

2017/2. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı

Revizyon (1. Oturum)

9 Temmuz 2017 Pazar – 16.00 (Sınav Süresi 2 Saat)

CEVAP VERİLİRKEN DİKKAT EDİLECEK HUSUSLAR (Öncelikle Okuyunuz)

Bu sınavda sorulan sorulara verilen cevaplarda; *Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu ve Katma Değer Vergisi Kanunu Hükümleri ve bu mevzuat grubuna ilişkin ikincil mevzuatın esas alınması* gerekmektedir. Revizyon sınavı olması nedeniyle, sorulan sorulara verilen cevaplarda, yapılması önerilen işlemin yasal dayanak ve gerekçelerinin tam olarak açıklanması gerekmektedir. Her soruya verdığınız cevabı mutlaka gerekçelendiriniz. Soruların cevapları puanlanırken bulunan sonucun yanı sıra, tarafınızdan yapılan gerekçelendirmelere, hesaplamalara, gerekli yerde yapılan farklı yorumlara (kendi iç tutarlılığına göre) puan verilecektir. Tespitte mükellef kurum nezdinde eleştirilecek bir hususun bulunmadığı düşünülüyorsa ise, bu hususu da gerekçelendiriniz. Soruların cevabının verilmesi esnasında yazılan her rakamın nasıl bulunduğu, matematiksel hesaplamaları açıkça göstererek belirtiniz. Her bir tespitin, diğer tespitler yönüyle de ilave sonuçları olabileceğini dikkate alınız.

Soruların cevaplanması esnasında, mükellef kurumun üzerine düşen yükümlülükler (*gelir vergisi, kurumlar vergisi(geçici vergi hariç), KDV, stopaj gelir vergisi, stopaj kurumlar vergisi ve KDV sorumluluğuna*) ilişkin olanlar dışında diğer kişilerin vergisel durumlarıyla ilgilenmemeyiniz. Bulunan farklara ilişkin vergi cezası hesaplamayınız.

1

I - GENEL BİLGİ

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Zeytinburnu Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün XXX vergi numaralı mükellefi "Moda Tekstil Ürünleri Üretim ve Satış Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi", (İzleyen bölümlerde "mükellef kurum" olarak ifade edilecektir.) tekstil ürünleri üretimi ve yurtiçinde satışı veya ihracatı konusunda faaliyet göstermektedir.

Mükellef kurumun 2016 hesap dönemi başı itibarıyle ortaklarına, ortaklarının pay oranı ve tutarlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki tablodaki gibidir.

ADI SOYADI/UNVANI	ADRESİ	PAY ORANI %	PAY TUTARI (Ödenmiş Sermaye) (TL)
Oğuzhan Üçüncüoğlu	İstanbul	40	8.000.000
Üçüncüoğlu Tekstil A.Ş.	İstanbul	60	12.000.000
TOPLAM		100	20.000.000

Ödenmiş sermayenin 12.000.000 TL lik kısmı ortaklar tarafından hisseleri oranında nakden ödenen tutarlardan, 8.000.000 TL'lik kısmı ise sermayeye ilave edilen pasif kalemlere ait enflasyon fark hesaplarından oluşmaktadır.

II - TESPİT EDİLEN HUSUSLAR

Mükellef kurumun 2016 hesap dönemi yasal defter kayıtlarına göre bu dönemdeki tüm faaliyetlerden 460.000 TL ticari bilanço zararı elde edilmiştir. Yasal defter kayıtlarında kanunen kabul edilmeyen gider tutarı 40.000 TL olarak gösterilmiş olup gider yazılan bazı vergi tutarlarını içermektedir.

Mükellef kurum nezdinde 2016 hesap dönemine ilişkin yapılan denetim neticesinde aşağıdaki hususlar tespit edilmiştir.

1) Mükellef kurum üretmiş olduğu tekstil ürünlerinin bir kısmını Amerika Birleşik Devletlerine ihraç etmektedir.

Yönetim kurulu, mükellef kurumun Türkiye'de ürettiği ürünlerine Amerika Birleşik Devletlerinde yeni müşteriler bulunması ve bu ürünlerin pazar payının artırılması amacıyla yurtdışından hizmet satın alınmasına karar vermiştir. Bu amaçla, pazar ve müşteri bulma konularında faaliyet gösteren Amerika'da mukim, Türkiye'de şubesi veya temsilcisi bulunmayan, (X) şirketi ile 1 Aralık 2016 gününde 100.000 ABD Doları karşılığında anlaşmaya varılmıştır. Anlaşmaya göre (X) Şirketi; Ocak-Aralık/2017 dönemi için mükellef kurum adına pazar ve müşteri bulma faaliyetleri kapsamında sözleşmede belirtilen bir dizi faaliyeti yerine getirecektir.

Mükellef kurum 100.000 ABD Doları tutarında sözleşme bedelini 1 Aralık 2016 gününde (X) şirketine banka yoluyla ödemistiştir. Mükellef kurum, sözkonusu anlaşmaya ilişkin işlemleri aşağıda belirtilen şekilde yasal defter kayıtlarına intikal ettirerek kurum kazancının tespitinde dikkate almış olup bunun dışında herhangi bir kayıt yada vergi kesintisi beyanı bulunmamaktadır. (ABD Doları Kuru: 1 Aralık 2016 günü için 3,4174 TL, 31 Aralık 2016 günü için 3,5192 TL'dir.)

x1-----1/12/2016-----
760.Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri 341.740 TL

320.Satıcılar 341.740 TL
(X) Firması

“Açıklama: Pazar ve müşteri bulma giderlerinin gider hesaplarına alınması”

x-----/..../2016----- 2

x1-----1/12/2016-----
320. Satıcılar Hesabı 341.740 TL
102.Bankalar Hesabı 341.740 TL

“Açıklama: X firmasına olan borcun ödemesi”

x-----/..../2016-----

2) Mükellef kurum, 30.08.2015 tarihinde, kanuni ve iş merkezi İngiltere'de bulunan MD Fashion Company adlı firmanın %30 hissesini satın almıştır. MD Fashion Company 2015 takvim yılında 1.000.000 İngiliz Sterlini kazanç elde etmiş olup, Mart 2016 döneminde vermiş olduğu kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden İngiliz Vergi İdaresine %20 oranında kurumlar vergisi ödemistiştir. MD Fashion Company kurumlar vergisi ödendikten sonra kalan kazancının tamamını dağıtma kararı almıştır. Bu karar çerçevesinde mükellef kurumun hissesine isabet eden temettü üzerinden %15 kar dağıtım stopajı yaptıktan sonra kalan temettünün tamamını 20 Nisan 2016 günü mükellef kurumun İngiltere'deki banka hesaplarına aktarmıştır. Mükellef kurum, MD Fashion Company adlı iştirakinden elde ettiği temettü gelirini aynı gün İngiltere'de bankada 2 yıl vadeli mevduat hesabı açarak değerlendirmiştir. Sözkonusu vadeli mevduatın açılması ve yılsonu değerlendirme işlemleri mükellef kurumun kayıt ve beyanlarına yansıtılmıştır.

Mükellef kurum MD Fashion Company adlı iştirakinden elde ettiği kazancı aşağıda belirtildiği şekilde kazancına intikal ettirerek kazancının tespitinde dikkate almıştır. Ayrıca, istendiğinde ibraz edilmek üzere, MD Fashion Company firmasının 2015 yılı kazancı üzerinden

ödediği kurumlar vergisi ile bu kazancın dağıtımlı sırasında yapılan kar dağıtım stopajının İngiliz Vergi İdaresine ödediğine ilişkin yetkili makamdan aldığı belgeyi mahallindeki Türk Büyükelçiliğine onaylatmıştır. (İngiliz Sterlini için döviz kuru: 20/04/2016 günü için 4,0591 TL, 31/12/2016 günü için 4,3189 TL'dir)

-----20/04/2016-----

102.Bankalar Hesabı 828.056,40 TL

(HSBC Bank Londra Şubesi)

640. İştiraklerden Temettü Gelirleri Hesabı 828.056,40 TL

Açıklama: MD Fashion Company adlı yurtdışı iştirakımızdan elde edilen temettünün gelir yazılması
x-----/..../2016-----

3) Mükellef kurumun ortakları aynı zamanda “Moda İnşaat Ticaret Anonim Şirketi”nin hissedarıdır. Moda İnşaat Ticaret Anonim Şirketi; satın aldığı yada inşa ettiği taşınmazların ticari olarak satışı veya kiralanması faaliyeti ile iştigal etmektedir.

Mükellef kurum, tekstil ürünlerinin üretiminin gerçekleştiği kendine ait fabrika binasını kısmi bölünme yoluyla 1.7.2016 tarihinde Moda İnşaat Ticaret Anonim Şirketine aynı sermaye olarak koymuştur. Kısmi bölünme tarihi itibariyle fabrika binasının yasal defterlerde kayıtlı maliyet bedeli 8.200.000 TL, birikmiş amortisman tutarı ise 656.000 TL'dir. Kısmi bölünmeye konu olan fabrika binasına ilişkin herhangi bir borç bulunmamaktadır. Kısmi bölünme neticesinde aynı sermaye olarak konulan taşınmaza ilişkin hakedilen Moda İnşaat Ticaret Anonim Şirketi hissesi, mükellef kurumun ortaklarına mükellef kurumdaki payları oranında verilmiştir. Bu nedenle, mükellef kurum kısmı bölünme yoluyla devrettiği fabrika binasının net değeri tutarında sermayesini azaltmıştır. Mükellef kurum sermaye azaltımı nedeniyle herhangi bir kazanç veya kar dağıtım stopajı beyan etmemiştir. Moda İnşaat Ticaret Anonim Şirketi, kısmi bölünme yoluyla aynı sermaye olarak konulan fabrika binasını 7.544.000 TL bedelle yasal defterlerinde binalar hesabına kaydetmiş, sermaye hesaplarında ise aynı sermaye karşılığı ortaklık elde eden mükellef kurum ortaklarının pay tutarları kayıtlara alınmıştır.

Mükellef kurum, Moda İnşaat Ticaret Anonim Şirketine aynı sermaye olarak koyduğu gayrimenkulü aynı gün aylık KDV hariç 90.000 TL kira bedeli ile Moda İnşaat Ticaret Anonim Şirketinden kiralamıştır. Yapılan araştırmada, kısmi bölünmeye konu fabrika binasının kısmi bölünme tarihi itibariyle emsal satış bedelinin 15.000.000 TL olduğu, ayrıca aylık kira bedelinin emsallere uygun olduğu tespit edilmiştir.

Mükellef kurum yetkilisi, Moda İnşaat Ticaret Anonim Şirketinin taşınmaz ticareti ile iştigal ettiğini, taşınmaz satışı yanında kiralama faaliyetinde de bulunduğu, mükellef kurum fabrika binasının Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesi kapsamında kısmi bölünme yoluyla Moda İnşaat Ticaret Anonim Şirketine devredilmesi suretiyle Moda İnşaat Ticaret Anonim Şirketinin faaliyet hacminin büyüğünü, fabrikanın mükellef kurum tarafından kiralanması nedeniyle mükellef kurum faaliyetlerinin aksamadan devam ettiğini ifade etmiştir.

4) Mükellef kurum US900123CL22 ISIN kodu ile 20/10/2016 tarihinde Hazine tarafından ABD Doları cinsinden ihraç edilen; yıllık yüzde 4,875 faiz oranlı, 10 yıl vadeli, 6 ayda bir kupon ödemeli eurobondlardan, nominal bedeli 120.000 ABD Doları tutarlı eurobondu ihraç tarihinde 370.000 TL karşılığında satın alarak “112. Kamu Kesimi Tahvil, Senet ve Bonoları” hesabına kaydetmiştir. Mükellef kurum dönemsonunda söz konusu eurobond mevcudunu alış bedeliyle değerlemiştir. Yapılan araştırmada, Borsa İstanbul bünyesindeki Uluslararası Tahvil Pazarında US900123CL22 ISIN kodlu eurobondun 2016 yılı içerisinde işlem görmediği tespit edilmiştir. (ABD Doları için döviz kuru: 20/10/2016 günü için 3,0785 TL, 31/12/2016 günü için 3,5192 TL'dir)

5) Mükellef kurum, Ocak-Haziran/2016 döneminde üretim tesislerinin bitişliğinde yer alan Hazineye ait arsayı İdarenin izni ve bilgisi dışında işgal ederek hammadde depolama alanı olarak kullanmıştır. Hazineye ait arazinin mükellef kurum tarafından işgale uğradığının İstanbul Defterdarlığında tespit edilmesi neticesinde oluşturulan komisyon, arsanın 6 aylık kullanımına ilişkin mükellef kurum adına ecrimisil tespit ve takdir etmiştir. Mükellef kurum hazineye ait arsanın işgal edilerek izinsiz kullanımına ilişkin tespit edilen 80.000 TL ecrimisil bedeli ile 2.500 TL kanuni faiz tutarını Aralık/2016 döneminde ödemmiş ve tamamını genel yönetim gideri olarak kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate almıştır.

