|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Rapor Sayısı :  | YMM-0610.…/………./……….(\*) | Ankara; ../../20xx |
| Ek : 36 |  |  |

**YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK**

**GELİR/KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİ**

**TASDİK RAPORU**

**…………..**

**Yeminli Mali Müşavir**

|  |  |
| --- | --- |
| Mükellefin Adı: | ……………. A.Ş. |
| Vergi Dairesi: | ……………. Vergi Dairesi |
| Vergi Kimlik No: | …………… |
| Tasdik Konusu Vergi: | Kurumlar Vergisi |
| Vergilendirme Dönemi: | 20xx |

(\*) YMM-Meslek Sicil Numarası/Genel Rapor Sayısı/İlgili Yıl Rapor Sayısı

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| I | Genel Bilgiler | 1 |
| 1.1 | Hukuki Dayanak | 1 |
| 1.2 | İletişim Araçları Hakkında Bilgi | 1 |
| 1.3 | Kurum Sermayesi ve Ortakları Hakkında Bilgiler | 1 |
| 1.4 | Mükellefin İş Hacmi, Tasdik Döneminde Çalıştırdığı İşçi Sayısı | 2 |
| 1.4.1 | Kurumun İş Hacmi | 2 |
| 1.4.2 | Kurumda İstihdam Edilen Personel Sayısı | 3 |
| 1.5 | İş Merkezi ve Şubeleri Hakkında Bilgi | 3 |
| 1.6 | Kapasite Raporu Özeti ve Sanayi Sicil Belgesi | 4 |
| 1.7 | Varsa Yatırım Teşvik Belgesine Ait Bilgiler | 5 |
| 1.8 | Tasdik Döneminde Kullanılan Kredilere İlişkin Bilgiler | 6 |
| 1.9 | Tasdik Dönemine İlişkin Bilanço ve Gelir Tablosu | 6 |
| 1.10 | Muhasebeden Sorumlu Personel Hakkında Bilgi | 6 |
| II | Usul İncelemeleri | 7 |
| 2.1 | Yasal Defterlerin Tasdikine İlişkin Bilgiler | 7 |
| 2.2 | Kanuni Defter Kayıtları ve Dayanağı Belgelerin Kayıt Nizamı ve MSU Genel Tebliğlerine Uygun Olup Olmadığı | 7 |
| 2.3 | Yıl İçinde Verilmesi Gereken Geçici Vergi, Katma Değer, Muhtasar ve Benzeri Beyannamelerin Süresinde Verilip Verilmediği | 8 |
| 2.3.1 | Geçici Vergi Beyannameleri | 8 |
| 2.3.2 | Katma Değer Vergi Beyannameleri | 8 |
| 2.3.3 | Muhtasar Vergi Beyannameleri | 9 |
| 2.4 | Denetleme Yöntemine İlişkin Bilgiler | 10 |
| 2.4.1 | Yapılan Denetimin Planlanması | 10 |
| 2.4.2 | Tasdik Çalışması İle İlgili Olarak Yapılacak Planlamada Gerekli Araştırmanın Yapılması | 10 |
| 2.4.3 | Kanıtların Toplanmasında Uygulanan Teknikler İle Uygulanan İnceleme Testleri ve İnceleme Yöntemleri | 11 |
| 2.4.3.1 | Sayım ve Envanter İncelemesi | 11 |
| 2.4.3.2 | Belge İncelemesi | 11 |
| 2.4.3.3 | Bilgi Toplama ve Doğrulama | 11 |
| 2.4.3.4 | Analitik İnceleme | 11 |
| III | Hesap İncelemeleri | 11 |
| 3.1 | Mal ve Hizmet Alış ve Satış Faturalarının Gerçeği Yansıtıp Yansıtmadığı | 11 |
| 3.2 | Bilgi İsteme Yazıları Hakkında Bilgi | 12 |
| 3.3 | Kurumun Faaliyet Konusu Hakkında Bilgi | 12 |
| 3.3.1 | Faaliyet/Üretim Süreci | 12 |
| 3.3.2 | Üretim Faaliyetleri İtibariyle Yapılan İnceleme | 13 |
| 3.3.3 | Ticari Faaliyetle Uğraşan Firmalarda Yapılan İncelemeler | 19 |
| 3.3.4 | Hizmet Üretim Faaliyeti İle Uğraşan Firmalarda Yapılan İncelemeler | 21 |
| 3.3.5 | İnşaat-Taahhüt Faaliyetiyle Uğraşan Firmalarda Yapılan İncelemeler | 22 |
| 3.3.5.1 | 20xx Yılında Biten Senelere Sari İnşaat-Taahhüt İşlerine Ait Maliyet ve Gelir Durumu | 22 |
| 3.3.5.2 | 20xx (Gelecek Yıl) Yılına Devreden Yıllara Sari İnşaat İşlerine Ait Maliyet ve Gelir Durumu | 22 |
| 3.3.5.3 | Yurtdışı (xxx Devletinde) İnşaat İşlerine Ait Maliyet ve Gelir Durumu | 22 |
| 3.3.6 | Tüm Faaliyete İlişkin Satışlar, Maliyetler ve Brüt Kar | 23 |
| 3.3.7 | Diğer Stoklar İtibariyle Yapılan İncelemeler | 24 |
| 3.4 | Amortisman Hesapları | 24 |
| 3.4.1 | Amortisman Hesaplamalarının İncelenmesi | 24 |
| 3.4.2 | Ayrılan Amortismanların Gider Yerlerine Göre Dağılımı İle Muhasebe Kayıtlarının İncelenmesi | 24 |
| 3.4.3 | Amortismanların Usulü ve Oranı Hakkında Bilgi | 25 |
| 3.4.4 | İktisadi Kıymet Satışları | 25 |
| 3.4.5 | Amortisman Ayırma İşlemleri Sonucu Önceki Hesap Dönemi İle İnceleme Dönemi Bilançolarında Yer Alan Duran Varlıklar ve Birikmiş Amortisman Tutarlarındaki Değişimin İncelenmesi | 26 |
| 3.4.6 | Duran Varlıklar Değişim Tablosu | 26 |
| 3.4.7 | Birikmiş Amortismanlar Değişim Tablosu | 26 |
| 3.5 | İstisna ve İndirimler İle Geçmiş Yıllar Zararları | 26 |
| 3.5.1 | İstisnalar | 26 |
| 3.5.1.1 | İştirak Kazançları İstisnası | 26 |
| 3.5.1.1.1 | Yurtiçi İştirak Kazançları İstisnası (5520, 5/1-A) | 26 |
| 3.5.1.1.1.1 | İndirim Konusu Yapılan Kazancı Doğuran Menkul Kıymetlerin Nev'i, Miktarı, Mukayyet Değeri | 27 |
| 3.5.1.1.1.2 | Söz Konusu Kazancın Defter Kayıtlarında Gelir Hesaplarına Dahil Edilip Edilmediği | 27 |
| 3.5.1.1.1.3 | Yararlanılan İstisna Tutarı | 27 |
| 3.5.1.1.2 | Yurtdışı İştirak Kazançları İstisnası (5520, 5/1-B) | 27 |
| 3.5.1.1.2.1 | İştirak Edilen Kurumun Statüsünün Limited-Anonim Şirket Niteliğinde Olduğu | 28 |
| 3.5.1.1.2.2 | İştirak Edilen Kurumun Kanuni ve İş Merkezinin Türkiye’de Bulunmadığı | 28 |
| 3.5.1.1.2.3 | İştirak Edilen Kurumun Ödenmiş Sermayesi İçindeki Payının %10 ve Üzerinde Olduğu | 28 |
| 3.5.1.1.2.4 | İştirak Edilen Kurumun Payının En Az Bir Yıl Elde Bulundurulduğu | 28 |
| 3.5.1.1.2.5 | İştirak Kazancı Üzerinde % 15 Oranında Vergi Yükü Olduğu | 29 |
| 3.5.1.1.2.6 | Yurtdışı İştirak Kazancının Elde Edildiği Hesap Dönemine İlişkin Kurumlar Vergisi Beyannamesinin Verilmesi Gereken Tarihe Kadar Türkiye'ye Transfer Edildiği | 29 |
| 3.5.1.1.2.7 | Yararlanılan İstisna Tutarı | 29 |
| 3.5.1.2 | Yurtdışı İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnası (5520, 5/1-C) | 29 |
| 3.5.1.2.1 | Yurt Dışı Kurumun Limited-Anonim Şirket Statüsünde Olduğu ve Kanuni ve İş Merkezinin Türkiye’de Bulunmadığı | 30 |
| 3.5.1.2.2 | Ödenmiş Sermaye İçindeki Payın % 10 ve Üzerinde Olduğu | 30 |
| 3.5.1.2.3 | İştirak Hissesinin Elde Bulundurulma Süresi | 30 |
| 3.5.1.2.4 | Yurtdışı İştirak Hissesi Satış Kazancının Elde Edildiği Tarih İtibariyle Aralıksız Olarak En Az Bir Yıl Süreyle Nakit Varlıklar Dışında Kalan Aktif Toplamının % 75 veya Fazlasının Yurtdışı İştirak Hisselerinden Oluştuğu | 30 |
| 3.5.1.3 | Hisse Senedi İhraç Primleri (Emisyon Primi) İstisnası (5520, 5/1-Ç) | 30 |
| 3.5.1.3.1 | Emisyon Priminin Defter Kayıtları Üzerinden Tespiti | 31 |
| 3.5.1.4 | Taşınmaz ve İştirak Hissesi Satışı Kazancı İstisnası (5520, 5/1-E) | 31 |
| 3.5.1.4.1 | Taşınmaz Satış Kazancı İstisnası | 32 |
| 3.5.1.4.1.1 | Taşınmazın İktisap ve Satışına İlişkin Bilgiler İle Satış Kazancı | 33 |
| 3.5.1.4.1.2 | Satış Bedelinin Tahsilat Şekli | 33 |
| 3.5.1.4.1.3 | İstisna Tutarının Fon Hesabına Aktarılması | 34 |
| 3.5.1.4.2 | İştirak Hisseleri Satışından Doğan Kazançlar | 34 |
| 3.5.1.4.2.1 | İştirak Hissesinin İktisap ve Satışına İlişkin Bilgiler İle Satış Kazancı | 34 |
| 3.5.1.4.2.2 | Satış Bedelinin Tahsilat Şekli | 35 |
| 3.5.1.4.2.3 | Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Yararlanılacak İstisna Tutarı ve Fon Hesabına Aktarma | 35 |
| 3.5.1.5 | Kurumun Yurt Dışında Bulunan İş Yerinden Elde Ettiği Kazanç İstisnası (5520, 5/1-G) | 35 |
| 3.5.1.5.1 | Kazancın Doğduğu Ülke Kanunları Uyarınca Taşıdığı Gelir ve Kurumlar Vergisi Yükü | 35 |
| 3.5.1.5.2 | Yurtdışı Kazancının Transfer Edildiği Tarih | 36 |
| 3.5.1.6 | Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarım, Montaj İşleri İle Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazanç İstisnası (5520, 5/1-H) | 36 |
| 3.5.1.6.1 | Merkez ve Şube Arasındaki Cari Hesapların Değerlemesi Sonucu Ortaya Çıkan Kur Farkı Karı / Zararı | 38 |
| 3.5.1.6.2 | Yurt Dışı İşler Nedeniyle Kullanılan Kredilerin Durumu | 38 |
| 3.5.1.6.3 | Türkiye'ye Getirilen Hasılatın Kur Farkları | 38 |
| 3.5.1.6.4 | Türkiye’deki Merkez Genel Giderlerinden Yurt Dışında Yapılan İnşaat İşlerine Pay Verilmesi | 39 |
| 3.5.1.7 | Eğitim Öğretim Hizmetlerine İlişkin Kazanç İstisnası Hakkında Yapılan Açıklamalar (5520, 5/1-I) | 41 |
| 3.5.1.8 | İstisnanın Süresi | 42 |
| 3.5.1.8.1 | Dönem İçindeki Devir ve Satın Almalar | 42 |
| 3.5.1.8.2 | Bedelsiz Verilen Eğitim Hizmeti Nedeniyle İndirilen KDV’nin Düzeltilmesi | 42 |
| 3.5.1.9 | Taşınır Malın Sat-Kirala-Geri Al Kapsamında Satılmasından Doğan Kazanç İstisnası (5520, 5/1-J) | 43 |
| 3.5.1.9.1 | Kiralanan Varlığa İlişkin Amortisman Hesaplarının İncelenmesi | 43 |
| 3.5.1.9.2 | Satış Kazancının Özel Fon Hesabına Alınması | 43 |
| 3.5.1.10 | Diğer Kanunlarda Yer Alan İstisnalar | 43 |
| 3.5.1.10.1 | Serbest Bölgeden Elde Edilen Kazanç İstisnası | 43 |
| 3.5.2 | İndirimler | 44 |
| 3.5.2.1 | Kurumlar Vergisi Kanununda Yer Alan İndirimler | 44 |
| 3.5.2.1.1 | Sponsorluk Harcamalarında İndirim (5520, 10/1-B) | 44 |
| 3.5.2.1.2 | Yapılan Bağış ve Yardımlar | 44 |
| 3.5.2.1.2.1 | Matrahın % 5 İle Sınırlı Bağış ve Yardımlar (5520, 10/1-C) | 45 |
| 3.5.2.1.2.2 | Tamamı Matrahtan İndirilecek Bağış ve Yardımlar (5520, 10/1-Ç) | 45 |
| 3.5.2.1.3 | Cumhurbaşkanınca Başlatılan Yardım Kampanyalarına Makbuz Karşılığı Yapılan Ayni ve Nakdî Bağışlar (5520, 10/1-E) | 47 |
| 3.5.2.1.4 | Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine Makbuz Karşılığı Yapılan Nakdi Bağışlar (5520, 10/1-F) | 48 |
| 3.5.2.1.5 | Girişim Sermayesi Fonu (5520, 10/1-G) | 48 |
| 3.5.2.1.5.1 | Yasal Dayanak | 49 |
| 3.5.2.1.5.2 | İndirim Şartları | 49 |
| 3.5.2.1.5.3 | İndirim Tutarının Hesaplanması | 49 |
| 3.5.2.1.5.4 | Fon Tutarının Vergilendirilmesi | 50 |
| 3.5.2.1.6 | Türkiye'den Yurtdışı Mukimi Kişi ve Kurumlara Verilen Hizmetler (5520, 10/1-Ğ) | 51 |
| 3.5.2.1.6.1 | Hizmet Türkiye'den Yurtdışı Mukimi Kişi ve Kurumlara Verilmiştir | 51 |
| 3.5.2.1.6.2 | İndirimden Faydalanma Şartları | 51 |
| 3.5.2.1.6.3 | Fatura Yurt Dışı Mukimi Kurum Adına Düzenlenmiştir | 52 |
| 3.5.2.1.6.4 | Kazançların Kayıtlarda İzlenmesi | 52 |
| 3.5.2.1.6.5 | İndirim Tutarının Tespiti | 54 |
| 3.5.2.1.7 | Nakit Sermaye Artırımında İndirim (5520, 10/1-I) | 54 |
| 3.5.2.1.8 | Cari Yıla Ait Olup İzleyen Yıl Personele Kardan Verilen İkramiye | 58 |
| 3.5.2.1.9 | Önceki Yıllara Ait Olup Cari Yılda Fiilen Ödenen SGK Primleri | 58 |
| 3.5.2.1.10 | Önceki Yıllarda Adlarına Kıdem Tazminatı Karşılığı Ayrılan Çalışanlardan Bu Dönemde İşten Ayrılanlar İçin Yapılan Düzeltme | 58 |
| 3.5.2.2 | Diğer Kanunlarda Yer Alan İndirimler | 59 |
| 3.5.2.2.1  | Ar-Ge İndirimi (5746 Sayılı Kanun) | 59 |
| 3.5.2.2.1.1 | Yasal Dayanak | 59 |
| 3.5.2.2.1.2 | Ar-Ge Harcamalarının Tespiti | 66 |
| 3.5.3 | Geçmiş Yıllar Zararları | 66 |
| 3.5.3.1 | Devralınan Şirket | 67 |
| 3.5.3.2 | Devralınan Şirket Zararları | 68 |
| 3.5.3.3 | Şirketin Kendi Faaliyetinden Doğan Geçmiş Yıllar Zararları | 68 |
| 3.6 | Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Hakkında Bilgi | 68 |
| 3.6.1 | Transfer Fiyatlandırması | 68 |
| 3.6.1.1 | Yasal Mevzuat | 69 |
| 3.6.1.2 | İlişkili Kişi | 70 |
| 3.6.1.3 | Emsallere Uygunluk İlkesi | 71 |
| 3.6.1.4 | Kurum Tarafından Yapılan Transfer Fiyatlandırması ve Yöntem | 72 |
| 3.6.1.4.1 | Borç Para Alıp Verme İşlemi | 73 |
| 3.6.1.4.2 | Aktife Kayıtlı Arsanın Satışı | 73 |
| 3.6.1.4.3 | Üretimde Kullanılan aaa Hammaddesinin Satın Alınması | 73 |
| 3.6.2 | Örtülü Sermaye | 74 |
| 3.6.2.1 | Yasal Dayanak | 74 |
| 3.7 | Birleşme ve Bölünme Hakkında Bilgi | 76 |
| 3.7.1 | Devir/Birleşme | 76 |
| 3.7.1.1 | Birleşmelere İlişkin Genel Hükümler | 76 |
| 3.7.1.2 | Birleşme Halinde Vergilendirme | 77 |
| 3.7.2 | Bölünme | 78 |
| 3.7.2.1 | Bölünmenin Türk Ticaret Kanunundaki Yeri ve Şirket Tarafından Yapılan İşlemler | 78 |
| 3.7.2.2 | Bölünmenin Kurumlar Vergisi Kanunundaki Yeri ve Şirket Tarafından Yapılan İşlemler | 80 |
| 3.7.2.3 | Bölünmenin Sonucu | 80 |
| 3.8 | Sermayenin Azaltılması | 80 |
| 3.8.1 | Azaltılan Sermayenin Unsurları ve Vergilendirilmesi | 81 |
| 3.8.2 | Azaltılan Sermayenin Muhasebeleştirilmesi | 87 |
| 3.9 | Finansal Tabloların İncelenmesi | 87 |
| 3.9.1 | Bilanço İncelemesi | 87 |
| 3.9.1.1 | Aktifler | 88 |
| 3.9.1.1.1 | Dönen Varlıklar (1) | 88 |
| 3.9.1.1.2 | Duran Varlıklar (2) | 90 |
| 3.9.1.2 | Pasifler | 92 |
| 3.9.1.2.1 | Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar (3) | 92 |
| 3.9.1.2.2 | Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar (4) | 94 |
| 3.9.2 | Borç ve Gider Karşılıkları (37 Hesap Grubu) | 96 |
| 3.9.2.1 | Öz Kaynaklar (5) | 96 |
| 3.9.3 | Gelir Tablosu İncelemesi (Gelir Tablosunda Yer Alan Gelir ve Giderlerin Defter Kayıtlarına, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine Uygun Olup Olmadığı) | 97 |
| 3.9.3.1 | Gelir Tablosu Hesaplarının Açılımı | 98 |
| 3.9.3.1.1 | Brüt Satışlar (600-601-60) | 98 |
| 3.9.3.1.2 | Satış İndirimleri (-) (610-611-612) | 98 |
| 3.9.3.1.3 | Satışların Maliyeti (-) (620-621-622-623) | 98 |
| 3.9.3.1.4 | Faaliyet Giderleri (630-631-632) | 98 |
| 3.9.3.1.5 | Bağlı Ortaklıklardan Temettü Geliri (640) | 100 |
| 3.9.3.1.6 | İştiraklerden Temettü Geliri (641) | 100 |
| 3.9.3.1.7 | Faiz Gelirleri (642) | 100 |
| 3.9.3.1.8 | Konusu Kalmayan Karşılıklar (644) | 100 |
| 3.9.3.1.9 | Menkul Kıymetler Satış Karları (645) | 100 |
| 3.9.3.1.10 | Kambiyo Karları (646) | 101 |
| 3.9.3.1.11 | Reeskont Faiz Gelirleri (647) | 101 |
| 3.9.3.1.12 | Faaliyetle İlgili Diğer Olağan Gelir ve Karlar (649) | 101 |
| 3.9.3.1.13 | Karşılık Giderleri (-) (654) | 101 |
| 3.9.3.1.14 | Kambiyo Zararları (-) (656) | 101 |
| 3.9.3.1.15 | Reeskont Faiz Giderleri (-) (657) | 101 |
| 3.9.3.1.16 | Faaliyetle İlgili Diğer Olağan Gider ve Zararlar (-) (659) | 102 |
| 3.9.3.1.17 | Kısa ve Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-) (660-661) | 102 |
| 3.9.3.1.18 | Önceki Dönem Gelir ve Karları (671) | 102 |
| 3.9.3.1.19 | Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar (679) | 102 |
| 3.9.3.1.20 | Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları (-) (680) | 102 |
| 3.9.3.1.21 | Önceki Dönem Gider ve Zararları (-) (681) | 102 |
| 3.9.3.1.22 | Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (-) (689) | 102 |
| 3.9.3.1.23 | Dönem Karı (690) | 103 |
| 3.9.3.1.23.1 | İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması | 103 |
| 3.9.3.1.23.2 | Yasal Dayanak | 103 |
| 3.9.3.1.23.3 | Yatırım Teşvik Belgeleri Kapsamında Yapılan Yatırım Harcamaları ve Hesaplanan Yatırıma Katkı Tutarları | 110 |
| 3.9.3.1.23.3.1 | Aaa Sayılı Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamında Yapılan Yatırım Harcamaları ve Hesaplanan Yatırıma Katkı Tutarı -Tamamlanan Yatırım- | 110 |
| 3.9.3.1.23.3.2 | Bbb Sayılı Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamında Yapılan Yatırım Harcamaları ve Hesaplanan Yatırıma Katkı Tutarı | 118 |
| 3.9.3.1.23.3.3 | Ccc Sayılı Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamında Yapılan Yatırım Harcamaları ve Hesaplanan Yatırıma Katkı Tutarları | 123 |
| 3.9.3.1.24 | Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları (-) (691) | 125 |
| 3.9.3.1.25 | Dönem Net Karı (692) | 125 |
| 3.9.3.1.26 | Gelir Tablosu Hesapları İle İlgili Özellikli Hususlar | 125 |
| 3.9.4 | Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı Yönünden İnceleme | 125 |
| 3.9.5 | Ek Mali Tabloları Düzenlemek Zorunda Olan Mükelleflerin Ek Mali Tablolarında Yer Alan Bilgilerin Gerçeği Yansıtıp Yansıtmadığı | 125 |
| 3.10 | Ticari Kardan Mali Kara Ulaşılması, Tahakkuk Eden ve Ödenecek Verginin Hesaplanması | 125 |
| 3.10.1 | Kanunen Kabul Edilmeyen Giderlerin Ayrıntısı | 125 |
| 3.10.2 | Kurumlar Vergisine Esas Matrahın Hesaplanması ve Kurumlar Vergisinin Hesabı | 127 |
| 3.11 | Tevkif Suretiyle Kesilen Vergiler İle Ödenen Geçici Vergilerden İadesi/Mahsubu Gereken Tutarların İncelenmesi | 129 |
| IV | Sonuç (Alternatif -1) | 130 |
|  | Sonuç (Alternatif -2) | 131 |
|  | Sonuç (Alternatif -3) | 131 |

1. GENEL BİLGİLER

xxx Vergi Dairesi Başkanlığı xxx Vergi Dairesi Müdürlüğünün xxx vergi kimlik numaralı mükellefi xxx A.Ş.’nin (bundan sonra kurum olarak anılacaktır) merkezi xxx adresinde olup, (D) ve (E) üretimi ve satışı, xxx alım, satım, ihracat ve ithalatı işi ile yurt içi ve dışında müteahhitlik, müşavirlik ve teknik hizmetler işi ile uğraşmaktadır.

Kurum, xxx Sanayi/Ticaret Odasının xxx no.lu üyesi olup, xxx Ticaret Sicil Memurluğunda xxx sicil numarasında kayıtlıdır. Kurum adına düzenlenmiş xxx imalatı ile ilgili xxx tarihine kadar geçerli xxx tarih ve xxx sayılı Kapasite Raporu ile xxx tarih ve xxx sayılı Sanayi Sicil Belgesi bulunmaktadır.(Ek1)

## 1.1 Hukuki Dayanak

Kurum ile müşavirliğimiz arasında 3568 Sayılı Kanun hükümlerine göre xxx tarih ve xxx/xxx sayılı Yeminli Mali Müşavir Denetim ve Tasdik Sözleşmesi imzalanmış olup, iş bu rapor kurumun 20xx yılı faaliyeti sonucunda dönem kazancının tespiti amacıyla düzenlenmiştir (Ek-2).

## 1.2 İletişim Araçları Hakkında Bilgi

Kurumun kullanmakta olduğu iletişim araçlarına ilişkin bilgiler ve aktife kayıt durumlarıyla ilgili bilgiler aşağıda tablo halinde gösterilmiştir.

| **İletişim Aracı** | **Numarası/İsmi** | **Kayıtlı Olduğu Kişi/Kurum** |
| --- | --- | --- |
|  Telefon |  |  |
|  Faks |  |  |
|  E-mail (kep) |  |  |
|  Web Sayfası |  |  |

## 1.3 Kurum Sermayesi ve Ortakları Hakkında Bilgiler

Kurumun kayıtlı sermayesi xxx lira olup tamamı ödenmiştir. Ortak sayısı xxx olup, bilgileri aşağıdaki gibidir.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Sıra No** | **Ortağın Adı** | **Hisse Adedi** | **Adresi** | **T.C Kimlik No/****Vergi Kimlik No** |
| **1** |  |  |  |  |
| **2** |  |  |  |  |
| **3** |  |  |  |  |
| **4** |  |  |  |  |
| **5** |  |  |  |  |

Şirket yönetim kurulu xxx gerçek kişiden oluşmakta olup, kişilerin bilgileri aşağıda gösterilmiştir.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Sıra No** | **Adı Soyadı** | **Hissedar/değil**  | **Adresi** | **T.C Kimlik No/****Vergi Kimlik No** |
| **1** |  | Hissedar |  |  |
| **2** |  | Hissedar |  |  |
| **3** |  | Değil |  |  |

xxx Noterliğinde xxx tarihinde düzenlenen xxx yevmiye numaralı İmza Sirkülerinde, Yönetim Kurulu Başkanı xxx ve Yönetim Kurulu Başkan Vekili xxx şirketi xxx yıl süre ile münferiden temsile yetkili oldukları belirtilmiştir (Ek- 3).

## 1.4 Mükellefin İş Hacmi, Tasdik Döneminde Çalıştırdığı İşçi Sayısı

Kurumun xxx takvim yılında çalıştırdığı işçi sayısı ve net satış hasılatı aşağıda gösterilmiştir.

### 1.4.1 Kurumun İş Hacmi

Kurumun xxx takvim yılında net satış hasılatı xxx lira olmuştur. Net Satış hasılatının dağılımı aşağıda tablo halinde sunulmuştur.

|  |  |
| --- | --- |
| **Hasılat Yeri** | **Net Satış Hasılatı** |
| **A- Mamul Satışları** | **xxx** |
| **B- Ticari Mal Satışları** | **xxx** |
| **C- Hizmet Satışları** | **xxx** |
| **D- İnşaat İşleri Geliri** | **xxx** |
| 1. Yıllara Sâri İnşaat Gelirleri-xxx yılına (gelecek yıl) sarkan xxx
 |  |
| 1. xxx Yılında (cari yıl)Biten Yıllara Sâri İnşaat Gelirleri xxx
 |  |
| 1. Yurtdışı İnşaat İşleri Gelirleri xxx
 |  |
| **E- Diğer Gelirler** | **xxx** |
| 1. xxx Destekleme Gelirleri
 | xxx |  |
| 1. xxx Sayılı Kanun Asgari Ücret Desteği
 | xxx |  |
| 1. xxx Sayılı Kanun Ücret Desteği
 | xxx |  |
| **TOPLAM** | **xxx** |

### 1.4.2 Kurumda İstihdam Edilen Personel Sayısı

Kurumun 01.01.20xx – 31.12.20xx döneminde istihdam ettiği personel sayısı aylık ortalama xxxkişi olup, aylar itibariyle çalışılan iş yerlerine göre sayıları aşağıda tablo halinde gösterilmiştir.

| **Aylar** | **Merkez** | **xxx Şube** | **xxx** **Üretim** **yeri** | **xxx Hizmet****Üretim Yeri** | **xxx Şantiye** | **xxx Şantiye** | **xxx Şantiye** |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Ocak |  |  |  |  |  |  |  |
| Şubat |  |  |  |  |  |  |  |
| Mart |  |  |  |  |  |  |  |
| Nisan |  |  |  |  |  |  |  |
| Mayıs |  |  |  |  |  |  |  |
| Haziran |  |  |  |  |  |  |  |
| Temmuz |  |  |  |  |  |  |  |
| Ağustos |  |  |  |  |  |  |  |
| Eylül |  |  |  |  |  |  |  |
| Ekim |  |  |  |  |  |  |  |
| Kasım |  |  |  |  |  |  |  |
| Aralık |  |  |  |  |  |  |  |

## 1.5 İş Merkezi ve Şubeleri Hakkında Bilgi

Kurumun kanuni merkezi xxx olup, adresi xxx’dır. Şirketin yurt dışında ve xxx Serbest Bölgesinde şubesi bulunmaktadır (Ek-4).

Şirketin ana faaliyet konuları xxx olup, merkez, üretim yeri, şube ve şantiyelerin faaliyet konusu ve adresleri aşağıdaki gibidir.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **İlgili Birim** | **Faaliyet Konusu** | **Adresleri** |
| Merkez | xxx | xxx |
| Yurt dışı xxx Şube | xxx | xxx |
| xxx Serbest Bölge Şubesi | xxx | xxx |
| xxx Şube | satış | xxx |
| xxx Üretim yeri | İmalat yeri | xxx |
| xxx Hizmet üretim yeri | Teknik hizmet | xxx |
| xxx Şantiye | İnşaat- Taahhüt | xxx |
| xxx Şantiye | İnşaat- Taahhüt | xxx |
| xxx Şantiye | İnşaat- Taahhüt | xxx |
| Yurt dışı xxx Şantiye işyeri | İnşaat- Taahhüt | xxx |

##

**1.6 Kapasite Raporu Özeti ve Sanayi Sicil Belgesi**

Kurum ………………………….. Ticaret Odasından un ve kepek imalatı konusunda aldığı ………………….. tarih ve 2016/547 sayılı kapasite raporuna göre yılda 69.930 ton/yıl un, 24.570 ton/yıl kepek imalatı kapasitesine sahip olup, gerçekleşen kapasite oranı yaklaşık %74’ tür. Kapasite raporu (Ek:1)’deki gibidir.

Kurumun Bilim Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı Sanayi Genel Müdürlüğü tarafından verilmiş …………….. tarih ve …………… sayılı Sanayi Sicil Belgesi bulunmaktadır. (Ek:1)

## 1.7 Varsa Yatırım Teşvik Belgesine Ait Bilgiler

Kurum adına düzenlenmiş 3 adet Yatırım Teşvik Belgesi bulunmaktadır. Bunlardan;

* xxx tarih ve AAA no.lu Yatırım Teşvik Belgesi 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karara göre düzenlenmiş olup, söz konusu kararnamede yer alan destek unsurlarından yararlandırılmaktadır. Yatırımın konusu ilaç/eczacılıkta ve tıpta kullanılan kimyasal ve bitkisel kaynaklı ürünlerin imalatı olup, teşvik kararnamesine göre **“bölgesel”** yatırımıdır. Söz konusu belge kapsamında yapılan yatırım tamamlanmış ve faaliyete geçmiştir. Tamamlamam vizesi xx/xx/20xx tarihinde Ekonomi Bakanlığı Teşvik Uygulama Genel Müdürlüğü tarafından yapılmış olup AAA no.lu belgenin yerine AAA/D no.lu belge düzenleniştir. Bu belge kapsamında yapılan yatırım harcamaları ve hak kazanılan “yatırıma katkı tutarı ile yararlanılan indirimli kurumlar vergisi” tutarı bu raporumuzun III/xxx bölümünde ayrıntılı olarak açıklanmıştır (Ek-5).

- xxx tarih ve BBB no.lu Yatırım Teşvik Belgesi 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karara göre düzenlenmiş olup, söz konusu kararnamede yer alan destek unsurlarından yararlandırılmaktadır. Yatırımın konusu ilaç/eczacılıkta ve tıpta kullanılan kimyasal ve bitkisel kaynaklı ürünlerin imalatı olup, teşvik kararnamesine göre **“bölgesel öncelikli sektör”** yatırımıdır. Bu belge kapsamında yapılan yatırım harcamaları ve hak kazanılan “yatırıma katkı tutarı ile yararlanılan indirimli kurumlar vergisi” tutarı bu raporumuzun III/xxx bölümünde ayrıntılı olarak açıklanmıştır (Ek-5).

- xxx tarih ve CCC no.lu Yatırım Teşvik Belgesi ise 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karara göre düzenlenmiş “**stratejik yatırım”** olup, söz konusu kararnamede yer alan destek unsurlarından yararlandırılmaktadır. Yatırımın konusu ilaç/eczacılıkta ve tıpta kullanılan kimyasal ve bitkisel kaynaklı ürünlerde **ürün çeşitlendirmesi** imalatıdır. Bu belge kapsamında yapılan yatırım harcamaları ve hak kazanılan “yatırıma katkı tutarı ile yararlanılan indirimli kurumlar vergisi” tutarı bu raporumuzun III/xxx bölümünde ayrıntılı olarak açıklanmıştır (Ek-5).

## 1.8 Tasdik Döneminde Kullanılan Kredilere İlişkin Bilgiler

Kurumun kredi kullandığı bankalar ve 31.12.20xx tarihi itibariyle kredi bakiyeleri aşağıdaki gibidir.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Muhasebe Hesap Kodu** | **Banka Adı** | **Kullanılan Kredi Tutarı (Önceki Yıldan Devreden Bakiye Dahil)** | **31.12.20xx Bakiye Borç Tutarı** |
| 300 | xxx – Yatırım Kredisi | xxx | - |
| 300 | Eximbank – İhracat Kredisi | xxx | - |
| 300 | xxx – Taşıt kredisi | xxx | xxx |
| 300 | xxx – Spot Kredi | xxx | xxx |
| 300 | xxx – Ticari Kredi | xxx | xxx |
| **Kısa Vadeli Krediler Toplamı** | **xxx** | **xxx** |
| 400 | xxx – Yatırım Kredileri | xxx | xxx |
| 400 | Eximbank – İhracat Kredi | xxx | - |
| 400 | xxx – Ticari Kredi | xxx | - |
| **Uzun Vadeli Banka Kredileri Toplamı** | **xxx** | **xxx** |
| **TOPLAM KREDİ** | **xxx** | **xxx** |

## 1.9 Tasdik Dönemine İlişkin Bilanço ve Gelir Tablosu

Tasdik dönemine ilişkin Bilanço, Gelir Tablosu ve dipnotları raporun ekinde yer almaktadır (Ek-6). Bilanço ve Gelir Tablosu kalemlerine ilişkin ayrıntılı açıklamalar raporun III/xxx bölümünde yapılmıştır.

## 1.10 Muhasebeden Sorumlu Personel Hakkında Bilgi

Şirket merkezinde tutulmakta olan muhasebe, tekdüzen hesap planına göre bilgisayar programı aracılığı ile bilgisayar ortamında izlenmektedir. Tekdüzen Muhasebe Uygulama Genel Tebliğine uygun olarak tutulan muhasebede maliyetler 7/A seçeneğine göre izlenmektedir. Kurumun muhasebe işlemleri Muhasebe Müdürü xxx’nin sevk ve idaresinde yeteri kadar muhasebe personeli tarafından yürütülmektedir. xxx’ın Serbest Muhasebeci Mali Müşavir unvanı bulunmakta olup, xxx SMMM Odası xxx Sicil No.lu üyesidir.

1. USUL İNCELEMELERİ

## 2.1 Yasal Defterlerin Tasdikine İlişkin Bilgiler

Kurumun inceleme döneminde tuttuğu yasal defterlerin tasdikine ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:

| **Defter Türü** | **Tasdik Eden Noter** | **Tasdik Tarih-No** |
| --- | --- | --- |
| Yevmiye Defteri |  |  |
| Defter-i Kebir |  |  |
| Envanter Defteri |  |  |

Defter-i kebir tasdiksiz de olsa tutulduğunun belirtilmesi önerilmektedir.

**E-defter olması durumunda**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Defterin Adı** | **Onay Mercii** | **Onay Tarihi ve No** |
| Envanter Defteri | xxx NOTER | 00.12.20xx – 0000 |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Dönemi** | **Yevmiye Defteri E-Defter Bilgileri** | **Defter-İ Kebir E-Defter Bilgileri** |
| **Tekil No** | **ETTN** | **Tekil No** | **ETTN** |
| Ocak |  |  |  |  |
| Şubat |  |  |  |  |
| Mart |  |  |  |  |
| Nisan |  |  |  |  |
| Mayıs |  |  |  |  |
| Haziran |  |  |  |  |
| Temmuz |  |  |  |  |
| Ağustos |  |  |  |  |
| Eylül |  |  |  |  |
| Ekim |  |  |  |  |
| Kasım |  |  |  |  |
| Aralık |  |  |  |  |

## 2.2 Kanuni Defter Kayıtları ve Dayanağı Belgelerin Kayıt Nizamı ve MSU Genel Tebliğlerine Uygun Olup Olmadığı

Kurumun muhasebe işlemi ve kayıtları dönem içinde cari denetime tabi tutulmuş, görülen hata ve noksanlıklar müşavirliğimizce düzelttirilmiştir. Tarafımızca incelenen ve defter kayıtlarına dayanak teşkil eden belgelerin usulüne uygun olarak düzenlendiği, kayıtlara geçirildiği, Muhasebe Uygulama Genel Tebliğleri ve Genel Muhasebe kurallarına uygun olduğu tespit edilmiştir.

## 2.3 Yıl İçinde Verilmesi Gereken Geçici Vergi, Katma Değer, Muhtasar ve Benzeri Beyannamelerin Süresinde Verilip Verilmediği

### 2.3.1 Geçici Vergi Beyannameleri

Kurum Kurumlar Vergisi Kanununun 32. Maddesine göre 20xx yılı geçici vergi beyannamelerini yasa ve 217 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği’ne uygun olarak bağlı olduğu vergi dairesine vermiş, tahakkuk eden vergiyi ödemiştir.

Beyannamelerin düzenlenmesi aşamasında müşavirliğimizce refakat edilmiş olup, beyannamelere ilişkin bilgiler aşağıda tablo halinde gösterilmiştir.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Dönemler** | **Beyan Edilen Matrah** | **Tahakkuk Eden Geçici Vergi** | **Önceki Dönemlerde Hesaplanan Geçici Vergi** | **Mahsup Edilen Tevkifat Tutarı** | **Ödenen Geçici Vergi** |
|  I. Dönem |  |  |  |  |  |
|  II. Dönem |  |  |  |  |  |
| III .Dönem |  |  |  |  |  |
| IV. Dönem  |  |  |  |  |  |
| **Toplam** |  |  |  |  |  |

 |

###

### 2.3.2 Katma Değer Vergi Beyannameleri

Mükellef katma değer vergisi beyannamelerini yasal süresinde vermiştir. Müşavirliğimizce yapılan denetimlerde tespit edilen hata ve noksanlıklar için düzeltme beyannamesi verilmiştir. 20xx yılında xxx tabi işlemlerden dolayı tarafımızca düzenlenen 00.00.20xx tarih ve YMM- xxx sayılı KDV İadesi Tasdik Raporuna istinaden xxx lira KDV iadesi yapılmıştır. İade işlemi 20xx yılı içinde tamamlanmıştır. Kurumun esas faaliyet konusu olan xxx satışları % xxx oranında, xxx satışları % xxx oranında KDV’ye tabidir. Verilen beyannamelere ilişkin bilgiler aşağıda tablo halinde gösterilmiştir.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Dönem**  | **Teslim ve Hizmet Tutarı** | **İstisna Kapsamına Giren İşlemler** | **KDV Matrahı** | **Hesaplanan Toplam KDV** | **İndirimler Toplamı** | **Ödenmesi Gereken KDV** | **İadesi Gereken KDV** | **Devreden KDV** |
| Ocak |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Şubat |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Mart |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Nisan |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Mayıs |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Haziran |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Temmuz |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Ağustos |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Eylül |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Ekim |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Kasım |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Aralık |  |  |  |  |  |  |  |  |

Kurumun 31.12.20xx tarihli gelir tablosunda gösterdiği brüt satışları xxx lira, KDV beyannamesinde beyan ettiği teslim ve hizmetler toplamı xxx lira olup, detayı aşağıdaki gibidir.

|  |  |
| --- | --- |
| 1. Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Beyan Edilen Brüt Satışlar  | A |
| 2. Satış İndirimleri +İskontoları | B |
| 3. Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Beyan Edilen Net Satışlar | C=A-B |
| 4. Kümülatif Katma Değer Vergisi Matrahı | D |
| **Fark** | **E=C-D** |
| **Farkın Detayı** |  |
| Transit Ticaret (KDV Matrahına Dahil Edilmeyen - KDV’nin Konusuna Girmeyen İşlem) | a |
| Mal Millileşmeden Gümrükte Yapılan Satışlar (KDV Matrahına Dahil Edilmeyen) | b |
| Satış İndirimleri +İskontoları (KDV Matrahına Dahil Edilmeyen)[[1]](#footnote-1) | c |
| 642- KDV’ye Tabi Faiz Gelirleri (KDV Matrahına Dahil Edilen) | d |
| 643-Komisyon Gelirleri (KDV Matrahına Dahil Edilen) | e |
| 646-KDV’ye Tabi Kur Farkları (KDV Matrahına Dahil Edilen) | f |
| 649-Faaliyetle ilgili Diğer Gelirler (Kira ve Diğer) (KDV Matrahına Dahil Edilen) | g |
| 679-Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar (Duran Varlık Satışı-Sigorta Hasar Geliri) (KDV Matrahına Dahil Edilen) | h |
| 679-Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar (KDV Matrahına Dahil Edilen) | ı |
| ………….. | j |
| ………….. | k |
| **Fark** | **E** |

### 2.3.3 Muhtasar Vergi Beyannameleri

Kurum, muhtasar beyannamelerini aylık olarak vermekte olup, her döneme ait muhtasar beyannamenin süresinde verildiği tespit edilmiştir. Verilen beyannamelerin kanuni defter kayıtlarına uygun olduğu görülmüştür. Müşavirliğimizce yapılan denetimlerde tespit edilen hata ve noksanlıklar için düzeltme beyannamesi verilmiştir.

Kurum 20xx yılında muhtasar beyannameler ile xxx lira Gelir Vergisi Stopajı, xxx lira damga vergisi beyan ederek ödemiştir.

## 2.4 Denetleme Yöntemine İlişkin Bilgiler

### 2.4.1 Yapılan Denetimin Planlanması

Kurum muhasebe işlemlerinin her ay, KDV beyannameleri verilmeden önce denetlenmesi planlanmıştır. Bu planlamada işletmenin iş yoğunluğu ve büyüklüğü göz önünde alınarak öncelikle elektronik ortamda işletmeden temin edilen mizan, muavin defter, amortisman tablosu, üretim hesapları, reeskont ve değerleme tabloları müşavirliğim ofisinde ön incelemeye tabi tutulmuş olup, bu ön inceleme sonucunda tespit edilen konuları da içerecek şekilde ikinci denetimin belge üzerinde ve işyerinde yapılması planlanmıştır. Aylık denetimin yanı sıra geçici vergi dönemlerinde aynı yöntemle bu defa üç aylık denetim yapılması öngörülmüştür. Denetimlerin bizzat YMM olarak ve yeteri kadar denetçiyle yapılması planlanmıştır.

Yıl içinde yapılan denetimlerde verilecek beyannamelerin sıfır hata ile doğruluğu hedeflenmiştir. İlgili yasa, yönetmelik ve tebliğler uyarınca gerektiği takdirde vergi dairelerinden bilgi istenmesi, karşıt inceleme ve cari hesap mutabakatı yapılması, muhasebe kayıtlarında yer alan tutarların (özellikle mizanlardaki bakiyelerin) fiili durumla aynı olup olmadığı gibi hususlara ağırlık verilmiştir.

Kısaca denetim planı yukarıdaki ana hatlarına yer verildiği üzere; kayıtlarla fiili durumun uygunluğunun sağlanması, belge doğrulama, karşılaştırma yapma teknikleri üzerine kurulmuştur.

Denetimlerde yevmiye kayıtlarının dayanağını teşkil eden belgeler ve muhasebe fişleri incelenerek kayıtların doğruluğunun kontrolü amaçlanmıştır.

Sabit kıymetlerin mevcut ve fiilen kullanılıp kullanılmadığı, kapasitenin üretimlerle uyumlu olup olmadığı araştırılması gerek görülen hallerde üçüncü şahıslarla cari hesap mutabakatı yapılması öngörülmüştür.

Denetimlerde işletmede kullanılan girdiler ile mamul miktarları ve dönem sonu stokları, satılan mamul / hizmet maliyetleri; miktar, fiyat ve tutar itibariyle karşılaştırılmak suretiyle kontrol edilmesi hedeflenmiştir.

Tam tasdik sözleşmesini takiben denetim planına uygun olarak çalışılmakla birlikte, yıl içinde ve yıl sonunda plan üzerinde gerekli revizyonlar yapılmıştır.

### 2.4.2 Tasdik Çalışması İle İlgili Olarak Yapılacak Planlamada Gerekli Araştırmanın Yapılması

Kurum merkez ve üretim yerleri için organizasyon yapmış olup, bu organizasyona göre yönetildiği, görev ve sorumlulukların belirlenmiş olduğu gözlemlenmiştir. Geleneksel yöntemlere göre yönetim kurulunun kişisel denetimleri söz konusudur. Denetim amaçlı iç kontrol sistemi bulunmamaktadır.

Üretim süreci ve iş akışı konuları Raporun “III. Hesap İncelemeleri” bölümünde yeri geldikçe açıklanmıştır.

Önceki döneme ait mali tablolar dönem başı yevmiye kaydı ile karşılaştırılmış ve uygunluğu görülmüştür. Önceki döneme ait Tam Tasdik Raporu müşavirliğimizde düzenlemiştir. TTK ve 660 Sayılı KHK’ye göre Bağımsız Denetime tabi olan şirket, önceki dönem için Bağımsız Denetim Şirketi xxx A.Ş.’ni bağımsız denetçi seçmiş olup, xxx tarihli Bağımsız Denetçi Raporu düzenlenmiştir. Söz konusu rapor müşavirliğimizce görülmüş ve okunmuştur.

Kurumun muhasebe politikalarında, yayınlanmış olan Tek Düzen Hesap Planına, muhasebe genel tebliğlerine ve muhasebe ilkelerine aykırı düşen uygulamasının bulunmadığı kanaatine varılmıştır.

Tasdik çalışması sırasında veri hazırlayacak muhasebe personeli/personelleri şirket yöneticileriyle birlikte belirlenmiş ve gerekli koordinasyon sağlanmıştır.

**Varsa başkaca rapor ve açıklamalar buraya yazılması önerilmektedir. örneğin; TTK hükümlerine göre bakanlık müfettişlerince yapılan inceleme veya vergi denetimi söz konusu olmuş ise burada, dönem ve yapılan işleme kısaca değinilmesi önerilmektedir.**

### 2.4.3 Kanıtların Toplanmasında Uygulanan Teknikler ile Uygulanan İnceleme Testleri ve İnceleme Yöntemleri

Tasdik konu ve kapsamı ile sınırlı olmak kaydıyla;

• Tüm varlık, kaynak, gelir ve giderlerin gerçek olup olmadığı ve bunlara ilişkin bütün işlemlerin yasal defterlere doğru kaydedilip kaydedilmediği,

• Mali tablolara yansıtılması gereken bütün işlem ve hesapların bu tablolarda gerçek şekliyle yer alıp almadığı,

• Varlıklara ilişkin hakların ve borçlara ilişkin yükümlülüklerin işletmeye ait olup olmadığı

yönünden fiili durum ve belgeler esas alınarak gerekli araştırmalar yapılmıştır...

#### 2.4.3.1 Sayım ve Envanter İncelemesi

Kurum kayıtlarında gösterilen mevcut, alacak ve borçların ilgili mevzuat hükümlerinde öngörülen belgelerle doğrulanması ve kaydı envanter çalışması yapılmıştır.

#### 2.4.3.2 Belge İncelemesi

Kurum kayıtlarında esas alınan ve ibraz edilen belgelerin uygun olup olmadığı hususu ilgili mevzuat hükümleri yönünden incelenmiştir.

#### 2.4.3.3 Bilgi Toplama ve Doğrulama

Muhasebe kayıtlarına dayanak teşkil eden belgelerin bir kısmının doğruluğunun tespiti için ilgili firmalardan, bağlı bulunduğu vergi dairesinden bilgi istenmiştir.

#### 2.4.3.4 Analitik İnceleme

Kurumun cari yıl hesapları üçer aylık dönemler ile yıllık olarak; randıman, verimlilik, üretim, tüketim, kapasite kullanımı vb. bakımlardan, teknolojik unsurlar dikkate alınarak analitik yönden incelenmiş ve olması gerekenlerle karşılaştırılarak değerlendirmeler yapılmıştır.

Yukarıda açıklanan hususlarla ilgili ayrıntılı bilgilere raporun izleyen bölümlerinde yer verilmiştir.

1. HESAP İNCELEMELERİ

Raporun Genel Bilgi bölümünde değinildiği ve tasdik koşullarını belirleyen 18 no.lu uygulama genel tebliğinde belirtildiği üzere, firmanın defter ve belgeleri Yeminli Mali Müşavirliğimiz tarafından düzenli aralıklarla incelemeye tabi tutulmuştur.

İnceleme sırasında mükellefin hesaplarında sondaj revizyon yöntemi uygulanarak vergi matrahının sağlıklı biçimde tespitine çalışılmıştır. Beyan edilecek matrahın tespitine yönelik olarak hesap dönemi içinde ve sonunda yapılan çalışmalara rapor dispozisyonuna uygun olarak aşağıda değinilmiştir.

# 3.1.Mal ve Hizmet Alış ve Satış Faturalarının Gerçeği Yansıtıp Yansıtmadığı

Hesap dönemi içinde yapılan düzenli denetimler sırasında alış ve satış faturaları tarafımızdan örnekleme olarak gözden geçirilmiştir. Özellikle faturalarda yazılı mal ve hizmetin kurumun faaliyeti ile ilgili olup olmadığı, nakliye ve ödemelerin ne şekilde yapıldığı konuları üzerinde durulmuştur.

Faturalarda usul hükümlerine uyulduğu değer ve miktar yönünden uyumsuzluk olmadığı kanaatine varılmıştır.

Öte yandan, gerek alış ve gerekse satış faturalarının tek düzen hesap planında belirlenen hesaplara kaydedildiği görülmüştür.

Kurum, satın aldığı mal ve hizmetlere ait bedellerin büyük bir kısmını banka havalesi veya çekle ödemektedir. Nakit ödeme yapılan firmalardan yapılan mal ve hizmet alımları konusunda dikkati çeken bir anormalliğe rastlanmamıştır.

Kanunların verdiği yetki sınırları içinde bu rapor konusu ile ilgili olarak mal/hizmet alışı yapılan firmalardan ve vergi dairelerinden bilgi istenmiştir. Bilgi isteme konusuna ayrıntılı olarak aşağıda değinilmiştir.

## 3.2. Bilgi İsteme Yazıları Hakkında Bilgi

Kanunların verdiği yetki sınırları içinde bu rapor konusu ile ilgili olarak mal/hizmet alışı yapılan firmalardan ve vergi dairelerinden bilgi istenmiştir. İşletmenin temel girdileri niteliğinde olan mal ve hizmetlerden örnekleme yöntemiyle seçilenlere ait alış faturalarının karşıt incelemeleri satıcı firmalar nezdinde tutanaklarla ve vergi dairelerine gönderilen bilgi isteme yazılarıyla yapılmıştır. Karşıt inceleme konusu olan firmalar ile bilgi istenen vergi dairelerinin bir kısmından rapor tarihi itibariyle henüz cevap gelmemiş olup, gelecek cevabi bilgilerin olumsuz olması halinde konu hakkında Müşavirliğimizce ayrıca bilgi verilecektir. Rapor tarihi itibariyle yapılan tutanaklar ve elimize ulaşan bilgi yazılarından, karşıt incelemeye konu faturalarda yer alan tutarların doğru ve gerçeği yansıttığı, satıcılarca defter kayıtlarına ve beyanlarına dahil edildiği anlaşılmıştır. Karşıt incelemelere ilişkin bilgiler ve belgeler Müşavirliğimizce saklanmaktadır.

## 3.3 Kurumun Faaliyet Konusu Hakkında Bilgi

Kurumun cari dönem kanuni defter ve belgeleri incelenmiş ve kayıtlar üzerinde; ilk madde ve malzemeler ile mamuller, yarı mamuller ve ticari malların ayrıntılı kaydi envanteri yapılmıştır.

Üretim için yapılan sarfiyattan hareketle üretim kapasitesi karşılaştırılmış bu yönden mamul mal miktarı ile uyumlu olup olmadığı araştırılmıştır.

Konuya ilişkin detaylı açıklamalar aşağıdaki bölümlerde yer almaktadır.

### 3.3.1 Faaliyet/Üretim Süreci

**Üretim faaliyeti ise**

Kurum genel bilgiler bölümünde belirtildiği gibi (D) ve € üretimi ve ticareti işiyle iştigal etmektedir.

**Kurumun entegre (D) üretimi ile (E) üretimi işiyle iştigal ettiği varsayılmıştır.**

**(D) Üretimi**

Kurum. üretici firma olup entegre D (Çimento) üretimi ve satışı işiyle iştigal etmektedir.

Entegre D üretimi ilk hammadde temini dahil 7 safhada gerçekleştirilmektedir

**i. Hammadde Üretimi (Temini) Safhası**

Üçüncü safha olan A hazırlama ve üretiminin hammaddesi olan kalker ve kil doğal haliyle temin edilir. Temin doğrudan satın alma yoluyla veya kendisine ait maden ocaklarından alt işveren çalıştırmak suretiyle temin edilerek fabrikada bulunan kalker-kil stok sahasına alınmaktadır.

**ii. Hammadde Kırılması (Konkasör) Safhası**

Birinci safhada temin edilen kalker ve kil hammaddesi konkasörde kırılarak xxx değirmeni için hazırlanmaktadır.

**iii. A Safhası**

Konkasörde kırılarak hazırlanan kalker-kil hammaddesi A değirmenlerinde demir tozu vb. hammaddeleri ile karıştırılarak ısıtılıp öğütülmektedir. Öğütme sonrası oluşan A bir sonraki safha olan C safhasının ilk maddesini oluşturmaktadır.

**iv. B Safhası**

Bu safha C safhasıyla bir olarak değerlendirilir. Pişirme işlemi için döner fırının ısıtılması kömür yakılarak yapılmaktadır. Dışarıdan temin edilen taş kömür, kömür kırıcılarında kırılarak püskürtmek suretiyle yakılacak kıvama getirilir.

**v. C Safhası**

A safhasında ortaya çıkan ürün xxx C’de döner fırında yakılarak C elde edilir. C son ürün olan D’nin ilk maddesidir.

**vi. D Safhası**

Bu safhada C, alçı taşı, tras, Katkı Kalkeri veya Volkanik Curuf, ile birlikte D değirmenlerinde öğütülerek toz haline getirilir. Öğütme sonrası ortaya çıkan mamul, malzeme son ürün olan D’dir. Bu safhadan sonra ortaya çıkan D paketleme için silolara aktarılmaktadır.

**vii. Paketleme Safhası**

Öğütülen D talebe göre torbalı veya dökme olarak satılmak üzere hazırlanır. Dökme D doğrudan D silolarından silo baslara yüklenerek, torbalı olanlar ise torbalanarak bant üzerinden kamyonlara yüklenmekte veya stok sahasında istiflenmektedir.

**(E) Üretimi**

Kurum. üretici firma olup, xxx Organize Sanayi Bölgesi xxx adresinde E (Her türlü insan ve hayvan sağlığı ile ilgili ilaçlar) üretimi ve satışı işiyle iştigal etmektedir.

Şirketin kurulu bulunan fabrikasında xxx tarih ve xxx sayılı kapasite raporunda belirtilen makine ve teçhizat mevcut olup, kanuni defterlerinde kayıtlı bulunmaktadır.

E üretimi ilk hammadde temini dahil 3 safha ve 3 üretim hattında gerçekleştirilmektedir

Fabrikasında imalatta kullandığı temel girdiler kapasite raporunda belirtilen temel girdilerdir. İlaç üretim üç üretim hattı üzerinde yapılmakta olup, üretim hatlarında üretilen ilaçlar türleri aşağıdaki gibidir.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **Üretim Hattı** | **Üretilen İlaçlar** |
| 1 | Katı İlaç Üretim Hattı | Tablet ve kapsül ilaçlar, |
| 2 | Yarı Katı (Pomad) İlaç Üretim Hattı | Jel, Krem, Pomat |
| 3 | Likit (sıvı) İlaç Üretim Hattı | Gargara, Sprey, Süspansiyon, Şurup, Flakon, Ampul |

**i. Yardımcı Madde Üretimi Safhası**

Mamulün bünyesine giren etken madde dışında kalan yardımcı ilk madde malzemenin bir kısmı şirket bünyesinde üretilmektedir. Ar-Ge merkezinde yapılan araştırmalar neticesinde elde edilen olumlu sonuçlara göre kimyasallar kullanılarak yardımcı madde üretimi gerçekleştirilmektedir.

**ii. Karışım/Dolum Safhası**

Mamul için oluşturulan reçeteye uygun olarak -şarj boyutları dikkate alınarak- mamulün üretim hattına göre karışımlar yapılmakta ve ambalajlama öncesi folyo, dolum işlemleri gerçekleştirilmektedir.

**iii. Ambalaj Safhası**

Dolumu tamamlanan ürünler, kutu, etiket ve kolileme işlemleri bu safhada yapılarak satışa hazır mamul hale gelmektedir.

**Ticari faaliyet ise;**

Şirket, esas olarak makine ve bunlara ait yedek parça toptan ve perakende ithalatı, ihracatı ve satışı işiyle uğraşmaktadır.

Şirket satışlarını merkez ve diğer satış mağazaları olmak üzere toplam xxx noktadan gerçekleştirmektedir. Mağazalarda gerçekleştirilen satışlara ait faturaların büyük bölümü E-Fatura kullanıcılarına elektronik ortamda muhasebe programıyla entegre bir şekilde düzenlenmektedir. Şubelerde yapılan satışlar (fatura ve yazarkasa fişleri) merkeze intikal ettirilmekte ve merkezde muhasebeleştirilmektedir.

