

Dönem Sonu İşlemleri

1-Dönem Sonu Envanter İşlemlerinde Özellikli Konular

Kasa Hesabı

Kasa hesabı bilanço denetiminde dikkat edilecek en önemli hesaplardan birisidir. Yapılacak denetimde, bilanço günü itibariyle bilançoda görülen paranın işletme kasasında mevcut olması gerekmektedir. Bunun için 31.12... tarihi itibariyle kasa sayımı yapılarak tutanağa bağlanmalıdır.

Bu tutanakta tespit edilen paralarla genel geçici mizandaki kasa hesabı karşılaştırılmalıdır. Karşılaştırma sonucunda rakamlar aynıysa herhangi bir düzeltmeye gerek kalmaz. Ancak sayım sonucu tespit edilen tutar, genel geçici mizanda görülen tutardan yüksekse kasa fazlası, düşükse kasa noksanı durumu söz konusudur.

Kasa fazlasının nedeni bulunursa düzeltme kaydı yapılır, bulunamazsa kasa fazlası tutarı gelir yazılır. (Kasa fazlası önce 397 hesaba alınarak kasa hesabı düzeltilmiş olur sonra 397 hesap 679 nolu hesaba devredilerek kapatılır.)

Kasa noksanının nedeni bulunursa düzeltme kaydı yapılır, bulunamazsa sermayede ortaya çıkan azalışlar zarar addolunmadığından kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınır. (Kasa noksanı 197 nolu hesaba alınarak kasa hesabı düzeltilmiş olur sonra nedeni bulunamazsa 689 nolu hesaba- KKEG olarak- devredilerek kapatılır.)

Gün sonu kasa bakiyelerine de bakılmalı, negatif bakiye ile çalışmasına izin verilmemeli (muhasebe usul ve esaslarına aykırılık teşkil eder)

Kasada efektif yani nakit olarak yabancı para bulunması halinde, 238 nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği uyarınca, Maliye Bakanlığınca ilan edilen efektif alış kuru ile değerlendirme yapılır. Döviz olarak düzenlenmiş senetler, mektuplar ve diğer kıymetli evraklar döviz olarak kabul olduğundan bunlar döviz alış cinsinden nakit mevcudu, T.C. Merkez Bankası döviz alış kuru ile değerlendirilerek kasa hesabında TL olarak gösterilir.

Kasa hesabında, işletmenin günlük nakit ihtiyacının üzerinde para gözükmeye durumunda, adat yöntemiyle faiz hesaplaması yapılarak gelir yazılması gerekir. Çünkü kasada fiilen yer alması mümkün olmayan meblağın işletme sahipleri tarafından işletmeden çekildiği ve bu yolla işletmenin gelir kaybına uğradığı tartışmasızdır. Kasa hesabında, fiili duruma göre fazla para gözükmeye durumunda, bu meblağın işletme sahipleri tarafından çekildiği kabul edilir. Bu nedenle bu tutarın ortaklar cari hesabına alınarak, adat yöntemiyle faiz hesaplaması yapılarak gelir yazılması gerekir.

Adat yönetimi ile faiz hesaplaması yapılırken işletmenin özelliğine göre kasada olabilecek azami para miktarı tespit edilir. Tespit edilen azami para tutarının üzerindeki tutarlar (gün x kredi tutarı x faiz oranı) formülü ile adatlantırılır.

Formüldeki kredi tutarı, işletmede azami para miktarının üzerinde olan miktarı ifade etmektedir. Faiz oranı olarak ise, eğer işletme kredi kullanıyor ise kullandığı kredinin faiz oranı eğer kullanmıyor ise mevduat/ reeskont faiz oranı olarak tespit edilmelidir.

Hesaplanan bu faiz geliri,131 Ortaklardan Alacaklar Hesabı borç 679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar Hesabı alacaklandırılarak kayıt yapılır. Çünkü kasadaki fiktif fazlalık ortaklar tarafından işletmeden çekilerek kullanılmıştır.

Dövizli kasa miktarında da aynı işlemler mutlaka yapılmalıdır.

Kasa hesabının muavini istenmek suretiyle kasada VUK 320, 323, 324, 332, 337, 400, **459 Genel Tebliği dikkate alınarak, 7.000,00 TL'nin üzerinde nakit ödemesinin yapıp yapılmadığı kontrol edilmelidir. (1.1.2016 dan itibaren 7.000 TL'ye indirilmiştir.)**

459 no.lu V.UK. Genel Tebliği'nin "Aynı Günde Aynı Kişi veya Kurumlarla Yapılan İşlemler" kısmına göre; Aynı günde aynı kişi veya kurumlarla yapılan işlemlerin toplam tutarının 7.000 TL'yi aşması durumunda, işlemlerin her biri işlem bazında belirlenen haddin altında kalsa bile, aştığı işlemten itibaren işleme konu tahsilat ve ödemelerin de aracı finansal kurumlar aracılığıyla yapılması zorunludur.

Tahsilat ve ödemeye konu işlem tutarının tevsik zorunluluğu kapsamında 7.000 TL'yi aşması halinde, bedelin farklı tarihlerde kısım kısım ödenmesinde işlemin toplam tutarı dikkate alınacak ve her bir tahsilat ve ödeme, tevsik zorunluluğu kapsamında aracı finansal kurumlar kanalıyla gerçekleştirilecektir.

(Yukarıdaki hükümlere uyulmadığı takdirde işlemin her iki tarafı da cezaya muhatap olacaktır.)

Döviz kasası değerlemelerinde, değerlendirme gününe esas T.C. Merkez Bankası Efektif Alış döviz kuru dikkate alınmalıdır.

Çekler

Alınan ve verilen çekler itibari değerle (üzerinde yazılı olan) değerlendirilir. Her ne kadar Türk Ticaret Kanunu'na göre çekte vadenin olmaması gerekirken, uygulamada tam aksine genellikle çekler vadeli olarak düzenlenmektedir. Yani Türk Ticaret Kanunu çeki bir ödeme aracı olarak görürken, piyasa bunu bir kredi aracı olarak kullanmaktadır. Çekler hesabında vadeli çeklerin olması halinde bunlar ilgili alacak veya borç senetleri hesabına aktarılmalıdır. Karşılıksız çekler ise, şüpheli ticari alacaklar hesabına aktarılır.

Gerek doktrin gerekse içtihatla kabul edilen ortak görüşe göre, çek TTK'da kambiyo senetleri başlığı altında düzenlenmiş olmasına rağmen bir senet değil, bir ödeme aracı olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle V.U.K.'nun 281'nci maddesi hükmü karşısında reeskont işlemine tabi tutulması hukuken mümkün değildir. Diğer bir ifadeyle, çekin keşide tarihinin değerlendirme günü itibariyle henüz gelmemiş olduğu savı ileri sürülerek reeskont işlemine tabi tutulması olası değildir. Ayrıca, TTK'nun 584 ve 689'uncu maddeleri gereğince, vadesi gelmemiş poliçe ve bonoların da görüldüğünde ödenmesi gerekmektedir. Dolayısıyla, bu şekilde düzenlenen bono ve poliçelerin reeskonta tabi tutulmaları mümkün değildir. Bununla birlikte **vadeli çekler reeskont işlemine tabi tutulabilir, ancak vergi matrahının tespitinde gelir veya gider olarak dikkate alınmaz.**

64 no.lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri'nin yayımlanmasıyla(30/04/2013), "ileri düzenleme tarihli çeklerin değerlendirme gününde vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçlar için uygulanması öngörülen reeskont uygulamasından yararlanması mümkün bulunmaktadır."

Bankalar Hesabı

Bu hesap, işletmece yurtiçi ve yurtdışı banka ve benzeri finans kurumlarına yatırılan ve çekilen paraların izlenmesini kapsar. Bankalara para olarak veya hesaben yatırılan değerler borç, çekilen tutarlar ile üçüncü kişilerce tahsil edildiği anlaşılan çek ve ödeme emirleri alacak kaydedilir.

Banka hesabında TL ve döviz cinsinden paralar tutulduğu için TL cinsinden vadesiz hesaplar **mukayyet değerle**, döviz cinsinden vadesiz hesaplar ise Maliye Bakanlığı'nca yayımlanan ilgili **döviz alış kuru** ile değerlendirilir.

Bankalar hesabının envanteri yapılırken öncelikle muhasebe kayıtlarının banka ekstreleri ile uyumunun sağlanması, farklılık olduğu takdirde bankalar hesabı ile ilgili yanlış ve eksik muhasebe kayıtların düzeltilmesi gerekmektedir. Bankalarda bulunan yabancı para mevcutlarının dönem sonunda mutlaka Maliye Bakanlığı'nca yayımlanan ilgili **döviz alış kuru** ile değerlendirme işleminin yapılarak oluşan kur farklarının olumlu ise kambiyo karı olarak, olumsuz ise kambiyo zararı olarak dönem matrahının tespitinde dikkate alınması gerekir.

Alıcılar Hesabı

İşletmeden mal alan müşterilerin işletmeye olan senetsiz borçlarının izlendiği hesap olup bu alacaklar ticari işlemlerden kaynaklanan alacaklardır. Bu bakımdan her şeyden önce bu alacakların ticari işlemlerden kaynaklanıp kaynaklanmadığı kontrol edilir.

Bu alacaklar için mutabakatlar gönderilir ve doğrulukları tespit edilir. Yabancı para cinsinden olan alacaklar (ihracat bedelleri) T.C. Merkez Bankası döviz alış kuru ile değerlendirilecektir.

8 Şubat 2008 tarih, 26781 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Karar, 2008/12186 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile düzenlenmiş ve yayımı tarihinde yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. Bu karara göre; ticari amaçlarla ihraç edilen malların bedelinin ihracatçılar tarafından yurda getirilerek bankalara, Türk parası olması halinde tevsiki, döviz ise satılması zorunluluğu kaldırılarak, 8 Şubat 2008 tarihinden itibaren ihracat bedellerinin tasarrufu serbest bırakılmıştır.

Bu durumda daha önce bir gümrük beyannamesi bazında 100.000 \$' ı geçen ihracat bedellerinin yurda getirilmesi zorunlu iken 8 Şubat 2008 tarihinden itibaren ihracat bedellerinin gümrük beyannamesi bazında tutarına bakılmaksızın istenilen zamanda ve miktarda yurda getirilmesi imkanı sağlanmıştır.

Ancak bu durum normal ihracatlar ile ilgilidir. Hizmet ihracı, bavul ticareti ve bavul ticareti kapsamında ihracat yapanlara ihraç kaydıyla teslimlerden kaynaklanan katma değer vergisi iadelerinde döviz alım belgelerinin istenmeye devam edileceği 2008/2 sayılı KDV İç Genelgesinde açıklanmıştır.

Dolayısıyla yurt dışından olan alacakların yurt içine getirilme zorunluluğu olmamasına rağmen değerlemesinin mutlaka yapılmasının sağlanması gerekmektedir.

Alicılar hesabından şüpheli hale gelen varsa bunların şüpheli hale gelip gelmediği araştırılır.

Alicılar hesabında firmadan mal alan müşterilerin senetsiz borçları izlenir ancak aynı müşteriden veya ilişkili kişilerden olan borçların sürekli artmasına rağmen bir azalış göstermemesi durumunda (mutad kabul edilecek zamanlarda tahsil edilmemesi); vergi idaresi tarafından tahsil edilmeyen tutarların müşterilere kredi olarak kullanıldığı yani finansman hizmeti verildiği ancak buna ilişkin faiz gelirlerinin kaydedilmediği ve katma değer vergisi hesaplanmadığı bakımından eleştiriye muhatap tutulabilir.

Vadeli Mevduat Hesaplarının Değerlemesi

•Vadeli mevduatta faiz prensip olarak tahakkuk ettiği (tutar olarak kesinleştiği) dönemde gelir yazılırdı.

• Ancak bakanlık tahakkuk esasını dikkate alan bu uygulamayı 67 nolu KVK GT ile değiştirdi ve dönemselik esasını dikkate alan uygulamayı benimsedi.

•Tebliğe göre değerlendirme günü itibariyle işlemiş faizin dönemselik ilkesi gereği ilgili döneme gelir yazılması gerektiği açıklandı.

• Danıştay DDGK'ü bu görüş çerçevesindeki uygulamayı iptal etti. Ama bunun üzerine söz konusu uygulama 2004 yılında 5281 sayılı yasa ile VUK md.281'de yapılan değişiklik çerçevesinde kanun hükmü haline getirildi.

•VUK md. 281'de yapılan değişiklikle ticari işletmelere dahil vadeli mevduat hesapları için değerlendirme gününe kadar oluşan faiz tutarı işletmenin ilgili kapanan dönem geliri olarak dikkate alınmaya başlandı.

•Ticari işletmeler aktifine kayıtlı repo hesapları için de aynı şekilde işlem yapacaklardır. (67 seri no.lu KVK G.T.)

Vadeli Mevduatların İşlemiş Faizlerine İsbet Eden Stopajların Mahsubu

•Vadesi değerlendirme gününden sonra olan repo ve ters repo işlemleri ile vadeli mevduat hesaplarına ilişkin olarak, değerlendirme gününe kadar tahakkuk eden ve ticari kazancın tespitinde gelir olarak dikkate alınan faiz tutarları üzerinden, ilgili dönem beyannamesinin verilmesi gereken sürenin sonuna kadar tevkif suretiyle ödenmiş olan verginin, beyannameye ithal edilen gelire isabet eden kısmı hesaplanan yıllık vergiden mahsup edilebilecektir.

•Buna göre; vadesi değerlendirme gününden (31 Aralık) sonra, ancak beyanname verme tarihinden önce (25 Nisan) dolan mevduat hesaplarında kıst olarak hesaplanıp gelir yazılan işlemiş faizlere isabet eden gelir vergisi stopajı mahsuba konu edilebilecektir.

•Vadesi beyanname verme süresinden sonra (gelir vergisinde izleyen yıl 25 Mart, kurumlar vergisinde izleyen yıl 25 Nisan) dolan mevduat hesaplarında ise stopajın tamamı faiz ödemesinin yapıldığı yıla ilişkin gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinde hesaplanan vergilerden yapılacaktır.

Banka Kredilerinin Değerlemesi

Banka kredisi borçlarından TL bedelli olanlar mukayyet değeri ile değeri. Döviz bedelli kredi borçların mukayyet bedeli ise Maliye Bakanlığınca yayımlanan döviz alış kuru ile hesaplanacak kur farkı da dahil edilerek tespit edilir. Yabancı paraların kur değerlemesi sonucu ortaya çıkacak olumsuz fark kredi borç değerine eklenecek, karşılığında 660 veya 661 nolu hesaba(780/797 nolu hesap aracılığıyla) gider kaydı yapılacak, olumlu fark ise ilgili kredi borç değerinden düşülecek karşılığında 646 nolu hesaba gelir kaydı yapılacaktır.

VUK'un, 5228 Sayılı Kanun'un 59. maddesinin 1/c bendi hükmü ile değişik 285. maddesinin birinci fıkrasında; borçların mukayyet değerleriyle değeri ve mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit borçların **değerleme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte** dikkate alınacağı belirtilmiştir.

Söz konusu düzenleme ile bankalar tarafından kullanılan kredilere yürütülen faizlerin değerlendirme günü itibariyle krediyi veren bankalar tarafından gelir, krediyi kullanan mükellefler tarafından da gider olarak kaydedebileceği hususuna açıklık kazandırılmıştır. Böylece işleme taraf olan mükelleflerden birisi için gider oluşturan unsurun, diğer mükellef içinde gelir oluşturması kuralına uygun hükümler getirilmiş olmaktadır.

Bu şekilde finansman ihtiyaçlarını banka kredisi kullanmak suretiyle karşılayan mükellefler, banka kredisi borçları nedeniyle değerlendirme gününe kadar oluşan kıst döneme ait tahakkuk etmiş ancak ödemiş buldukları faizleri de gider olarak kurum kazancından indirebileceklerdir.

Alacak ve Borçların Değerlemesi

- Alacakların (müşteriler hs.) bakiye mutabakatının yapılması gerekir. Bu yazılı olarak, mümkünse ıslak imzalı olarak gerçekleştirilmelidir.
- Borçların (satıcılar hs.) bakiye mutabakatlarının da aynı şekilde gerçekleştirilmesi gerekir.
- Ba ve Bs formlarının doldurulması sırasında zaman zaman yapıldığı görülmektedir.
- Alacaklarda oluşan mutabakatsızlıkların sebebi araştırılmalı. Araştırma sonucu tespit yapılırsa gereken düzeltme yapılmalıdır. Tespit yapılamıyor ise fark gelir veya gider olarak kayıtlara alınarak düzeltme tamamlanır. Gider yazılan tutar KV beyannamesinde KKEG olarak dikkate alınır.

Yabancı Para Cinsinden Senetli veya Senetsiz Alacak ve Borçlar

- Yabancı para cinsinden senetli veya senetsiz alacaklar da mukayyet (kayıtlı) değeri değerlendirilir.
- Ancak alacak ve borç tutarları Maliye Bakanlığı'nın yılsonunda tebliğ ile ilan ettiği döviz kurlarıyla çarpılmak suretiyle düzeltilir. Oluşan kur farkları gelir veya gider olarak sonuç hesaplarına yansıtılır.

Dövizli veya Döviz Endeksli Düzenlenmiş Faturaların Tahsil Sırasında Oluşan Kur Farklarının Faturalanması ve KDV'si

KDV Uygulama Genel Tebliğine göre;

- Bedelin döviz cinsinden veya dövize endeksenerek ifade edildiği işlemlerde, bedelin kısmen veya tamamen vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarihten sonra ödenmesi halinde, satıcı lehine ortaya çıkan kur farkı esas itibarıyla vade farkı mahiyetinde olduğundan, matrahın bir unsuru olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.
- Buna göre, teslim veya hizmetin yapıldığı tarih ile bedelin tahsil edildiği tarih arasında ortaya çıkan lehte kur farkı için satıcı tarafından fatura düzenlenmek ve faturada gösterilen kur farkına, teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan oran uygulanmak suretiyle KDV hesaplanır.
- Bedelin tahsil edildiği tarihte alıcı lehine kur farkı oluşması halinde, kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından satıcıya bir fatura düzenlenerek, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.
- Yıllonlarında ve geçici vergi dönemlerinde, Vergi Usul Kanunu uyarınca yapılan değerlemeler sonucu oluşan kur farkları üzerinden KDV hesaplanmaz.

Senetli Alacak ve Borçlar için Reeskont Uygulaması

•Reeskont uygulaması alacak ve borçların değerlendirme günündeki (31.12 tarihindeki) değerini tespit etme işlemidir. Vergi Usul Kanunu'na uygun reeskont işlemi değerlendirme gününde senede bağlanmış olan borç ve alacaklar için yapılabilir.

•Senetli alacaklarını reeskonta tabi tutan işletmeler borç senetlerini de aynı şekilde reeskonta tabi tutmak zorundadırlar.

•Reeskont işlemi iç iskonto yöntemine göre gerçekleştirilir.

$$X = A \times n \times t / 360 + (n \times t)$$

n : faiz oranı

t : vadeye kadar gün sayısı

A : Senedin Nominal Değeri

X : Reeskont Gider/Geliri

•Reeskont uygulamasında esas alınacak faiz oranı, senet üzerinde belli edilmiş orandır. Eğer senet üzerinde belirtilmiş oran mevcut değilse, T.C. Merkez bankasının resmi iskonto haddi esas alınır.

•Yabancı para cinsinden olan senede bağlı alacak ve borçlarda esas alınacak faiz oranı senette gösterilmemişse değerlendirme gününde geçerli olan Londra Bankalar Arası Faiz Oranı (LIBOR) esas alınacaktır.

•Reeskonta tabi tutulan senede bağlı borç-alacak daha önce işletmenin sonuç hesaplarına (gelir veya gider yada maliyet olarak) etki etmiş bir alacak veya borç olması gerekir.

•Vadesiz senetler için reeskont uygulaması yapılamaz. Aynı şekilde, vadesi belli olan ancak senede bağlanmayan alacak ve borçlar da reeskonta tabi tutulamaz.

•31.12 tarihi itibarıyla vadesi geçmiş senetler için reeskont ayrılamaz.

•Avans olarak alınan (özellikle kampanyalı satışlarda) alacak senetleri için reeskont ayrılamaz (1993/1 s. VUK İç Genelgesi).

•Hatır senetleri ve Çekler için reeskont uygulanamaz.

•Teminata verilen senetler ile tahsile verilen senetler üzerinde mükellefin hakkı devam ettiğinden bu senetlerin reeskonta tabi tutulması mümkündür (Bakanlık muktezası ve Danıştay K.).

•Tahsile verilen senetler de reeskonta konu olur (DKK).

•Vadeli çekler için reeskont ayrılamaz. SPK uyarınca, SPK'ya tabi şirketler, vadeli çekleri reeskonta tabi tutmak zorundadır (Seri XI, No: 1 SPK Tebliği). Ancak bu işlemin mali kârı etkilemesi söz konusu değildir (Danıştay V.D.D.G.K.K.).

•Alacak senedinin KDV'ne isabet eden kısmı için de reeskont ayrılabilir.

•GVK md. 42 kapsamındaki senetler, işin bittiği yıl itibariyle reeskonta tabi tutulabilirler.

•Önceki yılda gider yazılan alacak senetleri reeskontlarının cari yılda ters kayıtla kapatılarak gelir yazılması gerekir.

•Önceki yılda gelir yazılan borç senetleri reeskontlarının cari yılda ters kayıtla kapatılarak gider yazılması gerekir.

Şüpheli Alacak Karşılıkları

Şüpheli alacaklara alınacak olan alacaklara ilişkin olarak dava açıldığına veya icra takibine alındığına ilişkin kayıtlar saklanmalıdır. İlgili alacakların şüpheli alacak olduğuna dair ispat vesilesidir.

•Bilanço esasında defter tutulması ve ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla;

-dava ve icra safhasında bulunan alacaklar,

-yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar,

şüpheli alacak sayılır.

•Şüpheli alacağın teminatsız kısmı için pasifte karşılık ayrılabilir. Teminatlı alacaklar şüpheli alacak uygulamasına konu olmazlar (Danıştay K.).

•Kamu idare ve müesseselerinden olan alacağın tahsil edilememesi ve bu yüzden bir zararın oluşması ihtimali olmadığından bu tür alacaklar için prensip olarak şüphelilikten bahsedilemez.

•Aciz vesikasına bağlanan alacaklar için de şüpheli alacak karşılığı ayrılabilir. Ancak bu alacakların değersiz alacak olduğundan bahsedilmez.

•Şüpheli alacağın sonradan tahsil edilen miktarı tahsil edildiği dönemde gelir olarak dikkate alınır.

•Alacak şüpheli hale geldiği dönemde karşılık ayrılabilir. (Bu konuda tersi yönde yargı kararları da mevcuttur.)

•Şüpheli hale gelen verilen avanslar için şüpheli alacak karşılığı ayrılamaz.

- KDV alacakları için şüpheli alacak karşılığı ayrılabilir.
- Kampanyalı satışlarda dönemi gelmeyen erken (peşinat olarak) alınmış senetler için karşılık ayrılamaz.
- İcra takibi ciddi olmalıdır (Danıştay K.).

Değersiz Alacaklar

•Bir mahkeme kararına veya kanaat verici bir belgeye göre tahsil edilmesine imkan kalmayan alacaklar işletme açısından değersiz alacak sayılır ve muhasebe kayıtlarındaki değeri ile zarara geçirilerek yok edilirler.

•Şüpheli alacak uygulamasının aksine bütün mükellefler değersiz alacak uygulamasından yararlanabilir. İşletme esasında defter tutan mükellefler değersiz alacakları doğrudan gider kaydederler. Değersiz alacak olarak gider yazılan bir alacak ileride tahsil edilirse doğrudan gelir yazılması gerektiği unutulmamalıdır.

•Kanaat verici vesika, alacağın tahsilinin imkansızlığını gösteren ve herkes tarafından kabul edilebilecek nitelikte bir delil olmalıdır. Şu belgeler kanaat verici vesika olarak kabul edilebilir.

-konkordato anlaşmaları (anlaşma ile alacaklının borçluyu ibra ettiği tutar),

-borçlunun yurtdışına kaçtığını ve haczi kabil malı olmadığını gösteren belgeler,

-borçlu hakkında verilmiş gaiplik kararı,

-borçlunun ölümü ve mirasçılardan mirası red kararı,

-alacaktan vazgeçtiğini gösteren sulh anlaşması (mahkeme tutanağı).

-ticaret mahkemesince borçlu hakkında verilmiş ve ilgili masa tarafından tasfiyeye tutulmuş bulunan iflas kararına ilişkin belgeler

-Alacaklı tarafından alacakla ilgili olarak açılmış olan davayı, borçlunun kazandığına dair resmi evrak ve belgeler

-borçlunun adresinin saptanamaması nedeniyle icra takibat dosyasının işlemden kaldırıldığına dair icra memurluğu yazısı

Vazgeçilen Alacaklar

•Konkordato veya sulh yoluyla tahsilinden vazgeçilen alacaklar borçlu işletme tarafından özel bir fon hesabına (vazgeçilen alacak karşılığı) alınır ve gelir olarak kaydedilmez.

•Bu fon borcun tahsilinden vazgeçildiği yıl sonundan başlayarak üç yıl süre ile borçlunun bilanço pasifinde zararla itfa edilmek üzere bekletilir. Bu süre içerisinde zararla itfa edilemeyen fon tutarı üçüncü yıl sonunda gelir yazılır.

•Alacaklı işletme vazgeçtiği alacağını gider yazamaz. Bu tutar KKEG'dir.

Ortaklardan Alacak ve Borçlar

Bilançoda Ortaklardan Alacaklar Hesabı 131 numaralı hesapta, Ortaklara Borçlar Hesabı da 331 numaralı hesapta takip edilmektedir.

a)Ortaklardan Alacaklar

Ortaklardan alacaklar mukayyet bedel ile değerlendirilir. Maliye Bakanlığınca yayımlanan kur üzerinden yapılacak kur değerlemesi sonucuna göre düzeltilecektir. Kur değerlemesinde tespit edilecek lehte kur farkları 656 nolu, aleyhte kur farkları da 646 nolu gelir tablosu hesaplarına kaydedilir.

Bilançoda 131 Ortaklardan Alacaklar Hesabında bir tutar yer alması durumunda, işletmenin parasının ortaklara kullanırılmış olması söz konusudur. İşletmenin ayrı bir tüzel kişiliği mevcut olduğundan işletme kaynakları ortaklara bedelsiz olarak kullanılamaz.

Bu nedenle 131 Ortaklardan Alacaklar Hesabına, mutlaka faiz işletilerek işletmenin mahrum kaldığı faiz geliri kayıtlara intikal ettirilmelidir.

Hesaplanacak faiz, aynen kasa hesabında hesaplanan adet yöntemine göre hesaplanmalıdır. Ancak bu hesaplamada kasa hesabında yapıldığı gibi azami bir tutarın üzerindeki miktara faiz hesaplanması söz konusu değildir. Hesaplanacak faiz tutarı ortaklara kullanılan tutarların tamamı üzerinden hesaplanacaktır.

Ayrıca ortaklara finansman hizmeti de sağlanmış olacağından faiz geliri üzerinden %18 oranında katma değer vergisi hesaplanarak katma değer vergisi beyannamesinde ilave edilecek katma değer vergisi olarak beyan edilmesi gerekecektir.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümlerine dikkat etmek için uygulanacak faiz oranının emsallere uygun olmasına özellikle dikkat edilmelidir.

•Ortaklardan olan alacakların adetlendirilerek faizlendirilmesi gerekir.

•Faiz oranı olarak işletmenin kullandığı krediler varsa bu krediler için katlandığı faiz maliyetleri esas alınır.

•Diğer durumlarda %27 reeskont faizi dikkate alınabilir.

•Ortaklardan olan alacaklara hesaplanacak faiz tutarlarının işletme tarafından ilgili ortağa faturalanması ve fatura üzerinde KDV hesaplanması gerekir. (Aksi yöne görüşlerde mevcuttur.)

Holding bünyesinde yer alan grup şirketin kaynaklarından diğer grup şirketine faiz ve komisyon uygulanarak gerçekleştirilen ve BSMV'ye tabi bulunmadığı belirtilen kredi kullandırma işlemi KDV'ye tabi olup, bu işlemin karşılığını teşkil eden faiz ve komisyon toplamı üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir. Öte yandan, grup şirketince bankalardan ve diğer finans kuruluşlarından temin edilen kredilerin diğer grup şirketine herhangi bir bedel eklenmeksizin anapara, faiz ve masraflarıyla birlikte aynen aktarılması işleminde aynen aktarılan bu bedeller için KDV hesaplanmayacaktır. Ancak, aktarılan kredi tutarına ilaveten herhangi bir bedel alınması halinde ise bu bedel, şirketin sunduğu hizmetin karşılığını teşkil edeceğinden, genel oranda katma değer vergisine tabi tutulacaktır. (İVDB'nin 08.08.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17-2472 sayılı özeldesesi)

b-Ortaklara Borçlar:

Ortaklara borçlardan ticari işlem sonucunda oluşanlar bilançonun ticari borçları içinde gösterilir ve orada değerlendirilir. Ortaklara borçların ticari işlemde doğmamış olan kısmı diğer borçlar içinde gösterilir ve burada değerlendirilir.

Ortaklara borçların değerlemesinde ticari borç değerlendirme ölçüleri aynen geçerlidir. Borçlar mukayyet bedeli değerlendirilir. Döviz cinsinden borçların dönem sonu değerlemesinde mukayyet bedeli, Maliye Bakanlığınca yayımlanan döviz alış kuruna göre yapılacak kur değerlemesi sonucuna göre düzeltilir. Kur değerlemesinde lehte oluşan kur farkları 646 nolu gelir tablosu, aleyhte oluşan kur farkları da 780/797 nolu maliyet hesaplarına kaydolunur. Maliyet hesapları dönem sonunda 660-661 nolu hesaplara gelir tablosu hesaplarına aktarılarak kapatılır. Gelir tablosu hesapları da 690 nolu hesaba aktarılarak kapatılır.

331 Ortaklara Borçlar hesabı, dikkat edilmesi gereken bilanço kalemlerindedir. İşletmede ortaklardan alınan borçlar devamlı bir şekilde kullanılıyorsa ve kullanılan bu borçlara faiz, kur farkı veya her ne adla olursa olsun bir ödeme yapılıyorsa Kurumlar Vergisi Kanununun 11 ve 12. maddeleri göz önünde bulundurulmalıdır.

Buna göre 331 Ortaklara Borçlar Hesabının hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte işletmenin öz sermayesinin üç katını aşan kısmı örtülü sermaye kabul edilmekte ve örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkı ve benzeri giderlerin indirimi kabul edilmemektedir.

Ancak 331 Ortaklara Borçlar hesabı için herhangi bir faiz veya kur farkı hesaplanması veya ödenmesi söz konusu değilse örtülü sermayeden bahsetmek de mümkün değildir.

