

2019/1. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı
Revizyon (1. Oturum)
 27 Nisan 2019 Cumartesi – 16.00 (Sınav Süresi 2 Saat)

CEVAP VERİLİRKEN DİKKAT EDİLECEK HUSUSLAR (Öncelikle Okuyunuz)

Bu sınavda sorulan sorulara verilen cevaplarda; Vergi Usul Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Gider Vergileri Kanunu, Damga Vergisi Kanunu hı tümleri ile 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 verilen cevabı mutlaka gerekçelendiriniz. Soruların cevapları puanlandırılırken 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 düşünülmüyor ise, bu hususu da gerekçelendiriniz. Soruların cevabının verilmesi esnasında yazılan her rakamın nasıl bulunduğu, matematiksel hesaplamaları açıkça belirtiniz. Her bir tespitin, diğer tespitler yönüyle de ilave sonuçları olabileceği dikkate alınır.

Soruların cevaplanması esnasında, mükellef kurumun üzerine düşen yükümlülüklerle ilişkin hesaplanması gereken vergileri (geçici vergi hariç) belirtiniz. Mükellef kurum dışında diğer kişilerin vergisel durumlarıyla ilgilenmeyiniz. Bulunan farklılara ilişkin 3 kat vergi ziyai gerektiren durum varsa belirtiniz. Aksi durumda vergi ziyai cezalarını hesaplamayınız.

GENEL BİLGİ:

Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı Pınarbaşı Vergi Dairesinin XXXXXXXXXX vergi kimlik numaralı mükellefi Paşa İnşaat Taahhüt San. Tic. AŞ (İzleyen bölümlerde "mükellef kurum" olarak ifade edilecektir) Pınarbaşı Mah. Kayseri adresinde inşaat taahhüt ve inşaat malzemeleri üretim ve satışı ile iştigal etmektedir.

TESPİT EDİLEN HUSUSLAR:

Mükellef kurumun 2018 dönemi kurumlar vergisi beyanına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

	Tutar (TL)
Ticari Bilanço Karı	8.530.500
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	400.000
Toplam	8.930.000
Yurt Dışı İştirak Kazancı	1.530.000
Geçmiş Yıl Zararı	130.000
Bağış ve Yardım (Makbuz karşılığında kamuya yararlı derneğe yapılan bağış tutarı=400.000TL)	400.000
Matrah	6.870.500
Hesaplanan Kurumlar Vergisi	1.374.100
Yıl İçinde Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler	88.500
Ödenen Geçici Vergi	1.550.000
Ödenmesi Gereken Kurumlar Vergisi	0
İade Edilecek Kurumlar Vergisi	264.400

Mükellef kurum 2016, 2017 ve 2018 yıllarına ilişkin vergi beyannamelerinin tamamını kanuni süresinde vermiş olup, bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergileri kanuni sürelerinde ödemmiştir.

2018 bilançosunda yer alan Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler (400.000TL) yıl içerisinde yapılan bağış ve yardımlara ilişkindir.

Mükellef kurumun 2018 yılına ilişkin olarak vermiş olduğu muhtasar beyannamelerinde matraha ilişkin sadece ücret ödemelerine ilişkin kesintiler beyan edilmiştir.

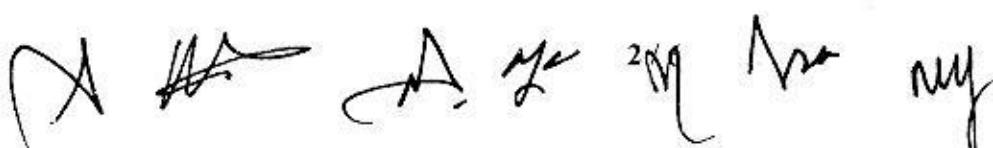
Mükellef kurumun 01.01.2018 tarihinde dönem başı bilançosunda yer alan dönen varlık, duran varlık ve borçlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Hesap Adı	Tutar (TL)
Kasa	122.500
Bankalar	800.000
Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri	45.000
Alicilar	250.000
Mamuller	480.000
Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı	85.000
İştirakler	1.700.000
Taşıtlar	140.000
Demirbaşlar	135.000
Birikmiş Amortismanlar	82.000
Verilen Depozito ve Teminatlar	210.000
Satıcılar	345.500
Borç Senetleri	160.000
Ortaklara Borçlar	2.520.000

Soru 1- Mükellef kurum, ödenmiş sermeyesi 1.000.000Euro olan ve menkul kıymet yatırımı alanında faaliyet gösteren yurt dışındaki (X) AŞ'nın 300.000Euro bedelli hisselerine 01.01.2016 tarihinden beri sahiptir.

(X) AŞ 2017 Yılı Kurumlar Vergisi Beyanı	Tutar (Euro)
Ticari Bilanço Karı	1.250.000
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	50.000
Istisna Kazançlar	400.000
Kurumlar Vergisi Matrahı	900.000
Hesaplanan Kurumlar Vergisi	216.000
Ödenecek Kurumlar Vergisi	216.000

Istisna kazançlar üzerinden yabancı ülke mevzuatı uyarınca kazancın elde edildiği tarih olan 06.06.2018 tarihinde 24.000 EURO kesinti yapılmıştır.



05.05.2018 tarihinde yapılan kar dağıtımları sonucunda mükellef kurumun elde ettiği 300.000 Euro aynı tarihte Türkiye'ye transfer edilmiştir. Söz konusu paranın yarısını döviz borçlarının ödenmesinde kullanılmak üzere vadesiz mevduat hesabında bekletildiği, diğer yarısının da 31.12.2018 tarihinde yurt dışı borç ödemelerinde kullanıldığı tespit edilmiştir. Mükellef kurum 2018 yılı yevmiye defterine aşağıdaki kaydı yapmıştır.

05.05.2018		
102 Bankalar	1.530.000	
640 İştiraklerden Temettü Gelirleri		1.530.000
<i>Kurumlar Vergisinden İstisna Edilen Kazanç</i>		
31.12.2018		
320 Satıcılar Hs.	1.125.000	
102 Bankalar Hs.		1.125.000

(05.05.2018 tarihinde kur 1 Euro = 5,10TL, 06.06.2018 tarihinde kur 1 Euro= 6,00TL, Dağıtılan kar üzerinden kesinti, zorunlu karşılık vs. gibi başka bir kesinti dikkate almayın.)

Soru 2- Mükellef kurumun dönem içinde yaptığı bazı işlemler aşağıdaki gibi tespit edilmiştir.

- a) Mükellef kurum ortağı dar mükellef (D) AŞ'den 30.04.2017 tarihinde bir yıl vadeli 400.000 ABD Doları borç almıştır. Bu borç 30.04.2018 tarihinde 96.000 TL faizi ile birlikte ödenmiştir. Mükellef kurum borcun ödendiği tarihte oluşan kur farkını faiz tutarı ile birlikte gider hesaplarına yansıtmıştır.
- b) Mükellef kurum iştiraki olan Türkiye' de kurulu ve ana faaliyet konusuna uygun olarak faaliyette bulunan (B) Bankasından 01.07.2018 tarihinde, 2 yıl vadeli 1.000.000 ABD Doları kredi almıştır. Mükellef kurumun ödeyeceği toplam faiz tutarı 480.000 TL dir. Mükellef kurum ödeyeceği faiz tutarı ile kur farkını gider hesaplarına yansıtmıştır.
- c) Mükellef kurumun ortağı tam mükellef (T) gerçek kişisinden 01.10. 2017 tarihinde alınan 800.000 TL borç, 31.12.2018 tarihinde 90.000 TL faizi ile birlikte ödenmiştir. Söz konusu faiz mükellef kurum tarafından gider hesaplarına yansıtılmıştır.

(30.04.2017 tarihinde 1 ABD Doları 3,30TL, 30.04.2018 tarihinde 1 ABD Doları 4,50TL, 01.07.2018 tarihinde 1 ABD Doları 4,50TL)

Soru 3- Mükellef kurum kayıtlarında yer almayan makine ve cihazlarını kayda almak için 30.08.2018 tarihinde 7143 sayılı kanuna göre hazırladığı beyanname ve eki envanter listesi ile birlikte bağlı olduğu vergi dairesine bildirmiştir. Genel oranda katma değer vergisine tabi olan bu kıymetlerin mükellefçe belirlenen riyâç bedeli 600.000 TL dir. Mükellef kurum kayda aldığı makine ve cihazlarını KDV hariç 500.000 TL bedel karşılığında satmıştır.(7143 sayılı kanuna göre beyan esnasında hesaplanan KDV oranı yüzde 10) Konuya ilişkin olarak mükellef kurum kayda alma ve satış işlemleri için şu kayıtları yapmıştır.

30.08.2018

253 Tesis Makine ve Cihazlar	600.000
191 İnd. KDV	60.000
526 Özel Karşılık Hes.	600.000
360 Ödenecek Vergi ve Fon	60.000
2018	
102 Banka Hs.	590.000
659 Diğer Olağan Gider ve Zarar	100.000
253 Tesis Makine ve Cihazlar	600.000
391 Hes.KDV	90.000
/	

Soru 4- Mükellef kurum ürettiği bir kısım inşaat malzemelerini yurt dışına satmaktadır. Ürettiği mallara yurt dışında müşteri bulması için Libya' da faaliyet gösteren ve Türkiye' de işyeri ve daimi temsilcisi bulunmayan (Y) firması ile anlaşımıştır. Yapılan anlaşma gereğince (Y) firmasının mükellef kurumun ürettiği mallara belli miktarda müşteri bulması karşılığında her yıl sonunda 50.000ABD Doları ödeme yapılacaktır. Belirlenen müşteri sayısına 30.11.2018 tarihinde ulaşılmış olduğundan mükellef kurum 50.000ABD Dolarını hesaplarına alarak dönem içi kayıtlarına yansımıştır. Yıl sonunda 50.000 ABD Doları ödeme gerçekleştirilmiştir. Mükellef kurum bu işlemlere ilişkin aşağıda yer alan kayıtları yapmıştır. (30.11.2018 tarihinde 1 ABD Doları= 4.60TL dir)

30.11.2018

631 Pazarlama Satış Dağı. Gid.	230.000
320 Satıcılar	230.000
31.12.2018	
320 Satıcılar	230.000
102 Bankalar	230.000

Soru 5- Mükellef kurum, kat karşılığı inşaat uyarınca üçüncü şahıslara ait arsa üzerinde konut projesi yapan müteahhit firmaya taşeronluq hizmeti vermek üzere taahhütte bulunmuştur. Yapılan görüşmeye göre 20 dairelik inşaatın kalıp işlerini mükellef kurum üstlenecek ve işe 2017 yılında başlayıp 2018 yılında iş tamamlayacaktır.

Müteahhit firma yapılan iş karşılığında mükellef kuruma herhangi bir nakit ödemede bulunmayacağı olup, inşaatın teslim edilme aşamasına gelmesi ile birlikte yapılan iş karşılığı 2 daireyi mükellef kuruma vermeyi taahhüt etmiştir.

Kalıp işi 2018 yılında tamamlanmıştır. Söz konusu işe ilgili olarak taşeron firmanın yüklediği direk maliyetler 2017 yılı için 1.000.000TL, 2018 yılı için 500.000TL, genel idare giderlerden bu işe düşen pay ise 2017 yılı için 100.000TL, 2018 yılı için 150.000TL olarak hesaplanmıştır. Mükellef kurum söz konusu inşaat için yüklediği KDV'leri indirim konusu yapmıştır.

İnşaat 2019 yılında tamamlanmış olup, 2 adet daire arsa sahipleri tarafından mükellef kuruma emlak vergisi beyan değeri olan 500.000TL üzerinden teslim edilmiştir. Mükellef kurum temsilcisi söz konusu dairelerin satış fiyatının belli olmaması nedeniyle 2018 yılında yaptıkları işe ilişkin herhangi bir fatura düzenlemeydiğini bildirmiştir.

Düzenleme:

- Mükellef kurumun kalıp işine benzer başkaca bir faaliyeti bulunmamaktadır.
- Müteahhit firma başka bir iş nedeniyle söz konusu bina için 2018 yılında takdir komisyonuna başvurmuş olup takdir komisyonu 1 adet daire fiyatını 900.000TL olarak belirlemiştir.
- İnşaata ilişkin yapı ruhsatı 2013 yılında alınmıştır. Dairelerin brüt alanı standart 139 m²'dir.
- Daire teslimlerinde KDV oranı %1'dir.

Soru 6- Mükellef kurumun defter kayıtlarından POS cihazı ile yapmış olduğu satışlarına ilişkin bilgiler şu şekildedir.

Dönem (2018)	Tutar (TL)
Mart	250.000
Mayıs	625.000
Ağustos	750.000
Kasım	1.100.000

Mükellef kurum yetkilisi konuya ilişkin olarak "POS cihazları ile yapmış olduğumuz çekicişimizin tamamı bir şekilde bizi tanıyan ve maddi olarak zor durumda olan kişilere yardım amacıyla verdığımız paraların POS cihazını kullanarak güvence altına alınmasıdır. Bu işlemden dolayı herhangi bir komisyon geliri elde etmedik. Bankaların uyguladığı faiz oranları çok yüksek olduğu için bu kişilerin mağdur olmamaları için insanı bir görev olarak bu POS cihazlarından çektiğimiz tutarları kart sahiplerine nakit olarak verdik. POS çekicileri ile KDV beyanlığımızın uyumlu olması içinde KDV hesaplamadan ilgisi olmayan kişilere bu faturaları düzenledik. Aynı şekilde maliyetlerimizi de ayırmak için bu tutarda KDV siz fatura temin ettik. POS çekic tutarlarını hasıl olacak KDV siz temin ettiğiniz fatura tutarlarını da maliyet olarak kayıtlarımıza alındı. Dolayısıyla vergi kamunları açısından herhangi bir hazine zararına neden olmadık" şeklinde ifade etmiştir.

Mükellef kurum adına kayıtlı olduğu tespit edilen POS cihazını kullananlarla görüşülmüş olup bu kişilerin tamamı özetle "Söz konusu işlemleri ticari bir alışveriş sırasında yapmadım. Kredi kartı borçlarımı ertelemek ve nakit ihtiyacımı karşılamak amacıyla yaptım. Elimde şu anda size ibraz edebileceğim herhangi bir belge bulunmamaktadır. İlgili firma POS çekic tutarından %3 faiz hesaplayıp kalan kısmı bana nakit olarak ödedi." şeklinde ifadede bulunmuşlardır.

Bankalar POS cihazı işlemlerinden dolayı mükellef kurumdan yüzde 1 kesinti yapmaktadır.

Soru 7- Mükellef kurum, herhangi bir mükellefiyeti bulunmayan (A) şahsına ait arsayı 10 yıllıkara kiralayarak üzerine işyeri yapmayı ve yaptığı işyerini kira süresi sonunda bedelsiz teslim etmeye sözleşmeye bağılmıştır. Kira sözleşmesi 01.01.2018 tarihinde yapılmış olup, iş yeri inşaatı 10.10.2018 tarihinde tamamlanarak fiilen kullanılmaya başlanmıştır. İşyeri inşaatı için işletme 1.500.000TL harcama yapmıştır.

Mükellef kurum yaptığı inşaat işlerinden ortalama yüzde 10 kar elde etmektedir.

Mükellef kurum 1.500.000TL harcamayı dönem kayıtlarında “258 Yapılmakta Olan Yatırımlar” hesabının borcunda izlemiş olup, KDV’leri indirim konusu yapmıştır. 2018 yılında başka herhangi bir kayıt yapmamıştır.

