



TÜRMOB

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

2017/1. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı

Revizyon

2 Nisan 2017 Pazar – 17.00 (Sınav Süresi 4 Saat)

CEVAP VERİLİRKEN DİKKAT EDİLECEK HUSUSLAR (Öncelikle Okuyunuz)

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

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

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

I - GENEL BİLGİ

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Çakabey Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün XXX vergi kimlik numaralı mükellefi "Gaziemir Hazır Beton Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi", (İzleyen bölümlerde "mükellef kurum" olarak ifade edilecektir.) Havaalanıyolu Gaziemir/İZMİR adresinde hazır beton üretimi ve yurt içi 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 (Ödenmiş Sermaye) (TL)
Mustafa TUNA	İzmir	60	1.200.000
Tuna Hazır Beton San.Tic.A.Ş.	İzmir	40	800.000
	TOPLAM	100	2.000.000

Mükellef kurumun 31.12.2014 tarihli bilançosunda gözüken özsermayesi 4.000.000TL, 31.12.2015 tarihli bilançosunda gözüken özsermayesi ise 12.000.000 TL'dir.



TÜRMOB

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

II - TESPİT EDİLEN HUSUSLAR

Mükellef kurumun 2015 hesap dönemi yasal defter kayıtlarına göre bu dönemdeki tüm faaliyetlerinden 38.000 TL ticari bilanço karı elde edilmiştir. Yasal defter kayıtlarında kanunen kabul edilmeyen gider tutarı 22.000 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 kurumun faaliyet konusu hazır beton üretimi ve satışlarıdır. Mükellef kurum sahip olduğu bunkerli sistem hazır beton tesislerinde yaş karışım olarak ifade edilen nitelikte **tek tip** hazır beton üretmektedir. Hazır beton; çimento, agrega (kum, çakıl, kırma taş) ve suyun belli bir üretim teknolojisine uygun olarak karıştırılmasıyla elde edilen, başlangıçta plastik ya da akıcı kıvamda olup şekil verilebilen ve zamanla katılaşıp sertleşerek mukavemet kazanan önemli bir inşaat yapı malzemesidir.

Üretim ve faaliyet akışı özetle şu şekilde gerçekleşmektedir. Hammadde olarak kullanılacak agrega ve çimento, nakliyesi mükellef kuruma ait olmak üzere, diğer firmalardan satın alınmakta, mükellef kuruma ait veya mükellef kurumca kiralanılan araçlarla tesislere taşınmaktadır. İşletmeye taşınan agregalar işletme sahası içerisindeki stok sahasında, dökme çimento ise çimento silolarında depolanmaktadır. Üretim aşamasında, agrega bunkerli sistem üzerinden taşıyıcı bant vasıtasıyla tartılarak karıştırma kazanına (mikser veya beton santrali) taşınır. Aynı şekilde üretimde kullanılacak çimento hammaddesi de çimento silosundan karıştırma kazanına aktarılır. Genel olarak içilebilir nitelik taşıyan bütün sular betonda kullanıma uygun olduğundan üretimde karışım suyu olarak şebeke suyu kullanılmaktadır. Bu çerçevede, su dâhil tüm bileşenleri bilgisayar kontrolüyle istenilen oranlarda bir araya getirilen malzemeler, karıştırma kazanında karıştırılarak yaş karışım tipi hazır beton üretilir.

İşletmenin sahip olduğu kapasite raporunda tam kapasite ile faaliyet gösterilmesi halinde tesisin yıllık üretim kapasitesi aşağıdaki gibi tespit edilmiştir:

Çalışma Süresi	300 gün/yıl, 8 saat/gün
Vardiya Sayısı	1 vardiya
Saatlik Üretim Kapasitesi	120 metreküp/saat
Günlük Üretim Kapasitesi	960 metreküp/gün (120 metreküp/saat x 8 saat/gün) Veya 2304 ton/gün (1 metreküp= 2,4 ton)
Yıllık Üretim Kapasitesi	288.000 metreküp/yıl (960 metreküp/gün x 300 gün), Veya 691.200 ton/yıl (1 metreküp= 2,4 ton)



TÜRMOB

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

Kapasite raporunda belirtilen sözkonusu yıllık hazır beton üretiminin gerçekleştirilebilmesi için fire ve zayıflar hariç olmak üzere ihtiyaç duyulan hammadde miktarları kapasite raporuna göre aşağıdaki gibidir.

Kullanılacak Hammadde	Günlük İhtiyaç Duyulan Hammadde Miktarı	Yıllık İhtiyaç Duyulan Hammadde Miktarı
	Ton	Ton
Agrega	1728	518.400
Çimento	345,6	103.680
Su	230,4	69.120
Toplam	2.304	691.200

Mükellef kurum tarafından üretilen tek tip hazır betonun üretim reçetesine göre imal edilen her bir metreküp hazır beton %75 oranında agrega, %15 oranında çimento ve %10 oranında suyun karışımından oluşmaktadır.

Hazır betonun özel madde yapısı nedeniyle, üretiminden itibaren en çok iki saat içinde tüketilmesi diğer bir ifadeyle müşterinin inşaat sahasına taşınarak inşaatta kullanılması gerekmektedir. Bu nedenle, üretilen hazır betonun zamanında ve özelliklerini kaybetmeden kullanılacağı yere taşınması zorunludur. Taze betonun özelliklerini kaybetmeden, şantiyedeki döküm noktasına zamanında ulaştırılabilmesi de "transmikser" adı verilen ve bu amaçla özel olarak tasarlanan kamyon benzeri araçlarla mümkün olabilmektedir. Mükellef kurumun 2015 hesap döneminde 10 adet,her biri 12 metreküp kapasiteli, transmiksertaşıtı bulunmaktadır.Hazır betonun santralden transmiksere yüklenmesi, müşterinin adresine nakliyesi, boşaltılması ve trafikte geçen süreler v.s. dikkate alındığında her bir transmiksere ile günlük en fazla 8 defa hazır beton taşıma ve teslim işlemi gerçekleştirilebilmektedir.

Yapılan araştırmada, mükellef kurumun 2015 hesap döneminde üretip satışı konu ettiği hazır betonun tamamını mülkiyeti kendisine ait transmikseler ile müşterinin gösterdiği adrese teslim ettiği, başkalarından transmiksere kiralamadığı, hazır beton santralinde nakliyesi müşteriye ait olmak üzere herhangi bir tesliminin olmadığı, yıl içerisinde hazır beton tesisi, transmiksere ve diğer ekipmanlar yönünden üretim kapasitesini etkileyebilecek bir arıza veya kapasite kaybının yaşanmadığı tespit edilmiştir. Mükellef kurumun bağlı bulunduğu meslek komitesi ile Ticaret ve Sanayi Odası tarafından hazır beton işletmeleri için fire ve zayıflar oranları aşağıdaki gibi tespit edilmiştir.

i-Hazır Beton hammaddelerinin tesis ulaştırılmasında verilen fireler;

- Çimento Taşıma sırasında zayı olan veya çimento silosuna aktarma sırasında filtrelerden sızan miktar nedeniyle % 0,5 fire oluşmaktadır.
- Agrega Taşıma sırasında taşıma araçlarından yola dökülen miktar nedeniyle %1 fire oluşmaktadır.

ii- Hazır Beton imalatı esnasında verilen fireler;

- Çimento Filtrelerden sızan, temizleme esnasında zayı olan miktar nedeniyle % 2 fire oluşmaktadır.
- Agrega Stok sahasından karıştırma kazanına aktarma aşamasında veya temizleme esnasında zayı olan miktar nedeniyle % 3 fire oluşmaktadır.

Mükellef kurum temsilcisi üretim faaliyetlerine ilişkin olarak;

“Tek tip hazır beton üreterek İzmir şehir merkezinde faaliyet gösteren inşaat ve yapı şirketlerine satıyoruz. Üretim kapasitemiz, hammadde ihtiyacımız, fire ve zayıflar oranlarımız kapasite raporunda belirtilen veya ticaret ve sanayi odasınınca belirlenen miktar ve oranlarla uyumludur. 2015 Hesap döneminde üretime etki edecek, fire veya kayıp oranlarını artıracak herhangi bir sıkıntı yaşamadık.Ürettiğimiz hazır betonu sahip olduğumuz transmikseler ile müşterilerimizin gösterdiği yere taşıyoruz.Şirketimizin agrega veya çimento satışı bulunmamaktadır. Hazır betonun özel madde yapısı nedeniyle üretiminden itibaren en çok iki saat içinde müşterinin inşaat sahasına taşınarak



TÜRMOB

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

kullanılması gerekmektedir. Bu nedenle, sipariş olmadan ön üretim yapılmamakta, dönem başı veya dönem sonu hazır beton mevcudu oluşmamaktadır.”

şeklinde açıklamada bulunmuştur.

Mükellef kurumun 2015 hesap dönemine ilişkin dönem başı ve dönem sonu stokları miktar ve tutar itibarıyla aşağıdaki gibidir.

Cinsi	Birimi	Dönem başı miktarı (Ton)	Dönem başı tutarı (TL)	Dönem sonu miktarı (Ton)	Dönem sonu tutarı (TL)
Agrega	Ton	34.560	967.680	33.718,45	1.007.170,10
Çimento	Ton	4.200	348.600	4.684,18	403.963,68
Su	Ton	Karişim suyu olarak şebeke suyu kullanıldığından, üretim aşamasında doğrudan şebekeden su temin edildiğinden dönem başı ve sonu su stoğu mevcut değildir.			
Hazır Beton	Metreküp	0	0	0	0

Mükellef kurumun yasal defter ve belgelerine göre 2015 hesap dönemi içerisinde agrega, çimento, su ve hazır beton alışlarına ve satışlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Cinsi	Birimi	Dönem içi alış miktarı	Nakliye dahil dönem içi alışlar tutarı (KDV Hariç, TL)	Dönem içi satış miktarı	Dönem içi satış tutarı (KDV Hariç, TL)
Agrega	Ton	479.000	14.374.592	0	0
Çimento	Ton	95.000	8.206.832	0	0
Su	Ton	Karişim suyu olarak şebeke suyu kullanıldığından, üretim aşamasında ihtiyaç duyulan su doğrudan şebekeden temin edilmiştir.			
Hazır Beton	Metreküp	0	0	206.400	28.483.200

Üretimde kullanılan yukarıda belirtilenler dışındaki diğer girdi ve yardımcı malzemelerin miktar itibarıyla 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 itibarıyla kesin bir şekilde tespit ettiklerini, yasal kayıtlara intikal ettirilmeyen maliyet ve gider unsuru bulunmadığını ifade etmişlerdir.