6) Mükellef kurum, 500.000 TL maliyet bedeliyle ithal ettiği tekstil ipliği üretim makinesini 20/12/2015 tarihinde “253.Tesis, Makine ve Cihazlar” hesabına kayıt etmek suretiyle aktifleştirmiştir. Sözkonusu makinenin ekonomik ve faydalı ömrü 8 yıldır. Mükellef kurum, sözkonusu makineyi 1.1.2016 tarihinde şirket ortağı tam mükellef kurum Üçüncüoğlu Tekstil Üretim A.Ş.’ye 7 yıllık kiralamıştır. Kira bedeli yıllık 100.000 TL olarak tespit edilmiş olup, yıllar itibarıyle herhangi bir artış öngörlümemiştir. Kira sözleşmesine göre kira bedeli her yılın son günü ödenecektir. Mükellef, kurum, sözkonusu makine için 2015 yılında 62.500 TL, 2016 yılında 62.500 TL tutarında amortisman ayırmış ve gider olarak kazancının tespitinde dikkate almıştır. 2016 yılının son günü tahsil ettiği 100.000 TL kira gelirini de kurum kazancının tespitinde gelir olarak dikkate almıştır. Sözkonusu kiralamaya ilişkin olarak mükellef kurum tarafından bu kayıt ve beyanlar dışında kayıt ve beyanda bulunulmamıştır.

Yapılan araştırmada; 7 yıl kiralanan sözkonusu makinenin emsal yıllık kiralama bedelinin 120.000 TL olduğu tespit edilmiştir. Üçüncüoğlu Tekstil Üretim A.Ş. 2016 yılında 4.200.000 TL indirim ve istisnalar öncesi kurum kazancı beyan etmiş ve aynı tutarda iştirak satış kazancı (KVK 5-1-e) tutarını indirim konusu yaptığından kurumlar vergisi matrahı oluşmamıştır.

III - DİĞER VERİLER

- Mükellef kurumun üretim tesislerinde 2016 yılında üretilen ürünlerin %10 u, dönem sonu stok olarak 2017 yılına devretilmiştir. Mükellef kurum dönem başı ve dönem sonu stoklarının miktarlarını VUK'nun 186. maddesi uyarınca saymak, ölçmek ve tartmak suretiyle kesin ve müfredatlı olarak tespit etmiştir.
- Türkiye Cumhuriyeti ile sorularda ismi geçen ülkeler arasında yürürlükte bulunan bir Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının mevcut olmadığı varsayılmalıdır.
- İhtiyaç duyulacak her türlü gelir vergisi/kurumlar vergisi stopajı oranının %15, KDV oranının %18 olduğu varsayılmalıdır.
- İhtiyaç duyulması halinde her türlü faiz oranının yıllık %12 olduğu varsayılmalıdır.

IV-İSTENENLER:

- Tespitlere ilişkin olarak vergi kanunları yönünden eleştirilecek bir hususun bulunup bulunmadığını yasal gerekçeleri ile birlikte ortaya koyarak hesaplamları yapınız. Eleştirilen verginin türü, dönemi, mükellefi ile matrah ve vergi farkı tutarını belirtiniz. (1, 2, 3 ve 4 nolu tespitlerin her biri yedi puan, 5 nolu tespit beş puan, 6 nolu tespit 10 puan değerindedir.)
- Yapılan tespitleri dikkate alarak mükellef kurumun olması gereken 2016 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesini hazırlayınız, ödenmesi gereken/iadesi gereken kurumlar vergisi tutarlarını hesaplayınız.(Yedi puan)

CEVAPLAR

Sorunun çözümünde tespitlerin 1.1.2016-31.12.2016 tarihlerini kapsayan hesap dönemi kapandıktan sonra ancak 2016 hesap dönemi Kurumlar Vergisi Beyannamesi verilmeden önce yapıldığı esas alınmalıdır.

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

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

1 NOLU TESPİT: Müşteri Bulma ve Pazar Payının Artırılmasına Yönelik Yurtdışında Satın Alınan Hizmetler

a) Dönemsellik/Tahakkuk Esası İlkesi Kapsamında Yapılacak İşlem

Mükellef kurum üretmiş olduğu tekstil ürünlerinin bir kısmını Amerika Birleşik Devletlerine ihraç etmektedir. Yönetim kurulu, mükellef kurumun Türkiye'de ürettiği ürünlerine Amerika Birleşik Devletlerinde yeni müşteriler bulunması ve bu ürünlerin pazar payının artırılması amacıyla Amerika'da mukim, Türkiye'de Şubesi veya temsilcisi bulunmayan, (X) şirketinden 100.000 ABD Doları karşılığında hizmet satın alınmasını kararlaştırmıştır. Yapılan anlaşmaya göre (X) Şirketi; Ocak-Aralık/2017 dönemi için mükellef kurum adına pazar ve müşteri bulma faaliyetleri kapsamında sözleşmede belirtilen bir dizi faaliyeti yerine getirecektir. Mükellef kurum 100.000 ABD Doları tutarında sözleşme bedelini 1 Aralık 2016 gündünde (X) şirketine banka yoluyla ödemmiş ve aynı gün ödediği tutarın TL karşılığı olan 341.740 TL'yi pazarlama, satış ve dağıtım gideri olarak kurum kazancının tespitinde dikkate almıştır.

Bilindiği üzere ticari kazancın tespitinde iki temel ilke geçerlidir. Bunlar "dönemsellik" ve "tahakkuk esası" ilkeleridir. Tahakkuk esası ilkesinde, gelir veya giderin miktar veya mahiyet itibarıyle kesinleşmiş olması, yani geliri veya gideri doğuran işlemin eksiksiz tekemmül etmesi gereklidir. Ticari kazancın elde edilmesi tahakkuk esasına bağlanmış bulunduğuundan, bir gelir unsurunun özel bir düzenleme bulunmadığı sürece, mahiyet ve tutar itibarıyle kesinleştiği dönem kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir. Dönemsellik ilkesi ise bu gelir veya giderin ilgili olduğu döneme intikalinin sağlanmasıdır.

Yeni müşteriler bulunması ve bu ürünlerin pazar payının artırılmasına ilişkin hizmet (X) şirketince Ocak-Aralık/2017 döneminde gerçekleştirilecektir. Diğer bir ifadeyle, sözleşme kapsamında mükellef kuruma 2016 yılında sunulan bir hizmet bulunmamaktadır. Bu nedenle, söz konusu hizmete yönelik yapılan harcamaların 2016 hesap döneminde gider olarak kazancın tespitinde dikkate alınması dönemsellik ve tahakkuk esası ilkelerince mümkün değildir. Yapılan açıklamalar çerçevesinde; 2016 hesap dönemi kazancının tespitinde dikkate alınan 341.740 TL tutarın pazarlama, satış ve dağıtım giderlerinden çıkarılması, "180. Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı" na eklenerek bilançoya dahil edilmesi gerekmektedir.

b) Kurumlar Vergisi Kesintisi Yönünden Değerlendirme

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 3. maddesinin 2. fıkrasında; Kanunun 1. maddesinde sayılan kurumlardan, kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların, dar mükellef esasında sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği hükmü getirilmiş, 3. fıkrasında ise dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar sayılmıştır. Öte yandan, anılan Kanunun 30. maddesinde, dar mükellefiyete tabi kurumların bu maddede yer alan kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslarda dahil nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılması öngörülümiş ise de, gerek bu maddede gerekse maddenin (8) numaralı fıkrasına istinaden 03/02/2009 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında ticari kazanç kapsamındaki ödemeler üzerinden tevkifat yapılmasına ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamaktadır.

X Şirketi Amerika'da pazar ve müsteri bulma konularında faaliyet göstermektedir. Mükellef kurumun imal ettiği ürünlerin yurt dışı pazarlara ve müsterilere satılmasına yönelik olarak Amerika'da mukim firma tarafından Amerika'da verilen hizmetlerin ticari faaliyet kapsamında değerlendirilmesi gerekmekte olup X şirketince elde edilen kazanç ticari kazançtır. Dolayısıyla, mükellef kurum tarafından (X) firmasına fatura mukabilinde yapılan ödemeler üzerinden Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesine göre kurumlar vergisi tevkifatı yapılmaması gerekmektedir.

c. KDV Tevkifatı Yönünden Değerlendirme

KDV Kanununun; 1/1 inci maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV ye tabi olduğu, 4 üncü maddesinde, hizmetin, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olduğu ve bu işlemlerin bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, birşeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşebileceği, 6/b maddesinde, hizmetin Türkiye'de yapılmasının veya hizmetten Türkiye'de faydalınılmasının işlemlerin Türkiye'de yapıldığını ifade ettiği, 9/1 maddesinde ise, mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığının, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği hükmü altına alınmıştır.

Mükellef kurumun ihracatını artırmak amacıyla yurt dışında mukim (X) firmasından almış olduğu ve yurtdışında yararlandığı sözkonusu hizmetler KDV Kanununun 6/b maddesi uyarınca KDV nin konusuna girmedenin mukellef kurum tarafından sorumlu sıfatıyla KDV tevkifatı yapılmayacaktır.

2 NOLU TESPİT: Yurt Dışı İştirakten Elde Edilen Kar Payı

Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde, kurumların yurt dışından elde ettikleri iştirak kazançları, belli koşullar altında kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. İstisnadan yararlanabilmek için;

- İştirak edilen kurumun anonim veya limited şirket niteliğinde bir kurum olması,
- İştirak edilen kurumun kanuni ve iş merkezinin Türkiye'de bulunmaması,
- İştirak payını elinde tutan kurumun, yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az %10'una sahip olması,

– İştirak kazancının elde edildiği tarih itibarıyla, iştirak payının kesintisiz olarak en az bir yıl süre ile elde tutulması,

– İştirak kazancının (kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler de dahil olmak üzere) iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,

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

Yurt dışı iştirak kazançları istisnasından yararlanılabilmesi için yukarıda yer alan şartların topluca yerine getirilmesi şarttır.

Mükellef kurum MD Fashion Company adlı firmanın %30 hissesini 30.08.2015 tarihinde satın aldığından yurt dışı iştirak kar payını elde ettiği 20/04/2016 günü itibarıyle “*iştirak payının kesintisiz olarak en az bir yıl süre ile elde tutulması*” şartını sağlamamaktadır. Ayrıca, mükellef kurum yurtdışı iştirakinden elde ettiği kazancı Türkiye'ye getirmemiş, İngiltere'de vadeli mevduat hesabında değerlendirmiştir. Bu nedenle, iştirak kazancının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi şartı da gerçekleşmemiştir. Şu halde, mükellef kurumun, MD Fashion Company adlı yurtdışı iştirakinden elde ettiği iştirak kar payı Kurumlar Vergisi Kanununun 5inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde belirtilen istisnadan faydalananamayacak olup 2016 hesap dönemi kurum kazancının tespitinde vergilendirilecektir.

Ancak, mükellef kurumun yurt dışında elde ettiği Türkiye'de vergilendirilecek sözkonusu kazançlar için daha önce mahallinde ödediği vergiler, Kurumlar Vergisi Kanununun 33 üncü maddesi uyarınca iştirakin bulunduğu İngiltere'deki kâr payı dağıtımına kaynak oluşturan kazanç üzerinden ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergilerin kâr payı tutarına isabet eden kısmi Türkiye'de bu kazançlar nedeniyle hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilecektir. Yurt dışında yabancı para ile ödenen vergilere, bunların ilgili bulunduğu kazançların genel sonuç hesaplarına intikal esnasındaki kur uygulanacaktır.

Yurt dışı iştirak kazancı, bu kazançlar üzerinden yurt dışında ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler dahil edilmek suretiyle dikkate alınarak, brüt tutarı ile kazanca ilave edilmesi gerekmektedir.

Yapılan açıklamalar çerçevesinde mükellef kurumun 2016 hesap döneminde kazancına intikal ettirmesi gereken yurtdışı iştirak kar payı tutarı aşağıdaki tabloda hesaplanmış olup brüt 1.217.730,00 tutarındadır.

