



TÜRMOB

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

2016/2.DÖNEM

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK SINAVLARI

REVİZYON SINAVI

4 Eylül 2016-Pazar 17:00

SORULAR

CEVAP VERİLİRKEN DİKKAT EDİLECEK HUSUSLAR (Öncelikle Okuyunuz)

Bu sınavda sorulan sorulara verilen cevaplarda; **Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu ve Katma Değer Vergisi Kanunu Hükümleri ve bu mevzuat grubuna ilişkin ikincil mevzuatın esas alınması** gerekmektedir. Revizyon sınavı olması nedeniyle, sorulan sorulara verilen cevaplarda, yapılması önerilen işlemin yasal dayanak ve gerekçelerinin tam olarak açıklanması gerekmektedir. Her soruya verdiğiniz cevabı mutlaka gerekçelendiriniz. Soruların cevapları puanlanırken bulunan sonucun yanı sıra, tarafınızdan yapılan gerekçelendirmelere, hesaplamalara, gerekli yerde yapılan farklı yorumlara (kendi iç tutarlılığına göre) mutlaka puan verilecektir.

Soruların cevaplarını verirken aynı soruya birden çok yerde cevap vermeyiniz. Bir sorunun cevabı sadece istenilen bölümde verilmiş olmalıdır. Ayrıca cevap kâğıdınızın düzenli ve okunaklı olmasına, farklı soruların cevapları arasında iki satır boşluk bırakılmasına özen gösteriniz. Soruların cevabına ilişkin olarak istenilenden fazlasını yazmanızın zaman kaybından başka bir sonucu olmayacağını hatırlatmak isteriz. Ancak sorunun cevabına ilişkin birden fazla görüş olduğuna (yoruma açık bir durum bulunduğunu) düşünüyorsanız, her görüşü gerekçeleriyle birlikte belirtiniz. Soruların cevabının verilmesi esnasında yazılan her rakamın nasıl bulunduğunu, matematiksel hesaplamaları açıkça göstererek belirtiniz.

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 ilgilenmeyiniz. Bulunan farklara ilişkin **vergi cezası hesaplamayınız**.

Sorunun ana unsurlarından birisi 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. Bu nedenle soru metni, sanki denetimi 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 uygulamayı bulmak için son derece önemlidir.

Randıman incelemesi verileri dışındaki tespitlerin bir kısmı doğrudan eleştiriyi gerektirebilecekken, bazıları eleştiriyi gerektirmeyen verilerden oluşmaktadır. Her bir tespite ilişkin vergi kanunları açısından eleştirilecek bir hususun bulunup bulunmadığını değerlendirerek, tespit sırasına göre açıklama yapınız. Bu açıklamalarda mükellef uygulamasına göre farklılığa sebebiyet veren unsuru gerekçelendirerek ortaya koyunuz. Tespitte mükellef kurum nezdinde eleştirilecek bir hususun bulunmadığı düşünülüyor ise, bu hususu gerekçelendiriniz.

1



TÜRMOB

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

I - GENEL BİLGİ

Edirne Vergi Dairesi Başkanlığı Uzunköprü Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün XXX vergi kimlik numaralı mükellefi "Arda Ayçiçek Yağı ve Margarin Üretim Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi", (izleyen bölümlerde "mükellef kurum" olarak ifade edilecektir.) rafine ayçiçek yağı ve margarin imalatı ve satışı konusunda faaliyet göstermektedir.

Mükellef kurumun 2015 hesap dönemi başı itibariyle ortaklarına, ortaklarının pay oranı ve tutarlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki tablodaki gibidir.

ADI SOYADI/UNVANI	ADRESİ	PAY ORANI %	PAY TUTARI (TL)
Batı Yağ Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi	Edirne	70	18.200.000
Arda ATABEY	Edirne	30	7.800.000
	TOPLAM	100	26.000.000

II - TESPİT EDİLEN HUSUSLAR

Mükellef kurumun 2015 hesap dönemi yasal defter kayıtlarına göre bu dönemdeki tüm faaliyetlerinden 2.600.000 TL ticari bilanço zararı elde edilmiştir. Yasal defter kayıtlarında kanunen kabul edilmeyen gider tutarı 46.000 TL olarak gösterilmiş olup gider yazılan bazı vergi ve ceza tutarlarını içermektedir.

Mükellef kurum nezdinde 2015 hesap dönemine ilişkin yapılan denetim neticesinde aşağıdaki hususlar tespit edilmiştir.

1) Randıman İncelemede Tespit Edilen Hususlar

Mükellef kurum tarafından üretim faaliyetlerinde kullanılmak üzere 2015 hesap dönemi içinde 52.000 Ton ayçiçek çekirdeği (ayçekirdeği veya ayçiçek tohumu) satın alınmıştır. Mükellef kurumun üretim faaliyetlerine ilişkin akış özeti aşağıdaki gibidir.

Hamy ağ, K üspe ve Kabuk Üretimi

Üreticiden satın alınan yağlık ayçekirdeği mükellef kurum tarafından fabrika girişinde teslim alınarak "mal alma (döküm)" ünitesine boşaltılır. Bu ünite, temizleme ve depolama olmak üzere iki kısımdan oluşur. Temizleme: satın alınan ayçekirdeği üzerinde yapılacak temizlik ile; toz, kavuzlar, taş-toprak ve yabancı maddelerin ayrılması işlemidir. Temizleme işlemi vibrasyonlu elekler ve aspirasyon ile yapılmaktadır. Ayçekirdeği, helezonlar ve elevatorler vasıtası ile üst eleğe dökülür. Buradan ayçekirdeği alt eleğe geçer, elekten geçmeyen sap saman ve kabuk parçacıkları aspirasyon ile ayrılır. Depolama: Temizleme işlemi biten çekirdek helezonlar ve elevatorler yardımı ile silolama (depolama) işlemine tabi tutulur. İşlenecek çekirdeğin pres işlemine hazır hale getirilmesi "kıрма" ünitesinde gerçekleştirilir. Üç kısımdan oluşur. Kabuk kırma, iç alma, kabuğun elenmesi. Kabuk Kırma: üzerinde keskin bıçaklar olan silindire hızla çarpan ve kafes arasında kırılan çekirdeğin, kabuğundan ayrıldığı kısımdır. İç Alma: Kabuğundan ayrılan badem vibratörlü eleklerde elenerek ve aspiratör vasıtası ile kabuğu alınarak yapılmaktadır. Kabuğun Elenmesi: döner elekler aracılığıyla kabukta kalabilecek işlenebilir özellikteki bademkırıntılarının alınması işlemidir. "Pres" ünitesinde ayçekirdeği sıkılarak yağının bir kısmı alınır. "Ekstraksiyon" ünitesinde ise; hekzan adlı çözücü madde yardımıyla pres işleminden sonra kalan yağ kısmı alınır. Bu işlemler neticesinde hamyağ üretimi tamamlanmış olur. Bu üretimin özelliği gereği hamyağ üretimi sırasında küspe ve kabukta elde edilmektedir. Üretilen hamyağlar, yağ depo tanklarına, küspe ve kabuk ise ilgili depolama alanına aktarılır.



TÜRMOB

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

Rafine Ayçiçek Yağı Üretimi

Yağ tanklarından çekilen hamyağ, nötralize, vinterize ve deoderize ünitelerinde gerçekleştirilen işlemler neticesinde rafine edilir. Rafine işlemi tamamlandıktan sonra elde edilen rafine ayçiçek yağının %70 i, ayçiçek yağı mamulü olarak satılmak üzere net 5 litrelik rafine ayçiçek yağı içeren pet şişelerde ambalajlanmaktadır. 1 Litre rafine ayçiçek yağı 0,93 kilogram ağırlığındadır.

Rafine işlemi tamamlandıktan sonra elde edilen rafine ayçiçek yağının %30 u ise margarin üretimine sevkedilmektedir.

Margarin Üretimi

Margarin üretiminde %80 rafine ayçiçek yağı, %19 su ve %1 katkı maddesi kullanılmaktadır. Margarin üretim teknolojisine uygun fazlar ve diğer işlemler neticesinde herhangi bir ağırlık kaybı olmaksızın belirtilen karışımdan margarin elde edilmektedir. Üretilen margarin net 250 gramlık margarin içeren paketlerde ambalajlanarak satışa sunulmaktadır.

Mükellef kurum temsilcisi üretim faaliyetlerine ilişkin olarak;

"Fabrikamız entegre bir üretim tesisi niteliğindedir. Üreticiden satın aldığımız ayçiçek tohumu, döküm ünitesinde temizlendikten sonra, kırma, pres ve ekstraksiyon ünitelerinde gerçekleştirilen işlemler neticesinde ayçiçek tohumu içerisindeki yağ alınarak ham ayçiçek yağı üretilmektedir. Bu üretimin özelliği gereği ayçiçek tohumundan hamyağ olamayan kısım niteliğine göre küspe ve kabuk ürünü olarak değerlendirilmektedir. Hamyağ, rafine tesislerinde rafine edilerek rafine ayçiçek yağı üretilmektedir. Rafinasyon neticesinde elde edilen yağın %70 i, 5 litrelik net rafine ayçiçek yağı içeren pet şişelerde ambalajlanarak toptan olarak satılmaktadır. Rafinasyon neticesinde elde edilen yağın diğer kısmı ise tesisimizde margarin üretiminde kullanılmaktadır. Üretilen margarin net 250 gramlık paketlerde ambalajlanarak toptan olarak satılmaktadır.

Şirketimizce satın alınan ayçiçek tohumu hamyağ üretim aşaması öncesinde analiz, rutubet, depolama gibi unsurlar nedeniyle %1 oranında fire vermektedir. Sözkonusu fire sonrası üretime sevk edilen ayçiçeğinden; %40 ham ayçiçek yağı, %50 küspe, %10 kabuk elde edilmektedir. Üretilen hamyağın rafine edilmesi aşamasında hamyağda %4 fire oluşmaktadır. Margarin üretimine sevk edilen rafine yağda margarin üretimi sırasında herhangi bir kayıp olmamaktadır. 2015 Hesap döneminde üretime etki edecek, fire veya kayıp oranlarını artıracak herhangi bir sıkıntı yaşamadık.