Soru 8- Mükellef kurum, Batık Tic. ve San. AŞ'nın 120.000TL tutarında hissesine sahip ve %25 oranında iştirakidir. Mükellef kurumun 28.06.2016 tarihinde iştirak ettiği söz konusu şirket 2017 yılında tasfiye kararı almış olup, tasfiye sürecini 27.06.2018 tarihinde tamamlayarak Ticaret Sicilinden ve Vergi Dairesinden kaydını terkin etmiştir. Şirketin tasfiyesi 90.000TL zararla sonuçlanmıştır. Mükellef kurum 120.000TL tutarındaki iştirakını gider olarak kayda almıştır. Mükellef kurum temsilcisi konu hakkında “*Sermayesine iştirak ettiğimiz firmamın tasfiye sonucunda zarar etmesi nedeniyle iştirak tutarını dönem kayıtlarımızda gider/zarar olarak kayıtlara aldık. Ayrıca iştirakimizin tasfiye edildiğine ilişkin ticaret sicil belgesi firmamız için 213 sayılı VUK' un 322. Maddesine göre kanaat verici belge niteliğinde olduğundan iştirakimizden alamadığımız 120.000TL tutarındaki alacağımızı gider yazmanın vergi kanunları açısından doğru olduğunu düşünüyoruz*” şeklinde beyanda bulunmuştur.

Veriler:

2017 Dönem sonu döviz kurları	2018 Dönem sonu döviz kurları
1 ABD Doları :4,30TL	1 ABD Doları :4,80TL
1 EURO :5,00TL	1 EURO :7,50TL

-İhtiyaç duyulması halinde her türlü amortisman hesaplamalarında faydalı عمر 10 yıl olarak dikkate alınması, amortisman usulü olarak normal amortisman yönteminin seçildiği kabul edilmelidir.

-Soruda aksi belirtilmedikçe ihtiyaç duyulması halinde gelir/kurumlar vergisi oranı %20, kurum/gelir stopaj vergi oranları %15, inşaat taahhüt işlerinde stopaj oranı %3, KDV oranı %18, BSMV oranı %5, Damga vergisi oranı %1 dir.

-Türkiye Cumhuriyeti ile diğer dış ülkeler arasında çifte vergiyi önleme anlaşması bulunmadığı kabul edilmiştir.

-Soruda aksi belirtilmediği sürece mükellef kurumun 2018 yılında 2 nolu KDV beyannamesi vermediği kabul edilecektir.

-Geçici vergiler ihmal edilecektir.

-Dönem içerisinde gelir ve gider hesaplarına alınan işlemlerin dönem sonu gelir ve gidere aktarma ve yansıtma işlemlerinin yapıldığı kabul edilecektir.

İstenenler:

a) Tespitlere ilişkin olarak vergi kanunları ve ikincil mevzuata göre eleştirilecek bir hususun bulunup bulunmadığını değerlendirecek gerekli hesaplamaları yapınız. Eleştirilen bir hususun bulunması durumunda verginin türü, dönemi, matrah farkı ve hesaplanması gereken vergi farkı tutarını belirtiniz. (**1,3,5 sorular 6 puan, 2 ncı soru 7 puan, 4,6,7,8 sorular 5 puan**)

b) Yapılan tespitleri dikkate alarak mükellef kurumun olması gereken 2018 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesini düzenleyiniz ve ödenmesi gereken kurumlar vergisi tutarını hesaplayınız. (**5 puan**)

2019/1. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı
Revizyon (1. Oturum)
27 Nisan 2019 Cumartesi – 16.00 (Sınav Süresi 2 Saat)

CEVAP VERİLİRKEN DİKKAT EDİLECEK HUSUSLAR (Öncelikle Okuyunuz)

Bu sınavda sorulan sorulara verilen cevaplarda; Vergi Usul Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Gider Vergileri Kanunu, Damga Vergisi Kanunu hükümleri ile bu mevzuat grubuna ilişkin ikincil mevzuatin esas alınması gerekmektedir. Revizyon sınavı olması nedeniyle, sorulan sorulara verilen cevaplarda, yapılması önerilen işlemin yasal dayanak ve gerekçelerinin tam olarak açıklanması gerekmektedir. Her soruya verilen cevabı mutlaka gerekçelendiriniz. Soruların cevapları puanlandırılırken bulunan sonucun yanı sıra, tarafınızdan yapılan gerekçelendirmelere, hesaplamalara, gerekli yerde yapılan farklı yorumlara (kendi iç tutarlılığına göre) puan verilecektir. Tespite 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 belirtiniz. Her bir tespitin, diğer tespitler yönüyle de ilave sonuçları olabileceğini dikkate alınız.

Soruların cevaplanması esnasında, mükellef kurumun üzerine düşen yükümlülüklerle ilişkin hesaplanması gereken vergileri (geçici vergi hariç) belirtiniz. Mükellef kurum dışında diğer kişilerin vergisel durumlarıyla ilgilenmeyiniz. Bulunan farklılara ilişkin 3 kat vergi ziyai gerektiren durum varsa belirtiniz. Aksi durumda vergi ziyai cezalarını hesaplamayınız.

GENEL BİLGİ:

Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı Pınarbaşı Vergi Dairesinin XXXXXXXXXX vergi kimlik numaralı mükellefi Paşa İnşaat Taahhüt San. Tic. AŞ (İzleyen bölümlerde “mükellef kurum” olarak ifade edilecektir) Pınarbaşı Mah. Kayseri adresinde inşaat taahhüt ve inşaat malzemeleri üretim ve satışı ile iştigal etmektedir.

TESPİT EDİLEN HUSUSLAR:

Mükellef kurumun 2018 dönemi kurumlar vergisi beyanına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

	Tutar (TL)
Ticari Bilanço Karı	8.530.500
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	400.000
Toplam	8.930.000
Yurt Dışı İştirak Kazancı	1.530.000
Geçmiş Yıl Zararı	130.000
Bağış ve Yardım (Makbuz karşılığında kamuya yararlı derneğe yapılan bağış toplam tutarı=400.000TL)	400.000
Matrah	6.870.500
Hesaplanan Kurumlar Vergisi	1.374.100
Yıl İçinde Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler	88.500
Ödenen Geçici Vergi	1.550.000
Ödenmesi Gereken Kurumlar Vergisi	0
İade Edilecek Kurumlar Vergisi	264.400

Mükellef kurum 2016, 2017 ve 2018 yıllarına ilişkin vergi beyannamelerinin tamamını kanuni süresinde vermiş olup, bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergileri kanuni sürelerinde ödemistiştir.

2018 bilançosunda yer alan Kanunen Kabul Edilmeyen Gider (400.000TL) yıl içerisinde yapılan bağış ve yardımlara ilişkindir.

Mükellef kurumun 2018 yılına ilişkin olarak vermiş olduğu muhtasar beyannamelerinde matraha ilişkin sadece ücret ödemelerine ilişkin kesintiler beyan edilmiştir.

Mükellef kurumun 01.01.2018 tarihinde dönem başı bilançosunda yer alan dönen varlık, duran varlık ve borçlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Hesap Adı	Tutar (TL)
Kasa	122.500
Bankalar	800.000
Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri	45.000
Alicilar	250.000
Mamuller	480.000
Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı	85.000
İştirakler	1.700.000
Taşıtlar	140.000
Demirbaşlar	135.000
Birikmiş Amortismanlar	82.000
Verilen Depozito ve Teminatlar	210.000
Satıcılar	345.500
Borç Senetleri	160.000
Ortaklara Borçlar	2.520.000

Soru 1- Mükellef kurum, ödenmiş sermeyesi 1.000.000Euro olan ve menkul kıymet yatırımı alanında faaliyet gösteren yurt dışındaki (X) AŞ'nın 300.000Euro bedelli hisselerine 01.01.2016 tarihinden beri sahiptir.

(X) AŞ 2017 Yılı Kurumlar Vergisi Beyanı	Tutar (Euro)
Ticari Bilanço Karı	1.250.000
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	50.000
İstisna Kazançlar	400.000
Kurumlar Vergisi Matrahı	900.000
Hesaplanan Kurumlar Vergisi	216.000
Ödenecek Kurumlar Vergisi	216.000

İstisna kazançlar üzerinden yabancı ülke mevzuatı uyarınca kazancın elde edildiği tarih olan 06.06.2018 tarihinde 24.000 EURO kesinti yapılmıştır.

05.05.2018 tarihinde yapılan kar dağıtımlı sonucunda mükellef kurumun elde ettiği 300.000Euro aynı tarihte Türkiye'ye transfer edilmiştir. Söz konusu paranın yarısını döviz borçlarının ödenmesinde kullanılmak üzere vadesiz mevduat hesabında bekletildiği, diğer yarısının da 31.12.2018 tarihinde yurt dışı borç ödemelerinde kullanıldığı tespit edilmiştir. Mükellef kurum 2018 yılı yevmiye defterine aşağıdaki kaydı yapmıştır.

05.05.2018		
102 Bankalar	1.530.000	
640 İştiraklerden Temettü Gelirleri		1.530.000
<i>Kurumlar Vergisinden İstisna Edilen Kazanç</i>		
31.12.2018		
320 Satıcılar Hs.	1.125.000	
102 Bankalar Hs.		1.125.000

(05.05.2018 tarihinde kur 1 Euro = 5,10 TL, 06.06.2018 tarihinde kur 1 EURO= 6,00TL, Dağıtılan kar üzerinden kesinti, zorunlu karşılık vs. gibi başka bir kesinti dikkate almayın.)

Soru 2- Mükellef kurumun dönem içinde yaptığı bazı işlemler aşağıdaki gibi tespit edilmiştir.

- Mükellef kurum ortağı dar mükellef (D) AŞ' den 30.04.2017 tarihinde bir yıl vadeli 400.000 ABD doları borç almıştır. Bu borç 30.04.2018 tarihinde 96.000TL faizi ile birlikte ödenmiştir. Mükellef kurum borcun ödendiği tarihte oluşan kur farkını faiz tutarı ile birlikte gider hesaplarına yansıtmıştır.
- Mükellef kurum iştiraki olan Türkiye' de kurulu ve ana faaliyet konusuna uygun olarak faaliyette bulunan (B) Bankasından 01.07.2018 tarihinde, 2 yıl vadeli 1.000.000 ABD Doları kredi almıştır. Mükellef kurumun ödeyeceği toplam faiz tutarı 480.000TL dir. Mükellef kurum ödeyeceği faiz tutarı ile kur farkını gider hesaplarına yansıtmıştır.
- Mükellef kurumun ortağı tam mükellef (T) gerçek kişisinden 01.10. 2017 tarihinde alınan 800.000TL borç, 31.12.2018 tarihinde 90.000TL faizi ile birlikte ödenmiştir. Söz konusu faiz mükellef kurum tarafından gider hesaplarına yansıtılmıştır.

(30.04.2017 tarihinde 1 ABD doları 3,30TL, 30.04.2018 tarihinde 1 ABD doları 4.50TL, 01.07.2018 tarihinde 1 ABD doları 4.50TL)

Soru 3- Mükellef kurum kayıtlarında yer almayan makine ve cihazlarını kayda almak için 30.08.2018 tarihinde 7143 sayılı kanuna göre hazırladığı beyanname ve eki envanter listesi ile birlikte bağlı olduğu vergi dairesine bildirmiştir. Genel oranda katma değer vergisine tabi olan bu kıymetlerin mükellefçe belirlenen rayiç bedeli 600.000TL dir. Mükellef kurum kayda aldığı makine ve cihazlarını KDV hariç 500.000TL bedel karşılığında satmıştır.(7143 sayılı kanuna göre beyan esnasında hesaplanan KDV oranı yüzde 10) Konuya ilişkin olarak mükellef kurum kayda alma ve satış işlemleri için şu kayıtları yapmıştır.

	30.08.2018
253 Tesis Makine ve Cihazlar	600.000
191 İnd. KDV	60.000
526 Özel Karşılık Hes.	600.000
360 Ödenecek Vergi ve Fon	60.000
	<u>2018</u>
102 Banka Hs.	590.000
659 Diğer Olağan Gider ve Zarar	100.000
253 Tesis Makine ve Cihazlar	600.000
391 Hes.KDV	90.000
	/

Soru 4- Mükellef kurum ürettiği bir kısım inşaat malzemelerini yurt dışına satmaktadır. Ürettiği mallara yurt dışında müşteri bulması için Libya' da faaliyet gösteren ve Türkiye' de işyeri ve daimi temsilcisi bulunmayan (Y) firması ile anlaşımıştır. Yapılan anlaşma gereğince (Y) firmasının mükellef kurumun ürettiği mallara belli miktarda müşteri bulması karşılığında her yıl sonunda 50.000ABD Doları ödeme yapılacaktır. Belirlenen müşteri sayısına 30.11.2018 tarihinde ulaşılmış olduğundan mükellef kurum 50.000 ABD Dolarını hesaplarına alarak dönem içi kayıtlarına yansıtmıştır. Yıl sonunda 50.000 ABD Doları ödeme gerçekleştirilmiştir. Mükellef kurum bu işlemlere ilişkin aşağıda yer alan kayıtları yapmıştır. (30.11.2018 tarihinde 1 ABD Doları= 4.60TL dir)

	30.11.2018
631 Pazarlama Satış Dağı. Gid.	230.000
320 Satıcılar	230.000
	<u>31.12.2018</u>
320 Satıcılar	230.000
102 Bankalar	230.000

Soru 5- Mükellef kurum, kat karşılığı inşaat uyarınca üçüncü şahıslara ait arsa üzerinde konut projesi yapan müteahhit firmaya taşeronluk hizmeti vermek üzere taahhütte bulunmuştur. Yapılan görüşmeye göre 20 dairelik inşaatın kalıp işlerini mükellef kurum üstlenecek ve işe 2017 yılında başlayıp 2018 yılında iş tamamlayacaktır.

Müteahhit firma yapılan iş karşılığında mükellef kuruma herhangi bir nakit ödemede bulunmayacak olup, inşaatın teslim edilme aşamasına gelmesi ile birlikte yapılan iş karşılığı 2 daireyi mükellef kuruma vermeyi taahhüt etmiştir.

Kalıp işi 2018 yılında tamamlanmıştır. Söz konusu işe ilgili olarak taşeron firmanın yükleniği direk maliyetler 2017 yılı için 1.000.000TL, 2018 yılı için 500.000TL, genel idare giderlerden bu işe düşen pay ise 2017 yılı için 100.000TL, 2018 yılı için 150.000TL olarak hesaplanmıştır. Mükellef kurum söz konusu inşaat için yükleniği KDV leri indirim konusu yapmıştır.

İnşaat 2019 yılında tamamlanmış olup, 2 adet daire arsa sahipleri tarafından mükellef kuruma emlak vergisi beyan değeri olan 500.000TL üzerinden teslim edilmiştir. Mükellef kurum temsilcisi söz konusu dairelerin satış fiyatının belli olmaması nedeniyle 2018 yılında yaptıkları işe ilişkin herhangi bir fatura düzenlemeydiğini bildirmiştir.

Düzenleme:

- Mükellef kurumun kalıp işine benzer başkaca bir faaliyeti bulunmamaktadır.
- Müteahhit firma başka bir iş nedeniyle söz konusu bina için 2018 yılında takdir komisyonuna başvurmuş olup takdir komisyonu 1 adet daire fiyatını 900.000TL olarak belirlemiştir.
- İnşaata ilişkin yapı ruhsatı 2013 yılında alınmıştır. Dairelerin brüt alanı standart 139 m²'dir.
- Daire teslimlerinde KDV oranı %1'dir.

Soru 6- Mükellef kurumun defter kayıtlarından POS cihazı ile yapmış olduğu satışlarına ilişkin bilgiler şu şekildedir.