İştirak oranı	30%	
İngiltere'deki kurumlar vergisi oranı	20%	
İngiltere'de dağıtılan kâr paylarına uygulanan vergi kesintisi oranı	15%	
Uygulanacak Kur	4,0591	
	İngiliz Sterlini	Türk Lirası
MD Fashion Company firmasının 2015 yılı toplam kurum kazancı.	1.000.000	4.059.100,00
MD Fashion Company firmasının İngiltere'de ödediği kurumlar vergisi (%20)	200.000	811.820,00
Mükellef Kurumun MD Fashion Company firmasından 2016 yılında elde ettiği iştirak kazancı (brüt) (1.000.000*%30=)	300.000	1.217.730,00
MD Fashion Company firmasının İngiltere'de ödediği kurumlar vergisinden mükellef kurumun elde ettiği iştirak kazancına isabet eden tutar (300.000*%20=)	60.000	243.546,00
MD Fashion Company firmasının dağıtolabilir kazancı (1.000.000-200.000=)	800.000	3.247.280,00
MD Fashion Company firmasının İngiltere'de ödediği kar dağıtım stopajı (%15) (800.000*%15=)	120.000	487.092,00
MD Fashion Company firmasının İngiltere'de ödediği kar dağıtım stopajından mükellef kurumun elde ettiği iştirak kazancına isabet eden tutar (120.000*%30=)	36.000	146.127,60
Mükellef kurumun MD Fashion Company firmasından elde ettiği net kar payı tutarı(300.000-60.000-36.000=)	204.000	828.056,40

Bu durumda, mükellef kurum, Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilmemiş MD Fashion Company firmasından elde ettiği net 828.056,40 TL'yi, brüt tutarıyla 1.217.730,00 TL kurum kazancına ekleyecektir. Bu kazanç üzerinden yurt dışında ödenen 389.673,60 (243.546,00+146.127,60) TL verginin 243.546,00 TL'(1.217.730,00 x %20=)'ye kadar olan kısmını, bu kazanç üzerinden Türkiye'de hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edebilecektir. Kalan 146.127,60 TL'(389.673,60-243.546,00=) yurt dışında ödenen vergi tutarının mahsup imkanı bulunmaktadır.

Buna karşılık mükellef kurum MD Fashion Company adlı iştirakinden elde ettiği kazancı net olarak, 828.056,40 TL tutarlı olarak kazancına intikal ettirmiştir. Bu itibarla, 2016 hesap dönemi kurum kazancına 389.673,60 TL (1.217.730,00-828.056,40=) ilave edilmesi gerekmektedir.

3 NOLU TESPİT: Kısmi Bölünme

Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendinde, tam mükellef bir sermaye şirketinin bilançosunda yer alan taşınmazlar ile bilançoda yer alan ve en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri ya da sahip oldukları üretim veya hizmet işletmelerinin bir veya birkaçının mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine kayıtlı değerleri üzerinden aynı sermaye olarak konulması kısmi bölünme olarak kabul edilmiştir.

Soruda mükellef kurumun, tekstil ürünleri üretimi ile iştirgal ettiği ve üretimin gerçekleştiği kendine ait fabrika binasını kısmi bölünme yoluyla 1.7.2016 tarihinde Moda İnşaat Ticaret Anonim Şirketine aynı sermaye olarak koyduğu belirtilmiştir. Kısmi bölünme konusu, üretim işletmesi değil fabrika binasıdır. Mükellef kurum kısmi bölünme sonrası kiraladığı aynı fabrikada üretimi devam ettirmektedir. 1 seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin “19.2.2.1.3. Üretim ve hizmet işletmelerinin belli bir kısmının kısmi bölünmeye konu edilmesi” başlıklı bölümünde; tek bir üretim

veya hizmet işletmesi bulunan kurumun, taşınmazlar ve iştirak hisselerini kısmi bölünmeye konu etmesinin mümkün olduğu, anılan işletmeyi ise kısmi bölünme kapsamında devretmesi mümkün olmadığı belirtilmiştir. Dolayısıyla, mükellef kurum üretim işletmesini devretmediğinden, sözkonusu gayrimenkulü kısmi bölünme kapsamında devretmesinde bir sakınca bulunmamaktadır.

Fabrika binasının aynı sermaye olarak konulması dolayısıyla hakedilen Moda İnşaat Ticaret Anonim Şirketi hissesi mükellef kurum yerine, mükellef kurum ortaklarına verilmiştir. Bu nedenle, mükellef kurum kısmı bölünme yoluyla devrettiği fabrika binasının net değeri olan 7.544.000 TL (8.200.000-656.000=) tutarında sermayesini azaltmıştır. Diğer bir ifadeyle, ortaklarına aynı tutarda sermayesinden dağıtım yapmıştır. Yapılan sermaye azaltımında;

-Öncelikle, işletmeden çekilmesi halinde kurumlar vergisine ve kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak hesapların (pasif kalemlere ait enflasyon fark hesapları, yeniden değerlendirme değer artış fonu, iştirakler yeniden değerlendirme değer artış fonu, maliyet artış fonu vb.)

- Sonra, sadece kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak hesapların (geçmiş yıl karları, olağanüstü yedekler vb.),

- Son olarak ise işletmeden çekilmesi halinde vergilendirilmeyecek olan aynı ve nakdi sermayenin,

işletmeden çekildiği kabul edilecektir.

Sorunun genel bilgi bölümünde mükellef kurumun ödenmiş sermayenin 12.000.000 TL olduğu, bunun 8.000.000 TL'lik kısmının sermayeye ilave edilen pasif kalemlere ait enflasyon fark hesaplarından olduğu belirtilmiştir.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde; mükellef kurum tarafından azaltılan 7.544.000 TL sermayenin tamamının sermayeye ilave edilen pasif kalemlere ait enflasyon fark hesaplarından olduğu kabul edilmelidir. Buna göre, Vergi Usul Kanununun mükerrer 298inci maddesi hükmü uyarınca, 2016 hesap dönemi kazancı ile ilişkilendirilmeksızın 7.544.000 TL'nin kurumlar vergisine tabi tutulması ve dağıtılan kazanç, elde eden ortakların hukuki nitelidine göre kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulması/iştirak kazancı olarak dikkate alınması gerekmektedir.

4 NOLU TESPİT: Eurobond Değerlemesi

Vergi Usul Kanununun “menkul kıymetler” başlıklı 279'uncu madde hükmüne göre hisse senetleri ile fon portföyünün en az % 51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeliyle, bunlar dışında kalan her türlü menkul kıymet borsa rayıcı ile değerlendirilir. Eurobond menkul kıymet olduğundan mezkur Kanun hükmüne göre, işletmede mevcut eurobondların borsa rayıcı ile değerlendirilmesi gerekmektedir. Borsa rayıcı yoksa veya borsa rayicinin muvazaalı bir şekilde olduğu anlaşılsa değerlendirmeye esas bedel, menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dahil) iktisap tarihinden değerlendirme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle hesaplanır.

Mükellef kurum, nominal bedeli 120.000 ABD Doları tutarlı eurobondu 20/10/2016 tarihinde 370.000 TL karşılığında satın almıştır. Eurobond, yıllık yüzde 4,875 faiz oranlı, 10 yıl vadeli, 6 ayda bir kupon ödemelidir. Borsa rayıcı bulunmamaktadır. Bu durumda, kupon faizinin sözkonusu günlere isabet eden kısmını değerlenderek 2016 yılı gelirlerine intikal ettirilmelidir. Buna göre eurobondun bir yıllık faiz getirişi 5.850 ABD Doları ($120.000 * \% 4,875 =$) olup, 6 ayda bir ödenecek kupon tutarı ise 2.925 ABD Doları ($5.850 / 2 =$)dır. 20/10/2016 tarihinden yılsonuna kadar geçen gün sayısı 72 gün, 20 Mart 2017 tarihinde dolacak kupon ödeme dönemi gün sayısı ise 183 gündür. Şu halde [$2.925 \times (72 / 183) =$] 1.150,81 ABD Doları karşılığı 4.049,93 TL ($1.150,81 * 3,5192 =$) eurobond kupon faizi geliri 2016 yılı kazancına eklenmelidir.

Diger taraftan; eurobondun satın alma değeri yılsonu itibariyle 422.304 TL (120.000x3,5192=) olduğundan, kur değerlemesi neticesinde hesaplanan 52.304 TL (422.304-370.000=) kur farkı gelirinin 2016 hesap dönemi kazancına ilave edilmesi gerekmektedir.

5 NOLU TESPİT: Gider Yazılan Ecrimisil

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinin birinci ve ikinci fikralarında, kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükmü altına alınmış olup, anılan Kanunun 40 inci maddesinin birinci fikrasının (1) numaralı bendinde; ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettilirmesi için yapılan genel giderlerin, safi kazancın tespitinde gider olarak indirilebileceği hükmeye bağlanmıştır. Kurumlar Vergisi Kanununun 11 inci maddesinin birinci fikrasının (d) bendinde ise bu Kanuna göre hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları, 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler ile Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ödenen gecikme faizlerinin kurum kazancının tespitinde indirimlerinin kabul edilmeyeceği hükmüne yer verilmiştir. 19/6/2007 tarih ve 26557 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Hazine Taşınmazlarının İdaresi Hakkında Yönetmeliğinde "Ecrimisil: Hazine taşınmazının, İdarenin izni dışında gerçek veya tüzel kişilere işgal veya tasarruf edilmesi sebebiyle, İdarenin bir zarara uğrayıp uğramadığına veya işgalcinin kusurlu olup olmadığına bakılmaksızın İdarece talep edilen tazminattır." hükmüne yer verilmiştir.

Bu hükmü ve açıklamalara göre; mükellef kurum tarafından yapılan ecrimisil ödemeleri esas itibariyle kira ödemesi niteliğinde bulunduğuundan, ödenen 80.000 TL ecrimisil kurum kazancının tespitinde duruma göre gider veya maliyet olarak indirim konusu yapılabilecektir. Ancak, ecrimisil bedellerine ilişkin ödenen faizler ile Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun hükümlerine göre ödenen gecikme zamlarının ise kurum kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması mümkün değildir.

Yapılan açıklamalar çerçevesinde; ecrimisil ilave olarak ödenen 2.500 TL faiz tutarının kanunen kabul edilmeyen giderlere ilave edilmesi gerekmektedir. Ecrimisil hammadde depolama alanı olarak kullanıldığından kira mahiyetindeki 80.000 TL tutarlı ecrimisilin genel yönetim giderleri yerine genel üretim giderlerine dahil edilmesi gerekmektedir. Mükellef kurumun üretim tesisilerinde 2016 yılında üretilen ürünlerin %10 u, dönem sonu stok olarak 2017 yılına devrettiği soruda belirtilmiştir. Bu durumda, genel üretim gideri olan ecrimisilin 72.000 TL'lik (80.000X%90=) kısmını satılan mamullerin maliyeti olarak 2016 hesap dönemi kurum kazancının tespitinde dikkate alınmalıdır. Kalan 8.000 TL'lik (80.000-8.000=) kısmının dönem sonu stok değerlerine eklenmesi gerekmektedir. Şu halde, ecrimisil ile ilgili yapılacak düzeltmeler neticesinde kurumun 2016 hesap dönemi ticari kari 8.000 TL artmış olacak, ayrıca kanunen kabul edilmeyen gider tutarına 2.500 TL eklenecektir.

6 NOLU TESPİT: Finansal Kiralama

Mükellef kurum, 500.000 TL maliyet bedeliyle ithal ettiği ekonomik ve faydalı ömrü 8 yıl olan tekstil ipliği üretim makinesini satın alma tarihinden 11 gün sonra 7 yıllıkına Üçüncüoğlu Tekstil Üretim A.Ş.'ye 7 yıllıkına kiralamıştır. Soruda, belirtilen işlemin kayıtlara alınması usulü ile amortisman hesaplanmasıma yönelik verilen bilgilerden mükellef kurumun bu işlemi normal kiralama işlemi olarak kayıt ve beyanlarına yansittığı anlaşılmaktadır.

Vergi Usul Kanununun mükerrer 290 inci maddesinde finansal kiralama işlemlerinde değerlendirme işlemleri düzenlenmiştir. Madde hükmüne göre finansal kiralama: kira süresi sonunda

mülkiyet hakkının kiracıya devredilip devredilmediğine bakılmaksızın, bir iktisadi kıymetin mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan riskler ile yararların tamamının veya tamamına yakınınnen belli bir dönemde bedel karşılığı kiracıya bırakılması sonucunu doğuran kiralamalardır.

Aşağıda belirtilen kriterlerden birini veya daha fazlasını karşılayan kiralamalar finansal kiralama olarak kabul edilecektir.

