



2014/1.DÖNEM

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK SINAVLARI

REVİZYON SINAVI

06 Mayıs 2014-Salı 18:00

**SORULAR**

**I-GENEL BİLGİ**

Kars ili Kağızman Malmüdürlüğü'nün 8870 908 4778 hesap numaralı kurumlar vergisi mükellefi olan Tunçkaya Besicilik A.Ş. (Bundan sonra mükellef ve/veya mükellef kurum olarak zikredilecektir) Çamuşlu Köyü Yolu No:18 Kağızman/KARS adresinde, kaz besiciliği ve kaz eti ürünlerinin satışı faaliyeti ile iştigal etmektedir. Mükellef kurumun toplam 5 ortağı olup, her birinin ortaklık payı eşittir. Mükellef kurumun 2013 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesinin özeti aşağıdaki gibidir.

Kurumlar Vergisi Beyanname Özeti (TL)		
A.	Ticari Bilanço Karı	4.075.000
B.	Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	25.000
C.	Kar ve İlaveler Toplamı	4.100.000
D.	Cari Yıla Ait Zarar, İstisna ve İndirimler Toplamı (Gayrimenkul Satış Kazancı İstisnası 171.700)	171.700
E.	Kar	3.928.300
F.	Geçmiş Yıl Zararları —2009 yılı zararı (250.000) —2010 yılı zararı (100.000) —2011 yılı zararı (150.000)	500.000
G.	İndirime Esas Tutar	3.428.300
H.	Girişim Sermayesi Fonu	342.830
I.	Kurumlar Vergisi Matrahı	3.085.470
J.	Hesaplanan Kurumlar Vergisi	61.709
K.	Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı	60.440
L.	Ödenecek Kurumlar Vergisi	1.269

**II- CEVAP VERİLİRKEN DİKKAT EDİLECEK HUSUSLAR (Öncelikle Okuyunuz)**

1) Sorunun ana unsuru randıman incelemesi kaynaklıdır. Bu nedenle öncelikle mükellef kurum temsilcisinin üretim sürecine ilişkin açıklamaları ile üretimle ilgili diğer tespitler çok dikkatli bir şekilde okunmalı, üretim sürecine tam olarak vakıf olduktan sonra çözüme başlanmalıdır. Amaç, mükellef kurumun yasal kayıtlarında görünen kayıtlı hâsılatla, randıman incelemesi sonucu bulunan hâsılat arasındaki farkı bulmak ve eleştiri konusu yapmaktır. Bu nedenle soru metni, sanki incelemeyi yapan sizmişsiniz gibi içselleştirilmeli, doğru rakamları bulma konusunda azami gayret gösterilmelidir. Bunun içindir ki soru metninde verilen **fire ve oranlar** gibi rakamlar ve **sürece ilişkin açıklama ve tespitler** olması gereken matrah farkını bulmak için son



derece önemlidir. Bu nedenle heyecanlanmadan, dünya ile bağlantınızı kesip sadece metne odaklanmanız önerilir.

2) Bize sağlıklı bir değerlendirme şansı vermeniz için yazılarınızın okunaklı olmasına özen gösteriniz. Özellikle randıman incelemesi bölümünde cevap kâğıdında; **rakamların nereden geldiği ve ne şekilde bulunduğunu**, yapılan matematiksel işlemi yazmak suretiyle **açık ve anlaşılır** bir şekilde ortaya koyunuz.

3) Randıman incelemesi verileri dışındaki unsurlar soru kitapçığının C-Diğer Tespitler bölümünde belirtilmiştir. Bu tespitlerin bir kısmı doğrudan eleştiriyi gerektirebilecekken, bazıları da olması gereken **beyannamelerin oluşturulmasında** veya **bazı iddiaların pekiştirilmesinde** yararlanılabilecek verilerden oluşmaktadır. Her bir tespite ilişkin vergi kanunları açısından eleştirilecek bir hususun bulunup bulunmadığını değerlendirerek, **tespit sırasına** göre açıklama yapınız. Bu açıklamalarda matrah farkının doğumuna sebebiyet veren unsuru gerekçelendirerek, tarhiyat türünü de açıklanmak suretiyle ortaya koyunuz. Tespitte mükellef kurum nezdinde eleştirilecek bir hususun bulunmadığı düşünülüyor ise, bu hususu gerekçelendiriniz.

4) Tespitlere ilişkin açıklamaları yaparken sadece matrah farkını ortaya koyunuz, vergi ve ceza tutarı **hesaplamayınız**. Randıman incelemesi ve diğer tespitlere ilişkin açıklamalar bitirildikten sonra, mükellefin olması gereken kurumlar vergisi beyannamesi düzenleyiniz. Bunun için de öncelikli olarak matrah farkı icmalini yapınız. KDV yönünden yapılan tespitler sonucu matrah farklarını ortaya koyunuz, aynı işlemi varsa diğer vergiler ve usul incelemeleri için de yapınız. Bu bölümde her bir vergi türü için ayrı ayrı olmak üzere, mükellef kurum adına tarh edilecek vergi ve kesilecek cezaları hesaplayıp, tarh edilecek vergilerin tarhiyat türünü de toplam bazda belirtiniz.

5) Değerlendirme, her bir tespite ilişkin yasal açıklamalar ve yorumlar ile bu çerçevede yapılan hesaplamaların **-değişik seçeneklerin olması durumunda, bu seçenekleri de ortaya koyarak-** uygunluğuna ve kendi içinde tutarlılığına göre yapılacaktır. Buna göre randıman incelemesinin not baremi **50** puandır. Belirlenen bu not baremi hem randıman farkının hesaplanması, hem de bu farkın sebep olacağı vergi uygulamalarına ilişkin olacaktır. Diğer tespitlere ilişkin açıklamaların not baremi **20** puan olarak belirlenmiştir. Aynı şekilde, kurumlar vergisi, KDV ve diğer vergiler açısından olması gereken beyanlar, usul hükümlerine ilişkin cezalar, ihbar ikramiyesinin not baremi toplamda **30** puan olup, kendi içindeki ağırlıkları parantez içinde koyu yazılarak belirtilmiştir.

6) Sorulara cevap verirken aynı soruya cevap kâğıdının **birden fazla yerinde cevap vermeyiniz**. Farklı soruların cevapları arasında **iki satır boşluk** bırakmaya, cevapların birbirine **karışmamasına**, kâğıdın **okunaklı ve düzenli** olmasına özen gösteriniz

7) Cevaplamalarda mükellef kurumun **geçici vergi** karşısındaki durumunu **ihmal** edilecektir.

8) Mükellef kurumun yanlış yaptığı veya hatalı değerlendirdiği işleme ilişkin olarak, muhasebe kaydı **yapmayınız**.

9) Bu sınavın bir yandan bilgi, diğer yandan da zamana karşı bir yarış olduğunu unutmayınız.

### III- MÜKELLEF KURUM NEZDİNDE YAPILAN ÇALIŞMALARDA TESPİT EDİLEN HUSUSLAR

Mükellef kurum nezdinde 2013 hesap dönemine ilişkin vergi incelemesinde, aşağıdaki hususlar şirket genel müdürü Cenk KOCABEY ile birlikte tespit edilmiştir.

#### A-Üretim Sürecine İlişkin Olarak Mükellef Kurum Temsilcisinin Açıklamaları

1) Mükellef kurum temsilcisinin ana faaliyet konusuna ilişkin olarak yaptığı açıklama aşağıdaki gibidir.



“Kaz yetiştiriciliği profesyonel anlamda ülkemizde çok fazla bilinmemektedir. Dünyanın en lezzetli etlerinden biri olan kaz eti, kızartıldığında ağızda parçalanabilen altın rengindeki derisi ile çok nefis bir ziyafet yemeği oluşturmakta ve lüks otellerin esaslı menü unsurlarından biri olmaktadır. Diğer taraftan kazdan karaciğer üretimi, başta Fransa olmak üzere dünyada birçok ülkede yaygın olarak yapılmakta ve Avrupa ülkelerinin birçoğunda lezzetiyle içki sofralarının vazgeçilmez mezesi olarak yüksek fiyattan pazarlanmaktadır. Kazlardan elde edilen diğer ürünlerden biri olan tüy; yün, elyaf ve pamuğa göre daha pahalı olmasına rağmen, kullanım ömrünün daha uzun olması nedeniyle, daha ekonomik olmakta, böylece yastık ve yorgan yapımında, koltuk üretiminde, okçulukta, boya sanayinde ve olta iğnesi yapımında kullanılabilir. Biz de firma olarak hem bu imkânlardan yararlanmak hem de kaz etini ülkemizde tanıtmak, sevdirmek amacıyla özellikle ülkemizdeki beş yıldızlı otellere hizmet etmek üzere bu tesisi kurduk. Kaz deyince akla gelen ilk yer olan Kars'ta 300 dönümlük bir arazide, her türlü donanım ve hijyeni ihtiva eden bir tesisi, 2012 yılında kurduk ve ilk üretimimizi de 2013 yılında gerçekleştirdik. Çok fazla olan kaz türleri arasında en zarif ve ağır cüsseli kaz ırkı olan Fansız menşeli Toulouse kazını seçtik. Temel faaliyet konumuz, damızlık kaz yumurtalarının ithali yoluyla kaz yetiştirmek, bunlardan bir devre geçerli olmak üzere damızlık yumurta almak, bu suretle kaz eti ve türevlerini üretmek ve pazarlamaktır. “

## **2-Üretim sürecinin nasıl gerçekleştirildiği konusunda mükellef kurum temsilcisinin açıklamaları aşağıdaki gibidir.**

“ İlk aşamada damızlık kaz üretiminde kullanılacak yumurta, Fransız “Toulouse Egg” adlı şirketinden satın alınmaktadır. Gümrükten çekilen yumurtalar tesislerimize getirilmekte ve kuluçka makinelerine konulmaktadır. Yumurtaların nakliye sırasında kırılmalarını önlemek amacıyla ihracatçı firma tarafından özel koliler hazırlanmakta ve bu aşamada herhangi bir zayıt olmamaktadır. Damızlık üretiminde kullanılacak yumurtalar tesise getirildikten sonra, kolilerden çıkarma ve kuluçka makinelerine konma esnasında kırık, çizik olup olmadığı konusunda kontrol edilmekte ve kuluçka makinelerine konmaktadır. **Özel kolilerden boşaltma esnasında kırık ve çizik veya dölsüz olduğu gerekçesiyle kuluçka makinesine konamayan yumurta oranı yaklaşık ithalat miktarının binde 1'dir.** Kuluçka makinesine konamayan bu yumurtalar, yetiştirme döneminde yemlere karıştırılmaktadır.

Kuluçka makinesinde **29 günlük kuluçka** döneminden sonra civcivler çıkmaktadır. Bu şekilde elde edilen civcivler cinsiyet ayırımına tabi tutulmakta ve farklı yetiştirme birimine sevk olunmaktadır. Teknolojik olarak dünyanın en kaliteli kuluçka makinesine sahip olmamıza rağmen yumurtaların tamamından sağlıklı civciv alınamaktadır. **Dolayısıyla birinci nesil için kuluçka makinesi orijinli fire oranı sektör ortalamasının çok altında %2 olarak gerçekleşmektedir.**

Yetiştirme kümeslerinde **16 hafta (112 gün)** besiyeye alınan civcivler yetişkin haline getirilmekte ve ortalama kütle ağırlığı **dişilerde 6 kilo 300 grama, erkeklerde 7 kilo 200 grama** ulaşmaktadır. Bu gramaj bu kaz türünde ulaşılacak tavan ağırlık olup, kullandığımız yemleme tekniği ile bu gramaj her zaman tutturulmaktadır. **Gerek 1 ve gerekse 2. neslin yetiştirme kümeslerindeki süre boyunca hastalık, ezilme, sıkışma vs gerekçeleriyle ölüm oranı ortalama %5'tir.**

ihracatçı firma ile yapılan anlaşma uyarınca **ilk parti** damızlık yumurtadan çıkacak civcivlerin **%65'i dişi, %35'i de erkek** olmaktadır. Kesim aşamasına kadar dişi ve erkek kazlar bir arada bulundurulmamakta, döllendirme işlemi suni yolla yapılmaktadır.

16 hafta sonunda yetiştirme kümeslerinden alınan dişi kazlar, yumurtlama kümeslerine konulmakta ve 17. haftada yumurta vermemekte, 18. haftadan itibaren de yumurtlamaya başlamaktadır. **18 ve 19.** haftalarda elde edilen yumurtalar, damızlık üretimine **uygun olmadığından** ayrılmakta ve **likit yumurta** olarak satışa konu edilmektedir. Bu dönemde elde edilen yumurtaların ortalama ağırlığı **140 gramdır.** (bu ağırlığın **%2'si kabuk,** geri kalanı yumurta sarısı ve beyazından oluşmaktadır.) Yumurtaların kırılarak likit yumurta haline getirilmesinde ortaya çıkan kalsiyum kaplı kabuk, ticarete konu edilmemektedir. 20-26 hafta arasında suni



# TÜRMÖB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER  
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ  
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

döllendirme işlemine tabi tutulan ve ortalama **200 gram** (bu ağırlığın **%2'si kabuk**, geri kalanı yumurta sarısı ve beyazından oluşmaktadır.) ağırlığındaki yumurtalar tekrar civciv üretiminde kullanılmaktadır. Bu yumurtaların **damızlık amaçlı satımı** kesinlikle söz konusu değildir.