Dönem (2018)	Tutar (TL)
Mart	250.000
Mayıs	625.000
Ağustos	750.000
Kasım	1.100.000

Mükellef kurum yetkilisi konuya ilişkin olarak “*POS cihazları ile yapmış olduğumuz çekislerimizin tamamı bir şekilde bizi tanıyan ve maddi olarak zor durumda olan kişilere yardım amacıyla verdığımız paraların POS cihazını kullanarak güvence altına alınmasıdır. Bu işleminden dolayı herhangi bir komisyon geliri elde etmedik. Bankaların uyguladığı faiz oranları çok yüksek olduğu için bu kişilerin mağdur olmamaları için insanı bir görev olarak bu POS cihazlarından çektiğimiz tutarları kart sahiplerine nakit olarak verdik. POS çekisleri ile KDV beyanlarımıza uyumlu olması içinde KDV hesaplamadan ilgisi olmayan kişilere bu faturaları düzenledik. Aynı şekilde maliyetlerimizi de ayarlamak için bu tutarda KDV siz fatura temin ettik. POS çekis tutarlarını hasılat olarak KDV siz temin ettiğiniz fatura tutarlarını da maliyet olarak kayıtlarımıza aldık. Dolayısıyla vergi kanunları açısından herhangi bir hazine zararına neden olmadık*” şeklinde ifade etmiştir.

Mükellef kurum adına kayıtlı olduğu tespit edilen POS cihazını kullananlarla görüşülmüş olup bu kişilerin tamamı özetle “*Söz konusu işlemleri ticari bir alışveriş sırasında yapmadım. Kredi kartı borçlarımı ertelemek ve nakit ihtiyacımı karşılamak amacıyla yaptım. Elimde şu anda size ibraz edebileceğim herhangi bir belge bulunmamaktadır. İlgili firma POS çekis tutarından %3 faiz hesaplayıp kalan kısmı bana nakit olarak ödedi.*” şeklinde ifadede bulunmuştur.

Bankalar POS cihazı işlemlerinden dolayı mükellef kurumdan yüzde 1 kesinti yapmaktadır.

Soru 7- Mükellef kurum, herhangi bir mükellefiyeti bulunmayan (A) şahsına ait arsayı 10 yıllığına kiralayarak üzerine işyeri yapmayı ve yaptığı işyerini kira süresi sonunda bedelsiz teslim etmeye sözleşmeye bağılmıştır. Kira sözleşmesi 01.01.2018 tarihinde yapılmış olup, iş yeri inşası 10.10.2018 tarihinde tamamlanarak filen kullanılmaya başlanmıştır. İşyeri inşası için işletme 1.500.000TL harcama yapmıştır.

Mükellef kurum yaptığı inşaat işlerinden ortalama yüzde 10 kar elde etmektedir.

Mükellef kurum 1.500.000TL harcamayı dönem kayıtlarında “258 Yapılmakta Olan Yatırımlar” hesabının borcunda izlemiş olup, KDV’leri indirim konusu yapmıştır. 2018 yılında başka herhangi bir kayıt yapmamıştır.

Soru 8- Mükellef kurum, Batık Tic. ve San. AŞ'nin 120.000TL tutarında hissesine sahip ve %25 oranında iştirakidir. Mükellef kurumun 28.06.2016 tarihinde iştirak ettiği söz konusu şirket 2017 yılında tasfiye kararı almış olup, tasfiye sürecini 27.06.2018 tarihinde tamamlayarak Ticaret Sicilinden ve Vergi Dairesinden kaydını terkin ettirmiştir. Şirketin tasfiyesi 90.000TL zararla sonuçlanmıştır. Mükellef kurum 120.000TL tutarındaki iştirakını gider olarak kayda almıştır. Mükellef kurum temsilcisi konu hakkında “*Sermayesine iştirak ettiğimiz firmanın tasfiye sonucunda zarar etmesi nedeniyle iştirak tutarını dönem kayıtlarımızda gider/zarar olarak kayıtlara aldık. Ayrıca iştirakimizin tasfiye edildiğine ilişkin ticaret sicil belgesi firmamız için 213 sayılı VUK' un 322. Maddesine göre kanaat verici belge niteliğinde olduğundan iştirakimizden alamadığımız 120.000TL tutarındaki alacağımızı gider yazmanın vergi kanunları açısından doğru olduğunu düşünüyoruz*” şeklinde beyanda bulunmuştur.

Veriler:

2017 Dönem sonu döviz kurları	2018 Dönem sonu döviz kurları
1 ABD Doları :4,30TL	1 ABD Doları :4,80TL
1 EURO :5,00TL	1 EURO :7,50TL

-İhtiyaç duyulması halinde her türlü amortisman hesaplamalarında faydalı ömür 10 yıl olarak dikkate alınması, amortisman usulü olarak normal amortisman yönteminin seçildiği kabul edilmelidir.

- Soruda aksi belirtilmemişçe ihtiyaç duyulması halinde gelir/kurumlar vergisi oranı %20, kurum/gelir stopaj vergi oranları %15, İnşaat taahhüt işlerinde stopaj oranı %3, KDV oranı %18, BSMV oranı %5, Damga vergisi oranı %1 dir.

-Türkiye Cumhuriyeti ile diğer dış ülkeler arasında çifte vergiyi önleme anlaşması bulunmadığı kabul edilmiştir.

-Soruda aksi belirtilmemişçi sürece mükellef kurumun 2018 yılında 2 nolu KDV beyannamesi vermediği kabul edilecektir.

-Geçici vergiler ihmal edilecektir.

-Dönem içerisinde gelir ve gider hesaplarına alınan işlemlerin dönem sonu gelir ve gidere aktarma ve yansıtma işlemlerinin yapıldığı kabul edilecektir.

İstenenler:

a) Tespitlere ilişkin olarak vergi kanunları ve ikincil mevzuata göre eleştirilecek bir hususun bulunup bulunmadığını değerlendirek gerekli hesaplamaları yapınız. Eleştirilen bir hususun bulunması durumunda verginin türü, dönemi, matrah farkı ve hesaplanması gereken vergi farkı tutarını belirtiniz. (**1,3,5inci sorular 6 puan, 2nci soru 7 puan, 4,6,7 ve 8nci sorular 5 puan**)

b) Yapılan tespitleri dikkate alarak mükellef kurumun olması gereken 2018 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesini hesaplayınız ve ödenmesi gereken kurumlar vergisi tutarını hesaplayınız. (**5 puan**)

CEVAPLAR

Değerlendirme sırasında, aday tarafından, cevap anahtarlarında belirtilenden farklı olarak verilen cevaplar, yapılan değerlendirmelerin tutarlılığına ve gerekçelendirmelerine bağlı olarak puanlandırılmıştır.

Cevap 1)

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-b maddesinde kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki şirketlerin sermayesine iştirak eden kurumların, bu iştiraklarından elde ettikleri aşağıdaki şartları taşıyan iştirak kazançlarının kurumlar vergisinden müstesna olduğu belirtilmiş ve bu şartlar aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

- 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; iştirak edilen yabancı kurumun esas faaliyet konusunun finansman temini veya sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda, iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında, gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,
- İştirak kazancının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi gerekmektedir.

Buna göre;

- Yurtdışında bulunan X A.Ş. anonim şirket niteliğindedir.
- X A.Ş.nin kanuni ve iş merkezinin Türkiye'de olmadığı tespit edilmiştir.
- Mükellef kurum X A.Ş.nin ödenmiş sermayesinin %30'una 1.1.2016 tarihinden beri sahiptir.
- İştirak payı kesintisiz 1 yıldır elde tutulmaktadır.

Vergi yükü: Vergi yükü, yurt dışındaki iştirakin bulunduğu ülkede ilgili dönemde tahakkuk eden ve kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler de dahil olmak üzere, toplam gelir ve kurumlar vergisi benzeri verginin, bu dönemde elde edilen toplam dağıtolabilen kurum kazancı ile tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi toplamına oranlanması suretiyle tespit edilecektir.

Dağıtolabilen kurum kazancında istisnalar dikkate alınırken KKEG dikkate alınmaz.

Yurt dışındaki iştirakin kazancı içinde istisna kazanç unsuru bulunması halinde, kazanca istisna uygulandıktan sonra bulunan matrah üzerinden hesaplanan vergi, vergi yükünün tespitinde dikkate alınacaktır.

$$\text{Vergi Yükü} = \frac{\text{Toplam Vergi}}{\text{Dağ. Kurum Kaz.} + \text{Toplam Vergi}}$$

X A.Ş.nin 2017 yılı hesaplarına yansittığı 400.000€ istisna kazançlar üzerinden hesaplanan 24.000€ nun vergi yükü hesaplamasında dikkate alınması gerekmektedir.

Dağıtılabilir Kurum Kazancı(DKK): Yurtdışı iştirak tarafından elde edilen 1.250.000 TL'lik ticari bilanço karından ödenen vergilerin mahsup edilmesi gerekmektedir. Ayrıca DKK'nın hesaplanması istisna kazançlar dikkate alınırken KKEG dikkate alınmaz. Buna göre;

DKK: Ticari Bilanço Karı- Vergiler

DKK: 1.250.000 - (216.000+24.000) = 1.010.000

$$\text{Vergi Yükü} = \frac{216.000+24.000}{1.010.000 + 240.000}$$

Vergi Yükü = % 19,2

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

Verilerde Kurumlar Vergisi oranı % 20 dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir. İştirak kazancının vergi yükünün % 19,2 olması ve iştirak edilen kurumun faaliyet konusunun menkul kıymet yatırımı olması sebepleriyle Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-b maddesinde belirtilen istisnadan yararlanması mümkün değildir.

Konunun ayrıca KVK 33 üncü maddesi kapsamında da değerlendirilerek yurt dışında ödenen vergilerin mahsulu yoluna gidilmesi gereklidir.

5520 sayılı Kurumlar Vegisi Kanununun 33. Maddesinde “(3) Tam mükellef kurumların doğrudan veya dolaylı olarak sermayesi veya oy hakkının % 25'ine sahip olduğu yurt dışı iştiraklarından elde ettikleri kâr payları üzerinden Türkiye'de ödenecek kurumlar vergisinden, iştiraklerin bulunduğu ülkelerdeki kâr payı dağıtımına kaynak oluşturan kazançlar üzerinden ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergilerin kâr payı tutarına isabet eden kısmını mahsup edilebilir. Kazanca ilave edilen kâr payı, bu kazançlar üzerinden yurt dışında ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler dahil edilmek suretiyle dikkate alınır.” hükmü bulunmaktadır.

Mükellef kurum tarafından 05.05.2018 tarihinde tahsil edilen bu tutar net tutardır. Bu tutarın brüte tamamlanarak gelir hesaplarına yansıtılması gerekmektedir. Söz konusu kazanca ilişkin yurtdışında ödenen vergilerin mahsup edilebilmesi için bu tutarın brüt olması gerekmektedir.

Yurtdışında bulunan yabancı iştirak 216.000€ kurumlar vergisi ve 24.000€ istisnaya ilişkin kurumlar vergisi benzeri vergi ödemiştir. Mükellef kurumun iştirak oranı % 30 olduğu için ve kardan %30 pay aldığından yurtdışı iştirak tarafından ödenen bu vergilerin %30'nun mükellefin elde ettiği net kara eklenerek brüte tamamlanması gereklidir. Buna göre;

$$\text{Kurumlar vergisi } 216.000\text{€} \times 0,30 = 64.800\text{€}$$

$$\text{İstisna Kesinti Vergisi } 24.000\text{€} \times 0,30 = 7.200\text{€}$$

Toplamda mükellef kurum tarafından elde edilen 300.000€ ya eklenmesi gereken tutar 72.000€ olması gerekmektedir.

Buna göre, mükellef kurum tarafından gelir hesaplarına yansıtılması gereken 372.000€ 5,10 kur üzerinden TL'ye çevrilerek 1.897.200 TL olarak gelir hesaplarına yansıtılması gerekmektedir. Dolayısıyla (1.892.200-1.530.000=) 367.200TL nin 2018 yılı ticari bilanço karına ilave edilmesi gerekmektedir.

“Yurt dışında yabancı para ile ödenen vergilere, bunların ilgili bulunduğu kazançların genel sonuç hesaplarına intikali esnasındaki kur uygulanacaktır.”

Mükellef kurum tarafından mahsup edilmesi gereken 72.000€ kazancın genel sonuç hesaplarına intikali esnasındaki kur olan 5,10 üzerinden hesaplanacaktır. Buna göre 72.000€'nın TL karşılığı 367.200 TL'dir

Yurt dışı kazançlar üzerinden Türkiye'de tarh olunacak vergilere mahsup edilebilecek tutar, hiç bir surette yurt dışında elde edilen kazançlara Kanunun 32'nci maddesinde belirtilen kurumlar vergisi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamaz. Dolayısıyla mükellef kurum bu oranı aşmadığından 367.200TL yi mahsup edebilecektir.

Ayrıca mükellef 31.12.2018 tarihinde yurt dışına 150.000Euro borç ödemesi yapmıştır. Bu ödemeye ilişkin olarak yapmış olduğu kayıtta kur farkı hesaplamamıştır. Buna göre $150.000 \times (7,5 - 5,10) = 360.000\text{TL}$ Kur Farkı geliri hesaplanması gerekmektedir. Ödeme sırasında mükellef kurumun yapması gereken kayıt şu şekilde olmalıdır.

31.12.2018	
320 Satıcılar Hs.	1.125.000
102 Bankalar Hs.	765.000
Euro hesabı (1.500Eurox5,1)	
646 Kambiyo Karları	360.000

Mükellef kurum ayrıca mevduat hesabında bulunan 150.000Euro yu dönem sonu kur ile değerlemesi gerekmektedir. Buna göre;

Mükellef kurum $150.000 \times (7,5 - 5,1) = 360.000\text{TL}$ kambiyo karını da dönem kazancına ilave etmesi gerekmektedir.

Açıklamalara göre mükellef kurum toplam ($360.000 + 360.000 =$) 720.000 TL kambiyo karını 2018 dönem karına ilave etmesi gerekmektedir.

Cevap 2)

Kurumlar Vergisi Kanunun 12 nci maddesinde “(1) Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmını, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır.

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

(3) Bu maddenin uygulanmasında;

...

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

ifade eder.

...

(5) Yukarıda belirtilen oranlar, borç veren ortaklar ve ortakların ilişkide bulunduğu kişiler için topluca dikkate alınır. “ hükmüne yer verilmiştir.

Yine kurumlar vergisi kanunun 11/b bendinde örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamayacağını belirtmektedir.

Tespit edilen hususlar bölümünde mükellef kurumun hesap dönemi başındaki öz sermayesi aşağıdaki gibi olacaktır.

$$\begin{aligned}\text{Öz sermaye} &= \text{Net aktif} - \text{Borçlar} \\ &= 3.625.500 - 3.025.500 \\ \text{Öz sermaye} &= 600.000\end{aligned}$$

Soruya göre; 01.01.2018-30.04.2018 tarihleri arası ve 01.07.2017-31.12.2017 tarihleri arası 2 dönemde örtülü sermaye oluşmuştur.

01.01.2018-30.04.2018 tarihlerinde oluşan örtülü sermayeye ilişkin:

Mükellef kurum ortağı gerçek kişiden alınan 800.000 TL ile dar mükellef ortaktan alınan 400.000 ABD doları örtülü sermaye hesaplamasında dikkate alınacaktır. Bu dönemde örtülü sermayenin 3 katını aşan borç örtülü sermaye sayılacaktır.

Dar mükellef ortaktan alınan 400.000ABD doları için 31.12.2017 tarihindeki kur esas alınacaktır. Buna göre;

$$400.000 \times 4,30 = 1.720.000 + 800.000 = 2.520.000$$

Öz sermayenin 3 katı 1.800.000TL olduğundan 01.01.2018-30.04.2018 tarihleri arasındaki örtülü sermaye tutarı ($2.520.000 - 1.800.000 = 720.000$) TL olarak dikkate alınacaktır.