Mal alışları 153-nolu hesapta izlenmiş olup satılan malın maliyeti doğrudan 621-Satılan Ticari Mal Maliyeti hesabına devredilmiştir. Maliyet hesapları aylık olarak yapılmaktadır. Satılan malın maliyeti ve stok dengesi aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Müşavirliğimizce sondaj usulü ile seçilen belli büyüklüğe sahip bir kısım emtia ile ilgili olarak yapılan incelemelerde, anılan kaydı envanter listesinin şirketin faaliyeti ile ticari muamelelerin gerçek mahiyetlerine uygun olduğu ve gerçeği yansıttığı kanaatine varılmıştır.

**Şirketin satışını gerçekleştirdiği emtianın çok çeşitli ve birbirine yakın niteliklere sahip ürünler olması nedeniyle, bazen stok kodları ve/veya ürün adları faturalara sehven yanlış yazılmış olabilir. Bu nedenle, yapılan envanter çalışmasında bazı birbirine yakın ürünler olması gerekenden fazla ya da eksik olarak görünebilir. Eğer böyle bir tespit var ise bu konuya değinilmesi önerilmektedir.**

**Buna göre, birbirine karışma ihtimali olan ürünler birlikte dikkate alınarak şirket tarafından hazırlanan 31.12.20xx tarihli kaydı envanter çalışmasının bir suretinin rapora eklenmesi önerilmektedir.**

**Hizmet faaliyeti ise;**

Kurum genel bilgiler bölümünde belirtildiği gibi esas olarak mühendislik, müşavirlik ve kontrollük hizmet faaliyeti ile uğraşmaktadır. Kurumun;

* A Projesi Mühendislik ve Müşavirlik Hizmetleri İşi,
* B Planı işi,
* C Baraj ve HES Projeleri Kontrollük işi,
* D Projesi çizimi işi

ile merkezde yapılan muhtelif proje, mühendislik ve müşavirlik işleri vardır.

Ayrıca kurumun yurtdışında;

* X Devletinde - Baraj ve H.E.S.,
* Y Devletinde HES Rehabilitasyon Projesi,
* Z Devletinde Bina Tasarım Projesi

bulunmaktadır.

Tüm projelere ait hizmet üretim giderleri 740-no.lu hesapta izlenmiş olup hizmet üretim gideri yansıtma hesabı ile 622-Satılan Hizmet Maliyeti hesabına devredilmiştir. Hizmet Üretim Maliyetleri aşağıdaki tabloda ayrıntılı olarak gösterilmiştir.

**İnşaat faaliyeti ise;**

Kurum genel bilgiler bölümünde belirtildiği gibi esas olarak inşaat-taahhüt hizmet faaliyeti ile uğraşmaktadır. Kurumun yurt içinde yıllara sari;

* İşveren xxx Kurumundan taahhüt edip üstlendiği A İnşaatı İşi,
* İşveren xxx Kurumundan taahhüt edip üstlendiği B İnşaatı İşi,
* İşveren xxx Kurumundan taahhüt edip üstlendiği C İnşaatı İşi,

vardır.

Ayrıca kurumun yurtdışında*;* xxx tarihinde xxx Devletinde mukim olup yine bu devlette faaliyette bulunan xxx Şirketi ile yaptığı sözleşme ile xxx Devletinde xxx Projesi inşaat işini taahhüt etmiştir.

Yurt içinde bulunan inşaat işlerine ait hizmet üretim giderleri 740-no.lu hesapta izlenmiş olup geçici kabulünün yapıldığı yıla kadar hizmet üretim gideri yansıtma hesabı ile 170 hesaba devredilmiştir. Geçici kabulü yapılan işlerin maliyeti 170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri hesabından 622- Satılan Hizmet Maliyeti hesabına aktarılarak kapatılmıştır. Aynı şekilde hakkedişler 350 Yıllara Yaygın İnşaat Onarım Hakediş Bedelleri hesabında izlenmiştir. Geçici kabulü yapılan işlerin hakkediş bedelleri 350 hesaptan 600 hesaba aktarılarak kapatılmıştır.

Hizmet Üretim Maliyetleri aşağıdaki tabloda ayrıntılı olarak gösterilmiştir.

Yurt dışındaki işyeri aracılığıyla yapılan inşaat işinin kar/zararı ilgili ülkede hesapların kapatıldığı tarihte Türkiye’de ki hesaplara aktarılmaktadır.

### Üretim Faaliyetleri İtibariyle Yapılan İnceleme

**İmalatçı firmalarda üretim faaliyetine göre;**

**- Hammadde ve malzeme kaydi envanteri ve fiili envanter sonuçları (miktarlı ve tutarlı) verilerek değerleme yönteminden bahsedilmelidir.**

**- İmalatın her kademesindeki üretim miktarı, maliyeti, firesi ve envanter sonuçları (yarı mamul ve mamul) ayrıntılı olarak verilerek yapılan değerlemenin yasal mevzuata uygunluğu açıklanmalıdır.**

**- Oluşabilecek fire ve zayiatların uygunluğu belge ve bilgilerle açıklanmalıdır. Fire miktarının teamüllere, sektör ortalamalarına uygun olup olmadığı ile ticaret ve sanayi odası kararında belirtilen oranlarla uyumlu olup olmadığı incelenmeli, farklılık olup olmadığı tespit edilmelidir.**

**- Üretim sonucu yapılan mamul satışları ile maliyet karşılaştırması yapılarak uygunluğu açıklanmalıdır.**

**- Fire ve zayiatların akibeti, envanteri ve değerlemesi ayrıca açıklanmalıdır.**

 **Varsa alış-satış iskontoları, ciro primleri maliyet-kar ilişkisinden bahsedilmesi önerilmektedir.**

**- Detaylı tablolar rapora ek yapılabilir. Rapor içerisinde toplu tablo sonuçlarından bahsedilebilir**

Aylar itibariyle entegre muhasebe programı üzerinden ve/veya excel tabloları üzerinden yapılan imalat hesapları ay sonlarında muhasebeleştirilmiştir. İmalat hesaplarına ilişkin detay ve tablolar müşavirliğimizce saklanmaktadır. Kurumun bu hesap döneminde imalatını yaptığı;

- D mamul maliyeti xxx lira olmuştur. Bu hesap döneminde; xxx ton C yarı mamulü (bu ürün aynı zamanda sonraki safhaya geçmeden doğrudan satılabilmektedir), xxx ton D üretilmiştir. Üretilen D’nin xxx tonu satılmıştır.

- E mamul maliyeti xxx lira olmuştur.

İlk madde-malzeme, yarı mamul ve mamul stok-tutar dengesi aşağıda tablo halinde gösterilmiştir.

**Şirketin iki üretim konusundan sadece bir tanesi stok-tutar dengesinde gösterilmiştir.**

**İlk Madde Malzeme - Hammadde Miktar / Tutar Stok Dengesi**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Cinsi** | **Dönem başı mevcudu ( + )****(1)** | **Dönem içinde üretilen/satın alınan (+)****(2)** | **Dönem içinde üretime verilen (-)****(3)** | **Dönem sonu kaydı stok (=)****(4)= (1+2)-3** | **Dönem sonu fiili stok (5)** | **Sayım noksanı /sayım fazlası (fire) (6)=(4-5)** |
| **Miktar** | **Tutar** | **Miktar** | **Tutar** | **Miktar** | **Tutar** | **Miktar** | **Tutar** | **Miktar** | **Tutar** | **Miktar** | **Tutar** |
| **A İMM-Hammadde** |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| **B İMM-Hammadde** |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| **C İMM-Hammadde** |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| **D İMM-Hammadde** |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| **E İMM-Hammadde** |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| **F İMM-Hammadde** |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |

**Yarı Mamul Mallar Miktar / Tutar Stok Dengesi**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Cinsi** | **Dönem başı mevcudu ( + )****(1)** | **Dönem içinde/üretilen satın alınan (+)****(2)** | **Dönem içinde mamul üretimine verilen (-)****(3)** | **Dönem sonu kaydı stok (=)****(4)= (1+2)-3** | **Dönem sonu fiili stok (5)** | **Sayım noksanı /sayım fazlası (fire)** **(6)=(4-5)** |
| **Miktar** | **Tutar** | **Miktar** | **Tutar** | **Miktar** | **Tutar** | **Miktar** | **Tutar** | **Miktar** | **Tutar** | **Miktar** | **Tutar** |
| **K Yarı Mamul Mal** |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| **L Yarı Mamul Mal** |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| **M Yarı Mamul Mal** |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| **N Yarı Mamul Mal** |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| **O Yarı Mamul Mal** |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| **Ö Yarı Mamul Mal** |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |

**Mamul Mallar Miktar / Tutar Stok Dengesi**

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Cinsi** | **Dönem başı mamul** **( + )****(1)** | **Dönem içinde üretilen (+)****(2)** | **Dönem içinde satılan (-)****(3)** | **İşletme içi kullanım -diğer safhalara verilen (-)****(4)** | **Dönem sonu kaydı stok (=)****(5)= (1+2)-(3+4)** | **Dönem sonu fiili stok (6)** | **Sayım noksanı /sayım fazlası (fire) (7)=(5-6)** |
| **Miktar** | **Tutar** | **Miktar** | **Tutar** | **Miktar** | **Tutar** |  | **Miktar** | **Tutar** | **Miktar** | **Tutar** | **Miktar** | **Tutar** |
| **P Mamul Mal** |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| **R Mamul Mal** |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| **S Mamul Mal** |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| **T Mamul Mal** |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| **U Mamul Mal** |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| **Ü Mamul Mal** |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |

Yapılan randıman ve fire hesaplamalarında herhangi bir anormalliğe rastlanmamıştır.

**Mamul Üretim Maliyeti**

Kurumun bu dönem ürettiği mamul maliyeti aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır:

|  |  |
| --- | --- |
| **Maliyet Kalemleri** | **Tutar /TL** |
| A-Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri |  |
| B-Direkt İşçilik Giderleri  |  |
| C-Genel Üretim Giderleri  |  |
| D-Yarı Mamul Kullanımı (151) |  |
| 1-Dönem Başı Stok (+)  |  |
| 2-Dönem Sonu Stok (-)  |  |
| **Üretilen Mamul Maliyeti**1- D üretim maliyeti 2- C Maliyeti  |  |

Kurumun bu dönemdeki -üretimden satışların- net satış hasılatı xxx lira olarak gerçekleşmiştir.

**Dönem Sonu Mamul Stoklarının Değerlemesi**

Kurum, Tek Düzen Hesap Planındaki 7/A seçeneğini kullanmaktadır. Maliyetler fiili maliyet yöntemi ile tespit edilmiştir. Stokta kalan mamulün maliyet bedelleri ortalama yönteme göre hesaplanmıştır.

### Ticari faaliyetle uğraşan firmalarda yapılan incelemelerde;

 **- Miktar ve tutar cinsinden kaydi envanter sonuçları verilerek fiili stok sonuçları karşılaştırması yapılmalıdır.**

**- Fire-zayiat söz konusu olması halinde yasal mevzuata uygunluğu incelenmelidir. Fire miktarının teamüllere, sektör ortalamalarına uygun olup olmadığı ile ticaret ve sanayi odası kararında belirtilen oranlarla uyumlu olup olmadığı incelenmeli, farklılık olup olmadığı tespit edilmelidir.**

**- Ticari mal stokları ve değerleme yöntemleri bu bölümde detaylı olarak açıklanmalıdır.**

**- Varsa alış-satış iskontoları, ciro primleri maliyet-kar ilişkisi açıklanmalıdır. Detaylı tablolar rapora ek yapılabilir. Rapor içerisinde toplu tablo sonuçlarından bahsedilmesi önerilmektedir.**

**Ticari Mallar Miktar / Tutar Stok Dengesi**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Cinsi** | **Dönem başı mal mevcudu ( + )****(1)** | **Dönem içinde alınanlar ve satıştan iadeler (+)****(2)** | **Dönem içinde satılanlar (-)****(3)** | **Dönem sonu kaydı stok (=)****(4)= (1+2)-3** | **Dönem sonu fiili stok**  **(5)** | **Sayım noksanı /sayım fazlası (fire) (6)=(4-5)** |
| **Miktar** | **Tutar** | **Miktar** | **Tutar** | **Miktar** | **Tutar** | **Miktar** | **Tutar** | **Miktar** | **Tutar** | **Miktar** | **Tutar** |
| **A Malı** |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| **B Malı** |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| **C Malı** |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| **D Malı** |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| **E Malı** |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| **F Malı** |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |

**Satışların Maliyeti**

|  |  |
| --- | --- |
|  | **Tutar / TL** |
| Dönem başı mevcudu (+) |  |
| Dönem içi alışlar (+) |  |
| Dönem içinde satışlar (-) |  |
| İşletme İçi kullanım (-) |  |
| Dönem sonu mevcudu (=) |  |

Kurumun bu dönemdeki ticari mal satışlarından net satış hasılatı xxx lira olarak gerçekleşmiştir.

### Hizmet üretim faaliyeti ile uğraşan firmalarda yapılan incelemelerde ise;

**- Yapılan giderler ve hizmet üretim maliyeti açıklanmalıdır.**

**- Varsa alış-satış iskontoları, ciro primleri maliyet-kar ilişkisi anlatılmalıdır.**

**- 31 Aralık tarihi itibariyle henüz fatura edilmemiş işlere ait maliyetler tespit edilmeli ve stoklar hesabına veya gelecek aylara ait giderler hesabına alınmalıdır.**

**- Detaylı tablolar rapora ek yapılabilir. Rapor içerisinde toplu tablo sonuçlarından bahsedilebilir.**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Gider Çeşidi** | **Merkez Projeleri** | **(A) Projesi Mühendislik ve Müşavirlik Hizmetleri İşi** | **(B) Planı işi** | **(C) Baraj ve HES Projeleri Kontrollük işi** | **(D) Projesi çizimi işi** | **Toplam** |
| **1-** İşçi Ücret ve Giderleri  |  |  |  |  |  |  |
| **2-** Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler |  |  |  |  |  |  |
| **3-** Çeşitli Giderler |  |  |  |  |  |  |
| **4-** Vergi Resim ve Harçlar |  |  |  |  |  |  |
| **5-** Amortismanlar |  |  |  |  |  |  |
| **6-** Diğer Giderleri |  |  |  |  |  |  |
| **A- Toplam** |  |  |  |  |  |  |
| **B- Gelecek Yıla Devreden Maliyet (-)** |  |  |  |  |  |  |
| **Gelir Tablosuna Yansıyan Maliyet** **(A-B=)** |  |  |  |  |  |  |

Kurumun bu dönemdeki hizmet satışlarından net satış hasılatı xxx lira olarak gerçekleşmiştir.

### İnşaat-taahhüt faaliyetiyle uğraşan firmalarda yapılan incelemelerde ise;

#### 3.3.5.1 20xx Yılında Biten Senelere Sari İnşaat-Taahhüt İşlerine Ait Maliyet ve Gelir Durumu

Kurumun taahhüdünde bulunan yıllara sari inşaat işlerinden aşağıda belirtilenler 20xx yılında bitirilmiş ve geçici kabulleri onaylanmıştır.

- xxx İnşaatı işine 20xx yılında başlanmış ve xxx tarihinde geçici kabulü yapılarak tamamlanmıştır.

- xxx İnşaatı işine 20xx yılında başlanmış ve xxx tarihinde geçici kabulü yapılarak tamamlanmıştır.

Yıllara sari inşaat işlerine ait geçici kabul tutanakları rapora ek olarak konulmuştur (Ek-7).

Anılan işlere ait hasılat ve maliyet aşağıda tablo halinde belirtilmiştir.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Faaliyetin Türü** | **Toplam Maliyet** | **Toplam Hakediş** |
| 1- | xxx İnşaatı işi | xxx | xxx |
| 2- | xxx İnşaatı işi | xxx | xxx |
| **Toplam** | **xxx** | **xxx** |

Müşavirliğimizce yapılan denetimlerde, şirketin satın alma belgelerinde yazılı mal ve hizmetlerin yapılan faaliyetler ile ilgili olduğu ve işin esasıyla mütenasip bulunduğu görülmüştür. Yıl içinde gerek firma gerekse satıcı firmalar nezdinde yapılan denetimlerde vergi mevzuatına aykırı olan durumlara zamanında müdahale edilerek gerekli düzeltmeler yaptırılmış, inşaat taahhüt işi maliyetine aktarılan giderlerin mahiyet itibariyle uygun olduğu tespit edilmiştir. Söz konusu inşaat işlerinden dolayı xxx lira net satış hasılatı edilmiş olup, maliyeti ise xxx lira olarak yasal defterlerinde yer almıştır.

#### 3.3.5.2 20xx (Gelecek Yıl) Yılına Devreden Yıllara Sari İnşaat İşlerine Ait Maliyet ve Gelir Durumu

Şirketin halen devam etmekte olan ve 20xx yılına devreden yıllara sari inşaat – taahhüt işleri ile ilgili maliyet ve gelir durumu aşağıdaki gibidir:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **İşin Adı** | **Toplam Maliyet** | **Toplam Hakediş** |
| xxx Projesi inşaat İşi | xxx | xxx |
| xxx Çelik Projesi İnşaat İşi | xxx | xxx |
| xxx İnşaat İşi | xxx | xxx |
| **Toplam** | **xxx** | **xxx** |

Yapılan denetimlerde, yıllara sari iş maliyetine aktarılan giderlerin mahiyet itibariyle uygun olduğu tespit edilmiştir.

#### 3.3.5.3 Yurtdışı (xxx Devletinde) İnşaat İşlerine Ait Maliyet ve Gelir Durumu

Şirket xxx tarihinde xxx Devletinde mukim olup yine bu devlette faaliyette bulunan xxx Şirketi ile yaptığı sözleşme ile “xxx inşaat işlerini” taahhüt etmiştir. Söz konusu işin xxx devletinde taahhüt edildiğini belgeleyen İş Alındı Belgesi T.C. xxx Büyükelçiliği Ticaret Müşavirliği’nden alınmış olup, belgenin bir örneği ekte sunulmuştur (EK-8).

Şirket anılan işle ilgili olarak 20xx hesap döneminde xxx lira kazanç elde etmiştir.

### 3.3.6 Tüm Faaliyete İlişkin Satışlar, Maliyetler ve Brüt Kar

Kurumun incelenen (01.01.20xx - 31.12.20xx) dönemine ilişkin “Satışlar, Satışların Maliyeti ve Brüt Kar Tablosu” aşağıdaki gibidir. Tablodan da görüleceği üzere bu dönemde üretilen ve satılan mamullerin maliyeti, stok değişimleri de dikkate alınmak suretiyle aşağıdaki gibi tespit edilmiştir.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **I. Brüt Satışlar** |  | **XXX** |
| 1. Yurtiçi Satışlar (+)
 | xxx |  |
| 1. Yurtdışı Satışlar (+)
 | xxx |  |
| 1. Diğer Gelirler (+)
 | xxx |  |
| **II. Satışlardan İade ve İndirimler** |  | **XXX** |
| 1. Satış İadeleri (-)
 | xxx |  |
| 1. Satıştan indirim ve ıskontoları (-)
 | xxx |  |
| 1. Diğer İndirimler (-)
 | xxx |  |
| **Net Satışlar (I-II=)** |  | **XXX** |
| **III. Satışların Toplam Maliyeti ( A+ B + C=)** |  | **XXX** |
| 1. **Satılan Mamul Maliyeti (c.3)**
 |  | **XXX** |
| 1. **Üretilen Mamul Maliyeti (a + b=)**
 | **xxx** |  |
| 1. **Üretim Maliyeti**
 | **xxx** |  |
| 1. Direkt İlk Madde ve Malzeme (+)
 | xxx |  |
| 1. Direkt İşçilik Giderleri (+)
 | xxx |  |
| 1. Genel Üretim Giderleri (+)
 | xxx |  |
| 1. **Yarı Mamul Kullanımı**
 | **xxx** |  |
| 1. Dönem Başı Stok (+)
 | xxx |  |
| 1. Dönem Sonu Stok (-)
 | xxx |  |
| 1. **Mamul Stoklarındaki Değişim**
 | **xxx** |  |
| 1. Dönem başı mevcudu (+)
 | xxx |  |
| 1. Dönem içi üretim (+)
 | xxx |  |
| 1. Dönem içinde satışlar (-)
 | xxx |  |
| 1. Diğer Safhalara Verilen) (-)
 | xxx |  |
| 1. İşletme İçi Kullanım (-)
 | xxx |  |
| 1. Dönem sonu mevcudu (=)
 | xxx |  |
| 1. **Satılan Ticari Mallar Maliyeti (3)**
 |  | **XXX** |
| 1) Dönem başı mevcudu (+) | xxx |  |
| 2) Dönem içi alışlar (+) | xxx |  |
| 3) Dönem içinde satışlar (-) | xxx |  |
| 4) İşletme İçi Kullanım (-) | xxx |  |
| 5) Dönem sonu mevcudu (=) | xxx |  |
| **C. Satılan Hizmet Maliyeti (İnşaat İşleri Dahil)** |  | **XXX** |
| **Brüt Satış Karı veya Zararı ((I-(II+III)=))** |  | **XXX** |

### 3.3.7 Diğer Stoklar İtibariyle Yapılan İncelemeler

Diğer stoklar miktar ve tutar cinsinden kaydi envanter sonuçları verilerek fiili stok sonuçları karşılaştırması yapılmalıdır.

Detaylı tablolar rapora ek yapılabilir. Rapor içeresinde toplu tablo sonuçlarından bahsedilebilir.

## 3.4 Amortisman Hesapları

### 3.4.1 Amortisman Hesaplamalarının İncelenmesi

Kurumun 31.12.20xx tarihi itibariyle kayıtlı bulunan maddi ve maddi olmayan iktisadi kıymetler gruplar itibariyle aşağıdaki gibidir. Söz konusu iktisadi kıymetler kurumun mülkiyetinde olup, fiilen kullanılmaktadır.

Maddi Duran Varlıklar:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 250- | Arazi ve Arsalar | : | xxx |
| 251- | Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri  | : | xxx |
| 252- | Binalar | : | xxx |
| 253- | Tesis, Makine ve Cihazlar  | : | xxx |
| 254- | Taşıtlar | : | xxx |
| 255- | Demirbaşlar  | : | xxx |
|  | **Toplam**  | : | **xxx** |

Maddi Olmayan Duran Varlıklar:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 260- | Haklar | : | xxx |
| 262- | Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri | : | xxx |
| 264- | Özel Maliyetler | : | xxx |
| 267- | Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar | : | xxx |
|  | **Toplam**  | : | **xxx** |

Bu iktisadi kıymetler için ayrılmış olan ve ayrılmış sayılan amortisman tutarları, maddi duran varlıklar için xxx lira, maddi olmayan duran varlıklar için ise liradır.

### 3.4.2 Ayrılan Amortismanların Gider Yerlerine Göre Dağılımı ile Muhasebe Kayıtlarının İncelenmesi

Kurumun aktife kayıtlı olan ve kullanılan iktisadi kıymetler için 01.01.20xx – 31.12.20xx döneminde ayırıp gider yazdığı amortisman tutarı xxx liradır. Ayrılan amortismanlar muhasebe defterlerine usulüne uygun olarak Tek Düzen Hesap Planına göre kaydedilmiştir. Hesap döneminde ayrılan ve gider yazılan amortismanlar ile gider kaydedilen hesaplar tablo halinde aşağıda gösterilmiştir.

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Amortismanlar** | **730 Genel Üretim Giderleri** | **740 Hizmet Üretim Maliyeti** | **760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri** | **770 Genel Yönetim Giderleri** | **680 Çalışılmayan Kısım Gider Ve Zararları** | **Toplam** |
| **Merkez** |  |  |  | xxx |  | **xxx** |
| **xxx Şube-Ticari mal satış yeri** |  |  | xxx | xxx |  | **xxx** |
| **xxx Üretim yeri** | xxx |  | xxx | xxx | xxx | **xxx** |
| **xxx Hizmet üretim yeri** |  | xxx | xxx | xxx | xxx | **xxx** |
| xxx Şantiye işyeri |  | xxx |  | xxx | xxx | **xxx** |
| xxx Şantiye İşyeri |  | xxx |  | xxx | xxx | **xxx** |
| xxx Şantiye işyeri |  | xxx |  | xxx | xxx | **xxx** |
| **Toplam** | **xxx** | **xxx** |  | **xxx** | **xxx** | **xxx** |

### 3.4.3 Amortismanların Usulü ve Oranı Hakkında Bilgi

Kurum amortismana tabi iktisadi kıymetlerinin bir kısmını normal bir kısmını azalan bakiyeler usulüne göre amortismana tabi tutmuş olup, dönem içinde usul değişikliği yapılmamıştır.

Amortismana tabi iktisadi kıymet amortismanlarında Vergi Usul Kanunu’nun 315. madde hükmü ile ilgili VUK Genel Tebliğlerinde belirtilen amortisman (faydalı ömür esası) oranları dikkate alınmıştır.

### 3.4.4 İktisadi Kıymet Satışları

Kurumun 01.01.20xx – 31.12.20xx döneminde aktif değeri xxx lira olan iktisadi kıymetleri satılmış olup, bu iktisadi kıymetlere ilişkin xxx lira birikmiş amortismanlardan indirilmiştir.

Kurum duran varlık satışlarından xxx lira kar elde etmiş olup, ayrıntısı aşağıdaki gibidir.

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Sıra No** | **Satılan Sabit** **Kıymetin Cinsi** | **Satış Tarihi** | **Aktif Değeri** | **Birikmiş Amortismanı** | **Satış Değeri** | **Kar/Zarar** |
|
| **1** | xxx Bina  | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx |
| **2** | xxx İş makinesi | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx |
| **3** | xxx Arsa | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx |
| **4** | xxx Plakalı kamyon | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx |
| **5** | xxx Plakalı binek araç | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx |
|   | **Toplam** |  | **xxx** | **xxx** | **xxx** | **xxx** |

### Amortisman Ayırma İşlemleri Sonucu Önceki Hesap Dönemi İle İnceleme Dönemi Bilançolarında Yer Alan Duran Varlıklar ve Birikmiş Amortisman Tutarlarındaki Değişimin İncelenmesi

### Duran Varlıklar Değişim Tablosu

| **Açıklama** |  | **Tutar (M.D.V.)** | **Tutar (M.O.D.V.)** |
| --- | --- | --- | --- |
| Önceki (20xx yılı) bilançosunda yer alan duran varlıklar | + |  |  |
| Cari (20xx yılı) dönemde aktife alınan duran varlıklar | + |  |  |
| Cari (20xx yılı)) dönemde aktiften çıkan duran varlıklar | - |  |  |
| Cari (20xx yılı) yıl bilançosunda yer alan duran varlıklar | = |  |  |

### Birikmiş Amortismanlar Değişim Tablosu

| **Açıklama** |  | **Tutar (M.D.V.)** | **Tutar (M.O.D.V.)** |
| --- | --- | --- | --- |
| Önceki (20xx yılı) bilançosunda yer alan birikmiş amortismanlar | + |  |  |
| Cari (20xx yılı) dönemde ayrılan amortisman | + |  |  |
| Cari (20xx yılı) dönemde aktiften çıkan duran varlıklar bir. amortismanı | - |  |  |
| Cari (20xx yılı) yıl bilançosunda yer alan birikmiş amortismanlar | = |  |  |

## 3.5 İstisna ve İndirimler İle Geçmiş Yıllar Zararları

**Kazanç istisnaları kanundaki bütün koşulların sağlanması ile uygulanabilir.**

### İstisnalar

#### 3.5.1.1 İştirak Kazançları İstisnası

##### 3.5.1.1.1 Yurtiçi İştirak Kazançları İstisnası (5520, 5/1-a)

**Kurucu senetleri, intifa senetleri, girişim sermayesi yatırım fonu katılma payları ile girişim sermayesi ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kar payları da iştirak kazancı olarak istisna kapsamına alınmıştır**

Kurumun tam mükellef kurumlara iştiraki söz konusu olup, bu iştirakinden 20xx hesap döneminde xxx lira iştirak kazancı elde etmiştir. KVK’nın 5/1-a maddesine göre kurumların, tam mükellefiyete tabi başka kurumların sermayesine katılmalarından elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisinden istisnadır.

KVK md 5/1-a maddesi aynen aşağıdaki gibidir.

*“a) Kurumların;*

*1) Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından elde ettikleri kazançlar,*

*2) Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun kârına katılma imkânı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kâr payları,*

*3) Tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu katılma payları ile girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde ettikleri kâr payları.*

*Diğer fon ve yatırım ortaklıklarının katılma payları ve hisse senetlerinden elde edilen kâr payları bu istisnadan yararlanamaz.”*

İştirak kazancı xxx tarihinde fiilen elde edilmiş olup, iştirak geliri tablo halinde aşağıda gösterilmiştir.

|  |
| --- |
| **İstisna Kazancın**  |
| **Kar Dağıtım Kararının Alındığı Tarih** | **Kar Payının İlgili Olduğu Hesap Dönemi** | **Elde Edildiği Kurum/Ortaklık VKN** | **Elde Edildiği Kurum/Ortaklık** | **Elde Edilme Şekli** | **Tutarı (TL)** |
| xxx  | xxx | xxx | (B) A.Ş. | Nama yazılı pay senedi vasıtasıyla | xxx |

###### 3.5.1.1.1.1. İndirim Konusu Yapılan Kazancı Doğuran Menkul Kıymetlerin Nev'i, Miktarı, Mukayyet Değeri

Hesap döneminde iştirak kazancı elde edilen menkul kıymetlere ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir. İştirak edilen şirketten alınan iştirak-ortaklık belgesi, genel kurul kararı ile temettü yazısı ekte sunulmuştur (Ek-9).

|  |  |
| --- | --- |
| **Menkul Kıymet Cinsi** | **Kayıtlı Değer** |
|  |  |
|  |  |
|  |  |

###### 3.5.1.1.1.2 Söz Konusu Kazancın Defter Kayıtlarında Gelir Hesaplarına Dahil Edilip Edilmediği

Kurum cari dönemde iştirak ve bağlı ortaklıklardan elde ettiği iştirak kazançlarını 640/641-İştiraklerden/Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri" hesabına alacak kaydederek muhasebeleştirmiştir. Söz konusu tutarlar hasılat kalemi olarak dönem sonunda "690-Dönem Karı veya Zararı" hesabına aktarılmış olup, hasılattan indirim konusu yapılmamıştır.

###### 3.5.1.1.1.3 Yararlanılan İstisna Tutarı

Bir üst bölümde açıklandığı üzere şirketin dönem gelirlerine dahil edip, hasılattan indirmediği istisna tutarı xxx liradır. Bu tutar kurumlar vergisi beyannamesinde istisna olarak gösterilmiş ve kazançtan düşülmüştür.

##### 3.5.1.1.2 Yurtdışı İştirak Kazançları İstisnası (5520, 5/1-b)

**Yurt dışındaki anonim ve limited şirketlere iştirak eden kurumların bu iştiraklerinden elde ettikleri kar payları varsa md. 5/1-b deki şartlar dahilinde istisna kapsamındadır.**

Kurumun yurt dışındaki kurumlara iştiraki söz konusu olup, bu iştirakinden 20xx hesap döneminde xxx lira iştirak kazancı elde etmiştir. Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-b maddesinde kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki şirketlerin sermayesine iştirak eden kurumların, bu iştiraklerinden elde ettikleri iştirak kazançları, yine bu maddede 4 bent halinde sayılan şartlar dahilinde kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

KVK md 5/1-b maddesi aynen aşağıdaki gibidir.

*“b) Kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki şirketlerin sermayesine iştirak eden kurumların, bu iştiraklerinden elde ettikleri aşağıdaki şartları taşıyan iştirak kazançları;*

*1) İştirak payını elinde tutan şirketin, yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az % 10'una sahip olması,*

*2) Kazancın elde edildiği tarih itibarıyla iştirak payının kesintisiz olarak en az bir yıl süreyle elde tutulması (Rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle veya yurt dışı iştirakin iç kaynaklarından yapılan sermaye artırımları nedeniyle elde edilen iştirak payları için sahip olunan eski iştirak paylarının elde edilme tarihi esas alınır.),*

*3) Yurt dışı iştirak kazancının kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az % 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması; iştirak edilen şirketin esas faaliyet konusunun, finansal kiralama dahil finansman temini veya sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda, iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,*

*4) İştirak kazancının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi.*

*Yurt dışındaki inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olduğu durumlarda, özel amaç için kurulduğunun ana sözleşmelerinde belirtilmesi ve fiilen bu amaç dışında faaliyetinin bulunmaması şartıyla, söz konusu şirketlere iştirak edilmesinden elde edilen kazançlar için bu bentte belirtilen şartlar aranmaz.*

*Bu bent uyarınca vergi yükü, kanunî veya iş merkezinin bulunduğu ülkede ilgili dönemde tahakkuk eden ve kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil olmak üzere toplam gelir ve kurumlar vergisi benzeri verginin, bu dönemde elde edilen toplam dağıtılabilir kurum kazancı ile tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi toplamına oranlanması suretiyle tespit edilir.”*

Müşavirliğimizce yapılan denetimlerde, kurumun bu hesap döneminde elde ettiği ve yasal defterlerine intikal ettirdiği yurt dışı iştirak kazancının kurumlar vergisinden istisna olup olmadığı aşağıda tek tek açıklanmıştır.

###### 3.5.1.1.2.1 İştirak Edilen Kurumun Statüsünün Limited-Anonim Şirket Niteliğinde Olduğu

İştirak edilen kurumun unvanı xxx’dir. Statüsü limited/anonim şirkettir. Yurtdışı iştirakin esas faaliyet konusu xxx’dir. İştirak edilen şirketin mukim olduğu devletten aldığı mukimlik belgesi ve statüsünü gösteren xxx belgesinin müşavirliğimize sunulan örneği ekte sunulmuştur (Ek-10).

###### 3.5.1.1.2.2 İştirak Edilen Kurumun Kanuni Ve İş Merkezinin Türkiye’de Bulunmadığı

İştirak edilen kurumun kanuni adresi xxx’dir. İş merkezi adresi xxx olup; her iki adreste Türkiye’de bulunmamaktadır.

###### 3.5.1.1.2.3 İştirak Edilen Kurumun Ödenmiş Sermayesi İçindeki Payının %10 Ve Üzerinde Olduğu

İştirak edilen kurumun sermayesi xxx’dir. Ödenmiş sermayesi xxx’dir. Mükellef kurumun ödendiği sermaye tutarı xxx’dır. Mükellefin ödenmiş sermaye içindeki payı % xxx’dir. KVK md. 5/1-b maddesine göre iştirak payını elinde tutan mükellef şirket, yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az % 10'una sahip olduğu tespit edilmiştir. Sermaye içindeki payın hesaplamasında, ilk iştirak ve sermaye artırımlarında yapılan ödemelerin yabancı para cincinden tutarları esas alınmıştır. İştirak edilen kurumun sermaye yapısını gösteren ve mukim olduğu devletin resmi kurumundan temin ettiği ve müşavirliğimize verilen belgenin fotokopisi ekte sunulmuştur (Ek-10).

###### 3.5.1.1.2.4 İştirak Edilen Kurumun Payının En Az Bir Yıl Elde Bulundurulduğu

İştirak payı xxx tarihinde edinilmiştir. Elde bulundurma süresi kesintisiz olarak xxx yıl xxx ay xxx gündür. Dolayısıyla KVK md. 5/1-b’de yazılı olan kazancın elde edildiği tarih itibarıyla iştirak payının kesintisiz olarak en az bir yıl süreyle elde tutulma şartına uyulmuş olduğu tespit edilmiştir. Bu konuda şirket yevmiye kayıtları ile iştirak edilen şirketten elde edilen resmi evrakın fotokopileri ekte sunulmuştur (Ek-10).

###### 3.5.1.1.2.5 İştirak Kazancı Üzerinde % 15 Oranında Vergi Yükü Olduğu

Yurtdışı iştirak kazancının kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca vergi yükü aşağıdaki gibi hesaplanmıştır. Vergi yükü hesaplanırken ödenen vergilere ilişkin belgelerden, bilanço ve kar dağıtım tablolarından yararlanılmıştır (söz konusu belgelerin fotokopileri ekte sunulmuştur (Ek-11).

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Dağıtılabilir Brüt Kurum Kazancı | A |  |
| Kurumlar Vergisi | B |  |
| Gelir Vergisi | C |  |
| Dağıtılabilir Net Kurum Kazancı | D=A-(B+C) |  |
| Vergi Yükü | E=(B+C)/D+(B+C) |  |

Hesaplamaya göre vergi yükü % xxx olup istisna şatına uyulduğu anlaşılmıştır.

###### 3.5.1.1.2.6 Yurtdışı İştirak Kazancının Elde Edildiği Hesap Dönemine İlişkin Kurumlar Vergisi Beyannamesinin Verilmesi Gereken Tarihe Kadar Türkiye'ye Transfer Edildiği

İştirak kazancının, elde edildiği hesap dönemi 20xx’dir. Mükellef kurumun Türkiye’deki hesaplarına intikal tarihi xxx dir. Görüldüğü gibi mükellef kurum iştirak kazancını kanunda yazılı olan, *(iştirak kazancının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi)* zamanda transfer etmiştir. Bu konuda şirket genel kurul kararı, oluşturulan şirket yevmiye kayıtları ve transferin yapıldığı bankadan alınan dekont ekte sunulmuştur (Ek-11).

###### 3.5.1.1.2.7 Yararlanılan İstisna Tutarı

Bir üst bölümde açıklandığı üzere firmanın dönem gelirlerine dahil edip, hasılattan indirmediği istisna tutarı xxx liradır.

**Yurt dışındaki inşaat işlerinin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olduğu durumlarda istisna uygulaması**

5/1-b maddesinde yer alan başka bir hükme göre; yurt dışındaki inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olduğu durumlarda, özel amaç için kurulduğunun ana sözleşmelerinde belirtilmesi ve fiilen bu amaç dışında faaliyetinin bulunmaması şartıyla, söz konusu şirketlere iştirak edilmesinden elde edilen kazançlar için bu bentte belirtilen şartlar aranmamaktadır. Söz konusu şirketlere iştirak edilmesinden elde edilen kazançlara, herhangi bir şart aranmaksızın yurt dışı iştirak kazançları istisnası yerine yurt dışı inşaat, onarım, montaj ve teknik hizmetlerden sağlanan kazanç istisnası uygulanmaktadır.

**Bu şartları taşımayan veya başka faaliyet konularıyla da uğraşan şirketlerin kapsamda değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.**

#### 3.5.1.2 Yurtdışı İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnası (5520, 5/1-c)

Kurumun yurt dışındaki kurumlara iştiraki söz konusu olup, bu iştirakin satışından 20xx hesap döneminde xxx lira satış kazancı elde etmiştir. Kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki şirketlerin sermayesine iştirak eden kurumların, bu iştiraklerinden elde ettikleri iştirak kazançları, Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-c maddesinde belirtilen şartlar dahilinde kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

KVK md 5/1-c maddesi aynen aşağıdaki gibidir.

*“c) Kazancın elde edildiği tarih itibarıyla aralıksız en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının % 75 veya daha fazlası, kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki şirketlerin her birinin sermayesine en az % 10 oranında iştirakten oluşan tam mükellefiyete tâbi anonim şirketlerin, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kurum kazançları”*

Kurumlar vergisinden istisnadır.

Müşavirliğimizce yapılan denetimlerde, kurumun bu hesap döneminde elde ettiği ve yasal defterlerine intikal ettirdiği yurt dışı iştirak hissesi satış kazancının, kurumlar vergisinden istisna olup olmadığı aşağıda tek tek açıklanmıştır.

**3.5.1.2.1 Yurt Dışı Kurumun Limited-Anonim Şirket Statüsünde Olduğu ve Kanuni ve İş Merkezinin Türkiye’de Bulunmadığı**

İştirak edilen kurumun unvanı xxx’dir. Hukuki türü limited/anonim şirkettir. Kanuni adresi xxx’dir. İş merkezi adresi xxx olup; her iki adreste Türkiye’de bulunmamaktadır. Yurtdışı iştirakin esas faaliyet konusu xxx’dir. Mükellef şirket tarafından müşavirliğimize verilen, iştirak edilen şirketin mukim olduğu devletten aldığı mukimlik belgesi, sermaye yapısı ve hukuki türünü gösteren belgenin örneği ekte sunulmuştur (Ek-12).

##### 3.5.1.2.2 Ödenmiş Sermaye İçindeki Payın % 10 ve Üzerinde Olduğu

İştirak edilen kurumun sermayesi xxx’dir. Ödenmiş sermayesi xxx’dir. Mükellef kurumun ödenmiş sermaye içindeki payı % xxx’dir. KVK md. 5/1-c maddesine göre iştirak payını elinde tutan mükellef şirket, yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az % 10'una sahip olduğu tespit edilmiştir. Sermaye içindeki payın hesaplamasında, ilk iştirak ve sermaye artırımlarında yapılan ödemelerin yabancı para cincinden tutarları esas alınmıştır.

##### 3.5.1.2.3 İştirak Hissesinin Elde Bulundurulma Süresi

İştirak payı xxx tarihinde edinilmiştir. Elde bulundurma süresi kesintisiz olarak xxx yıl xxx ay xxx gündür. Dolayısıyla KVK md. 5/1-c’de yazılı olan kazancın elde edildiği tarih itibarıyla iştirak payının kesintisiz olarak en az 2 yıl (730 gün) süreyle elde tutulma şartına uyulmuş olduğu tespit edilmiştir. Bu konuda şirket yevmiye kayıtları ile iştirak edilen şirketten elde edilen resmi evrakın fotokopileri ekte sunulmuştur (Ek-13).

##### 3.5.1.2.4 Yurtdışı İştirak Hissesi Satış Kazancının Elde Edildiği Tarih İtibariyle Aralıksız Olarak En Az Bir Yıl Süreyle Nakit Varlıklar Dışında Kalan Aktif Toplamının % 75 Veya Fazlasının Yurtdışı İştirak Hisselerinden Oluştuğu

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Aktif Toplamı | A | xxx |
| Nakit Varlıklar (**Hazır Değerler + Menkul Kıymetler)** | B | xxx |
| Nakit Varlıklar Dışındaki Aktifler | C=A-B | xxx |
| En az 1 yıldır elde bulundurulan yurtdışı iştirak hisseleri**(Yurtdışı iştirakler içindeki her bir iştirakin hisse oranı %10 ve fazlası ise dikkate alınmalıdır)** | D | xxx |
| Yurtdışı İştirak Hisselerinin Nakit Varlıklar Dışındaki Aktifler içindeki Payı **(En az %75)** | E=D/C | xxx |

Yukarıda yapılan açıklamalardan da görüleceği üzere %10’dan fazla sermayesine iştirak edilen anonim ve limited şirket niteliğindeki yurtdışı kurumun hisseleri en az 2 yıl elde bulundurulduğundan; kazancın elde edildiği tarih itibariyle nakit varlıklar dışındaki aktifler için de payının % 75’den yüksek olması nedeniyle elde edilen xxx lira kazanç kurumlar vergisinden istisna olarak değerlendirilmiştir.

**3.5.1.3 Hisse Senedi İhraç Primleri (Emisyon Primi) İstisnası (5520, 5/1-ç)**

Şirket Genel Kurulu'nun, xxx tarih ve xxx sayılı kararı ile, sermayesini nakden xxx liradan xxx liraya yükselmeye, artırılan kısım için çıkartılacak pay senetlerinin 1 pay 1 lira nominal bedelle olmak üzere toplam bedelinin xxx lira olacağı, ancak bu payların şirkete iştirak etmek isteyen xxx gerçek kişi ve/veya xxx tüzel kişisine ve/veya halka arz edilerek primli olarak 1 pay 1 lira yerine 10 lira bedelle verilmesine/satılmasına karar verilmiştir. Sermaye artırımı yoluyla arz edilen payların itibari değerini aşan kısmından yani nominal bedelin üzerinde bir bedelle satılmasından xxx lira pozitif fark oluşmuştur.

Kurumlar Vergisi Kanunun 5/1-ç maddesinde; *“Anonim şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları payların bedelinin itibarî değeri aşan kısmı”* kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Kurum bu dönemde xxx emisyon primi elde etmiş ve bu primi kurumlar vergisi beyannamesinde istisnalar içinde beyan etmiştir.

##### 3.5.1.3.1 Emisyon Priminin Defter Kayıtları Üzerinden Tespiti

Şirket Genel Kurulu'nun, xxx tarih ve xxx sayılı kararı aşağıdaki gibidir.

 *“….lira olan sermayenin nakden xxx liradan xxx liraya yükseltilmesine, artırılan kısım için çıkartılacak pay senetlerinin 1 pay 1 lira nominal bedelle olmasına, 1 lira nominal bedelli payların primli olarak 10 lira bedelle şirketimize iştirak etmek isteyen aşağıda adı-soyadı/unvanı yazılı gerçek ve/veya tüzel kişilere veya borsada halka arz edilmesine/satılmasına oy birliği ile karar verilmiştir.”*

**Bu bölüme ilgili genel kurul kararın aynen yazılması önerilmektedir. Kayıtlı sermaye sistemine tabi olan halka açık şirketlerde karar yönetim kurulu tarafından alınabilir.**

Bu şekilde toplam xxx lira nominal bedelli hisse senedi, toplam xxx lira bedelle satılmış ve bedeli nakden tahsil edilmiş olup, xxx tarih ve xxx sayılı yevmiye maddesi ile firma kayıtlarına intikal ettirilmiştir.

Tahsil edilen tutardan, sermaye artırımı ile ilgili giderlerin düşülmesi zorunlu olup, bu giderler düşüldükten sonra (Muhasebe kayıtlarında bu giderler, emisyon priminden mahsup edilmiştir) dönem kazancından indirilebilecek emisyon primi aşağıdaki gibi oluşmuştur.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Açıklama** | **Nominal Sermaye Payı (Tl)****A** | **Tahsilat****Tutarı (Tl)** **B** | **Emisyon Primi Tutarı (Tl)****B>A İse****C=B-A** |
| Rüçhan Hakkı Kullanılan Kısım  |  |  |  |
| Yeni ortaklara ve/veya Borsada Satılan Kısım |  |  |  |
| **Toplam** |  |  |  |
| Sermaye Artırımı İle İlgili Giderler |  |  |  |
| **Kurum Kazancından İndirilecek Emisyon Primi** |  |  |  |

Emisyon primi oluşumu ve gider mahsubu ile ilgili yevmiye kayıtları rapora eklidir (Ek-14).

Rapora ekli yevmiye kayıtlarında yer aldığı üzere, elde edilen emisyon primi kazancı yevmiye defterinde **520-Hisse Senedi İhraç Primleri** ana hesabı altında **Emisyon Primi** muavin hesabında muhasebeleştirilmiş, bir başka ifade ile gelir hesaplarına dahil edilmemiştir.

Belirtilen nedenle, ticari kar içinde yer almayan emisyon primi kazancı dönem beyannamesinde öncelikle kurum kazancına ilave edilmiş, daha sonra istisna olarak kurum kazancından indirilmiştir.

#### 3.5.1.4 Taşınmaz ve İştirak Hissesi Satışı Kazancı İstisnası (5520, 5/1-e)

**5/1-e maddesi gereği olarak satıştan doğan kazancın taşınmazlarda %50’sinin; iştirak kazançlarının %75’inin 549 no’lu hesaba alındığı, bu hesaptan çekilmediği ve başka bir hesaba alınmadığı belirtilemelidir. Satışla ilgili giderlerin-tapu masrafı, komisyon vb - taşınmazlarda %50’sinin; iştirak kazançlarının %75’inin kanunen kabul edilmeyen giderlere dahil edilip edilmediği veya istisna tutarından düşülüp düşülmediği belirtilmelidir.**

**Maden hakları ile organize sanayi bölgelerindeki arsa tahsislerinin satışından elde edilen kazançlar bu kapsamda değerlendirilmemektedir.**

Taşınmaz ve iştirak satış kazancı istisnası Kurumlar Vergisi Kanunun 5/1-e maddesinde aşağıdaki şekilde ifade edilmiştir.

*“e) Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların %75'lik kısmı ile aynı süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların satışından doğan kazançların %50'lik kısmı.*

*Bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanır ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmı satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulur. Ancak satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır.*

*İstisna edilen kazançtan beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Aynı süre içinde işletmenin tasfiyesi (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) halinde de bu hüküm uygulanır.*

*Bedelsiz olarak veya rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle itibarî değeriyle elde edilen hisse senetlerinin elde edilme tarihi olarak, sahip olunan eski hisse senetlerinin elde edilme tarihi esas alınır.*

*(6728 sayılı kanunun 56’ncı maddesiyle değişen paragraf; Yürürlük 09.08.2016) Devir veya bölünme suretiyle devralınan taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışında aktifte bulundurma sürelerinin hesabında, devir olunan veya bölünen kurumda geçen süreler de dikkate alınır. 21.11.2012 tarihli ve 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, kurumlar tarafından finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına veya 6.12.2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketlerine devredilen taşınmazların kiracı ya da kaynak kuruluş tarafından üçüncü kişilere satışında, aktifte bulundurma sürelerinin hesabında, bu taşınmazların finansal kiralama şirketi, katılım bankaları, kalkınma ve yatırım bankaları ile varlık kiralama şirketinin aktifinde bulunduğu süreler de dikkate alınır.*

*Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.“*

##### 3.5.1.4.1 Taşınmaz Satış Kazancı İstisnası

Kurum fabrika binası yapılması amacıyla edindiği aktifine kayıtlı olan xxx adet taşınmazı satmıştır. Söz konusu satıştan toplamda xxx kazanç elde etmiş olup, bu kazancın KVK’nın 5/1-e maddesinde yer alan şartlara uygun olup olmadığı müşavirliğimizce incelenmiştir. Satışa konu taşınmaz şirketin 250 Arsa ve Araziler Hesabında kayıtlı olup, şirket taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşmamaktadır.

Taşınmaz satış kazancı istisnasına ilişkin ayrıntılı açıklamalara 1 Seri No.lu KVK Genel Tebliğinin 5. Bölümünde yer verilmiştir. İstisnaya konu olan taşınmazlar, Türk Medeni Kanununda “Taşınmaz” olarak tanımlanan ve esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan, dolayısıyla yerinde sabit olan mallardır.

Bunlar Türk Medeni Kanununun 704 üncü maddesinde;

• Arazi,

• Tapu siciline ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar,

• Kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler

olarak sayılmıştır.

Elden çıkarılacak taşınmazlardan doğacak kazancın, bu istisna uygulamasına konu olabilmesi için taşınmazın Türk Medeni Kanununun 705. maddesi gereğince kurum adına tapuya tescil edilmiş olması gerekmektedir.

###### 3.5.1.4.1.1 Taşınmazın İktisap ve Satışına İlişkin Bilgiler İle Satış Kazancı

Satışı yapılan gayrimenkullerin iktisap ve satışına ilişkin bilgiler tablo halinde aşağıda sunulmuştur.

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Cinsi** | **Bulunduğu Yer** | **Pafta/ Ada/****Parsel** | **İktisap Tarihi** | **Kayıtlı Olduğu Hesap** | **Satış Tarihi** | **Aktife Kayıtlı Değeri** | **Birikmiş** **Amortisman** |
| xxx | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx |
| xxx | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx |
|  | **Toplam** |  |  |

Tablonun incelenmesinden de anlaşılacağı gibi taşınmazların iktisap tarihi ile satış tarihi arasında 2 yıldan daha fazla bir süre geçmiştir.

Satışı yapılan gayrimenkullere ilişkin satış faturası ve satış bilgilerine aşağıda yer verilmiştir.

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Fatura Tarih/No** |  **Cinsi/Adresi** | **Kime Satıldığı** | **Satış Şekli** | **Satış Tutarı (Tl)** | **Tahsilat Şekli** | **Kar/Zarar** | **Kazancın % 50’si (İstisna Tutarı)** |
| xxx | xxx | xxx | xxx | xxx | Peşin | xxx | xxx |
| xxx | xxx | xxx | xxx | xxx | Vadeli | xxx | xxx |
| **TOPLAM** |  |  |  |  |  |  |  |

**İşlem grup şirketler veya holding şirketler arasında yapılmış ise finansman ihtiyacının giderilmesine dayalı olup olmadığı ile bu konuda verilmiş olan Danıştay kararına –olumlu veya olumsuz- yer verilmesi önerilmektedir.**

Raporun yukarıdaki bölümlerinde açıklandığı üzere satışa konu gayrimenkul maliyet bedeli xxx lira ve satış bedeli de xxx liradır. Bu durumda satıştan elde edilen kar, (xxx - xxx =) xxx lira olmaktadır.

Öte yandan, taşınmaz satışları 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-r maddesine göre katma değer vergisinden istisna edilmiş olduğundan, arsa satış bedeline istisna uygulanarak KDV hesaplanmamıştır. Satılan taşınmazların tapu fotokopileri, faturalar ve muhasebe yevmiye kayıtları raporumuza ek olarak konulmuştur (Ek-15).

###### 3.5.1.4.1.2 Satış Bedelinin Tahsilat Şekli

Yukarıdaki tabloda belirtildiği gibi 1. Sıradaki gayrimenkulün satış işlemi peşin olup, satış bedeli xxx tarihinde kurumun xxx bankası xxx şubesinde bulunan hesabına tamamen yatırılmıştır. Banka dekontu ektedir (Ek-15). Diğer gayrimenkul ise % 50’si peşin kalan % 50’si ise eşit tutarlı ileri tarihli 2 adet çek alınarak tahsil edilmiştir. Satış karşılığı peşin tahsil edilen tutar xxx tarihinde kurumun xxx bankası xxx şubesinde bulunan hesabına yatırılmıştır. Banka dekontu ektedir (Ek-15). Satış bedelinin arta kalan tutarı ise;

- xxx tarihli xxx Bankası xxx Şubesine keşide edilen xxx lira tutarlı çek,

- xxx tarihli xxx Bankası xxx Şubesine keşide edilen xxx lira tutarlı çek

İle tahsil edilmiştir. Rapor tarihi itibariyle söz konusu çekler tamamen tahsil edilmiştir. Çek ve tahsilata ilişkin dekont ve banka ekstresi ekte sunulmuştur (Ek-15). Tahsilat 5/1-e maddesinde belirtilen şekil ve sürede tahsil edilmiş olup, istisna şatına uyulmuştur.

###### 3.5.1.4.1.3 İstisna Tutarının Fon Hesabına Aktarılması

Yukarıda hesaplandığı üzere satışı yapılan gayrimenkuller nedeniyle elde edilen satış karının istisnadan yararlanacak kısmı (xxx X %50 =) xxx liradır. Söz konusu istisna tutarı, muhasebe kayıtlarında “679 Diğer Olağanüstü Gelir ve Karlar” hesabına kaydedilmiş olduğundan ticari kar içinde yer almaktadır. Fona alma işlemi izleyen takvim yılı olan 20xx yılının xxx ayının xxx günü gerçekleştirilmiştir. Fon hesabına yapılan yevmiye kaydının örneği ekte yer almaktadır (Ek-15). Dolayısıyla fon hesabına yapılan kayıt işlemi kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken xxx tarihinden önce gerçekleşmiştir.

##### 3.5.1.4.2 İştirak Hisseleri Satışından Doğan Kazançlar

Kurum finansman ihtiyacı nedeniyle, aktifine kayıtlı olan iştirak ettiği xxx şirketindeki paylarının tamamını satmıştır. Söz konusu satıştan xxx kazanç elde edilmiş olup, bu kazancın KVK’nın 5/1-e maddesinde yer alan şartlara uygun olup olmadığı müşavirliğimizce incelenmiştir. Satışa konu İştirak hissesi şirketin 242 İştirakler Hesabında kayıtlı olup, şirket taşınmaz ve menkul kıymet ticareti ve kiralanmasıyla uğraşmamaktadır.

###### 3.5.1.4.2.1 İştirak Hissesinin İktisap ve Satışına İlişkin Bilgiler İle Satış Kazancı

Satışı yapılan iştirak hissesinin iktisap ve satışına ilişkin bilgiler tablo halinde aşağıda sunulmuştur.

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **İştirak Edilen Kurum** | **Hisse Miktarı** | **Aktife Kayıtlı Olduğu Hesap** | **İktisap Tarihi** | **Satış Tarihi** | **Alış Tutarı (Tl)** | **Aktife Kayıtlı Tutarı** |
| xxx | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx |
| xxx | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx |
| xxx | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx |

Tablonun incelenmesinden de anlaşılacağı gibi iştirak hissesinin iktisap tarihi ile satış tarihi arasında 2 yıldan daha fazla bir süre geçmiştir.

Satışı yapılan iştirak hissesine ilişkin satış faturası ve satış bilgilerine aşağıda yer verilmiştir.

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Satış Tarihi** | **Kime Satıldığı** | **Hisse Miktarı** | **Satış Şekli** | **Satış Tutarı (Tl)** | **Tahsilat Şekli** | **Kar/Zarar** | **Kazancın % 75’i (İstisna Tutarı)** |
| xxx | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx |
| xxx | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx |
| xxx | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx | xxx |

**İşlem grup şirketler veya holding şirketler arasında yapılmış ise finansman ihtiyacının giderilmesine dayalı olup olmadığı ile bu konuda verilmiş olan Danıştay kararına –olumlu veya olumsuz- yer verilmesi önerilmektedir.**

**Holding şirketlerin “24-mali duran varlıklar” grubundaki hesaplarda izlenen iştirak hisselerinin satışından doğan kazançlar diğer şartlarında yerine gelmesi koşuluyla istisnadan yararlanacaktır.**

Raporun yukarıdaki bölümlerinde açıklandığı üzere satışa konu iştirak hissesinin maliyet bedeli xxx lira ve satış bedeli de xxx liradır. Bu durumda satıştan elde edilen kar, (xxx - xxx =) xxx lira olmaktadır.

Öte yandan, iştirak hissesi satışları 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-r maddesine göre katma değer vergisinden istisna edilmiş olduğundan, hisse satış bedeline istisna uygulanarak KDV hesaplanmamıştır. Satılan iştirak hissesi satışı nedeniyle alınan yönetim kurulu kararı ile satış sözleşmesinin fotokopisi, fatura ve muhasebe yevmiye kaydı raporumuza ek olarak konulmuştur (Ek-16).

###### 3.5.1.4.2.2 Satış Bedelinin Tahsilat Şekli

Satış işlemi peşin olup, satış bedeli xxx tarihinde kurumun xxx bankası xxx şubesinde bulunan hesabına tamamen yatırılmıştır. Banka dekontu ektedir (Ek-16).