Kazların bir dönemlik yumurta **verimi ortalama 26 adet olup**, bunun **6 adedi 18 ve 19. haftaya, bakiye 20'si de 20-26. haftalarda** olmaktadır. Tesisimiz ileri en son teknolojiye sahip olduğundan kaz yumurtası elde edilmesinde; soğuk, sıcak gibi mevsimsel faktörlerin bir etkisi bulunmamaktadır. Kendi tesislerimizde 20-26. haftalarda üretilen yumurtalardan kırık, çizik, çift sarılı veya dölsüz olması nedeniyle civciv üretiminde **kullanılmayan yumurta oranı, dönem toplam üretiminin %20'si** olmaktadır. Bu şekilde civciv üretiminde kullanılmayan yumurtadan likit yumurta elde edilmektedir. 20-26 haftalar arasında damızlık üretiminde kullanabileceğimiz yumurtalar, toplu olarak ikinci nesil kaz üretimine 27. haftanın ilk günü konu edilmektedir. Dolayısıyla ithal yumurtalardan elde edilen ve damızlık olarak kullanılan dişi ve erkek kazlar, kendilerinden beklentilerin karşılandığı tarih olan 27. haftada kesimhaneye gönderilmektedir.

**İkinci nesil civciv üretimi sırasında kuluçka makinesi firesi ithal edilen yumurta aşamasından farklı olarak %2 değil, %10 civarında olmaktadır.** Yumurtaların genetik yapılarında üretici firma tarafından gerçekleştirilen oynamalarla, ithal edilen yumurtadan elde edilen kazdan **sadece bir dönem** kuluçkaya uygun damızlık yumurta elde edilmektedir. Dolayısıyla 2. nesilden elde edilen kaz yumurtaları, tekrar damızlık yumurta olarak kullanılmamakta, yeni bir neslin yaratılması ancak ve ancak yeniden damızlık yumurta ithali suretiyle mümkün olabilmektedir. Bu nedenle ki 2. nesil olarak elde ettiğimiz kazların tamamı yetiştirme döneminin sonunda kesilmektedir. **İkinci nesil olarak değerlendirilen kazların cinsiyet oranı, ilk damızlık yumurtalardan farklı olarak, %10 dişi, %90 erkektir.**

İkinci nesil kazlardan yumurta alımı söz konusu olabilmekle birlikte, bunlardan damızlık yumurta alınamaması, yemleme masrafının yetiştirme dönemindeki gibi devam etmesi gibi hususlar dikkate alındığında, canlı olarak besiciliğinin devamı yerine, kesimhaneye gönderilmesi en ekonomik yol olmaktadır. Diğer bir deyişle ikinci nesil kazlar yumurta için beslenmemekte, yetiştirme dönemi sonunda (ki bu civciv halinden itibaren 112 günü ifade etmektedir.) kesimhaneye gönderilmektedir. Diğer taraftan temel amacımız, damızlık yumurta almak ve yetiştirme dönemi sonundaki ideal canlı ağırlığa ulaşmak olduğundan; birinci nesil kazlardan damızlık yumurta alınmadan, ikinci nesil kazlardan da yetiştirme dönemi bitmeden, **kesim** işlemi kesinlikle yapılmamaktadır.

Her iki nesil kazlar için de, yetişkinlik döneminden, kesim tarihine kadar **ölüm oranı** ihmal edilebilir niteliktedir.

Civciv aşamasından kesim aşamasına kadar olan süreçte gerçekleşen ölümlerden, **tüy de dâhil** hiçbir şekilde ekonomik değer elde **edilmemekte**, bunlar yakım ocaklarında imha edilmektedir.

Yasal kayıtlarımızda kaz üretim işlemi, nesil olarak takip edilmektedir. 1. nesil kaz üretimi dediğimizde, Fransız firmasından alınan ilk parti yumurtadan başlayan ve kesim aşamasına kadar olan devre anlaşılmaktadır. İkinci nesil dediğimiz unsur da; 1. partide yetiştirilen kazlardan elde edilen ve kuluçka makinelerine konulmak suretiyle üretilen kazlardan oluşmaktadır. Her bir parti itibarıyla kesimhaneye gönderilen kazlardan elde edilen **karkas randıman oranı %72'**dir. Diğer bir deyişle canlı ağırlığın ortalama %72'si kaz etinden oluşmaktadır. Canlı ağırlığın **%1 'i kalp, %4'ü taşlık, %2'si de ciğerden** oluşmaktadır. **Kaz başına ortalama 200 gram** da tüy elde edilmektedir. Bunların dışında ekonomik değeri olan bir unsur bulunmamaktadır.

Bir istisna dışında üretimini yaptığımız kazların gerek civciv, gerek kaz palazı ve gerekse yetişkinlik döneminde canlı olarak satışı **söz konusu değildir**. Sadece birinci nesilden üretilen toplam **290 çift kaz**, Çevre ve Orman Bakanlığı Doğa Koruma ve Millî Parklar Genel Müdürlüğü'ne 18. haftada bedeli karşılığında teslim edilmiştir.



# TÜRMÖB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER  
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ  
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

Birinci ve ikinci nesil kazların üretilmesi sürecinde, kuş gribi ve benzeri bir hastalık dolayısıyla herhangi bir **kaybımız olmamıştır**. Keza, kesimhanede elde edilen ve soğuk hava depolarımızda muhafaza ettiğimiz ürünlere ilişkin olarak bozulma ve benzeri nedenlerle herhangi bir **kaybımız da söz konusu değildir**.

Kaz eti, ciğer, kalp ve taşlık anlaşma yaptığımız turistik otellere veya nihai tüketicilere satılmaktadır. Satış fiyatlarımız KDV hariç belirlenmekte olup, otellerle nihai tüketiciler arasında farklılık bulunmamaktadır.

Damızlık üretiminde kullanılmayacak nitelikteki yumurtalar hijyenik ortamda likit yumurta haline getirilmekte ve **1kg.lık paketler halinde pastörize yumurta** olarak yine otellere satılmaktadır.

Kazın gövde ve sırt bölgesinden elde edilen toplam tüy gramajın %50'sini oluşturan tüy, **birinci sınıf tüy** adıyla yastık ve yorgan imalatçılarıyla, hazır giyim imalatçılarına, gramajı yine %50 olan kanat ve kuyruktan elde edilen tüy de **ikinci sınıf tüy** adıyla koltuk üreticilerine, okçuluk malzemesi imalatçılarına, boya ve olta iğnesi yapımcılarına satılmaktadır.

Tesislerimizde sadece yumurtadan kaz üretimi yapılmakta, civciv veya kaz palazı alınmamakta, diğer kanatlı hayvanlara ilişkin bir işlem yapılmamaktadır.

## B-Üretimle İlgili Diğer Tespitler

1) İncelemenin dayanağı bir ihbar mektubu olup, bu ihbar dilekçesinde; Şaban Er adlı şahıs; mükellef kurumun, üretimini yaptığı kazlarda ciğer verimini artırmak üzere elektrikle şoklama işlemi yaptığını, bu yolla fazladan elde edilen ciğerin lüks restoranlara belgesiz satıldığını, şoklama işleminin gerçek mahiyetinin Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığıyla yapılacak bir yazışmayla kolaylıkla öğrenilebileceğini, bu ihbardan kaynaklanan ihbar ikramiyesi tutarının kendisine ödenmesini ihbar dilekçesi ile talep etmiştir.

İhbar dilekçesindeki içerik başlangıçta komik gelse de, ihbarcı ile bağlantı kurulmuş ve kendisinden konuya ilişkin bilgi alınmıştır. İhbarcı bu bilgileri komşu köyde çobanlık yapan amcaoğlundan öğrendiğini, **google**'da yaptığı araştırmada da, olayın inceliğini kavradığını, malum geçim sıkıntısı çeken bir vatandaş olarak çocuklarının rızkını çıkarmak için böyle bir ihbarı yaptığını açıklamıştır. Olayın gerçekliğini araştırmak üzere, üretim tesisine yapılan ziyarette, bazı personelin, kazların kafalarına çok düşük voltajlı elektrik verdikleri görülmüştür. Bunun nedeni kendilerine sorulduğunda, "kazların diğer hayvanlara göre çok sinirli oldukları, sakın bir yapıda büyümelerini sağlamak için bu işlemin yapıldığı" cevabı alınmıştır.

Konuya ilişkin olarak Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığıyla yapılan yazışmada da; söz konusu işlemin kazlarda özel besi programları dışında, alternatif karaciğer büyütme programı olduğu, kazların beyin kabuğuna, acıkma hislerinin merkezi olan hipotalamusa çok düşük voltajda elektrik uyarıları vererek karaciğer büyümesi sağlanabildiği, bu yolla canlı ağırlığın %4'ü kadar karaciğer verimi elde edilebileceği, bu tekniğin et ürünlerinin tüketilmesinde sağlığa zararlı bir unsur oluşturmadığı, karaciğerde yaratılan bu büyümenin diğer randıman oranlarını etkilemediği, anlaşılmıştır. Mükellef kurum temsilcisine bu işlem hakkında söylemek istedikleri bir husus olup olmadığı sorulduğunda; "yazı içeriğinin doğru olduğu, damızlık yumurta verimini etkilememek için bu yöntemin **sadece ikinci nesil kazlarda** uygulandığı, olumlu sonuç alındığı, bu işlemin sadece ciğer randıman oranlarını artırdığı, diğer randıman oranlarına etkisinin olmadığı, diğer bir deyişle toplam ağırlıkta sadece ciğerdeki büyüme kadar bir artış yarattığı" yanıtı alınmıştır.

2) Mükellef kurum Fransız menşeli "toulouse" türü damızlık kaz yumurtası alımını **ilk kez** 25.09.2012 tarihli faturayla gerçekleştirmiş olup, toplam **20.000** adet yumurta 28.09.2012 tarihinde tesise getirilmiş ve **30.09.2012** tarihinde kuluçka makinesine konulmuştur. Bu alımın dışında 2012 ve 2013 yıllarında başka bir damızlık yumurta alımı gerçekleştirilmemiştir.

3) İkinci neslin yetiştirilmesi için birinci nesilden üretilen yumurtaların kuluçka makinesine konuluş tarihinin 29.04.2013 olduğu, 31.12.2013 tarihi itibarıyla canlı hayvan bulunmadığı tespit edilmiştir.



4) Mükellef kurumun kaz üretimine ilişkin olarak elde ettiği ürünlerin, stok, satış ve ortalama satış fiyatları, yasal defter ve belgelerinden kilogram bazında aşağıdaki gibi tespit edilmiştir.

Ürün adı	DBS	Satışlar	DSS	Ortalama Satış Fiyatı (KDV hariç)
Kaz Eti	0	730.000	32.126	70
Kalp	0	10.200	468	10
Taşlık	0	40.000	673	65
Ciğer	0	40.000	807	80
I. Sınıf Tüy	0	15.000	944	200
II. Sınıf Tüy	0	15.000	944	25
Likit Yumurta	0	14.000	1.964	50

#### C-Diğer Tespitler

1) Mükellef kurum damızlık yumurta ithali suretiyle kaz yetiştiriciliğine ilişkin olarak Kars ilinde yapacağı komple yatırım için Ekonomi Bakanlığından yatırım teşvik belgesi almıştır. Söz konusu teşvik belgesinde vergi indirim oranı %90, yatırıma katkı oranı da % 50 olarak görölmektedir. Yatırıma 2012 Şubat ayında başlanmış ve Eylül 2012 ayında tesis işletmeye açılmıştır. Söz konusu yatırıma ilişkin olarak teşvik belgesinde gösterilen ve mükellef kurumca yapılan harcamaların dökümü aşağıda verilmiştir.

Harcamanın türü	Tutar
Arsa Alımı	300.000
Tesis İnşaatı	500.000
Makine ve Teçhizat	1.250.000
Montaj Giderleri	25.000
Demirbaşlar	120.000
Know-how bedeli	105.000
<b>Toplam</b>	<b>2.300.000</b>

Mükellef kurum söz konusu yatırıma ilişkin olarak 1.150.000 TL yatırıma katkı tutarı hesaplamış ve bunun 555.385 TL'lik kısmını 2013 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde kullanmıştır.

2) Mükellef kurumun yasal kayıtlarında satıcılar hesabında izlediği X A.Ş.'ye olan 50.000 TL'lik borcu, uzunca bir zamandır ihtilafli niteliktedir. Alacaklı firma bu hususu dava konusu yapmış, ancak dava henüz sonuçlanmamıştır. Dava sürecinin uzaması nedeniyle bunalan alacaklı firma, Kars ilinin sertifikalı arabulucusu avukat Nedim Bey'e başvurmuş, aralarındaki bu uyuşmazlığın arabuluculuk yoluyla çözümünü istemiştir. Nedim Bey nezaretinde, borçlu ve alacaklıların yaptığı görüşmelerde mükellef kurumun borcu 30.000 TL'ye düşürölmüş, ihtilaf sonuçlandırılmış, davadan uzlaşa gerekçesiyle vazgeçilmiştir. Taraflar



# TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER  
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ  
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

arabulucuk resmi tarifesi üzerinden avukata 1.875 TL +KDV'yi ayrı ayrı ödemişlerdir. Mükellef kurumun yasal kayıtlarında satıcılar hesabında görülen 50.000 TL'lik borç 30.000 TL'ye düşürülmüş, bu tutar alacaklıya elden ödenmiş ve borçtaki düşüş tutarı 2009 yılına ilişkin geçmiş yıl zararlarından mahsup edilmiştir. Böylece 2013 yılına devreden 2009 yılı geçmiş yıl zararı 270.000 TL'den 250.000 TL'ye düşürülmüştür.