2-Geçici aktif – pasiflerin değerlendirilmesi

Peşin Ödenen Giderler

•Kira, sigorta primi vb. gibi gelecek aylara ya da yıllara ilişkin olarak şimdiden peşin olarak yapılan giderlerin dönemsel ilkesi gereğince cari yıla ait olan kısmının tespit edilerek geri kalan kısmının giderler arasından çıkarılması (ya da aktifleştirilmiş ödemenin cari yıla isabet eden kısmının giderlere atılması) gerekmektedir.

Verilen Avanslar

•Türk lirası cinsinden verilen avanslar mukayyet (muhasabede kayıtlı) değerleriyle değerlendirilir.

• Döviz olarak verilen avansların mukayyet bedeli, Maliye Bakanlığınca yayımlanan kur üzerinden yapılacak kur değerlendirme sonucuna göre düzeltilecektir. Kur değerlemesinde tespit edilecek lehte kur farkları 656 nolu hesaba gelir, aleyhte kur farkları da 646 nolu hesaba gider kaydedilir. Avans alacağının gerçek bir alacağı ifade etmediğinden hareketle bazı maliyeciler avans alacağına ilişkin kur farkı giderinin KKEG olarak değerlendirilmesi gerektiğini savunmaktadır. Her iki görüş yönünden Danıştay kararları mevcuttur.

.Avanslar VUK'nun aktif ve pasif geçici kıymetlerin değerlemesine ilişkin hükümleri çerçevesinde değerlendirilir. Gelir İdaresi avans alacağına ayrılan karşılık giderinin KKEG niteliğinde olduğu görüşündedir.

Alınan Avanslar

- Alınan avanslar mukayyet (muhasabede kayıtlı) değerleriyle değeriştirler.

Alınan ve verilen avanslar gelir tablosu hesaplarına kaydedilmeyip bilanço hesaplarında izlenir. Dolayısıyla dönem kazancının tespitinde, alınana avanslar satış hasılatı, verilen avanslarda alış maliyeti olarak değeriştirilmez, bilançoda borç veya alacak olarak yer alır. Alınan avanslara ilişkin olarak bilanço pasifinde 34 nolu hesap kısa ve 44 nolu hesap uzun vadeli olmak üzere takip edilir.

•Döviz olarak alınan avansların mukayyet bedeli, Maliye Bakanlığınca yayımlanan kur üzerinden yapılacak kur değeriştirilmesi sonucuna göre düzeltilir. Kur değeriştirilmesinde tespit edilecek lehte kur farkları 656 nolu hesaba gelir, aleyhte kur farkları da 780/797 nolu hesaba gider kaydolunacaktır. Ancak sipariş avanslarına ilişkin finansman (kur farkı) giderleri sonuç hesaplarına intikal ettirilmeyip sipariş mal maliyetine eklenmelidir.

Bir kısım görüşlere göre değeriştirme sonucu ortaya çıkan kur farkı giderleri dönem gideri olarak dikkate alınamaz. Söz konusu kur farkları aktifleştirilerek avansla ilgili işin bitimine kadar aktifte bekletilir. İşin bittiği yılda biten işle ilgili kur farkı gideri olarak dikkate alınır. (Bu konuda tersi yönde yargı kararlarının da bulunduğunu uygulama sırasında göz ardı etmemek gerekir.)

Kıdem Tazminatı Karşılığı

•İşletmede mevcut çalışanların tamamının isten çıkarılması halinde işletmenin karşı karşıya kalacağı mali yükü belirtmek üzere hesaplanan ve gider yazılan kıdem tazminatı karşılıkları Vergi Usul Kanunu açısından kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir.

•Fiilen gerçekleşen isten çıkarılmalar dolayısıyla yapılan tazminat ödemeleri ise gider yazılabilir.

3-Stokların Değeriştirilmesi

Mal stoklarının değeriştirilmesi

Stoklar, ilk madde ve malzeme, yarı mamuller, mamuller ve verilen sipariş avanslarından oluşur. Stoklar bilançoda yer alan en önemli kalemlerden biridir. Çünkü:

Stoklar olduğundan düşük gösterilirse, satılan malın maliyeti yüksek olacağından kar azaltılmış olur.

Stoklar olduğundan yüksek gösterilirse satılan malın maliyeti düşük olacağından kar artırılmış olur.

Bir başka deyişle stoklarla kar aynı yönde hareket etmekte, stoklar olduğundan az gösterilirse kar da azaltılmış olur, aksine stoklar olduğundan çok gösterilirse kar da çoğaltılmış olur.

Bilançoda stokların denetimi yapılırken mutlaka fiili sayım tutanakları istenmelidir. Mal sayımı yapılmamışsa mutlaka sayımı yaptırılır.

Sayım yapılırken:

Konsinye mallar ile satın alınmış ve belgeleri (sevk irsaliyesi ve/veya fatura) gelmiş ancak fiilen gelmemiş mallar sayıma dahil edilmelidir. Buna karşılık satılmış ve belgesi (sevk irsaliyesi ve/veya fatura) düzenlenmiş ancak çeşitli nedenlerle işletme deposunda yer alan mallar ile emanet olarak bırakılmış mallar sayıma dahil edilmemelidir.

Stokların fiili sayımı ile işletmenin muhasebe kayıtlarında yer alan miktarları kontrol edilmelidir. İşletmenin muhasebe kayıtlarında yer alan stok miktarı ile fiili stok miktarının farklı olması halinde 197 ve 397 nolu hesaplar kullanılarak kayıtlı stoklar fiili stoklar seviyesine getirilmelidir. Fire dışında (-) çıkan mallar için yüklenilen KDV beyan edilmelidir.

Daha sonra stokların değerlemesinin doğru yapıp yapılmadığı kontrol edilmelidir. Bu kontrolde:

Satın alınan malların:

VUK 274. madde uyarınca maliyet bedeli (satın alma bedeli + taşıma giderleri + sigorta giderleri + stoklara girinceye kadar oluşan kur farkları) ile,

İmal edilen malların:

VUK 275. madde uyarınca maliyet bedeli (ilk madde ve hammadde bedeli + işçilik + genel üretim giderleri + genel yönetim giderlerinden verilecek pay + ambalaj bedeli) ile,

Değerlenip değerlendirmediği kontrol edilir.

Dönem sonu stokların hangi yöntemle göre değerlendirildiği tespit edilerek yöntemin doğru uygulanıp uygulanmadığı kontrol edilmelidir. Lifo yönteminin uygulanmasının mümkün olmadığı unutulmamalıdır.

Stoklarda miktar dengesinin sağlanıp sağlanmadığı hususu kontrol edilmelidir. Fark çıkması durumunda bunun fire ve zayıatlardan kaynaklanıp kaynaklanmadığı araştırılarak fire ve zayıat oranlarının sanayi ve ticaret odalarınca belirlenen oranlara uygun olup olmadığı kontrol edilmelidir. Fire dışında (-) çıkan mallar için yüklenilen KDV beyan edilmelidir.

Stoklarda, 238 seri nolu VUK Genel Tebliği uyarınca, stokların satın alınıp işletme deposuna girdiği tarihe kadar oluşan kur farklarının alınan stokların maliyetine eklenip eklenmediği kontrol edilmelidir. İşletme deposunda duran stoklarla ilgili olarak daha sonra ortaya çıkan kur farklarının gidere veya maliyete atılması ihtiyaridir. Ayrıca faiz ve komisyon giderlerinden dönem sonu stoklarına pay verilmesi de ihtiyaridir.

Prim ve İskontolar

•Dönem içinde satın alınan emtia için (sipariş edilen mal partisi bazında) satıcı tarafından yapılan mal alış iskontoları, emtia maliyeti ile ilişkilendirilir. Dönem sonu emtia stoklarının maliyetinin tespitinde bu alış iskontoları emtianın maliyet bedelini düşüren bir unsur olarak dikkate alınır.

•Bir yıl içinde alınan toplam emtia kıymeti üzerinden yapılan iskontolar (ciro primleri gibi) ise maliyetle ilişkilendirilmez. Doğrudan gelir yazılır.

•Ciro primine karşılık bedelsiz mal gönderilmesi halinde ciro primi gelir yazılır, bu tutar aynı zamanda bedelsiz alınan malın alış bedeli olarak kaydedilir. Söz konusu mallar işletme aktifinde bu bedelle gösterilir.

Emtia Stokları İle İlgili Vade Farkları

•Mal alımları ile ilgili alış sırasında hesaplanan vade farklarının mal maliyetine ilave edilmesi gerekir. Mal alındıktan sonra ödemenin gecikmesine bağlı olarak doğan vade farkları ise finansman gideri mahiyetinde olduğundan alınacak fatura ile doğrudan gider yazılabilir.

Emtia Stokları İle İlgili Kredi Faizleri

•İşletmeler yıl içinde kullandıkları kredi faizlerinden mal stoklarına pay vermek zorunda değildirler (VUK G.T.238). Ancak dileyen mükellefler stokta bulunan emtiaya isabet eden kısmı maliyete alabilirler. **(Diğer giderlere dikkat!!!)**

•Bu durum daha çok ilgili yılda zarar eden şirketler açısından (söz konusu kredi faizleri nedeniyle) oluşan bir kısım zararın sonraki yıla aktararak daha uzun süre devredilme şansı yaratılması açısından avantaj yaratır.

•İthal edilen emtiaya ilişkin olarak ortaya çıkan kur farklarından emtianın işletme stoklarına girdiği ana kadar olan kısmın ise ilgili emtia maliyetine dahil edilmesi zorunludur.

•Emtia maliyetinin tespiti açısından bedelin ödenmesi önem taşımamaktadır.

Emtia Stokları İle İlgili Kur Farkları

•İthal edilen emtianın maliyet bedeli, ithal edilen malın döviz değeri ile fiili ithalinin yapıldığı tarihteki merkez bankası döviz alış kurunun çarpımı sonucu bulunur.

•İthalat bedelinin daha sonra ödenmesi dolayısıyla ortaya çıkacak kur farkları ise doğrudan gider yazılabilir veya maliyete eklenebilir.

Çalışılmayan Kısım Amortismanları ve Giderleri

•İmal edilen mamulün üretimi ile ilgisi bulunmayan giderlerin maliyet hesaplarından çekilerek çalışılmayan kısım giderlerine atılması gerekir.

•Bu tip giderlere örnek;

•Grev, lokavt, bakım vb. nedenlerle üretimin kısmen veya tamamen durduğu dönemlere ilişkin tüm giderler,

•Yıl içinde üretimde kısmen veya tamamen kullanılmayan sabit kıymetlerin amortismanları,

•Hesap döneminin sonunda aktifleştirilen ve işleme alınan sabit kıymetlerin amortisman ve diğer giderleri gösterilebilir.

Yurtdışından Gelen İskontolar, Fiyat Farkları

KDV Uygulama Genel Tebliği'ne göre; 3065 sayılı Kanunun (25/a) maddesi ile teslim ve hizmet işlemlerine ilişkin olarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen ticari teamüllere uygun miktardaki iskontoların, KDV matrahına dâhil olmadığı hükme bağlanmıştır.

Buna göre, faturanın düzenlenmesini gerekli kılan mal teslimi veya hizmet ifasına bağlı olarak yapılan iskonto, aynı faturada yer alması ve ticari teamüllere uygun miktarda olması şartlarına bağlı olarak KDV matrahına dahil edilmez.

Bu durumda, iskontoların KDV matrahına dâhil edilmemesi için aşağıdaki şartların bulunması gerekmektedir:

a) Söz konusu iskontolar fatura ve benzeri vesikalarda gösterilmiş olmalıdır.

b) İskontolar ticari teamüllere uygun miktarda olmalıdır.

Bu iki şartın bir arada bulunmaması halinde iskontoların matrahtan indirilmesine imkân bulunmamaktadır.

Bu nedenle, satılan mal ya da yapılan hizmet karşılığında düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilmeyip sonradan ya da yılsonlarında iskonto yapıldığının bir dekontla bildirilmesi veyahut ticari teamülleri aşan bir miktarda iskonto yapılması hallerinde, yapılan ya da bildirilen iskontolar bu bent hükmünden yararlanamaz.

Fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmeyip, yıl sonlarında, belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro aşıldığında (satış primi, hâsılat primi, yıl sonu iskontosu gibi adlarla) yapılan iskontolar esas itibarıyla, asıl işleme ilişkin KDV matrahının değişmesi sonucunu doğurmaktadır. Dolayısıyla, KDV matrahında değişiklik vuku bulunduğu bu gibi durumlarda 3065 sayılı Kanunun 35 inci maddesine göre düzeltme yapılması gerekmektedir.

Bu itibarla, fatura ve benzeri vesikalarda gösterilmeyip belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro aşıldığında yapılan iskontolar nedeniyle KDV matrahında değişiklik vuku bulunduğu hallerde düzeltme işlemi, alıcı tarafından satıcı adına bir fatura ve benzeri belge düzenlenmek ve bu amaçla düzenlenecek belgede, KDV matrahında değişikliğe neden olan iskonto tutarına ilk teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlem için geçerli olan KDV oranı uygulanmak suretiyle yapılacaktır.

•Yurtdışından gelen yıl sonu iskontoları veya fiyat farkları (ciro primi benzeri) doğrudan gelir yazılır.

•Yurtdışından işletme lehine gelen fiyat farkları bire bir ithal edilen mallarla ilişkilendirilebiliyor ise doğrudan gelir yazılmak yerine ilgili malların maliyetinden düşülür.

Kaybolan, Çalınan Mallar

•Kaybolan veya çalınan malların maliyet bedelleri, kaybolma veya çalınma olayının polis raporu veya benzeri belgelerle kanıtlanması halinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak kayıtlara alınır.

•Kaybolma veya çalınma olayının polis raporu veya benzeri belgelerle kanıtlanamaması durumunda söz konusu mallar işletmeden çekilmiş kabul edilir ve fatura düzenlenerek emsal bedellerinin hasılat yazılması gerekir. (sıradan stok sayım noksanlığı durumu hariç)

•Kaybolan, çalınan malların sigortalı olması halinde maliyet bedeli ile alınacak sigorta tazminatı arasındaki olumsuz fark kanunen kabul edilmeyen gider yazılır. Olumlu fark gelirdir.

•Kaybolan çalınan malın KKEG yazılan maliyet kısmına ilişkin KDV indirim konusu yapılamaz, KKEG yazılır.

Değeri Düşen Mallar

•Yangın, deprem, su baskını gibi afetler yüzünden veya bozulmak, çürümek, paslanmak, modasının geçmesi ve teknolojik eskime gibi haller neticesinde kıymetini kısmen veya tamamen kaybeden mallar maliyet bedeli yerine emsal bedelle değerlendirilir.

•Bir emtianın değeri düşen mal olarak değerlendirilebilmesi için emtiada yukarıda tanımlanan türden ve ticari faaliyetin normal icapları çerçevesinde meydana gelmiş kıymet kaybından bahsedilebilmesi lazımdır.

Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı

•Emtiadaki değer düşüklüğü takdir komisyonunca hesap dönemi sonunda belirlenir. Bunun için takdir komisyonundan (emsal bedeli) kıymet takdiri talebinde bulunulması gerekir.

•Değeri düşen emtia yıl içerisinde (emsal bedeline-piyasa fiyatına uygun olarak) satılırsa takdir komisyonu kararına gerek yoktur. **(mali idare yıl içinde satışa rağmen takdir komisyonu kararının olması gerektiğini iddia edebilir)**

•Kıymeti düşen emtianın maliyet bedeli emtia hesabından çıkarılarak kıymeti düşen mallar hesabına alınır. Takdir edilen değer düşüklüğü kadar karşılık ayrılarak gider yazılır.

Fire Oranlarının Tespiti ve Geçerli Oranlara Uygunluğu

•İşletmenin gerek üretim ve gerekse ticari fire oranlarının (ya da randıman oranlarının) tespitinin yapılması gerekir. Bu oranlar üretimde (imalat maliyet sisteminden kaydi -fiili miktar dengelerine göre) ve ticaretle (kaydi-fiili miktar dengeleri kontrol edilmek suretiyle) tespit edilir.

•Fiili fire oranları şirketteki imalatın yapısına, benzer sektörlerdeki nispetlere, kapasite raporundaki prensiplere ve varsa Sanayi ve Ticaret Odası kriterlerine uygun olmalı, (varsa) mevcut resmi fire oranlarını aşmamalıdır. Aksi halde uygulanan firelerin iktisadi ticari ve teknik icaplara uygun olduğunun izahı gerekebilir.

•Makul oranlardaki fireler dönem sonuç hesaplarında gider veya maliyet olarak dikkate alınabilir.

Hurdaların-Üretim Artıklarının Durumu

•Hurdalardan-üretim artıklarından belli değer içerenler yıl sonunda emsal bedelle değerlendirilerek dönem sonu stoklarında gösterilir.

•Belli bir değer içeren üretim artıklarının emsal bedelinin takdir komisyonu tarafından tespit edilmesi gerekir.

•Takdir edilen emsal bedellerin üretim maliyetinden çıkılarak stoklara alınması gerekir.

Bazı hurda ve atıkların teslimi KDV 17/4g maddesi gereği vergiden müstesnadır. Burada dikkat edilmesi gereken husus, hurda ve üretim artıklarının değerlendirilerek başka bir ürünün hammaddesi olabilecek ürünlere dönüştürülmesi durumunda bunların hurda olarak değerlendirilmeyip genel oranda KDV'ye tabi olduğudur. (KDV Uygulama Genel Tebliği)

Stok Sayım Farkları ve Yapılacak İşlemler

•Dönem sonu stok sayımında fiili stokların kayıtlı stoklardan eksik veya fazla çıkması halinde bu noksanlık veya fazlalığın nedenlerinin araştırılması gerekir.

•Stok sayımında fark çıkmasının birçok sebebi olabilir. (fiili sayım yanlış yapılmış olabilir, stok kayıtları yanlış tutulmuş olabilir, fire oranları dikkate alınmamış veya olduğundan farklı dikkate alınmış olabilir, çeşitli nedenlerle kayıplar kayıtlara geçmemiş olabilir, vb.)

•Farkın sebebi bulunduğu anda sebebin niteliğine göre işlem yapılması gerekir.

•Sayım noksan ve fazlalarına ilişkin **197-Sayım ve Tesellüm Noksanları ve 397-Sayım ve Tesellüm Fazlaları hesapları birbirinden mahsup edilemez. Söz konusu fazlalar 679-Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar Hesabına gelir kaydedilir, noksanlar ise gider olarak dikkate alınamaz.**

4-Sabit kıymetlerin Değerlemesi

Sabit Kıymetler Maliyet Bedeli ile Değerlenir

•Sabit kıymetin alımı veya değerinin artırılması nedeniyle yapılan ödemelerle, bunlara ilişkin tüm giderler sabit kıymetin maliyet bedelini oluşturur.

•Maliyet bedeli ile değerlendirilecek iktisadi kıymetler, iktisadi işletmeye dahil olan:

•Gayrimenkuller (Ayrıca Gayrimenkullere ek olarak Gayrimenkullerin mütemmim cüzleri ve teferruatı, Tesisat ve Makineler, Gemiler ve Diğer taşıtlar, Gayri maddi Haklar)

•Özel maliyet bedelleri

•Demirbaş eşya

•Emtia

Gayrimenkullerde, maliyet bedeline, satın alma bedelinden başka, aşağıdaki giderler girer:

•Makine ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri;

•Mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderler.

Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve ÖTV ile emlak alım vergisinin sabit kıymet maliyetine ilavesi veya genel giderlerde gösterilmesi serbesttir. (Binek oto KDV)

Sabit Kıymetlerde Maliyet Bedelini Arttıran Giderler

•Normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak amacıyla yapılan giderler, gayrimenkulün maliyet bedeline eklenir.

•Bir aracın iktisap tarihindeki süratini fazlalaştırmak, kapasite, fonksiyon özelliklerini genişletmek veya değiştirmek suretiyle iktisadi kıymetini devamlı olarak artıran giderlerle bir motorlu kara nakil vasıtasının kasa veya motorunun yenisi ile değiştirilmesi veya alımında mevcut olmayan yeni bir tertibatın eklenmesi için yapılan giderler maliyet bedeline eklenmesi gereken giderlerdendir.

•Sabit kıymetin maliyetine eklenen maliyet arttırıcı giderler ilgili sabit kıymetin kalan amortisman süresi içerisinde eşit taksitler halinde itfa edilir.

Sabit Kıymetlerle ilgili Kredi Faizleri ve Kur Farkları

•Sabit kıymetin aktifleştirildiği dönemin sonuna (31.12 tarihine) kadar oluşan, sabit kıymetlerle ilgili, kredi faiz ve kur farklarının maliyet bedeline dahil edilmesi zorunludur.

•Sabit kıymetin aktife alınmasından sonraki dönemlerde doğan kur farkları ve faizlerin ise aktifleştirilmesi ihtiyaridir.

•Yukarıda açıklanan hususlar kur farklarının maliyet azaltıcı etki yapması halinde de geçerlidir.

•Sonraki yıllarda aktifleştirme işlemi yapılması bu uygulamanın daha sonraki yıllarda da sürdürülmesini gerektirmez. (Danıştay da bu görüşte olmakla birlikte Maliye idaresi tersi görüştedir.)

Sabit Kıymetlerin Aktifleştirme ve Amortisman Başlangıç Zamanı

Sabit kıymetler

- Envantere alındıkları veya
- İşletmede kullanılmaya başlandıkları ya da
- Kullanıma hazır hale geldikleri, yılda aktifleştirilir.

Envantere dahil olmayla ilgili olarak şu hususlar özellik arz eder:

- Mülkiyeti muhafaza kaydıyla satışlarda amortisman mülkiyet sahibince ayrılır,
- Kiralamalarda amortisman (mal sahibi) kiralayan tarafından ayrılır,
- Finansal kiralamada amortisman hakkı kiracıya aittir.
- Reklam panoları başkasının mülkü üzerinde de bulunsa işletme tarafından envantere alınır ve amortismanına konu edilir.

(6728 sayılı kanunla eklenen GVK 40/7 ye eklenen ibare) İşletmeye dâhil olan gayrimenkulün iktisadi değerini artırıcı niteliği olan ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcamalar, yapıldığı yılda doğrudan gider yazılabilir.

Yenileme Fonu

VUK'un 328/4. maddesine göre **Yenileme Fonu**; işletmeye dahil amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin gerektiğinde yenilenebilmesi için bu kıymetlerin satış karı veya sigorta tazminatlarından ayrılan karşılığın bilançonun pasifinde azami üç yıl süre ile muhafaza edilmesidir.

Yenileme Fonu Ayırma Koşulları

- **Bilanço esasında defter tutmak**

Yenileme fonu teşkil edebilmek için, mükellefin bilanço esasında defter tutması gereklidir. İşletme hesabı esasında yenileme fonu ayrılamaz. Bu husus, maddenin gerekçesinde de açıkça ifade edilmiştir

-Satılan iktisadi kıymetin yenilenmesinin zorunlu olması veya işletmeyi idare edenlerce bu konuda karar verilerek girişimde bulunulması

İkinci şart, satılan iktisadi kıymetin yenilenmesinin, işin mahiyetine göre zorunlu bulunması veya işletmeyi idare edenlerce bu hususta karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olmasıdır.

Bununla beraber satış veya tazminat alınmasından doğan kar, aynı çeşit bir iktisadi kıymetin alınmasına tahsis edilmelidir. Yenileme fonuna alınan kar ile satılan veya zayi olan kıymetin yenilenmesi öngörülmüştür. Örneğin bir yonga levha fabrikasında, pres makinesinin satışından doğan karın yenileme fonuna alınması için, yine pres makinesi alınması gerekmektedir. Yenileme sırasında teknolojik gelişmeler ile işletme ihtiyaçlarının gerektirdiği bazı değişiklikler olabilecektir. Ancak yeni satın alınacak iktisadi kıymetin tahsis edileceği hizmetin farklı olmaması gerekmektedir. Yine satılan veya hasara uğrayan iktisadi kıymetin yenilenmesi, işin mahiyetine göre zorunlu olduğunda, işletmeyi idare edenlerce ayrıca karar verilmiş olması şartı aranmaz. Ters durumda faaliyetin yürütülmesi imkânı kalmaz. Bu durumda varsa, sigorta tazminatı alınmasından doğan kar yenileme fonuna alınabilir.

Bununla beraber sabit kıymetin yenilenmesi işin mahiyetine göre zorunlu da olsa, satış veya sigorta tazminatı alınmasından doğan kar işletmeden çekilmişse, yenileme fonu teşkil edilemez. Satılan veya zayi olan kıymetin yenilenmesinin işin mahiyetine göre zorunlu olmadığı hallerde, işletmeyi idare edenlerce yenileme kararı verilmiş ve bu hususta teşebbüse geçilmiş olması şartı ile yenileme fonu tesis edilebilir. Faaliyet konusunun bütünüyle değişmiş olduğu durumda, eski faaliyetle ilgili olarak kullanılacak kıymetin satış karının yenileme fonuna alınması mümkün olmaz.

Genel olarak satış veya tazminattan doğan karın, yenileme fonuna alınmış olması, işletmeyi idare edenlerin, yenileme kararı verip teşebbüse geçtiklerinin dayanağı olarak kabul edilmekte; ayrıca fiili teşebbüslerin bulunması şartı, genellikle aranmamaktadır.

-Yenileme fonuna alınan kâr, satın alınan yeni iktisadi kıymetin amortismanından mahsup edilir

Yenileme fonu vasıtasıyla satın alınan yeni kıymetlerin amortismanı, yenileme fonundan mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş kısım kalırsa buna ait amortismanlar normal şekilde cari yıl giderlerine intikal ettirilir.

-Yenileme fonuna alınan kâr üç yıl içinde kullanılmalıdır

Yenileme fonuna alınan kârın üç yıl içinde kullanılması zorunludur. Her ne şekilde olursa olsun, bu süre içinde kullanılmayan kârlar, üçüncü yılın vergi matrahına eklenir. Yenileme Fonuna alınan kârın, üçüncü yılın sonuna kadar bekletilmesi ancak işin sürdürülmesi halinde mümkündür. Tasfiyeye girilmesi halinde, tasfiyeye giriş tarihi itibarıyla tespit edilecek dönem vergi matrahına yenileme fonundaki karın da ilave edilmesi zorunludur.

Amortismanlar

• İşletmede envantere kayıtlı olup birden fazla yıl kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle, gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetler, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmleri amortismanına tabidir.

• İşletmede kullanılan ve değeri (2016 yılı için) 900 Türk Lirasını aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilir.

• VUK'da normal ve azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayrılması öngörülmüştür.

*Madenlerin amortismanı ve fevkalade amortisman usulünden faydalanmak ise Maliye Bakanlığının izni ve belirleyeceği usullere bırakılmıştır.

•Normal amortisman yönteminde amortisman her yıl eşit tutarda ayrılır. Azalan bakiyelerde ise amortisman oranı her yıl kalan net değer üzerinden normal amortisman oranının iki katı oran uygulanmak suretiyle ayrılır. (Azalan bakiyelerde bu şekilde dikkate alınan amortisman oranı %50'yi geçemez)

•İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz eden üniteler için aynı amortisman yöntemi kullanılmalıdır.

•Amortisman uygulamasında Bakanlıkça ilan edilmiş oranlar kullanılmalıdır.

•Herhangi bir yılda amortisman ayrılmaması nedeniyle toplam amortisman süresi uzatılamaz. Sonraki yıllarda ki amortisman uygulamasına, ilgili yılda ayrılmış gibi hesaplama yapılarak devam edilir.

•5024 sayılı yasa ile faydalı ömür ilkesi benimsenmiş ve amortisman oranları bakanlıkça sektörler ve kıymetler itibarıyla vergi usul kanunu genel tebliğleriyle ayrıntılı olarak tespit edilmiştir.

Bir iktisadi değer üzerinden normal amortisman ayrılmaya başladıktan sonra bu usulden dönülmez, ancak azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayrıldıktan sonra normal yönteme dönebilir.

Belirlenen oranlar VUK'nun 333, 339, 365 ve 389 numaralı genel tebliğleri ile ilan edilmiştir.

Kıst Amortisman Uygulamaları

•Tasfiye Edilen, Devredilen veya Birleşen Kurumda:

•Tasfiye, devir, birleşme ve nevi değişikliği hallerinde faaliyetin son bulunduğu tarihe kadar kıst amortisman hesaplanır.

•Devralınan, Birleşilen ya da Nevi Değişikliğinde Yeni Kurumda:

•Devir ve nevi değişikliği hallerinde devralınan sabit kıymetler için kıst amortisman,

•Bölünme halinde yıllık amortisman hesaplanır.

•Adi Ortaklıkta Ortak Değişikliği:

•İki ayrı kıst dönem halinde amortisman ayrılır.

•Binek Otomobilleri:

•Binek otomobilinin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır.

•Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir.

•Azalan bakiyeler usulünde, ATİK'in toplam maliyetinden kıst amortismanı düşüldükten sonra, izleyen yılda kalan tutar üzerinden iki kat amortisman oranı uygulanmaya devam edilir.

Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri İle Peştamallıkların Amortismanı

• Kuruluş ve örgütlenme giderleri (KÖG) ile peştamallıklar beş yılda eşit miktarlarda itfa edilir.

*Kurumlar vergisi mükellefleri KVK 8/1-b maddesi gereğince kuruluş ve örgütlenme giderlerini doğrudan gider yazılabilir.

•KÖG için amortisman ayırma işlemi kuruluşun işletme dönemine başladığı yılda başlanır.

•Peştamallıklar ile ilgili faydalı ömür esasına göre tebliğde ayrı bir belirleme (15 yıl) bulunmaktadır. Ancak kanunda bu durum açık olarak belirtildiği için kanun hükmü dikkate alınması gerekir.

Özel Maliyetler bedelleri

-Gayrimenkulün kiracısı tarafından yapılan ve söz konusu gayrimenkulün iktisadi kıymetini devamlı olarak arttıran giderler özel maliyet bedelleridir.

-Kira süresi boyunca eşit tutarlarda itfa edilir. Kira süresi belli değilse itfa süresi beş yıl olarak alınır.

-Kira süresi dolmadan kiralanan gayrimenkulün boşaltılması halinde henüz itfa edilmemiş özel maliyetler, boşaltma yılında bir defada gider yazılır.

5-Menkul kıymetlerin değerlendirilmesi

•Menkul kıymetler; faiz geliri veya kâr payı sağlamak veya fiyat değişmelerinden yararlanarak kâr elde etmek amacı ile geçici bir süre elde tutulmak üzere alınan hisse senedi, tahvil, hazine bonosu, finansman bonosu, yatırım fonu katılma belgesi, kâr-zarar ortaklığı belgesi, gelir ortaklığı senedi gibi finansal araçlardır.

•VUK'nun 279'uncu maddesi gereğince, bir kısım menkul kıymetler borsa rayici (Devlet Tahvili, Hazine Bonosu, Yatırım Fonu Katılma Belgesi), bir kısım menkul kıymetler **alış bedeli** (Geçici İlmühaberler, Gelir Ortaklığı Senetleri, Hisse Senetleri, Kar/Zarar Ortaklığı Belgesi, A Tipi Yatırım Fonu Katılma Belgesi) ile bir kısmı ise (Dönemsel Kar İlavesi)= **kıst getiri** (Banka Bonoları, Banka Garantili Bonolar, Finansman Bonoları, Gayrimenkul Sertifikaları, İpotekli Borç Senetleri, Konut Sertifikaları, Tahviller, Varlığa Dayalı Menkul Kıymetler) hesaplanarak değerlendirilmektedir.