Mükellef kurum satmış olduğu hazır betonun üretim tesislerinden transmiklere yüklenerek müşterinin göstereceği adrese nakliyesine ilişkin olarak 2015 yılı içerisinde sefer başına müşterilerinden KDV hariç 140 TL nakliye bedeli almıştır. Mükellef kurumun defter kayıtlarına göre 206.400 Metreküp hazır beton nakliyesinden 2015 yılında elde edilen hasılat toplamı KDV hariç 2.408.000 TL tutarındadır. Yasal defter ve belgeler üzerinde yapılan kontrollerde; hazır beton metreküp cinsinden satış fiyatının yıl boyunca aynı olduğu, aylık satış miktarlarının aylar itibarıyla yakın seyrettiği, bir önceki ay satış miktarlarına göre olağanüstü artış veya azalış içermediği tespit edilmiştir.

2) Emtianın Maliyetine Yönelik Tespit Edilen Hususlar

Mükellef kurum yetkilisi, maliyetlerin tespitinde aralıklı envanter yönteminin kullanıldığını ve işletme stoklarının ağırlıklı ortalama maliyet yöntemiyle değerlendirildiğini beyan etmiştir.

Hammadde olarak kullanılacak agrega ve çimento, nakliyesi mükellef kuruma ait olmak üzere, diğer firmalardan satın alınmakta, mükellef kuruma ait veya mükellef kurumca kiralanan araçlarla tesislere taşınmaktadır. Mükellef kurum 2015 hesap döneminde satın alınan agrega hammaddesinin nakliyesine ilişkin olarak 440.000 TL, çimento nakliyesine ilişkin olarak ise 182.000 TL maliyet üstlenmiş olup bu tutarları sözkonusu hammaddelerin maliyet bedellerine eklemiştir. Sözkonusu hammaddelere ilişkin olarak 2015 yılında satın alma bedeli ve nakliye giderleri dışında başka bir maliyet yüklenilmemiştir. 2015 yılında satın alınan agrega ve çimento hammaddelerinin maliyetleri toplamı yasal defter kayıtlarına göre aşağıdaki gibi gerçekleşmiştir.

Cinsi	Birimi	Dönem içi alış miktarı	Satın Alma Bedelleri Toplamı (KDV Hariç, TL)	Yüklenilen Nakliye Masrafları	Satın Alma ve Nakliye Bedelleri Toplamı (KDV Hariç, TL)
Agrega	Ton	479.000	13.934.592	440.000	14.374.592
Çimento	Ton	95.000	8.024.832	182.000	8.206.832

Mükellef kurum tarafından 2015 hesap dönemi sonunda ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi kullanılarak yapılan stok değerlemesi neticesinde; agrega ve çimento hammaddelerinin dönemsonu değeri ile hazır beton imalatına sevk edilen tutarları aşağıdaki gibi tespit edilmiştir.

Cinsi	Birimi	Dönem sonu tutarı (TL)	Hazır Beton İmalatına Sevk Edilen Hammadde Tutarı (TL)
Agrega	Ton	1.007.170,10	14.335.101,90
Çimento	Ton	403.963,68	8.151.468,32

Yasal defter kayıtlarına göre 2015 hesap döneminde hazır beton üretimi aşamasında oluşan maliyetler aşağıdaki gibidir. Dönem sonunda işletme stoklarında hazır beton mevcudu bulunmadığından sözkonusu maliyetlerin tamamı 2015 hesap dönemi kurum kazancın tespitinde dikkate alınmıştır.

Gider Türü	Tutar (TL)
Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri	23.784.684,03
Agrega Hammaddesi	14.335.101,90
Çimento Hammaddesi	8.151.468,32
Su	626.000
Diğer Üretim Malzemeleri	672.113,81
İşçilik Giderleri	600.000
Genel Üretim Giderleri	3.800.000
Toplam	28.184.684,03



TÜRMOB

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

3) Mükellef kurumun defter kayıtlarına göre “250.Arazi ve Arsalar Hesabı”nın 2015 hesap dönemi başındaki tutarı 5.000.000 TL olup muavin defter kayıtları ise aşağıdaki gibidir.

250.01	Gaziemir Şehir Merkezindeki Arsa	5.000.000 TL
250.01.01	Gaziemir Şehir Merkezinde 2006 Yılında Alınan Arsanın Maliyet Bedeli (500.000 TL)	
250.01.02	Gaziemir Şehir Merkezinde 2006 Yılında Alınan Arsaya İlişkin Asliye Ticaret Mahkemesi Kararına göre 2014 Yılında Yapılan Değerleme Artışı (4.500.000 TL)	

Denetim sırasında bu hesaba ilişkin yapılan kontrollerde aşağıdaki hususlar tespit edilmiştir. Mükellef kurum sözkonusu arsanın 2014 yılı itibariyle gerçek değerinin tespit edilmesi için Asliye Ticaret Mahkemesi başvurmuştur. Asliye Ticaret Mahkemesince arsanın 2014 yılı itibariyle değeri 5.000.000 TL olarak tespit edilmiştir. Mükellef kurum, Mahkemece yapılan tespiti 2014 yılında aşağıda belirtilen şekilde muhasebeleştirilmiş ve değerlendirme artışını dönemsonu bilançosunda göstermiştir.

x1-----21/12/2014-----
250.Arazi ve Arsalar Hesabı 4.500.000 TL
250.01.02 Gaziemir Şehir Merkezinde 2006 Yılında
Alınan Arsanın Yeniden Değerleme Artışı 4.500.000 TL

522.Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları 4.500.000 TL

Açıklama: Asliye Ticaret Mahkemesi kararı uyarınca arsanın kayıtlı değeri ile gerçek değeri arasındaki farkın kayıt ve bilançoya yansıtılması”

x-----.../.../2014-----

Mükellef kurum temsilcisine sözkonusu işlemlerin mahiyeti sorulmuş olup mükellef kurum temsilcisi cevaben;

“Gaziemir şehir merkezinde bulunan sözkonusu arsayı 2006 yılında 500.000 TL maliyetle satın alarak defterlerimize kaydettik. Sonraki yıllarda arsanın bulunduğu bölge çok değerlendirildi ve satın aldığımız arsanın gerçek piyasa değeri maliyetine göre önemli derecede arttı. Vergi Usul Kanununda bu değer artışının değerlendirme yoluyla muhasebeleştirilmesi imkanı bulunmamaktadır. Bu durumu dikkate alarak Asliye Ticaret Mahkemesine başvurarak arsamızın 2014 yılı itibariyle gerçek değerini tespit ettirdik, değerlendirme farklarını belirtilen şekilde defter kayıtlarımıza ve bilançomuzaya aynen aktardık, ayrıca bilanço dipnotlarında değerlendirme artış bilgilerine yer verdik. Bu işlemler neticesinde şirketimizin bilançosu arsanın gerçek değerini yansıttığından bilançomuz daha güçlü bir yapıya dönüştü. Önceki yıllarda oluşan faaliyet zararlarının bilançomuzaya etkileri dolayısıyla Türk Ticaret Kanununun 376 ncı maddesinde düzenlenen zarar nedeniyle sermayenin karşılıksız kalması durumunu bertaraf etmiş olduk.Öte yandan, değerlendirme farkının muhasebeleştirilmesi ve bilançoaya alınması işlemi vergisel bir sonuç doğurmamaktadır. Çünkü arsa değerlendirme farkı üzerinden herhangi bir amortisman ayrılmamıştır.”

şeklinde beyan ve ifade bulunmuştur.

6



TÜRMOB

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

Mükellef kurum sözkonusu arsayı 16.08.2015 tarihinde 5.600.000 TL karşılığında ABC Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketine satmış olup satış işlemini aynı gün aşağıdaki gibi muhasebeleştirerek kurum kazancının tespitinde dikkate almıştır.

x1-----16/08/2015-----

102.Bankalar Hesabı	5.600.000 TL	
250Arazi ve Arsalar Hesabı		5.000.000 TL
679.01 Vergiye Tabi Taşınmaz Satış Kazancı		150.000 TL
679.02 Taşınmaz Satışından		450.000 TL
Kaynaklanan İstisna Kazanç		

Açıklama: Gaziemir Şehir Merkezindeki Arsanın Satış Kaydı”

x-----.../.../2015-----

x2-----16/08/2015-----

679.02 Taşınmaz Satışından	450.000 TL	
Kaynaklanan İstisna Kazanç		
549.01 Özel Fonlar		450.000 TL

Açıklama: Arsa satışından elde edilen istisna kazancın özel fon hesabına alınması”

x-----.../.../2015-----

Mükellef kurum, kayıtlarına göre elde ettiği 450.000 TL tutarındaki taşınmaz satışından kaynaklanan istisna kazancı 2015 hesap dönemi Kurumlar Vergisi Beyannamesinde istisna(K.V.K.Mad. 5/1-e) olarak kazançtan düşmeyi öngörmektedir.

7

4) Mükellef kurum 1.1.2015 tarihinde şirket ortağı Mustafa TUNA'dan 10.000.000 TL borç olarak işletme faaliyetlerinde kullanmış olup 2015 sonu itibariyle alınan borcun anapara ödemesi henüz gerçekleşmemiştir. Mükellef kurum kullanılan borcun 2015 yılı faizinin karşılığı olarak şirket ortağına 2015 hesap döneminde banka yoluyla 680.000 TL faiz ödemiştir. Yapılan kontrollerde, mükellef kurumun ilişkisiz kişi veya ilişkisiz finans kurumlarından 1.1.2015 tarihinde 10.000.000 TL tutarında borç alması durumunda 1 yıl için %12 oranında faiz ödemesi gerektiği tespit edilmiştir. Diğer bir ifadeyle, ortak Mustafa TUNA'dan yapılan borçlanmanın emsallere uygun yıllık faiz oranı %12 olarak tespit edilmiştir. Mükellef kurum sözkonusu borca ilişkin faiz ödemesini aşağıdaki gibi yasal defter kayıtlarına intikal ettirerek kurum kazancının tespitinde dikkate almış olup bunun dışında herhangi bir kayıt yada vergi kesintisi beyanı bulunmamaktadır.

x1-----31/12/2015-----

780.Finansman Giderleri	680.000 TL	
331.01 Ortaklara Borçlar (Mustafa TUNA)		680.000 TL

Açıklama: Ortak Mustafa TUNA dan alınan borcun 2015 yılı faizinin tahakkuk ettirilerek gider hesaplarına alınması”

x-----.../.../2015-----

x2-----31/12/2015-----

331.01 Ortaklara Borçlar (Mustafa TUNA)	680.000 TL	
102.Bankalar Hesabı		680.000 TL

Açıklama: Ortak Mustafa TUNA dan alınan borcun 2015 yılı faizinin ödenmesi ”

x-----.../.../2015-----

Mükellef kurumun 2015 hesap döneminde ilişkili kişilerden başka bir borçlanması bulunmamaktadır.



