

2017/3. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı

**Revizyon (1. Oturum)**

19 Kasım 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**

Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı Kalekapı Vergi Dairesi Müdürlüğü'nden XXX vergi numaralı mükellefi “Yıldız Otelcilik Ticaret A.Ş.”, (İzleyen bölgelerde “mükellef kurum” olarak ifade edilecektir.) turizm teşvik belgeli 5 yıldızlı turistik oteller ve tatil köyleri işletmeciliği 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/İŞ MERKEZİ	PAY ORANI %	PAY TUTARI (Ödenmiş Sermaye) (TL)
Metin Yıldız	İstanbul	40	16.000.000
Yıldızlar Holding A.Ş.	İstanbul	60	24.000.000
	<b>TOPLAM</b>	<b>100</b>	<b>40.000.000</b>

Mükellef kurumun dönembaşı özsermayesi 1.000.000 TL'dir.

## II - TESPİT EDİLEN HUSUSLAR

Mükellef kurumun 2016 hesap dönemine ilişkin olarak vermiş olduğu Kurumlar Vergisi Beyannamesinin özeti aşağıdaki gibidir.

	Tutar (TL)
TİCARİ BİLANÇO KARI	4.260.000
KANUNEN KABUL EDİLMEMEYEN GİDERLER	40.000
ZARAR OLSA DAHİ İNDİRİLECEK İSTİSNA VE İNDİRİMLER	3.500.000
<i>Emisyon Primi Kazancı (K.V.K. Mad. 5/1-ç) 3.500.000 TL</i>	
KAR VE İLAVELER TOPLAMI	4.300.000
CARI YILA AİT ZARAR, İSTİSNALAR VE İNDİRİMLER TOPLAMI	3.500.000
KAR	800.000
KAZANCIN BULUNMASI HALİNDE İNDİRİLECEK İSTİSNA VE İNDİRİMLER	305.325
<i>Nakdi Sermaye Artışından Kaynaklanan Faiz İndirimi (K.V.K. Mad. 10/1-i) 305.325 TL</i>	
DÖNEM SAFİ KURUM KAZANCI (MATRAH)	494.675
HESAPLANAN KURUMLAR VERGİSİ (20%)	98.935
MAHSUP EDİLECEK VERGİLER	0
ÖDENMESİ GEREKEN KURUMLAR VERGİSİ	98.935

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 olarak Mayıs/2017 döneminde yapılan denetim neticesinde aşağıdaki hususlar tespit edilmiştir.

1) Mükellef kurumun 2016 hesap dönemi başı itibarıyle nominal sermayesi 40.000.000 TL olup tamamı ödenmiştir. Nominal sermaye beheri 1 TL nominal değerli 40.000.000 adet hisseye ayrılmıştır. Şirket yetkili organlarının kararı ile nominal sermayenin 10.000.000 TL artırılarak 50.000.000 TL'ye çıkarılması, mevcut ortakların rüçhan haklarını kullanmaması ve artırılan sermayenin tamamının 13.500.000 TL karşılığında Almanya merkezli Unistar Hotel B.V. şirketine satılması kararlaştırılmıştır. Sermaye artırım işlemi **29.9.2016** günü ticaret siciline tescil edilerek kesinleşmiştir. Unistar Hotel B.V. firması, hisse satınalma bedelinin tamamını **27.9.2016** günü mükellef kurumun banka hesaplarına aktarmıştır.

Sermaye artırım işlemine ilişkin mükellef kurum tarafından yapılan kayıtlar aşağıdaki gibidir.

.../../2016 tarihli ve .....yevmiye nolu kayıt

501 Ödenmemiş Sermaye	10.000.000 TL	
500 Sermaye “Sermaye artırım taahhüdü”		10.000.000 TL

27/9/2016 tarihli ve .....yevmiye nolu kayıt

102 Bankalar H.	13.500.000 TL	
501 Ödenmemiş Sermaye 520 Hisse Senedi İhraç primi “Sermaye artırım taahhüdünün yerine getirilmesi”		10.000.000 TL 3.500.000 TL

Mükellef kurum, Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (1) bendi kapsamında nakit sermaye artırımına ilişkin hesapladığı tutarın % 50 si olan 305.325 TL'yi kurumlar vergisi beyannamesinde ayrıca göstermek suretiyle indirim konusu yapmıştır.

2) Mükellef kurum 1.10.2016 gününden geçerli olmak üzere yeni şirket ortağı Unistar Hotel B.V. ile 20 yıl süreli imtiyaz(franchising) anlaşması yapmıştır. İmtiyaz sözleşmesi gereğince mükellef kuruma ait Türkiye'deki tüm otel ve tatil köyleri uluslararası bir otel zinciri olan Almanya merkezli Unistar Hotel B.V. firmasına ait "Unistar" markası ve unvanını kullanmaya başlamış, ayrıca otel ve tatil köylerinde Unistar Hotel B.V. otel işletme ve yönetim sisteminin hizmet standartları Unistar Hotel B.V.'nin bilgi paylaşımı neticesinde yürürlüğe konulmuştur.

İmtiyaz sözleşmesi gereğince mükellef kurum 1.10.2016 tarihinde sisteme giriş bedeli olarak Unistar Hotel B.V.'ye 5 milyon Euro ödediştir. Mükellef kurum sisteme giriş bedeli olarak ödediği 5 milyon Euro karşılığı 16.774.000 TL tutarı pazarlama ve satış dağıtım gideri olarak kurum kazancının tespitinde dikkate almıştır.

İmtiyaz sözleşmesine göre mükellef kurum ayrıca net satış hasılatının % 2'si tutarında bir bedeli üçer aylık dönemler halinde Unistar Hotel B.V. firmasına ödeyecektir. Bu kapsamda, mükellef kurum Ekim-Aralık/2016 dönemi net satış hasılatı üzerinden % 2 oranında hesapladığı 1.600.000 TL bedeli aşağıdaki şekilde muhasebeleştirmiştir, yansıtma hesaplarını kullanarak 2016 hesap dönemi kurum kazancının tespitinde dikkate almıştır.

31/12/2016 tarihli ve .....yevmiye nolu kayıt

740 Hizmet Üretim Maliyeti	1.600.000 TL	
320 Satıcılar		1.600.000 TL
<i>320.011 Unistar Hotel B.V. 1.600.000 TL</i> "İmtiyaz Anlaşması Kapsamında 3 Aylık Döneme İlişkin Hesaplanan Gider"		

3

Yukarıda belirtilen işlemlere ilişkin belirtilenler dışında herhangi bir kayıt, ödeme veya vergi beyanı bulunmamaktadır.

3) Mükellef kurumun ortağı Yıldızlar Holding A.Ş., yetkili resmi kurumlardan izin almak suretiyle 1.7.2016 tarihinde nominal bedeli 150.000.000 TL olan, 3 yıl vadeli, kuponsuz tahvilî iskontolu olarak ihraç etmiştir. İskontolu ihraç işlemi neticesinde tahvil alıcılarından 100.000.000 TL tahsil edilmiştir.

Yıldızlar Holding A.Ş. tahvil ihracı yoluyla temin ettiği 100.000.000 TL'lik tutarın 30.000.000 TL'lik kısmını 1.7.2016 tarihinde aynı şartlarda mükellef kuruma aktarmıştır. Buna göre, mükellef kurum 1.7.2016 tarihinde Yıldızlar Holding A.Ş.'den temin ettiği 30.000.000 TL'yi, 1.7.2019 tarihinde 45.000.000 TL olarak Yıldızlar Holding A.Ş.'ye ödeyecektir. Bankalar nezdinde yapılan araştırmada bu borçlanma işlemine ilişkin yüklenilen faizin mükellef kurumun kredibilitesine uygun olduğu, mükellef kurumun daha düşük faiz oranları üzerinden piyasadan borçlanamayacağı tespit edilmiştir.

Mükellef kurum, 2016 hesap dönemi sonunda sözkonusu borçlanmaya ilişkin olarak 2.500.000 TL faiz gideri hesaplamış ve kurum kazancının tespitinde dikkate almıştır. Bunun dışında herhangi bir kayıt veya vergi beyanı bulunmamaktadır.

4) Mükellef kuruma ait otel ve tatil köylerinde 07.00-24.00 saatleri arasında her şey dahil konaklama sistemi uygulanmaktadır. Müşteriler günlük olarak tek bir fiyat ödemektedir, karşılığında 07.00-24.00 saatleri arasında tesislerde sunulan konaklama, yiyecek-içecek hizmetleri, havuz ve plaj, spor salonu gibi tesislerde sunulan hizmetlerin tamamından ilave bir bedel ödemeksizin faydalananmaktadır. Mükellef kurum hersey dahil olarak sunulan sözkonusu hizmetlere ilişkin müşteri adına tek bir fatura düzenlemekte, hizmet bedeline % 8 KDV uygulamaktadır.

24.00-07.00 saatleri arasında talep edilen yiyecek ve içecek servisi ise her şey dahil sistemin dışında kabul edilmektedir. Bu saatler arasında sunulan hizmetler ücretlidir, bedeli müşteriden kredi kartı kullanılarak tahsil edilmekte ve % 8 KDV uygulanarak fatura düzenlenmektedir.

2016 hesap döneminde mükellef kuruma ait otel ve tatil köylerinde müşterilere hersey dahil sistemi kapsamında ücretsiz verilen alkollü içecekler ile ücretli olarak teslim edilen alkollü içeceklerle ilişkin kullanım yeri, maliyeti, satış bedeli, yüklenilen ve hesaplanan kdv bilgileri aşağıdaki tabloda yer almaktadır. Mükellef kurum sözkonusu mal ve hizmetlere ilişkin yüklediği katma değer vergisi tutarlarının tamamını indirim konusu yapmıştır.

Stok Adı	Kullanım Yeri	Maliyeti	Yüklenilen ve İndirim Konusu Yapılan KDV	Müşteri Adına Düzenlenen Faturada Yer Alan Teslim ve Hizmet Bedeli	Müşteri Adına Düzenlenen Faturada Hesaplanan KDV
Alkollü İçecekler	Hersey Dahil Sistemi	8.000.000	1.440.000	Müşteriden İlave Bedel Alınmamıştır.	
Alkollü İçecekler	24.00-07.00 Arası	2.000.000	360.000	2.600.000	208.000

5) Mükellef kurum 1.4.2016 tarihinde şirket ortağı Metin YILDIZ'a yıllık %12 faizli, 1.11.2016 vadeli, 600.000 TL tutarında borç vermiş, bu işlemi "131- Ortaklardan Alacaklar" hesabına kaydetmiştir. Borç verme sırasında ortak Metin YILDIZ'dan herhangi bir teminat alınmamıştır.

Mükellef kurum, ortak Metin YILDIZ'dan olan sözkonusu alacağı için Nisan-Haziran/2016 dönemini kapsayan geçici vergilendirme döneminde 18.000 TL, Temmuz-Eylül/2016 dönemini kapsayan geçici vergilendirme döneminde ise yine 18.000 TL, konsolide olarak 36.000 TL faiz geliri hesaplayarak kurum kazancının tespitinde gelir olarak dikkate almıştır.

Şirket ortağı Metin YILDIZ şahsi ticari faaliyetlerinden kaynaklanan finansal sıkıntılı nedeniyle mükellefe olan borcunu vadesinde ve bilahare yapılan noter onaylı ihtarlarla rağmen 2016 yılı içerisinde ödememiştir. Şirket ortağı Metin YILDIZ'in bankalara olan kişisel borçları nedeniyle malvarlığına haciz konulduğu tespit edilmiştir. Bu nedenle, mükellef kurum şirket ortağı Metin YILDIZ'dan olan alacağı için 2016 yılında dava açarak takip başlatmıştır. Ayrıca, sözkonusu alacağın şüpheli alacak şartlarını taşıdığı değerlendirildiğinden, 600.000 TL anapara, 36.000 TL faiz geliri için karşılık gideri hesaplamış, bu karşılık giderini 2016 hesap dönemi kurum kazancının tespitinde dikkate almıştır.

6) Mükellef kurum, yönetim kurulu kararı gereğince, asgari ücretle çalıştığı personelden evlenenlere bir defaya mahsus olmak bir adet altın bilezik hediye etmektedir. 2016 Yılında 32 asgari ücretli şirket personeli evlenmiştir. Mükellef kurum, kuyumcudan düğün tarihlerinde 32 adet altın bilezik satın almış ve evlenen personeline hediye etmiştir. Satın alınan altın bilezikler için kuyumcular tarafından düzenlenen faturalarda toplam 64.000 TL külçe altın bedeli, 4.800 TL işçilik

bedeli, 864 TL KDV tutarı yer almaktadır. Mükellef kurum satın alıp personele ödediği altınların külçe altın bedeli ile işçilik bedelleri toplamını kurum kazancının tespitinde ücret gideri olarak dikkate almıştır. Toplam 864 TL tutarındaki KDV ise indirilecek KDV olarak dikkate alınmıştır. Mükellef kurum personele verdiği hediye altın bedelleri üzerinden gelir vergisi stopajı yapmamıştır. Altın bilezikler için ödenen en yüksek bedel 2.250 TL'dir.