Hisse Senetleri

- Hisse senetleri alış bedeli ile değerlendirilir. (VUK md.279)
- Hisse senedinin alımı dolayısıyla yapılan giderler alış bedeline dahil değildir.
- Bu çerçevede hisse senedi alımı dolayısıyla ödenen faiz ve kur farkları doğrudan gider yazılır.

Yatırım Fonu Katılım Belgeleri

•Fon portföyünün en az yüzde 51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeliyle değerlendirilir.

•Hisse senetleri ile yukarıdaki şartları sağlamayan yatırım fonlarına ait katılma belgeleri ise varsa borsa rayici yoksa kıst gelir esası veya ilgili fon yönetimince 31.12.2016 tarihi itibariyle açıklanmış değerleri ile değerlendirilmesi gerekir.

Devlet Tahvilleri-Hazine Bonoları ve Euro Bondlar

•Devlet tahvili ve hazine bonoları 31.12... tarihi itibariyle mevcut ise borsa rayici ile mevcut değil ise; menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dahil) iktisap tarihinden değerlendirme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi (kıst yapılmak) suretiyle hesaplanacaktır.

•Türkiye cumhuriyeti tarafından çıkarılan ve uluslararası dolaşımda bulunan eurobondlar da kıst getiri esasına göre değerlendirilir.

Repo Gelir Reeskontları

•Repo işlemleri vadeli mevduatta olduğu gibi dönemsellik esasında vadesinde elde edilecek gelirin, ilgili döneme (2016 yılına) isabet eden kısmı dikkate alınarak değerlendirilir.

Diğer Menkul Kıymetler

- Kar zarar ortaklığı belgeleri alış bedeli ile,
- Özel sektör tahvilleri
- Finansman bonoları
- Varlığa dayalı menkul kıymetler ise kıst getiri yöntemine göre değerlendirilir.

6-Gelir Tahakkukları

Mal Satış Hasılatı

•Mal satış hasılatını tespit ederken işletmenin teslimini gerçekleştirdiği mallara ilişkin satış bedellerinin dikkate alınmış olması gerekmektedir.

•İşletmenin teslimini gerçekleştirilmemiş olduğu fakat faturasını düzenlediği işlemlere ilişkin fatura üzerinde gösterilen satış bedellerini dönem satış hasılatı olarak dikkate alması gerekmez.

•Tersi durumda ise (Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen teslimden sonraki yedi gün içerisinde fatura düzenlenir hükmü gereğince) teslim yapılmış olmasına rağmen fatura düzenlenmemiş olsa bile bu satış teslimlerine ilişkin satış bedellerinin hasılat olarak dikkate alınması (tahakkuk ettirilmesi) gereklidir.

Kira Gelirleri

•İşletmenin kiraya vermiş bulunduğu kıymetleri ile ilgili kapanışı yapılan döneme isabet eden kira gelirin (ilgili kira sözleşmelerinden tespit edilerek) tahsil edilmemiş ve fatura düzenlenmemiş olsa bile tahakkuk ettirilmesi gerekir.

Faiz Gelirleri

•İşletmenin verdiği borçlar dolayısıyla (sözleşme düzenlenmiş olsun olmasın, faiz hesaplama dönemi kapanış tarihine rastlasın veya rastlamasın) taraflarca belirlenen faiz oranına göre kapanışı yapılan döneme ilişkin faiz gelirlerinin tahakkuk ettirilmesi gerekmektedir.

Kredi Faizi, Elektrik, Su, Telefon Vb. Gider Yansıtmaları

•İşletme tarafından ödenen kredi faizi, elektrik, su, telefon vb. hizmet bedellerinden, söz konusu hizmetlerden başka kişi veya firmaların yararlanması halinde onlara düşen gider paylarının yansıtılarak kayıtlarda gelir olarak tahakkuk ettirilmesi gerekmektedir. (İlgili firmalarında gider tahakkuku yapmaları gerektiği tabiidir.)

7-Gider Tahakkukları

Kira Giderleri

•İşletmenin kiralamış olduğu kıymetler dolayısıyla yapmış olduğu sözleşmelere göre borçlandığı fakat henüz ödemede bulunmadığı kiralar dolayısıyla kapatılan döneme ilişkin gider tahakkuklarının yapılması gerekir.

•Söz konusu kira gider tahakkuklarının sözleşmelerde yer alan kiralama süreleri ve kira bedelleri göz önünde bulundurularak dönemsellik ilkesi çerçevesinde hesaplanması gerekmektedir.

Faiz, Vade Farkı vb. Giderler

•İşletmelerin kullanmış olduğu yabancı kaynaklar dolayısıyla doğan faiz, vade farkı gibi giderlerden kapatılan döneme isabet eden kısımların tahakkuk ettirilerek gider yazılması gerekmektedir.

•Söz konusu giderlerin karşı işletmeler tarafından sözleşme gereği kapanış tarihi itibariyle hesaplanmaması ve bunlar için faturalama yapılmaması, dönem sonu itibariyle tahakkuk etmiş bu finansman giderlerinin gider yazılmasına engel değildir.

Elektrik, Su, Telefon Vb. Giderleri

•Genellikle dönem sonundan sonra gelen elektrik, su, telefon vb. gibi faturaları dolayısıyla kapatılan döneme isabet eden giderler için tahakkuk yapılması gerekir. Söz konusu tahakkuk hesaplamalarının isabetli olması için sayaçların dönem sonu itibariyle okunması, önceki dönemlere göre tahmin yapılması uygundur. Yapılan tahakkuklar kurumlar vergisi beyannamesi verilme tarihine kadar gerçekleşme durumuna göre gerekirse düzeltilmelidir.

Factoring Giderleri

•Factoring, işletmenin alacaklarının factor olarak adlandırılan aracı kuruma satılması işlemidir. Normal bir alım satımda olduğu gibi işletmelerin alacaklarını factoring şirketine kesin olarak satmaları halinde alacak bedeli ile satış bedeli arasında oluşan olumsuz farkın (ki bu factoring ücreti olarak adlandırılır) gider yazılması tabiidir.

•Bu çerçevede factoring işlemleri dolayısıyla ödenen factoring ücretlerinin ödendiği dönemde gider yazılması gerektiği yönünde görüşler olmakla birlikte bu tutarların dönemsel bazda giderleştirilmesi yönünde görüşlerde mevcut olup, kanımızca doğru olanıdır.

Tahakkuk Eden Kredi Faizlerinin Gider Yazılması

•Vadesi sonraki yıla sarkan kredi faizlerinin cari yılda geçen süreye isabet eden kısmı gider yazılabilir.

•Bu konu uzun süre inceleme elemanlarınca ihtilaf konusu yapılmış ve bu konuda yargı birbiriyle çelişen birden çok karar vermiştir.

•Son olarak konu Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunca ele alınarak bu konuda Danıştay Üçüncü ve Dördüncü Daire kararları arasındaki aykırılığın, Danıştay Üçüncü Daire kararları doğrultusunda giderilerek, banka ve finans kurumlarından temin edilen ve vadesi kullanıldığı yılı izleyen yıla sarkan kredinin faiz tutarının cari yıla isabet eden kısmının kurum kazancının tespitinde karşılık ayırmak suretiyle gider yazılabileceği yönünde içtihadın birleştirilmesine karar verilmiştir.

•Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı gerek vergi yargısını gerekse vergi idaresini bağlayan, uyulması zorunlu nitelikteki kararlardandır.

İhracat Gelirlerine %05 Götürü Gider Uygulaması

•İhracatçılar, yurt dışında inşaat, onarma ve montaj faaliyetlerinde bulunan firmalar, yurtdışı satışlarından döviz olarak elde ettikleri hasılatın %05' ini aşmamak şartıyla, yurtdışında bu işlerle ilgili yapmış oldukları giderlerine karşılık olmak üzere götürü gider yazabilirler.

•Ancak bu hakkın kullanımı için söz konusu gider tutarının işletme varlıklarından çıkmış olması, diğer bir anlatımla böyle bir harcamanın belgesiz dahi olsa dönem içinde yapılmış olması ve kayıtlara yansıtılması gerekmektedir. Eğer böyle bir harcama söz konusu değilse söz konusu işletmenin götürü gider hakkından yararlanması mümkün değildir. (bu konuda tersi yargı kararları da mevcuttur)

Bağış ve Yardımların Gider Yazılması

Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara, kamu menfaatlerine yararlı sayılan derneklere ve bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının %5'ine kadar olan kısmı gider yazılabilir.

•Bu tür bağışların, dönem kurum kazancı var ise beyannamede gider olarak düşülmesi mümkündür.

•Bağış makbuz karşılığı yapılmalıdır.

•İşletmeye dahil olmayan mallar, KDV dahil malın maliyet bedeli ile indirim olarak dikkate alınır. Mala ait daha önce indirilmiş olan KDV, cari dönem KDV beyannamesine eklenerek düzeltilir.

•Bağış ve yardım, beyanname üzerinde düşülmelidir.

•İndirim; **“Zarar mahsubu dahil giderler düşüldükten, iştirak kazançları hariç indirim ve istisnalar düşülmeden önceki tutar”** üst sınır olarak kabul edilerek hesaplamalıdır.

•Yukarıda sayılan **(sadece) kamu kurum ve kuruluşlarına** bağışlanan okul, sağlık tesisi, yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezi ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve diyanet işleri başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimim verilen tesislerin ve gençlik ve spor bakanlığına ait gençlik merkezleri ile gençlik ve izcilik kamplarının inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdi ve aynı bağış ve yardımların tamamı beyanname üzerinde düşülebilir.

Türkiye Kızılay Cemiyetine (iktisadi işletmeleri hariç) ve Yeşilay cemiyetine makbuz karşılığı yapılan aynı ve nakdi bağışların tamamı (Kurum kazancının %5'i ile sınırlı bağış ve yardımlar sınıfındadır.)

% 100 MATRAHTAN İNİDİRİLECEK BAĞIŞ VE YARDIMLAR		Dayanağı yasa maddesi
Bağış yapılacak kurum ve kuruluşlar	Bağışın konusu	
Genel ve Özel bütçeli kamu idareleri, İl Özel idareleri, Belediyeler,Köyler	(Okul,sağlık tesisi,en az 100 yatak kapasiteli öğrenci yurdu veya çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzur evi, bakım ve rehabilitasyon merkezi)' nin inşaaası dolayısıyla yapılan harcamalar, veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmek için yapılan her türlü nakdi ve aynı bağış ve yardımların tamamı.	GVK 89/5, KVK 10/1,ç
Genel ve Özel bütçeli kamu idareleri, İl Özel idareleri, Belediyeler,Köyler,kamu yararına çalışan dernekler,vergi muafiyeti tanınan vakıflar,bilimsel araştırma faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar	Yanda sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan yada Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenmesi uygun görülen GVK 89/7 a,b,c,d,e,f,g,h,i,j bendinde sayılan faaliyetler	GVK 89/7 a,b,c, d,e,f,g,h,i,j KVK 10/1,d
Amatör spor kulüpleri	Sponsorluk harcamaları	GVK 89/8 KVK mük 10/1,b
Ana sözleşmelerinde Gıda bankacılığı faaliyeti bulunan dernek ve vakıflar	Gıda bankacılığı kapsamında yapılan gıda,temizlik,giyecek,yakacak maddeleri bağışı	GVK 89/6 KVK (GVK/40)

BEYAN EDİLECEK GELİRİN % 5'İNİ AŞMAYAN MAKBUZ MUKABİLİ BAĞIŞ VE YARDIMLAR

Bağış yapılacak kurum ve kuruluşlar	Bağışın konusu	Dayanağı yasa maddesi
Genel ve Özel bütçeli kamu idareleri, İl Özel idareleri, Belediyeler,Köyler,kamu yararına çalışan dernekler, vergi muafiyeti tanınan vakıflar	konu sınırlaması yok	GVK 89/4 KVK 10/1,c

YAPILAN BAĞIŞIN % 50 SİNİN İNDİRİMİ KABUL EDİLENLER

Bağış yapılacak kurum ve kuruluşlar	Bağışın konusu	Dayanağı yasa maddesi
Profesyonel spor kulüpleri	Sponsorluk harcamaları	GVK 89/8 KVK 10/1,b

ÖZEL KANUNLARI UYARINCA YAPILAN BAĞIŞLAR
(bağışın tamamı vergiden indirilecektir)

Bağış yapılacak kurum ve kuruluşlar	Dayanağı yasa maddesi
Atatürk Kültür,Dil ve tarih Yüksek kurumu	2876/101
Sosyal Y.ve Dayanışmayı Teşvik Fonu	3294/9
Üniversiteler ve ileri teknoloji enstitüleri	2547/56
TÜBİTAK	278/13
Silahlı Kuvvetler Güçlendirme vakfı	3388/3
Çocuk esirgeme kurumu	2828/20,b
Afetler mahalli yardım komiteleri	7269/44,45
İlk öğretim kurumları	222/76
Milli ağaçlandırma ve erozyon kanuna göre yapılanlar	4122/12
Sekiz yıllık kesintisiz eğitim kurumlarına	4306/7,1
Emekli sandığı kanunu hükümlerince	5434/Ek 44
Gülhane Tıp Akademisi	2955/46,b

8-Zararların indirimi

•Her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek ve beş yıldan fazla nakledilmemek koşuluyla geçmiş yılların malî bilançolarına göre meydana gelen zararlar beyanname üzerinde gösterilen kurum kazancından indirilir.

•Zarar indiriminde dikkat edilmesi gereken husus; indirilebilecek zararın mali zarar olmasıdır. Mali zararlar önceki yıllar kurumlar vergisi beyannamelerinde ortaya çıkan zararlar olup aynı dönemlerde beyanname ekinde verilen ticari bilançolarda gözüken ticari zararlardan farklıdır.

İstisna kazançlara ait gider ve zararlar

•Kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin giderlerin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan zararların, istisna dışı kurum kazançlarından indirimi mümkün değildir.

Devir alınan kurum zararları

•Devir halinde devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarlarını geçmeyen zararları,

•Tam bölünme halinde bölünen kurumun öz sermaye tutarını geçmeyen zararları indirilebilir.

9-Diğer Hususlar

Kapanış tasdikleri

•Türk Ticaret Kanunu uyarınca yasal defterlerin delil olarak kullanılabilmesi için;

-Yevmiye defterinin kullanıldığı dönemi takip eden Ocak ayı içerisinde,

-Envanter defterinin dönemi izleyen Mart ayı içerisinde kapanış tasdiklerinin yapılması gerekir.

%5 SGK İşveren payı indirimi

Hazinece karşılanacak bu kısmın muhasebesel uygulaması

- Farkın doğrudan gelir yazılması
- İndirimli tutar üzerinden tahakkuk yapılarak, bu tutarın imalatçı işletmelerde maliyete dahil edilmesi

Beyanname üzerinde yapılacak işlemler

- İlaveler
- Zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler
- Kazancın bulunması halinde indirilecek istisna ve indirimler

Ar-ge indirimi – KVK'na göre

- Yatırım İndirimi ve Ar-Ge İndiriminin Birlikte Uygulanması

Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılan amortismanı tabi iktisadi kıymetler için yatırım indiriminden yararlanılmış olması, Ar-Ge indiriminden yararlanılmasına engel teşkil etmemektedir.

Ar-Ge indiriminden yararlanacak kurumlar vergisi mükelleflerinin aynı zamanda yatırım indirimi istisnasından yararlanması halinde, öncelikle Ar-Ge indirimi daha sonra da yatırım indirimi uygulanacaktır. Gelir vergisi mükellefleri ise gelir vergisi beyannamesinin ekinde yer alan kazanç bildirim bölümünde yatırım indirimini uyguladıktan sonra, beyannamenin gelir bildirim bölümünde Ar-Ge indirimini uygulayacaklardır.

- Teknoloji geliştirme bölgelerinde ve serbest bölgelerde yapılan Ar-Ge harcamaları

5228 sayılı Kanunun gerekçesinde, Ar-Ge indirimine ilişkin düzenlemenin, Ar-Ge faaliyetlerine yönelik olarak 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda yer alan teşvik edici düzenlemenin bir tamamlayıcısı niteliğinde olduğu belirtilmiştir. Ar-Ge indirimi uygulaması açısından, Ar-Ge departmanının bulunduğu yerin önemi bulunmamaktadır. Firmanın faaliyet yeri olması şartıyla, gerek firma merkezinin bulunduğu yerde veya ayrı bir yerde, gerekse teknoloji geliştirme bölgelerinde kurulan Ar-Ge departmanlarında yapılan harcamalardan bu Tebliğde belirtilen kriterlere uyanlar Ar-Ge indirimi kapsamındadır.

Bilindiği üzere, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin üçüncü fıkrasında, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesinin kabul edilemeyeceği hüküm altına alınmış bulunmaktadır.

Dolayısıyla, teknoloji geliştirme bölgelerinde veya serbest bölgelerde gerçekleştirilen Ar-Ge faaliyetlerinden bir kazanç doğması ve bu kazançla ilgili olarak 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun geçici 2 nci maddesinde ya da 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinde yer alan istisnadan yararlanılacak olması durumunda, istisna uygulanacak kazancın elde edilmesine yönelik olarak yapılan harcamalar Ar-Ge indirimi kapsamında değerlendirilmeyecektir. Diğer bir ifadeyle, kazancına istisna uygulanacak Ar-Ge faaliyetleri için yapılan harcamalar dolayısıyla Ar-Ge indiriminden yararlanılması söz konusu değildir.

Ancak, teknoloji geliştirme bölgelerinde veya serbest bölgelerde yürütülen Ar- Ge faaliyetlerinin işletmenin kendi faaliyetiyle ilgili olması ve anılan kanunlarda yer alan istisnalara konu olmaması durumunda, bu tür harcamalar Ar-Ge indirimi kapsamında değerlendirilecektir.

- Diğer Kurumlardan Sağlanan Ar-Ge Destekleri

94/6401 sayılı İhracata Yönelik Devlet Yardımları Kararı çerçevesinde Para–Kredi Koordinasyon Kurulunun 9/9/1998 tarih ve 98/16 sayılı Kararına istinaden yayımlanan 98/10 sayılı Araştırma–Geliştirme (Ar-Ge) Yardımına İlişkin Tebliğ çerçevesinde Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından, sanayi kuruluşlarının uzman kurumlar tarafından AR-GE niteliğine sahip olduğu tespit edilen projeleri kapsamında izlenip değerlendirilebilen giderlerin belli bir oranı hibe şeklinde karşılanmakta veya bu projelere geri ödeme koşuluyla sermaye desteği sağlanmaktadır. 1995 yılından itibaren TÜBİTAK ile Dış Ticaret Müsteşarlığı (DTM) işbirliğinde yürütülen **“Sanayi Ar-Ge Projeleri Destekleme Programı”**, Resmi Gazetede yayımlanan mevzuat değişikliği ile bundan sonra TÜBİTAK tarafından tek başına yürütülecektir. DTM'nin anılan program kapsamında destek verebilmesine dayanak oluşturan Para-Kredi ve Koordinasyon Kurulu'nun 98/10 sayılı “Araştırma-Geliştirme (Ar-Ge) Yardımına İlişkin Tebliğ”de, 23 Eylül 2010 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanan değişiklikle, Ar-Ge projelerine sağlanan geri ödemesiz (hibe) desteğin tamamen TÜBİTAK tarafından yürütülmesi ve destek ödemelerinin tamamının TÜBİTAK tarafından yapılması sağlanmıştır.

Yukarıda belirtilen mevzuat çerçevesinde geri ödeme koşuluyla sermaye desteği olarak sağlanan destekler, borç mahiyetinde olup ticari kazançta dahil edilmesi söz konusu değildir. Ancak, bu mevzuat çerçevesinde hibe şeklinde sağlanan destek tutarları ile diğer kurumlardan bu mahiyette sağlanacak her türlü destek tutarları, ticari kazancın bir unsuru olarak kazançta dahil edilecektir. Maliyetleri, bu tür desteklerle karşılanan Ar-Ge harcamaları da Ar-Ge indiriminin hesabında dikkate alınacaktır.

Bahsedilen Ar-Ge desteği TÜBİTAK tarafından çeşitli koşullarda sağlanmaktadır. TÜBİTAK bünyesinde bulunan Teknoloji ve Yenilik Destek Programları Başkanlığı (TEYDEB), teknolojinin toplumsal faydaya dönüşme sürecini hızlandırmak amacıyla, ülkemiz sanayi kuruluşlarının araştırma-teknoloji geliştirme ve yenilik faaliyetlerini desteklemek amacıyla kurulmuştur. Böylelikle, ülkemiz kuruluşlarının araştırma-teknoloji geliştirme yeteneğinin, yenilikçilik kültürünün ve rekabet gücünün artırılması hedeflenmektedir. TEYDEB, bahsedilen hedefler doğrultusunda, destek programları tasarlamakta ve yürütmektedir.

Yapılan mevzuat değişikliği sonrasında tamamen TÜBİTAK tarafından yürütülen destek sürecinde, sanayi kuruluşlarının sadece Araştırma-Geliştirme projeleri kapsamında izlenip değerlendirilebilen giderlerinin belirli bir oranının karşılanması veya bu projelere sermaye desteği sağlanması amaçlanmaktadır. Tebliğ kapsamında belirtilen esaslar çerçevesinde temel destek oranı olarak en fazla %50 oranında ve ilave desteklerle beraber en fazla % 60'a kadar desteklenir. Destek süresi proje bazında en çok 3 (üç) yıldır. Bu sürenin zorunlu nedenlerle, uzatılması yukarıda belirtilen değişiklik öncesinde Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu'nun (TÜBİTAK) gerekçeli önerisi ve Dış Ticaret Müsteşarlığı'nın onayı ile olabilyorken, söz konusu değişiklik sonrasında uzatma yetkisi de en fazla bir dönem (6 ay) olmak suretiyle yalnızca TÜBİTAK'a verilmiştir. Türkiye Bilimsel Ve Teknolojik Araştırma Kurumu Teknoloji Ve Yenilik Destek Programlarına İlişkin Yönetmelik ile yeminli mali müşavirlik proje harcamaları değerlendirme ve tasdik raporu hazırlanacağı ve TÜBİTAK'a sunulacağı belirtilmiştir.

TÜBİTAK desteklenen projeler çerçevesinde gerçekleşen harcama ve giderlerin değerlendirilmesi sonucu desteklemeye esas harcama tutarı ve destek oranı belirlenir, hesaplanan destek tutarı kuruluşun TÜBİTAK'a bildirdiği banka hesabına yatırılır. Burada

destek tutarının hangi dönem kazancı ile ilişkilendirilmesi gerektiği sorusu gündeme gelmektedir. Destekten yararlanmasına karar verilen projeler için ilgili kuruluşlar taleplerini altışar aylık (1 Ocak-30 Haziran ve 1 Temmuz- 31 Aralık) dönemler itibariyle yapacaklardır. Örnek vermek gerekirse 2009 yılının son altı ayında yapılan Ar-Ge proje harcamalarının mali raporu 2010 yılında TÜBİTAK'a sunulup, 2011 yılı içerisinde destek tutarı elde edilebilmektedir. Bu durumda Ar-Ge proje desteklerinin hangi dönemde kurum kazancına ilave edileceği tereddüt konusudur.

Elde etme ile ilgili olarak dört ayrı aşamadan bahsedilmektedir.

- a) Tahakkuk: Tahakkuk gelirin maliyet ve tutar itibariyle kesinleşmesidir.
- b) Hukuki Tasarruf: Gelirin sahibi tarafından talep edilebilir hale gelmesidir.
- c) Ekonomik Tasarruf: Ödemeyi yapacak olan tarafından gelirin sahibinin emrine amade kılınmasıdır.
- d) Fiili Tasarruf: Gelirin nakit veya ayın şeklinde maddi bir kıymet veya gayri maddi bir servet unsuru olarak, sahibinin mal varlığına dahil olmasını ifade eder.

Destek tutarı en erken TÜBİTAK (değişiklik öncesinde T.C. Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı) tarafından gönderilen yazı ile öğrenilebileceği için, söz konusu yazının şirkete tebliğ edildiği tarihte elde edilecek destek geliri kesinleşmiştir. Bu durumda tahakkuk aşaması gerçekleşecek ve hibeye hak kazanan şirket adına gelir doğmuş olacaktır. Tahakkuk aşaması gerçekleştiği tarihte 181 Gelir Tahakkukları ve 679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar hesapları kullanılarak destek tutarı kurum kazancına ilave edilecektir. Destek tutarı ortalama iki ya da üç ay içerisinde banka hesabına intikal ettiğinde 181 Gelir Tahakkukları hesabı kapatılacaktır. Diğer taraftan gelir olarak dikkate alınacak Ar-Ge desteklerinin banka hesaplarına intikal ettiği tarihte kurum kazancına ilave edilmesi, gelirin geç beyanına neden olduğu gerekçesiyle Maliye İdaresi'nce eleştiri konusu olabilir.

Arge indirimi – 5746 Sayılı Kanuna Göre

5746 Sayılı Araştırma, Geliştirme ve **Tasarım (6676 sayılı Kanun ile Eklenmiştir)** Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Resmi Gazetede yayımlanarak 31.12.2023 tarihine kadar uygulanmak üzere 01.04.2008 tarihi itibariyle yürürlüğe girmiştir. **Ancak 6676 sayılı kanun ile tasarım faaliyetleri eklenmiş ve uygulama esaslarında farklılıklara gidilmiştir. KVK 10/1-a da ve GVK 89/1-9 daki arge indirimleri 6728 sayılı kanunun ilgili maddeleri kaldırılmış ar-ge ve tasarım faaliyetlerine ilişkin indirim ve istisna hükümleri 5746 sayılı kanunda toplanmıştır.**

-Kanunun Amacı, Kapsamı ve Tanımlar

Bu Kanunun amacı; Ar-Ge ve yenilik yoluyla ülke ekonomisinin uluslararası düzeyde rekabet edebilir bir yapıya kavuşturulması için teknolojik bilgi üretilmesini, üründe ve üretim süreçlerinde yenilik yapılmasını, ürün kalitesi ve standardının yükseltilmesini, verimliliğin artırılmasını, üretim maliyetlerinin düşürülmesini, teknolojik bilginin ticarileştirilmesini, rekabet öncesi işbirliklerinin geliştirilmesini, teknoloji yoğun üretim, girişimcilik ve bu alanlara yönelik yatırımlar ile Ar-Ge'ye ve yeniliğe yönelik doğrudan yabancı sermaye yatırımlarının ülkeye girişinin hızlandırılmasını, Ar-Ge personeli ve nitelikli işgücü istihdamının artırılmasını desteklemek ve teşvik etmektir.

-İndirim, istisna, destek ve teşvik unsurları

Ar-Ge ve tasarım indirimi: Teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası

fonlarca desteklenen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, rekabet öncesi işbirliği projelerinde ve teknogirişim sermaye desteklerinden yararlananlarca gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik harcamalarının tamamı ile bu Kanun kapsamında yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından desteklenen tasarım projelerinde ve tasarım merkezlerinde gerçekleştirilen münhasıran tasarım harcamalarının tamamı (...) (2) , 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesine göre kurum kazancının ve 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesi uyarınca ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılır. (Ek iki cümle: 16/2/2016-6676/28 md.) Bakanlar Kurulunca belirlenen kriterleri haiz Ar-Ge merkezlerinde ayrıca o yıl yapılan Ar-Ge ve yenilik harcamalarının bir önceki yıla göre artışının yüzde ellisine kadarı; Bakanlar Kurulunca belirlenen kriterleri haiz tasarım merkezlerinde ayrıca o yıl yapılan tasarım harcamalarının bir önceki yıla göre artışının yüzde ellisine kadarı yukarıdaki esaslar dâhilinde indirim konusu yapılabilir. Belirlenen kriterlere göre kanuni hadler içerisinde oranları ayrı ayrı veya birlikte farklılaştırmaya Bakanlar Kurulu yetkilidir. Ayrıca bu harcamalar, 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre aktifleştirilmek suretiyle amortisman yoluyla itfa edilir, bir iktisadi kıymet oluşmaması halinde ise doğrudan gider yazılır. Kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili hesap döneminde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki hesap dönemlerine devredilir. Devredilen tutarlar, takip eden yıllarda 213 sayılı Kanuna göre her yıl belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınır.

Araştırma, Geliştirme Ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama Ve Denetim Yönetmeliği (1.3.2016 tarihinden itibaren geçerlidir)
-Gelir Vergisi Stopajı Teşviki

(1) Teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge, yenilik veya tasarım projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projeleri ile rekabet öncesi işbirliği projelerinde ve teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde çalışan Ar-Ge ve destek personeli ile Kanun kapsamında yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından desteklenen tasarım projelerinde ve tasarım merkezlerinde çalışan tasarım ve destek personelinin; bu çalışmalarını karşılığında elde ettikleri ücretlerinin doktoralı olanlar ile temel bilimler alanlarından birinde en az yüksek lisans derecesine sahip olanlar için yüzde doksan beşi, yüksek lisanslı olanlar ile temel bilimler alanlarından birinde lisans derecesine sahip olanlar için yüzde doksanı ve diğerleri için yüzde sekseni gelir vergisinden müstesnadır.

(2) Kanunun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen Ar-Ge, tasarım ve destek personelinin ücretlerine ilişkin teşvik, Gelir Vergisi Kanununun geçici 75 inci maddesinde yer alan düzenlemeye göre, 31/12/2023 tarihine kadar vergiden müstesna tutulması yerine, muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra terkin edilerek uygulanır.

(3) Gelir vergisi stopajı teşvikinin hesaplanmasında, bu kapsamdaki personelin fiilen Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerine ayırdıkları zamanın toplam çalışma zamanına oranı dikkate alınır. Tam zamanlı olarak çalışanların hak kazanılmış hafta tatili ve yıllık ücretli izin süreleri ile 17/3/1981 tarihli ve 2429 sayılı Ulusal Bayram ve Genel Tatiller Hakkında Kanunda belirtilen tatil günlerine isabet eden ücretler de bu teşvik kapsamında değerlendirilir. Haftalık kırk beş saatin üzerindeki ve ek çalışma sürelerine ilişkin ücretler bu teşvikten faydalanamaz. Ar-Ge ve yenilik veya tasarım faaliyetlerinde kısmi zamanlı olarak çalışan personelin hak kazanılmış hafta tatili ve yıllık ücretli izin süreleri ile 2429 sayılı Kanunda belirtilen tatil günlerine isabet eden ücretleri gelir vergisi stopaj teşvikinin uygulamasında dikkate alınmaz.

