

DÖNEM SONU İŞLEMLERİNİN VERGİSEL BOYUTU

**A.MURAT YILDIZ
YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR**

**Ankara
2014**

Yönetim Yeri ve Yazışma Adresi
ANKARA SMMM ODASI

Kumrular Caddesi No: 26 Kızılay/ANKARA
Tel : (0850) 770 03 12
Faks : (0312) 231 71 17

web: www.asmmmo.org.tr
e-posta: asmmmo@asmmmo.org.tr

Copyright: Tüm hakları saklıdır. Bu kitabın tamamı ya da bir kısmı 5846 Sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Yasası'nın ilgili hükümleri uyarınca, yazarın izni olmaksızın elektronik, mekanik, fotokopi ya da herhangi bir kayıt sistemiyle çoğaltılamaz, özetlenemez, yayınlanamaz, depolanamaz. Kaynak gösterilmek koşuluyla alıntı yapılabilir.

ANKARA SMMM ODASI Yayın No: 86

Ankara, Ocak 2014

Sayfa ve Kapak Tasarımı: Uğur MERMER

Baskı: SALMAT Basım Yayıncılık Ambalaj Sanayi ve Ticaret Ltd. Sti.

Büyük Sanayi 1. Cad. 95/1 Iskitler/ANKARA Tel: [0312] 341 10 20

Odamız kitaplarında yer alan yazılarda ileri sürülen görüşler yalnızca yazarlarına aittir.

Yayıncı kuruluş Ankara SMMM Odası'nı bağlamaz.

SUNUŞ

Vergi mevzuatımızda her yıl onlarca tebliğ ve sirküler yayınlanmakta ve mevzuatın izlenmesi giderek zorlaşmaktadır. Bunun yanı sıra yayınlanan tebliğlerde geçmiş yıllarda yayınlanmış olan tebliğlerin bazı bölümlerinin yürürlükten kaldırıldığı açıklamasına yer verilerek uygulama içinden çıkılmaz hale gelmektedir. Aslında bu durum yürürlükte olan vergi kanunlarının artık sistemi rahatlatmaya yetmediğinin, sorunları çözmeye yetersiz kaldığının ifadesinden başka bir şey değildir. 2006 yılında yürürlüğe giren 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girmesinden kısa bir süre sonra yayınlanan 1 nolu tebliğ yeterli olmuş birkaç yıl yeni tebliğ çıkarılmasına gerek kalmamıştır. Gelir Vergisi Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun birleştirilip yeniden yazılması tamamlanarak TBMM ye sevk edilmiş, Vergi Usul Kanunu' nun yeniden yazılmasında son aşamaya gelmiştir. Söz konusu kanunlar yürürlüğe girdiğinde sık sık tebliğ çıkarma gereği ortadan kalkacak böylece mevzuat daha anlaşılır ve basit hale gelecektir. Bu konuda Gelir İdaresinin çalışmasını takdirle karşılıyoruz.

Yeni TTK nın yürürlüğe girmesi ile bir yandan Uluslar arası muhasebe standartlarını zorunlu kılarken bir yandan bağımsız denetimi gündeme getirmiştir. Öyle anlaşılıyor ki vergi eksikli muhasebe uygulamaları yerine açık şeffaf, anlaşılır ve üçüncü kişilerin bakıp yararlanacağı mali tablolar düzenlenebilmesinin gerekliliği vergilendirmedeki bakış açısını değiştirecektir.

Muhasebecilikte Dönem Sonu İşlemleri; kayıt düzeni, mali tablolar ve vergilendirmedeki işlemlerin bir üst aşamasıdır. Yıl içinde yapılan kayıtlara ilişkin yeniden değerlendirmeler, mali tablolar, tali hesapların ana hesaplara aktarılması, muafiyet ve istisna uygulamaları gibi derin bilgiyi gerektiren konular dönem sonunda defter kayıtlarına yansıtılarak muhasebecilik diline çevrilir ve sonuçlar ortaya çıkarılır. Bu anlamda dönem sonu işlemleri meslek mensuplarınca her yıl değişiklikler de dikkate alınarak titiz bir çalışma ile sonuçlandırılır.

Uzun yıllar dönem sonu işlemleri konusunda seminerlerimizde sunumlar yaparak ve konu ile ilgili makalelerinin yanı sıra yazmış olduğu kitaplarla meslek mensuplarımıza katkılar sağlayan yeminli Mali Müşavir sayın Murat YILDIZ'a yapmış olduğu bu güzel çalışmadan dolayı teşekkür ediyorum.

Dönem sonu çalışmalarında tüm meslek mensuplarımıza kolaylıklar temenni ederek şahsım ve yönetim kurulum adına hepinize mutlu bir yeni yıl dileği ile saygılar sunuyorum.

Mehmet OKKALI

Ankara SMMM Odası Başkanı

ÖNSÖZ

Meslek mensupları olarak oldukça hareketli ve mesleki anlamda bir çok değişikliğin yaşıandığı bir yılı geride bıraktık. Özellikle klasik tarzda el ile tutulan defterlerden bilgisayar ortamında tutulan kayıtlara geçişten sonra geride bıraktığımız yıl içerisinde e-muhasebe düzenine geçiş açısından önemli düzenlemeler yapıldı. Bu çerçevede e-fatura, e-defter ve e-arşiv gibi uygulamalar önümüzdeki yıl içerisinde mesleki gündemimizde önemli bir yer tutacak gibi görünmekte. POS cihazı özelliğine de sahip yeni nesil yazar kasalara alışık bile.