- a)-İktisadî kıymetin mülkiyetinin kira süresi sonunda kiracıya devredilmesi,
- b)-Kiracıya kira süresi sonunda iktisadî kıymeti rayiç bedelinden düşük bir bedelle satın alma hakkı tanınması,
- c)-Kiralama süresinin iktisadî kıymetin ekonomik ömrünün % 80'inden daha büyük bir bölümünü kapsaması;
- d)-Sözleşmeye göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerlerinin toplamının iktisadî kıymetin rayiç bedelinin % 90'ından daha büyük bir değeri oluşturmazı.

Yukarıda belirtildiği üzere, kiralama süresinin iktisadî kıymetin ekonomik ömrünün % 80'inden daha büyük bir bölümünü kapsaması hali işlenin Vergi Usul Kanunu kapsamında finansal kiralama sayılması için yeterlidir. Ekonomik ömür, bir iktisadî kıymetin ekonomik olarak kullanılabileceği veya belli sayıdaki üretimin elde edilebileceği tahmin edilen dönemdir. Örneğin, iktisadî kıymetin ekonomik ömür 10 yıl, kiralama süresi 9 yıl ise kiralama süresi ekonomik ömrün %80'inden fazla olduğu için bu kiralama bir finansal kiralama olacaktır. Kiracı iktisadî kıymetin ekonomik ömrünün önemli bir kısmını, % 80 veya daha fazlası, kullanma hakkına sahip ise aynı zamanda iktisadî kıymetin ekonomik faydasının önemli bir bölümünü elde etmekte ve aynı zamanda risklerine de maruz kalmaktadır.

Vergi Usul Kanununda yapılan mezcur düzenlemede 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanununa bir atıfta bulunulmamıştır. Dolayısıyla, Finansal Kiralama Kanunu kapsamında yapılan bir kiralama işlemi, yapılacak inceleme sonucunda kiralama işleminin bu madde hükümleri gereğince finansal kiralama olarak kabul edilmemesini gerektirmesi halinde vergi uygulamaları açısından finansal kiralama olarak kabul edilmeyecek veya tam tersi durumda Finansal Kiralama Kanunu kapsamında yapılmayan bir kiralama işleminin yapılacak inceleme sonucunda bu madde hükümleri gereğince finansal kiralama şartlarını sağladığının anlaşılması halinde vergi uygulamaları açısından finansal kiralama olarak kabul edilecektir.

Mükellef kurum, ekonomik ve faydalı ömürü 8 yıl olan tekstil ipliği üretim makinesini 7 yıllıkına kiraya vermiştir. Buna göre, kiralama süresi sözkonusu iktisadî kıymetin ekonomik ömrünün % 80'inden daha büyük bir bölümünü kapsadığından bu işlem Vergi Usul Kanunu kapsamında finansal kiralama sayılır.

319 Seri nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine göre finansal kiralamaya konu olan iktisadî kıymet ile sözleşmeden doğan hak, borç ve alacakların değerlemesi ve amortisman uygulaması kiralayan yönünden aşağıdaki esaslara göre yapılacaktır.

1-Kiralama süresi boyunca kiracı tarafından yapılacak kira ödemelerinin toplam tutarı, anapara artı faiz, alacak olarak aktife alınacaktır. Diğer yandan, aktifleştirilen alacak tutarı ile kira ödemelerinin bugünkü değeri arasındaki fark ise gelecek dönemlere ait faiz geliri olarak pasifleştirilmek suretiyle değerlendirerek kayıtlara intikal ettirilecektir.

2-Kiralama konusu iktisadî kıymet ise, bu iktisadî kıymetin net bilanço aktif değerinden kira ödemelerinin bugünkü değerinin düşülmesi sonucu bulunan tutar ile değerlendirilecektir.

3-Gelecek dönemlere ait faiz gelirleri, kiralanan iktisadî kıymetin finansal kiralama sözleşmesinin yapıldığı tarihteki rayiç bedelinden, her bir dönem sonunda anapara geri ödemelerinin

düşülmlesi sonucu kalan tutar üzerinden sabit bir dönemsel faiz oranı yaratacak şekilde hesaplanması suretiyle tahakkuk ettirilecektir.

Mükellef kurum, sözkonusu makineyi 20/12/2015 tarihinde satın almış, 1.1.2016 tarihinde ise kiraya vermiştir. 2015 hesap döneminde sözkonusu makine için 62.500 TL amortisman hesaplanmış olduğundan, kiralama anı itibariyle makinenin net değeri 437.500 TL (500.000-62.500=) tutarındadır.

Soruda, "ihtiyaç duyulması halinde her türlü faiz oranının yıllık %12 olduğu varsayılmalıdır" denilmiştir. Buna göre %12 faiz oranı dikkate alınarak yapılan hesaplama, kira ödemelerinin bugünkü değeri, kira ödemesi içindeki anapara ve faiz tutarı aşağıdaki tabloda yer aldığı gibi oluşacaktır.

Ödeme Tarihi	Ödenecek Kira Bedeli	Kira Bedelindeki Faiz Tutarı	Kira Bedelindeki Anapara Tutarı	Kira Ödemelerinin Bugünkü Değeri	KDV
1 Ocak 2016				456.375,65	
31 Aralık 2016	100.000	54.765,08	45.234,92	411.140,73	18.000
31 Aralık 2017	100.000	49.336,89	50.663,11	360.477,62	18.000
31 Aralık 2018	100.000	43.257,31	56.742,69	303.734,93	18.000
31 Aralık 2019	100.000	36.448,19	63.551,81	240.183,12	18.000
31 Aralık 2020	100.000	28.821,97	71.178,03	169.005,10	18.000
31 Aralık 2021	100.000	20.280,61	79.719,39	89.285,71	18.000
31 Aralık 2022	100.000	10.714,28	89.285,72	0,00	18.000
TOPLAM	700.000	243.624,35	456.375,65		

Mükellef kurumun yıllık kira gelirini muhasebeleştirirken katma değer vergisi hesaplayıp beyan ettiği kabul edildiğinden KDV yönüyle eleştirilecek bir husus bulunmadığı varsayılmıştır.

Yapılan hesaplamlar neticesinde kira ödemelerinin bugünkü değeri 456.375,65 TL, kiralama anı itibariyle makinenin net değeri ise 437.500 TL tutarındadır. Buna göre iktisadi kıymetin net bilanço aktif değerinden kira ödemelerinin bugünkü değerinin düşülmesi sonucu bulunan tutar (437.500-456.375,66=) negatiftir. 319 Seri nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde yapılan açıklama gereğince bu durumda, iktisadi kıymet iz bedeliyle değerlendirip aradaki fark iktisadi kıymetin elden çıkarılmasından elde edilen kazançlar gibi işleme tâbi tutulacak olup gelir kaydedilmesi gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle, iktisadi kıymetin elden çıkarılmış gibi işlem yapılacak olması nedeniyle, makine değerinin, finansal kiralama dışında kalan 43.624,35 TL (500.000-456.375,66=) kısmı ile sözkonusu makineye ilişkin 2015 yılında gider yazılan amortisman tutarının kayıtlardan çıkarılması ve buna bağlı olarak ortaya çıkan 18.875,65 (62.500.000-43.624,35=) elden çıkışın 2016 yılı kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

Buna karşılık, mükellef kurum sözkonusu işlemi normal kiralama olarak kayıtlara almış olması nedeniyle 2016 hesap döneminde makineye ilişkin hesapladığı 62.500 TL tutarında amortisman bedelini gider olarak kazancından düşmüş, 100.000 TL kira gelirini ise gelir kayıtlarına intikal ettirmiştir. İşlemin finansal kiralama olarak düzeltilmesi neticesinde;

-finansal kiralanan iktisadi kıymetin net bilanço aktif değerinden kira ödemelerinin bugünkü değerinin düşülmesi sonucu bulunan tutar negatif olması nedeniyle iktisadi kıymetin iz bedeliyle değerlendirip aradaki fark iktisadi kıymetin elden çıkarılmasından elde edilen kazançlar gibi dikkate alınması nedeniyle bulunan 18.875,65 TL'nin ticari bilanço karına ilave edilmesi,

- 2016 yılında mükellef kurum tarafından ayrılan toplam 62.500 TL amortisman tutarının ticari bilanço karına ilave edilmesi,

-Kira geliri olarak fazladan yere kayıtlara alınan 45.234,92 TL(100.000-54.765,08=)'nin ticari bilanço karından düşülmesi,

gerekmektedir.

Diger taraftan, yapılan araştırmada; 7 yıl kiralanan sözkonusu makinenin emsal yıllık kiralama bedelinin 120.000 TL olduğu tespit edilmiştir. Üçüncüoğlu Tekstil Üretim A.Ş. şirket ortağı olduğundan ilişkili kişidir. Kira bedelinin, ilişkili firmaya emsallere uygun bedelden 20.000 TL (120.000-100.000=) daha düşük uygulanmış olması nedeniyle mükellef kurum transfer fiyatlandırması yoluyla Üçüncüoğlu Tekstil Üretim A.Ş.'ye 20.000 TL örtülü kazanç aktarmış olmaktadır. Üçüncüoğlu Tekstil Üretim A.Ş. 2016 hesap döneminde matrah beyan etmemiştir. Buna karşılık yapılan düzeltmeler neticesinde mükellef kurumun 2016 hesap döneminde kurumlar vergisi matrahi beyan etmesi gerektiği tespit edilmiştir. Dolayısıyla hazine zararı şartı da gerçekleşmiştir. Açıklanan nedenle, transfer fiyatlandırması yoluyla Üçüncüoğlu Tekstil Üretim A.Ş.'ye aktarılan 20.000 TL örtülü kazanç tutarının mükellef kurumun 2016 hesap dönemi kanunen kabul edilmeyen giderlerine ilave edilmesi ayrıca aynı tutarın KDV yönünden de matrah farkı olarak dikkate alınması gerekmektedir.

OLMASI GEREKEN KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİ

Mükellef kurum nezdinde 2016 hesap dönemine ilişkin yapılan denetim neticesinde kurumlar vergisi yönünden bulunan farklar özetle aşağıda gibidir.

13

Açıklamaların Yapıldığı Tespit No	Yapılan Tespitin Mahiyeti	Tutar (TL)	Bulunan Farklara Yapılacak İşlem
1	Dönemsellik/Tahakkuk ilkesi kapsamında pazarlama, satış ve dağıtım giderlerinden çıkarılan tutar	341.740	Ticari bilanço karına eklenecektir.
2	Eksik gelir yazılan yurt dışı iştirak payı tutarı	389.673,60	Ticari bilanço karına eklenecektir.
3	İşletmeden çekilen enflasyon düzeltmesi tutarları	7.544.000	Dönemi kazancı ile ilişkilendirilmeksızın vergilendirilecektir.
4	Eurobond kupon faizi geliri	4.049,93	Ticari bilanço karına eklenecektir.
	Eurobond kur değerlemesi	52.304	Ticari bilanço karına eklenecektir.
5	Stoklara isabet eden ecrimisil	8.000	Ticari bilanço karına eklenecektir.
	Ecrimisil için ödenen faizin KKEG olarak dikkate alınması	2.500	Kanunen kabul edilmeyen giderlere eklenecektir.
6	Finansal kiralama işlemi dolayısıyla oluşan elden çıkış kazancı	18.875,65	Ticari bilanço karına eklenecektir.
6	Haksız yere gider yazılan amortisman tutarı	62.500	Ticari bilanço karına eklenecektir.
6	Kira geliri olarak fazladan gelir yazılan kısmı	(45.234,92)	Ticari bilanço karından düşülecektir.
6	Transfer fiyatlandırması yoluyla aktarılan örtülü kazanç tutarı	20.000	Kanunen Kabul Edilmeyen Giderlere Eklenecektir.
Diger	İştirak kar payı üzerinden yurtdışında ödenen vergi		Sadece 243.546,00 TL lik kısmı hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilecektir.

Mükellef kurumun 2016 hesap dönemi yasal defter kayıtlarına göre bu dönemdeki tüm faaliyetlerinden 460.000 TL ticari bilanço zararı elde edilmiştir. Yapılan tespitler çerçevesinde bulunan farklar mükellef kurum beyanlarına eklendiğinde olması gereken ticari bilanço karı TL 371.908,26 TL

TL ((-460.000)+ 341.740 + 389.673,60+4.049,93+52.304+8000+18.875,65+62.500+(-45.234,92)=] olarak hesaplanmaktadır.

Yasal defter kayıtlarında kanunen kabul edilmeyen gider tutarı 40.000 TL olarak gösterilmiş olup gider yazılıan bazı vergi tutarlarını içermektedir. Yapılan tespitler çerçevesinde bulunan farklar eklendiğinde olması gereken kanunen kabul edilmeyen gider tutarı 62.500 TL (40.000+2.500+20.000=)olarak hesaplanmaktadır.