TÜRMOB

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

5) Mükellef kurum 1.10.2014 tarihinde özel tüketim vergisi dahil fiyatı 180.000 TL olan bir adet kamyon satın almış ve taşıtlar hesabına aynı tutarla kaydetmiştir. Satın alma sırasında ödediği 32.400 TL ($180.000 \times 18\%$) katma değer vergisini ise Ekim/2014 vergilendirme dönemi KDV Beyannamesinde indirim konusu yapmıştır. Faydalı ömrü 5 yıl olarak belirlenen sözkonusu taşıta ilişkin 2014 yılı için hesaplanan 36.000 TL normal amortisman tutarını 2014 hesap dönemi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate almıştır.

27.3.2015 tarihinde gerçekleşen trafik kazasında tam hasarlı ve kullanılamaz hale gelen sözkonusu kamyon sigorta şirketinin bilgisi dahilinde hurdaya çıkarılmış, hurda belgesi alınarak trafikten çekilmiştir. Bilahare, hurda belgeli kamyon sigorta tutarı olan 200.000 TL bedeli içeren fatura ile aracı sigortalayan sigorta şirketine devredilmiştir. Satış faturasında KDV hesaplanmamıştır. Sigorta şirketi 200.000 TL sigorta tutarını 30.3.2015 tarihinde mükellef kurumun banka hesaplarına yatırmıştır. Bu işlemlere ilişkin mükellef kurum tarafından yapılan kayıtlar aşağıdaki gibi olup, başka kayıt ve beyan bulunmamaktadır.

x-----27/03/2015-----
257.Birikmiş Amortismanlar Hesabı(-) 36.000 TL
689.Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar Hesabı 144.000 TL
254.Taşıtlar Hesabı 180.000TL
Açıklama: Trafik kazasında hurdaya çıkan kamyonun envanterden çıkış kaydı”
x-----./.../2015-----

x-----30/03/2015-----
102.Bankalar Hesabı 200.000 TL
679.Diğer Olağan Dışı Gelir ve Karlar 200.000 TL

Açıklama: Trafik kazasında hurdaya çıkan kamyonun sigorta tutarı üzerinden sigorta şirketine devri ve bedelinin tahsil kaydı”

x-----.../.../2015-----

Mükellef kurum yönetim kurulunun 31.03.2015 tarihli kararıyla, işletme faaliyetlerinin devamı için zorunlu görüldüğünden 3 yıl içerisinde trafik kazasında hurdaya ayrılan kamyon ile aynı nevi ve özellikte bir kamyonun alınmasına karar verilmiştir. Bu karara istinaden mükellef kurum aşağıda belirtilen muhasebe kaydı ile trafik kazasında hurdaya çıkan kamyonla ilişkin tahsil edilen sigorta gelirini yenileme fonuna aktarmıştır. 2015 Hesap dönemi sonu itibariyle yeni kamyon alışı olmamıştır.

x1-----31/03/2015-----
679.Diğer Olağan Dışı Gelir ve Karlar 200.000 TL
549.01 Yenileme Fonu(Kamyon) Diğer Olağan Dışı Gelir ve Karlar 200.000 TL

Açıklama: Trafik kazasında hurdaya çıkan kamyonla ilişkin elde edilen sigorta gelirinin yenileme fonuna aktarılması”

x-----.../.../2015-----



TÜRMÖB

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

6) Mükellef kurum Esbaş Ege Serbest bölgesinde faaliyet gösteren DEF Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketine, serbest bölgedeki devam eden inşaatında kullanılmak üzere, Temmuz/2015 döneminde 600 metreküp hazır beton satmıştır. Bu satışlara ilişkin olarak mükellef kurum tarafından DEF Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi adına 82.800 TL hazır beton bedeli ile hazır betonun serbest bölgedeki şantiyeye nakliyesini içeren 7.000 TL nakliye bedeli faturası düzenlenmiştir. Hazır betonun serbest bölgeye girişi serbest bölge işlem formu ile belgelendirilmiştir. Mükellef kurum sözkonusu hazır beton bedeli ile bu hazır betonun nakliyesine ilişkin olarak tahsil ettiği tutarlar üzerinden katma değer vergisi hesaplamamış, bu bedelleri Temmuz 2015 vergilendirme dönemi KDV Beyannamesinde istisna kapsamındaki teslim ve hizmetler arasında beyan etmiştir.

7) Mükellef kurum inşaat yoğunluğunun gelecek yıllarda hızla artacağını öngördüğü Bayraklı/İzmir bölgesinde saatlik üretim kapasitesi 150 metreküp olan komple yeni bir hazır beton tesisi kurmak üzere yatırım teşvik belgesi almıştır. Mükellef kurum toplam 1.250.000 TL'lik Bayraklı Hazır Beton Tesisi yatırımına 11.10.2015 tarihinde başlamış olup yatırımın 30.4.2016 tarihinde tamamlanması planlanmaktadır. 2015 hesap dönemi sonu itibarıyla 380.000 TL tutarında yatırım harcaması yapılmıştır. Sözkonusu yatırım 2015 hesap dönemi sonu itibarıyla devam ettiğinden henüz işletmeye başlanılmamış, dolayısıyla 2015 hesap döneminde bu yatırımdan kazanç elde edilmemiştir. Yatırım teşvik belgesine göre yatırıma katkı oranı: %40, vergi indirim oranı: %80, yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde kullanılacak kısmı: %50 olarak belirlenmiştir.

III - DİĞER VERİLER

- Mükellef kurum, 2015 yılı kazançlarına ilişkin olarak dönem içinde toplam 12.000 TL ödenecek geçici vergi beyan etmiş bu tutarın 6.000 TL lik kısmını ödemiştir.
- 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.
- İhtiyaç duyulacak her türlü gelir vergisi/kurumlar vergisi stopajı oranının %10, KDV oranının %18 olduğu varsayılmalıdır.

IV-İSTENENLER:

a) Mükellef kurum hakkında randıman incelemesi yapınız, 2015 hesap dönemine ilişkin hasılat, maliyet ve dönemsonu stokları yönünden miktar ve/veya tutar farklarını hesaplayınız. Bu farkın sebep olacağı her türlü vergi kaybına yönelik eleştirileri ve yapılması gereken işlemleri yasal dayanaklarıyla açıklayınız.(1. soru otuzbeş puan, 2. soru 10 puan değerindedir.)

b) Diğer Tespitlere ilişkin olarak vergi kanunları yönünden eleştirilecek bir hususun bulunup bulunmadığını yasal gerekçeleri ile birlikte ortaya koyarak hesaplamaları yapınız. Eleştirilen verginin türü, dönemi, mükellefi ile matrah farkı tutarını belirtiniz. (3, 4 ve 5 nolu tespitler on'ar puan, 6 ve 7 nolu tespitlerin her biri yedi buçuk puan değerindedir.)

c) Yapılan tespitleri dikkate alarak mükellef kurumun olması gereken 2015 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesini hazırlayınız, 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.

Mükellef kurum nezdinde yapılan denetim neticesinde tespit edilen hususlara ilişkin değerlendirmeler ve yapılması gerekenlere ilişkin bilgilendirmeler tespitler bazında aşağıdaki gibidir.

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

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

i. Mükellef Kurumun Üretim Yapısının Analiz Edilmesi

Mükellef kurum sahip olduğu bunkerli sistem hazır beton tesislerinde yaş karışım olarak ifade edilen nitelikte **tek tip** hazır beton üretmektedir. Hazır beton; çimento, agrega (kum, çakıl, kırma taş) ve suyun belli bir üretim teknolojisine uygun olarak karıştırılmasıyla elde edilmektedir. Hammadde olarak kullanılacak agrega ve çimento, nakliyesi mükellef kuruma ait olmak üzere, diğer firmalardan satın alınmakta, mükellef kuruma ait veya mükellef kurumca kiralanan araçlarla tesislere taşınmaktadır. İşletmeye taşınan agregalar işletme sahası içerisindeki stok sahasında, dökme çimento ise çimento silolarında depolanmaktadır. Üretim aşamasında, agrega bunkerli sistem üzerinden taşıyıcı bant vasıtasıyla tartılarak karıştırma kazanına (mikser veya beton santrali) taşınır. Aynı şekilde üretimde kullanılacak çimento hammaddesi de çimento silosundan karıştırma kazanına aktarılır. Genel olarak içilebilir nitelik taşıyan bütün sular betonda kullanıma uygun olduğundan üretimde karışım suyu olarak şebeke suyu kullanılmaktadır. Bu çerçevede, su dâhil tüm bileşenleri bilgisayar kontrolüyle istenilen oranlarda bir araya getirilen malzemeler, karıştırma kazanında karıştırılarak yaş karışım tipi hazır beton üretilir.

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 mamul miktarlarının hesaplanması,

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



TÜRMOB

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

Dördüncü Aşama : İkinci aşamada bulunan üretilmesi mamul miktarları ile üçüncü aşamada bulunan yasal defter kayıtlarına göre üretilen 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 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.

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)

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

Mükellef kurum tarafından üretilen tek tip hazır betonun üretim reçetesine göre imal edilen her bir metreküp hazır beton %75 oranında agrega, %15 oranında çimento ve %10 oranında suyun karışımından oluşmaktadır. Şu halde, hazır beton üretiminde agrega, çimento ve su hammaddeleri kullanılmaktadır. Soruda, genel olarak içilebilir nitelik taşıyan bütün sular betonda kullanıma uygun olduğundan üretimde karışım suyu olarak şebeke suyu kullanıldığı, diğer bir üretim aşamasında doğrudan şebekeden su hammaddesinin temin edildiği belirtilmiştir. Buna göre, randıman hesaplamasının münhasıran agrega ve çimento hammaddeleri esas alınarak yapılması yeterlidir.

Mükellef kurumun bağlı bulunduğu meslek komitesi ile Ticaret ve Sanayi Odası tarafından hazır beton işletmeleri için fire ve zayıf oranları aşağıdaki gibi tespit edilmiştir.

i-Hazır Beton hammaddelerinin tesis ulaştırılmasında verilen fireler;

- Çimento Taşıma sırasında zayı olan veya çimento silosuna aktarma sırasında filtrelerden sızan miktar nedeniyle % 0,5 fire oluşmaktadır.
- Agrega Taşıma sırasında taşıma araçlarından yola dökülen miktar nedeniyle %1 fire oluşmaktadır.