(4) Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde çalışan Ar-Ge veya tasarım personelinin bu merkezlerde yürüttüğü projelerle doğrudan ilgili olmak şartıyla, proje kapsamındaki faaliyetlerin bir kısmının Ar-Ge veya tasarım merkezi dışında yürütülmesinin zorunlu olduğu

durumlarda, Ar-Ge veya tasarım merkezi yönetiminin onayının alınması ve Bakanlığın bilgilendirilmesi kaydıyla, merkez dışındaki bu faaliyetlere ilişkin ücretlerin yüzde yüzünü aşmamak şartıyla Bakanlar Kurulunca belirlenen kısmı ile Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde en az bir yıl süreyle çalışan Ar-Ge veya tasarım personelinin yüksek lisans yapanlar için bir buçuk yılı, doktora yapanlar için iki yılı geçmemek üzere ve Bakanlığın onayının alınması şartıyla merkez dışında geçirdiği sürelerle ilişkin ücretlerin yüzde yüzünü aşmamak şartıyla Bakanlar Kurulunca belirlenen kısmı gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilir.

a) Bakanlar kurulunca tespit edilecek faaliyetler kapsamında Ar-Ge veya tasarım merkezi dışında geçirilecek sürelerin proje kapsamında ve zorunlu olduğunun tevsiki ve sorumluluğu, Ar-Ge veya tasarım merkezi yönetimine aittir. Bu kapsamda teşvikten yararlanmış olan Ar-Ge veya tasarım personeline ilişkin liste projeler itibarıyla Bakanlığa sunulan yıllık faaliyet raporlarında bildirilir.

b) Lisansüstü eğitimde geçirilecek süre, üniversiteden onaylı ders programı dikkate alınarak ilgili Ar-Ge veya tasarım merkezinin onayı ile hesaplanır. Bu hesaplamalarda lisansüstü eğitimde alınan dersler kapsamında yapılacak araştırmalar da değerlendirilir. Yüksek lisans yapanlar için bir buçuk yıllık, doktora yapanlar için iki yıllık sürelerin uygulamasında kayıt dondurma kapsamında geçen süreler dikkate alınmaz.

c) Bu madde kapsamında Ar-Ge veya tasarım merkezleri alanı dışında gerçekleştirilen faaliyetler ile lisansüstü eğitim kapsamında dışarıda geçirilen süreler, bu Yönetmelik kapsamında sağlanan indirim, destek ve teşvik unsurlarından da yararlandırılır.

ç) Bu madde kapsamında Ar-Ge veya tasarım merkezleri alanı dışında gerçekleştirilen faaliyetler ile lisansüstü eğitim kapsamında dışarıda geçirilen sürelerle ilişkin ücretlerden; gerçek yol giderleri dâhil olmak üzere yol, konaklama, gündelik gibi adlar altında gider karşılığı olarak yapılan ödemeler ile sağlanan menfaatler destek ve teşvik kapsamında değerlendirilmez.

(5) Gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanacak olan destek personelinin tam zaman eşdeğeri sayısı, toplam tam zaman eşdeğer Ar-Ge veya tasarım personeli sayısının yüzde onunu aşamaz. Küsurlu sayılar tama iblağ edilir. Destek personelinin toplam tam zaman eşdeğer Ar-Ge veya tasarım personeli sayısının yüzde onunu aşması hâlinde, brüt ücreti en az olan destek personelinin ücretinden başlamak üzere teşvik uygulanır. Brüt ücretlerin aynı olması hâlinde, ücretine gelir vergisi teşviki uygulanacak destek personeli işverence belirlenir. Ar-Ge merkezi veya tasarım merkezi yöneticisi, görev tanımı ve niteliğine göre Ar-Ge personeli, tasarım personeli veya destek personeli olarak dikkate alınır.

(6) Birinci fıkra kapsamında belirtilen projelerde görev alan veya işletmelerde çalışan kamu personeli belirtilen teşvikten yararlanamaz.

(7) Muhtasar beyanname üzerinde terkin edilecek tutara ilişkin hesaplamanın, Ar-Ge veya tasarım personeli ile destek personelinin her biri için ayrı ayrı yapılması gerekmektedir. Bu hesaplama ile ilgili bilgiler, Maliye Bakanlığınca belirlenen bildirim tablosunda gösterilir ve muhtasar beyanname ekinde ilgili vergi dairesine verilir.

Sigorta primi desteği uygulaması

Kamu personeli hariç olmak üzere, teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, rekabet öncesi işbirliği projelerinde ve teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde çalışan Ar-Ge personeli ile destek personelinin; Kanun kapsamında yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından desteklenen tasarım projelerinde ve tasarım merkezlerinde çalışan tasarım ve destek personelinin, Kanun kapsamındaki faaliyetleri karşılığında elde ettikleri ücretleri üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren hissesinin yarısı; 4691 sayılı Kanununun geçici ikinci maddesi uyarınca ücreti gelir vergisinden istisna tutulmuş personelin gelir vergisi istisnasının uygulandığı sürece gelir vergisinden istisna tutulan ücretleri üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren hissesinin yarısı, Maliye Bakanlığın bütçesine konulacak ödenekten karşılanır.

(2) Sigorta primi işveren hissesi desteğinden yararlanacak olan destek personelinin tam zaman eşdeğer sayısı toplam tam zaman eşdeğer Ar-Ge veya tasarım personeli sayısının yüzde onunu aşamaz. Küsuratlı sayılar tama iblağ edilir. Destek personelinin toplam tam zaman eşdeğer Ar-Ge veya tasarım personeli sayısının yüzde onunu aşması hâlinde, brüt ücreti en az olan destek personelinin ücretinden başlamak üzere sigorta primi işveren hissesi teşviki uygulanır. Brüt ücretlerin aynı olması hâlinde, sigorta primi işveren hissesi teşviki uygulanacak destek personeli işverence belirlenir.

(3) Sigorta primi işveren hissesi desteğinden yararlanabilmesi için teknoloji merkezi işletmelerinin TEKMER müdürlüğünden, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından desteklenen Ar-Ge ve yenilik veya tasarım projelerinde desteği veren kamu kurum/kuruluşu veya yukarıda belirtilen vakıflardan, uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik veya tasarım projeleri için TÜBİTAK'tan alınan destek karar yazısı veya proje sözleşmesi, Ar-Ge merkezleri, tasarım merkezleri ile rekabet öncesi işbirliği projeleri için Bakanlıktan, teknogirişim sermaye desteği alan işletmeler için merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerinden alınan destek karar yazısı veya proje sözleşmesi, Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu kapsamında ücreti gelir vergisinden istisna tutulan personel çalıştıran işverenlerin, sigortalının bölgede fiilen çalışıp çalışmadığını denetlemekle yükümlü yönetici şirketten alacakları belgeyle işyerinin bağlı bulunduğu Sosyal Güvenlik İl Müdürlüğüne veya Sosyal Güvenlik Merkezine yazılı olarak müracaat etmeleri şarttır.

(4) Sigorta primi işveren hissesi desteğinden, Kanunda aranılan şartların taşındığına ve bu Yönetmeliğin ilgili maddeleri gereğince destekten yararlanmaya hak kazanıldığına ilişkin ilgili kurum, kuruluş veya denetimle görevli şirket tarafından düzenlenen belgenin alındığı tarihi takip eden ay başından itibaren yararlanır.

(5) İşverenlerin, sigorta primi işveren hissesi desteğinden yararlanabilmeleri için kapsama giren sigortalıların çalışmalarına ilişkin aylık prim ve hizmet belgelerini yasal süresi içinde Sosyal Güvenlik İl Müdürlüğüne veya Sosyal Güvenlik Merkezine vermeleri zorunludur. Söz konusu belgenin yasal süresi dışında verilmesi hâlinde, Kanunda belirtilen sigorta primi işveren hissesi desteğinden yararlanılamaz.

Yatırım indirimi

Zarar Mahsubu Sırası

Bilindiği gibi geçmiş yıl zararlarının mahsubu konusu yakın zamana kadar 5422 sayılı eski Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "indirilecek giderler" başlıklı 14'üncü maddesinde düzenlenmişti. Bu nedendir ki geçmiş yıl mali zararları bir gider unsuru olarak "zarar olsa dahi indirilebilecek istisna ve indirimler"den sonra mahsuba konu edilmekteydi. Bu anlayış 5520 sayılı Kanun'un 9'uncu maddesi ile de korunmuş, ancak zarar mahsubu diğer indirimlerden ayrı bir madde olan 9'uncu maddede düzenlenmiştir. Diğer indirimleri düzenleyen 10'uncu maddede, bu maddede öngörülen indirimlerin yine maddede belirtilen sıra dahilinde yapılacağı hükme bağlandığı halde zarar mahsubuna yönelik böyle bir hüküm yoktur.

Yatırım indirimi ise GVK'nın içinde düzenlenmiş olup, kurumların da bu indirimden yararlanacağı GVK'nın ilgili maddesinde hükme bağlanmıştır. GVK'nın geçici 69'uncu maddesine istinaden yapılacak yatırım indirimi uygulaması açısından da bu durum geçerlidir. Görüldüğü gibi, yatırım indirimi ile zarar mahsubundan hangisinin öncelikle uygulanacağına yönelik herhangi bir yasal düzenleme yoktur. Kurumlar Vergisi Beyannamesi Formatındaki yönlendirme, geçmişte olduğu gibi öncelikle geçmiş yıl zararlarının mahsubu yönündedir. Maliye İdaresinin görüşü de aynı yöndedir.

Bu konuda verilmiş yakın tarihli muktezalar da vardır. Örneğin;

Büyük Mükellefler VD muktezasında: “Buna göre, indirilebilecek yatırım indirimi tutarları ile geçmiş yıl zararlarının bulunması halinde kurumlar vergisi matrahının tespitinde, Kurumlar Vergisi Beyannamesinin 50 no.lu satırında yer alan “Kar” tutarına ulaşıncaya kadar öncelikle her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek ve beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararların mahsup edilmesi gerekmektedir. **Geçmiş yıl zararlarının mahsubunda en eski yıla öncelik verilecek, aynı yıla ilişkin zarar mahsubunda ise istisnadan kaynaklanan zarar tutarı öncelikle mahsup edilecektir. Zarar mahsubu sonunda kalan bir tutarın bulunması halinde yatırım indiriminden yararlanabileceğiniz tabiidir.**“ denilmektedir.

Yatırım indiriminin beş yıldan fazla devretme hakkının bulunduğu eski dönemlerde bu anlayış mükellef lehine olduğu için uygulanmıştır. Ancak GVK'nun geçici 69'uncu maddesi ile bu indirimin 3 yıl ile sınırlandırılmasının ardından mükellef aleyhine sonuç verebilecektir.

Cash Pooling Uygulamaları

Cash Pooling, grup şirketlerinden bazılarının nakit fazlalıklarını bazılarının nakit eksikliklerinin tamamlaması için kullandıkları bir sistemdir (kredi havuzu). Dışarıdan kredi almak yerine nakit fazlalığı olan şirketler nakit açığı olan şirketlerin açığını tamamlar. Bu tamamlama işlemi günlük, haftalık veya aylık olabilir. Yani günlük, haftalık veya aylık birbirlerine kredi kullandırabilir.

Görüleceği üzere, Cash Pooling özünde, grup şirketleri arasında borç verme/alma işlemidir. Özellikle yabancı ortaklık şirketlerde uygulanmaktadır. Özünde borç verme/alma işlemi olduğu için, yurt dışından borç alma ve yurt dışına borç verme olarak değerlendirilmek durumundadır. İşlemin iki ayağı vardır.

•Yurt dışından borç alma;

- Borç alma işlemleri %3 KKDF ye tabidir. (1 yıldan az vadeli)
- Örtülü sermaye açısından değerlendirilmelidir. (ve kar payı stopajı)
- Yüksek faiz uygulaması varsa Transfer Fiyatlaması açısından değerlendirilmelidir.
- Dar mükellef stopajı açısından değerlendirilmelidir. (hem kar payı hem de alacak faizi stopajı kıyaslanmalıdır. Aldığınız borç örtülü sermaye niteliğinde ise dar mükellef alacak faizi stopajı yapılmamalı, yıl sonunda kar payı stopajı yapılmalıdır. Eğer yanlışlıkla yapıldı ise, alacak faizi stopajı yıl sonunda yapılacak kar payı stopajından mahsup edilmelidir)
- Sorumlu sıfatıyla KDV açısından değerlendirilmelidir. (örtülü sermaye niteliğinde ise kar payı olarak KDV uygulanmamalıdır)

• Yurt dışına borç verme;

- Kambiyo mevzuatı açısından bu işlem serbest bırakılmıştır.
- Transfer Fiyatlaması açısından değerlendirilmelidir.
- Sunulan finansman hizmetinden yurt dışında yararlanılacağı için KDV hesaplanmamalıdır. (26 nolu tebliğ)

Zarar Telafi Fonu (Sermaye Tamamlama Fonu) Uygulamaları

•Türk Ticaret Kanunu'nun 324'üncü maddesine göre, şirket son yıllık bilançosuna göre, şirket esas sermayesinin (nominal sermaye) yarısının karşılıksız kaldığı anlaşılırsa, idare meclisi derhal toplanarak durumu genel kurula bildirir.

•Şirketin aciz halinde bulunduğu (borcunu ödeme güçlüğüne düştüğü) şüphesini uyandıran emareler mevcutsa idare meclisi aktiflerin satış fiyatları esas olmak üzere bir ara bilanço hazırlar. Nominal sermayenin üçte ikisi karşılıksız kaldığı takdirde, genel kurul (limited şirketlerde ortaklar kurulu) bu sermayenin tamamlanmasına veya kalan üçte bir sermaye ile iktifaya (yetinmeye) karar vermediği takdirde şirket feshedilmiş sayılır.

•Şirket aktiflerinin borçları karşılamaya yetmemesi halinde durum yönetim kurulunca mahkemeye bildirilir. Şirket durumunun düzeltilmesi mümkün görülürse, alacaklı ya da ortaklardan birinin talebi üzerine mahkeme iflas kararını erteleyebilir.

•Uygulamada **teknik iflas** olarak tanımlanan bu durumun ortaya çıkmaması için ortaklar genelde zarar karşılama akçesi olmak üzere şirkete kaynak enjekte ederler ya da mevcut alacaklarını yedeğe dönüştürürler.

•Bir şirketin sermayesinin artırılabilmesi için söz konusu şirket sermayesinin en az 1/3'ünün korunuyor olması gerekir. Ortaklarca oluşturulan bu yedekler zor duruma düşen şirketin sermaye artırımını da kolaylaştırır.

•Ayrıca belirtelim ki yetersiz öz kaynak ortakların şirkete verdiği borçlarının örtülü sermaye sayılmasına neden olur. Faiz ve kur farkları gider yazılamaz. Kanunen kabul edilmeyen gider olarak kabul edilir. **(bu fon örtülü sermaye bazını yani öz sermayeyi yükselttiği için bu konuda gelecek yıl planlaması olarak yıl sonunda karar verilmelidir)**

•Teknik iflas durumunun tespiti için öz sermaye tutarının, ödenmiş sermayenin 1/3 ünün altına düşüp düşmediğine bakılır. Altında ise veya öz sermaye sıfır ya da negatif ise teknik iflas durumu var demektir. Bu durumdan kurtulmanın iki yolu mevcuttur. Ya sermaye azaltılacaktır ve eş zamanlı sermaye arttırılacaktır ya da sermaye tamamlama (**zarar telafi fonu**) adı altında para enjekte edilecek (veya alacaktan vazgeçilecektir)

•Şirketler sermaye azaltımının getirdiği formalitelerden kurtulmak için bu yolu kullanmaktadırlar.

• Bu fon öz sermayenin bir unsuru olarak 500 lü hesaplarda tutulmak durumundadır.

•Zarar telafi fonu uygulaması için mutlaka genel kurul kararı alınması ve ortaklar tarafından gönderilen para dekontuna zarar telafisi için ibarelerinin yazılması tavsiye edilir.

•Zarar telafi uygulaması yapıldıktan sonra karşımıza iki sorun çıkmaktadır.

•**Bu tutar işletmeden çekilebilir mi, yani teknik iflas durumundan çıktıktan sonra ortaklara iade edilebilir mi?**

• **Bu tutar doğrudan gelir olarak mı kayıtlara alınmalıdır?**

Zarar telafi fonunun işletmeden çekilmesi

Örnek Muktezada: Şirketiniz ortaklarının geçmiş dönemlerde Türk Ticaret Kanunu'nun 324'üncü maddesi kapsamında öz sermayenin düzeltilmesi ve ticari zararlarınızın karşılanması için döviz olarak zarar telafi fonu (tamamlama akçesi) gönderdiği ve fonun şirketiniz hesaplarına intikal ettirildiği tarih itibarıyla geçerli olan kur üzerinden Türk Lirasına çevrildiği, **cari dönem faaliyetleri sonucu öz sermaye hesaplarında iyileşmeler olduğu**

ve bu fonlara ihtiyaç duyulmadığı belirtilerek ilgili fonların geçmiş yıllar ticari zararlarına mahsup edilmeyerek ortaklara geri ödenmesinin işletmeden çekiş olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği konusunda, bu tutar işletmeden çekiş olarak değerlendirilmiştir.

Bu görüş zarar telafi fonunun artık öz sermayenin bir unsuru olduğu ve çekilemeyeceği gerekçesine dayanmaktadır. Muktezada bu çekişin KDV ve kar dağıtım stopajı karşısındaki durumuna yer verilmemekle birlikte her iki açıdan da risk taşıdığını belirtmekte fayda vardır. Ancak mutlaka ya bu açılardan da sorulmalı veya ihtirazi kayıtla beyan yolu seçilmelidir.

Zarar telafi fonunun gelir yazılması

•İlaç sektörü incelemelerinde karşımıza çıkmaktadır ve inceleme elemanları tarafından zarar telafi fonu uygulandığı dönemde gelir yazılmadığı ve KDV hesaplanmadığı için eleştiri konusu yapılmaktadır.

•Zarar telafi fonu zarar eden ve zarar (sürekli) dolayısıyla teknik iflasa düşen şirketin aslında zarar etmediğini, zarar telafi fonu adı altında gelen (vazgeçilen) paranın aslında; **mükellef kurumun ana firmasına verdiği pazar payının artırılması ve tutundurma hizmetlerinin karşılığı olduğu** iddia edilmektedir.

• Raporlarda kullanılan argümanlar:

•Şirketlerin sürekli zarar ettiği,

•Zarar telafi fonunun gönderilme yetkisinin yurt dışında olduğu ve yıl içinde bazen birden fazla yapılması kullanılmış.

•Basiretli tacir gibi hareket edilmesi gerektiği

•Zarar telafi fonunu yedek akçe gibi görüp yedek akçe de kardan ayrılır kar da edilmediğine göre aslında gelen bu para gelirdir.

•Raporlarda başkasının (başka şirketlerin) evet bu bir gelirdir ifadesi delil olarak kullanılmıştır.

•TTK nın öngördüğü (hatta zorunlu tuttuğu) bir uygulamanın vergi kanunları açısından eleştirilmesi ilginçtir. Paranın gelir olduğuna dair muvazaalı geldiğine dair bir tespit ve ispat yoktur.

•Raporlarda kullanılan argümanlar (basiretli tacir gibi hareket edilmediği, sürekli zarar edildiği) esasen transfer fiyatlaması argümanlarıdır. Dolayısıyla zararın nedeni transfer fiyatlaması yönünden sorgulanmalı ve tespit yapıldıktan sonra zarar telafi fonu ek delil olarak sunulmalıdır. (kayıt dışı satış yapan bir şirketin kayıt dışı satış tutarı tespit edildikten sonra bu tutarın örneğin ortak adına açılan banka hesaplarına ilgisiz yatan paralarla ispat edilmesi gibi)

•Yine tasfiye ve işletmeden çekiş hallerinde bu farklar kurum zararda olsa dahi başlı başına vergilenmesini gerektiren unsur yaratır. Bu sebeple olumlu farkların öncelikle sermayeye eklenmesi yerinde olacaktır.

Örnek Muktezalar:

•Düzeltilmesi sonucunda oluşan geçmiş yıl kârlarının, sermaye düzeltilmesi olumsuz farkı ile mahsup edilebilmesi veya kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilmesini engelleyici bir hüküm bulunmamaktadır.

•Öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farklarından düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarını mahsup ettikten sonra kalan bakiyenin ticari faaliyetten kaynaklanan zarara mahsubu mümkün değildir.

Sermaye azaltımı yapılması halinde,

Öncelikle şirket ortakları tarafından nakit olarak konulan sermayenin değil, sermayeye eklenen enflasyon düzeltme farkları ile geçmiş yıl kârlarının işletmeden çekildiğinin kabulü gerekmektedir. Bu nedenle, daha önce sermayeye eklenmiş olan enflasyon düzeltme farklarının, şirketin sermaye azaltımı yapması nedeniyle işletmeden çekilmiş sayılması ve işletmeden çekilen bu tutarların öncelikle kurumlar vergisine tabi tutulması, vergi sonrası dağıtılan kazancın da kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulması gerekmektedir.

•Enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan farkların ve şirketin tasfiye edilmesi sebebiyle ortaklara dağıtılması halinde, işletmeden çekilen tutarların öncelikle kurumlar vergisine tabi tutulması, vergi sonrası dağıtılan kazancın da kar dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulması gerekmektedir.(tasfiyede zarar çıksa bile bu zarardan enflasyon farklarının mahsubu kurum kazancıyla ilişkilendirmeksizin dediği için mümkün kılınıyor)

10-Kar Dağıtımında Karşılaşılan Hususlar

•Vergi kanunlarımız uyarınca stopajı doğuran olay nakden veya hesaben ödeme olarak sayılmış, hesaben ödeme de GVK nun 96. maddesinde “vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder” şeklinde açıklanmıştır. Bu durumda karşı tarafı alacaklandırıcı kayıt atılmadığı veya herhangi bir işlem yapılmadığı sürece ucu açık karar da alınsa stopajın doğmaması gerekmektedir.

•Önerimiz bu tür eleştirilere karşı karı dağıtacağınız ayı ya net olarak belirtmeniz ve o ayda dağıtmanız veya kar dağıtım kararını karı dağıtmaya karar verdiğiniz anda almanızdır. Dağıtıma kadar karşı tarafı alacaklandırıcı kayıt atmadığınız, herhangi bir işlem yapmadığınız veya bunu belirten herhangi bir belge düzenlememenizdir.

6 Seri No.lu KV Genel Tebliği ile avans kar payı dağıtımına açıklık getirilmiştir. Kurumlar vergisi mükelleflerince avans kâr payı dağıtımı yapılması halinde, dağıtılan kâr payları üzerinden elde edenin hukuki niteliğine göre vergi kesintisi yapılacaktır. Kesilen vergiler, avans kâr payı dağıtımının yapıldığı aya ait muhtasar beyanname ile beyan edilecektir.

Avans kâr payı dağıtımında kurum ortakları açısından elde etme, kurumun yıllık safi kazancının kesinleşip, kârın nakden veya hesaben dağıtıldığı, diğer bir ifadeyle avansın kâr dağıtım kararı uyarınca dağıtılan kârdan mahsup edildiği tarihte gerçekleşecektir. Şu kadar ki; bu süre, ilgili hesap dönemine ilişkin beyannamenin verilmesi gereken tarihi içeren hesap döneminin sonunu geçemeyecektir.

Avans kâr payı dağıtılması halinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri uygulanmayacaktır. (7 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 10. maddesiyle değiştirilen cümle) Ancak, hesap dönemi itibarıyla zarar doğması veya safi kazancın avans olarak dağıtımı yapılan kârdan düşük çıkması halinde, ilgili mevzuatına göre geri çağrılan tutarlara transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri uygulanacaktır.

Personel İkramiye Bonus Karşılıkları

KVK 1 No Genel Tebliği'nin 11.11 ayırımına göre; kurum personeline ödenen temettü ikramiyeleri Gelir Vergisi Kanununun 61 inci maddesine göre ücret sayıldığından bu ödemeler kurum kazancının tespitinde ücret gideri olarak dikkate alınmaya devam edilecektir. Söz konusu temettü ikramiyelerinin bilanço günü itibarıyla ödenecek toplam tutarı kesinleştiğinden, çalışanlara o yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresinin sonuna kadar ödenecek temettü ikramiyeleri, ilgili olduğu yılın kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Aynı husus **çalışanlara ödenen performans değerlemelerine bağlı olarak verilecek prim ve ikramiyeler** için de geçerlidir. Diğer taraftan, ücret niteliğindeki bu ödemelerin nakden veya hesaben yapıldığı dönemde vergi kesintisine tabi tutulması gerekeceği tabiidir.

•Örneğin 2016 yılı kazançlarınız üzerinden çalışanlarınız (2016 yılı performanslarına göre) için ikramiye (prim) karşılığı ayırıp, bunu 2017 yılı Şubat ayı içerisinde ödeyeceksiniz. Yukarıdaki hükümlere göre;

•Bu gider 2016 yılının gideridir ve beyannamenin verileceği tarihe kadar ilgili yılın kazancında dikkate alınacaktır.

•Ücret olarak değerlendirilecek bu tutardan stopaj ödemenin nakden ve hesaben yapıldığı dönemde yapılmalıdır.

•Maliye eskiden beridir verdiği görüşlerde bu giderin 2008 yılı gideri olduğu (2008 yılı kurumlar vergisi beyannamesi verilene kadar ödenen) ve stopajın karşılık ayrılıp bu karşılığın gider yazıldığı tarihte değil ödendiği veya hak ettiği dönemde doğacağını ifade etmiştir. Ancak son dönemlerde verilen görüşlerde bu giderin 2008 yılı gideri olduğu tekrarlanmakta ancak stopajın (hesaben ödemenin) karşılık ayrılıp (tahmini bile olsa) gider yazıldığı dönemde doğacağı söylenmektedir.

•Bu görüş kabul görürse, örneğin 2008 yılı için tahmini bir tutar üzerinden karşılık ayırdınız. (adam başı belli değil) Adam başı belli olmadığı için hangi tarife dilimine göre vergilenecektir. Maliye İdaresinin görüşlerinde bunlara cevap verilmemiştir.

•Bu durumda eğer tahmini tutar üzerinden karşılık ayırıp gider yazmak istiyorsanız tavsiyemiz.

•**İlk önce bir Yönetim Kurulu kararı alın.** Çalışanların 2010 yılı performanslarına göre sonra değerlendirilmek ve adam başı tutar belli edilmek üzere ..TL karşılık ayrılmasına karar verilmiştir deyin. **Değerlendirme kriter ve makamlarınızı belirtin.**

•Değerlendirmeniz bittiği, adam başı tutar belli olduğu ve ödeyeceğiniz dönemde tekrar bir yönetim kurulu kararı alıp kesin tutarın belli olduğunu ve ...tarihinde ödeneceğini belirtin. O tarihte ödemenizi yapın ve stopaja tabi tutun. (ödemenin kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği döneme kadar yapmanız gerekmektedir)

•Tahmin edip karşılık ayırdığınız tutar ile dağıttığınız tutar aynı olduğu zaman aslında bu dağıtım baştan yapıldı gibi eleştiriler olabilir. Bu durumda tahmin ettiğiniz tutarın dağıttığınız tutarın biraz altında olması olumlu olacaktır.

•Ancak baştan tahmini tutar üzerinden stopaj doğar (hesaben ödeme şeklinde) eleştirisi unutulmamalıdır.

Avanslarda şüpheli alacak

•Bilindiği üzere VUK'nun 323. maddesi uyarınca "ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartı ile dava ve icra safhasında bulunan alacaklar" için karşılık ayrılıp, gider yazılabilir. Şüpheli alacak müessesesinde öteden beri uygulama;

•Alacağın teminatsız olması,

•Kamu idare ve müesseselerinden olmaması,

•Alacağın şüpheli hale geldiği dönemde karşılık ayrılabilmesi,

•icra takibinin ciddi yapılması gerektiği,

•En önemlisi de alacağın daha önceden gelir karşılığı olması (örneğin hatır senetlerinden oluşan alacak için karşılık ayrılamaz) yani gelir olarak kayıtlara intikal etmesi gerektiği vurgulanmaktadır.

•Bu kapsamda öteden beridir görüş, şüpheli hale gelen verilen avanslar için şüpheli alacak karşılığı ayrılamaz yönündedir. Ancak Maliye İdaresinin verdiği bir görüşte;"demir tedariki için ödendiği belirtilen sipariş avansı niteliğindeki ödemeleriniz, ticari faaliyetinizin devamı için yapılması şartıyla, ticari alacak niteliği kazanacağından, bu alacaklar için anılan Kanunun 323 üncü maddesinde belirtilen şartların yerine getirilmesi halinde karşılık ayrılması mümkün bulunmaktadır." denmektedir. Bu görüş uyarınca alacağın daha önce gelir yaratıcı işlemde oluşmuş olması kriterinden vazgeçilmiş ve alacağı ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olması yeterli görülmüştür.

•Avanslarda değerlendirme öteden beridir tartışılan bir konu olup, ne yargı kararları uyarınca ne de Maliye İdaresince netliğe kavuşturulmamıştır.

Değerlenebileceği yönünde de değerlendirilmeyeceği yönünde de karar ve görüşler mevcuttur.

•Esas sorun avansların bir borç/alacak olup olmadığından kaynaklanmaktadır. Bilindiği üzere VUK'da avans değerlemesine ilişkin bir hüküm bulunmadığı için ancak borç/alacak sayılması durumunda değerlendirilmesi gerekmektedir.

•SPK uygulamalarında avansın karşılığının bir mal veya hizmet olması durumunda değerlendirilmemesi gerektiği çünkü avansın artık mal veya hizmete dönüştüğü, avansın bir mal veya hizmet karşılığı olmayıp cari hesap avansı şeklinde olması durumunda ise borç/alacak olarak değerlendirilmesi gerektiği ifade edilmiştir.

•SPK uygulamaları için geliştirilen bu yöntem vergi kanunları açısından da uygulanabilir.

•Ancak biraz önce avanslarda şüpheli alacak uygulamaları bölümünde verdiğimiz karardan da göreceğiniz üzere avanslar artık VUK uyarınca da alacak olarak sayıldığına göre değerlendirme açısından da alacak/borç sayılması yerinde olacaktır.

•Avansların (ticari teamüllere uygun vadeyi asan) örtülü sermaye uygulamaları açısından borç sayıldığı unutulmamalıdır.

Şirket Değerleme Farkının (good will) Sermayeye İlavesi

•TTK'nun 324. maddesinde sayılan Teknik İflas durumundan kurtulabilmenin bir yolu da şirket aktiflerinin değerlendirilmesi (rayiç bedele getirilmesi), kayıtlı değerle rayiç bedel arasındaki farkın öz sermaye kalemi altında izlenmesidir. Bu durumda şirketlerin öz sermayesi yükselecek ve şirketler teknik iflas konumuna düşmeyeceklerdir. Aktiflerin değerlendirilmesi genellikle Ticaret Mahkemelerine açılan değer tespit davası ile Mahkemenin atayacağı bilirkişi raporu sonucu yapılır.

•Bu durumda aktifler veya aktiflerden bir kısmı (örneğin gayrimenkul) rayiç bedele getirilmekte ancak henüz bir elden çıkarma (satış) olmadığı için vergileme yapılmamaktadır.

•Bu değerlendirme farkı VUK uyarınca amortismanına tabi tutulamaz.