### III - DİĞER VERİLER

- a) 2016 Yılı için belirlenen brüt asgari ücret tutarı 1.647 TL'dir. 2016 Yılı, net asgari ücret tutarı ise asgari geçim indirimi hariç 1.177 TL tutarındadır.
- b) Türkiye Cumhuriyeti ile sorularda ismi geçen ülkeler arasında Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının mevcut olmadığı varsayılmalıdır.
- c) İhtiyaç duyulacak her türlü gelir vergisi/kurumlar vergisi stopajı oranının %15 olduğu varsayılmalıdır.
- d) İhtiyaç duyulması halinde amortismana tabi tutulacak iktisadi kıymetin faydalı ömrünün 15 yıl olduğu, normal amortisman yönteminin seçildiği varsayılmalıdır.
- e) Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası, 2016 yılı için bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranını %13,57 olarak açıklamıştır.

### IV-İSTENENLER

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

## CEVAPLAR

Mükellef kurum nezdinde 2016 hesap dönemine ilişkin olarak Mayıs/2017 döneminde yapılan denetim neticesinde soruda yer verilen hususlar tespit edilmiştir. 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: Sermaye Artırımında İndirim Tutarı ve Emisyon Primi**

#### Sermaye Artırımında İndirim Tutarı

Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (1) bendinde; finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar hariç olmak üzere sermaye şirketlerinin ilgili hesap dönemi içinde, ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları üzerinden Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (TCMB) 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'sinin, kurumlar vergisi matrahının tespitinde kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından indirim konusu yapılabileceği hükmü altına alınmıştır. İndirime konu edilecek tutarın hesaplanması; mevcut sermaye şirketlerinde ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları dikkate alınacaktır.

Soruda yer verildiği üzere, mükellef kurum 2016 hesap dönemi içerisinde tamamı ödenmiş olan sermayesini nakdi olarak 10.000.000 TL tutarında artırılmış, bu artış neticesinde şirketin nominal sermayesi 40.000.000 TL tutarından 50.000.000 TL'ye yükselmiştir. Sermaye artırım işlemi **29.9.2016** günü ticaret siciline tescil edilerek kesinleşmiş, eklenen sermaye **27.9.2016** günü mükellef kurumun banka hesaplarına aktarılmıştır. Şu halde mükellef kurumun ödenmiş sermayesi 2016 yılında 10.000.000 TL artmış olup indirime konu edilecek tutarın hesaplanmasında 10.000.000 TL'nin dikkate alınması gerekmektedir. Mükellef kurum nakdi sermaye artışına ilişkin kararının ticaret siciline tescil edildiği 2016 hesap döneminden itibaren, bu indirim uygulamasından yararlanmaya başlayabilecektir. Artırılan sermaye, sermaye artırımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği tarihten önce mükellef kurumun banka hesabına yatırıldığı için indirim uygulamasında tescil tarihi dikkate alınacak, ay kesri tam ay sayılmak suretiyle, yılın kalan süresi için kışt dönem esasına göre indirim tutarı hesaplanacaktır.

Soruda, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası, 2016 yılı için bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranını %13,57 olarak belirlediği bilgisi verilmiştir. Buna göre, mükellef kurum kazancından 2016 hesap döneminde indirilebilecek tutar aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır:

İndirim tutarı orani	= Nakdi sermaye artışı X Ticari krediler faiz X İndirim oranı x Süre
Kurum kazancından indirilebilecek tutar	= $10.000.000 \times 0,1357 \times 0,50 \times 4/12$ = 226.166,66

Dolayısıyla, 2016 hesap döneminde 10.000.000 TL'lik sermaye artırımı üzerinden hesaplanan ve kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecek indirim tutarı 226.166,66 TL olacaktır. Mükellef kurum, 2016 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesinde nakit sermaye artırımına ilişkin 305.325 TL indirim konusu yapmıştır. Diğer bir ifadeyle, indirim tutarını 79.158,34 TL (305.325 - 226.166,66=) fazla tespit ederek kurumlar vergisi matrahını aşındırmıştır. Olması gereken Kurumlar Vergisi Beyannamesinde indirim tutarı 226.166,66 TL olarak dikkate alınmalıdır.

#### Emisyon Primi

Kurumlar Vergisi Kanununun 5inci maddesinin birinci fikrasının (ç) bendi ile anonim şirketlerin gerek kuruluşlarında gerekse sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları payların, itibarı değerin üzerinde bir bedelle elden çıkarılması halinde oluşan kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmektedir. Sermaye artışı ve emisyon primi tutarının defterlere kaydında bir yanlışlık bulunmamaktadır. Sözkonusu kayıtların tetkikinde görüleceği üzere emisyon primi sermaye yedeği olarak bilançoya aktarılmakta ve bir kazanç unsuru olarak gelir tablosunda gösterilmemektedir. Kazancın bu şekilde muhasebeleştirilmesinin bir sonucu olarak emisyon primi, ticari karı artırıcı bir etkide bulunmamıştır. Dolayısıyla, sözkonusu emisyon primine ilişkin olarak emisyon primi kazancı istisnasından faydalansılması için, öncelikle kazancın kanunen kabul edilmeyen gider olarak kurumlar vergisi beyannamesinde beyan edilen kazanca ilave edilmesi gerekmektedir. Bilahare Kurumlar Vergisi Kanununun 5inci maddesinin ç bendinde yer alan istisna hükmü dikkate alınarak kazançtan indirilmesi gerekmektedir.

Mükellef kurum elde ettiği 3.500.000 TL emisyon primini Kurumlar Vergisi Beyannamesinde istisna olarak(K.V.K. Mad. 5/1-ç) kazançtan düşmüştür. Ancak, kanunen kabul edilmeyen giderlere bakıldığından emisyon priminden elde edilen kazancın, kanunen kabul edilmeyen giderlere eklenmediği görülmektedir. Böylelikle, gelir olarak yazılmayan yada kanunen kabul edilmeyen gider olarak kazancı artırmayan emisyon primi kazancı, istisnadan faydalananmiş olmaktadır. Bir başka ifadeyle, emisyon primi kazancı vergiye tabi diğer kazancı azaltmış ve istisna mükerrer olarak uygulanmıştır. Bu açıklamalar çerçevesinde, 2016 hesap dönemi için beyan edilen kanunen kabul edilmeyen giderlerine 3.500.000 TL emisyon primi kazancının eklenmesi gerekmektedir.

#### 2 NOLU TESPİT: Franchise Ödemeleri

##### İşlemin Mevzuat ÇerçEVESİNDE Değerlendirmesi, Aktifleştirilecek/Gider Yazılacak Tutarların Tespiti

Mükellef kurum 1.10.2016 gündünden geçerli olmak üzere yeni şirket ortağı Unistar Hotel B.V. ile 20 yıl süreli imtiyaz (franchising) anlaşması yapmıştır. İmtiyaz sözleşmesi gereğince mükellef kurum 1.10.2016 tarihinde sisteme giriş bedeli olarak Unistar Hotel B.V.'ye ödediği 5 milyon Euro karşılığı 16.774.000 TL tutarı pazarlama ve satış dağıtım gideri olarak kurum kazancının tespitinde dikkate almıştır. İmtiyaz sözleşmesine göre mükellef kurum ayrıca Ekim-Aralık/2016 dönemi net satış hasılatı üzerinden % 2 oranında, 1.600.000 TL tutarında hesapladığı bedeli muhasebeleştirmiştir, 2016 hesap dönemi kurum kazancının tespitinde hizmet üretim maliyeti olarak dikkate almıştır.

Unistar Hotel B.V., imtiyaz anlaşmasıyla sahip olduğu marka ve unvanını, otel yönetim sistemine ilişkin hizmet standartlarını kapsayan gayrimaddi hakları belirli şartlara bağlı olarak mükellef kuruma kullandırmaya başlamıştır. Bu işlem karşılığında mükellef kurum Unistar Hotel B.V.'ye bir defaya mahsus olmak üzere sisteme giriş bedeli ödemİŞ ayrıca dönemsel kullanım bedeli ücreti ödemektedir. İmtiyaz sözleşmesi kapsamında ödenen giriş ücreti ile dönemsel olarak yapılacak ödemelerin giderleştirilme esasları vergisel açıdan farklılık arz etmektedir.

Mükellef kurumun ödediği sisteme giriş ücreti gayrimaddi hak niteliğindedir. Bu nedenle sözleşmenin başlangıcında ödenen sisteme giriş ücreti, mükellef kurum tarafından gayrimaddi hak

olarak aktifleştirilmeli ve bilançoda maddi olmayan duran varlıklar içinde 260-Haklar hesabında gösterilmelidir. Dolayısıyla ödenen 16.774.000 TL sisteme giriş ücretinin aktifleştirilmeksızın doğrudan gider yazılması mümkün değildir. Gayrimaddi hak olarak aktifleştirilen sisteme giriş ücretinin Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre amortisman yoluyla itfa edilmesi gerekmektedir. Soruda, ihtiyaç duyulması halinde amortismana tabi tutulacak iktisadi kıymetin faydalı ömrünün 15 yıl olduğu, normal amortisman yönteminin seçildiği varsayılmalıdır bilgisi verilmiştir. Buna göre, 15 yıl faydalı عمر dikkate alındığında uygulanacak amortisman oranı ise % 6,66'dır. Buna göre, gayrimaddi hakkı isabet eden 2016 yılı amortisman tutarı 1.117.118,40 TL (16.774.000 \*%6,66=)'dır. Mükellef kurumun gayrimaddi hakkı aktifleştirerek amortisman yoluyla itfa etmek suretiyle 2016 hesap dönemi kazancını 15.656.852 TL (16.774.000-1.117.118,40=) eksik tespit etmiştir. Buna göre, 15.656.852 TL kazanç farkının 2016 hesap dönemi ticari karına eklenmesi gerekmektedir.

Mükellef kurumun yıllık ciro üzerinden %2 oranında, 1.600.000 TL tutarında hesapladığı kısım ise gayrimaddi hak bedeli olarak değil, kira gideri olarak dikkate alınmalıdır. Dolayısıyla bu tutarın hizmet üretim maliyeti olarak dikkate alınmasında bir sakınca bulunmamaktadır.

#### Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden Değerlendirme

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinin 5 numaralı bendinde; imtiyaz hakları, marka, ticaret unvanı ve sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübe ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi hakların; sahipleri, mutasarıfları, zilyetleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratların gayrimenkul sermaye iradı olarak değerlendirileceği hükmü altına alınmıştır. Kurumlar Vergisi Kanununun 1. maddesinde kurum kazancının gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından olusacağı belirtilmiştir. Kurumlar Vergisi Kanununun 3. maddesinin 2 numaralı fikra hükmüne göre, kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayan dar mükellefler, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilmektedirler. Yine sözkonusu kanunun 3. maddesinin 3 numaralı fikrasının (ç) bendi uyarınca, taşınır ve taşınmazlar ile hakların Türkiye'de kiralanmasından elde edilen iratlar Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesi kapsamında kurumlar vergisi kesintisine tabi tutulması gerekmektedir. Yukarıda belirtilen yasal düzenlemeler uyarınca, yurt dışında yerleşik Unistar Hotel B.V.'ye yapılan imtiyaz hakları (franchising) ödemeleri gayrimenkul sermaye iradı kabul edilmektedir. Bu nedenle Unistar Hotel B.V.'ye sisteme giriş bedeli olarak nakden ödenen 16.774.000 sisteme giriş bedeli ile 1.600.000 TL dönemsel ödeme üzerinden KVK'nın 30. maddesine göre ilgili vergilendirme dönemlerinde kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir. Soruda, ihtiyaç duyulacak her türlü kurumlar vergisi stopajı oranının %15 olduğu varsayılmalıdır bilgisi verilmiştir. Buna göre, Ekim/2016 vergilendirme dönemine ilişkin olarak nakden ödenen 16.774.000 sisteme giriş bedeli 19.734.117,64 TL (16.774.000 /0,85=) brüte iblağ edildikten sonra üzerinden %15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılarak beyan edilmesi gerekmektedir. Ayrıca, Aralık/2016 vergilendirme dönemi için hesaben ödenen 1.600.000 TL kira bedeli 1.882.352,94 TL (1.600.000/0,85=) olarak brüte iblağ edildikten sonra üzerinden %15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılarak beyan edilmesi gerekmektedir. Beyan dışı kalan sözkonusu tutarlara ilişkin ilgili vergilendirme dönemleri için beyanda bulunulması gerekmektedir. Vergi sorumlusu olarak ödenecek sözkonusu vergilerin kesinleşmesi ve ödenmesi halinde dönemin ilkesi dikkate alınarak gider olarak kazançtan düşülebilecektir.

#### Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden Değerlendirme

Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde sayılan gayrimaddi hakların franchising sözleşmesi karşılığı belirli bir süre kullanılmak üzere Türkiye'deki kişi ve kuruluşlara gerekse de yurtdışındaki kişi ve kuruluşlara devredilmesi (kiralaması) işlemi 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/3-f maddesine göre katma değer vergisine tabi bulunmaktadır. Unistar Hotel B.V. yurt dışında

yerleşik kişi olması nedeniyle Türkiye'de KDV mükellefiyeti bulunmadığından Ekim/2016 vergilendirme için 19.734.117,64 TL tutarında sisteme giriş bedeli ve Aralık/2016 vergilendirme dönemi için 1.882.352,94 TL tutarında diğer gayrimaddi haklara ilişkin ödemeler üzerinden hesaplanan KDV'nin, kanunun 9/1. maddesine göre mükellef kurum tarafından sorumlu sıfatıyla 2 No'lu KDV beyannamesi ile beyan edilerek vergi dairesine ödenmesi gerekmektedir.

### 3 NOLU TESPİT: Şirket Ortağından Borçlanması

Mükellef kurumun ortağı Yıldızlar Holding A.Ş., yetkili resmi kurumlardan izin almak suretiyle 1.7.2016 tarihinde nominal bedeli 150.000.000 TL olan, 3 yıl vadeli, kuponsuz tahvil iiskontolu olarak ihraç etmiştir. İskontolu ihraç işlemi neticesinde tahvil alıcılarından 100.000.000 TL tahsil edilmiştir. Yıldızlar Holding A.Ş. tahvil ihracı yoluyla temin ettiği 100.000.000 TL'lik tutarın 30.000.000 TL'lik kısmını 1.7.2016 tarihinde aynı şartlarda mükellef kuruma aktarmıştır. Buna göre, mükellef kurum 1.7.2016 tarihinde Yıldızlar Holding A.Ş.'den temin ettiği 30.000.000 TL'yi, 1.7.2019 tarihinde 45.000.000 TL olarak Yıldızlar Holding A.Ş. 'ye ödeyecektir.

#### Örtülü Sermaye Yönünden Değerlendirme

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. Mükellef kurumun dönem başı özsermayesi 1.000.000 TL'dir. İlişkili kişilerden şartları taşıyan 3.000.000 TL'(1.000.000 x 3=) yi aşan borçlanması bulunması halinde örtülü sermaye gündeme gelecektir. Bu durumda, şirket ortağı Yıldızlar Holding A.Ş.'nin tahvil ihracı yoluyla temin ettiği 100.000.000 TL'lik tutarın 30.000.000 TL'lik kısmını aynı şartlarda mükellef kuruma kullandırmasının örtülü sermaye boyutuyla ele alınması gerekmektedir.

Maddede ortaklardan kullanılan kredilerin diğer şartların yerine gelmesi halinde örtülü sermaye sayılacağı öngörmektedir. Ortaklık ilişkisi, bir kurumun hem ortak olduğu kurumlardan hem de söz konusu kuruma ortak olan gerçek kişi ve kurumlar ile olan ilişkisini kapsamaktadır. Bu ilişkide herhangi bir ortaklık payı sınırı bulunmamaktadır. Yıldızlar Holding A.Ş. mükellef kurumun ortağı olduğu için bu şart yönyle örtülü sermaye düzenlemesi kapsamına girmektedir. Ortakların banka veya finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla, yani kredi sözleşmesinin içeriği vade, faiz oranı ve benzeri kundanırılma şartlarında herhangi bir değişiklik yapılmadan kısmen veya tamamen kullandığı borçlanmalar, örtülü sermaye kapsamı dışında tutulmuştur. Buna göre, kredibilitesi olan grup şirketinin, anılan kaynaklardan temin edip ihtiyacı olan diğer grup şirketlerine aynı şartlarla kısmen veya tamamen aktardığı krediler örtülü sermaye tutarının tespitinde borç olarak dikkate alınmayacağıdır. Yıldızlar Holding A.Ş. mükellef kuruma sağladığı borcu tahvil ihracı yoluyla temin etmiştir. Tahvil ihracı yoluyla borçlanma sermaye piyasalarından yapılan borçlanma demektir. Yıldızlar Holding A.Ş. sermaye piyasalarından borçlandığı tutarın bir kısmını aynı şartlarla, yani kredi sözleşmesinin içeriği vade, faiz oranı ve benzeri kundanırılma şartlarında bir değişiklik yapmadan mükellef kuruma aktarmıştır. Bu kapsamdaki krediler örtülü sermaye tutarının tespitinde borç olarak dikkate alınmadığından, örtülü sermayeden söz edilemeyecektir.

#### Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Aktarımı Yönünden Değerlendirme

Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesine göre, kurumların, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmaları durumunda, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacaktır. Mal veya hizmet alım ya da satımı; alım, satım, imalat ve inşaat, kiralama ve kiraya verme, ödünç para alınması ve verilmesi işlemleri ile ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren diğer işlemleri ifade etmektedir. Mükellef kurumun ortağını borçlanması

Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesi kapsamında bir işlemidir. Soruda, "bankalar nezdinde yapılan araştırmada bu borçlanma işlemine ilişkin yüklenilen faizin mükellef kurumun kredibilitesine uygun olduğu, mükellef kurumun daha düşük faiz oranları üzerinden piyasadan borçlanamayacağı tespit edilmiştir" bilgisi verilmiştir. Bu durumda, kullanılan borca ilişkin faiz oranı emsallere uygun olduğundan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak kazanç aktarımına ilişkin bir eleştiri bulunmamaktadır.

#### Gider Yazılan Faize ve Tutarına İlişkin Değerlendirme

Mükellef kurum 1.7.2016 tarihinde Yıldızlar Holding A.Ş.'den temin ettiği 30.000.000 TL'yi, 1.7.2019 tarihinde 45.000.000 TL olarak Yıldızlar Holding A.Ş.'ye ödeyecektir. Ara dönemlerde ödeme bulunmamaktadır. Ana para ve faizi içeren toplu tutar 1.7.2019 tarihinde Yıldızlar Holding A.Ş.'ye ödenecektir. Anapara kısmı 30.000.000 TL olduğuna göre 3 yıllık borçlanmaya ilişkin mükellef kurum tarafından üstlenilen faiz 15.000.000 TL ( $45.000.000 - 30.000.000 =$ ), 1 yıla isabet eden faiz tutarı ise  $5.000.000 \text{ TL} (15.000.000 / 3) =$  dir. Mükellef kurum, 2016 hesap dönemi sonunda sözkonusu borçlanmaya ilişkin olarak 2.500.000 TL faiz gideri hesaplamış ve kurum kazancının tespitinde dikkate almıştır. Sözkonusu borçlanmanın sadece 6 aylık kısmı 2016 yılında isabet eden ettiğinden bu dönem için 2.500.000 TL ( $5.000.000 / (6/12) =$ ) faiz hesaplanması doğrudur. Vergilendirmede, dönemsellik ve tahakkuk ilkeleri gereğince henüz ödenmemiş olsa da 2016 hesap döneme isabet eden 2.500.000 TL faizin gider olarak kazancın tespitinde dikkate alınması yerindedir. Hesaplanan faiz üzerinden mükellef kurum tarafından yapılması gereken bir gelir veya kurumlar vergisi kesintisi mecburiyeti bulunmamaktadır.

#### 4 NOLU TESPİT: Alkollü İçecek Teslimlerine İlişkin Vergisel Uygulamalar

Mükellef kurum turizm teşvik belgeli 5 yıldızlı turistik oteller ve tatil köyleri işletmeciliği konusunda faaliyet gösterdiğinden 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı gereğince tesislerinde sunulan geceleme hizmetlerinde KDV oranı (% 8) olarak uygulanır. Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin "III. MATRAH, NİSPET VE İNDİRİM" konulu bölümünde geceleme hizmetlerinde KDV oranı uygulaması ile konaklama işletmelerinde kullanılan alkollü içecekler dolayısıyla yüklenilen KDV hususlarında aşağıda özetlenen açıklamalar yapılmıştır.

Geceleme hizmeti bu işletmelerde oda veya yer tahsis suretiyle verilen, tesiste günlük yatma-barınma-kalma hizmetidir. Konaklama tesislerinde geceleme hizmetinin dışında ayrıca yemek, eğlence, spor, ütü, kuru temizleme gibi hizmetler de verilebilmektedir. Geceleme hizmeti satın alanlara verilen bu hizmetlerin, konaklama tesisleri tarafından ayrıca faturalandırılması ya da geceleme hizmetine ilişkin faturada geceleme bedelinin dışında ayrıca gösterilmesi halinde de söz konusu hizmetler ait oldukları oranda vergilendirilir. Ancak, geceleme hizmeti dışında olup mutat olarak geceleme hizmeti kapsamında sunulan hizmetlere ilişkin bedellerin, geceleme bedeline dahil edilerek geceleme-konaklama bedeli olarak tek bir bedel alınması ve fatura edilmesi halinde geceleme hizmeti ile birlikte bu hizmetlere de geceleme bedeli kapsamında (% 8) oranında KDV uygulanır. Yukarıda kapsamı belirtilen geceleme hizmetleri kapsamında sunulan alkollü içeceklerde ait yüklenilen KDV tutarları, konaklama tesisleri tarafından hesaplanan KDV tutarlarından indirilemez. Konaklama tesislerinin alkollü içeceklerde isabet eden hizmet bedelini ayrıca fatura etmesi veya bu tutarı faturada ayrıca göstermesi halinde ise hizmet bedelinin alkollü içeceklerde isabet eden kısmı üzerinden (% 18) KDV hesaplanır ve bu hizmete konu olan alkollü içecekler dolayısıyla yüklenilen KDV tutarı indirim konusu yapılabilir. Bu konuda aşağıdaki şekilde hareket edilmesi gerekmektedir:

- Alkollü içecekler ve bunların iktisabı dolayısıyla yüklenilen KDV ayrıca açılacak yardımcı hesaplarda izlenecektir.

- Ay içinde tüketilen alkollü içeceklerden indirimli orana ve genel orana tabi hizmetlerde kullanılan kısımlar ayrı ayrı belirlenecektir.

- İndirimli oran uygulanan hizmetlerde kullanılan alkollü içeceklerin almında yüklenilen KDV, en eski tarihli alış faturalarından başlanarak hesaplanacak ve KDV beyannamesinin "İlave Edilecek KDV" satırında gösterilmek suretiyle indirim hesaplarından çıkarılarak, gider veya maliyet hesaplarına aktarılacaktır.

Yukarıda yer verilen mevzuat düzenlemesi çerçevesinde mükellef kurum;

1-Her şey dahil sistemin kapsamında müşterilere teslim ettiği, ayrıca faturalandırmadığı alkollü içeceklerle ilişkin olarak yüklenen KDV tutarları konaklama tesisleri tarafından hesaplanan KDV tutarlarından indirim konusu yapamaz. Bu nedenle, mükellef kurum tarafından haksız yere indirim konusu yapılan 1.440.000 KDV tutarının ilgili vergilendirme dönemi KDV beyannamesinin "İlave Edilecek KDV" satırında gösterilmek suretiyle indirim hesaplarından çıkarılması, aynı tutarın 2016 hesap dönemi gider veya maliyet hesaplarına intikal ettirilmesi gerekmektedir.

2-Her şey dahil sistemi dışında müşterilere teslim ettiği ve ayrıca faturalandırdığı alkollü içeceklerle ilişkin yüklenen 360.000 TL mükellef kurum tarafından indirim konusu yapılabılır. Ancak, bu kapsamdaki alkollü içeceklerin tesliminde teslim bedeli üzerinden (% 18) oranında KDV hesaplanması gerekmektedir. Mükellef kurum ise bu satışlar üzerinden %8 oranında, 208.000 TL tutarında KDV uygulayarak katma değer vergisini eksik hesaplampostur. Bu itibarla, ilgili dönemlere ilişkin ilave olarak hesaplanan toplam 260.000 TL [(2.600.000\*%18=)-208.000=] mükellef kurum beyanlarına ilave edilmesi gerekmektedir.

## 5 NOLU TESPİT: Şirket Ortağından Olan Alacağın Şüpheli Hale Gelmesi

11

Mükellef kurum 1.4.2016 tarihinde şirket ortağı Metin YILDIZ'a yıllık %12 faizli, 1.11.2016 vadeli, 600.000 TL tutarında borç vermiş, bu işlemi "131- Ortaklardan Alacaklar" hesabına kaydetmiştir. Borç verme sırasında ortak Metin YILDIZ'dan herhangi bir teminat alınmamıştır. Mükellef kurum, ortak Metin YILDIZ'dan olan sözkonusu alacağı için Nisan-Haziran/2016 dönemini kapsayan geçici vergilendirme döneminde 18.000 TL, Temmuz-Eylül/2016 dönemini kapsayan geçici vergilendirme döneminde ise yine 18.000 TL, konsolide olarak 36.000 TL faiz geliri hesaplayarak kurum kazancının tespitinde gelir olarak dikkate almıştır.