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

		A	B	C	Ç	D	E	F	G
		2015 Yılı İçerisinde Yapılan Alışların Miktarı	Alış Fire Yüzdesi %	Alış Fire Miktarı	Fire Sonrası Stoklara Alınan Hammadde Miktarı	Dönem Başı Miktarı	Dönem İçi Satış Miktarı	Dönem Sonu Miktarı	Üretime Sevk Edilen Hammadde Miktarı
Hammadde	Birim i			$=(A/100)XB$	$=A-C$				$=(Ç+D)-(E+F)$
Agrega	Ton	479.000	1	4.790	474.210	34.560	0	33.718,45	475.051,55
Çimento	Ton	95.000	0,5	475	94.525	4.200	0	4.684,18	94.040,82



TÜRMOB

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

İkinci Aşama : Üretilmesi Gereken Hazır Beton Miktarı

Agrega, çimento ve suyun üretime girmesi sonucunda hazır beton mamulü üretilmektedir. Hazır Beton imalatı esnasında;

-filtrelerden sızan, temizleme esnasında zayı olan miktar nedeniyle % 2 çimento firesi,

-stok sahasından karıştırma kazanına aktarma aşamasında veya temizleme esnasında zayı olan miktar nedeniyle % 3 agrega firesi,

oluşmaktadır.

Bu verilere göre üretime sevk edilen hammadde miktarları kullanılarak üretilmesi gereken hazır beton miktarı aşağıdaki gibi tespit edilmiştir.

		A	B	C	Ç	D	E
		Üretime Sevk Edilen Hammadde Miktarı	Üretim Fire Yüzdesi (%)	Üretim Sırasında Gerçekleşen Fire Miktarı	Üretime Sevk Edilen Net Hammadde Miktarı	Bir Metreküp Hazır Betondaki Hammadde Payı (Ton) (1 metreküp= 2,4 ton)	Üretime Sevk Edilen Net Hammadde Miktarı ile Üretim Reçetesine Göre Üretilebilecek Hazır Beton Miktarı Metreküp
Hammadde	Birimi			$= (A/100) \times B$	$= A - C$		$= \text{Ç} / \text{D}$
Agrega	Ton	475.051,55	3	14.251,55	460.800	1,8 (2,4X75%=)	256.000
Çimento	Ton	94.040,82	2	1.880,82	92.160	0,36 (2,4*15%=)	256.000

Tabloda yer alan hesaplamalardan görüleceği üzere 2015 hesap döneminde üretime sevk edilen agrega ve çimento hammaddelerinden üretim reçetesine göre 256.000 metreküp hazır beton 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 hazır beton mamul miktarları hesaplanacaktır. Bu hesaplama için aşağıda yer alan formülü kullanmak gerekmektedir.

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

$$= (0 + 206.400 - 0)$$

$$= 206.400 \text{ metreküp}$$

Soruda belirtildiği üzere hazır betonun özel madde yapısı nedeniyle üretiminden itibaren en çok iki saat içinde müşterinin inşaat sahasına taşınarak kullanılması gerekmektedir. Bu nedenle, sipariş olmadan ön üretim yapılmamakta, dönem başı veya dönem sonu hazır beton mevcudu oluşmamaktadır. Dönem başı ve dönem sonu hazır beton mevcudu olmadığından kayıtlara göre dönem içinde satılan hazır beton miktarı, kayıtlara göre dönem içinde üretilen hazır beton miktarını vermektedir.

12

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.

Mamul	Birimi	Üretilmesi Gereken Mamul/Yan Mamul Miktarı	Kayıtlara Göre Üretilen Mamul Miktarı	Randıman Farkı
		A	B	A-B
Hazır Beton	Metreküp	256.000	206.400	49.600

Buna göre, yapılan randıman çalışması sonucu üretilen 49.600 metreküp hazır betonun kayıtdışı olarak satıldığı tespit edilmiştir.

Beşinci Aşama : Kayıt Dışı Satış Hasılatının Tespiti

i. Kayıt Dışı Hazır Beton Satış Hasılatı

Soruda yer alan verilerden hareketle, hazır beton mamulünün birim satış fiyatı aşağıda yer alan tabloda gösterildiği şekilde hesaplanmıştır. Buna göre, mükellef kurumun yasal kayıtlarıyla ilişkilendirmediği hasılatı, önceki bölümde tespit edilen kayıtdışı satış miktarı ile hazır betonun birim satış fiyatının çarpılması suretiyle aşağıda gösterildiği şekilde belirlenecektir.

13

Mamul	Birimi	A Dönem İçi Satış Miktarı (Metreküp)	B KDV Hariç Satış Hasılatı (TL)	C Birim Satış Fiyatı (TL)	Ç Kayıtdışı Satılan Hazır Beton Miktarı (Metreküp)	D Kayıtdışı Satış Hasılatı (TL)
		A	B	=(B/A)		=C*Ç
Hazır Beton	Metreküp	206.400	28.483.200	138	49.600	6.844.800

Buna göre, mükellef kurum 2015 hesap döneminde hazır beton satışından elde ettiği 6.844.800 TL hasılatı kayıt dışı bırakarak gelir kayıtlarına intikal ettirmemiştir. 6.844.800 TL kayıt dışı hazır beton satış gelirinin 2015 hesap dönemi ticari bilanço karına eklenmesi gerekmektedir.

ii. Kayıt Dışı Hazır Beton Nakliye Geliri

Mükellef kurum satmış olduğu hazır betonun üretim tesislerinden transmikserle yüklenerek müşterinin göstereceği adrese nakliyesine ilişkin olarak 2015 yılı içerisinde sefer başına müşterilerinden KDV hariç 140 TL nakliye bedeli almıştır. Mükellef kurumun defter kayıtlarına göre 206.400 Metreküp hazır beton nakliyesinden 2015 yılında elde edilen hasılat toplamı KDV hariç 2.408.000 TL tutarındadır. Bir transmikser tek seferde 12 metreküp hazır beton taşıyabilmektedir. Buna göre 206.400 metreküp hazır beton 17.200 seferde (206.400/12=) taşınabilecek olup, bu taşımalarından sefer başına 140 TL (2.408.000/17.200=) nakliye bedeli alınmış olmaktadır. Kayıtdışı teslim edilen hazır beton, yine transmikserle yapılacak taşımalarla alıcıya teslim edildiğinden, en az



TÜRMOB

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

4.134 (49.600/12=) defa taşımanın yapılmış olması ve bu taşımalardan 578.760 TL (4.134X140=) nakliye bedelinin tahsil edilmiş olması gerekmektedir. Mükellef kurum 2015 hesap döneminde hazır beton nakliyesinden elde ettiği 578.760 TL hasılatı kayıt dışı bırakarak gelir kayıtlarına intikal ettirmemiştir. 578.760 TL kayıt dışı taşıma gelirinin 2015 hesap dönemi ticari bilanço karına eklenmesi gerekmektedir.

Yapılan randıman çalışması sonucunda tespit edilen kayıtdışı hazır beton satış hasılatı ile hazır beton nakliye geliri toplamı 7.423.560 TL (6.844.800+578.760=) olup bu tutarın mükellef kurumun 2015 hesap dönemi ticari bilanço karına/zararına eklenmesi gerekmektedir.

iii. Kayıt Dışı Hazır Beton Satışı ve Nakliye Geliri Üzerinden Hesaplanacak KDV

Kayıt dışı satış gelirleri üzerinden katma değer vergisi hesaplanması gerekmektedir. Sorunun “diğer veriler” bölümünde işlem kolaylığı açısından kayıtdışı satışın varlığının tespiti halinde bu satışların dönem içerisinde 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 618.630 TL (7.423.560 /12=) eklenmesi üzerinden %18 oranında katma değer vergisi hesaplanması gerekmektedir.

iv. Kar Dağıtım Stopajı Yükümlülüğü

Soruda belirtilen varsayım çerçevesinde, toplam 7.423.560 TL kayıtdışı hasılat hisseleri oranında her ay ortaklarca paylaşılarak işletmeden çekilmiştir. Elde edilen kayıtdışı hasılat vergilendirilmeksizin; 40 %'ı tam mükellefiyete tabi ortak Tuna Hazır Beton San.Tic. A.Ş.(her ay için 247.452 TL (618.630 *%40=), 60% ı (her ay için 371.178 TL (618.630 - 247.452)) tam mükellef gerçek kişi ortak Mustafa TUNA'ya aktarılmış olmaktadır. Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu hükümleri ve transfer fiyatlandırmasına ilişkin mevzuat uyarınca tam mükellef gerçek kişi ortak Mustafa TUNA'ya aktarılan tutarlar brüte iblağ edilerek her bir vergilendirme döneminde tevkifata tabi tutulması gerekmektedir. Buna göre Ocak-Aralık/2015 vergilendirme dönemlerinin her birinde 436.680 TL (371.178/0,85=) brüt kar payı geliri üzerinden, 65.502 TL (436.680*15%=) gelir vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir. (Sorunun diğer veriler bölümünde her türlü stopaj oranı %10 olarak alınmalıdır denildiğinden, %10 oranı kullanılarak yapılan hesaplamalar doğrudur.)

Tam mükellefiyete tabi ortak Tuna Hazır Beton San.Tic. A.Ş. nezdinde de transfer fiyatlandırmasına ilişkin mevzuat ve Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-a maddesi uyarınca gerekli düzeltme işlemlerinin yapılması gerekmektedir.

2) Emtianın Maliyetine Yönelik Tespit Edilen Hususlar

Mükellef kurum yetkilisi, maliyetlerin tespitinde aralıklı envanter yönteminin kullanıldığını ve işletme stoklarının ağırlıklı ortalama maliyet yöntemiyle değerlendirildiğini beyan etmiştir.

Hammadde olarak kullanılacak agrega ve çimento, nakliyesi mükellef kuruma ait olmak üzere, diğer firmalardan satın alınmakta, mükellef kuruma ait veya mükellef kurumca kiralanan araçlarla tesislere taşınmaktadır. Mükellef kurum 2015 hesap döneminde satın alınan agrega hammaddesinin nakliyesine ilişkin olarak 440.000 TL, çimento nakliyesine ilişkin olarak ise 182.000 TL maliyet üstlenmiş olup bu tutarları sözkonusu hammaddelerin maliyet bedellerine eklemiştir. Sözkonusu hammaddelere ilişkin olarak 2015 yılında satın alma bedeli ve nakliye giderleri dışında



TÜRMÖB

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

başka bir maliyet yüklenilmemiştir. Vergi Usul Kanununun 262 ve 274 üncü maddeleri hükmü gereğince satın alınan emtianın işletme stoklarına taşınmasına kadar yüklenilen nakliye giderlerinin hammadde maliyet bedellerine ilave edilmesi zorunlu olup bu yönüyle eleştirilecek bir husus bulunmamaktadır.

Mükellef kurum tarafından 2015 hesap dönemi sonunda ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi kullanılarak yapılan stok değerlemesi neticesinde; agrega ve çimento hammaddelerinin dönemsonu değeri ile hazır beton imalatına sevk edilen tutarları aşağıdaki gibi tespit edilmiştir. Dönem sonunda işletme stoklarında hazır beton mevcudu bulunmadığından hazır beton maliyetine verilen sözkonusu tutarların tamamı 2015 hesap dönemi kurum kazancın tespitinde dikkate alınmıştır.