**Satış vadeli ise tahsilata ilişkin bilgilere yer verilmesi gerekmektedir. Satış kazancının kurumlar vergisinden istisna olabilmesi için satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır.**

###### 3.5.1.4.2.3 Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Yararlanılacak İstisna Tutarı ve Fon Hesabına Aktarma

Yukarıda hesaplandığı üzere satışı yapılan iştirak hissesi nedeniyle elde edilen satış karının istisnada yararlanacak kısmı (xxx X %75=) xxx liradır. Söz konusu istisna tutarı, muhasebe kayıtlarında “679 Diğer Olağanüstü Gelir ve Karlar” hesabına kaydedilmiş olduğundan ticari kar içinde yer almaktadır. Fona alma işlemi izleyen takvim yılı olan 20xx yılının xxx ayının xxx günü gerçekleştirilmiştir. Fon hesabına yapılan yevmiye kaydının örneği ekte yer almaktadır (Ek-16).Dolayısıyla fon hesabına yapılan kayıt işlemi kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken xxx tarihinden önce gerçekleşmiştir.

#### 3.5.1.5 Kurumun Yurt Dışında Bulunan İş Yerinden Elde Ettiği Kazanç İstisnası (5520, 5/1-g)

Kurum xxx Devletindeki xxx faaliyetinden xxx adresinde bulunan işyeri/daimi temsilci vasıtasıyla xxx lira kazanç elde etmiştir. Kurumlar Vergisi Kanunun 5/1-g maddesinde, kurumların yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimî temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri kurum kazançları, yine bu maddede 3 bent halinde sayılan şartlar dahilinde kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

KVK md 5/1-g maddesi aynen aşağıdaki gibidir.

*“g) Kurumların yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimî temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri aşağıdaki şartları taşıyan kurum kazançları;*

*1) Bu kazançların, doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az % 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,*

*2) Kazançların elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması,*

*3) Ana faaliyet konusu, finansal kiralama dahil finansman temini, sigorta hizmetlerinin sunulması veya menkul kıymet yatırımı olan kurumlarda, bu kazançların doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması.*

*Bu bent uyarınca toplam vergi yükü, birinci fıkranın (b) bendindeki tanıma göre tespit edilir.”*

toplam vergi yükü ise aynı maddenin birinci fıkranın (b) bendinde;

*“Bu bent uyarınca vergi yükü, kanunî veya iş merkezinin bulunduğu ülkede ilgili dönemde tahakkuk eden ve kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil olmak üzere toplam gelir ve kurumlar vergisi benzeri verginin, bu dönemde elde edilen toplam dağıtılabilir kurum kazancı ile tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi toplamına oranlanması suretiyle tespit edilir.”*

olarak ifade edilmiştir.

##### 3.5.1.5.1 Kazancın Doğduğu Ülke Kanunları Uyarınca Taşıdığı Gelir Ve Kurumlar Vergisi Yükü

xxx Devleti vergi kanunlarına göre vergi yükü hesaplanırken yurtdışında bulunan işyeri/daimi temsilci vasıtasıyla elde edilen kazanca ve ödenen vergilere ilişkin müşavirliğimize sunulan, bilanço ve gelir tablolarından yararlanılmıştır. Söz konusu belgelerin fotokopileri ekte sunulmuştur (Ek-17).

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Brüt Kurum Kazancı | A | xxx |
| Kurumlar Vergisi | B | xxx |
| Gelir Vergisi | C | xxx |
| Net Kurum Kazancı | D=A-(B+C) | xxx |
| Vergi Yükü | E=B+C/D+(B+C) | xxx |

Hesaplamaya göre vergi yükü % xxx olup istisna şatına uyulduğu anlaşılmıştır.

**Ana faaliyet konusu finansal kiralama dahil finansman temini veya sigorta hizmetlerinin sunulması veya menkul kıymet yatırımı olması halinde en az Türkiye’de uygulanan kurumlar vergisi oranında vergi yükü aranmalıdır.**

##### 3.5.1.5.2 Yurtdışı kazancının transfer edildiği tarih

Kazancının, elde edildiği hesap dönemi 20xx’dir. Mükellef kurumun Türkiye’deki hesaplarına intikal tarihi xxx’dir. Görüldüğü gibi kazanç elde edildiği hesap dönemi olan 20xx yılı kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar Türkiye’ye transfer edilmiştir. Transfere ilişkin banka yazısı ekte sunulmuştur (Ek-17).

#### 3.5.1.6 Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarım, Montaj İşleri İle Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazanç İstisnası (5520, 5/1-h)

Şirket 20xx hesap döneminde xxx Devletinde “xxx- xxx” adı altında oluşturduğu işyeri aracılığıyla anılan ülkenin xxx şehrinde bulunan xxx kurumuna xxx inşaat işini üstlenmiştir. Söz konusu inşaat işinden xxx lira hasılat, xxx lira maliyet oluşmuş olup, 31 Aralık 20xx tarihi itibariyle xxx (kazancın elde edildiği devletin para birimi) kazanç doğmuştur. Bu ülkede yıllara sari inşaat işlerinin vergilendirilmesi konusunda ülkemizde olduğu gibi özel bir vergileme söz konusu olmayıp, yıl içinde düzenlenen hakedişler ve maliyetler dikkate alınarak kazanç hesaplanmakta ve izleyen yılın xxx ayı içinde beyan edilmektedir. Şirket, söz konusu inşaat işi nedeniyle 20xx yılında oluşan faaliyet sonucunu izleyen 20xx yılı xxx ayında (xxx Devletinde) beyan etmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3. Maddesinde; *“Kanunun 1’inci maddesinde sayılan kurumlardan kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunanlar, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilirler.”* Hükmü yer almıştır. Ancak, aynı Kanunun 5. Maddesinin (h) bendi ile, “*yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançların”* kurumlar vergisinden istisna olduğu hüküm altına alınmıştır.

Konu ile ilgili olarak 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nin “*Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançlarda istisna”* başlıklı 5.9. bölümünde,

*“Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendi ile yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye’de genel sonuç hesaplarına aktarılan kazançlar, herhangi bir koşula bağlanmaksızın kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.*

*Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (g) bendinde, kurumların yurt dışında bulunan işyerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri kazançlar, maddede belirtilen tarihe kadar Türkiye’ye transfer edilmiş olmak ve en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergi yükü taşımak koşuluyla vergiden istisna edilmiştir.*

*Benzer şekilde, anılan fıkranın (h) bendi ile de yurt dışında bulunan işyerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla yapılan ve yurt dışında vergilendirilen inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançların (vergi yükü oranına bakılmaksızın), ayrıca yurt içinde de vergilendirilmesinin önüne geçilmesi amacıyla bu kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.*

*Teknik hizmetlerden elde edilen kazançların da anılan istisnadan yararlanabilmesi için bu işlerin yurt dışında bulunan işyerleri veya daimi temsilciler aracılığıyla yapılması; yurt dışında ayrıca bir işyeri veya daimi temsilci olmadan yapılan teknik hizmetlerin, hizmet ihracatı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Ayrıca, teknik hizmetlerin yurt dışındaki inşaat, onarım ve montaj işlerine bağlı olarak yapılma şartı bulunmamaktadır.*

*İnşaat, onarım ve montaj işlerinin yurt dışında gerçekleştirilmesi için bir işyeri bulunması gerekirken, bu işlere bağlı teknik hizmetlerin yurt dışında herhangi bir işyeri olmaksızın Türkiye’den gerçekleştirilebilmesi de mümkün olabilmektedir. Proje hazırlanması gibi teknik hizmetler, inşaat ve onarma işinin tamamlayıcı bir unsuru olmasına karşın; kurumların yurt dışında devam eden bir inşaat ve onarma işi olmadığı ya da ayrıca bir işyeri veya daimi temsilci bulundurulmadığı durumlarda, bu faaliyetin ihracat olarak değerlendirilmesi gerekmekte olup yurt dışındaki inşaat işine bağlı olarak Türkiye’de yapılan teknik hizmetlerden sağlanan kazançların bu istisnadan yararlandırılması mümkün bulunmamaktadır. Dolayısıyla, kurumların yurt dışında bir inşaat ve onarım işi varsa, buna bağlı teknik hizmetler ister Türkiye’de isterse yurt dışında yapılsın, elde edilen kazançlar istisnadan yararlanabilecektir. Kurumların yurt dışında yaptıkları bir inşaat ve onarım işinin bulunmaması halinde ise ancak yurt dışında bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla yaptıkları teknik hizmetlerden elde edilen kazançlar istisnadan yararlanılabilecektir.*

*Bu istisnanın uygulanması açısından, yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançların Türkiye’ye getirilmesi zorunluluğu bulunmamaktadır. Söz konusu kazançların Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi istisnadan yararlanılması için yeterlidir.*

*Öte yandan, yurt dışındaki şubelerden elde edilen kazançların genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesinde, faaliyette bulunulan yabancı ülkenin mevzuatına göre hesap döneminin kapandığı tarih itibarıyla ilgili ülke mevzuatına göre tespit edilen faaliyet sonucu, Türkiye’de de aynı tarih itibarıyla genel sonuç hesaplarına kaydedilecektir. Bu hususun Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesinde, kazancın kambiyo mevzuatına göre fiilen Türkiye’ye getirilmesinin herhangi bir etkisi olmayacaktır. Faaliyette bulunulan yabancı ülkede kazanca tasarruf edilebilmesi yeterlidir.*

*Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazanç, hesaplara intikal ettirilmesi gereken tarihte T.C. Merkez Bankasının o gün için tespit ve ilan ettiği döviz alış kurlarıyla değerlendirilecektir. T.C. Merkez Bankasınca tespit ve ilan olunmayan yabancı paralarda ise Maliye Bakanlığının Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit ve ilan ettiği kurlar dikkate alınacaktır.*

*Yurt dışı faaliyet sonucunda elde edilen kazançlar elde edildiği dönem itibarıyla, Türkiye’de ilgili olduğu geçici vergi matrahının tespitinde de dikkate alınacaktır.”*

Şeklinde açıklama yapılmıştır.

Öte yandan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunun 5. maddesinin 3. fıkrasında; *“İştirak 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”* hükmü yer almaktadır.

Bu hükme göre yurt dışı inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden elde edilen kazançlar kurumlar vergisinden istisna olduğu için söz konusu işler nedeniyle gerek yurt dışında gerekse yurt içinde yapılan giderlerin/zararlarında diğer kazançlardan indirilmemesi gerekmektedir.

Kurum bu açıklamalar doğrultusunda yurt dışı inşaat işiyle alakalı olarak hesap döneminde istisna xxx lira kazanç elde etmiş ve bu kazancı kurumlar vergisi beyannamesinde istisnalar içinde beyan etmiştir. Yurt dışı inşaat işinden elde edilen kazanç aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **İşin Mahiyeti** | **Ülkesi** | **Kazanç Tutarı** | **Genel Sonuç hesaplarına intikal ettirildiği xxx tarihteki TCMB Döviz alış kuru** | **TL Karşılığı** |
| xxx inşaatı | xxx | xxx USD | xxx | xxx |

Öte yandan yurt dışı inşaat işine ait olup xxx tarihli TCMB alış kuruyla TL’ye dönüştürülen kar-zarar tablosu Ekte sunulmuştur (Ek-18). Kar-zarar hesapları bu haliyle merkez muhasebe defterlerine aktarılarak konsolide edilmiştir.

##### 3.5.1.6.1 Merkez ve Şube Arasındaki Cari Hesapların Değerlemesi Sonucu Ortaya Çıkan Kur Farkı Karı / Zararı

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nin 5.9.2. numaralı bölümünde yapılan açıklamalara göre;

Yurt dışında yapılan inşaat işleri ile ilgili olarak Türkiye’deki merkez ile yurt dışındaki işyeri arasında ortaya çıkan ilişkilerde yurt dışındaki işyerine Türkiye’den fatura kesilmek suretiyle yapılan ve o işyerinde maliyet veya gider olarak kabul edilen mal ve hizmet hareketleri ile yurt dışındaki işyeri ile Türkiye’deki merkez arasındaki para hareketleri ayrı ayrı hesaplarda izlenmiş ve döviz cinsinden tutarların değerlemesi buna göre yapılmıştır.

Yurt dışındaki işyerine merkez tarafından fatura düzenlenmek suretiyle ihraç olunan emtia ile yurt dışına yönelik olarak fatura düzenlemek suretiyle yapılan hizmetlerden doğan dövize bağlı alacak ve borçlar aynen mal veya hizmet ihracından doğan alacak ve borçlarda ve gider yansıtmasında olduğu gibi değerlemeye tabi tutulmuş ve değerleme farkları vergi matrahının tespitinde dikkate alınmıştır.

Türkiye’de bulunan merkez ile yurt dışındaki işyeri arasında gerçekleşen diğer para hareketlerinden doğan alacak ve borçlar ise gerçek bir alacak ve borç niteliği taşımadığı için söz konusu para hareketlerine dayalı cari hesap bakiyelerinin değerlemesi sonucu ortaya çıkan değerleme farkları (kur farkı karları veya zararları) vergi matrahının tespitinde dikkate alınmamıştır.

Bu şekilde mal veya hizmet satışına/yansıtmasına dayanmayan para hareketlerinin değerlemesi sonucunda ortaya çıkan pozitif değerleme farkları ( kur farkı karları) xxx lira olarak hesaplanmış olup, bu tutar değerleme tarihinde 646 KAMBİYO KARLARI hesabına alacak yazılarak gelir tablosuna aktarılmıştır. **Söz konusu kambiyo karı kurumlar vergisine tabi olmadığı için Nazım Hesaplara (örneğin; 960 Vergi Matrahından İndirilecek İndirim ve İstisnalar Hesabı ile karşılığı olan 961 Hesaba) kaydedilmiş olup, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde diğer indirim olarak gösterilmiş olduğu tespit edilmiştir.**

Yine mal veya hizmet satışına/yansıtmasına dayanmayan para hareketlerinin değerlemesi sonucunda ortaya çıkan negatif değerleme farkları ise ( kur farkı zararları) xxx lira olarak hesaplanmış olup, bu tutar değerleme tarihinde 656 KAMBİYO ZARARLARI hesabına alacak yazılarak gelir tablosuna aktarılmıştır. **Olumsuz kur farkları Nazım Hesaplara ( 950 KKEG) kaydedilerek, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde matraha ilaveler olarak gösterilmiştir.**

##### 3.5.1.6.2 Yurt Dışı İşler Nedeniyle Kullanılan Kredilerin Durumu

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nin 5.9.1. numaralı bölümünde yapılan açıklamalara göre;

*“Yurt dışında yapılan inşaat işlerinde kullanılmak üzere alınmış krediler için, inşaat işlerinin sona erdirilmesinden sonra ödenmesi gereken faiz ve kur farkları, yabancı ülkede bunları ödeyecek bir işletmenin kalmaması ve bu işe ilişkin olarak elde edilen hasılatın yurt dışındaki inşaata harcanan kredi tutarı kadar kısmının Türkiye’ye getirilmesi halinde, söz konusu kredi Türkiye'deki merkezin bir borcu haline gelmekte ve merkez tarafından ödenmesi zorunluluğu ortaya çıkmaktadır. Bu kredilere ilişkin olarak yurt dışındaki inşaat işlerinin sona ermesinden sonra doğan kur farkı ve faizler, merkezdeki kurum için ticari kazancın elde edilmesi ve idamesi için yapılmış bir gider niteliğinde olduğundan, genel esaslar çerçevesinde kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecektir.”*

xxx Devletindeki xxx inşaatı için xxx bankasından kullanılan xxx USD kredi faizleri ve kur farkları inşaat devam ederken merkez ve şubeler hesabı aracı kullanılarak yansıtma faturası ile yurtdışı inşaat işinin maliyetine intikal ettirildiği tespit edilmiştir[[2]](#footnote-2).

##### 3.5.1.6.3 Türkiye'ye getirilen hasılatın kur farkları

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nin 5.9.5. numaralı bölümünde yapılan açıklamalara göre;

*“İstisna uygulamasında, yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançların Türkiye'ye getirilmesi şart değildir. Bu kazançlar, Türkiye'ye getirilmese dahi istisna uygulamasına konu edilebilecektir. Öte yandan, bu kazançların Türkiye'ye getirilmesi durumunda oluşacak kur farklarının ne şekilde değerlendirileceği aşağıda açıklanmıştır.*

*5.9.5.1. Yurt dışında tamamlanmış işlere ilişkin kazançların Türkiye'ye getirilmesi halinde kur farklarının durumu*

*İstisna uygulamasına konu olan ve yurt dışında yapılıp tamamlanan işlerden doğan kazancın Türkiye'ye getirilmesi halinde, söz konusu yabancı paraların değerlemesinden kaynaklanan kur farklarının istisna kazançla ilişkilendirilmesi mümkün değildir.*

*5.9.5.2. Yurt dışında devam etmekte olan işlere ilişkin hasılatın Türkiye'ye getirilmesi halinde kur farklarının durumu*

*Yurt dışında yapılmakta olan işlerden elde edilen hasılatın Türkiye'ye döviz olarak getirilmesi halinde, anılan işlerin tamamlandığı geçici vergilendirme dönemine kadar söz konusu yabancı paraların değerlemesinden kaynaklanan kur farkları istisna kapsamında değerlendirilebilecektir.*

*Bununla birlikte söz konusu uygulamada yurt dışında gerçekleştirilen her bir işin bağımsız olarak değerlendirileceği tabiidir.”*

Şirketin yurt dışında üstlendiği inşaat işi, 31.12.20xx tarihi itibariyle tamamlanmamıştır. İş devam ederken Türkiye’deki hesaplarına aktarılan hasılat ve/veya hasılattan kalan farklar, bir yandan söz konusu işyerinin 393 hesapta alacağına yazılırken diğer yandan paranın aktarıldığı 102 Bankalar hesabının borcuna kayıt yapılmıştır.

Söz konusu inşaat işinden Türkiye’ye aktardığı hasılatı, başka hesap ve işlemlere ilişkilendirilmeden xxx Bankası xxx Şubesinde ayrı bir hesap açılarak o hesapta takip edilmiştir. Cari dönem içinde bu hesaptan yapılan bozdurmalar ve değerlemeler nedeniyle ortaya çıkan olumlu ve olumsuz kur farkları 646-656 hesaplarda belirleyici alt hesaplarda izlenmiştir. Olumlu kur farkları Nazım Hesaplara **(örneğin; 960 Vergi Matrahından İndirilecek İndirim ve İstisnalar Hesabı ile karşılığı olan 961 Hesaba) kaydedilmiş olup, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde diğer indirim olarak gösterilmiştir. Olumsuz kur farkları ise Nazım Hesaplara ( 950 KKEG) kaydedilerek, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde matraha ilaveler olarak gösterilmiştir.** Başka bir ifadeyle Türkiye'ye döviz olarak getirilen bu paralar değerlemeye tabi tutulmuş ancak değerlemeden kaynaklanan olumlu-olumsuz kur farkları kurum kazancıyla ilişkilendirilmemiştir.

##### 3.5.1.6.4 Türkiye’deki merkez genel giderlerinden yurt dışında yapılan inşaat işlerine pay verilmesi

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nin 5.9.4. numaralı bölümünde yapılan açıklamalara göre;

*“Türkiye’deki merkez genel giderlerinden, yurt dışında yapılan inşaat işlerine pay verilmesi gerekiyor ise yurt dışında gider kaydedilen bu payların Türkiye’de gider kaydedilmesi mümkün olmayacaktır.”*

Şirket merkez genel giderlerinin içinde yer alan ve yurt dışı işi dolaylı olarak ilgilendiren giderlerden pay vermiş olup, pay verilen giderler ile yapılan hesaplama, tablo halinde aşağıda gösterilmiştir.

**xxx A.Ş.**

**01.01.20xx-31.12.20xx Dönemi Gider Dağıtım Tablosu**

|  |  |
| --- | --- |
| **Dağıtımına Tabi Gider Hesapları** | **Dağıtım Oranı** |
| **770. 01** | Personel Ücret gideri | xxx | **xxx** |
| **770.02** | Yemek gideri | xxx | **xxx** |
| **770.03** | Müşavirlik gideri | xxx | **xxx** |
| **770.04** | Kırtasiye gideri | xxx | **xxx** |
| **770.05** | Haberleşme gideri | xxx | **xxx** |
|   |   |  |  |
|   |   |  |  |
|   |   |  |  |
|   |   |  |  |
| **Gider Dağıtımına Esas Genel Yönetim Giderleri Toplamı** | **xxx** | **xxx** |
|  |  |  |
| **Gelir Kalemleri** | **Maliyet/Gelir Toplamları** | **Dağıtılacak Giderlerden Alacağı Pay** |  |
| **74 Hesaplar (Yıllara Sari İnşaat İşleri** | **xxx** | **xxx** |  |
| 740.01 xxx İnşaat işi maliyeti | xxx | xxx |  |
| 740.02 xxx İnşaat işi maliyeti | xxx | xxx |  |
| 740.03 xxx İnşaat işi maliyeti | xxx | xxx |  |
| **6-64-67 Hesap Grupları Toplamı** | **xxx** | **xxx** |  |
| 600.00 Ticari mal satışları | xxx | xxx |  |
| 600.10 İnşaatı İşi Geliri  (yıl içinde başlayıp biten) | xxx | xxx |  |
| 600.11 İnşaatı İşi Geliri  (yıl içinde başlayıp biten) | xxx | xxx |  |
| 600.03 xxx Hizmet gelirleri | xxx | xxx |  |
| 601.02 İhracat geliri | xxx | xxx |  |
| 602.01 SGK Teşviki | xxx | xxx |  |
| 642 Banka Faiz Gelirleri | xxx | xxx |  |
| 645 Menkul Kıymet Satış Karlar | xxx | xxx |  |
| 646 Kambiyo Karları | xxx | xxx |  |
| 649 Faal. İlgili Diğer Gelirler | xxx | xxx |  |
| 671 Önceki Dönem Gelir Ve Kar | xxx | xxx |  |
| 679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar | xxx | xxx |  |
| **601 Yurt Dışı İnşaat Onarım Ve**  **Teknik Hizmet Gelirleri** | **xxx** | **xxx** |  |
| 601 xxx Devletinde Yapılan xxx İnşaat işinden elde edilen Gelirler | xxx | xxx |  |
| **Genel Toplam** | **xxx** | **xxx** |  |

Tablodan da anlaşılacağı gibi, şirket 20xx hesap döneminde xxx Devletinde “xxx- xxx” adı altında oluşturduğu işyeri aracılığıyla anılan ülkenin xxx şehrinde bulunan xxx kurumuna yaptığı xxx inşaat taahhüt işi nedeniyle xxx lira hasılat elde etmiş olup, söz konuş hasılata, merkez genel giderlerinden xxx lira pay hesaplanmıştır. Hesaplanan gider payı, yurt dışı inşaat işine 31.12.20xx tarihinde fatura edilmiştir. Yansıtılan gider payından KDV’ye tabi olanların KDV’si hesaplanmış olup, 20xx Aralık dönemi KDV beyannamesinde İlave KDV olarak gösterilmiştir. Gider yansıtma faturasının bir örneği ekte sunulmuştur (Ek-18).

**Merkezde oluşan genel giderlerden yurt dışı inşaat işine pay verilmesi konusu çifte verilendirmeyi önleme anlaşmalarının 7. maddelerinde yazılmış olup, raporda anlaşma hükmünden bahsedilmesi önerilmektedir.**

#### 3.5.1.7 Eğitim Öğretim Hizmetlerine İlişkin Kazanç İstisnası Hakkında Yapılan Açıklamalar (5520, 5/1-ı)

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5. maddesinin 1. fıkrasının (ı) bendinde; “*Okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okulları ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının belirleyeceği usuller çerçevesinde beş hesap dönemi itibarıyla elde edilen kazançlar (İstisna, belirtilen okulların ve rehabilitasyon merkezlerinin faaliyete geçtiği hesap döneminden itibaren başlar.)”*ın kurumlar vergisinden istisna olduğu belirtilmektedir.

1 sıra no’lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde, eğitim kazancı istisnasının, 5580 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu kapsamında yer alan okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarının işletilmesinden elde edilen kazançlara uygulanacağı belirtilmiştir.

Kurum aşağıda listesi bulunan özel eğitim kurumları için xxx ve xxx Anaokulları için Milli Eğitim Bakanlığı Özel Öğretim Kurumları Genel Müdürlüğünden yine tabloda belirtilen tarihlerde sırasıyla xxx tarih ve xxx sayılı, xxx tarih ve xxx sayılı yazılarıyla özel eğitim için Kurum Açma İznini almıştır (Ek-19)

İstisnadan yararlanmak isteyen mükelleflerin faaliyete geçmelerini müteakiben Maliye Bakanlığına yazılı olarak başvurmaları gerekmektedir. Kurum, anaokulları gelirlerinin Eğitim Kazancı İstisnasından faydalanması için Gelir İdaresi Başkanlığına başvurmuş olup, Gelir İdaresi Başkanlığının xxx tarih ve xxx sayılı yazısına göre (Ek- 19) xxx ve xxx Anaokulları için faaliyete geçilen hesap döneminden itibaren 5 hesap döneminde (20xxx-20xxx) söz konusu okul işletmeciliğinden elde edilen kazancın kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

İstisna kazanç elde edilen işletmelere ilişkin bilgiler aşağıdadır.

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **İşletmenin Türü** | **Adresi** | **Faaliyete Geçiş Tarihi** | **İstisna dönemi (Faaliyete geçilen hesap** **döneminden itibaren 5 yıl)** | **Kazanç Tutarı****( TL)** | **İstisnadan yaralanıp yararlanmayacağı** | **Devir veya Satın Alınma Durumu** |
| xxx Kreşi |  | xx/xx/20xx | 20xx/20xx | xxx  | yararlanmayacak |  |
| xxx Koleji (Fen Lisesi) |  | xx/xx/20xx | 20xx/20xx | xxx  | yararlanacak | xx/xx/20xx iktisap tarihi |
| xxx Kreşi |  | xx/xx/20xx | 20xx/20xx | xxx  | yararlanacak | xx/xx/20xx Devir Edildi. |
| xxx Özel Ortaokulu |  | xx/xx/20xx | 20xx/20xx | xxx  | yararlanacak |  |
| xxx Özel İlkokulu |  | xx/xx/20xx | 20xx/20xx | xxx  | yararlanacak |  |

#### 3.5.1.8 İstisnanın süresi

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunun 5/1-ı maddesi ile tanınan istisna faaliyete geçtiği hesap dönemi dahil 5 yıl süreyle sınırlıdır. 5 yıllık süre her işletme için ayrı ayrı dikkate alınmıştır. Tablonun incelenmesinde anlaşılacağı gibi, 5 yıllık süreyi dolduran xxx eğitim kurumu istisnadan yararlandırılmamış, diğer eğitim kurumları ise yararlandırılmıştır.

##### 3.5.1.8.1 Dönem içindeki Devir ve Satın almalar

Dönem içinde xxx Kreşi xxx tarihinde devredilmiştir. 20xx hesap döneminde istisnadan yararlanıldığı ve 5 yıllık istisnadan faydalanma süresi tamamlanmadığından 20xx yılında da devir tarihine kadar doğan kazanç istisnasından kıst olarak yararlanılmıştır. Devir bedeli ile ilgili kar - zararın ayrıca hesaplanmış ve sonuç hesaplarına yansıtılmış olduğu görülmüştür.

xxx Koleji (Fen Lisesi) hesap dönemi içinde BBB A. Ş.’den satın alınmıştır. xxx Koleji (Fen Lisesi) xx/xx/20xx tarihinde faaliyete başlamıştır. BBB A. Ş. bünyesinde 2 hesap dönemi kazanç istisnasından faydalanmıştır. Satın alınan hesap dönemi dahil toplam 3 yıl daha kazanç istisnasından faydalanacağından xx/xx/20xx iktisap tarihinden itibaren doğan kazançlardan faydalanmıştır.

##### 3.5.1.8.2 Bedelsiz verilen eğitim hizmeti nedeniyle indirilen KDV’nin düzeltilmesi

5580 sayılı Kanunun 13. maddesine göre özel öğretim kurumları öğrenim gören öğrenci sayısının yüzde üçünden az olmamak üzere ücretsiz öğrenci okutmakla yükümlüdür. Milli Eğitim Bakanlığı tarafından belirlenen ve kuruma bildirilen ücretsiz olarak okutulacak öğrenci sayısı ve bu öğrencilerin harcamalarına isabet eden ve KDV Kanunun 17/2-b ve 30/a maddeleri uyarınca indirim hesabından çıkartılarak düzeltilen tutarlar şubeler itibariyle aşağıdaki gibidir. Ücretsiz okutulan öğrencilerin sayısı toplam öğrenim gören öğrenci sayısının %3’ünden fazladır.

**7104 sayılı Kanunla 01.01.2019 tarihinden geçerli olmak üzere KDV kanununun 30/a maddesinde yapılan değişiklikle yine KDV kanununun 17/2-b maddesine göre bedelsiz verilen eğitim hizmetleri nedeniyle indirilen KDV’nin düzeltilmesine son verilmiştir**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Şube Adı** | **Toplam Öğrenci Sayısı** | **Ücretsiz Okutulan Öğrenci Sayısı** | **Ücretsiz Öğrencilere İsabet Eden ve İndirim Hesabından Çık. KDV Tutarı (TL)** |
| xxx Özel Ortaokulu | xxx | xxx | xxx |
| xxx Özel İlkokulu | xxx | xxx | xxx |
| **Toplam** | xxx | xxx | xxx |

#### 3.5.1.9 Taşınır Malın Sat-Kirala-geri al kapsamında satılmasından doğan kazanç istisnası (5520, 5/1-j)

Kurum aktifinde kayıtlı xxx adresindeki fabrika binası işyerinde kurulu bulunan xxx imalat makinesini, ZZZ Katılım Bankası A.Ş.’ye 10/05/2018 tarihinde satmış olup, aynı tarihli finansal kiralama sözleşmesi ile sat – kirala geri-al işlemine tabi kılınmıştır. Sat – kirala geri-al işlemine tabi olan makineye ait bilgiler aşağıda tablo halinde gösterilmiştir.

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Malın Vasfı** | **Satış ve Kiralama Tarihi** | **Aktif Değeri****A** | **Birikmiş Amortisman****B** | **Satış Bedeli****C** | **Net Defter Değeri****D=A-B** | **Satış Kazancı****E-C-D** |
| Makine | 10.05.2018 | 2.000.000,00 | 720.000,00 | 3.000.000,00 | 1.280.000,00 | 1.720.000,00 |

##### 3.5.1.9.1 Kiralanan varlığa ilişkin Amortisman Hesaplarının incelenmesi

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Makine |
| Haklar Hesabında Aktifleştirilen Tutar  | X | 3.000.000,00 |
| Faydalı Ömrü  | Y | 10 Yıl |
| Net Defter Değeri | D | 1.280.000,00 |
| Amortisman Hesaplama Yöntemi |  | Azalan Bakiyeler |
| Hesaplanan Amortisman | Z=((1/Y)\*2)\*X | 600.000,00 |
| Dönem Gideri Olarak Dikkate Alınacak Tutar | Q=(D/X)\*Z | 256.000,00 |
| Fon Hesabından Mahsup Edilecek Tutar | W=Z-Q | 344.000,00 |

Kurum 344.000,00 TL fondan mahsup edilmesi gereken amortisman tutarını, 2018 yılında özel fon oluşturulamadığından Aktif Geçici Hesapta Muhasebeleştirmiştir (satı.

##### 3.5.1.9.2 Satış Kazancının Özel Fon Hesabına Alınması

Kurum satıştan doğan 1.720.000,00 lira kazancını 19.02.2019 tarih xxx Yevmiye numarası ile dönem karı/geçmiş yıllar karları hesabından özel fon hesabına aktararak fon oluşturmuştur. Aktif Geçici Hesaptaki 344.000,00 liralık tutarı ise aynı yevmiye maddesi ile fondan mahsup etmiştir. Sat-kirala-ger al işlemine ait satış faturası, yevmiye kaydı, sözleşme ve amortisman yevmiye kaydı ile satış karının fon hesabına aktarılmasına ilişkin yevmiye kaydı ektedir (Ek-20).

#### 3.5.1.10 Diğer Kanunlarda Yer Alan İstisnalar

##### 3.5.1.10.1 Serbest Bölgeden elde edilen Kazanç İstisnası

xxx Anonim Şirketi, xxx Serbest Bölge Şubesi xxx Serbest Bölge No: xxx xxx-xxx adresinde olup, xxx tarihinde xxx Ticaret Sicil Müdürlüğünce tescil edilerek xxx tarih ve xxx sayılı ticaret sicil gazetesinde ilan edilmiştir.

Kurum, 20xx yılı içerisinde xxx Serbest Bölge faaliyetlerinden xxx lira kar elde etmiştir. Şubeye ait gelir tablosu ekte sunulmuştur (Ek-21).

Türkiye’deki tam ve dar mükellef gerçek ve tüzel kişilerin serbest bölgelerdeki faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazanç ve iratların, Türkiye’deki diğer yerlere getirildiğinin kambiyo mevzuatına göre belgelenmesi durumunda, gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilmesine ilişkin istisnanın uygulamasına 5084 Sayılı Kanunla 06.02.2004 tarihinden itibaren son verilmiştir. Ancak, bu tarih itibariyle (06.02.2004) Serbest Bölgelerde faal bulunan mükellefler faaliyet belgelerinde belirtilen süre sonuna kadar istisnadan yararlanmaya devam edecek denilmektedir.

Ayrıca, faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre 31.12.2008 tarihinden önce sona eriyorsa, istisna uygulamasında ruhsatta yer alan sürenin bitiş tarihi dikkate alınacağı belirtilmiştir.

Kurumun serbest bölge faaliyet ruhsatının alım tarihi xx.xx.1995 olup, alım-satım, depo işletmeciliği faaliyet süresi xx.xx.2020 tarihinde ve xxx üretim faaliyet süresi xx.xx.2025 tarihinde sona erecektir serbest bölge ruhsat fotokopisi ekte sunulmuştur (Ek-21).

Öte yandan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 1 Sıra No.lu Genel Tebliğin 5.12.3.3 bölümünde;

*“Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde yer alan istisna, bir kazanç istisnasıdır. Dolayısıyla, mükelleflerin serbest bölgelerdeki faaliyetlerinden elde ettikleri hasılattan bu faaliyetlere ilişkin olarak yapılan giderlerin düşülmesi sonucu bulunacak kazanç, kurumlar vergisinden istisnadır.*

*Serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirleri istisna kapsamında değerlendirilecektir.*

*Aynı şekilde, serbest bölgelerde yürütülen faaliyetler çerçevesinde elde edilen hasılatın, serbest bölgelerde yürütülen faaliyetler çerçevesinde yapılacak ödemelerde kullanılıncaya kadar geçici olarak serbest bölgelerde mevduat hesaplarında veya repo işlemlerinde değerlendirilmesi sonucu elde edilen gelirler de söz konusu istisnadan yararlanabilecektir. İstisnanın, bunun dışında, serbest bölgelerde elde edilmiş olsa dahi faiz, repo ve benzeri faaliyet dışı gelirlere teşmil edilebilmesi, 3218 sayılı Kanuna 5084 sayılı Kanunun 9 uncu maddesiyle eklenen geçici 3 üncü maddenin, bu istisnayı sadece bu bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetler dolayısıyla elde edilen kazançlar ile sınırlaması nedeniyle mümkün bulunmamaktadır.”*

*Serbest bölgelerde yürütülen ve istisna kapsamına giren faaliyetlerin zararla sonuçlanması halinde; bu zararların, diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlardan indirilmesi mümkün bulunmadığı gibi ertesi yıla devredilmesi de mümkün değildir.”*

açıklaması yapılmıştır.

Söz konusu hükümler çerçevesinde yapılan incelemede Kurumun, xxx lira serbest bölge karını kurumlar vergisi matrahından istisna olarak indirdiği tespit edilmiştir.

### İndirimler

#### 3.5.2.1 Kurumlar Vergisi Kanununda Yer Alan İndirimler

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 10. Maddesinde sayılan indirimlerden hesap dönemi içinde kurum tarafından yapılanlar maddedeki sırasına göre aşağıda maddeler halinde belirtilmiştir..

##### 3.5.2.1.1 Sponsorluk Harcamalarında İndirim (5520, 10/1-b)

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10. maddesinin 1. fıkrasının (b) bendinde; *3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün 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 beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla indirim konusu yapılabileceği belirtilmektedir.

Kurumun yapmış olduğu xxx lira tutarındaki sponsorluk harcaması xxx Spor ve Gençlik Kulübü Derneği’ne yapılmış olup, Kurumlar Vergisi Kanununun 10. maddesinin 1. fıkrasının (b) bendinde tespit edilen  amatör spor dallarından birine yapılmış olması nedeniyle yapılan harcamanın tamamı beyannamede kazancın bulunması halinde indirilecek istisna ve indirimler kısmında gösterilmiştir. Sponsorluk sözleşmesi ve ödeme belgesi ekte sunulmuştur. (Ek-22).

##### 3.5.2.1.2 Yapılan Bağış ve Yardımlar

Kurum 20xx Hesap döneminde KVK’nın Diğer İndirimler başlıklı 10. maddesinin birinci fıkrasının (c), (ç), (e) ve (f) bentlerinde sayılan kurum ve kuruluşlara bağış ve yardım yapmıştır.

Söz konusu madde kapsamında yapılan bağış ve yardımlar aşağıdaki gibidir.

###### 3.5.2.1.2.1 Matrahın % 5 İle Sınırlı Bağış ve Yardımlar (5520, 10/1-c)

Hesap dönemi içinde aşağıdaki tabloda belirtilen kurum ve kuruluşlara KVK’nın 10/1-c maddesi kapsamında yapılan bağış ve yardımlar gösterilmiştir.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  **Kayıt****Tarihi** | **Yevmiye****No** | **Ayni Yardım Konusu Malın Alındığı Firma** | **Bağış Yapılan Yer** | **Bağış Türü** | **Tutar** |
| 07.06.20xx | xxx | 1. Ticaret FT.
 | (A) Belediyesi | Ayni | xxx |
| 23.03.20xx | xxx | - | Tema Vakfı | Nakdi | xxx |
| 27.04.20xx | xxx | - | Tema Vakfı | Nakdi | xxx |
| 12.05.20xx | xxx | - | Tema Vakfı | Nakdi | xxx |
| 15.06.20xx | xxx | - | Tema Vakfı | Nakdi | xxx |
| 7.08.20xx | xxx | - | Tema Vakfı | Nakdi | xxx |
| 7.09.20xx | xxx | - | Tema Vakfı | Nakdi | xxx |
| 5.10.20xx | xxx | - | Tema Vakfı | Nakdi | xxx |
| **Toplam** | **xxx** |

Bilindiği gibi 10/1-c maddesinde; genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Bakanlar Kurulunca/Cumhurbaşkanınca 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 matrahının tespitinde indirim konusu yapılabileceği belirtilmektedir.

Tabloda gösterilen bağış ve yardımlar kazancın yeterli olması halinde Kurumlar Vergisi beyannamesi üzerinde gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirileceğinden, bağış ve yardımlar bir yandan 689- Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar Hesabına gider/zarar kaydedilirken diğer yandan Nazım Hesaplarda Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler (950 KKEG) hesabında karşılık ayrılmıştır.

Kurum kazancına göre yukarıda belirtilen bağış ve yardımların indirilebilmesi konusuna gelince;

10/1-c maddesi kapsamında yapılan bağış ve yardımların (kurum Kazancı x %5 =) indirilecek kısmını oluşturacaktır. İndirime esas kurum kazancı xxx lira olup bunun %5’i (xxx x 0.05=) xxx lira etmektedir. Yapılan bağış tutarı, hesaplanan tutarın altında olduğundan tamamı kurum kazancından indirilebilecektir.

**- Eğer kurum kazancı doğmuyorsa bağış ve yardım indirilemez.**

**- Veya kurum kazancının % 5’i bağış ve yardımın altında kalıyorsa indirilecek bağış ve yardım kurum kazancının %5’i ile sınırlı olmalıdır.**

**Böyle bir durumda yukarıdaki son paragraf aşağıdaki gibi yazılabilir.**

Kurumlar vergisi beyannamesinin incelenmesinden de anlaşılacağı gibi, kurumun 20xx yılında indirime esas kazancı bulunmadığı için 10/1-c maddesi kapsamında yapılan xxx lira bağış indirim konusu yapılamayacaktır.

###### 3.5.2.1.2.2 Tamamı Matrahtan İndirilecek Bağış ve Yardımlar (5520, 10/1-ç)

Milli Eğitim Bakanlığı adına (K) Valiliği ile (Z) A.Ş. arasında yapılan protokole **istinaden xxx derslikli okul inşaatı için, aşağıda listesi bulunan harcamalar yapılmıştır.**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Kayıt****Tarihi** | **Yevmiye****No** | **Ayni Yardım Konusu Malın Alındığı Firma** | **Bağış Yapılan Yer** | **Bağış Türü** | **Tutar** |
| 07.01.20xx | xxx | (A) İnşaat Ltd. Şti. | (K) Valiliği xxx Derslikli İlköğretim Okulu Binası | Ayni | xxx |
| 09.01.20xx | xxx | (B) Firması | (K) Valiliği xxx Derslikli İlköğretim Okulu Binası | Ayni | xxx |
| 16.01.20xx | xxx | (C) Ticaret A.Ş. | (K) Valiliği xxx Derslikli İlköğretim Okulu Binası | Ayni | xxx |
| 25.01.20xx | xxx | (D) İnşaat Ltd. Şti. | (K) Valiliği xxx Derslikli İlköğretim Okulu Binası | Ayni | xxx |
| 26.01.20xx | xxx | (E) Firması | (K) Valiliği xxx Derslikli İlköğretim Okulu Binası | Ayni | xxx |
| 30.01.20xx | xxx | (F) Ticaret A.Ş. | (K) Valiliği xxx Derslikli İlköğretim Okulu Binası | Ayni | xxx |
| TOPLAM | xxx |
| 01.02.20xx | xxx | (C) Ticaret A.Ş. |  | İade(2018) (-) | (xxx) |
| **Genel Toplam** | **xxx** |

K.VK 10/1- ç maddesi kapsamında (K) Valiliği’ne yapılan xxx Derslikli İlköğretim Okulu inşaatı bağışına ilişkin yapılan protokol rapora ek olarak konulmuştur (Ek-23). Bağış faturalarının onaylı örnekleri müşavirliğimizce saklanmaktadır.

Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, bağışlanan okul, sağlık tesisi, 100 yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde 50 yatak) kapasitesinden az olmamak kaydıyla öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezi inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımların tamamı, Kurumlar Vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından sırasıyla indirilebilmektedir.

Tabloda belirtilen bağış ve yardımlar kazancın yeterli olması halinde Kurumlar Vergisi beyannamesi üzerinde gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirileceğinden, bağış ve yardımlar bir yandan 689- Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar Hesabına gider/zarar kaydedilirken diğer yandan Nazım Hesaplarda Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler (950 KKEG) hesabında karşılık ayrılmıştır.

Kurum kazancına göre yukarıda belirtilen bağış ve yardımların indirilebilmesi konusuna gelince;

**i.** 10/1-c maddesi kapsamında yapılan bağış ve yardımların (kurum Kazancı x %5 =) indirilecek kısmını oluşturacaktır.

**ii.** 10/1-ç maddesi kapsamında yapılan bağış ve yardımların (kurum Kazancı x %100 =) indirilecek kısmını oluşturmaktadır. Burada kurum kazancından yasa gereği önce 10/1-c maddesi kapsamındaki bağış ve yardımlar indirilecek arta kalan tutar olması halinde ise 10/1-ç maddesi kapsamında yapılan bağış ve yardımlar indirilecektir.

Kurumlar vergisi beyannamesinin incelenmesinden de anlaşılacağı gibi, kurumun 20xx yılında indirime esas kazancı xxx lira olup, 10/1-c maddesi kapsamında yapılan xxx lira ile 10/1-ç maddesi kapsamında yapılan xxx lira bağışın tamamı kurum matrahından indirim konusu yapılabilecektir.

**- Eğer kurum kazancı doğmuyorsa bağış ve yardım indirilemez.**

**- Veya kurum kazancı tamamı indirilecek bağış ve yardımın altında kalıyorsa indirilecek bağış ve yardım kurum kazancı ile sınırlı olmalıdır.**

**Böyle bir durumda yukarıdaki son paragraf aşağıdaki gibi yazılabilir.**

Kurumlar vergisi beyannamesinin incelenmesinden de anlaşılacağı gibi, kurumun 20xx yılında indirime esas kazancı bulunmadığı için 10/1-ç maddesi kapsamında yapılan xxx lira bağış indirim konusu yapılamayacaktır.

##### 3.5.2.1.3 Cumhurbaşkanınca Başlatılan Yardım Kampanyalarına Makbuz Karşılığı Yapılan Ayni ve Nakdî Bağışlar (5520, 10/1-e)

Hesap dönemi içinde aşağıdaki tabloda belirtilen kurum ve kuruluşlara KVK’nın 10/1-e maddesi kapsamında yapılan bağış ve yardımlar gösterilmiştir.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Kayıt****Tarihi** | **Yevmiye****No** | **Bağış Yapılan Yer** | **Bağış Türü** | **Tutar** |
| 21.05.20xx | 100 | xxx Bankasında Oluşturulan Yardım Kampanyası Hesabı | Nakdi | xxx |
| **Toplam** |  |

Bilindiği gibi 10/1-e maddesinde; Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan ayni ve nakdî bağışların tamamının kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabileceği belirtilmektedir.

xxx Bölgesinde sel nedeniyle oluşan doğal afet nedeniyle bölgede yaşayan yurttaşlara yardım maksadıyla Cumhurbaşkanı tarafından başlatılan, gerçek ve tüzel kişilere açık olan yardım kampanyasına xxx lira nakdi yardımda bulunmuş olup, yardım hesabına yatırılan paraya ait dekont üzerinde yardım kampanyası açıklama olarak belirtilmiştir.

Tabloda belirtilen bağış ve yardımlar kazancın yeterli olması halinde Kurumlar Vergisi beyannamesi üzerinde gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirileceğinden, bağış ve yardımlar bir yandan 689- Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar Hesabına gider/zarar kaydedilirken diğer yandan Nazım Hesaplarda Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler (950 KKEG) hesabında karşılık ayrılmıştır.

Kurumlar vergisi beyannamesinin incelenmesinden de anlaşılacağı gibi, kurumun 20xx yılında indirime esas kazancı xxx lira olup, 10/1-b, c, ç ve d maddesi kapsamında yapılan bağış ve yardımlar indirildikten sonra, 10/1-e maddesi kapsamında yapılan bağış ve yardımların tamamı kalan kurum matrahından indirim konusu yapılabilecektir.

Yardım hesabına yapılan ödemeye ait banka dekontunun fotokopisi ekte sunulmuştur (Ek-24).

**- Eğer kurum kazancı doğmuyorsa bağış ve yardım indirilmez.**

**- Veya kurum kazancı tamamı indirilecek bağış ve yardımın altında kalıyorsa indirilecek bağış ve yardım kurum kazancı ile sınırlı olmalıdır.**

 **Böyle bir durumda yukarıdaki son paragraf aşağıdaki gibi yazılabilir.**

Kurumlar vergisi beyannamesinin incelenmesinden de anlaşılacağı gibi, kurumun 20xx yılında indirime esas kazancı bulunmadığı için 10/1-e maddesi kapsamında yapılan xxx lira bağış indirim konusu yapılamayacaktır.

##### 3.5.2.1.4 Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine Makbuz Karşılığı Yapılan Nakdi Bağışlar (5520, 10/1-f)

Hesap dönemi içinde aşağıdaki tabloda belirtilen kurum ve kuruluşlara KVK’nın 10/1-f maddesi kapsamında yapılan bağış ve yardımlar gösterilmiştir.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Kayıt****Tarihi** | **Yevmiye****No** | **Ayni Yardım Konusu Malın Alındığı Firma** | **Bağış Yapılan Yer** | **Bağış Türü** | **Tutar** |
| 10.01.20xx | xxx | A Ticaret | Türkiye Kızılay Derneği | Ayni | xxx |
| 10.01.20xx | xxx | B A.Ş. | Türkiye Kızılay Derneği | Ayni | xxx |
| 29.05.20xx | xxx | C LTD. ŞTİ. | Türkiye Yeşilay Cemiyeti | Ayni | xxx |
| 06.12.20xx | xxx | D işletmesi | Türkiye Kızılay Derneği | Ayni | xxx |
| **Toplam** | **xxx** |

Bilindiği gibi 10/1-f maddesinde; iktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış veya yardımların tamamının kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabileceği belirtilmektedir.

Tabloda belirtilen bağış ve yardımlar kazancın yeterli olması halinde Kurumlar Vergisi beyannamesi üzerinde gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirileceğinden, bağış ve yardımlar bir yandan 689- Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar Hesabına gider/zarar kaydedilirken diğer yandan Nazım Hesaplarda Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler (950 KKEG) hesabında karşılık ayrılmıştır.

Kurumlar vergisi beyannamesinin incelenmesinden de anlaşılacağı gibi, kurumun 20xx yılında indirime esas kazancı xxx lira olup, 10/1-b. c, ç, d ve e maddesi kapsamında yapılan bağış ve yardımlar indirildikten sonra, 10/1-f maddesi kapsamında yapılan bağış ve yardımların tamamı kalan kurum matrahından indirim konusu yapılabilecektir.

Bağış ve yardımlara ilişkin fatura örnekleri müşavirliğimizce saklanmaktadır.

**- Eğer kurum kazancı doğmuyorsa bağış ve yardım indirilmez.**

**- Veya kurum kazancı tamamı indirilecek bağış ve yardımın altında kalıyorsa indirilecek bağış ve yardım kurum kazancı ile sınırlı olmalıdır.**

**Böyle bir durumda yukarıdaki son paragraf aşağıdaki gibi yazılabilir.**

Kurumlar vergisi beyannamesinin incelenmesinden de anlaşılacağı gibi, kurumun 20xx yılında indirime esas kazancı bulunmadığı için 10/1-f maddesi kapsamında yapılan xxx lira bağış indirim konusu yapılamayacaktır.

##### 3.5.2.1.5 Girişim Sermayesi Fonu (5520, 10/1-g)

6322 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanununa eklenen 325/A maddesiyle kurumlar vergisi mükelleflerine, girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına sermaye olarak konulması veya girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması amacıyla, ilgili dönem kazancından girişim sermayesi fonu ayırabilme imkanı getirilmiştir.

6322 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesine eklenen (g) bendi ile de Vergi Usul Kanununun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirim konusu yapılabilecektir.

Kurum 20xx takvim yılında VUK 325/A maddesinde belirtilen girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması amacıyla, ilgili dönem kazancından xxx lira, girişim sermayesi fonu ayırmıştır. Bu fon, kurum kazancının veya beyan edilen gelirin %10'unu ve öz sermayenin %20'sini aşmamaktadır.

###### 3.5.2.1.5.1 Yasal Dayanak

Girişim Sermayesi fonunun yasal dayanakları VUK 325/A maddesi ile KVK 10/1-g maddesi olup aşağıda belirtilmiştir.

Vergi Usul Kanunun 325/A maddesi;

*“(6322 sayılı kanunun 15.maddesiyle eklenen madde; Yürürlük 15.06.2012)Girişim sermayesi fonu*

*Madde 325/A*

*(Ek: 31.5.2012 – 6322/15 md.) Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi olarak Türkiye'de kurulmuş veya kurulacak olan girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına sermaye olarak konulması veya girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması amacıyla, ilgili dönem kazancından veya beyan edilen gelirden 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.*

*Bu fon; amacı dışında herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi, ortaklara dağıtılması, dar mükelleflerce ana merkeze aktarılması veya işin terki, işletmenin tasfiyesi, devredilmesi, bölünmesi ya da girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinin veya girişim sermayesi yatırım fonu katılma paylarının elden çıkarılmasından itibaren altı ay içinde bu maddede belirtilen amaçla yeniden kullanılmaması halinde, bu işlemlerin yapıldığı veya sürenin dolduğu dönemde vergiye tabi tutulur.*

*Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.”*

Kurumlar Vergisi Kanunun 10/1-g maddesinde yer alan girişim sermayesi fonunun uygulamasına ilişik açıklamalar 7 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 10.4 bölümünde yapılmıştır. Tebliğde yapılan açıklamalar dikkate alınarak şirket tarafından alınan girişim sermayesi fonu ve indirimi aşağıda açıklanmıştır.

###### 3.5.2.1.5.2 İndirim Şartları

Girişim sermayesi fonunun indirim konusu yapılabilmesi için;

- İlgili yılda ayrılan fon tutarının beyan edilen gelirin %10'unu, toplam fon tutarının ise öz sermayenin %20'sini aşmaması (İki şartın birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir.),

- Fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar Türkiye'de kurulmuş veya kurulacak olan ve Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yatırım yapılması,

- Ayrılan fon tutarının ilgili yılın kurumlar vergisi beyannamesinde ayrıca gösterilmesi

gerekmektedir.

###### 3.5.2.1.5.3 İndirim tutarının hesaplanması

İndirim tutarının tespitinde beyan edilen gelir olarak ticari bilanço kâr veya zararına kanunen kabul edilmeyen giderler eklenmek ve geçmiş yıl zararları ile varsa tüm indirim ve istisnalar düşülmek suretiyle bulunan tutar [Ticari bilanço kârı (zararı) + kanunen kabul edilmeyen giderler - geçmiş yıl zararları - tüm indirim ve istisnalar] dikkate alınır.

Vergi Usul Kanununun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu ilgili dönem kazancından ayrılacağından, 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. Bu şekilde, indirim konusu yapılacak olan kazanç tutarı, ilgili dönemin genel sonuç hesaplarına yansıyacak olup kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili satırında gösterilmek suretiyle de indirimden yararlanılabilecektir. Geçici vergilendirme dönemlerinde fon ayrılması ve indirim uygulamasından yararlanılması mümkün değildir.

Girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların mükelleflerce pasifte geçici bir hesapta tutulması, fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yatırım yapılması gerekmektedir. Söz konusu yatırımın yapılmaması halinde, indirim konusu yapılan tutar nedeniyle tahakkuk ettirilecek vergi gecikme faizi ile birlikte mükelleften tahsil edilir.

Şirket 20xx yılında dönem kazancından xxx lira girişim sermayesi fonu ayırmıştır. Şirketin finansal tablolarından ayırması gereken fon tutarı aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

|  |  |
| --- | --- |
| **Veriler** | **Tutar** |
| Dönem sonu öz sermayesi | X |
| Dönem ticari karı (+) | Y |
| KKEG (+) | Z |
| Gayrimenkul satış kazancı istisnası (-) | K |
| İştirak hissesi satış kazancı istisnası (-) | L |
| Bağış ve yardım indirimi (-) | M |
| Geçmiş yıllar zararı (-) | N |
| Beyan edilen gelir (=) | O=(Y+Z)-(K+L+M+N) |
| Beyan edilen gelirin % 10’u | P=O\*0,10 |
| Öz sermayenin % 20’si | R=X\*0,20 |

Tablodan da anlaşılacağı gibi, şirketin fon hesabına aldığı xxx lira; beyan edilen gelirin %10'u olan xxx liradan ve öz sermayenin % 20’s,i olan xxx liradan fazla değildir. Dolayısıyla ayrılan fon tutarı her iki şartı da karşılamaktadır.

Şirket, kurumlar vergisi beyannamesini 22 Nisan 20xx tarihinde vermiş ve beyanname üzerinde indirim konusu yapmıştır. Dönem kazancından, girişim sermayesi fonu hesabına izleyen yıl yapılan aktarmaya ilişkin yevmiye kaydı ekte sunulmuştur (Ek-25). Şirket KV beyannamesinin verildiği 20xx yılı sonuna kadar, ayırmış olduğu xxx lira fon tutarıyla girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yatırım yapmaması halinde, indirim konusu yaptığı xxx lira fon tutarı eksik tahakkuk ettirilen xxx lira vergi, gecikme faizi ile birlikte ödenmelidir.

###### 3.5.2.1.5.4 Fon Tutarının Vergilendirilmesi

Fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yatırım yapılmakla birlikte, girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların;

- Amacı dışında herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledilmesi,

- İşletmeden çekilmesi,

- Ortaklara dağıtılması,

- Dar mükelleflerce ana merkeze aktarılması,

- Mükelleflerce işin terki,

- İşletmenin tasfiyesi, devredilmesi veya bölünmesi,

- Girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinin veya girişim sermayesi yatırım fonu katılma paylarının elden çıkarılmasından itibaren altı ay içinde aynı amaçla yeniden kullanılmaması hallerinde, bu işlemlerin yapıldığı veya sürenin dolduğu dönemde diğer kazançlarla ilişkilendirilmeksizin vergiye tabi tutulması gerekmektedir. Dolayısıyla, bu fon tutarları, beyan edildiği döneme ilişkin dönem zararı, geçmiş yıl zararları, indirim ve istisnalar ile ilişkilendirilmeksizin vergilendirilmektedir.

Yukarıda sayılan hallerde sadece girişim sermayesi fonu hesabında tutulan ve önceki yıllarda indirim konusu yapılan tutarlar vergiye tabi tutulacak olup daha önce beyannamede indirim konusu yapılan tutarlar bakımından ise herhangi bir işlem yapılmamaktadır.

Finansal tabloların ve geçmiş yıllar KV beyannamelerinin incelenmesinden de anlaşılacağı üzere cari yıl dışında ayrılan girişim sermayesi fonu görülmemiştir.

##### 3.5.2.1.6 Türkiye'den yurtdışı mukimi kişi ve kurumlara verilen hizmetler (5520, 10/1-ğ)

Kurumun xxx Devletinde yerleşik firmaya sağladığı hizmet ihracatı kapsamındaki mühendislik ve mimarlık hizmeti faaliyetlerinden elde ettiği kazancın %50’si KVK’nın 10/1- ğ maddesi kapsamında kurumlar vergisine tabi tutulmamıştır.

6322 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesine eklenen (ğ) bendi ile 15.6.2012 tarihinden itibaren uygulanmak üzere Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleriyle ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50'sinin beyan edilen kurum kazancından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır. Bu konudaki mevzuata aşağıda yer verilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanunun 10/1-ğ maddesinde;

*“ğ) (Ek: 31.5.2012-6322/36 md.) (5) 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, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim 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.*

*Bu indirimden yararlanılabilmesi için fatura veya benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi şarttır.*

*Bu bentte yer alan oranı, hizmet alanları ve kazanç tutarları itibarıyla sıfıra kadar indirmeye veya %100'e kadar artırmaya Cumhurbaşkanı, bu bendin uygulanmasına ve denetime ilişkin usul ve esasları belirlemeye ilgili bakanlıkların görüşünü almak suretiyle Maliye Bakanlığı yetkilidir.”*

Hükmü yer almaktadır. Öte yandan indirime ilişin açıklamalar 7 ve 11 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğleri ile yapılmış olup, söz konusu Tebliğlerde yapılan açıklamalara göre şirketin Türkiye’den yurt dışında mukim kişilere verdiği teknik hizmetlerden elde ettiği kazancın istisna şartlarını taşıyıp taşımadığı başlıklar altında irdelemiştir.