Ürettiğimiz yağ ve margarin kendi markamız olan "Arda" markası kullanılarak satışa sunulmaktadır. Hamyağ üretimi aşamasında ortaya çıkan kabuğun ekonomik değeri bulunmadığından, tamamı tesis bünyesinde yakılarak enerji elde edilmesinde kullanılmaktadır. Üretilen küspe ise yem fabrikalarına satılmaktadır. Şirketimizin ayçiçek tohumu, kabuk, hamyağ yağı veya petşişelere dolum yapılmaksızın dökme şeklinde rafine ayçiçek yağı satışı bulunmamaktadır."

şeklinde açıklamada bulunmuştur.

Mükellef kurumun bağlı olduğu Edirne Ticaret ve Sanayi Odasından istenilen bilgiye gelen cevabi yazıda;üretime ilişkin bildirilen bilgilerin ve fire oranlarının, mükellef kurum yetkilisi tarafından ifade edilen fire oranları ve açıklamalar ile uyumlu görülmüştür.



TÜRMOB

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

Mükellef kurumun 2015 hesap döneminde bir kısım hammadde, yarı mamul ve mamuller itibariyle dönem başı ve dönem sonu stokları miktar itibariyle aşağıdaki gibidir.

Cinsi	Birimi	Dönem başı miktarı	Dönem sonu miktarı
Ayçiçek	Ton	0	0
Hamy ağ	Kilogram	3.250.000	5.250.000
Küspe	Kilogram	7.600.000	6.400.000
Kabuk	Kilogram	500.000	250.000
Rafine Ayçiçek Yağı (Dolum yapılmamış, yağ tanklarında mevcut yağı ifade etmektedir.)	Kilogram	0	0
Net 5 Litrelik Rafine Ayçiçek Yağı İçeren Dolumu Yapılmış Pet Şişe	Adet	456.000	186.000
Margarin (Net 250 gram)	Adet	240.000	310.000

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

Mükellef kurum yetkilileri; dönem başı ve dönem sonu stoklarını Vergi Usul Kanununun 186'ncı maddesine uygun olarak ölçmek, saymak ve tartmak suretiyle miktar itibariyle kesin bir şekilde tespit ettiklerini, yasal kayıtlara intikal ettirilmeyen maliyet ve gider unsuru bulunmadığını ifade etmişlerdir.

Mükellef kurumun defter kayıtlarına göre satışı yapılan mamul ve diğer mallardan elde edilen KDV hariç hasılat aşağıdaki tablodaki gibidir.

4

Ürün Cinsi	Birimi	Dönem İçi Satış Miktarı	KDV Hariç Satış Tutarı (TL)
Küspe	Kilogram	26.940.000	16.164.000
Kabuk (Kabuk için dönem içi satış ifadesi kurum içi enerji imalatında kullanılan miktarı ifade etmektedir.)	Kilogram	5.398.000	0
Net 5 Litrelik Rafine Ayçiçek Yağı İçeren Dolumu Yapılmış Pet Şişe	Adet	2.460.000	63.960.000
Margarin (Net 250 gram)	Adet	24.386.000	19.508.800

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

2) Emtianın Maliyetine Yönelik Tespit Edilen Hususlar

Mükellef kurum ayçiçeği hammaddesini üretime sevk etmekte ve ilk etapta bu üretim neticesinde hamyağ, küspe ve kabuk malları üretilmektedir. Hamyağ üretimi aşamasında ortaya çıkan kabuğun ekonomik değeri bulunmadığından, üretim maliyetlerinden üretilen kabuklara mükellef kurum tarafından pay verilmemiştir. Mükellef kurum, 2015 hesap döneminde hamyağ üretimi aşamasında ortaya çıkan toplam üretim maliyetini, bu üretim neticesinde elde edilen her bir kilogram hamyağ ve küspeye eşit tutarda dağıtmıştır.



TÜRMOB

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

Yasal defter kayıtlarına göre 2015 hesap döneminde gerçekleşen hamyağ üretimi aşamasında oluşan maliyetler aşağıdaki gibidir.

Gider Türü	Tutar (TL)
Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri	82.060.000
İşçilik Giderleri	3.820.000
Genel Üretim Giderleri	6.784.000
Toplam	92.664.000

Mükellef kurum maliyetlerin tespitinde aralıklı envanter yöntemini kullanmakta olup stoklarını ilk giren ilk çıkar(FIFO) yöntemiyle değerlemektedir. Hamyağ, küspe ve kabuk mallarına ilişkin 2015 hesap dönemi başı ve dönem sonu miktar ve tutar bilgilerinin aşağıdaki gibi olduğu kayıtlar üzerinden tespit edilmiştir.

Stok Cinsi	Birimi	Dönem Başı Miktarı (kg)	Dönem Başı Tutarı (TL)	Dönem Sonu Stok Miktarı (kg)	Dönem Sonu Tutarı (TL)
Hamyağ	Kilogram	3.250.000	5.850.000	5.250.000	10.500.000
Küspe	Kilogram	7.600.000	13.680.000	6.400.000	12.800.000
Kabuk	Kilogram	500.000	0	250.000	0

3) Mükellef kurum 2000 yılında İstanbul Trakya Serbest Bölgesinde kurulan ve bu bölgede imalat konusunda faaliyet gösteren Kuzey Tekstil İmalat İhracat A.Ş.'nin %60 paylı ortağıdır. Kuzey Tekstil İmalat İhracat A.Ş., 2014 hesap döneminde 2.000.000 TL kazanç elde etmiş olup bu kazancın tamamını kurumlar vergisi beyannamesinde "serbest bölgeden istisna edilen kazançlar" bölümünde göstererek vergiye tabi kazançtan indirmiştir. Kuzey Tekstil İmalat İhracat A.Ş. 2014 yılında elde ettiği kazancının bir kısmını 2015 yılında ortaklarına dağıtmış olup bu kapsamda mükellef kuruma 500.000 TL temettü ödemesinde bulunmuştur. Alınan sözkonusu temettü mükellef kurum tarafından "640 İştiraklerden Temettü Gelirleri" hesabına gelir yazılmış olup kurumlar vergisi beyannamesinde "İştirak Kazançları İstisnası (K.V.K. Mad. 5/1-a)" kapsamında kazançtan düşülecektir.

4) Mükellef kuruma hamyağ imalatında kullanmak üzere Almanya'da mukim (X) firmasından 9 Ocak 2015 tarihinde 300.000 Euro bedel mukabilinde (Alış tarihinde Türk Lirası karşılığı 816.000 TL) makine-teçhizat satın almıştır. Satın alınan makine ve teçhizat ithalat, nakliye ve montaj işlemlerinin 20 Ocak 2015 tarihinde tamamlanmasını müteakiben üretimde kullanılmaya başlanmıştır. Makine; 300.000 Euro karşılığı 816.000 TL makine teçhizat bedeli ile toplam 200.000 TL tutarında olan ithalat, nakliye ve montaj giderleri dikkate alınarak 1.016.000 TL üzerinden kayıtlara alınarak aktifleştirilmiştir.

(X) firması ile yapılan anlaşmaya göre mükellef kurum 300.000 Euro olarak fatura edilen makinenin bedeli ile ilave olarak bu tutar üzerinden hesaplanacak 9 aylık vade farkını 9 Ekim 2015 tarihinde ödeyecektir. Mükellef kurum anlaşma şartlarına uygun olarak 300.000 Euro makine bedeli ile ayrıca hesaplanan ve fatura edilen 13.500 Euro tutarında vade farkını 9 Ekim 2015 tarihinde banka kanalıyla (X) firmasının hesabına göndermiştir. Mükellef kurum mal bedelinin ödenmesi işlemini aşağıda belirtildiği şekilde yasal defter kayıtlarına intikal ettirmiş ve kazancının tespitinde dikkate almıştır.



TÜRMOB

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

x1-----09/10/2015-----
320Satıcılar Hesabı 816.000
656 Kambiyo Zararları [(300.000*3,28)-816.000=] 168.000
780 Finansman Giderleri(13.500x3,28=) 44.280
102BANKALAR 1.028.280
Açıklama:(X) Firmasından alınan makinenin mal bedeli ve vade farkının ödenmesi
x-----.../.../2015-----

5) Mükellef kurum 2015 hesap dönemi içerisinde makbuz karşılığı 800.000 TL tutarında nakden bağış yapmış, bu tutarı genel yönetim gideri olarak kurum kazancının tespitinde dikkate almıştır. Yapılan kontrollerde bağışın, vergiden muaf (Y) Vakfı tarafından kurulan (Z) üniversitesine, yapıldığı tespit edilmiştir.

6) Mükellef kurumun 31.12.2014 tarihli bilançosuna göre ödenmiş sermaye tutarı 26.000.000 TL olup sermayenin kaynaklarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir. Mükellef kurum Türk Ticaret Kanunu hükümlerine uygun olarak 8.4.2015 tarihinde 26.000.000 TL tutarındaki ödenmiş sermayesinin 6.000.000 TL'sini **hisseleri oranında** ortaklarına nakit olarak dağıtmak suretiyle sermayesini 20.000.000 TL'ye azaltmıştır.