Şirket ortağı Metin YILDIZ şahsi ticari faaliyetlerinden kaynaklanan finansal sıkıntılıları nedeniyle mükellefe olan borcunu vadesinde ve bilahare yapılan noter onaylı ihtarlarla rağmen 2016 yılı içerisinde ödememiştir. Şirket ortağı Metin YILDIZ'ın bankalara olan kişisel borçları nedeniyle malvarlığına haciz konulduğu tespit edilmiştir. Bu nedenle, mükellef kurum şirket ortağı Metin YILDIZ'dan olan alacağı için 2016 yılında dava açarak takip başlatmıştır. Ayrıca, sözkonusu alacağın şüpheli alacak şartlarını taşıdığı değerlendirildiğinden, 600.000 TL anapara, 36.000 TL faiz geliri için karşılık gideri hesaplamış, bu karşılık giderini 2016 hesap dönemi kurum kazancının tespitinde dikkate almıştır.

### Şüpheli Alacak Karşılığı Ayrılması

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun "Şüpheli Alacaklar" başlıklı 323'üncü maddesi hükmü hâküm uyarınca; ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla; dava ve icra safhasında bulunan alacaklarla, yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş olan dava ve icra takibine deymeyecek derecede küçük alacaklar şüpheli alacak sayılmakta, bu şartlardan herhangi birinin mevcut olmaması durumunda ise şüpheli alacak kaydına imkan bulunmamaktadır. Ayrıca, şüpheli alacaklar için dava veya icra takibine başlanıldığı yılda karşılık ayrılması gerekmekte olup, şüpheli hale geldiği hesap

döneminde karşılık ayrılmayan alacaklar için daha sonraki dönemlerde karşılık ayrılması mümkün olmamaktadır.

Şüpheli alacak karşılığı ayrılmrasında temel unsur, ortada bir alacağın söz konusu olması ve bu alacağın tahsilinin şüpheli hale gelmiş bulunmasıdır. Tahakkuk esasının bir gereği olarak, ticari ve zirai işletme bünyesinde satılan mal ve hizmetin bedeli henüz tahsil edilmeden hasılata intikâl ettilirmekte ve dönem kârının oluşumunu etkilemektedir. Satış bedeli veya hasılatın henüz alacak aşamasında iken kârin hesaplanması dikkate alınmış olması, sonradan bunların işletme tarafından tahsilinin şüpheli hale gelmesi durumunda dönem kârının fazla hesaplanması sonucunu doğuracaktır. Bu durumun giderilmesi için, alacağın işletmeye girme ihtimalinin kaybolduğu anda zarar yazılması zorunludur. Kısaca, şüpheli alacağın zarar kaydı, kazanç tespitindeki tahakkuk esasını düzenleyen bir esastır. Buna göre, şüpheli alacağın karşılık ayrılarak zarar yazılabilmesi için kârin oluşumunu etkilemiş, yani daha önce tahakkuk esasına göre hasılat hesaplarına intikal ettilmiş olması gerekmektedir. Buna göre, ortaklardan olan alacakların ticari faaliyetin elde edilmesi ve idame ettilmesi ile ilgisi bulunmadığından, diğer bir ifadeyle söz konusu alacaklar daha önce hasılat hesaplarına intikal ettiirmemiş olduğundan, bu alacaklar için şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün bulunmamaktadır. Ancak, şirket ortaklarından olan alakalara hesaplanan adat faizleri gelir ve dolayısıyla hasılat hesaplarına intikal ettiirdiğinden, bu faizler üzerinden yukarıda belirtilen şartların yerine getirilmesi şartıyla şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün bulunmaktadır.

Mükellef kurumun şirket ortağı Metin YILDIZ'dan olan alacağının tahsili 2016 yılında şüpheli hale gelmiştir. Alacak teminatsızdır. Alacağın şüpheli hale geldiği yıl içerisinde dava açılarak takip başlatılmış ve karşılık ayrılmıştır. Hesaplanan 36.000 TL faiz geliri gelir yazılarak kurum kazancının tespitinde dikkate alınmıştır. Dolayısıyla, gelir yazılan, sonradan şüpheli hale adat faizleri için karşılık ayıma şartları oluştugundan adat faizleri ile sınırlı olmak üzere ayrılan 36.000 TL karşılığın gider yazılmasında mevzuata aykırı bir durum bulunmamaktadır.

Ancak, ticari faaliyetin elde edilmesi ve idame ettilmesi ile ilgisi bulunmayan 600.000 TL ortaklardan alacaklar hesabı için haksız yere ayrılan 600.000 TL karşılık giderinin 2016 hesap dönemi kanunen kabul edilmeyen gider tutarına ilave edilmesi gerekmektedir.

#### Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Aktarımı Yönünden Değerlendirme

Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesine göre, kurumların, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettiğleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulumaları durumunda, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacaktır. Mal veya hizmet alım ya da satımı; alım, satım, imalat ve inşaat, kiralama ve kiraya verme, ödünç para alınması ve verilmesi işlemleri ile ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren diğer işlemleri ifade etmektedir. Mükellef kurumun ortağını borç vermesi Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesi kapsamında bir işlemidir ve uygulanan faiz oranının emsallere uygun olması gerekmektedir. 3 nolu tespit kısmında belirtildiği üzere mükellef kurum şirket ortağı Yıldızlar Holding A.Ş.'den temin ettiği 30.000.000 TL borcu, 3 yıl sonra 45.000.000 TL olarak Yıldızlar Holding A.Ş.'ye ödeyecektir. Soruda, "bankalar nezdinde yapılan araştırmada Yıldızlar Holding A.Ş.'den yapılan bu borçlanma işlemine ilişkin yüklenilen faizin mükellef kurumun kredibilitesine uygun olduğu, mükellef kurumun daha düşük faiz oranları üzerinden piyasadan borçlanamayacağı tespit edilmiştir" bilgisi verilmiştir. Mükellefin kredibilitesine uygun olduğu belirtilen sözkonusu 30.000.000 TL borca isabet yıllık faiz 5.000.000 TL olup basit faiz oranı %16,66 [(5.000.000/30.000.000)\*100=]olarak hesaplanmaktadır. Bu durumda, %16,66 faiz orANIyla borçlanabilirken, mükellef kurumca şirket ortağını verilen borç işleminde emsallere aykırı olarak %12 oranı uygulanarak şirket ortağı Metin YILDIZ'a transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak kazanç aktarımında bulunmuştur. Dolayısıyla, Metin YILDIZ'a verilen borç için uygulanan faiz oranının %16,66 dikkate alınarak bulunacak gelir farkının 2016 hesap dönemi kurum kazancına eklenmesi gerekmektedir. Buna göre 600.000 TL ortaktan alacağa ilişkin olması gereken 7 aylık faiz

tutarı 58.310 TL(600.000 X %16,66)\*7/12=) olarak hesaplanmaktadır. Hesaplanan 22.310 TL (58.310-36.000=) faiz geliri transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak aktarılan kazanç tutarı olduğundan 2016 hesap dönemi kanunen kabul edilmeyen gider tutarlarına ilavesi gerekmektedir. Diğer taraftan, şirket ortağı Metin YILDIZ'a transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak aktarılan 22.310 TL kazancın brüte iblağ edilmesi ve üzerinden kar dağıtım stopajı hesaplanması gerekmektedir.

#### Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Aktarımı Yönünden Değerlendirme

Şirket ortağınına faiz karşılığı borç verilmesi işlemi ticari bir hizmet olup katma değer vergisine tabiidir. Soruda yer verilen bilgilerden, mükellef kurumun sözkonusu alacağa ilişkin faiz gelirleri üzerinden katma değer vergisi hesaplamadığı ve beyan etmediği anlaşılmaktadır. Bu nedenle, şirket ortağınına borç verilmesi yoluyla sunulan finansman hizmetine ilişkin toplam 58.310 TL tutarındaki faiz gelirleri üzerinden ilgili vergilendirme dönemlerine ilişkin katma değer vergisi hesaplanmalı ve beyan edilmelidir.

#### 6 NOLU TESPİT: Personele Verilen Evlenme Yardımları

Mükellef kurum, yönetim kurulu kararı gereğince, asgari ücretle çalıştığı personelden evlenenlere bir defaya mahsus olmak bir adet altın bilezik hediye etmektedir. 2016 Yılında 32 asgari ücretli şirket personeli evlenmiştir. Mükellef kurum, kuyumcudan düğün tarihlerinde 32 adet altın bilezik satın almış ve evlenen personeline hediye etmiştir. Satın alınan altın bilezikler için kuyumcular tarafından düzenlenen faturalarda toplam 64.000 TL külçe altın bedeli, 4.800 TL işçilik bedeli, 864 TL KDV tutarı yer almaktadır. Mükellef kurum satın alıp personele ödediği altınların külçe altın bedeli ile işçilik bedelleri toplamını kurum kazancının tespitinde ücret gideri olarak dikkate almıştır. Toplam 864 TL tutarındaki KDV ise indirilecek KDV olarak dikkate alınmıştır. Mükellef kurum personele verdiği hediye altın bedelleri üzerinden gelir vergisi stopajı yapmamıştır. Altın bilezikler için ödenen en yüksek bedel 2.250 TL'dir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 61inci maddesinde; "Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir. Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez." hükmü yer almaktadır. Aynı Kanunun 25inci maddesinin 5 numaralı bendinde ise; "Evlenme ve doğum münasebetiyle hizmet erbabına yapılan yardımlar (Bu istisna hizmet erbabının iki aylığına veya buna tekabül eden gündeliklerinin tutarına kadar olan yardım kısmına uygulanır.)" gelir vergisinden istisna edileceği hükmeye bağlanmıştır.

Mükellef kurum tarafından evlenen personele verilen altın bilezikler ücret niteliğindedir. Buna göre, personele verilen evlenme yardımı ödemelerinin Gelir Vergisi Kanununun 25inci maddesinde belirtilen kısmının gelir vergisinden istisna edilmesi, aşan kısmın ise vergiye tabi tutulması gerekmektedir. Personele yapılan ödeme aynı olduğu için öncelikle brüt ödeme tutarı hesaplanmalıdır. Altın bileziklerin personele verilmesi Katma Değer Vergisi Kanununun 3'üncü maddesi uyarınca teslim hükmünde olduğundan vergiye tabidir. Aynı ücret ödemesine ilişkin herhangi bir belge düzenlenmediğinden, verilen altın bileziklere ilişkin KDV personelden tahsil edilmemiş ve mükellef kurum tarafından üstlenilmiş olmaktadır. 3065 sayılı KDV Kanununun (17/4-g) maddesi ile altın bilezik bedelinin külçe altına isabet eden kısmı katma değer vergisinden istisnadır. Altın bilezik bedelinin bünyesindeki işçilik ise genel oranda vergiye tabidir. Dolayısıyla, personele teslim edilen altın bileziklerin işçilik bedeli üzerinden hesaplanan 864 TL KDV tutarının ilgili dönemlerde mükellef kurumun KDV beyanlarına dahil edilmesi, aynı tutarın ücret gideri olarak

kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir. Altınların personele teslimi, aynı tutarlar üzerinden, hem hasılat hem de maliyet olarak kayıtlara alınması gerektiğinden 864 TL KDV'ye ilişkin yukarıda belirtilen kısım hariç kurum kazancını etkileyen bir sonuç doğmamaktadır. Ayrıca, bu kapsamda hesaplanan kdv tutarı altın bilezik verilen personelin net ücret tutarına ilave edilmelidir. Soruda, 2016 yılı için belirlenen brüt asgari ücret tutarının 1.647 TL, net asgari ücret tutarının ise asgari geçim indirimi hariç 1.177 TL olduğu bilgisi verilmiştir. Altın bilezikler için ödenen en yüksek bedel 2.250 TL olduğuna göre altın bilezik verilmesi nedeniyle yapılan evlenme yardımımı(katma değer dahil) personelin erbabının iki aylığını aşmadığından Gelir Vergisi Kanununun 25 inci maddesinin 5 numaralı bendi gereğince gelir vergisinden istisnadır. Dolayısıyla, mükellef kurumun personele verdiği hediye altın bedelleri üzerinden gelir vergisi stopajı yapmaması nedeniyle gelir vergisi stopajı yönünden vergi ziyarı oluşmamıştır.