###### 3.5.2.1.6.1 Hizmet Türkiye'den yurtdışı mukimi kişi ve kurumlara verilmiştir

Şirket, indirim kapsamında olan Mimarlık, mühendislik, hizmetini, Türkiye'de yerleşmiş olmayan, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunan firmaya fiilen vermiş olup, hizmet alan yurt dışı firmadan tedarik edilen ve müşavirliğimize sunulan mukimlik belgelerinin bir örneği raporumuza ek yapılmıştır (Ek-26).

###### 3.5.2.1.6.2 İndirimden faydalanma şartları

Şirket esas sözleşmesinin **4. Amaç ve Konu** Başlıklı maddesinin xxx bendinde *“Mimarlık, mühendislik ve diğer teknik hizmetleri verebilir”* ifadesi yer almaktadır. Bu ifade Tebliğin 10.5.2.1. maddesinde belirtilen şartı karşılamaktadır. Şirketin, esas sözleşmede yazılı olan bu faaliyet konusu dışında başka faaliyetleri de söz konusudur.

Öte yandan firmaların aynı hizmetleri Türkiye'de yerleşmiş olan kişilere de vermesi indirimden faydalanmaya engel teşkil etmemektedir. Yani, şirket hem Türkiye’de yerleşik hem de yurt dışında yerleşik kişilere indirim kapsamındaki hizmetleri vermesi, Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara verilen hizmetlerden elde edilen kazanca %50 indirim uygulanmasına engel değildir.

###### 3.5.2.1.6.3 Fatura yurt dışı mukimi kurum adına düzenlenmiştir

Yapılan hizmet ile ilgili olarak faturalar, yukarıda özellikleri açıklanan yurt dışı mukimi kurum adına düzenlenmiştir. Fatura örnekleri müşavirliğimizce saklanmaktadır.

Verilen hizmetten yurt dışında yararlanılmış olması gerekir. Diğer bir anlatımla, yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum için verilen hizmetin, bu kişilerin ve/veya kurumların Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgisinin olmaması gerekmektedir. Yurt dışı müşteri ile yapılan sözleşme ve faturaların incelenmesinden hizmetin yurt dışında yararlanıldığı tespit edilmiştir.

###### 3.5.2.1.6.4 Kazançların kayıtlarda izlenmesi

Kazançların kayıtlarda izlenmesi konusu, Genel Tebliğin 10.5.3.2. maddesinde; “*Mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, (11 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 18. maddesiyle değiştirilen ibare) çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi, ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim, eğitim ve sağlık hizmetleri ile ilgili olarak indirim kapsamında kabul edilen faaliyetlerden elde edilen kazancın, kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından, hasılat, maliyet ve gider unsurlarının; ayrı ayrı izlenmesi, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir.*

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

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

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

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

Şeklinde ifade edilmiştir.Şirket, indirim kapsamında kabul edilen faaliyetler ile bu kapsama girmeyen işleri birlikte yapmakta olup, bilinen doğrudan maliyet unsurları 740 hizmet Üretim Maliyeti ana hesabın altında 740.xxx ve 740.xxx alt hesaplarında ayrı ayrı izlenmiş, bilmeyen maliyet unsurları ise yine 740 hesap altında 740.xxx müşterek hizmet maliyetleri hesabında izlenmiştir. Bu durumda Genel Tebliğde yapılan açıklamalar doğrultusunda müşterek hizmet (740 Hesapta birlikte izlenen maliyetler) maliyetleri ile 770 Genel Yönetim Giderleri hesabında izlenen müşterek genel giderler, bu faaliyetler ile ilgili olarak cari yılda oluşan hasılatın toplam hasılata oranı esas alınarak dağıtılmıştır. Dağıtım tablosu aşağıdadır.

|  |
| --- |
| **xxx A.Ş.** |
| **01.01.20xx - 31.12.20xx Dönemi Gider Dağıtımı Tablosu** |
| **Gider Dağıtımı (KVK Md 10/5-ğ - %50 İndirim İçin)** |
| **Gider Dağıtımına Tabi Tutar** |  |  |  |
| **Hesap Kodu** | **Açıklama** | **Tutar** |  |  |  |
| 740.xxx | Müşterek maliyetler | xxx |  |  |  |
| 770.xxx | Genel Yönetim Giderleri | xxx |  |  |  |
| 780.xxx | Finansman Giderleri | xxx |  |  |  |
|   |   |  |  |  |  |
|   |   |  |  |  |  |
|   |   |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |
| **HesapKodu** | **İşin Adı** |  **Maliyet / Hasılat** | **Oran %** | **Genel Yönetim Gider Payı** | **Finansman Gider Payı** | **Müşterek Maliyet Payı** |
| 60-64-67 grup hesaplar | Yurtiçi Satışlar Ve Diğer Gelirler | **xxx** | **xxx** | **xxx** | **xxx** | **xxx** |
| 601 | Yurtdışı Satışlar (Sadece indirim kapsamında olanlar) | **xxx** | **xxx** | **xxx** | **xxx** | **xxx** |
| 601.11.02 | xxx Projesi işi - KVK Md. 10/5 (% 50 Kazanç indirimi) | **xxx** | **xxx** | **xxx** | **xxx** | **xxx** |
| 601.11.11 | xxx Mühendislik ve Proje işi - KVK Md. 10/5 (% 50 Kazanç indirimi) | **xxx** | **xxx** | **xxx** | **xxx** | **xxx** |
|   |   |  |  |  |  |  |
| **Toplam** | **xxx** | **xxx** | **xxx** | **xxx** | **xxx** |

Tablodan da anlaşılacağı gibi, Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, hizmetlerine isabet eden müşterek gider payı xxx lira olarak hesaplanmıştır. Bu gider indirime esas kazancın tespitinde gider olarak düşülmüştür.

Öte yandan esas faaliyet konusu dışındaki işlemlerinden elde ettikleri gelirleri ile olağandışı gelirlerinin indirim kapsamında değerlendirilmediği tespit edilmiştir.

###### 3.5.2.1.6.5 İndirim tutarının tespiti

Genel Tebliğin 10.5.3.1. bölümünde; *“İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetlerden elde edilen hasılattan 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.”* İfadesi yer almaktadır.

Kurumun yurt dışında yerleşik firmaya sağladığı hizmet ihracatı kapsamındaki mühendislik ve mimarlık hizmeti faaliyetlerinden elde ettiği kazancın %50’si KVK’nın 10/1-ğ maddesi kapsamında kurumlar vergisine tabi değildir. Ancak söz konusu indirimin, kazanç elde edilmiş olması halinde kullanılması mümkündür. Aşağıda yapılan hesaplamalardan da anlaşılacağı gibi Mükellefin söz konusu faaliyetlerinden kazanç doğmuştur. Mükellefin faaliyeti sonunda da kazanç doğmuştur. Dolayısıyla indirimin uygulanmasına engel bir durum söz konusu değildir.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **Gelirler** | **Toplam** |
| **İndirim Kapsamındaki Yurtdışı Projeler** |  |  |
| **A. Gelirler (+)** |  | xxx |
| xxx | xxx |  |
| xxx | xxx |  |
| **B. Giderler (-)** |  | xxx |
| **1. Doğrudan Hizmet Maliyetleri (-)** | xxx |  |
| **2. Müşterek Maliyet ve Giderler (-)** | xxx |  |
| 1. Müşterek maliyetlerden gelen gider payı
 | xxx |  |
| 1. Genel yönetim giderlerinden gelen gider payı
 | xxx |  |
| 1. Finansman giderlerinden gelen gider payı
 | xxx |  |
| **C. KVK Md.10/1-ğ Kapsamındaki Kazanç Tutarı (A-B=)** |  | xxx |
| **D. ½ İndirim Tutarı (-)** |  | xxx |
| **E. Kurumlar Vergisine Tabi Kısım (C-D=)** |  | xxx |

##### 3.5.2.1.7 Nakit Sermaye artırımında indirim (5520, 10/1-ı)

07 Nisan 2015 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 6637 sayılı “Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”un 8’inci maddesiyle 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun “Diğer İndirimler” başlıklı 10. Maddesine (ı) bendi eklenmiştir. Eklenen bu bentte nakit sermaye artışında faiz indirimi öngörülmektedir. Böylece sermaye şirketlerinin nakit sermaye artırımları teşvik edilmektedir. Düzenlemeyle, yeni kurulan veya nakit sermaye artıran şirketlerde, konan veya artırılan sermaye üzerinden, Merkez Bankası tarafından ilgili yıl için açıklanan bankalarca açılan “TL” cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı dikkate alınarak hesaplanacak tutarın %50’sinin, kurumlar vergisi matrahından indirimine olanak sağlanmaktadır.

**Aşağıdaki şekilde mevzuata yer verilmesi önerilmektedir.**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10’uncu maddesine eklenen (ı) bendi aynen aşağıdaki gibidir.

 *“ı) (Ek: 27.3.2015-6637/8 md.) (2) Finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri hariç olmak üzere sermaye şirketlerinin ilgili hesap dönemi içinde, ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları veya yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı üzerinden Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından indirimden yararlanılan yıl için en son açıklanan “Bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı” dikkate alınarak, ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarın %50’si.*

*Bu indirimden, sermaye artırımına ilişkin kararın veya ilk kuruluş aşamasında ana sözleşmenin tescil edildiği hesap döneminden itibaren başlamak üzere izleyen her bir dönem için ayrı ayrı yararlanılır. Sonraki dönemlerde sermaye azaltımı yapılması hâlinde azaltılan sermaye tutarı indirim hesaplamasında dikkate alınmaz.*

*Bu bent hükümlerine göre hesaplanacak indirim tutarı, nakdi sermayenin ödendiği ay kesri tam ay sayılmak suretiyle hesap döneminin kalan ay süresi kadar hesaplanır. Matrahın yetersiz olması nedeniyle ilgili dönemde indirim konusu yapılamayan tutarlar, sonraki hesap dönemlerine devreder. Bu bendin uygulanmasında sermaye şirketlerine nakit dışındaki varlık devirlerinden kaynaklananlar dâhil olmak üzere, sermaye şirketlerinin birleşme, devir ve bölünme işlemlerine taraf olmalarından veya bilançoda yer alan öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklenmesinden kaynaklanan ya da ortaklar veya bu Kanunun 12’nci maddesi kapsamında ortaklarla ilişkili olan kişilerce kredi kullanılmak veya borç alınmak suretiyle gerçekleştirilen sermaye artırımları, indirim hesaplamasında dikkate alınmaz. Bu bentte yer alan oranı, şirketlerin aktif büyüklükleri, ortaklarının hukuki niteliği, çalışan personel sayıları ve yıllık net satış hasılatlarına göre veya sermayenin kullanıldığı yatırımdan elde edilen gelirlerin kurumun esas faaliyeti kapsamında olmayan faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşmasına göre ya da sermayenin kullanıldığı yatırımların teşvik belgeli olup olmadığına veyahut makine ve teçhizat veya arsa ve arazi yatırımları için sermayenin kullanıldığı alanlar itibarıyla ya da bölgeler, sektörler ve iş kolları itibarıyla ayrı ayrı sıfıra kadar indirmeye veya %100’e kadar artırmaya; halka açık sermaye şirketleri için halka açıklık oranına göre %150’ye kadar farklı uygulatmaya Bakanlar Kurulu yetkilidir. (2) Bağış ve yardımların nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu oluşturan mal veya hakkın maliyet bedeli veya kayıtlı değeri, bu değer mevcut değilse Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre takdir komisyonlarınca tespit edilecek değeri esas alınır. (3) Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usulleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.”*

Daha sonra Bakanlar Kurulu kanunun kendisine verdiği teşvik uygulamasıyla ilgili yetkiyi kullanarak 26 Haziran 2015 tarih ve 2015/7910 sayılı Kararnamenin Eki Karar’ı almış ve indirim oranlarını farklılaştırmıştır. Bu karara göre 1 Temmuz 2015 tarihinden geçerli olmak üzere, indirim oranları aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

|  |  |
| --- | --- |
| Açıklama | İndirim oranı (%) |
| Genel indirim oranı | 50 |
| Payları borsada işlem gören halka açık sermaye şirketlerinde indirimden yararlanılan yılın son günü itibarıyla, Merkezi Kayıt Kuruluşu A.Ş. nezdinde borsada işlem görebilir nitelikte pay olarak izlenen payların nominal tutarının ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermayeye oranı %50 ve daha az olanlar | 75 |
| Payları borsada işlem gören halka açık sermaye şirketlerinde indirimden yararlanılan yılın son günü itibarıyla, Merkezi Kayıt Kuruluşu A.Ş. nezdinde borsada işlem görebilir nitelikte pay olarak izlenen payların nominal tutarının ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermayeye oranı %50’nin üzerinde olanlar | 100 |
| Nakdi olarak artırılan sermayenin, yatırım teşvik belgeli üretim ve sanayi tesisleri ile bu tesislere ait makine ve teçhizat yatırımlarında ve/veya bu yatırımların inşasına tahsis edilen arsa ve arazi yatırımlarında kullanılması durumunda teşvik belgesinde yer alan sabit yatırım tutarla sınırlı olmak üzere | 75 |

Son olarak 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Tebliği’nde Değişiklik Yapılmasına Dair 9 seri numaralı Tebliğ ile sermaye artırımında indirime ilişkin teşvik uygulamasına açıklık getirilmiştir.

Tebliğ hükümlerine göre;

Faiz indirimi uygulamasından, 01.07.2015 tarihinden itibaren ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarında nakdi sermaye artışı yapan veya bu tarihten itibaren yeni kurulan sermaye şirketleri yararlanabilmektedir.

İndirime konu edilecek tutarın hesaplanmasında; mevcut sermaye şirketlerinde ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları, yeni kurulan sermaye şirketlerinde ise ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı dikkate alınacak olup sermayenin nakit olarak karşılanmayan kısmı için indirim uygulamasından yararlanılamayacaktır.

Nakit sermaye ödemesi indiriminden yararlanmak için kanun, BKK ve Tebliğ düzenlemeleri kapsamında çeşitli şartlar ve koşullar bulunmalıdır. Söz konusu hususlar aşağıdaki bölümlerde açıklanmıştır.

1. Finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri hariç olmak üzere sermaye şirketleri Finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri nakit sermaye ödemesine ilişkin indirim müessesinden kanunun lafzı gereği yararlanamayacaklardır. Bunlar dışındaki sermaye şirketleri ise indirim uygulamasından yararlanabilecektir. Sermaye şirketleri ise KVK’nin 2.maddesinde anonim, limitet ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile benzer nitelikli yabancı kurumlar olarak tanımlanmıştır. Sermaye şirketi niteliğini haiz olsa da; finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar bu indirim uygulamasından yararlanamayacaktır.
2. Ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları İndirim uygulamasından yararlanabilmek için sermaye artışına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edilmiş olması gerekmektedir. Ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarında nakit olarak bir sermaye artışı yapılmış olsa bile, ticaret siciline tescil edilmeden indirimden yararlanılması mümkün değildir.
3. Yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı Yeni kurulan işletmelerde nakit sermaye ödemesi nedeniyle indirim uygulamasından faydalanabilmek için ana sözleşmenin tescil edilmesi gerekmektedir. Ana sözleşme tescil edilmeden yine söz konusu indirim müessesesinden yararlanmak mümkün bulunmamaktadır.
4. Nakit dışındaki varlıklar ile sermaye artışında bulunulması
5. Sermaye şirketlerinin birleşme, devir ve bölünme işlemlerine taraf olmalarından kaynaklanan sermaye artışları,
6. Bilançoda yer alan öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklenmesinden kaynaklanan sermaye artışları,
7. Ortaklar veya 5520 sayılı KVK’nın 12. maddesi kapsamında ortaklarla ilişkili olan kişilerce kredi kullanılmak veya borç alınmak suretiyle gerçekleştirilen sermaye artırımları,
8. Şirkete nakdi sermaye dışında hisse senedi, tahvil veya bono gibi kıymetlerin konulması suretiyle gerçekleştirilen sermaye artışları,
9. Bilanço içi kalemlerin birbiri içinde mahsubu şeklinde gerçekleştirilen sermaye artışları,
10. Bir başka durum ise işletmelerin ortaklarından borçlanarak sermaye artışında bulunmaları durumudur. Bu durumda indirimden yararlanılması mümkün değildir.

Ayrıca 1 seri no.lu KVK genel tebliği uyarınca da ortağın şirkete borcu var ise, şirkete olan borcunu ödemeden indirimden yararlanılması mümkün değildir. Nakit olarak sermaye ödemesinde bulunmuş olsa dahi öncelikle şirkete olan borcun ödenmesi, daha sonra indirim uygulamasından yararlanması gerekmektedir.

Nakdi sermaye artışı üzerinden, indirimden yararlanılan yıl için TCMB tarafından en son açıklanan ticari krediler faiz oranı dikkate alınarak, ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarın Bakanlar Kurulunca belirlenen orana isabet eden kısmı ilgili dönem kurum kazancından indirilebilecektir.

Kurum kazancından indirilebilecek tutar aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Kurum Kazancından İndirilebilecek Tutar | = | Nakdi Sermaye Artışı x Ticari Krediler Faiz Oranı x İndirim Oranı x Süre |

İndirim uygulamasında, artırılan sermayenin hesap dönemi içerisinde ortaklarca nakit olarak ödendiği (Nakden taahhüt edilen sermayenin, sermaye artırımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği tarihten önce şirketin banka hesabına yatırılan kısmı için tescil tarihinin içinde bulunduğu) ay kesri tam ay sayılmak suretiyle, yılın kalan süresi için kıst dönem esasına göre indirim tutarı hesaplanacaktır.

Sermaye şirketleri, yetkili organlarının kısmen veya tamamen nakdi sermaye artışına ilişkin kararının ticaret siciline tescil edildiği hesap döneminden itibaren, bu indirim uygulamasından yararlanmaya başlayabileceklerdir.

İndirim hesaplamasına konu edilebilecek sermaye artışı tutarı, artırılan sermayenin ortaklarca şirketin banka hesabına nakit olarak fiilen yatırılan kısmı ile sınırlı olup taahhüt edilen sermayenin, ortaklar tarafından nakit olarak şirketin banka hesabına fiilen yatırılmayan kısmı indirim tutarının hesaplanmasında dikkate alınmayacaktır.

Nakden taahhüt edilen sermayenin;

* Sermaye artırımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği tarihten önce şirketin banka hesabına yatırılan kısmı için tescil tarihi,
* Tescil tarihinden sonra şirketin banka hesabına yatırılan tutarlar için ise şirketin banka hesabına yatırılma tarihi esas alınarak bu indirimden yararlanılabilecektir.

Sermaye şirketleri tarafından nakdi sermaye artışına ilişkin hesaplanan indirim tutarının kazanç yetersizliği nedeniyle matrahın tespitinde indirim konusu yapılamaması halinde, ilgili yılda hesaplanan indirim tutarlarının, herhangi bir endekslemeye tabi tutulmaksızın, müteakip hesap dönemlerine ilişkin matrahın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

Kurum 30.04.2017 tarihinde xxx lira nakit sermaye artışında bulunmuştur. Taahhüt edilen sermayenin %25’i olan xxx lira sermaye artırımın yapıldığı yıl olan 2017 yılında ortaklar tarafından nakit olarak şirket banka hesabına yatırılmıştır (Ek-27). Ortaklar tarafından şirket banka hesabına yatırılan tutarlar ve kalan sermaye taahhütleri aşağıdaki gibidir:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Sıra No | Ortağın Adı | Taahhüt Edilen Sermaye Tutarı | Nakit Ödenen Sermaye Tutarı | Ödenmemiş Sermaye Tutarı |
| 1 | xxx | xxx | xxx | xxx |
| 2 | xxx | xxx | xxx | xxx |
| 3 | xxx | xxx | xxx | xxx |
| 4 | xxx | xxx | xxx | xxx |
| 5 | xxx | xxx | xxx | xxx |
| TOPLAM | xxx | xxx | xxx |

Yukarıda yer alan kanun hükümleri ve yapılan açıklamalar kapsamında, kurum ortakları tarafından şirket banka hesabına nakit olarak yatırılan xxx lira nakit sermaye tutarı üzerinden, Merkez Bankası tarafından 2018 yılı için açıklanan bankalarca açılan “TL” cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı dikkate alınarak hesaplanacak faiz tutarın %50’sinin, kurumlar vergisi matrahından indirilmesi gerekmektedir.

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından xxx tarihinde yayımlanan xxx sayılı 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Sirkülerlerine göre 20xx hesap dönemine ilişkin olarak Sermaye artırımında indirim uygulamasında dikkate alınacak faiz oranı TCMB tarafından en son açıklanan % xx (yüzde xx) oranı dikkate alınacağı açıklanmıştır.

Kurum, yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde nakit sermaye tutarı için 20xx yılında yararlanacağı faiz indirim tutarını aşağıdaki şekilde hesaplamıştır.

|  |  |
| --- | --- |
| 1. Nakit Olarak Şirket Banka Hesabına Yatırılan Sermaye Tutarı
 | xxx TL |
| 1. Merkez Bankası Tarafından 20xx Yılı İçin Açıklanan Bankalarca Açılan “TL” Cinsinden Ticari Kredilere Uygulanan Ağırlıklı Yıllık Ortalama Faiz Oranı
 | %xx |
| 1. İndirim Oranı
 | %50 |
| 1. Süre
 | 1 Yıl |
| 1. Kurum Kazancından İndirilebilecek Tutar (AxBxCxD)
 | xxx TL |

##### 3.5.2.1.8 Cari Yıla Ait Olup izleyen Yıl Personele Kardan Verilen İkramiye

20xx yılı olağan genel kurulu xxx tarihinde yapılmış olup, genel kurulda, vergi sonrası net kardan % 5 oranında çalışanlara ikramiye verilmesine karar verilmiştir. Yine karara göre ödeme 30 Mart 20xx tarihinde gerçekleştirilmiştir. Dönemsellik gereği kardan çalışanlar verilen ikramiye kurum kazancından beyanname üzerinde “Diğer İndirimler” olarak düşülmüştür Genel kurul kararı ve çalışanlara yapılan ödemenin tahakkuk yevmiye kaydı ekte sunulmuştur (Ek-28).

##### 3.5.2.1.9 Önceki Yıllara Ait Olup Cari Yılda Fiilen Ödenen SGK Primleri

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu’nun 88 inci maddesinde, kuruma fiilen ödenmeyen prim tutarının gelir veya kurumlar vergisi uygulamasında gider yazılamayacağı hükme bağlanmıştır.

Gelir Vergisi Kanunun 40’ıncı maddesinin 2’nci bendine göre, ticari kazancın tespitinde, işverenlerce hizmet erbabı için ödenen sigorta primleri gider olarak indirilebilmektedir. Bu nedenle, sigorta primleri dönemine ve ait olduğu yıla bakılmaksızın fiilen ödendiği tarihte gider yazılmaktadır.

Şirket önceki hesap döneminde Ekim ayına ait xxx lira, Kasım ayına ait xxx lira sigorta primlerini ait olduğu yılın sonuna kadar ödeyememiş, dolayısıyla ödenmeyen primler kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde KKEG olarak ticari kazanca ilave edilmiştir. Söz konusu xxx lira sigorta primi cari yılda ödenmiş olup, bu defa kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde “Diğer İndirimler” olarak gösterilmiştir.

**3.5.2.1.10 Önceki Yıllarda Adlarına Kıdem Tazminatı Karşılığı Ayrılan Çalışanlardan Bu Dönemde İşten Ayrılanlar İçin Yapılan Düzeltme**

Şirket her hesap dönemi sonunda yürürlükteki İş Kanunu hükümlerine göre kıdem tazminatı karşılığı ayırmakta ve ticari kazancın tespitinde gider olarak göstermektedir. Ticari karın tespitinde gider olarak dikkate alınan bu karşılıklar vergi mevzuatı bakımından gider kabul edilmediğinden kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde KKEG olarak ticari kazanca ilave edilmektedir.

Önceki hesap dönemlerinde kıdem tazminatı karşılığı ayrılan çalışanlardan bu hesap döneminde kendi istekleri ile işten ayrılanlar için önceki hesap dönemlerinde ayrılan karşılık tutarı düzeltilmektedir. Düzeltme işlemi 472 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabına borç, 644 Konusu Kalmayan Karşılıklar hesabına alacak yazılarak kapatılmaktadır. Öte yandan kıdem tazminatını hak ederek işten ayrılanlara ait kıdem tazminatları ise hesaplanan tazminat tutarından 472 hesaba kaydedilen tutar düşüldükten sonra kalan tutar gider hesaplarına kaydedilmektedir.

644 Hesaba alacak yazılan xxx lira karşılıklar ile kıdem tazminatı ödenerek işten ayrılanlar için önceki hesap dönemlerinde ayrılan xxx lira karşılıklar tahakkuk ettirildiği dönemde vergi matrahına KKEG olarak ilave edildiği için bu defa vergi matrahından indirilmesi gerekmektedir. Şirket ister kendi istekleri ile ister kıdem tazminatını hak ederek işlen ayrılan personelleri için olsun önceki hesap dönemlerinde ayrılan ve 472 hesaba alacak yazılan kıdem tazminatı karşılığı toplam xxx lirayı bu defa kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde “Diğer İndirimler” olarak gösterilmiştir.

#### 3.5.2.2 Diğer Kanunlarda Yer Alan İndirimler

##### 3.5.2.2.1 Ar-Ge İndirimi (5746 Sayılı Kanun)

###### 3.5.2.2.1.1 Yasal Dayanak

5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun ile Ar-Ge, yenilik ve tasarım yoluyla ülke ekonomisinin uluslararası düzeyde rekabet edebilir bir yapıya kavuşturulması için teknolojik bilgi üretilmesini, üründe ve üretim süreçlerinde yenilik yapılmasını, ürün kalitesi ve standardının yükseltilmesini, verimliliğin artırılmasını, üretim maliyetlerinin düşürülmesini, teknolojik bilginin ticarileştirilmesini, rekabet öncesi işbirliklerinin geliştirilmesini, teknoloji yoğun üretim, girişimcilik ve bu alanlara yönelik yatırımlar ile Ar-Ge’ye, yeniliğe ve tasarıma yönelik doğrudan yabancı sermaye yatırımlarının ülkeye girişinin hızlandırılmasını, Ar-Ge ve tasarım personeli ve nitelikli işgücü istihdamının artırılmasını desteklemek ve teşvik etmek amacıyla Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı tarafından 12.4.1990 tarihli ve 3624 sayılı Kanuna göre oluşturulan teknoloji merkezleri (teknoloji merkezi işletmeleri), Türkiye’deki Ar-Ge merkezleri ile tasarım merkezleri, Ar-Ge projeleri, tasarım projeleri, rekabet öncesi işbirliği projeleri ve teknogirişim sermayesine ilişkin destek ve teşvik sağlanacağı belirtilmektedir.

5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun 3. Maddesinde;

* Ar-Ge ve tasarım kapsamında gerçekleştirilen harcamalar: Bu harcamaların tamamının, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesine göre kurum kazancının ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 89’uncu maddesi uyarınca ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılabileceği,
* Gelir vergisi stopajı teşviki: 5746 Sayılı Kanun kapsamında sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından desteklenen tasarım projelerinde ve tasarım merkezlerinde çalışan tasarım ve destek personeline ait gelir vergisi stopajının yine 5746 Sayılı Kanun’da belirtilen şartlar dahilinde gelir vergisinden müstesna tutulacağı,
* Sigorta primi desteği: 5746 Sayılı Kanun kapsamında sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından desteklenen tasarım projelerinde ve tasarım merkezlerinde çalışan tasarım ve destek personeline ait bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretleri üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren hissesinin yarısının Maliye Bakanlığı bütçesine konulacak ödenekten karşılanacağı,
* Damga vergisi istisnası: 5746 Sayılı Kanun kapsamındaki her türlü Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile tasarım faaliyetlerine ilişkin olarak düzenlenen kağıtlardan damga vergisi alınmayacağı,
* Teknogirişim sermayesi desteği: 5746 Sayılı Kanun’da belirtilen koşulları taşıyanlara bir defaya mahsus olmak üzere teknogirişim sermayesi desteği hibe olarak verileceği

hüküm altına alınmıştır.

**Aşağıdaki şekilde mevzuata yer verilmesi önerilmektedir.**

3. Madde aynen aşağıdaki gibidir.

“İndirim, istisna, destek ve teşvik unsurları [[3]](#footnote-3)

*MADDE 3 – (1) Ar-Ge ve tasarım indirimi: Teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, rekabet öncesi işbirliği projelerinde ve teknogirişim sermaye desteklerinden yararlananlarca gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik harcamalarının tamamı ile bu Kanun kapsamında yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından desteklenen tasarım projelerinde ve tasarım merkezlerinde gerçekleştirilen münhasıran tasarım harcamalarının tamamı (…)[[4]](#footnote-4) , 13.6.2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesine göre kurum kazancının ve 31.12.1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesi uyarınca ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılır. (Ek iki cümle: 16.2.2016-6676/28 md.)*

*Bakanlar Kurulunca belirlenen kriterleri haiz Ar-Ge merkezlerinde ayrıca o yıl yapılan Ar-Ge ve yenilik harcamalarının bir önceki yıla göre artışının yüzde ellisine kadarı; Bakanlar Kurulunca belirlenen kriterleri haiz tasarım merkezlerinde ayrıca o yıl yapılan tasarım harcamalarının bir önceki yıla göre artışının yüzde ellisine kadarı yukarıdaki esaslar dâhilinde indirim konusu yapılabilir. Belirlenen kriterlere göre kanuni hadler içerisinde oranları ayrı ayrı veya birlikte farklılaştırmaya Bakanlar Kurulu yetkilidir. Ayrıca bu harcamalar, 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre aktifleştirilmek suretiyle amortisman yoluyla itfa edilir, bir iktisadi kıymet oluşmaması halinde ise doğrudan gider yazılır. Kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili hesap döneminde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki hesap dönemlerine devredilir. Devredilen tutarlar, takip eden yıllarda 213 sayılı Kanuna göre her yıl belirlenen yeniden değerleme oranında artırılarak dikkate alınır.*

*(2) Gelir vergisi stopajı teşviki: Kamu personeli hariç olmak üzere teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde ve rekabet öncesi işbirliği projelerinde çalışan Ar-Ge ve destek personeli ile bu Kanun kapsamında yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından desteklenen tasarım projelerinde ve tasarım merkezlerinde çalışan tasarım ve destek personelinin; bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretlerinin doktoralı olanlar ile temel bilimler alanlarından birinde en az yüksek lisans derecesine sahip olanlar için yüzde doksan beşi, yüksek lisanslı olanlar ile temel bilimler alanlarından birinde lisans derecesine sahip olanlar için yüzde doksanı ve diğerleri için yüzde sekseni gelir vergisinden müstesnadır. (Ek cümleler: 16.2.2016-6676/28 md.)*

*Hak kazanılmış hafta tatili ve yıllık ücretli izin süreleri ile 17.3.1981 tarihli ve 2429 sayılı Ulusal Bayram ve Genel Tatiller Hakkında Kanunda belirtilen tatil günlerine isabet eden ücretler de bu istisna kapsamındadır. Haftalık kırk beş saatin üzerindeki ve ek çalışma sürelerine ilişkin ücretler bu istisnadan faydalanamaz. Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde çalışan Ar-Ge veya tasarım personelinin bu merkezlerde yürüttüğü projelerle doğrudan ilgili olmak şartıyla, proje kapsamındaki faaliyetlerin bir kısmının Ar-Ge veya tasarım merkezi dışında yürütülmesinin zorunlu olduğu durumlarda, Ar-Ge veya tasarım merkezi yönetiminin onayının alınması ve Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığının bilgilendirilmesi kaydıyla, merkez dışındaki bu faaliyetlere ilişkin ücretlerin yüzde yüzünü aşmamak şartıyla Bakanlar Kurulunca ayrı ayrı veya birlikte belirlenecek kısmı ile Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde en az bir yıl süreyle çalışan Ar-Ge veya tasarım personelinin yüksek lisans yapanlar için bir buçuk yılı, doktora yapanlar için iki yılı geçmemek üzere merkez dışında geçirdiği sürelere ilişkin ücretlerin yüzde yüzünü aşmamak şartıyla Bakanlar Kurulunca ayrı ayrı veya birlikte belirlenecek kısmı gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilir. [[5]](#footnote-5)*

*(3) Sigorta primi desteği: Kamu personeli hariç olmak üzere teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projeleri ile rekabet öncesi işbirliği projelerinde ve teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde çalışan Ar-Ge ve destek personeli, bu Kanun kapsamında yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından desteklenen tasarım projelerinde ve tasarım merkezlerinde çalışan tasarım ve destek personeli ile 26.6.2001 tarihli ve 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun geçici 2’nci maddesi uyarınca ücreti gelir vergisinden istisna olan personelin; bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretleri üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren hissesinin yarısı, (…)[[6]](#footnote-6) Maliye Bakanlığı bütçesine konulacak ödenekten karşılanır.[[7]](#footnote-7)*

*(4) Damga vergisi istisnası: Bu Kanun kapsamındaki her türlü Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile tasarım faaliyetlerine ilişkin olarak düzenlenen kağıtlardan damga vergisi alınmaz.[[8]](#footnote-8)*

*(5) Teknogirişim sermayesi desteği: Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından bu Kanunun 2 nci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendindeki koşulları taşıyanlara bir defaya mahsus olmak üzere teminat alınmaksızın 100.000 (…) Türk Lirasına kadar teknogirişim sermayesi desteği hibe olarak verilir. (Ek cümle: 16.2.2016-6676/28 md.) Bu tutarı; sektörler, iş kolları, Bölgeler veya teknoloji alanları itibarıyla ayrı ayrı veya birlikte beş katına kadar artırmaya veya kanuni tutarına kadar indirmeye Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanı yetkilidir. Bu fıkra uyarınca yılı bütçesinde Ar-Ge projelerinin desteklenmesi amacıyla ödeneği bulunan merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin tümü tarafından yapılan ödemelerin toplamı, her takvim yılı için 50.000.000 Türk Lirasını geçemez. Bu tutarlar, takip eden yıllarda 213 sayılı Kanuna göre her yıl belirlenen yeniden değerleme oranında artırılmak suretiyle uygulanır. (Ek cümleler: 16/2/2016-6676/28 md.) Teknogirişim sermayesi desteğinden faydalananlara, bu desteğe konu projelerinin finansmanında kullanılmak üzere gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından sağlanan sermaye desteklerinin beyan edilen gelirin veya kurum kazancının yüzde onunu ve öz sermayenin yüzde yirmisini aşmayan kısmı 193 sayılı Kanunun 89 uncu maddesi uyarınca beyan edilen gelirin ve 5520 sayılı Kanunun 10 uncu maddesine göre kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılır. İndirim konusu yapılacak tutar yıllık olarak 500.000 Türk lirasını aşamaz. Bu oranları ve parasal sınırı yarısına kadar indirmeye veya dört katına kadar artırmaya Bakanlar Kurulu yetkilidir. Teknogirişim sermayesi desteğine konu projelerin finansmanında kullanılmak üzere gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından sağlanan sermaye desteklerinin iki yıl içerisinde ilgili projenin finansmanında kullanılmayan kısmı için indirim dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir.[[9]](#footnote-9)-[[10]](#footnote-10)*

*(6) Rekabet öncesi işbirliği projelerinde işbirliğini oluşturan kuruluşların bu işbirliğine yaptıkları katkılar, işbirliği anlaşmasında belirtilen ortak özel bir hesapta izlenir. Özel hesaba aktarılan bu tutarlar, harcamanın yapıldığı dönemde katkı sağlayan kuruluşların Ar-Ge ve tasarım harcaması olarak kabul edilir ve proje dışında başka bir amaç için kullanılamaz. Proje hesabında toplanan tutarlar, proje özel hesabı açan kuruluşun kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınmaz. (Ek cümle: 16.2.2016-6676/28 md.) Rekabet öncesi işbirliği proje bütçesinin en fazla yüzde ellisine kadarlık kısmı, Bilim, Sanayi ve*

*Teknoloji Bakanlığı bütçesine konulan ödenekle sınırlı olmak üzere geri ödemesiz olarak desteklenebilir.[[11]](#footnote-11)*

*(7) Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile tasarım faaliyetlerinde bulunanların; kamu kurum ve kuruluşları, kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge ve yenilik projeleri ile tasarım projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar ile uluslararası fonlardan aldıkları destekler özel bir fon hesabında tutulur. Bu fon, 193 sayılı Kanun ve 5520 sayılı Kanuna göre vergiye tabi kazancın ve ilgili yılda yapılan Ar-Ge veya tasarım harcaması tutarının tespitinde dikkate alınmaz. Bu fonun, elde edildiği hesap dönemini izleyen beş yıl içinde sermayeye ilâve dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğratılmış sayılır.[[12]](#footnote-12)*

*(8) (Ek: 16.2.2016-6676/28 md.) Bu Kanun kapsamında yürütülen Ar-Ge, yenilik ve tasarım projeleri ile ilgili araştırmalarda kullanılmak üzere ithal edilen eşya, gümrük vergisi ve her türlü fondan, bu kapsamda düzenlenen kâğıtlar ve yapılan işlemler damga vergisi ve harçtan müstesnadır.*

*(9) (Ek: 16.2.2016-6676/28 md.) Bu Kanun kapsamında Ar-Ge merkezlerinin sözleşme çerçevesinde siparişe dayalı olarak yürüttükleri Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile tasarım merkezlerinin sözleşme çerçevesinde siparişe dayalı olarak yürüttükleri tasarım faaliyetleri bu maddede belirtilen indirim, istisna, destek ve teşvik unsurlarından yararlanabilir. Ancak Ar-Ge veya tasarım merkezleri tarafından siparişe dayalı olarak yürütülen Ar-Ge veya tasarım faaliyetlerine ilişkin olarak yapılan harcamaların sadece yüzde ellisi bu merkezler tarafından, bu harcamaların kalan yüzde ellisi ise siparişi veren gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından indirim olarak dikkate alınabilir. Bu oranları ayrı ayrı veya birlikte iki katına kadar artırmaya veya kanuni oranlarına kadar indirmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir. Sipariş verenin gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyetinin olmaması halinde Ar-Ge veya tasarım harcamasının tamamı Ar-Ge veya tasarım merkezi tarafından indirilebilir. Sipariş verenler, Ar-Ge veya tasarım indirimi ile sipariş verilmesine ilişkin kâğıtlara ait damga vergisi istisnası dışındaki teşvik ve destek unsurlarından yararlanamaz.*

*(10) (Ek: 16.2.2016-6676/28 md.) Temel bilimler alanlarında en az lisans derecesine sahip Ar-Ge personeli istihdam eden Ar-Ge merkezlerine, bu personelin her birine ödedikleri aylık ücretin o yıl için uygulanan asgari ücretin aylık brüt tutarı kadarlık kısmı, iki yıl süreyle, Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı bütçesine konulacak ödenekten karşılanır. Ancak bu kapsamda her bir Ar-Ge merkezine sağlanacak destek, ilgili ayda Ar-Ge merkezinde istihdam edilen toplam personel sayısının yüzde onunu geçemez.*

*(11) (Ek: 16.2.2016-6676/28 md.) Öğretim elemanlarından Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde gerçekleştirilen faaliyetlerde araştırmacı, tasarımcı ya da idari personel olarak hizmetine ihtiyaç duyulanlar, üniversite yönetim kurullarının izniyle tam zamanlı veya yarı zamanlı olarak görevlendirilebilirler. Tam zamanlı görevlendirme için herhangi bir üniversitede altı yıllık tam zamanlı olarak çalışmak gerekmekte olup, görevlendirme süresi her altı yıl sonrasında bir yıldır. Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde tam zamanlı görevlendirilenlerin geçirdikleri süreler, tam zaman eşdeğer Ar-Ge veya tasarım personeli hesaplamasında dikkate alınır. Yarı zamanlı görev alan öğretim elemanlarının bu hizmetleri karşılığı elde edecekleri gelirler, üniversite döner sermaye kapsamı dışında tutulur. Tam zamanlı olarak görevlendirilecek personele kurumlarınca aylıksız izin verilir ve kadroları ile ilişkileri devam eder. Bu şekilde aylıksız izne ayrılanlardan, önceki görevleri sebebiyle 31.5.2006 tarihli ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi veya geçici 4 üncü maddesi kapsamında sigortalı veyahut iştirakçi sayılanların aylıksız izne ayrıldığı tarihi takip eden on beş gün içerisinde talepte bulunmaları halinde; aylıksız izinli sayıldıkları ve buralarda çalıştırıldıkları sürece aynı kapsamdaki sigortalılık veya iştirakçilik ilişkisi devam eder. Bu şekilde aylıksız izne ayrılanlardan;*

*a) 5510 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi kapsamında sigortalı sayılanlar için önceki kadroları için tespit edilen sigorta primine esas kazanç unsurları esas alınmak suretiyle ilgili aya ilişkin olarak hesaplanacak sigorta primi çalışan hissesi ile genel sağlık sigortası primi çalışan hissesi tutarı kendilerince, sigorta primi işveren hissesi ile genel sağlık sigortası primi işveren hisseleri görev yaptıkları işverenleri tarafından,*

*b) 5510 sayılı Kanunun geçici 4 üncü maddesi kapsamında iştirakçi sayılanlar için önceki kadroları için tespit edilen emekli keseneğine esas aylık unsurları esas alınmak suretiyle ilgili aya ilişkin olarak hesaplanacak kişi keseneği kendilerince, kurum karşılıkları ile genel sağlık sigortası primlerinin tamamı görev yaptıkları işverenleri tarafından, ödenir. Prim ödeme yükümlülüğü görevlendirildikleri işverene aittir. İlgililerin bu şekilde aylıksız izinde geçirdikleri süreler önceki kadro unvanları esas alınmak suretiyle emekli keseneğine esas aylık unsurlarının veya sigorta primine esas kazanç unsurlarının tespitinde dikkate alınır. Bunlara aylıksız izin dönemindeki söz konusu çalışma süreleri için görev yaptıkları işveren tarafından kıdem tazminatı ödenmez ve bu süreler emekli ikramiyesinin hesabında dikkate alınır. 4.11.1981 tarihli ve 2547 sayılı Yükseköğretim Kanununun 36 ncı maddesinin bu maddede yer alan düzenlemelere aykırı hükümleri uygulanmaz.*

*(12) (Ek: 16.2.2016-6676/28 md.) Türk Tasarım Danışma Konseyinin önerileri doğrultusunda Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından belirlenen kriterleri haiz tasarım yarışmalarında sergilenen tasarımların tescil giderleri, Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı bütçesine konulacak ödenek imkânları çerçevesinde geri ödemesiz olarak desteklenebilir.*

*Diğer teşvik unsurları*

*MADDE 3/A- (Ek: 15.7.2016-6728/60 md.)*

*(1) Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının %100’ü, bu kapsamdaki projelerin Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından Ar-Ge ve yenilik projesi olarak değerlendirilmesi şartıyla, 5520 sayılı Kanunun 10 uncu maddesi ve 193 sayılı Kanunun 89 uncu maddesi uyarınca kazancın tespitinde indirim konusu yapılır. Ayrıca bu harcamalar, 213 sayılı Kanuna göre aktifleştirilmek suretiyle amortisman yoluyla itfa edilir, bir iktisadi kıymet oluşmaması hâlinde ise doğrudan gider yazılır.*

*(2) Kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili vergilendirme döneminde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki vergilendirme dönemlerine devredilir. Devredilen tutar, takip eden yıllarda 213 sayılı Kanuna göre her yıl belirlenen yeniden değerleme oranında artırılarak dikkate alınır.*

*(3) Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden Ar-Ge indirimi hesaplanmaz. Ar-Ge indirimi tutarının hesabında tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılan amortismana tabi iktisadi kıymetler için hesaplanan amortismanlar ile başka faaliyetlerde de kullanılan makine ve teçhizat için hesaplanan amortismanların bu kıymetlerin araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanıldıkları gün sayısına isabet eden kısmı dikkate alınabilir. Bu madde kapsamında Ar-Ge indiriminden yararlanılacak harcamaların kapsamını ve uygulamadan yararlanılabilmesi için gerekli belgeler ile usulleri belirlemeye Maliye Bakanlığı ile Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı müştereken yetkilidir.”*

Öte yandan 10.08.2016 tarih ve 29797 sayılı RG yayımlanan Araştırma, Geliştirme Ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama Ve Denetim Yönetmeliği’nin “Ar-Ge ve tasarım indiriminin uygulamasında izlenecek yöntem” başlıklı 9. Maddesi aşağıdaki gibidir.

*MADDE 9 – (1) Ar-Ge ve tasarım indiriminden yararlanacak işletmeler, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi ekinde aşağıda belirtilen belgeleri bağlı bulunulan vergi dairesine verirler:*

*a) Kanun kapsamında ilk defa Ar-Ge ve tasarım indiriminden yararlanacak olan Ar-Ge merkezlerinden "Ar-Ge Merkezi Belgesi", tasarım merkezlerinden “Tasarım Merkezi Belgesi”, proje esaslı Ar-Ge ve tasarım indiriminden yararlanacak olanlardan ise teknik kuruluşlarca düzenlenmiş olan "Ar-Ge ve Yenilik Projesi Değerlendirme Raporu", “Tasarım Projesi Değerlendirme Raporu” veya "Rekabet Öncesi İşbirliği Projesi Değerlendirme ve Denetim Komisyonu Kararı" veyahut proje sözleşmesi, (Ancak, bu belgeleri daha önce vergi dairesine vermiş olup aynı kapsamda Ar-Ge ve tasarım indirimine devam eden işletmelerden, izleyen vergilendirme dönemlerinde bu belgelerin yeniden ibrazı istenmez.)*

*b) Ar-Ge ve yenilik projeleri, tasarım projeleri ile rekabet öncesi işbirliği projelerinin, teknogirişim sermayesinden yararlanan işletmeler için desteği veren merkezî yönetim kapsamındaki kamu idaresince imzalanmış proje sözleşmesi ve eki iş planının, Ar-Ge merkezleri, tasarım merkezleri ile teknoloji merkezi işletmelerinde yürütülen Ar-Ge, yenilik veya tasarım projelerinin hangi aşamada bulunduğu, bu projelerin veya iş planının uygulama durumuna ilişkin belgeler,*

*c) Ar-Ge ve tasarım indirimine konu olan harcamaların ana gruplar itibarıyla yıllık tutarları ve ayrıntılı dökümünü gösteren liste,*

*ç) Ar-Ge merkezleri, tasarım merkezleri, teknoloji merkezi işletmeleri, Ar-Ge ve yenilik projeleri, tasarım projeleri ile rekabet öncesi işbirliği projeleri ve teknogirişim sermaye desteğinden yararlanan işletmelerde çalışanların projeler itibarıyla sayıları ve nitelikleri, bu personelin projelerde görev aldığı süreler, ücretleri, gelir vergisi stopaj teşvikine konu edilen vergi tutarlarını gösteren liste ile temel bilimler mezunlarının sayıları ve nitelikleri ile bu personele sağlanan desteğe ilişkin bilgi ve belgeler,*

*d) Dışarıdan alınan test, laboratuvar, analiz danışmanlık, ekspertiz ve benzeri hizmetlere ilişkin olarak, hizmet sağlayan kişi/kurum adı, T.C. kimlik no/vergi kimlik numarası, alınan hizmetin mahiyeti, fatura tarihi ve numarası, tutarı, stopaj ve KDV tutarına ilişkin liste,*

*e) Sözleşme çerçevesinde siparişe dayalı olarak yürütülen Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerine ilişkin Ar-Ge ve tasarım merkezlerince verilecek Ar-Ge ve tasarım indirimi tutarlarını gösteren liste.*

*(2) Türkiye’nin antlaşmalarla taraf olduğu ikili ya da çok taraflı uluslararası Ar-Ge veya tasarım işbirliği programları fonlarından malî olarak desteklenen Ar-Ge, yenilik veya tasarım projelerinin TÜBİTAK tarafından onaylanmış olması gerekir.*

*(3) Ar-Ge merkezleri, tasarım merkezleri ve rekabet öncesi işbirliği projelerinde Ar-Ge ve tasarım indiriminin uygulanabilmesi için birinci ve ikinci fıkralarda belirtilen belgeleri de içeren yeminli malî müşavir tasdik raporunun ilgili mevzuatta belirtilen süre içinde bağlı bulunulan vergi dairesine verilmesi zorunlu olup, Ar-Ge merkezleri, tasarım merkezleri ve rekabet öncesi işbirliği projeleri için yukarıda sayılan belgelerin beyannameyle birlikte ayrıca verilmesi istenilmez. Ar-Ge merkezleri, tasarım merkezleri ve rekabet öncesi işbirliği projeleri haricinde kalan projeler ve Kanun kapsamında destek ve teşviklerden yararlananlar için ayrıca yeminli malî müşavir tasdik raporu aranmaz.*

*(4) Ar-Ge ve tasarım indirimine ilişkin birinci ve ikinci fıkralarda belirtilen belgelere tam tasdik raporu ekinde yer verilmiş olması durumunda, Ar-Ge ve tasarım indirimine ilişkin olarak ayrıca tasdik raporu düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır.*

Yönetmeliğin 9. Maddesinin birinci ve fıkrasında yazılı olan ve şirketin Ar-Ge faaliyetine ilişkin belgelerin örnekleri müşavirliğimizse saklanmaktadır.

Yönetmeliğin 7. Maddesinde ise Ar-Ge ve yenilik faaliyeti ile tasarım faaliyeti kapsamında değerlendirilen harcamalar açık bir şekilde ifade edilmiş olup söz konusu 7. Madde aşağıdaki gibidir.

*“Ar-Ge, yenilik ve tasarım harcamalarının kapsamı*

*MADDE 7 – (1) Ar-Ge ve yenilik faaliyeti ile tasarım faaliyeti kapsamında değerlendirilen harcamalar aşağıda yer almaktadır:*

*a) İlk madde ve malzeme giderleri:*

*1) Her türlü doğrudan ilk madde, yardımcı madde, işletme malzemesi, ara mamul, yedek parça, prototip ve benzeri giderler ile 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre amortismana tabi tutulması mümkün olmayan maddi kıymetlerin iktisabına ilişkin giderleri kapsar.*

*2) Hammadde ve diğer malzeme stoklarından Ar-Ge ve yenilik veya tasarım faaliyetlerinde fiilen kullanılan kısma ilişkin maliyetler Ar-Ge, yenilik ve tasarım harcaması kapsamındadır. Bu nedenle, henüz Ar-Ge ve yenilik veya tasarım faaliyetlerinde kullanılmamış olan hammadde ve diğer malzemelere ilişkin maliyet tutarlarının stok hesaplarında; kullanılan, satılan ya da elden çıkarılanların da stok hesaplarından mahsup edilmek suretiyle izlenmesi gerekir.*

*b) Amortismanlar:*

*1) Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla iktisap edilen amortismana tabi iktisadi kıymetler için ayrılan amortismanlardan oluşur.*

*2) Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyeti dışında başka faaliyetlerde de kullanılan makine ve teçhizata ilişkin amortismanlar, bunların Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerinde kullanıldığı gün sayısına göre hesaplanır.*

*c) Personel giderleri:*

*1) Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla çalıştırılan Ar-Ge veya tasarım personeliyle ilgili olarak tahakkuk ettirilen ve gelir vergisi stopajı teşviki uygulaması kapsamında bulunan ücretler ile bu mahiyetteki giderlerdir. Ar-Ge veya tasarım merkezleri alanı dışında geçirilen süreye isabet eden ve Bakanlar Kurulunca belirlenen sınırlar dâhilinde gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilen ücretler de Ar-Ge ve tasarım indirimine konu edilir. Ancak, Ar-Ge veya tasarım merkezleri alanı dışında geçirilen süreye ilişkin olarak; gerçek yol giderleri dâhil olmak üzere yol, konaklama, gündelik gibi adlar altında gider karşılığı olarak yapılan ödemeler ile sağlanan menfaatler Ar-Ge ve tasarım indirimine konu edilemez.*

*2) Tam zaman eşdeğer Ar-Ge veya tasarım personeli sayısının yüzde onunu aşmamak üzere, Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerine katılan ve bu faaliyetlerle doğrudan ilişkili destek personelinin gelir vergisi stopajı teşviki uygulaması kapsamında bulunan ücretleri ile bu mahiyetteki giderler de personel gideri kapsamındadır.*

*3) Kısmi çalışma hâlinde, personelin Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerine ayırdığı zamanın toplam çalışma zamanına oranı dikkate alınmak suretiyle bulunan ücret tutarları, Ar-Ge, yenilik veya tasarım harcaması olarak dikkate alınır.*

*ç) Genel giderler:*

*1) Ar-Ge veya tasarım merkezlerinin kira, su, enerji, bakım-onarım, haberleşme (posta, kargo, kurye ve benzeri giderler dahil), nakliye giderleri ile bu merkezlerde kullanılan makine ve teçhizata ilişkin bakım ve onarım giderleri gibi bu merkezlerde yürütülen faaliyetin devamlılığını sağlamak için yapılan giderleri kapsar.*

*2) Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerine ilişkin sigorta giderleri, kitap, dergi ve benzeri bilimsel yayınlara ait giderler de bu kapsamdadır.*

*3) Ar-Ge veya tasarım merkezlerine ilişkin olarak hesaplanan kira veya amortisman, su ve enerji giderleri hariç olmak üzere çeşitli kıstaslara göre ortak genel işletme giderleri üzerinden hesaplanacak paylar bu kapsamda değerlendirilmez.*

*d) Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler: Normal bakım ve onarım giderleri hariç olmak üzere, Ar-Ge ve yenilik veya tasarım faaliyetleriyle ilgili olarak işletme dışında yerli veya yabancı diğer kurum ve kuruluşlardan alınan; mesleki veya teknik destek, test, laboratuvar ve analiz hizmetleri, hukuki veya bilimsel danışmanlık hizmetleri ile bu mahiyetteki diğer hizmet alımları kapsamında yapılan ödemelerdir. Bu şekilde alınan hizmetlere ilişkin harcamalar, proje kapsamında gerçekleştirilen toplam harcama tutarının yüzde ellisini geçemez.*

*e) Vergi, resim ve harçlar: Doğrudan Ar-Ge ve yenilik veya tasarım faaliyetlerine ilişkin olan ve gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınabilen vergi, resim ve harçları kapsar. Doğrudan Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerinin yürütüldüğü taşınmazlar için ödenen vergiler ile benzeri vergi, resim ve harçlar bu kapsamdadır.*

*(2) Ar-Ge merkezlerinde yapılan bir harcamanın Ar-Ge ve tasarım indirimine konu edilebilmesi için bu harcamanın Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyeti kapsamında; tasarım merkezlerinde yapılan bir harcamanın indirime konu edilebilmesi için bu harcamanın münhasıran tasarım faaliyeti kapsamında yapılmış olması esastır.*

*(3) Rekabet öncesi işbirliği projelerinde, işbirliğini oluşturan kuruluşlarca işbirliği anlaşmasında belirtilen ortak özel hesaba aktarılan tutarlar, birinci fıkrada sayılan harcamalar kapsamında olmak şartıyla, harcamanın yapıldığı dönemde, katkı sağlayan kuruluşların her biri için katkıları oranında, Ar-Ge, yenilik ve tasarım harcaması olarak kabul edilir.”*

###### 3.5.2.2.1.2 AR-GE Harcamalarının Tespiti

Kurum xxx Organize Sanayi Bölgesi xxx adresinde bulunan imalat (xxx fabrikası) işyerinde kurmuş olduğu Ar-Ge merkezinde 20xx döneminde 5746 Sayılı Kanun kapsamında xxx lira harcama yapmıştır. Ar-Ge Merkezi Ruhsatı ekte sunulmuştur (Ek-29).

Yapılan harcamalar söz konusu Yönetmeliğin 7. Maddesine uygun olarak yapılmış olduğu tespit edilmiştir. Yine söz konusu maddede belirtilen şekilde hesap planında sınıflandırılarak gösterilmiş ve muhasebeleştirilmiş. 20xx takvim yılında yapılan ve Ar-Ge indirimine hak kazanılan harcamaların özeti aşağıdaki tabloda gösterildiği gibidir.

|  |  |
| --- | --- |
|  | **Ar-Ge Harcaması** |
| 1. İlk madde ve malzeme giderleri | xxx |
| 2. Amortismanlar | xxx |
| 3. Personel giderleri | xxx |
| 4. Genel giderler | xxx |
| 5. Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler | xxx |
| 6. Vergi, resim ve harçlar | xxx |
| **Toplam** | **xxx** |

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde Kurumun 20xx döneminde Ar-Ge faaliyetleri kapsamında yapmış olduğu xxx lira harcamanın 20xx dönemi Kurumlar Vergisi beyannamesinde **Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirim olarak vergi matrahından indirilmesi gerekmektedir.**

### 3.5.3 Geçmiş Yıllar Zararları

Zarar Mahsubu, Kurumlar Vergisi Kanunun 9. maddesinde açık bir şekilde ifade olup geniş açıklamalara ise 1. Seri No.lu KVK Genel Tebliğinin 9. bölümünde değinilmiştir.

Kurumların ticari faaliyetlerden doğan zararları, 9. madde de belirtilen şartlar dahilinde sonraki dönemlerde doğan kazançlarından indirilebilmektedir.

**Geçmiş yıl zararları**

Kurumlar vergisi beyannamesinde, her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek ve 5 yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yıllara ait beyannamelerde yer alan zararlar kurum kazancından indirilebilmektedir.

Mükelleflerce bir hesap dönemi içerisinde oluşan zararın, müteakip 5 hesap döneminde oluşacak kârlarla mahsup edilememesi halinde mahsup imkanı ortadan kalkmaktadır.

**Devir ve bölünme durumunda zarar mahsubu**

Devir veya tam bölünme hallerinde, varlıkları devralan kurumlar, devralınan veya bölünen kurumların zararlarını aşağıda belirtilen sınırlamalar çerçevesinde mahsup imkanına sahiptirler.

Buna göre devralan kurumlar, kendi bünyelerinde oluşan zararların yanı sıra;

- Devir halinde devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararları ile

- Tam bölünme işlemi sonucu bölünen kurumun öz sermaye tutarını geçmeyen zararlarını

kazançlarından indirebilmektedir.