Sermaye Artırım Tarihi	Ödenmiş Sermayenin Kaynakları	Tutarı (TL)
1.5.1998-Şirket Kuruluş Aşaması	1.1.1998 Yılındaki şirket kuruluşu sırasında ortaklar tarafından nakden ödenmiştir.	20.500.000
16.12.2011	Enflasyon düzeltmesi farkı tutarı sermayeye eklenmiştir.	3.000.000
25.10.2012	Geçmiş yıl karları(2009,2010 ve 2011 Yılları) sermayeye ilave edilen tutar	1.500.000
04.08.1013	2008 Yılında vergiden istisna edilen gayrimenkul satış kazancı dolayısıyla fona alınan tutar sermayeye eklenmiştir.	1.000.000
	TOPLAM	26.000.000

Sermaye azaltım işlemine ilişkin olarak yapılan muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir. Mükellef kurum sermaye payı ödemelerine ilişkin bunun dışında herhangi bir kayıt yapmamış ve beyanda bulunmamıştır.

x2-----08/04/2015-----
500 Sermaye 6.000.000 TL
(500.01 Batı Yağ Sanayi ve Ticaret A.Ş. 4.200.000)
(500.02 Arda ATABEY 1.800.000)
102 Bankalar 6.000.000 TL
"Sermaye azaltımı ve hisseleri oranında ortaklara paylarının ödenmesi"
x-----.../.../2015-----



TÜRMOB

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

III - DİĞER VERİLER

- a) Mükellef kurum, 2015 yılı kazançlarına ilişkin olarak dönem içinde toplam 300.000 TL ödenecek geçici vergi beyan etmiş bu tutarın 186.000 TL lik kısmını ödemiştir.
- b) Mükellef kurum fabrikasının hemen yanında tır ve kamyon garajı olarak faaliyet gösteren Edirne Tır ve Kamyon Park İşletmeciliği Limited Şirketini Kurumlar Vergisi Kanununun 19 ve diğer ilgili maddeleri uyarınca devir almıştır. Devir işlemi 10/5/2015 tarihinde ticaret siciline tescil edilmiştir. Devir tarihi itibarıyla Edirne Tır ve Kamyon Park İşletmeciliği Limited Şirketine ilişkin bazı veriler aşağıdaki gibidir. Mükellef kurum devir sonrasında sözkonusu tır ve kamyon garajı işletmeciliğinden 6.600.000 TL hasılat elde etmiştir. Tır ve kamyon garajı işletmeciliğine ilişkin devir sonrası hizmet maliyeti, faaliyet giderleri ile diğer giderlerden isabet eden pay tutarı toplam 4.950.000 TL'dir.

Devir Tarihi İtibarıyla Edirne Tır ve Kamyon Park İşletmeciliği Limited Şirketine İlişkin Veriler	Tutar (TL)
Dönen Varlıklar	6.500.000
Duran Varlıklar	12.000.000
Borçlar	15.200.000
Ödenmiş Sermaye	6.000.000
Henüz Mahsup Edilmemiş Geçmiş Yıl Zararları(2014 Yılına İlişkindir)	4.800.000

- c) Sorunun çözümünde ihtiyaç bulunması halinde; Türkiye Cumhuriyeti ile soruda ismi geçen ülkeler arasında 2015 yılında yürürlükte bulunan bir Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması mevcut olmadığı varsayılmalıdır.
- d) Sorunun çözümünde ihtiyaç bulunması halinde; sabit kıymetler için mükellef kurum tarafından normal amortisman yönteminin uygulandığı, sabit kıymetlerin belirlenmiş faydalı ömrünün 5 yıl olduğu varsayılmalıdır.
- e) İşlem kolaylığı açısından kayıtdışı satışın varlığının tespiti halinde bu satışların dönem içerisindeki her ay eşit olarak yapıldığı ve elde edilen hasılatın ortaklarca hisseleri oranında paylaşıldığı varsayılacaktır.
- f) Sorunun çözümünde ihtiyaç bulunması halinde;KDV oranının, rafine ayçiçek yağı, margarin ve küspe teslimlerinde %8, diğer ürün teslimlerinde %18 olduğu varsayılmalıdır.

IV-İSTENENLER:

a) Mükellef kurum hakkında randıman incelemesini yaparak 2015 hesap dönemine ilişkin miktar ve tutar farklarını hesaplayınız. Bu farkın sebep olacağı vergi kaybına yönelik eleştirileri ve yapılması gereken işlemleriyasal dayanaklarıyla açıklayınız.(Otuzbeş Puan)

b) Emtianın maliyetine yönelik tespit edilen hususlar çerçevesinde; emtia maliyetlerinin belirlenmesine yönelik mükellef kurumun uygulamasını değerlendiriniz. Randıman incelemesinde tespit edilen hususları da dikkate alarak, olması gereken stok değerlerini ve satılan mal maliyetini hesaplayınız.(Yirmibeş Puan)

c) Diğer Tespitlere ilişkin olarak vergi kanunları yönünden eleştirilecek bir hususun bulunup bulunmadığını yasal gerekçeleri ile birlikte ortaya koyarak hesaplamaları yapınız. Eleştirilen verginin türü,



TÜRMOB

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

dönemi, mükellefi ile matrah farkı tutarını belirtiniz. (3 nolu tespit beş puan, 4 nolu tespit on puan, 5 nolu tespit beş puan, 6 nolu tespit on puan)

ç) Mükellef kurumun olması gereken 2015 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesini hazırlayarak ödenmesi gereken/iadesi gereken kurumlar vergisi tutarlarını hesaplayınız.(On puan)



CEVAPLAR

Soruda mükellef kurumun yasal defter kayıtlarına göre ticari kar/zarar ile kanunen kabul edilmeyen gider bilgisi verilmiş, bazı gelir veya giderlerin 2015 hesap dönemi Kurumlar Vergisi Beyannamesinde mükellef kurum tarafından dikkate alınacağı ifade edilmiştir. Dolayısıyla, sorunun çözümünde tespitlerin 1.1.2015-31.12.2015 tarihlerini kapsayan hesap dönemi kapandıktan sonra ancak 2015 hesap dönemi Kurumlar Vergisi Beyannamesi verilmeden önce yapıldığı esas alınmalıdır.

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

i. Mükellef Kurumun Üretim Yapısının Analiz Edilmesi

Mükellef kurum gerçekleştirdiği imalat faaliyeti neticesinde ana mamul olarak rafine ayçiçek yağı ile margarin mamulü üretmektedir.

Rafine ayçiçek yağı üretimi; hamyağ yarı mamulü ile küspe ve kabuk yan ürünlerinin üretildiği safha ile hamyağ yarı mamulünün yeniden üretime sokularak rafine ayçiçek yağı mamulü elde edildiği safha olmak üzere iki safhadan oluşmaktadır. Margarin üretiminde ise rafine ayçiçek yağı üretim safhalarına ilave olarak, rafine ayçiçek yağının yeniden üretime sevk edilerek margarin mamulü elde edilmesini içeren üç safha bulunmaktadır.

Safha safha üretim yapılmış olması nedeniyle “üretilmesi gereken mamul miktarı”nı tespit edebilmek için öncelikle üretimin önceki safhasında “üretilmesi gereken yarı mamul miktarı”nın belirlenmesi gerekmektedir. Ayrıca üretimin ilk safhasında “üretilmesi gereken yan mamullerin miktarları” da tespit edilerek 2015 hesap dönemi içinde mükellef kurumun yasal kayıtlarında yer verilen “üretilen yan mamul miktarı “ ile karşılaştırılması sağlanacaktır.

ii. İzlenecek Yöntemin Belirlenmesi

Mükellef kurumun belirtilen üretim yapısı ve soruda yer verilen bilgiler çerçevesinde 2015 hesap döneminde gerçekleştirmiş olduğu üretimi ile ilgili olarak randıman çalışması yapılacaktır. Bu randıman çalışmasında izlenecek adımlar sırasıyla aşağıdaki gibi olacaktır:

Birinci Aşama : Mükellef kurumun 2015 hesap döneminde üretime sevk edilen hammadde miktarının hesaplanması,

İkinci Aşama : 2015 hesap döneminde mükellef kurum tarafından kullanılan hammadde miktarı ile üretilmesi gereken yarı mamul, mamul ve yan mamul miktarlarının hesaplanması,

Üçüncü Aşama : Mükellef kurumun 2015 hesap döneminde yasal defter kayıtlarına göre üretilmiş gözükten yarı mamul, mamul ve yan mamul miktarlarının hesaplanması,

Dördüncü Aşama : İkinci aşamada bulunan üretilmesi gereken yarı mamul, mamul ve yan mamul miktarları ile üçüncü aşamada bulunan yasal defter kayıtlarına göre üretilen yarı mamul, mamul ve yan mamul miktarlarının karşılaştırılıp randıman farkının hesaplanması,

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



Birinci Aşama : Üretime Sevk Edilen Hammadde Miktarı

Mükellef kurum tarafından 2015 hesap döneminde 52.000 ton, diğer bir ifadeyle 52.000.000 kilogram(kg.) (52.000 x 1000=) yağlık ayçiçeği satın alınmıştır. Dönem başı veya dönem sonu mevcudu bulunmamakta olup dönem içerisinde ayçiçek satışı da yapılmamıştır. Satın alınan ayçiçek tohumu hamyağ üretim aşaması öncesinde analiz, rutubet, depolama gibi unsurlar nedeniyle %1 oranında fire vermektedir. 2015 hesap döneminde bu şekilde gerçekleşen fire miktarı 520.000 kg. (52.000.000 x 1%=) olmaktadır. Bu durumda, 2015 hesap döneminde satın alınan yağlık ayçiçeğinden hamyağ üretimine sevk edilebilecek miktar 51.480.000 kg. (52.000.000 – 520.000 =) kg. olmaktadır.

Mükellef kurum yetkilileri; dönem başı ve dönem sonu stoklarını Vergi Usul Kanununun 186'ncı maddesine uygun olarak ölçmek, saymak ve tartmak suretiyle miktar itibarıyla kesin bir şekilde tespit ettiklerini, yasal kayıtlara intikal ettirilmeyen maliyet ve gider unsuru bulunmadığını ifade etmişlerdir.

Üretim yapan firmalarda, üretime sevk edilen hammadde miktarı aşağıdaki eşitlik kullanılarak hesaplanmaktadır. Üretime Sevk Edilen Hammadde Miktarı: (Dönem Başı Hammadde Stok Miktarı + Dönem İçi Hammadde Alış Miktarı) – (Dönem İçi Hammadde Satış Miktarı + Dönem Sonu Hammadde Stok Miktarı)

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

Hamyağ üretimine sevk edilen ayçiçek miktarı = (0 + 51.480.000) – (0 + 0) = 51.480.000 kg. olarak tespit edilmiştir.