## OLMASI GEREKEN KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİ

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

Tespit No	Yapılan Tespitin Mahiyeti	Tutar (TL)	Bulunan Farklara Yapılacak İşlem
1	Gelir kayıtlarında yer almayan emisyon primi KKEG'ye eklenmemiştir.	3.500.000	Kanunen kabul edilmeyen giderlere eklenecektir.
	Nakit sermaye indirimini fazla hesaplanmıştır.	79.158,34	İndirim tutarı 79.158,34 TL azaltılacaktır.
2	Gayrimaddi haklar aktifleştirmesi gerekirken doğrudan gider yazılmıştır.	15.656.852	Ticari bilanço karına eklenecektir.
	Ekim/2016 vergilendirme döneminde nakden ödenen gayrimaddi hak bedeli brüte iblağ edilerek üzerinden kurumlar vergisi kesintisi yapılmamıştır.	19.734.117,64	%15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacaktır.
3	Aralık/2016 vergilendirme döneminde hesaben ödenen gayrimaddi hak bedeli brüte iblağ edilerek üzerinden kurumlar vergisi kesintisi yapılmamıştır.	1.882.352,94	%15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacaktır.
	Ekim/2016 vergilendirme döneminde nakden ödenen gayrimaddi hak bedeli brüte iblağ edilerek üzerinden KDV tevkifatı yapılmamıştır.	19.734.117,64	%18 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacaktır
4	Aralık/2016 vergilendirme döneminde nakden ödenen gayrimaddi hak bedeli brüte iblağ edilerek üzerinden KDV tevkifatı yapılmamıştır.	1.882.352,94	%15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacaktır
	Vergi Mevzuati yönünden eleştirilmesi gereken bir husus bulunmamaktadır.		
5	Haksız yere KDV indirim konusu yapılmıştır.	1.440.000	"İlave Edilecek KDV" tutarına eklenecektir.
	İndirim konusu yapılamayan KDV gider yazılmalıdır.	1.440.000	Ticari bilanço karından düşülecektir.
6	Alkollü içecek tesliminde KDV eksik hesaplanmıştır.	260.000	KDV beyanlarına eklenecektir.
	Mevzuata aykırı olarak hesaplanan şüpheli alacak karşılık gideri KKEG'ye eklenmemiştir.	600.000	Kanunen kabul edilmeyen giderlere eklenecektir.
7	Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak kazanç aktarılmıştır.	22.310	Kanunen kabul edilmeyen giderlere eklenecektir.
	Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak aktarılan kazanç üzerinden kar dağıtım stopajı hesaplanmamıştır.	26.247,05	Kar dağıtım stopajı hesaplanacaktır.
8	Finansman Hizmetine ilişkin hizmet bedelleri KDV matrahına dahil edilmemiştir.	Toplam 58.310	Finansman Hizmet Bedelleri ilgili vergilendirme dönemi KDV matrahlarına eklenecektir.
	Teslim edilen altın bilezikler için KDV beyan edilmemiştir.	864	KDV beyanlarına eklenecektir. Kurum kazancından düşülecektir.

Mükellef kurumun 2016 hesap dönemi yasal defter kayıtlarına göre bu dönemdeki tüm faaliyetlerinden 4.260.000 TL ticari karı elde edilmiştir. Yapılan tespitler çerçevesinde bulunan farklar mükellef kurum beyanlarına eklendiğinde ve açıklanan düzeltmeler yapıldığında olması gereken ticari bilanço karı 18.475.988 TL [(4.260.000+ 15.656.852) – (1.440.000+864)=] olarak hesaplanmaktadır.

Yasal defter kayıtlarında kanunen kabul edilmeyen gider tutarı 40.000 TL olarak gösterilmiş olup gider yazılın bazı vergi tutarlarını içermektedir. Yapılan tespitler çerçevesinde bulunan farklar eklendiğinde olması gereken kanunen kabul edilmeyen gider tutarı 4.162.310 TL [(40.000+3.500.000+600.000+22.310=] olarak hesaplanmaktadır.

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

	<b>Tutar (TL)</b>
TİCARİ BİLANÇO KARI	18.475.988,00
KANUNEN KABUL EDİLMEMEN GİDERLER	4.162.310,00
ZARAR OLSA DAHİ İNDİRİLECEK İSTİSNA VE İNDİRİMLER	3.500.000,00
<i>Emisyon Primi Kazancı (K.V.K. Mad. 5/1-ç) 3.500.000 TL</i>	3.500.000,00
KAR VE İLAVELER TOPLAMI	
CARI YILA AİT ZARAR, İSTİSNALAR VE İNDİRİMLER TOPLAMI	
KAR	22.638.298,00
CARI YILA AİT ZARAR, İSTİSNALAR VE İNDİRİMLER TOPLAMI	3.500.000,00
KAR	19.138.298,00
KAZANCIN BULUNMASI HALİNDE İNDİRİLECEK İSTİSNA VE İNDİRİMLER	226.166,66
<i>Nakdi Sermaye Artışından Kaynaklanan Faiz İndirimi (K.V.K. Mad. 10/1-i) 226.166,66 TL</i>	226.166,66
DÖNEM SAFİ KURUM KAZANCI (MATRAH)	18.912.131,34
HESAPLANAN KURUMLAR VERGİSİ (20%)	3.782.426,26
MAHSUP EDİLECEK VERGİLER	
ÖDENMESİ GEREKEN KURUMLAR VERGİSİ	3.782.426,26

2017/3. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı

**Revizyon (2. Oturum)**

19 Kasım 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 nezdinde eleştirilecek bir hususun bulunmadığı düşünülmüyor 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, mukellefin üzerine düşen yükümlülüklerle (*gelir vergisi(geçici vergi hariç), KDV, stopaj gelir vergisi ve KDV sorumluluğuna*) ilişkin olanlar dışında diğer kişilerin vergisel durumlarıyla ilgilenmeyiniz. Bulunan farklara ilişkin **vergi cezası hesaplamayınız**.

Soru randıman incelemesini içermektedir. Bu nedenle öncelikle üretim sürecine ilişkin açıklamalar 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**

Afyonkarahisar Defterdarlığı Kocatepe Vergi Dairesi Müdürlüğüne XXX vergi numaralı mukellefi “Metehan EMİRDAĞLI”, (İzleyen bölümlerde “mukellef” olarak ifade edilecektir.) Afyonkarahisar - Ankara şehirlerarası karayolu bitişliğinde bulunan imalathane ve satış merkezinde lokum ve diğer şekerleme ürünlerinin üretimi ve satışı konusunda faaliyet gösteren işletmenin sahibidir.

**II - TESPİT EDİLEN HUSUSLAR**

Mükellef 2016 takvim yılı gelir vergisi beyannamesinde 186.000 TL tutarında ticari kazanç beyan etmiştir. Mükellefe ait sözkonusu işletme bilanço usulünde defter tutmaktadır. İşletmenin 2016 yılı hesaplarına ilişkin Mayıs/2017 döneminde yapılan denetim neticesinde aşağıdaki hususlar tespit edilmiştir.

**1) Randıman İncelemesinde Tespit Edilen Hususlar**

İşletmenin faaliyet konusu “*Tınaztepe*” markalı lokum üretimi ve satışıdır. İşletmede üretim faaliyeti özetle şöyle gerçekleştirilmektedir:

Lokum; şeker, nişasta, su ve sitrik asit hammaddeleri kullanılarak yapılır. Lokum kütlesine gerekiğinde kavrulmuş fistik, ceviz veya fındık ilave edilir. Lokum üretim aşamaları; ön hazırlık, pişirme, dökme ve kalıplama, soğutma, kesme, paketleme ve depolamadan oluşmakta olup bu aşamalarda gerçekleşen işlemler özetle aşağıdaki gibidir.

Ön hazırlık aşaması : Lokum yapımında öncelikle kullanılan şekerlerin kolaylıkla erimesini sağlayacak kadar su ile bir şurup hazırlanır. Ayrı bir kapta, kullanılacak olan suyun geri kalanı ile nişasta karıştırılır. Pratikte bu karışımı ‘nişasta südü’ denilmektedir.

Pişirme Aşaması: Pişirme vakumlu kazanlarda yapılmaktadır. Tesiste 18 adet vakumlu pişirme kazanı bulunmaktadır. Bir kazanda 8 saatte en fazla 4 şarj yapılmaktadır. Şarj, bir kazanda hammaddelerin doldurulması, pişirilmesi ve boşaltılması sürecinde gerçekleşen işlemleri ifade etmektedir.

Pişirme aşamasında, ön hazırlık aşamasında şeker ve su kullanılarak hazırlanan şurup vakumlu kaynatma kazanına konulup, karıştırılarak ısıtılır. Sonra, hazırlanan nişasta südü ile sitrik asit kaynatma kazanına eklenerek elde edilen karışım kaynatılır. Bir vakumlu kazanın kapasitesi dikkate alındığında yapılacak pişirme işlemi için kullanılan hammaddeler miktar itibarıyle aşağıdaki gibidir.

Hammadde Cinsi	Miktari	Birim
Şeker	24	Kg
Nişasta	4,75	Kg
Su	11	Litre
Sitrik Asit	250	Gram

Lokum imalatında kullanılan suyun bir kısmı pişirme esnasında buharlaşır. Pişirme tamamlandığı anda lokum hamurunun ağırlığındaki suyun payı(rutubet) %20 oranındadır. Kaynatma sırasında diğer hammaddelerin ağırlığında bir değişiklik olmaz.

Kaynatma kazanındaki kitle belirli bir kıvama eriştiğinde pişirme işlemi sonlandırılır.

Dökme ve Kalıplama Aşaması: Pişirme işlemi tamamlanan lokum hamurunun %50 si sade, %25'ü fistıklı, %15'i cevizli, % 10'i ise fındıklı lokum üretimine tâhsis edilmektedir. Sade lokum üretiminde mamule herhangi bir katkı maddesi ilave edilmez. Fistıklı, cevizli ve fındıklı lokum üretiminde ise lokum hamurunun pişme sonrası kalan ağırlığının %20 si ağırlığında kuruyemiş/meyve katkı maddesi eklenerek karıştırılır. Lokum hamuruna gerekli katkıların ilave edilmesi ve karıştırılmasını müteakiben kazanlardan alınarak kalıplara dökülür. Dökülen lokum, üzerinde olduğu kalıpların biçimini almaya başlar. Böylece kalıplama işlemi başlamış olur.

Soğutma Aşaması: Dökümden sonra lokum normal oda koşullarında 24 saat süre ile soğutmaya bırakılmaktadır.

Kesme Aşaması : Soğuyan lokum kitlesi kalıplardan alınarak kesme tezgahlarına aktarılmaktadır. Lokumların kesimi makine kullanılarak yapılmaktadır.

Paketleme Aşaması : Kesilen lokumlar 1 veya 5 kiloluk lokum alabilen kutulara yerleştirilir. Paketlenen lokumda yapışmaların önlenmesi için yağlı kağıt veya benzeri ürün kullanılır.

Paketleme aşamasına intikal eden her çeşit lokum mamulünün %40'ı 1 kiloluk kutulara, kalan %60 ise 5 kiloluk kutulara yerleştirilerek paketlenir. Paketleme aşamasında lokum mamulünde çeşitli nedenlerle %5 nispetinde fire ve zayıflık oluşmaktadır.

Depolama : Üretimi tamamlanan ve kutulara konulan mamuller satış için depoya sevk edilir ve burada depolanır.

İşletme sahibi Metehan EMİRDAĞLI üretim ve satış faaliyetlerine ilişkin olarak;

*"Afyonkarahisar ili lokum, kaymak gibi ürünlerin yaygın olarak üretiltiği bir şehirdir. İşletmemiz, Afyonkarahisar - Ankara şehrlerarası karayolu üzerinde bulunmaktadır. İmalathanede üretilen lokumlar depolanmakta, işlek bir yol üzerinde konumlanan satış merkezinde taze olarak müşterilerimize perakende olarak satışa sunulmaktadır. Genellikle şehrlerarası yolculuk yapan müşteriler mola sırasında satış merkezimize gelerek hediyecek mahiyetinde ürünlerimizden almaktadır. Lokumun kalitesi açısından üretimde kullanılan suyun özelliği, sudaki kireç oranı v.s. büyük önem arzettmektedir. Bu nedenle, lokum imalatında şebeke suyu kullanmıyoruz, suyu dışarıdan satın alıyoruz. İşletmemiz lokum üretiminde kullanılan hammaddelerin satışını yapmamaktadır. İşletmemizde lokum mamulü sadece 1 veya 5 kiloluk kutularda satılmakta olup, yarı mamul mahiyetinde veya başka büyülüklerde kutulanarak lokum satışımız bulunmamaktadır. 2016 Hesap döneminde üretimde etki edecek, fire veya kayıp oranlarını artıracak herhangi bir sıkıntı yaşamadık"*

şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

İşletmenin bir kısım emtiaya ilişkin 2016 hesap dönemi dönem başı ve dönem sonu stokları ile dönem içi alışları miktar itibariyle aşağıdaki gibidir. Dönem başı ve dönem sonu itibariyle işletme stoklarında yarı mamul lokum bulunmamaktadır.