**3)** Şirket 12 Ocak 2013 tarihinde 350.000 TL'ye satın aldığı ve üzerinden hiç amortisman ayırmadığı Kars ilindeki bir gayrimenkulü, 31.12.2013 tarihinde sat ve geri kiralama yöntemi kapsamında finansal kiralama şirketine 235.000 ABD Doları karşılığında KDV hesaplamamak suretiyle satmış, satış kazancını fon hesabına almış ve mülkiyeti 5 yıl sonra kendisine geçmek üzere toplam 570.000 TL ye tekrar kiralamıştır. 2013 yılına ilişkin olarak satılan ve geri kiralanan gayrimenkule ilişkin olarak, finansman veya amortisman gideri ayrılmamıştır. Finansal kiralama şirketi, satış tarihinde mükellef kuruma 31.03.2016 vadeli 235.000 ABD Dolarını ihtiva eden bono vermiştir. Satıştan doğan kazancın tamamı mükellef kurumca 2013 yılı beyannamesinde KVK 5/1-e kapsamında indirim konusu yapılmıştır. (31.12.2013 tarihli kur 1 ABD Doları=2.22 TL'dir. )

Mükellef kurumla finansal kiralama şirketi arasında düzenlenen ve damga vergisi tam olarak ödenmiş başka bir sözleşmede; mükellef kurumun finansal kiralamaya konu borçlarının ödeme tarihinde; nakit çıkışına gerek olmayacağı, finansal kiralama şirketince mükellef kuruma verilen toplam 235.000 ABD Dolarlık bonodan mahsup işleminin yapılacağı, her bir ödeme döneminde mahsup sonrası kalan tutar için yeni senet verileceği kararlaştırılmıştır.

**4)** Mükellef kurumun 31.12.2013 tarihli bilânçosundan hareketle hesaplanan özsermayesi 500.000 TL'dir. Mükellef kurum 342.830 TL'yi girişim sermayesi fonu olarak ayırarak özel bir fon hesabına almış, bu tutarı 2013 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde indirim konusu yapmıştır. 20 Nisan 2014 tarihinde de aynı tutarda girişim sermayesi yatırım fonu alımını gerçekleştirmiştir.

**5)** Mükellef kurumun 2009–2011 yılı kurumlar vergisi beyannamelerinde yer alan zararları, 2009 için 270.000 TL, 2010 için 100.000 TL ve 2011 yılı için de 150.000 TL'dir.

**6)** Mükellef kurum 2009 yılına ilişkin olarak 6111 sayılı kanunun matrah artırımına ilişkin hükümlerinden yararlanmıştır.

**7)** Mükellef kurumun KDV beyannamelerinin tamamında sonraki dönemlere devreden KDV bulunmaktadır. Aralık 2013 KDV beyannamesinde 34.491 TL sonraki dönemlere devreden KDV, Ocak 2014 beyannamesinde de 15.000 TL ödenecek KDV bulunmaktadır. (Not: Randıman incelemesinde işlem kolaylığı açısından kayıt dışı satışın varlığının tespiti halinde, bu satışların tamamı tek bir alıcıya, tek bir satış gibi değerlendirilecek ve **31.12.2013 tarihiyle** ilişkilendirilecektir.)

**8)** Mükellef kurum yetkilisi; 2013 yılı dönem başı ve dönem sonu stoklarını VUK'nun 186. maddesi uyarınca saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müftedatlı olarak tespit ettiklerini, 2013 yılında yangın, deprem ve su basması ile salgın hastalık gibi nedenlerle bozulmak ve çürümek gibi haller neticesinde zayı olan mallarının bulunmadığını ifade etmiştir.

**9)** Mükellef kurum yetkilisi 2013 yılında yasal defterlerine yansıtmadıkları herhangi bir gider ya da maliyet unsurunun olmadığını ifade etmiştir.

**10)** Mükellef kurum 2013 yılına ilişkin olarak kar dağıtımını yapmamış olup, verilen muhtasar beyannamelerde sadece ücretlere ilişkin bilgiler bulunmaktadır.

**11)** Mükellef kurum yetkilisinin üretim ve fire oranlarına ilişkin olarak yapmış olduğu açıklamalar, Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı ile Ticaret ve Sanayi Odalarına yapılan yazışmalarla teyid edilmiş, farklılık olmadığı anlaşılmıştır



# TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER  
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ  
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

**12)** 31.12.2013 tarihli bilançoda 431 Ortaklara Borçlar Hesabı 12.000.000 TL alacak bakiyesi vermektedir. Söz konusu hesaba kayıtlar 31 Aralık 2013 tarihinde yapılmıştır. Konuya ilişkin olarak mükellef kurum temsilcisi; şirket bünyesinde elde ettikleri et ürünlerinin pazarlanmasına yönelik olarak bir şirket kurma kararı verdiklerini, bu amaçla bu paranın şirket ortaklarınca şirketin banka hesabına aktarıldığını ifade etmiştir.

**13)** Randıman farkı konusunda mükellef kurum yetkilileri bilgilendirilmiş, “çok mahcup olduklarını, söyleyecek kelime bulamadıklarını ifade etmişlerdir.

**14)** Mükellef kurumun kaz eti, ciğer, kalp ve taşlık ve likit yumurta satışları %8, tütü satışları %18 KDV’ye tabidir.

**15)** Yapılan inceleme sonucu tarh edilen vergi ve kesilen cezalar uzlaşma konusu yapılmış, vergi aslının %5’i, cezaların da %90’ı silinerek uzlaşma görüşmeleri sonuçlanmıştır.

**16)** İhbar ikramiyesinin hesaplanmasına ilişkin 1905 sayılı kanundaki tarife aşağıda verilmiştir.

500 liraya kadar	yüzde 15
5 000 liraya kadar, 500 liradan yukarı olan kısım için	yüzde 30
15 000 liraya kadar, 5 000 liradan yukarı olan kısım için	yüzde 20
15 000 liradan yukarı olan kısım için	yüzde 10

#### IV- İSTENENLER:

**A-**Mükellef kurum hakkında randıman incelemesini yaparak, kayıt dışı hâsılat tutarını hesaplayınız. Bu farkın sebep olacağı vergi uygulamalarını yasal dayanaklarıyla açıklayınız.

**B-**Diğer tespitler bölümünde belirtilen hususlara ilişkin olarak, vergi kanunları yönünden eleştirilecek bir hususun bulunup bulunmadığını, bulunması durumunda yasal gerekçelerini açıklayınız.

**C-** Vergi türü itibariyle tarh edilecek vergi ve kesilecek cezaların hesaplanması

##### 1-Kurumlar Vergisi Yönünden

Mükellef kurumun olması gereken 2013 yılı kurumlar vergisi beyannamesini hazırlayınız. Mükellef kurum adına tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza tutarını hesaplayınız.

##### 2- Katma Değer Vergisi Yönünden

2013 ve 2014 yılları vergilendirme dönemleri itibariyle mükellef kurum adına tarh edilecek katma değer vergilerini ve kesilecek cezaları hesaplayınız.

##### 3-Diğer vergiler ve usul hükümleri yönünden

Yapılan inceleme sonucu tarh edilecek diğer vergi ve kesilecek cezalar ile usul hükümlerinin ihlali dolayısıyla kesilecek cezaları gerekçelendirerek hesaplayınız.

**D-**İhbar ikramiyesinin ödenip ödenmeyeceğini gerekçelendirerek tutarını hesaplayınız. Bu tutarın ödenme sürecini açıklayınız.





## CEVAPLAR

### 2014/1. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı Cevap Anahtarı

#### A. RANDIMAN İNCELEMESİ

##### 1. Birinci Neslin Üretimine İlişkin Randıman

Fransız şirketinden satın alınan toplam 20.000 adet damızlık yumurtanın kuluçka makinesine konma aşamasındaki fire oranı binde bir<sup>1</sup> olduğuna göre,  $(20.000 \times 0,999=)$  19.980 adet yumurta kuluçka makinelerine 30.09.2012 tarihinde konmuş olmaktadır. Kuluçka süresi 29 gün olduğuna göre  $(30.09.2012+29 \text{ gün}=)$  **29.10 2012** tarihinde civcivler kuluçka makinelerinden çıkacaktır. Sağlıklı bir şekilde çıkan ve yetiştirme kümeslerine alınan civciv miktarı, kuluçka makinesi firesi (yüzde 2) düşüldüğünde  $(19.980 \times 0,98=)$  **19.580** adet olmaktadır. Bu sayının %65'i dişi, %35'i de erkek olduğuna göre 12.727 dişi, 6.853 adet de erkek civciv üretilmiş olmaktadır.

Civcivler 112 gün boyunca yetiştirme kümeslerinde besiyeye tabi tutulduğuna göre yetişkin hale gelmeleri gereken tarih  $(29.10.2012+112 \text{ gün}=)$  **18.02.2013** olmaktadır. Yetiştirme kümeslerindeki süre boyunca hastalık, ezilme, sıkışma ve bunun gibi nedenlerle ölüm oranı %5 olduğuna göre yetiştirme kümeslerinden çıkan sağlıklı dişi kaz miktarı  $(12.727 \times 0,95=)$  **12.090**, sağlıklı erkek kaz miktarı da  $(6.853 \times 0,95=)$  **6.510** adet olmaktadır.

Diğer bir deyişle toplam 12.090 adet dişi kaz damızlık yumurta üretiminde kullanılmak üzere yumurtlama kümeslerine intikal ettirilebilir. Mükellef kurum temsilcisinin” Bir istisna dışında üretimini yaptığımız kazların gerek civciv, gerek kaz palazı ve gerekse yetişkinlik döneminde canlı olarak satışı söz konusu değildir. Sadece birinci nesilden üretilen toplam 290 çift kaz, Çevre ve Orman Bakanlığını, Doğa Koruma ve Millî Parklar Genel Müdürlüğüne 18. haftada bedeli karşılığında teslim edilmiştir. “şeklindeki açıklamaları karşısında; damızlık yumurta üretiminde kullanılabilecek dişi kaz sayısı  $(12.090-290=)$  11.800 adet olmaktadır. Aynı şekilde bu tarih itibarıyla suni döllendirme işleminde kullanılabilecek erkek kaz sayısı da  $(6.510-290=)$  6.220 adet olmaktadır.<sup>2</sup>

Yumurta üretiminde kullanılacak toplam 11.800 adet dişi kaz, 17. haftada yumurta vermediği, 18 ve 19. haftalarda birim başına 6 adet yumurta verdiği göre 19. haftanın sonuna kadar  $(18.02.2013+3 \text{ hafta}=)$  11.03.2013, toplam  $(11.800 \times 6=)$  70.800 adet kuluçka makinelerinde kullanılamayacak yumurta elde edilmiş olmaktadır. Bu dönemde elde edilen yumurtaların ortalama ağırlığı 140 gram olduğuna göre toplam  $(70.800 \times 140 \text{ gram}=)$  9.912 kg yumurta elde edilmiş olmaktadır. Bu toplam ağırlığın %2'si kabuk, bakiyesi likit olduğuna göre, elde edilmesi gereken likit yumurta miktarı kg bazında  $(9.912 \times 0,98=)$  9.713 kg olmaktadır.

20-26. haftalardan kasıt, 11.03.2013'ten başlayan  $(11.03.2013+7 \text{ hafta}=)$  29.04.2013 tarihine kadar olan dönemi ifade etmektedir. Bu dönemde ölüm oranı ihmal edilebilir seviyede (sıfır düzeyinde) olduğundan, tüm dişi kazlardan yumurta elde edilmiş olmaktadır. Bu dönemde elde edilecek yumurta miktarı  $(11.800 \times 20=)$  236.000 adet olmaktadır. Bu yumurtalardan kuluçka makinelerine sevk edilemeyen yumurta oranı, dönem toplam üretimin %20'si olduğuna göre, civciv üretimine konu olabilecek yumurta miktarı

<sup>1</sup> Mükellef kurum nezdinde yapılan inceleme randıman incelemesi olduğundan randıman farkını etkileme olasılığı olan her türlü unsurun tam olarak dikkate alınması gerekmektedir. Bu nedenle kuluçka makinesine konma aşamasındaki binde birlik bir fire oranı, olması gereken randıman farkının tam olarak ortaya konmasında önem arz etmektedir. Bu nedenle soru metninde” ihmal edilebilir” açıklaması olmadığı sürece çok küçük de olsa bu verilerin tam olarak kullanılması gerekmektedir.

<sup>2</sup> Canlı olarak Çevre ve Orman Bakanlığını bedeli karşılığında teslim edilen 290 çift kaz da bir önceki dipnotta olduğu gibi gerek damızlık yumurta üretiminde ve gerekse olması gereken et ve et türevlerinde önemli bir işleve sahiptir. Konsantrasyon eksikliği olsa gerek, bazı cevaplarda bunun ihmal edildiği, bazı cevap kağıtlarında da 290 yerine 145 sayısının esas alındığı görülmüştür.