•Öz sermaye kalemleri arasındaki bu fark ise sermayeye eklenebilir mi?

•Vergi Dairesi bu farkın sermayeye ilavesini işletmeden çekiş görmüş ve sermayeye ilave edilmeyeceğini belirtmiştir. Örnek mukteza: "...ortaklarınız arasındaki ihtilaf nedeniyle Konya 1. Sulh Hukuk Hakimliğinden tüm malvarlıklarınız için değer tespiti istediğinizi, bilirkişi raporuyla yapılan değer tespitiyle şirketiniz bilanço değerleri arasında ilave fark oluştuğunu, bu ilave farkı sermayenize dahil etmek istediğinizi belirterek, söz konusu ilave sonucu adınıza vergi doğup doğmayacağı hususunda görüş istemektesiniz; bilirkişi raporuyla yapılan değer tespiti 213 sayılı Vergi Usul Kanununun değerlendirme ölçüleri arasında sayılmadığından bilirkişi raporuyla yapılan değer tespitiyle şirketiniz bilanço değerleri arasındaki farkın sermayenize ilavesi mümkün bulunmamaktadır. "

•Görüleceği üzere vergi idaresi bu işlemi gelir yaratıcı bir işlem olarak görmektedir.

Serbest Bölgelere Teslim ve ÖTV İhracat İstisnası

19 Seri No'lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği'ne göre (09/07/2010) Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) Kanununun 5/1 inci maddesiyle, yurt dışındaki müşterilere teslim edilen ve Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesinden çıkan mallar ÖTV'den istisna edilmiştir.

Bu istisnanın uygulamasına ilişkin, yurt dışındaki müşteri tabirinin; ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezleri yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir işletmenin yurt dışında faaliyet gösteren şubelerini ifade ettiği, ihraç konusu malların yurt dışına çıktığının gümrük beyannamesinin aslı veya ilgili gümrük idaresi, noter ya da yeminli mali müşavir tarafından onaylı örneğinin, ihracatın gerçekleştiği dönemdeki ÖTV beyannamesine eklenmek suretiyle tevsik edileceği belirtilmiştir.

Öte yandan, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 12/1 inci maddesindeki serbest bölgedeki alıcıya veya yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılan teslimlerin ihracat teslimi sayılacağına dair hükümler, ÖTV Kanununda yer almamaktadır. Bu nedenle serbest bölgelere veya yetkili gümrük antreposu işleticilerine yapılan teslimlerde ÖTV yönünden ihracat istisnası uygulanması mümkün değildir.

•Serbest bölgeye ihraç kayıtlı teslim yapan bir mükellefin ÖTVK madde 5 ve 8 kapsamında ihracat istisnasından yararlanıp yararlanamayacağı dava konusu edilmiştir. Vergi İdaresi serbest bölgeleri yurt dışı saymamış, ÖTVK'da KDVK'daki gibi açıkça serbest bölge teslimleri de ihracattır demediği için serbest bölgeye ihraç kayıtlı teslim edilen mal için terkin işlemi yapmayarak mükellef adına ödeme emri düzenlemiştir. Vergi İdaresinin gerekçesi yukarıda da belirttiği üzere;

•Serbest bölgeler vergi kanunlarının uygulamasında yurt içi kabul edilir,

•Serbest bölgelere yönelik teslimler için KDVK'daki gibi açık bir istisna hükmü yoktur.

•Ancak gerek serbest bölgeler kanununda gerekse dış ticaret mevzuatında serbest bölgeler yurt dışı sayılmış olduğundan, ÖTVK'da serbest bölge teslimlerinin özel olarak sayılmasına gerek olmadığı gerekçesi ile dava edilmiş (ödeme emri iptali davası açılmış) mahkeme;

ÖTVK nun 5. maddesinde (ihracat istisnası) serbest bölgeler açıkça sayılmamakla birlikte konuya aynı kanunun 7/7 maddesi açısından değerlendirerek, burada sayılmasa bile ÖTV Kanunu'nun "diğer istisnalar" başlıklı 7/7. maddesinde "4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun

transit, gümrük antrepo, dahilde işleme, gümrük kontrolü altında işleme rejimlerine tabi tutulanlar ile serbest bölgeler ve geçici depolama yerleri hükümlerinin uygulandığı mallar vergiden istisnadır” demıştır.

•Bu madde gerekçesinden de anlaşılacağı üzere, serbest bölgelere ithal edilen mallar ile serbest bölgede serbest dolaşımda mallara yönelik bulunmakla birlikte mahkemenin yaklaşımı ilginçtir.

•Karar temyiz aşamasında olup, aynı gerekçe ile olumlu karar verilirse serbest bölge teslimleri için yeni bir dönem başlamaktadır.

•Bu arada, 25.11.2008 tarihli resmi gazetede yayımlanan “Serbest Bölgeler Kanunu ile Gümrük kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair 5810 sayılı Kanun”un 9. maddesi ile, 4458 sayılı Gümrük kanununa eklenen geçici 7. maddede, “ *Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önceki dönemler için 4760 sayılı Kanuna göre tarhiyat yapılmaz, daha önce yapılan tarhiyatlardan vazgeçilir.*” hükmü getirilmiştir.

•Bu hükmünde bir af niteliğinde olup olmadığı tartışmalıdır. Bir görüş bu maddenin serbest bölgelere tüketilmek için giren veya serbest dolaşımda bulunan malları (serbest bölgeye ithal edilen) kapsadığını, bir görüşte maddenin tedvin tarzından ihraç mallarını da kapsadığını iddia etmektedir.

İlan Reklam Giderleri ile İlgili Yürütmeyi Durdurma Kararı

•4207 sayılı Tütün Mamullerinin Zararlarının Önlenmesine Dair Kanunda yapılan değişiklik ile, GVK'nun 41. maddesinin 7 numaralı bendinde belirtilen ilan ve reklam giderlerinin gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacağı belirtilmiştir. Bu konu ile ilgili yayımlanan 2 nolu KV genel tebliği'nin 6. bölümünde de, alkol ve tütün reklam, ilan giderlerinin, logo taşıyan sponsorluk harcamalarının gider yazılamayacağına yönelik açıklamalar yapılmıştır.

•Bilindiği üzere bu gider kısıtlaması öteden beridir Gelir ve Kurumlar vergisi mevzuatımızda mevcut olup, Bakanlar Kurulu yetkisi dahilinde kısıtlama oranını sıfır ilan ettiği için kanun değişikliğe kadar bu tip giderler kanunen kabul edilmektedir.

•Ancak tütün ve tütünden mamul maddelerin zararlarının önlenmesine ilişkin bir kanunda alkole yönelik böyle bir düzenleme yapılması ilginçtir. Bu sebeple 2 nolu tebliğin ilgili bölümüne (6 numaralı bölüm 4 ve 6. paragraf) karşı Danıştayda yürütmenin durdurulması ve tebliğin ilgili bölümün iptali davası açılmış, Danıştay 4. Dairesi ; “Kanunun tütün zararlarının önlenmesine yönelik bir kanun olduğu, amacının tütün mamullerinin tanıtım ve reklamlarının azaltılması olduğu, böyle biz özel kanunda alkol ve alkollü içkilere ilişkin düzenleme yapılamayacağı” gerekçesi ile 2 nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 6. bölümünün 4 ve 6. paragraflarında yere alan düzenlemenin alkol ve alkollü içkilere ilişkin ilan ve reklam giderleri yönünden iptal karar vermiştir. **(Danıştay 4.Dairesi Başkanlığının 25.10.2010 tarih ve Esas No:2008/3758, Karar No:2010/5217 sayılı Kararı ile iptal edilmiştir.)**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (ı) bendinde, her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin %50'sinin kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilemeyeceği belirtilmiş, Bakanlar Kuruluna bu oranı %100'e kadar artırma veya sıfıra kadar indirme hususunda yetki verilmiştir. 90/1081 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile de söz konusu oran sıfır olarak tespit edildiğinden, Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 1 inci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca, alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin tamamı gider olarak indirilebilmektedir.

Aynı hüküm Gelir Vergisi Kanununun 41 inci maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendinde de yer almaktadır.

3/1/2008 tarihli ve 5727 sayılı Tütün Mamullerinin Zararlarının Önlenmesine Dair Kanunda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 5 inci maddesiyle 4207 sayılı Tütün Mamullerinin Zararlarının Önlenmesine Dair Kanunun 4 üncü maddesinde yapılan değişiklikle, Gelir Vergisi Kanununun 41 inci maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendinde belirtilen ilan ve reklam giderlerinin, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacağı hükme bağlanmıştır. Anılan hüküm, Kanunun yayımı tarihinden 4 ay sonra yürürlüğe girecektir.

Bu nedenle, anılan hükmün yürürlüğe girdiği 19/5/2008 tarihinden itibaren yapılacak olan, her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin tamamının, ticari kazancın ve kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, Tebliğin (10.3.1) bölümünde sponsorluk harcamalarına ilişkin açıklamalara yer verilmiş olup söz konusu bölümde, spor sahalarına, sporcuların veya diğer ilgililerin spor giysilerinin ya da spor araç ve gereçlerinin üzerine yazılı veya elektronik sinyaller yardımıyla sanal olarak kurumun tanıtımının yapılmasını sağlayacak amblem, marka, isim ve benzeri işaretler konulması gibi doğrudan ticari fayda sağlayan ve kurumun tanıtımını amaçlayan harcamaların reklam harcaması olarak değerlendirileceği belirtilmiştir.

Dolayısıyla, her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerinin tanıtımına yönelik bu tür reklam harcamalarının da kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Management Fee İncelemeleri

Yabancı ortaklı şirketlerde genellikle yıl sonlarında management fee faturaları gelmektedir. Bu faturalar yabancı ortağın yerli şirketle yaptığı bir yönetim anlaşması karşılığı yönetim ücreti olarak gönderilmektedir. Genellikle o yılki cironun belli bir yüzdesi olarak belirtilen bu ücretlerin durumu öteden beridir tartışmalıdır. Bu faturalar:

- Transfer fiyatlaması açısından değerlendirilmelidir. Hatta KKEG olarak bile değerlendirilmesi mümkün olup, Transfer Fiyatlaması tebliğinde Grup içi hizmetlerle ilgili olarak;
- Hizmetin fiilen sağlanıp sağlanmadığı,
- Hizmeti alan şirket/şirketlerin söz konusu hizmete ihtiyacı olup olmadığı,
- Hizmetin alınmış olması halinde hizmet bedelinin emsallere uygunluk ilkesine uygun olup olmadığının belirlenmesi gerekmektedir.
- Ciro üzerinden belli bir yüzde şeklinde olduğu için (royalti gibi) gayri maddi hak ödemesi olarak stopaja tabi tutulması istenebilmektedir. Bu ücretler anlaşma gereği genellikle ticari kazanç veya serbest meslek kazancı olarak görüldüğü, serbest meslek ödemelerinde de ÇVÖA uyarınca 183 gün kuralı aşılmadığında stopaja tabi tutulmamaktadır. (Danıştay'da maalesef bu davalar kaybedilmiştir)
- Danıştay'ın üzerinde durduğu bir diğer husus ise, yönetim anlaşmalarında bulunan, "Şirketinin ticari, teknik, sınai ve idari yönetim teknikleri alanında geniş bilgi ve deneyimlere sahip olduğu ve bu özel bilgi ve deneyimlerden bir bütün olarak davacının faydalanmasının sağlanacağı, taraflarca sağlanan bilgilerin gizli tutulacağına belirtildiği, sözleşme

kapsamında sunulacak hizmetler incelendiğinde kapsamlı şekilde bilgi birikimi ve deneyiminden yararlandırmanın söz konusu” olduğu gibi kavramlardır. Bu nedenle G.M. hak sayılabilmektedir.

•Hizmetten Türkiye’de yararlanıldığı için sorumlu sıfatıyla KDV ye tabi tutulmalıdır.

11-Finansal Kiralama İşlemlerinde Amortisman Ve Finansman Giderlerinin Durumu

Yayımlı tarihinde geçerli olmak üzere 13 Aralık 2012 tarihinde 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring Ve Finansman Şirketleri Kanunu yürürlüğe girmiştir. Söz konusu kanuna göre 3226 sayılı kanun da yürürlükten kaldırılmıştır. Dolayısıyla finansal kiralama işlemlerinde artık bu kanun hükümlerine ve Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer 290. Maddesi ve ilgili vergi usul kanunu genel tebliği birlikte uygulanacaktır.

Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer 290. maddesindeki tanımıyla finansal kiralama; kira süresi sonunda mülkiyet hakkının kiracıya devredilip devredilmediğine bakılmaksızın, bir iktisadî kıymetin mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan tüm riskler ile yararların kiracıya bırakılması sonucunu doğuran kiralamalardır. Bir kiralamanın finansal kiralama olabilmesi için aşağıdaki kiralama işlemlerinden birine göre yapılması gerekir;

- İktisadî kıymetin mülkiyetinin kira süresi sonunda kiracıya devredilmesi,
- Kiracıya kira süresi sonunda iktisadî kıymeti rayiç bedelinden düşük bir bedelle satın alma hakkı tanınması,
- Kiralama süresinin iktisadî kıymetin ekonomik ömrünün % 80’inden daha büyük bir bölümünü kapsamı,
- Sözleşmeye göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerlerinin toplamının iktisadî kıymetin rayiç bedelinin % 90’ından daha büyük bir değeri oluşturması.

Her halde kiralama işleminin finansal kiralama sayılabilmesi için gereken temel şart, mülkiyete sahip olmaktan kaynaklanan tüm risk ve yararların kiracıya ait olmasıdır.

Arazi, arsa ve binalarla ilgili kiralama sözleşmelerinde, sadece sözleşmede kira süresi sonunda mülkiyet hakkının kiracıya devri öngörülmüşse veya kiracıya kira süresi sonunda kiralama konusu gayrimenkulü düşük bir bedelle satın alma hakkı tanınmışsa yapılan işlem finansal kiralama olarak kabul edilecektir.

Doğal kaynakların araştırılması veya kullanılmasına yönelik kiralama sözleşmeleri ile sinema filmleri, video kayıtları, patentler, kopyalama hakları gibi kıymetlerle ilgili lisans sözleşmeleri mükerrer 290. madde kapsamında değerlendirilemez.

Finansal Kiralamanın tanımı 6361 sayılı kanunda, VUK Mükerrer 290. Maddedeki tanımla aynıdır. Dolayısıyla hangi kiralama işlemlerin finansal kiralama olacağı konusu belirlilik kazanmıştır. Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında yapılan bir kiralama işlemi, yapılacak inceleme sonucunda kiralama işleminin bu madde hükümleri gereğince finansal kiralama olarak kabul edilmemesini gerektirmesi halinde vergi uygulamaları açısından finansal kiralama olarak kabul edilmeyecek veya tam tersi durumda Finansal Kiralama Faktoring Ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında yapılmayan bir kiralama işleminin yapılacak inceleme sonucunda bu madde hükümleri gereğince finansal kiralama şartlarını sağladığının anlaşılması halinde vergi uygulamaları açısından finansal kiralama olarak kabul edilecektir.

Kiracı tarafından yapılacak kira ödemeleri borç anapara ödemesi ve faiz gideri olarak ayrıştırılacaktır. Ayrıştırma işlemi, her bir dönem sonunda kalan borç tutarına sabit bir

dönemsel faiz oranı uygulanmasını sağlayacak şekilde yapılacaktır. Kiralayan tarafından aktifleştirilen alacak tutarının reeskonta tabi tutulması mümkün bulunmamaktadır.

-Finansal Kiralama İşlemlerinde Amortisman Uygulaması

-Amortisman Ayırma

319 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine göre, kiracı tarafından aktifleştirilen finansal kiralamaya konu iktisadi kıymeti kullanma hakkı, Vergi Usul Kanunu ve ilgili genel tebliğlerde bu iktisadi kıymet için tespit edilmiş amortisman sürelerinde itfa edilecektir. Sözleşmenin fesholması halinde kalan dönemler için iktisadi kıymetle ilgili olarak amortisman ayrılma ve yeniden değerlendirme işlemleri yapılmayacaktır.

Amortisman ayırma konusunda yapılan düzenlemeler ile 01.01.2004 tarihinde itibaren satın alınan ATİK'ler için Maliye Bakanlığı tarafından faydalı ömür süreleri dikkate alınarak tespit ve ilan edilen oranlar esas alınarak amortisman ayrılacaktır.

-Kullanıma Hazır Hale Gelmeyen İktisadi Kıymetlerde Amortisman

Amortisman tabi iktisadi kıymetler üzerinden amortisman ayrılabilmesi için iktisadi kıymetin aktife kaydedilmesi ve kullanıma hazır hale gelmesi zorunludur.

Finansal kiralama yöntemiyle kiralanan makine veya teçhizat kanuni defterlere kaydedilmekle birlikte, henüz kullanıma hazır hale gelmemiş ise amortisman ayırabilmek için **kullanıma hazır hale gelmesinin** beklenmesi gerekir.

Kullanılmaya başlanmayan iktisadi kıymetin teknolojik eskime hariç, eskidiği veya yıprandığı söylenemeyeceği için amortisman ayrılması kabul edilemez. Teknolojik eskime durumunda fevkalade amortisman ayrılması gerekir.

Örneğin, bir üretim tesisi için kiralanan makine ele alındığında, bina henüz tamamlanıp üretime başlanacak duruma gelinmemiş ise, diğer amortisman tabi iktisadi kıymetlerde olduğu gibi söz konusu makine için de amortisman ayrılmamalıdır. Montajı tamamlanmayan bir makine için de aynı durum geçerlidir. Bu gibi durumlarda "Yapılmakta Olan Yatırım Hesabı" kullanılmalı ve kullanıma hazır hale gelinceye kadar yapılan kira ödemeleri maliyet unsuru olarak dikkate alınmalı, amortisman süresi aktife alma tarihinden başlatılmalıdır.

-Finansal Kiralama İşlemlerinde Faiz Ve Kur Farkının Kaydı

-Kiracının Ödediği Faiz ve Kur Farkı

Kanun hükmüne göre, kiracı tarafından finansal kiralama sözleşmesine göre yapılan **kira ödemeleri** ana para ve faiz gideri olarak ayrıştırılacak, ayrıştırma işlemi, her bir dönem sonunda kalan borç tutarına sabit bir dönemsel faiz oranı uygulanmasını sağlayacak şekilde yapılacak, aktifleştirilecek kullanma hakkı amortisman tabi tutulacaktır.

Kanunun açık hükmüne göre kiracı tarafından mal sahibine (kiralayana) yapılan ödemelerin tamamı esas itibariyle kira ödemesi olup, faiz oranı dikkate alınarak hesaplanan ana paraya isabet eden kısım amortisman yoluyla, faiz kısmı ise dönemsel olarak giderleştirilecektir.

Faiz giderlerinin ve bu arada yabancı para cinsinden yapılan kiralamalarda aleyhe doğan kur farklarının kiralamanın yapıldığı yılda maliyet unsuru mu yoksa gider unsuru mu olarak muhasebeleştirilmesi gerektiği konusunda İstanbul Defterdarlığı'ndan talep edilen bir özge için Gelirler Genel Müdürlüğü vasıtasıyla verilen cevapta; 163 ve 334 No.lu VUK Genel Tebliği'ndeki açıklamalara değinilerek, "**finansal kiralama yoluyla edinilen kıymete ilişkin olarak kiralama süresi içinde sözleşmeye istinaden yabancı para üzerinden yapılan kira ödemelerinin değerlemesi sonucu ortaya çıkan kur farkının, finansal kiralama konusu kıymetin maliyetine intikal ettirilmesi ve maliyete eklenen bu farkların ilgili kıymetin amortisman süresi içinde itfa edilmesi gerektiği**" belirtilmiştir.

Söz konusu özelgede sadece kur farkından söz edilmiş olup faiz giderlerinden söz edilmemiştir. Ayrıca, özelgede aktifleştirilecek kur farkının sadece kiralamanın yapıldığı yılın sonuna kadar olan kısmının değil, kiralama süresi içinde ödenen kur farklarının tamamının aktifleştirileceği belirtilmiştir. Söz konusu ifadeden faiz giderlerinin de aktifleştirileceği sonucu çıkmakta olup, söz konusu özelge bu haliyle 163 ve 334 no.lu tebliğlere atıf yapmakla birlikte, atıfta bulunduğu tebliğlerle çelişmektedir.

Nitekim Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığınca 2009 yılında verilen bir muktezada da;“...gerek aktifleştirme yılında gerekse sonraki yıllarda doğan kur farklarının da maliyete eklenip amortisman yoluyla itfa edilmesi gerekmektedir.

Ayrıca firmanız tarafından finansal kiralama sözleşmesine göre yapılan kira ödemeleri borç anapara ödemesi ve faiz gideri olarak ayrıştırılacak olup, yapılacak bu ayrıştırma işlemi her bir dönem sonunda (finansal kiralama sözleşmesinde yer alan kira ödemelerinin yapılacağı tarih) kalan borç tutarına sabit bir dönemsel faiz oranı uygulanmak suretiyle yapılacağından, sadece ilgili yılda uygulanabilecek faiz gideri, ilgili dönemlerde kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınacaktır.” denilmiştir.

Buradan da anlaşılacağı üzere anapara kur farklarının ilgili kıymetin maliyetine intikal ettirilerek ilgili kıymetin amortisman süresi içinde itfa edilmesi gerektiği görüşü yinelenmekte ancak farklı olarak, kiracı tarafından ödenen faizlerin ilgili dönemlerde gider olarak dikkate alınması gerektiği bildirilmektedir.

Duran varlık edinimlerinde ilgili varlığın aktifleştirildiği tarihten sonraki tarihlerde ödenen finansman giderlerinin maliyet unsuru olarak değil, gider unsuru olarak kaydedilmesi gerektiği genel kabul gören bir anlayıştır. Uluslararası Muhasebe Standartlarında da borçlanma maliyetlerinin ilgili kıymetin aktife alındığı tarihten sonraki kısmının gider unsuru olarak dikkate alınması gerektiği açıktır. Aynı ilke SPK tarafından yayımlanan Tebliğ’de de korunmuştur.

Bize göre 163 No.’lu Tebliğ Vergi Usul Kanunu’nun 262. maddesi hükmüne de aykırı olup uygulamada pek çok sorun yaratmaktadır. Bu nedenlerle kaldırılması gerekir.

Gelirler Genel Müdürlüğü’nün (Gelir İdaresi Başkanlığı’nın) yukarıda belirtilen özelgesindeki görüş aşağıdaki nedenlerle kabul edilemez.

a) Finansal kiralama sözleşmelerinin değerlendirme hükmü özel bir düzenleme ile mükerrer 290. maddede yer almış olup, düzenlemenin yapıldığı 4842 sayılı Kanun gerekçesinde uluslararası muhasebe standartlarının esas alındığı belirtilmiştir. Ne uluslararası standartlarda ne de Türkiye Muhasebe Standartlarında böyle bir düzenleme vardır. Gerek, söz konusu düzenlemenin yer aldığı 319 no.lu VUK Genel Tebliği’nde gerekse 11 no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’nde ilk yıla ilişkin veya kiralama süresince ödenen faiz ve kur farkı giderlerinin aktifleştirileceği belirtilmemiştir.

b) Gelir İdaresinin görüşü VUK’ un 262. maddesi hükmüne de aykırı olup, finansal kiralama sözleşmeleri gereği yapılan ödemeler **“iktisadi kıymetin iktisap edilmesi”** için yapılmamaktadır. Yapılan ödemeler esas itibarıyla bir kira ödemesidir.

Kira ödemelerinin doğrudan gider yazılacağı açıktır. Kiracının kira süresi sonunda ilgili iktisadi kıymeti düşük bir bedelle satın alacak olması, yapılan kira ödemelerinin iktisap amacıyla yapıldığını göstermez. Finansal kiralama sözleşmelerinde mülkiyet hakkının kiracıya devredilip edilmeyeceğinin, sözleşmenin finansal kiralama niteliğinde olması bakımından bir önemi yoktur.

c) Duran varlık edinimlerinde iktisadi kıymetin aktife alındığı (amortisman ayrılabilir duruma gelindiği) tarihe kadar tahakkuk eden finansman maliyetlerinin maliyet unsuru, bu tarihten sonra tahakkuk edenlerin gider unsuru olarak dikkate alınması hem uluslararası uygulamanın hem de Vergi Usul Kanunu’nun 262. maddesi hükmünün gereğidir. Aktife almaktan maksat

söz konusu iktisadi kıymetin ilgili duran varlık hesabına kaydedilmesidir. Geçici vergi uygulaması nedeniyle üzerinden amortisman ayrılan bir iktisadi kıymetin aktifte yer almadığı söylenemeyeceğine göre, aktife alma tarihinin hesap döneminin son gününe (31.12 tarihine) taşınmasının hiçbir haklı ve teknik nedeni yoktur. Hesap dönemi takvim yılı sonu değil, hiç olmazsa geçici vergi uygulamasındaki üçer aylık sürelerin sonu kabul edilmelidir.

d) Ayrıca, 319 no.lu Tebliğ'deki, **“finansal kiralama işlemi, esas olarak bir kredi işleminden farklı değildir. Kiralayana ödenen finansal kiralama bedellerinin faiz kısmı finansman gider kısıtlamasına tabidir”** ifadesi kiracı tarafından ödenen faiz ve kur farklarının aktifleştirileceği şeklinde yorumlanamaz. Tam aksine doğrudan gider yazılacağı anlamını taşır. Bilindiği gibi 5024 sayılı Kanunla kaldırılan finansman gider kısıtlaması doğrudan gider yazılan finansman giderleriyle ilgiliydi. Yeniden değerlendirme işlemi yapan ve/veya stoklarını LİFO yöntemine göre değerleyen mükellefler yönünden önem taşımaktaydı. Daha açık bir ifadeyle maliyet unsuru olarak değerlendirilen faiz ve kur farkları finansman gider kısıtlamasına tabi değildi. Dolayısıyla 319 no'lu Tebliğ'deki söz konusu ifade kiracı tarafından ödenen faiz ve kur farklarının doğrudan gider yazılacağı anlamını taşımaktadır.

e) Aradan iki yıl geçtikten sonra yeni kural getirilmesi ciddiyyetden uzak bir yaklaşım olup, bu anlayış terk edilmelidir. Böyle bir düşünce varsa, bu başlangıçta Kanun hükmünde veya Tebliğ'de açıkça yer almalıydı.

Sonuç itibarıyla, finansal kiralama sözleşmesine istinaden ödenen kira tutarları (taksitleri) içinde yer alan faiz ve kur farklarının, gerek kiralamanın yapıldığı ilk yılda gerekse izleyen yıllarda finansman gideri olarak dikkate alınması, kullanıma hazır hale gelinceye kadar ödenen finansman giderlerinin ise diğer amortisman tabi iktisadi kıymetler için geçerli genel ilkeye göre maliyet unsuru olarak değerlendirilmesi gerekir.

-Kiralayanın Ödediği Finansman Giderlerinin Durumu

“Kiralayan şirketler tarafından iktisadi kıymetin satın alınmasında Türk Lirası veya döviz cinsinden kredi kullanılmış ise ilk yıl için ödenen kur farkları ve faiz giderlerinin sözleşme yapılmasından önce kıymetin maliyetine ilave edilebilecek olması halinde maliyete ilave edilecek aksi halde ve diğer yıllarda ise gider kaydedilecektir.”

319 no.lu Tebliğ'de kiralayan yönünden, aktifleştirilmesi gereken finansman gideri, ilk yıl sözleşme tarihine kadar olan kısım sınırlanmıştır. Örneğin 01.05.2010 tarihinde kiralanmak amacıyla satın alınan bir makine 01.08.2010 tarihinde kiralanmış ise, satın alma tarihi ile kiralama tarihi arasındaki üç aylık süreye ait finansman giderinin 163 no.lu VUK Genel Tebliği'ne göre aktifleştirilmesi gerekmektedir. Bu tarihten sonra ödenecek finansman giderleri, söz konusu iktisadi kıymet aktiften çıkarıldığı için (iz bedelle gösterilecek) doğrudan gider yazılacaktır.

-Dönem Sonu Faiz Ve Kur Değerleme Farklarının Durumu

Yabancı para cinsinden yapılan kiralamalarda geçici vergi dönemleri veya yıl sonlarında yapılan alacak ve borçlara ilişkin değerlemeden doğan kur farklarının tahakkuk kayıtlarına göre kiracı ve kiralayan tarafından kur farkı geliri veya gideri olarak kaydedilmesinin Maliye Bakanlığı'nın yukarıda belirtilen Özelgesi'ne rağmen mümkün olduğunu düşünüyoruz. Ayrıca, hesap dönemi sonu itibarıyla kıst dönem esasına göre hesaplanacak faizler de geçici vergi dönemlerinde veya yıl sonlarında dönemsellik esasına göre tahakkuk ettirilerek kiracı tarafından gider, kiralayan tarafından gelir kaydedilmelidir. Bu konudaki duraksama, Vergi Usul Kanunu'nun 281 ve 285. maddelerinde 5228 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle ortadan kalkmıştır.

-Finansal Kiralama İşlemlerinde KDV

Finansal kiralama işlemlerinde 2011/2604 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile finansal kiralama işlemlerinde uygulanan KDV oranları değiştirilerek "Finansal kiralama işlemlerinde, işleme konu olan malın tabi olduğu katma değer vergisi oranı uygulanır" hükmü getirilmiştir. Söz konusu değişiklik kararın yayımı tarihi olan 27.12.2011 tarihinden sonra düzenlenen sözleşmeler için geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir. Ancak yine aynı BKK kararı gereği;

-Yatırım teşvik belgesi kapsamında yapılan tüm finansal kiralama işlemlerinde, GTİP numaralarına veya yeni/kullanılmış olmasına bakılmaksızın uygulanacak kira KDV oranı % 1 olacaktır.

-I sayılı listenin 17 no'lu maddede GTİP'leri belirtilen makine ve cihazların (kullanılmış olanları ile aksam, parça, aksesuar ve teferruatları hariç), finansal kiralamaya konu olması halinde ve aşağıdaki koşulların sağlanması halinde uygulanacak KDV oranı % 1'dir.

-Bu tarifelerde yer alan mal gruplarının kullanılmamış olması gerekmektedir. Kullanılmış olması halinde, herhangi bir indirim söz konusu olmayıp KDV oranı, karar öncesi uygulanan KDV oranı olacaktır. Aksam, parça, aksesuar ve teferruatlar için uygulanacak KDV oranı ise % 18'dir.

-Bu malların finansal kiralama şirketleri tarafından KDV mükellefleri ile kdv 'den istisna edildiği için kdv mükellefiyeti bulunmayan ancak kazançları bilanço esasına göre tespit edilen gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine kiralanması gerekmektedir.

-Finansal Kiralamaya Konu İktisadi Kıymetin Zayi Olması Durumunda KDV

Finansal kiralama işleminde, kiralamaya konu malın zilyetliği belirli bir süre için kiracıya bırakılmaktadır. Kira süresi sonunda mal kiralayana geri verilmekte veya kiracı tarafından mülkiyeti alınmaktadır.