Cinsi	Birim	Dönem Başı Miktarı	Dönem İçi Alış Miktarı	Dönem sonu miktarı
Şeker	Ton	18	444	30,00
Nişasta	Ton	6	90	10,50
Su	Litre	2.200	204.000	8.200
Sitrik Asit	Kg	200	4.380	80
Sade Lokum 1 Kg	Kutu	8.260	0	20.235
Fıstıklı Lokum 1 Kg	Kutu	6.200	0	4.950
Cevizli Lokum 1 Kg	Kutu	2.540	0	4.070
Fındıklı Lokum 1 Kg	Kutu	3.020	0	1.910
Sade Lokum 5 Kg	Kutu	7.640	0	6.820
Fıstıklı Lokum 5 Kg	Kutu	4.080	0	2.380
Cevizli Lokum 5 Kg	Kutu	2.718	0	3.840
Fındıklı Lokum 5 Kg	Kutu	1.416	0	1.930

Üretimde kullanılan yukarıda belirtilenler dışındaki diğer girdi ve yardımcı malzemelerin (ceviz, fıstık, fındık v.s.) miktar itibariyle yıl içerisinde filen gerçekleşen üretim ihtiyacı için uyumlu olduğu tespit edilmiştir.

İşletme sahibi; 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 ettirmeyen maliyet ve gider unsuru bulunmadığını ifade etmişlerdir.

İşletmenin defter kayıtlarına göre satışı yapılan mamullerden elde edilen KDV hariç hasılat aşağıdaki tablodaki gibidir.

Ürün Cinsi	Birim	Dönem İçi Satış Miktarı	KDV Hariç Satış Hasılatı Tutarı (TL)
Sade Lokum 1 Kg	Kutu	91.840	1.102.080,00
Fıstıklı Lokum 1 Kg	Kutu	55.970	1.007.460,00
Cevizli Lokum 1 Kg	Kutu	33.188	564.196,00
Fındıklı Lokum 1 Kg	Kutu	26.543	424.688,00
Sade Lokum 5 Kg	Kutu	27.749	1.526.195,00
Fıstıklı Lokum 5 Kg	Kutu	18.973	1.517.840,00
Cevizli Lokum 5 Kg	Kutu	10.795	809.625,00
Fındıklı Lokum 5 Kg	Kutu	6.730	471.100,00

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

## 2) Emtianın Maliyetine Yönelik Tespit Edilen Hususlar

İşletme maliyetlerin tespitinde aralıklı envanter yöntemini kullanmakta olup stoklarını ilk giren ilk çıkar(FIFO) yöntemiyle değerlendirmektedir.

İşletme kayıtlarına göre lokum hammadde ve yardımcı malzemelerin alışından paketleme aşaması tamamlandığı ana kadar oluşan gider ve maliyetlerin tamamı üretilen lokumun maliyet bedelinin tespitinde dikkate alınmaktadır. Mükellef kurum, 2016 hesap döneminde belirtilen şekilde hesaplanan toplam üretim maliyetini, bu üretim neticesinde elde edilen her bir kilogram paketlenmiş lokum miktarını dikkate alarak eşit tutarda dağıtmıştır. Lokum cinsleri itibarıyle ayrı ayrı maliyet tespit yapılmamıştır.

Yasal defter kayıtlarına göre 2016 hesap döneminde gerçekleşen lokum üretimi aşamasında oluşan maliyetler aşağıdaki gibidir.

Gider Türü	Tutar (TL)
Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri	3.816.000
Üretimde Kullanılan Şeker, Su, Nişasta, Nitrik Asitin Maliyeti	3.246.000
Üretimde Kullanılan Fındık Maliyeti	102.000
Üretimde Kullanılan Ceviz Maliyeti	182.000
Üretimde Kullanılan Fıstık Maliyeti	286.000
İşçilik Giderleri	1.482.000
Genel Üretim Giderleri	1.094.000
<b>Toplam</b>	<b>6.392.000</b>

### III - DİĞER VERİLER

- a) İşlem kolaylığı açısından kayıtdışı satışın varlığının tespiti halinde bu satışların dönem içerisindeki her ay eşit olarak yapıldığı varsayılmaktır.
- b) İhtiyaç duyulacak her türlü gelir vergisi stopajı oranının %15, KDV oranının %18 olduğu, uygulanacak yıllık gelir vergisi oranının %35 olduğu varsayılmalıdır.
- c) 1 litre su 1 kilogram ağırlığındadır.

### IV-İSTENENLER:

- a) Lokum İmalathanesinin 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 kazanca/matraha ilave edilmesi gereken tutarları, dönemini ve hesaplanması gereken vergi tutarlarını belirtiniz.(1. soru kırk puan, 2. soru on puan değerindedir. )

## CEVAPLAR

### **1 NOLU TESPİT: RANDIMAN İNCELEMESİ**

Mükellef 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 tarafından 2016 yılında üretilmesi gereken mamul miktarı olacaktır.

#### i. İzlenecek Yöntemin Belirlenmesi

Soruda yer verilen bilgiler çerçevesinde işletmede 2016 hesap döneminde gerçekleştirilen üretim ile ilgili olarak randiman çalışması yapılacaktır. Bu randiman çalışmasında izlenecek adımlar sırasıyla aşağıdaki gibi olacaktır:

Birinci Aşama : 2016 takvim yılında üretime sevk edilen hammadde miktarının hesaplanması,

İkinci Aşama : Kullanılan hammadde miktarı ile üretilmesi gereken mamul miktarlarının hesaplanması,

Üçüncü Aşama : 2016 takvim yılında yasal defter kayıtlarına göre üretilmiş gözüken mamul miktarlarının hesaplanması,

Dördüncü Aşama : İkinci aşamada bulunan üretilmesi mamul miktarları ile üçüncü aşamada bulunan yasal defter kayıtlarına göre üretilen mamul miktarlarının karşılaştırılıp randiman farkının hesaplanması,

Besinci Aşama : Dördüncü aşamada bulunan randiman farkından kayıt dışı bırakılan satış hasılatının hesaplanması.

#### **Birinci Aşama : Üretime Sevk Edilen Hammadde Miktarı**

Mükellef; 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 ettilmeyen maliyet ve gider unsuru bulunmadığını ifade etmiştir. Üretim yapan firmalarda, üretime sevk edilen hammadde miktarı aşağıdaki eşitlik kullanılarak hesaplanmaktadır.

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

Buna göre, lokum üretimine sevk edilen hammadde miktarı, yukarıda yer alan eşitliğe ilgili veriler yazılarak aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır:

Cinsi	Birim	(A) Dönem başı Miktarı	(B) Dönem İçi Alış Miktarı	(C) Dönem İçi Satış Miktarı	(D) Dönem sonu miktarı	(E) Üretime Sevk =(A+B)-(C+D)	Üretime Sevk Edilen Hammaddenin Kilograma Dönüştürülmesi
Şeker	Ton	18	444	0	30,00	432	432.000
Nişasta	Ton	6	90	0	10,50	85,5	85.500
Su	Litre	2.200	204.000	0	8.200	198.000	198.000
Sitrik Asit	Kg	200	4.380	0	80	4.500	4.500
						<b>TOPLAM</b>	<b>720.000</b>

Üretime sevk edilen hammadde birim ve miktarları Tablonun (E) sütununda yer almaktadır. Hammaddelerin bazıları ton, bazıları ise kg ve litre olarak ifade edilmiştir. Sorunun diğer veriler bölümünde “1 litre su 1 kilogram ağırlığındadır” bilgisine yer verilmiştir. Şu halde, sonraki aşamalara ilişkin hesaplamaya başlamadan önce üretime sevk edilen hammadde miktarlarının tamamını kg olarak belirlemek pratiklik sağlayacaktır. Bu dönüştürme işlemi sonrası üretime sevk edilen hammadde miktarları tablonun son sütununda yer almaktadır.

### İkinci Aşama : Üretilmesi Gereken Lokum Miktarı

Bir vakumlu kazanın kapasitesi dikkate alındığında yapılacak pişirme işlemi için kullanılan hammaddelere soruda yer verilmiş olup tablonun (A) başlıklı sütununda gösterilmiştir.

Hammadde Cinsi	Miktarı	Birim	(A) 1 Vakumlu Kazanda Üretime Giren Hammadde (Kg)	(B) 2016 Yılında Üretime Sevk Miktarı (Kg)	(B/A=) Vakumlu Kazanda Üretim Sayısı
Şeker	24	Kg	24	432.000	18.000
Nişasta	4,75	Kg	4,75	85.500	18.000
Su	11	Litre	11	198.000	18.000
Sitrik Asit	250	Gram	0,25	4500	18.000
			<b>TOPLAM</b>	<b>40</b>	<b>720.000</b>

Bir vakumlu kazanda belirli miktarlarda kullanılması gereken toplam 40 kilo hammadde üretime girmektedir. 2016 hesap döneminde üretime sevk edilen hammadde miktarlarını ve her bir hammadde cinsi itibariyle bir kazanda kullanılabilecek miktarları dikkate aldığımızda mükellefe ait işletmede 2016 hesap döneminde 18.000 defa vakumlu kazanda toplam 40 ar kiloluk hammaddeleri kullanarak üretim gerçekleştirdiği ortaya çıkmaktadır. Tüm hammaddeler itibariyle üretim sayısı 18.000 olarak teyit edilmekte olup, sonuçlar birbiriyile uyumludur. Mükellef, 2016 hesap döneminde üretime etki edecek, fire veya kayıp oranlarını artıracak herhangi bir sıkıntı yaşamadıklarını beyan etmiştir. Tüm hammadde türleri itibariyle aynı üretim sayısına ulaşılması da bu durumu teyit etmektedir. Şu halde, bu veriler çerçevesinde lokum işletmesinde 2016 hesap döneminde vakumlu kazanlarda 18.000 defa üretim gerçekleştigi kabul edilecektir.

Lokum imalatında kullanılan suyun bir kısmı pişirme esnasında buharlaşmaktadır. Pişirme tamamlandığı anda lokum hamurunun ağırlığındaki suyun payı(rutubet) %20 oranındadır. Kaynatma sırasında diğer hammaddelerin ağırlığında ise bir değişiklik olmamaktadır. Bu durumda, üretime sevk edilen hammadde kullanılarak pişirme sırasında elde edilen lokum hamuru aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır.

Hammadde Cinsi	(A) Vakumlu Kazanda Üretim Sayısı	(B) Üretime Sevk Miktarı (Kg)	Pişirme Sonrası Elde Edilen Lokum Hamurundaki Hammadde Payı (KG)
Şeker	18.000	432.000	432.000
Nişasta		85.500	85.500
Su		198.000	130.500
Sitrik Asit		4.500	4.500
<b>TOPLAM</b>	<b>18.000</b>	<b>720.000</b>	<b>652.500</b>

Üretime sevk edilen şeker, nişasta ve sitrik asit hammaddelerinde pişirme sırasında ağırlık kaybı olmamaktadır. Bu durumda, şeker, nişasta ve sitrik asit hammaddesi olarak üretime sevk edilen toplam 522.000 kg ( $432.000+85.500+4.500=$ ) aynı miktarda pişirme sonucunda elde edilen lokum hamurunun bünyesinde yer almaktadır. Pişirme tamamlandığı anda lokum hamurunun ağırlığındaki suyun payı(rutubet) %20 olduğundan, diğer üç hammaddeye ilişkin 522.000 kg lokum hamurunun %80 ini oluşturmaktadır. Şu halde, pişirme sonrası lokum hamurunun toplam ağırlığı 652.500 kg( $522.000/0,80=$ ), bu ağırlık içerisindeki suyun payı ise 130.500 kg ( $652.500 \times 20\% =$ ) miktarındadır.

Pişirme işlemi tamamlanan lokum hamurunun %50 si sade, %25'ü fistıklı, %15'i cevizli, %10'i ise findıklı lokum üretimine tahsis edilmektedir. Sade lokum üretiminde ise mamule herhangi bir katkı maddesi ilave edilmemektedir. Fistıklı, cevizli ve findıklı lokum üretiminde ise ilgili lokum çeşidi için tahsis edilen lokum hamurunun pişme sonrası kalan ağırlığının %20 si ağırlığında kuruyemiş/meyve katkı maddesi eklenerek karıştırılmaktadır. Paketleme aşamasına intikal eden her çeşit lokum mamulünün %40'ı 1 kiloluk kutulara, kalan %60 ise 5 kiloluk kutulara yerleştirilerek paketlenmektedir. Paketleme aşamasında lokum mamulünde çeşitli nedenlerle %5 nispetinde fire ve zayıfat oluşmaktadır.

Bu çerçevede, pişirme işlemi tamamlandığında toplam 652.500 kg olan lokum hamurundan, katıklarda ilave edilmek ve fireler düşüldükten sonra 2016 yılı içerisinde aşağıda belirtilen miktarlarda mamul üretilmesi gerekmektedir.