İkinci Aşama : Üretilmesi Gereken Yarı Mamul, Mamul Ve Yan Mamul Miktarı

i. Üretilmesi Gereken Hamyağ, Küspe ve Kabuk Miktarı

Ayçiçek tohumunun üretime girmesi sonucunda hamyağ, küspe ve kabuk ortaya çıkmaktadır. Üretime sevk edilen ayçiçeğinden; %40 ham ayçiçek yağı, %50 küspe, %10 kabuk elde edilmektedir. Dolayısıyla, 2015 hesap döneminde gerçekleştirilen üretim neticesinde 20.592.000 kg hamyağ (51.480.000x40%=), 25.740.000 kg küspe (51.480.000x50%=) ve 5.148.000 kg kabuk (51.480.000x10%=) elde edilmiş olmaktadır.

ii. Rafine Ayçiçek Yağı Üretimine Sevk Edilen Hamyağ Miktarı ve Üretilmesi Gereken Rafine Ayçiçek Yağı Miktarı

Rafine ayçiçek yağı üretimine sevk edilen hamyağ miktarı: (Dönem Başı Hamyağ Stok Miktarı + Dönem İçi Alınan Ham Yağ Miktarı + Dönem İçi Üretilen Hamyağ Miktarı) – (Dönem İçi Satılan Hamyağ Miktarı + Dönem Sonu Hamyağ Stok Miktarı) formülü kullanılarak yukarıda yer alan eşitliğe ilgili veriler yazılarak aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır:

Buna göre rafine ayçiçek yağı üretimine sevk edilen hamyağ miktarı: (3.250.000 + 0 + 20.592.000) – (0 + 5.250.000) = 18.592.000 kg olarak tespit edilmiştir.

Üretilen hamyağın rafine edilmesi aşamasında hamyağda %4 fire oluşmaktadır. Şu halde, 2015 hesap döneminde bu şekilde gerçekleşen fire miktarı 743.680 kg. (18.592.000 x 4%=) olmaktadır. Bu durumda, 2015 hesap döneminde rafinasyon işlemi neticesinde 2015 hesap döneminde 17.848.320 kg. (18.592.000 - 743.680) rafine ayçiçek yağı elde edilmektedir.

iii. Pet Şişe Olarak Üretilmesi Gereken Rafine Ayçiçek Yağı Mamulü Miktarı

Rafine işlemi tamamlandıktan sonra elde edilen rafine ayçiçek yağının %70 i, ayçiçek yağı mamulü olarak satılmak üzere net 5 litrelik rafine ayçiçek yağı içeren pet şişelerde ambalajlanmaktadır. Şu halde;



rafine işlemi neticesinde 2015 hesap döneminde elde edile 17.848.320 kg. rafine ayçiçek yağının 12.493.824 kg. ($17.848.320 \times 70\% =$) lik kısmı net 5 litrelik rafine ayçiçek yağı içeren mamullerin üretiminde kullanılmıştır. 1 Litre rafine ayçiçek yağı 0,93 kg. ağırlığındadır. Bu durumda, 12.493.824 kg. rafine ayçiçek yağı 13.434.219 litre ($12.493.824 / 0,93 =$) rafine ayçiçek yağı demektir. 13.434.219 litre rafine ayçiçek yağından 2.686.843 adet ($13.434.219 / 5 =$) net 5 litrelik rafine ayçiçek yağı içeren mamulün pet şişeye dolumu gerçekleşmektedir.

iv. Margarin Üretimine Sevk Edilen Rafine Ayçiçek Yağı Miktarı ve Üretilmesi Gereken Margarin Miktarı

Rafine işlemi tamamlandıktan sonra elde edilen rafine ayçiçek yağının %30 u, margarin üretimine sevk edilmektedir. Bu durumda; rafine işlemi neticesinde 2015 hesap döneminde elde edile 17.848.320 kg. rafine ayçiçek yağının 5.354.496 kg. ($17.848.320 \times 30\% =$) lik kısmı margarin üretiminde kullanılmıştır.

Margarin üretiminden %80 i rafine ayçiçek yağı, %19 su ve %1 katkı maddesi kullanılmakta ve üretim sırasında herhangi bir ağırlık kaybı olmaksızın belirtilen karışımdan margarin elde edilmektedir. Bu durumda, margarin üretiminin %80 i rafine ayçiçek yağından karşılandığına ve üretim sırasında bir ağırlık kaybı yaşanmadığına göre 5.354.496 kg rafine ayçiçek yağının margarin üretiminde kullanılması neticesinde 6.693.120 kilo ($5.354.496 / 0,80 =$) margarin üretilmektedir. 6.693.120 kilo margarininden 26.772.480 adet [$(6.693.120 \times 1000) / 250 =$] net 250 gramlık margarin üretilmesi gerekmektedir.

Üçüncü Aşama : Mükellef kurumun yasal defter kayıtlarına göre üretilen mamul ve yan mamul miktarları

Bu bölümde, soruda yer alan verilerden hareketle mükellef kurumun kayıtlarına göre 2015 hesap döneminde üretilen yarı mamul, mamul ve yan mamul miktarları hesaplanacaktır. Bu hesaplama için aşağıda yer alan formülü kullanmak gerekmektedir.

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

Mamul/Yan Ürünün Cinsi	Birimi	Dönem sonu stok	Dönem içi satış	Dönem başı miktarı (kg)	Kayıtlara göre üretilen mamul/yan ürün miktarı
		A	B	C	(A+B)-C
Küspe	Kilogram	6.400.000	26.940.000	7.600.000	25.740.000
Kabuk	Kilogram	250.000	5.398.000	500.000	5.148.000
Net 5 Litrelik Rafine Ayçiçek Yağı İçeren Dolumu Yapılmış Pet Şişe	Adet	186.000	2.460.000	456.000	2.190.000
Margarin (Net 250 gram)	Adet	310.000	24.386.000	240.000	24.456.000

Dördüncü Aşama : Randıman Farkının Hesaplanması,

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



TÜRMOB

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

Mamul/Yan Ürünün Cinsi	Birimi	Üretilmesi Gereken Mamul/Yan Mamul Miktarı	Kayıtlara Göre Üretilen Mamul/Yan ürün Miktarı	Randıman Farkı
		A	B	A-B
Küspe	Kilogram	25.740.000	25.740.000	0
Kabuk	Kilogram	5.148.000	5.148.000	0
Net 5 Litrelik Rafine Ayçiçek Yağı İçeren Dolumu Yapılmış Pet Şişe	Adet	2.686.843	2.190.000	496.843
Margarin (Net 250 gram)	Adet	26.772.480	24.456.000	2.316.480

Buna göre, yapılan randıman çalışması sonucu tespit edilen ve kayıt dışı satışa konu olan 5 litrelik rafine ayçiçek yağı pet şişe miktarı 496.843 adet ve margarin miktarı 2.316.480 adet olarak hesaplanmıştır. Mükellef kurumun kayıtlarına yansıttığı küspe üretim miktarı ile randıman hesaplanması neticesinde ortaya çıkan küspe üretim miktarı 25.740.000 kg olarak aynı miktarda tespit edilmiştir. Mükellef kurum tarafından da aynı miktar hesaplandığından kayıt dışı satışa konu küspe bulunmadığı randıman hesaplaması neticesinde anlaşılmaktadır. Diğer taraftan, mükellef kurumca üretilen ve tesis bünyesinde yakılarak enerji elde edilmesinde kullanılan kabuk miktarının da 5.148.000 kg. olarak tam ve doğru bir şekilde kayıtlara yansıtıldığı tespit edilmiştir.

12

Beşinci Aşama : Kayıt Dışı Satış Hasılatının Tespiti

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

Mamul/Yan Ürünün Cinsi	Birimi	Dönem İçi Satış Miktarı	KDV Hariç Satış Hasılatı (TL)	Birim Satış Fiyatı (TL)
		A	B	(B/A)
Küspe	Kilogram	26.940.000	16.164.000	0,60
Net 5 Litrelik Rafine Ayçiçek Yağı İçeren Dolumu Yapılmış Pet Şişe	Adet	2.460.000	63.960.000	26,00
Margarin (Net 250 gram)	Adet	24.386.000	19.508.800	0,80



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

Mamul/Yan Ürünün Cinsi	Birimi	Kayıt Dışı Satış Miktarı	Birim Satış Fiyatı (TL)	Kayıt Dışı Satış Tutarı (TL)
		A	B	(AxB)
Küspe	Kilogram	0	0,60	0,00
Net 5 Litrelik Rafine Ayçiçek Yağı İçeren Dolumu Yapılmış Pet Şişe	Adet	496.843	26,00	12.917.918
Margarin (Net 250 gram)	Adet	2.316.480	0,80	1.853.184
TOPLAM				14.771.102

Bu durumda, yapılan randıman çalışması sonucunda tespit edilen ve beyan edilmeyen satış geliri 14.771.102 TL olup bu tutarın mükellef kurumun 2015 hesap dönemi ticari bilanço karına/zararına eklenmesi gerekmektedir.

Ayrıca, kayıt dışı satışa konu olan rafine ayçiçek yağı ve margarin tutarı (toplam 14.771.102 TL) üzerinden katma değer vergisi hesaplanması gerekmektedir. Sorunun “diğer veriler” bölümünde işlem kolaylığı açısından kayıtdışı satışın varlığının tespiti halinde bu satışların dönem içerisindeki her ay eşit olarak yapıldığı ve elde edilen hasılatın ortaklarca hisseleri oranında paylaşıldığı varsayılacağı belirtilmiştir. Buna göre kayıtdışı satışlar nedeniyle Ocak-Aralık/2015 vergilendirme dönemlerinin tamamında beyan edilen KDV matrahına 1.230.925 TL ($14.771.102/12=$) eklenmesi üzerinden %8 oranında katma değer vergisi hesaplanması gerekmektedir.