(236.000x0,80=) **188.800** adet olmaktadır. Kırık, çizik, dölsüz ve çift sarılı olması nedeniyle civciv üretimine konu olamayacak yumurta miktarı ise pastörize likit yumurta olarak satışa konu edilecektir. Bu suretle elde edilen yumurta miktarı (236.000x0,20=) 47.200 adet olmaktadır. Bu dönemde üretilen yumurtaların gram ağırlığı 200 gram olduğundan toplam ağırlık (47.200x200 gram=)9.440 kg olacaktır. Bunlardan elde edilebilecek likit yumurta miktarı da kg bazında (9.440x0,98=) 9.251 kg olacaktır.

Dolayısıyla birinci nesilden üretilen **likit yumurta miktarı** (9.713 +9.251=)18.964 kg olmaktadır.

## 2. İkinci Neslin Üretimine İlişkin Randıman

Mükellef kurum temsilcisinin “20-26 haftalar arasında damızlık üretiminde kullanabileceğimiz yumurtalar, toplu olarak ikinci nesil kaz üretimine 27. haftanın ilk günü konu edilmektedir.” şeklindeki ifadesinden hareketle 29.04.2013 tarihinde ikinci nesil kaz üretimi için yumurtaların kuluçka makinelerine sevki gerçekleştirilecektir. Dolayısıyla kuluçka makinesine sevk edilen toplam 188.800 adet yumurtadan mükellef kurum temsilcisinin “ikinci nesil civciv üretimi sırasında kuluçka makinesi firesi birinci aşamadaki gibi %2 değil, %10 civarında olduğu” şeklindeki açıklamaları doğrultusunda (188.800x0,90=) 169.920 adet civciv elde edilecektir. Civcivlerin elde edilme tarihi (29.04.2013 +29 gün) 28.05.2013 olmaktadır. Bu tarih itibariyle de civcivler 112 günlük yetiştirme sürecine gireceklerdir. Yetiştirme döneminin bittiği tarih (28.05.2013+112 gün=) **17.09.2013** olacaktır. Yetiştirme dönemindeki hastalık, sıkışma ve ezilme gibi gerekçelerle ölüm oranı %5 olduğuna göre yetişkin hale gelen kaz adedi (169.920x0,95=) 161.424 adet olmaktadır. İkincil nesilden damızlık yumurta üretimi söz konusu olmadığından bunların tamamı kesimhaneye gönderilmektedir. Bu anlamda randıman oranlarını kullanabilmek için cinsiyet önem arz etmektedir. İkinci nesil olarak değerlendirilen kazların cinsiyeti oranı %90 erkek, %10 dişi olduğuna göre kesimlik dişi kaz adedi (161.424\*0,10=) 16.142, erkek kaz adedi de (161.424\*0,90=) 145.281 adet olmaktadır. Dolayısıyla 17.09.2013 tarihinden itibaren ikinci nesil kazlar kesimhaneye gönderilecektir.

2013 yılına ilişkin olarak yukarıda açıklanan randıman süreci aşağıdaki şekilde özetlenebilir.

## 3. Et Ürünlerinin Hesabı

1. nesil kazlardan canlı satış ve üretim aşamasında meydana gelen fireler düştükten sonra damızlık olarak kullanılacakların sayısı 11.800 dişi ve 6.220 adet erkektir. Bunlar 27. haftaya kadar işletmede tutulmuş, dölleme ve damızlık yumurta üretme işleminden sonra kesimhaneye gönderilmiştir. Diğer taraftan 2. nesil kazlardan da 16.142 adet dişi ve 145.281 adet erkek kaz üretilmiştir. Kesimhaneye gönderilen dişi ve erkek kazlardan elde edilmesi gereken canlı ağırlık, mükellef kurum yetkilisinin dişiler için ortalama 6,3kg, erkekler 7,2 kg esas alındığında aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Kesime Gönderilen Kazların Canlı Ağırlıkları					
	I. Nesil	II.Nesil	Toplam	Birim Ağırlık	Toplam Ağırlık/Kg
Dişi Kaz	11.800	16.142	27.942	6,30	176.034,60
Erkek Kaz	6.220	145.281	151.501	7,20	1.090.807,20
Toplam	18.020	161.423	179.443		1.266.841,80

Yukarıdaki tablodan görüleceği 2012 yılının 9. ayında ithal edilen damızlık yumurtalardan hareketle gerek 1 nesil ve gerekse 2. nesil kaz sürülerinden kesim aşamasında elde edilmesi gereken brüt canlı ağırlık toplamda 1.266.841,80 Kg'dır. Mükellef kurum yetkilisinin, “her bir parti itibariyle kesimhaneye gönderilen kazlardan elde edilen karkas randıman oranı %72'dir. Diğer bir deyişle canlı ağırlığın ortalama %72'si kaz



etinden oluşmaktadır. Canlı ağırlığın %1 'i kalp, %4'ü taşlık, %2'si de ciğerden oluşmaktadır." Şeklindeki ifadesinden hareketle, bu oranlar dikkate alındığında, imalat sürecinde ortaya çıkması gereken ürün miktarları, ürün türleri itibariyle aşağıda hesaplanmıştır.

Ürün Cinsi	Randıman Oranı	Dağıtım Tutarı	Randıman
Kaz Eti	0,72	1.266.841,80	912.126,10
Kalp	0,01	1.266.841,80	12.668,42
Taşlık	0,04	1.266.841,80	50.673,67
Ciğer	0,02	1.266.841,80	25.336,84

Yukarıdaki tablodan görüleceği üzere 2012 yılının 9. ayında ithal edilen damızlık yumurtalardan hareketle yapılan randıman incelemesi sonucunda 912.126 kg kaz eti, 12.668 kg kalp, 50.673 kg taşlık ve 25.336 kg ciğer elde edilmiştir.

Ciğer konusunda yukarıda yer alan hesaplamalar ihbar dilekçesine konu olayla henüz ilişkilendirilmemiştir. Konuya ilişkin olarak Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığıyla yapılan yazışma sonucunda alınan bilgiler ve mükellef kurum yetkilisinin olaya ilişkin açıklamaları birlikte değerlendirildiğinde, bu yöntemle mükellef kurumun ciğer verimini artırmak amacıyla alternatif karaciğer büyütme programını uyguladığı, bu yolla diğer randıman oranlarında bir değişikliğe sebebiyet vermeden üretim miktarını artırdığı anlaşılmaktadır. Eğer inceleme sürecinde böyle bir ihbar olmasa idi, randıman sonucu bulunan üretime konu ciğer miktarı yukarıdaki tabloda yer alan kadar olacaktı. Bu yöntem sadece 2. nesil kazlarda uygulandığına göre ikinci nesilde 16.142 adet dişi ve 145.281 adet de erkek olmak üzere toplam 179.443 adet kaz kesilmiştir. Bunların canlı ağırlığı  $(16.142*6,3+145.281*7,2)=1.147.717$  kg canlı ağırlığa ulaşılmıştır. Bu rakamın %4 ile çarpımı sonucu bulunan tutar da ikinci nesil kazlardan alternatif karaciğer büyütme programını uygulanmak suretiyle elde edilen ciğer randımanını verecektir. Böylece ikinci nesilden üretilmesi gereken ciğer miktarı  $(1.147.717*0,04)=45.908$  kg olmaktadır. Bu tutara 1. nesilden elde edilen ciğer miktarının ilavesi sonucunda 2013 hesap döneminde toplam  $(45.908+[(11.800*6,3)+(6.220*7,2)*0,02]=) 48.290$  kg ciğer üretilmesi gereği ortaya çıkmaktadır.

Bu aşamada ihbar dilekçesindeki verilerin incelenmesi sonucunda ciğer randımanının  $(48.290-25.336)=22.954$  kg arttığı ortaya çıkmaktadır.

#### 4. Kaz Tüyü Üretimi

Mükellef kurum yetkilisinin "kaz başına ortalama 200 gram da tüy elde edilmektedir" şeklindeki açıklamasından hareketle toplam tüy üretimi  $179.443 [x0,2 \text{ kg}]=35.888$  kg'dır. Bunun ürün türleri itibariyle dağılımı da  $(35.888*0,50)=17.944$ 'er kg birinci ve ikinci sınıf tüy olmaktadır.

#### 5. Likit Yumurta Üretimi

İlk ithalattan kuluçka makinesine konmayan yumurta miktarı 20 adettir. Bunlar yetiştirme döneminde yemlere katılacağından likit yumurta hesabında dikkate alınmayacaktır.

Yukarıda hesaplandığı üzere, birinci nesil kazlardan 18 ve 19. haftalarda elde edilen yumurta miktarı likit bazda 9.713 kg dir. Aynı şekilde 20-26. haftalarda elde edilen kırık, çizik, dölsüz ve çift sarılı olması nedeniyle civciv üretimine konu olamayacak yumurtadan elde edilebilecek likit yumurta miktarı da 9.251 kg olacaktır. Dolayısıyla elde edilmesi gereken likit yumurta miktarı  $(9.713+9.251)=18.964$  kg'dır.



## 6. 2013 Döneminde Üretim Konusu Ürün Çeşitleri ve Randıman Farkının Hesaplanması

Yapılan randıman incelemesi sonucunda mükellef kurumun 2013 hesap dönemine ilişkin olarak üretmesi gerektiği ürün miktarları aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Ürün Cinsi	Miktar (kg)
Kaz Eti	912.126
Kalp	12.668
Taşlık	50.673
Ciğer	48.290
I. Sınıf Tüy	17.944
II. Sınıf Tüy	17.944
Likit Yumurta	18.964

Dönem başı stok olmadığından mükellef kurum kayıtlarındaki satış ve DSS toplamı bize Mükellefin kayıtlarında görülen üretim miktarını kilogram bazında verecektir. Bu tablo aşağıda verilmiştir.<sup>3</sup>

Ürün adı	DBS	Satışlar	DSS	Üretim
Kaz Eti	0	730.000	32.126	762.126
Kalp	0	10.200	468	10.668
Taşlık	0	40.000	673	40.673
Ciğer	0	40.000	807	40.807
I. Sınıf Tüy	0	15.000	944	15.944
II. Sınıf Tüy	0	15.000	944	15.944
Likit Yumurta	0	14.000	1.964	15.964

<sup>3</sup> Soru metninde mükellef kurum kayıtlarında yer alan üretim miktarı net olarak verilmemiş, adaylardan verileri kullanmak suretiyle bu tutarları bulmaları beklenmiştir. Cevap kâğıtlarının okunmasında bazı adaylar mükellef kayıtlarında yer alan üretim miktarlarını bir tablo şeklinde göstermişken, bazı adaylar ekstra bir çalışma yapmamıştır. Bu rakamlar randıman farklarını belirlemede önem arz ettiğinden, kayıtlı üretim miktarına bir atıf yapmasa da, muhasebe genel denklemini kullanmak suretiyle kayıtlı üretim miktarını zımnen doğru hesaplayanlara bu bilgi testi için öngörülen puanlar verilmiştir.



# TÜRMÖB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER  
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ  
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

Yapılan randıman incelemesi sonucu 2012 yılında tek partide ithal edilen 20.000 adet damızlık yumurtadan elde edilmesi gereken ürün miktarları ile mükellef kurum yasal defter ve kayıtlarında üretilmiş gibi gösterilen ürün miktarlarının karşılaştırılması gerekmektedir. Bu karşılaştırma ürün grupları itibariyle kilogram bazında aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Ürün adı	Olması gereken üretim	Kayıtlı Üretim	Randıman Farkı
Kaz Eti	912.126	762.126	150.000
Kalp	12.668	10.668	2.000
Taşlık	50.673	40.673	10.000
Ciğer	48.290	40.807	7.483
I. Sınıf Tüy	17.944	15.944	2.000
II. Sınıf Tüy	17.944	15.944	2.000
Likit Yumurta	18.964	15.964	3.000

Yukarıdaki tablodan görüleceği üzere mükellef kurumun; 912.126 kg kaz eti üretmesine rağmen, bu üretim miktarını yasal kayıtlarında 762.126 kg olarak gösterdiği, iki miktar arasındaki farkı kayıt dışı olarak sattığı, bu suretle elde edilen geliri de beyan dışı bıraktığı anlaşılmaktadır. Beyan dışı bırakılan hâsılat, yasal kayıtlardan hareketle tespit edilen ortalama satış fiyatları esas alınarak ürün cinsleri itibariyle aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Ürün Cinsi	Miktar (kg)	Ortalama Satış Fiyatı	Kayıtdışı Hasılat
Kaz Eti	150.000	70	10.500.000
Kalp	2.000	10	20.000
Taşlık	10.000	65	650.000
Ciğer	7.483	80	598.640
I. Sınıf Tüy	2.000	200	400.000
II. Sınıf Tüy	2.000	25	50.000
Likit Yumurta	3.000	50	150.000
		Toplam	12.368.640

Yapılan randıman incelemesi sonucundan anlaşılacağı üzere, mükellef kurum tarafından 2013 hesap döneminde ürettiği halde üretilmemiş gibi gösterilen kaz eti ve türevlerinin satışından elde edilen toplam 12.368.640 TL hâsılat, yasal kayıtlarına intikal ettirilmemiştir. Mükellef kurumun 2013 yılında yasal defterlerine yansıtmadıkları herhangi bir gider ya da maliyet unsurunun olmadığına göre, söz konusu kazanç farkının mükellef kurum beyanına ilave edilerek VUK 30/4. maddesi gereğince resen kurumlar vergisine tabi tutulması gerekmektedir.



