranında ortaktır.** 2016 yılında (W) Şirketi’nce 800.000 Euro hasılat elde edilmiş olup, bunun 500.000 Euro’luk kısmı ticari satışlardan, 150.000 Euro kira gelirinden, 100.000 Euro isim hakkı gelirinden ve 50.000 Euro’luk kısmı faiz gelirinden oluşmaktadır. (W) Şirketinin efektif vergi yükü %8,5’dir. (W) Şirketinin 2016 yılı için kurum kazancı 300.000 Euro olarak gerçekleşmiştir. (W) Şirketi 2016 yılı kazancı ortaklara dağıtılmamıştır. (W) Şirketi’nin “X” ülkesinde toplam 30.000 TL karşılığı, “Y” Ülkesinde de 20.000 TL karşılığı Euro tutarında Toplam

2016 YILI KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNİN HAZIRLANMASINA YÖNELİK ÖRNEK ÇALIŞMA

50.000 TL gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergi ödediği tespit edilmiş olup, belgeleri ile tevsik edilmiştir

6) İndirimli Kurumlar Vergisi:

- Mükellef kurum KVK 32/A maddesinde düzenlenen indirimli kurumlar vergisi uygulamasından faydalanmak üzere önceki yıllarda aşağıdaki yatırımı yapmış olup, 2016 yılı kazancının yarısı bu yatırımdan elde edilmiştir.

-Yatırım konusu: Otomotiv Yedek Parça İmalatı

-Yatırım tutarı: 5.000.000 TL

Harcamanın türü	Tutar
Arsa Alımı	1.500.000
Tesis İnşaatı	1.600.000
Makine ve Teçhizat	1.000.000
Montaj Giderleri	250.000
Demirbaşlar	150.000
Know-how bedeli	500.000
Toplam	5.000.000

Yatırımın 6. Bölgede yapılmıştır. Yatırıma katkı oranı % 35, kurumlar vergisi indirim oranı % 90'dır

Önceki yıllarda tahsilinden vazgeçilen vergi: 510.000

7) Nakit Sermaye Artırımı İndirimi

- Firma sermayesinin 700.000 TL arttırılması ilişkin 01/01/2016 tarihinde genel kurul kararı almış olup, arttırılan sermayenin 500.000 TL sı nakit olarak, 200.000 TL ise ortakların alacaklarını sermayeye ilave etmesiyle karşılamıştır.

Sermaye taahhüdünün %25'i olan 125.000 TL 02/01/2016 tarihinde ortaklarca şirketin banka hesabına yatırılmıştır.

Sermaye artırım kararı 03/01/2016 tarihinde ticaret siciline tescil ettirilerek, taahhüt edilen sermayenin geri kalan kısmı

2016 YILI KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNİN HAZIRLANMASINA YÖNELİK ÖRNEK ÇALIŞMA

olan 375.000 TL ise ortaklarca nakit olarak 01/02/2016 tarihinde şirketin banka hesabına yatırılmıştır.

Firma aynı yıl içinde 10/07/2016 tarihinde duyduğu gerek üzerine sermayesini 300.000 TL azaltılmasına ilişkin genel kurul kararı alıp, 10/07/2016 tarihinde ticaret siciline tescil ettirmiştir.

Firmanın yararlanabileceği indirim oranı %50 olup, 2016 yıl sonu için TCMB tarafından açıklanan ticari krediler faiz oranı %10'dur.

8) Peşin Ödenen Kurumlar Vergisi:

Mükellef kurumun yıl içinde ödediği geçici vergi tutarının 1.250.000 TL, bankalardan elde edilen faiz gelirlerine ilişkin olarak yapılan kesinti tutarının ise 120.000 TL olduğu tespit edilmiştir.

MONOGRAFİNİN ÇÖZÜMÜ

1) Kazanç ve KKEG :

KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NDA YER ALAN KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDERLER (K.V.K. MD. 11)

Kurumlar vergisi mükelleflerinin ilgili yıl safi kurum kazancının tespitinde, aşağıdaki indirimlerin yapılması kabul edilmez. Bu indirimler KKEG olarak değerlendirilerek, kurum kazancına ilave edilir.

- Öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler.
- Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkı ve benzeri giderler.
- Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar.
- Her ne şekilde ve ne adla olursa olsun ayrılan yedek akçeler.
- Kurumlar vergisi, para cezaları, vergi cezaları, zamlar ve faizler.

2016 YILI KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNİN HAZIRLANMASINA YÖNELİK ÖRNEK ÇALIŞMA

- Menkul kıymetlerin itibari değerinin altında ihracından doğan zararlar.
- İşletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayan ve kanunda sayılan araçların (yat, kotra, tekne, uçak, helikopter gibi) giderleri ve amortismanları.
- Kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminatlar.
- Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğan maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminatlar.
- Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin %50'si. Bakanlar Kurulu bu oranı %100'e kadar artırmaya veya sifıra kadar indirmeye yetkilidir.
- Kanunen yasaklanmış fiiller nedeniyle katlanılan giderler (rüşvet, yasadışı örgütlere yapılan bağış ve yardımlar, ihaleden çekilme karşılıklı ödenen bedeller)
- Kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ait giderlerin, istisnaya isabet eden tutarla orantılı kısmı, istisna dışı kurum kazancından indirilemez. (İştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere.) Örneğin, K.V.K 5. maddenin e bendinden yararlanarak gayrimenkulünü satan kurumların tapuda ödedikleri harçların %75'i gider olarak kabul edilmeyecektir. Kanunda satış kazancının %75'i istisna olarak kabul edildiğinden, istisna işleme ilişkin giderlerin de %75 i gider olarak kabul edilmeyecektir.
- Yönetim kurulu başkan ve üyelerine ödenen kar payları.
- Kıdem tazminatları için ayrılacak karşılıklar gider kabul edilmeyecektir. (Dönem içi fiilen ödenenler hariç.)
- MTV Kanunu'na göre 1,3 ve 4 sayılı tarifelerde yer alan taşıtlara ilişkin ödenen vergiler, cezalar ve gecikme zamları. (Ticari amaçlı uçak, helikopter işletme faaliyeti ile uğraşanların, taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşanların bu amaçla kiraya verdikleri taşıt ve araçlar hariç.)

2016 YILI KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNİN HAZIRLANMASINA YÖNELİK ÖRNEK ÇALIŞMA

- Özel İşlem Vergisi gerek G.V.K'da gerek se K.V.K'da gider olarak kabul edilmemektedir.
- 5510 Sayılı Kanun'un 88. Md gereğince fiilen ödenmeyen SGK primleri G.V. ve K.V. uygulamasında gider olarak dikkate alınamazlar. Ancak ödendikleri takvim yılında, dönemine ve ait oldukları yıla bakılmaksızın gider olarak dikkate alınırlar.
- İşletmeden çalınan veya kaybolan mallar sebebiyle doğan zararlar gider olarak kabul edilmezler.
- İşletmede çalışan personelin ölümü üzerine aile ve çocuklarına yasal zorunluluk olmaksızın verilen yardımlar, ölüm ilanı bedelleri ve çelenk ve cenaze masrafları gider olarak kabul edilmezler.
- Borç senetlerinin reeskont işlemine tabi tutulmayıp, alacak senetlerinin tabi tutulması halinde, kurumların lehine hesapladıkları reeskont faiz giderleri.
- Bir başka kişi veya kurum adına düzenlenmiş evrak ve belgelere istinaden yapılan giderler.
- V.U.K'na göre belirlenen oranları aşan miktarda amortisman ayrılması.
- Maliyet olarak kabul edilmesi gereken harcamaların, doğrudan gider yazılması.
- Dönemsellik ilkesi gereği, geçmiş veya gelecek yıllara ait olan giderlerin cari takvim yılına ithal edilmesi.
- K.V.K'unda belirtilen usullere uymaksızın yapılan bağış ve yardımlar.(Bağış ve yardımın dönem içinde gider olarak yazılması – sonra kurum kazancının tespitinde kkeg olarak eklenmesi – ardından kazancın yeterli olması halinde ve üst sınır gözetilerek beyanname üzerinden indirim konusu yapılması sırasının takip edilmesi gerekir.)
- Götürü gider uygulaması hariç belgesiz olarak gider yazılması.
- Envanterde oluşan sayım ve tesellüm noksanlarından nedeni bulunamayanlar. kkeg olarak dikkate alınırlar.