Cinsi	Birimi	Dönem sonu tutarı (TL)	Hazır Beton İmalatına Sevk Edilen Hammadde Tutarı (TL)
Agrega	Ton	1.007.170,10	14.335.101,90
Çimento	Ton	403.963,68	8.151.468,32

Soruda yer verilen bilgi ve açıklamalar çerçevesinde aralıklı envanter yöntemini uygulayan mükellef kurumun ağırlıklı ortalama maliyet yöntemini kullanarak yapmış olduğu stok değerlemesinde, dönem sonu stok değeri ile satılan mamul maliyeti değerini doğru hesaplayıp hesaplamadığını aşağıdaki gibi tespit edebiliriz.

Cinsi	Birimi	Dönem başı miktarı	Dönem başı tutarı (TL)	Dönem içi alış miktarı	2015 Yılında Satın Alma ve Nakliye Bedelleri Toplamı (KDV Hariç, TL)	Toplam Maliyet (Dönembası +Dönem içi Alışlar)	Toplam Mal Mevcudu (Dönembası +Dönem içi net alışlar)	Dönem sonu miktarı	Dönem sonu tutarı (TL)
Mükellef Kurum Tarafından Yapılan Stok Değerlemesi									
Agrega	Ton	34.560,00	967.680,00	479.000,00	14.374.592,00	15.342.272	513.560	33.718,45	1.007.316,83
Çimento	Ton	4.200,00	348.600,00	95.000,00	8.206.832,00	8.555.432	99.200	4.684,18	403.983,70
Olması Gereken Stok Değerlemesi									
Agrega	Ton	34.560,00	967.680,00	474.210,00	14.374.592,00	15.342.272	508.770	33.718,45	1.016.800,58
Çimento	Ton	4.200,00	348.600,00	94.525,00	8.206.832,00	8.555.432	98.725	4.684,18	405.927,41

Mükellef kurum tarafından yapılan stok değerlemesi ile ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi kullanıldığında olması gereken stok değerlemesi karşılaştırıldığında aşağıdaki tabloda hesaplanan farklar bulunmaktadır. Tablo incelendiğinde görüleceği üzere bu farkların nedeni çimento ve agreganın satıcıdan mükellef kurum tarafından teslim alınıp, işletme stok sahasına taşınmasına kadar olan süreçte meydana gelen firelerin maliyet hesaplamasında dikkate alınması şeklinden kaynaklanmaktadır. Mükellef kurum alış firelerini hesaplama sırasında mal mevcudundan tenzil etmediğinden, ve bu fireler dönem sonunda işletme stoklarında bulunmadığından, firelere ilişkin maliyetin tamamı dönem içinde satılan malın maliyeti olarak kayıtlara intikal etmiş olmaktadır. Olması gereken uygulamada ise alış sırasında meydana gelen fire miktarlarına isabet eden maliyet net olarak işletme stoklarına intikal eden maliyetlere dağıtılmaktadır. Böylece, işletme faaliyetine ve



TÜRMOB

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

faaliyet gösterdiği sektöre uygun normal taşıma firesi sözkonusu dönemsonu stok ve satılan mal maliyeti arasında paylaştırılmış olmaktadır.

Tabloda görüldüğü üzere mükellef kurum satın aldığı hammaddelerin işletme stoklarına taşınmasına kadar olan süreçte meydana gelen firelerin maliyet hesaplarına aktarılmasında, hatalı işlem tesis etmek suretiyle 2015 hesap dönemi sonunda stoklarda mevcut agrega ve çimento hammaddelerinin değerini toplam **11.427,46 TL** eksik tespit etmiştir. Eksik hesaplanan stok değeri nedeniyle 2015 hesap dönemi satılan mal maliyeti aynı tutarda fazla olarak hesaplanmış olduğundan kurum kazancı 11.427,46 TL daha düşük hesaplanmıştır. Yapılan açıklamalar çerçevesinde, fazladan yere satılan malın maliyeti olarak dikkate alınan 11.427,46 TL nin maliyetlerden çıkarılması ve ilgili dönem sonu stok değerine eklenmesi gerekmektedir.

Cinsi	Birimi	Mükellef Kurum Tarafından Hesaplanan Dönem Sonu Stok Değeri	Olması Gereken Dönem Sonu Stok Değeri	Fark (Eksik Hesaplanan dönem sonu stok değeri, Fazladan yere 2015 Yılı hazır beton maliyetinde dikkate alınan tutar)
Agrega	Ton	1.007.316,83	1.016.800,58	9.483,75
Çimento	Ton	403.983,70	405.927,41	1.943,71
			TOPLAM	11.427,46

3) Arsanın Değerinin Yeniden Tespiti, Arsa Satışından Elde Edilen Vergiye Tabi veya İstisna Kazancın Belirlenmesi

Mükellef kurum 500.000 TL maliyet bedeli olan arsanın güncel piyasa değerini Asliye Ticaret Mahkemesine başvurarak yeniden tespit ettirmiştir. Hesaplanan 4.500.000 TL değer artışı mükellef kurum tarafından arsanın yasal defter kayıtlarındaki ve bilançodaki değerine ilave edilmiş ayrıca aynı tutarda sermaye yedekleri hesabı oluşturulmuştur. Diğer taraftan, sözkonusu arsa yıl içerisinde satılmış olup satış kazancının tespitinde değer artışı tutarı arsa maliyetin bir unsuru olarak dikkate alınmış, sermaye yedekleri hesabından ise herhangi bir çıkış yapılmamıştır. Arsanın satışına ilişkin mükellef kurum tarafından hesaplanan kazanç gelir hesaplarından çıkarılarak yıl içerisinde özel fonlar hesabına aktarılmıştır. Sözkonusu arsanın değer artışının yasal kayıtlara ve bilançoya aktarılması, arsanın satışının muhasebeleştirilmesi ve kazanç tutarının hesaplanması ile hesaplanan kazancın 2015 yılı içerisinde gelir hesaplarından çıkarılarak özel fon hesabına aktarılması işlemlerinde görülen mevzuata aykırılıklar aşağıda bölümler halinde açıklanmıştır.

Vergi Usul Kanununun 269 uncu maddesi gereğince iktisadi işletmelere dahil gayrimenkuller maliyet bedeli ile değerlendirilir. Bu nedenle, gayrimenkullerin maliyet bedelinden oluşan bilançodaki yer verilen değerine herhangi bir şekilde yeniden değerlendirilmesi halinde bu işlemin Vergi Usul Kanunu çerçevesinde değerlendirme işlemi olarak kabul edilmesi mümkün değildir. Gayrimenkul değerinin Asliye Ticaret Mahkemesince, gayrimenkul değerlendirme şirketlerince veya vb. şekilde yeniden tespit edilmesi halinde ortaya çıkan farkların bilançonun dipnotlarında sadece bilgi amaçlı gösterilmesi mümkün bulunmaktadır.

Bununla birlikte, sözkonusu farkların kayıt ve bilançoda ilgili iktisadi kıymetin değerine ilave edilmesi, aktifteki artışı dengelemek için sermaye yedeklerine aynı tutarda kayıt yapılması halinde mevzuata aykırı olarak yapılmış olan bu uygulamanın vergisel bir sonuç doğurmasına engel olunması önem arz etmektedir.



TÜRMOB

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

i. Arsa Satış Kazancı Eksik Tespit Edilmiştir.

Mükellef kurum 500.000 TL maliyet bedeli olan arsayı 2015 yılında 5.600.000 TL karşılığında satmıştır. Ancak, Mahkemece belirlenen 4.500.000 TL değer artışının maliyet olarak dikkate alınması nedeniyle bu satış işlemine ilişkin olarak mükellef kurumca 600.000 TL satış kazancı hesaplamıştır. Değer artışının kayıtlara alınması sırasında oluşturulan 4.500.000 TL sermaye yedeği hesabından ise bir çıkış yapılmamıştır.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde Vergi Usul Kanununa aykırı bir şekilde kayıt ve beyanlara yansıtılan değer artışlarının vergisel bir sonuç doğurması mümkün değildir. Bu nedenle, satış işlemi aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilerek hem vergi mevzuatına aykırı olarak oluşturulan sermaye yedeği kayıtlardan çıkarılmalı, hem de satış kazancı Vergi Usul Kanunu çerçevesinde (satış bedeli- maliyet bedeli=) hesaplanmalıdır.

x1-----16/08/2015-----			
102.Bankalar Hesabı	5.600.000 TL		
522.Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları	4.500.000 TL		
250 Arazi ve Arsalar Hesabı		5.000.000 TL	
679.01 Vergiye Tabi Taşınmaz Satış Kazancı		1.275.000 TL	
679.02 Taşınmaz Satışından		3.825.000 TL	
Kaynaklanan İstisna Kazanç			
<i>Açıklama: Gaziemir Şehir Merkezindeki Arsanın Satış Kaydı”</i>			
x-----.../.../2015-----			

Bu açıklamalar çerçevesinde; mükellef kurumun 2015 hesap dönemi kazancına **4.500.000 TL** (5.000.000-500.000=) eklenmesi, toplam taşınmaz satış kazancının 5.100.000 TL olarak hesaplanması (5.600.000-500.000), taşınmaz satış kazancı istisnası (K.V.K.Mad. 5/1-e) olarak dikkate alabileceği tutarın ise 3.825.000 TL (5.100.000X75%=) olarak dikkate alınması gerekmektedir. Henüz 2015 hesap dönemi verilme süresi gelmediği varsayıldığından mükellef kurumun yeniden hesaplanan kazancının %75 i olan 3.825.000 TL'nin tamamını 2015 hesap dönemi Kurumlar Vergisi Beyannamesinde istisna (K.V.K.Mad. 5/1-e) kazanç olarak kazançtan düşeceği kabul edilmiştir.

17

ii. Vergiye Tabi Kazancın Usulsüz Bir Şekilde Özel Fona Aktarılması Nedeniyle Kazanç Eksik Tespit Edilmiştir

Mükellef kurum kendi hesaplamalarına göre arsa satışından kaynaklanan kazancın %75 i olan 450.000 TL'yi 2015 yılı içerisinde “679.02 Taşınmaz Satışından Kaynaklanan İstisna Kazanç” hesabından “549.01 Özel Fonlar” hesabına aktarmıştır. Böylelikle 450.000 TL satış kazancı 2015 hesap dönemi gelir kayıtlarından çıkarılmış olduğundan, 2015 hesap dönemi ticari karına dahil edilmemiş olmaktadır.

1 Seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin “5.6.2.3.2. Satış kazancının fon hesabında tutulması” başlıklı bölümünde yapılan açıklamalar uyarınca istisna kapsamındaki kazancın fon hesabına alınma işleminin, satışın yapıldığı yılı izleyen hesap döneminin başından itibaren kazancın beyan edildiği döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla, istisnadan yararlanacak olan kazanç tutarı, satışın yapıldığı dönemin genel sonuç hesaplarına yansıtılacak olup kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili satırında gösterilmek suretiyle istisnadan yararlanılabilecektir.