Diğer taraftan, Ocak-Aralık/2015 vergilendirme dönemlerinin her birinde elde edilen şirkete ait 1.230.925 TL kayıtdışı hasılat hisseleri oranında ortaklarca paylaşılarak işletmeden çekilmiştir. Diğer bir taraftan, elde edilen kayıtdışı hasılat vergilendirilmeksizin %70'i tam mükellefiyete tabi ortak Batı Yağ ve Margarin A.Ş.'ne (her ay için 861.647,5 TL ($1.230.925 * \%70=$)), %30'u (her ay için 369.277,5 TL ($1.230.925 - 861.647,5$)) tam mükellef gerçek kişi ortak Arda ATABEY'e aktarılmış olmaktadır. Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu hükümleri ve transfer fiyatlandırmasına ilişkin mevzuat uyarınca tam mükellef gerçek kişi ortak Arda ATABEY'e aktarılan tutarlar brüte iblağ edilerek tevkifata tabi tutulması gerekmektedir. Tam mükellefiyete tabi ortak Batı Yağ ve Margarin A.Ş. nezdinde de transfer fiyatlandırmasına ilişkin mevzuat ve Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-a maddesi uyarınca gerekli düzeltme işlemlerinin yapılması gerekmektedir.

b) 2 Nolu Tespit: Emtia Maliyetlerinin Yeniden Tespiti

Mükellef kurum esas olarak rafine ayçiçek yağı ve margarin imalatı faaliyeti ile iştigal etmektedir. Bu amaçla, sahip olunan entegre üretim tesisinde, safha safha yapılan üretimler neticesinde; öncelikle ayçiçek hammaddesi imalata sevk edilerek hamyağ elde edilmekte, hamyağ rafine edilerek rafine ayçiçek yağı ve rafine ayçiçek yağı yeniden imalata sevk edilerek margarin üretimi gerçekleştirilmektedir.

Birinci üretim safhasında mükellef kurum ayçiçeği hammaddesini üretime sevk ettiğinde bu üretim neticesinde hamyağ, küspe ve kabuk malları üretilmektedir. Buna göre, temelde tek bir hammaddenin imalatta kullanılması neticesinde birden fazla mal elde edilmektedir. Dolayısıyla, ayçiçekten yağ imalatı faaliyeti bu yönüyle özellik arz etmektedir.



TÜRMÖB

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

Mükellef kurumun üretim akışı incelendiğinde; birinci üretim safhasında ayçiçeği hammaddesi üretime sevk edildiğinde bu üretim neticesinde elde edilmesi istenen esas ürünün hamyağ olduğu ortadadır. Küspe ve kabuk ise, ayçiçekten yağ imalatı faaliyetinin belirtilen özelliğinden kaynaklanan durum nedeniyle, asıl ürüne ilave olarak zorunlu olarak üretilen ürünler niteliğindedir. Nitekim, imalat neticesinde elde edilen ürünler değerleri itibarıyla analiz edildiğinde kg. başına piyasa değeri yüksek ürünün hamyağ olduğu, küspenin hamyağa nispetle cüzi bir bedele satılabildiği, kabuğun ise ekonomik değerinin olmadığı görülmektedir. Bu açıklamalar çerçevesinde hamyağ asıl ürün, küspe tali ürün, kabuk ise değeri olmayan bir ürün olarak dikkate alınmalıdır.

Mükellef kurum tarafından emtia maliyetleri tespit edilirken üretim neticesinde elde edilen asıl, tali ve değersiz ürün yapısının gözönünde bulundurulması önem ve zorunluluk arz etmektedir.

İmal edilen emtianın (tam ve yarı mamul mallar) değerlendirilmesine ilişkin hususlar Vergi Usul Kanununun 275 inci maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, imal edilen emtianın maliyet bedeli; mamulün vücuda getirilmesinde sarfolunan iptidai ve ham maddelerin bedeli, mamule isabet eden işçilik, genel imal giderlerinden mamule düşen hisse ile ihtiyari olarak dikkate alınan genel idare giderlerinden mamule düşen hisseden oluşmaktadır. Mükellefler, imal ettikleri emtianın maliyet bedellerini belirtilen unsurları ihtiva etmek şartıyla diledikleri usulde tayin edebilirler. Öte yandan, aynı Kanunun 278 inci maddesinde maliyetlerin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve iskartaların ise emsal bedeli ile değerlendirilmesine hükmedilmiştir.

Bu düzenlemeler gereğince mükellef kurum tarafından imal edilen hamyağ asıl ürün niteliğinde olması nedeniyle değerinin Vergi Usul Kanununun 275 inci maddesi çerçevesinde belirlenmesi gerekmektedir. Tali ürün niteliğinde olan küspe ile tamamen değersiz nitelikte olan kabuk ürünleri Vergi Usul Kanununun 278 inci maddesi hükümleri gereğince emsal bedeli ile değerlendirilmelidir. Buna karşılık mükellef kurum 2015 hesap döneminde hamyağ üretimi aşamasında ortaya çıkan toplam üretim maliyetini, bu üretim neticesinde elde edilen her bir kilogram hamyağ ve küspeye eşit tutarda dağıtmış, ekonomik değeri bulunmadığından kabuk ürününe maliyetten pay vermemiştir. Herhangi bir ekonomik değeri olmadığından kabuk ürününe maliyetlerden pay verilmemesi bir zorunluluk olup mükellef kurum kazancını etkileyen bir yönü bulunmamaktadır. Ancak, küspe yan ürününün emsal bedeli yerine maliyet bedeli ile değerlendirilmesi neticesinde dönem kazancı ile dönem sonu stok değerleri yanlış tespit edilmiş olmaktadır. Bu çerçevede, küspe malının emsal bedel ile değerlendirilerek mükellef kurumun 2015 hesap dönemi satılan mal maliyeti ve dönem sonu tutarlarının yeniden hesaplanması gerekmektedir.

Emsal bedeli, Vergi Usul Kanununun 267 nci maddesinde düzenlenmiş olup, sözü edilen madde hükmü aynen aşağıdaki gibidir; *“Emsal bedeli gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tesbit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir. Emsal bedeli sıra ile, aşağıdaki esaslara göre tayin olunur. Birinci sıra: (Ortalama fiyat esas) Aynı cins ve nevideki mallardan sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya bir evvelki veya bir daha evvelki aylarda satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan Ortalama satış fiyatı ile hesaplanır. Bu esasın uygulanması için, aylık satış miktarının, emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına nazaran % 25’ten az olmaması şarttır. İkinci sıra: (Maliyet bedeli esas) 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 bedelini bizzat belli eder. Üçüncü sıra: (Takdir esas) Yukarıda yazılı esaslara göre belli edilemeyen emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilir.”*

Sonuç itibarıyla; yan ürünler ve imalat artıklarının değerlendirilmesi, öncelikli olarak ortalama fiyat esasına göre, satış fiyatları belli değilse diğer yöntemlere(maliyet bedeli esas veya takdir esasına) göre tespit edilen emsal bedelleriyle yapılır. Soruda, yasal defter ve belgeler üzerinde yapılan kontrollerde; her



TÜRMOB

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

bir ürün cinsi için birim satış fiyatlarının yıl boyunca aynı olduğu, aylık satış miktarlarının aylar itibariyle yakın seyrettiği, bir önceki ay satış miktarlarına göre olağanüstü artış veya azalış içermediği tespit edilmiştir. Bu durumda, küspe emtiası için ortalama satış fiyatı yönteminin uygulanması için ilgili yasa hükmünde aranan şartların mevcut olduğu anlaşılmaktadır.

Mükellef kurum kayıtlarına göre 26.940.000 kg. küспенin satışından KDV hariç 16.164.000 TL elde edilmiştir. Buna göre, küспенin kg. satış fiyatı 0,60 TL (16.164.000/26.940.000=) olarak hesaplanmaktadır. Yasal defter kayıtlarına göre 2015 hesap döneminde gerçekleşen hamyağ üretimi aşamasında oluşan ve üretilmiş gözükten küspe ve hamyağ miktarına eşit olarak dağıtılan maliyet toplamı 92.664.000 TL'dir. Şu halde, toplam 92.664.000 TL maliyet içerisinde üretilen küспенin emsal bedeli üzerinden belirlenmiş değeri ayrıştırılmalı kalan kısım hamyağ üretim maliyeti olarak dikkate alınmalıdır. 1 nolu tespit bölümünde açıklandığı üzere 2015 hesap döneminde üretilen küspe miktarı 25.740.000 kg.'dır. Şu halde, bu dönemde üretilen küспенin üretim maliyetinden alacağı pay 15.444.000 TL (25.740.000*0,60=) tutarındadır. 2015 hesap döneminde kilogram başına küspe üretim maliyeti 0,60 TL olduğundan ve stoklar ilk giren ilk çıkar(FIFO) yöntemiyle değerlendirildiğinden dönem sonunda stokta kalan küспенin olması gereken değeri 3.840.000 TL (6.400.000*0,60=) olarak ortaya çıkmaktadır. Bu veriler çerçevesinde mükellef kurum kayıtlarına göre hesaplanan küspe satılan mal maliyeti ve dönem sonu stok tutarı ile olması gereken maliyet ve stok tutarı aşağıdaki tabloda hesaplanmıştır.

Küspe Maliyeti	Dönem Başı Tutarı (TL)	Dönem İçi Üretim Maliyeti (TL)	Dönem Sonu Tutarı (TL)	Fark Tutarı (TL)
	A	B	C	(A+B)-C=
Yasal Defter Kayıtlarına Göre	13.680.000	51.480.000	12.800.000	52.360.000
Olması Gereken	13.680.000	15.444.000	3.840.000	25.284.000
Stok Değeri/SMM Farkı			8.960.000	27.076.000

15

Tabloda görüldüğü üzere mükellef kurum değerlendirme ölçüsünü yanlış uygulamak suretiyle 2015 hesap dönemi satılan küspe maliyetini **27.076.000 TL**, dönem sonunda stokta mevcut küspe değerini ise **8.960.000 TL** tutarında yüksek tespit etmiştir.