2016 YILI KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNİN HAZIRLANMASINA YÖNELİK ÖRNEK ÇALIŞMA

DİĞER ÖZELLİKLI DURUMLAR :

- V.U.K 281. ve 285.'inci maddeleri vadesi gelmemiş senetli alacak ve borçların değerlemesini açıklamıştır:
Vadesi gelmemiş olan senede bağlı alacaklar ile borçlar değerlendirme günü kıymetine irca olunabilir. Senette faiz oranı belli ise bu oran, belli değil ise T.C. Merkez Bankası'nın resmi iskonto haddinde bir faiz uygulanır.
Alacak senetlerini reeskonta tabi tutan mükellefler, borç senetlerini de reeskonta tabi tutmak zorundadırlar.
5941 sayılı Çek Kanunu'nda yapılan değişikliklerden sonra, çeklerin vadeli olarak düzenlenmesine izin verilmiştir. Bu değişiklikten sonra idare de görüşünü değiştirerek çeklerinde vade içerdiğini kabul etmiştir.
Bu nedenle 30.04.2013 tarih ve V.U.K-64/2013-9 sayılı Sirküler ile vadeli çeklere reeskont ayrılmasına izin verilmiştir. Buna göre; mükellef kurum alınan çeklerini reeskonta tabi tutmuş ancak verilen çeklerini reeskonta tabi tutmamıştır.
Oysa hem alınan çeklerin hem de verilen çeklerin reeskonta birlikte tabi tutulması yasal zorunluluktur. Seçimlik bir hak olarak düzenlenmemiştir.
Firma verilen çeklerini reeskonta tabi tutmadığından, alınan çekleri için hesaplamış olduğu 90.000 TL tutarındaki reeskont faiz giderini ticari bilanço karından indirim konusu yapamayacaktır. 90.000 TL'nin kkeg olarak ticari bilanço karına eklenmesi gerekmektedir.
- K.V.K'nın 8. maddesi hükmüne göre; kurumlar genel toplantıları için yapılacak giderleri hasılatlarından indirim konusu yapılabileceklerdir.
Genel kurul toplantıları için yapılacak giderlerde, kurum kazancının elde edilmesi ve idame ettirilmesi maksadı aranmaktadır.
Ortakların veya hissedarların toplantıya katılmaları için yapılan giderler bedeli kurumca üstlenilmiş olsa dahi, kurum kazancı tespit edilirken indirim konusu yapılamaz.

2016 YILI KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNİN HAZIRLANMASINA YÖNELİK ÖRNEK ÇALIŞMA

Örneğimizde, konferans salonu kirası 50.000 TL ile kırtasiye, basılı evrak ve posta ücreti 20.000 TL kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili giderler olup, gider olarak indirimi mümkündür.

Ancak, yurt dışında bulunan üç ortak için alınan 15.000 TL tutarlı uçak biletleri kurum kazancının elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmayıp, ortakların kendi sermayelerini temsil etmek için kendilerinin katlanmaları gereken bir gider unsurudur. Bu bedelin firma tarafından üstlenilmesi, uçak bileti giderine kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi niteliği kazandırmayacaktır. Bu nedenle 15.000 TL tutarındaki giderin kkeg olarak kurum kazancına eklenmesi gerekmektedir.

- G.V.K 40. Maddesinin 1.fıkrasının 2 numaralı bendinde sigorta primlerinin safi kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilebileceği hükme bağlanmıştır.

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 88. Maddesinin 11. Fıkrasında kuruma fiilen ödenmeyen sigorta primlerinin G.V ve K.V uygulamasında gider yazılamayacağı belirtilmiştir.

174 seri no'lu GVG'T'nin C bölümünde de sigorta primlerinin gider yazılabilmesi için Sosyal Sigortalar Kurumu'na fiilen ödenmiş olması gerekmektedir. Dönemine ve ait olduğu yıla bakılmaksızın fiilen ödendiği tarihte gider yazılmalıdır.

KVK'nun 11. Maddesi ve 1 seri no'lu KVGT'de sigorta primlerine ait gecikme zamları ve gecikme cezalarının gider olarak indiriminin mümkün olmadığı ayrıca belirtilmiştir.

Buna göre; firmanın geçmiş dönemlere ait olup, bu takvim yılında ödenen 140.000 TL sigorta priminin gider yazılmasında herhangi bir engel yoktur. Ancak sigorta primlerine ait 47.000 TL tutarındaki gecikme zammının gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

Diğer taraftan, sigorta priminin ve gecikme zammının ödenmesi için bankadan alınan kredi dolayısıyla katlanılan

2016 YILI KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNİN HAZIRLANMASINA YÖNELİK ÖRNEK ÇALIŞMA

20.000 TL kredi faizinin finansman gideri olarak kabulü gerekir. Şöyle ki; çekilen kredi sigorta primi ve gecikme zammının tamamı için çekildiğinden, katlanılan kredi faizinin sigorta primine isabet eden faiz tutarı ile gecikme zammına isabet eden faiz tutarı ayrılamayacaktır. Her ne kadar idare tarafından yapılmış kkeg'in finansmanı için katlanılan kredi faizleri için net bir düzenleme olmasa da katlanılan kredi faizi tutarının bir bütün olarak değerlendirilmesi ve firmanın faaliyeti ile ilgili bir faaliyet gideri kapsamında olduğunun kabulü gerekir.

2) İstisnalar

- KVK'nın iştirak hissesi ve taşınmaz satışlarından elde edilen kazançlara ilişkin istisnayı düzenleyen 5-1/e maddesine göre; kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 75'lik kısmı kurumlar vergisinden istisnadır.

Mükellef kurumun sattığı hisse senetleri farklı tarihlerde alındığı için bunlara ilişkin maliyetin tespitinde 1 Seri Nolu KVK Genel Tebliği uyarınca ilk giren ilk çıkar yönteminin esas alınması gerekmektedir. Bu nedenle toplam 2.200.000 adetlik satışın 2.000.000 adetlik kısmı ilk giren kısım olan 12.12.2012 tarihli alıma ilişkin 1 TL üzerinden maliyetlendirilecektir. Kalan 200.000 adetlik satış ise, 21.12.2014 tarihli alıma ilişkin 1,20 TL üzerinden maliyetlendirecektir. Dolayısıyla 2.200.000 adedin 2.000.000'lük kısmının maliyeti $(2.000.000 * 1 =) 2.000.000$ TL, 200.000 adedinin maliyeti ise $(200.000 * 1,20 =) 240.000$ TL olarak dikkate alınacak ve toplam satış kazancı $(4.000.000 - 2.240.000 =) 1.760.000$ TL olarak hesaplanacaktır.

Kanun'da aranan bir diğer şart ise satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna

kadar tahsil edilmesidir. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. 1 Seri Nolu KVK Genel Tebliği'nde "... Bu tür kıymetlerin mevcut borçlar karşılığında rızaen veya icra yoluyla devredilmesi işlemleri ile kamulaştırma işlemleri ise kurumların finansman olanaklarını artıracığından istisna uygulaması kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir..." hükmüne yer verilmektedir. Maddenin getiriliş amacı olan finansman olanaklarını artırma şartı, mevcut borçların kapatılmasında da sağlanmaktadır. Bilindiği üzere, satıştan 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. Aksi halde bu işlemlere tabi tutulan kazanç kısmı için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler 213 sayılı VUK hükümlerine göre vergi ziyayı cezası ve gecikme faiziyle birlikte alınacaktır. Bu çerçevede, 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. Dolayısıyla, istisnadan yararlanacak olan kazanç tutarı, satışın yapıldığı dönemin genel sonuç hesaplarına yansiyacak olup kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili satırında gösterilmek suretiyle istisnadan yararlanılabilecektir. Mükellef kurum, **06.01.2017 tarihinde kazancı pasifte özel bir fon hesabına eklemek suretiyle bu şartı da yerine getirmiştir.** Tüm bu açıklama ve değerlendirmeler çevresinde mükellef kurumun hisse senedi satış işleminden elde ettiği kazancın %75'i olan (1.760.000 * %75 =) 1.320.000 TL'nin kurumlar vergisi beyannamesinde "Taşınmaz ve İştirak Hisseleri Satış Kazancı İstisnası (KVK 5-1-/e)" satırına eklenmek suretiyle istisna kazanç olarak beyan edilmesi gerekmektedir.