Diger taraftan, işletmeden çekilen 7.544.000 TL enflasyon düzeltmesi farklarının ise 2016 hesap dönemi kazancı ile ilişkilendirilmeksızın kurumlar vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

Önceki bölümlerde yapılan açıklamalar çerçevesinde 2016 hesap dönemi beyannamesi aşağıdaki şekilde düzenlenmelidir.

	Tutar (TL)
TİCARİ BİLANÇO KARI	371.908,26
KANUNEN KABUL EDİLMEMEYEN GİDERLER	62.500
KAR VE İLAVELER TOPLAMI	434.408,26
CARI YILA AİT ZARAR, İSTİSNALAR VE İNDİRİMLER TOPLAMI	
DÖNEM SAFİ KURUM KAZANCI (MATRAH)	434.408,26
İŞLETMEDEN ÇEKİLEN ENFLASYON DÜZELTMESİ FARKLARI	7.544.000,00
MATRAH	7.978.408
HESAPLANAN KURUMLAR VERGİSİ (20%)	1.595.681,65
YURTDIŞINDA ÖDENEN VERGİLER	243.546,00*
ÖDENMESİ GEREKEN KURUMLAR VERGİSİ	1.352.135,65

- Yurtdışı iştirak kar payına ilişkin yurt dışında ödenen vergilerden, aynı kazanca ilişkin Türkiye'de hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecek kısmının hesaplanmasına ilişkin ayrıntılı açıklamalar 2 nolu tespit bölümünde yer almaktadır.

2017/2. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı

Revizyon (2. Oturum)

9 Temmuz 2017 Pazar – 18.45 (Sınav Süresi 2 Saat)

CEVAP VERİLİRKEN DİKKAT EDİLECEK HUSUSLAR (Öncelikle Okuyunuz)

Bu sınavda sorulan sorulara verilen cevaplarda; *Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu ve Katma Değer Vergisi Kanunu Hükümleri ve bu mevzuat grubuna ilişkin ikincil mevzuatın esas alınması* gerekmektedir. Revizyon sınavı olması nedeniyle, sorulan sorulara verilen cevaplarda, yapılması önerilen işlemin yasal dayanak ve gerekçelerinin tam olarak açıklanması gerekmektedir. Her soruya verdığınız cevabı mutlaka gerekçelendiriniz. Soruların cevapları puanlanırken bulunan sonucun yanı sıra, tarafınızdan yapılan gerekçelendirmelere, hesaplamalara, gerekli yerde yapılan farklı yorumlara (kendi iç tutarlılığına göre) puan verilecektir. Tespite mukellef kurum nezdinde eleştirilecek bir hususun bulunmadığı düşünülüyorsa ise, bu hususu da gerekçelendiriniz. Soruların cevabının verilmesi esnasında yazılan her rakamın nasıl bulunduğu, matematiksel hesaplamaları açıkça göstererek belirtiniz. Her bir tespitin, diğer tespitler yönüyle de ilave sonuçları olabileceğini dikkate alınız.

Soruların cevaplanması esnasında, mukellef kurumun üzerine düşen yükümlülüklerle (*gelir vergisi, kurumlar vergisi(geçici vergi hariç), KDV, stopaj gelir vergisi, stopaj kurumlar vergisi ve KDV sorumluluğuna*) ilişkin olanlar dışında diğer kişilerin vergisel durumlarıyla ilgilenmemeyiniz. Bulunan farklılara ilişkin **vergi cezası hesaplamayınız**.

Soru randıman incelemesini içermektedir. Bu nedenle öncelikle mukellef kurum temsilcisinin üretim sürecine ilişkin açıklamaları, kapasite raporu bilgileri ile fire oranları, üretimle ilgili diğer tespitler çok dikkatli bir şekilde okunmalı, üretim sürecine tam olarak vakıf olduktan sonra çözüme başlanmalıdır. Bu nedenle soru metni, sanki denetimi yapan sizmişsiniz gibi içselleştirilmeli, doğru rakamları bulma konusunda azami gayret gösterilmelidir.

I - GENEL BİLGİ

Adana Vergi Dairesi Başkanlığı Yüreğir Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün XXX vergi numaralı mukellefi "Toroslar Şalgam Suyu Üretim ve Satış Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi", (İzleyen bölümlerde "mukellef kurum" olarak ifade edilecektir.) Adana Organize Sanayi Bölgesinde şalgam suyu üretimi ve satışı konusunda faaliyet göstermektedir.

Mukellef kurumun 2016 hesap dönemi başı itibarıyle ortaklarına, ortaklarının pay oranı ve tutarlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki tablodaki gibidir.

ADI SOYADI/UNVANI	ADRESİ	PAY ORANI %	PAY TUTARI (Ödenmiş Sermaye) (TL)
Mehmet Emre TOROS	Adana	60	1.200.000
Toroslar Holding A.Ş.	Adana	40	800.000
	TOPLAM	100	2.000.000

II - TESPİT EDİLEN HUSUSLAR

Mükellef kurum nezdinde 2016 hesap dönemine ilişkin yapılan denetim neticesinde aşağıdaki hususlar tespit edilmiştir.

1) Randıman İncelemesinde Tespit Edilen Hususlar

Mükellef kurumun faaliyet konusu “*Toroslar*” markalı şalgam suyu üretimi ve satışıdır. Üretim tesisinin 19.440.000 kg/yıl şalgam suyu üretim kapasitesi bulunmaktadır.

Şalgam suyu üretimi için gerekli olan mor havuç ve şalgam turpu tesis girişinde teslim alınmakta, tartıldıktan sonra ayrı ayrı depolama bölümlerinde depolanmaktadır. Satın alınan havuç ve turplar, yıkanmış olarak tesise getirildiğinden ayrıca tesiste bir yıkama işleminden geçirilmemektedir. Şalgam suyu üretiminde kullanılan diğer hammaddelerden un, ince bulgur, tuz, maya orijinal ambalajlarında tesise gelmektedir.

Şalgam suyu üretimi; geleneksel yöntem olarak ifade edilen iki kademeli fermantasyon yöntemi kullanılarak yapılmaktadır.

Hamur Fermantasyonu (Birinci Fermantasyon)

Hamur Fermantasyonu iki aşamada gerçekleştirilir. Birinci aşamada; %55 un, %1 maya, %1 tuz ve geri kalan miktarda su, bir kazana alınarak karıştırma ve yoğurma işlemi yapılır. Yoğrulan hamur bir gün süre ile fermantasyona bırakılır. Bu aşamada, % 4 ağırlık kaybı(hamur firesi) oluşur. Elde edilen hamur, ikinci aşama hamur fermantasyonunda, hammadde olarak kullanılır.

İkinci aşamada kullanılan hammaddenin %6'sı birinci aşamada elde edilen hamur, %30'u şalgam düğürcüğü olarak bilinen çok ince bulgur, %1'i tuz ve %63'ü sudan oluşturmaktadır. Birinci aşamada elde edilen hamur, çok ince bulgur, tuz ve su hamur karıştırma tankına konulur ve karıştırma ve yoğurma işlemeye tabi tutulur. Yoğrulan bu hamur 7 ila 10 gün fermantasyon için bekletilir. Fermantasyon sonucunda oluşan sıvı havuç fermantasyon tankına aktarılır.

Havuç Fermantasyonu (İkinci Fermantasyon)

Tesiste 90 adet 20 tonluk havuç fermantasyon tankı bulunmaktadır. Havuç fermantasyon süresi 25 gün olup her tankta yılda en fazla 12 defa havuç fermantasyonu yapılabilmektedir.

Üretim aşamasında seçme bandına aktarılan havuçlar el yardımı ile seçilerek çürümüş, kullanılamayacak durumda olan havuçlar ve yabancı maddeler ayrıştırılır. Yabancı hammaddelerden ayrıstırılan havuçlar, dejirmene alınarak küçük parçalara ayrılır. Parçalanan havuçlar fermantasyon tankına aktarılır. Şalgam turpu da benzer şekilde parçalara ayrılarak fermantasyon tankına aktarılır. Ayrıca karışım yüzdesi çerçevesinde tuz ve su fermantasyon tankına eklenir. Fermantasyon tankına eklenecek olan son bileşen ise hamur fermantasyonundan gelen hamurdur. 20 Tonluk bir havuç fermantasyon işlemi için; hamur fermantasyon işleminin birinci aşamasında toplam 12,5 kilo, ikinci aşamasında toplam 200 kilo hammadde kullanılarak havuç fermantasyonu için gerekli hamurun elde edilmesi gerekmektedir.

Şalgam suyu üretimi amacıyla; 20 tonluk bir havuç fermantasyon tankına %18 mor havuç, %2 şalgam turpu, %1 tuz, %78 su ve 1 hamur(hamur fermantasyonu neticesinde elde edilen) hammadde aktarılır. 20 Tonluk tank kapasitesinin kısmen kullanılması halinde her bir hammaddenin miktarı, toplam içindeki yüzdesi oranında belirlenmektedir.

Böylelikle, tüm hammaddelerin eklenmesiyle havuç fermantasyonu olarak adlandırılan proses başlatılmış olur. Bu proses 25 gün sürmektedir. Havuç fermantasyonu neticesinde elde edilen ürünün %90'ı şalgam suyu niteliğindedir. Kalan % 10 ise posa olarak ayrılmakta ve yem fabrikalarına satılmaktadır.

Havuç fermantasyonu neticesinde elde edilen şalgam suyu tambur filtreleme ve sarsak eleğe gerecek, oradan da dirlendirme tanklarına alınmaktadır. Dolum aşaması geldiğinde şalgam suyu dolum tanklarına aktarılır.

Üretilen şalgam sularının bir kısmına acı biber eklenerek acılı şalgam suyu elde edilmektedir. Acılı olarak üretilen şalgam suyunun ağırlık olarak %1'i biber, %99'u şalgam suyundan oluşturmaktadır. Biber eklenmeden şiselere doldurulan şalgam suyu ise acısız sade şalgam suyu olarak satışa sunulmaktadır. Üretilen şalgam suyunun %60'ı 300 ml litrelik şiselere, %40'ı ise 1 litrelilik şiselere dolumu yapılarak satılmaktadır. Şişe türleri itibarıyle acılı ve acısız şalgam üretim adedi eşittir.

Şalgam turpu ve mor havucun üretim öncesi yabancı maddelerden arındırılması ve parçalanması sırasında %2 oranında fire oluşmaktadır.

Mükellef kurum temsilcisi üretim faaliyetlerine ilişkin olarak;

“Yöremize özgü olarak bilinen şalgam suyuna talep son yıllarda artmış ve Türkiye'nin her bölgésine satışı yapılabilecek bir ürüne dönüşmüştür. Bu nedenle, önceki yıllarda yaptığımız yatırımlar sayesinde tesisimizde kendi markamızı kullanarak yılda 19.440.000 kg şalgam suyu üretme kapasitesine ulaştık. Ürettiğimiz şalgam sularını Türkiye genelinde mağazaları bulunan market zincirlerine toptan olarak satıyoruz. Üretim neticesinde ortaya çıkan posayı ise ilişkisiz yem fabrikalarına satıyoruz. Şirketimizin şalgam suyu ve posa dışında herhangi bir hammadde, yarı mamul, mamul veya ticari mal satışı bulunmamaktadır. Şalgam suyu sadece şiselere dolumu yapılarak satılmakta olup, dökme usulü satışımız bulunmamaktadır.

2016 Hesap döneminde üretime etki edecek, fire veya kayıp oranlarını artıracak herhangi bir sıkıntı yaşamadık.”

şeklinde açıklamada bulunmuştur.

Mükellef kurumun bir kısım emtiaya ilişkin 2016 hesap dönemi dönem başı ve dönem sonu stokları ile dönem içi alışları miktar ve tutar itibarıyle aşağıdaki gibidir.

Cinsi	Birim	Dönem başı Miktarı	Dönem İçi Alış Miktarı	Dönem sonu miktarı
Mor Havuç	Kg	804.000	3.621.840	1.200.720
Şalgam Turpu	Kg	40.600	461.700	210.620
Un	Kg	560	6.655	340
Su		Üretim aşamasında doğrudan şebekeden su temin edildiğinden dönem başı ve sonu su stoğu mevcut değildir.		
Tuz	Kg	20.000	242.125	60.000
İnce Bulgur	Kg	12.000	63.270	15.270
Maya	Kg	28	107	10
Hamur	Kg	0	0	0
Acılı Şalgam Suyu	300 ML Pet Şişe	30.000	0	12.000
Sade Şalgam Suyu	300 ML Pet Şişe	42.000	0	48.000
Acılı Şalgam Suyu	1 Litrelilik Pet Şişe	14.000	0	26.000
Sade Şalgam Suyu	1 Litrelilik Pet Şişe	18.000	0	12.200
Posa	Ton	0	0	0

Üretimde kullanılan yukarıda belirtilenler dışındaki diğer girdi ve yardımcı malzemelerin miktar itibariyle yıl içerisinde fiilen gerçekleşen üretim ihtiyacı için uyumlu olduğu tespit edilmiştir.