Açıklanan nedenle, mevzuata aykırı bir şekilde özel fon hesabına alınan **450.000 TL** tutarındaki kazancın 2015 hesap dönemi ticari bilanço karına ilave edilmesi gerekmektedir.



TÜRMOB

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

4) Ortak Mustafa TUNA'dan Alınan Borç

Mükellef kurum 1.1.2015 tarihinde şirket ortağı Mustafa TUNA'dan 10.000.000 TL borç olarak bir yıl boyunca işletme faaliyetlerinde kullanmış borcun 2015 yılı faizi olarak şirket ortağına 2015 hesap döneminde 680.000 TL faiz ödemiştir. Mükellef kurumun 2015 hesap döneminde ilişkili kişilerden başka bir borçlanması bulunmamaktadır.

Borç alınan kişi şirket ortağı olduğundan, işlemin Kurumlar Vergisi Kanununda düzenlenen örtülü sermaye veya transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak kazanç dağıtılmasına ilişkin hükümleri yönünden değerlendirilmesi gerekmektedir.

Borcu veren şirket ortağı Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinde tanımlanan "ilişkili kişi" kapsamına girmektedir. Bu nedenle, şirket ortağından yapılan borçlanmaya ilişkin bedelin emsallere uygun olması gerekmektedir. Ortak Mustafa TUNA'dan alınan 10.000.000 TL borca bir yıl için ödenen 680.000 TL faiz, sözkonusu borcun yıllık faiz oranının 6,8% olduğunu göstermektedir. Mükellef kurumun ilişkisiz kişi veya ilişkisiz finans kurumlarından 1.1.2015 tarihinde 10.000.000 TL tutarında borç alması durumunda 1 yıl için %12 oranında (1.200.000 TL tutarında) faiz ödemesi gerektiği soruda verilmiştir. Bu durumda, ortakdan alınan borç emsallere uygun bedelden yüksek olmadığından 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13'üncü maddesinde "transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı" konusu kapsamında eleştirilecek bir husus bulunmamaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 11 inci maddesinde, kurum kazancının tespiti sırasında örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin indirilmesine izin verilmeyeceği hususu düzenlenmiştir. Kurumlar Vergisi Kanununun 12 nci maddesinde örtülü sermaye; Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır şeklinde tanımlanmıştır. Öz sermayenin ise, kurumun Vergi Usul Kanunu uyarınca tespit edilmiş hesap dönemi başındaki öz sermayesini olduğu ilgili maddenin 3 üncü fıkrasında belirtilmiştir.

Yine söz konusu maddenin 7'nci fıkrasında; "*örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulanmasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, tam mükellef kurumlar nezdinde yapılacak düzeltmede örtülü sermayeye ilişkin kur farklarını da kapsayacak şekilde, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartı.*" hükmü yer almaktadır. Örtülü sermayeye ilişkin açıklamalar 1 Seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yapılmıştır.

Ortak veya ortakla ilişkili kişilerden yapılan borçlanmalarda, bu kişilerden alınan borçların toplamının hesap dönemi başındaki öz sermayenin üç katı ile karşılaştırılması ve bu oranı aşan borç tutarlarının oranı aştıkları sürece ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Sorunun giriş bölümünde "mükellef kurumun 31.12.2014 tarihli bilançosunda gözüken öz sermayesi 4.000.000 TL" bilgisi yer almaktadır. Sorunun dördüncü maddesinde ise mükellef kurumun bilançosunda 500.000 TL maliyet bedeli ile mevcut arsasının 2014 yılı itibarıyla gerçek değerinin tespit edilmesi için Asliye Ticaret Mahkemesi başvurduğu, Asliye Ticaret Mahkemesince arsının 2014 yılı itibarıyla değerinin 5.000.000 TL olarak tespit edildiği, mükellef kurumun Mahkemece yapılan tespit neticesinde ortaya çıkan 4.500.000 TL maliyet farkını "250.Arazi ve Arsalar Hesabı"na kaydettiği, aktifteki artışı dengelemek için aynı tutarda "522.Maddi Duran Varlık



TÜRMOB

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

Yeniden Değerleme Artışları” hesabına kayıt yapıldığını, değerlendirme farklarının 2014 yılı bilançosuna aynen aktarıldığı bilgisi verilmiştir. Mükellef kurumun *değerleme farklarını defter kayıtlarına ve bilançoya aynen aktarması neticesinde 31.12.2014 tarihli bilançoda gösterilen arsa değeri 4.500.000 TL daha yüksek bedelle yer almış olmaktadır. Aynı şekilde bilançoda sermaye yedekleri kısmında 4.500.000 TL gösterilmiş olmaktadır. 3 nolu tespit bölümünde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere gayrimenkullerin maliyet bedelinden oluşan bilançodaki yer verilen değerine herhangi bir şekilde yeniden değerlendirilmesi halinde bu işlemin Vergi Usul Kanunu çerçevesinde değerlendirme işlemi olarak kabul edilmesi mümkün olmayıp, sözkonusu farkların kayıt ve bilançoda ilgili iktisadi kıymetin değerine ilave edilmesi, aktifteki artışı dengelemek için sermaye yedeklerine aynı tutarda kayıt yapılması halinde mevzuata aykırı olarak yapılmış olan bu uygulamanın vergisel bir sonuç doğurmasına engel olunması önem arz etmektedir.*

Mevzuata aykırı olarak bilançonun aktif kısmının ve pasif kısmının 4.500.000 TL artırılması şirket özsermayesinin yanlış hesaplanmasına neden olmaktadır. Sorunun giriş bölümünde “mükellef kurumun 31.12.2014 tarihli bilançosunda gözükken öz sermayesinin 4.000.000 TL olduğu belirtilmiştir. Ancak, bu tutar yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, Vergi Usul Kanununa aykırı bir şekilde hayıtlara yansıtılan 4.500.000 TL değerlendirme farkının dikkate alınması neticesinde ortaya çıkmaktadır. Örtülü sermaye uygulamasında öz sermaye, kurumun Vergi Usul Kanunu uyarınca tespit edilmiş hesap dönemi başındaki öz sermayesidir. Buna göre, Vergi Usul Kanununa aykırı bir şekilde kayıtlara yansıtılan 4.500.000 TL değerlendirme farkının arsanın değerinden ve sermaye yedekleri değerinden çıkarılması neticesinde mükellef kurumun 2015 hesap dönemi başı olması gereken özsermaye tutarı -500.000 TL (4.000.000-4.500.000=) hesaplanacaktır. Bu durumda, Vergi Usul Kanununa göre hesaplanmış dönem başı özsermayesi negatif olduğundan, mükellef kurumun ortağı Mustafa TUNA’dan aldığı borcun tamamı örtülü sermaye, bu borca ilişkin ödediği 680.000 TL faiz ise örtülü sermayeye isabet eden faiz tutarı olmaktadır.

Örtülü sermayeye isabet eden 680.000 TL faizin, mükellef kurumun kanunen kabul edilmeyen gider (KKEG) tutarına ilave edilmesi gerekmektedir. Gelir Vergisi Kanununun 94/6-b maddesi uyarınca, tam mükellef gerçek kişi olan Mustafa TUNA tarafından konulan örtülü sermayeye ilişkin kâr payı (faiz) geliri kendisine dağıtılmış net kâr payı sayılarak, brüte tamamlanmak suretiyle %15 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Buna göre Aralık/2015 vergilendirme döneminde mükellef kurum tarafından Mustafa TUNA’ya dağıtılan brüt 800.000 TL (680.000/0,15=) kar payı üzerinden, 120.000 TL (800.000*15%=) gelir vergisi stopajı yapılarak beyan edilmelidir. (Sorunun diğer veriler bölümünde her türlü stopaj oranı %10 olarak alınmalıdır denildiğinden, %10 oranı kullanılarak yapılan hesaplamalar doğrudur.)

5) Trafik Kazasında Hurda Olan Aracın Satışı

i. Kamyonun elden çıkarılmasında elde edilen toplam kar/zarardan, yenileme fonuna ayrılabilir tutarın tespiti

Vergi Usul Kanununun 328’inci maddesi hükmüne göre, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki fark kar ve zarar hesabına geçirilir. Amortisman ayrılmış olanların değeri, ayrılmış amortismanlar düşüldükten sonra kalan meblağdır. Vergi Usul Kanununun 329’uncu maddesi hükmüne göre ise yangın, deprem, sel, su basması gibi afetler yüzünden tamamen veya kısmen ziyaa uğrayan amortisman tabi iktisadi kıymetler için alınan sigorta tazminatı bunların değerinden (Amortismanlı olanlarda ayrılmış olan amortisman çıktıktan sonra kalan değerden) fazla veya eksik olduğu takdirde farkı kar veya zarar hesabına geçirilir.



TÜRMOB

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

Hurdaya çıkan kamyonun maliyet bedeli 180.000 TL, mükellef kurum tarafından önceki yıl ayrılan amortisman tutarı 36.000 TL'dir. Söz konusu kamyon hurda belgeli olarak sigorta şirketine 200.000 TL karşılığında devredilmiştir. Dolayısıyla, hurdaya çıkan kamyon nedeniyle mükellef kurum tarafından 56.000 TL [200.000-(180.000-36.000=)] kar elde edilmiştir.

Kamyonun hurdaya ayrılması ve sigorta şirketine devri işlemi mükellef kurum tarafından ayrı ayrı yevmiye maddelerinde muhasebeleştirilmiştir. Bu işlemlerin kayıt edilmesi sırasında "689. Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar" hesabına 144.000 TL, "679. Diğer Olağan Dışı Gelir ve Karlar" hesabına ise 200.000 TL kaydedildiğinden kurum kazancına net 56.000 TL (200.000-144.000=) kazanç olarak yansımıştır. Dolayısıyla bu aşamaya kadar kurum kazancını toplamda etkileyen bir yanlışlık bulunmamaktadır. Ancak hurda kamyonun devrinden doğan kar 56.000 TL olmasına rağmen, mükellef kurum tarafından satış hasılatının tamamı olan 200.000 TL yenileme fonuna aktarılmıştır.