## 8. Randıman Farkını Destekleyici Diğer Unsurlar

Mükellef kurumun 12.368.640 TL hâsılat farkını destekleyici bir unsur da diğer veriler bölümünde verilmiştir. Bu bölümde 31.12.2013 tarihli bilânçoda 431 Ortaklara Borçlar Hesabının 12.000.000 TL alacak bakiyesi verdiği, hesaba kayıtların 31 Aralık 2013 tarihinde yapıldığının tespit edildiği belirtilmektedir. Mükellef hakları kapsamında yapılan incelemenin sonuçları hakkında yetkililer bilgilendirilmiştir. Bu bilgilendirme sonucu mükellef kurum hakkında yapılan randıman incelemesi ve incelemenin sonuçları mükellefe açıklanmış, bu açıklamalar sonucunda bu farkı ortadan kaldıracı veya azaltıcı tarzda ilave bir açıklama veya delil denetim elemanına sunulmamıştır. Hatta mahcup oldukları açıklaması yapılmıştır. Mükellef kurum temsilcisinin; şirket bünyesinde elde ettikleri et ürünlerinin pazarlanmasına yönelik olarak bir şirket kurma kararı verdikleri, bu amaçla bu paranın şirket ortaklarınca şirketin banka hesabına aktarıldığı şeklindeki açıklaması da, gerçek durumu ortaya koymamaktadır. Zira kayıtdışı hasılat olarak tespit edilen tutarla, yeni şirket kurmak için işletmeye aktarılan tutar arasında ciddi bir benzerlik bulunmaktadır. Bu benzerlik, kayıtdışı yaratılan ve işletmeden çekilen hasılatın şirket ortaklarınca yeni bir kılıfla işletmeye sokulma gayreti olduğunu göstermektedir.

## 9. Randıman Farkının Varlığının Usül Hükümleriyle İlişkilendirilmesi

Diğer taraftan randıman farkının varlığı halinde, farkın VUK'nun bazı maddelerini ihlal anlamına geldiğinin de değerlendirmesi gerekmektedir. VUK'nun 353. maddesinde verilmesi ve alınması icap eden faturanın verilmemesi veya alınmaması halinde, bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine, her bir belge için maddede belirtilen tutardan az olmamak üzere belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının % 10'u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir hükmü bulunmaktadır.

Bu hüküm çerçevesinde 2013 yılına ilişkin olarak 422 nolu VUK Genel Tebliğinde belirlendiği üzere, mükellef kurum adına, her bir belge için 190 TL den az olmamak, yıllık bazda da 94.000 TL'yi geçmemek üzere özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerekmektedir. İşlem kolaylığı açısından veriler bölümünde kayıt dışı satışın varlığının tespiti halinde işlemin Aralık 2013 tarihiyle ilişkilendirileceği ve kayıt dışı satışların tamamı tek bir alıcıya, tek bir satış gibi değerlendirileceği belirtilmiştir. Söz konusu düzenlemeyi mükellef kurum uygulamasıyla ilişkilendirdiğimizde 12.368.640 TL lik faturasız satışın tek bir işlem ile tek bir alıcıya ilişkin olduğu değerlendirilecektir. Dolayısıyla 12.368.640 TL lik düzenlenmeyen fatura dolayısıyla kesilmesi gereken ceza, bu tutarın %10'u olan 1.236.864 TL olsa da, maddedeki üst sınır dolayısıyla istenecek ceza tutarı 94.000 TL olacaktır.<sup>4</sup>(Düzenlenmeyen fatura tutarının tespitinde, fatura bedelinin KDV bedelini de içerdiği, dolayısıyla KDV dahil bedel üzerinden özel usulsüzlük cezasının kesilmesi gerektiği söylenebilir. Bu şekilde hesaplanan tutar üzerinden %10 ceza hesaplansa da, üst sınır olarak belirlenen 94.000 TL hiçbir şekilde geçilemeyecektir.)

Diğer taraftan, mükellefin bir kısım hâsılatını yasal kayıtlarına intikal ettirmemesi, mükellef kurumun 2013 yılına ilişkin olarak tuttuğu yasal defter ve belgelerin ihticaca salih olmadığına bir göstergesi olmaktadır. Bu durum bir yandan kanunun 30/4. maddesinde resen takdir nedeni olarak sayılmış, bir yandan da aynı kanunun 352/3. maddesi gereğince iki kat birinci derece usulsüzlük cezasını gerektiren bir fiil olarak belirtilmiştir.

Ayrıca, aynı kanunun 336. maddesinde cezayı istilzam eden tek bir fiil ile vergi ziyayı ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibarıyla en ağırı kesilir hükmü çerçevesinde iki kat birinci derece usulsüzlük cezasının uygulanmaması gerekmektedir.

<sup>4</sup> Geçmişe yönelik olarak yapılan vergi incelemelerinde kayıtdışı hasılatın tespiti halinde fatura düzenlememe fiiline ilişkin olarak özel usulsüzlük cezasının kesilip kesilmeyeceği konusunda, değişik argümanlar ileri sürülerek tartışma yapılabilir. Bu açıklamaların kendi içindeki tutarlığına göre notlandırma yapılmıştır.



## 10. Kayıt Dışı Hasılat Tutarının Kar Dağıtımına Konu Edilip Edilmeyeceği

VUK'un "Vergi Kanunları'nın Uygulanması ve İspat" başlıklı 3'üncü maddesinin (B) bendi gereğince, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Yapılan vergi incelemeleri neticesinde ister yasal kayıtlara geçmiş kâr olsun isterse yasal kayıtlarda yer almayan kâr olsun, bu kârların kâr dağıtım amacıyla dağıtıldığı kabul edilebiliyorsa, bunun artık kâr payı olarak nitelenmesi gerekmektedir.

Şirket bünyesinde oluşan dağıtılabilir kârların, Türk Ticaret Kanunu ve diğer yasal düzenlemelerde yer alan kâr dağıtım prosedürlerine uyulmadan da ortaklara aktarılması, kâr dağıtımına bağlanan vergiyi doğuran olayı meydana getirecektir. Çünkü; VUK'un 3'üncü maddesine göre vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Şekilsel düzenlemelerden ziyade vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetine, yani fiillerin arkasındaki gerçek amaca bakmak gerektiği açıktır.

Nitekim Danıştay'ın 14.12.2006 tarih ve 2005/2562 Esas No'lu ve 2006/2663 Karar No ile verdiği karar bu yönde olup; "Elde edildiği halde, defterlerde ve bilançoda yer verilmeyerek gizlenen ve incelemeyle ortaya çıkan kurum kazancının kar dağıtım kararına bağlı kalmaksızın ortaklara gizlice dağıtıldığının kabulü gerekir... Sermaye şirketlerinin nihai amacı kar elde etmek ve bunu ortaklarına intikal ettirmek olduğuna göre kardan pay almaya hakkı olan ortakların kardan hiç pay almaksızın bu karın çeşitli gerekçelerle kurum dışına çıkarılmasına yasalar izin vermemektedir." şeklinde özetlenebilir. Ayrıca, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 2006/364 Esas, 2007/120 Karar No'lu kararı da aynı yöndedir.

Kârın, TTK ve SPK'nın ön gördüğü prosedür dışında da dağıtılabileceği konusunda bir belirleme de 191 sayılı GVK Genel Tebliği'nde yapılmıştır. Tebliğin anonim ve limited şirketlerde kâr dağıtımına ilgili olarak yapılan açıklamalarında; şirket yetkili organlarınca kâr dağıtımına ilişkin hukuki prosedür yerine getirilmemekle veya tamamlanmamakla birlikte, kârın ortaklara fiilen dağıtıldığı durumda da kâr payının elde edilmesinin gerçekleşmiş olacağı belirtilmiş bulunmaktadır. Böylece hukuki prosedürü yerine getirilmemiş fiili kâr dağıtımlarında da elde etmenin gerçekleştiği kabul edilmiştir.

## 11. Mükellef Kurumun Uygulamasının Değerlendirilmesi ve Re'sen Tarhiyat Konusu Stopaj Matrah Farkı

Cevap anahtarının bir önceki bölümünde açıklandığı üzere, mükellef kurum, 2013 hesap döneminde ürettiği halde üretilmemiş gibi gösterilen kaz eti ve türevlerinin satışından elde edilen toplam 12.368.640 TL hâsılatı, yasal kayıtlarına intikal ettirmemiştir. Yasal kayıtlara intikal ettirilmeyen bu hasılat, aynı zamanda kayıtdışı kar tutarını oluşturmaktadır. Kayıt dışı karın/kazancın şirket ortaklarınca elde edildiği, aradaki illiyet bağıını ortadan kaldırmak amacıyla da yeni bir şirket kurma bahanesiyle tekrar şirket hesaplarına aktarıldığı tespit edilmiştir. Bu durumda kayıtdışı kazancın TTK hükümlerine uymaksızın şirket ortaklarına ortaklık payları oranında aktarıldığının kabulü gerekir. Bu değerlendirme de GVK'nun 94. maddesi gereğince kar payı dağıtımına ilişkin stopaj uygulamasını gündeme getirecektir.

Mükellef Kurum'un 2013 hesap dönemi sonu itibarıyla beş ortağı bulunduğu ve her bir ortağın eşit sermaye payına sahip olduğu belirtildiğine göre, dağıtıldığı kabul edilen kar payı tutarı ve bu tutar üzerinden tarh edilecek olan Gelir Vergisi (Stopaj) ortak bazında aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır. Toplam kazanç farkı 12.368.640TL olduğuna göre ortak bazlı dağıtımına konu kazanç  $(12.368.640/5=)2.473.728$  TL<sup>5</sup> olacaktır.

<sup>5</sup> Tablodan görüleceği üzere, gelir vergisi stopaj matrahı hesaplanırken, kar dağıtımına konu olduğu iddia edilen tutardan %20 kurumlar vergisi hesaplanmakta, bakiye tutar da dağıtılmış kar payı addedilmektedir. Diğer taraftan kar payının dağıtıldığı vergilendirme dönemi de Aralık 2013 olarak kabul edilmektedir. Gerek gelir vergisi stopaj matrahının tespiti ve gerekse kar dağıtımının yapıldığı vergilendirme dönemine ilişkin olarak farklı görüşler ortaya konabilir. Bu değerlendirme tarzında da kendi içindeki tutarlılığa göre notlandırma işlemi yapılacaktır.



Dönem	Aralık/2013
Re'sen Takdir Edilen Matrah Farkı	2.473.728
Hesaplanan Kurumlar Vergisi (2.473.728 *% 20 <sup>6</sup> =)	494.745
Gelir Vergisi Stopaj Matrahı (2.473.728-494.745=)	1.978.983
Gelir Vergisi Stopajı (1.983.983 * % 15=)	296.847

Buna göre, Aralık /2013 vergilendirme döneminde, V.U.K.'nun 30/4'üncü maddesi hükmü gereğince re'sen takdir edilmiş sayılan 12.368.640 TL tutarındaki gelir vergisi stopaj matrah farkı üzerinden hesaplanan ortak başına 296.847 TL toplam olarak da (296.847x5=) 1.484.235 gelir vergisi stopajının mükellef kurum adına adı geçen kanunun 30/4'üncü maddesi hükmüne göre re'sen tarh edilmesi gerekmektedir.

## 12. KDV Yönünden Randıman Farkının Değerlendirilmesi

KDV Kanununun 1. maddesinde, Türkiye'de ticari faaliyet çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu hükme bağlanmış, 20. maddesinde de teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu ifade edilmiştir.

Buna göre mükellef kurum tarafından kayıtdışı satıldığı tespit edilen kaz eti ve türevlerinden elde edilen toplam 12.368.640 TL hasılat üzerinden ayrıca KDV hesaplanması gerekmektedir. Mükellef kurumun kaz eti, ciğer, kalp ve taşlık satışlarının %8, tütün satışlarının da %18 KDV'ye tabi olduğu soru metninde verildiğine göre; %8 KDV'ye tabi matrah farkı (12.368.640-450.000=) 11.918.640 TL dir. Bu rakamlar üzerinden mükellef kurum adına VUK'nun 30/4. maddesi gereğince tarhedilecek KDV tutarı [(11.918.640x0,08)+(450.000x0,18)]=1.034.491 TL olmaktadır. Soru metnindeki verilerden bu tutarın tamamının Aralık 2013 vergilendirme dönemi ile ilişkilendirilmesi gerektiği anlaşılmaktadır.

## B. ELEŞTİRİYİ GEREKTİREN DİĞER TESPİTLER

### 1.Girişim sermayesi fonu hakkında yapılan incelemeler

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

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

Madde metni dikkate alındığında, girişim sermayesi fonunun indirim konusu yapılabilmesi için;

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

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

<sup>6</sup> Mükellef kurumun indirimli kurumlar vergisinden yararlanma hakkı olması, dağıtılmış kar payı addedilen tutarın hesaplanmasında ne kadarlık tutara %2, ne kadarlık tutara da %20 oranında kurumlar vergisi oranı uygulanacağı konusunda belirsizlik yaratabilir. Bu nedenle oluşturulacak bir anahtar vasıtasıyla konunun değerlendirilmesi gerekmektedir.





# TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER  
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ  
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

-Ayrılan fon tutarının ilgili yılın kurumlar vergisi beyannamesinde ayrıca gösterilmesi gerekmektedir.

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

Vergi Usul Kanununun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu ilgili dönem kazancından ayrılacağından, pasifte özel bir fon hesabına alınacak tutar hesap dönemi sonu itibarıyla tespit edilebilecektir. Bu çerçevede, fon hesabına alınma işleminin, izleyen hesap döneminin başından itibaren kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar yapılması gerekmektedir. Bu şekilde, indirim konusu yapılacak olan kazanç tutarı, ilgili dönemin genel sonuç hesaplarına yansiyacak olup kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili satırında gösterilmek suretiyle de indirimden yararlanılabilecektir.

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

Mükellef kurum uygulamasına bakıldığında, mükellef kurumun indirimde esas tutar olan 3.428.300 TL üzerinden %10 tutarında 342.830 TL'lik girişim sermayesi fonu ayırdığı, beyanname verme dönemine kadar fon alımını gerçekleştirdiği ve bu tutarı kurumlar vergisi beyannamesinde indirim konusu yaptığı anlaşılmaktadır. Maddenin uygulanmasında, ilgili yılda ayrılan fon tutarının belirlenmesinde, beyan edilen gelirin %10'u ve toplam öz sermayenin %20'si şartları birlikte arandığından, %20 özsermaye şartının dikkate alınmadığı anlaşılmaktadır. Bu nedenle 31.12.2013 tarihli özsermaye üzerinden hesaplanan %20'lik sınır ( $500.000 \times 0,20 =$ ) 100.000 TL olduğundan, mükellef kurum, ( $342.830 - 100.000 =$ ) 242.830 TL'lik girişim sermayesi fon tutarını, fazladan indirim konusu yapmış olmaktadır. Fazladan kurumlar vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılan tutarın mükellef kurumun 2013 hesap dönemi kurumlar vergisi beyanına eklenerek üzerinden VUK'nun 29. maddesi gereğince ikmalen kurumlar vergisi tarh edilmesi gerekmektedir. Bu husus, mükellef kurumun olması gereken kurumlar vergisi beyannamesinin hazırlanmasında dikkate alınacaktır.

Diğer taraftan yapılan randıman incelemesi sonucu matrah farkı bulunması, mükellef kurum açısından 31.12.2013 tarihli özsermayeyi artırmış gibi bir sonuç doğurmaktadır. Bulunan matrah farkı dolayısıyla artan özsermayenin %20 'lik sınırdaki genişleme yaratacağı aşikardır. Ancak bu genişlemenin, beyanname üzerinden indirim konusu yapılması reddedilen 242.830 TL'lik girişim sermayesi fon tutarına etkisi bulunmamaktadır. Bu husus değişik argümanlarla tartışma konusu yapılabilir.

## 2. İndirimli kurumlar vergisi uygulamasına ilişkin incelemeler

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesi hükmü uyarınca, Hazine Müsteşarlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançların; yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren, yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

İndirimli kurumlar vergisi oranı, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden başlanarak yatırımın devletçe karşılanacak tutarına erişinceye kadar uygulanacaktır.

KVK'nın 32/A maddesinde yer alan bu düzenleme, kazançtan bir indirim değil, vergi oranında bir indirim olduğu için yatırımlardan elde edilecek kazancı esas almaktadır. Uygulama, yatırımlardan elde edilen



# TÜRMÖB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER  
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ  
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

kazançların, diğer kazançlardan ayrı tutulup normal oranda değil, düşük (indirimli) oranda vergilenmesini esas almaktadır.

Bu maddeye göre yatırıma katkı tutarı; indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların devletçe karşılanacak tutarını; yatırıma katkı oranı ise; yatırıma katkı tutarının yapılan toplam yatırıma bölünmesi suretiyle bulunacak oranı ifade edecek şekilde tanımlanmıştır. İndirimli kurumlar vergisi oranı, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden başlanarak yatırımın devletçe karşılanacak tutarına erişinceye kadar uygulanacaktır. Dolayısıyla, indirimli oranın ne kadar süre uygulanacağını yatırıma katkı tutarı ile yatırımdan elde edilecek kazanç arasındaki matematiksel ilişki belirlemektedir.

İndirimli kurumlar vergisi uygulamasında birinci belirleyici unsur, yatırıma katkı tutarıdır. Yatırıma katkı tutarının hesaplanabilmesi için öncelikle indirimli vergi uygulamasından yararlanacak yatırım harcamalarının tespit edilmesi gerekmektedir. Yatırıma katkı tutarının belirlenmesinde %50 olarak belirlenmiş oran, toplam sabit yatırım tutarına değil, indirimli vergi uygulamasından yararlanabilecek olan kısma uygulanacaktır. Kurumlar vergisi 32/A maddesinde Bakanlar Kuruluna yatırım harcamaları içindeki arsa, bina, kullanılmış makine, yedek parça, yazılım, patent, lisans ve know-how bedeli gibi harcamaların oranlarını ayrı ayrı veya topluca sınırlandırma yetkisi vermiştir. Bu yetki 2012/3305, 2012/3802, 2013/4288 ve 2013/4763 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararda Değişiklik Yapılması Hakkında Kararlar ile kullanılmıştır. Söz konusu kararlar gereğince arsa ve know-how bedellerine ilişkin harcamalar indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanamayacaktır.

Bu açıklamalar çerçevesinde; her ne kadar toplam yatırım harcaması 2.300.000 TL olarak görünse de, yatırıma katkı tutarının hesaplanmasında dikkate alınacak tutar (2.300.000-300.000-105.000=) 1.895.000 TL olacaktır. Bu tutar üzerinden mükellefe tanınan katkı tutarı ise (1.895.000\*0,50=) 947.500 TL olacaktır.

Bir başka ifade ile 2.300.000 TL'lik toplam yatırımın 947.500 TL'lik kısmı Devlet tarafından bu tutarda az vergi tahsilâtı yapılmak suretiyle desteklenecektir. Söz konusu destek ise bu yatırımlardan elde edilecek olan kazançta kurumlar vergisi oranının % 20 yerine [% 20 - (% 20 x % 90) =] % 2 uygulanması suretiyle gerçekleşecektir. Devlet tarafından her hesap döneminde (% 20 - % 18 =) % 2 oranında vergi alınmak suretiyle 947.500 TL katkı yapılabilmesi için, söz konusu yatırımlardan (947.500 TL / % 18=) 5.263.888 TL kazanç elde edilmesi gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle, söz konusu yatırımdan toplamda 5.263.888 TL kazanç elde edilmeye kadar bu tutarda kazançta % 2 indirimli kurumlar vergisi uygulamasından faydalanılması mümkün olacaktır.

Mükellef kurum, kurumlar vergisi beyannamesinde 3.085.470 TL kurumlar vergisi matrahı beyan etmiş ve bu tutar üzerinden 61.709 TL kurumlar vergisi hesaplamıştır. Diğer bir ifade ile mükellef kurum indirimli kurumlar vergisi uygulamasındaki devlet katkısının (3.085.470x0,18=) 555.384 TL'lik kısmından yararlanmıştır. Başkaca bir eleştiri konusu olmadığı varsayımı altında 2013 yılı sonrası için yararlanabileceği katkı tutarı (947.500-555.384=) 392.116 TL'dir. Diğer bir ifadeyle yapılacak incelemede matrah farkı olarak bulunmaması halinde mükellef kurumun 2014 ve izleyen yıllarda (392.116/0,18=)2.178.422 TL'lik matrah üzerinden %2 kurumlar vergisi ödeme hakkı bulunmaktadır.

İndirimli kurumlar vergisi uygulamasına ilişkin olarak, başka bir tespit olmadığı varsayımı altında şu aşamaya kadar söylenebilecek olan unsur; mükellef kurumun indirimli kurumlar vergisi uygulamasında dikkate alınmayacak bazı harcamaları da dikkate almak suretiyle devlet katkısını fazladan (1.150.000-947.500=) 202.500 TL olarak hesaplamasıdır. Katkı tutarının olması gerekenden daha yüksek hesaplanması, diğer tespitler eleştiri konusu yapılmadığı sürece, ikmalen tarhiyata konu bir fark yaratmayacaktır. Mükellefçe hesaplanan fazla katkı tutarının tamamından 2013 yılı beyannamesinde yararlanılmış olması halinde ancak bu konu eleştiri konusu yapılabilecekti. Bu nedenle olması gereken kurumlar vergisi beyannamesinin



inceleme sonucu yeniden düzenlenmesinde mükellefin yararlanabileceği katkı tutarı düzeltilmiş olarak dikkate alınacaktır.

### 3. Arbuluculuk İşlemine İlişkin İncelemeler

Bilindiği üzere 6325 sayılı Hukuk Uyuşmazlıklarında Arbuluculuk Kanunu, 22 Haziran 2012 tarihinde Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu kanunun amacı hukuk uyuşmazlıklarının arbuluculuk yoluyla çözümlenmesinde uygulanacak usul ve esasları düzenlemektir. Sorudaki verilerden Mükellef kurumun uzun zamandır ticari ilişkinin devam ettiği X A.Ş.’ye 50.000 TL’lik ihtilaflı borcunun olduğu, alacaklı firma tarafından da dava konusu yapıldığı, dava sürecinin uzaması nedeniyle bunalan alacaklı firmanın, Kars ilinin sertifikalı arbulucusu avukat Nedim beye başvurarak uyuşmazlığın çözümünü istediği, uyuşmazlığın arbulucunun gayretleri sonucu giderildiği, 50.000 TL lik borcun 30.000 TL’ye düşürülmesi suretiyle anlaşmanın sağlandığı anlaşılmaktadır. İhtilaflı olmasına rağmen 50.000 TL lik borcun 30.000 TL’ye düşmesi, mükellef kurum açısından sulh yoluyla alınmasından vazgeçilen borç hükmündedir.<sup>7</sup> VUK’nun 324. maddesinde de; Konkordato veya sulh yoluyla alınmasından vazgeçilen alacakların, borçlunun defterlerinde özel bir karşılık hesabına alınacağı, bu hesabın muhteviyatı alaktan vazgeçildiği yılın sonundan başlayarak üç yıl içinde zararla itfa edilmediği taktirde kar hesabına naklonulacağı açıklanmıştır.

Mükellef kurum ise borçtaki düşüş tutarı olan 20.000 TL’yi pasifte bir fon hesabına atmak yerine, 2009 yılına ilişkin geçmiş yıl zararlarından mahsup etmiştir. Diğer bir deyişle işlemin gerçekleştiği yılın sonundan başlayarak üç yıl içinde doğması muhtemel zararlar itfa etmek yerine, gerçekleşmiş zarardan itfa etmiş olmaktadır. Dolayısıyla 324. maddenin kendisine sağladığı üç yıllık erteleme hakkından yararlanmamıştır. Bu hususun olması gereken kurumlar vergisi beyannamesinin düzenlenmesi aşamasında dikkate alınması gerekmektedir.

Diğer taraftan arbuluculuk sonucu 30.000 TL’ye düşürülen ihtilaflı borcun alacaklıya elden ödenmiş olması, VUK’nun mükerrer 355. maddesinde düzenlenen tahsilat ve ödemelerin banka aracılığıyla tevsi edilmesi zorunluluğuna mükellef kurumca uyulmadığını ortaya koymaktadır. Bu nedenle mükellef kurum adına VUK’nun mükerrer 355. maddesi gereğince (30.000x0,05=) 1.500 TL’lik özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerekmektedir.

Arbuluculuk müessesesi yapılan yasal düzenlemeler çerçevesinde sertifikalı avukatlar tarafından yapıldığından, bu faaliyetin serbest meslek faaliyeti, faaliyet sonucu elde edilen kazancın da serbest meslek kazancı olduğu aşikârdır. Mükellef kurumun, avukata arbuluculuk hizmeti karşılığı yapmış olduğu ödemedi GVK’nun 94. maddesinin 2/b bendi gereği %20 gelir vergisi stopajını kesip, muhtasar beyanname ile vergi dairesine ödemesi gerekmektedir. Her ne kadar tespitlerde ödemenin ne zaman yapıldığı belli değilse de, ödemenin yapıldığı vergilendirme dönemine atıf yapılarak konunun açıklanması gerekmektedir. Ayrıca stopaj matrahının belirlenmesinde net ödeme, brüt ödeme tartışmaları da yapılabilir. Resmi tarifeden hareketle ödemenin avukat tarafından Serbest Meslek Makbuzuna bağlandığı anlaşılmakta olup, KDV hariç 1.875 TL lik tutarın stopaj matrah farkı olduğu söylenebilir. Kendi içinde tutarlı olması koşuluyla her iki açıklamaya da takdir edilen puan verilecektir.