Mükellef kurum yetkilileri; mor havuç ve şalgam turpu hariç dönem başı ve dönem sonu stoklarını Vergi Usul Kanununun 186'ncı maddesine uygun olarak ölçmek, saymak ve tartmak suretiyle miktar itibariyle kesin bir şekilde tespit ettiklerini, yasal kayıtlara intikal ettirilmeyen maliyet ve gider unsuru bulunmadığını ifade etmişlerdir. Mükellef kurum yetkilisi yeterli zaman ve personel bulunmadığından mor havuç ve şalgam turpunu 2016 hesap dönemi sonunda Vergi Usul Kanununun 186'ncı maddesine uygun olarak ölçmek, saymak ve tartmak suretiyle miktar itibariyle kesin bir şekilde tespit edemediklerini, bunun yerine kaydi envanter neticesinde bulunan miktar ve tutarlar üzerinden dönem sonu mor havuç ve şalgam turpunun miktarı ve değeri tespit edilerek envanter defteri ve bilançoya dahil edildiğini ve buna göre kazancın tespitinde dikkate alındığını beyan etmiştir. Mükellef kurum yetkilisi 2015 hesap dönemi sonunda tüm emtialar için Vergi Usul Kanununun 186'ncı maddesine uygun değerlendirme yapıldığından 2016 hesap dönemi başındaki mor havuç ve şalgam turpu miktar ve tutar bilgilerinin doğru olduğunu beyan etmiştir.

Mükellef kurumun defter kayıtlarına göre satıştı yapılan mamullerden elde edilen KDV hariç hasılat aşağıdaki tablodaki gibidir.

Ürün Cinsi	Birim	Dönem İçi Satış Miktarı	KDV Hariç Satış Tutarı (TL)
Acılı Şalgam Suyu	300 ML Pet Şişe	18.060.000	14.448.000
Sade Şalgam Suyu	300 ML Pet Şişe	17.716.000	12.401.200
Acılı Şalgam Suyu	1 Litrelilik Pet Şişe	3.204.000	6.408.000
Sade Şalgam Suyu	1 Litrelilik Pet Şişe	3.082.000	5.547.600
Posa	Ton	1.468,8	367.200

Yasal defter ve belgeler üzerinde yapılan kontrollerde; her bir ürün cinsi için birim satış fiyatlarının yıl boyunca aynı olduğu, aylık satış miktarlarının aylar itibariyle yakın seyrettiği, bir önceki ay satış miktarlarına göre olağanüstü artış veya azalış içermediği tespit edilmiştir.

2) Emtianın Maliyetine Yönelik Tespit Edilen Hususlar

Mükellef kurum maliyetlerin tespitinde aralıklı envanter yöntemini kullanmakta olup stoklarını ilk giren ilk çıkar(FIFO) yöntemiyle değerlendirmektedir. Mor havuç ve şalgam turpu hammaddelerine ilişkin 2016 hesap dönemi başı ve dönem sonu mevcutları ile dönem içi alışlara yönelik miktar ve tutar bilgilerinin aşağıdaki gibi olduğu kayıtlar üzerinden tespit edilmiştir.

Cinsi	Birim	Dönem başı Miktarı	Dönembaşı Tutarı (TL)	Dönem İçi Alış Miktarı	Dönem İçi Alış Tutarı (TL)	Dönem sonu miktarı	Dönemsonu Tutarı (TL)
Mor Havuç	Kg	804.000	1.206.000	3.621.840	7.243.680	1.200.720	2.401.440
Şalgam Turpu	Kg	40.600	154.280	461.700	2.077.650	210.620	947.790

Maliyet hesaplamalarına ilişkin kullanılması gereken dağıtım anahtarı çerçevesinde 2016 yılında üretimde kullanılan mor havuç ve şalgam turpu toplam maliyetinin %98 lik kısmının üretilen şalgam sularının maliyetine, %2'lik kısmının ise yem olarak satılan posanın maliyetine eklendiği/eklenmesi gerektiği tespit edilmiştir.

III - DİĞER VERİLER

- a) İşlem kolaylığı açısından kayıtdışı satışın varlığının tespiti halinde bu satışların dönem içerisindeki her ay eşit olarak yapıldığı ve elde edilen hasılatın ortaklarca hisseleri oranında paylaşıldığı varsayılacaktır.
- b) İhtiyaç duyulacak her türlü gelir vergisi/kurumlar vergisi stopajı oranının %15, KDV oranının %18 olduğu varsayılmalıdır.
- c) Sorunun çözümünde ürün cinsi ne olursa olsun 1 litrenin 0,93 kilogram ağırlığında olduğu varsayılmalıdır.

IV-İSTENENLER:

- a) Mükellef kurum hakkında randıman incelemesi yapınız, 2016 hesap dönemine ilişkin hasılat, maliyet ve dönemsonu stokları yönünden miktar ve/veya tutar farklarını hesaplayınız. Bu farkın sebep olacağı her türlü vergi kaybına yönelik eleştirileri ve yapılması gereken işlemleri yasal dayanaklarıyla açıklayınız. Her bir vergi türü itibarıyle beyan edilen kazanca/matraha ilave edilmesi gereken tutarları, dönemini ve hesaplanması gereken vergi tutarlarını belirtiniz.(1. soru kırk puan, 2. soru 10 puan değerindedir.)

CEVAPLAR

1 NOLU TESPİT: RANDIMAN İNCELEMESİ VE KAYIT DIŞI SATIŞ HASILATININ TESPİTİ

i. Mükellef Kurumun Üretim Yapısının Analiz Edilmesi

Mükellef kurumun faaliyet konusu “*Toroslar*” markalı şalgam suyu üretimi ve satışıdır. Üretim tesisinin 19.440.000 kg/yıl şalgam suyu üretim kapasitesi bulunmaktadır. Şalgam suyu üretimi; geleneksel yöntem olarak ifade edilen iki kademeli fermantasyon yöntemi kullanılarak yapılmaktadır.

Birinci fermantasyon hamur fermantasyonu olarak adlandırılmaktadır. Hamur Fermantasyonu iki aşamada gerçekleştirilir. Birinci aşamada; %55 un, %1 maya, %1 tuz ve geri kalan miktarda su, bir kazana alınarak karıştırma ve yoğurma işlemi yapılır. Yoğrulan hamur bir gün süre ile fermantasyona bırakılır. Bu aşamada, % 4 ağırlık kaybı(hamur firesi) oluşur. Elde edilen hamur, ikinci aşama hamur fermantasyonunda, hammadde olarak kullanılır. İkinci aşamada kullanılan hammaddenin %6'sı birinci aşamada elde edilen hamur, %30'u şalgam düğürcüğü olarak bilinen çok ince bulgur, %1'i tuz ve %63'ü sudan oluşmaktadır. Birinci aşamada elde edilen hamur, çok ince bulgur, tuz ve su hamur karıştırma tankına konulur ve karıştırma ve yoğurma işlemine tabi tutulur. Yoğrulan bu hamur 7 ila 10 gün fermantasyon için bekletilir. Fermantasyon sonucunda oluşan sıvı havuç fermantasyon tankına aktarılır.

İkinci fermantasyon havuç fermantasyonu olarak adlandırılmaktadır. Tesiste 90 adet 20 tonluk havuç fermantasyon tankı bulunmaktadır. Havuç fermantasyon süresi 25 gün olup her tankta yılda en fazla 12 defa havuç fermantasyonu yapılmaktadır. Üretim aşamasında seçme bandına aktarılan havuçlar el yardımı ile seçilerek çürümüş, kullanılamayacak durumda olan havuçlar ve yabancı maddeler ayrıstırılır. Yabancı maddelerden ayrıstırılan havuçlar, değirmene alınarak küçük parçalara ayrılır. Parçalanan havuçlar fermantasyon tankına aktarılır. Şalgam turpu da benzer şekilde parçalara ayrılarak fermantasyon tankına aktarılır. Ayrıca karışım yüzdesi çerçevesinde tuz ve su fermantasyon tankına eklenir. Fermantasyon tankına eklenecek olan son bileşen ise hamur fermantasyonundan gelen hamurdur. 20 Tonluk bir havuç fermantasyon işlemi için; hamur fermantasyon işleminin birinci aşamasında toplam 12,5 kilo, ikinci aşamasında toplam 200 kilo hammadde kullanılarak havuç fermantasyonu için gerekli hamurun elde edilmesi gerekmektedir.

Şalgam suyu üretimi amacıyla; 20 tonluk bir havuç fermantasyon tankına %18 mor havuç, %2 şalgam turpu, %1 tuz, %78 su ve 1 hamur(hamur fermantasyonu neticesinde elde edilen) hammaddesi aktarılır. 20 Tonluk tank kapasitesinin kısmen kullanılması halinde her bir hammaddenin miktarı, toplam içindeki yüzdesi oranında belirlenmektedir. Böylelikle, tüm hammaddelerin eklenmesiyle havuç fermantasyonu olarak adlandırılan proses başlatılmış olur. Bu proses 25 gün sürmektedir. Havuç fermantasyonu neticesinde elde edilen ürünün %90'ı şalgam suyu niteliğindedir. Kalan % 10 ise posa olarak ayrılmakta ve yem fabrikalarına satılmaktadır.

Mükellef kurum yetkilisi 2016 hesap döneminde üretime etki edecek, fire veya kayıp oranlarını artıracak herhangi bir sıkıntı yaşamadıklarını beyan etmiştir. Bu durumda, üretime sevk edilen hammadde miktarları üzerinden normal fireler dikkate alınmak suretiyle üretilebilecek mamul miktarı, mükellef kurum tarafından 2016 yılında üretilmesi gereken mamul miktarı olacaktır. Mükellef kurumun şalgam suyu ve posa dışında herhangi bir hammadde, yarı mamul, mamul veya ticari mal satışı bulunmamaktadır. Şalgam suyu sadece şişelere dolumu yapılarak satılmakta olup, dökme usulü satış yapılmamaktadır.

ii. İzlenecek Yöntemin Belirlenmesi

Mükellef kurumun belirtilen üretim yapısı ve soruda yer verilen bilgiler çerçevesinde 2016 hesap döneminde gerçekleştirmiş olduğu üretimi ile ilgili olarak randıman çalışması yapılacaktır. Bu randıman çalışmasında izlenecek adımlar sırasıyla aşağıdaki gibi olacaktır:

Birinci Aşama : Mükellef kurumun 2016 hesap döneminde üretime sevk edilen hammadde miktarının ve hammadde miktarı ile üretilmesi gereken mamul miktarlarının hesaplanması,

İkinci Aşama : Mükellef kurumun 2016 hesap döneminde yasal defter kayıtlarına göre üretilmiş gözüken mamul miktarlarının hesaplanması,

Üçüncü Aşama : Birinci aşamada bulunan üretilmesi mamul miktarları ile ikinci aşamada bulunan yasal defter kayıtlarına göre üretilen mamul miktarlarının karşılaştırılıp randıman farkının hesaplanması,

Dördüncü Aşama : Üçüncü aşamada bulunan randıman farkından kayıt dışı bırakılan satış hasılatının hesaplanması.

Birinci Aşama : Üretime Sevk Edilen Hammadde Miktarı ile Üretilmesi Gereken Mamul Miktarı

Mükellef kurum yetkilileri; mor havuç ve şalgam turpu hariç dönem başı ve dönem sonu stoklarını Vergi Usul Kanununun 186'ncı maddesine uygun olarak ölçmek, saymak ve tartmak suretiyle miktar itibarıyle kesin bir şekilde tespit ettiklerini, yasal kayıtlara intikal ettirilmeyen maliyet ve gider unsuru bulunmadığını ifade etmişlerdir. Mükellef kurum yetkilisi yeterli zaman ve personel bulunmadığından mor havuç ve şalgam turpunu 2016 hesap dönemi sonunda Vergi Usul Kanununun 186'ncı maddesine uygun olarak ölçmek, saymak ve tartmak suretiyle miktar itibarıyle kesin bir şekilde tespit edemediklerini, bunun yerine kaydi envanter neticesinde bulunan miktar ve tutarlar üzerinden dönem sonu mor havuç ve şalgam turpunun miktarı ve değeri tespit edilerek envanter defteri ve bilançoya dahil edildiğini ve buna göre kazancın tespitinde dikkate alındığını beyan etmiştir. Mükellef kurum yetkilisi 2015 hesap dönemi sonunda tüm emtialar için Vergi Usul Kanununun 186'ncı maddesine uygun değerlendirme yapıldığından 2016 hesap dönemi başındaki mor havuç ve şalgam turpu miktar ve tutar bilgilerinin doğru olduğunu beyan etmiştir.