Lokum Cinsi	A Pişirme Sonrası İlgili Lokum Çeşidin e Tahsis Edilen Miktar (Kg)	B Meyve/Cerez Katkı Miktarı (Kg)	C Toplam Ağırlık (KG)	Ç 5 Kg Kutuluk Üretime Tahsis Edilen Kısım (Kg)	D Fire %5	E Fire Sonrası 5 Kg Kutuluk Üretimde Kullanılan Net Miktar	F 5 Kg Kutu Üretim Adedi	G 1 Kg Kutuluk Üretime Tahsis Edilen Kısım (Kg)	Ğ Fire %5	H 1 Kg Kutu Üretim Adedi
	(A*0,20=)	(A+B=)	(C*%60=)	(C*%5=)	(C-D=)	(E/5=)	(C-C=)	(G*%5=)	(G-Ğ=)	
Sade Lokum	326.250		326.250	195.750	9.787,50	185.962,50	37.192,50	130.500,00	6.525,00	123.975,00
Fıstıklı Lokum	163.125	32.625	195.750	117.450	5.872,50	111.577,50	22.315,50	78.300,00	3.915,00	74.385,00
Cevizli Lokum	97.875	19.575	117.450	70.470	3.523,50	66.946,50	13.389,30	46.980,00	2.349,00	44.631,00
Fındıklı Lokum	65.250	13.050	78.300	46.980	2.349,00	44.631,00	8.926,20	31.320,00	1.566,00	29.754,00
<b>TOPLAM</b>	<b>652.500</b>	<b>65.250</b>	<b>717.750</b>	<b>430.650</b>	<b>21.532,50</b>	<b>409.117,50</b>	<b>81.823,50</b>	<b>287.100,00</b>	<b>14.355,00</b>	<b>272.745,00</b>

### Üçüncü Aşama : İşletmenin yasal defter kayıtlarına göre üretilen lokum miktarları

Bu bölümde, soruda yer alan verilerden hareketle işletmenin kayıtlarına göre 2016 takvim yılında üretilen lokum miktarları hesaplanacaktır. Bu hesaplama için aşağıda yer alan formülü kullanmak gerekmektedir.

Üretilen Mamul = (Dönem Sonu Mamul Stoku + Dönem İçi Mamul Satış Miktarı ) – (Dönem Başı Mamul)

Soruda yer verilen dönem başı ve dönem sonu stok bilgileri ile dönem içi satış bilgileri dikkate alınarak yukarıda belirtilen formül dikkate alınarak yapılan hesaplama neticesinde 2016 hesap döneminde mükellef kayıtlarına göre üretilen lokum miktarı aşağıdaki gibi tespit edilmektedir.

Lokum Cinsi	Birim	Dönem sonu miktarı	Dönem İçi Satış Miktarı	Dönem Başı Miktarı	Kayıtlara göre üretilen lokum miktarı
		A	B	C	(A+B)-C
Sade Lokum 1 Kg	Kutu	20.235	91.840	8.260	103.815
Fıstıklı Lokum 1 Kg	Kutu	4.950	55.970	6.200	54.720
Cevizli Lokum 1 Kg	Kutu	4.070	33.188	2.540	34.718
Fındıklı Lokum 1 Kg	Kutu	1.910	26.543	3.020	25.433
Sade Lokum 5 Kg	Kutu	6.820	27.749	7.640	26.929
Fıstıklı Lokum 5 Kg	Kutu	2.380	18.973	4.080	17.273
Cevizli Lokum 5 Kg	Kutu	3.840	10.795	2.718	11.917
Fındıklı Lokum 5 Kg	Kutu	1.930	6.730	1.416	7.244

**Dördüncü Aşama : Randıman Farkının Hesaplanması,**

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

Lokum Cinsi	Birim	Üretilmesi Gereken Mamul Miktarı	Kayıtlara Göre Üretilen Mamul Miktarı	Randıman Farkı
		A	B	A-B
Sade Lokum 1 Kg	Kutu	123.975,00	103.815	20.160,00
Fıstıklı Lokum 1 Kg	Kutu	74.385,00	54.720	19.665,00
Cevizli Lokum 1 Kg	Kutu	44.631,00	34.718	9.913,00
Fındıklı Lokum 1 Kg	Kutu	29.754,00	25.433	4.321,00
Sade Lokum 5 Kg	Kutu	37.192,50	26.929	10.263,50
Fıstıklı Lokum 5 Kg	Kutu	22.315,50	17.273	5.042,50
Cevizli Lokum 5 Kg	Kutu	13.389,30	11.917	1.472,30
Fındıklı Lokum 5 Kg	Kutu	8.926,20	7.244	1.682,20

**Beşinci Aşama : Kayıt Dışı Satış Hasılatının Tespiti**

Soruda yer alan verilerden hareketle, lokum mamulu türleri itibarıyle birim satış fiyatı aşağıda yer alan tabloda gösterildiği şekilde hesaplanmıştır. Buna göre, işletmenin yasal kayıtlarıyla ilişkilendirmediği hasılatı, önceki bölümde tespit edilen kayıtdışı satış miktarı ile lokum çeşitlerinin birim satış fiyatının çarpılması suretiyle aşağıda gösterildiği şekilde belirlenecektir.

Lokum Cinsi	Birim	A	B	C	Ç	D
		Dönem İçi Satış Miktarı (Adet)	KDV Hariç Satış Hasılatı (TL)	Birim Satış Fiyatı (TL)	Kayıtdışı Satılan Lokum Miktarı (Adet)	Kayıtdışı Satış Hasılatı (TL)
		A	B	=B/A		=C*Ç
Sade Lokum 1 Kg	Kutu	91.840	1.102.080,00	12,00	20.160,00	241.920,00
Fıstıklı Lokum 1 Kg	Kutu	55.970	1.007.460,00	18,00	19.665,00	353.970,00
Cevizli Lokum 1 Kg	Kutu	33.188	564.196,00	17,00	9.913,00	168.521,00
Fındıklı Lokum 1 Kg	Kutu	26.543	424.688,00	16,00	4.321,00	69.136,00
Sade Lokum 5 Kg	Kutu	27.749	1.526.195,00	55,00	10.263,50	564.492,50
Fıstıklı Lokum 5 Kg	Kutu	18.973	1.517.840,00	80,00	5.042,50	403.400,00
Cevizli Lokum 5 Kg	Kutu	10.795	809.625,00	75,00	1.472,30	110.422,50
Fındıklı Lokum 5 Kg	Kutu	6.730	471.100,00	70,00	1.682,20	117.754,00
				TOPLAM		<b>2.029.616,00</b>

Buna göre, işletmenin 2016 takvim yılında lokum satışından elde ettiği **2.029.616,00 TL** hasılatı kayıt dışı bırakılarak gelir kayıtlarına intikal ettirilmemiştir. Yapılan randıman çalışması sonucu tespit olunan **2.029.616,00 TL** kayıt dışı satış gelirinin işletmenin 2016 takvim yılı ticari bilanço karına 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 yapıldığının varsayılacığı belirtilmiştir. Buna göre kayıtdışı satışlar nedeniyle Ocak-Aralık/2016 vergilendirme dönemlerinin tamamında beyan edilen KDV matrahına **169.134,67 TL** (2.029.616,00 /12=) eklenmesi üzerinden %18 oranında **30.444,24 TL** ( $169.134,67 * \%18 =$ ) tutarında katma değer vergisi hesaplanması gerekmektedir.

## 2 NOLU TESPİT: EMTİA MALİYETLERİNİN YENİDEN TESPİTİ

İşletme maliyetlerin tespitinde aralıklu envanter yöntemini kullanmakta olup stoklarını ilk giren ilk çıkar(FIFO) yöntemiyle değerlendirmektedir. İşletme kayıtlarına göre lokum hammadde ve yardımcı malzemelerin alışından paketleme aşaması tamamlandığı ana kadar oluşan gider ve maliyetlerin tamamı üretilen lokumun maliyet bedelinin tespitinde dikkate alınmaktadır. İşletme, 2016 hesap döneminde belirtilen şekilde hesaplanan toplam üretim maliyetini, bu üretim neticesinde elde edilen her bir kilogram paketlenmiş lokum miktarını dikkate alarak eşit tutarda dağıtmıştır. Lokum cinsleri itibarıyle ayrı ayrı maliyet tespiti yapılmamıştır. Buna göre, üretilen lokumun çeşidi ne olursa olsun işletme kayıtlarına göre 1 kilogram lokumun maliyeti aynıdır. Bu yaklaşımı bağlı olarak lokum türleri itibarıyle dönem sonu stok değeri ile 2016 yılı satılan mamul maliyeti tespit edilmiş olmaktadır.

Yasal defter kayıtlarına göre 2016 hesap döneminde gerçekleşen lokum üretimi aşamasında oluşan hammadde ve yardımcı malzeme maliyetleri aşağıdaki gibidir.

Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri		3.816.000
Üretimde Kullanılan Şeker, Su, Nişasta, Nitrik Asitin Maliyeti	3.246.000	
Üretimde Kullanılan Fındık Maliyeti	102.000	
Üretimde Kullanılan Ceviz Maliyeti	182.000	
Üretimde Kullanılan Fıstık Maliyeti	286.000	

11

İşletmenin soruda yer verilen üretim yapısı incelendiğinde şeker, su, nişasta ve nitrik asit hammaddeleri tüm lokum türlerine ilişkin lokum hamuru üretiminde eşit bir şekilde kullanılmaktadır. Dolayısıyla, bu hammaddelere ilişkin maliyetin henüz katkı ilave edilmeden önceki aşama itibarıyle tüm lokum cinslerine tahsis edilen miktarlara eşit olarak dağıtılması gerekmektedir.

Tabloda görüldüğü üzere işletme fistıklı, fındıklı ve cevizli lokum üretebilmek için sözkonusu meyve/çerez katkıları için ilave maliyetler üstlenmiştir. Vergi Usul Kanununun 275inci maddesi hükmü uyarınca her bir lokum türünün imalatında sarfolunan hammadde ve yardımcı malzemelerin ilgili lokum cinsinin maliyet bedelinin hesaplanması dikkate alınması gerekmektedir. Bu hüküm gereğince, meyve/çerez katkıları için ilave edilerek üretilen lokumların maliyet bedeline ilgili meyve/çerez katkıları için yüklenilen maliyetin eklenmesi gerekmektedir. Diğer taraftan, sade lokum türünde herhangi bir katkı maddesi bulunmadığından sade lokum mamülünün maliyetine meyve/çerez katkı maliyetlerinden hiçbir şekilde pay verilmemesi gerekmektedir.

Mükellefin toplam lokum üretim maliyetini, bu üretimler neticesinde elde edilen her bir kilogram paketlenmiş lokum miktarını dikkate alarak eşit tutarda dağıtması şeklindeki yanlış uygulamasının dönem sonu stok değerini/satılan mamul maliyetini iki şekilde etkileyen sonucu olmuştur.

Birincisi, her bir meyve/çerez katkısı maliyetinden bu katkıların kullanılmadığı sade lokum ve diğer lokum türlerinin maliyetine pay verilmiş olması nedeniyle stok değerleri ve satılan mamul maliyeti yanlış tespit edilmiştir.

İkinci, şeker, su, nişasta ve nitrik asit hammaddeleri maliyetinin henüz katkı ilave edilmeden önceki aşama itibarıyle tüm lokum cinslerine tahsis edilen miktarlara eşit olarak dağıtılması gerekmektedir. Buna karşılık, mükellef tarafından maliyetlerin dağıtımını paketlenmiş ürün üzerinden yapıldığından ve bu aşamada meyve/çerez katkısı nedeniyle lokumların üretilen miktarları artmış olduğundan şeker, su, nişasta ve nitrik asit hammaddeleri maliyetinden katkılı lokumlara daha fazla pay verilmiş olmaktadır. Diğer bir ifadeyle, 1 kg sade lokum ile içinde 0,8333 kg sade lokum bulunan meyve/çerez katkılı lokuma şeker, su, nişasta ve nitrik asit hammaddeleri maliyetinden aynı tutarda pay verilmiştir. Yapılan açıklamalar çerçevesinde, meyve/çerez katkuları dolayısıyla 2016 takvim yılına üretim maliyetlerine intikal eden tutarın münhasır sözkonusu katkı maddesi içeren lokum türünün maliyetine eklenmesi, şeker, su, nişasta ve nitrik asit hammaddeleri maliyetinin dağıtımını sırasında esas alınan birim miktarların revize edilmesi buna bağlı olarak 2016 takvim yılı satılan malın maliyeti/kazancı ve dönem sonu stok değerlerinin düzeltilmesi gerekmektedir. İşletme maliyetlerin tespitinde aralıklı envanter yöntemini kullanmakta olup stoklarını ilk giren ilk çıkar(FIFO) yöntemiyle değerlendirmektedir. Bu yöntemin kullanılmasına bağlı olarak dönemsonu stoklarda bulunan mamuller 2016 yılında üretilen mamullerden oluştugunun kabulü gerekmektedir. Dolayısıyla, yukarıda verilen 2016 yılı üretim maliyetleri dikkate alınarak belirtilen unsurlara ilişkin hesaplama ve düzeltme yapılması mümkündür.