Kiraya verilen bir mal için, kiralayan tarafından alış vesikasında yer alan indirilebilir KDV ve kiracı tarafından kira süresi boyunca ödenen finansal kiralama bedelleri üzerinden hesaplanarak indirilebilen KDV söz konusudur. KDV'nin 30/c maddesi uyarınca zayi olan mallara ait katma değer vergisinin indirimi mümkün değildir. Kiralamaya konu malın zayi olması durumunda kiralayan tarafından malın alımı ile ilgili olarak indirim konusu yapılan KDV indirilebilir olmaktan çıkacak, ilgili dönem KDV beyannamesinde düzeltme yoluna gidilecektir. Ancak, kiracı tarafından ödenen kira bedelleri ile ilgili olarak indirim konusu yapılan KDV'nin indirilmesi ile ilgili bir sorun söz konusu değildir.

12-Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım İşleri

GVK'nın 42-44. maddelerinde, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kazancın tespiti ve beyanı ile ilgili hükümler yer almaktadır. Kurumlar vergisi mükellefleri tarafından bu kapsamına giren yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinin yapılması halinde, buna ilişkin safi kurum kazancının tespiti ve beyanında da söz konusu madde hükümlerinin de ayrıca dikkate alınması gerekmektedir.

GVK'nın 42. maddesine göre, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kâr veya zarar için bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak mezkur yıl beyannamesinde gösterilir.

İnşaat ve onarım işinin, GVK'nın 42-44. maddelerinde yer alan özel vergileme sistemine tabi tutulabilmesi için;

- Faaliyet konusunun inşaat ve onarım işi olması,
 - İnşaat ve onarım işinin bir taahhüde bağlı olarak yapılması,
 - İnşaat ve onarım işinin yıllara yaygın olması,
- gerekmektedir.

Özel vergileme, yalnızca birden fazla takvim yılına taşan inşaat ve onarım işleri için söz konudur. Aynı yıl içinde başlanılıp, yine aynı yıl içinde bitirilen inşaat ve onarım işlerinden ve

özel inşaatlardan elde edilen kazançların vergilendirilmesi genel hükümlere göre yapılacaktır. Sözleşmesi uyarınca başladığı yılda bitmesi gereken fakat çeşitli nedenlerle inşaatın başladığı yılda bitmemesi durumunda, işin yıllara yaygın inşaat ve onarım işi olarak kabulü ve vergilemenin de buna göre yapılması gerekir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan mükellefler, işin devamı süresince o işle ilgili kâr-zarar beyan etmeyecekler; ancak her yıl itibarıyla gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi vereceklerdir. Beyanname ekinde verecekleri bilançonun aktifinde, devam eden inşaatlarla ilgili olarak yapılan giderler; pasifinde ise devam eden inşaatla ilgili olarak alınan istihkaklar yer alacaktır. Kati kâr-zarar ise ancak işin bitiminde belirlenecek ve bu hesap dönemine ilişkin beyanname ile beyan edilecektir.

-Müşterek Genel Giderlerinin Dağıtımı

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan mükellefler, bu işlerine ait kayıtlarını ayrı bir defterde veya tutmakla yükümlü oldukları defterlerin ayrı sayfalarında göstermek ve kâr-zararlarını ayrı ayrı saptamak zorundadırlar. Hangi işle ilgili olduğu saptanamayan veya bütün işler için yapılan giderler ortak genel gider olarak kabul edilip yapılan işlere dağıtılacaktır.

Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işlerinde veya bu işlerin diğer işlerle birlikte yapılması halinde müşterek genel giderler aşağıdaki esaslara göre dağıtılır.

- Yıl İçinde Birden Fazla İnşaat ve Onarım İşinin Birlikte Yapılması

GVK'nın 43. maddesinin (1) numaralı bendinde, yıl içinde birden fazla inşaat ve onarım işinin birlikte yapılması durumunda, her yıla ait müşterek genel giderlerin, bu işlere ait harcamaların (enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde düzeltilmiş tutarlarının) birbirine olan nispeti dahilinde dağıtılacağı hüküm altına alınmıştır.

- İnşaat ve Onarım İşlerinin Diğer İşlerle Birlikte Yapılması

GVK'nın 43. maddesinin (2) numaralı bendinde, inşaat ve onarım işinin diğer işlerle birlikte yapılması durumunda müşterek genel giderlerin ne şekilde dağıtılacağı hüküm altına alınmıştır. Buna göre; inşaat ve onarım işlerinin diğer işlerle birlikte yapılması halinde, bu işlerin tümü için yapılan genel giderlerin, bu işlere ait harcamalar ile diğer işlere ait satış ve hasılat tutarlarının (enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde bunların düzeltilmiş tutarlarının) birbirine olan nispeti dahilinde dağıtılması gerekmektedir.

-Amortismanların Dağıtımı

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde ya da bu işlerle diğer işlerin (örneğin; özel inşaat işlerinin, alım-satım işinin ya da nakliye işinin) birlikte yapılması halinde, ortaklaşa kullanılan makine, tesisat ve nakil vasıtaları gibi amortisman tabi kıymetlerin amortismanları; bunların her işte kullanıldığı gün sayısının, toplam olarak tüm işlerde çalıştığı gün sayısına oranlanması suretiyle dağıtımına tabi tutulur.

Amortisman dağıtımında özellik gösteren durumlar aşağıdaki gibi sıralanabilir.

- Bir makine, tesisat veya taşıtın yıl içinde kullanılmadığı günlere ait amortismanları, önce genel giderlere kaydedilmeli daha sonra dağıtımına tabi tutulmalıdır. Ancak bu yolla dağıtılacak amortismanlardan pay verilecek işlerin amortismanına tabi iktisadi kıymetin kullanılabileceği işler olması gerekmektedir.

- Büro makineleri, mobilya ve mefruşat gibi iktisadi kıymetlerin amortismanları, genel giderlere atılarak dağıtımları buradan yapılmalıdır.

- Yıl içinde veya yıl sonunda alınan kıymetlerin alınmadan önceki döneme isabet eden amortisman kısmı, genel giderlere atılarak dağıtımını buradan yapılıdır. Ancak, genel giderler

yolu ile yapılacak dağıtımda da sadece bu sabit kıymetlerin kullanılabilceği işler dikkate alınmalıdır.

-İnşaat ve Onarım İşlerinde İşin Başlangıç Tarihi

GVK'nın 42. maddesi kapsamına giren işlerde, inşaat ve onarım işinin başlangıç ve bitim tarihi önem arz etmektedir. İşin başlangıç tarihi olarak;

- Yapılan sözleşmede yapılacak işin yer teslimi öngörülmüş ise yerin teslim edildiği tarih,
- Sözleşmede yer teslim tarihi belirtilmemiş ise sözleşmede belirtilen işin başlangıç tarihi,
- Sözleşmede bunların hiçbiri belirtilmemiş ise sözleşme tarihi, kabul edilir.

-İnşaat ve Onarım İşlerinde İşin Bitim Tarihi

GVK'nın 44. maddesi uyarınca inşaat ve onarım işlerinde işin bitim tarihi;

- Geçici ve kesin kabule tabi olan işlerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın onaylandığı tarih,
- Geçici ve kesin kabul usulüne tabi olmayan işlerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarihtir.

Diğer bir ifadeyle, yıllara sâri işlerde geçici kabul tutanağının düzenlenerek onaylanması ile iş bitmiş sayılır ve bu tarih itibarıyla kâr-zarar tespit edilerek takip eden yıl beyan edilir.

Geçici ve kesin kabul yönteminde yıllara sâri inşaat ve onarma işi, geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarihte bitmiş sayılır. Elde edilen kazanç veya zarar, geçici kabul tutanağının idarece onaylandığı yılı izleyen Mart ayının 25. günü akşamına kadar beyan edilir.

Geçici kabulden kesin kabul tarihine kadar bu işle ilgili olarak yapılan giderler ile her türlü hâsılat bu giderlerin yapıldığı veya hâsılatın elde edildiği yılın kâr-zarar hesabına intikal ettirilir.

Geçici ve kesin kabul usulüne tabi olmayan işlerde işin fiilen tamamlandığı yıl, işin bittiği tarih olarak kabul edilir. Bu hallerde fiili bir ölçü söz konusu olup, her olay kendine ait özellikler taşıyabilir. Genel planda önem taşıyan unsur, inşası tamamlanan yapının, sahibinin istifade ve tasarrufuna sunulmuş olmasıdır.

İşin ifa edilerek son bulması için aşağıdaki şartların birlikte bulunması gerekir.

- İşin yapılmış olması,
- Yapılan işin teslim edilmiş olması,
- Yapılan işin kabul edilmiş olması gerekir.

-Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri İle Uğraşan Kurumlara Bu İşleri İle İlgili Olarak Yapılan Hakediş Ödemeleri Üzerinden Vergi Kesintisi

GVK'da belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri, GVK'nın 94/3 ve KVK'nın 15/1-a maddesi uyarınca vergi kesintisine tabidir. Bu işler ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri üzerinden, hakediş bedelinin % 3'ü oranında (2006/11447 sayılı BKK ile belirlenen oran) vergi kesintisi yapılması gerekir.

-Sözleşmesi Uyarınca Başladığı Yılda Bitmesi Gerekirken Çeşitli Nedenlerle İnşaatın Sonraki Yılda da Devam Etmesi Durumunda Vergi Kesintisi

18 sıra numaralı Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Tebliğine 19 göre, sözleşmesine göre yılı içerisinde bitirilmesi gereken inşaat ve onarma işinin, her ne sebeple olursa olsun yılı içerisinde bitirilemeyerek ek süre verilmesi ve bu sürenin ertesi yıla taşması halinde;

- Ek süre ile ilgili kararın verildiği tarihten,
- Ek süre verilmemiş olmakla birlikte işin bitiminin ertesi yıla taşması halinde ise, ertesi takvim yılı başından, itibaren ödenecek istihkak (hakediş) bedelleri üzerinden vergi kesintisi yapılması gerekir.

Diğer taraftan, aynı yıl içerisinde bitirilmesi sözleşmeye bağlanan, ancak daha sonra her ne sebeple olursa olsun birden fazla takvim yılına taşan söz konusu işler dolayısıyla daha önce kesinti yapılmaksızın ödenmiş hak edişler için ayrıca kesinti yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

-Yıllara Sari İnşaat İşinde Geçici Kabul Tarihinden Sonra Yapılacak Ödemelerden Vergi Kesintisi Yapılıp Yapılmayacağı

GVK'nın 44. maddesine göre, inşaat ve onarım işlerinde işin bitim tarihi; geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih, diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarihtir. İşin bitim tarihini belirleyen geçici kabul tutanağının onaylandığı tarihten sonra yapılan işlere ilişkin hakediş ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılmasına gerek yoktur.

-Yıllara Sari İnşaat İşlerinde Avans Karpayı Dağıtımını (6 Nolu KV Genel Tebliği)

Hesap dönemi itibarıyla zarar doğması veya safi kazancın avans olarak dağıtımını yapılan kârdan düşük çıkması halinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım hükümleri uygulanacaktır. Aynı husus, birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerinin bitiminde zarar doğması veya safi kazancın avans olarak dağıtımını yapılan kârdan düşük olması halinde de geçerlidir. Bu nedenle, Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan mükelleflerin, dağıtılabilecek avans kâr payı tutarlarını, devam eden işlerin gerçekleşen maliyet ve hakedişleri arasındaki müspet farktan, kesinti suretiyle ödenen vergiler, varsa geçmiş yıl zararlarının tamamı ile kanunlara ve esas sözleşmeye göre ayrılmak zorunda olan yedek akçeler düşüldükten sonra kalan kısmın yarısı üzerinden hesaplamaları gerekmekte olup bu hesaplamaların yapılması için ayrıca bir bilanço düzenlemesine gerek bulunmamaktadır."

13-Örtülü Sermaye Uygulamaları

5520 Sayılı Yeni KVK'ya Göre Örtülü Sermaye

5520 sayılı yeni KVK ile örtülü sermaye uygulamasında borç/öz sermaye oranı, ortakla ilişkili kişi ve öz sermaye tanımlarına açıklık getirilerek objektif kıstaslar konulmuş ve örtülü sermaye kapsamına girmeyecek borçlanmalar sayılmıştır.

5520 sayılı KVK'nın 12. maddesinin (1) numaralı fıkrasında örtülü sermayenin tanımına yer verilmiştir. Buna göre; 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 sayılacaktır.

Yukarıdaki tanımlamada geçen "ortakla ilişkili kişi" kavramı,

- Ortağın doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında ortağı olduğu bir kurumu,
- Ortağın en az %10 oranında oy veya kâr payı hakkına ya da hisselerine sahip olduğu bir kurumu,

- Doğrudan veya dolaylı olarak, ortağın veya ortakla ilişkili bu kurumun sermayesinin, oy veya kâr payı hakkına sahip hisselerinin en az %10'unu elinde bulunduran bir gerçek kişi veya kurumu, ifade etmektedir.

Tanımdaki “**öz sermaye**” ifadesinden, kurumun Vergi Usul Kanunu uyarınca tespit edilmiş hesap dönemi başındaki öz sermayesinin anlaşılması gerekmektedir.

Fıkırdaki geçen “**gerçek kişi**” ifadesi, Gelir Vergisi Kanunu'nun uygulanmasında gerçek kişi olarak kabul edilip vergiye tabi tutulan şahıslar ile şahıs şirketleri ya da adi ortaklıkları, “**kurum**” ifadesi de, sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflar ile bunlara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarını kapsamaktadır.

Örtülü Sermaye Kapsamında Değerlendirilecek Borçlanmalar

Kanunda yapılan tanımdan anlaşılacağı üzere, işletmede kullanılan borçların örtülü sermaye sayılabilmesi, bu borçların ortak veya ortakla ilişkili kişiden alınması ve belirlenen borç/öz sermaye oranını aşması koşullarına bağlanmıştır. Buna göre mevcut bir borçlanmanın örtülü sermaye olarak kabul edilebilmesi için aşağıdaki unsurların varlığı gerekmektedir:

- Kurum, borcu ortaklarından veya ortaklarla ilişkili kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin etmelidir.
- Temin edilen borçlar işletmede kullanılmalıdır.
- İşletmede kullanılan borçların hesap dönemi içerisinde herhangi bir tarihteki tutarı, kurumun öz sermayesinin üç katını aşmalıdır.

Yukarıda sıralanan unsurlardan görüleceği gibi, bir borçlanmanın örtülü sermaye kapsamında değerlendirilebilmesi için öncelikle borcun ortaklardan veya ortaklarla ilişkili kişilerden temin edilmiş olması gerekmektedir. Kanunda yer alan “ortakla ilişkili kişi” tanımlamasından hareketle, borcun temin edildiği kişi yönünden hangi borçlanmaların örtülü sermaye kapsamında sayılacağı aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

- Kurum ortaklarından yapılan borçlanmalar,
- Kurum ortağının doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında ortağı olduğu diğer bir kurumdan yapılan borçlanmalar,
- Kurum ortağının en az %10 oranında oy veya kâr payı hakkına ya da hisselerine sahip olduğu diğer bir kurumdan yapılan borçlanmalar,
- Doğrudan veya dolaylı olarak, ortağın veya ortakla ilişkili kurumun sermayesinin, oy veya kâr payı hakkına sahip hisselerinin en az %10'unu elinde bulunduran bir gerçek kişi veya kurumdan yapılan borçlanmalar.

Örtülü sermaye kapsamında değerlendirilmesi gereken borçlanmaların tutarının hesaplanması ile ilgili olarak yapılacak borç/öz sermaye karşılaştırmasında; sadece ilişkili şirketlere finansman temin eden kredi şirketlerinden yapılan borçlanmalar hariç olmak üzere, ana faaliyet konusuna uygun olarak faaliyette bulunan ve ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan banka veya benzeri kredi kurumlarından yapılan borçlanmalar % 50 oranında dikkate alınır. İstanbul Menkul Kıymetler Borsası (İMKB)'de işlem gören hisselerin edinilmesi durumu ile ilgili olarak ise maddenin (4) numaralı fıkrasında özel belirleme yapılmıştır.

Söz konusu fıkrada, kurumların İMKB'de işlem gören hisselerinin edinilmesi durumunda, söz konusu hisse senetleri nedeniyle ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılanlardan temin edilen borçlanmalarda en az % 10 oranında ortaklık payı aranacağı belirtilmektedir. Böylelikle, borç verilen kurumla sadece bu hisse senetlerinin alınması nedeniyle ortaklık bağlantısının kurulması bir sınıra bağlanmıştır.

Örtülü Sermaye Kapsamında Değerlendirilmeyecek Borçlanmalar

5520 sayılı KVK'nın 12/6. maddesinde örtülü sermaye kapsamına girmeyecek borçlanmalar dört bent halinde sayılmıştır. Buna göre aşağıda sayılan borçlanmalar örtülü sermaye sayılmayacaktır.

- a) Kurumların ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin sağladığı gayrinakdî teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yapılan borçlanmalar.
- b) Kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin, banka vefinans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla kısmen veya tamamen kullandığı borçlanmalar.
- c) 5411 sayılı Bankacılık Kanununa göre faaliyette bulunan bankalar tarafından yapılan borçlanmalar.
- ç) 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu kapsamında faaliyet gösteren finansal kiralama şirketleri, 90 sayılı Ödünç Para Verme İşleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında faaliyet gösteren finansman ve faktoring şirketleri ile ipotek finansman kuruluşlarının bu faaliyetleriyle ilgili olarak ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan bankalardan yaptıkları borçlanmalar.

Örtülü Sermayeye Taraf Olanlar Nezdinde Yapılacak Düzeltme

Kanunun 12/7. maddesinde; örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarların, 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 sayılacağı belirtilmektedir.

Bu şekilde dağıtılmış kâr payı, net kâr payı tutarı olarak kabul edilecek ve brüte tamamlanması sonucu bulunacak tutar üzerinden ortakların hukuki niteliğine göre belirlenen oranlarda vergi kesintisi yapılacaktır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri ise taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilecektir. Ancak bu düzeltmenin yapılabilmesi için, örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması gerekmektedir.

Örtülü Sermaye Üzerinden Ödenen Veya Hesaplanan Faiz, Kur Farkı vb. Giderlerin Kurum Kazancının Tespiti Karşısındaki Durumu

5520 sayılı KVK'nın 11/1-b. maddesinde örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin kurum kazancının tespitinde indirim unsuru olarak kabul edilemeyeceği hükmü yer almaktadır. Bu maddede en dikkat çekici husus örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizlere ek olarak kur farkları ve benzeri giderlerin de kurum kazancının tespitinde indirilemeyecek giderler arasında sayılmasıdır. Bilindiği üzere 5422 sayılı KVK'nın 15/1-2. maddesinde yalnızca örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizlerin kurum kazancının tespitinde indirim unsuru olarak kabul edilemeyeceği hükmü yer almaktaydı. 5520 sayılı KVK'da ise faizlerin yanı sıra kur farkları da kurum kazancının tespitinde indirilemeyecek gider unsuru olarak sayılmış ayrıca 11/1-b. maddede yer alan "ve benzeri giderler" ibaresiyle indirimi kabul edilmeyecek gider unsurlarının kapsamı geniş tutulmuştur.

Örtülü Kazançlar (Transfer Fiyatlandırması)

5520 sayılı yeni KVK ile yapılan en önemli değişikliklerden biri, daha önce 5422 sayılı KVK'nın 17. maddesinde düzenlenen örtülü kazanç müessesesinin "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü kazanç Dağıtımını" başlığı altında yeniden düzenlenmesidir.

Bilindiği üzere 5422 sayılı KVK 31.12.2005 tarihi itibarıyla tamamen yürürlükten kaldırılmıştır. 5520 sayılı yeni KVK'nın transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazancın düzenlendiği 13. maddesinin yürürlük tarihi ise 1.1.2007'dir.

Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı (1.1.2007 tarihinde yürürlüğe giren uygulama)

5520 sayılı KVK'nın 1.1.2007 tarihinde yürürlüğe giren 13. maddesine göre; kurumların, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır.

Yukarıdaki tanımdan anlaşılacağı üzere, yapılan bir işlemde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı olduğundan bahsedilebilmesi için şu unsurların varlığı gerekmektedir.

- İşlem, **ilişkili kişiler** ile yapılmalı,
- İşlem, **emsallere uygunluk ilkesine** aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden yapılmalıdır.

Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımına Konu Olabilecek İşlemler

İlişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden yapılan şu işlemler transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı kapsamında değerlendirilecektir.

- Alım-Satım işlemleri,
- İmalat ve inşaat işlemleri,
- Kiralama ve kiraya verme işlemleri,
- Ödünç para alınması ve verilmesi işlemleri, İkramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler.

İlişkili Kişi Kavramı

İlişkili kişinin tanımı maddenin (2) numaralı fıkrasında yapılmıştır. Buna göre;

- Kurumların kendi ortakları,
- Kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumlar,
- Kurumların idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumlar,
- Kurum ortaklarının eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil kan bağı olanlar ve sihri hısımları, ilişkili kişi sayılır.

Ayrıca kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler de kötüye kullanımların önlenmesi amacıyla ilişkili kişilerle yapılmış sayılacaktır.

İlişkinin doğrudan veya dolaylı olarak ortaklık kanalıyla olduğu durumların örtülü kazanç dağıtımı kapsamında sayılması için en az %10 oranında ortaklık, oy veya kâr payı hakkının olması şartı aranır. Ortaklık ilişkisi olmadan doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında oy veya kâr payı hakkının olduğu durumlarda da taraflar ilişkili kişi sayılır. İlişkili kişiler açısından bu oranlar topluca dikkate alınır. (6728 sayılı kanunla eklenen cümle)

Fıkırada geçen "gerçek kişi" ifadesi, Gelir Vergisi Kanunu'nun uygulanmasında gerçek kişi olarak kabul edilip vergiye tabi tutulan şahıslar ile şahıs şirketleri ya da adi ortaklıkları; "kurum" ifadesi ise sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflar ile bunlara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarını kapsamaktadır.

Emsallere Uygunluk İlkesi

Maddenin (3) numaralı fıkrasına göre; **emsallere uygunluk ilkesi**, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin

bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade etmektedir. Emsallere uygun fiyat ya da bedelin tespitinde mükelleflerin uygulayabilecekleri dört ayrı yöntem öngörülmüştür. Bu yöntemler maddenin (4) numaralı fıkrasında açıklanan; karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi ve yeniden satış fiyatı yöntemidir.

Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi

Bir mükellefin uygulayacağı emsallere uygun satış fiyatının, karşılaştırılabilir mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan ve aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilerin birbirleriyle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak tespit edilmesini ifade etmektedir.

Maliyet Artı Yöntemi

Emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade eder.

Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi

Emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan, makul bir brüt satış kârı düşülerek hesaplanmasını ifade eder.

İşlemsel kâr yöntemleri:

Emsallere uygun fiyat veya bedelin tespitinde, ilişkili kişiler arasındaki işlemde doğan kârı esas alan yöntemleri ifade eder. Bu yöntemler, işleme dayalı net kâr marjı yöntemi ve kâr bölüşüm yöntemidir. İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi, mükellefin kontrol altındaki bir işlemde; maliyetler, satışlar veya varlıklar gibi ilgili ve uygun bir temele dayanarak tespit ettiği net kâr marjının incelenmesi esasına dayanır. Kâr bölüşüm yöntemi, ilişkili kişilerin bir veya daha fazla sayıdaki kontrol altındaki işlemlere ilişkin toplam faaliyet kârı ya da zararının, üstlendikleri işlevler ve yükledikleri riskler nispetinde ilişkili kişiler arasında emsallere uygun olarak bölüşürülmesi esasına dayanır. (6728 sayılı kanunla eklenen ibare)

Diğer Yöntemler

Emsallere uygun fiyata yukarıdaki yöntemlerden herhangi birisi ile ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemlerin mahiyetine uygun olarak kendi belirleyeceği diğer yöntemleri kullanabilir. Madde gerekçesine göre; mükellefler, bu kapsamda uygulayabilecekleri yöntemleri tamamen kendileri belirleyecekleri gibi, maddede sayılmayan ancak OECD'nin "Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi"nde belirtilen ya da diğer ülkelerin uygulamalarında karşılaşılabilen yöntemleri de kullanabileceklerdir. Bu bağlamda uygulama olanağı bulabilecek yöntemlerin en önemlileri, OECD'nin Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nde "geleneksel işlem yöntemlerine başvurma olanağının olmadığı haller için "diğer yöntemler" başlığı altında önerilen kâr bölüşüm yöntemi ve işleme dayalı net kâr marjı yöntemidir. Bu yöntemler, bağlantılı şirketler arasındaki işlemlerden doğan kârı temel almaktadır.

Mükelleflerin Hangi Yöntemi Uygulayacakları

Mükellefler, ilişkili kişilerle yaptıkları işlemlerde yukarıda açıklanan yöntemlerden işlemin niteliğine en uygun olanını seçerek, seçtikleri yöntemle göre emsallere uygun fiyat ya da bedeli kendileri belirleyeceklerdir. Karşılaştırılabilir fiyat, maliyet artı veya yeniden satış fiyatı yöntemlerinden hiç birisi emsallere uygun fiyat ya da bedel tespitine uygun değilse mükellefler kendi belirleyecekleri bir yöntem ile emsallere uygun fiyat ya da bedeli belirleyebileceklerdir. Ancak, bu şekilde bir belirleme için, söz konusu üç yöntemle göre de tespit yapılabilmesinin mümkün olmaması gerekmektedir.

İlgili Kanun maddesinin gerekçesinde, bu yöntemler arasında uygulama açısından herhangi bir öncelik sırası olmadığı belirtilmektedir. Gerekçeye göre; uygulama kıstası, "işlemin niteliğine en uygun yöntemdir. Bu bağlamda, işleme uygulanacak yöntemlerden birisi, emsallere uygun fiyat ya da bedeli yansıtma açısından diğer yöntemlerden daha belirleyici

ise yani “işlemin niteliğine en uygun yöntem” ise, uygulanacak yöntem olarak söz konusu bu yöntem seçilecek, diğer yöntemlere kesinlikle başvurulmayacaktır.

Öte yandan, maddenin (5) numaralı fıkrası ile mükelleflere ilişkin kişilerle yaptıkları işlemlere ilişkin olarak uygulayacakları yöntemi Maliye Bakanlığı ile anlaşarak belirleme imkânı sağlanmaktadır. Buna göre, uygulaması gereken yöntem konusunda tereddüdü olan mükellefler Maliye Bakanlığı'na başvurarak belli bir dönem için anlaşma yoluyla yukarıda açıklanan yöntemlerden hangisini kullanacaklarını tespit edebileceklerdir. Tespit edilen yöntem 3 yılı aşmamak üzere, anlaşmada belirlenen süre ve şartlar dâhilinde kesinlik taşıyacaktır. **Mükellef ve Bakanlık, belirlenen yöntemin zamanaşımına uğramamış geçmiş vergilendirme dönemlerine de tatbik edilmesini, Vergi Usul Kanununun pişmanlık ve islah hükümlerinin uygulanmasının mümkün olması ile anlaşma koşullarının bu dönemlerde de geçerli olması hâlinde, anlaşma kapsamına almak suretiyle sağlayabilir. Bu durumda, imzalanan anlaşma söz konusu hükümlerde yer alan haber verme dilekçesi yerine geçer, beyan ve ödeme işlemleri buna göre tekemmül ettirilir. Anlaşmanın geçmiş vergilendirme dönemlerine uygulanması sebebiyle daha önceden ödenen vergiler ret ve iade edilmez. (6728 sayılı kanunla eklenen ibare)**

Dolayısıyla, belli koşullar altında tespit edilen yönteme göre yapılan işlemler vergi incelemelerinde eleştiri konusu yapılamayacaktır.

Transfer fiyatlandırmasına ilişkin belgelendirme yükümlülüklerinin tam ve zamanında yerine getirilmiş olması kaydıyla, örtülü olarak dağıtılan kazanç nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş veya eksik tahakkuk ettirilmiş vergiler için vergi ziyai cezası (Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi hali hariç) %50 indirimli olarak uygulanır. (Bu ibare de 6728 sayılı kanunla eklenmiş olup, henüz tebliğle uygulaması açıklanmamasına rağmen ilişkili kişilerle transfer fiyatlandırması kapsamında yapılacak işlemlere ilişkin belgelendirmenin önemi büyüktür.(Transfer Fiyatlandırması Raporu veya Kurumlar Vergisi Beyannamesinin Yıllık Belgelendirme Kısmı))

Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Olarak Dağıtılan Kazançların Kurum Kazancının Tespiti Karşısındaki Durumu

5520 sayılı KVK'nın “Kabul edilmeyen indirimler” başlıklı 11. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (c) bendine göre; transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınması mümkün değildir. Bir başka deyişle, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir.

Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Olarak Dağıtılan Kazançların Kurum Kazancının Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefleri için kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde olduğundan KDV 30/d gereği bu giderlere isabet eden katma değer vergisinin de indirimi kabul edilmez. Ancak 6728 sayılı kanunla bu fıkraya eklenen parantez içi hüküm olarak “(5520 sayılı Kanunun 13 üncü maddesine göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar ile Gelir Vergisi Kanununun 41 inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendine göre işletme aleyhine oluşan farklara ilişkin ithalde veya sorumlu sıfatıyla ödenen katma değer vergisi hariç)” ibaresi eklenmiştir. Böylelikle transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlara ilişkin ithalde veya sorumlu sıfatıyla ödenen KDV'ler indirilebilecektir.

7 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğin konu ile ilgili açıklamaları şöyledir: Ancak, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlara ilişkin yurtdışından temin edilen hizmetler dolayısıyla sorumlu sıfatıyla ödenmiş KDV'ler ile ithalat işlemlerine ilişkin ödenmiş olan KDV'lerin indirim

hesaplarından çıkarılması mükerrer vergilendirmeye ve dolayısıyla yersiz ödenen vergilerin iadesine sebebiyet vermekte olup, mükerrer vergilendirmeyi engellemek amacıyla 3065 sayılı Kanunun (30/d) maddesine parantez içi hüküm eklenmiştir. Söz konusu hüküm gereğince, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlara ilişkin yurtdışından temin edilen hizmetler dolayısıyla sorumlu sıfatıyla ödenmiş KDV'ler ile ithalat işlemlerine ilişkin ödenmiş olan KDV'lerin indirim hesaplarından çıkarılmasına gerek bulunmamaktadır.

Örnek: (A) Limited Şirketi, İngiltere'de mukim ilişkili şirket olan (B) şirketinden araç ithal edip yurt içinde satmaktadır. Söz konusu araçlar 100.000 TL'ye ithal edilmiş olup, gümrükte araç başına 18.000 TL KDV ödenmiş ve ödenen bu KDV indirim konusu yapılmıştır. Daha sonra (A) Limited Şirketi nezdinde yapılan vergi incelemesinde transfer fiyatlandırması eleştirisinde bulunmuş ve araçların birim fiyatının 80.000 TL olması gerektiği belirtilmiştir. Bu durumda, 3065 sayılı Kanunun (30/d) maddesine göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtıldığı tespit edilen 20.000 TL'ye isabet eden ve gümrükte ödenen 3.600 TL tutarındaki KDV'nin indirimlerden çıkarılmasına gerek bulunmamaktadır.”