Devir ve bölünme hallerinde devreden zarar tutarları, devralınan veya bölünen kurumun öz sermayesi ile sınırlıdır. Tam bölünme işleminde, bölünen kurumun zararlarından, söz konusu kurumun öz sermayesinin devralınan tutarını geçmeyen ve devralınan kıymetle orantılı zarar kısmı mahsup edilebilmektedir.

**Öz sermaye tutarı**

Öz sermaye, kurumun Vergi Usul Kanunu uyarınca devir veya bölünme tarihi itibarıyla tespit edilmiş olan öz sermayesidir. Vergi Usul Kanununun 192 nci maddesi uyarınca, aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark öz sermayeyi teşkil etmektedir.

Devralınan veya bölünen kurumun öz sermaye tutarının sıfır veya negatif olması halinde bu kurumların zararlarının mahsubu mümkün değildir.

**Devir ve bölünme halinde zarar mahsubu yapılabilmesinin şartları**

Devir ve bölünme halinde zarar mahsubunun yapılabilmesi için;

- Devralınan veya bölünen kurumların son 5 yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması,

- Devir veya bölünme neticesinde zarar mahsubu yapacak kurumun, aynı faaliyete devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az 5 yıl süreyle devam etmesi

gerekmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 9 uncu maddesi ile devir ve bölünme işlemlerinde zarar mahsubu yapılabilmesi için **“aynı faaliyete devam”** şartı getirilmiştir. Bu şart, devralan kurumların devir veya bölünmenin meydana geldiği tarihten itibaren en az 5 yıl süreyle, devralınan veya bölünen kurumların faaliyetlerini devam ettirme zorunluluğu bulunmaktadır.

**Kurumun kendi faaliyetinden doğan geçmiş yıllar zararları olabileceği gibi devraldığı veya tam bölünme nedeniyle münfesih olan şirketten gelen geçmiş yıllar zararları da söz konusu olabilir. Bu durumda her iki geçmiş yıllar zararına da raporda yer verilmelidir.**

**Bu bölümde, mevzuatın yazılması, devamı bölümlerde ise geçmiş yıllar zararların oluştukları kaynaklara göre tasnif edilerek mevzuata uygunluğu açıklanmalıdır.**

#### 3.5.3.1 Devralınan Şirket

Şirket xxx yılında, 6102 sayılı TTK’nın 136 ila 158. maddeleri ile 5520 sayılı KVK’nın 19 ve 20. maddelerine göre;

1. xxx Ticaret Sicili Müdürlüğünde xxx sicil numarası ile tescilli olan ve xxx Vergi Dairesinde xxx vergi hesap numarası ile kayıtlı bulunan xxx A.Ş.
2. xxx Ticaret Sicili Müdürlüğünde xxx sicil numarası ile tescilli olan ve xxx Vergi Dairesinde xxx vergi hesap numarası ile kayıtlı bulunan xxx Limited Şirketini,

devralmak suretiyle birleşmiştir.

Devralınan şirketlerin devralmadan önceki geçmiş yıllara ait mali zararları, KVK’nın 9. maddesinde belirtilen şartların sağlanmış olması şartıyla devralan kurum kazançlarından indirilebilmektedir. Madde hükümlerine uygun olan geçmiş yıllar zararları meydana geldiği yılı takip eden 5 yıl içinde kurum kazancından indirilebilecektir.

#### 3.5.3.2 Devralınan Şirket Zararları

Devralınan şirketlerin devralma öncesi geçmiş yıllar mali zararları aşağıda tablo halinde gösterilmiştir.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Zararlar** | **xxx A.Ş. Zararları** | **xxx Ltd. Şti. Zararları**  | **İndirilebilecek Mali Zarar** | **İndirilen Mali Zarar** |
| 20xx Yılı Mali Zararı | - | xxx | xxx | xxx |
| 20xx Yılı Mali Zararı | xxx | xxx | xxx | xxx |
| 20xx Yılı Mali Zararı | xxx | xxx | xxx | xxx |
| **TOPLAM** | **xxx** | **xxx** | **xxx** | **xxx** |

Kurum, verim düşüklüğü ve diğer nedenlerle devraldığı xxx A.Ş.’nin faal olan xxx faaliyetini, xxx tarihi itibariyle durdurmuş, üretime ara vermiştir. Faaliyetin durdurulması KVK’nın 9/1-a maddesinde yer alan şartların yerine getirilmemesini gerektirmekte olduğundan xxx A.Ş. zararlarının –devreden- cari yıl ve izleyen yıllarda kurum kazancından indirilmemesi gerektiği düşünülmektedir.

Öte yandan kurum, xxx Ltd. Şti’ ile birleştiği tarihten itibaren, devraldığı şirketin faaliyetine ara vermeden devam etmiştir. Faaliyete devam edilmesi KVK’nın 9/1-a maddesinde yer alan şartların yerine getirilmesi olduğundan Ltd. Şti. zararlarının –devreden- cari yıl ve izleyen yıllarda kurum kazancından indirilmesi gerekmektedir.

#### 3.5.3.3 Şirketin Kendi Faaliyetinden Doğan Geçmiş Yıllar Zararları

Kurumun KVK’nın 9/1-a maddesine istinaden 20xx yılında indirebileceği geçmiş yıllar mali zararı **xxx lira** olup, Detayı aşağıda tabloda gösterildiği gibidir.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Zararlar** | **İndirilebilecek Zarar** | **İndirilen Mali Zarar** | **20xx Yılında İndirilebilecek Mali Zarar** |
| 20xx Yılı Mali Zararı | xxx | xxx | xxx |
| 20xx Yılı Mali Zararı | xxx | xxx | xxx |
| 20xx Yılı Mali Zararı | xxx | xxx | xxx |
| **TOPLAM** | **xxx** | **xxx** | **xxx** |

Raporumuzun III/xxx bölümünde yapılan hesaplamadan da anlaşılacağı gibi bu dönemde **xxx lira** kurumlar vergisine esas kurum kazancı oluşmuş olup, bu tutar kadar geçmiş yıl zararları indirim konusu yapılmıştır.

## 3.6 Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Hakkında Bilgi

### 3.6.1 Transfer Fiyatlandırması

Kurumun 20xx yılı hesap döneminde ilişkili kişi olarak adlandırılan tüzel kişilerle, ödünç para verme, gayrimenkul ile hammadde alım-satımı söz konusu olmuştur. Yasa gereği ilişkili kişi olarak adlandırılanlarla yapılan ticari işlemlerin Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç sayılıp sayılmadığının mevzuat çerçevesinde değerlendirilmesi zorunluluğu doğmuştur. Konuya ilişkin mevzuata ve müşavirliğimizce yapılan uygulamaya aşağıda yer verilmiştir.

#### 3.6.1.1 Yasal Mevzuat

Bilindiği üzere, “Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı” müessesesi 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13. Maddesinde düzenlenmiş olup, 01.01.2007 tarihinde yürürlüğe giren söz konusu madde ile 5615 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu’nun 41 inci maddesinde yapılan düzenlemelere ilişkin usul ve esaslar 18.11.2007 tarih ve 26704 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ ile 06.12.2007 tarih ve 26722 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 2007/12888 sayılı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenmiştir. Bu düzenlemelerin amacı, ilişkili kişilerle mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan gerçek kişi ve kurumların gelirlerinin tam ve doğru olarak beyan edilmesini sağlamak ve transfer fiyatlandırması yoluyla vergi matrahının aşındırılmasına engel olmaktır. Transfer fiyatlandırması, ilişkili kişiler arasında yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedeli ifade etmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13. Maddesinde yer alan düzenleme aşağıdaki gibidir:

*“Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı*

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

*(2) İlişkili kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır. Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır.*

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

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

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

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

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

*Ç) Emsallere uygun fiyata yukarıdaki yöntemlerden herhangi birisi ile ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemlerin mahiyetine uygun olarak kendi belirleyeceği diğer yöntemleri kullanabilir.*

*(5) İlişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanacak fiyat veya bedelin tespitine ilişkin yöntemler, mükellefin talebi üzerine Maliye Bakanlığı ile anlaşılarak belirlenebilir. Bu şekilde belirlenen yöntem, üç yılı aşmamak üzere anlaşmada tespit edilen süre ve şartlar dahilinde kesinlik taşır.*

*(6) Tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulamasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.*

*(7) (5766 Sayılı Kanunun 21. Maddesi ile eklenen fıkra, Yürürlük; 2008 yılı kazançlarına uygulanmak üzere yayımı tarihinde) Tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye’deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığının kabulü Hazine zararının doğması şartına bağlıdır. Hazine zararından kasıt, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesidir.*

*(8) Transfer fiyatlandırması ile ilgili usuller Bakanlar Kurulunca belirlenir.”*

Aynı Kanunun “Kabul edilmeyen indirimler” başlıklı 11 inci maddesinin (1) numaralı fıkrasının © bendinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde gider olarak indiriminin kabul edilmeyeceği hükme bağlanmıştır.

Bakanlar Kurulu çıkardığı söz konusu Kararı ile, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13. Maddesinde yer alan “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı” hükümlerinin uygulanmasına ilişkin usulleri düzenlemiş, Türkiye’deki tam ve dar mükellef gerçek kişi ve kurumların tamamını bu düzenlemenin kapsamı içinde değerlendirmiştir.

#### 3.6.1.2 İlişkili Kişi

2007/12888 sayılı Kararnamede **ilişkili kişi,**

*“Kurumlar Vergisi Kanunu’nun uygulaması bakımından, kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır. Gelir Vergisi Kanunu’nun uygulaması bakımından, teşebbüs sahibinin eşi, üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısımları ile doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler, bu şirketlerin ortakları, bu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketler ilişkili kişi sayılır. Gerek gelir vergisi gerekse kurumlar vergisi mükellefleri yönünden, kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkanı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulu’nca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler ilişkili kişilerle yapılmış sayılır.”*

Şeklinde tanımlanmıştır.

Buna göre, bir kurum açısından ilişkili kişi;

- Kurumların kendi ortaklarını,

- Kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumları,

- Kurumların veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu gerçek kişi veya kurumları,

- Kurumların veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları,

- Ortakların eşlerini,

- Ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımlarını

ifade etmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13. Maddesinde geçen “gerçek kişi” ifadesi, Gelir Vergisi Kanunu’nun uygulanmasında gerçek kişi olarak kabul edilip vergiye tabi tutulan şahıslar ile şahıs şirketleri ya da adi ortaklıkları; “kurum” ifadesi de sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflar ile bunlara ait iktisadi işletmeleri ve iş ortaklıklarını kapsamaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu’nun uygulanmasında ise teşebbüs sahibinin eşi, üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısımları ile doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler, bu şirketlerin ortakları, bu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketler ilişkili kişi sayılmaktadır.

Kurumlar vergisi mükellefleri yönünden, kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkanı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulu’nca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler ilişkili kişilerle yapılmış sayılacaktır.

#### 3.6.1.3 Emsallere Uygunluk İlkesi

Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade etmektedir. Emsallere uygunluk ilkesinin temel amacı, ilişkili kişiler arasındaki mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, söz konusu mal veya hizmet alım ya da satımı için aralarında ilişki bulunmayan kişiler arasında belirlenen fiyat veya bedele karşılaştırılabilir koşullar altında eşit olmasıdır.

Emsallere uygun fiyat veya bedel, aralarında ilişkili kişi tanımına uygun herhangi bir ilişki olmayan kişilerin tamamen işlemin gerçekleştiği andaki koşullar altında oluşturduğu piyasa ya da Pazar fiyatı olarak da adlandırılan tutardır. Bu fiyat veya bedel, işlem anında hiçbir etki olmaksızın objektif olarak belirlenen en uygun tutar olup, ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde uygulanan fiyat veya bedelin bu tutar olması gerekmektedir.

Aralarında ilişki bulunmayan gerçek kişi veya kurumlar arasındaki işlemlerde fiyat, piyasa koşullarına göre belirlendiğinden, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde de aynı koşullar geçerli olmalıdır. Dolayısıyla, taraflar arasındaki ilişkinin mal veya hizmet fiyatlandırmasına herhangi bir etkisi bulunmamalıdır.

İlişkili kişiler arasındaki mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerinde uygulanan fiyat veya bedelin piyasa fiyatını yansıtmaması durumunda, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde uygulanan bu fiyat veya bedelin emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edildiği kabul edilecektir.

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.

Bu ilkenin uygulanabilmesi, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerle ilişkisiz kişiler arasındaki işlemlerin karşılaştırılabilir olmasına dayanmaktadır.

Mükellefler, ilişkili kişilerle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, işlemin mahiyetine en uygun olan yöntemi kullanarak tespit ederler.

Emsallere uygun fiyata geleneksel işlem yöntemleri olarak adlandırılan karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi ve yeniden satış fiyatı yönteminden herhangi birisiyle ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemlerin mahiyetine uygun olarak diğer yöntemleri kullanabilir. Bu durumda uygulama olanağı bulunan yöntemler işleme dayalı kâr yöntemleri olan kâr bölüşüm yöntemi ve işleme dayalı net kâr marjı yöntemidir. Söz konusu yöntemler ilişkili kişiler arasındaki işlemlerden doğan kârı esas almaktadır.

Ancak, diğer yöntemler olarak adlandırılan işleme dayalı kâr yöntemlerinin emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde fiyat ya da bedel tespitine olanak vermemesi durumunda, mükellef kendi belirleyebileceği ve daha doğru sonuç verdiğine inandığı bir yöntemi de kullanabilecektir. İşleyiş sistemi mükellefler tarafından belirlenecek bu yöntemin de emsallere uygunluk ilkesine göre tespit edilmesi zorunludur.

Emsallere uygun fiyat ya da bedelin tespitinde kullanılacak yöntemler başlıkları ile aşağıda sıralanmıştır.

**Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi**

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

**Maliyet Artı Yöntemi**

Maliyet artı yöntemi, emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade eder. Buradaki makul brüt kâr oranı, işlemi yapan mükellefin bu mal veya hizmetlere ilişkin olarak ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde uyguladığı brüt kâr oranı olacaktır.

**Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi**

Emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan, makul bir brüt satış kârı düşülerek hesaplanmasını ifade etmektedir.

**Kâr Bölüşüm Yöntemi**

Kâr bölüşüm yöntemi, ilişkili kişilerin bir veya daha fazla sayıdaki kontrol altındaki işlemlere ilişkin toplam faaliyet kârı ya da zararının, üstlendikleri işlevler ve yüklendikleri riskler nispetinde ilişkili kişiler arasında emsallere uygun olarak bölüştürülmesini esas almaktadır. Bu çerçevede, kâr bölüşüm yöntemine başvurulması durumunda aşağıdaki faktörler dikkate alınır:

a) Bir ürünün edinimi, üretimi veya satımı ya da hizmet sunumu için yapılan harcamalar,

b) Bir ürünün geliştirilmesi veya hizmet sunumu esnasında ihtiyaç duyulan sermaye veya kullanılan varlıklar ya da üstlenilen risk derecesi,

c) İşlemin her aşamasında gerçekleştirilen işlevlerin göreceli önemi,

d) Ölçülebilir nitelikteki diğer faktörler.

Bu yöntem, geleneksel işlem yöntemlerinin (karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi, yeniden satış fiyatı yöntemi) kullanılamadığı özellikle karşılaştırılabilir işlemlerin olmadığı ve ilişkili kişiler arasındaki işlemlerin birbirinin ayrılmaz bir parçası olduğu durumlarda kullanılmalıdır.

Bu yöntem, ilişkisiz şirketlerin yaptıkları işlemleri veya bu işlemden elde edecekleri kârı göz önünde bulundurmak suretiyle, kontrol altındaki bir işlemde oluşan şartların kâr üzerindeki etkisini ortadan kaldırmayı amaçlamaktadır.

Kâr bölüşüm yönteminde, önce ilişkili şirketlerin yaptığı işlemden ortaya çıkan paylaşılacak kâr tespit edilir. Daha sonra bu kâr, ilişkili şirketler arasında paylaştırılır. Kârın bölüşümü, emsallere uygunluk ilkesine göre yapılmış anlaşmalardaki tahmin edilen ve yansıtılan şekilde, güçlü ekonomik gerekçelere dayanarak yapılmalıdır.

**İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi**

İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi, mükellefin kontrol altındaki bir işlemden; maliyetler, satışlar veya varlıklar gibi ilgili ve uygun bir temele dayanarak tespit ettiği net kâr marjının incelenmesi esasına dayanan bir yöntemdir.

**Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı ile Anlaşma Usulü**

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13. Maddesinin (5) numaralı fıkrasında, mükellefin ilişkili kişilerle yaptığı işlemlere ilişkin olarak belirleyeceği yöntem konusunda Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı’na başvurarak anlaşma yapma olanağı getirilmiş ve yöntem üzerinde anlaşma sağlanması halinde, bu yöntemin üç yılı aşmamak üzere belirlenen süre ve koşullar altında kesinlik taşıyacağı ve bu şekilde tespit edilen yöntemin, belirlenen koşullar altında eleştiri konusu yapılamayacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla, uygulayacağı yöntem konusunda tereddüttü bulunan mükellefin gerekli bilgi ve belgelerle birlikte İdare’ye başvurarak belli bir dönem için yöntem tespiti talebinde bulunabilmesi mümkündür.

#### 3.6.1.4 Kurum Tarafından Yapılan Transfer Fiyatlandırması ve Yöntem

Kurum hesaplarından transfer fiyatlandırmasına konu üç işlem tespit edilmiştir.

- Birinci tespit borç para alıp vermek,

- İkinci tespit, aktife kayıtlı arsanın satışı,

- Üçüncü tespit ise Üretimde kullanılan xxx hammaddesinin satın alınması

##### 3.6.1.4.1 Borç Para Alıp Verme İşlemi

Kurumun 20xx yılı hesap döneminde ilişkili kişi olarak değerlendirilen ve bir listesi aşağıda yer alan şirketlerin cari hesapları sürekli borç ve/veya alacak bakiyesi vermiştir. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunun 13. Maddesi kapsamında ilişkili kişi olarak adlandırılan firmalara yapılan bu ödemeler transfer fiyatlandırmasının konusuna girmektedir.

Yukarıda bahsedilen hususlar da dikkate alınarak ilişkili şirketlere ait cari hesaplarının borç bakiyesi verdiği dönemlerde faiz hesaplama gereği doğmuş şirket içi emsaller dikkate alınarak emsallere uygun fiyat ya da bedelin tespitinde karşılaştırılabilir fiyat yöntemini (kurumun mevduat – borçlu kredi hesaplarına uygulanan faiz oranları) uygulamak suretiyle **xxx lira** faiz hesaplanmış olup, bu tutarın tamamı 642 Faiz Gelirleri Hesabına gelir olarak kaydedilmiştir.

Ayrıca alacaklı ilişkili şirketler kurumdan alacaklı cari hesapları için **xxx lira** faiz hesaplayarak fatura düzenlemişlerdir. Alacaklı şirketler tarafından düzenlenen bu faturalar 780 Finansman Giderleri Hesabına finansman gideri olarak kaydedilmiştir. Borçlu mükellef şirkette örtülü sermaye oluşması nedeniyle alacaklı şirket tarafından düzenlenen fatura üzerinde hesaplanan **xxx lira** faiz, kur farkı ile faize isabet eden **xxx lira** KDV indirim konusu yapılmayarak vergi matrahının tespitinde de gider olarak-KKEG olarak dikkate alınmıştır- indirilmemiştir.

Borç tutarı için KVK’nın 12. Maddesine göre dönem başı öz varlık karşılaştırması yapılmış, netice itibariyle örtülü sermaye oluştuğu görülmüştür. Örtülü sermaye konusu ilerleyen bölümde ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

İlişkili şirketlere ait bilgiler aşağıdaki gibidir:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Firma Unvanı** | **Vergi Dairesi** | **Vergi Numarası/T.C Kimlik No** | **Cari Hesap Bakiyesi** |
| xxx A.Ş. | xxx  | xxx | Borç  |
| xxx A.Ş. | xxx | xxx | Alacak |
| xxx A.Ş. | xxx  | xxx | Alacak |

##### 3.6.1.4.2 Aktife Kayıtlı Arsanın Satışı

Kurumun 20xx yılında iştigal konusuyla alakalı fabrika kurmak maksadıyla satın aldığı, xxx ili, xxx ilçesi, xxx mahallesinde bulunan, xxx Tapu Müdürlüğünde, xxx ada, xxx parsel ve xxx kayıtlı olan xxx m2 araziyi finansman ihtiyacı nedeniyle borçlu olduğu ilişkili şirkete satmıştır. Satış bedelinden öncelikle borcu mahsup edilmiş, arta kalan tutar ise tahsil edilerek xxx Bankası xxx Şubesine olan BCH kapatılmıştır.

Gayrimenkul satış işlemi ilişikli kişiler arasında yapılmış olup, transfer fiyatlandırmasının konusuna girmektedir. Şirket satışa konu gayrimenkulün emsal değerinin tespitini, SPK mevzuatına göre lisans sahibi olan xxx Gayrimenkul Değerleme A.Ş.’ne yaptırmıştır. Söz konusu değerleme şirketi xxx tarihli raporunda gayrimenkulün peşin satış değerinin xxx lira olarak belirlemiş olup, mükellef kurum bu bedeli esas alarak satış işlemini gerçekleştirmiştir. Satışa konu gayrimenkul tapu örneği, değer tespit raporu ve satış fatura örneği raporumuza eklenmiştir (Ek-30).

##### 3.6.1.4.3 Üretimde Kullanılan AAA Hammaddesinin Satın Alınması

İlerleyen bölümlerde değinildiği gibi şirketin esas faaliyet konularından biri, entegre xxx üretimi ve satışıdır. Şirket bu faaliyeti için AAA hammaddesinin bir kısmını kendi maden ocaklarından temin etmekte, büyük bir kısmını ise dışarıdan satın almaktadır. Hammadde üreticilerinden birisi de ilişkili olduğu xxx A.Ş.’dir. Dışarıdan satın alınan hammadde fiyatı fabrika teslimi olarak belirlenmekte olup, yıl içinde arz-talep, mevsim koşulları vb nedenlerle farklılık gösterebilmektedir. Emsal fiyat belirlenmesinde ilişkili şirketle koşul ve fiyat belirlenirken, diğer hammadde satıcılarının koşullarıyla aynı koşullarda ve birim fiyatlarda belirleme yapılmıştır.

Cari yılda toplam xxx ton hammadde alınmış ve toplam xxx lira fatura düzenlenmiştir. Satın alınan hammadde miktarı ve birim fiyatları dönemler itibariyle aşağıda gösterilmiştir.

1. 1 Ocak-30 Nisan 20xx tarihleri arasında xxx Ton, Birim fiyat: xxx lira,

2. 1 Mayıs-30 Eylül 20xx tarihleri arasında xxx Ton, Birim fiyat: xxx lira,

1. 1 Ekim-31 Aralık 20xx tarihleri arasında xxx Ton, Birim fiyat: xxx lira,

Transfer fiyatlandırması konusunda yapılan incelemelerde “Transfer Fiyatlandırması Yolu ile Örtülü Kazanç” dağıtımı yapıldığına dair herhangi bir tespit yapılmamıştır.

### 3.6.2 Örtülü Sermaye

Kurum sermayesi yeterli gelmediğinden ötürü ilişkili kişilerden borç para almıştır. Borç alınan paralara ilişkili ortaklar tarafından emsallere uygunluk ilkeleri gözetilerek faiz hesaplanmış ve fatura edilmiştir. İlişkili kişiler tarafından uygulanan faiz örtülü sermaye yönünden değerlendirmeye tabi tutulmuştur.

#### 3.6.2.1 Yasal Dayanak

Kurumlar Vergisi Kanununun 12. Maddesiyle örtülü sermaye müessesesi düzenlenmiş, örtülü sermaye uygulamasında borç/öz sermaye oranı, ilişkili kişi ve öz sermaye tanımlarına açık bir şekilde yer verilmiştir.

Örtülü sermaye K.V.K.’nın 12. Maddesinde aşağıdaki şekilde ifade edilmiştir.

***“1)*** *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.*

***2)*** *Yukarıda belirtilen karşılaştırma sırasında, sadece ilişkili şirketlere finansman temin eden kredi şirketlerinden yapılan borçlanmalar hariç olmak üzere, ana faaliyet konusuna uygun olarak faaliyette bulunan ve ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan banka veya benzeri kredi kurumlarından yapılan borçlanmalar % 50 oranında dikkate alınır.*

***3)*** *Bu maddenin uygulanmasında;*

***a)*** *Ortakla ilişkili kişi, ortağın doğrudan veya dolaylı olarak en az % 10 oranında ortağı olduğu veya en az bu oranda oy veya kâr payı hakkına sahip olduğu bir kurumu ya da doğrudan veya dolaylı olarak, ortağın veya ortakla ilişkili bu kurumun sermayesinin, oy veya kâr payı hakkına sahip hisselerinin en az % 10’unu elinde bulunduran bir gerçek kişi veya kurumu,*

***b)*** *Öz sermaye, kurumun Vergi Usul Kanunu uyarınca tespit edilmiş hesap dönemi başındaki öz sermayesini, ifade eder.*

***4)*** *Kurumların İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören hisselerinin edinilmesi durumunda, söz konusu hisse nedeniyle ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılanlardan temin edilen borçlanmalarda en az % 10 ortaklık payı aranır.*

***5)*** *Yukarıda belirtilen oranlar, borç veren ortaklar ve ortakların ilişkide bulunduğu kişiler için topluca dikkate alınır.*

***6)*** *Aşağıda sayılan borçlanmalar örtülü sermaye sayılmaz:*

***a)*** *Kurumların ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin sağladığı gayrinakdî teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yapılan borçlanmalar.*

***b)*** *Kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin, banka ve finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla kısmen veya tamamen kullandırdığı borçlanmalar.*

***c)*** *5411 sayılı Bankacılık Kanununa göre faaliyette bulunan bankalar tarafından yapılan borçlanmalar.*

***ç)*** *3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu kapsamında faaliyet gösteren finansal kiralama şirketleri, 90 sayılı Ödünç Para Verme İşleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında faaliyet gösteren finansman ve faktöring şirketleri ile ipotek finansman kuruluşlarının bu faaliyetleriyle ilgili olarak ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan bankalardan yaptıkları borçlanmalar.*

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

Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları her türlü borcun, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılacaktır.

İşletmede kullanılan borçların örtülü sermaye sayılabilmesi için;

* Doğrudan veya dolaylı olarak ortak veya ortakla ilişkili kişiden temin edilmesi,
* İşletmede kullanılması,
* Bu şekilde kullanılan borcun hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşması

gerekmektedir.

**Öz sermaye kavramı**; kurumun Vergi Usul Kanunu uyarınca tespit edilmiş olan hesap dönemi başındaki öz sermayesini ifade etmektedir. Vergi Usul Kanununun 192. Maddesi uyarınca öz sermaye, aktif (mevcutlar ile alacaklar) toplamı ile borçlar arasındaki farktır. Yeni kurulan kurumlar bakımından kuruluş tarihinde anılan Kanuna göre tespit edilen öz sermaye tutarı, hesap dönemi başındaki öz sermaye olarak dikkate alınacaktır.

Buna göre, kurumların yapmış oldukları borçlanmaların örtülü sermaye olup olmadığı yönündeki tespit, hesap dönemi başındaki bilançoda yer alan öz sermaye ile kıyaslanmak suretiyle yapılacaktır.

Kurumun dönem başı öz sermayesinin sıfır veya negatif değerler taşıması durumunda, söz konusu kurumun ortak ve ortaklarla ilişkili kişilerden yaptığı borçlanmaların tamamı örtülü sermaye olarak değerlendirilecektir.

**Hesap dönemi başı kavramı;** öz sermayenin tespitinde dikkate alınacak tarihi ifade etmekte olup 12 aylık hesap döneminin başlangıç günü, yeni işe başlayanlarda ise işe başlama tarihidir.

Örtülü Sermaye bakımından yapılan incelemede örtülü sermaye üzerinden hesaplana faiz, KDV ve kur farkı;

|  |  |
| --- | --- |
| **Açıklama** | **xxx A.Ş.** |
| Hesap Dönemi Başı Öz Sermayesi  | A |
| Öz Sermayenin (3) Katı  | A\*3 |
| Hesap Dönemi İçinde Borcun En Yüksek Olduğu Tutar | B |
| Hesap Döneminde Uygulanan Faiz + KDV (%18)  | C |
| Örtülü Sermayeye İsabet Eden Faiz | D |
| Örtülü Sermayeye İsabet Eden Faizin Kdv’si | E=D\*0,18 |
| Örtülü Sermayeye İsabet Eden Kur Farkı | F |
| **Toplam (Örtülü Sermaye; Faiz+Faiz KDV’si+ Kur farkı** | T=D+E+F |

xxx lira olmuştur.

KVK’nın 12. Maddesine göre örtülü sermaye uygulamasında temin edilen borcun tamamının değil **sadece öz sermayenin üç katını aşan kısmının örtülü sermaye sayılması ve bu kısma ilişkin faiz, kur farkı ve benzeri giderlerin,** Kurumlar Vergisi Kanunu uygulamasında **gider kabul edilmemesi** hüküm altına alınmıştır.

Şirket bu kanun hükmüne uygun olarak örtülü sermayeye isabet eden faiz tutarı için 950 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER hesabında karşılık ayırmıştır. Öte yandan, faiz faturalarında hesaplanan %18 KDV’de örtülü sermayeye isabet ettiğinden ilgili dönemlerde indirilecek KDV olarak dikkate alınmamış, doğrudan finansman gideri olarak 780 hesaba kaydetmiş, ayrıca 950 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER hesabında da karşılık ayırmıştır.

## 3.7 Birleşme ve Bölünme Hakkında Bilgi

### 3.7.1 Devir/Birleşme

Şirket 20xx yılında 6102 sayılı TTK’nın 136 ila 158. Maddeleri ile 5520 sayılı KVK’nın 19 ve 20. Maddelerine göre;

* xxx Ticaret Sicili Müdürlüğünde xxx sicil numarası ile tescilli olan ve xxx Vergi Dairesinde xxx vergi hesap numarası ile kayıtlı bulunan (Y) A.Ş.ni,
* xxx Ticaret Sicili Müdürlüğünde xxx sicil numarası ile tescilli olan ve xxx Vergi Dairesinde xxx vergi hesap numarası ile kayıtlı bulunan (Z) Limited Şirketini

devralmak suretiyle birleşmiştir.

Şirket xxx tarih ve xxx sayılı yönetim kurulu kararı ile 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun 136 ila 158. maddeleri ve Kurumlar Vergisi Kanunun 19 ve 20. maddelerine göre xxx Ticaret Sicili Müdürlüğünde xxx sicil numarası ile tescilli olan ve xxx Vergi Dairesinde xxx vergi hesap numarası ile kayıtlı bulunan (**Y) A.Ş.’ni** xxx tarihli ara bilançosuna göre, xxx Ticaret Sicili Müdürlüğünde xxx sicil numarası ile tescilli olan ve xxx Vergi Dairesinde xxx vergi hesap numarası ile kayıtlı bulunan (**Z) Limited Şirketini** xxx tarihli ara bilançosuna göre, aktif ve pasifiyle bir bütün halinde devralmak suretiyle birleşmeye karar vermiştir.

Yine aynı şekilde (**Y) A.Ş.** xxx tarih ve xxx sayılı yönetim kurulu kararı ile xxx tarihli ara bilançosuna göre, (**Z) Limited Şirketi de** xxx tarih ve xxx sayılı yönetim kurulu kararı ile xxx tarihli ara bilançosuna göre, aktif ve pasifiyle bir bütün halinde mükellef **xxx A.Ş.’ne** devrolmak suretiyle birleşmeye karar vermiştir (Ek-31).

Birleşmeye katılan şirketler, birleşme sözleşmesi düzenlemiş olup, bu sözleşme ile birlikte yapılan birleşme iş ve işlemleri devralan mükellef kurum **xxx A.Ş**.’nin xxx tarih, devrolan (**Y) A.Ş’nin** xxx tarihli, devrolan (**Z) Limited Şirketinin** ise xxx tarihli genel kurulu kararları ile onaylanmıştır. Birleşme sözleşmesi ve genel kurulu kararı xxx tarihinde xxx Ticaret Sicili Müdürlüğünce tescil edilmiş ve xxx tarih ve xxx sayılı Ticaret Sicil Gazetesinin xxx ve xxx. sayfalarında yayımlanmıştır (Ek-31).

Birleşmeye ilişkin açıklamalar ve vergi kanunları karşısındaki durumuna aşağıda değinilmiştir.

#### 3.7.1.1 Birleşmelere İlişkin Genel Hükümler

Devir suretiyle birleşme Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 19. Maddesinin 1. fıkrasında hüküm altına alınmış olup, madde metni aşağıdaki gibidir.

*“(1) Bu Kanunun uygulanmasında aşağıdaki şartlar dahilinde gerçekleşen birleşmeler devir hükmündedir:*

1. *Birleşme sonucunda infisah eden kurum ile birleşilen kurumun kanunî veya iş merkezlerinin Türkiye'de bulunması.*
2. *Münfesih kurumun devir tarihindeki bilânço değerlerinin, birleşilen kurum tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilânçosuna geçirilmesi.”*

Gerekmektedir.

Buna göre;

1. Birleşme sonucunda infisah eden kurum ile birleşilen kurumun kanuni ve iş merkezleri Türkiye’de bulunacaktır.
2. Münfesih kurumun devir tarihindeki bilanço değerleri, birleşilen (devralan) kurum tarafından bir bütün halinde devralınacak ve aynen bilançosuna geçirilecektir.

**Birleşmeye Katılan Şirketler Tam Mükellefiyete Tabi Olmalıdır**

Devir işleminin birinci şartı infisah eden kurum ile birleşilen kurumun kanuni veya iş merkezinin Türkiye’de bulunacak olmasıdır. Birleşmeye katılan şirketlerin kanuni merkezleri Türkiye’de bulunmakta olup, tam mükellefiyete tabiidirler. Dolayısıyla birleşmeye katılan şirketler bu şarta sahiptirler. Vergi dairesi kayıtlarından bunun tespiti mümkündür.

**Devrolan Şirketin Bilançosunun Kül Halinde Devralınması**

Devir suretiyle birleşmenin ikinci şartı ise devrolacak şirketin devir tarihindeki bilanço kalemleri devralacak şirket tarafından kül halinde devralınacak ve aynen bilançosuna geçirecek olmasıdır.

Devir suretiyle birleşmenin vergisiz bir şekilde gerçekleşebilmesi için infisah eden (devrolan) şirketin bilanço değerinin bütün halinde (kül halinde), yani bir değerlendirme ve tasfiyeye tabi tutulmaksızın kayıtlı değeriyle aynen devralan şirketin bilançosuna geçirilmesi gerekir. Buradaki amaç; infisah eden kurum varlıklarının değerlerinde devir sırasında herhangi bir değiştirme yapılmasını önlemek, bu sayede kurumların birbiri ile vergisiz olarak birleşmelerine, büyümelerine, devirlerine olanak tanımış; infisah eden kurumun aktif kalemlerindeki değer artışlarını ve de ihtiyatlarını infisaha ve devre rağmen vergileme önlenmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 19. maddesi hükmüne göre yapılacak birleşmelerde, devralacak şirketin kül halinde alıp bilançosuna geçireceği değerler, devrolan şirketin gerçek aktif ve pasifini ifade eden bilanço değerleri yani öz sermayesidir.

Öz sermaye, Vergi Usul Kanununun 192. maddesinde *“Aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark, müteşebbisin işletmeye mevzu varlığını (öz sermayeyi ) teşkil eder”* şeklinde belirtilmiştir.

Bu durumda, öz sermayenin hesaplanması Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre yapılması gerektiğinden defter değerlerine itibar edilmesi ve aynen devralan şirkete devredilmesi gerekir.

Burada devrolan; (**Y) A.Ş.** **xxx tarihli bilançosuna göre, (Z) Limited şirketi ise xxx tarihli bilançosuna göre aktif ve pasifiyle bir bütün halinde defter değerleri ile aynen, mükellef xxx A.Ş.’ne devrolmuştur. Dolayısıyla birleşmeye katılan şirketler bu şartı yerine getirmişlerdir.** Birleşen şirketlerin devir bilançolarının aynen devralan şirkete aktarıldığına dair bilançosu ile devralan şirketin muhasebe yevmiye kayıtları ekte sunulmuştur (Ek-31).

#### 3.7.1.2 Birleşme Halinde Vergilendirme

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19 ve 20. maddelerindeki şartlara uyulması durumunda, devir suretiyle birleşen yani devrolan şirketin birleşme tarihi itibariyle gizli yedeklerinin vergilendirilmesi söz konusu değildir. Sadece birleşme tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergilendirilmektedir. Başka bir ifadeyle doğrudan doğruya birleşmeden doğan karlar hesaplanmamakta ve vergilendirilmemektedir.

Devir suretiyle vergileme konusu Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 20. Maddesinin 1. fıkrasında aşağıdaki şekilde ifade edilmiştir.

*“(1) Devirlerde, aşağıdaki şartlara uyulduğu takdirde, münfesih kurumun sadece devir tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergilendirilir; birleşmeden doğan kârlar ise hesaplanmaz ve vergilendirilmez:*

*a) Şirket yetkili kurulunun devre ilişkin kararının Ticaret Sicilinde tescil edildiği tarih, devir tarihidir. Münfesih kurum ile birleşilen kurum;*

*1) Devir tarihi itibarıyla hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları münfesih kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesi ile,*

*2) Devir işleminin hesap döneminin kapandığı aydan kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar geçen süre içerisinde yapılması halinde, münfesih kurumun önceki hesap dönemine ilişkin olarak hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları münfesih kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesini,*

*birleşmenin Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde münfesih kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine verirler.*

*b) Birleşilen kurum, münfesih kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve diğer ödevlerini yerine getireceğini münfesih kurumun birleşme sebebiyle verilecek olan kurumlar vergisi beyannamesinin ekinde vereceği bir taahhütname ile taahhüt eder. Mahallin en büyük mal memuru, bu hususta birleşilen kurumdan ayrıca teminat isteyebilir.”*

Birleşmeye katılan şirketler;

* Devir tarihi itibariyle hazırladıkları ve müştereken imzaladıkları münfesih kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesini birleşmenin Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde münfesih kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine vermişledir. Beyannamenin bir örneği ektedir (Ek-31).
* Birleşilen kurum, münfesih kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve diğer ödevlerini yerine getireceğini münfesih kurumun vergi dairesine bir taahhütname ile taahhüt etmiştir. Taahhütnamenin bir örneği ekte sunulmuştur (Ek-31).

**Birleşme TTK’nın 156. maddesine göre kolaylaştırılmış şekilde olmuş ise bu kısımda belirtilmesi önerilmektedir.**

### 3.7.2 Bölünme

Kurum bünyesinde bulunan xxx üretim işletmesini TTK’nın 159 ila 179. maddeleri ile KVK’nın 19 ve 20. maddesinde belirtilen şartlara uygun olarak kısmi bölünme yoluyla kayıtlı değerleri üzerinden aynî sermaye olarak tam mükellef mevcut (A) Şirketine/ yeni kurulan tam mükellef B şirketine devretmiştir. Kısmi bölünmeye ilişkin yapılan inceleme sonuçlarına aşağıda yer verilmiştir.

#### 3.7.2.1 Bölünmenin Türk Ticaret Kanunundaki Yeri ve Şirket Tarafından Yapılan İşlemler

**Burada TTK’nın 159 ila 179. maddeleri aynen yazılabileceği gibi aşağıda belirtilen şekilde özetlenebilir.**

Şirket bölünmeleri yeni TTK’nın 159 ila 179 maddelerinde hüküm altına alınmıştır.

Şirket;

1. Tam veya
2. Kısmı

bölünebilir (Md. 159/1).

Kısmi bölünmede, bir şirketin mal varlığının bir veya birden fazla bölümü diğer şirketlere devrolunur (Md. 159/1-b). Bölünen şirketin ortakları veya şirketin kendisi devralan şirketin paylarını ve haklarını iktisap ederler.

Kısmi bölünme sebebiyle bölünen şirketin sermayesinin azaltılması gündeme gelebilir. Bu durumda TTK’nın sermaye azaltılmasına ilişkin 473 ve 474. maddeleri uygulanmaz (Md. 162).

Devralan şirket sermayesini, devrolan şirketin kendisinin ve ortaklarının haklarını koruyacak miktarda artırır (Md. 163/1).

Bölünmede, ayni sermaye konulmasına ilişkin hükümler uygulanmaz (Md. 163/2).

Bölünme çerçevesinde yeni bir şirketin kurulmasında TTK’nın kuruluşa ilişkin hükümleri uygulanır. Sermaye şirketlerinin kurulmasında, kurucuların asgari sayısına ve ayni sermaye konulmasına ilişkin hükümler uygulanmaz (Md. 164).

Bilanço günüyle (31 Aralık), bölünme sözleşmesinin imzası veya bölünme planının düzenlenmesi tarihi arasında altı aydan fazla süre geçmişse veya son bilançonun çıkartılmasından itibaren, bölünmeye katılan şirketlerin mal varlıklarında önemli değişiklikler meydana gelmiş olduğu takdirde, bir ara bilanço çıkartılır (Md. 165/1).

Ara bilançoda fiziki envanter çıkartılması gerekmez (Md. 165/2-a).

Ara bilançoya, yıllık bilançoya ilişkin hükümler ve standartlar uygulanır (Md. 165/2).

Bölünmeye katılan şirketlerin yönetim organlarınca karar alınması şarttır.

Bir şirket, bölünme yoluyla, mal varlığının bölümlerini var olan şirkete devredecekse, bölünmeye katılan (bölünen ve devralan) şirketlerin yönetim organları tarafından bir bölünme sözleşmesi yapılır (Md. 166/1).

Bir şirket, bölünme yoluyla mal varlığının bölümlerini yeni kurulacak şirkete devredecekse, yönetim organı bir bölünme planı yapar (Md. 166/2).

Bölünme sözleşmesi ve bölünme planı yazılı olarak yapılır (Md. 166/3).

Bölünmeye katılan şirketlerin yönetim organları, **bölünme sözleşmesini veya bölünme planını onaylaması için genel kurula sunar** (Md. 173/1).

Şirket kısmi bölünmeyi TTK’nın ilgili hükümlerine göre gerçekleştirmiş olup, yapılan işlemler şöyledir;

1. Bölünmeye katılan şirket/şirketlerin yönetim organları bölünme/devralma kararı almışlardır (Ek-32).
2. Bölünme xxx tarihli bilanço/ara bilançoya göre gerçekleştirilmiştir. Dolayısıyla bilanço/ara bilanço çıkartılmıştır(Ek-32).
3. Bölünecek üretim işletmesine ilişkin aktif ve pasif Varlıklar tespit edilmiş ve envanteri çıkartılmıştır (Ek-32).
4. Bölünme sözleşmesi hazırlanmıştır (Ek-32).
5. Bölünmeye katılan şirketler ortak bölünme raporu hazırlanmıştır (bölünen üretim işletmesi mevcut bir şirket üzerine devredilecek ise) (Ek-32).
6. Bölünmeye katılan şirketler büyük ölçekli şirket olduğundan 171. maddede belirtilen bölünme evrakını incelemeye açmışlardır.
7. Bölünmeye katılan şirketlerin alacaklıları, Türkiye Ticaret Sicil Gazetesinde 7’şer gün aralıklarla üç defa yapılacak ilanla alacaklarını bildirmeye ve teminat verilmesi için istemde bulunmaya çağrılmışlardır.
8. Bölünmeye şirketlerin yönetim organları, alacaklıların alacaklarını bildirmeye çağrı ilanlarının yayımı tarihinden itibaren 3 ay geçtikten ve istemde bulunan alacaklıların alacaklarını teminat altına aldıktan sonra bölünme sözleşmesini genel kurula sunmuşlar ve onama kararı yeterli çoğunlukla alınmıştır.
9. Yeni kurulan veya üretim işletmesini devralan mevcut şirket sermayesini, bölünen/devreden şirketin ortaklarının haklarını koruyacak miktarda artırmıştır (Kısmi bölünmede devredilen varlıklara karşılık edinilen devralan şirket hisseleri, devreden şirkette kalabileceği gibi doğrudan bu şirketin ortaklarına da verilebilir. Bu bölünme işleminde devredilen varlıklara karşılık edinilen devralan şirket hisseleri bölünen şirketin ortaklarına verilmiştir). Yeni kurulan veya devralan şirket sermayesini xxx lira artırmış olup bunun xxx liralık kısmı devraldığı aktif ve pasif değerlerin pozitif farkından, kalan xxx lira ise nakit olarak taahhüt edilmiştir. Şirket esas sözleşmesi veya sermaye artırımını içeren esas sözleşme değişikliğinin yayımlandığı Ticaret Sicili Gazetesi ektedir (Ek-32).
10. Bölünen şirket bölünen işletmenin aktif-pasif farkı kadar sermayesini azaltmıştır (Ek-32)
11. Bölünen şirketin bölünme ve sermaye azaltımını içeren genel kurul kararı ticaret siciline tecil ettirilmiş ve böylelikle bölünme hukuken geçerlilik kazanmıştır (Ek-32).

#### 3.7.2.2 Bölünmenin Kurumlar Vergisi Kanunundaki Yeri ve Şirket Tarafından Yapılan İşlemler

Kısmi bölünme KVK’nın 19. Maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendinde hüküm altına alınmış olup, uygulamasına ilişkin önemli açıklamalar ise 1 Seri No.lu KVK Genel Tebliğinin 19.2.2. bölümünde ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

**BURADA DOĞRUDAN MEVZUAT YAZILABİLECEĞİ GİBİ AŞAĞIDA BELİRTİLEN ŞEKİLDE ÖZET AÇIKLAMALARA YER VERİLEBİLİR**

Kurum, xxx üretim işletmesinin KVK hükümlerine ve Genel Tebliğde yapılan açıklamalara göre yerine getirip getirmediği müşavirliğimizce incelenmiştir. Yapılan incelemede;

1. Bölünen şirket tam mükelleftir. Devralan mevcut veya yeni kurulan şirkette tam mükelleftir.
2. Bölünen şirket, bölünen üretim işletmesinin işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli aktif ve pasif kalemlerin tümünü devretmesi gerekmektedir, bu kurala uyulmuştur. Kısmi bölünme sonucu hem bölünen işletmenin hem de bölünme sonucunda varlıkları devralan işletmenin faaliyetine devam etmesi gerekmektedir, bu kurala uyumuştur. Bu kapsamda, söz konusu işletmelerin devrinde, işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli taşınmaz, her türlü tesis, makine ve teçhizat, alet, edevat, taşıtlar, gayrimaddi haklar ile hammadde, mamul, yarı mamul mallar gibi aktif kıymetler ile ilgili pasif kıymetlerin tümünün devredilmesi zorunludur, bu zorunluluğa uyulmuştur. Öte yandan, kurum bilançosunda yer alan devredilen üretim işletmesiyle doğrudan ilgili olan nakit, alacaklar, menkul kıymetler ve borçların da devri zorunludur (Bu kıymetlerden nakit, alacaklar ve menkul kıymetlerin devredilen işletme ile doğrudan bağının kurulamaması halinde ise bu kıymetlerin devri ihtiyaridir) bu zorunluğa uyulmuştur.
3. KVK’da kısmi bölünmede, bölünen kurumdan devralan kuruma zarar intikali öngörülmediğinden, geçmiş yıl zararlarının hiçbir şekilde devredilmesi mümkün değildir. Bölünen şirketten zarar devri söz konusu olmamıştır.

#### 3.7.2.3 Bölünmenin Sonucu

Müşavirliğimizce yapılan incelemede; Kurum, xxx üretim işletmesini TTK ve KVK hükümlerine ile 1 Seri No.lu KVK Genel Tebliğde yapılan açıklamalara göre yerine getirmiş olup, bölünen işletmenin aktif ve pasif varlıkları arasındaki fark xxx lira olarak tespit edilmiştir. Yeni kurulan veya üretim işletmesini devralan mevcut şirket, sermayesini, bölünen/devreden şirketin ortaklarının haklarını koruyacak miktarda artırmıştır (Bu bölünme işleminde devredilen varlıklara karşılık edinilen devralan şirket hisseleri bölünen şirketin ortaklarına verilmiştir). Devralan şirket sermayesini xxx lira artırmış olup bunun xxx liralık kısmı devraldığı aktif ve pasif değerlerin pozitif farkından, kalan xxx lira ise nakit olarak taahhüt edilmiştir. Buna mukabil, bölünen şirket bölünen işletmenin aktif-pasif farkı olan xxx lira sermayesini azaltmıştır

## 3.8 Sermayenin Azaltılması

**Sermayenin azaltılması söz konusu olduğunda, bu kısımda TTK mevzuatının açıklanması önerilmektedir. Konunun iyi anlaşılması bakımından örnek uygulamaya yer verilmiştir.**

Şirket yönetim kurulu Türk Ticaret Kanunu’nun 473, 474 ve 475. Maddelerine göre mevcut ödenmiş sermayesini 10.000.000,00 lira nakden azaltmak için esas sözleşme değişikliğini de içerecek şekilde xxx yılı olağanüstü genel kurulu toplantısı kararı almıştır (Ek-33). Sermayenin 10.000.000,00 lira azaltmasına rağmen şirket alacaklılarının haklarını tamamen karşılayacak miktarda aktifin şirkette mevcut olup olmadığının tespiti gerekmektedir. Bu amaçla şirket mali tabloları ve varlıkları incelenmiştir.

Sermaye azaltılmasına konu olan Türk Ticaret Kanunu’nun 473, 474 ve 475. Maddeleri aynen aşağıdaki gibidir.

*“Esas sermayenin azaltılması*

*I – Karar*

*MADDE 473-(1) Bir anonim şirket sermayesini azaltarak, azaltılan kısmın yerine geçmek üzere bedelleri tamamen ödenecek yeni paylar çıkarmıyorsa, genel kurul, esas sözleşmenin gerektiği şekilde değiştirilmesini karara bağlar. Genel kurul toplantısına ilişkin çağrı ilanlarında, mektuplarda ve internet sitesi bildiriminde, sermaye azaltılmasına gidilmesinin sebepleri ile azaltmanın amacı ve azaltmanın ne şekilde yapılacağı ayrıntılı bir şekilde ve hesap verme ilkelerine uygun olarak açıklanır. Ayrıca yönetim kurulu bu hususları içeren bir raporu genel kurula sunar, genel kurulca onaylanmış rapor tescil ve ilan edilir.*

 *(2) (…) (1) sermayenin azaltılmasına rağmen şirket alacaklılarının haklarını tamamen karşılayacak miktarda aktifin şirkette varlığı belirlenmiş olmadıkça sermayenin azaltılmasına karar verilmez. (1)*

*(3) Genel kurulun kararına 421 inci maddenin üçüncü fıkrasının birinci cümlesi uygulanır. Kararda (…) (1) sermayenin azaltılmasının ne tarzda yapılacağı gösterilir. (1)*

*(4) Esas sermayenin azaltılması sebebiyle kayıtlara göre doğacak defter kârı sadece payların yok edilmesinde kullanılabilir.*

*(5) Sermaye hiçbir suretle 332’nci madde ile belirlenen en az tutardan aşağı indirilemez.*

*(6) Bu madde ile 474 ve 475 inci maddeler, kayıtlı sermaye sisteminde çıkarılmış sermayenin azaltılmasına kıyas yoluyla uygulanır.*

*II – Alacaklılara çağrı*

*MADDE 474-(1) Genel kurul esas sermayenin azaltılmasına karar verdiği takdirde, yönetim kurulu, bu kararı şirketin internet sitesine koyduktan başka, 35 inci maddede anılan gazetede ve aynı zamanda esas sözleşmede öngörüldüğü şekilde, yedişer gün arayla, üç defa ilan eder. İlanda alacaklılara, Türkiye Ticaret Sicili Gazetesindeki üçüncü ilandan itibaren iki ay içinde, alacaklarını bildirerek bunların ödenmesini veya teminat altına alınmasını isteyebileceklerini belirtir. Şirketçe bilinen alacaklılara ayrıca çağrı mektupları gönderilir.*

*(2) Sermaye, zararlar sonucunda bilançoda oluşan bir açığı kapatmak amacıyla ve bu açıklar oranında azaltılacak olursa, yönetim kurulunca alacaklıları çağırmaktan ve bunların haklarının ödenmesinden veya teminat altına alınmasından vazgeçilebilir.*

*III – Kararların yerine getirilmesi*

*MADDE 475-(1) Sermaye, ancak alacaklılara verilen sürenin sona ermesinden ve beyan edilen alacakların ödenmesinden veya teminat altına alınmasından sonra azaltılabilir; aksi hâlde alacaklılar şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinde sermayenin azaltılması işleminin tescilinin ilan edilmesinden itibaren iki yıl içinde sermayenin azaltılmasının iptali davası açabilirler. Teminatın yetersizliği hâlinde de yargı yolu açıktır.*

*(2) Azaltma kararının uygulanabilmesi için, pay senetleri miktarının, değiştirme veya damgalama yoluyla ya da diğer bir şekilde azaltılmasının gerekli olduğu hâllerde bu husus için yapılan ihtara rağmen geri verilmeyen pay senetleri şirketçe iptal edilebilir. Tebliğde şirkete geri verilmeyen senetlerin iptal edilecekleri yazılır.*

*(3) Pay sahiplerinin, değiştirilmek üzere şirkete geri verdikleri pay senetlerinin miktarı, karar gereğince değiştirmeye yetmezse, bu senetler iptal olunarak bunların karşılığında verilmesi gereken yeni senetler satılıp paylarına düşen miktar şirkette saklanır.*

*(4) Yukarıdaki fıkralarla, 473 ve 474 üncü maddelerde yazılı şartlara uyulmuş olduğunu gösteren belgeler ibraz edilmedikçe esas sermayenin azaltılmasına dair karar ve sermayenin gerçekten azaltılmış olması olgusu ticaret siciline tescil olunamaz.”*

### 3.8.1 Azaltılan Sermayenin Unsurları ve Vergilendirilmesi

Şirket 20.000.000,00 lira olan ödenmiş sermayesini 10.000.000,00 lira azaltma kararı almış ve aşağıda belirtilen şekilde azaltılan sermayenin vergilendirilmesi gereken unsurları vergilendirilmiş, kalanı ise ortaklara hisseleri oranında nakit olarak dağıtılmıştır.

 Şirketin ortak sayısı 5 olup, bunun 3’ü gerçek kişi (A, B, C), 2 ortak ise tam mükellef (Y ve Z) Limited Şirketidir.

- Sermaye azaltılması olağanüstü genel kurulda görüşülmüş olup, genel kurul 31 Ekim 2018 tarihinde yapılmış ve sermaye azaltılmasına oy birliği ile karar vermiştir.

-Sermaye azaltılması genel kurul kararı 05.11.2018 tarihinde ticaret siciline tescil edilmiş aynı ayda da ilan edilmiştir. Azaltılan sermaye 30.11.2018 tarihinde nakit olarak ödenmiştir.

- Şirketin 30.09.2018 tarihli bilançosu aşağıdaki gibidir.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **A- Aktifler (Mevcutlar) (+)** |  | **35.750.000,00** |
| 10-Hazır Değerler | 8.000.000,00 |  |
| 11-Menkul Kıymetler | 50.000,00  |  |
| 12-Ticari Alacaklar | 20.000.000,00 |  |
| 13-Diğer Alacaklar | 10.000,00 |  |
| 15-Stoklar | 7.000.000,00 |  |
| 18-Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları | 30.000,00 |  |
| 22-Ticari Alacaklar | 200.000,00 |  |
| 25-Maddi Duran Varlıklar | 400.000,00 |  |
| 26-Maddi Olmayan Duran Varlıklar | 15.000,00 |  |
| 28-Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları | 45.000,00 |  |
| B- PASİFLER (BORÇLAR) (-) |  | 3.670.000,00 |
| 30-Mali Borçlar | 20.000,00 |  |
| 32-Ticari Borçlar | 1.250.000,00 |  |
| 33-Diğer Borçlar | 1.000.000,00 |  |
| 34-Alınan Avanslar | 650.000,00 |  |
| 36-Ödenecek Vergi Ve Diğer Yükümlülükler | 110.000,00 |  |
| 37-Borç Ve Gider Karşılıkları | 550.000,00 |  |
| 38-Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları | 90.000,00 |  |
|  **Özvarlık (=)** |  | **32.080.000,00** |

- Öz varlık ve öz varlık unsurları aşağıdaki gibidir.

|  |  |
| --- | --- |
| Ödenmiş Sermaye  | 20.000.000,00 |
| Kar Yedekleri | 70.000,00 |
| Geçmiş Yıl Karları (+) | 9.500.000,00 |
| Dönem Net Karı (+) | 2.510.000,00 |
| **Özvarlık Toplamı (=)** | **32.080.000,00** |

Bilançoya göre, kurumun öz varlık tutarı 32.080.000,00 lira olarak tespit edilmiştir.

- 31.12.2017 tarihli bilanço verilerine göre, TTK’nın 376. maddesinin 1 ve 2. fıkralarına göre nakit olarak sermaye azaltımı öncesinde ve sonrasında şirketin sermaye kaybının bulunup bulunmadığının tespiti aşağıda belirtilen şekilde yapılmıştır;

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | **Sermaye Azaltımı Öncesi** | **Sermaye Azaltımı Sonrası** | **Fark** |
| A | Sermaye  | 20.000.000,00 | 10.000.000,00 | 10.000.000,00 |
| B | Kar Yedekleri | 70.000,00 | 70.000,00 | - |
| C | Toplamı (E=A+B) | 20.070.000,00 | 10.070.000,00 | 10.000.000,00 |
| D | Ödenmiş Sermaye ve Kanuni yedek akçelerin ½’si (C/2) | 10.035.000,00 | 5.035.000,00 | - |
| E | Ödenmiş Sermaye ve Kanuni yedek akçelerin 1/3’ü [C\*(1/3)] | 6.900.000,00 | 3.356.666,67 | - |
| F | Geçmiş Yıllar Karı (Geçmiş yıllar karları-Geçmiş yıllar zararları=) (-) | 9.500.000,00 | 9.500.000,00 | - |
| G | 376/1 Maddesi (Son yıllık bilançoya göre, sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının yarısının zarar sebebiyle karşılıksız kalıp kalmadığı)  | Kalmamıştır | Kalmamıştır | - |
| H | 376/2 Maddesi (Son yıllık bilançoya göre, sermaye ile kanuni yedek akçeler top. Üçte ikisinin zarar sebebiyle karşılıksız kalıp kalmadığı) | Kalmamıştır | Kalmamıştır | - |

Tablo üzerinde yapılan hesaplamalardan da görüleceği gibi 31.12.2017 tarihli bilançoya göre sermaye azaltımı sonucunda şirketin;

* Sermayesi ile kanuni yedek akçeler toplamının yarısının karşılıksız kalmadığı,
* Sermayesi ile kanuni yedek akçeler toplamının üçte ikisinin karşılıksız kalmadığı,

görülmektedir.