2016 YILI KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNİN HAZIRLANMASINA YÖNELİK ÖRNEK ÇALIŞMA

İstisna kazançla ilişkin olarak katlanılan giderin durumu ise, KVK 5/3 maddesi uyarınca; iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesi kabul edilmez hükmünden hareket ile istisna kapsamındaki faaliyetin finansmanı kapsamındaki 50.000 TL'lik gider tutarının %75'i olan 37.500 TL KKEG olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Burada dikkat edilmesi gereken önemli bir hususta; Alış-satış sonucu oluşan karın miktarı 2016 yılı için 246.000 TL'yi geçmesi halinde bu durum bir Yeminli Mali Müşavir (YMM) raporuna bağlanması zorunludur. (Bu tutar 2015 yılı için 233.000 TL'dir. 2014 yılı, için ise 212.000 TL'dir) 3568 sayılı yasaya göre, unvan almış meslek mensuplarının (YMM'lerin) bu konuda düzenlenen raporlar nedeni ile şirket ile birlikte müşterek ve müteselsil sorumlulukları bulunmaktadır. Yapılan işlemlerin hukuka aykırı olması nedeni ile muhtemel tarhiyatlardan Yeminli Mali Müşavir ile birlikte ilgili şirket sorumlu olacaktır. YMM raporu, kurumlar vergisi beyanname ekinde vergi dairesine Nisan 2017 veya Haziran 2017 ya kadar ibraz edilmelidir. İstisna ve indirimlerle ilgili olarak; YMM tasdik raporu vergi dairesine süresi içerisinde verilmediği takdirde, yapılan işlemler gecikme zammı ve vergi ziyayı cezalı olarak vergiler geri istenir. İstisna ve indirim ile ilgili YMM tasdik raporları Nisan 2017 ayında verilmediği takdirde; vergi dairesine dilekçe verilmek kaydıyla 30 Haziran 2017 tarihine kadar verilmesi mümkündür.

2016 YILI KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNİN HAZIRLANMASINA YÖNELİK ÖRNEK ÇALIŞMA

Hisse senedi adedi	Alış maliyeti	Satış Bedeli	İstisna Kazanç Bildirimi	(KVK 5-1- /e) Taşınmaz ve İştirak Hiss. Satış Kazancı İst. %75
2000000 adet (1 TL alış mly)	2.000.000.-	3.636.636.-	1.636.636.-	1.227.477.-
200000 adet (1,20 TL alış mly)	240.000.-	363.364.-	123.364.-	95.523.-
Toplam 2200000 adet hisse senedi	2.240.000.-	4.000.000.-	1.760.000.-	1.320.000.-

- 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3. Maddesi uyarınca; serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Hükmü çerçevesin de İmalat dışındaki faaliyet kolları içinse aynı maddede, maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla bölgede faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin bu ruhsatlarında belirtilen süreyle sınırlı olarak elde ettikleri kazançları gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır.

1 Seri Nolu KVK Genel Tebliği'nin ruhsatın yenilenmesine ilişkin aşağıdaki açıklamaya yer verilmiştir:

"Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinde;

"Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla bu Kanuna göre kurulan serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin;

Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançları, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır..."

hükmü yer almaktadır.

Bununla birlikte, serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükellefler, maddenin yürürlüğe girdiği 06/02/2004 tarihi itibarıyla faaliyet ruhsatlarında öngörülen sürenin sonuna kadar kurumlar vergisi istisnasından yararlanabilecektir. 06/02/2004 tarihinden sonra, mükelleflerin faaliyet ruhsatlarının süresinin çeşitli

2016 YILI KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNİN HAZIRLANMASINA YÖNELİK ÖRNEK ÇALIŞMA

nedenlerle (inşaat süresi ile ilgili süre uzatımları hariç) uzatılması durumunda, istisna süresinin uzaması söz konusu olmayacaktır.

Yine serbest bölgeler kanununun geçici 3.ncü maddesinin değişik ikinci fıkrasına göre Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar Serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci ve 30 uncu maddeleri uyarınca yapılacak tevkifata etkisi olmayacağı belirtilmiştir.

Yukarıda yer alan düzenlemeler çerçevesinde mükellef kurumun imalat faaliyeti neticesinde elde ettiği kazanç tutarı olan 500.000 TL'nin kurumlar vergisi beyannamesinde "Serbest Bölge Kazanç İstisnası" satırına aktarılmak suretiyle istisna kazanç olarak beyan edilmesi, ithal edilen malların aynen Türkiye'ye satılması suretiyle elde edilen ticari kazanç ise, ruhsat süresinin uzatılması istisna süresini uzatmayacağından 100.000 TL lik kazanç tutarı ise, kurumlar vergisinden istisna olmayacaktır.

3) Zarar Mahsubu

- Bilindiği üzere, 6736 sayılı Kanun uyarınca bu Kanun hükümlerine göre matrah artırımında bulunan mükelleflerden zarar beyan edenler, sonraki yıllarda zararlarının %50'sini mahsup edebilirler. Bu çerçevede mükellef kurumun mahsup edebileceği 2011 hesap dönemi zararı olan (300.000 / 2) 150.000 TL'nin kurumlar vergisi beyannamesinde "Diğer Geçmiş Yıl Zararı" satırına aktarılmak suretiyle mahsup işlemini gerçekleştirilebilecektir.

4) Bağış ve Yardımlar - İndirimler

- KVK'nın 10. Maddesinde düzenlenen sponsorluk indirimine ilişkin olarak 1 Seri No'lu KVK Genel Tebliği'nde; "...3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü'nün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının; sözü edilen kanunlar uyarınca tespit edilen amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için %50'si kurumlar vergisi matrahının tespitinde, beyan edilen kurum kazancından indirilebilecektir.

Sponsorluk harcamaları, ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilişkili olmayan veya ilişkisi ölçülemeyen, sosyal amacı öne çıkan harcamalar olup ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilişkili olan reklam harcamalarından farklılık arz etmektedir..." açıklamasına yer verilmektedir. Sponsorluk uygulamasına ilişkin usul ve esaslar 16/6/2004 tarih ve 25494 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü Sponsorluk Yönetmeliğinde düzenlenmiştir. Buna göre, gerçek ve tüzel kişiler, federasyonlara, gençlik ve spor kulüplerine veya sporculara, spor tesisleri ve faaliyetlerine ilişkin olarak anılan Yönetmelikte belirtilen usul ve esaslar dahilinde sponsor olabileceklerdir.

Yönetmeliğin 8 inci maddesine göre sponsorluk hizmeti alan ile sponsor arasında her iki tarafın hak ve yükümlülüklerini içeren yazılı bir sözleşme yapılması gerekmekte olup sponsorlar ile sözleşme yapmaya sponsorluk hizmetini alan kişi, kurum veya kuruluş yetkilidir. Yapılacak sözleşmede yer alması gereken bilgiler anılan maddede belirtilmiştir.

Yönetmeliğin 4 ve 13 üncü maddelerinin tetkikinden de anlaşılacağı üzere, sponsorluk hizmetini alan kişi, kurum ve kuruluşlara aynı ya da nakdi olarak verilen desteklerin, Vergi Usul Kanunu uyarınca düzenlenmiş belgelere bağlanmasının zorunlu olduğu hususunda özel bir düzenleme bulunmamaktadır.

2016 YILI KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNİN HAZIRLANMASINA YÖNELİK ÖRNEK ÇALIŞMA

Anılan Yönetmeliğin 4 üncü maddesinde “belge”, sponsorluk ve reklam hizmet ve işlemlerine ilişkin belge; “nakdi destek”, sponsor tarafından sponsorluğu alana yapılan parasal ödeme; “aynı destek” ise sponsorluk konusu işle ilgili olarak sponsor tarafından yapılan mal ve hizmet alımlarına ilişkin harcama olarak tanımlanmıştır.

Bahsi geçen Yönetmeliğin 14. Maddesinde “... Vergi veya sosyal güvenlik kuruluşlarına borcu nedeniyle takibata uğrayan gerçek veya tüzel kişiler sponsorluk yapamazlar...” Hükmüne yer verilmiştir. Dolayısıyla mükellef kurumun profesyonel bir futbol kulübünün tıbbi malzemelerini bedelsiz karşılaması sponsorluk kapsamında değerlendirilebilecek ise de, **1. tespitte belirtildiği üzere, mükellef kurumun ödenmemiş ve takibe uğramış sosyal güvenlik borçları bulunduğundan dolayı** Yönetmeliğin 14. maddesi uyarınca sponsorluk indiriminden yararlanılamayacaktır. Söz konusu tutarın tamamı dönem içinde maliyet/gider hesaplarına aktarılarak ticari kazançtan indirildiğinden ötürü KDV dahil 200.000 TL maliyet bedeliyle görülen bu hizmetin kurumlar vergisi beyannamesinde “Kanunen Kabul Edilmeyen Gider” satırına eklenerek vergiye tabi kazançta eklenmesi gerekmektedir.