Şirket Ortaklarına Hesap Dönemi İçinde Avans Kar Payı Dağıtılması Durumunda Örtülü Kazanç Dağıtımının Durumu

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1 seri numaralı Genel Tebliğinin 15.6.6 Avans Kar Payı Dağıtımı” başlıklı bölümünde, kurumlar vergisi mükelleflerinin, geçici vergi dönemleri itibarıyla doğan ticari karları üzerinden, yine aynı bölümde belirtilen kurallar ve sınırlamalar dâhilinde, ortaklarına avans kar payı dağıtılabilecekleri açıklanmıştır. Aynı Tebliğde, avans kâr payı dağıtılması halinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümlerinin uygulanmayacağı ayrıca belirtilmiştir.

Ancak, Danıştay'da açılan bir dava ile Tebliğin bu hükümlerinin, kamunun yasal dayanağı olmaksızın bir gelirden vazgeçmesi sonucunu doğurduğu gerekçesiyle iptali ve yürürlüğünün durdurulması talep edilmiş; Danıştay 4. Dairesi'nin konuyla ilgili olarak verdiği 18.10.2007 tarih ve 2007/2364 esas numaralı Kararda da, 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nda bu konuda açık bir düzenlemenin bulunmadığı, kar dağıtımı müessesesinin düzenlendiği Türk Ticaret Kanunu'nda da avans kar payı dağıtımına ilişkin bir düzenlemenin yer almadığı ve aynı Kanununun 470. maddesinde, kar payının ancak safi kardan ve bu gaye için ayrılan yedek akçelerden dağıtılabileceğine yer verildiği, kar payının ancak dönem sonunda ve dönem safi karı belirlendikten sonra dağıtılabileceğinin hüküm altına alınmış olduğu ve Kanunda yer almayan bir konuda, Maliye Bakanlığı'nın düzenleme yetkisi bulunmadığı gerekçeleriyle, Tebliğin 15.6.6 “Avans Kar Payı Dağıtımı” başlıklı bölümünün hukuka aykırı olduğu, bu sebeple de iptal talebine ilişkin karar verilinceye kadar yürürlüğünün durdurulması hükmüne bağlanmıştır. İptale ilişkin karar daha sonra verilecektir.

(7 NO KV GT) Ancak, hesap dönemi itibarıyla zarar doğması veya safi kazancın avans olarak dağıtımı yapılan kârdan düşük çıkması halinde, ilgili mevzuatına göre geri çağrılan tutarlara transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri uygulanacaktır.

Hazine Zararı Şartı (06.06.2008 Tarihinden İtibaren Getirilen Hüküm)

5766 Sayılı Kanununun 21. maddesi ile 5520 sayılı KVK'nın 11. maddesine 2008 yılı kazançlarına uygulanmak üzere 06.06.2008 tarihinde yürürlüğe giren ve hazine zararını açıklayan 7 numaralı fıkra eklenmiştir. Tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığı kabulü Hazine zararının doğması şartına bağlıdır. Hazine zararından kasıt, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesidir.

Görüldüğü üzere hazine zararı koşulu yalnızca tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirilen işlemler için söz konusudur.

Ortak veya Ortakla İlişkili Kişilerden Temin Edilen Borçlanmalarda, Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Hükümlerinin Birlikte Değerlendirilmesi

Daha önce açıklandığı üzere; KVK'nın 12. maddesine göre, 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 sayılmakta ve örtülü sermaye sayılan borçlar üzerinden hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler bir taraftan kurum kazancının tespitinde gider olarak kabul edilmezken, diğer taraftan da bu tutarlar (kur farkları hariç) hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı sayılmaktadır.

Kanununun 13. maddesine göre ise kurumların ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılmaktadır.

KVK'nın 12. maddesinde yer alan "*ortak veya ortakla ilişkili kişi*" tanımlaması; 13. maddede yer alan "*ilişkili kişi*" tanımlamasından daha dar kapsamlıdır. Örtülü sermayenin düzenlendiği 12. maddede tanımlanan, ortak veya ortakla ilişkili kişiler aynı zamanda transfer fiyatlandırması uygulamasında da ilişkili kişiler olarak kabul edildiğinden, bu kişilerden yapılan borçlanmalarda emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak fiyat veya bedel (faiz oranı) tespit edilmesi halinde, yapılan borçlanma işleminin örtülü sermaye ve transfer fiyatlandırması hükümleri çerçevesinde ayrı ayrı değerlendirilmesi gereği doğmaktadır.

Bu durumda kurumların ortak veya ortakla ilişkili kişilerden yapmış oldukları borçlanmalarda; emsal faiz oranının uygulanmasını gerektiren örtülü kazanç hükümleri ile borcun faizini gider kabul etmeyen örtülü sermaye hükümlerinin çeliştiği ve/veya çakıştığı izlenimi doğuyorsa da aslında hükümler birbirini tamamlamaktadır.

Örtülü sermayede, öz sermayenin üç katını aşan borç, ödünç para olarak kabul edilmeyerek örtülü (gizli) sermaye sayılmıştır. Bu durumda, ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilen borçlarda örtülü sermaye hükümleri öncelikli hüküm olarak değerlendirilecek ve örtülü sermaye kapsamında olmayan borçlanmalar (gerçek borçlanmalar) içinse örtülü kazanç hükümleri uygulanabilecektir. Yasa hükmü ile örtülü (gizli) sermaye niteliğini kazanan borçlanmaların, borç olarak kabul edilmesi ve örtülü kazanç hükümleri gereğince emsal faiz oranının uygulanması mümkün olmayacaktır.

Bu nedenle, ortak veya ortakla ilişkili kişilerden alınan borçların öncelikle 12. maddede yer alan örtülü sermaye hükümleri çerçevesinde değerlendirilmesi; örtülü sermaye kapsamında olduğu tespit edilen borçlara ilişkin örtülü sermaye faizlerinin tamamının reddedilmesi, örtülü sermaye niteliğinde olmayan borçlar içinse emsale göre hesaplanan faiz farkının dikkate alınması suretiyle hesaplanan örtülü kazancın kurum matrahından indiriminin kabul edilmemesi gerekmektedir.

-Emsaline Uygun Faiz Ödenmesi:

Ortak veya ortakla ilişkili kişiden alınan borçlar için emsaline uygun oranda faiz ödenmesi halinde, söz konusu borcun örtülü sermaye sayılan kısmına isabet eden faiz giderinin KKEG olarak dikkate alınması gerekmekte olup, faiz oranı emsaline uygun belirlendiğinden transfer fiyatlandırması yönündense yapılması gereken bir düzeltme bulunmamaktadır.

-Emsalinden Yüksek Faiz Ödenmesi:

Ortak veya ortakla ilişkili kişiden alınan borçlar için emsalinden yüksek oranda faiz ödenmesi halinde, yapılan borçlanma işlemine ilişkin olarak örtülü sermaye ve transfer fiyatlandırması hükümlerinin birlikte çalıştırılması gerekir. Buna göre, örtülü sermaye yönünden; yapılan borçlanmanın örtülü sermaye sayılan (dönem başı öz sermayesinin üç katını aşan) kısmına isabet eden faiz giderinin reddedilmesi gerekir. Transfer fiyatlandırması yönündense, söz konusu borcun örtülü sermaye sayılmayan, başka bir ifadeyle gerçek borçlanma olarak kabul edilen kısmına isabet eden emsal fiyat farkının örtülü kazanç dağıtımını olarak kabul edilmesi gerekir.

-Emsalinden Düşük Faiz Ödenmesi:

Ortak veya ortakla ilişkili kişiden alınan borçlar için emsalinden düşük oranda faiz ödenmesi halinde, söz konusu borcun örtülü sermaye sayılan kısmına isabet eden faiz giderinin KKEG olarak dikkate alınması gerekmektedir. Öte yandan, yapılan faiz ödemesi emsalinden düşük olduğu için, borcu kullanan yönünden transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında bulunulduğundan söz edilmesi mümkün değildir. Buna karşın, işlemin diğer tarafı, yani borcu veren ve verdiği borç için emsalinden düşük oranda faiz tahsil eden kişi veya kurum açısından transfer fiyatlandırması hükümlerinin uygulanması mümkün olabilecektir. Ancak bunun için, borcu verenin, bir kurumlar vergisi mükellefi veya GVK'nın 41. maddesi kapsamında teşebbüs sahibi olması gerekir.

-Hiç Faiz Ödenmemesi:

Ortak veya ortakla ilişkili kişiden alınan borçlar için faiz ödenmemesi halinde örtülü sermaye kapsamında reddedilecek bir faiz gideri de söz konusu olmayacaktır. Bununla beraber, döviz cinsinden borçlanılması ve buna ilişkin olarak bir kur farkı gideri doğmuş olması halinde ise, kur farkı giderinin örtülü sermayeye isabet eden kısmının gider olarak dikkate alınamayacağı tabiidir. Öte yandan, tıpkı emsalinden düşük faiz ödenmesi durumunda olduğu gibi, işlemin diğer tarafı, yani borcu veren kişi veya kurum açısından transfer fiyatlandırması hükümlerinin uygulanması mümkün olabilecektir. Ancak bunun için, borcu verenin, bir kurumlar vergisi mükellefi veya GVK'nın 41. maddesi kapsamında teşebbüs sahibi olması gerekir.

-Grup Şirketlerinden Alınan Banka Kredisinin Yansıtılmasında KDV

Grup şirketleri tarafından alınan banka kredisinin taksitlerinin (faiz ve kur farkı vs. dahil) diğer grup firmasına yansıtılması işleminde KDV uygulamasına ilişkin olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 2009/34 Sayılı Uygulama Tamiminde; ***“Grup şirketinin aktifinde bulunan gayrimenkul teminat gösterilerek alınan banka kredisinin taksit tutarlarına isabet eden faiz ve kur farkı tutarının fiilen krediyi kullanan diğer grup şirketine (yatırım yapan firma) herhangi bir fark ilave edilmeksizin aynen yansıtılması işlemi KDV'ye tabi bulunmamaktadır.”*** açıklaması yer almaktadır. Dolayısıyla söz konusu açıklamadan anlaşıldığı üzere kullanılan kredinin grup firmasına aynen yansıtılması halinde KDV hesaplanmayacaktır.

Holding bünyesinde yer alan grup şirketin kaynaklarından diğer grup şirketine faiz ve komisyon uygulanarak gerçekleştirilen ve BSMV'ye tabi bulunmadığı belirtilen kredi kullandırma işlemi KDV'ye tabi olup, bu işlemin karşılığını teşkil eden faiz ve komisyon toplamı üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir. Öte yandan, grup şirketince bankalardan ve diğer finans kuruluşlarından temin edilen kredilerin diğer grup şirketine herhangi bir bedel eklenmeksizin anapara, faiz ve masraflarıyla birlikte aynen aktarılması işleminde aynen aktarılan bu bedeller için KDV hesaplanmayacaktır. Ancak, aktarılan kredi tutarına ilaveten herhangi bir bedel alınması halinde ise bu bedel, şirketin sunduğu hizmetin karşılığını teşkil edeceğinden, genel oranda katma değer vergisine tabi tutulacaktır. (İVDB'nin 08.08.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17-2472 sayılı özeldesesi)

14-KDV ve Stopaj İade Alacaklarının Geçici Vergiden, Geçici Verginin de Gelir ve Kurumlar Vergisinden Mahsubunda Özellik Gösteren Hususlar

-Tahakkuk Etmiş Olmakla Birlikte Ödenmemiş Bulunan Geçici Verginin Gelir Ve Kurumlar Vergisinden Mahsubunun Doğurduğu Sonuçlar

Bilindiği üzere Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 120 nci maddesinde; üçer aylık dönemler halinde tahakkuk ettirilerek **tahsil edilen** geçici verginin, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edileceği, mahsup edilemeyen tutarın mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edileceği, bu mahsuplara rağmen kalan geçici vergi tutarının da o yılın sonuna kadar yazılı olarak talep edilmesi halinde mükellefe ret ve iade edileceği belirtilmiştir.

Kurumlar vergisi mükelleflerini de bağlayacak şekilde yayınlanan 252 Sıra No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin 44 2. Bölümünde geçici verginin diğer vergi borçlarından mahsubu ve iadesine ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir.

Bu çerçevede yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden ilgili hesap dönemine ilişkin geçici vergi dönemlerinde **ödenen** geçici vergi mahsup edilir.

Bir başka deyişle mahsup işleminin yapılabilmesi için, tahakkuk ettirilmiş geçici verginin ödenmiş olması gerekmektedir. Geçici vergi dönemleri itibariyle tahakkuk ettirilmiş, ancak ödenmemiş bulunan geçici verginin yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün değildir.

Dönem içinde verilen geçici vergi beyannamelerine istinaden tahakkuk etmiş ancak ödenmemiş olması dolayısıyla yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup imkânı bulunmayan geçici vergi tutarları terkin edilir. Terkin edilen geçici vergi tutarı için vade tarihinden terkin edilmesi gereken tarih olan yıllık beyannamenin verilmesi gereken kanuni sürenin başlangıç tarihine kadar gecikme zammı uygulanır.

Tüm bu düzenlemelerden hareketle vergi idaresi dönem içinde tahakkuk etmiş olmasına karşın ödenmemiş geçici vergileri hesaplanan gelir ve kurumlar vergilerinden mahsup eden mükellefler adına bu gerekçeyle eksik ödenen gelir veya kurumlar vergi aslının yanı sıra verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası içeren tarhiyatlar yapmaktadır. Bu tarhiyatlar üzerinden vergi dairelerince ayrıca ödenmemiş geçici verginin mahsup edildiği verginin vade tarihinden son yapılan cezalı tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar gecikme faizi de hesaplanmaktadır.

Bu noktada vergi ziyai cezası kesilmesinin doğru olmadığını savunanlar da olmakla birlikte, gerek Maliye Bakanlığı'nın gerekse Vergi Yargısının görüşü ödenmemiş geçici vergilerin gelir veya kurumlar vergisinden mahsubunun, mahsup edilen tutar kadar bu vergilerin eksik tahakkuku sonucu doğduğundan hareketle vergi ziyai doğduğu ve bu nedenle yapılacak tarhiyat üzerinden ayrıca vergi ziyai cezası da kesileceği yönündedir.

Tüm bu açıklamalar çerçevesinde herhangi bir cezalı tarhiyata maruz kalınmaması açısından geçmiş dönemlerde verilen gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinin mükelleflerce tekrar gözden geçirilerek bu yönde yapılan bir hatanın bulunduğu durumda henüz vergi idaresince yapılmış cezalı bir tarhiyat yokken ilgili dönemler için Vergi Usul Kanunu'nun 371. Maddesi hükümlerim çerçevesinde pişmanlık talepli düzeltme beyannamelerinin verilmesinin en doğru yol olacağı kanaatindeyiz.

-KDV İade Alacaklarını Cari Dönem Geçici Vergi Borçlarından Mahsup Eden Mükelleflerin Dikkat Etmesi Gereken Hususlar

Önceki bölümde de belirtildiği üzere 252 Sıra No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin 2. Bölümünde yer alan düzenleme çerçevesinde; geçici verginin gerek mahsuben gerekse nakden iadesinde herhangi bir tutar sınırlaması olmayıp, geçici verginin ödenmiş olması yeterlidir. Geçici vergiye ilişkin iade taleplerinde teminat ve inceleme raporu aranmamaktadır. Buna karşın Katma Değer Vergisi iade uygulamasının usul ve esasları, iade hakkı doğuran işlemin türüne göre ilgili KDV Uygulama Genel Tebliğlerinde düzenlenmiş olup, katma değer vergisi alacakları mükelleflerin isteğine bağlı olarak nakden veya mahsuben iade edilebilmektedir. Genel Tebliğlerde yapılan düzenlemelere göre nakden veya mahsuben iade uygulamaları farklı usul ve esaslara bağlanmıştır.

Bu kapsamda mükelleflerin KDV iade alacaklarını vergi borçlarına mahsuben iade taleplerinde dikkat etmesi gereken en önemli husus, ilgili KDV Tebliğlerinde aranan belgelerin eksiksiz bir şekilde ve vergi borcuna ait yasal ödeme süresi içinde vergi dairesine teslim etme gerekliliğidir. Buna göre; aşağıda yer alan iade hakkı doğuran işlemlerle ilgili olarak **5.000 TL'ye kadar olan kısım** teminatsız ve incelemesiz nakden iade olarak alınabilirken **bu tutarın üstündeki meblağların nakden iadesi için YMM tasdik raporu gerekmektedir:**

- Mal ve Hizmet İhracatı, İhraç Kayıtlı Teslimler (KDVK Md. 11/1-a,c)
- Türkiye'de İkamet Etmeyenlere Yapılan Teslimler ve Bavul Ticareti (KDVK 11/1-b)
- Liman ve Hava Meydanlarında Yapılan Hizmetler (KDVK Md.13/b)
- Altın, Gümüş, Platin Arama İşletme ve Zenginleştirme Faaliyetlerinde İstisna(KDVK Md.13/c)
- Liman ve Hava Meydanlarının İnşası, Yenilenmesi ve Genişletilmesine İlişkin İstisna (KDVK Md.13/e)
- Ulusal Güvenlik Amaçlı Teslim ve Hizmetlerde İstisna (KDVK Md.13/f)
- İhraç Malı Taşıyan Araçlara Motorin Tesliminde KDV İstisnası
- KDVK Md. 29/2 Uyarınca Gerçekleşen İndirimli Orana Tabi Teslim ve Hizmetler
- Fazla ve yersiz ödenen vergilerin iadesi (KDVK Md.8/2)
- Pamuk, Tiftik, Yün Yapağı, Ham Post ve Deri, Büyük ve Küçükbaş Hayvan Etlerinde Tevkifat
- İşgücü hizmetlerinden yapılan tevkifat
- Fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işlerinden yapılan tevkifat

Görüldüğü üzere geçici verginin gerek mahsuben gerekse nakden iadesinde herhangi bir tutar sınırlaması olmayıp, iade talepleri teminat ve inceleme raporu aranmaksızın yerine getirilmekte KDV iadelerinde ise ağırlıklı olarak 5.000 TL'yi geçen nakden iade talepleri YMM Raporu veya vergi incelemesine istinaden yerine getirilebilmektedir.

Bu noktada KDV Kanunu hükümleri çerçevesinde önce hak ettiği KDV iade alacaklarını cari dönemde tahakkuk eden geçici vergilerinden mahsup eden, daha sonra ise bu yolla ödedikleri geçici vergilerin gelir ve kurumlar vergisini aşan kısmını teminatsız ve incelemesiz olarak nakden iade alan mükellefleri bekleyen ve özellik arzeden bir noktaya dikkat edilmesi gerekmektedir.

Bazı durumlarda mükellefler çeşitli işlemlerden kaynaklanmış KDV iade alacaklarının tahakkuk eden geçici vergiye mahsup edilmesini talep edebilmektedirler. Bu şekilde mahsuben ödenen geçici vergi daha sonra beyanname üzerinden hesaplanan gelir/kurumlar vergisinden mahsup edilebilmekte, mahsubundan sonra kalan tutarın ise nakden iadesi istenilebilmektedir. Bu çerçevede ortaya çıkan nakden iade taleplerinde KDV ya da geçici vergi açısından geçerli olan nakden iade usul ve esaslarından hangisinin geçerli olacağı

noktasındaki tereddütleri gidermek üzere çıkarılan 262 no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde aynen aşağıdaki açıklamalara yer verilmiş bulunmaktadır.

“Mükelleflerin KDV iade alacaklarını geçici vergi borçlarından mahsup etmeleri mümkündür. KDV iade alacağının geçici vergi borçlarına mahsup edilmesi ve mahsup yoluyla ödenmiş bu geçici verginin de yıllık gelir/kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan gelir/kurumlar vergisinden mahsubundan sonra kalan tutarın nakden iadesinin talep edilmesi durumunda, söz konusu iade taleplerinin asıl kaynağının KDV iade alacağı olması nedeniyle bu tür iade talepleri, nakden iade şartları ile iade usul ve esaslarının belirlendiği KDV Genel Tebliği çerçevesinde yerine getirilecektir.”

Tüm bu açıklamalar çerçevesinde KDV Kanunu hükümleri çerçevesinde önce hak ettiği KDV iade alacaklarını cari dönemde tahakkuk eden geçici vergilerinden mahsup eden, daha sonra ise bu yolla ödedikleri geçici vergilerin gelir ve kurumlar vergisini aşan kısmını teminatsız ve incelemesiz olarak nakden iade alan mükelleflerin iade aldıkları tutarın ilgili KDV mevzuatı çerçevesinde belirlenmiş olan teminatsız ve incelemesiz iade sınırını (Bir çok KDV İade türünde 5.000 TL) aşması durumunda aşan kısmın haksız iade alındığından hareketle vergi ziyayı cezalı olarak gecikme zammı ile birlikte geri istenebileceği tehlikesi asla göz ardı edilmemelidir.

-Stopaj İade Alacaklarının Cari Dönem Geçici Vergi Borçlarından Mahsubu

252 Sıra No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde geçici verginin yanı sıra stopaj yoluyla ödenmiş bulunan vergilerin diğer vergi borçlarından mahsubu ve iadesine ilişkin düzenlemelere de yer verilmiştir.

Buna göre; geçici verginin gerek mahsuben gerekse nakden iadesinde herhangi bir tutar sınırlaması olmamasına karşın gelir vergisi stopajlarının nakden iadesinde belli sınırlamalar bulunmaktadır.

Bu çerçevede;

Tevkif yoluyla kesilen vergilerin yıllık beyannamedeki mahsuplar sonunda kalan kısmının diğer vergi borçlarına mahsup talebi tutarına bakılmaksızın, inceleme raporu ve teminat aranmaksızın, Tevkif yoluyla kesilen vergilere ilişkin 10.000 TL'yi geçmeyen nakden iade talepleri tebliğde belirtilen tabloların ve diğer belgelerin eksiksiz verilmesi koşuluyla yine inceleme raporu ve teminat aranmaksızın, Tevkif yoluyla kesilen vergilere ilişkin 10.000 TL'yi aşan nakden iade taleplerinde ise aşan kısım Vergi Usul Kanununa göre vergi inceleme yetkisi bulunanlarca yapılacak inceleme sonucuna göre düzenlenecek vergi inceleme raporlarına istinaden, Tevkif yoluyla kesilen vergilere ilişkin nakden iade talebinde bulunan mükellefin talebinin 100 bin TL'ye kadar olan kısmı, mükellefle süresinde tam tasdik sözleşmesi düzenlemiş yeminli mali müşavir tarafından düzenlenecek tam tasdik raporuna aşan kısmı ise yine denetim elemanlarınca düzenlenen vergi inceleme raporu sonucuna göre, yerine getirilecektir.

Görüldüğü üzere geçici verginin nakden iadesinde herhangi bir tutar sınırlaması olmayıp, iade talepleri teminat ve inceleme raporu aranmaksızın yerine getirilmekte iken stopaj iadesinde 10.000 TL'yi aşan iade talepleri YMM ve/veya vergi inceleme elemanlarının inceleme sonuçlarına göre yerine getirilebilmektedir.

Bu husustan hareketle örneğin; mükellef kurum 2009 yılına ilişkin olarak 25 Nisan 2010 tarihinde verdiği kurumlar vergisi beyannamesine istinaden doğan 300.000 TL tutarında stopaj gelir vergisi iade alacağını 2010 yılına ilişkin olarak tahakkuk eden geçici vergilerden mahsup ettiğinde ve mükellef kurum bu yolla ödemiş olduğu geçici verginin 2010 yılına ilişkin olarak vereceği kurumlar vergisi beyannamesinde cari dönem stopaj mahsupları ya da zarar beyanı gibi gerekçelerle kurumlar vergisi

doğmadığı bir durumda dolaylı olarak iadesine hak kazandığı 2009 yılına ilişkin stopaj iade alacağını 2010 yılı geçici vergi iadesi adı altında teminatsız ve incelemesiz olarak almaya hak kazanacaktır.

Konu önceki bölümde açıklanan KDV iade alacaklarının geçici vergiden mahsubu konusuna benzemekle birlikte o bölümde yapılan açıklamaların aksine mevcut durumda cari dönemde tahakkuk eden geçici vergilerini geçmiş dönemde hak kazanılan stopaj iadelerini mahsup yoluyla ödeyen mükelleflerin bu şekilde ödedikleri geçici vergiyi şartların oluşması halinde teminatsız ve incelemesiz olarak almalarına engel bir düzenleme bulunmamaktadır.

Bu şekilde mükelleflerin vergisel durumlarına göre tevkiyat yoluyla ödemiş oldukları vergiden kaynaklanan iade alacaklarını yıl içinde ödenecek geçici vergiye mahsup etmek suretiyle; "yıl içinde ödenmiş geçici vergi" haline getirmeleri ve bu tutarın yıl sonunda hesaplanan kurumlar vergisi tutarını aşması durumunda "yıl içinde ödenen geçici verginin" iadesinin istenmesi, stopaj iadesinin inceleme sürecine girmeksizin alınmasını kolaylaştıran bir alternatif olarak düşünülebilir.

15-KDV Açısından Dönem Sonunda Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar

-Binek Otomobillerin Durumu

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30/b maddesi hükmü uyarınca; faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerin alış vesikalarında gösterilen KDV hesaplanan KDV'den indirilemez.

Ancak indirim konusu yapılamayan bu KDV'nin, KDV Uygulama Genel Tebliği'nde yer alan açıklamalar çerçevesinde indirilemeyecek KDV'nin gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacağı tabiidir.

Benzer biçimde binek otomobil alımında faturada ayrıca hesaplanan Özel Tüketim Vergisini ise VUK'nun 270. maddesinde belirtildiği üzere maliyet bedeline ithal etmek veya giderler arasında göstermek ihtiyaridir. Daha önce binek oto sınıfına dahil olmayan Doblo, Connect, Kangoo, Expres, Combi, Partner, Caddy, Transpoter, Starex gibi (4+1) araçların Gümrük Müsteşarlığı'nın 8 Seri No.lu Gümrük Genel Tebliği (Tarife-Sınıflandırma Kararları) ile 21.7.2005 tarihinden itibaren binek otomobili sınıfına dahil edilmiştir. Dolayısıyla bu araçların alımında ödenen KDV indirim konusu yapılamayacaktır.

-Değerleme Nedeniyle Ortaya Çıkan Kur Farkları

Katma değer vergisinin konusunu teşkil eden işlemler ve kur farklarının matraha dahil olduğu dikkate alındığında dönem sonu itibarıyla yapılan değerleme işlemleri nedeniyle ortaya çıkan kur farklarının KDV'ye tabi olması mümkün değildir.

KDV Uygulama Genel Tebliği kur farklarının durumunu netleştirmiştir: Bedelin döviz cinsinden veya dövize endeksenerek ifade edildiği işlemlerde, bedelin kısmen veya tamamen vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarihten sonra ödenmesi halinde, satıcı lehine ortaya çıkan kur farkı esas itibarıyla vade farkı mahiyetinde olduğundan, matrahın bir unsuru olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

Buna göre, teslim veya hizmetin yapıldığı tarih ile bedelin tahsil edildiği tarih arasında ortaya çıkan lehte kur farkı için satıcı tarafından fatura düzenlenmek ve faturada gösterilen kur

farkına, teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan oran uygulanmak suretiyle KDV hesaplanır.

Bedelin tahsil edildiği tarihte alıcı lehine kur farkı oluşması halinde, kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından satıcıya bir fatura düzenlenerek, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.

Yılsonlarında ve geçici vergi dönemlerinde, Vergi Usul Kanunu uyarınca yapılan değerlemeler sonucu oluşan kur farkları üzerinden KDV hesaplanmaz.

-Ciro Primleri

Ciro primi yılsonlarında, belli bir dönem sonunda veya belli bir ciro aşıldığında gündeme gelen ve çeşitli adlarla yapılan ödemelerdir. Bilindiği üzere KDVK'nun 25. maddesinde iskontolar matraha dahil değildir.

Ancak bu iskontolar yapılan teslim ve hizmete ilişkin olarak ortaya çıkmakta ve bu işlemlerde düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilmektedir. **Konu ile ilgili açıklama KDV Uygulama genel tebliği ile yapılmıştır.**

3065 sayılı Kanunun 35 inci maddesi ile KDV matrahında çeşitli sebeplerle değişiklik vuku bulunduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükelleflerin, bunlar için borçlandığı vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükelleflerin ise indirme hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulunduğu dönem içinde düzeltebilmelerine imkân sağlanmıştır.

Fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmeyip, yıl sonlarında, belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro aşıldığında (satış primi, hâsılat primi, yıl sonu iskontosu gibi adlarla) yapılan iskontolar esas itibarıyla, asıl işleme ilişkin KDV matrahının değişmesi sonucunu doğurmaktadır. Dolayısıyla, KDV matrahında değişiklik vuku bulunduğu bu gibi durumlarda 3065 sayılı Kanunun 35 inci maddesine göre düzeltme yapılması gerekmektedir.

Bu itibarla, fatura ve benzeri vesikalarda gösterilmeyip belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro aşıldığında yapılan iskontolar nedeniyle KDV matrahında değişiklik vuku bulunduğu hallerde düzeltme işlemi, alıcı tarafından satıcı adına bir fatura ve benzeri belge düzenlenmek ve bu amaçla düzenlenecek belgede, KDV matrahında değişikliğe neden olan iskonto tutarına ilk teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlem için geçerli olan KDV oranı uygulanmak suretiyle yapılacaktır.

-Yıl Sonuna Kadar Defterlere Kaydedilmeyen Faturalar

KDV'nin indirimine ilişkin düzenleme KDVK'nun 29. maddesi ile yapılmıştır. Kanun hükmüne göre, kendilerine yapılan teslim ve hizmetler nedeniyle hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi indirim konusu yapılabilir. İndirim hakkı vergiyi doğuran olayın vukuu bulunduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir. Ayrıca anılan Kanunun 34. maddesinde de indirimin fatura ve benzeri vesikalarda ayrıca gösterilerek belgelendirilmesi ve bu vesikaların kanuni defterlere kaydedilmesi şartıyla indirilebileceği belirtilmiştir. Mükellefler yılsonuna geldiklerinde çeşitli nedenlerle fatura ve benzeri vesikaları temin edemeyebilirler. Ancak indirim, belgelendirmeye ve kanuni defter kayıtlarına intikal ettirmeye bağlanmış bir müessesedir. Ayrıca indirim hakkının kullanılmasında takvim yılının

aşılması gerektiğinden dönem sonunda sıkıntıya düşülmemesi için belgelerin temini ve kayıtlara alınması konusu önemlidir.