Bu tespitler çerçevesinde, mükellef kurumun 2016 hesap dönemi başında stoklarında mevcut mor havuç ve şalgam turpunun miktar ve tutar bilgileri doğru olmakla birlikte 2016 hesap dönemi sonunda işletme stoklarında bulunan mor havuç ve şalgam turpu için fiili sayılmadığından ayrıca bir tespit yapılmadığı sürece bu emtiaların dönemsonu değerleri doğru kabul edilemez. Buna karşılık, mor havuç ve şalgam turpu hariç dönem başı ve dönem sonu stokları Vergi Usul Kanununun 186'ncı maddesine uygun olarak ölçmek, saymak ve tartmak suretiyle miktar itibarıyle kesin bir şekilde tespit edilmiştir. Yapılan açıklamalar çerçevesinde randıman incelemesinin mor havuç ve şalgam turpu dışındaki hammaddeler dikkate alınarak yapılması, çıkan sonucun mor havuç ve şalgam turpu yönünden de tetkik edilmesi gerektiği anlaşılmaktadır.

Soruda yer verilen üretim akışı, hammadde yapısı ve yapılan açıklamalar birlikte incelendiğinde;

-un ve maya hammaddesi sadece hamur fermantasyonunun birinci aşamasında,

-ince bulgur sadece hamur fermantasyonunun ikinci aşamasında,

-tuz ve su hammaddesi hamur fermantasyonunun tüm aşamalarında ve havuç fermantasyonunda,

-mor havuç ve şalgam turpu sadece havuç fermantasyonunda,

-hamur fermantasyonunun birinci aşamasında elde edilen hamur, hamur fermantasyonu ikinci aşamasında, ikinci aşamada üretilen hamur ise havuç fermantasyonunda,

kullanılmaktadır. Karışım oranları gereğince her aşamada kullanılması gereken hammadde oranı belli olduğundan, birinci hamur fermantasyonu aşamasından başlanarak üretilebilir yarı mamul ve mamul miktarlarının tespit edilmesi en uygun yöntem olacaktır.

Üretim yapan firmalarda, üretme sevk edilen hammadde miktarı aşağıdaki eşitlik kullanılarak hesaplanmaktadır.

Üretime Sevk Edilen Hammadde Miktarı: (Dönem Başı Hammadde Stok Miktarı + Dönem İçi Hammadde Alış Miktarı) – (Dönem İçi Hammadde Satış Miktarı + Dönem Sonu Hammadde Stok Miktarı)

Üretme sevk edilen hammadde miktarı tespit edilirken, dönem içi alış yapılan hammadde miktarından üretme sevk öncesi ortaya çıkan firelerin dikkate alınması gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle, dönem içinde alınan ancak üretme sevk aşamasına gelmeden fire olan hammadde miktarı, dönem içi alış miktarından tenzil edilmelidir.

Mor havuç ve şalgam turpu hammaddelerinin dönem sonu stok verileri kesin değildir, su hammaddesi ihtiyaç duyulan miktarda şebekeden temin edilmiştir. Dolayısıyla, bunların dışında kalan hammaddelerin üretme sevk edilen miktarları aşağıdaki gibidir.

Cinsi	Birim	(A) Dönem başı Miktarı	(B) Dönem İçi Alış Miktarı	(C) Dönem İçi Satış Miktarı	(D) Dönem sonu miktarı	Üretme Sevk =(A+B)-(C+D)
Un	Kg	560	6.655	0	340	6.875
Maya	Kg	28	107	0	10	125
Tuz	Kg	20.000	242.125	0	60.000	202.125
İnce Bulgur	Kg	12.000	63.270	0	15.270	60.000

Tabloda görüleceği üzere birinci aşama hamur fermantasyonu işlemi için 2016 yılı içerisinde 6.875 kg un, 125 kg maya üretme sevk edilmiştir. Her bir hamur fermantasyon işleminin birinci aşamasında toplam 12,5 kilo hammadde kullanılmaktadır. Birinci aşamada; %55 un, %1 maya, %1 tuz ve geri kalan miktarda su, bir kazana alınarak karıştırma ve yoğurma işlemi yapılır. Buna göre, 12,5 kilo hammaddenin olması gereken karışımı aşağıdaki gibidir.

Hamur Fermantasyonu Birinci Aşama	KG
Un	6,875
Maya	0,125
Tuz	0,125
Su	5,375
Toplam	12,5

Birinci aşama hamur fermantasyonu için 6.875 kg un üretme sevk edildiğine göre 2016 yılı içerisinde ($6.875 \text{ kg} / 6,875 =$) en fazla 1.000 adet birinci aşama hamur fermantasyonu yapılmış olması gerekmektedir. Maya yönünden hesaplama yaptığımızda ise ($125 / 0,125 =$) yine en fazla 1.000 adet birinci aşama hamur fermantasyonu yapılabilecektir. Şu halde, aksi bir belirleme yapılmadığı sürece 2016 yılı içerisinde 1000 adet havuç ve hamur fermantasyonu yapıldığı anlaşılmaktadır.

Su hammaddesi şebekeden kullanıldığı için ihtiyaç duyulan sayıda temin edildiği, dolayısıyla 5.375 ($1.000 * 5,375 =$) suyun birinci aşamada üretimde kullanıldığı kabul edilmelidir. Tuz hammaddesinin dönem içi üretme sevk edilen miktarı 202.125 kg'dır. 1000 adet birinci aşama hamur fermantasyonunda ($1.000 * 0,125 =$) 125 kilo tuz tüketimi gerçekleşmektedir. Diğer aşamalar için

üretimde kullanılabılır tuz miktarı 202.000 kg (202.125-125=) olarak hesaplanmaktadır. Bin adet birinci aşama hamur fermantasyonu neticesinde 12.500 kg (1.000*12,5=) hamur elde edilmektedir. Üretilen hamurun bir gün süre ile fermantasyona bırakılması aşamasında % 4 ağırlık kaybı(hamur firesi) oluşur. Buna göre ikinci aşamaya devreden birinci aşama hamur sayısı 1.000, ağırlık ise birim adette 12 (12,5*%96=) kg, toplamda 12.000 kg (12,500*%96=)'dır.

Hamur Fermantasyonu İkinci Aşama	Yüzdesi %	KG	Fermantasyon Sayısı	Toplam Kullanılan Hammadde Miktarı
	A	B		C=A*B
Birinci Aşamadan Gelen Hamur Hammaddesi	6	12		12.000
İnce Bulgur	30	60		60.000
Tuz	1	2	1.000	2.000
Su	63	126		126.000
Toplam	100	200		200.000

Üretime sevk edilen ince bulgur miktarı 60.000 kg olarak tespit edilmiştir. İnce bulgur sadece hamur fermantasyonunun ikinci aşamasında üretimde kullanılmaktadır. Her bir işlemde 60 kg kullanıldığı ve toplam 1.000 fermantasyon işlemi dikkate alındığında yıl içerisinde 60.000 kg ince bulgurun üretimde kullanıldığı anlaşılmaktadır. Bu miktar, üretime sevk edildiği tespit edilen ince bulgur miktarı ile de uyumludur. 1.000 adet ikinci aşama hamur fermantasyonunda 2.000 kg (1.000*2=) tuz tüketimi gerçekleşmektedir. Havuç fermantasyonu aşaması için üretimde kullanılabılır tuz miktarı 200.000 kg (202.000-2.000=) olarak hesaplanmaktadır. Bin adet ikinci aşama hamur fermantasyonu neticesinde 200.000 kg (200*1.000=) hamur yarı mamulu elde edilmektedir. Buna göre havuç fermantasyonuna devreden hamur fermantasyonu sayısı 1.000, ağırlık ise birim adette 200 kg, toplamda 200.000 kg 'dir. Bu veriler çerçevesinde 1000 adet havuç fermantasyonu hammadde ihtiyacı ve üretim miktarı aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır.

Havuç Fermantasyonu	Yüzdesi %	KG	Fermantasyon Sayısı	Toplam Kullanılan Hammadde Miktarı
İkinci Aşamadan Gelen Hamur Hammaddesi	1	200	1.000	200.000
Mor Havuç	18	3.600	1.000	3.600.000
Şalgam Turpu	2	400	1.000	400.000
Tuz	1	200	1.000	200.000
Su	78	15.600	1.000	15.600.000
Toplam	100	20.000	1.000	20.000.000

Havuç fermantasyonunda kullanılabilen tuz miktarı 200.000 kg olarak tespit edilmiştir. Tabloda görüldüğü üzere bin adet, 20.000 tonluk havuç fermantasyonu aşamasında üretime sevk edilmesi gereken tuz miktarı 200.000 kg'dır. Diğer bir ifadeyle, kullanılan tüm hammaddeler itibariyle 2016 yılında 1000 adet fermantasyon işlemi yapıldığı kesin olarak ortaya çıkmaktadır.

Tabloda görüldüğü üzere 1.000 adet havuç fermantasyon işlemi neticesinde 20.000.000 kg ürün elde edilmektedir. Bu ürünü %10'u olan 2.000.000 kg posa mamulüdür. Kalan %90 lik kısım 18.000.000 kg miktarında dolum öncesi şalgam suyudur. Üretilen şalgam sularının bir kısmına acı biber eklenerek acılı şalgam suyu elde edilmektedir. Acılı olarak üretilen şalgam suyunun ağırlık olarak %1'i biber, %99'u şalgam suyundan oluşmaktadır. Biber eklenmeden şişelere doldurulan

şalgam suyu ise acısız sade şalgam suyu olarak satışa sunulmaktadır. Üretilen şalgam suyunun %60'ı 300 ml litrelilik şişelere, %40'ı ise 1 litrelilik şişelere dolumu yapılarak satılmaktadır. Şişe türleri itibariyle acılı ve acısız şalgam suyuna ayrılan üretim miktarı eşittir. Buna göre, üretilen şalgam suyunun şişe türleri itibariyle dağılımı, acılı veya acısız üretim miktarları aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır.

Ürün Cinsi	Birim	Dolum Öncesi Üretimdeki Payı %	Dönem İçi Üretim (Kg)	Biber İlavesi Sonrası Üretim (Kg)	Litre Cinsinden Üretim Miktarı	Dolumu Yapılan Şişe Adedi/Şişe Cinsinden Üretim Miktarı
Acılı Şalgam Suyu	300 ML Pet Şişe	30	5.400.000	5.454.545,5	5.865.102,64	19.550.342,13
Sade Şalgam Suyu	300 ML Pet Şişe	30	5.400.000	5.400.000	5.806.451,61	19.354.838,71
Acılı Şalgam Suyu	1 Litrelilik Pet Şişe	20	3.600.000	3.636.363,6	3.910.068,43	3.910.068,43
Sade Şalgam Suyu	1 Litrelilik Pet Şişe	20	3.600.000	3.600.000	3.870.967,74	3.870.967,74
	Toplam	100	18.000.000	18.090.909,10	19.452.590,42	

İkinci Aşama : Mükellef kurumun yasal defter kayıtlarına göre üretilen mamul miktarları

Soruda yer alan verilerden hareketle mükellef kurumun kayıtlarına göre 2016 hesap döneminde üretilen mamul miktarları aşağıdaki gibi hesaplanmıştır. Bu hesaplama için şu formülün kullanılması gerekmektedir: Üretilen Mamul = (Dönem Sonu Mamul Stoku + Dönem İçi Mamul Satış Miktarı) – (Dönem Başı Mamul)

10

Mamul Cinsi	Birim	Dönem sonu stok	Dönem içi satış miktarı (Kg)	Dönem başı miktarı (kg)	Kayıtlara göre üretilen mamul/yan ürün miktarı
		A	B	C	(A+B)-C
Acılı Şalgam Suyu, 300 ML Pet Şişe	Adet	12.000	18.060.000	30.000	18.042.000
Sade Şalgam Suyu, 300 ML Pet Şişe	Adet	48.000	17.716.000	42.000	17.722.000
Acılı Şalgam Suyu, 1 Litrelilik Pet Şişe	Adet	26.000	3.204.000	14.000	3.216.000
Sade Şalgam Suyu, 1 Litrelilik Pet Şişe	Adet	12.200	3.082.000	18.000	3.076.200
Posa	Kg	0	1.468.800	0	1.468.800

Üçüncü Aşama : Randıman Farkının Hesaplanması,

Çalışmanın önceki bölümlerinde tespit edilen “üretilmesi gereken mamul miktarları” ile mükellef kurum kayıtlarına göre tespit edilen “üretilen mamul miktarlarının” karşılaştırılması sonucunda aşağıdaki tabloda yer alan randıman farkı ortaya çıkmaktadır.