- KVK'nın 10-1/c maddesine göre, genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere, köylere, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının %5'ine kadar olan kısmı, kurumlar vergisi beyannamesinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirim konusu yapılabilecektir. Kamuya yararlı derneğin kendisine yapılan aynı nakdi bağışlarda kazancın %5 i ile sınırlı indirim hakkı bulunmakla birlikte bunların iktisadi işletmelerine yapılan bağışlar bu indirimden yararlanamaz.

2016 YILI KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNİN HAZIRLANMASINA YÖNELİK ÖRNEK ÇALIŞMA

KVK'nın 10-1/ç bendinde yer alan çocuk yuvalarına yapılan bağış ve yardımların indirim konusu yapılabilmesi ise, bunların kamu kurum ve kuruluşlarına ait olması durumunda mümkündür. Dolayısıyla, söz konusu kreş kamuya yararlı derneğin kendisi tarafından işletilmiş olsaydı da KVK'nın 10-1/ç bendinden yer alan "c bendinde sayılan kamu kurum ve kuruluşlarına" ifadesi uyarınca söz konusu indirimden yararlanılamayacak, ancak 10-1/c bendinde kamuya yararlı derneklere yapılan bağış ve yardımlara ilişkin indirim müessesesinden faydalanılabilecektir.

Görüleceği üzere, bir bağış kamuya yararlı derneğe yapıldığında kurumlar vergisinden indirimi mümkün olup, **bunların iktisadi işletmelerine** yapılması durumunda indirim müessesesinden yararlanılamaz. Dolayısıyla 40.000 TL'nin kurumlar vergisi beyannamesinde "Kanunen Kabul Edilmeyen Gider" satırına eklenerek vergiye tabi kazanca eklenmesi gerekmektedir.

- KVK'nın 10-1/f maddesine göre Türk Kızılay Derneği'ne makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış veya yardımların tamamı kurum kazancından indirilebilir. Mükellef kurumun söz konusu Derneğe bağışı nakdi değil aynı olduğundan bu bent hükmünden yararlanması mümkün olmamakla birlikte, KVK 10-1/c maddesinde düzenlenen ve kamuya yararlı derneklere yapılan aynı ve nakdi bağışların kurum kazancının yüzde beşine kadar olan kısmının matrahtan indirimine imkan sağlayan maddeden yararlanması mümkündür. (Türk Kızılay Derneği kamuya yararlı dernek kararı alınan ilk dernektir.)

KVK 1 Seri No'lu Genel Tebliği'nde de açıklandığı üzere; indirilebilecek bağış ve yardım tutarının tespitinde esas alınan kurum kazancı, zarar mahsubu dahil giderler ile iştirak kazancı istisnası düşüldükten sonra, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki [Ticari bilanço karı - (iştirak kazançları istisnası + geçmiş yıl zararları)] tutardır. Bu durumda, mükellef kurumun Türk Kızılay Derneği'ne makbuz

2016 YILI KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNİN HAZIRLANMASINA YÖNELİK ÖRNEK ÇALIŞMA

karşılığında yapabileceği aynı (tıbbi malzeme) bağışın üst sınırı % 5'in üzerinde olduğundan mükellef kurum, KDV dâhil 236.000 TL'lik bağışının tamamını ilk olarak "Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler" satırına ekleyecek, daha sonra da bu tutarı (236.000 TL) kurumlar vergisi beyannamesinde "Bağış ve Yardımlar (KVK M: 10-1/c)" satırına eklemek suretiyle matrahtan indirim konusu yapabilecektir. Ek bilgi : Bu bağış ve yardıma ilişkin İndirim Konusu yaptığı KDV için de düzeltme yapılmalıdır.

- KVK'nın 10-1/ğ maddesine göre; Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, 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 işletmeleri ile 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'si kurum kazancından indirilebilecektir. Konuya ilişkin olarak 7 seri No'lu KVK Genel Tebliği'nde yer alan açıklamalarda; istisnadan yararlanılabilmesi için,
 - Hizmetin, indirimden faydalanacak kurumun ana faaliyet konuları arasında olması,
 - Hizmetin yurt dışında mukim kişi veya kurum adına yapılmış olması,
 - Faturanın yurt dışında mukim kişi veya kurum adına düzenlenmiş olması,
 - Hizmetten yurt dışında yararlanılması, gerekmektedir.

Mükellef kurumun uygulaması yukarıdaki şartların tamamını taşımaktadır ve bu nedenle bu işten elde ettiği kazancın %50'sini kurum kazancından indirim konusu yapabilecektir.

KVK 7 Seri Nolu Genel Tebliğinin 10.5.3.1 bölümüne göre; İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetlerden elde edilen hasıllardan bu faaliyetler nedeniyle yüklenilen gider ve maliyet unsurlarının düşülmesi sonucu bulunacak kazancın %50'si, kurumlar vergisi beyannamesinin "Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimler" bölümünde gösterilmek suretiyle indirim konusu yapılabilecektir. Diğer indirim ve istisnalar ile geçmiş yıl zararları nedeniyle indirim konusu yapılamayan tutar izleyen dönemlere devredilemeyecektir. Faaliyet sonucunun zararlı olması halinde ise indirim söz konusu olmayacaktır. Yapılan bu açıklamalar çerçevesinde, mükellef kurumun vermiş olduğu **tasarım** hizmetine ilişkin kazancı kurumlar vergisine tabi olup, kazancın %50'si olan (150.000 x 0,50) 75.000 TL kurumlar vergisi beyannamesinde "Türkiye'den Yurt Dışı Mukim Kişi ve/veya Kurumlara Verilen Hizmetlerden Sağlanan Kazançların %50'si (KVK 10-1/ğ)" satırına eklemek suretiyle matrahtan indirim konusu yapabilecektir.

5) Vergi Güvenlik Müesseseleri

- Transfer Fiyatlandırılması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı
Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesine göre, 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 fiyatlandırılması 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 değerlendirilmektedir.

Yine KVK 13 ncü maddesine 2008 yılı kazançlarına uygulanmak üzere eklenen 7 numaralı fıkrada; Tam mükellef kurumlar ile

2016 YILI KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNİN HAZIRLANMASINA YÖNELİK ÖRNEK ÇALIŞMA

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 bağlanmıştır. 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.

Emsallere uygun fiyatın tespiti konusunda, 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği'nde, uygulanacak emsalle ilgili olarak aşağıdaki açıklama yapılmıştır:

"Emsallere uygun fiyat veya bedele ulaşmak için öncelikle iç emsal kullanılacak, bu şekilde kullanılacak fiyat veya bedelin bulunmaması ya da güvenilir olmaması halinde dış emsal karşılaştırmada esas alınacaktır "

Emsale uygun fiyatın tespitinde kullanılacak yöntemle ilişkin olarak ise; 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği'nde, en dolaysız ve en güvenilir biçimde uygulanan yöntem olması nedeniyle, karşılaştırılabilir fiyat yönteminin diğer yöntemlere tercih edileceği belirtilmiştir.