<sup>7</sup> Sorunun hazırlanmasında hukuk sistemimize yeni giren bir müessese olan arbuluculuk hukukunun bilinirliğini test etme gibi bir niyetimiz olmamıştır. Temel amaç, arbuluculuk yoluyla ortadan kalkan mükellef kurum borcuyla, vazgeçilen alacak müessesesi arasında bir bağlantı kurulup kurulamayacağıdır. VUK 324 ile bir bağlantı kurulmasa da örnek olayın niteliğini anlayan, bu işlemin mükellef kuruma sağladığı avantajları kendi içinde tutarlı bir şekilde açıklayanlara da gerekli puanlar verilmiştir.



#### 4. 6111 sayılı kanun uygulamasından yararlanılmasına ilişkin incelemeler

Mükellef kurumun 2009 yılına ilişkin olarak 6111 sayılı kanun hükmünden yararlandığı dikkate alındığında; 2013 yılı beyannamesinde aynı kanununun 6/9. maddesi gereği, matrah artırımında bulunduğu yıllara ait zararın %50'sini 2010 ve izleyen yıllar karından mahsup edemeyeceği açıktır. Durum böyle olmakla birlikte mükellef kurum 2009 yılı beyannamesinde yeralan zarar tutarı olan 270.000 TL den bir önceki maddede açıklanan 20.000 TL'yi düşmüş, bakiye 250.000 TL'yi ise mahsup konusu yapmıştır. 2009 yılı beyannamesinde yer alan zarar tutarı olan 270.000 TL'nin 135.000 TL'lik kısmının mahsup konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır. Bu hususun olması gereken kurumlar vergisi beyannamesinin düzenlenmesi aşamasında dikkate alınması gerekmektedir.

#### 5. Sat geri kirala uygulamasına ilişkin incelemeler

Bilindiği üzere Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e maddesinde; Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 75'lik kısmı kurumlar vergisinden istisna kılınmıştır. Bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanır ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmı satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulur. Ancak satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Söz konusu maddede parantez içi hükümlerle getirilen düzenlemeye göre %75'lik istisna bazı durumlar için %100 haline getirilmiştir. Buna göre, 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, finansal kiralama şirketlerine satışı ve varlık kiralama ile finansal kiralama şirketlerince taşınmazın devralındığı kuruma satışından doğan kazançlar için bu oran %100 olarak uygulanır ve bu taşınmazlar için en az iki tam yıl süreyle aktifte bulunma şartı aranmaz.

Yukarıdaki maddeden anlaşılacağı üzere, sat, geri kirala yöntemine göre gayrimenkul satış kazançlarının %100 istisna uygulamasından yararlanabilmesi için 5/1-e maddesinde düzenlenen şartlardan sadece iki yıl süre ile aktifte bulunma şartı aranmayacak, bunun dışında maddede belirtilen şartlara uyulup uyulmadığına bakılacaktır. İstisna uygulanabilmesi için taşınmazlar ile iştirak hisselerinin satılması ve bu işlemde bir kazanç elde edilerek, satan kurumun mali yapısında bir iyileşmenin olması gerekmektedir. Bu nedenle, söz konusu aktif kalemlerin para karşılığı olmaksızın devir ve temlik, trampası gibi işlemler istisna kapsamına girmemektedir. Bu aşamada, istisna uygulamasında her şeyden önce satış bedelinin nakit olarak tahsil edilmesi gerekmektedir. Nakit olarak tahsil edilmese de heran nakde dönüştürülmesi kolay altın, devlet tahvil, hazine bonusu, TOKİ tarafından çıkarılan veya İMKB'de işlem gören hisse senetleri, tahvil ve bonolar ile de tahsil edilmesi mümkündür. Ancak bu kıymetlerin engeç iki yıllık tahsil süresinin sonuna kadar nakde dönüştürülmesi gerekir.

Soru metninde yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere, mükellef kurumun söz konusu satış dolayısıyla kasasına finansal kiralama şirketince intikal ettirilen bir tutar bulunmamaktadır. Zira Mükellef kurumla finansal kiralama şirketi arasında düzenlenen başka bir sözleşmede, mükellef kurumun finansal kiralamaya konu borçları ödeme tarihinde; nakit çıkışına gerek olmaksızın, finansal kiralama şirketince mükellef kuruma verilen toplam 235.000 ABD Dolarlık bonodan mahsup işleminin yapılacağı, bakiye tutarlara ilişkin olarak başka senetlerin verileceği kararlaştırılmıştır.

Düzenlemenin temel amacı finansman sıkıntılarını gidermek olduğundan, satış bedelinin nakit olmak yerine 5 yıl vadeli bono olması, istisna uygulamasını ortadan kaldırmaktadır. Dolayısıyla mükellef kurum uygulamasına bakıldığında maliyeti 350.000 TL olan gayrimenkul 31.12.2013 tarihinde (235.000x2,22=) 521.700 TL ye satılmış, bu satıştan da (521.700-350.000=) 171.700 TL kazanç doğmuştur. Doğan kazancın tamamı da kurumlar vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılmıştır.



# TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER  
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ  
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

Yukarıda anlatılan gerekçelerle mükellef kurum tarafından kanunun aradığı şartlardan bir olan satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şartına uyulmaması gerekçesiyle, VUK'nun 29. maddesi gereğince tarhiyat yapılması gerekmektedir.

## Finansal Kiralama Şirketine Yapılan Satışın KDV'ye Tabi Olup Olmadığı

Bilindiği üzere KDV Kanununun 17/4-y maddesinde; 21/11/2012 tarihli ve 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında; finansal kiralama şirketlerince bizzat kiracıdan satın alınıp geriye kiralanan taşınmazlara uygulanmak üzere ve kiralamaya konu taşınmazın mülkiyetinin sözleşme süresi sonunda kiracıya devredilecek olması koşulu ile kiralananmaya konu taşınmazların kiralayana satılması, satan kişilere kiralınması ve devri kdv' den istisna kılınmıştır. Dolayısıyla işlemde mükellef kurumca KDV hesaplanmaması mevzuata aykırı değildir.

## C-VERGİ TÜRÜ İTİBARIYLA OLMASI GEREKEN BEYANLAR

### 1- Olması Gereken Kurumlar Vergisi Beyanı

Gerek randıman incelemesi ve gerekse diğer tespitlerde teker teker ele alındığı üzere yapılan incelemeler sonucunda mükellef kurum beyanlarıyla ilişkilendirilecek matrah farklarının tespit ve tarhiyat türü bazında dökümü aşağıdaki gibidir. (Hesaplamalarda kolaylık sağlamak üzere toplam icmal tablosunda kuruluş haneleri dikkate alınmamıştır.)

Bölüm		VUK 29 İkmalen	VUK 30 Resen
A.6.	Randıman incelemesi kaynaklı kayıtdışı hasılat	0	12.368.640
B.1.	Fazladan indirim konusu yapılan Gir.Ser.fonu	242.830	
B.4.	6111 sayılı kanun uygulaması	135.000	
B.5.	Sat geri kirala konusu yapılan kazanç istisnası	171.700	
	Toplam	<b>549.530</b>	<b>12.368.640</b>
	Genel Toplam		<b>12.918.170</b>

Yukarıdaki tablodan görüldüğü üzere 549.530 TL'si ikmalen, 12.368.640 TL'si de re'sen olmak üzere toplam 12.918.170 TL'lik matrah farkı bulunmuştur. İkmalen tarhiyata konu matrah farklarının tamamı, beyanname üzerinden vergi matrahına ulaşma sırasında indirim konusu yapılmayacağından 549.530 TL'lik fark, mükellef kurumun ticari kazancına ilave edilmeyecek, ancak olması gereken kurumlar vergisi beyanında bu tutarlar indirim kalemi olarak dikkate alınmayacaktır.

Diğer taraftan mükellef kurumun 31.12.2013 tarihli bilançosunun pasifinde izlenen ve yapılan vergi incelemesi neticesinde eleştiri konusu yapılan gayrimenkul satış kazancı istisnasına konu edilen fon tutarı ile girişim sermayesi fonuna fazladan aktarılan tutarların düzeltilmesi gerekmektedir. Ayrıca, muhasebe kayıtlarında 2009 yılı karından mahsup edilen 20.000 TL'lik tutarın özel bir karşılık hesabına alınması ve 2013 yılı sonundan başlayarak üç yıl içinde zararlar itfa edilmediği takdirde kar hesabına alınmasının sağlanması gerekmektedir.



# TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER  
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ  
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

Bu veriler çerçevesinde olması gereken kurumlar vergisi beyanı aşağıdaki gibi olacaktır.

Kurumlar Vergisi Beyanname Özeti (TL)		
.	Mükellefin Kar ve İlaveler Toplamı Beyanı	<b>4.100.000</b>
.	Randıman Farkı	<b>12.368.640</b>
.	Kar ve İlaveler Toplamı	<b>16.468.640</b>
.	Cari Yıla Ait Zarar, İstisna ve İndirimler Toplamı (Gayrimenkul Satış Kazancı İstisnası)	<b>0</b>
.	Kar	<b>16.468.640</b>
.	Geçmiş Yıl Zararları -2009 yılı zararı (135.000) -2010 yılı zararı (100.000) -2011 yılı zararı (150.000)	<b>385.000</b>
.	İndirime Esas Tutar	<b>16.083.640</b>
.	Girişim Sermayesi Fonu	<b>100.000</b>
.	Kurumlar Vergisi Matrahı İndirimli Kurumlar Vergisi Matrahı (5.263.888) Normal Kurumlar Vergisi Matrahı (10.719.752)	<b>15.983.640</b>
.	Hesaplanan Kurumlar Vergisi İndirimli Kurumlar Vergisi Tutarı (105.277) Normal Kurumlar Vergisi Tutarı (2.143.950)	<b>2.249.227</b>
.	Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı	<b>60.440</b>
.	Ödenmesi Gereken Kurumlar Vergisi	<b>2.188.787</b>
.	Ödenen Kurumlar Vergisi	<b>1.269</b>
.	Tarhiyata Konu Kurumlar Vergisi	<b>2.187.518</b>

Mükellef kurum adına tarhiyata konu olacak toplam **2.187.518** TL lik kurumlar vergisinin tarhiyat türlerinin ortaya konması için de bir anahtara ihtiyaç bulunmaktadır. Matrah farklarının dökümüne ilişkin icmal incelendiğinde 549.530 TL'si ikmalen, 12.368.640 TL'si de re'sen olmak üzere toplam 12.918.170 TL'lik matrah farkı bulunmuştur. O halde Mükellef kurum adına tarhiyata konu olacak toplam **2.187.518** TL'lik kurumlar vergisinin  $[(549.530/12.918.170) \times 2.187.518 =] 93.055$  TL'sinin VUK'nun 29. maddesi gereği



ikmalen, bakiye (2.187.518 -93.055 =) 2.094.463 TL'sinin de aynı kanununun 30. maddesi gereğince resen tarh edilmesi gerekmektedir. İkmalen ve resen tarhiyata konu vergilere de VUK'nun 341 ve 344. maddeleri gereği bir kat 2.187.518 TL lik vergi ziyai cezası kesilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan indirimli kurumlar vergisi uygulamasına konu teşvik unsurunun tamamından yararlanıldığı için, 2014 ve devam eden yıllara devreden yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarı bulunmamaktadır.

## 2-Katma Değer Vergisi

Mükellef kurumun 2013 hesap dönemi işlemlerinin incelenmesi sonucunda KDV beyanlarının yeniden oluşturulmasında soru metninde verilen iki bilgi özellik taşımaktadır. Bunlardan birincisi; Mükellef kurumun KDV beyannamelerinin tamamında sonraki dönemlere devreden KDV olduğu, Aralık 2013 KDV beyannamesinde 34.491 TL sonraki dönemlere devreden KDV, Ocak 2014 beyannamesinde de 15.000 TL ödenecek KDV bulunduğu, diğeri de; randıman incelemesinde işlem kolaylığı açısından kayıt dışı satışın varlığının tespiti halinde, bu satışların tamamının 31.12.2013 tarihiyle ilişkilendirileceği hususlarıdır.

Gerçek duruma pek uymasa da, sorunun hazırlanmasında adayların sonuca daha kolay ulaşmalarını sağlamak amacıyla böyle bir belirleme yapılmıştır. Bu belirlemenin doğal sonucu olarak da, randıman incelemesi kaynaklı KDV matrah farklarının tamamı Aralık 2013 vergilendirme dönemiyle ilişkilendirilecektir. Bu çerçevede cevap anahtarının A/12'nci bölümünde açıklandığı üzere VUK'nun 30/4. maddesi gereğince tarhedilecek KDV tutarı 1.034.491 TL'dir. Olması gereken KDV tablosunun hazırlanmasında Aralık 2013 vergilendirme döneminde 1.034.491 hesaplanan KDV tutarına ilave edilecek olması, 34.491 TL'lik sonraki döneme devreden KDV tutarının ortadan kalkmasına ve (1.034.491-34.491=) 1.000.000 TL ödenecek KDV çıkmasına sebebiyet verecektir. Olması gereken KDV beyannamelerinin yeniden düzenlenmesi sonucu Aralık 2013 vergilendirme döneminde ödenecek KDV çıkması, diğer bir deyişle Ocak ayına devir KDV'nin bulunmaması, mükellef kurumun beyanlarında görülen Ocak 2014 vergilendirme döneminde de önceki dönemlerden devreden KDV'nin bulunmadığı sonucunu ortaya koyacak, Ocak 2014 dönemine ilişkin olarak da, 34.491 TL'lik KDV tarhiyatına sebep olacaktır.