Ortaklara isabet eden örtülü sermaye tutarları;

Gerçek Mükellefe ilişkin	$800.000 / 2.520.000 \times 720.000$	=228.500
Dar Mükellef Ortağa ilişkin	$1.720.000 / 2.520.000 \times 720.000$	=491.500
Toplam		=720.000

01.01.2018-30.04.2018 tarihleriarası hesaplanan faiz gideri:

Dar mükellef ortaşa isabet eden faiz tutarı	$96.000 / 12 \times 4$	=32.000
Gerçek kişi ortaşa isabet eden faiz tutarı	$90.000 / 15 \times 4$	=24.000

01.01.2018-30.04.2018 tarihleriarası hesaplanan kur farkı gideri:

$$400.000 \times (4,5 - 4,30) = 80.000$$

Mükellef kurumun 01.01.2018-30.04.2018 tarihleri arasında kullandığı 720.000TL örtülü sermaye nedeniyle kanunen kabul edilmeyen faiz gideri ve kur farkı tutarları aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

Gerçek kişi ortaşa ödenen faiz gideri	$= 228.500 / 800.000 \times 24.000 = 6.855$
Dar mükellef ortaşa ödenen faiz gideri	$= 491.500 / 1.720.000 \times 32.000 = 9.144$
Dar mükellef ortaşa isabet eden kur farkı gideri	$= 491.500 / 1.720.000 \times 80.000 = 22.860$
Toplam	=38.859

Kurumlar vergisi kanunu 11/1-b maddesi gereği 38.859TL gider olarak kabul edilmeyecektir.

01.07.2018-31.12.2018 tarihleriarasında oluşan örtülü sermayeye ilişkin:

Bankadan alınan kredinin %50 si dikkate alınacak olup $1.000.000 / 2 = 500.000$ Dolar örtülü sermaye hesabında dikkate alınacaktır. Buna göre bankadan alınan kredi $500.000 \times 4,5 = 2.250.000$ örtülü sermaye hesabında dikkate alınacaktır. Ayrıca gerçek kişi ortaktan alınan 800.000TL ile birlikte $2.250.000 + 800.000 = 3.050.000$ TL olacaktır.

Mükellef kurumun dönem başı öz sermayesinin 3 katı 1.800.000TL olduğundan $3.050.000 - 1.800.000 = 1.250.000$ TL örtülü sermaye tutarı olacaktır.

Ortaklara isabet eden örtülü sermaye şu şekilde hesaplanacaktır.

Gerçek kişi ortaşa isabet eden	$800.000 / 3.050.000 \times 1.250.000$	= 327.870
Bankaya isabet eden	$2.250.000 / 3.050.000 \times 1.250.000$	= 922.130
Toplam		=1.250.000

01.07.2018-31.12.2018 tarihleri arası hesaplanan faiz gideri

Gerçek kişi ortaşa isabet eden faiz gideri $90.000/15 \times 6 = 36.000$

Bankaya isabet eden faiz gideri $480.000/24 \times 6 = 120.000$ olması gereklidir ancak borcun yarısı örtülü sermaye hesabında dikkate alınmadığından ortaşa ödenen faiz gideri $120.000/2 = 60.000$ TL olarak dikkate alınması gerekmektedir.

01.07.2018-31.12.2018 tarihleri arası hesaplanan kur farkı gideri

500.000 ABD doları için dönem sonunda hesaplanan kur farkı gideri $500.000 \times (4.80 - 4.50) = 150.000$ TL dir

Mükellef kurumun 01.07.2018-31.12.2018 tarihleri arasında kullandığı 1.250.000 TL örtülü sermaye nedeniyle kanunen kabul edilmeyen faiz gideri ve kur farkı tutarları aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

Gerçek kişi ortaşa ödenen faiz gideri	$= 327.870 / 800.000 \times 36.000 = 14.750$
Bankaya ödenen faiz gideri	$= 922.130 / 2.250.000 \times 60.000 = 24.590$
Bankaya isabet eden kur farkı gideri	$= 922.130 / 2.250.000 \times 150.000 = 61.475$
Toplam	$= 100.815$

Kurumlar vergisi kanunu 11/1-b maddesi gereği 100.815 TL gider olarak kabul edilmeyecektir.

2018 yılında örtülü sermaye üzerinden ödenen toplam ($100.815 + 38.859 = 139.674$ TL) nin kurum kazancına ilave edilmesi gerekmektedir.

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

Buna göre;

Gerçek kişi ortaktan alınan borca ilişkin ödenen faiz tutarı ($14.750 + 6.855 = 21.605$ TL) dir. Bu tutar dağıtılmış net kar payı sayılacak ve brüte tamamlanarak vergi kesintisi yapılacaktır.

Brüt Kar Payı : $21.605 / 0,85 = 25.418$ TL

Kar Payı Stopajı : $25.418 \times 0,15 = 3.813$ TL

Dar mükellef kurumdan alınan borca ilişkin ödenen faiz tutarı 9.144 TL dir. Bu tutar brüte tamamlanarak vergi kesintisi yapılacaktır.

Brüt Kar Payı : $9.144 / 0,85 = 10.758$ TL

Kar Payı Stopajı : $10.758 \times 0,15 = 1.614$ TL

Bankaya dağıtılmış sayılan kar payı tutarı vergi kesintisine tabi olmayacak iştirak kazancı istisnasından faydalananacaktır.

Cevap 3)

7143 sayılı kanunun 6. Maddesinde;

“MADDE 6- (1) İşletmede mevcut olduğu hâlde kayıtlarda yer almayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşlar hakkında aşağıdaki hükümler uygulanır:

a) Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri (adi, kollektif ve adi komandit şirketler dahil), işletmelerinde mevcut olduğu hâlde kayıtlarında yer almayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşları kendilerince veya bağlı oldukları meslek kuruluşunca tespit edilecek rayiç bedel ile bu Kanunun yayımı tarihini izleyen üçüncü ayın sonuna kadar bir envanter listesi ile vergi dairelerine bildirmek suretiyle defterlerine kaydedebilirler. Bildirime dahil edilen kıymetler için amortisman ayrılmaz.

b) Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler, bu fikranın (a) bendi hükümleri uyarınca aktiflerine kaydettikleri emtia için ayrı, makine, teçhizat ve demirbaşlar için ayrı olmak üzere özel karşılık hesabı açarlar. Emtia için ayrılan karşılık, ortaklara dağıtılması veya işletmenin tasfiye edilmesi hâlinde sermayenin unsuru sayılır ve vergilendirilmez. Makine, teçhizat ve demirbaşlar envantere kaydedilir ve ayrılan karşılık birikmiş amortisman addolunur. İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ise söz konusu emtiayı defterlerinin gider kısmına satın alınan mal olarak kaydedeler.

c) Bu fikranın (a) bendi uyarınca beyan edilen; genel orana tabi makine, teçhizat, demirbaş ve emtiaların bedeli üzerinden %10 oranı, indirimli orana tabi diğer makine, teçhizat, demirbaş ve emtiaların bedeli üzerinden tabi olduğu oranların yarısı esas alınarak katma değer vergisi hesaplanır ve ayrı bir beyanname ile sorumlu sıfatıyla beyan edilerek, beyanname verme süresi içinde ödenir. Makine, teçhizat ve demirbaşlar üzerinden ödenen bu vergi, hesaplanan katma değer vergisinden indirilemez. Emtia üzerinden ödenen vergi genel esaslara göre indirilir. Bu emtia, makine, teçhizat ve demirbaşlar için 3065 sayılı Kanunun 9 uncu maddesinin (2) numaralı fıkrası hükmü uygulanmaz.

ç) Bu fikranın (a) bendi kapsamında bildirilen kıymetlerin satılması hâlinde satış bedeli, bunların deftere kaydedilen değerinden düşük olamaz.” Hükümleri yer almaktadır.

Buna göre makine ve cihazlara ilişkin beyanname verildiğinde yapılması gereken muhasebe kaydının şu şekilde olması gerekmektedir.

253 Tesis Makine ve Cihazlar	600.000
689 Diğer Olağan Dışı Gid ve Zararlar	60.000
526 Demirbaş Makine ve Cihazlar	600.000
Özel Karşılık Hesabı (7143 sayılı Kanunun 6/1 md.)	
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar	60.000
(Sorumlu sıfatıyla ödenecek KDV)	

Mükellef kurumun ayrıca söz konusu makine ve cihazları satmadan önce aşağıdaki kaydı yapması gerekmektedir.

526 Demirbaş Makine ve Cihazlar	600.000
Özel Karşılık Hesabı (7143 sayılı Kanunun 6/1 md.)	
257 Birikmiş Amortismanlar	600.000
	/

Yukarıda yapılan açıklamalara göre, mükellef kurum 2 nolu KDV beyannamesi ile beyan ettiği 60.000TL yi ilgili dönem KDV beyanlarından indirim konusu yapamaz. İndirim konusu yapamadığı 60.000TL yi gider olarak kurum kazancından indirmesi gerekmektedir. Ayrıca satış bedeli makine ve cihazın kayıtlı tutarından düşük olamaz. Bu nedenle 100.000TL gider yazılamaz. Dönem içerisinde gider yazılan bu tutarın kanunen kabul edilmeyen gider olarak dönem kazancına ilave edilmesi gerekmektedir.

Ayrıca satış yapılmadan önce fon hesabı birikmiş amortismanlara devredilerek kapatılacağından tesis makine ve cihazın rayiç bedel üzerinden satış kaydı yapılmalı ve 600.000TL nin tamamı kurum kazancına ilave edilmelidir.

Mükellef kurum 500.000TL üzerinden 90.000TL KDV hesaplamış olup, rayiç bedel üzerinden satış yapması gerektiğinden ($100.000 \times 0,18 = 18.000$) TL KDV ile birlikte toplam hesaplaması gereken KDV' nin 108.000TL olması gerekmektedir.

Cevap 4)

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin 2 nci fıkrasında; Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan, kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların, dar mükellef esasında sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği hükmüne yer verilmiş, 3 üncü fıkrasında ise dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar sayılmıştır.

Darmükellefin, mükellef kurumun ürettiği mallara yurt dışında müşteri bulma faaliyeti komisyonculuk faaliyetidir. Komisyon karşılığı müşteri bulma faaliyeti ise ticari kazançtır.

KVK'nın 30. Maddesinde “(1) Dar mükellefiyete tâbi kurumların aşağıdaki kazanç ve iratlari üzerinden, bu kazanç ve iratlari avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır:

- a) Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri.
- b) Serbest meslek kazançları.
- c) Gayrimenkul sermaye iratlari.
- ç) Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2), (3) ve (4) numaralı bentlerinde sayılanlar hariç olmak üzere menkul sermaye iratlari.

d)(6745 sayılı kanunun 65inci maddesiyle eklenen bent, Yürürlük: 07.09.2016) Vergi Usul Kanununun 11inci maddesinin yedinci fıkrası kapsamındaki ödemelerden.” Hüküm bulunmaktadır.

Söz konusu kanunun 30 maddesinde dar mükelleflere yapılan ödemeler üzerinden ticari kazanç üzerinden vergi kesintisi yapılmakla belirtilememiştir.

Yapılan açıklamalara göre yapılan ödeme üzerinden vergi kesintisi yapılmaması durumuna ilişkin eleştirilecek bir husus bulunmaktadır.

Ancak söz konusu firmanın vermiş olduğu hizmet müsteri bulma dışında 3. taraf üretimlerinin pazarlama hizmet komisyonunun, şirketinizin yurt içi ve yurt dışında üçüncü taraflara ürettiği ürünlerin satışını gerçekleştirmek pazarlama stratejisi yanında kalite-kontrol, ambalajlama, dizayn, logo çalışması vb. gibi teknik bilgiye dayalı hizmetlerin satın alınması karşılığında yapılan bir ödeme olsaydı, Gelir Vergisi Kanunu 65inci maddesi kapsamında serbest meslek kazancı niteliğinde değerlendirilmesi ve bu hizmetler karşılığı ödenen komisyon bedelleri üzerinden KVK 30/1-b maddesi gereğince % 20 oranında vergi kesintisi yapılması gerekiirdi.

Mükellef kurum dönem sonunda ödeme yaptığından kur farkından kaynaklanan tutarı ($50.000 \times 4,8 - 4,6 = 10.000$ TL) yi pazarlama satış ve dağıtım giderleri hesabının borcunda izlemesi gerekmektedir. Buna göre mükellef kurumun 31.12.2018 tarihinde yapmış olduğu ödeme kaydı şu şekilde olması gerekmektedir.

31.12.2018

320 Satıcılar	230.000
760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Gid.	10.000
102 Bankalar	240.000

Buna göre mükellef kurumun 10.000TL yi dönem kazancından indirmesi gerekmektedir.

Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden Yapılan Değerlendirmeler

Katma Değer Vergisi Kanunun;

1/1 Maddesinde, Türkiye'de Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin verginin konusuna girdiği,

4. maddesinde, hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olarak tanımlandıktan sonra bu işlemlerin bir şeyi yapmak ve işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi, şekillerde gerçekleşebileceğinin belirtilmiştir.

6/b maddesinde, işlemlerin Türkiye'de yapılmış olması için hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalınılmasının gerektiği belirtilmiştir.

Yurt dışı firmanın elde ettiği kazanç ticari kazançtır. Dolayısıyla hizmet olarak değerlendirilmemiği için Türkiye'de faydalama hususuda söz konusu değildir.

Buna göre; yurt dışındaki firmanın müsteri bulma faaliyeti Türkiye' de yapılmadığından mükellef kurum hakkında eleştirilecek herhangi bir hususta bulunmamaktadır.

Cevap 5)

Sorudan mükellef kurumun, bağımsız bölüm karşılığında kat karşılığı inşaat işi yapan müteahhit firmaya kalıp işi taahhütünde bulunduğu ve işe 2017 yılında başlanarak 2018 yılında tamamlandığı anlaşılmaktadır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde; 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 alınmıştır.

Gelir Vergisi Kanununun 42 ncı maddesinde; "*Birden fazla takvim yılina sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kâr veya zarar işin bittiği yıl katı olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılaraak mezkur yıl beyannamesinde gösterilir.*" hükmüne yer verilmiştir.

Bir işin Gelir Vergisi Kanununun 42 ncı maddesi kapsamında değerlendirilebilmesi için;

- a) Faaliyet konusu inşaat ve onarma işi olması
- b) İnşaat ve onarım işi birden fazla yıla sirayet etmesi
- c) İnşaat ve onarım işi resmi veya özel taahhütlere bağlı olarak yapılması gerekmektedir.

Özel inşaatlar esas itibarıyle (kat karşılığı inşaat işleri dahil) Gelir vergisi Kanunu 42. madde kapsamında değerlendirilmemektedir.

Dolayısıyla mükellef kurumun kat karşılığı inşaat işi yapan firmaya sözlü taahhüte bulunarak iş yapması ve işe 2017 yılında başlanarak 2018 yılında bitirilmiş olması dahi bu işin niteliğini değiştirmemesi gerekmektedir. Dolayısıyla, söz konusu inşaat işinin Gelir Vergisi Kanununun 42 ncı maddesiyle düzenlenen birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işi kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 15.01.2018 tarih ve 45228 sayılı özelgede de, kat karşılığı inşaat sözleşmesi uyarınca inşaat işi yapan firmaya verilen taşeronluk hizmeti karşılığında daire alınması durumunun yıllara yaygın inşaat olarak değerlendirilemeyeceğini belirtilmiştir.

Ayrıca mükellef kurumun yaptığı iş, yıllara sari inşaat ve onarma işi niteliğinde olsa bile, bu işin karşılığı nakden veya hesaben yapılan bir ödeme olmadığı için (ayni bir ödeme yapıldığından) yine stopaj yapılması söz konusu değildir.

(Cevaplar değerlendirilirken işin gerekçeleri ile birlikte yıllara yaygın inşaat işi olarak değerlendirilmesi halinde de puanlama yapılacaktır.)