Mükellef kurumun 2016 yılı içerisinde ilişkili kişilere satışını gerçekleştirdiği far yuvası ve fren borularının ilişkisiz kişilere de verildiği ve karşılaştırılabilir nitelikte olan bu ürünler için uygulanan fiyatların iç emsal olduğu sonucu ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla ilişkili kişiye verilen ürünlerin emsal **bedeli far yuvası için için 80 TL, fren borusu için 60 TL'dir.** Sonuç olarak mükellef kurumun emsale nazaran daha düşük bedelle ilişkili kişiye sunmuş olduğu ürün satışları örtülü kazanç dağıtımıdır ve **bu örtülü olarak dağıtılan bu kazancın hazine zararının oluşması durumunda kurum matrahına eklenmesi gerekmektedir.**

2016 YILI KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNİN HAZIRLANMASINA YÖNELİK ÖRNEK ÇALIŞMA

Örtülü olarak dağıtılan kurum kazancı;
far yuvası için [(80 – 40) x1000 adet =] 40.000 TL
fren borusu için [(60 – 30) x 1500 adet =] 45.000 TL
olmak üzere toplam (40.000 + 45.000 =) 85.000 TL'dir.
İlişkili kişi konumundaki (D) Oto Dış Tic. A.Ş.'nin dönem zararı beyan etmiş olması nedeniyle hazine zararı ortaya çıkmaktadır. Bu durumda **85.000 TL**'nin kurum matrahına eklenmesi gerekmektedir. Sonuç olarak kurumlar vergisi beyannamesinin "Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler" satırına 85.000 TL'nin eklenmesi gerekmektedir.
Kurumlar Vergisi Tevkifatı Boyutu:

Ayrıca mükellef kurum tarafından örtülü olarak dağıtılan bu kazanç hesap döneminin son günü itibariyle dağıtılmış kar payı sayılacaktır. Mükellef kurum nezdinde iştirak kazançları istisnası nedeniyle herhangi bir kar payı tevkifatı söz konusu olmamakla birlikte şartların sağlanması durumunda **(D) Oto Dış Tic. A.Ş. KVK'nın 13/6 maddesinde düzenlenen düzeltme hükümlerinden yararlanabilecektir**

- Örtülü Sermaye
KVK'nın 12. maddesine göre, kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır. Mükellef kurumun aldığı borcun alındığı tarihteki TL karşılığı (2.000.000 x 3 =) 6.000.000 TL olup, bu tutar dönem başı özsermaye tutarı (31.12.2015 tarihli özsermaye tutarı 1.000.000 TL' dir.) nin 3 katı olan 3.000.000 TL'yi aşmaktadır. **Dolayısıyla aşan kısım olan 3.000.000 TL borcun kullandığı dönemler itibariyle örtülü sermayedir.**

2016 YILI KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNİN HAZIRLANMASINA YÖNELİK ÖRNEK ÇALIŞMA

A) Alındığı Tarihteki Borç Tutarı (2.000.000 euro x 3 TL)	6.000.000 TL
B) Dönembaşı öz sermaye tutarı	1.000.000 TL
C) Dönembaşı öz sermaye tutarının 3 katı (A*3)	3.000.000 TL
Kıyaslama : Örtülü sermaye tutarı (A-C)	3.000.000 TL

Örtülü sermayenin kurumlar vergisi matrahına olan yansıması **KVK'nın 11-1/b maddesinde düzenlenmiş olup, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkı ve benzeri giderler kurum kazancından indirilememektedir.** Bu çerçevede mükellef kurumun toplam faiz ve kur farkının örtülü sermayeye isabet eden kısmının matrahtan indirimi mümkün bulunmamaktadır.

Mükellef kurumca hesaplanan toplam vade sonundaki **faiz gideri** [(2.000.000 Euro x %5) =] 100.000 Euro olup bu tutarın ödeme tarihi olan 31.12.2016 tarihindeki kurla değerlendirilmesi sonucu (100.000 x 4 =) 400.000 TL'dir ve bu tutar dönem içerisinde kar zarar hesaplarına intikal ettirilmiştir. Bu borca isabet eden kur farkı ise anaparanın alındığı tarih ile değerlendirme günü arasındaki kur değişimiyle değerlendirilmesi suretiyle tespit edilmektedir. Buna göre [2.000.000 Euro x (4,00 – 3,00) =] 2.000.000 TL **kur farkı zararı** ortaya çıkmış ve bu tutar da dönem içerisinde kar zarar hesaplarına intikal ettirilmiştir.

Her iki tutarın örtülü sermayeye isabet eden kısımlarının vergiye tabi kazanca eklenmesi gerekmektedir. Buna göre [(3.000.000 / 6.000.000) x (400.000 + 2.000.000) =] **1.200.000 TL**'nin kurumlar vergisi beyannamesinin "Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler" satırına eklenmek suretiyle vergiye tabi kazanca eklenmesi gerekmektedir.

2016 YILI KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNİN HAZIRLANMASINA YÖNELİK ÖRNEK ÇALIŞMA

A) Alındığı tarihteki borç tutarı (2.000.000 euro x3 TL)	6.000.000 TL
B) Dönem faiz gideri - oran: % 5 (100.000 euro x 4 TL)	400.000 TL
C) Borca isabet eden kur farkı (2.000.000 euro x (4 TL – 3 TL))	2.000.000 TL
D) Örtülü sermaye tutarının borç tutarına oranı (3.000.000 / 6.000.000)	0,5
Örtülü sermaye tutarına isabet eden KKEG (B+C) x D	1.200.000 TL

Kurumlar Vergisi Tevkifatı ve Çifte Vergileme Önleme Anlaşması Boyutu:

KVK'nın 12/7 maddesine göre; örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulanmasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibariyle dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, tam mükellef kurumlar nezdinde yapılacak düzeltmede örtülü sermayeye ilişkin kur farklarını da kapsayacak şekilde, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.

Bu çerçevede dar mükellef kuruma ödenmiş olan 400.000 TL tutarında faiz giderinin $[(3.000.000 / 6.000.000) * 400.000 =]$ 200.000 TL'lik **kısmı dağıtılmış kar payı sayıldığından bu tutar önce brüte iblağ edilmeli daha sonra üzerinden kurumlar vergisi tevkifatı yapılmalıdır.** KVK'nın 30'uncu maddesi uyarınca dar mükellef kurumlar adına yapılacak kar payı ödemelerinden %15 oranında kar payı tevkifatı yapılması gerektiği öngörülmektedir. İtalya ile Türkiye arasında imzalanan ve 01/01/1994 tarihinden itibaren yürürlüğe göre çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının "Temettü" başlığını taşıyan 10. maddesine göre temettü ödemelerinde vergileme hakkı ödeme yapılanın mukimi olduğu devlete ait olmakla

2016 YILI KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNİN HAZIRLANMASINA YÖNELİK ÖRNEK ÇALIŞMA

birlikte, diğer devlet de (kaynak ülke) ortaklık payı nispeti ne olursa olsun %15 oranını aşmayacak şekilde vergileme hakkına sahiptir. İtalya'da mukim **(E) GROUP S.R.L.** mükellef kurumun %25'ne sahiptir. Bu çerçevede Türkiye'nin %15 oranında vergileme hakkı bulunmaktadır. Buna göre 200.000 TL'nin brüte iblağ edilmesiyle bulunan $[200.000 / (1-0,15) =]$ 235.294,12 TL'nin %15'i olan $(235.294,12 \times \%15=)$ 35.294,12 TL kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir. Örtülü Sermayeye ilişkin bu **35.294,12 TL'lik** kurumlar vergisi kesintisinin de "Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler" satırına eklenmek suretiyle vergiye tabi kazanca eklenmesi gerekmektedir.

A) Dönem faiz gideri	400.000 TL
B) Örtülü sermaye tutarının borç tutarına oranı $(3.000.000 / 6.000.000)$	0,5
C) Dağıtılmamış Kar Payına isabet eden tutar $(A \times B)$	200.000 TL
D) Brüte ibra edilen KKEG tutarı $(C / 1-0,15)$	35.294,12 TL
E) Toplam örtülü sermaye ve faiz tutarı	1.235.294,12 TL

İtalya ile imzalanan Anlaşmanın "Faiz" başlığını taşıyan 11. Maddesine göre, faiz ödemelerinde vergileme hakkı faizi elde edenin mukim olduğu ülkeye ait olmakla birlikte, diğer devletin de (kaynak ülke) %15'u aşmayacak oranda vergileme hakkı bulunduğu belirtilmesine rağmen bu oran 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararınca %10'a düşürüldüğünden düşük olan oran uygulanacaktır. Bu çerçevede, örtülü sermayeye isabet eden kısmın dışında kalan $(400.000 - 200.000 =)$ 200.000 TL faiz ödemesi üzerinden de bu madde uyarınca %10 oranında tevkifat yapılması gerekmekte olup, bu tevkifat gider yazılabilecektir. Buna göre $[200.000 / (1-0,10) =]$ 222.222,23 TL'nin %10'u olan $(222.222,23 \times \%10=)$ 22.222,23 TL kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir. Bu faiz üzerinden ayrıca sorumlu sıfatıyla $(222.222,23 \times 18\% =)$ 40.000 TL KDV tevkifatı yapılmalı ve 2 No.lu KDV beyanında beyan