Yukarıda yer verilen maddelerde; satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi, işin mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde, satıştan tahassül eden karın, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabileceği, yeni değerlerin iktisabında kullanılan karın, yeni değerler üzerinden bu kanun hükümlerine göre ayrılacak amortismanlara mahsup edileceği belirtilmiştir. Mükellef kurum yönetim kurulunun 31.03.2015 tarihli kararıyla, işletme faaliyetlerinin devamı için zorunlu görüldüğünden 3 yıl içerisinde trafik kazasında hurdaya ayrılan kamyon ile aynı nevi ve özellikte bir kamyonun alınmasına karar verilmiştir. Bu itibarla, yenileme fonu ayırmak için gerekli şartlar mevcuttur. Ancak, kamyonun devrinden doğan kar 56.000 TL olduğundan, ancak bu tutar yenileme fonuna aktarılabilir. Yapılan açıklamalar çerçevesinde haksız yere yenileme fonuna aktarılan 144.000 TL (200.000-56.000)'nin 2015 hesap dönemi ticari bilanço karına eklenmesi gerekmektedir.

20

i. Hurda olarak satılan kamyonla ilişkin KDV yönünden yapılacak işlemler

Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun; 17/4-g maddesinde, hurda metal teslimlerinin KDV den istisna olduğu belirtilmiştir. Konuya ilişkin olarak, KDV Genel Uygulama Tebliğinde hurda kavramının; her türlü maden, plastik, kağıt ve cam hurdasını, bunların hurda halindeki karışımlarını, aynen veya onarılmak suretiyle üretim amaçlarına uygun olarak kullanılmayacak haldeki metal, plastik, kağıt ve cam karakterli her türlü ham, yarı mamul ve mamul maddeyi ifade ettiği açıklanmıştır.

KDV Kanununun 29/1 inci maddesine göre mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'den, faaliyetlerine ilişkin olarak, kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV'yi veyahut ithal ettikleri mal ve hizmetler dolayısıyla ödedikleri KDV'yi indirebilirler. Vergi indiriminden yararlanabilmek için bu indirimle ilgili vergiye tabi bir işlemin yapılmış olması şarttır. Bu nedenle, Kanunun (30/a) maddesinde, vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmetin ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan KDV'nin indirim konusu yapılmayacağı hükme bağlanmıştır.

KDV Kanununun 58 inci maddesi gereğince mükelleflerin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesapladıkları KDV, gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilemez. Mükellefin mal ve hizmet alımları nedeniyle hesaplanan bu işlemlere ilişkin olarak alış vesikalarında gösterilen ve indirilebilecek KDV durumunda bulunan KDV de gider olarak kabul edilmez. Diğer yandan indirilemeyecek KDV'nin gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacağı tabiidir.



TÜRMOB

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

Buna göre;

1. Kaza sonucu hurda olan kamyonun trafikten çekilmek kaydıyla hurda metal olarak sigorta şirketine teslimi, KDV Kanununun 17/4-g maddesi uyarınca KDV den istisna bulunduğundan, bu teslimi ilişkin olarak sigorta şirketi adına düzenlenen faturada KDV hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır.

2. Kamyon, hurda olarak sigorta şirketine devredildiği ve devir işlemi KDV'den istisna olduğu için KDV Kanununun 30/a maddesi gereğince kamyonun alışı sırasında yüklenilen katma değer vergisi indirim konusu yapılamaz.

3. Söz konusu kamyonun alışında ödenen ve ilgili dönemde indirim konusu yapılan 32.400 TL KDV tutarının, indirilemeyecek KDV haline dönüştüğü Mart/2015 vergilendirme dönemine ait 1 No.lu KDV Beyannamesinin "İlave Edilecek KDV" satırına dahil edilmek suretiyle indirim hesaplarından çıkarılması gerekmektedir. Beyanname verme dönemi geçmiş olduğu için Mart/2015 vergilendirme dönemine ilişkin düzeltme beyannamesi verilmesi gerekmektedir.

4. KDV Kanununun 58 inci maddesi gereğince indirim hesaplarından çıkarılan 32.400 TL KDV mükellef kurum tarafından 2015 hesap dönemi kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Bu çerçevede, mükellef kurumun olması gereken kurum kazancı tespit edilirken sözkonusu tutar giderlere ilave edilecektir.

6) Yurtiçinden Serbest Bölgeye Hazır Beton Satışı ve Nakliyesi

Mükellef kurum Esbaş Ege Serbest bölgesinde faaliyet gösteren DEF Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketine, serbest bölgedeki devam eden inşaatında kullanılmak üzere, Temmuz/2015 döneminde sattığı 600 metreküp hazır betonun satış bedeli ile hazır betonun serbest bölgedeki şantiyeye nakliyesini içeren 7.000 TL nakliye bedeli üzerinden katma değer vergisi hesaplamamış, bu bedelleri Temmuz 2015 vergilendirme dönemi KDV Beyannamesinde istisna kapsamındaki teslim ve hizmetler arasında beyan etmiştir.

Bu tespitin mevzuat çerçevesinde değerlendirilmesi aşamasında iki husus önem arz etmektedir. Birincisi, serbest bölgeye yapılan beton ihracatı, mal teslimi midir, hizmet ifası mıdır? Verilecek cevaba bağlı olarak işlemin istisna kapsamında olup olmadığı hususu değerlendirilebilecektir. İkincisi, hazır betonun transmikserler ile yurtiçinden serbest bölgeye taşınarak şantiye boşaltılması işlemi taşımacılık istisnası kapsamında dikkate alınabilir mi?

i. Yurtiçinden Serbest Bölgeye Hazır Beton Satışında KDV

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun 6 ncı maddesinde 5084 sayılı Kanunun 8 inci maddesi ile yapılan değişiklikle serbest bölgelerin gümrük hattı dışından sayılacağı ve bu bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiyetlerine dair mevzuat hükümlerinin uygulanmayacağı belirtilmiştir. Aynı Kanunun 8'inci maddesinde ise, serbest bölge ile Türkiye'nin diğer yerleri arasında yapılacak ticaretin, dış ticaret rejimine tabi olduğu ifade edilmiştir.

KDV Kanununun;

-4/1 inci maddesinde hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olarak tanımlanmış ve bu işlemlerin bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşebileceği,



TÜRMOB

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

-11/1-a maddesinde ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler, yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler, serbest bölgelerdeki müşteriler için yapılan fason hizmetlerin KDV'den istisna olduğu,

-17/4-1 maddesinde de serbest bölgelerde verilen hizmetlerin KDV den istisna olduğu,
hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, yurtiçinden serbest bölgeye mal gönderilmesi Kanununun 11 ve 12 nci maddeleri (mal ihracı) kapsamında KDV den istisnadır. Serbest bölge dışında ancak Türkiye içinde bir yerden serbest bölgeye yapılan hizmet transferi, ise (serbest bölgedeki müşterilere yapılan fason hizmet hariç) istisna kapsamına girmemektedir.

60 Nolu KDV Sirkülerinde; Maliye Bakanlığınca, ilgili Bakanlıktan alınan görüş çerçevesinde inşaat taahhüt işi kapsamında değerlendirilebileceği anlaşılan işler maddeler halinde sıralanmıştır. Söz konusu sirkülerde; “hazır beton imal edilip mikserlerle götürülerek kalıplara dökülmesi işi (çimento, çakıl, kum ve suyun transmikserlerle karıştırılarak ve şantiyeye nakledilerek pompalarla daha önce hazırlanmış betonarme kalıplara basılması)” inşaat taahhüt işi sayılmıştır. Yine KDV Genel Uygulama Tebliğinin “2.1.3.2.1. Yapım İşleri ile Bu İşlerle Birlikte İfa Edilen Mühendislik-Mimarlık ve Etüt-Proje Hizmetleri” bölümünde hazır beton üretip satılması işi inşaat işi kapsamında değerlendirilmiştir. Diğer bir ifadeyle, Maliye Bakanlığınca yapılan düzenlemelerde hazır beton üretip satılması işi mal teslimi olarak değil hizmet olarak kabul edilmiştir. Buna göre, hazır beton imal edilerek transmikserle dökülmesi işi KDV uygulamasında "hizmet" olarak değerlendirilmektedir. Bu hizmetin yurtiçinden serbest bölgedeki inşaatlar için verilmesi de mal teslimi olarak kabul edilemeyeceğinden yukarıda yer verilen yasal düzenlemeler çerçevesinde KDV'ye tabi olacaktır.

Bu itibarla, Temmuz/2015 döneminde 600 metreküp hazır beton satışından elde edilen 82.800 TL bedel üzerinden mükellef kurum tarafından katma değer vergisi hesaplanması gerekmekte iken hesaplanmamıştır. Dolayısıyla, 82.800 TL hizmet bedelinin, Temmuz 2015 vergilendirme dönemindeki istisna kapsamındaki teslim ve hizmetler bölümünden çıkarılarak üzerinden %18 oranında KDV hesaplanması gerekmektedir.

ii. Yurtiçinden Serbest Bölgeye Yapılan Taşımacılık İşinde KDV

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 14'üncü maddesinin Bakanlar Kurulu'na verdiği yetki uyarınca yayımlanan 84/8889 sayılı Kararname ile “transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işleri” KDV den istisna edilmiştir. İstisna kapsamına, yabancı bir ülkede başlayıp Türkiye'den geçerek yabancı bir ülkede sona eren, yabancı bir ülkede başlayıp Türkiye'de sona eren ve Türkiye'de başlayıp yabancı bir ülkede sona eren taşıma işleri gitmektedir.

Serbest bölgeler, gümrük bölgesi dışında sayılmakla birlikte, fiilen Türkiye sınırları içinde bulunan, yabancı ülke niteliği taşımayan yerlerdir. Bu nedenle, Türkiye'nin herhangi bir yerinden serbest bölgeye veya serbest bölgeden Türkiye'nin herhangi bir yerine yapılan taşımacılık işleri söz konusu istisna kapsamında değerlendirilmemektedir. Öte yandan, Kanun'un 17/4-1 maddesine göre, serbest bölgelerde verilen hizmetler katma değer vergisinden müstesnadır. Ancak, bu istisna münhasıran serbest bölge içinde gerçekleşen hizmetleri kapsamaktadır. Yurtiçinden serbest bölgeye hazır beton taşınması münhasıran serbest bölge içinde gerçekleşmediğinden söz konusu istisnadan da yararlanması mümkün değildir. KDV Genel Uygulama Tebliğinde serbest bölgeden yurtdışına veya yurtdışından serbest bölgeye yapılan taşımaların 3065 sayılı Kanununun 14 üncü maddesi gereğince KDV'den istisna olduğu, ancak, serbest bölgeden ülke içindeki herhangi bir noktaya veya ülke içinden serbest bölgeye yapılan taşımacılığın söz konusu istisna kapsamına girmediği “İstisnalar” bölümünde yapılan açıklamalarda açıkça belirtilmiştir.



TÜRMOB

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

Yapılan açıklamalar çerçevesinde; , Temmuz/2015 döneminde satılan 600 metreküp hazır betonun serbest bölgedeki şantiyeye nakliyesi karşılığında mükellef kurum tarafından elde edilen 7.000 TL nakliye bedeli üzerinden katma değer vergisi hesaplanması gerekmektedir. Dolayısıyla, 7.000 TL hizmet bedelinin, Temmuz 2015 vergilendirme dönemindeki istisna kapsamındaki teslim ve hizmetler bölümünden çıkarılarak üzerinden %18 oranında KDV hesaplanması gerekmektedir.