- Sermaye ve unsurları

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **İlk ve Artırılan Sermaye** | **Sermaye** | **Sermayenin Unsurları** | **Tescil Tarihi** |
| Kuruluş sermayesi | 1.000.000,00 | Nakit | 30.5.1990 |
| 1. sermaye artırım | 181.500,00 | 1997, 1998, yılları karları | 25.10.2004 |
| 1. sermaye artırım | 1.040.000,00 | 1999, 2000, 2001 ve 2003 yılları karları | 25.10.2004 |
| 1. sermaye artırım | 3.528.500,00 | Ortakların şirketten olan alacakları | 25.10.2004 |
| 2. sermaye artırım | 750.000,00 | Enflasyon düzeltmesi olumlu farkları | 28.12.2006 |
| 2. sermaye artırım | 722.000,00 | 2004 ve 2005 yılları karları | 28.12.2006 |
| 2. sermaye artırım | 378.000,00 | Ortakların şirketten olan alacakları | 28.12.2006 |
| 2. sermaye artırım | 150.000,00 | Yeniden değerleme fonları | 28.12.2006 |
| 3. sermaye artırım | 10.500.000,00 | Ortakların şirketten olan alacakları | 8.8.2013 |
| 4. sermaye artırım | 248.000,00 | 2011,2012 yılları karları | 27.12.2014 |
| 4. sermaye artırım | 1.502.000,00 | Nakit | 27.12.2014 |
| **Toplam Sermaye** | **20.000.000,00** |  |  |

Tablodan da anlaşılacağı gibi 20.000.000,00 TL ödenmiş sermayenin dağılımı;

* Nakit ve ortakların alacaklarından karşılanan kısmı **16.908.500,00 TL,**
* Geçmiş yıllar karlarından karşılanan kısmı **2.191.500,00 TL,**
1. 1997 ve 1998 yılları karları 181.500,00 TL,

ii) 1999, 2000, 2001 ve 2003 yılları karları 1.040.000,00 TL,

iii) 2004 ve 2005 yılları karları 722.000,00 TL,

iv) 2011 ve 2012 yılları karları 248.000,00 TL,

* Enflasyon düzeltmesi farklarından karşılanan kısmı **750.000,00 TL,**
* Yeniden değerleme fonlarından karşılanan kısmı **150.000,00 TL**

- Ortakların sermaye içindeki payları % 20 olup, eşittir.

- Azaltılacak nakit sermaye tutarı 10.000.000,00 TL olup, tamamı ödenmiş sermayeden karşılanacaktır.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Sermaye Ve Unsurları** | **Tutarı** | **Vergiye Tabi Olup Olmadığı** | **Şirket Tarafından Hesaplanması Gereken Vergi** | **Vergi Beyan Ve Ödeme Zamanı** |
| A- Ödenmiş sermaye | 20.000.000,00 |  | YOK | YOK |
| B- Azaltılan sermaye |  10.000.000,00 |  | YOK | YOK |
| C- Kalan sermaye (A-B=) |  10.000.000,00 |  |  |  |
| D- Azaltılan sermaye unsurları |  10.000.000,00 |  |  |  |
| 1. Öncelikli olarak dağıtıldığı kabul edilen unsurlar | 3.091.500,00 |  |  |  |
| a) Enflasyon düz. olumlu farkları  | 750.000,00 | kurumlar vergisi ve gelir stopaj vergisine tabi  | a) % 22 KV : 165.000,00 750.000x0,22= b) % 15 GV stopajı: 52.650,00  (750.000-165.000)/5x3x0,15= | Örneğimize göre sermaye azaltımı Kasım 20xx ayında gerçekleşmiştir. 20xx/4. Dönem geçici vergi bey. İle beyan edilir. Diğer kazançlarla ilişkilendirilmeden GKV tahakkuk ettirilir. 20xx KV beyannamesiyle 20xx Nisan ayında beyan edilir. Kar dağıtımı Kasım 20xx ayında gerçekleşmiş olacağından gerçek kişi ortaklara ödenecek tutardan stopaj gelir vergisi Kasım 20xx dönemi muhtasar bey. İle beyan edilir ve beyan edildiği ayda ödenir  |
| b) Yeniden değerleme fonlar | 150.000,00 | kurumlar vergisi ve gelir stopaj vergisine tabi  | a) % 22 KV: 33.000,00  150.000x0,22= b) % 15 GV stopajı: 10.530,00  (150.000-33.000)/5x3x0,15=  | Beyan ve ödeme yukarıda (a) satırında belirtildiği gibidir. |
| c) 1997 ve 1998 yılları karları | 181.500,00 | hiç bir vergiye tabi değil (Gelir Vergisi Kanunun Geçici 62. Maddesi) | YOK | YOK  |
| d) 1999, 2000, 2001 ve 2003 yılları karları | 1.040.000,00 | Gelir stopaj vergisine tabi | a) % 15 GV stopajı: 93.600,001040.000/5x3x0,15= | Kar dağıtımı Kasım 20xx ayında gerçekleşmiş olacağından gerçek kişi ortaklara ödenecek tutardan stopaj gelir vergisi Kasım 20xx dönemi muhtasar bey. İle beyan edilir ve beyan edildiği ayda ödenir.  |
| e) 2004 ve 2005 yılları karları  | 722.000,00 | gelir stopaj vergisine tabi | b) % 15 GV stopajı: 64.980,00722.000/5x3x0,15=  | Beyan ve ödeme yukarıda (d) satırında belirtildiği gibidir. |
| f) 2011 ve 2012 yılları karları  | 248.000,00 | gelir stopaj vergisine tabi | c) % 15 GV stopajı: 22.320,00248.000/5x3x0,15=  | Beyan ve ödeme yukarıda (d) satırında belirtildiği gibidir. |
| 2. Nakit ve ayni Sermaye unsurları (D-1=) | 6.908.500,00 |  |  |  |
| a) Nakit olarak konulan sermaye[[13]](#footnote-13) | 6.908.500,00 | hiç bir vergiye tabi değil | YOK | YOK |
|  |  |  |  |  |

Tablodan da anlaşılacağı gibi 10.000.000,00 TL sermaye azaltımı nedeniyle ödenmesi gereken vergi ve ortaklara yapılacak ödeme aşağıdaki gibi olmaktadır.

1. Azaltılan sermaye miktarı (+) : 10.000.000,00
2. Ödenmesi gereken kurumlar vergisi (-) : 198.000,00
3. Ödenmesi gereken gelir stopaj vergisi (-) : 244.080,00
4. Ortaklara dağıtılacak tutar 1-(2+3)= : 9.557.920,00

Ortaklara dağıtılacak tutardan öncelikle tüzel kişi ortak (Z ve Y) Limited Şirketlerinin alacağı tespit edilmiştir. Tam mükellef tüzel kişi ortaklara yapılacak ödemeden GVK’nın 94/6. Maddesi gereğince gelir vergisi tevkifatı yapılmamaktadır. Bu durumda azaltılan sermaye tutarından sadece hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan tutarın % 40’ı (% 20 + % 20) oranındaki payı tüzel kişi ortak (Z ve Y) Limited şirketine ait tahakkuk etmiş ve ödenmiştir.

* Ortak (Z) Ltd. Şti % 20 pay : 1.960.400,00 TL.

(10.000.000 – 198.000)x0,20=

* Ortak (Y) Ltd. Şti % 25 pay : 1.960.400,00 TL.

(10.000.000 – 198.000)x0,20=

* Ortak (A) % 20 pay : 1.879.040,00 TL.

(9.557.920-(1.960.400+1.960.400)/3[[14]](#footnote-14)

* Ortak (B) % 20 pay : 1.879.040,00 TL.

(9.557.920-(1.960.400+1.960.400)/3

* Ortak (C) % 20 pay : 1.879.040,00 TL.

(9.557.920-(1.960.400+1.960.400)/3

### 3.8.2 Azaltılan Sermayenin Muhasebeleştirilmesi

Sermaye azaltılmasına ilişkin genel kurul kararı 05.11.2018 tarihinde tescil edilmiş aynı ayda da ilan edilmiş ve aynı ayda pay sahiplerine ödenmiş olduğundan yapılan işlemin muhasebeleştirilmesi de aynı tarihte yapılmıştır.

Muhasebe yevmiye kaydı:

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ 05/11/2018 \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

500 SERMAYE HESABI 10.000.000,00

 331 ORTAKLARA BORÇLAR 9.557.920,00

 Ortak (X) Ltd. Şti : 1.960.400,00

Ortak (Y) Ltd. Şti : 1.960400,00

 Ortak (A) : 1.879.040,00

Ortak (B) : 1.879.040,00

 Ortak (C) : 1.879.040,00

 360 ÖDENECEK VERGİLER 442.080,00

Kurumlar Vergisi : 198.000,00

 Gelir stopaj vergisi : 244.080,00

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ ../../…. \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

## 3.9 Finansal Tabloların İncelenmesi

### 3.9.1 Bilanço İncelemesi

Hesap dönemi boyunca defter ve belgeler incelenirken bunların özellikle aylık ayrıntılı mizanlarla uygunluğu irdelenmiştir. Dönem sonunda yapılan çalışmalarda ise, kapanış işlemleri gözden geçirilmiş düzenlenen bilançonun Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliğlerinde belirtilen ilkelere uygun olması sağlanmıştır.

Değerlemelerde VUK’nun 269 ve müteakip maddeleri dikkate alınmış ve;

* [Gayrimenkuller VUK’un 269, 270, 271, 272 maddeleri gereği maliyet bedeli ile,
* Demirbaş eşya VUK’un 273’ncü maddesi gereği maliyet bedeli ile,
* Emtia VUK’ un 274 ve 275’nci maddeleri gereği maliyet bedeli ile,
* Zirai mahsuller ve hayvanlar VUK’un 276 ve 277’nci maddeleri gereği maliyet bedeli ile,
* Kıymeti düşen mallar VUK’un 278’nci maddesi gereği emsal bedeli ile,
* Menkul kıymetler VUK’un 279’ncu maddesi gereği alış bedeli ve/veya borsa rayici ile,
* Yabancı paralar VUK’un 280’nci maddesi gereği TCMB döviz alış kuru (kasa efektif alış kuru) ile,
* Vadesi gelmemiş senede bağlı dövizli alacak ve borçlar senet üzerinde yazılı faiz oranına göre, faiz oranı yazılı olmayanlar değerleme gününde geçerli olan LİBOR faiz oranı ile (VUK 280),
* Alacaklar ve borçlar VUK un 281 ve 285’nci maddeleri gereği mukayyet değerleriyle, TL cinsinden vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçlar senet üzerinde yazılı faiz oranı ile, faiz oranı yazılı olmayanlar ise TCMB resmi iskonto (reeskont) oranı ile, mevduat veya kredi sözleşmelerine dayanan borçlar değerleme gününe kadar hesaplanan faizleriyle birlikte*,*
* Kasada yer alan TL’sı nakitler VUK’un 284’ncü maddesi gereği itibari değeriyle,
* Aktif ve pasif geçici hesap kıymetleri VUK’un 283 ve 287’nci maddeleri gereği mukayyet değerleriyle,
* Karşılıklar VUK’un 288’nci maddesi gereği mukayyet değerleriyle

değerlenmiştir. Değerleme işlemleri ve sonuçlarını gösteren bilanço hesaplarının detayı aşağıdaki gibidir:

**Bilanço hesapları açıklamalarında grup hesaplar (muavin hesapların az olması halinde muavin hesaplar) düzeyinde açıklamalara yer verilebilir.**

#### 3.9.1.1 Aktifler

##### 3.9.1.1.1 Dönen Varlıklar (1)

**Hazır Değerler (10 hesap grubu)**

Kurumun 31.12.20xx tarihli bilançosunun “Hazır Değerler” bölümünde yer alan iktisadi kıymetler, VUK’un ilgili hükümlerine uygunluk açısından incelenmiştir. Bu incelemeler sonucunda; “Kasa” ve “Banka” hesaplarında yer alan Türk Lirası cinsinden varlıkların mukayyet değerleri ile, kasada bulunan dövizli nakit xxx Seri Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde yer alan, T.C. Merkez Bankası efektif alış kuru esas alınmak suretiyle değerlendiği, Kasa hesabının yıl içindeki hareketleri incelenmiş, hesapta görülen tutarların optimal kasa tutarını aşacak ölçüye ulaşmadığı görülmüştür.

**Kasa büyüklüğü optimal kasa tutarını (teamüllere uygun olmayan) aştığı için aşan kısının ortaklarla ilişkili kişilerle ilişkilendirildiği sonucuna varılması durumunda, transfer fiyatlandırması söz konusu olabilir. Faiz hesaplaması yapılmış ise faiz hesaplamasının nasıl yapıldığının ve hesaplanan faiz tutarının belirtilmesi gerekmektedir. Faiz uygulaması için hesabın yıl içindeki hareketi dikkate alınmalı, fatura düzenlenip düzenlenmediğine yer verilmelidir**

Banka yıl sonu mevcutlarının banka ekstreleriyle uyumlu olduğu görülmüştür.

31.12.20xx tarihi itibari ile “Kasa” hesabının bakiyesi xxx lira, “Alınan Çekler” hesabının bakiyesi xxx lira, “Bankalar” hesabının bakiyesi ise xxx liradır.

**Menkul Kıymetler (11 hesap grubu)**

Kurumun 31.12.20xx tarihli bilançosunun “Menkul Kıymetler” bölümünde yer alan iktisadi kıymetler, VUK’un ilgili hükümlerine uygunluk açısından incelenmiştir. Tutarı xxx lira olup, tamamı repo işlemlerine konu alınan devlet iç borçlanma senetleri tutarından oluşmaktadır. Repo işlemlerine konu devlet iç borçlanma senetleri üzerinden VUK’un 279. maddesi gereğince xxx lira gelir tahakkuku hesaplanarak 645-Menkul Kıymet Satış Karları hesabına kaydedilmiştir.

**Portföyde HB/DT ve diğer menkul kıymetler var ise (VUK md. 279) hükümlerine göre değerlenerek faiz tahakkuku yapılmalıdır.**

**Ticari Alacaklar (12 hesap grubu)**

Kurumun, 31.12.20xx tarihli bilançosunda “Ticari Alacaklar” ana hesabında yer alan tutarlar, VUK’un ilgili hükümlerine uygunluk açısından incelenmiştir.

Bu inceleme sonucunda; “Alıcılar” hesabında yer alan Türk Lirası cinsinden alacakların mukayyet değerleri ile değerlendiği, yabancı para cinsinden alacakların ise xxx Seri Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde yer alan, T.C. Merkez Bankası döviz alış kurları esas alınmak suretiyle değerlendiği tespit edilmiştir.

31.12.20xx tarihi itibari ile;

- Alıcılar (120) hesabının bakiyesi xxx liradır.

- Alacak Senetleri (121) hesabının bakiyesi xxx liradır. Kurum, TL. cinsinden olan senetlerini VUK madde 281’e göre T.C. Merkez Bankası avans işlemlerinde kullanılan oran (% xxx) ile, dövizli senetlerini ise LİBOR faiz oranlarıyla reeskont işlemine tabi tutmuş ve hesaplanan xxx lira reeskont giderini 657-Reeskont Faiz Giderleri hesabına gider olarak kaydetmiştir. Şirket aynı şekilde borç senetlerini de reeskonta tabi tutmuştur.

- Verilen Depozito ve Teminatlar (126) hesabının bakiyesi xxx lira,

- Diğer Ticari Alacaklar (127) hesabının bakiyesi xxx liradır.

- Şüpheli ticari alacaklar (128) hesabının bakiyesi xxx lira olup, xxx liralık kısmı hesap döneminde oluşan şüpheli ticari alacakların dönem sonuna kadar tahsil edilememiş kısmından oluşmaktadır. Şirket, hesap dönemi içinde şüpheli hale gelen alacaklardan icra veya dava safhasında olan xxx lira için karşılık ayırarak 654 Karşılık Giderleri Hesabına borç kaydetmiştir.

Şüpheli ticari alacaklar karşılığı (129) hesabının bakiyesi xxx lira olup, geçmiş hesap dönemleri ile içinde bulunulan hesap döneminde şüpheli hale gelip VUK md. 323 şartlarına uygun olanlar bir yandan 654 Karşılık Giderleri Hesabına borç kaydedilirken, diğer yandan 129 Şüpheli Ticari Alacaklar Hesabına borç kaydedilmiştir.

**Diğer Alacaklar (13 hesap grubu)**

Şirketin 31.12.20xx tarihli bilançosunda yer alan diğer alacakların bakiyesi xxx lira olup ayrıntısı şöyledir;.

**-** Ortaklardan Alacakların (131 hesap) bakiyesi xxx lira olup, ortakların işletmeye olan borcundan meydana gelmektedir. Şirket, ortaklarından olan alacaklarını KVK’nın 13. Maddesine göre transfer fiyatlandırması kapsamında değerlendirerek şirket içi emsal faiz oranları dikkate alınarak faiz hesaplamış ve 642 faiz Gelirleri hesabına gelir yazmıştır. Faiz için, borçlu ortak adına fatura düzenlenmiş, genel oranda % 18 KDV hesaplanmıştır.

- İştiraklerden Alacaklar (132 hesap) bakiyesi xxx lira olup, şirketin iştiraki olan xxx (iştirak adı)’nden olan xxx (alacak mahiyeti) xxx alacak bakiyesinden ibarettir. Şirket, iştiraklerden olan alacaklarına KVK’nın 13. Maddesine göre transfer fiyatlandırması kapsamında değerlendirerek şirket içi emsal faiz oranları dikkate alınarak faiz hesaplamış ve 642 faiz Gelirleri hesabına gelir yazmıştır. Faiz için, borçlu ortak adına fatura düzenlenmiş, genel oranda % 18 KDV hesaplanmıştır.

- Diğer Çeşitli Alacaklar (136 hesap) bakiyesi xxx lira olup, xxx liralık kısmı ilişkili kişilere verilen borçlardan kaynaklanmaktadır. Arta kalan xxx liralık kısmı ticari olmayan diğer çeşitli alacaklardan ibarettir. İlişkili kişilere verilen borçlar KVK’nın 13. Maddesine göre transfer fiyatlandırması kapsamında değerlendirerek şirket içi emsal faiz oranları dikkate alınarak faiz hesaplamış ve 642 faiz Gelirleri hesabına gelir yazmıştır. Faiz için, borçlu ortak adına fatura düzenlenmiş, genel oranda % 18 KDV hesaplanmıştır.

Transfer fiyatlandırması konusuna raporun III/xxx Transfer Fiyatlandırması ve Örtülü Sermaye bölümünde ayrıntılı olarak değinilmiştir.

**Stoklar (15 hesap grubu)**

Tutarı xxx lira olup xxx liralık kısmı ilk madde ve malzemelerden, xxx liralık kısmı yarı mamullerden, xxx liralık kısmı mamullerden, xxx liralık kısmı ticari mallardan, xxx liralık kısmı ise diğer stoklardan oluşmakta olup, miktar ve stok dengesine raporumuzun III/xxx bölümlerinde yer değinilmiştir.

Dönem bilançosunda yer alan stokların xxx liralık kısmı verilen sipariş avansları kaleminden oluşmaktadır.

**Yıllara Yaygın İnşaat Onarım Maliyetleri (17 hesap grubu)**

Kurumun yıllara yaygın inşaat işlerine ilişkin geniş bilgi bu raporun III/xxx bölümünde verilmiştir. 31.12.20xx tarihli bilançoya göre 170- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri hesabının bakiyesi xxx liradır.

**Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları (18 hesap grubu)**

Kurumun “Gelecek Aylara Ait Giderler” hesabının incelenmesinde, dönemsellik prensibine uyulduğu ve sonraki hesap dönemi sonuna kadar olan harcama ve gelir tutarlarının aktif hesaplara intikal ettirildiği tespit edilmiştir.

Gelecek Aylara Ait Giderler (180) hesabında yer alan xxx lira sonraki hesap dönemi olan 20xx yılına isabet eden bakım ve abonelik giderleri ile sigorta giderlerinden oluşmakta olup, dönemsellik ilkesi gereği tahakkuk ettirilmiştir.

Gelir tahakkukları (181) hesabında yer alan xxx lira, vadesi cari hesap döneminde başlayıp izleyen hesap döneminde sona eren vadeli TL ve döviz tevdiat hesaplarının cari hesap dönemine isabet eden kıst faiz gelirlerinden oluşmakta olup, ayrıntısı aşağıdaki gibidir.

|  |  |
| --- | --- |
| **Açıklama** | **Tutar** |
| Repo Tahakkuku |  |
| Hazine Bonosu ve Devlet Tahvili Faiz Tahakkukları |  |
| %51’i Hisse Senetlerinden Oluşmayan Yatırım Fonları Katılma Belgesi Gelir Tahakkuku |  |
| TL ve döviz mevduatı faiz tahakkuku |  |
| Eurobond faiz tahakkuku ve kur farkları |  |
| **Toplam** |  |

VUK Md. 279 uyarınca yapılan gelir tahakkukları dönem karına dahil edilmiştir.

Hesaplanan faiz geliri tahakkuklarından GVK’nın 94. maddesine göre tevkifata tabi olanların tevkifat tutarları 193 Peşin Ödenen Vergiler hesabına kaydedilmiş olup, 4. dönem geçici vergi beyannamesi ve kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde hesaplanan vergiden mahsup edilmiştir.

**Diğer Dönen Varlıklar (19 hesap grubu)**

- Devreden KDV (190) hesabının bakiyesi xxx lira olup, 20xx/Aralık dönemi KDV beyannamesinde yer alan sonraki döneme devreden indirilecek KDV tutarından oluşmaktadır.

- Diğer KDV (192) hesabının bakiyesi xxx lira olup, tamamı ihraç kayıtlı satışlara (KDVK md.11/1-c) ilişkin tecil-terkin KDV’den oluşmaktadır.

- Peşin ödenen vergiler (193) hesabının bakiyesi xxx lira olup, xxx liralık kısmı dönem içinde ödenen geçici vergilerden, xxx liralık kısmı dönem içinde kesinti yoluyla (tevkif suretiyle) ödenen vergilerden oluşmaktadır.

İş avansları (195) hesabının bakiyesi xxx lira olup, tamamı iş için personele ve üçüncü şahıslara verilen avanslardan oluşmaktadır.

Personel avansları (196) hesabının bakiyesi xxx lira olup, tamamı ücret avanslardan ibarettir.

##### 3.9.1.1.2 Duran Varlıklar (2)

**Ticari Alacaklar (22 hesap grubu)**

Kurumun, 31.12.20xx tarihli bilançosunda 1 yıl ve üzerinde vadesi olan ticari alacakları duran varlık içerisinde 22 Ticari Alacaklar hesap grubunda izlenmiş olup VUK’un ilgili hükümlerine uygunluk açısından incelenmiştir.

Bu inceleme sonucunda; “220- Alıcılar” hesabında yer alan Türk Lirası cinsinden alacakların mukayyet değerleri ile değerlendiği, yabancı para cinsinden alacakların ise xxx Seri Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde yer alan, T.C. Merkez Bankası döviz alış kurları esas alınmak suretiyle değerlendiği tespit edilmiştir.

31.12.20xx tarihi itibari ile;

- Alıcılar (220) hesabının bakiyesi xxx liradır.

- Alacak Senetleri (221) hesabının bakiyesi xxx liradır. Kurum, TL. cinsinden olan senetlerini VUK madde 281’e göre T.C. Merkez Bankası avans işlemlerinde kullanılan oran (% xxx) ile, dövizli senetlerini ise LİBOR faiz oranlarıyla reeskont işlemine tabi tutmuş ve hesaplanan xxx lira reeskont giderini 657-Reeskont Faiz Giderleri hesabına gider olarak kaydetmiştir. Şirket aynı şekilde borç senetlerini de reeskonta tabi tutmuştur.

- Verilen Depozito ve Teminatlar (226) hesabının bakiyesi xxx liradır .

**Diğer Alacaklar (23 hesap grubu)**

Şirketin 31.12.20xx tarihli bilançosunda 1 yıl ve üzerinde vadesi olan diğer alacakları duran varlık içerisinde 23 Diğer Alacaklar hesap grubunda izlenmiş olup, diğer alacakların bakiyesi xxx lira olup ayrıntısı şöyledir;

**-** Ortaklardan Alacakların (231 hesap) bakiyesi xxx lira olup, ortakların işletmeye olan borcundan meydana gelmektedir. Şirket, ortaklarından olan alacaklarına KVK’nın 13. Maddesine göre transfer fiyatlandırması kapsamında değerlendirerek şirket içi emsal faiz oranları dikkate alınarak faiz hesaplamış ve 642 faiz Gelirleri hesabına gelir yazmıştır. Faiz için, borçlu ortak adına fatura düzenlenmiş, genel oranda % 18 KDV hesaplanmıştır.

- İştiraklerden Alacaklar (232 hesap) bakiyesi xxx lira olup, şirketin iştiraki olan xxx (iştirak adı)’nden olan xxx (alacak mahiyeti) xxx alacak bakiyesinden ibarettir. Şirket, iştiraklerden olan alacaklarına KVK’nın 13. Maddesine göre transfer fiyatlandırması kapsamında değerlendirerek şirket içi emsal faiz oranları dikkate alınarak faiz hesaplamış ve 642 faiz Gelirleri hesabına gelir yazmıştır. Faiz için, borçlu ortak adına fatura düzenlenmiş, genel oranda % 18 KDV hesaplanmıştır.

- Diğer Çeşitli Alacaklar (236 hesap) bakiyesi xxx lira olup, xxx liralık kısmı ilişkili kişilere verilen borçlardan kaynaklanmaktadır. Arta kalan xxx liralık kısmı ticari olmayan diğer çeşitli alacaklardan ibarettir. İlişkili kişilere verilen borçlar KVK’nın 13. Maddesine göre transfer fiyatlandırması kapsamında değerlendirerek şirket içi emsal faiz oranları dikkate alınarak faiz hesaplamış ve 642 faiz Gelirleri hesabına gelir yazmıştır. Faiz için, borçlu ortak adına fatura düzenlenmiş, genel oranda % 18 KDV hesaplanmıştır.

Transfer fiyatlandırması konusuna raporun III/xxx Transfer Fiyatlandırması ve Örtülü Sermaye bölümünde ayrıntılı olarak değinilmiştir.

**Mali Duran Varlıklar (24 hesap grubu)**

Şirketin 31.12.20xx tarihli bilançosunda yer alan mali duran varlıklar 24 hesap grubunda izlenmiş olup, bakiyesi xxx lira olup ayrıntısı şöyledir;

- Bağlı menkul kıymetlerin (240 hesap) bakiyesi xxx lira olup, sermayesine % 7 payla ortak olduğu (Z) A.Ş.’nin pay senetlerinden oluşmaktadır. Bağlı menkul kıymete olan iştirak payının tamamı ödenmiş olup, sermaye taahhüdü bulunmamaktadır. VUK 279. maddeye göre alış değeriyle değerlenmiştir.

- İştiraklerin (242 hesap) bakiyesi xxx lira olup, sermayesine % 20 payla ortak olduğu (M) A.Ş.’nin pay senetlerinden oluşmaktadır. İştirak payının % 25’i ödenmiş olup kalan %75’lik kısmı 243 İştiraklere Sermaye Taahhütleri Hesabında kayıtlıdır. VUK 279. maddeye göre alış değeriyle değerlenmiştir.

- Bağlı ortaklıkların (245 hesap) bakiyesi xxx lira olup, sermayesine % 60 payla ortak olduğu (N) Limited Şirketine ortaklık payından oluşmaktadır. Bağlı ortaklığa olan iştirak payının tamamı ödenmiş olup, sermaye taahhüdü bulunmamaktadır. VUK 279. maddeye göre alış değeriyle değerlenmiştir.

**Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar (25-26 hesap grubu)**

Sabit kıymetler ve amortisman konusu bu raporumuzun III/xxx bölümünde ayrıntılı olarak açıklanmış olup, burada bilanço kalemi bakımından değinilmiştir.

Yeminli Mali Müşavirliğimizce, mükellef kurum kayıtları üzerinde yapılan incelemeler sırasında, VUK’un 5024 sayılı kanunla değişen mükerrer 298. maddesinde belirtilen şartlar oluşmadığından kurumun sabit kıymetlerinin 20xx yılında enflasyon düzeltmesi işlemine tabi tutulmadığı görülmüş ve konu ile ilgili olarak aşağıdaki hususlar tespit edilmiştir:

Şirket merkezinde tutulmakta olan muhasebe, tekdüzen hesap planına göre xxx bilgisayar programı aracılığı ile bilgisayar ortamında izlenmektedir. Söz konusu muhasebe programını entegre bir program olup, sabit kıymetler ve amortisman hesaplamaları program üzerinden yapılmaktadır.

**Sabit kıymet ve amortisman hesaplamaları muhasebe programı üzerinden takip edilmiyor ise bu bölüm şöyle yazılabilir: “Kurum, iktisadi kıymetlere ilişkin amortismanları, kağıt ortamında hazırladığı listelerde takip etmektedir.”**

Kurum, iktisadi kıymetleri üzerinden ayırdığı amortisman giderlerini ilgili mevzuat hükümlerine uygun olarak hesaplamış ve yasal defterlere usulüne uygun olarak kaydetmiştir.

İnceleme tarihi itibariyle, örnekleme olarak yapılan kontroller neticesinde iktisadi kıymetlerin şirketin aktifinde kayıtlı olduğu, bunların şirketin mülkiyetinde bulunduğu ve şirket tarafından kullanıldığı tespit edilmiştir.

Mükellef Kurum iktisadi kıymetleri için faydalı ömre göre amortisman hesaplamış olup, uygulama Vergi Usul Kanununun amortisman ayrılmasına ilişkin hükümlerine uygun bulunmaktadır.

Yapılan incelemede adet olarak önemli bir miktara ulaşan iktisadi kıymetlerin şirketin mülkiyetinde olduğu şirket kayıtlarından örnekleme yöntemi ile tespit edilmiş ve işletmede mevcut olup kullanıldığı görülmüştür.

**Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları**

Kurumun “Gelecek Yıllara Ait Giderler” hesabının incelenmesinde, dönemsellik prensibine uyulduğu ve içinde bulunulan hesap dönemi sonuna kadar olan harcama ve gelir tutarlarının ise aktif hesaplara intikal ettirildiği tespit edilmiştir.

Bilanço tarihi itibariyle, giderleşeceği tarih 1 yılın üzerinde olan abonelik, revizyon, ruhsat, izin vb peşin ödemeler “Gelecek Yıllara Ait Giderler” hesabında muhasebeleştirilmiş olup, bakiyesi xxx liradır.

#### 3.9.1.2 Pasifler

##### 3.9.1.2.1 Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar (3)

**Mali Borçlar (30 hesap grubu)**

Kısa vadeli banka ve diğer finansal kurumlara olan borçların ayrıntısı bu raporumuzun III/xxx bölümünde gösterilmiş olup, 31.12.20xx tarihi itibariyle;

- Banka Kredileri hesabının (300 hesap) bakiyesi xxx lira,

- Finansal kiralama sözleşmelerinden dolayı finansal kiralama şirketlerine olan borçların (301 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar hesap) bakiyesi xxx lira,

- 302 Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri (-) hesabının bakiyesi xxx liradır.

**Ticari Borçlar (32 hesap grubu)**

Kurumun, 31.12.20xx tarihli bilançosunda “Ticari Borçlar” ana hesabında yer alan tutarlar, VUK’un ilgili hükümlerine uygunluk açısından incelenmiştir.

Bu inceleme sonucunda; “Satıcılar” hesabında yer alan Türk Lirası cinsinden borçların mukayyet değerleri ile değerlendiği, yabancı para cinsinden borçların ise xxx Seri Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde yer alan, T.C. Merkez Bankası döviz alış kurları esas alınmak suretiyle değerlendiği tespit edilmiştir.

31.12.20xx tarihi itibari ile;

- Satıcılar (320) hesabının bakiyesi xxx liradır.

- Borç Senetleri (321) hesabının bakiyesi xxx liradır. Bu tutarın; xxx lirası borç senetlerinden, xxx lirası ise ileri tarihli verilen çeklerden oluşmaktadır. Kurum, alacak senetlerini reeskonta tabi tutmuş olduğu için VUK madde 285’e göre borç senetlerini de reeskonta tabi tutmuştur. TL. cinsinden olan senet ve ileri tarihli verilen çeklerini T.C. Merkez Bankası avans işlemlerinde kullanılan oran (% xxx) ile, dövizli senetlerini ise LİBOR faiz oranlarıyla reeskont işlemine tabi tutmuş ve hesaplanan xxx lira reeskont gelirini 647-Reeskont Faiz Gelirleri hesabına gelir olarak kaydetmiştir.

- Alınan Depozito ve Teminatlar (326) hesabının bakiyesi xxx lira,

- Diğer Ticari Borçlar (329) hesabının bakiyesi xxx liradır.

**Diğer Borçlar (33 hesap grubu)**

Kurumun 31.12.20xx tarihli bilançosunun "Diğer Borçlar” hesaplarında yer alan tutarlar VUK’un ilgili hükümlerine uygunluk açısından incelenmiştir.

31.12.20xx tarihi itibari ile;

- Ortaklara Borçlar (331 hesap) hesabının bakiyesi xxx liradır. Bu tutarın xxx liralık kısmı gerçek kişi ortaklara olan borçlardan, xxx liralık kısmı ise Tüzel kişi ortaklara olan borçlardan meydana gelmektedir. Tüzel kişi ortaklar mükellef şirketten olan alacaklarına KVK’nın 13. Maddesine göre transfer fiyatlandırması kapsamında değerlendirerek şirket içi emsal faiz oranlarını dikkate alarak faiz hesaplamıştır. Hesaplanan faiz 780 Finansman Giderleri hesabına kaydedilmiştir. Faiz için, mükellef şirket adına fatura düzenlenmiş, genel oranda % 18 KDV hesaplanmıştır.

**-** İştiraklere borçlar (332 hesap) bakiyesi xxx lira olup, tamamı şirketin iştiraki olan xxx (iştirak adı) ‘ne olan borçtan ibarettir**.** İştirak olan şirketler mükellef şirketten olan alacaklarına KVK’nın 13. Maddesine göre transfer fiyatlandırması kapsamında değerlendirerek şirket içi emsal faiz oranlarını dikkate alarak faiz hesaplamıştır. Hesaplanan faiz 780 Finansman Giderleri hesabına kaydedilmiştir. Faiz için, mükellef şirket adına fatura düzenlenmiş, genel oranda % 18 KDV hesaplanmıştır.

- Personele Borçlar (335 hesap) hesabının bakiyesi xxx lira olup, personelin Aralık 20xx ayına ait tahakkuk etmiş ücretlerinden olan alacaklarından kaynaklanmaktadır.

- Diğer Çeşitli Alacaklar (336 hesap) bakiyesi xxx lira olup, xxx liralık kısmı xxx ilişkili kişilere olan borçlardan kaynaklanmaktadır. Arta kalan xxx liralık kısmı ticari olmayan diğer çeşitli borçlardan ibarettir. İlişkili kişiler mükellef şirketten olan alacaklarını KVK’nın 13. Maddesine göre transfer fiyatlandırması kapsamında değerlendirerek şirket içi emsal faiz oranlarını dikkate alarak faiz hesaplamıştır. Hesaplanan faiz 780 Finansman Giderleri hesabına kaydedilmiştir. Faiz için, mükellef şirket adına fatura düzenlenmiş, genel oranda % 18 KDV hesaplanmıştır.

Transfer fiyatlandırması konusuna raporun III/xxx Transfer Fiyatlandırması ve Örtülü Sermaye bölümünde ayrıntılı olarak değinilmiştir.

**Alınan Sipariş Avansları (34 hesap grubu)**

31.12.20xx tarihi itibari ile Alınan Sipariş Avansları (340) hesabının bakiyesi xx liradır.

**Döviz cinsinden alınan avansların kur farkları gider yazılabilir. Uygulama verilen sipariş avanslarıyla aynı paralelde olmalıdır**

**Yıllara Yaygın İnşaat Onarım Hakediş Bedelleri (35 hesap grubu)**

Kurumun yıllara yaygın inşaat işlerine ilişkin geniş bilgi bu raporun III/xxx bölümünde verilmiştir. 31.12.20xx tarihli bilançoya göre 350- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri hesabının bakiyesi xxx liradır.

**Ödenecek Vergiler ve Diğer Yükümlülükler (36 hesap grubu)**

Kurum, ilgili mali mevzuat uyarınca mükellef veya sorumlu sıfatıyla ödenmesi gereken vergi ve SGK primlerini bu hesap grubunda izlemektedir.

31.12.20xx tarihi itibariyle;

- Ödenecek Vergiler (360 hesap) hesabının bakiyesi xxx liradır.

- Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri (361) hesabının bakiyesi ise xxx liradır.

31.12.20xx tarihi itibariyle, vadesi geldiği halde ödenmemiş sigorta primi borcu bulunmamaktadır.

**Burada hesap dönemine ait aralık ayının SGK primi, ertesi yılın ilk ayında ödenip ödenmediği irdelenmelidir**

**Borç ve Gider Karşılıkları (37 hesap grubu)**

Şirketin 31.12.20xx tarihli bilançosunda yer alan;

- Dönem Karı Vergi Ve Diğer Yasal Yükümlülük (370 hesap) hesabının bakiyesi xxx lira,

- Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi Ve Diğer Yasal Yükümlülük (371 hesap) hesabının bakiyesi xxx liradır.

**Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları (38 hesap grubu)**

Şirketin 31.12.20xx tarihi itibariyle;

* Gelecek aylara ait gelirler (380 hesap) hesabının bakiyesi xxx lira olup, bunun xxx lirası sonraki döneme ait olup cari yılda fatura edilen kiralardan, xxx lirası cari dönemde faturası kesilmiş ve gümrük beyannamesi düzenlenmiş ancak kesin olarak ihracatı (intacı) sonraki yılda gerçekleşen ihracat faturalarından, kalan xxx lira ise faturası cari yılda düzenlenmiş olan ticari malın sevk ve tesliminin izleyen yıl gerçekleşmesinden kaynaklanmıştır.
* Gider Tahakkukları (381 hesap) hesabının bakiyesi xxx lira olup, vadesi cari yılda başlayıp izleyen hesap döneminde sona eren bankalara olan kredi borçlarının cari hesap dönemine isabet eden kıst faiz giderlerinden oluşmakta olup, ayrıntısı aşağıdaki gibidir.

|  |  |
| --- | --- |
| **Açıklama** | **Tutar** |
| xxx Bankası Ticari kredi faizi | xxx |
| Eximbank ihracat kredisi faizi | xxx |
| xxx Bankası yatırım kredisi faizi (tahakkuk eden faiz 258 hesaba kaydedilmiştir) | xxx |
| xxx Bankası döviz kredisi | xxx |
| xxx Bankası taşıt kredisi | xxx |
| **Toplam** | **xxx** |

VUK Md. 279 uyarınca yapılan gider tahakkukları yatırım kredi faizleri hariç dönem finansman giderlerine dahil edilmiştir.

##### 3.9.1.2.2 Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar (4)

**Mali Borçlar (40 hesap grubu)**

Bilanço tarihi itibariyle vadesi 1 yılın üzerinde olan vadeli banka ve diğer finansal kurumlara olan borçların ayrıntısı bu raporumuzun III/xxx bölümünde gösterilmiş olup, 31.12.20xx tarihi itibariyle;

- Uzun vadeli banka kredileri hesabının (400 hesap) bakiyesi xxx lira,

- Finansal kiralama sözleşmelerinden dolayı finansal kiralama şirketlerine olan borçların (401 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar hesap) bakiyesi xxx lira,

- 402 Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri (-) hesabının bakiyesi xxx liradır.

**Ticari Borçlar (42 hesap grubu)**

Kurumun, 31.12.20xx tarihli bilançosunda vadesi 1 yılın üzerinde olan yurt içi ve yurt dışı olan “Ticari Borçlar” ana hesabında yer alan tutarlar, VUK’un ilgili hükümlerine uygunluk açısından incelenmiştir.

Bu inceleme sonucunda Türk Lirası cinsinden borçların mukayyet değerleri ile değerlendiği, yabancı para cinsinden borçların ise xxx Seri Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde yer alan, T.C. Merkez Bankası döviz alış kurları esas alınmak suretiyle değerlendiği tespit edilmiştir.

31.12.20xx tarihi itibari ile;

* Satıcılar (420) hesabının bakiyesi xxx liradır.

- Borç Senetleri (421) hesabının bakiyesi xxx liradır. Bu tutarın; xxx lirası borç senetlerinden, xxx lirası ise ileri tarihli verilen çeklerden oluşmaktadır. Kurum, alacak senetlerini reeskonta tabi tutmuş olduğu için VUK madde 285’e göre borç senetlerini de reeskonta tabi tutmuştur. TL. cinsinden olan senet ve ileri tarihli verilen çeklerini T.C. Merkez Bankası avans işlemlerinde kullanılan oran (% xxx) ile, dövizli senetlerini ise LİBOR faiz oranlarıyla reeskont işlemine tabi tutmuş ve hesaplanan xxx lira reeskont gelirini 647-Reeskont Faiz Gelirleri hesabına gelir olarak kaydetmiştir.

- Alınan Depozito ve Teminatlar (426) hesabının bakiyesi xxx lira olup, tamamı yıllara sari inşaat işleri nedeniyle alt işveren hakedişlerinden kesilen teminatlardan oluşmaktadır.

- Diğer Ticari Borçlar (429) hesabının bakiyesi xxx liradır.

**Diğer Borçlar (43 hesap grubu)**

Kurumun 31.12.20xx tarihli bilançosunun uzun vadeli "Diğer Borçlar” hesaplarında yer alan tutarlar VUK’un ilgili hükümlerine uygunluk açısından incelenmiştir.

31.12.20xx tarihi itibari ile;

- Ortaklara Borçlar (431 hesap) hesabının bakiyesi xxx liradır. Bu tutarın xxx liralık kısmı gerçek kişi ortaklara olan borçlardan, xxx liralık kısmı ise Tüzel kişi ortaklara olan borçlardan meydana gelmektedir. Tüzel kişi ortaklar mükellef şirketten olan alacaklarına KVK’nın 13. Maddesine göre transfer fiyatlandırması kapsamında değerlendirerek şirket içi emsal faiz oranlarını dikkate alarak faiz hesaplamıştır. Hesaplanan faiz 780 Finansman Giderleri hesabına kaydedilmiştir. Faiz için, mükellef şirket adına fatura düzenlenmiş, genel oranda % 18 KDV hesaplanmıştır.

- İştiraklere borçlar (432 hesap) bakiyesi xxx lira olup, tamamı şirketin iştiraki olan xxx (iştirak adı) ‘ne olan borçtan ibarettir. İştirak olan şirketler mükellef şirketten olan alacaklarına KVK’nın 13. Maddesine göre transfer fiyatlandırması kapsamında değerlendirerek şirket içi emsal faiz oranlarını dikkate alarak faiz hesaplamıştır. Hesaplanan faiz 780 Finansman Giderleri hesabına kaydedilmiştir. Faiz için, mükellef şirket adına fatura düzenlenmiş, genel oranda % 18 KDV hesaplanmıştır.

**-** Diğer Çeşitli Alacaklar (439 hesap) bakiyesi xxx lira olup, xxx liralık kısmı ilişkili kişilere olan borçlardan kaynaklanmaktadır. Arta kalan xxx liralık kısmı ticari olmayan diğer çeşitli borçlardan ibarettir. İlişkili kişiler mükellef şirketten olan alacaklarını KVK’nın 13. maddesine göre transfer fiyatlandırması kapsamında değerlendirerek şirket içi emsal faiz oranlarını dikkate alarak faiz hesaplamıştır. Hesaplanan faiz 780 Finansman Giderleri hesabına kaydedilmiştir. Faiz için, mükellef şirket adına fatura düzenlenmiş, genel oranda % 18 KDV hesaplanmıştır.

Transfer fiyatlandırması konusuna raporun III/xxx Transfer Fiyatlandırması ve Örtülü Sermaye bölümünde ayrıntılı olarak değinilmiştir.

**Alınan Sipariş Avansları (44 hesap grubu)**

31.12.20xx tarihi itibari ile Alınan Sipariş Avansları (440) hesabının bakiyesi xxx lira olup, tamamı yıllara yaygın inşaat işleri işverenlerinden sözleşmeye istinaden alınan ve hakkedişlerden belirli oranlarda kesilen avanslardan oluşmaktadır.

**Döviz cinsinden alınan avanslar olması halinde kur farkları gider yazılabilir. Uygulama verilen sipariş avanslarıyla aynı paralelde olmalıdır**

### 3.9.2 Borç ve Gider Karşılıkları (37 hesap grubu)

Şirket zorunlu olmamakla birlikte, her hesap dönemi sonunda yürürlükteki İş Kanunu hükümlerine göre kıdem tazminatı karşılığı ayırmakta ve ticari kazancın tespitinde gider olarak göstermektedir. Hesaplanan kıdem tazminatı bir yandan ilgili gider (730-740-750-760-770) hesabına borç kaydedilirken diğer yandan 472 Kıdem Tazminatı Karşılıkları hesabına alacak yazılmaktadır.

Ticari karın tespitinde gider olarak dikkate alınan bu karşılıklar vergi mevzuatı bakımından gider kabul edilmediğinden kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde KKEG olarak ticari kazanca ilave edilmektedir.

31.12.20xx tarihi itibariyle çalışan personellerine ait hesaplanan kıdem tazminatı tutarı xxx lira olup, xxx-xxx yılları arasında ayrılan kıdem tazminatı karşılıklarından oluşmaktadır.

Cari dönemde ayrılan kıdem tazminatı karşılığı xxx liradır.

#### 3.9.2.1 Öz Kaynaklar (5)

**Ödenmiş Sermaye (50 hesap grubu)**

- Şirketin kayıtlı sermayesi (500 hesap) xxx lira olup bunun xxx lirası ödenmiş sermayeden, kalan xxx lira ise ödenmemiş sermayeden yani sermaye taahhütlerinden (501 hesap) oluşmaktadır.

- Sermaye Düzeltmesi Olumlu/olumsuz Farkları ( 502-503 hesaplar) tutarı xxx. lira olup, xxx lirası 2003 yılı enflasyon düzeltmesinden, xxx lirası ise 2004 yılı enflasyon düzeltmesinden kaynaklanmaktadır.

**Sermaye Yedekleri (52 hesap grubu)**

- Hisse senetleri ihraç primleri (520 hesap) bilançoda 520 hesapta kayıtlı Hisse Senetleri İhraç Primleri hesabında izlenmekte olup bakiyesi xxx liradır. İhraç primlerinin tamamı cari yılda yapılan ve bu raporumuzun III/xxx bölümünde Hisse Senetleri İhraç Primleri İstisnası (emisyon primi istisnası) bölümünde ayrıntılı olarak açıklanan sermaye artırımlarından oluşmuştur.

-  Diğer Sermaye Yedekleri (529 hesap) hesabının tutarı xxx lira olup, tamamı izleyen hesap döneminde yapılacak sermaye artırımına mahsuben cari dönemde ortaklar tarafından taahhüt edilen ve ödenen **sermaye avanslarından** oluşmaktadır. Sermaye avansı alınması için şirket yönetim kurulu xxx tarihinde karar almış, iştirak taahhütnamelerini ortaklarına tebliğ etmiş ve sermaye taahhüdüne iştirak edeceklerine dair olumlu yazılı onaylarını almıştır. Rapor tarihimiz itibariyle şirket olağan genel kurulu yapılmış ve sermaye artırımı kabul edilerek tescil edilmiştir. Belirtilen yönetim kurulu kararı, iştirak taahhütnameleri ve olağan genel kurul kararının fotokopileri ekte sunulmuştur (Ek-34).

**Kar Yedekleri (54 hesap grubu)**

- Yasal yedekler (540 hesap) hesabının tutarı lira olup. Bunun xxx lirası I. Tertip Yasal Yedeklerden, xxx lirası ise xxx II. Tertip Yasal Yedeklerden oluşmaktadır.

- Olağanüstü yedekler (542 hesap) hesabının tutarı xxx lira olup, tamamı gene kurul kararlarıyla geçmiş yıl karlarının bu hesaba aktarılması suretiyle oluşmuştur.

- Yenileme fonu (549 hesap) hesabının tutarı xxx liradır. Şirket önceki hesap dönemi olan xxx yılında ve cari hesap döneminde satışı yapılan ve aşağıdaki tabloda gösterilen **amortismana tabi iktisadi kıymetlerin satışından doğan satış kazancını VUK madde 328’e göre yenileme fonu hesabına kaydetmesinden kaynaklanmıştır.** Gerek önceki, gerekse cari dönemde satılan ve kazancı yenileme fonuna alınan sabit kıymetlerden yenilenen olmamıştır. Satış ve yenilemeye ilişkin yönetim kurulu tarafından karar alınmış olup, karar fotokopileri ile satışa ilişkin fatura ve yevmiye kaydı ekte sunulmuştur (Ek-35).

Yenileme fonunun oluşumu aşağıdaki gibidir:

|  | **Satılan Amortismana Tabi Sabit Kıymet** |
| --- | --- |
| **Açıklama** | **xxx plakalı Kamyon** | **xxx Model CNC Tezgah** |
| Satış Bedeli | A | A |
| B. Amortisman | B | B |
| Kayıtlı Değer | C | C |
| Satış Karı | D=(A+B)-C | D=(A+B)-C |
| **Yenileme Fonu** | **D** | **D** |

**Bu bölüme aşağıdaki konular dikkate alınarak yapılan tespitlerin yazılması önerilmektedir.**

**- Satış tarihinden sonra dönem içinde aynı türden alış yapılıp yapılmadığı,**

**- Alış yapılmamış ise yönetim kurulunca yenileme fonu ayrılmasına ilişkin karar alınıp alınmadığı,**

**- Satılan duran varlığın işin mahiyeti gereğince yenilenmesinin zaruri olup olmadığı**

 - Gayrimenkul satış kazancı fonu (549 hesap) hesabının tutarı xxx liradır. Bu tutarın tamamı, şirketin önceki hesap dönemi olan xxx yılında aktifine kayıtlı gayrimenkulün satışı nedeniyle elde ettiği satış karının istisnadan yararlanılan kısmından oluşmaktadır. Şirket, satış kazancının istisna kısmı olan (xxx X %50 =) xxx lirayı, satışın yapıldığı yıl muhasebe kayıtlarında “679 Diğer Olağanüstü Gelir ve Karlar ” hesabına kaydetmiş, fon hesabına (549 hesap) alma işlemini ise mevzuata gereği izleyen takvim yılı olan 20xx yılının xxx ayının xxx günü gerçekleştirmiştir.

**Geçmiş Yıllar Karları/Zararları (57-58 hesap grubu)**

Bilançoda yer alan geçmiş yıllar karlarının tutarı xxx lira olup, muhasebe hesap planında ve mizanda yıllar itibariyle ayrıntılı olarak izlenmiştir. Cari yıl içinde geçmiş yıllar karlarından dağıtım söz konusu olmamıştır. Yıllar itibariyle listesi aşağıda tablo halinde gösterilmiştir.

|  |  |
| --- | --- |
| **Yıllar** | **Tutar** |
| 20xx yılı karı | xxx |
| 20xx yılı karı | xxx |
| 20xx yılı karı | xxx |
| 20xx yılı karı | xxx |
| 20xx yılı karı | xxx |
| **Toplam** | **xxx** |

**Geçmiş yıllarda oluşan zararların izleyen yıllarda elde edilen karlardan mahsup edilmeyen kısımları var ise burada gösterilmelidir.**

### 3.9.3 Gelir Tablosu İncelemesi (Gelir Tablosunda Yer Alan Gelir ve Giderlerin Defter Kayıtlarına, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine Uygun Olup Olmadığı)

Hesap dönemi boyunca düzenli aralıklarla yapılan çalışmalar ve nihayet dönem sonu yapılan değerleme ve kapanış işlemleri sonucunda Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine uygun bir Gelir Tablosunun düzenlenmesi sağlanmıştır. Gelir tablosu düzenlenmesi aşamasında müşavirliğimizce refakat edilmiştir.

Gelir Tablosunda yer alan tüm gelir ve giderlerin defter kayıtlarına uygun olduğu görülmüştür.

**Gelir tablosu hesapları için gerektiğinde muavin hesaplar düzeyinde açıklamalar yapılması önerilmektedir.**

#### 3.9.3.1 Gelir Tablosu Hesaplarının Açılımı

##### 3.9.3.1.1 Brüt Satışlar (600-601-60)

Brüt satışlar tutarı xxx lira olup, xxx liralık kısmı yurtiçi, xxx liralık kısmı yurtdışı satışlardan ve kalan xxx lirası ise xxx sayılı kanunla, işverenlere getirilen xxx desteğinden oluşmaktadır.

Tutarı xxx lira olan yurtdışı satışların; xxx lirası mal ihracatından, xxx lirası Türkiye’den verilen hizmet ihracatından, xxx lirası yurt dışı inşaat işlerinden, xxx liralık kısmı ise yurt dışı teknik hizmetlerden elde edilen gelirlerden oluşmaktadır.

**BURADA 600-YURTİÇİ SATIŞLAR, 601-YURTDIŞI SATIŞLAR VE 602-DİĞER GELİRLER AYRI BAŞLIKLAR ALTINDA DA AÇIKLANABİLİR.**

##### 3.9.3.1.2 Satış İndirimleri (-) (610-611-612)

Satış indirimleri tutarı xxx lira olup, bunun xxx liralık kısmı satış iadelerinden, xxx liralık kısmı fiyat ve vade farkı indirimlerinden kaynaklanan satış iskontolarından, xxx liralık kısmı cari yılda yapılan ihracattan alacakların değerlemesinden kaynaklanan olumsuz kur farklarından oluşmaktadır.

**Bu bölümde 610-satıştan iadeler, 611-satış iskontoları ve 612-diğer indirimleri hesapları ayrı başlıklar altında da açıklanabilir. Grup şirket faturaları varsa ayrıntısının açıklanması önerilmektedir.**

##### 3.9.3.1.3 Satışların Maliyeti (-) (620-621-622-623)

Satışların maliyeti toplamı xxx lira olup, bunun xxx liralık kısmı satılan mamul maliyetinden, xxx liralık kısmı satılan ticari mal maliyetinden ve kalan xxx liralık kısmı ise satılan hizmet maliyetinden oluşmaktadır.

Tutarı xxx lira olan hizmet maliyetinin; xxx lirası Türkiye’de gerçekleştirilen inşaat işleri maliyetinden, xxx lirası Türkiye’de verilen teknik hizmet maliyetinden, xxx lira Türkiye’den yurt dışında yerleşik kişilere verilen teknik hizmet maliyetinden, xxx lirası yurt dışı inşaat işleri maliyetinden, xxx liralık kısmı ise yurt dışı teknik hizmet maliyetinden oluşmaktadır.

Satışların maliyetinin oluşumu raporun III/xxx bölümünde ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

##### 3.9.3.1.4 Faaliyet Giderleri (630-631-632)

Bu hesap döneminde oluşan faaliyet giderleri toplam xxx lira olup, bunun xxx lirası araştırma ve geliştirme giderlerinden, xxx lirası pazarlama, satış ve dağıtım giderlerinden, xxx lirası ise genel yönetim giderlerinden oluşmaktadır. Genel yönetim giderlerinin xxx lirası gelir tablosuna, xxx lirası ise GVK’nın 43. maddesi uyarınca dağıtıma tabi tutularak, yıllara sari inşaatların maliyetine yansıtılmıştır. Söz konusu giderlerin detayı aşağıdaki gibidir.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **A. Araştırma ve Geliştirme Giderleri (630 Hesap)** |  | **A** |
| 1. İlk madde ve malzeme giderleri | xxx |  |
| 2. Amortismanlar | xxx |  |
| 3. Personel giderleri | xxx |  |
| 4. Genel giderler | xxx |  |
| 5. Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler | xxx |  |
| **B. Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri** |  | **B** |
| 1. Ücretler  | xxx |  |
| 2. Nakliye Giderleri | xxx |  |
| 3. Gümrükleme ve Navlun Giderleri | xxx |  |
| 4. Yurtdışı Seyahat ve Konaklama Giderleri | xxx |  |
| 5. Fuar ve Sergilere Katılma Giderleri | xxx |  |
| 6. Satış Komisyon Giderleri  | xxx |  |
| 7. Teminat Mektubu Komisyon Giderleri | xxx |  |
| 8. Eğitim Giderleri | xxx |  |
| 9. Vergi Resim ve Harçlar | xxx |  |
| 10.Diğer Giderler | xxx |  |
| **C. Genel Yönetim Giderleri** |  | **C** |
| 1. Huzur Hakkı Ücretleri | xxx |  |
| 2. Ücretler  | xxx |  |
| 3. Müşavirlik Danışmanlık Giderleri | xxx |  |
| 4. Araç Giderleri (Kiralama, Akaryakıt. MTV, Sigorta vb) | xxx |  |
| 5. Bakım-Onarım Giderleri | xxx |  |
| 6. Elektrik, Su, Doğalgaz Giderleri | xxx |  |
| 7. Haberleşme Giderleri | xxx |  |
| 8. Seyahat ve Temsil Ağırlama Giderleri | xxx |  |
| 9. Sigorta Giderleri | xxx |  |
| 10. Amortisman Giderleri | xxx |  |
| 11. Vergi Resim Harç Giderleri  | xxx |  |
| 12. Diğer Giderler | xxx |  |
| **Toplam faaliyet giderleri** |  | D=(A+B+C) |
| **Yıllara Yaygın İnşaat İşine Yansıtılan tutar** |  | E |
| **Gelir tablosuna yansıtılan tutar** |  | F=D-E |

**750, 760 ve 770 hesaplardaki grup veya muavin hesap bakiyeleri dikkate alınarak detaylı açıklama yapılabilir.**

##### 3.9.3.1.5 Bağlı Ortaklıklardan Temettü Geliri (640)

Tutarı xxx lira olup, raporun III/xxx bölümünde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere; xxx liralık kısmı xxx’nden, xxx liralık kısmı xxx’nden elde edilen kar paylarından oluşmaktadır. Söz konusu bağlı ortaklıklardan elde edilen temettü gelirinin kaynağı olan kar dağıtımına ilişkin belgeler ekte sunulmuştur (Ek-36).

##### 3.9.3.1.6 İştiraklerden Temettü Geliri (641)

Tutarı xxx lira olup, raporun III/xxx bölümünde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere; xxx liralık kısmı xxx’nden, xxx liralık kısmı xxx’nden elde edilen kar paylarından oluşmaktadır. Söz konusu iştiraklerden elde edilen temettü gelirinin kaynağı olan kar dağıtımına ilişkin belgeler ekte sunulmuştur (Ek-36).