Olması gereken maliyet paylaşımına göre hamyağ üretim maliyeti 77.220.000 TL (92.664.000 - 15.444.000 =) olarak hesaplanmaktadır. Bu durumda, 2015 hesap döneminde üretilen hamyağın kilogram başına üretim maliyeti ise 3,75 TL (77.220.000/20.592.000=) TL olarak gerçekleşmiştir. Mükellef kurum stoklarını ilk giren ilk çıkar(FIFO) yöntemiyle değerlediğinden dönem sonunda stokta kalan hamyağ, 2015 dönemi içinde 3,75 TL birim maliyetle üretilen hamyağdan oluşacaktır. Bu durumda 2015 hesap dönemi sonunda stokta bulunan hamyağın değeri 19.687.500 TL(5.250.000 x 3,75=) olarak ortaya çıkmaktadır. Bu veriler çerçevesinde mükellef kurum kayıtlarına göre hesaplanan yeniden imalata verilen hamyağ maliyeti ve dönem sonu stok tutarı ile olması gereken maliyet ve stok tutarı aşağıdaki tabloda hesaplanmıştır.



TÜRMÖB

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

Yeniden İmalata Sevkedilen Hamyağ Maliyeti	Dönem Başı Tutarı (TL)	Dönem İçi Üretim Maliyeti (TL)	Dönem Sonu Tutarı (TL)	Fark Tutarı (TL)
	A	B	C	(A+B)-C=
Yasal Defter Kayıtlarına Göre	5.850.000	41.184.000	10.500.000	36.534.000
Olması Gereken	5.850.000	77.220.000	19.687.500	63.382.500
Stok Değeri/SMM Farkı			-9.187.500	-26.848.500

Tabloda görüldüğü üzere mükellef kurum değerlendirme ölçüsünü yanlış uygulamak suretiyle 2015 hesap dönemi rafine ayçiçek yağı imalatına sevkedilen hamyağ yarı mamulünün maliyetini **26.848.500 TL**, dönem sonunda stokta mevcut hamyağ yarı mamul maliyetini **9.187.500 TL** tutarında düşük tespit etmiştir.

Mükellef kurum için hamyağ yeniden üretime sevkedilen yarı mamul niteliğinde olup doğrudan hamyağ satışı bulunmamaktadır. Bu nedenle, mükellef kurum kayıtlarında yer alan rafine ayçiçek yağı imalat maliyetinin 26.848.500 TL artırılması gerekmektedir. Öte yandan, mükellef kurum stoklarında yağ tanklarında dökme nitelikte rafine ayçiçek yağı bulunmadığı soruda verilmiş olup, maliyete eklenen tutarın pet şişede satılan rafine ayçiçek yağı ile margarin mamulleri maliyetine aktarılması gerekmektedir. Bu dağıtım yapılırken, soruda belirtilen verilerden hareketle rafine ayçiçek yağı mamulüne %70, margarin mamulüne ise %30 pay verilecektir. Mükellef kurum stoklarını ilk giren ilk çıkar(FIFO) yöntemiyle değerlediğinden dönem sonunda stokta kalan mamuller 2015 dönemi içinde üretilen mamuller olacaktır. Bu nedenle, dönem sonu stokta mevcut mamullerin değerinin ilave olarak gelen maliyetten isabet eden oranda artırılması gerekmektedir. Kalan kısım ise dönem içerisinde satılan mamullerin maliyetine eklenmelidir. Bu çerçevede, hesaplama aşağıdaki gibi olmalıdır.

16

	İlave Maliyetten Mamul Üretim Maliyetlerine İsabet Eden Pay	Dönem İçinde Üretilmesi Gereken Mamul Mevcudu	Üretilen Mamul Başına Olması Gereken İlave Maliyet	Dönem Sonu Mamul Miktarı	İlave Maliyetten Dönem Sonu Mamul Miktarına İsabet Eden Tutar	İlave Maliyetten Satılan Mamul Maliyetine İsabet Eden Pay
	A	B	C=A/B	Ç	D=C X Ç=	E=A-D
Pet Şişe Rafine Ayçiçek Yağı 70%	18.793.950	2.686.843	6,994807..	186.000	1.301.034,22	17.492.915,78
Margarin 30%	8.054.550	26.772.480	0,300851..	310.000	93.264,07	7.961.285,93
Toplam 100%	26.848.500				1.394.298,30	25.454.201,70

Tabloda görüleceği üzere mükellef kurum değerlendirme ölçüsünü yanlış uygulamak suretiyle 2015 hesap dönemi sonunda stoklarda bulunan rafine ayçiçek yağı mamulünü 1.301.034,22 TL, margarin mamulünü ise 93.264,07 TL olmak üzere 1.394.298,30 TL eksik hesaplamıştır. Bulunan bu tutarların ilgili malların dönem sonu tutarlarına eklenmesi gerekmektedir. Mükellef kurum belirtilen mamullerden



satılanlara ilişkin maliyeti ise toplam 25.454.201,70 TL (17.492.915,78+7.961.285,93 =) eksik olarak kayıtlarına intikal ettirmiştir.

Şu halde, yukarıda yer verilen hesaplamalar çerçevesinde mükellef kurum değerlendirme ölçüsünü yanlış uygulamak suretiyle satılan küspe maliyetini 27.076.000 TL fazla, rafine ayçiçek ve margarin mamulü maliyetini ise 25.454.201,70 TL eksik hesaplamış, bu durumda net olarak 2015 hesap dönemi kazancını 1.621.798,30 TL (27.076.000-25.454.201,70=) tutarında 2015 hesap dönemi satılan mal maliyetini fazla tespit etmiş, aynı tutarda kurumlar vergisine tabi matrahı aşındırmıştır. Buna göre, kayıtlarda gösterilen kurum kazancına 1.621.798,30 TL eklenmesi gerekmektedir.

Verilen cevaplarda, yapılan farklı değerlendirmeler tutarlılığına ve gerekçelendirmelerine bağlı olarak puanlandırılmıştır.

c) 3, 4, 5 ve 6 Nolu Tespitler

3 Nolu Tespit: Serbest bölgede faaliyet gösteren şirketten elde edilen kar payı

Mükellef kurum 2000 yılında İstanbul Trakya Serbest Bölgesinde kurulan ve bu bölgede imalat konusunda faaliyet gösteren ve kazancı serbest bölge kazanç istisnasından yararlanan Kuzey Tekstil İmalat İhracat A.Ş.'den 500.000 TL temettü geliri elde etmiştir.

Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulan ve kanuni veya iş merkezleri serbest bölgede bulunan şirketler, mevzuat gereğince tam mükellef kurum olarak değerlendirilmektedir. Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde, iştirak kazançları istisnası düzenlenmiştir. Bu hükme göre kurumların; tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından elde ettikleri kazançlar, kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Tam mükellef bir kurumdan elde edilen iştirak kazancının, bu kurumda genel vergi rejimi uyarınca vergilenmiş veya kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançlardan oluşması veya kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisinin kapsamı dışında bırakılmış veya düşük oranda vergi kesintisi yapılmış olması, istisna uygulamasına engel teşkil etmemektedir. Bu çerçevede, serbest bölgelerde faaliyet gösteren tam mükellef kurumlara iştirak edilmesinden elde edilen kazançlar kurumlar vergisinden istisnadır.

Yukarıda yer verilen açıklamalar uyarınca, mükellef kurumun serbest bölgede faaliyet gösteren iştirakinden elde ettiği iştirak kazancını Kurumlar Vergisi Beyannamesinde "İştirak Kazançları İstisnası (K.V.K. Mad. 5/1-a)" bölümünde göstererek indirim konusu yapabilecektir.

4 Nolu Tespit: Yurtdışından Vadeli Makine -Teçhizat İthalatı

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 262 nci maddesinde, maliyet bedelinin iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade ettiği hükme bağlanmıştır. Anılan Kanunun 280 nci maddesinde, yabancı paraların borsa rayici ile değerlendirileceği, borsa rayicinin takarrüründe muvazaa olduğu anlaşılırsa bu rayiç yerine alış bedeli esas alınacağı ve yabancı paranın borsada rayici yoksa, değerlemeye uygulanacak kurun Maliye Bakanlığınca tespit olunacağı hükmüne yer verilmiştir.

163 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin iktisabında kullanılan krediler nedeniyle ödenen faizlerin ve yurt dışından ithal edilen sabit kıymetlere ilişkin kur farklarının iktisadi kıymetin maliyet bedeline eklenecek kısmı ile doğrudan gider yazılacak kısmının tespitinde uygulanacak esaslar açıklanırken, iktisadi kıymetin aktifleştirme işleminin gerçekleştiği dönemin sonuna kadar oluşan kısmının maliyetle ilişkilendirilmesi, aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin olanların



TÜRMÖB

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

ise maliyet bedeline eklenmesi veya doğrudan gider yazılması hususunda mükelleflerin serbest oldukları belirtilmiştir. İthal edilen makineye ilişkin ödenen vade farkı ile borcun ödendiği tarihe kadar ortaya çıkan kur farkı bu kapsamda yapılmış olan ödemelerdir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre mükellef kurumun ithal ettiği makineye ilişkin olarak aktifleştirme işleminin gerçekleştiği 2015 hesap döneminin sonuna kadar ortaya çıkan vade farkı ve kur farklarının sözkonusu makinenin maliyetine eklenmesi gerekmektedir.