Bununla birlikte Vergi Usul Kanununun 231/5. maddesine göre 7 gün içinde düzenlenmediği için hiç düzenlenmemiş sayılan ve özel usulsüzlük cezası kesilen faturalarda yer alan KDV'nin indirim konusu yapılabileceği yönünde Bakanlık özeldesi bulunmaktadır. Söz konusu özeldede; "...Zamanında düzenlenmeyen fatura için hiç düzenlenmemiş sayılarak özel usulsüzlük cezası kesilmesi ancak harcamanın yasal kayıtlara intikalinde söz konusu faturanın geçerli belge olarak kabul edilmesi gerekir. Bu durumda, gider faturasının kayıtlara intikal ettirildiği dönemde bu faturada gösterilen KDV'nin indirim ve iade konusu yapılması mümkün bulunmaktadır" ifadesi yer almakta olup, nitekim VUK'nun 3/B maddesi uyarınca vergilendirmede işlemlerin gerçek mahiyetinin esas alınacağı belirtilmiştir. Bu itibarla faturanın süresinden sonra düzenlenmiş olması vergiyi doğuran olayın gerçekleşmediğini göstermemektedir. Dolayısıyla süresinden sonra düzenlendiği için özel usulsüzlük cezası kesilen faturalarda yer alan KDV'nin de yasal defterlere kaydedilmiş olması şartıyla indirim konusu yapılması mümkündür.

-Tasdikli Ön Sayfalar Yetmediği İçin Defterinin Tasdiksiz Arka Sayfalarına Bastırılan Yevmiye Kayıtlarında Gösterilen KDV'lerin İndirimi

Vergi idaresi, son dönemlerde verdiği özeldelerde KDV'nin gerçekte yüklenilmiş olması ve fatura veya benzeri belgelerde ayrıca gösterilmesi, kayıtların tasdikli defter-i kebirde süresinde ve usulüne uygun kaydedilmesi koşuluyla, yevmiye defterinin tasdiksiz arka sayfalarına kaydedilen fatura veya benzeri belgelerde gösterilen KDV'nin indirilebileceği görüşündedir. Konu ile ilgili olarak verilen bir Özelge'de; **"Yevmiye defterine yapılan kayıtların tasdikli defter-i kebirde süresinde ve usulüne uygun kaydedilmesi şartıyla, yevmiye defterinin arka sayfalarında yer alan kayıtlara dayalı KDV indirimlerinin bu çerçevede kabulünün mümkün olduğu"** belirtilmiş bulunmaktadır.

Yargı organları ise yevmiye defterinin tasdiksiz arka sayfalarına kaydedilen faturalardaki KDV'nin indirilip indirilemeyeceği konusunda farklı kararlar vermektedir. Yargı organlarının yevmiye defterinin tasdiksiz arka sayfalarına kaydedilen faturalardaki KDV'nin indirilemeyeceğine ilişkin kararlarının bazılarının özetleri aşağıdadır:

"Yevmiye defterinin tasdiksiz arka sayfalarına yapılan kayıtların yasal defterlere yapılmış kayıt olarak kabulü mümkün olmadığından, mal alış ve gider faturalarında yer alan KDV'lerin KDV Kanunu'nun 29 ve 34. Maddelerine göre indirilmesi mümkün değildir."

"Yevmiye defterinin tasdiksiz kısımlarının yasal defter, bu kısma yapılan kayıtların da yasal deftere kayıt olarak kabulüne olanak bulunmadığından, bu kayıtlarda yer alan KDV'ler indirim konusu yapılamaz."

Diğer taraftan, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, yevmiye defterinin tasdiksiz arka sayfalarına yapılan kayıtlarla, defter-i kebir ve envanter defteri arasında karşılaştırmalı bir inceleme ve araştırma yapılması, bu suretle biten yevmiye defterinin arka sayfasına yapılan kayıtların doğruluğunun araştırılması gerektiği, bu yönde bir inceleme yapılmadan sadece, söz konusu kayıtların biten yevmiye defterinin arka sayfasına yapıldığından hareketle KDV indirimlerinin reddedilemeyeceği görüşündedir. Yukarıda yapılan açıklamalardan da fark edileceği üzere, yevmiye defterinin tasdiksiz arka sayfalarına yapılan kayıtlar yasal (kanuni) defterlere yapılan kayıt olarak değerlendirilmemekte ve dönem matrahı vergi idaresince re'sen takdir edilmekte, inceleme elemanlarınca bunun yanı sıra mükelleflerin KDV indirimleri de reddedilmektedir.

Kişisel görüşümüze göre, bu durumdaki mükelleflerin dönem matrahlarının re'sen takdir edilmesi, KDV indirimlerinin reddedilmesi gerektiği anlamına gelmemektedir. Yukarıda yer

verilen gerek vergi idaresi özeleleri gerekse Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu kararında da belirtildiği üzere, yevmiye defterinin tasdiksiz arka sayfalarına kaydedilen faturalardaki KDV'lerin gerçekte yüklenildiğinin ve satıcıları tarafından beyan edildiğinin, bu kayıtlar ile diğer defterlerdeki kayıtlar arasında uyum bulunduğunun tespiti şartıyla, indirimlerinin kabul edilmesi gerektiğini düşünürüz. Konunun vergi idaresi yaklaşımı ve Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun belirtilen son kararı çerçevesinde değerlendirilmesi uygun olacaktır.

-İmha Edilen Mallara İlişkin KDV

Mükelleflerin stoklarında yer alan ancak kullanım süresinin geçmesi veya başka nedenlerle kullanılmayacak hale gelmesi dolayısıyla Takdir Komisyonu huzurunda imha edilen malların zayi olan mal kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği ve bu mallara ilişkin yüklenen KDV'lerin indirilip indirilemeyeceği hususları mükelleflerin tereddüt yaşadığı noktalardan biriydi.

Ancak KDV Uygulama Genel Tebliği ile bu konuya da açıklık kazandırılmıştır. Mükelleflerin faaliyetlerine ilişkin olarak stoklarında mevcut olan ancak kullanım süresi geçen veya bir başka nedenle kullanılmayacak durumda olan malların iktisabı dolayısıyla yüklenen KDV'nin,3065 sayılı Kanunun (30/c) maddesi hükmü uyarınca indirim konusu yapılması mümkün değildir.

Söz konusu malların ilgili mevzuat uyarınca teşkil edilen resmi komisyonlar veya Takdir Komisyonu huzurunda imha edilmesi durumunda da bu mallara ilişkin yüklenen KDV indirilemez.

Bu çerçevede, zayi olan mallara ait yüklenen ve daha önce indirim konusu yapılan KDV'nin, imha tarihini kapsayan vergilendirme dönemine ait 1 No.lu KDV Beyannamesinin "İlave Edilecek KDV" satırına dahil edilmek suretiyle indirim hesaplarından çıkarılması gerekmektedir.

-Kasa Ve Ortaklar Cari Hesabına Faiz Hesaplamasında KDV'nin Durumu

Vergi incelemelerde birçok mükellef kasa hesabının çok büyük meblağlarda borç bakiyesi verdiği durumda bu paranın kasada bulunmasının ekonomik teamüllere uygun olmadığından ortaklar tarafından kullanılmış olduğu gerekçesiyle transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümlerinden hareketle cezalı tarhiyata muhatap olabilmektedir. Bu bağlamda hiçbir gelir sağlama amacı güdülmeyen şirketin kasasında TL cinsinden işletmenin ihtiyacı üzerinde para tutulması ile ortaklara veya onların ilişkili bulunduğu kimselere emsaline nazaran düşük faizle veya faizsiz para verilmesi arasında fark yoktur.

Bu nedenle dönem sonu kasa bakiyesinin işletmenin büyüklüğüne, iş hacmine ve kasa işlemlerinin yoğunluğuna uygun bir rakam olması gerekir. İşletmelerin kasasında normal olarak kabul edilebilecek, azami iki üç günlük faaliyetleri sırasında nakit ihtiyacını karşılayacak kadar kasada bulundurması gereken nakit tutarın üzerinde kalan bakiyeler, işletmenin yönetici ortakları tarafından çekildiği kabul edildiğinden 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13/1-2. maddelerinde işletmenin ilişki içerisinde olduğu kişiler ile yapılan bu tür işlemlerin transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı olarak değerlendirilmekte ve adet yöntemiyle faiz hesaplanması yoluyla da vergilendirilmesi gerekmektedir.

Aynı şekilde işletmelerin ortaklar cari hesabının borç bakiyeleri ortağa para kullandırma işleminin bir sonucu olarak kabul edilmektedir. Söz konusu işlem de 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13/1-2 maddelerine göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç kapsamındadır. Bu itibarla ortaklar cari hesabına adetlandırma yapılarak faiz hesaplanması ve buna ilişkin olarak KDV hesaplanması gerekmektedir.

Bu noktada sermaye şirketlerinin ortaklarına cari hesap yoluyla borç para kullandırması işleminin KDV mi yoksa BSMV mi tabi olduğu konusunda tereddütler oluşmaktadır. Bu konuda Gelir İdaresi bugüne kadar vermiş olduğu özgelelerde anılan işlemlerin KDV'ye tabi olduğunu belirtmiş, Danıştay ise bazı kararlarında işlemin KDV'ye, bazı kararlarında ise BSMV'ye tabi KDV'den istisna olduğunu belirtmiştir. Son olarak 01.08.2010 tarih ve 27659 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6009 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik yapılmasına Dair Kanunla, Gider Vergileri Kanununun 28. maddesinin 3. fıkrası değiştirilerek, ödünç para verme işlemini esas iştiğal konusu olarak yapmayanların ticari icaplar gereği yaptıkları borç para verme işlemleri BSMV'nin kapsamı dışına çıkarılarak, söz konusu tereddütler giderilmiştir. Buna göre, borç para alıp verme işinin esas iştiğal konusu olarak yapılması ve lehe para alınması halinde bu işlem banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi olacak, katma değer vergisinden istisna tutulacaktır. İşlemin esas iştiğal konusu olarak yapılıp yapılmadığı, işletmenin kuruluş gayesi ve bu gayeyi gerçekleştirmek için yapmakta olduğu işlem veya işlemlere bakılarak belirlenecektir. Esas iştiğal konusu borç para alıp vermek olmayan şirketlerin gerek kullanıldığı yabancı kaynaklardan gerekse öz kaynaklarından sağladığı fonları ortaklarına, grup şirketlerine veya üçüncü kişilere faiz karşılığında kullandırması işlemi banka ve sigorta muameleleri vergisine değil, katma değer vergisine tabi olacaktır. Bu işlemlerde katma değer vergisinin matrahı hesaplanan faizler olup, bu faizler üzerinden genel oranda (%18) KDV hesaplanması ve fatura düzenlenmesi gerekmektedir.

-Grup Şirketlerinden Alınan Banka Kredisinin Yansıtılmasında KDV

Grup şirketleri tarafından alınan banka kredisinin taksitlerinin (faiz ve kur farkı vs. dahil) diğer grup firmasına yansıtılması işleminde KDV uygulamasına ilişkin olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 2009/34 Sayılı Uygulama Tamiminde; ***“Grup şirketinin aktifinde bulunan gayrimenkul teminat gösterilerek alınan banka kredisinin taksit tutarlarına isabet eden faiz ve kur farkı tutarının fiilen krediyi kullanan diğer grup şirketine (yatırım yapan firma) herhangi bir fark ilave edilmeksizin aynen yansıtılması işlemi KDV'ye tabi bulunmamaktadır.”*** açıklaması yer almaktadır. Dolayısıyla söz konusu açıklamadan anlaşıldığı üzere kullanılan kredinin grup firmasına aynen yansıtılması halinde KDV hesaplanmayacaktır.

Holding bünyesinde yer alan grup şirketin kaynaklarından diğer grup şirketine faiz ve komisyon uygulanarak gerçekleştirilen ve BSMV'ye tabi bulunmadığı belirtilen kredi kullandırma işlemi KDV'ye tabi olup, bu işlemin karşılığını teşkil eden faiz ve komisyon toplamı üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir. Öte yandan, grup şirketince bankalardan ve diğer finans kuruluşlarından temin edilen kredilerin diğer grup şirketine herhangi bir bedel eklenmeksizin anapara, faiz ve masraflarıyla birlikte aynen aktarılması işleminde aynen aktarılan bu bedeller için KDV hesaplanmayacaktır. Ancak, aktarılan kredi tutarına ilaveten herhangi bir bedel alınması halinde ise bu bedel, şirketin sunduğu hizmetin karşılığını teşkil edeceğinden, genel oranda katma değer vergisine tabi tutulacaktır. (İVDB'nin 08.08.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17-2472 sayılı özelvesi)

-Peşin Tahsil Edilen Yıllık Okul Ve Dershane Ücretlerinin KDV Açısından Beyan Edileceği Dönem

Uygulamada özel okullar ve dershaneler genelde Eylül-Haziran dönemini kapsayan eğitim-öğretim dönemine ilişkin ücretleri velilerden peşin tahsil ettiklerinde bu tutarların KDV açısından hangi dönemde beyana konu edeceklerine dair tereddütler yaşamaktadırlar.

Belli bir dönemi kapsayan eğitim hizmetlerinde KDV açısından vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi için bu sürecin sonuçlanması gerekmekte olup her bir vergilendirme döneminin tamamlanmasıyla bu dönem işleriyle sınırlı olmak üzere vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir. Yani eğitim hizmetlerinde vergiyi doğuran olay prensip itibarıyla eğitim hizmetinin fiilen verildiği vergilendirme dönemlerinde ortaya çıkmaktadır. Buna göre;

1-Eğitim-öğretim bedelinin kısmen veya tamamen peşin ya da çek ve senetle tahsil edilmesinin veya hiç tahsil edilmemesinin bu şekilde beyan edilmesi gereken vergilere bir tesiri yoktur. Bedelin avans olarak peşin tahsil edilmesi durumunda da her bir vergilendirme dönemine isabet eden vergiler ait oldukları dönemlerde beyan edilecektir.

2-Belli bir süreyi kapsayacak şekilde belirlenen eğitim ücretine ilişkin katma değer vergisinin, fiilen eğitim-öğretim hizmeti verilen vergilendirme dönemine isabet eden kısmının (bu kısım basit orantı yoluyla bulunacaktır) bu vergilendirme dönemleri itibarıyla hesaplanıp, beyan edilmesi gerekmektedir.

3-Herhangi bir nedenle önceden fatura düzenlenmesi halinde ise, Kanunun 10/b maddesi uyarınca fatura bedeli üzerinden vergi hesaplanacak ve hesaplanan bu vergi faturanın düzenlendiği vergilendirme dönemine ait beyanname ile beyan edilecektir.

-İhracat Faturası Tarihi İle Fiili İhraç Tarihinde Yıl Farklılaşması Olması Durumunda KDV İstisnasının Uygulanacağı Ve Beyan Edileceği Dönem

İhracat işleminin gerçekleşebilmesi için gerekli şartlardan biriside, ihracata konu malın yurt dışındaki bir alıcıya veya serbest bölgedeki bir müşteriye ya da yetkili gümrük antrepoya teslim edilmesidir. Nitekim Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği'nde, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 12/1-b maddesine göre bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için "Teslim konusu mal Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasıl olmalı ya da yetkili gümrük antrepoya konulmalıdır" denilmektedir.

KDV Uygulama Genel Tebliğinde, "Mal ihracına ilişkin istisna, ihracatın gerçekleştiği tarih olan gümrük beyannamesinin "kapanma tarihi"ni içine alan vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesi ile beyan edilir. İhracat işlemleri iç gümrüklerde yapılan ihracat teslimlerinde, gümrük beyannamesinin sınır gümrüklerince kapatıldığı tarih, ihracatın gerçekleştiği tarih olarak kabul edilir."

"Serbest bölgelere yapılan ihracat teslimlerinde, gümrük beyannamesinin düzenlenmediği hallerde, malın serbest bölgeye giriş işlemlerinin tamamlanarak serbest bölgeye vasıl olduğu tarih ihracatın gerçekleştiği tarih olarak kabul edilir. Bu tarih, malların serbest bölgeye girişinin yapıldığını gösteren, serbest bölge işlem formunun ilgili idare tarafından onaylandığı tarihtir."

"İhracat faturası malın yurtdışı edildiği dönemden önce düzenlenmiş olsa dahi, istisna ihracatın yapıldığı dönem KDV beyannamesi ile beyan edilir." Denilerek ihracatın beyan edileceği dönemleri de açıklığa kavuşturmuştur.

Ticari bir faaliyet olan ihracat işlemlerinde GVK ve KVK yönünden vergiyi doğuran olay, satışa konu olan malın fiilen ihraç edildiği tarihte gerçekleşmekte, satış akdi bu tarihte tamamlanmış olmaktadır. Satıcı da bu tarih itibarıyla satılan malın karşılığı olan bedeli talep etme hakkı kazanmakta, gelir (kazanç) bu tarih itibarıyla tahakkuk etmektedir. Dolayısıyla ihracat işlemlerine ait bedellerin malların fiilen ihraç edildiği yılın (hesap dönemi) geliri (

kazancı) olarak kabul edilmesi gerekir. Bu uygulamanın Geçici Vergi beyanları içinde geçerli olacağı tabiidir.

Bununla birlikte konu KDV açısından değerlendirilecek olursa Maliye Bakanlığının, konu ile ilgili olarak yayımladığı 107 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nin (B) bölümünde, "1 Mayıs 2007 tarihinden itibaren KDV beyannamelerinde ihracat istisnasına ilişkin beyanları bulunan mükelleflerin tevsik edici belge olarak ibraz ettikleri gümrük beyannamelerinde ihracatın gerçekleştiği tarihi belirten bir açıklama aranılmayacağını, bu beyannamelere ilişkin elektronik ortamda (VEDOP) erişilen bilgiler arasındaki kapanma tarihinin, ihracat istisnası uygulamasında ihracatın gerçekleştiği tarih olarak dikkate alınacağını" açıklamasının yer aldığı görülmektedir.

Bu çerçevede, ihracatta KDV istisnası uygulaması bakımından, VEDOP'tan tespit edilecek gümrük beyannamesi kapanma tarihinin ihracatın gerçekleştiği tarih olarak kabul edilmesi ve istisna beyanının bu tarihin ait olduğu aya ilişkin KDV beyannamesi ile beyan edilmesi gerekir.

3065 sayılı KDV Kanunu'nun 10. maddesinin (a) bendinde, "mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde malın teslimi veya hizmetin yapılması," (b) bendinde ise, "malın teslimi veya hizmetin ifasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgenin düzenlenmesi ile" vergiyi doğuran olayın meydana geleceği belirtilmiştir.

Ayrıca, aynı Kanun'un 20/1. maddesinde, "mal teslimlerinde matrahın bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu," 26. maddesinde ise "bedelin döviz ile hesaplanması halinde dövizin vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihteki cari kur üzerinden Türk Parasına çevrileceği" hükme bağlanmıştır.

Öte yandan, **KDV Uygulama Genel Tebliğinde**, "KDV ihracat istisnası uygulamasında, ihracatın gerçekleştiği tarihin gümrük beyannamesinin kapanma tarihi olacağı" belirtilmiştir.

Bu açıklamalara göre, KDV Kanunu açısından ihracat tesliminin gerçekleştiği tarih, malın Türkiye Cumhuriyeti gümrük hattından geçerek bir dış ülkeye vasil olduğu tarihi gösteren gümrük beyannamesinin kapanma tarihidir. Diğer bir ifade ile mal ihracatlarında KDV ihracat istisnası bakımından vergiyi doğuran olay, gümrük beyannamesinin kapanış tarihinde meydana gelmektedir. Bu kapanış tarihi, hem ihracat bedellerine ilişkin istisnanın beyan edileceği dönemin hem de ihracat bedeli dövizlerim TL'ye çevrileceği tarihin tespiti bakımından önem taşımaktadır. Bu durumda, ihracat bedeli dövizlerin, malların ihraç edildiğini gösteren gümrük beyannamesi kapanış tarihindeki T.C. Merkez Bankası cari alış kuru (döviz alış kuru) üzerinden TL'ye çevrilerek, bu tarihin ait olduğu ay KDV beyannamesinde beyan edilmesi gerekmektedir.

İhracat faturasının düzenlenmesi ile malların yurt dışı edilmesinin aynı vergilendirme döneminde gerçekleşmesi halinde, herhangi bir sorun bulunmamakta, fatura bedelinin ve ihracat istisnasının bu dönem beyannamesinde beyan edilmesi gerekmektedir.

Ancak, faturanın düzenlendiği dönemde, çeşitli nedenlerle malın yurt dışı edilemediği veya serbest bölgeye geçirilemediği ve dolayısıyla dönem kaymasının olduğu durumlarda, mükelleflerce ihraç faturası bedelinin beyan edileceği dönem konusunda tereddüte düşülmektedir.

İlke olarak, satış faturasının, ait olduğu dönem KDV beyannamesine dahil edilmesi gerekir. Ancak, ihracat istisnasının ihracatın gerçekleştirildiği dönemde uygulanacağı hususu göz önüne alındığında, ihracat faturası önceki bir tarihte düzenlense dahi, ihracat istisnasına ait bedellerin, faturanın düzenlendiği dönemin değil, malın fiilen yurt dışı edildiği veya serbest bölgeye geçirildiği dönemin (gümrük beyannamesinin kapanış tarihinin ait olduğu ay) KDV

beyannamesi ile beyan edilmesi gereklidir. Bu husus, satış faturalarının düzenlendikleri vergilendirme dönemine ilişkin KDV beyannamesine dahil edilme ilkesinin de bir istisnası niteliğinde bulunmaktadır.

Önceki yıl açılan gümrük beyannamesine konu malın, sonraki yılda fiilen ihraç edilmesi halinde, KDV İstisnası fiili ihraç tarihinde uygulanacak, ihracata ait bedeller, ihracatın fiilen gerçekleştiği ay beyannamesi ile beyan edilecektir. İhraç teslimi, fiili ihraç tarihinde gerçekleşmiş olduğundan ihracat faturasının ilke olarak V.U.K'nun 231 / 5. maddesine göre fiili ihraç tarihinden itibaren 7 gün içinde düzenlenmesi ve ihracata ait bedellerin ve istisna uygulamasının malların fiilen ihraç edildiği ay beyannamesi ile beyanı gerekir. Buna göre örneğin; fatura düzenlenerek gümrük çıkış beyannamesi 20.12.2010 tarihinde açılan malların 07.01.2011 tarihinde fiilen ihraç edilmesi ve gümrük çıkış beyannamesi kapatılması halinde, ihracat belgeleri GVK ve KVK yönünden 2011 yılının geliri olarak KDV istisnası da 2011 Ocak KDV beyannamesi ile beyan edilecektir.

-Alacak Tutarının KDV İçerdiği Durumda Şüpheli Ve Değersiz Alacak Uygulaması

Uygulamada kredili mal veya hizmet satışları üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin tahsilinin şüpheli hale geldiği durumda karşılık ayrılıp ayrılamayacağı mükelleflerin tereddüde düştüğü hususlardan biridir.

Vergi Usul Kanununun 323 üncü maddesinde bir alacağın şüpheli alacak olarak değerlendirilmesinde aranılan şartlar; bilanço usulüne göre defter tutulması, alacağın ticari veya zirai kazancın elde edilmesi veya devamı ile ilgili olması, alacağın değerlendirme günü itibarıyla teminatsız olması, dava veya icra safhasında olması, yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş dava ve icra takibine değmeyecek kadar küçük bir alacak olması şeklinde sıralanmıştır.

Bu noktada şüpheli hale gelmiş bir alacağın mal veya hizmet teslimi dolayısıyla ortaya çıkmış olması halinde buna bağlı olarak hesaplanan KDV'nin de şüpheli hale geleceği açıktır.

Nitekim konuyla ilgili açıklamaların yer aldığı 334 Sayılı VUK Genel Tebliğinde; *“Katma değer vergisi, ekonomik faaliyetlerin doğal bir sonucu olarak ortaya çıkan ve işletmenin alışları sırasında ödediği, işletme alacaklarının bir unsurunu teşkil eden ve doğrudan doğruya mal (veya hizmet) tesliminden (veya ifasından) kaynaklanan bir alacaktır.*

Bu itibarla, katma değer vergisinden kaynaklanan alacak için şüpheli alacak karşılığı ayrılabilmesi; yukarıdaki madde hükmünde yer alan şartların mevcut olması, alacağın ilgili dönemin kayıtlarına girmesi ve katma değer vergisi beyannamelerinde beyan edilmesi halinde mümkün olacaktır.” ifadesine yer verilmek suretiyle alacağın ilgili dönem kayıtlarına girmiş olması ve KDV beyannamelerinde beyan edilmiş olması şartıyla, KDV içeren şüpheli alacaklarda katma değer vergisi için de karşılık ayrılabilmesi belirtilerek konuya açıklık getirilmiştir.

VUK'un 322. maddesi uyarınca; yargı kararına veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline imkan olmayan alacaklar ise değersiz alacaklardır. Söz konusu madde hükmüne göre, bir alacağın değersiz alacak sayılarak gider kaydedilebilmesinin şartları aşağıdaki gibidir.

- Alacak, bilanço veya işletme hesabı esasına göre defter tutan ticari veya zirai kazançla işgal eden işletmelere ait olmalıdır.
- Alacak ticari işle veya işletmeyle ilgili olmalıdır
- Alacağın tahsili, kazai bir hükme (yargı kararı) veya kanaat verici bir vesikaya göre imkânsız hale gelmelidir.
- Alacak ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve devam ettirilmesi ile ilgili olmalıdır.

Bu noktada şüpheli alacaklarda olduğu gibi, değersiz alacakların KDV tutarını da içermesi halinde KDV de değersiz alacak olarak kabul edilecektir.

- Geç Ödenen Elektrik, Su, Doğalgaz Ve Telefon Borçlarının Gecikme Zammı Gider Yazılabilir Ve KDV'si İndirilebilir

GVK'nın 90 ve KVK'nın 11/1-d maddelerinde, 6183 sayılı Kanun'a göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizlerinin gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacağı belirtilmiştir.

Elektrik, su, doğalgaz ve telefon kullanımlarının yapılabilmesi, ilgili kurumlar ile sözleşme yapılmasına bağlıdır. Dolayısıyla, bundan doğan alacaklarda akitten doğan alacaktır. Yapılan sözleşmelerde bulunan ve tüketim bedellerinin vadesinde ödenmemesi halinde 6183 sayılı Kanun'un 51. maddesine göre gecikme zammı uygulanacağı yönündeki hükümler kurum alacaklarına uygulanacak mali müeyyideyi belirlemektedir.

Ticari akitlerden doğan alacaklar 6183 sayılı Kanun kapsamında olmadığından, elektrik, su, doğalgaz ve telefon bedellerinin zamanında ödenmemesi nedeniyle ödenen gecikme zamlarının, işle ilgili olarak mukavelenameye göre ödenen tazminat olarak değerlendirilmesi ve GVK ve KVK matrahlarının tespitinde indirilecek gider olarak dikkate alınması gerekir. Dolayısıyla, bu şekilde ödenen gecikme zamlarına ait KDV'nin, Kanun'un 29/1-a ve 34/1. maddelerine göre indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır. Maliye Bakanlığı'nın görüşü de bu doğrultudadır. İndirilmesi mümkün olan bu KDV'nin, GVK ve KVK yönünden gider yazılması Kanun'un 58. maddesine göre mümkün değildir.

- İş Bırakan Mükellefler İndiremedikleri KDV'yi Gider Yazabilirler

KDV'nin en büyük özelliği olan “**indirim sistemi**” KDV'nin mükellefler üzerinde bir yük oluşturmasını önlemektedir. Ancak, işi bırakan mükellefler, yüklendikleri vergileri bir daha indirim yoluyla telafi edememe durumu ile karşı karşıya kalmaktadırlar.

İş bırakan mükelleflerce yüklenilip indirilemeyen KDV'nin bir daha indirilemeyeceği, bir diğer ifade ile indirilemeyen bu verginin “**İndirilemeyecek KDV**” haline dönüştüğü hususu dikkate alınarak, KDV Kanunu'nun 58. maddesinden hareketle GVK ve KVK yönünden gider olarak dikkate alınması gerekir. Maliye Bakanlığı da aynı görüştedir.

Konu ile ilgili olarak verilen Özelgelerde;

“Türkiye’de dar mükellefiyet esasında vergilendirilmekte iken işini bırakan bir kurumun, Türkiye’de yüklenip indiremediği KDV’yi kurumlar vergisi yönünden gider yazması mümkün bulunmaktadır.”

“31.12.2000 tarihinde faaliyetini terk eden mükellefin indirim yoluyla gideremediği vergilerin 2000 yılına ait gelir vergisi matrahının tespitinde gider veya maliyet unsuru olarak göz önüne alınmasında bir sakınca yoktur.”

şeklinde idari görüş bildirilmiştir.

-İşin Bırakılması Halinde, İşletmede Yer Alan Malların Emsal Bedelle İşletme Sahibi Adına Fatura Edilmesi Ve KDV Hesaplanması Gerekli

Mükellefler çeşitli nedenlerle işlerini terk edebilmekte ve dolayısıyla mükellefiyetlerini terkin ettirebilmektedirler. İş bırakma olarak adlandırılan bu durum, VUK'un 161. maddesinde, vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin tamamen durdurulması ve sona ermesi olarak tanımlanmakta, işin herhangi bir nedenle geçici süre için durdurulması işi bırakma sayılmamaktadır.

Mükelleflerin, işletmesine dahil mal ve demirbaşları işi bırakmadan önce satmaları KDV Kanunu'nun 1/1. maddesine göre KDV'ye tabi bulunmaktadır. İşletmeye dahil mal ve demirbaşların işin bırakılmasından önce satılamaması halinde ise, işin bırakıldığı dönemde KDV Kanunu'nun 3/a maddesine göre söz konusu malların işletmeden çekiş gösterilerek emsal bedeli üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir. Mükelleflerin, işletmeden çekiş gösterdikleri mallar için kendi adlarına fatura düzenlemeleri şarttır.

İşletmeden çekiş gösterilen malların emsal bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin, mükellefçe işin bırakıldığı vergilendirme dönemine ilişkin olarak verilecek KDV beyannamesi ile beyan edilmesi gerekir. Bu konuda Maliye Bakanlığı'nca verilen Özelgelerin özetleri aşağıdadır:

“İşin terk edilmesi halinde işini terk eden mükellefler, mevcutlarını terkten önce satış vb. yollarla tasfiye ettikleri takdirde teslim bedeli üzerinden, mevcutlar tasfiye edilmemişse işletmeden çekiş göstererek Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 3/a maddesi gereğince emsal bedeli üzerinden vergi hesaplayıp beyan etmek zorundadırlar. Hesaplanan bu vergilere rağmen indirilemeyen kısım kalırsa, indirilemeyen katma değer vergisinin iadesi söz konusu olmayacaktır.”

“İşini terk eden mükelleflerin satışını yapamadıkları malları KDV Kanunu'nun 3/a maddesine göre işletmeden çekiş göstererek emsal bedel üzerinden KDV hesaplamaları gerekir.”

“İşin bırakılması halinde, işini terk eden mükelleflerin mallarını terkten önce satış vb. yollarla tasfiye ettikleri takdirde teslim bedeli üzerinden mevcutlar tasfiye edilmemişse, KDV Kanunu'nun 27. maddesine göre bunların emsal bedelleri üzerinden KDV hesaplanması gerekir. Tasfiye edilemeyip işletmeden çekiş gösterilecek malların bedelleri üzerinden KDV hesaplanması mümkündür.