##### 3.9.3.1.7 Faiz Gelirleri (642)

Bu hesap döneminde elde edilen faiz gelirlerinin tutarı xxx lira olup, ayrıntısı aşağıdaki gibidir:

|  |  |
| --- | --- |
| **Faiz Gelirinin Kaynağı/Banka-Diğer** | **Tutar** |
|  |  |
|  |  |
|  |  |
|  |  |
| **Toplam** |  |

Kurum xxx hesap döneminde başlayıp, izleyen hesap dönemine sakan vadeli hesaplardan elde edeceği faiz gelirlerinden cari yıla isabet eden kıst faiz kısmı için VUK md. 279’a göre Gelir tahakkuku yapılmış olup, raporun III/xxx bölümünde yer aldığı üzere kurum kazancına dahil etmiştir. Kıst faize ait kesinti yoluyla ödenen stopaj vergilerin de tahakkuku 193 hesaba yapılmıştır. Tablodan da anlaşılacağı gibi faiz gelirlerinin xxx liralık kısmı ilişkili kişilerden olan alacaklar için hesaplanan faizlerden oluşmaktadır.

##### 3.9.3.1.8 Konusu Kalmayan Karşılıklar (644)

Tutarı xxx lira olup, önceki hesap dönemlerinde VUK md. 323’e göre ayrılan ve zarar yazılan şüpheli ticari alacaklardan cari yılda yapılan tahsilatlardan oluşmaktadır.

##### 3.9.3.1.9 Menkul Kıymetler Satış Karları (645)

Bu hesap döneminde elde edilen menkul kıymet satış karlarının tutarı xxx lira olup, ayrıntısı aşağıdaki gibidir:

|  |  |
| --- | --- |
| **Gelirinin Kaynağı/Banka** | **Tutar** |
|  |  |
|  |  |
|  |  |
|  |  |
| **Toplam** |  |

Kurum xxx hesap döneminde başlayıp, izleyen hesap dönemine sakan repo hesaplardan elde edeceği gelirlerden cari yıla isabet eden kıst gelir kısmı için VUK md. 279’a göre Gelir tahakkukunu yapmış olup, raporun III/xxx bölümünde yer aldığı üzere kurum kazancına dahil edilmiştir. Kıst gelire ait kesinti yoluyla ödenen stopaj vergilerin de tahakkuku 193 hesaba yapılmıştır.

##### 3.9.3.1.10 Kambiyo Karları (646)

Cari dönemde dövizli işlemlerde kurum lehine oluşan kur farklarından oluşmakta olup, tutarı xxx liradır.

**Borçlanma, cari yılda duran varlık alımı ile cari yılda yapılan ihracat bedellerinin değerlemesinden doğan lehe kur farklarının bu hesaba kaydedilmediğinin incelenmesi önerilmektedir.**

##### 3.9.3.1.11 Reeskont Faiz Gelirleri (647)

Kurum bu dönemde VUK md. 285’e göre vadeli borç senetler ile ileri tarihli verilen çekler için reeskont uygulamıştır. Reeskont faiz gelirlerinin xxx Tutarı xxx lira olup, xxx liralık kısmı bir önceki yıl yapılan alacak senetleri reeskont işleminden doğan gider iptalinden ve xxx. liralık kısmı hesap dönemi içinde yapılan reeskont işleminden doğan gelirlerden kaynaklanmaktadır.

##### 3.9.3.1.12 Faaliyetle İlgili Diğer Olağan Gelir ve Karlar (649)

Diğer olağan gelir ve karların tutarı xxx lira olup, bunun xxx liralık kısmı xxx gelirlerinden, xxx liralık kısmı xxx gelirlerinden ve arta kalan xxx liralık kısmı ise diğer çeşitli gelirlerden oluşmaktadır.

##### 3.9.3.1.13 Karşılık Giderleri (-) (654)

Kurum bu dönemde VUK md. 323’e göre Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olan dava veya icra safhasında bulunan şüpheli ticari alacakları için xxx lira karşılık ayırmıştır. Cari dönemde ayrılan karşılıklara ait detaylı bilgi aşağıdaki gibidir.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Borçlu Adı** | **İcra-Dava Makamı** | **Dosya****No** | **Tutar** |
|  |  |  |  |
|  |  |  |  |
|  |  |  |  |
|  |  |  |  |
| **Toplam** |  |  |  |

##### 3.9.3.1.14 Kambiyo Zararları (-) (656)

Cari dönemde dövizli işlemlerde firma aleyhine oluşan kur farklarından oluşmakta olup, tutarı xxx liradır.

**Borçlanma, cari yılda duran varlık alımı ile cari yılda yapılan ihracat bedellerinin değerlemesinden doğan aleyhe kur farklarının bu hesaba kaydedilmediğinin incelenmesi önerilmektedir.**

##### 3.9.3.1.15 Reeskont Faiz Giderleri (-) (657)

Kurum bu dönemde VUK md. 281’e göre vadeli alacak senetler ile ileri tarihli alınan çekler için reeskont uygulanmıştır. Reeskont faiz giderlerinin tutarı xxx lira olup, xxx liralık kısmı bir önceki yıl yapılan borç senetleri reeskont işleminden doğan gelir iptalinden ve xxx liralık kısmı hesap dönemi içinde yapılan reeskont işleminden doğan giderlerden kaynaklanmaktadır.

##### 3.9.3.1.16 Faaliyetle İlgili Diğer Olağan Gider ve Zararlar (-) (659)

Diğer olağan gider ve zararların tutarı xxx lira olup, bunun xxx liralık kısmı xxx giderlerinden, xxx liralık kısmı xxx giderlerinden ve arta kalan xxx liralık kısmı ise diğer çeşitli giderlerinden oluşmaktadır.

##### 3.9.3.1.17 Kısa ve Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-) (660-661)

Hesap döneminde katlanılan borçlanma giderlerinin toplam tutarı xxx lira olup, bunun xxx liralık kısmı kısa, xxx liralık kısmı ise uzun vadeli borçlanma giderleridir.

Borçlanma giderlerinin, xxx liralık kısmı TL kredi faizlerinden, xxx liralık kısmı döviz kredisi faizlerinden ve xxx liralık kısmı döviz kredisi kur farklarından, xxx liralık kısmı ilişkili kişilere olan borçlanmalar için katlanılan faizlerden, xxx liralık kısmı teminat mektubu komisyonlarından oluşmaktadır.

##### 3.9.3.1.18 Önceki Dönem Gelir ve Karları (671)

Önceki dönem gelir ve karları xxx lira olup, bunun, xxx liralık kısmı GVK md. 42. Kapsamında yapılan inşaat taahhüt işlerinden, önceki takvim yılında bitilenlerden bu hesap döneminde elde edilen gelirlerden, xxx liralık kısmı xxx gelirlerinden, xxx liralık kısmı ise xxx hesap döneminde zarar yazılan ancak bu hesap döneminde tahsil edilen xxx den ibarettir.

**Bu bölümde detaylı açıklama yapılması önerilmektedir.**

##### 3.9.3.1.19 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar (679)

Diğer olağandışı gelir ve karların tutarı xxx lira olup bunun;

- xxx lirası sigortalı sabit kıymet hasar gelirlerinden,

- xxx lirası cari hesap mutabakatlarından doğan karlardan,

- xxx lirası ise diğer gelir ve karlardan

kaynaklanmaktadır.

##### 3.9.3.1.20 Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları (-) (680)

İşletmede çalışılmayan dönemlerde ortaya çıkan, amortisman, işçilik ve diğer genel yönetim giderleri/hizmet maliyetleri, bu hesapta izlenmiş olup, tutarı xxx liradan ibarettir.

##### 3.9.3.1.21 Önceki Dönem Gider ve Zararları (-) (681)

Önceki dönem gider ve zararlar xxx lira olup, bunun, xxx liralık kısmı GVK md. 42. Kapsamında yapılan inşaat taahhüt işlerinden, önceki takvim yılında bitilenlerden bu hesap döneminde ortaya çıkan giderlerinden, xxx liralık kısmı xxx giderlerinden, xxx liralık kısmı ise xxx hesap döneminde gelir yazılan ancak bu hesap döneminde ödenen xxx den ibarettir.

**Bu bölümde detaylı açıklama yapılması önerilmektedir.**

##### 3.9.3.1.22 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (-) (689)

Diğer olağandışı gider ve zararların tutarı xxx lira olup bunun;

- xxx lirası sigortalı sabit kıymet hasar giderlerinden,

- xxx lirası cari hesap mutabakatlarından doğan zararlardan,

- xxx lirası sözleşemeden doğan tazminatlardan,

- xxx lirası KVK’nın 10. Maddesinde belirtilen ve tamamı kurum matrahımdan indirilecek bağış ve yardımlardan,

- xxx lirası KVK’nın 10. Maddesinde belirtilen kurum matrahının % 5’i kadar indirilebilecek bağış ve yardımlardan,

- xxx lirası KVK’nın 10. Maddesinde sayılmayan yani kurum matrahından indirilmesi mümkün olmayan diğer bağış ve yardımlardan,

- xxx lirası GVK’nın 28. Maddesinde belirtilen şekilde öğrencilere verilen burslardan ve

- xxx lirası ise diğer gider ve zararlardan

kaynaklanmaktadır.

##### 3.9.3.1.23 Dönem Karı (690)

Kurumun gelir ve gider hesapları arasındaki fark ve hesaplanan dönem kar/zararı aşağıda gösterilmiştir.

 Gelir hesapları : xxx

 ( 60+64+67 Grup hesaplar)

 Gider hesapları (-) : xxx

 ( 61+62+63+65+66+68 grup hesaplar)

 **Gayrisafi Dönem Karı : xxx**

###### 3.9.3.1.23.1 İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması

İndirimli Kurumlar Vergisi 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 32/A maddesinde hüküm altına alınmıştır. Şirketin vergi indirimine konu olabilecek 2 adet yatırımı söz konusu olup, bu yatırımları nedeniyle Ekonomi Bakanlığı Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü tarafından 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karara göre şirket adına düzenlenmiş;

* **Bölgesel** Yatırımlar kapsamında AAA belge numaralı,
* Bölgesel **Öncelikli** Yatırımlar kapsamında BBB belge numaralı ve
* **Stratejik** Yatırımlar kapsamında CCC belge numaralı

 yatırım teşvik belgeleri bulunmaktadır.

Bölgesel Yatırımlar kapsamında bulunan AAA belge numaralı imalat yatırımı II. Bölgede tanımlanmış olup, xxx ürünlerin imalatı teşvik edilmektedir. Söz konusu imalat yatırımı sektör itibariyle 5. Bölge teşviklerinden yararlandırılmaktadır. Bu husus YTB IV-Özel Şartlar bölümünde xxx. Sırasında belirtilmiştir. Söz konusu belge kapsamında yapılan yatırım tamamlanmış ve faaliyete geçmiştir. Tamamlamam vizesi xx/xx/20xx tarihinde Ekonomi Bakanlığı Teşvik Uygulama Genel Müdürlüğü tarafından yapılmış olup AAA no.lu belgenin yerine AAA/D no.lu belge düzenleniştir.

Bölgesel Öncelikli Yatırımlar kapsamında bulunan BBB belge numaralı imalat yatırımı II. Bölgede tanımlanmış olup, xxx ürünlerin imalatı teşvik edilmektedir. Söz konusu imalat yatırımı sektör itibariyle öncelikli yatırım olarak tanımlanmış ve 5. Bölge teşviklerinden yararlandırılmaktadır. Bu husus YTB IV-Özel Şartlar bölümünde xxx. Sırasında belirtilmiştir. 2012/3305 sayılı BKK’nın “Öncelikli yatırım konuları” başlıklı 17. Maddesine 2015/7496 sayılı BKK’nın 4. Maddesi ile eklenen (n) bendi ile US-97/2423 kodu - ECZACILIKTA VE TIPTA KULLANILAN KİMYASAL VE BİTKİSEL KAYNAKLI ÜRÜNLERİN İMALATI öncelikli yatırım olarak sayılmış ve bu yatırımlar 5. bölgede uygulanan bölgesel desteklerden faydalanabileceği belirtilmiştir.

Stratejik Yatırımlar kapsamında bulunan CCC belge numaralı imalat ürün çeşitlendirme yatırımı - ilaç/eczacılıkta ve tıpta kullanılan kimyasal ve bitkisel kaynaklı ürünlerin imalatı kaynaklı ürünler- teşvik edilmektedir. Söz konusu imalat yatırımı sektör itibariyle öncelikli sektörlerden olup, YTB VI Özel Şartlar xxx. Maddesinde Stratejik Yatırımlar kapsamında sayılmıştır. BKK’nın “Vergi İndirimi Başlıklı” 15. Maddesinde; *“(3) Stratejik yatırımlar için tüm bölgelerde uygulanacak vergi indirimi oranı yüzde doksan ve yatırıma katkı oranı yüzde elli”* olarak belirlenmiştir.

###### 3.9.3.1.23.2 Yasal Dayanak

**Kurumlar Vergisi Kanunu’nda İndirimli Kurumlar Vergisi**

Yatırım teşvik belgesine bağlı yatırımlar için öngörülen vergi indirimi Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 32/A maddesinde belirtiliyor.

Değişiklikleri de içeren 32/A maddesi aynen şöyledir:

*“(1) Finans ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar, iş ortaklıkları, taahhüt işleri, 16/7/1997 tarihli ve 4283 sayılı Kanun ile 8/6/1994 tarihli ve 3996 sayılı Kanun kapsamında yapılan yatırımlar ile rödovans sözleşmelerine bağlı olarak yapılan yatırımlar hariç olmak üzere, bu maddenin ikinci fıkrasında belirtilen ve (6322 sayılı kanunun 39.maddesiyle değişen ibare; Yürürlük 15.06.2012)Ekonomi Bakanlığı[[15]](#footnote-15) tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulur.*

*(2) Bu maddenin uygulamasında yatırıma katkı tutarı, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların Devletçe karşılanacak tutarını, bu tutarın yapılan toplam yatırıma bölünmesi suretiyle bulunacak oran ise yatırıma katkı oranını ifade eder. (6745 sayılı kanunun 66’ncı maddesiyle eklenen cümle; Yürürlük: 07.09.2016) Yatırımın tamamlanması şartıyla, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle yararlanılan kısmı hariç olmak üzere kalan yatırıma katkı tutarı, yatırımın tamamlandığı hesap dönemini izleyen yıllarda*

*Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerleme oranında artırılarak dikkate alınır. Bakanlar Kurulu;*

*(6322 sayılı kanunun 39.maddesiyle değişen bent; Yürürlük 15.06.2012)a) İstatistikî bölge birimleri sınıflandırması ile kişi başına düşen milli gelir veya sosyoekonomik gelişmişlik düzeylerini dikkate almak suretiyle illeri gruplandırmaya ve gruplar itibarıyla teşvik edilecek sektörleri ve bu sektörler ile organize sanayi bölgeleri, Gökçeada ve Bozcaada'da yapılan yatırımlara ve Bakanlar Kurulunca belirlenen kültür ve turizm koruma ve gelişim bölgelerinde yapılan turizm yatırımlarına ilişkin yatırım ve istihdam büyüklüklerini belirlemeye,[[16]](#footnote-16)*

*b) (6322 sayılı Kanunun 39. maddesiyle değişen ibare; Yürürlük, 15.06.2012) Her bir il grubu, stratejik yatırımlar veya (a) bendinde belirtilen yerler[[17]](#footnote-17) için yatırıma katkı oranını (6111 Sayılı Kanunla değiştirilen ibare Yürürlük; 25.02.2011) % 55'i[[18]](#footnote-18), yatırım tutarı 50 milyon Türk Lirasını aşan büyük ölçekli yatırımlarda ise (6111 Sayılı Kanunla değiştirilen ibare Yürürlük; 25.02.2011) % 65'i[[19]](#footnote-19) geçmemek üzere belirlemeye, kurumlar vergisi oranını % 90'a kadar indirimli uygulatmaya,*

*(6322 sayılı Kanunun 39. maddesiyle eklenen bent; Yürürlük, 01.01.2013 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere 15.06.2012) c) Yatırıma başlanan tarihten itibaren bu maddeye göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, toplam yatırıma katkı tutarının %50'sini ve gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını geçmemek üzere; yatırım döneminde kurumun diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli kurumlar vergisi oranı uygulatmak suretiyle yatırıma katkı tutarını kısmen kullandırmaya, bu oranı her bir il grubu(6745 sayılı kanunun 66’ncı maddesiyle eklenen ibare; Yürürlük: 07.09.2016), bölgesel, büyük ölçekli, stratejik ve öncelikli yatırımlar ile konusu, sektörü ve niteliği itibarıyla proje bazında desteklenmesine karar verilen yatırımlar için sıfıra kadar indirmeye veya (6745 sayılı kanunun 66’ncı maddesiyle değişen ibare; Yürürlük: 07.09.2016)%100'e[[20]](#footnote-20) kadar artırmaya,*

*ç) Yatırım harcamaları içindeki arsa, bina, kullanılmış makine, yedek parça, yazılım, patent, lisans ve know-how bedeli gibi harcamaların oranlarını ayrı ayrı veya topluca sınırlandırmaya,[[21]](#footnote-21)*

*yetkilidir.*

*(3) İkinci fıkraya göre yatırıma katkı ve vergi oranı farklı illerde aynı mükellef tarafından yapılan yatırımlarda, toplam yatırımın her bir ile isabet eden oranına göre ilgili ilin yatırıma katkı oranı ve indirimli vergi oranı uygulanır.*

*(4) Tevsi yatırımlarda, elde edilen kazancın işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilebilmesi halinde, indirimli oran bu kazanca uygulanır. Kazancın ayrı bir şekilde tespit edilememesi halinde ise indirimli oran uygulanacak kazanç, yapılan tevsi yatırım tutarının, dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına (devam eden yatırımlara ait tutarlar da dahil) oranlanması suretiyle belirlenir. Bu hesaplama sırasında işletme aktifinde yer alan sabit kıymetlerin kayıtlı değeri, yeniden değerlenmiş tutarları ile dikkate alınır. İndirimli oran uygulamasına yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçtiği geçici vergi döneminde başlanır.*

*(5) Hesap dönemi itibarıyla ikinci fıkrada belirtilen şartların sağlanamadığının tespit edilmesi halinde, söz konusu vergilendirme döneminde indirimli vergi oranı uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi ziyaı cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur.*

*(6) Yatırımın faaliyete geçmesinden önce devri halinde, devralan kurum, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla indirimli vergi oranından yararlanır.(6322 sayılı kanunun 39.maddesiyle eklenen cümle; Yürürlük 15.06.2012)Yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanmadan önce indirimli kurumlar vergisi uygulanan hallerde, yatırımın tamamlanıp işletilmeye geçilmemesi durumunda ikinci fıkranın (c) bendi uyarınca indirimli vergi oranı uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi ziyaı cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil edilir.*

*(7) Yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçmesinden sonra devri halinde indirimli vergi oranından devir tarihine kadar devreden, devir tarihinden sonra ise devralan, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla yatırıma katkı tutarının kalan kısmı için yararlanır.*

*(8) Bu madde gelir vergisi mükellefleri hakkında da uygulanır.*

*(9) Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.”*

27.01.2017 tarih ve 29961 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 6770 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanununa geçici 9. Madde eklenmiştir.

Geçici madde ile İndirimli Kurumlar Vergisi başlıklı 32/A maddede yer alan yatırım katkı oranları ile indirimli kurumlar vergisi oranlarında yatırımcıların lehine olacak şekilde ve sadece 2017 takvim yılı ile sınırlı olarak düzenleme yapılmıştır. 2017 yılına münhasır olan bu düzenleme 05.12.2017 tarih ve 30261 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 7061 Sayılı Bazı Vergi Kanunları İle Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un 90. Maddesi ile bu düzenleme 2018 yılında da aynen geçerli olacaktır.

2018 yılında (2017 yılında da aynı hükümler geçerli idi) 32/A maddesinin 2. Fıkrasının (b) ve (c) bentleri aşağıdaki haliyle geçerli olacaktır.

*“b) Her bir il grubu, stratejik yatırımlar veya (a) bendinde belirtilen yerler için yatırıma katkı oranını % 70'i, yatırım tutarı 50 milyon Türk Lirasını aşan büyük ölçekli yatırımlarda ise % 80'i geçmemek üzere belirlemeye, kurumlar vergisi oranını % 100'a kadar indirimli uygulatmaya,*

*c) Yatırıma başlanan tarihten itibaren bu maddeye göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, toplam yatırıma katkı tutarının %100'ünü ve gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını geçmemek üzere; yatırım döneminde kurumun diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli kurumlar vergisi oranı uygulatmak suretiyle yatırıma katkı tutarını kısmen kullandırmaya, bu oranı her bir il grubu, bölgesel, büyük ölçekli, stratejik ve öncelikli yatırımlar ile konusu, sektörü ve niteliği itibarıyla proje bazında desteklenmesine karar verilen yatırımlar için sıfıra kadar indirmeye %100'ekadar artırmaya”* Bakanlar Kurulu yetkilidir.

Geçici 9. madde ile mükelleflerin 2018 takvim yılında gerçekleştirdikleri imalat sanayiine yönelik yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırım harcamaları için,

* **Yatırıma katkı oranının ilave 15 puana kadar artırılabilmesi,**

**Kazanca yüzde 100’e kadar indirimli kurumlar vergisi uygulanabilmesi ve**

* **Yatırım döneminde hak edilecek yatırıma katkı tutarının yüzde 100’ünün diğer faaliyetlerden elde edilen kazançtan indirilebilmesine**

olanak sağlanması yönünde Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir. 01.01.2017 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiş olan Geçici 9. madde aşağıdaki gibidir.

*“(6770 Sayılı Kanun’un 30 uncu Maddesiyle eklenen Geçici Madde; Yürürlük: 01.01.2017)*

*Geçici Madde 9*

*(1) Mükelleflerin (7061 sayılı kanunun 90’ıncı maddesiyle değişen ibare; Yürürlük: 05.12.2017) 2017 ve 2018 takvim yıllarında gerçekleştirdikleri imalat sanayiine yönelik yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırım harcamaları için, bu Kanunun 32/A maddesinin ikinci fıkrasının (b) bendinde "%55", "%65" ve "%90" şeklinde yer alan kanuni oranlar sırasıyla "%70", "%80" ve "%100" şeklinde ve (c) bendinde "%50" şeklinde yer alan kanuni oran ise "%100" şeklinde uygulanır.”*

 **Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararname ve Tebliğde İndirimli Kurumlar Vergisi**

Ekonomi Bakanlığı Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü tarafından şirket adına düzenlenmiş;

* **Bölgesel** Yatırımlar kapsamında AAA belge numaralı,
* Bölgesel **Öncelikli** Yatırımlar kapsamında BBB belge numaralı ve
* **Stratejik** Yatırımlar kapsamında CCC belge numaralı

yatırım teşvik belgeleri 15.06.2012 tarih ve 2012/3305 Sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Bakanlar Kurulu kararına istinaden düzenlenmiştir.

8 Nisan 2015 tarih ve 29320 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan ***“Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Karar”*** ile yapılan düzenleme sonrasında 2012/3305 sayılı BKK’nın “Vergi İndirimi Başlıklı” 15. maddesinde vergi indirimi aşağıdaki şekilde belirtilmiştir.

*“Vergi indirimi*

*MADDE 15 - (1) (Değişik: 5.10.2016-29848) Büyük ölçekli yatırımlar ile bölgesel teşvik uygulamaları kapsamında gerçekleştirilecek yatırımlarda, 5520 sayılı Kanunun 32/A maddesi çerçevesinde gelir veya kurumlar vergisi, öngörülen yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar aşağıda belirtilen oranlarda indirimli olarak uygulanır.*

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | *Bölgesel Teşvik Uygulamaları* | *Büyük Ölçekli Yatırımlar* |
| *Bölgeler* | *Yatırıma katkı oranı (%)* | *Kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirim oranı (%)* | *Yatırıma katkı oranı (%)* | *Kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirim oranı (%)* |
| *1* | *15* | *50* | *25* | *50* |
| *2* | *20* | *55* | *30* | *55* |
| *3* | *25* | *60* | *35* | *60* |
| *4* | *30* | *70* | *40* | *70* |
| *5* | *40* | *80* | *50* | *80* |
| *6* | *50* | *90* | *60* | *90* |

*(2) (Mülga: RG-5.10.2016-29848)*

*(3) Stratejik yatırımlar için tüm bölgelerde uygulanacak vergi indirimi oranı yüzde doksan ve yatırıma katkı oranı yüzde ellidir.*

*(4) Bu maddenin uygulamasında yatırıma katkı tutarı, indirimli gelir veya kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların Devletçe karşılanacak tutarını, bu tutarın yapılan toplam yatırıma bölünmesi suretiyle bulunacak oran ise yatırıma katkı oranını ifade eder.*

*(5) (Değişik: RG-5.10.2016-29848) Bu maddeye göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşmamak ve toplam yatırıma katkı tutarının yüzde seksenini geçmemek üzere yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli gelir veya kurumlar vergisi uygulanabilir.*

*(6) Arazi, arsa, royalti, yedek parça ve amortismana tâbi olmayan diğer harcamalar ile 5520 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.*

*(7) İndirimli oranlar stopaj suretiyle yapılan vergilendirmede uygulanmaz.*

*(8) (Ek:RG-6.8.2014-29080) Bu Kararın 17’nci maddesinde tanımlanan öncelikli yatırımlardan sabit yatırım tutarı 1 milyar Türk Lirası ve üzerinde olanlar için vergi indirimi desteği, 5 inci bölgede geçerli olan yatırıma katkı oranına 10 puan ilave edilmek suretiyle uygulanır.*

denilmektedir.

6322 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesinin ikinci fıkrasına eklenen (c) bendiyle, 2012/3305 sayılı Karara göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgesine sahip mükelleflerin diğer faaliyetlerinden 01.01.2013 tarihinden itibaren elde ettikleri kazançlarına da yatırım döneminde indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkün hale gelmiştir.

Yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançlara, ilgili teşvik belgesinde yer alan yatırıma katkı ve vergi indirim oranları dikkate alınarak indirimli kurumlar vergisi uygulanması esastır.

 Bakanlar Kurulu 6322 sayılı Kanun ile anılan maddenin ikinci fıkrasına eklenen (c) bendi kapsamındaki yetkisini 2012/3305 sayılı Kararın 15 inci maddesinin beşinci fıkrasında kullanmıştır.

Dolayısıyla, mükelleflerin, 2012/3305 sayılı Karara göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlarına fiilen başladıkları tarihten itibaren, anılan Kararın 15 inci maddesine göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben,

-Gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşmamak ve

-Toplam yatırıma katkı tutarının % 80’nini geçmemek üzere

**diğer faaliyetlerinden 1/1/2013 tarihinden itibaren elde ettikleri kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanabilmektedir.**

Öte yandan, bazı sektör yatırımları **öncelikli yatırımlar** olup, 8 Nisan 2015 tarih ve 29320 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan *“Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Karar”*ile yapılan düzenleme sonrasında 2012/3305 sayılı BKK’nın “***Öncelikli Yatırım Konuları*** “ başlıklı 17. maddesinde aşağıdaki şekilde belirtilmiştir:

*“****Öncelikli Yatırım Konuları***

*MADDE 17 - (1) Aşağıda belirtilen yatırım konuları 5 inci bölgede uygulanan*

*bölgesel desteklerden faydalanabilir. Ancak bu yatırımlar, 6’ncı bölgede yer almaları*

*halinde bulunduğu bölge desteklerine tabidir.*

1. *(Değişik:RG- 20.1.2018-30307) Denizyolu veya havayolu ile yük ve/veya yolcu taşımacılığına yönelik yatırımlar.*

*b) Özel sektör tarafından yapılacak şehirlerarası yük ve/veya yolcu taşımacılığına*

*yönelik demiryolu yatırımları ile şehir içi yük taşımacılığına yönelik demiryolu*

*yatırımları.*

*c) Test merkezleri, rüzgar tüneli ve bu mahiyetteki yatırımlar (otomotiv, uzay veya*

*savunma sanayine yönelik olanlar).*

*ç) (Değişik:RG-9.5.2014-28995) Kültür ve Turizm Koruma ve Gelişim*

*Bölgelerinde veya termal turizm konusunda bölgesel desteklerden yararlanabilecek*

*nitelikteki turizm konaklama yatırımları.*

*d) Asgari ellibin metrekare kapalı alana sahip uluslararası fuar yatırımları*

*(konaklama ve alışveriş merkezi üniteleri hariç).*

*e) (Mülga:RG-8.4.2015-29320)*

*f) (Değişik:RG-8.4.2015-29320) Savunma Sanayii Müsteşarlığından alınacak proje*

*onayına istinaden gerçekleştirilecek savunma alanındaki yatırımlar.*

*g) Maden istihraç yatırımları ve/veya maden işleme yatırımları (4/6/1985 tarihli ve*

*3213 sayılı Maden Kanununda tanımlanan I. grup madenler ve mıcır yatırımları ile*

*İstanbul ilinde gerçekleştirilecek istihraç ve/veya işleme yatırımları hariç).*

*ğ) (Değişik:RG- 13.10.2012-28440) (Değişik:RG-9/5/2014-28995) (Değişik:RG-22/6/2018-30456) Özel sektör tarafından gerçekleştirilecek olan, kreş ve gündüz bakım evleri, okul öncesi eğitim, ilkokul, ortaokul ve lise eğitim yatırımları ile asgari 20 milyon TL tutarındaki hava araçlarının kullanım, tamir ve bakımına yönelik eğitim yatırımları.*

*h) (Değişik:RG-13.10.2012-28440) Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, TÜBİTAK ve KOSGEB tarafından desteklenen AR-GE projeleri neticesinde geliştirilen ürünlerin veya parçaların üretimine yönelik yatırımlar.*

*ı) (Ek:RG-15.2.2013-28560) Motorlu kara taşıtları ana sanayinde gerçekleştirilecek*

*asgari 300 milyon TL tutarındaki yatırımlar ve asgari 75 milyon TL tutarındaki motor*

*yatırımları ile asgari 20 milyon TL tutarındaki motor aksamları, aktarma organları/*

*aksamları ve otomotiv elektroniğine yönelik yatırımlar.*

*i) (Ek:RG-15.2.2013-28560) Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı tarafından*

*düzenlenen geçerli bir maden işletme ruhsatı ve izni kapsamında 3213 sayılı Maden*

*Kanununun 2’nci maddesinin 4-b grubunda yer alan madenlerin girdi olarak kullanıldığı*

*elektrik üretimi yatırımları.*

*j) (Ek:RG-9.5.2014-28995) (Değişik: RG-5/10/2016-29848) EK-4’te yer alan “Teşvik Edilmeyecek Yatırımlar” hariç olmak üzere, Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığının vereceği proje onayına istinaden, yıllık asgari 500 ton eşdeğer petrol (TEP) enerji tüketimi olan mevcut imalat sanayi tesislerinde gerçekleştirilecek, mevcut durumuna göre en az yüzde yirmi oranında enerji tasarrufu sağlayacak şekilde tasarlanan ve sağlanacak enerji tasarrufu ile yatırımın geri dönüş süresi 5 yıl ve daha az olan enerji verimliliği projesine yönelik yatırımlar.*

*k) (Ek: RG-9.5.2014-28995) Atık ısı kaynaklı olarak, bir tesisteki atık ısıdan geri kazanım yolu ile elektrik üretimine yönelik yatırımlar (doğal gaza dayalı üretim tesisleri hariç).*

*l) (Ek: RG-9.5.2014-28995) Asgari 50 milyon TL tutarındaki, sıvılaştırılmış doğal gaz (LNG) yatırımları ve yer altı doğal gaz depolama yatırımları.*

*m) (Ek: RG-6.8.2014-29080) Karbon elyaf üretimine veya karbon elyaf üretimi ile birlikte olmak kaydıyla karbon elyaftan mamul kompozit malzeme üretimine yönelik yatırımlar.*

*n) (Ek: RG-8.4.2015-29320) Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD) teknoloji yoğunluk tanımına göre yüksek teknolojili sanayi sınıfında yer alan ürünlerin üretimine yönelik yatırımlar (US-97 Kodu: 2423, 30, 32, 33 ve 353).*

*o) (Ek: RG-8.4.2015-29320) Maden Kanununa istinaden düzenlenmiş geçerli Arama Ruhsatı veya Sertifikasına sahip yatırımcıların ruhsatlı sahalarında yapacağı maden arama yatırımları.*

*ö) (Ek: RG-19.11.2015-29537) Yenilenebilir enerji üretimine yönelik türbin ve jeneratör imalatı ile rüzgar enerjisi üretiminde kullanılan kanat imalatı yatırımları.*

*p) (Ek: RG – 8.4.2016-29678) Direk soğutmalı slab döküm ve sıcak haddeleme yöntemi ile alüminyum yassı mamul üretimine yönelik entegre yatırımlar.*

*r) (Ek: RG – 03.05.2017-30055) Lisanslı depoculuk yatırımları.*

*s) (Ek: RG – 03.05.2017-30055) Nükleer enerji santrali yatırımları.*

*ş) (Ek: RG – 17.08.2017-30157) Araştırma ve referans laboratuvarı, tüketici güvenliği ve enfeksiyon hastalıkları referans laboratuvarı, ilaç ve tıbbi cihaz analiz ve kontrol*

*laboratuvarı ile deney hayvanları üretim test ve araştırma merkezi birimlerinin yer aldığı laboratuvar kompleksi yatırımları.*

*t) (Ek:RG-22.6.2018-30456) İstanbul ili hariç olmak üzere asgari 6 milyon TL tutarındaki 50 dekar ve üzeri yurtiçinde üretilen sera teknolojilerini de ihtiva eden otomasyona dayalı (bilgisayar kontrollü iklimlendirme, sulama, gübreleme ve ilaçlama sistemi ihtiva eden) sera yatırımları.*

*u) (Ek:RG-22.6.2018-30456) Asgari 5.000 büyükbaş kapasiteli süt yönlü entegre hayvancılık yatırımları ile komple yeni veya tevsi niteliğindeki asgari 10.000 büyükbaş kapasiteli et yönlü entegre hayvancılık yatırımları.*

*ü) (Ek:RG-22.6.2018-30456) Asgari 5 milyon TL tutarındaki atık geri kazanım yatırımları ve/veya asgari 5 milyon TL tutarındaki bertaraf tesisi yatırımları.*

*v) (Ek:RG-22.6.2018-30456) Sağlık turizmi kapsamında yaşlı ve/veya engelli bakım köyleri ve esenlik tesisi (wellness) yatırımları.*

*y) (Ek:RG-22.6.2018-30456) EK-6’da yer alan yatırım konularında gerçekleştirilecek asgari 500 milyon TL tutarındaki yatırımlar.”*

08.04.2015 tarih ve 29320 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2015/7496 sayılı BKK ile 2012/3305 sayılı Kararın 17. maddesinin birinci fıkrasına eklenen (n) bendinde belirtilen sektör kodlarından yatırımcı mükellef şirketi ilgilendiren 2423 (US-97) sektörü ile bölgelere göre asgari yatırım tutarları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Sektör Kodu** | **US-97 Kodu** | **Bölgesel Teşviklerden Yararlanacak Sektörler** | **1. Bölge** | **2. Bölge** | **3. Bölge** | **4. Bölge** | **5. Bölge** | **6. Bölge** |
| 14 | **2423** | **İlaç/eczacılıkta ve tıpta kullanılan kimyasal ve bitkisel kaynaklı ürünlerin imalatı**  | 1 Milyon TL | 1 Milyon TL | 500 Bin TL | 500 Bin TL  | 500 Bin TLTL  | 500 Bin TL |

Yukarıda belirtilen sektör, öncelikli sektör olarak kabul edilmiş olduğu için 08.04.2015 tarihi itibariyle yatırıma başlayanlar -bölgesel teşviklerden- 5. Bölge teşviklerinden faydalanacaklardır. Ancak bu yatırımlar, 6’ncı bölgede yer almaları halinde bulunduğu bölge desteklerine tabidir. Şirketin sahip olduğu BBB belge numaralı yatırımı Bölgesel Öncelikli Yatırımlar kapsamında olup, 5. Bölge teşviklerinden yararlanılacaktır.

Öte yandan, 22 Şubat 2017 tarihli ve 29987sayılı Resmi Gazetede yayımlanan ***“Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Karar”*** ile 2012/3305 sayılı Karara geçici 8. madde eklenmiştir. Eklenen bu madde ile imalat sanayiine yönelik **“**[**US-97 Kodu: 15-37"**](http://www.verginet.net/Dokumanlar/2017/US-97-Kodu-15-37.xlsx)düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, **1.1.2017 ile 31.12.2018** tarihleri arasında gerçekleştirilecek yatırım harcamaları için;

1. Bina-inşaat harcamalarında KDV iadesi uygulanacağı,
2. Bölgesel, büyük ölçekli ve stratejik teşvik uygulamaları kapsamında vergi indirimi desteğinde uygulanacak;
3. Yatırıma katkı oranları her bir bölgede geçerli olan **yatırıma katkı oranına 15 puan ilave** edilmek suretiyle,
4. **Kurumlar veya gelir vergisi indirimi tüm bölgelerde % 100 oranında**,

Yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde yatırımcının **diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına uygulanacak oranı %100**olmak üzere teşvik belgesi üzerinde herhangi bir işlem yapılmaksızın uygulanacağı belirtilmektedir.

Geçici 8. Madde aşağıdaki gibidir.

*“GEÇİCİ MADDE 8- (Ek:RG-22/2/2017-29987) (Değişik:RG-30/12/2017-30286) Bu Karar ve daha önceki kararlara istinaden imalat sanayiine yönelik (US-97 Kodu:15-37) düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, 1/1/2017 ile 31/12/2018 tarihleri arasında gerçekleştirilecek yatırım harcamaları için;*

*a) Bina-inşaat harcamalarında KDV iadesi,*

*b) Bölgesel, büyük ölçekli ve stratejik teşvik uygulamaları kapsamında vergi indirimi desteğinde uygulanacak yatırıma katkı oranları her bir bölgede geçerli olan yatırıma katkı oranına 15 puan ilave edilmek suretiyle, kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirimi tüm bölgelerde yüzde yüz oranında ve yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına uygulanacak oranı yüzde yüz olmak üzere, teşvik belgesi üzerinde herhangi bir işlem yapılmaksızın uygulanır.”*

Buna göre, Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesi ile Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında 2012/3305 sayılı Kararda yer alan hükümler doğrultusunda;

* BBB belge numaralı YTB kapsamında gerçekleştirilen yatırım; Bölgesel Öncelikli Yatırımlar kapsamında -öncelikli yatırım konuları arasında- yer alması nedeniyle 5. Bölge desteklerinden faydalanılacak olup, **yatırıma katkı oranı 01.01.2017 öncesi (2014, 2015, 2016) için %40, 01.01.2017-31.12.2018 dönemi için (%40+ %15=) %55,** vergi indirimi oranı ise **%100** olarak dikkate alınacaktır.
* CCC belge numaralı YTBkapsamında gerçekleştirilen yatırım; Stratejik Yatırımlar kapsamında yer alması nedeniyle 5. Bölge desteklerinden faydalanılacak olup, **yatırıma katkı oranı 01.01.2017-31.12.2018 dönemi için (%50+%15=) %65,** vergi indirimi oranı ise **%100** olarak dikkate alınacaktır.

###### 3.9.3.1.23.3 Yatırım Teşvik Belgeleri Kapsamında Yapılan Yatırım Harcamaları ve Hesaplanan Yatırıma Katkı Tutarları

3.9.3.1.23.3.1 AAA Sayılı Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamında Yapılan Yatırım Harcamaları ve Hesaplanan Yatırıma Katkı Tutarı -Tamamlanan Yatırım-

xxx tarih ve AAA no.lu Yatırım Teşvik Belgesi 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karara göre düzenlenmiş olup, söz konusu kararnamede yer alan destek unsurlarından yararlandırılmaktadır. Yatırımın konusu ilaç/eczacılıkta ve tıpta kullanılan kimyasal ve bitkisel kaynaklı ürünlerin imalatı olup, teşvik kararnamesine göre **“bölgesel”** yatırımıdır. Söz konusu belge kapsamında yapılan yatırım tamamlanmış ve faaliyete geçmiştir. Şirketin xx/xx/2015 tarih ve xxx sayılı dilekçesi üzerine xx/xx/2015 tarihinde yatırım yerinde yapılan ekspertiz işlemine istinaden, 15.06.2012 tarih ve 2012/3305 sayılı karar hükümleri çerçevesinde kayıt ve koşullara uygun olarak yatırımın tamamlama vizesi Ekonomi Bakanlığı Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğünce yapılmış olup AAA no.lu belgenin yerine AAA/D no.lu belge düzenleniştir (Ek-5).

Belge kapsamında yapılan yatırım harcamaları ve hak kazanılan “yatırıma katkı tutarı ile yararlanılan indirimli kurumlar vergisi” tutarı aşağıda açıklanmıştır.

Yatırım Teşvik Belgesi’ne göre yatırım, **tevsi yatırım** olarak değerlendirilmiştir. Tevsi yatırım teşvik mevzuatına göre II. Bölgede bulunmaktadır.

Söz konusu yatırım, YTB alındığı tarihte yürürlükte olan yatırım teşvik mevzuatına, yani anılan Kararnamenin 18/1-a maddesine göre faaliyetin imalat sanayine yönelik olması ve xxx Organize Sanayi Bölgesinde gerçekleştirilmesi bakından bir alt bölge olan III. Bölge teşviklerinden yararlandırılmaktadır.

YTB’nin alındığı 2013 yılında Kararnamenin 18. Maddesi aşağıdaki gibidir;

***“Alt bölge desteğinden yararlanacak yatırımlar***

*MADDE 18 - (1) Büyük ölçekli yatırımlar veya bölgesel teşvik uygulamaları kapsamında teşvik belgesi düzenlenen yatırımlar, aşağıda belirtilen koşullardan en az birini sağlamaları halinde vergi indirimi ve sigorta primi işveren hissesi desteği açısından bulundukları bölgenin bir alt bölgesinde sağlanan oran ve sürelerde bu desteklerden yararlanabilir.*

*a) Yatırımın organize sanayi bölgesinde (OSB) gerçekleştirilmesi.*

*b)…….*

*.*

*.*

*….”*

III. Bölge için Yatırıma Katkı Oranı %25, kurumlar vergisi indirim oranı ise % 60 olarak belirlenmiştir.

**Yapılan Yatırım Harcaması Ve Yatırıma Katkı Tutarının Hesaplanması**

YTB kapsamında yapılan yatırım xx/xx/2015 tarihinde tamamlanmış olan ve aktifleştirilmek suretiyle faaliyete geçirilen yatırım harcamaları nedeniyle hak kazanılan yatırıma katkı tutarı aşağıda tablo üzerinde gösterilmiştir.

|  |
| --- |
| **AAA Sayılı Yatırım Teşvik Belgesi** |
| **Yatırımın Tabi Olduğu Kararname : 2012/3305** |
| **A** | Yatırım Yapılan Yıllar | **2013** | **2014** | **2015** | **TOPLAM** |
| **B** | Yatırıma Katkı Oranı (%) | 25 | 25 | 25 | -- |
| **C** | Gerçekleştirilen ve Aktifleştirilen Toplam Yatırım Harcaması  | 2.000.000,00 | 2.500.000,00 | 3.000.000,00 | 7.500.000,00 |
| **D** | Gerçekleştirilen Yatırım Dolayısıyla Hak Kazanılan Yatırıma Katkı Tutarı (D=BxC) | 500.000,00 | 625.000,00 | 750.000,00 | 1.875.000,00 |

**Tamamlanan Yatırım Harcamasının Toplam Sabit Kıymet İçindeki Payı**

Tevsi yatırımından elden edilen kazancın ayrı bir şekilde tespit edilememesi sebebiyle indirimli oran uygulanacak kazanç, yapılan tevsi yatırım tutarının, dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına (devam eden yatırımlara ait tutarlar da dahil) oranlanması suretiyle belirlenmiştir. Yatırım ve işletme döneminde VUK Mükerrer 298/A maddesine göre enflasyon düzeltmesi söz konusu olmamıştır[[22]](#footnote-22). Yasal olarak enflasyon düzeltmesi söz konusu olmadığından sabit kıymetler yeniden değerlemeye tabi tutulmamıştır. Bu hesaplama sırasında şirketin aktifinde yer alan sabit kıymetler kayıtlı değerleri ile dikkate alınmıştır.

31.12.2018 tarihi itibariyle tevsi yatırım harcaması ile diğer sabit kıymetlerin tutarı aşağıda tablo halinde gösterilmiştir.

|  |  |
| --- | --- |
| **Duran Varlıklar** | **Aktif Tutarı** |
| **YTB Kapsamında Tamamlanan Tevsi Yatırım Tutarı** AAA Sayılı Yatırım Teşvik Belgesi kapsamında aktifleştirilen duran varlıklar | 7.500.000,00 |
| **Diğer Sabit Kıymetler**251-252-253-254-255-258-260-264-267 | 17.500.000,00 |
| **Toplam** | 25.000.000,00 |

YTB kapsamında yapılan tevsi yatırım tutarının toplan sabit kıymetlere oranı:

**(7.500.000,00/25.000.000,00=) 0,30** olarak hesaplanmıştır.

Hesaplamadan da anlaşılacağı gibi yatırım teşvik belgesi kapsamında yapılan ve aktifleştirilen tevsi yatırım harcamasının toplam sabit kıymetler içindeki payı; dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına (devam eden yatırımlara ait tutarlar da dahil) oranlanması suretiyle bulunmuştur.

**Yatırımdan Elde Edilen Kazancın Tespiti**

Tamamlanan tevsi yatırımından elden edilen kazanç ayrı olarak hesap edilmemektedir. Tevsi yatırımdan elde edilen kazanç KVK 32/A maddesinin 4. fıkrası gereğince kazancın tespiti gerekmektedir. 4. fıkra hükmü;

 “*Kazancın ayrı bir şekilde tespit edilememesi halinde ise indirimli oran uygulanacak kazanç, yapılan tevsi yatırım tutarının, dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına (devam eden yatırımlara ait tutarlar da dahil) oranlanması suretiyle belirlenir. Bu hesaplama sırasında işletme aktifinde yer alan sabit kıymetlerin kayıtlı değeri, yeniden değerlenmiş tutarları ile dikkate alınır. İndirimli oran uygulamasına yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçtiği geçici vergi döneminde başlanır.”*

şeklindedir.

Bu hükümden hareketle şirketin tevsi yatırımdan elde edilen kazancı ve indirimli kurumlar vergisi aşağıdaki şekilde tespit edilmiştir:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Cari Dönem****(01/01/2018 – 31/12/2018)** | **Üretim Faaliyetinden Elde Edilen Kazanç (vergi indirimine tabi kazancın hesaplanmasına esas olacak kazanç)** | **Ticari Mal+Diğer****Faaliyetlerden Elde Edilen Kazanç** |
|  **Gelir Tablosu** |
| 60 | Brüt Satışlar |   | **11.500.000,00** | **10.000.000,00** | **1.300.000,00** |
|  600 |  Yurtiçi Satışlar | 10.000.000,00 |   | 9.200.000,00[[23]](#footnote-23) | 800,000,00 |
|  601 |  Yurtdışı Satışlar | 1.000.000,00 |   | 1.000.000,00[[24]](#footnote-24) | 0,00 |
|  602 | Diğer Gelirler | 500.000,00 |   | 0,00 | 500.000,00 |
| 61 | Satış İndirimleri |   | -1.500.000,00 | **-1.200.000,00** | **-300.000,00** |
|  610 |  Satıştan İadeler (-) | -1.000.000,00 |   | -800.000,00[[25]](#footnote-25) | -200.000,00 |
|  611 |  Satış Iskontoları (-) | -500.000,00 |   | -400.000,00[[26]](#footnote-26) | -100.000,00 |
|  | **Net Satışlar** |  | **10.000.000,00** | **9.000.000,00** | **1.000.000,00** |
| 62 | Satışların Maliyeti |   | -5.000.000,00 | -4.500.000,00 | -500.000,00 |
|  620 |  Satılan Mamuller Maliyeti (-) | -4.500.000,00 |   | -4.500.000,00 | 0,00 |
|  621 |  Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-) | -500.000,00 |   | 0,00 | -500,000,00 |
|  | **Brüt Satış Karı Veya Zararı** |  | **5.000.000,00** | **4.500.000,00** | **500.000,00** |
| 63 | Faaliyet Giderleri |   | -1.000.000,00 | -900.000,00 | -100.000,00 |
|  630 |  Araştırma Geliştirme Giderleri | -100.000,00 |  | -90.000,00 | -10.000,00 |
|  631 |  Pazarlama Satış Ve Dağıtım Giderleri (-) | -500.000,00 |   | -450.000,00 | -50.000,00 |
|  632 |  Genel Yönetim Giderleri (-) | -400.000,00 |   | -360.000,00 | -40.000,00 |
|  | **Faaliyet Karı Veya Zararı** |  | **4.000.000,00** | **3.600.000,00** | **400.000,00** |
| 64 | Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir Ve Kar |   | 500.000,00 | 450.000,00 | 50.000,00 |
|  642 |  Faiz Gelirleri | 100.000,00 |   | 90.000,00 | 10.000,00 |
|  646 |  Kambiyo Karları | 250.000,00 |   | 225.000,00 | 25.000,00 |
|  647 |  Reeskont Faiz Gelirleri | 50.000,00 |  | 45.000,00 | 5.000,00 |
|  649 |  Faaliyetle İlgili Diğer Gelir Ve Karlar | 100.000,00 |   | 90.000,00 | 10.000,00 |
| 65 | Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider Ve Zararları |   | -250.000,00 | -225.000,00 | -25.000,00 |
|  656 |  Kambiyo Zararları (-) | -150.000,00 |   | -135.000,00 | -15.000,00 |
|  657 |  Reeskont Faiz Giderleri | -100.000,00 |  | -90.000,00 | -10.000,00 |
| 66 | Finansman Giderleri |   | -150.000,00 | -135.000,00 | -15.000,00 |
|  660 |  Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-) | -50.000,00 |   | -45.000,00 | -5.000,00 |
|  661 |  Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-) | -100.000,00 |   | -90.000,00 | -10.000,00 |
|  | **Olağan Kar Veya Zarar** |  | **4.100.000,00** | **3.690.000,00** | **410.000,00** |
| 67 | Olağan dışı Gelir Ve Karlar |   | 100.000,00 | 90.000,00 | 10.000,00 |
|  679 |  Diğer Olağandışı Gelir Ve Karlar | 100.000,00 |   | 90.000,00 | 10.000,00 |
| 68 | Olağan dışı Gider Ve Zararlar |   | -200.000,00 | -180.000,00 | -20.000,00 |
|  680 |  Çalışmayan Kısım Gider Ve Zararları (-) | -50.000,00 |   | -45.000,00 | -5.000,00 |
|  681 |  Önceki Dönem Gider Ve Zararları (-) | -50.000,00 |   | -45.000,00 | -5.000,00 |
|  689 |  Diğer Olağandışı Gider Ve Zararlar (-) | -100.000,00 |   | -90.000,00 | -10.000,00 |
| **Dönem Karı Veya Zararı** |  | **4.000.000,00** | **3.600.000,00** | **400.000,00** |
| **Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler** |  | **1.500.000,00** | **1.350.000,00** | **150.000,00** |
| **Ar-Ge İndirimi (5746 Sayılı Kanun Md. 3)** |  | **500.000,00** | **-450.000,00** | **-50.000,00** |
| **İndirime Esas Kurum Kazancı**  |  | 5.000.000,00 | **4.500.000,00** | **500.000,00** |

Vergi indirimine tabi gelir/gider hesaplamasında olağan ve olağandışı gelir hesapları (64 + 67 hesap grubu) hasılat genel oranı ile olağan ve olağandışı gider hesapları (63 + 65 + 66 + 68 hesap grubu) ise maliyet genel oranı ile çarpılarak indirime esas kazanca ulaşılmıştır.

Hasılat genel oranı; vergi indirimine tabi net satışlar toplamının, gelir tablosundaki net satışlara oranlanması suretiyle (**9.000.000,00** / **10.000.000,00** =) % **90** olarak hesaplanmıştır.

Maliyet genel oranı; vergi indirimine tabi satılan mamul maliyetinin, gelir tablosundaki satışların maliyetine oranlanması suretiyle (**4.500.000,00** / **5.000.000,00**=) **% 90** olarak hesaplanmıştır.

Tevsi yatırımdan elde edilen kazanca uygulanan indirimli kurumlar vergisi aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır.

|  |
| --- |
| **A- YTB Bilgileri** |
| 1- YTB Sabit Yatırım Tutarı | : | 10.000.000,00 |
| 2- Bölge | : | II. Bölge |
| 3- Teşvikten Yararlandırılan Bölge (Öncelikli Sektör Yatırımı) | : | III. Bölge |
| 4- Yatırıma Katkı Oranı | : | **%25** |
| 5- Vergi İndirimi Oranı | : | **% 60** |
| **B- Tamamlanan Yatırımdan Elde Edilen Kazanca Uygulanan Vergi İndirimi** |
|  | **2013** | **2014** | **2015** |  | **TOPLAM** |
| 5- Gerçekleştirilen Yatırım Harcaması | 2.000.000,00 | 2.500.000,00 | 3.000.000,00 | : | 7.500,000,00 |
| 6- Hak Kazanılan Yatırıma Katkı Tutarı (Gerçekleştirilen Yatırım Harcaması X Yatırıma Katkı Oranı) (5x4=) | 500.000,00 | 625.000,00 | 750.000,00 | : | 1.875.000,00 |
| 7-Üretim Faaliyetinden Elde Edilen Kazanç | : | **4.500.000,00** |
| 8-Üretim Faaliyetinden Elde Edilen Kazancın Vergi İndirimine Tabi Tutulacak Oranı (yatırım tutarının toplan sabit kıymetlere oranı=) (7.500.000,00/25.000.000,00=)  | : | **0,30** |
| 9- Yatırımdan Elde Edilen Kazanç (7X8=) | : | 1.350.000,00 |
| 10- Yatırımdan elde Edilen Kazanca uygulanacak Vergi İndirimi ((9x(0,22\*0,60=))[[27]](#footnote-27) | : | 178.200,00 |
| 11-Önceki Dönemlerde Yararlanılan Yatırıma Katkı Tutarı  | : | 503.000,00 |
| 12-Toplam Yararlanılan Yatırıma Katkı Tutarı (10+11=) | : | 681.200,00 |

**2019 Yılına Devreden Yatırıma Katkı Tutarı**

Şirketin;

xxx sayılı yatırım teşvik belgesi kapsamında yaptığı harcamalar nedeniyle hesapladığı yatırım katkı tutarı 1.875.000,00 lira olup, bunun -2018 yılı dahil- 681.200,00 liralık kısmı yıllar itibariyle indirimli kurumlar vergisi için beyanname üzerinde kullanmıştır.

6745 sayılı kanunun 66. maddesiyle KVK’nın 32/A maddesinin 2. Fıkrasına eklenen cümle ile yatırım katkı tutarının yararlanılmayan kısmının endekslenmesi mümkün olmuştur. 32/A maddesinin 2. Fıkrasına eklenen cümle şöyledir; *“Yatırımın tamamlanması şartıyla, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle yararlanılan kısmı hariç olmak üzere kalan yatırıma katkı tutarı, yatırımın tamamlandığı hesap dönemini izleyen yıllarda Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerleme oranında artırılarak dikkate alınır.”*

Öte yandan 31.12.2016 tarih ve 29935 3. Mükerrer sayılı resmi Gazetede yayımlanan 11 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 21. maddesiyle 1 seri No.lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliğine 32.2.11 numaralı bölüm eklenmiştir. 32.2.11 numaralı bölüm aynen aşağıdaki gibidir.

*“32.2.11. Yatırıma katkı tutarında endeksleme*

 *6745 sayılı Yatırımların Proje Bazında Desteklenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 66’ncı maddesiyle 5520 sayılı Kanunun 32/A maddesinin ikinci fıkrasına, birinci cümlesinden sonra gelmek üzere; “Yatırımın tamamlanması şartıyla, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle yararlanılan kısmı hariç olmak üzere kalan yatırıma katkı tutarı, yatırımın tamamlandığı hesap dönemini izleyen yıllarda Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerleme oranında artırılarak dikkate alınır.” hükmü eklenmiştir.*

 *Buna göre, ilgili teşvik belgesi kapsamındaki toplam yatırıma katkı tutarının yatırımın tamamlandığı hesap döneminin sonuna kadar yararlanılamayan kısmı (yatırımın tamamlandığı hesap döneminin sonuna kadar gerek diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara ve gerekse yatırımın tamamen veya kısmen işletilmesinden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanması suretiyle yararlanılan kısmından sonra kalan yatırıma katkı tutarı), yatırımın tamamlandığı hesap dönemini izleyen yıllarda Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerleme oranında artırılarak dikkate alınacaktır.*

*Örnek: (L) A.Ş. yatırım teşvik belgesi kapsamında 2013 hesap döneminde başladığı yatırımını 15.10.2015 tarihinde tamamlamış ve 1.11.2015 tarihinde tamamen işletmeye başlamıştır.*

*(L) A.Ş.’nin yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımının yatırıma katkı oranı %50 ve vergi indirim oranı %80 olup toplam yatırıma katkı tutarı 3.000.000.- TL’dir. (L) A.Ş. toplam yatırıma katkı tutarının 800.000.- TL’lik kısmını 2013 ve 2014 hesap dönemlerinde diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulamak suretiyle kullanmıştır. Yatırımın tamamlandığı 2015 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde, diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulamak suretiyle 450.000.- TL, bu yatırımından elde ettiği kazancına indirimli kurumlar vergisi uygulamak suretiyle de 250.000.- TL olmak üzere yatırıma katkı tutarının toplam 700.000.- TL’lik kısmından yararlanmıştır. 2016 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde, bu yatırımından elde ettiği kazancına indirimli kurumlar vergisi uygulamak suretiyle yatırıma katkı tutarının 300.000.- TL’lik kısmından faydalanmıştır.*

### Buna göre, (L) A.Ş. bu yatırımına ilişkin toplam yatırıma katkı tutarının kalan [3.000.000.- TL –(800.000.- TL + 700.000.- TL + 300.000.- TL)=] 1.200.000.- TL’lik kısmını, 2017 yılı için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerleme oranında artırarak kullanabilecektir. 2017 yılı için belirlenen yeniden değerleme oranının %5 olması halinde, (L) A.Ş.’nin yeniden değerleme sonrasında yararlanabileceği yatırıma katkı tutarı [1.200.000.- TL x (1 + 0,05)=] 1.260.000.- TL olacaktır.