Mamul Cinsi	Birim	Üretilmesi Gereken Mamul Miktarı	Kayıtlara Göre Üretilen Mamul Miktarı	Randıman Farkı
		A	B	A-B
Acılı Şalgam Suyu, 300 ML Pet Şişe	Adet	19.550.342,13	18.042.000	1.508.342
Sade Şalgam Suyu, 300 ML Pet Şişe	Adet	19.354.838,71	17.722.000	1.632.838
Acılı Şalgam Suyu, 1 Litrelilik Pet Şişe	Adet	3.910.068,43	3.216.000	694.068
Sade Şalgam Suyu, 1 Litrelilik Pet Şişe	Adet	3.870.967,74	3.076.200	794.767
Posa	Kg	2.000.000	1.468.800	531.200

Dördüncü Aşama : Kayıt Dışı Satış Hasılatının Tespiti

Soruda yer alan verilerden hareketle, her bir mamulün birim satış fiyatı aşağıda yer alan tabloda gösterildiği şekilde hesaplanmıştır.

Mamulün Cinsi	Birim	Dönem İçi Satış Miktarı	KDV Hariç Satış Hasılatı (TL)	Birim Satış Fiyatı (TL)
		A	B	(B/A)
Acılı Şalgam Suyu, 300 ML Pet Şişe	Adet	18.060.000	14.448.000	0,8
Sade Şalgam Suyu, 300 ML Pet Şişe	Adet	17.716.000	12.401.200	0,7
Acılı Şalgam Suyu, 1 Litrelilik Pet Şişe	Adet	3.204.000	6.408.000	2
Sade Şalgam Suyu, 1 Litrelilik Pet Şişe	Adet	3.082.000	5.547.600	1,8
Posa	Kg	1.468.800	367.200	0,25

Buna göre, mükellef kurumun yasal kayıtlarıyla ilişkilendirmediği hasılatı, önceki bölümde tespit edilen kayıt dışı satış miktarları ile her bir ürünün birim satış fiyatlarının çarpılması suretiyle aşağıda gösterildiği şekilde belirlenecektir.

Mamuluün Cinsi	Birim	Kayıt Dışı Satış Miktarı	Birim Satış Fiyatı (TL)	Kayıt Dışı Satış Tutarı (TL)
		A	B	(A/B)
Acılı Şalgam Suyu, 300 ML Pet Şişe	Adet	1.508.342	0,8	1.206.673,60
Sade Şalgam Suyu, 300 ML Pet Şişe	Adet	1.632.838	0,7	1.142.986,60
Acılı Şalgam Suyu, 1 Litrelilik Pet Şişe	Adet	694.068	2	1.388.136,00
Sade Şalgam Suyu, 1 Litrelilik Pet Şişe	Adet	794.767	1,8	1.430.580,60
Posa	Kg	531.200	0,25	132.800,00
			TOPLAM	5.301.176,80

Bu durumda, yapılan randıman çalışması sonucunda tespit edilen ve beyan edilmeyen satış geliri 5.301.176,80 TL olup bu tutarın mükellef kurumun 2016 hesap dönemi ticari bilanço karına/zararına eklenmesi gerekmektedir. Ayrıca, kayıt dışı satışa konu mamul bedelleri üzerinden katma değer vergisi hesaplanması gerekmektedir. Sorunun “diğer veriler” bölümünde işlem kolaylığı açısından kayıtdışı satışın varlığının tespiti halinde bu satışların dönem içerisindeki her ay eşit olarak yapıldığı ve elde edilen hasılatın ortaklarca hisseleri oranında paylaşıldığı varsayılmıştır. Buna göre kayıtdışı satışlar nedeniyle Ocak-Aralık/2016 vergilendirme dönemlerinin tamamında beyan edilen KDV matrahına 441.764,73 TL ($5.301.176,80/12=$) eklenmesi üzerinden %18 oranında katma değer vergisi hesaplanması gerekmektedir. Diğer taraftan, Ocak-Aralık/2016 vergilendirme dönemlerinin her birinde elde edilen kayıtdışı hasılat hisseleri oranında ortaklarca paylaştırarak işletmeden çekilmiştir. Elde edilen kayıtdışı hasılatın 40%'ı olan 2.120.470,72 TL tam mükellefiyete tabi ortak Toroslar Holding A.Ş. (her ay için 176.705,89 TL ($2.120.470,72 /12=$)), 60% ı olan 3.180.706,08 TL (her ay için 265.058,84 TL ise tam mükellef gerçek kişi ortak Mehmet Emre TOROS'a vergilendirilmeksızın aktarılmış olmaktadır.

Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu hükümleri ve transfer fiyatlandırmasına ilişkin mevzuat uyarınca tam mükellef gerçek kişi ortak Mehmet Emre TOROS'a aktarılan tutarlar brüte (265.058,84 / $0,85=311.833,93$) iblağ edilerek %15 oranında 46.775,09 TL tutarında tevkifata tabi tutulması gerekmektedir. Tam mükellefiyete tabi ortak Toroslar Holding A.Ş. nezdinde de transfer fiyatlandırmasına ilişkin mevzuat ve Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-a maddesi uyarınca gerekli düzeltme işlemlerinin yapılması gerekmektedir.

2 Nolu Tespit: Emtia Maliyetlerinin Yeniden Tespiti

Mükellef kurum maliyetlerin tespitinde aralıklı envanter yöntemini kullanmakta olup stoklarını ilk giren ilk çıkar(FIFO) yöntemiyle değerlendirmektedir. Mor havuç ve şalgam turpu hammaddelelerine ilişkin 2016 hesap dönemi başı ve dönem sonu mevcutları ile dönem içi alışlara yönelik miktar ve tutar bilgilerinin aşağıdaki gibi olduğu kayıtlar üzerinden tespit edilmiştir.

Cinsi	Birim	Dönem başı Miktarı	Dönembaşı Tutarı	Dönem İçi Alış Miktarı	Dönem İçi Alış Tutarı	Dönem sonu miktarı	Dönemsonu Tutarı
Mor Havuç	Kg	804.000	1.206.000	3.621.840	7.243.680	1.200.720	2.401.440
Şalgam Turpu	Kg	40.600	154.280	461.700	2.077.650	210.620	947.790

Mükellef kurum yetkilisi yeterli zaman ve personel bulunmadığından mor havuç ve şalgam turpunu 2016 hesap dönemi sonunda Vergi Usul Kanununun 186'ncı maddesine uygun olarak ölçmek, saymak ve tartmak suretiyle miktar itibarıyle kesin bir şekilde tespit edemediklerini, bunun yerine kaydi envanter neticesinde bulunan miktar ve tutarlar üzerinden dönem sonu mor havuç ve şalgam turpunun miktarı ve değeri tespit edilerek envanter defteri ve bilançoya dahil edildiğini ve buna göre kazancın tespitinde dikkate alındığını beyan etmiştir. Mükellef kurum yetkilisi 2015 hesap dönemi sonunda tüm emtialar için Vergi Usul Kanununun 186'ncı maddesine uygun değerlendirme yapıldığından 2016 hesap dönemi başındaki mor havuç ve şalgam turpu miktar ve tutar bilgilerinin doğru olduğunu beyan etmiştir.

Mükellef kurum yetkilisinin açıklaması çerçevesinde 2016 hesap dönemi sonunda işletme stoklarında bulunan mor havuç ve şalgam turpunu miktar ve tutar bilgilerinin gerçek durumu yansıtmayabileceği anlaşılmaktadır. Nitekim, önceki bölümde ayrıntılı olarak yapılan açıklamalar çerçevesi mükellef kurum 2016 hesap döneminde 20 tonluk tanklarda 1.000 adet havuç fermentasyonu işlemi gerçekleştirmiştir olup bu işlemler sırasında 3.600.000 kg mor havuç, 400.000 kg şalgam turpu kullanılmıştır. Şalgam turpu ve mor havucun üretim öncesi yabancı maddelerden arındırılması ve parçalanması sırasında %2 oranında fire oluşmaktadır. Bu durumda; % 2 fireyi de eklediğimizde üretim aşamasında 3.673.469 kg mor havuç ($3.600.000/0,98=$) ile 408.163,27 kg ($400.000/0,98=$) şalgam turpu kullanılmıştır. Bu veriler çerçevesinde, mor havuç ve şalgam turpu olmasa gereken stok ve maliyet bilgileri aşağıda hesaplanmıştır.

13

Cinsi	Birim	Dönem başı Miktarı	Dönembaşı Tutarı	Dönem İçi Alış Miktarı	Dönem İçi Alış Tutarı	Dönem İçinde Kullanılan Miktar	Dönem sonu miktarı	Dönemsonu Tutarı
Mor Havuç	Kg	804.000	1.206.000	3.621.840	7.243.680	3.673.469	752.371,00	1.504.742,00
Şalgam Turpu	Kg	40.600	154.280	461.700	2.077.650	408.163,27	94.136,70	423.615,15

Bu veriler çerçevesinde dönem sonu miktar ve tutar farklılıklarını aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır.

Cinsi	Birim	Beyan edilen dönem sonu miktarı	Beyan edilen dönemsonu Tutarı	Olması gereken dönem sonu miktarı	Olması gereken dönemsonu Tutarı	Miktar Farkı	Tutar Farkı
		A	B	C	Ç	D=C	E=B-Ç
Mor Havuç	Kg	1.200.720	2.401.440	752.371,00	1.504.742,00	448.349,00	896.698,00
Şalgam Turpu	Kg	210.620	947.790	94.136,70	423.615,15	116.483,30	524.174,85
						TOPLAM	1.420.872,85

Tabloda görüldüğü üzere mükellef kurum 448.349 kg mor havuç ile 116.483,30 kg şalgam turpunu üretimde kullanmış olmasına rağmen dönem sonu stoklarında göstermiştir. Buna bağlı olarak, dönem sonu mor havuç ve şalgam turpu stok değeri tabloda belirtilen tutarlarda yüksek tespit edilmiştir.

Diger taraftan, stok mevcudu olarak gösterilen sözkonusu tutarlar gerçekte üretimde kullanıldığından ilgili tutarlar üretim maliyetinin bir unsurudur. Dolayısıyla, üretim maliyetine dahil edilmeyen 896.698 TL mor havuç bedeli ile 524.174,85 TL şalgam turpu bedeli nedeniyle şalgam suyu ve posa mamulleri üretim maliyeti düşük hesaplanmış olup bu nedenle satılan mamul maliyeti ile bu mamullerden dönem sonunda stoklarda mevcut olanların değerleri yanlış tespit edilmiş olmaktadır.

Maliyet hesaplamlarına ilişkin kullanılması gereken dağıtım anahtarı çerçevesinde 2016 yılında üretimde kullanılan mor havuç ve şalgam turpu toplam maliyetinin %98 lik kısmının üretilen şalgam sularının maliyetine, %2'lik kısmının ise yem olarak satılan posanın maliyetine eklendiği/eklenmesi gerektiği tespit edilmiştir. Buna göre; üretim maliyetine eklenmesi gereken 1.420.872,85 TL (896.698,00+524.174,85=) %2 lik kısmı olan 28.417,46 TL(1.420.872,85*%2=) posa üretim maliyetine dahil edilmesi gerekmektedir. Dönem sonunda stoklarda posa mamülü bulunmadığından 28.417,46 TL'lik tutar 2016 hesap döneminde satılan posa maliyetine eklenmesi gerekmektedir. Kalan 1.392.455,39 TL (1.420.872,85-28.417,46=) ise şalgam suyu üretim maliyetlerine dahil edilmelidir. Üretilen şalgam sularının şişe türleri itibariyle dağılımı dikkate alınarak fazla maliyetin paylaştırılması ve her bir şişe türü itibariyle 2016 hesap döneminde yapılan dolum adedi esas alınarak hesaplama yapıldığında fazla maliyetin toplam 3.839,63 TL 1,ik kısmı dönem sonu stoklarında mevcut şalgam suları maliyetine eklenmesi, kalan 1.388.615,77 TL'nin ise 2016 hesap döneminde satılan şalgam sularının maliyetine eklenmesi gerekmektedir.

Şu halde; maliyetlerin yeniden tespiti neticesinde, mükellef kurumun 2016 hesap dönemine ilişkin ticari karının toplam 1.417.033,22 TL (28.417,46+1.388.615,77=) tutarında azaltılması gerekmektedir.