Soruda verilen muhasebe kaydında görüleceği üzere mükellef kurum makine ithalatına ilişkin aktifleştirme işleminin gerçekleştiği hesap döneminin sonuna kadar ortaya çıkan 168.000 TL tutarında kur farkı ile 44.280 TL tutarındaki vade farkını kazancının tespitinde doğrudan gider yazmıştır. Buna göre toplam 212.280 TL (168.000+44.280=) tutarın, giderlerden çıkarılarak makinenin maliyetine eklenmesi gerekmektedir. Diğer taraftan, makinenin maliyetine eklenen tutar üzerinden mükellef kurumun amortisman ayırma hakkı bulunmaktadır. Sorunun diğer veriler bölümünde; ihtiyaç bulunması halinde sabit kıymetler için mükellef kurum tarafından normal amortisman yönteminin uygulandığı, sabit kıymetlerin belirlenmiş faydalı ömrünün 5 yıl olduğu belirtilmiştir. Buna göre maliyete eklenen 212.280 TL üzerinden 20% oranında 42.456 TL tutarında amortisman ayırma hakkı bulunmaktadır. Sözkonusu tutarın 2015 hesap dönemi giderlerine dahil edilmesi gerekmektedir. Şu halde, makine ithalatına ilişkin yapılan düzeltmeler neticesinde kurum kazancı net olarak 169.824 TL (212.280-42.456=) artmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanununun "Dar Mükellefiyette Vergi Kesintisi" başlıklı 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendinde; Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2), (3) ve (4) numaralı bentlerinde sayılanlar hariç olmak üzere menkul sermaye iratları üzerinden %15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerektiği belirtilmiştir. Gelir Vergisi Kanununun 75/6 ncı maddesinde ise "her nevi alacak faizleri" menkul sermaye iradı olarak kabul edilmiştir. KVK'nun 30 uncu maddesinde verilen yetkiye göre Bakanlar Kurulu, anılan maddede belirlenen %15 oranını değiştirme yetkisine sahiptir. Bu yetkiye istinaden yayımlanan 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile söz konusu maddedeki oranlar yeniden belirlenmiştir. Anılan BKK gereğince mal tedarikinden kaynaklanan vade farkları üzerinden % 5 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Mükellef kurum 13.500 Euro vade farkının tamamını banka yoluyla dar mükellefiyete tabi Almanya'da mukim (X) firmasına ödemiştir. Bu nedenle, öncelikle net ödeme tutarı üzerinden brüt ödeme tutarının hesaplanması ve brüt tutar üzerinden % 5 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Buna göre, brüt ödeme tutarı 14.210,53 Euro (13.500,00/0,95=) karşılığı 46.610,53 TL (14.210,53*3,28=), vergi kesintisi tutarı ise 2.330,53 TL (46.610,53*3,28*5%=) olarak hesaplanmaktadır. Kurumlar vergisi kesintisinin mükellef kurum tarafından nakden ödemenin yapıldığı Ekim/2015 vergilendirme dönemi muhtasar beyannamesinde beyan edilmesi gerekmektedir. Vade farkı üzerinden yapılan kurumlar vergisi kesintisi işlemlerinin kesinleşmesini müteakip ödenmesi gereken 2.330,53 TL (46.610,53- 44.280=) verginin ithal edilen makinenin maliyetine eklenmesi, üzerinden amortisman ayrılması, ayrılan amortismandan dönem sonu stoklarına pay verilmesi gerekeceği tabi olup işlemlerin henüz kesinleşmemiş olması ve soruda gerekli verilerin sağlanmamış olması nedeniyle hesaplamada dikkate alınmamıştır.

Diğer taraftan, ithal edilen makineye ilişkin yurtdışında mukim firmaya ödenen vade farkı katma değer vergisine tabidir. İthalat vade farkı için mükellef kurum tarafından sorumlu sıfatıyla beyanname vermek suretiyle veya yetkili gümrüğe beyan etmek suretiyle katma değer vergisi ödenmesi gerekmektedir. Buna göre, mükellef kurum tarafından brüt ödeme tutarı üzerinden %18 oranında 8.389,89 TL (46.610,53-18%100=) tutarında katma değer vergisi beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.

Verilen cevaplarda, yapılan farklı değerlendirmeler tutarlılığına ve gerekçelendirmelerine bağlı olarak puanlandırılmıştır.



5 Nolu Tespit: Vakıf Üniversitesine Yapılan Bağış

2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanununun 56'ncı maddesinin b fıkrası uyarınca; Gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri tarafından üniversitelere ve yüksek teknoloji enstitülerine makbuz karşılığında yapılacak bağışlar Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları hükümlerine göre yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden ve kurum kazancından indirilebilir. Aynı Kanunun Ek:7 nci maddesi gereğince vakıflarca kurulacak yükseköğretim kurumları da 56'ncı maddedeki mali kolaylık, muaflık ve istisnalardan aynen istifade eder.

Konuya ilişkin olarak yayımlanan 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "10.3.2.6. Yükseköğretim kurumlarına yapılacak bağış ve yardımlar" başlıklı bölümünde üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitülerine yapılan aynî veya nakdî bağış ve yardımların tamamının beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabileceği belirtilmiştir.

Yukarıda yer verilen yasa ve tebliğ hükümleri kapsamında, vakıf üniversitelerine yapılacak aynı ve nakdi bağışların tamamı, beyan edilen kazanç tutarını aşmamak kaydıyla, yıllık Gelir veya Kurumlar Vergisi Beyannamelerinde indirim konusu yapılabilecektir. Buna göre, işletmenin makbuz karşılığı yurtiçinde eğitim veren bir vakıf üniversitesine yaptığı 800.000 TL'lik bağış tutarının tamamını yıllık beyanname beyan ettiği kazançtan indirmesi mümkündür.

Ancak, genel yönetim gideri olarak kayıtlara alınan söz konusu 800.000 TL'lik tutarın öncelikle kanunen kabul edilmeyen gider olarak kazançta ilave edilmesi gerekmektedir. Bilahare, Kanunda belirtilen sıra ve sistematik çerçevesinde yeterli kazanç bulunması halinde beyannamenin diğer indirimler satırına ilave edilerek kazançtan düşülebilecektir. Diğer taraftan, yapılan bağışlar hiçbir şekilde gelecek yıla zarar olarak devredemez.

Soruda mükellef kurumun 2015 hesap dönemi yasal defter kayıtlarına göre kanunen kabul edilmeyen gider tutarının 46.000 TL olarak gösterildiği, bu tutarın gider yazılan bazı vergi ve ceza tutarlarına ilişkin olduğu belirtilmiştir. Şu halde, mükellef kurum bağış yaptığı tutarı kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate almamıştır.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde bağış için ödenen 800.000 TL'nin kanunen kabul edilmeyen giderlere eklenmesi ve 2015 hesap dönemi kanunen kabul edilmeyen gider tutarının 846.000 TL (46.000+800.000=) olarak dikkate alınması gerekmektedir.

6 Nolu Tespit : Nakit Çıkışı Gerektiren Sermaye Azaltımının Vergisel Sonuçları

Mükellef kurum, Türk Ticaret Kanunu hükümlerine uygun olarak 8.4.2015 tarihinde 26.000.000 TL tutarındaki ödenmiş sermayesinin 6.000.000 TL'sini hisseleri oranında ortaklarına nakit olarak dağıtmak suretiyle sermayesini 20.000.000 TL'ye azaltmıştır. Sermaye azaltımına ilişkin muhasebe kaydı incelendiğinde; mükellef kurumun hisseleri oranında Batı Yağ ve Margarin A.Ş ile Arda ATABEY'e banka yoluyla ödeme yaptığı, bunun dışında sermaye azaltımına ilişkin herhangi bir gelir kaydı yada vergi kesintisi yapmadığı anlaşılmaktadır. Dağıtım öncesi itibarıyla mükellef kurum sermayesinin kaynakları ve artırım tarihleri soruda aşağıdaki gibi verilmiştir.



TÜRMÖB

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

Sermaye Artırım Tarihi	Ödenmiş Sermayenin Kaynakları	Tutarı (TL)
1.5.1998-Şirket Kuruluş Aşaması	1.1.1998 Yılındaki şirket kuruluşu sırasında ortaklar tarafından nakden ödenmiştir.	20.500.000
16.12.2011	Enflasyon düzeltmesi farkı tutarı sermayeye eklenmiştir.	3.000.000
25.10.2012	Geçmiş yıl karları(2009,2010 ve 2011 Yılları) sermayeye ilave edilen tutar	1.500.000
04.08.1013	2008 Yılında vergiden istisna edilen gayrimenkul satış kazancı dolayısıyla fona alınan tutar sermayeye eklenmiştir.	1.000.000
	TOPLAM	26.000.000

Tabloda görüldüğü üzere mükellef kurumun ödenmiş sermayesi çok değişik kaynaklardan sağlanmıştır. Nakden dağıtım yapılan sermaye unsurunun kaynağına bağlı olarak oluşacak vergisel sonuçlar değişmektedir. Maliye Bakanlığının görüşüne göre sermayeden dağıtım aşağıda belirtilen sıraya göre yapılmış sayılır ve buna göre vergisel yükümlülükler yerine getirilir.

SERMAYE AZALTIMI HALİNDE DAĞITIM SIRASI VE VERGİSEL SONUÇLARI	
Birinci Sıra	Sermayeye eklenmiş olan enflasyon düzeltmesi farklarının, yeniden değerlendirme değer artış fonunun, maddi duran varlıklar yeniden değerlendirme artış fonunun, iştirakler yeniden değerlendirme artışlarının ve maliyet artış fonunun şirketin sermaye azaltımı yapması sebebiyle işletmeden çekildiğinin kabulü ve işletmeden çekilen tutarların öncelikle (bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin,) kurumlar vergisine, vergi sonrası dağıtılan kazancın da elde edenin hukuki niteliğine göre kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulması gerekmektedir.
İkinci sıra	Kurumlar Vergisi Kanununun 5-1-e maddesinde düzenlenen taşınmaz ve iştirak hissesi satış kazancı istisnası kaynaklı sermayeye ilave edilen tutarlar, 5 yıllık süre içinde işletmeden çekilmesi halinde kurumlar vergisine ve vergi kesintisine tabi tutulur. Bu tutarlar, 5 yıllık süre geçtikten sonra işletmeden çekilirse sadece vergi kesintisine tabi tutulur.
Üçüncü Sıra	Önceki yıllarda şirket sermayesine eklenmiş olan geçmiş yıl kârlarının ve yasal yedeklerden işletmeden çekilen tutarların kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulması gerekmektedir.
Dördüncü Sıra	Son olarak da, şirket ortakları tarafından nakden veya aynen konulan sermayenin işletmeden çekildiğinin kabulü ve bu tutar üzerinden vergi hesaplanmaması ve stopaj yapılmaması gerekmektedir.