### (L) A.Ş.’nin 2017 hesap döneminde bu yatırımından elde ettiği kazancının 2.500.000.- TL olması halinde yararlanılacak yatırıma katkı tutarı [(2.500.000.- TL x %20) – (2.500.000.TL x %4)] 400.000.- TL ve bu durumda 2018 hesap dönemine devreden yatırıma katkı tutarı da (1.260.000.- TL – 400.000.- TL=) 860.000.- TL olacaktır. (L) A.Ş. bu tutarı, 2018 yılı için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerleme oranında artırarak kullanabilecektir.”

Yukarıda yer alan Tebliğ hükmüne göre 2016 yılından 2017 yılına devreden yatırıma katkı tutarı endekslenmeyecek, endekslemeye 2017 takvim yılından itibaren başlanacaktır. Tebliğde yer alan bu açıklama esas alınarak 2017 yılından 2018 yılına devreden yatırıma katkı tutarı 2017 yılı yeniden değerleme oranında (%14,47) artırılarak endeksleme yapılmıştır.

2018 Yılına devreden yatırım katkı tutarı aşağıdaki tabloda ayrıntılı olarak gösterilmiştir.

|  |  |
| --- | --- |
| **Teşvik belgesi** | **AAA/D sayılı Yatırım Teşvik Belgesi** |
| Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamında Yapılan Harcama Tutarı ( A ) | 7.500.000,00 |
| Yatırıma Katkı Oranı ( % ) ( B ) | 0,25 |
| Yatırıma Katkı Tutarı ( C=AxB ) | 1.875.000,00 |
| 2013 Yılında Yararlanılan Tutar ( D ) | 50.00,000 |
| 2014 Yılında Yararlanılan Tutar ( E ) | 80.000,00 |
| 2015 Yılında Yararlanılan Tutar ( F ) | 120.000,00 |
| 2016 Yılında Yararlanılan Tutar ( G ) | 128.000,00 |
| 2017 Yılında Yararlanılan Tutar ( H ) | 125.000,00 |
| Kalan Yatırıma Katkı Tutarı ( I=C- (D+E+F+G+H)) | 1.372.000,00 |
| 2017 Yılı Yeniden Değerleme Oranı  | % 14,47 |
| Endeksleme Farkı  | 198.528,40 |
| 2018 Yılına Devreden Yatırım Katkı Tutarı (J) | 1.570.528,40 |
| 2018 Yılında Yararlanılan Tutar (K ) | 178.200,00 |
| Kalan Yatırıma Katkı Tutarı ( L=J-K) | 1.392.328,40 |
| 2018 Yılı Yeniden Değerleme Oranı  | % 23,73 |
| Endeksleme Farkı  | 330.399,53 |
| 2019 Yılına Devreden Yatırım Katkı Tutarı (M) | 1.722.727,93 |

3.9.3.1.23.3.2 BBB Sayılı Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamında Yapılan Yatırım Harcamaları ve Hesaplanan Yatırıma Katkı Tutarı

Önceki bölümlerde de belirtildiği gibi kurumun, 08.04.2015 tarih ve 29320 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan **2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karara** göre alınmış Yatırım Teşvik Belgesi kapsamında Bölgesel Öncelikli Yatırım olarak xxx ili, xxx İlçesi, xxx Organize Sanayi Bölgesinde mevcut bulunan ilaç fabrikasında tevsi yatırımı bulunmaktadır.

Şirket mevcut tesisi genişletmek (tevsi) maksadıyla Ekonomi Bakanlığı Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü’nden xxx tarih ve xxx sayılı Yatırım Teşvik Belgesini almıştır. Söz konusu belge ihtiyaç nedeniyle pek çok defa revize edilmiş olup en son; xxx tarih ve xxx sayılı dilekçesine istinaden firmanın revize talebi, Ekonomi Bakanlığı Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğünün xxx tarih ve xxx sayılı yazısı ile uygun görülmüş, mevcut Yatırım Teşvik Belgesine kaim olmak üzere xxx/xxx sayılı Teşvik Belgesi düzenlenmiştir (Ek-5).

Ekonomi Bakanlığı Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü’nden alınan Yatırım Teşvik Belgesi’ne göre bu yatırım, **tevsi yatırım** olarak değerlendirilmiştir.

Tevsi yatırım teşvik mevzuatına göre II. Bölgede bulunmakta olup, vergi indirimi teşvikinden faydalanabilmektedir.

Teşvik uygulamasında xxx ili II. Bölgede tanımlanmış olmakla birlikte Kurumun yapmış olduğu yatırımın konusu *(İlaç/eczacılıkta ve tıpta kullanılan kimyasal ve bitkisel kaynaklı ürünlerin imalatı)* 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesinin 17. maddesinin 1. fıkrasının “n” bendi kapsamında değerlendirilerek öncelikli yatırımlar arasında sayılmıştır. 17. maddenin 1. fıkrasında öncelikli yatırımlar için;

***“Aşağıda belirtilen yatırım konuları 5 inci bölgede uygulanan bölgesel desteklerden faydalanabilir. Ancak bu yatırımlar, 6’ncı bölgede yer almaları halinde bulunduğu bölge desteklerine tabidir.”*** ifadesi kullanılmış, bu fıkranın (n) bendinde ise;

***“(n) Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD) teknoloji yoğunluk tanımına göre yüksek teknolojili sanayi sınıfında yer alan ürünlerin üretimine yönelik yatırımlar (US-97 Kodu: 2423, 30, 32, 33 ve 353).”***hükmü yer almıştır.

**Yapılan Yatırım Harcaması Ve Yatırıma Katkı Tutarının Hesaplanması**

**Belge Kapsamında Yapılan Toplan Yatırım Harcaması**

Belge konusu yatırım kapsamında yapılan harcamalar yıllar itibariyle aşağıda belirtilmiştir.

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | **Yıllar** | **2015** | **2016** | **2017** | **2018** | **Toplam** |
| **A** | Gerçekleştirilen Toplam Yatırım Harcaması Tutarı | 1.000.000,00 | 2.000.000,00 | 3.000.000,00 | 4.000.000,00 | 10.000.000,00 |
| **B** | Gerçekleştirilen Yatırım Harcamasından Aktifleştirilen ve kısmen faaliyete geçirilen Kısım | 0,00 | 0,00 | 2.000.000,00 | 3.000,000,00 | 5.000,000,00 |
| **C** | Aktifleştirilemeyen Kısım  | 1.000.000,00 | 2.000.000,00 | 1.000.000,00 | 1.000,000,00 | 5.000,000,00 |

Tablonun incelenmesinden de anlaşılacağı gibi YTB kapsamında yapılan yatırım devam ederken satın alınan makine ve teçhizatın bir kısmı kısmen faaliyete geçirilmiş ve üretim yapılmıştır. Aktifleştirilen kısımdan elde edilen kazanca KVK 32/A maddesinin 4. Fıkrasına göre indirimli kurumlar vergisi hesaplanmıştır.

**Yatırım Döneminde Kısmen Faaliyete Geçilmesi Nedeniyle Aktifleştirilen Yatırım Harcaması Üzerinden Yatırıma Katkı Tutarının Hesaplanması**

Aktifleştirilmek suretiyle kısmen faaliyete geçirilen yatırım harcamaları nedeniyle hak kazanılan yatırıma katkı tutarı aşağıda tablo üzerinde gösterilmiştir. Öncelikli yatırım konuları arasında yer alması nedeniyle 5. Bölge desteklerinden faydalanılacak olup 2012/3305 sayılı

Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar gereği **yatırıma katkı oranı 01.01.2017 tarihinden önce gerçekleştirilen yatırımlar için %40, 01.01.2017-31.12.2018 döneminde gerçekleştirilen yatırımlar için %55’tir.**

|  |
| --- |
| **BBB Sayılı Yatırım Teşvik Belgesi** |
| **Yatırımın Tabi Olduğu Kararname: 2012/3305** |
| **A** | Yatırım Yapılan Yıllar | **2015** | **2016** | **2017** | **2018** | **TOPLAM** |
| **B** | Yatırıma Katkı Oranı (%) | 40 | 40 | 55 | 55 | -- |
| **C** | Gerçekleştirilen Toplam Yatırım Harcaması  | 1.000.000,00 | 2.000.000,00 | 3.000.000,00 | 4.000.000,00 | 10.000.000,00 |
| **D** | Gerçekleştirilen Toplam Yatırım Harcamasından Aktifleştirilen Kısım | 0,00 | 0,00 | 2.000,000,00 | 3.000.000,00 | 5.000.000,00 |
| **E** | Aktifleştirilemeyen Kısım | 1.000.000,00 | 2.000.000,00 | 1.000.000,00 | 1.000.000,00 | 5.000.000,00 |
| **F** | Gerçekleştirilen Yatırım Dolayısıyla Hak Kazanılan Yatırıma Katkı Tutarı (F=BxC) | 400.000,00 | 800.000,00 | 1.650.000,00 | 2.200.000,00 | 5.050.000,00 |
| **G** | Kullanılan Yatırıma Katkı Tutarı (G=H+I) | 100.000,00 | 200.000,00 | 877.000,00 | 1.023.000,00 | 2.200.000,00 |
| **H** | Yatırımdan Elde Edilen Kazanç Dolayısıyla Kullanılan Katkı Tutarı | 0,00 | 0,00 | 402.000,00 | 198.000,00 | 600.000,00 |
| **I** | Diğer Faaliyetlerden Elde Edilen Gelirler Dolayısıyla Kullanılan Katkı Tutarı | 100.000,00 | 200.000,00 | 475.000,00 | 825.000,00 | 1.600.000,00 |
| **J** | Devreden Yatırıma Katkı Tutarı(J=F-G) | 300.000,00 | 600.000,00 | 773.000,00 | 1.177.000,00 | 2.850.000,00 |

**Kısmen Faaliyete Geçirilmesi Nedeniyle Aktifleştirilen Yatırım Harcamalarının Toplam Sabit Kıymet İçindeki Payı**

Tevsi yatırımından elden edilen kazancın ayrı bir şekilde tespit edilememesi sebebiyle indirimli oran uygulanacak kazanç, yapılan tevsi yatırım tutarının, dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına (devam eden yatırımlara ait tutarlar da dahil) oranlanması suretiyle belirlenmiştir. Yatırım ve işletme döneminde VUK Mükerrer 298/A maddesine göre enflasyon düzeltmesi söz konusu olmamıştır. Yasal olarak enflasyon düzeltmesi söz konusu olmadığından sabit kıymetler yeniden değerlemeye tabi tutulmamıştır. Bu hesaplama sırasında şirketin aktifinde yer alan sabit kıymetler kayıtlı değerleri ile dikkate alınmıştır.

31.12.2018 tarihi itibariyle tevsi yatırım harcaması ile diğer sabit kıymet tutarları aşağıda tablo halinde gösterilmiştir.

|  |  |
| --- | --- |
| **Duran Varlıklar** | **Aktif Tutarı** |
| **YTB Kapsamında Yapılan Tevsi Yatırım Tutarı (Aktifleştirilen)**BBB Sayılı Yatırım Teşvik Belgesi kapsamında kısmen faaliyete geçirilerek aktifleştirilen, alınan duran varlıklar | 5.000.000,00 |
| **Diğer Sabit Kıymetler**251-252-253-254-255-258-260-264-267 | 20.000.000,00 |
| **Toplam** | 25.000.000,00 |

YTB kapsamında yapılan tevsi yatırım tutarının (aktifleştirilen kısım) toplan sabit kıymetlere oranı:

**(5.000.000,00/25.000.000,00=) 0,20** olarak hesaplanmıştır.

Hesaplamadan da anlaşılacağı gibi yatırım teşvik belgesi kapsamında yapılan ve aktifleştirilen tevsi yatırım harcamasının toplam sabit kıymetler içindeki payı; dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına (devam eden yatırımlara ait tutarlar da dahil) oranlanması suretiyle bulunmuştur.

**YTB Kapsamında Yapılan Yatırımdan Elde Edilen Kazancın Tespiti**

Kısmen faaliyete geçirilen tevsi yatırımından elden edilen kazanç ayrı olarak hesap edilmemektedir. Tevsi yatırımdan elde edilen kazanç KVK 32/A maddesinin 4. fıkrası gereğince kazancın tespiti gerekmektedir. 4. fıkra hükmü;

 “*Kazancın ayrı bir şekilde tespit edilememesi halinde ise indirimli oran uygulanacak kazanç, yapılan tevsi yatırım tutarının, dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına (devam eden yatırımlara ait tutarlar da dahil) oranlanması suretiyle belirlenir. Bu hesaplama sırasında işletme aktifinde yer alan sabit kıymetlerin kayıtlı değeri, yeniden değerlenmiş tutarları ile dikkate alınır. İndirimli oran uygulamasına yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçtiği geçici vergi döneminde başlanır.”*

şeklindedir.

Bu hükümden hareketle şirketin tevsi yatırımın kısmen faaliyete geçirilen kısmından elde edilen kazanç bu raporumuzun 3.8.3.1.24.3.1. bölümde hesaplandığı için burada tekrar hesaplanmamıştır. 3.8.3.1.24.3.1. bölümde yer alan gelir tablosu üzerinde yapılan hesaplamaya göre yatırımdan elde edilen kazanç 4.500.000,00 liradır.

Tevsi yatırımın kısmen aktifleştirilerek faaliyete geçirilmesi nedeniyle bu faaliyetten elde edilen kazanca uygulanan indirimli kurumlar vergisi aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır.

|  |
| --- |
| **A- YTB Bilgileri** |
| 1- YTB Sabit Yatırım Tutarı | : | 100.000.000,00 |
| 2- Bölge | : | II. Bölge |
| 3- Teşvikten Yararlandırılan Bölge (Öncelikli Sektör Yatırımı) | : | V. Bölge |
| 4- Yatırıma Katkı Oranı | : | **2015: % 40****2016: %40****2017: %55****2018: %55** |
| 5- Vergi İndirimi Oranı | : | **% 100** |
| **B- Aktifleştirilen Yatırımdan Elde Edilen Kazanca Uygulanan Vergi İndirimi** |
|  | **2015** | **2016** | **2017** | **2018** |  | **TOPLAM** |
| 6- Gerçekleştirilen Yatırım Harcaması | 1.000.000,00 | 2.000.000,00 | 3.000.000,00 | 4.000.000,00 | : | 10.000,000,00 |
| 7- Gerçekleştirilen Yatırım Harcamasından Aktifleştirilen Kısım | 0,00 | 0,00 | 2.000.000,00 | 3.000.000,00 | : | 5.000.000,00 |
| 8-Gerçekleştirilen Yatırım Dolayısıyla Hak Kazanılan Yatırıma Katkı Tutarı (Gerçekleştirilen Yatırım Harcaması X Yatırıma Katkı Oranı) (7x4=) | 400.000,00 | 800.000,00 | 1.650.000,00 | 2.200.000,00 | : | 5.050.000,00 |
| 9-Üretim Faaliyetinden Elde Edilen Kazanç | : | **4.500.000,00** |
| 10-Üretim Faaliyetinden Elde Edilen Kazancın Vergi İndirimine Tabi Tutulacak Oranı (YTB kapsamında yapılan tevsi yatırım tutarının (aktifleştirilen kısım) toplan sabit kıymetlere oranı=) (5.000.000,00/25.000.000,00=) **0,20** | : | **0,20** |
| 11-Aktifleştirilen Yatırım Dolayısıyla Vergi İndirimine Esas Kazanç (9X10) | : | 900.000,00 |
| 12-Aktifleştirilen Yatırım Dolayısıyla Vergi İndirimi (11x0,22)[[28]](#footnote-28) | : | 198.000,00 |
| 13-Önceki Dönemlerde Yararlanılan Yatırıma Katkı Tutarı (Yatırımdan Elde Edilen Kazanç Dolayısıyla) | : | 402.000,00 |
| 14-Toplam Yararlanılan Yatırıma Katkı Tutarı (Yatırımdan Elde Edilen Kazanç Dolayısıyla) (12+13) | : | 600.000,00 |

**Diğer Faaliyetlerden Elde Edilen Kazanç ve İndirimli Kurumlar Vergisi**

6322 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesinin ikinci fıkrasına eklenen (c) bendiyle, 2012/3305 sayılı Karara göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgesine sahip mükelleflerin diğer faaliyetlerinden –YTB kapsamında elde edilen kazancın dışında kalan tüm kazançlar- 01.01.2013 tarihinden itibaren elde ettikleri kazançlarına da yatırım döneminde indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkün hale gelmiştir. Bir başka ifade ile yatırımın tamamlanmasına veya kısmen veya tamamen faaliyete geçmesine gerek olmadan ilgili dönemlerde elde edilen diğer kazançlar içinde indirimli kurumlar vergisi uygulanacaktır.

Kurumun, 2012/3305 sayılı Karara göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlarına fiilen başladığı tarih olan 2015 yılından itibaren, anılan Kararın 15 inci maddesine göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben;

-Gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşmamak ve

-Toplam yatırıma katkı tutarının, anılan Kararın 15 inci maddesinin 5. fıkrasında belirtilen oranı geçmemek üzere,

diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanmıştır.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Dönem Karı** | **(+)** | **4.000.000,00** |
| **K.K. Edilmeyen Giderler** | **(+)** | **1.500.000,00** |
| **Ar-Ge İndirimi (5746 Sayılı Kanun Md. 3)** | **(-)** | **500.000,00** |
| **Kurumlar Vergisi Matrahı** | **(=)** | **5.000.000,00** |

|  |
| --- |
| **A- YTB Bilgileri** |
| 1- YTB Sabit Yatırım Tutarı | 100.000.000,00 |
| 2- Bölge | II. Bölge |
| 3- Teşvikten Yararlandırılan Bölge (Özel Önem Taşıyan Sektör) | V. Bölge |
| 4- Yatırıma Katkı Oranı | **2015: % 40****2016: %40****2017: %55****2018: %55** |
| 5- Vergi İndirimi Oranı | **% 100** |
| 6- İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı ((20 – (20x%100)=)) | **% 0,00** |
| **B- Diğer Kazançlara Uygulanan Vergi İndirimi** |
| 7- Diğer Kazançlar İçin; Yatırım Döneminde Yararlanılabilecek Yatırıma Katkı Tutarı (1x4x%100) | 55.000.000,00 |
| 8- Gerçekleştirilen Yatırım Harcaması | 10.000,000,00 |
| 9- Diğer Kazançlar İçin Kullanılabilecek En Fazla Yatırıma Katkı Tutarı (7 veya 8’den küçük Olan) | 10.000,000,00 |
| 10- Cari Dönem Kazancı (KV Matrahı) | 5.000.000,00 |
| 11- Yatırım Kapsamında Yapılan Faaliyetten Elde Edilen ve indirimli KV esas kazanç 1. Raporun AAA sayılı YTB kapsamında yapılan yatırımdan elde edilen kazanç[[29]](#footnote-29) : 1.350.000,00
2. Raporun BBB sayılı YTB kapsamında yapılan yatırımdan elde edilen kazanç: 900.000,00
 | 2.250.000,00 |
| 12- Diğer Faaliyet Kazançları (10-11=) | 3.750.000,00 |
| 13- Diğer Faaliyet Kazançlarına Uygulanan Vergi İndirimi ((12 x (0,22x%100)=)) | 825.000,00 |
| 14- Önceki Yıllar Yararlanılan Yat. Katkı Tutarı (Diğer Kazançlar Nedeniyle) | 775.000,00 |
| 15- Toplam Yararlanılan Yatırıma Katkı Tutarı (Diğer Kazançlar Nedeniyle) | 1.600.000,00 |

3.9.3.1.23.3.3 CCC Sayılı Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamında Yapılan Yatırım Harcamaları ve Hesaplanan Yatırıma Katkı Tutarları

Önceki bölümlerde de belirtildiği gibi kurumun, **2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karara** göre alınmış Yatırım Teşvik Belgesi kapsamında **Stratejik Yatırım** olarak xxx ili, xxx İlçesi, xxx Organize Sanayi Bölgesinde mevcut bulunan ilaç fabrikasında **ÜRÜN ÇEŞİTLENDİRME** yatırımı bulunmaktadır.

Şirket **ürün çeşitlendirmek** maksadıyla kapsamında Ekonomi Bakanlığı Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü’nden xxx tarih ve xxx sayılı Yatırım Teşvik Belgesini almıştır. Söz konusu yatırım, öncelikli yatırımlar kapsamında iken şirketin müracaatı ve Bakanlığın Stratejik Yatırımlar Değerlendirme komisyonu kararı ile stratejik yatım kapsamına alınmış olup belge bu nedenle eski belgenin yerine kaim olmak üzere Ekonomi Bakanlığı Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü tarafından xxx tarih ve xxx/xxx sayılı Teşvik Belgesi düzenlenmiştir (Ek-5).

Ekonomi Bakanlığı Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü’nden alınan Yatırım Teşvik Belgesi’ne göre bu yatırım, **ürün çeşitlendirme yatırımı** olarak değerlendirilmiştir.

Ürün çeşitlendirme yatırımı teşvik mevzuatına göre II. Bölgede bulunmakta olup, vergi indirimi teşvikinden faydalanabilmektedir.

Teşvik uygulamasında xxx ili II. Bölgede tanımlanmış olmakla birlikte söz konusu yatırımın stratejik yatırım olması nedeniyle, 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesinin Vergi İndirimi başlıklı 15. maddesinin 3. fıkrasına[[30]](#footnote-30) göre bölge ayrımı yapılmaksızın vergi indirimi oranı % 90 ve yatırıma katkı oranı ise % 50’dir. Ancak söz Konusu Kararnamenin Geçici 8. maddesi hükmüne göre 01.01.2017-31.12.2018 tarihleri arasında gerçekleştirilecek yatırım harcamaları için;

* + Vergi indirimi oranı % 100,
	+ Yatırıma katkı oranı ise 15 puan artırılarak

uygulanacaktır. Buna göre yatırıma katkı oranı (50+15=) % 65 olacaktır.

**Yapılan Yatırım Harcaması ve Yatırıma Katkı Tutarının Hesaplanması**

**Belge Kapsamında Yapılan Toplam Yatırım Harcaması**

Şirket ürün çeşitlendirmesi yatırımı için YTB’yi 2017 yılında almış ve yatırıma 2017 yılında başlamıştır. 2017 ve 2018 yılında yapılan yatırım harcaması tablo halinde aşağıda gösterilmiştir.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | **Yıllar** | **2017** | **2018** | **Toplam** |
| A | Gerçekleştirilen Toplam Yatırım Harcaması Tutarı | 1.000.000,00 | 2.000.000,00 | 3.000.000,00 |
| B | Gerçekleştirilen Yatırım Harcamasından Aktifleştirilen ve kısmen faaliyete geçirilen Kısım | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| C | Aktifleştirilemeyen Kısım  | 1.000.000,00 | 2.000.000,00 | 3.000.000,00 |

**Yatırım Döneminde Yatırım Harcaması Üzerinden Yatırıma Katkı Tutarının Hesaplanması**

2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar gereği yatırıma katkı oranı 01.01.2017 tarihinden önce gerçekleştirilen yatırımlar için %50, 01.01.2017-31.12.2018 döneminde gerçekleştirilen yatırımlar için %65’tir.

|  |
| --- |
| **CCC Sayılı Yatırım Teşvik Belgesi** |
| **Yatırımın Tabi Olduğu Kararname: 2012/3305** |
| **A** | **Yatırım Yapılan Yıllar** | **2017** | **2018** | **TOPLAM** |
| **B** | **Yatırıma Katkı Oranı (%)** | **65** | **65** | **--** |
| **C** | **Gerçekleştirilen Toplam Yatırım Harcaması**  | **1.000.000,00** | **2.000.000,00** | **3.000.000,00** |
| **D** | **Gerçekleştirilen Toplam Yatırım Harcamasından Aktifleştirilen Kısım** | **0,00** | **0,00** | **0,00** |
| **E** | **Aktifleştirilemeyen Kısım** | **1.000.000,00** | **2.000.000,00** | **3.000.000,00** |
| **F** | **Gerçekleştirilen Yatırım Dolayısıyla Hak Kazanılan Yatırıma Katkı Tutarı (F=BxC)** | **650.000,00** | **1.300.000,00** | **1.950.000,00** |
| **G** | **Kullanılan Yatırıma Katkı Tutarı (G=H+I)** | **0,00** | **0,00** | **0,00** |
| **H** | Yatırımdan Elde Edilen Kazanç Dolayısıyla | 0,00 | **0,00** | **0,00** |
| **I** | Diğer Faaliyetlerden Elde Edilen Gelirler Dolayısıyla | 0,00 | **0,00** | **0,00** |
| **J** | **Devreden Yatırıma Katkı Tutarı****(J=F-G)** | **650.000,00** | **1.300.000,00** | **1.950.000,00** |

#####

##### 3.9.3.1.24 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları (-) (691)

Kurumun Gelir Tablosunun incelenmesinden de görüleceği üzere, xxx hesap döneminde xxx lira kurumlar vergisi hesaplanmıştır. Kurumlar vergisi matrahı üzerinden ise toplam xxx lira vergi karşılığı hesaplanmış olup, ayrıntılı açıklamalar raporun III/xxx bölümünde yer almaktadır.

##### 3.9.3.1.25 Dönem Net Karı (692)

Dönem karından vergi karşılıklarının düşülmesiyle dönem net kar xxx lira olarak hesaplanmıştır.

##### 3.9.3.1.26 Gelir Tablosu Hesapları İle İlgili Özellikli Hususlar

**Açıklanması gereken özellikli konuların bu bölümde belirtilmesi önerilmektedir.**

### 3.9.4 Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı Yönünden İnceleme

**Kurumun 5520 sayılı kanunun 7’nci maddesinde belirtilen kontrol edilen yabancı kurumunun olup olmadığı YMM tarafından yazılı olarak sorulması ve tutanak yapılması önerilmektedir. Varsa bu bölümde belirtilmeli, şartları mevcutsa kontrol edilen yabancı kurumun kazancından hissesine isabet eden tutar mükellef kurumun kazancına eklenmelidir.**

### 3.9.5 Ek Mali Tabloları Düzenlemek Zorunda Olan Mükelleflerin Ek Mali Tablolarında Yer Alan Bilgilerin Gerçeği Yansıtıp Yansıtmadığı

**Mali tablo verilmesi gerekmiyor ise;**

Kurumun gerek aktif toplamı, gerekse net satış hasılatı 10 no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile belirtilen hadleri aşmadığı için, ek mali tabloları düzenleme yükümlülüğü bulunmamaktadır.

**Mali tablo verilmesi gerekiyor ise;**

Firmanın gerek aktif toplamı, gerekse net satış hasılatı 10 no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile belirtilen hadleri aştığı için ek mali tablolardan Kar Dağıtım Tablosuna rapor ekinde yer verilmiştir.

**Yukarıdaki paragraflardan uygun olanı yazılmalıdır.**

## 3.10 Ticari Kardan Mali Kara Ulaşılması, Tahakkuk Eden ve Ödenecek Verginin Hesaplanması

### 3.10.1 Kanunen Kabul Edilmeyen Giderlerin Ayrıntısı

Hesap dönemi içinde işletmenin faaliyeti ile ilgili kanunen kabul edilen veya edilmeyen tüm giderler ilgili oldukları gider/maliyet hesaplarına kaydedilmiştir. Ticari kazancın tespitinde gider olarak kabul edilen ancak vergi kanunlarında vergi matrahından indirimi kabul edilmeyen giderler, nazım hesaplarda; 950-Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler, 951 Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler Karşılığı hesaplarında ayrıca izlenmiştir. 20xx hesap döneminde xxx lira KKEG oluşmuş olup, ayrıntısı, Gelir İdaresi Başkanlığının geçici ve kurumlar vergisi beyannamelerinde gösterilmesini istediği şekilde aşağıda gösterilmiştir.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Açıklama** | **Detay Tutar** | **Tutar** |
| **A. KVK md. 11 hükümlerine göre gider kabul edilmeyen ödemeler** |  | **A** |
|  1. Örtülü sermaye üzerinden hesaplanan faiz ve kur farkları | xxx |  |
|  2. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar | xxx |  |
|  3. Vergi, vergi ve para cezaları ile gecikme zammı ve faizleri | xxx |  |
| **B. VUK hükümlerine aykırı olarak ayrılan karşılıklar** |  | **B** |
|  1. Kıdem tazminatı için ayrılan karşılıklar | xxx |  |
| **C. VUK hükümlerine aykırı olarak ayrılan reeskontlar** |  | **C** |
| **D. VUK hükümlerine aykırı olarak ayrılan amortismanlar** |  | **D** |
| **E. 5510 Sayılı Kanun m. 88 kapsamında ödenmeyen sigorta primleri** |  | **E** |
| **F. Bağış ve yardımlar** |  | **F** |
| **G. GVK m. 75 uyarınca yönetim kurulu üyelerine ödenen kar payları** |  | **G** |
| **H. KDV Kanunu m. 30/d uyarınca indirilemeyen KDV tutarı** |  | **H** |
| **I. 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu uyarınca gider yazılan özel iletişim vergisi** |  | **I** |
| **J. MTV Kanunu m.14 uyarınca gider kaydedilen MTV'ler (Binek otomobiller)** |  | **J** |
| **K. İstisna faaliyetlerden/işlemlerden doğan zararlar** |  | **K** |
|  1. Yurtdışı inşaat, onarın ve teknik hizmetlerden doğan zarar | xxx |  |
|  2. Yurt dışı şube zararları | xxx |  |
|  3. KVK m. 5/1-e kapsamında olan taşınmaz satışından doğan zararın %50’si | xxx |  |
|  4. KVK m. 5/1-e kapsamında olan iştirak hissesi satışından doğan zararın %75’i | xxx |  |
|  5. Serbest bölge şube zararı | xxx |  |
| **L. Diğer** |  | **L** |
|  1. Önceki Dönem Giderleri | xxx |  |
|  2. Uzlaşma ile vazgeçilen alacak (Konkordato hariç) | xxx |  |
|  3. xxx | xxx |  |
| **Genel Toplam** |  | **xxx** |

### 3.10.2 Kurumlar Vergisine Esas Matrahın Hesaplanması ve Kurumlar Vergisinin Hesabı

Kurumun Gelir Tablosunun incelenmesinden de görüleceği üzere 20xx hesap döneminde hesaplanan ticari karı/zararı xxx liradır. Ticari kardan/zarardan mali kara/zarara (matrah) ulaşmak için aşağıdaki ilave ve indirimlerin yapılması gerektiği tespit edilmiştir.

Tasdik edilen beyannamede mali kara/zarara aşağıdaki gibi ulaşılmış ve vergiler hesaplanmıştır:

|  | **Açıklama** | **Detay Tutar** | **Tutar** |
| --- | --- | --- | --- |
| **A** | **Ticari Kar / Zarar**  |  | **A** |
| **B** | **İlaveler (+)** |  | **B** |
|  | 1. Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler (Raporun. III/3.9.1 bölümü)
 | xxx |  |
| **C** | **Kar ve İlaveler Toplamı (A+B)** |  | **C=A+B** |
| **D** | **Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisnalar (-)** |  | **D** |
|  | 1. İştirak Kazançları (KVK m. 5/1-a)
 | xxx |  |
|  | 1. Yurtdışı iştirak kazançları (KVK m. 5/1-b)
 | xxx |  |
|  | 1. Yurtdışı İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnası KVK m. 5/1-c)
 | xxx |  |
|  | 1. Emisyon Primi İstisnası (KVK m. 5/1-ç )
 | xxx |  |
|  | 1. Taşınmaz ve İştirak Hissesi Satışı Kazancı İstisnası (KVK m. 5/1-e)
 | xxx |  |
|  | 1. Yurt Dışında Bulunan İş Yerleri Aracılığıyla Elde edilen Kazanç İstisnası (KVK m. 5/1-g)
 | xxx |  |
|  | 1. Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarım, Montaj İşleri İle Teknik Hizmetlerden Sağlanarak Kazançlarda İstisna (KVK m. 5/1-h)
 | xxx |  |
|  | 1. Eğitim Öğretim Hizmetlerine İlişkin Kazanç İstisnası Hakkında Yapılan Açıklamalar (KVK m. 5/1-ı)
 | xxx |  |
|  | 1. Her Türlü Taşınır Ve Taşınmaz Malların Sat-Kirala-geri al kapsamında satılmasından doğan kazançlarda istisna (KVK m. 5/1-j)
 | xxx |  |
|  | 1. Serbest Bölge Şube Karı
 | xxx |  |
|  | **Varsa Zarar Bile Olsa Düşülebilecek Diğer İstisnalar (Ayrıntısı verilmelidir.)** |  |  |
|  |  |  |  |
| **E** | **Cari Yıla Ait Zarar ve İndirimler Toplamı (A+D)** |  | **E=A+D** |
| **F** | **Kar veya Zarar (C-E)** |  | **F=C-E** |
| **G** | **Mahsup Edilecek Geçmiş Yıl Zararları**  |  | **G** |
|  | 1. Şirketin Kendi Faaliyetinden Doğan Geçmiş Yıllar Zararları
 | xxx |  |
|  | 1. Devralınan Kurum Zararları
 | xxx |  |
| **H** | **İndirime Esas Tutar (F-G)** |  | **H=F-G** |
| **I** | **Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisnalar** |  | **I** |
|  | 1. Sponsorluk Harcamaları (KVK m. 10/1-b)
 | xxx |  |
|  | 1. Matrahın % 5 İle Sınırlı Bağış ve Yardımlar (KVK m. 10/1-c)
 | xxx |  |
|  | 1. Tamamı Matrahtan İndirilecek Bağış ve Yardımlar (KVK m. 10/1-ç)
 | xxx |  |
|  | 1. Cumhurbaşkanınca Başlatılan Yardım Kampanyana Makbuz Karşılığı Yapılan Bağışlar (KVK m. 10/1-e)
 | xxx |  |
|  | 1. Türkiye Kızılay Derneğine Ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine Yapılan Nakdi Bağış ve Yardımlar (KVK m. 10/1-f)
 | xxx |  |
|  | 1. Girişim Sermayesi Fonu (KVK m. 10/1-g)
 | xxx |  |
|  | 1. Türkiye'den yurtdışı mukimi kişi ve kurumlara verilen hizmetlerde elde edilen kazancın % 50’si (KVK m. 10/1-ğ)
 | xxx |  |
|  | 1. Nakit Sermaye artırımı Nedeniyle Hesaplanan İndirim (KVK m. 10/1-ı)
 | xxx |  |
|  | 1. Ar-Ge indirimi (5746 Sayılı Kanun m.3)
 | xxx |  |
|  | **Varsa Kazancın Yeterli Bulunması Halinde Düşülebilecek Diğer İstisnalar (Ayrıntısı verilmelidir.)** |  |  |
| **J** | **Kurumlar Vergisi Matrahı (Mali Kar) (H-I)** |  | **J=H-I** |
| **K** | **Hesaplanan Kurumlar Vergisi (J x %vergi oranı)** |  | **K=J\*VERGİ ORANI** |
| **L** | **Dönem Net Karı (A-K)** |  | **L=A-K** |

**Kurumun İndirimli kurumlar vergisi olması halinde (J) Kurumlar Vergisi Matahı (Mali Kar) satırından itibaren vergi hesaplama şekli aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **J** | **Kurumlar Vergisi Matrahı (Mali Kar) (H-I)** |  | **J=H-I** |
|  | 1. KVK’nın 32/A Maddesi Kapsamında YTB Kapsamında Yapılan Yatırımlardan Elde Edilen Kazanç Nedeniyle İndirimli Kurumlar Vergisi Matrahı (BBB Sayılı Teşvik Belgesi)
 | **X** |  |
|  | 1. KVK’nın 32/A –c Maddesi Kapsamında Diğer Kazançlar Nedeniyle İndirimli Kurumlar Vergisi Matrahı (BBB Sayılı Teşvik Belgesi)
 | **Y** |  |
|  | 1. Genel Orana Tabi Matrah
 | **Z= J-(X+Y)** |  |
| **K** | **Hesaplanan Kurumlar Vergisi**  |  | **K=P+Q** |
|  | 1. KVK’nın 32/A Maddesi Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisi (0,20- (0,20 X indirim oranı %xxx))= xxx
 | **P** |  |
|  | 1. Genel Orana Tabi Vergi (Z\*kurumlar vergisi oranı)
 | **Q** |  |
| **L** | **Dönem Net Karı (A-K)** |  | **L=A-K** |

## 3.11 Tevkif Suretiyle Kesilen Vergiler İle Ödenen Geçici Vergilerden İadesi/Mahsubu Gereken Tutarların İncelenmesi

Kurumun 20xx yılında 193-Peşin ödenen vergiler ve fonlar hesabında yer alan peşin ödenen vergilerin tutarı xxx liradır.

Peşin ödenen vergilerin detayı aşağıda gösterilmiş olup, geçici vergilerden, banka faiz gelirlerinden kesinti yoluyla ödenen vergilerden, yıllara sari inşaat işleri gelirlerinden kesilen stopaj verilerden ve xxx Adi Ortaklığından şirketin hissesine düşen banka faiz gelirlerinden kesinti yoluyla ödenen vergilerden kaynaklanmaktadır.

Peşin ödenen vergilerin dağılımı ise şöyledir.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **A. Ödenen Geçici Vergiler** |  | **A** |
| 1. I. Dönem ödenen
 | xxx |  |
| 1. II. Dönem ödenen
 | xxx |  |
| 1. III. Dönem ödenen
 | xxx |  |
| 1. IV. Dönem ödenen
 | xxx |  |
| **B. Banka Faiz Gelirleri Üzerinden Kesilen Stopaj Vergiler**  |  | **B** |
| 1. Bankalardan alınan yazılardan tespit edilen (+)
 | xxx |  |
| 1. 31.12.20xx kıst faiz üzerinden hesaplanan stopaj (+)
 | xxx |  |
| 1. 31.12.20xx (önceki yıl) kıst faiz üzerinden hesaplana stopaj (-)
 | xxx |  |
| **C. Yıllara Sari İnşaat İşleri Hakedişlerinden Kesilen Stopaj Vergiler** |  | **C** |
| 1. xxx İnşaat işi hakedişlerinden kesilen vergiler
 | xxx |  |
| 1. xxx İnşaat işi hakedişlerinden kesilen vergiler
 | xxx |  |
| **D. xxx Adi Ortaklığından Şirketin Hissesine Düşen Banka Faiz Gelirleri Üzerinden Kesilen Stopaj Vergiler** |  | **D** |
| **Toplam** |  | **A+B+C+D** |

Kesinti yoluyla ödenen vergilere ilişkin belgeler ekte sunulmuştur (Ek-37).

Kurumlar vergisi beyannamesinin tetkikinden de anlaşılacağı gibi kurumun mahsup imkânı olmayan, xxx lira peşin ödenen vergiden, xxx lira ise kesinti yoluyla ödenen vergiden iadesi bulunmaktadır.

1. SONUÇ (Alternatif-1)

 xxxx. Vergi Dairesi Müdürlüğü’nün xxxxx vergi kimlik numaralı mükellefi olan  **xxxx TİCARET A.Ş.** ‘nin xxxx takvim yılına ait defter ve belgelerinin gelir/kurumlar vergisi beyannamesi tasdik sözleşmesi kapsamında gelir/kurum kazancı yönünden denetlenmesi sonucunda;

**1-** Kurumun/mükellefin defter, kayıt ve belgeleri ile hesaplarının vergi mevzuatına ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ilkelerine uygun bulunduğu,

**2-** Raporun xxx bölümünde belirtildiği üzere, kurumun xxxx yılı/ dönemi ticari karının  **xxxx**  **TL** olduğu,

**3**-Raporun xxxx bölümünde belirtildiği üzere, **xxxx** TL ticari kara xxxx TL kanunen kabul edilmeyen giderlerin ilave edilmesi sonucu, kurumun vergiye tabi kazancının  **xxxx** **TL** olduğu,

**4-** Raporun xxxx bölümünde belirtildiği üzere, xxxx TL kurum matrahının xxxx TL’lik kısmından diğer kazançlara mahsuben olmak üzere % 10 oranında indirimli kurumlar vergisi, kalan xxxx TL’lik kısma ise genel oran (%22) uygulanmak suretiyle  **xxxx TL** kurumlar vergisi hesaplanması gerektiği,

**5-**Raporun xxxx bölümünde belirtildiği üzere, yatırım teşvik belgesi kapsamında yapılan yatırımlar nedeniyle indirimli kurumlar vergisi uygulaması yoluyla xxxx TL yatırıma katkı sağlandığı, xxxx yılına devreden yatırıma katkı tutarının xxxx TL olduğu,

**6-** Raporun xxxx bölümünde belirtildiği üzere, kurumun geçici vergi yoluyla yıl içinde ödediği toplam xxxx TL’den hesaplanan xxxx TL kurumlar vergisi indirildikten sonra kalan  **xxxx** geçici verginin iade edilmesi gerektiği,

**7-** Raporun xxxx bölümünde belirtildiği üzere, xxxx TL kurumlar vergisi üzerinden GVK’nun mükerrer 121.maddesi çerçevesinde % 5 oranında hesaplanan xxxx **TL** uyumlu mükellef vergi indiriminin mükellefin kurumlar vergisi beyannamesi verdiği tarihi izleyen bir tam yıl içerisinde tahakkuk eden vergi borçlarına mahsup edilmesi gerektiği,

 Sonucuna varılmıştır.

 ……………..

 **Yeminli Mali Müşavir**

##### IV-SONUÇ (Alternatif: 2)

 xxxx Vergi Dairesi Müdürlüğü’nün  **xxxx vergi kimlik** numaralı mükellefi olan  **xxxx Tic. Ltd.Şti.**’nin xxxx takvim yılına (hesap dönemine) ait hesap ve işlemlerinin; denetim ve tasdik sözleşmesi kapsamında kurum kazancı yönünden denetlenmesi sonucunda;

**1-**Kurumun defter kayıt ve belgeleri ile hesaplarının Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun bulunduğu,

**2-**Raporun xxxx bölümünde belirtildiği üzere, kurumun xxx yılı ticari karının  **xxxx TL** olduğu,

**3-**Raporun xxxx bölümünde belirtildiği üzere, xxxx. TL ticari kara xxxx TL kanunen kabul edilmeyen giderlerin ilavesi, xxxx TL iştirak kazançları istisnası ile xxxx TL bağış ve sponsorluk harcamalarının indirilmesi sonucu mali karının  **xxxx TL** olduğu,

**4-**Raporun xxxx bölümünde belirtildiği üzere, xxxx TL kurumlar vergisi matrahı üzerinden  **xxxx TL** kurumlar vergisi hesaplanması gerektiği,

**5-** Raporun xxx bölümünde belirtildiği üzere, dönem içinde kurumlar vergisine mahsuben xxx TL kesinti yoluyla ödenen verginin mahsup edilmesi sonucu, xxxx TL tutarındaki kesinti yoluyla ödenen kurumlar vergisinin mükellefin talebi doğrultusunda doğmuş ve ileride doğacak vergi borçlarına mahsuben iade edilmesi gerektiği,

Sonucuna varılmıştır. ……………….

 **Yeminli Mali Müşavir**

**lV- SONUÇ (Alternatif-3)**

xxxxx Vergi Dairesi’nin xxxxx Vergi kimlik numaralı mükellefi olan xxxx Turz. İnşaat Mad.San. Ve Tic. A.Ş.’nin xxxxx takvim yılına (hesap dönemine) ait defter ve belgelerinin denetim ve tasdik sözleşmesi kapsamında kurum kazancı yönünden denetlenmesi sonucunda;

1. Kurumun defter, kayıt ve belgeleri ile hesaplarının vergi mevzuatına ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ilkelerine uygun bulunduğu,
2. Raporun xxxxx bölümünde belirtildiği üzere, Kurumun xxxxx yılı dönem ticari karının xxxxx TL olduğu,
3. Raporun xxxx bölümünde belirtildiği üzere xxxxx TL ticari kara, xxxx TL kanunen kabul edilmeyen giderlerin ilave edilmesi, KVK’ nun 9/1-a maddesi uyarınca xxxx TL geçmiş yıl zararlarının mahsup edilmesi,
4. Raporun xxxx bölümünde belirtildiği üzere KVK’ nun 10’uncu maddesinin birinci fıkrasının (ı) bendine göre xxxx TL nakdi sermaye artışından kaynaklanan faiz indiriminin yapılması sonucu kurumun xxxyılı kurumlar vergisi matrahının  **xxxx TL** olduğu,
5. Raporun xxxx bölümünde belirtildiği üzere, xxxx TL kurumlar vergisi matrahı üzerinden % 4 indirimli kurumlar vergisi oranı uygulanmak suretiyle xxxx **TL** kurumlar vergisi hesaplanması gerektiği,
6. Raporun xxxxx bölümünde belirtildiği üzere, hesaplanan xxxx TL kurumlar vergisinden dönem içinde ödenen xxxxx TL geçici vergi ve kesinti suretiyle ödenen verginin mahsup edilmesi sonucu, kalan xxx TL geçici verginin mükellefin talebi doğrultusunda vergi borçlarına mahsuben veya nakten iade edilmesi gerektiği,

Sonucuna varılmıştır.

  **……………..**

 **Yeminli Mali Müşavir**

**Ekler:**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  **1-** | Kapasite Raporu ve Sanayi Sicil Belgesi |
|  | **2-** | Tasdik Sözleşmesi |
|  | **3-** | İmza Sirküleri |
|  | **4-** | Yurtdışı ve Serbest Bölge Şube Tescil Evrakı |
|  | **5-** | 3 Adet Yatırım Teşvik Belgesi |
|  | **6-** | Bilanço ve Gelir Tablosu |
|  | **7-** | Geçici Kabul Tutanakları |
|  |  **8-** | Yurtdışı İnşaat İşi İş Alındı Belgesi |
|  | **9-** | Yurtiçi İştirak Kazancına İlişkin Evrak |
|  | **10-** | Yurtdışında İştirak Edilen Kuruma Ait Mukimlik Belgesi ile Hukuki Türünü Gösteren Belge |
|  | **11-** | Yurtdışı İştirak Kazancı Üzerinden Ödenen Vergiler ve kazancın Türkiye’ye Transfer Edildiğini Gösteren Evrak ve Yevmiye Kaydı |
|  | **12-** | Yurtdışında İştirak Edilen Kuruma Ait Mukimlik Belgesi, Sermaye Yapısı ve Hukuki Türünü Gösteren Belge |
|  | **13-** | Yurtdışında Mukim Şirkete İştirakin Yevmiye Kaydı ve İştirak Süresini Gösterir Evrak |
|  | **14-** | Emisyon Primi Oluşumu ve Gider Mahsubu İle İlgili Yevmiye Kayıtları |
|  | **15-** | 2 Adet Gayrimenkul Satışına Ait Evrak |
|  | **16-** | İştirak Hissesi Satışına İlişkin Evrak |
|  | **17-** | Yurtdışı İşyerine Ait Evrak |
|  | **18-** | Yurtdışı İnşaat İşine Ait Evrak |
|  | **19-** | Özel Eğitim İçin Kurum Açma İzin Belgesi ve GİB İstisna Yazısı |
|  | **20-** | Sat-Kirala-Geri Al İşlemine Ait Fatura, Sözleşme Ve Yevmiye Kayıtları |
|  | **21-** | Serbest Bölge Şubesine Ait Gelir Tablosu, Ruhsat Fotokopisi |
|  | **22-** | Sponsorluk Sözleşmesi ve Ödeme Belgesi |
|  | **23-** | Okul Bağışı İçin Yapılan Protokol Fotokopisi |
|  | **24-** | Yardım Kampanyasına Yapılan Ödemenin Banka Dekontu |
|  | **25-** | Girişim Sermayesi Fonu Hesabına Yapılan Yevmiye Kaydı |
|  | **26-** | Yurtdışı Firmanın Mukimlik Belgesi |
|  | **27-** | Nakit Sermaye Ödemelerine Ait Banka Dekontu ile Sermaye Artırımını Gösteren Ticaret Sicil Gazetesi |
|  | **28-** | Genel Kurul Kararı İle Çalışanlara Yapılan Ödemenin Tahakkuk Yevmiye Kaydı |
|  | **29-** | Ar-Ge Merkezi Ruhsatı |
|  | **30-** | Gayrimenkul Tapu Örneği, Satış Faturası ve Değer Tespit Raporu |
|  | **31-** | Birleşme Evrakı |
|  | **32-** | Bölünme Evrakı |
|  | **33-** | Sermaye Azaltımı Evrakı |
|  | **34-** | Sermaye Avansı İçin Alınan Yönetim Kurulu Kararı, İştirak Taahhütnameleri, Genel Kurul Kararının Yayımlandığı Ticaret Sicil Gazetesi |
|  | **35-** | Yenileme Fonu Evrakı |
|  | **36-** | İştiraklerden Elde Edilen Temettü Gelirlerine Ait Evrak |

1. Fatura üzerinde gösterilen ıskontonun kayıtlara alınmasından kaynaklanan [↑](#footnote-ref-1)
2. İnşaat işi sona erdikten sonra; eğer xxx Devletindeki inşaat için kullanılan kredi tutarına eşit hasılat Türkiye’ye intikal ettirilmemiş ise sonrasına isabet eden faiz ve kur farkları kazançtan indirilmez ve KKEG olarak dikkate alınır. [↑](#footnote-ref-2)
3. 16/6/2009 tarihli ve 5904 sayılı Kanunun 27’nci maddesiyle; bu maddenin birinci fıkrasının ilk cümlesinde, ikinci, üçüncü ve yedinci fıkralarında yer alan “kanunla kurulan vakıflar” ibareleri, “kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar” şeklinde değiştirilmiş ve metne işlenmiştir. Bu madde hükmü 3/7/2009 tarihini izleyen aybaşında yürürlüğe girecektir. [↑](#footnote-ref-3)
4. *16/2/2016 tarihli ve 6676 sayılı Kanunun 28 inci maddesiyle, bu maddenin birinci fıkrasında yer alan “Ar-Ge indirimi” ibaresi “Ar-Ge ve tasarım indirimi” şeklinde, “Ar-Ge ve yenilik harcamalarının tamamı ile” ibaresi “Ar-Ge ve yenilik harcamalarının tamamı ile bu Kanun kapsamında yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından desteklenen tasarım projelerinde ve tasarım merkezlerinde gerçekleştirilen münhasıran tasarım harcamalarının tamamı” şeklinde değiştirilmiş, aynı fıkrada yer alan “500 ve üzerinde tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam eden Ar-Ge merkezlerinde ayrıca o yıl yapılan Ar-Ge ve yenilik harcamasının bir önceki yıla göre artışının yarısı” ibaresi madde metninden çıkarılmıştır.*  [↑](#footnote-ref-4)
5. 16/2/2016 tarihli ve 6676 sayılı Kanunun 28 inci maddesiyle, bu fıkrada yer alan “Ar-Ge ve destek personelinin; bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretlerinin doktoralı olanlar için yüzde doksanı, diğerleri için yüzde sekseni gelir vergisinden müstesnadır.” ibaresi “Ar-Ge ve destek personeli ile bu Kanun kapsamında yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından desteklenen tasarım projelerinde ve tasarım merkezlerinde çalışan tasarım ve destek personelinin; bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretlerinin doktoralı olanlar ile temel bilimler alanlarından birinde en az yüksek lisans derecesine sahip olanlar için yüzde doksan beşi, yüksek lisanslı olanlar ile temel bilimler alanlarından birinde lisans derecesine sahip olanlar için yüzde doksanı ve diğerleri için yüzde sekseni gelir vergisinden müstesnadır.” şeklinde değiştirilmiştir. [↑](#footnote-ref-5)
6. *10/9/2014 tarihli ve 6552 sayılı Kanunun 144 üncü maddesiyle, bu fıkrada yer alan “her bir çalışan için beş yıl süreyle” ibaresi yürürlükten kaldırılmıştır.* [↑](#footnote-ref-6)
7. *16/2/2016 tarihli ve 6676 sayılı Kanunun 28 inci maddesiyle, bu fıkrada yer alan “Ar-Ge ve destek personeli” ibaresinden sonra gelmek üzere “, bu Kanun kapsamında yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından desteklenen tasarım projelerinde ve tasarım merkezlerinde çalışan tasarım ve destek personeli” ibaresi eklenmiştir.* [↑](#footnote-ref-7)
8. *16/2/2016 tarihli ve 6676 sayılı Kanunun 28 inci maddesiyle, bu fıkrada yer alan “ilgili” ibaresi “tasarım faaliyetlerine ilişkin” şeklinde değiştirilmiştir.* [↑](#footnote-ref-8)
9. *29/3/2011 tarihli ve 6215 sayılı Kanunun 5 inci maddesiyle, bu fıkrada yer alan “10.000.000 Yeni Türk Lirasını” ibaresi “50.000.000 Türk Lirasını” şeklinde değiştirilmiş ve metne işlenmiştir.* [↑](#footnote-ref-9)
10. *16/2/2016 tarihli ve 6676 sayılı Kanunun 28 inci maddesiyle, bu fıkrada yer alan “Yeni” ibaresi madde metninden çıkarılmıştır.* [↑](#footnote-ref-10)
11. *16/2/2016 tarihli ve 6676 sayılı Kanunun 28 inci maddesiyle, bu fıkrada yer alan “protokolünde belirlenen kuruluşlardan biri adına açılacak” ibaresi “anlaşmasında belirtilen ortak” şeklinde, “Ar-Ge harcaması” ibaresi “Ar-Ge ve tasarım harcaması” şeklinde değiştirilmiştir.*

 [↑](#footnote-ref-11)
12. *16/2/2016 tarihli ve 6676 sayılı Kanunun 28 inci maddesiyle, bu fıkrada yer alan “Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde” ibaresi “Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile tasarım faaliyetlerinde” şeklinde, “Ar-Ge projelerini” ibaresi “Ar-Ge ve yenilik projeleri ile tasarım projelerini” şeklinde, “Ar-Ge harcaması” ibaresi “Ar-Ge veya tasarım harcaması” şeklinde değiştirilmiştir.* [↑](#footnote-ref-12)
13. Ortakların şirketten olan alacaklarından sermayeye ilave edilen tutarlar da nakit kabul edilmiştir. [↑](#footnote-ref-13)
14. Eşit paya sahip gerçek kişi ortak sayısı [↑](#footnote-ref-14)
15. (6322 sayılı kanunla değişmeden önceki şekli)Hazine Müsteşarlığı [↑](#footnote-ref-15)
16. (6322 sayılı kanunla değişmeden önceki şekli)a) İstatistikî bölge birimleri sınıflandırması ile kişi başına düşen milli gelir ve sosyo-ekonomik gelişmişlik düzeylerini dikkate almak suretiyle illeri gruplandırmaya ve gruplar itibarıyla teşvik edilecek sektörleri ve bunlara ilişkin yatırım ve istihdam büyüklüklerini belirlemeye, [↑](#footnote-ref-16)
17. (6322 sayılı kanunla değişmeden önceki şekli)Her bir il grubu [↑](#footnote-ref-17)
18. (6111 sayılı Kanunla değişmeden önceki ibare)(5904 sayılı Kanunun Geçici 2 inci maddesine göre 31.12.2010 tarihine kadar başlayan yatırımlar için %60. Yürürlük;03.07.2009) % 25'i [↑](#footnote-ref-18)
19. (6111 sayılı Kanunla değişmeden önceki ibare)(5904 sayılı Kanunun Geçici 2 inci maddesine göre 31.12.2010 tarihine kadar başlayan yatırımlar için %70. Yürürlük;03.07.2009) % 45'i [↑](#footnote-ref-19)
20. Değişmeden önceki şekli: %80'e [↑](#footnote-ref-20)
21. (6322 sayılı kanunla değişmeden önceki şekli)c) Yatırım harcamaları içindeki arsa, bina, kullanılmış makine, yedek parça, yazılım, patent, lisans ve know-how bedeli gibi harcamaların oranlarını ayrı ayrı veya topluca sınırlandırmaya, [↑](#footnote-ref-21)
22. Yeniden değerlenmiş tutardan neyin anlaşılması gerektiği, Isparta Valiliği, Isparta Defterdarlığı Gelir Müdürlü tarafından verilmiş olan 28/12/2011 tarih ve B.07.4.DEF.0.32.10.00-0016-6 sayılı özelgede açıklanmıştır. Konuya açıklık getiren özelge ile;‘ ’Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesinde yer alan ‘’Bu hesaplama sırasında işletme aktifinde yer alan sabit kıymetlerin kayıtlı değeri, yeniden değerlenmiş tutarı dikkate alınır.’’ İfadesi ile kastedilen ise sabit kıymetlerin gerekli şartların oluşması halinde yapılan enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan yeniden değerlenmiş değerinin dikkate alınması gerektiğidir. Dolayısıyla, gerekli şartların oluşması halinde yapılacak enflasyon düzeltmesi dışında başkaca bir değerleme yapılmayacaktır.’’ şeklide görüş bildirilmiştir. [↑](#footnote-ref-22)
23. Vergi indirimine tabi gelir hesaplanırken yurtiçi satışlardan sadece yatırımla ilgili olanlar dikkate alınmıştır [↑](#footnote-ref-23)
24. Vergi indirimine tabi gelir hesaplanırken yurtdışı satışlardan sadece yatırımla ilgili olanlar dikkate alınmıştır [↑](#footnote-ref-24)
25. Vergi indirimine tabi gelir hesaplanırken satış iadelerinden sadece yatırımla ilgili olanlar dikkate alınmıştır [↑](#footnote-ref-25)
26. Vergi indirimine tabi gelir hesaplanırken satış ıskontolarından sadece yatırımla ilgili olanlar dikkate alınmıştır [↑](#footnote-ref-26)
27. KVK Geçici 9. Maddesi ve 2012/3305 sayılı Kararnamenin Geçici 8. Maddesi İle vergi indirimi Oran 2017-2018 yıllarında yatırımdan elde edilen kazançlar için "100" Olarak Belirlendi. Söz konusu yatırımın 2015 yılında tamamlanması nedeniyle bu yatırımdan elde edilen kazanç için vergi indirimi YTB belgesinde yazılı olan % 60 oran kullanılmıştır. [↑](#footnote-ref-27)
28. KVK 32/A Maddesine Göre %4 KV Hesaplanması Gerekirken 2017 ve 2018 Yılına Münhasır Olarak -KVK Geçici 9. Maddesi ve 2012/3305 sayılı Kararnamenin Geçici 8. Maddesi İle vergi indirimi Oran "100" Olarak Belirlendi. Dolayısıyla vergi indirimine esas kazanç için vergi hesaplanmamıştır. [↑](#footnote-ref-28)
29. Raporun 3.8.3.1.24.3.1.bölümünde hesaplanan yatırımdan elde edilen kazanç [↑](#footnote-ref-29)
30. (3) Stratejik yatırımlar için tüm bölgelerde uygulanacak vergi indirimi oranı yüzde doksan ve yatırıma katkı oranı yüzde ellidir. [↑](#footnote-ref-30)