Not: 24 Kasım 2016 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 6761 sayılı Kanun ile yurt içinden serbest bölgelere ya da serbest bölgelerden yurt içine yapılan ihraç malı taşımalarında KDV istisnası uygulaması getirilmiş, düzenleme yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir. Soru, 2015 hesap dönemini kapsadığından 6761 sayılı Kanun ile yapılan mezkur düzenleme öncesinde geçerli mevzuatın uygulanması gerekmektedir.

7) İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması

Mükellef kurum inşaat yoğunluğunun gelecek yıllarda hızla artacağını öngördüğü Bayraklı/İzmir bölgesinde saatlik üretim kapasitesi 150 metreküp olan komple yeni bir hazır beton tesisi kurmak üzere yatırım teşvik belgesi almıştır. Mükellef kurum toplam 1.250.000 TL’lik Bayraklı Hazır Beton Tesisi yatırımına 11.10.2015 tarihinde başlamış olup yatırımın 30.4.2016 tarihinde tamamlanması planlanmaktadır. 2015 hesap dönemi sonu itibariyle 380.000 TL tutarında yatırım harcaması yapılmıştır. Söz konusu yatırım 2015 hesap dönemi sonu itibariyle devam ettiği için henüz işletmeye başlanılmamış, dolayısıyla 2015 hesap döneminde bu yatırımdan kazanç elde edilmemiştir. Yatırım teşvik belgesine göre yatırıma katkı oranı: %40, vergi indirim oranı: %80, yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde kullanılabilir kısmı: %50 olarak belirlenmiştir.

Yatırım teşvik belgesinde yer alan yatırıma katkı ve vergi indirim oranları dikkate alınarak ilgili teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanması esastır.

Kanunun 32/A maddesinin ikinci fıkrasına 6322 sayılı Kanunla eklenen (c) bendi hükmüyle, mükelleflerin yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlarının yatırım döneminde diğer faaliyetlerinden 1/1/2013 tarihinden itibaren elde ettikleri kazançlarına, indirimli kurumlar vergisi uygulanması suretiyle yatırıma katkı tutarının kısmen kullanılabilmesi mümkün hale gelmiştir.

Mükelleflerin, 6322 sayılı Kanunla yapılan bu değişiklikten sonra yayımlanan 2012/3305 sayılı Karar kapsamında düzenlenmiş yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlarına fiilen başladıkları tarihten itibaren, hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben;

- Toplam yatırıma katkı tutarının Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen oranını geçmemek ve
- Gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşmamak

üzere, yatırım döneminde diğer faaliyetlerinden 1/1/2013 tarihinden itibaren elde ettikleri kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

Buna göre, 2012/3305 sayılı Karar kapsamında düzenlenmiş yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımların yatırım döneminde, mükelleflerin diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle kısmen yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarı, en fazla toplam yatırıma katkı tutarının Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen oranına tekabül eden kısmı kadar olabilecektir. Yatırım döneminde, yatırım teşvik belgesi kapsamında gerçekleştirilen yatırım harcamasının, bu dönemde yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarından (toplam yatırıma katkı tutarının Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen oranına tekabül eden kısmı) daha düşük olması halinde diğer faaliyetlerden yatırım döneminde elde edilen kazançlara indirimli



TÜRMOB

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

kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle kısmen yararlanılacak yatırıma katkı tutarı, gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşamayacaktır.

Diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanması açısından “yatırım dönemi” ifadesinden, yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırıma fiilen başlanılan tarihi içeren geçici vergilendirme döneminin başından tamamlama vizesi yapılması amacıyla Ekonomi Bakanlığına müracaat tarihini içeren geçici vergilendirme döneminin son gününe kadar olan sürenin anlaşılması gerekmektedir.

Mükellef kurum henüz işletilmeyen Bayraklı Hazır Beton Tesisi yatırımından 2015 yılı içinde kazanç elde etmediği için 2015 hesap döneminde sadece diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulayabilecektir.

Diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulamasındaki üst sınırdır:

1.Sınır: Yatırım döneminde yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarı	$[(\text{Toplam yatırım harcaması} \times \text{Yatırıma katkı oranı}) \times \text{Belirlenen oran}]$
	$[(1.250.000 \text{ TL} \times \%40) \times \%50]$
	250.000 TL
2. sınır: Gerçekleştirilen yatırım harcaması	380.000 TL

24

2012/3305 sayılı Karar kapsamında düzenlenmiş yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımların yatırım döneminde mükelleflerin diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle kısmen yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarı, en fazla toplam yatırıma katkı tutarının Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen oranına tekabül eden kısmı kadar olabileceğinden, mükellef kurumun yatırım döneminde diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlara, yararlanılacak yatırıma katkı tutarı 250.000 TL’yi geçmemek üzere, indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

Mükellef kurumun 2015 hesap döneminde diğer faaliyetlerden elde ettiği kazançlarına ilişkin indirimli kurumlar vergisi uygulaması aşağıdaki gibi olacaktır.

İndirimli KV oranı	$[\text{KV oranı} - (\text{KV oranı} \times \text{Vergi indirim oranı})]$ $[\%20 - (\%20 \times \%80)] = [\%20 - \%16] = \%4$
Yatırım döneminde yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarı	250.000 TL
İndirimli KV matrahı $[\text{Yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarı} / (\text{KV oranı} - \text{İndirimli KV oranı})]$ $[250.000 \text{ TL} / (\%20 - \%4)]$	1.562.500 TL
İndirimli orana tabi matrah üzerinden hesaplanan KV $(1.562.500 \text{ TL} \times \%4)$	62.500 TL



TÜRMOB

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

Mükellef kurumun yatırım döneminde yararlanılabileceği yatırıma katkı tutarı 250.000 TL'dir. Buna göre mükellef kurum kazancının yetmesi halinde 250.000 TL yatırıma katkı tutarından yararlanabilmek için kurumlar vergisi matrahının 1.562.500 TL'lik kısmına indirimli kurumlar vergisi oranı uygulayabilecektir. Böylece, tahsilinden vazgeçilen kurumlar vergisi tutarı [(1.562.500 TL x %20) - (1.562.500 TL x %4)] 250.000 TL olacak, yatırım döneminde yararlanabilecek yatırıma katkı tutarının tamamından, 2015 hesap döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazancına indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle faydalanılabilecektir.

OLMASI GEREKEN KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİ

Mükellef kurum nezdinde 2015 hesap dönemine ilişkin yapılan denetim neticesinde kurumlar vergisi yönünden bulunan farklar özetle aşağıda gibidir.

Açıklamaların Yapıldığı Tespit No	Yapılan Tespitin Mahiyeti	Tutar (TL)	Bulunan Farklara Yapılacak İşlem
1	Randıman İncelemesi Neticesinde Bulunan Kazanç Farkı	7.423.560	Ticari bilanço karına eklenecektir.
2	Stok Değerlemesinin Yanlış Yapılarak Satılan Mal Maliyetinin Yüksek Hesaplanmasına İlişkin Kazanç Farkı	11.427,46	Ticari bilanço karına eklenecektir.
3	Eksik Hesaplanan Arsa Satış Kazancı <i>*K.V.K.Mad. 5/1-e kapsamında istisna olarak dikkate alınabilecek kazanç tutarı 3.825.000 TL</i>	4.500.000	Ticari bilanço karına eklenecektir.
3	Haksız yere özel fon hesabına aktarılan tutarlar nedeniyle bulunan kazanç farkı	450.000	Ticari bilanço karına eklenecektir.
4	Örtülü sermayeye isabet eden faiz gideri	680.000	Kanunen kabul edilmeyen giderlere eklenecektir.
5	Haksız yere yenileme fonu aktarılan tutar nedeniyle bulunan kazanç farkı	144.000	Ticari bilanço karına eklenecektir.
	Hurda olarak satılan kamyonu ilişkin yüklenilen KDV	-32.400	Gider olarak kazançtan düşülecektir.
6	KDV Uygulanmadan Serbest Bölgeye Hazır Beton Satışı		Kurumlar Vergisi yönüyle yapılacak bir işlem bulunmamaktadır.
7	İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulamasına İlişkin Hesaplamalar		250.000 TL yatırıma katkı tutarına ulaşınca kadar 1.562.500 TL matraha %4 oranında indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.
Diğer	2015 yılı kazançlarına ilişkin olarak dönem içinde ödenen geçici vergi		Sadece ödenen 6.000 TL hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilecektir.

25

Mükellef kurumun 2015 hesap dönemi yasal defter kayıtlarına göre bu dönemdeki tüm faaliyetlerinden 38.000 TL ticari bilanço karı elde edilmiştir. Mükellefin beyanına yapılan tespitler çerçevesinde bulunan farklar eklendiğinde olması gereken ticari bilanço karı 12.534.587,46 TL (38.000 +7.423.560+11.427,46+4.500.000+450.000+144.000-32.400 =) olarak hesaplanmaktadır. Yasal defter kayıtlarında kanunen kabul edilmeyen gider tutarı 22.000 TL olarak gösterilmiştir. Mükellefin beyanına yapılan tespitler çerçevesinde bulunan farklar eklendiğinde olması gereken kanunen kabul edilmeyen gelir tutarı 702.000 TL (22.000+ 680.000=) olarak hesaplanmaktadır.



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)
TİCARİ BİLANÇO KARI	13.236.587,46
KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDERLER	702.000
ZARAR OLSA DAHİ İNDİRİLECEK İSTİSNA VE İNDİRİMLER	3.825.000
<i>K.V.K.Mad. 5/1-e</i>	3.825.000
KAR VE İLAVELER TOPLAMI	13.268.987,46
CARİ YILA AİT ZARAR, İSTİSNALAR VE İNDİRİMLER TOPLAMI	3.825.000
DÖNEM SAFİ KURUM KAZANCI (MATRAH)	9.411.587,46
%20 Kurumlar Vergisi Oranına Tabi Matrah	7.849.087,46
%4 İndirimli Kurumlar Vergisi Oranına Tabi Matrah	1.562.500
%20 Kurumlar Vergisi Oranına Tabi Matrah Üzerinden Hesaplanan Kurumlar Vergisi	1.569.817,49
%4 İndirimli Kurumlar Vergisi Oranına Tabi Matrah Üzerinden Hesaplanan Kurumlar Vergisi	62.500,00
HESAPLANAN KURUMLAR VERGİSİ (20%)	1.632.317,49
MAHSUP EDİLECEK VERGİLER	6.000
ÖDENMESİ GEREKEN KURUMLAR VERGİSİ	1.626.317,49