2016 YILI KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNİN HAZIRLANMASINA YÖNELİK ÖRNEK ÇALIŞMA

edilip ödenmeli , 1 No.lu KDV beyanında indirim konusu yapılmalıdır. Dönem sonunda **Brüt Faiz gideri 222.222,23 TL finansman gideri olarak dikkate alınmıştır.**

Dönem faiz gideri	400.000 TL
Örtülü sermaye dışında kalan kısım (400.000-200.000)	200.000 TL
Tevkifat matrahı (Dönem faiz gideri) brütleştirilen	222.222,23 TL
Tevkifat oranı	%10
Tevkifat tutarı	22.222,23 TL
Kdv Tevkifatı	40.000,00 TL

- Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı (KEYK) Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) 'nun 7. maddesinde düzenlenen kontrol edilen yabancı kurum kazancı müessesesi uyarınca Tam mükellef gerçek kişi ve kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az % 50'sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştiraklerinin kurum kazançları, dağıtılsın veya dağıtılmasın aşağıdaki şartların birlikte gerçekleşmesi halinde, Türkiye'de kurumlar vergisine tâbidir:
 - a) Yurtdışı iştirakin toplam gayrisafî hasılatının % 25 veya fazlasının faaliyet ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticarî, ziraî veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşması.
 - b) Yurt dışındaki iştirakin ticarî bilânço kârı üzerinden % 10'dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması.
 - c) Yurt dışında kurulu iştirakin ilgili yıldaki toplam gayrisafî hasılatının 100.000 TL karşılığı yabancı parayı geçmesi.Kontrol oranı olarak, ilgili hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte sahip olunan en yüksek oran dikkate alınmaktadır.

2016 YILI KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNİN HAZIRLANMASINA YÖNELİK ÖRNEK ÇALIŞMA

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

- **Mükellef kurum (ABC) "X" ülkesindeki (W) Şirketi'ne %50 oranında ortaktır.**
- **(W) Şirketinin hasılatları içindeki pasif gelirinin oranı $[(150.000 + 100.000 + 50.000) / 800.000 =] \%37,5$ 'tır ve %25'lik sınırı aşılmıştır.**
- **(W) Şirketinin gayrisafi hasılatı 800.000 Euro olup, Kanun'da öngörülen 100.000 TL'sini aşmaktadır.**
- **(W) Şirketinin vergi yükünün %8,5 olması nedeniyle vergi yükü şartı da sağlanmıştır.**

Buna göre, Kanun'da öngörülen tüm şartların gerçekleşmiş olması nedeniyle mükellef kurum hissesine düşen kazancının 31.12.2016 tarihindeki kurla değerlendirilmesi sonucu bulunan $(300.000 \text{ EURO} \times 4,00 \text{ TL} \times \%50=)$ **600.000 TL**'nin (dağıtılıp dağıtılmadığına bakılmaksızın) mükellef kurumun kurumlar vergisi beyannamesinde "Kanunen Kabul Edilemeyen Giderler" satırına eklenmek suretiyle vergiye tabi kazancın tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

Yurt dışında ödenmiş olan vergilerin mahsubuna gelince; bilindiği üzere, Kurumlar Vergisi Kanununun 33. maddesine göre, yurt dışındaki iştirakin bulunduğu ülkede ödemiş olduğu gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler kontrol edilen yabancı kurumun Türkiye'de vergilendirilecek kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir. 1 Seri Nolu KVK Genel Tebliği'nin 7.4. bölümünde konuya ilişkin açıklamalara yer verilmiş olup, Kontrol Edilebilir Yabancı Kurum'un bulunduğu Ülkelerde ödenen vergiler için mahsup hakkı bulunmasına karşın ilgili ülkeden farklı ülkede ödenen vergilerin mahsup hakkı bulunmadığı açıkça belirtilmiştir.

Yurtdışı iştirak (W)'nin ödemiş olduğu vergilerin 30.000 TL'si kontrol edilen yabancı kurumun bulunduğu "X" ülkesinde, 20.000 TL'si da kontrol edilen yabancı kurumun bulunmadığı "Y" ülkesinde ödenmiş gelir veya kurumlar vergisidir.

Bu nedenle, KEYK'in bulunduğu ülkede ödenen ve toplam tutarı 30.000 TL olan kurumlar vergisinin mükellef kurum hissesine düşen 15.000 TL'nin KVK'nın 33. Maddesi çerçevesinde mahsubu yapılabilir. Bu çerçevede, **15.000 TL**'nin kurumlar vergisi beyannamesinde "Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilerden Mahsup Edilecek Kısım (KVK 33)" satırına eklemek suretiyle hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi gerekmektedir.

6) İndirimli Kurumlar vergisi

- İndirimli kurumlar vergisi düzenlemesi 5838 sayılı Kanunun 9'uncu maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununa 32/A maddesi olarak eklenmiştir. Söz konusu maddede 6111 ve 6322 sayılı Kanunlarla değişiklikler yapılmıştır. İndirimli kurumlar vergisinden yararlanan kazancın Ekonomi Bakanlığı (6322 sayılı Kanunla yapılan değişiklik öncesinde Hazine Müsteşarlığı) tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilmesi gerekmektedir. Bu kazançlar, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulur. Yatırıma katkı tutarı, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların Devletçe karşılanacak tutarını ifade etmektedir. Bu tutarın yapılan toplam yatırıma bölünmesi suretiyle bulunacak oran ise yatırıma katkı oranıdır.

19.06.2012 tarih ve 28328 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar'a göre; arazi, arsa, royalti, yedek parça ve amortismanı tâbi olmayan diğer harcamalar ile 5520

2016 YILI KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNİN HAZIRLANMASINA YÖNELİK ÖRNEK ÇALIŞMA

sayılı Kanun gereği finans ve sigortacılık konularında faaliyet gösteren kurumlar, iş ortaklıkları, 4283 sayılı Yap-İşlet Modeli ile Elektrik Enerjisi Üretim Tesislerinin Kurulması ve İşletilmesi ile Enerji Satışının Düzenlenmesi Hakkında Kanun ve 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanun kapsamında gerçekleştirilen yatırımlar ve rödovans sözleşmesine bağlı olarak yapılan yatırımlar vergi indirimi desteğinden yararlanamaz.

Mükellef kurumun yatırımı 6. bölge içinde yer almaktadır. Yapılan açıklamalar sonucunda mükellef kurumun 2016 hesap döneminde indirimli kurumlar vergisi oranına tabi kazancı aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır.

5.000.000 TL tutarında yatırıma yönelik olarak Ekonomi Bakanlığı'ndan alınan yatırım teşvik belgesi kapsamında 2014 hesap döneminde 5.000.000 TL tutarında yatırım harcamasında bulunulmuştur. Ancak bu yatırımın 1.500.000 TL'lik arsa alımı ve 500.000 TL tutarındaki know-how (royalty) harcaması yukarıda yer alan açıklamalar çerçevesinde indirimli oran uygulamasından yararlanamayacaktır. Bu çerçevede mükellef kurumun indirimli oranın hesabında dikkate alınabilecek yatırım harcaması tutarı (5.000.000 – 1.500.000 – 500.000 =) 3.000.000 TL'dir.

Yatırım 6. bölgede yer aldığından yatırıma katkı oranı % 35, kurumlar vergisi indirim oranı % 90'dır. Bu durumda yatırıma katkı tutarı (3.000.000 x 0,35 =) 1.050.000 TL olmaktadır. Kurumlar vergisi indirimi % 90 olduğundan, bu katkı tutarına ulaşıncaya kadar mükellef kurum, % 2 oranında kurumlar vergisi ödeyecektir. Ancak, bu orandaki kurumlar vergisini, söz konusu yatırımdan elde ettiği kazanca uygulayacaktır. Önceki yıllarda tahsilinden vazgeçilen vergi tutarı 510.000 TL olduğundan, 2016 hesap döneminde yararlanılabilecek katkı tutarı (1.050.000 – 510.000 = 540.000 TL'dir. Dolayısıyla 2016 hesap dönemi kazançlarının (540.000

2016 YILI KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNİN HAZIRLANMASINA YÖNELİK ÖRNEK ÇALIŞMA

/ %18 =) 3.000.000 TL'lik kısmına %2 oranında kurumlar vergisi hesaplanacak, 3.000.000 TL'yi aşan kazanç içinse genel oranda kurumlar vergisi hesaplanacaktır.