20

Şu halde, Maliye Bakanlığının görüş ve uygulaması çerçevesinde mükellef kurumun dağıttığı 6.000.000 TL sermayenin;

- 3.000.000 TL'lik kısmı, sermayeye eklenmiş enflasyon düzeltmesi farkından kaynaklanmaktadır. Buna göre, 2015 hesap dönemi kazancı ile ilişkilendirilmeksizin 3.000.000 TL'nin kurumlar vergisine tabi tutulması ve dağıtılan kazanç, elde edenin hukuki niteliğine göre kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulması gerekmektedir.



- 1.000.000 TL'lik kısmı, 2008 yılında vergiden istisna edilen gayrimenkul satış kazancı dolayısıyla fona alınan tutarlardan kaynaklanmaktadır. Bu tutar, 5 yıllık süre geçtikten sonra işletmeden çekildiği için elde edenin hukuki niteliğine göre kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulması gerekmektedir.
- 1.500.000 TL'lik kısmı ise önceki yıl karlarından sermayeye ilave edilen tutarlardan kaynaklanmaktadır. Dağıtılan bu tutarların elde edenin hukuki niteliğine göre kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulması gerekmektedir.
- 500.000 TL'lik kısmı ortaklar tarafından nakden ödenen tutardan karşılanmış olup bu tutar üzerinden vergi hesaplanmaması ve stopaj yapılmaması gerekmektedir.

Şu halde sermaye azaltımı yoluyla işletmeden çekilen 3.000.000 TL kurumlar vergisine tabi tutulacaktır. Ortaklara nakden dağıtılan 5.500.000 TL (3.000.000+1.000.000+1.500.000=) üzerinden ise elde edenin hukuki niteliğine göre kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılacaktır.

Mükellef kurum sermaye azaltımını ortaklarının hisseleri oranında gerçekleştirmiştir. Buna göre mükellef kurum azaltılan sermayenin 4.200.000 TL'sini (6.000.000 x 70%=) Batı Yağ ve Margarin A.Ş.'ye dağıtmıştır. Bu tutarın 350.000 TL'lik kısmı (500.000*70%=) Batı Yağ ve Margarin A.Ş. tarafından mükellef kuruma nakden konulan sermayeden karşılandığı için bu tutar üzerinden vergi hesaplanmaması ve stopaj yapılmaması gerekmektedir. Kalan 3.850.000 TL (4.200.000-350.000=) mükellef kurum tarafından şirket ortağı Batı Yağ ve Margarin A.Ş. ye yapılan temettü ödemesidir. Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesi ve Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddeleri uyarınca tam mükellef olarak kurumlar vergisine tabi olan Batı Yağ ve Margarin A.Ş.'ye yapılan 3.850.000 TL kar payı ödemesi için vergi kesintisi yükümlülüğü oluşmamaktadır. Batı Yağ ve Margarin A.Ş. elde ettiği 3.850.000 TL temettü gelirini 2015 hesap döneminde "640 İştiraklerden Temettü Gelirleri" hesabına gelir yazmalı ve vereceği Kurumlar Vergisi Beyannamesinde "İştirak Kazançları (K.V.K. Mad. 5/1-a)" bölümünde göstererek indirimine tabi tutmalıdır.

Mükellef kurum azaltılan sermayenin 1.800.000 TL'sini (6.000.000 x 30%=) tam mükellef gerçek kişi ortağı Arda ATABEY'e dağıtmıştır. Bu tutarın 150.000 TL'lik kısmı (500.000*30%=) Arda ATABEY'e tarafından mükellef kuruma nakden konulan sermayeden karşılandığı için bu tutar üzerinden vergi hesaplanmaması ve stopaj yapılmaması gerekmektedir. Kalan 1.650.000 TL (1800.000-150.000=) mükellef kurum tarafından şirket ortağı Arda ATABEY'e yapılan temettü ödemesidir. Gelir Vergisi Kanununun 94/6-b-i maddesi uyarınca tam mükellef gerçek kişi olan Arda ATABEY'e ödenen 1.650.000 TL brüte iblağ edilerek üzerinden %15 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Arda ATABEY'e 2015 takvim yılına ilişkin vereceği gelir vergisi beyannamesinde sözkonusu temettü gelirini menkul sermaye iradı olarak beyan etmelidir.

Verilen cevaplarda, yapılan farklı değerlendirmeler tutarlılığına ve gerekçelendirmelerine bağlı olarak puanlandırılmıştır.

ç) Olması Gereken Kurumlar Vergisi Beyannamesi

Mükellef kurumun 2015 hesap dönemi yasal defter kayıtlarına göre 2.600.000 TL ticari bilanço zararı elde edilmiştir. Mükellef kurum nezdinde 2015 hesap dönemine ilişkin yapılan denetim neticesinde bulunan farklar özetle aşağıda gibi olup toplam 16.562.724,30 TL'dir. Bu durumda olması gereken ticari bilanço karı 13.962.724,30 TL (-2.600.000+16.562.724,30=) olarak ortaya çıkmaktadır. Diğer taraftan,



TÜRMOB

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

Tespit	Tutar (TL)	Açıklamaların Yapıldığı Tespit No
Kayıt Dışı Satış Hasılatı	14.771.102	1
Fazladan Hesaplanan Maliyet	1.621.798,30	2
Amortismanına Tabi Tutulmak Yerine Fazladan Gider Yazılan Tutar	169.824	4
Toplam Kazanç Farkı	16.562.724,30	

Yasal defter kayıtlarında kanunen kabul edilmeyen gider tutarı 46.000 TL olarak gösterilmiştir. 4 nolu tespit bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde vakıf üniversitesine yapılan 800.000TL kanunen kabul edilmeyen giderlere ilave edildiğinde toplam KKEG 846.000 TL (800.000 + 46.000=) olmaktadır.

Mükellef kurum 10/5/2015 tarihinde tır ve kamyon garajı olarak faaliyet gösteren Edirne Tır ve Kamyon Park İşletmeciliği Limited Şirketini Kurumlar Vergisi Kanununun 19 ve diğer ilgili maddeleri uyarınca devir almıştır. Devir tarihi itibarıyla Edirne Tır ve Kamyon Park İşletmeciliği Limited Şirketinin mahsup edebileceği 4.800.000 TL tutarında geçmiş yıl zararı bulunmaktadır. Kurumlar Vergisi Kanununun zarar mahsubu başlıklı 9 uncu maddesinde, bu Kanuna göre gerçekleşen devir işlemlerinde, varlıkları devralan kurumlar, devralınan kurumun faaliyetine en az beş yıl süreyle devam edilmesi şartıyla devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararlarını, mahsup imkanına sahip olduğu hususu düzenlenmiştir. Öz sermaye, devralınan kurumun Vergi Usul Kanunu uyarınca devir tarihi itibarıyla tespit edilmiş olan öz sermayesidir. Vergi Usul Kanununun 192 nci maddesi uyarınca, aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark öz sermayeyi teşkil etmektedir. Sorudaki verilerden mükellef kurumun devirden sonra da Edirne Tır ve Kamyon Park İşletmeciliği Limited Şirketinin aynı faaliyetine devam ettiği elde edilen 1.650.000 TL (6.600.000- 4.950.000=) kazancın kurum kazancının tespitinde dikkate aldığı anlaşılmaktadır. Öte yandan, mahsup edilebilecek geçmiş yıl zararı 2014 yılına diğer bir ifadeyle son beş yıla ilişkindir. Bu çerçevede, mükellef kurum Edirne Tır ve Kamyon Park İşletmeciliği Limited Şirketinin devir tarihindeki özsermayesini geçmeyecek tutarda geçmiş yıl zararını mahsup etme hakkına haizdir.

Devir tarihi itibarıyla mükellef kurumun aktif toplamı 18.500.000 (6.500.000+12.000.000=), borcu ise 15.200.000 TL dir. Buna göre, mükellef kurumun devir tarihi itibarıyla özsermayesi 3.300.000 TL (18.500.000-15.200.000=)' dir. Yukarıda yer verilen açıklamalar çerçevesinde, devir tarihi itibarıyla Edirne Tır ve Kamyon Park İşletmeciliği Limited Şirketinin mahsup edebileceği geçmiş yıl zararı 4.800.000 TL olmakla birlikte mükellef kurum bu zararın sadece 3.300.000 TL lik kısmını kazancından düşebilecektir.



TÜRMOB

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

Önceki bölümlerde yapılan açıklamalar çerçevesinde 2015 hesap dönemi beyannamesi aşağıdaki şekilde düzenlenmelidir.

	Tutar (TL)	Açıklamaların Yapıldığı Tespit No
TİCARİ BİLANÇO KARI	13.962.724,30	1,2,4
KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER	846.000	5
İştirak Kazançları İstisnası (K.V.K. Mad. 5/1-a)	500.000	3
KAR VE İLAVELER TOPLAMI	14.808.724	
CARİ YILA AİT ZARAR, İSTİSNALAR VE İNDİRİMLER TOPLAMI	500.000	
KAR	14.308.724	
MAHSUP EDİLECEK TOPLAM GEÇMİŞ YIL ZARARI	3.300.000	
İNDİRİME ESAS TUTAR	11.008.724	
DİĞER İNDİRİMLER (BAĞIŞ)	800.000	5
DÖNEM SAFİ KURUM KAZANCI (MATRAH)	10.208.724,00	
İŞLETMEDEN ÇEKİLEN ENFLASYON DÜZELTMESİ FARKLARI	3.000.000	6
MATRAH	13.208.724,00	
HESAPLANAN KURUMLAR VERGİSİ (20%)	2.641.744,80	
MAHSUP EDİLECEK VERGİLER (GEÇİCİ VERGİ)	186.000,00	*
ÖDENMESİ GEREKEN KURUMLAR VERGİSİ	2.455.744,80	

23

- *Mükellef kurum, hesaplanan kurumlar vergisinden sadece dönem içinde ödediği 186.000 TL tutarında geçici vergiyi mahsup edebilecektir.