Yapılan bu açıklamalar çerçevesinde mükellef kurum adına tarh edilmesi gereken katma değer vergileri tutar, tarhiyat türü ve vergilendirme dönemi itibariyle aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Vergilendirme Dönemi	Tutarı	Tarhiyat Türü	Vergi Ziyai Cezası
Aralık 2013	<b>1.000.000</b>	30/4 Resen	<b>1.000.000</b>
Ocak 2014	<b>34.491</b>	30/4 Resen	<b>34.491</b>
Toplam	<b>1.034.491</b>		<b>1.034.491</b>

## 3- Diğer Vergiler ve usul hükümlerine uymama cezaları

Cevap anahtarının A-11'inci bölümünde açıklandığı üzere Aralık /2013 vergilendirme dönemine ilişkin olarak V.U.K.'nun 30/4'üncü maddesi hükmü gereğince 1.487.985 resen gelir vergisi stopajı tarhedilmesi, tarhiyat konusu vergiye 1 kat vergi ziyai cezası kesilmesi gerekmektedir.

Cevap anahtarının A/9'uncü bölümünde açıklandığı üzere Aralık /2013 vergilendirme VUK' nun 353. maddesi gereğince 94.000 TL özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerekmektedir.

Anahtarın aynı bölümünde belirtildiği üzere mükellefin bir kısım hâsılatını yasal kayıtlarına intikal ettirmemesi, mükellef kurumun 2013 yılına ilişkin olarak tuttuğu yasal defter ve belgelerin ihticaca salih olmadığına bir göstergesi olmaktadır. Bu durum bir yandan kanununun 30/4. maddesinde resen takdir nedeni



olarak sayılmış, bir yandan da aynı kanunun 352/3. maddesi gereğince iki kat birinci derece usulsüzlük cezasını gerektiren bir fiil olarak belirtilmiştir.

Ayrıca, aynı kanunun 336. maddesinde cezayı istilzam eden tek bir fiil ile vergi ziyaı ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibarıyla en ağırı kesilir hükmü çerçevesinde iki kat birinci derece usulsüzlük cezasının uygulanmaması gerekmektedir.

Diğer taraftan raporun A/4'üncü bölümünde açıklandığı üzere, tahsilat ve ödemelerin banka aracılığıyla tevsih edilmesi zorunluluğuna uymama nedeniyle VUK'nun mükerrer 355. maddesi gereğince 1.500 TL özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerekmektedir.

#### **4-İhbar İkramesine İlişkin Tespit ve Hesaplamalar**

Vergi kayıp ve kaçaklarını haber verme ikramiyesinin hukuksal dayanağını 26.12.1931 tarih ve ve 1905 sayılı "Menkul ve Gayrimenkul Emval ile Bunların İntifa Haklarının ve Daimi Vergilerin Mektuplarını Haber Verenlere Verilecek İkramiye Hakkında Kanun" oluşturmaktadır. 1905 sayılı Kanunun 6 ncı maddesine göre; yapılan ihbar dolayısıyla tahakkuk edecek vergi ve kesilecek cezalara belli bir tarife üzerinden ikramiye ödenmesi esası getirilmiştir. Kanun 1931 tarihini taşıması nedeniyle yeniden yazımı şu aşamaya kadar gerçekleştirilmemiştir. Kanundaki tarife aşağıdaki gibidir.

500 liraya kadar	yüzde 15
5 000 liraya kadar, 500 liradan yukarı olan kısım için	yüzde 30
15 000 liraya kadar, 5 000 liradan yukarı olan kısım için	yüzde 20
15 000 liradan yukarı olan kısım için	yüzde 10

Bu nispetlere göre hesap olunacak ikramiyenin üçte biri verginin kati surette tahakkukunda ve üçte ikisi verginin tahsili akabinde verilir.

Kanunun temel prensiplerini aşağıdaki başlıklar itibarıyla vermek mümkündür. Buna göre, ikramiyenin hesaplanmasına esas teşkil edecek vergiler, zaman bakımından devamlılık gösteren ve dolayısıyla devletin devamlı ve belirli zamanlarda kişilerden devlet gücünü kullanarak aldığı vergilerden olmalıdır. Bu anlamda Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi gibi vergiler, daimi vergi olarak nitelendirilmekte ve ihbar ikramiyesine konu matrahın tespitinde dikkate alınmaktadır.

Maliye Bakanlığı'nca, 11.07.1974 tarih 2480532-1/794 sayılı Genel Yazı ile, "ihbarda bulunan muhbirlerle 1905 sayılı kanun hükümlerine göre ikramiye ödenmesi" hususunda bazı düzenlemeler yapmıştır. Buna göre ;

İhbar, müşahhas olaylara ve delillere dayanmalıdır.

Muhbir vergi incelemesine başlamadan önce inceleme elemanı ile temasa geçmeli, kendini gizlememeli ve ihbarından vazgeçmemelidir.

İnceleme elemanı, bulunan matrah farkı ile ihbar konuları arasındaki illiyeti açıklamalıdır.

Bu şartların varlığı halinde ihbar ikramiyesi ödenebilecektir. Ayrıca, muhbirin vergi kaçırmaya dahil olup olmamasının ikramiye ödenmesi bakımından önemi bulunmamaktadır.

Diğer taraftan denetim elemanı tarafından yazılacak ihbar ikramiyesi raporunda, inceleme sonucunda düzenlenen raporlardaki eleştirilen hususlarla muhbirin iddia ettiği hususlar arasında illiyet bağı bulunduğunun ortaya konması gerekmektedir. Cevap anahtarının A/3'üncü bölümünde açıklandığı üzere, ihbar dilekçesindeki verilerin incelenmesi sonucunda, ciğer randimanının (48.290-25.336=) 22.954 kg arttığı ortaya söylenebilir. Dolayısıyla böyle bir ihbar olmasa idi, 22.954 kg'lık randiman farkının ortaya





# TÜRMÖB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER  
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ  
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

çıkartılmasının mümkün olmayacağı değerlendirilmelidir. Ayrıca ihbarcı kimliğini gizlememiş, denetim elemanı ile bağlantı kurmuş, ihbar dilekçesinde anlattığı konunun doğru olduğu, yapılan gözlem ve resmi kuruluşlarla yapılan yazışmalarla teyid edilmiştir. Aynı husus mükellef kurum yetkililerince de kabullenilmiştir. Böylece ihbarcının sunduğu delillerle 1905 sayılı Kanun uyarınca ihbar ikramiyesi almaya hak kazandığı söylenebilir.

Dolayısıyla 22.954 kg'lık randıman farkının sebep olacağı kurumlar vergisi ve katma değer vergisi matrah farklarının ve bu farklar üzerinden hesaplanacak vergi ve ceza tutarının ayrıca hesaplanması gerekmektedir. 22.954 kg lık randıman farkından kaynaklı kurumlar vergisi matrah farkı (22.954 kg x80 TL=) 1.836.320 TL'dir. Bu tutar aynı zamanda katma değer vergisi matrah farkını da oluşturmaktadır.

Bu aşamada dikkat edilmesi gereken temel husus, yapılan ihbarla doğrudan bağlantılı kurumlar vergisi matrah farkının, ne tutarda mükellef kuruma maliyet yükleyeceğinin tespitidir. Zira mükellef kurum, vergi kanunlarındaki teşvik uygulamalarından biri olan indirimli kurumlar vergisi uygulama hakkına sahiptir ve bunun belirli bir kısmı henüz mükellef tarafından kullanılmamıştır. Yapılan inceleme dolayısıyla ortaya çıkan matrah farkları, henüz kullanılmayan devlet katkısının kullanılmasına sebep olacaktır. İndirimli kurumlar vergisi uygulaması başlıklı bölümde belirtildiği üzere mükellefin yararlanabileceği devlet katkısı 947.500 TL'dir. Mükellef kurum kurumlar vergisi beyannamesinde 3.085.470 TL kurumlar vergisi matrahı beyan etmiş ve bu tutar üzerinden 61.709 TL kurumlar vergisi hesaplamıştır. Diğer bir ifade ile mükellef kurum indirimli kurumlar vergisi uygulamasındaki devlet katkısının (3.085.470x0,18=) 555.384 TL'lik kısmından yararlanmıştır. Başkaca bir eleştiri konusu olmadığı varsayımı altında 2013 yılı sonrası için yararlanabileceği katkı tutarı (947.500-555.384=) 392.116 TL'dir. Diğer bir ifadeyle (392.116/0,18=)2.178.422 TL lik matrah üzerinden %2 kurumlar vergisi ödeme hakkı bulunmaktadır.

Sağlıklı bir şekilde ikramiyenin hesaplanmasına esas olacak matrahın belirlenmesinde, ihbar kaynaklı randıman farkının ne kadarının %2 oranında, ne kadarının da genel oranda kurumlar vergisine tabi olduğu konusunda bir anahtara ihtiyaç bulunmaktadır. Bu anahtarın bulunuş şekli aşağıda açıklanmıştır.<sup>8</sup>

Olmaması gereken kurumlar vergisi beyanname özetine baktığımızda kurumlar vergisi matrahının 5.263.888 TL lik kısmının indirimli kurumlar vergisine, bakiye 10.719.752 TL'nin de normal oranda kurumlar vergisine tabi olduğu anlaşılmaktadır. Dolayısıyla toplam matrahın (5.263.888/15.983.640=) 32'lik kısmının indirimli, bakiye %68'lik kısmının da normal orana tabi olduğu söylenebilir.

Bu anahtar çerçevesinde ihbar kaynaklı toplam 1.836.320 TL'lik randıman farkının sebep olduğu kurumlar vergisi tarhiyatı [(1.836.320x0,32x0,02)+( 1.836.320x0,68x0,20)=] 261.491 TL olacaktır.

İhbarla ilişkili 1.836.320 TL katma değer vergisi matrah farkı, (1.836.320x0,08=) 146.905 TL'lik katma değer vergisi tarhiyatına sebep olacaktır. Dolayısıyla ihbar kaynaklı tarhiyat konusu vergi 261.491 TL'lik kurumlar vergisi, 146.905 TL lik de katma değer vergisi olmak üzere toplam 408.396 TL vergi aslı ve aynı tutarda vergi ziyai cezası olacaktır.

Burada dikkat edilmesi gereken hususlardan biri ihbar ikramiyesine esas tutarın belirlenmesinde dikkate alınacak tutarın, inceleme raporunda tarihi öngörülen vergi ve ceza tutarları değil, uzlaşma sonucunda ortaya çıkan tutarların olduğu gerçeğidir. Bu amaca hizmet etmek üzere de diğer veriler bölümünde yapılan inceleme sonucu salınan vergi ve cezaların uzlaşma konusu yapıldığı açıklanmıştır.

Verilerdeki açıklamalardan, uzlaşma görüşmeleri sonucunda; vergilerde %5, vergi ziyai cezalarında da %90'lık indirim yapıldığından hareketle ihbar ikramiyesi hesaplanmasına esas teşkil edecek matrah

<sup>8</sup> Amaç, adayların bu teknik olayın farkında olmalarını test etmektir. Bu nedenle kendi içinde tutarlı olmak koşuluyla adaylarca yaratılmış farklı anahtarlara da gerekli puanlar verilecektir.



# TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER  
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ  
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

[(408.396 x0,95) +(408.396 x0,10)]=] 428.815 TL olacaktır. Bu tutara aşağıdaki oranlar uygulandığında toplam 44.806 TL'lik ihbar ikramiyesine hak kazanıldığı anlaşılmaktadır.

Dilimler	Oran	İkramiye Tutarı
500 liraya kadar	%15	75
5 000 liraya kadar, 500 liradan yukarı olan kısım için	%30	1.350
15 000 liraya kadar, 5 000 liradan yukarı olan kısım için	%20	2.000
15 000 liradan yukarı olan kısım için	%10	41.381
	Toplam	<b>44.806</b>

Bunun 1/3'lük kısmı olan 14.935 TL'nin tahakkuk aşamasında, bakiye 29.871 TL'nin de tahsili sonrasında ihbarcıya verilmesi gerekmektedir.

**NOT:** Cevap anahtarının bu derecede ayrıntılı olması, adaylardan bu metnin tamamının istendiği algısını yaratmamalıdır. Bu derecede ayrıntı; test edilen bilginin notlanmasında, okuma işleminin adaylar arasında adil ve tarafsız bir gözle yapılmasında son derece önemlidir. Zira bu metindeki açıklamalar çerçevesinde cevap kâğıtlarında hangi hesaplama veya açıklamaya ne kadar puan verileceği zahmetli bir çalışma sonrasında bir format haline getirilmektedir. Örneğin bu sınavda randıman incelemesi için öngörülen toplam 50 puan, soru hazırlayıcısının gözünde sahip olduğu öneme göre 0,25 ila 5 puan arasında toplam kırk farklı unsura paylaştırılmış ve okuma işlemi bu format üzerinden yapılmıştır.

Diğer taraftan bu ayrıntının; sınava girenlerin eksikliklerini görmeleri, sınava girme aşamasında olanlara da ayrıntılı çalışma imkanı vereceği düşünülmektedir.