Bu noktada dikkat edilmesi gereken bir diğer durum ise, mükellef kurumun kazancının yarısını bu yatırımdan elde ettiğidir. Ancak, ticari bilanço karının 10.000.000 TL olması nedeniyle bunun yarısı olan 5.000.000 TL, indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanması mümkün olan toplam 3.000.000 TL'lik kazancın üstünde olduğundan bir sorun oluşmamaktadır. Eğer, mükellef kurumun yatırımdan elde etmiş olduğu kazanç tutarı 3.000.000 TL'nin altında kalsaydı, 3.000.000 TL yerinde bu yatırımdan elde ettiği kazanç tutarı yararlanılabilecek üst sınırı oluşturacaktır.

A)Toplam Yatırım	5.000.000.- TL
B) Arsa ve know how maliyeti	2.000.000.- TL
C) İndirimli orandan yararlanabilecek tutar (A-B)	3.000.000.- TL
D)Yatırıma Katkı Oranına bağlı Toplam Yararlanılacak vergi İndirimi Tutarı (Cx0,35)	1.050.000.- TL
E) Yatırım kazancına yönelik Ödenecek kurumlar vergisi oranı (%20%18)	%2
F) Önceki yıllarda tahsilinden vazgeçilen vergi indirimi tutarı	510.000.- TL
G) Bu yıl yararlanılabilecek vergi tutar (D-F)	540.000.- TL
H)Yararlanabilecek vergi indirimi tutarına ilişkin matrah hesabı (540.000/ 0,18)	3.000.000.- TL
I) Maksimum İndirimli Oran uygulanabilecek Matrah	3.000.000.- TL
İndirimli Kurumlar Vergisi Hesabı (I * E)	60.000.- TL

7) Nakit Sermaye İndirimi

K.V.K (10/1-I) NAKİT SERMAYE ARTIRIMINDA İNDİRİM (SERMAYENİN AMORTİSMANI)

Sermaye şirketlerinin sermaye yapılarını güçlendirmek amacıyla getirilen bir düzenlemedir.

6637 Sayılı Torba Kanununun 8. Maddesiyle K.V.K'nun 10. Maddesinin birinci fıkrasına eklenen (ı) bendinde 1/7/2015 tarihinden sonra sermayeye amortisman ayırma imkanı getirilmiştir.

2016 YILI KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNİN HAZIRLANMASINA YÖNELİK ÖRNEK ÇALIŞMA

Böylece sermayeden ayrılacak amortismanın gider yazılması ve vergi matrahının düşürülmesi imkanı ile daha az vergi ödenecektir.

9 nolu KVGT ile sermayeden amortisman ayırmanın usul ve esasları açıklanmıştır.

- Yalnızca Limited ve Anonim Şirketler gibi sermaye şirketleri yararlanabilecektir.
- Sermaye şirketleri sermaye artırımını yapmaları halinde artırdıkları sermaye tutarının tamamına değil, nakdi ödenmiş olan veya nakdi çıkarılmış olan kısmına amortisman ayırabileceklerdir.
- Yeni kurulan şirketler kuruluş sermayeleri için (1/7/2015 tarihinden sonra kurulanlar) ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı üzerinden amortisman ayırabileceklerdir.
- Sermaye şirketleri nakit sermaye artırım kararının tescil edildiği tarih, ilk kurulan sermaye şirketleri ise ana sözleşmenin tescil edildiği hesap döneminden itibaren uygulamaya başlarlar ve her bir hesap dönemi için ayrı ayrı yararlanabilirler. V.U.K'ta sermayeden amortisman ayrılması uygulaması için süre belirlenmemiştir. Sermayenin ekonomik ömrü olmadığı varsayımından hareket edilmiştir.
- Takip eden dönemlerde sermaye azaltımı yapılmadığı sürece sermayeden amortisman ayırmaya devam edilir. İlgili dönem kazancının yetersiz olması halinde gider yazılmayan amortisman tutarları sonraki hesap dönemlerine herhangi bir endekslemeye tabi tutulmaksızın devredecektir. Diğer bir ifade ile takip eden dönemlerde kazancın bulunması halinde önceki dönemlerde ayrılan ve indirim konusu yapılamayan sermaye amortismanı tutarları kazancın bulunduğu dönemde gider yazılabilecektir.
- Şu formül yardımı ile hesaplanır:

Kurum Kazancından İndirilebilecek Sermaye Amortismanı Tutarı:

Nakdi Sermaye Artışı x TCMB Ticari Krediler Faiz Oranı
x İndirim Oranı x Süre

Nakdi Sermaye Artışı : Sermaye şirketlerinin ilgili hesap dönemi ticaret sicilinde tescilli ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarındaki nakdi artışlar ile yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakdi olarak karşılanan kısmı.

Ticari Krediler Faiz Oranı: TCMB tarafından ilgili yıl için en son açıklanan, TL cinsinden ticari krediler faiz oranını ifade eder. TCMB tarafından bu oran dördüncü geçici vergi döneminde açıklandığından ilk üç geçici vergi dönemini için sermayeden amortisman ayrılamayacaktır.

İndirim Oranı: İndirim oranı B.K.K. göre %50 olarak belirlenmiştir. Ancak aşağıdaki hallerde oran farklılaştırılmasına gidilecektir.

- 1- Payları borsada işlem gören halka açık sermaye şirketlerinden indirimden yararlanan yılın son günü itibariyle, MKK A.Ş. nezdinde borsada işlem görebilir nitelikte pay olarak izlenen payların nominal tutarının, ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılan sermayeye oranı, %50 ve daha az olanlar için, 25 puan eklenerek %75 olarak %50 nin üzerinde olanlar için, 50 puan eklenerek %100 olarak uygulanır.
- 2- Nakdi olan sermayenin, yatırım teşvik belgeli üretim ve sanayi tesisleri ile bu tesislere ait makine ve teçhizat yatırımlarında veya bu tesislerin inşasına tahsis edilen arsa ve arazi yatırımlarında kullanılması durumunda, yatırım teşvik belgesinde yer alan sabit yatırım tutarı ile sınırlı olmak üzere, 25 puan eklenerek %75 olarak uygulanır.
- 3- Aşağıdaki hallerde ise indirim oranı %0 olarak uygulanır. Diğer bir ifade ile sermayeden amortisman ayrılamaz.

2016 YILI KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNİN HAZIRLANMASINA YÖNELİK ÖRNEK ÇALIŞMA

- Gelirlerinin %25 veya fazlası pasif nitelikte gelirlerden (kar payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri v.b.) oluşan sermaye şirketleri için %0
 - Aktif toplamının %50 veya daha fazlası bağlı menkul kıymetler, bağlı ortaklıklar ve iştirak paylarından oluşan sermaye şirketleri için %0
 - Artırılan nakdi sermayenin başka bir şirkete sermaye olarak konulan veya kredi olarak kullanılan kısmına tekabül eden tutarla sınırlı olmak üzere %0
 - Arsa ve arazi yatırımı yapan sermaye şirketlerinde arsa ve arazi yatırımına tekabül eden tutarla sınırlı olmak üzere %0 - 9/3/2015 – 1/7/2015 tarihi arasında sermaye azaltımına gidilmiş olması halinde, azaltılan sermaye tutarına tekabül eden tutarla sınırlı olmak üzere %0 olarak uygulanır.
- 4- Nakit olmayan (hisse senedi, tahvil, bono v.s.) kıymet konulması, birleşme devir ve bölünme işlemlerinden kaynaklanan, ortakla ilişkili kişilerce kredi veya borç alınması suretiyle yapılan, nakit dışı varlık devirlerinden kaynaklanan, bilanço içi kalemlerin birbiri içinde mahsubu, öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklenmesi uygulamadan yararlanamaz.
- 5- Finans, bankacılık, sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile KİT'ler indirimden yararlanamaz.
- Süre:** Artırılan sermayenin hesap dönemi içinde ortaklarca nakit olarak ödendiği ay kesri tam ay sayılarak yılın kalan süresi için kıst dönem esasına göre indirim tutarı hesaplanır. Nakden taahhüt edilen sermayenin (örneğin ilk kuruluşta taahhüt edilen %25 lik kısım için veya nakdi sermaye artırımında taahhüt edilen %25 lik kısım için) sermaye artırımına ilişkin kararın ticaret sicile tescil edildiği tarihten önce şirketin banka hesabına yatırılan kısmı için **tescil tarihinin içinde bulunduğu ay** kesri tam ay sayılmak sureti ile, kalan ay süresi ile sınırlı olarak.