Örnek olayımıza mükellef kurum yapacağı iş karşılığında söz konusu firmadan 2 adet daire almaktadır. Dolayısıyla yapılacak iş karşılığında bir mal alınmaktadır ki bu işlem trampa olarak isimlendirilmektedir. Trampa veya değişim tokus işleminin en önemli özelliği, işlemin karşılığının para olarak değil mal ve hizmet olarak belirlendiği için, tarafların bu işlemleri nedeniyle

düzenleyecekleri faturalarda işlem bedeli olarak emsal bedelini dikkate almaları gerekmektedir. Emsal bedele ilişkin VUK 267 ve KDKV 27 maddelerinde açıklama getirilmiştir.

VUK 267 de emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veya hatalı olarak tespit edilemeyecek bir malın, değerleme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değer olarak tanımlanmıştır. Emsal bedel tespiti, ortalama fiyat esası, maliyet bedeli esası ve takdir esasına göre yapılmaktadır. Birinci sıra olan ortalama fiyat esasına ilişkin olarak soruda herhangi bir belirleme yapılmamıştır.

VUK 267 de maliyet bedeli esası, emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için % 5, perakende satışlar için % 10 ilave etmek suretiyle emsal bedelinin tespit edileceği bildirilmektedir. Buna göre mükellef kurumun maliyetleri bilinmektedir. Ancak genel idare giderlerden pay verme konusunda Vergi Usul Kanununda (madde 275) ihtiyarılık varken KDKV' da (madde 27) maliyete ekleme konusunda zorunluluk vardır.

Bulunacak bedelin KDV açısından da geçerli olması için genel idare giderlerinden maliyete düşen payı dikkate almak yerinde olacaktır.

Dolayısıyla mükellef kurum VUK 267 ye göre ikinci sırada yer alan maliyet bedeli esasını atlayarak takdir komisyonu kararını dikkate alamaz.

Ticari kazançlarda tahakkuk esası geçerli olduğundan işin tamamlanması ile kazanç 2018 yılının kazancı olması gerekmektedir. Katma değer vergisi kanununa göre malın teslimi ve hizmetin ifası ile katma değer vergisinin olduğu anlaşılmaktadır. VUK 231'e göre de faturanın mal teslimi ve hizmet ifasından itibaren 7 gün içinde düzenlenmesi gerekmektedir.

Mükellef kurum tarafından yapılan iş, hizmet işi olduğundan KDV oranı %18 olarak dikkate alınması gerekmektedir. Yapılan açıklamalara göre mükellef kurum işi bitirdiğinde maliyet bedeli esasına (VUK 267/2) göre $(1.750.000 \times 1,05) = 1.837.500$ TL üzerinden ayrıca %18 KDV $(1.837.500 \times 0,18) 330.750$ TL toplam $2.168.000$ TL fatura düzenlenmesi gerekmektedir. Buna göre mükellef kurumun 1.837.500 TL yi 2018 dönem kazancına ilave etmesi gerekmektedir.

Cevap 6) Mükellef kurum pos cihazları ile Mart ayında 250.000-TL, Mayıs ayında 625.000-TL, Ağustos ayında 750.000-TL ve Kasım ayında 1.100.000-TL olmak üzere toplam 2.725.000-TL işlem gerçekleşmiş ve mükellef kurum temsilcisi bu işlemlerin üzerinden komisyon kesildikten sonra kalan tutarın kredi kartı sahiplerine nakit olarak iade edildiğini beyan etmiştir. Kredi kartı sahipleri ise yaptıkları işlem üzerinden %3 komisyon ödediklerini beyan etmişlerdir.

Mükellef kurumun yaptığı bu işlemin kurumlar vergisi, katma değer vergisi, bankacılık sigorta ve muameleleri vergisi ve vergi usul kanunu hükümleri açısından değerlendirilmesi gerekmektedir.

a) Kurumlar Vergisi Yönünden Yapılan Değerlendirme:

Devamlı ve mutat meslek halinde, faiz veya her ne ad altında olursa olsun, bir ivaz karşılığı veya ipotek almak suretiyle ödünç para verme işiyle uğraşan veya ödünç para verme işlerine aracılık eden ve kendilerine faaliyet izni verilen gerçek kişilere ikrazatçı denilmektedir. İkrazatçılık yapmak üzere izin almadan, faiz veya her ne ad altında olursa olsun, bir ivaz karşılığı veya ipotek almak suretiyle, ödünç para verme işlerinin yapılması veya bu işlerin meslek ittihaz edilmesi ise tefecilik olarak kabul edilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu 104 seri nolu tebliğde borç para verenlerin bu işi devamlı olarak yapmaları halinde elde edecekleri kazancın ticari kazanç olduğunu belirtmiştir. Örnek olayımızda devamlılık oluşturacak şekilde borç para verme gerçekleştiğinden elde edilen kazanç ticari kazanç olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Buna göre, mükellef kurumun pos makinaları üzerinden gerçekleştirdiği toplam 2.725.000TL işlem bedeli üzerinden % 3 komisyon geliri hesaplayıp bankalar tarafından kesilen %1 komisyon giderini de düştükten sonra kalan $(2.725.000 \times 0,02 =)$ 54.400-TL kazancın 2018 yılı ticari bilanço karına eklenmesi gerekmektedir.

b) BSMV ve KDV Yönünden Yapılan Değerlendirme:

6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun 28'inci maddesi ve mülga 90 sayılı KHK ve 87 seri nolu Gider Vergileri Kanunu Genel Tebliği hükümleri uyarınca verilen finansman hizmeti esas itibariyle BSMV'nin konusuna girmektedir. 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu'nun 13.12.2012 tarihinde yürürlüğe girmesiyle idarenin, tefecileri BSMV mükellefi olarak vergilemesine dayanak teşkil eden 90 sayılı KHK yürürlükten kaldırılmış ve bu konu ile ilgili olarak herhangi bir düzenleme yapmamıştır.

Mükellef kurum finansman hizmetini birden fazla dönem ve farklı kişilere verdiği için bu işi sürekli yaptığı kabul edilecektir. Gider Vergileri Kanunu'nun 28'inci maddesinin 2'nci fıkrasında banka muamele ve hizmetlerini esas iştirak konusu olarak yapanlar da banker olarak değerlendirilmiş ve bu faaliyetleriyle ilgili BSMV mükellefi olacakları belirtilmiştir. Ancak 87 nolu gider vergileri tebliğinde idare "esas iştirak konusu" kavramının bu işlemleri ilgili kanunlarla yetkilendirilmek veya izin verilmek suretiyle yürütenleri ifade ettiğini belirtmiştir. Dolayısıyla yetki belgesi alanların 6802 sayılı Kanunun 28 inci maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen işlemleri "esas iştirak konusu" olarak BSMV'ye tabi olacak, bunlar dışındakilerin aynı fikrada belirtilen işlemleri "esas iştirak konusu" olmadığından KDV'ye tabi olacaktır.

Ayrıca, idarenin 90 sayılı KHK yürürlükten kalktıktan sonra 87 nolu Gider Vergileri tebliğindeki görüşünü koruması durumunda tefecilerin KDV mükellefi olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

Bu açıklamalar ışığında, mükellef kurumun borç para verme işlemi esas iştirak konusu olarak değerlendirilmemişinden elde etmiş olduğu komisyon geliri $(2.725.000 \times 0,03 = 81.750)$ üzerinden dönemler itibariyle %18 oranında KDV hesaplanması gerekmektedir.

Dönem	Tutar (A)	Komisyon Geliri (B)=Ax0,03	Hesaplanan KDV (C)=Bx0,18
Mart	250.000	7.500	1.350
Mayıs	625.000	18.750	3.375
Ağustos	750.000	22.500	4.050
Kasım	1.100.000	33.000	5.940
Toplam	2.725.000	81.750	14.715

(Söz konusu olayı BSMV veya KDV yönünden değerlendiren adayların cevapları tutarlı ve gerekçeli açıklamalar eşliğinde doğru kabul edilecektir)

c) Vergi Usul Kanunu ve Sahte Belge Yönünden Yapılan Değerlendirme:

Mükellef kurum yapmış olduğu tefecilik faaliyetini gizlemek için fatura düzenlemiştir ve bu tutar kadar fatura temin etmiştir. Düzenlenen ve temin edilen fatura tutarlarının aynı olması ve her iki faturanın da KDV siz olması nedeniyle vergisel yönden eleştirilecek bir husus yoktur. Ancak, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 359. Maddesinde mükellef kurumun düzenlemiştir ve temin etmiş olduğu faturalar sahte fatura olarak tanımlanmıştır. Bu nedenle mükellef adına yapılacak tarhiyatlarda 3 kat vergi zayıflı cezası kesilmesi gerekmektedir.

Cevap 7)

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde; kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı huküm altına alınmıştır.

Gelir Vergisi Kanunun 70 inci maddesinde gayrimenkul sermaye iradının tarifi yapılmış ve maddede 8 bent halinde yazılı mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratların gayrimenkul sermaye iradı olduğu belirtilmiştir.

GVK 72 ncı maddesinde de, gayrimenkul sermaye iratlarında gayrisafi hasılatın 70 inci maddede yazılı mal ve hakların kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde o yıla veya geçmiş yıllara ait olarak nakden veya aynen tahsil edilen kira bedellerinin tutarı olduğu; ayın olarak tahsil edilen kiraların Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre emsal bedeli ile paraya çevrileceği; kiracı tarafından gayrimenkul geniştirilecek veya iktisadi değerini devamlı suretle artıracak şekilde gayrimenkule ilave edilen kıymetlerin, kira müddetinin hitamında bedelsiz olarak kiralayana devrolunduğu takdirde, mezkur kıymetlerin kiralayan bakımından, bu tarihte aynen tahsil edilmiş sayılacağı, kıymetlerin emsal bedelinden düşük değerle devri halinde aradaki farkın bedelsiz devir sayılacağı huküm altına alınmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu 94 üncü maddesinde ise vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar sayılmış olup maddenin (5/a) bendinde 70 inci maddede yazılı mal ve hakların kıralanması karşılığında yapılan kira ödemelerinden %20 oranında kesinti yapılacağı, 96 ncı maddesinde ise vergi kesintisinin, 94 üncü madde kapsamına giren nakden veya hesaben yapılan ödemelere uygulanacağı, bu maddede geçen hesaben ödeme deyiminin, vergi kesintisine tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade ettiği, ücretler dışında kalan ödemelerde gayrisafi tutarlar üzerinden yapılacağı huküm altına alınmıştır.

Yukarıda yer alan mevzuat hükümlerine göre, mükellef kurum ile arsa sahibi şahıs arasında akdedilen sözleşmeye istinaden binaların inşa edilmesi için yapılan harcamaların özel maliyet bedeli olarak dikkate alınması mümkün bulunmayıp, sözleşmeye göre yapılan binaların tamamlanıp fiilen kullanılmaya başlandığı tarih itibarıyla, söz konusu arsa üzerine bina yapılarak teslim edildiğinin kabul edilmesi gerekmektedir. Buna göre;

Mükellef kurum, kiraladığı arsa üzerine inşa ettiği bina ve tesisi, "fiilen kullanmaya başladığı" tarihte bina inşaatı harcamalarına, kâr marjı (soruda yüzde 10) ekleyerek bulacağı tutarı % 18 KDV'siyle bina yapım hizmeti olarak kiralayana yani mal sahibine fatura edecek ve %10 kar marjı ile oluşan kar 2018 yılı kurum kazancına ilave edilecektir.

Mükellef kurum arsa sahibine fatura ettiği ancak tahsil etmediği tutarı “alacak olarak” kayıtlarına intikal ettirecek. Alacak tutarı işyerinin kullanılmaya başlandığı tarihi müteakip kalan kira süresine bölünmek suretiyle hesaplanan kısmının ilgili yıllar itibarıyle alacak tutarından düşülverek safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun 40 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi uyarınca ilgili yıllar itibarıyla kira gideri olarak dikkate alınacaktır.

Mükellef kurumun ilgili yıllar itibarıyla kira gideri olarak dikkate alınan tutarların arsa sahibi şahsa hesaben yapılan kira ödemesi olarak kabul edilmek suretiyle bu tutarlar üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesine göre gelir vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Ayrıca mükellef kurum tarafından inşa edilen bina ile ilgili olarak yüklenilen katma değer vergilerinin kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde yıl aşılmamak şartıyla genel esaslara göre indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

Buna göre mükellef kurumun işyerini fiilen kullanılmaya başlandığı tarihte yapması gereken muhasebe kaydı şu şekilde olmalıdır.

_____ 10.10.2018 _____

127 Diğer Ticari Alacaklar	1.947.000
258 Yapılmakta Olan Yatırımlar	1.500.000
391 Hes.KDV	297.000
679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	150.000

Ayrıca mükellef kurum 127 nolu hesaptaki alacak tutarını işyerini kullanmaya başladığı tarihten sonra kalan kira süresine (111 ay) bölgerek her ay kira gideri olarak muhasebeleştirerek üzerinden vergi tevkifatı yapması gerekmektedir. Buna göre;

Aylık kira gideri tutarı : $1.947.000 / 11 = 17.540 \text{ TL}$

2018 yılında mükellef kurumun kira gideri olarak dikkate alabileceği tutar ($17.540 \times 3 = 52.620 \text{ TL}$) dir.

Bu tutar net kira ödemesi olarak kabul edilecek ve brüte iblağ edilerek üzerinden vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

$52.620 / 0,85 = 61.905 \text{ TL}$

Buna göre mükellef kurumun 2018 yılında stopaj gelir vergisi olarak beyan etmesi gereken tutar 9.285 TL olarak hesaplanmıştır.

Damga Vergisi Kanunu yönünden mükellef kurum ile arsa sahibi arasında yapılan sözleşeme değerlendirildiğinde;

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde, bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kâğıtların damga vergisine tabi olacağı, 3 üncü maddesinde, damga vergisi mükellefinin kâğıtları imzalayanlar olduğu; 4 üncü maddesinde bir kâğıdın tabi olacağı verginin tayini için o kâğıdın mahiyetine bakılacağı ve buna göre tabloda yazılı vergisinin bulunacağı, kâğıtların mahiyetlerinin tayininde, şekli kanunlarda belirtilmiş olanlarda kanunlardaki adlarına, belirtilmemiş

olanlarda üzerlerindeki yazının tazammun ettiği hüküm ve manaya bakılacağı; 10 uncu maddesinde, belli para terimi, kağıtların ihtiva ettiği veya bunlarda yazılı rakamların hasıl edeceği parayı ifade edeceği hükmeye bağlanmıştır.

Damga Vergisi Kanuna ekli (1) sayılı tablonun "I-Akitlerle ilgili kâğıtlar" başlıklı bölümünde, belli parayı ihtiva eden mukavelenameler, taahhütnameler ve temliknamelerin nispi damga vergisine tabi tutulacağı hükmü yer almaktadır.

Buna göre, damga vergisi doğabilmesi için sözleşmede "belli para" bulunması gerekmektedir. Mükellef kurum ile arsa sahibi arasında düzenlenen sözleşmede belli bir para belirlenmediğinden, söz konusu sözleşmenin damga vergisine tabi tutulması mümkün değildir.

Cevap 8)

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde; kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ticari kazançlarındaki hükümlerinin uygulanacağı hükmü altına alınmıştır. Kurumlar bir hesap dönemi içinde elde ettikleri kazancın safi miktarı üzerinden kurumlar vergisine tâbi tutulacaktır. Kazancın safi miktarının tespitinde GVK'nin 40. maddesinde ve KVK'nın 8. belirtilen giderleri indirim konusu yapabilecektir.

GVK'nın 40. maddesi ile KVK'nın 8. maddesi incelendiğinde kurumların bir başka kurumun sermayesine iştirak etmesi ve iştirak edilen kurumun tasfiyeye girmesi dolayısıyla tasfiyenin zararla sonuçlanması durumunda iştirak edilen şirkete konulmuş olan sermaye payının geri alınamaması söz konusu olduğunda geri alınamayan sermaye paylarının kurum kazancının tespitinde gider veya zarar olarak indirilebilmesine dair bir hüküm bulunmadığı görülmektedir.