#### a) Katkı Maddeleri Maliyetinin İlgili Lokum Türlerine Dağıtılmasına İlişkin Düzeltme

Soruda yer verilen veriler, işletmenin önceki bölümde tespit olunan kaydi üretim sonuçları ve uygulanan muhasebe uygulamaları ve stok değerlendirme yöntemleri çerçevesinde meyve/çerez katkularına ilişkin yüklenilen toplam 570.000 TL maliyetin işletme tarafından gösterildiği şekilde dönemsonu stok değerlerine ve satılan mamul maliyetlerine paylaştırıldığı anlaşılmaktadır.

12

	A	B	C	Ç	D	E	F
Lokum Cinsi	Kayıtlara göre üretilen lokum miktarı (Kutu)	Kayıtlara göre üretilen lokum miktarı, %5 Fire Sonrası, (kg)	Kayıtlara Göre Meyve Çerez Katkı Maliyetlerinin Lokum Türlerine Dağılımı	Dönem sonu miktarı (Kutu)	Dönem sonu miktarı (Kg)	Kayıtlara Göre Dönem Sonu Stoklara İabet Eden Katkı Maliyeti (TL)	Kayıtlara Göre Dönem Satılan Mamul Maliyetine İabet Eden Katkı Maliyeti (TL)
Sade Lokum 1 Kg	103.815	103.815	= (A/535.501)*570.000			= (D/B)*C	= C-E
Sade Lokum 5 Kg	26.929	134.645	110.503,15	20.235	20.235	21.539	88.965
Fistikli Lokum 1 Kg	54.720	54.720	143.319,34	6.820	34.100	36.297	107.022
Cevizli Lokum 1 Kg	34.718	34.718	58.245,27	4.950	4.950	5.269	52.976
Fındıklı Lokum 1 Kg	25.433	25.433	36.954,66	4.070	4.070	4.332	32.622
Fındıklı Lokum 5 Kg	17.273	86.365	27.071,49	1.910	1.910	2.033	25.038
Fistikli Lokum 5 Kg	11.917	59.585	91.928,96	2.380	11.900	12.667	79.262
Cevizli Lokum 5 Kg	7.244	36.220	63.423,69	3.840	19.200	20.437	42.987
Fındıklı Lokum 5 Kg		535.501	38.553,43	1.930	9.650	10.272	28.282
			570.000,00		106.015,00	112.844,89	457.155,11

\*Dikkate alınan kısırlatlar ve ondalık basamak sayısına bağlı olarak hesaplamalarda küçük çaplı sapmalar olabilir.

Önceki bölümde işletmenin 2016 takvimındaki gerçek lokum üretim miktarları tespit edilmiştir. Maliyet paylaşımında gerçek üretim miktarlarının dikkate alınması, sade lokum türlerine katkı maliyetlerinden pay verilmemesi, diğer lokum türlerinde münhasır imalatında kullanılan

katkı maddesinden pay verilmesi neticesinde katkı maddeleri maliyetinden stok değerlerine ve satılan mamul maliyetine isabet etmesi gereken tutarlar aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır.

Lokum Cinsi	A	B	C	Ç	D	E	F	G	Ğ
	Randıman Çalışmasına Göre Üretim Miktarı (Kg)	Katkı maddeleri maliyetinden lokum türlerine paylaştırılması gereken tutar (kg)	Dönem sonu miktarı (Kg)	Katkı Maliyetlerinden Dönem Sonu Stoklara İsabet Eden Tutar (TIL)	Katkı Maliyetlerinden Satılan Mamul Maliyetine İsabet Eden Tutar (TL)	Kayıtlara Göre Dönem Sonu Stoklara İsabet Eden Katkı Maliyeti (TL)	Kayıtlara Göre Dönem Sonu Satılan Mamul Maliyetine İsabet Eden Katkı Maliyeti (TL)	Katkı Maddelerinden Olması Gereken Stok Maliyetine İsabet Eden Kısımla Kayıtlara Göre İsabet Eden Kısımları Arasındaki Fark	Katkı Maddelerinden Olması Gereken Satılan Mamul Maliyetine İsabet Eden Kısımla Kayıtlara Göre İsabet Eden Kısımları Arasındaki Fark
				=C/A)*B	=B-Ç			=Ç-E	=D-F
Sade Lokum 1 Kg	123.975,00	0,00	20.235	0,00	0,00	21.539	88.965	-21.538,62	-88.964,54
Sade Lokum 5 Kg	185.962,50	0,00	34.100	0,00	0,00	36.297	107.022	-36.296,85	-107.022,49
Fıstıklı Lokum 1 Kg	74.385,00	114.400,00	4.950	7.612,83	106.787,17	5.269	52.976	2.343,93	53.810,80
Cevizli Lokum 1 Kg	44.631,00	72.800,00	4.070	6.638,79	66.161,21	4.332	32.622	2.306,59	33.538,75
Fındıklı Lokum 1 Kg	29.754,00	40.800,00	1.910	2.619,08	38.180,92	2.033	25.038	586,03	13.142,48
Fıstıklı Lokum 5 Kg	111.577,50	171.600,00	11.900	18.301,54	153.298,46	12.667	79.262	5.634,90	74.036,14
Cevizli Lokum 5 Kg	66.946,50	109.200,00	19.200	31.318,14	77.881,86	20.437	42.987	10.881,21	34.895,10
Fındıklı Lokum 5 Kg	44.631,00	61.200,00	9.650	13.232,51	47.967,49	10.272	28.282	2.960,82	19.685,75
	<b>681.862,50</b>	<b>570.000,00</b>	<b>106.015,00</b>	<b>79.722,88</b>	<b>490.277,12</b>	<b>112.844,89</b>	<b>457.155,11</b>	<b>-33.122,00</b>	<b>33.122,00</b>

\*Dikkate alınan küsuratlar ve ondalık basamak sayısına bağlı olarak hesaplamalarda küçük çaplı sapmalar olabilir.

Yukarıdaki tabloda görüleceği üzere işletme katkı maddeleri maliyetini mevzuata aykırı olarak muhasebeleştirmek suretiyle dönem sonu stoklarını toplam 33.122 TL yüksek değerlemiş, dolayısıyla satılan mamul maliyeti aynı tutarda düşük olarak tespit edilmiştir.

### b) Hammadde Maliyetlerinin Dağıtılmasına İlişkin Düzeltme

Şeker, su, nişasta ve nitrik asit hammaddeleri maliyetinin henüz katkı ilave edilmeden önceki aşama itibariyle tüm lokum cinslerine tahsis edilen miktarlara eşit olarak dağıtılması gerekmektedir. Buna karşılık, mükellef maliyetlerin dağıtımını paketlenmiş ürün üzerinden yapmıştır. Bu yaklaşım nedeniyle, meyve/çerez katkısı kaynaklı olarak üretilen lokum miktarları sonradan değiştiğinden lokum hamurunun maliyeti yanlış olarak tespit edilmiştir. Şeker, su, nişasta ve nitrik asit hammaddelerinin maliyeti; katkı maddesi hariç üretim miktarları dikkate alınarak aşağıda belirtilen tutarlarda paylaştırılmalı, mükellefin yanlış uygulamasının dönem kazancına etkisi giderilmelidir.

	Mükellef Uygulaması		Olması Gereken Uygulama
Katkı Maddesi Hariç Diğer İlk Madde ve Malzeme Gideri Toplamı	3.246.000	Katkı Maddesi Hariç Diğer İlk Madde ve Malzeme Gideri Toplamı	3.246.000
Kaytlara Göre Üretim Miktarı (Kg)	535.501,00	Randıman İncelemesi Neticesinde Tespit Olunan Üretim Miktarı (Katkı Maddesi Dahil, Kg)	681.862,50
Birim Hammadde Maliyeti	6,06	Randıman İncelemesi Neticesinde Tespit Olunan Üretim Miktarı (Katkı Maddesi Hariç, Kg)	619.875,00
Dönem Sonu Mevcudu Kg	106.015	Birim Hammadde Maliyeti	5,24
		Dönem Sonu Mevcudu Kg (Katkı Maddesi Dahil)	106.015,00
		Dönem Sonu Mevcudu Kg (Katkı Maddesi Hariç )	88.345,83
Kaytlara Göre Stoklara Verilen Pay [(106.015/535.501)* 3.246.000=]	642.621,94	Stoklara Verilmesi Gereken Pay [(88.345,83/619.875,00)* 3.246.000=]	462.626,44
Kaytlara Göre Maliyetlere Verilen Pay (3.246.000-642.621,94=)	2.603.378,06	Maliyetlere Verilmesi gereken Pay (3.246.000-462.626,44=)	2.783.373,56

\*Dikkate alınan küsuratlar ve ondalık basamak sayısına bağlı olarak hesaplamalarda küçük çaplı sapmalar olabilir.

14

Yapılan hesaplamalar neticesinde 2016 yılında üretilen 681.862,50 kg lokum hamurunun imalatında kullanılan şeker, su, nişasta ve nitrik asit hammaddeleri dolayısıyla yüklenilen birim hammadde maliyeti 5,24 TL'dir. Bu maliyetin 462.626,44 TL'lik kısmının dönem sonu stok değerlerine, kalan 2.783.373,56 TL'lik kısmının ise satılan lokum mamulu maliyetine yansıtılması gerekmektedir. Mükellefin maliyet tespitini yanlış yapmış olması nedeniyle satılan mamul maliyeti 179.995,50 TL (2.783.373,56-2.783.373,56=) eksik belirlenmiştir. Tespit edilen bu tutarın ticari bilanço karından düşülmesi gerekmektedir.

Soruda yeterli veri sağlanmadığından benzer hesaplamanın işçilik ve genel üretim giderleri yönünden yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

### Randıman İncelemesi Sonucu Yapılması Gereken İşlemler

#### a) Gelir Vergisi Yönünden

İşletmenin 2016 takvim yılında lokum satışından elde ettiği 2.029.616,00 TL hasılatı kayıt dışı bırakılarak gelir kayıtlarına intikal ettirilmemiştir. Yapılan randıman çalışması sonucu tespit olunan 2.029.616,00 TL kayıt dışı satış gelirinin işletmenin 2016 takvim yılı ticari bilanço karına eklenmesi gerekmektedir. Emtia maliyetlerinin yeniden tespitine yönelik çalışma neticesinde; katkı maddesi maliyetlerinin düzeltilmesi neticesinde 33.122 TL, lokum hamuru maliyetinin üretilen lokum cinslerinde dağıtımında esas alınması gereken miktarların düzeltilmesi neticesinde 179.995,50 TL olmak üzere toplam 213.117,50 TL (33.122+179.995,50=) dönem sonu stok değerinin azaltılması gerektiği tespit edilmiştir. Dönem sonu stoklarının 213.117,50 TL eksik değerlenmesi, 2016 yılında satılan mamul maliyetinin aynı tutarda yüksek belirlenmesinin bir sonucudur. Bu nedenle, değerlendirme

farklılığı düzeltilerek 2016 yılı ticari bilanço karının 213.117,50 TL tutarında azaltılması gerekmektedir. Buna göre yapılan randıman ve emtia değerlemesi çalışmaları neticesinde işletmenin ticari kazancının 1.816.498,50 TL (2.029.616,00 -213.117,50=) TL tutarda eksik beyan edildiği tespit edilmiş bulunmaktadır.

Mükellef Metehan EMİRDAĞLI 2016 takvim yılı gelir vergisi beyannamesinde 186.000 TL tutarında ticari kazanç beyan etmiştir. Metehan EMİRDAĞLI lokum işletmesinin sahibidir. Tespit olunan 1.816.498,50 TL kazanç farkının Metehan EMİRDAĞLI'nın 2016 takvim yılına ilişkin beyan ettiği ticari kazancına eklenmesi ve üzerinden sorunun "diğer veriler" bölümünde yer verilen vergi tarifesi bilgisi dikkate alınarak %35 oranında, 635.774,48 TL(1.816.498,50 \*%35=) tutarında ilave gelir vergisi hesaplanması gerekmektedir.

İşletmenin kurumlar vergisi mükellefiyetinin olmaması ve elde edilen işletme kazancının işletme sahibi Metehan EMİRDAĞLI'nın ticari kazancı olarak beyan edilmesi nedeniyle işletme sahibine aktarılmış sayılan kayıtdışı kazanca ilişkin olarak Gelir Vergisi Kanunun 94'üncü maddesi kapsamında yapılması gereken gelir vergisi stopajı mükellefiyeti veya ortağın bu kazanca ilişkin menkul sermaye iradı geliri sözkonusu olmamaktadır.

#### b) Katma Değer Vergisi Yönünden

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 yapıldığının varsayılacığı belirtilmiştir. Buna göre kayıtdışı satışlar nedeniyle Ocak-Aralık/2016 vergilendirme dönemlerinin tamamında beyan edilen KDV matrahına **169.134,67 TL** (2.029.616,00 /12=) eklenmesi üzerinden %18 oranında **30.444,24 TL** (169.134,67\*%18=) tutarında katma değer vergisi hesaplanması gerekmektedir.