2016 YILI KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNİN HAZIRLANMASINA YÖNELİK ÖRNEK ÇALIŞMA

Nakden taahhüt edilen sermayenin, ticaret sicile tescil edildiği tarihten sonra şirketin banka hesabına yatırılan kısımları için ise, **bankaya yatırılma tarihinin içinde bulunduğu ay** kesri tam sayılmak suretiyle kalan ay süresi ile sınırlı olarak.

İndirim uygulamasından yararlanır.

Azaltılan sermayede süre hesabında ise, **sermaye azaltımının tescil edildiği ay hariç** yılın kalan ay süresi kadar kıst dönem esasına göre süre hesaplaması yapılır.

Çözüm:

- Firma 2016 yılı içinde yapmış olduğu sermaye artırımında arttırılan sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı için indirim tutarından (sermaye amortismanından) yararlanabilecektir. Buna göre; 500.000 TL sı indirim tutarının hesabında dikkate alınacak olup, nakit olarak karşılanmayan 200.000 TL sın indirim tutarının hesabında dikkate alamayacaktır. Artırılan sermayenin nakit olarak karşılanan %25 lik kısım olan 125.000 TL sı için, genel kurul kararının tescil tarihi 03/01/2016, kalan %75 lik kısım olan 375.000 TL lik kısım için ise bu tutarın ortaklarca banka hesabına yatırıldığı 01/02/2016 tarihi esas alınacaktır.

Sermaye Artırımından Yıl Sonuna Kadar İndirim Tutarının Hesaplanması:

İndirim Tutarı: (Nakdi Sermaye Artışı x TCMB Ticari Krediler Faiz Oranı x İndirim Oranı x Süre)

Nakit sermaye arttırımı tutarı	TCMB Ticari Krediler Faiz Oranı	İndirim Oranı	Süre	Tutar
125.000.- TL	%10	%50	7	3.645,83 TL
375.000.- TL	%10	%50	6	9.375,00 TL

(Süre hesabında ay kesirleri tam ay sayılıp, kıst ay uygulaması yapılacak olup, ocak ayı tam ay sayılıp aralık ayının sonuna kadar olan kısım için indirim uygulaması yapılması gerekirdi ancak firma temmuz ayında sermaye azaltımına

2016 YILI KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNİN HAZIRLANMASINA YÖNELİK ÖRNEK ÇALIŞMA

gitmiş olduğundan, yedi aylık kısmı için 500.000 TL tutar için sermaye indiriminden yararlanacaktır. Ağustos ayından yılsonuna kadar olan beş ay için ise azaltılan sermaye tutarı düşülüp kalan tutar olan 200.000 TL için sermaye indiriminden yararlanacaktır.)

Sermaye Azaltımından Yıl Sonuna Kadar İndirim Tutarının Hesaplanması:

Firma 10/07/2016 tarihinden sermayesini 300.000 TL sı azalttığından, sermaye azaltımında ay kesri tam ay sayılmaz ve takip eden aydan yıl sonuna kadar kalan ay süresi kadar indirimden yararlanır. Yılsonuna kadar kalan beş ay için firma sermaye azaltımı neticesinde nakit sermaye artırımından artı kalan sermaye tutarı olan 200.000 TL sermaye üzerinden indirim hesabı yapabilecektir.

Buna göre;

Sermaye azaltımından sonra kalan nakit sermaye artırım bakiyesi	TCMB Ticari Krediler Faiz Oranı	İndirim Oranı	Süre	Tutar
200.000.- TL	%10	%50	5	4.166,67 TL
Toplam nakit sermaye indirimi				17.187,50 TL

İndirim uygulamasından yararlanabilir.

Mükellef kurum tarafından yararlanabileceği toplam nakit sermaye indirimi (3.645,83 + 9.375,00 + 4.166,67=) 17.187,50 TL

8) Peşin Ödenen Kurumlar Vergisi ve Yurtdışında Ödenen Vergilerin Mahsubu

- Mükellef kurumun yıl içinde ödediği geçici vergi tutarının 1.250.000 TL, bankalardan elde edilen faiz gelirlerine ilişkin olarak yapılan kesinti tutarının ise 120.000 TL olduğu tespit edilmiş, ayrıca yukarıda 5 nci kısımda izah edildiği üzere Kontrol edilebilen yabancı kurum kazancı ile ilgili olarak KVK'nın 33. Maddesi çerçevesinde 15.000 TL tutarında yurtdışında ödenen vergi mahsubu olacaktır.

2016 YILI KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNİN HAZIRLANMASINA YÖNELİK ÖRNEK ÇALIŞMA

KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNİN DÜZENLENMESİ

Yukarıda yapılan açıklamalar ışığında mükellef kurumun, 2016 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesi aşağıdaki gibidir:

ABC Otomotiv Yedek Parça San. Tic. A.Ş.

TİCARİ KAZANÇ	10.000.000,00
KKEG TOPLAMI	2.585.794,12
Alınan Çek Reeskontu	90.000,00
Yönetimde Yer Almayan Ortakların Uçak Bileti Ödemesi	15.000,00
SGK Prim Gecikme Zammı	47.000,00
Önceki Dönem SGK Borcu Nedeniyle Sponsorluk Harcaması KKEG	200.000,00
Dernek İktisadi İşletmesine Yapılan Bağış KKEG	40.000,00
Kızılay'a Yapılan Aynı Bağış	236.000,00
Transfer Fiyatlandırması Nedeniyle Örtülü Kazanç Dağıtımı	85.000,00
Örtülü Sermayeye İlişkin Faiz ve Kur Farkı KKEG	1.235.294,12
Kontrol Edilebilen Yabancı Kurum Kazancı	600.000,00
İştirak Hissesi Satış Komisyon Giderinin %75 'i KKEG	37.500,00
KAR VE İLAVELER TOPLAMI	12.585.794,12
İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnası (KVK 5-1/e)	1.320.000,00
Serbest Bölge Kazanç İstisnası (3218 s. K. Geç. 3)	500.000,00
CARİ YILA AİT ZARAR, İSTİSNALAR ve İNDİRİMLER TOPLAMI	1.820.000,00
KAR	10.765.794,12
Diğer Geçmiş Yıl Zararları (KVK 9)	150.000,00

2016 YILI KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNİN HAZIRLANMASINA YÖNELİK ÖRNEK ÇALIŞMA

İNDİRİME ESAS TUTAR	10.615.794,12
Bağış ve Yardımlar (KVK 10-1/c)- Kızılaya Yapılan Bağış	236.000,00
Türkiye'den Yurt Dışı Mukimi Kişilere Veril. Hizmetler (KVK 10-1/ğ)- Tasarım Hizmeti	75.000,00
Nakdi Sermaye Artışından Kaynaklanan Faiz İndirimi (KVK 10-1/ı)	17.187,50
DÖNEM SAFİ KURUM KAZANCI (MATRAH)	10.287.606,62
K.V.K.'nın 32/A Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisi Matrahi	3.000.000,00
K.V.K.'nın 32/A Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı	2%
K.V.K.'nın 32/A Mad. Kapsamında Hesaplanan İndirimli KV	60.000,00
Genel Orana Tabi Matrah (10.287.606,62 – 3.000.000 =)	7.287.606,62
Hesaplanan Genel Orana Tabi Kurumlar Vergisi	1.457.521,32
Hesaplanan Kurumlar Vergisi	1.517.521,32
Yabancı ülkede Ödenen Vergilerden Mahsup Edilecek Kısım (KVK 33)	15.000,00
Geçici Vergi	1.250.000,00
Yıl İçinde Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler	120.000,00
Ödenmesi Gereken Kurumlar Vergisi	132.521,32

SONUÇ

Yukarıda yer verilen örnek çalışmada indirimli kurumlar vergisi, kontrol edilen yurtdışı kurum kazancı, nakdi sermaye artışından kaynaklanan faiz indirimi, yurtdışına verilen hizmetler gibi vergi mevzuatımıza son yıllarda giren bazı konulara da dâhil edilerek kurumlar vergisi beyannamesinin hazırlanmasına ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

2016 YILI KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNİN HAZIRLANMASINA YÖNELİK ÖRNEK ÇALIŞMA

KAYNAKÇALAR

- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı
- Kurumlar Vergisi Genel Tebliği,
- Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Beyanname Düzenleme Kılavuzu-2016
- Nadir Gülhan Kurumlar Vergisi Beyanname Düzenleme Örneği –Vergi Dünyası Dergisi
- Serbest Bölgeler Mevzuatı