Bir kurumun başka bir kuruma sermaye koymak suretiyle iştirak etmesinin temel amacı faaliyet kârını artırmaktır. İştirak edilen kurumun kar etmesi halinde sermaye koyan kuruma sermaye oranı kadar kar payı öder. Bu kar payı KVK' na göre belli şartlarla vergiden istisna edilmiştir. KVK na göre bir kurum iştirak ettiği kurumun sadece kârına iştirak etmektedir.

Dolayısıyla iştirak edilen kurumun bir kısım giderlerini kendi bünyesinde indirim konusu yapamadığı gibi iştirak edilen kurumun zarar etmesi halinde bu zarara da iştirak edilmesi söz konusu olmayacağıdır. Yani, iştirak edilen kurumun tasfiye olması halinde alınamayan sermaye payları dolayısıyla oluşan zarar ticârî kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmadığı için gider veya zarar olarak ticârî kazancın tespitinde indirim konusu yapılamayacaktır.

Ayrıca soruda mükellef "*iştirakimizin tasfiye edildiğine ilişkin ticaret sicil belgesi firmamız için 213 sayılı VUK' un 322. Maddesine göre kanaat verici belge niteliğinde olduğundan iştirakimizden alamadığımız 120.000TL tutarındaki alacağımızı gider yazmanın vergi kanunları açısından doğru olduğunu düşünüyoruz*" şeklinde beyanda bulunmuştur.

VUK' un 322. maddesinde "*Kazai bir hükmeye veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkan kalmayan alacaklar, degersiz alacaktır.*

Degersiz alacaklar, bu mahiyete girdikleri tarihte tasarruf değerlerini kaybederler ve mukayyet kıymetleriyle zarara geçirilerek yok edilirler.

"İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin bu madde hükmüne giren deðersiz alacakları, gider kaydedilmek suretiyle yok edilirler." Hükmü yer almaktadır.

VUK'un 322. maddesine göre bir alacaðın deðersiz bir alacak olarak kabul edilebilmesi için her seyden önce ortada bir alacaðın olması gerekmektedir. Mükellef kurumun tam mükellefiyete tâbi bir başka kurumun sermayesine iştirak etmesi bir alacak mahiyetine deðildir. Bu nedenle iştirak edilen şirketin tasfiye olmasý ve tasfiyesinin zararla sonuçlanması durumunda geri alınamayan sermaye paylarının deðersiz alacak olarak kabul edilmesi mümkün deðildir.

Yukarıda yapılan açıklamalar doğrultusunda mükellef kurum tarafından geri alınması mümkün olmayan sermaye payının kurum kazancının tespitinde gider veya zarar olarak indirim konusu yapılması mümkün deðildir. Mükellef kurum tarafından gider yazılan 120.000TL nin kanunen kabul edilmeyen giderlere ilave edilmesi gerekmektedir.

2018 YILI KURUMLAR VERGİSİ BEYANININ YENİDEN DÜZENLENMESİ

Soru	Yapılacak işlem	Tutar (TL)
1.Soru	Yurt dışı iştirak kazancının brüt tutarının ticari bilanço karına ilave edilmesi gereklidir.	+367.200
1.Soru	Kambiyo karının ticari bilanço karına ilave edilmesi gerekmektedir.	+720.000
2.Soru	Örtülü sermaye üzerinden ödenen faiz gideri kanunen kabul edilmeyen giderlere eklenmesi gerekmektedir.	+139.674
3.Soru	7143 sayılı Kanuna göre hesaplanan KDV nin ticari bilanço karından indirilmesi gerekmektedir.	-60.000
3.Soru	7143 sayılı Kanuna göre kayıtlı bedelen düşük fiyatta satılan makine için hesaplanan tutarın kanunen kabul edilmeyen giderlere ilave edilmesi gerekmektedir.	+100.000
3.Soru	7143 sayılı Kanun kapsamında satılan makinanın satış gelirinin ticari bilanço karına eklenmesi gerekmektedir.	+600.000
4.Soru	Kur Farkı Giderinin ticari bilanço karından indirilmesi gerekmektedir.	-10.000
5.Soru	Taþeronluk hizmet bedelinin ticari bilanço karına ilave edilmesi gerekmektedir.	+1.837.500
6.Soru	Pos Cihazlarından para kullanırmaya karşılığında elde edilen hasılatın ticari bilanço karına ilave edilmesi gerekmektedir.	+54.400
7.soru	Kiralanan boş arsa üzerine yapılan iş yeri devrinden elde edilen kazancın ticari bilanço karına ilave edilmesi gerekmektedir.	+150.000
7.soru	Kira Giderinin ticari bilanço karından indirilmesi gerekmektedir.	-61.905
8.Soru	iştirak edilen kurumun tasfiye edilmesi nedeniyle gider yazılan iştirak tutarının kanunen kabul edilmeyen giderlere ilave edilmesi gerekmektedir.	+120.000

Yukarıda yer alan tablodan mükellef kurumun ticari bilanço karına (367.200+720.000-60.000+600.000-10.000+1.837.500+54.400+150.000-61.905=) 3.597.195TL nin ilave edilmesi

gerekmektedir. Ayrıca kanunen kabul edilmeyen giderlere ($139.674 + 100.000 + 120.000 =$) 359.674 TL nin ilave edilmesi gerekmektedir. Buna göre mükellef kurumun olması gereken 2018 dönemi beyanları aşağıdaki gibi düzeltilmiştir.

	Tutar (TL)
Ticari Bilanço Karı	8.530.500
İlage Edilmesi Gereken Kazanç Tutarı	3.597.195
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	400.000
İlage Edilmesi Gereken KKEG	359.674
Toplam	12.887.369
Yurt Dışı İştirak Kazancı	0
Geçmiş Yıl Zararı	130.000
Bağış ve Yardım (Makbuz karşılığında kamuya yararlı derneğe yapılan bağış toplam tutarı=400.000TL)	400.000
Matrah	12.357.369
Hesaplanan Kurumlar Vergisi	2.471.473
Yıl İçinde Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler	88.500
Yurtdışında Ödenen Vergi	367.200
Ödenen Geçici Vergi	1.550.000
Ödenmesi Gereken Kurumlar Vergisi	465.773
İade Edilecek Kurumlar Vergisi	0



2019/1. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı
Revizyon (2. Oturum)
27 Nisan 2019 Cumartesi – 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 mevzuatin 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 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, mükellef 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 randımın incelemesini içermektedir. Bu nedenle öncelikle mükellef 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 kişi gibi düşünülmeli, doğru rakamları bulma konusunda azami gayret gösterilmelidir.

I - GENEL BİLGİ

Afonkarahisar Vergi Dairesi Müdürlüğüne XXXXXXXXXX vergi kimlik numaralı mükellefi Mersu Ltd. Şti. (izleyen bölümlerde "mükellef kurum" olarak ifade edilecektir) Afyonkarahisar Organize Sanayi Bölgesinde meyve suyu imalatı işi ile iştigal etmektedir.

Mükellef kurum, yörede üretim yapan müstahsillerden satın aldığı kayısı ve vişneleri nakliye firmasına taşitarak kendi depolarına getirmekte ve depoladığı meyveleri çeşitli aşamalardan geçirerek meyve suyu imal etmektedir.

Mükellef kurumun 2018 hesap dönemi başı itibariyle ortaklarına, ortaklarının pay orantı ve tutarlarına ilişkin bilgiler aşağıda yer alan tablodaki gibidir.

ADI SOYADI/UNVANI	PAY ORANI (%)	ADRESİ
Mehmet MERMER	% 30	Afonkarahisar
Hasan Ali MERMER	%30	Afonkarahisar
Merpa İç Dış Tic. Ltd. Şti	%40	İstanbul

Mükellef kurum temsilcisi ile birlikte 2018 hesap dönemine ilişkin olarak tespit edilen hususlar aşağıdaki gibidir.

II - TESPİT EDİLEN HUSUSLAR

Mükellef kurum nezdinde 2018 hesap dönemine ilişkin yapılan denetim neticesinde aşağıdaki hususlar tespit edilmiştir.

- Üretim sürecine ilişkin tespitler:

- Mükellef kurumun müstahsillerden satın aldığı (müstahsil makbuzlarının dökümünden elde edilen) meyvelerin kaydi envanter bilgileri aşağıdaki gibidir.

Cinsi	Dönem Başı Stok (Kg)	Dönem İçi Alışlar	Dönem Sonu Stok
Kayısı	0	8.000.000 KG	0
		4.000.000 TL	
Vişne	0	8.900.000 KG	0
		7.120.000 TL	

- Mükellef kurumun 2018 hesap döneminde mamul satış miktarları aşağıdaki gibidir.

Mamul Cinsi	Dönem Başı Stok	Dönem İçi Alışlar	Dönem İçi Satışlar	Dönem Sonu Stok
Kayısı Nektarı	100.000 Litre	0	5.000.000 Litre	201.201 Litre
		---	7.500.000 TL	
Vişne Suyu	400.000 Litre	0	4.000.000 Litre	505.716 Litre
		---	12.000.000 TL	

Mükellef kurum temsilcisi, faaliyet süreci ile ilgili olarak; "Biz meyve suyu imal etmekteyiz. Öncelikle müstahsillerden satın aldığımız, meyve suyu yapımında kullanılan düşük kaliteli meyveleri, tarlalarдан yevmiye karşılığında çalışan işçilere toplatırız. Bu işçiler müstahsillerin hesabına çalışan, onların temin ettiği ama ücretlerini müstahsiller aracılığı ile bizim ödediğimiz işçilerdir. Bir işçi ortalama olarak günde 250 kg meyve toplar ve karşılığında 50TL yevmiye veririz. Bu para kurumumuzun hesabından ödenir ve meyve alımına ödenen bedelin dışındadır. Daha sonra topladığımız meyveleri nakliye firmalarına taşitarak fabrika deposuna getirtiriz. 2018 yılında nakliye firmaları ile ton başına anlaştık ve 1(bir) ton meyvenin taşınması için 50TL ödedik.

"Müstahsillerden satın alınan meyvelerde, depoya gelene kadar %63, depoda bekleme aşamasında ise %2 oranında fire-ağırlık kaybı meydana gelmektedir" şeklinde beyanda bulunmuştur.

Mükellef kurum temsilcisinin beyanlarına göre meyve suyu üretim aşaması şu şekildedir; Depolanan meyveler yıkama düzenevine ve buradan da değirmenlere taşınırlar. Meyveler, işlenmeden önce ayıklanıp yıkanarak temizlenir. Ayıklama yabancı maddelerle, ezilmiş, küflenmiş, bozuk meyvelerin ayrılmasıdır. Bu aşamada tüm meyve çeşitleri için ayıklama firesi ortalama olarak %5 seviyesinde gerçekleşmektedir. Ayrıca kayısı da ham ve yeşil renkli olanların ayrılması da son ürün kalitesini önemli ölçüde etkilemektedir. Ayıklama işleminden sonra kayısında ham meyvelerin ayrıştırılma aşamasında ortalama %3 ham meyve çıkmakta ve bunun herhangi bir ekonomik değeri bulunmamaktadır. Mükellef kurum kayısında ortaya çıkan ham meyveleri üretimde kullanmaktadır.

Yıkama aşamasında meyvelerdeki toz, kir, dal ve yaprak parçaları temizlenmektedir. Temizlenen meyvelerde ortalama %4 ağırlık kaybı oluşmaktadır. Kayısının çekirdekleri çıkarıldıkten sonra üretim ünitesine gönderilirler. Bu aşamada kayısıda ortalama %30, vişnede ise %20 oranında çekirdek fıresi verilir. Kayısı çekirdekleri başta gıda endüstrisi olmak üzere çeşitli alanlarda kullanılmaktadır. Mükellef kurum, kayısı çekirdeklerini düzenli aralıklarla bir kuruyemiş imalatçısına satmakta ve herhangi bir belge düzenlememektedir. Mükellef kurum temsilcisi konu ile ilgili olarak; "Satmış olduğumuz kayısı çekirdeklerine herhangi bir belge düzenlemedik. Ayrıca geçmiş dönem olması nedeniyle satış fiyatını hatırlıyorum" şeklinde beyanda bulunmuştur.

Yıkanan meyveler parçalama ünitelerinde-değirmenlerde parçalandıktan sonra kumaş torbalara doldurularak preslerde sıkılmaktadır. Meyvelerin değirmende parçalanması aşamasında herhangi bir fire oluşmamaktadır. Mükellef kurumun parçalama ünitesi dijital kayıt hafızalarından alınan (2018 döneminde kullanılan) kullanım bilgileri aşağıda yer alan tablodaki gibidir.

Ünite Adı	Kapasite	Tüketilen elektrik	Fılli Çalışma Saati
A-Ünitesi	6 Ton/Saat	25 KW/ Saat	500 Saat
B-Ünitesi	9 Ton/Saat	50 KW/ Saat	700 Saat
C-Ünitesi	12,5 Ton/Saat	60 KW/ Saat	730 Saat

Mükellef kurumun 2018 hesap döneminde aylar itibarı ile üretim ünitesi ve diğer işletme birimlerinde kullanılmış olduğu elektrik sarfıyat bilgileri dönemler itibarı ile aşağıdaki gibidir.

Dönemi/2018	Elektrik Sarfıyatı
Ocak	6527 KW
Şubat	6232 KW
Mart	4750 KW
Nisan	4400 KW
Mayıs	2525 KW
Haziran	3710 KW
Temmuz	37400 KW
Ağustos	38200 KW
Eylül	37500 KW
Ekim	12125 KW
Kasım	10700 KW
Aralık	6300 KW

Parçalama ünitelerinde parçalanan meyveler preslerde sıkılmak üzere pres bölümüne sevk edilir. Mükellef kurumun üretim sürecinde kullandığı torba envanteri aşağıdaki gibidir.

Kumaş Torba	Dönem Başı Stok	Dönem İçi Alışlar	Dönem Sonu Stok
Adet	20.000	60.000	18.583

Mükellef kurum temsilcisi, envanterde görünen torbalarla ile ilgili olarak; "Preslerde kullanılan kumaş torbalar ortalama 100 kg meyve parçası almakta ve bir torba en az 3 defa kullanılmaktadır. Dönem içinde herhangi bir torba satışı bulunmamaktadır. Kaydi envanter sonucu ortaya çıkan torba miktarının tamamı üretimde kullanılmıştır. Kullanılmış torbalar, herhangi bir ekonomik değeri bulunmadığından çöpe atılmaktadır" şeklinde beyanda bulunmuştur.

Preslerde sıkılan meyve parçalarına mayşe denir. Mayşeler preslendikten sonra; 1 kg Vişne parçasından ortalama %85 ve 1 kg kayısı parçasından ortalama %70 oranında meyve şırası çıkmaktadır. Bu aşamada oluşan meyve şırası 1kg=1 litredir. Meyve parçalarının sıkılması sonucu ortaya çıkan posa isteyen müstahsillere geri verilmekte, müstahsiller bu posaları evlerinde yakıt olarak kullanmaktadır. Mükellef kurum temsilcisi; "Meyve posalarının geri verilmesi yörede mutat hale gelmiş bir işlemidir. Bizde bu şekilde posaları isteyen müstahsillere geri veriyoruz ve her hangi bir bedel talep etmiyoruz ve her hangi bir kayıt yapmıyoruz" şeklinde ifade etmiştir.

Mükellef kurum ürettiği mamulleri 2 şekilde sınıflandırmaktadır. Bunlardan "meyve suyu" katkı maddesi içermeyen %100 meyveden oluşan içecektir. %100 meyve suyu olarak satılan ürün, vişneden elde edilen vişne suyunun durultma-filtreleme ve dirlendirme işleminden başka bir işlem yapılmadan ambalajlanarak satılmıştır. Vişne suyununfiltreleme aşamasında %7 civarında saflaştırma-berraklaştırma kaybı yaşanmaktadır. Vişne suyu saflaştırıldıktan sonra ambalajlanarak satışa hazır hale gelmektedir.

"Meyve nektarı" ise kayısından elde edilen meyve suyunun, su ile belli bir kısmına kadar seyreltilmesi ile hazırlanan içeceklerdir. Ancak bunlara, tadın dengelenmesi amacıyla şeker ve asit eklenmektedir. 1 litre meyve nektarında ortalama % 5 asit, % 10 sıvı şeker ve % 35 saf su bulunmaktadır. Meyve suyunun ve meyve nektarının ambalajlanması ve satış aşamasında herhangi bir fire oluşmamaktadır.

- 3- Yönetim kurulu 25.10.2017 tarihinde, 2018 hesap döneminde üretilicek meyve sularının ve meyve nektarlarının % 5 lik kısmını yöre halkına, %5 lik kısmını da fabrikasında çalışan işçilere olmak üzere toplam %10' unu ücretsiz olarak dağıtma kararı almıştır. Bu karar 2018 hesap dönemi boyunca üretilen mamullerin tamamı için uygulanmış ve bu işlemler karşılığında herhangi bir kayıt yapılmamış, bedelsiz dağıtılan ürünler beyanlara da yansıtılmamıştır.
- 4- Mükellef kurumun 12.12.2018 tarihinde fabrika binasında çıkan yangında üretim ünitesinin bir kısmı yanmış ve zararının tamamı sigorta şirketine karşılanmıştır. Yanan ünitenin faydalı ömrü 5 yıldır ve 01.01.2016 tarihinde KDV dahil 1.100.000-TL'ye mal olmuştur.
- 5- Mükellef kurum, satış hacmini artırmak ve yeni pazarlara girmek için 2018/Aralık döneminde bir pazarlama şirketinden, yurtçi ve yurtdışında meyve suyu tüketimi yüksek olan bölgelere yönelik, pazar araştırması ve müşteri listesi hizmeti satın almıştır. Mükellef kurum Pazar araştırması için 20.000TL, müşteri listesi için 50.000TL olmak üzere, toplam 70.000TL ödeme yapmış ve tamamını gider hesaplarına yansıtmıştır.

Mükellef kurum temsilcisi, fabrika içindeki üretim sürecinde katlandıkları maliyetlerin tamamını defter kayıt ve beyanlarına yansıtıklarını ifade etmiştir.

Mükellef kurum temsilcisi dönem sonu envanterini, VUK 186. Maddesi uyarınca saymak, ölçmek, tartmak suretiyle, kesin ve katı olarak hesap ve tespit ettiklerini ve ortalama maliyet esasını kullandıklarını ifade ve beyan etmiştir.

Veriler:

- Dağıtım anahtarı olarak **kayıtlı meyve alış miktarları kullanılacaktır.**
- Tüm işlemlerde KDV oranı %18 alınacak, mükellef kurumun kayıt dışı hasılat ve buna ilişkin KDV işlemlerinin tamamının 2018/Aralık döneminde gerçekleştiği kabul edilecektir. Mükellef kurum 2018/Aralık döneminde 1 nolu KDV beyannamesi ile 27.000,00-TL ödenecek KDV beyanında bulunmuştur.
- Mükellef kurum, satın aldığı mahsullenin-meyvelerin tamamını gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerden-müstahsillerden almaktadır. Ayrıca mükellef kurum, satın aldığı mahsulleri ticaret borsasında tescil ettirmemiştir.
- Mükellef kurum temsilcisinin verdiği fire oranları, Afyonkarahisar Sanayi Odasının sektör fireleri ile uyumludur.
- Mükellef kurum stoklarını ortalama maliyet yöntemine göre değerlendirmekte ve normal amortisman yöntemi kullanmaktadır.

III- İSTENENLER: (50 puan)

Mükellef kurum hakkında randıman incelemesi yapınız. 2018 hesap dönemine ilişkin hasılat ve maliyet tutar farklarını hesaplayınız. Bu farkın sebep olacağı her türlü vergi kaybına yönelik eleştirileri ve yapılması gereken işlemleri yasal dayanaklarıyla açıklayınız.

Her bir vergi türü itibariyle beyan edilen kazanca/matrahâ ilave edilmesi gereken tutarları, dönemini ve hesaplanması gereken vergi tutarlarını belirtiniz.

2019/1. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı
Revizyon (2. Oturum)
27 Nisan 2019 Cumartesi – 18.45 (Sınav Süresi 2 Saat)

CEVAPLAR

1.KAYIT DİŞİ HASILATIN TESPİTİ:

- Taşıma ve Bekleme Firesi

Cinsi	Alış Miktarı	Taşıma Firesi (% 3)	Bekleme Firesi(% 3)	Kalan
Kayısı	8.000.000 KG	8000000*0,03= 240.000-KG	(8000000-240000)*0,02= 155.200-kg	7.604.800-KG
Vişne	8.900.000 KG	8900000*0,03= 267.000-KG	(8900000-267000)*0,02= 172.66-KG	8.460.340-KG

- Ayıklama ve Ham Meyve Firesi

Cinsi	Önceki Aşama Kalan Mktar	Ayıklama Firesi (% 5)	Ham Meyve Ayırıştırma Firesi(% 3)	Kalan
Kayısı	7.604.800-KG	7604800*0,05=308.240-KG	(7604800-308240)*0,03= 216.736,80-KG	7.007.823,20-KG
Vişne	8.460.340-KG	8460340*0,05=423.017-KG	0,00-KG	8.037.323,00-KG

- Çekirdek Firesi

Cinsi	Önceki Aşama Kalan Miktar	Yıkama Firesi (% 4)	Çekirdek Firesi (Kayısı %30, Vişne %20)	Kalan
Kayısı	7.007.823,20-KG	7.007.823,20*0,04=280.313-KG	(7.007.823,20-280.313)*0,30 = 2.018.253,08-KG	4.709.257,12-KG
Vişne	8.037.323-KG	8.037.323*0,04=321.493-KG	(8.037.323-321.493)*0,20= 1.543.166,01-KG	6.172.664,00-KG

Yıkama firesinden ve çekirdek firesinden sonra 4.709.257,12-KG Kayısı ve 6.172.664-KG vişne parçalama ünitesine gönderilmiştir. Bu aşamada parçalamaya gönderilen vişne ve kayısı miktarları ile soruda verilen parçalama ünitesinde parçalanan meyve verilerini kıyaslamak gerekecektir.

Ünite Adı	Kapasite	Çalışma Saati	Toplam Parçalanan Meyve
A-Ünitesi	6 Ton/Saat	500 Saat	6 Ton*500 Saat= 3000 Ton
B-Ünitesi	9 Ton/Saat	700 Saat	9 Ton*700 Saat= 6300 Ton
C-Ünitesi	12,5 Ton/Saat	730 Saat	12,50 Ton*730 Saat= 9125 Ton
Toplam			18.425 Ton

Kayıtlı alışlardan gittiğimizde ise parçalama ünitesine (4.709.257,12-KG Kayısı + 6.172.664,00-KG Vişne =10.881.921 kg / 1000= 10.881 Ton meyve sevk edildiği görülmektedir. Parçalama ünitesinde-değirmenlerde 18.425 Ton meyve parçalanmıştır. Bu durum mükellefin kayıtlı alışları yanında kayıt dışı meyve alışının da bulunduğu göstermektedir.

Kumaş Torba	Dönem Başı Stok	Dönem İçi Alışlar	Kalan	Üretimde kullanılan
Adet	20.000	60.000	18.583	61.417

Torba envanterine göre preslerde kullanılan toplam torba miktarı 61.417 adettir. Bir torba 100 kg meyve almakta ve en az 3 defa kullanılmaktadır. Bu verilere göre preslenen meyve miktarı $61.417 \times 100 \times 3 = 18.425.100\text{-KG} / 1000 = 18.425$ Ton meyvedir. Parçalama ünitelerinde parçalan meyve miktarı ile preslerde sıkılan meyve miktarı aynı olduğuna göre bu safhadan sonra üretimde kullanılan meyve miktarı $18.425 \times 1000 = 18.425.000\text{-KG}$ kabul edilecektir.

Soruda dağıtım anahtarı olarak **kayıtlı mahsul alış miktarlarının kullanılacağı** belirtilmiştir. Üretimde preslerde sıkılan 18.425.000-kg meyvenin ne kadarının kayısı ne kadarının vişne olduğu kayıtlı meyve alış miktarına göre aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

Cinsi	Kayıtlı Alım Miktarı	Payı	Üretimde Kullanılan Miktar
Kayısı	8.000.000-KG	0,47	$18425000 \times 0,47 = 8.659.750\text{-KG}$
Vişne	8.900.000-KG	0,53	$18425000 \times 0,53 = 9.765.250\text{-KG}$
Toplam	16.900.000-KG	1,00	18.425.000-KG

Presleme aşamasında ortaya çıkan yarı mamülün hesabı

Cinsi	Preslenen Meyve Miktarı	Elde Edilen Meyve Şırası / litre
Kayısı	8.659.750-KG	$8.659.750 \times 0,7 = 6.061.825$ Litre
Vişne	9.765.250-KG	$9.765.250 \times 0,85 = 8.300.462,50$ Litre
Toplam	18.425.000-KG	

Elde edilen vişne suyu sırasında %7 oranında saflaştırma-berraklaştırma firesi oluşmaktadır. $8.300.462,50$ -litre vişne şarasından %7 fire düşündükten sonra $(8.300.462,50 \times 0,93) = 7.719.430$ litre satışa hazır vişne suyu-meyve suyu elde edilmiştir.

Elde edilen kayısı şurasına ise su asit ve şeker ilave edilmekte ve ortaya meyve nektarı çıkmaktadır. Sorudaki verilere göre 1 litre vişne nektarında %5 asit, %10 sıvı şeker ve %35 saf su bulunmaktadır. Bu veriye göre 1 litre kayısı nekratında 0,50 litre kayısı şarası vardır. Elde edilen kayısı şarasını 0,50 litreye böldüğümüz zaman satışa hazır hale gelen meyve nektarı bulunur. Buradan yola çıkarak, $6.061.825 \text{ litre} / 0,50 = 12.123.650$ litre satışa hazır hale gelen meyve nektarı bulunur.

Yapılan hesaplamalara göre dönem içinde üretimden elde edilen vişne suyu 7.719.430 litre ve kayısı nektarı 12.123.650 litre bulunmuştur. Mükellef kurumun dönem içinde satılması gereken mamül miktarı ise aşağıda yer alan tablodaki gibidir.

Mamul Cinsi	Dönem Başı Stok	Üretimde Gelen	Dönem Sonu Stok	Satılması Gereken Miktar
Kayısı Nektarı	100.000 Litre	12.123.650 lt	201.200 Litre	12.022.450 Litre
Vişne Suyu	400.000 Litre	7.719.430 lt	505.716 Litre	7.613.714 Litre

Mükellef kurum 2018 yılı boyunca üretmiş olduğu mamullerin %5'ini işçilere %5'ini ise yöre halkına ücretsiz dağıtmıştır. Yöre halkına dağıtılan miktarların işletmeden çekiş sayilarak hasılata ilave edilmesi gerekmekte olup, işçilere dağıtılan miktarın ise ücret kabul edilmesi gerekmektedir. Bu bölümde yöre halkına dağıtılan kısım kayıt dışı hasılatın içinde hesap edilecek, işçilere verilen kısım ise hasılattan çıkarılacaktır. Hasılata ilave edilmemesi gereken işçilere dağıtılan kısım aşağıda yer alan tabloda gösterilmiştir.

Satılması Gereken M.	İşçilere Ücretsiz dağıtılan Miktar	Satılabilir Miktar
(Kayısı)12.022.450 Litre	12.022.450*0,05=601.122,50-KG	11.421.327,50-KG
(Vişne) 7.613.714 Litre	7.613.714*0,05=380,685,70-KG	7.233.028,30-KG

Mükellef kurumun dönem içi kayıtlı satışları ile satılması gereken mamül miktarı ve buna göre bulunan belgesiz satış miktarı aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

Cinsi	Kayıtlı Satış	Satılması Gereken	Fark (Belgesiz Satış)
Kayısı Nektarı	5.000.000 Litre	11.421.327,50-KG	6.421,327,50 Litre
Vişne Suyu	4.000.000 Litre	7.233.028,30-KG	3.233.028,30 Litre

Mükellef dönemde 1 litre kayısı nektarını (7.500.000-TL/5.000.000-Litre) 1,50-TL'ye, 1 litre vişne suyunu (12.000.000-TL/4.000.000-Litre) 3,00-TL'ye satmıştır. Ortalama satış fiyatlarına göre belgesiz vişne suyu ve kayısı nektarından elde edilen kayıt dışı hasılat ise aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

Cinsi	Ortalama Satış Fiyatı	Belgesiz Satış Miktarı	Kayıt Dışı Hasılat Tutarı
Kayısı Nektarı	1,50-TL/Litre	6.421,327,50 Litre	9.631.991,25-TL
Vişne Suyu	3,00-TL/Litre	3.233.028,30 Litre	9.699.084,90-TL
Toplam			19.331.076,15-TL

2.KAYIT DİŞI SATIN ALINAN MEYVELERİN MALİYETİNİN HESAPLANMASI:

Soruya göre bir işçi 250-KG meyve toplaması karşılığında 50,00-TL gündelik almaktadır. Bir kg meyvenin toplama maliyeti 50/250=0,20-TL dir. Yine 1 ton meyvenin nakliyesi için 50,00-TL ödenmektedir. Bir kg meyvenin nakliye maliyeti 50/1000kg=0,05-TL dir. Buna göre maliyetler hesaplanırken kg başına 0,20-TL işçilik, 0,05-TL nakliye bedeli hesaplanması gerekmektedir.

Üretim sürecinde 18.425.000-Kg meyve parçasının, parçalama ünitesi ve torbalarda işlem gördüğü tespit edilmiştir. Kayıtlı alış miktarları üzerinden dağıtım anahtarına göre meyve parçaları cinsine göre aşağıdaki gibi tespit edilmiştir.

Cinsi	Kayıtlı Alım Miktarı	Payı	Üretimde Kullanılan Miktar
Kayısı	8.000.000-KG	0,47	18425000*0,47=8.659.750-KG
Vişne	8.900.000-KG	0,53	18425000*0,53=9.765.250-KG
Toplam	16.900.000-KG	1,00	18.425.000-KG

8.659.750-KG kayısı parçası ve 9.765.250-KG vişne parçası üretimde kullanıldığına göre geriye doğru fireleri eklediğimiz zaman satın alınan kayıtlı ve kayıt dışı meyve miktarlarını bulabiliyoruz.

Parçalama ünitesinde kullanılan 8.659.750 kg kayısı parçasını geriye doğru randıman yaptığımız zaman ($8.659.750/0,7/0,96/0,97/0,95/0,98/0,97=$) 14.711.025,20-KG kayısı alınmıştır. Bu miktarın 8.000.000-kg'sı belgeli, 6.711.025,20 kilogramı ise belgesizdir. Bir kg kayısı için 0,50-TL meyve bedeli, 0,25-TL işçilik ve nakliye bedeli, ödenmesi gerekmektedir. Bir kg kayısının işletmeye giriş maliyeti 0,75-TL dir. Belgesiz kayıt dışı satın alınan 6.711.025,20-KG kayısı için ($6.711.025,20*0,75=$) 5.033.268,90-TL maliyetlere ilave edilmesi gerekmektedir.

Parçalama ünitesinde kullanılan 9.765.250-KG vişne parçasını geriye doğru randıman yaptığımız zaman ($9.765.250/0,8/0,96/0,95/0,98/0,97=$) 14.079.937-KG vişne satın alınmıştır. Bu miktarın 8.900.000-kilogramı belgeli, 5.179.937-Kilogramı ise belgesiz satın alınmıştır.

Bir kg vişne için 0,80-TL meyve bedeli, 0,25-TL işçilik ve nakliye bedeli, ödenmesi gerekmektedir. Bir kg vişnenin işletmeye giriş maliyeti 1,05-TL dir. Belgesiz kayıt dışı satın alınan 5.179.937-KG vişne için ($5.179.937 \cdot 1,05 =$) 5.438.933,85-TL maliyetlere ilave edilmesi gerekmektedir.

Belgesiz alışlar nedeni ile maliyetlere ilave edilmesi gereken tutar (5.033.268,90-TL + 5.438.933,85-TL) 10.472.202,75-TL dir.

Belgesiz alınan kayısı ve vişne miktarları oran orantı yöntemi ile de bulunabilmektedir. Aşağıda yer aldığı şekilde de sorunun çözümü oran ve orantı yöntemi ile mümkündür.

8.659.750-KG kayısı parçası ve 9.765.250-KG vişne parçası üretimde kullanıldığı tespit edilmiştir. Buna göre;

Kayıt dışı kayısı alış miktarının oran orantı yöntemi ile tespiti:

$$8.659.750 - 4.709.257 = 3.950.493 \text{-KG}$$

8.000.000-KG	4.709.257-KG
X-KG	3.950.493-KG

$$X = 8.000.000 * 3.950.493 / 4.709.257$$

X=6.711.025-KG kayısı kayıt dışı alınmıştır.

Kayıt dışı vişne alış miktarının oran orantı yöntemi ile tespiti:

$$9.765.250 - 6.172.664 = 3.592.586 \text{-KG}$$

8.900.000-KG	6.172.664-KG
X-KG	3.592.586-KG

$$X = 8.900.000 * 3.592.586 / 3.592.586$$

X=5.179.937-KG vişne kayıt dışı alınmıştır.

3.BELGESİZ SATILAN KAYISI ÇEKİRDEĞİ HASILATININ TESPİTİ:

Soruda mükellef kurumun kayısı çekirdeklerini düzenli aralıklarla bir kuruyemiş imalatçısına satmakta ve herhangi bir belge düzenlememiği belirtilmiştir. Mükellef kurum temsilcisi konu ile ilgili olarak; “*Satmış olduğumuz kayısı çekirdeklerine herhangi bir belge düzenlemedik. Ayrıca geçmiş dönem olması nedeniyle satış fiyatını hatırlamıyorum.*” şeklinde beyanda bulunmuştur.

Çözümün önceki bölümünde belgeli ve belgesiz alınan toplam kayısı miktarının 14.711.025,20-KG olduğu bulunmuştur. 14.711.025,20-KG kayısını ileriye doğru randıman yaptığımız zaman elde edilen çekirdek miktarını (14.711.025,20-KG*0,97*0,98*0,95*0,97*0,96*0,3=) 3.711.321,50-kg kayısı çekirdeği elde edilmiş ve kayıt dışı satılmıştır.

VUK 267. Maddesindeki ikinci sırada yer alan maliyet bedeli esası ise, emsal bedeli tespit edilecek malın maliyeti bilinir veya tespit edilirse, mükellef maliyet bedeline toptan satışlar için %5, perakende satışlar için %10 ilave ederek emsal bedeli tespit edilir denilmektedir. Dolayısıyla meyve alımı sırasında katlanılan maliyetlerin, çekirdek üretimine düşen kısmını tespit edilerek, belgesiz satılan çekirdek hasılatı tespit edilecektir. Mükellef kurum çekirdekleri imalatçıya toptan satışı için maliyet bedeline %5 ilave etmek suretiyle bedel tespit edilecektir.

Mükellef kurum dönem içinde 1 kg kayısı için 0,75-TL mahsul bedeli, toplama ve işçilik bedeli ödemektedir. 14.711.025,2-KG kayısı için (14.711.025,20*0,75=) 11.033.268,90-TL ödenmiştir. Bu maliyetin (3.711.321,50-kg/14.711.025,20=) 0,252282'lik kısmını çekirdek maliyetidir.

Buradan çekirdeğin maliyetinin (11.033.268,90-TL*0,252282=) 2.783.495,15-TL olduğu sonucuna varılır. Toptan satışlara %5 ilave edilerek emsal bedeli bulunacaktır. **Belgesiz kayısı çekirdeği satışından (2.783.495,15-TL*1,05=)2.922.669,90-TL hasılat elde edilmiştir.**

4.DİĞER TESPİTLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ:

4.1.Mükellef Kurumun Ücretsiz Dağıtıltı Meyve Suyundan Elde Ettiği Hasılatın Hesabı:

Mükellef kurum yönetimi, 2018 hesap döneminde üretilen meyve sularının ve meyve nektarlarının % 5 lik kısmını yöre halkına, % 5 lik kısmını da fabrikasında çalışan işçilere olmak üzere toplam %10'nu ücretsiz olarak dağıtma kararı almış, bu karar 2018 hesap dönemi boyunca uygulanmıştır.

Mükellef kurum bedelsiz dağıtılan toplam meyve suyu miktarının % 5'ini işçilere dağıtmıştır. İşçilere bedelsiz verilen bu ayınlar GVK'nın 61. Maddesi gereği ücrettir. Dolayısıyla işçilere dağıtılan miktar ücret olarak değerlendirilecek ve dönem maliyetlerine eklenecektir.

Yöre halkına bedelsiz dağıtılan mamul ise işletmeden çekmiştir. Dolayısıyla işletmeden çekilen miktarın ortalama perakende satış fiyatına göre hesaplanıp mükellef kurumun hasılatına eklenmesi gerekmektedir. Mükellef kurumun karşılıksız dağıtıltı malların bedeli üzerinden KDV Kanununun 1 ve 3 maddesi gereğince vergi hesaplanması gerekmektedir. KDV Kanununun 27. Maddesine göre, ortalama satış fiyatı üzerinden bedel tespit edilecektir.

4.2.İşçilere Dağıtılan Bedelin Tespitı:

	Dağıtılan Miktar	Ort. Satış Fiyatı	Toplam Tutar	Toplam KDV
Kayısı N.	601.122,50-Litre	1,50-TL/Litre	901.683,75-TL	162.303,07-TL
Vişne Suyu	380.685,70-Litre	3,00-TL/Litre	1.142.057,10-TL	205.570,28-TL
Toplam			2.043.740,85-TL	367.873,35-TL

İşçilere ayın olarak verilen KDV Dahil toplam 2.411.614,20-TL ücret üzerinden gelir vergisinin 94. Maddesi gereğince tevkifat yapılması gerekmektedir. Yapılacak gelir vergisi tevkifatı (2.411.614,20-TL net tutar kabul edilecek bu tutar brüte iblağ edilecek ve brüt tutar üzerinden

tavkifat yapılacaktır) $2.411.614,20 \text{ TL} / 0,85 = 2.837.193,18 \text{ TL} * 0,15 = 425.579,18 \text{ TL}$ Gelir Vergisi tevkifi yapılması gerekmekte olup, ayrıca Aralık dönemi KDV matrahına $2.043.740,85 \text{ TL}$ nin eklenmesi gerekmektedir.

4.3.Mükellef Kurumun Meyve Posalarını Müstahsillere Ücretsiz Dağıtması:

Mükellef kurum üretim sürecinde ortaya çıkan meyve posalarını müstahsillere geri vermektedir. Mukellef kurum temsilcisi, bu işlemin o yörede bir adet şeklinde uygulandığını, kendilerininde yörenin adetlerine uyarak posaları müstahsillere, satın aldıkları mahsul oranında geri verdiklerini beyan etmiştir. KDV Kanunun teslim başlıklı 2. Maddesinde “Kap ve ambalajlar ile döküntü ve tali maddelerin geri verilmesinin mutat olduğu hallerde teslim, bunlar dışında kalan maddeler itibariyle yapılmış sayılır. Bunların yerine aynı cins ve mahiyette kap ve ambalajlar ile döküntü tali maddelerin geri verilmesinde de aynı hükmü uygulanır” denmektedir. Dolayısıyla yöre çevresindeki adetlere göre posa teslimi matrahın dışında tutulacağı için üzerinden ayrıca kdv hesaplanması gereklidir.

4.4.Mükellef Kurumun Müstahsillerin İşçilerine Verdiği Gündelikler:

Mükellef kurum müstahsillerden satın aldığı meyvelerin toplatılması için müstahsillerin hesabına çalışan işçilerin yevmiyelerini ödemektedir. Meyve toplayan işçiler müstahsillerin hesabına çalıştığı için mükellef kurum ile aralarında işçi işveren ilişkisi bulunmamaktadır. Dolayısıyla gelir vergisi yönünden yapılacak bir işlem bulunmamaktadır.

4.5.Üretim Ünitesinde Çıkan Yangında Zayı Olan Tesisin Değerlendirmesi:

Mükellef kurumun 12/12/2018 tarihinde fabrika binasında çıkan yangında üretim ünitesinin bir kısmı yanmış ve zararının tamamı sigorta şirketine karşılanmıştır. Yanan ünitenin faydalı ömrü 5 yıldır ve 01/01/2016 tarihinde KDV Dahil 1.100.000-TL'ye mal olmuştur.

Vergi usul kanunu 329. Maddesine göre Yangın, deprem, sel, su basması gibi afetler yüzünden tamamen veya kısmen ziyaa, uğrayan amortismana tabi iktisadi kıymetler için alınan sigorta tazminatı bunların değerinden (Amortismanlı olanlarda ayrılmış olan amortisman çıktıktan sonra kalan değerden) fazla veya eksik olduğu takdirde farkı kar veya zarar hesabına geçirilir. Şu kadar ki, alınan sigorta tazminatı ile ziyaa, uğrayan malların yenilenmesi işin mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde tazminat fazlası, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir. Bu süre içinde kullanılmamış olan tazminat farkları kara ilave olunur. Zararın tamamı sigorta şirketine karşılandığı için kar veya zarara atılacak bir tutar bulunmamaktadır.

Katma değer vergisi kanununun 30. Maddesine göre deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yanım sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yanım sonucu zayı olanlar hariç olmak üzere, zayı olan mallara ait katma değer vergisinin indirilemeyeceği hükmü altına alınmıştır. Çıkan yanım maliye bakanlığında mücbir sebep ilan edilmediği için katma değer vergisi indirilemeyecektir. Katma değer vergisi genel uygulama tebliğine göre ise indirim konusu yapılan 100.000-TL KDV 5 yıla bölünecek ve kullanılmayan 2 yıla isabet eden kısmı ise indirilecek KDV hesaplarından çıkartılacaktır.

Mükellef kurumun indirim konusu yaptığı 167.796,61-TL KDV tutarının 2 yıla isabet eden (167.796,61/5*2) 67.118,65-TL KDV tutarının ödenecek KDV sütununa ilave edilmesi gerekmektedir.

Mükellef kurum 932.203-TL lik amortismana tabi iktisadi kıymetin 3 yıla isabet eden amortismanını gider olarak maliyet hesaplarına kaydedecek, kalan iki yıla isabet eden amortisman tutarını giderlerine konu edemeyecektir. (Gider yazılmayan zararlar karşılığında sigorta şirketinden alınan tazminat bedelinin gelir yazılıp yazılmaması hususu vergi mevzuatı açısından tartışmalı konular arasında yer almaktadır. Üretim ünitesi için sigorta şirketinden alınan bedelin gelir yazılımasına ilişkin verilen cevaplar doğru kabul edilecek, sigorta şirketinden alınan bedel için herhangi bir işlemden bahsedilmemesi de yine doğru kabul edilecektir.)

4.6.Danışmanlık Hizmeti ve İsim Listesi Ödemesi:

Mükellef kurum, satış hacmini artırmak ve yeni pazarlara girmek için 2018/Aralık döneminde bir pazarlama şirketiinden, yurtçi ve yurtdışında meyve suyu tüketimi yüksek olan bölgelere yönelik, pazar araştırması ve müşteri listesi hizmeti satın almıştır. Mükellef kurum pazar araştırması için 20.000-TL, müşteri listesi için 50.000-TL olmak üzere, toplam 70.000-TL ödeme yapmış ve tamamını gider hesaplarına yansıtmıştır.

Ödenen danışmanlık hizmeti pazarlama gideri olarak kayıtlara alınacak, isim listesi ise gayri maddi hak olarak aktife kaydedilecek ve 15 yılda itfa edilecektir. $50.000\text{-TL}/15 = 3.333,00\text{-TL}$ 'nin gider yazılımasına müsaade edilecek, 46.667,00-TL ise kanunen kabul edilmeyen gider olarak dönem beyannamesine eklenecektir.

4.7.Müstahsillerden Belgesiz Alınan Meyveler:

Mükellef kurumun yapılan randıman incelemesi neticesinde müstahsillerden belgesiz tarım ürünü satın aldığı tespit edilmiştir. Mükellef kurumun belgesiz satın aldığı meyveler için gelir vergisi kanunun 94/11-b Maddesine göre %4 oranında tevkifat yapması gerekmektedir.

Cinsi	Belgesiz Al. Mk	Ahş Fiyatı	Toplam Tutar	Tevkifat Tutarı
Kayısı	6.711.025,20-KG	0,50-TL	3.355.512,60-TL	134.220,50-TL
Vişne	5.179.937,00-KG	0,80-TL	4.143.949,60-TL	165.757,98-TL
Toplam			7.499.462,20-TL	299.978,48-TL

5. VERGİ TÜRLERİ AÇISINDAN YAPILACAK İŞLEMLER:

5.1.Kurumlar Vergisi Yönünden Yapılması Gereken İşlemler:

Brüt Satışlara Eklenmesi Gereken Hasılat		22.253.746,05TL
Belgesiz Satış Hasılatı		
Bedelsiz Dağıtılan Mamuller	19.331.076,15TL	
Çekirdek Satışı	2.922.669,90TL	
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler		
İsim Listesi nedeniyle Reddedilen Gider		46.667,00TL
Maliyetlere Eklenmesi Gereken Tutar		
Belgesiz Alınan Mamul		(13.309.395,93TL)
Maliyeti	<u>10.472.202,75TL</u>	
İşçilere Ayın Olarak Verilen Ücret	2.837.193,18TL	
Kurumlar Vergisine Eklenmesi Gereken Tutar		8.991.017,12TL
Ödenmesi Gereken Fark KV (%22)		1.978.023,77TL
Vergi Zayıflı Cezası		1.978.023,77TL
Özel Usulsüzlük Cezası		
Madde 353	120.000,00TL	1.320.000,00TL
Mük. Madde 355	1.200.000,00TL	

5.2.Katma Değer Vergisi Yönünden Yapılması Gereken İşlemler:

Katma Değer Vergisi Matrahına Eklenmesi Gereken Tutarlar		
Belgesiz Satış Hasılatı	24.297.486,90TL	
Bedelsiz Dağıtılan Mamuller	21.374.817,00TL	
Çekirdek Satışı	2.922.669,90TL	
Hesaplanan KDV		4.373.547,64TL
İlave Edilecek Kdv (Üretim Ünitesi)		67.118,65TL
Fark Ödenecek KDV		4.440.666,25TL
Vergi Zayıflı Cezası		4.440.666,25TL

5.3.Gelir Vergisi Yönünden Yapılması Gereken İşlemler:

Gelir Vergisi 94. Maddesi Kapsamında Yapılması Gereken İşlemler		
	Ödeme Tutarı	Tevkifat Tutarı
Ücret Sayılan Ödemeler (GVK 94/1)	2.837.193,18TL	425.579,18TL
Belgesiz Satın Alınan Mahsuller (GVK 94/11-1)	7.499.462,20TL	299.978,48TL
TOPLAM		725.557,66TL
Vergi Zayıflı Cezası		725.557,66TL