Diğer taraftan Maliye Bakanlığı'nca hazırlanan Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının tek bir ad altında birleştirilmesini hedefleyen Kanun Tasarısı Bakanlar Kurulunca imzalanarak TBMM'ne gönderilmiş durumda. Maliye Bakanlığı'nca yapılan açıklamalardan gelir ve kurumlar vergisinde geçtiğimiz yıllarda yapılan değişikliklere kıyasla çok daha köklü ve reform niteliğinde değişikliklerin bu yıl içerisinde yapılmasının planladığı anlaşılıyor. Diğer taraftan Vergi Usul Kanunu'nun yeniden yazımında da sona gelinmiş durumda. Kuvvetle muhtemel yeni Vergi Usul Kanunu da önümüzdeki yıl içerisinde TBMM gündemine gelecek.

Bu düzenlemeler yapılırken vergi kanunların çok sık değişmesi sonucunda bozulan ve kanunlar anlaşılmasını zor ve karmaşık hale getiren sistematığın yeniden tesisi, vergi kanunlarında yer alan ve uygulanmasını güçleştiren mükerrer, geçici ve ek maddeler ile kaldırılan maddelerin ayıklanması, vergi kanunları dışında bir çok özel kanunda yer alan vergisel düzenlemelerin ait oldukları yer olan vergi kanunlarına taşınması vergi kanunlarını çok daha anlaşılır ve uygulanabilir kılacaktır.

Mükelleflerin değerleme günü itibariyle yapacağı dönem sonu değerleme işlemlerinin ağırlıklı olarak vergisel boyutuyla irdelendiği bu kitap, TURMOB ve ASMMMO tarafından organize edilen ve yoğun ilgi gören Dönem Sonu İşlemleri konulu seminer dizisinde tarafımdan yapılan sunuma ilişkin kapsamlı bir çalışmadır. Bu kitabın hazırlanıp sizlere dağıtımında yine gerek seminerler sırasında katılımcıların, gerekse seminere katılamayan meslek mensuplarının bu yöndeki yoğun talepleri etken oldu.

Sizlere sunmuş olduğumuz bu kitapta ağırlıklı olarak uygulamada tartışıla gelen gündemden düşmeyen konulara ve son dönemlerde vergi mevzuatımızda

yapılan değişiklerden doğrudan dönem sonu değerleme işlemlerine etki edenlere özellikle ağırlık verilmiştir. Hemen hemen tüm tartışmalı konulara ilişkin şahsi görüşlerimizin yanı sıra vergi yargısı ile Gelir İdaresinin konuya bakışını gösterir yargı kararlarına ve muktezalara da yer verilmeye özen gösterilmiştir. Bu kapsamda konular uzun uzadıya anlatılmak yerine daha çok bu konulara ilişkin tartışmalı hususlarda okuyucuların aydınlatılması amaçlanmıştır.

Bu çalışmamın da okuyucularına yararlı olması dilek ve hedefiyle bu kitabımın sizlere ulaşmasına vesile olan ASMMM Oda Başkanı Sayın Mehmet OKKALI ve yönetim kurulu üyeleri nezdinde kitaplarıma gösterdikleri ilgi ile beni araştırmaya ve yazmaya motive eden tüm meslek mensuplarına şükranlarımı sunarım.

ANKARA, 24.12.2013

A.Murat YILDIZ
Yeminli Mali Müşavir

İÇİNDEKİLER

BİRİNCİ BÖLÜM ENVANTER VE DEĞERLEME İŞLEMLERİ

1. ENVANTER İŞLEMLERİ (VUK MAD. 186–192)	1
1.1. Envanter İşlemi Yapacak Olanlar	1
1.2. Envanter İşlemleri	1
2. DEĞERLEME	2
2.1. Maliyet bedeli	2
2.2. Borsa rayıcı	2
2.3. Tasarruf değeri	2
2.4. Mukayyet değer	2
2.5. İtibari değer	3
2.6. Vergi değeri	3
2.7. Rayiç bedel	3
2.8. Emsal bedeli ve ücreti	3
2.9. Alış Bedeli	4
3. HESAP DÖNEMİ, TİCARİ VE MALİ BİLANÇO, TUTULMASI GEREKEN DEFTERLER	4
3.1. Hesap Dönemi	4
3.2. Ticari Bilanço ve Mali Bilanço	5
3.3. Defter Tutma	5
3.3.1. Bilanço Esasına Göre Defter Tutulacak Durumlar	5
3.3.2. İşletme Hesabı Esasına Göre Defter Tutulacak Durumlar	5
3.3.3. Dar Mükellefiyete Tabi Kurumların Tutacakları Defterler:	6
4. KAZANCININ TESPİT ŞEKİLLERİ VE TAHAKKUK ESASI	6
4.1. Bilanço Esasına Göre Kazancın Tespiti	6
4.2. İşletme Hesabı Esasında Kurum Kazancının Tespiti	7
4.3. Safi Kurum Kazancının Saptanmasında Tahakkuk Esası	7
4.4. Hasılat Kavramı	7

İKİNCİ BÖLÜM

İKTİSADİ İŞLETMELERE DÂHİL KIYMETLERİN DEĞERLEME ESASLARI

1. KASA HESABI	9
2. BANKALAR HESABI	10
3. VADELİ MEVDUAT HESAPLARININ DEĞERLEMESİ	10
4. VADELİ MEVDUATLARIN İŞLEMİŞ FAİZLERİNE İSABET EDEN STOPAJLARIN MAHSUBU	11
5. BANKA KREDİLERİNİN DEĞERLEMESİ	13
6. ALTINA ENDEKSLİ BANKA KREDİLERİNİN DEĞERLEMESİ	13
7. MENKUL KIYMETLERİN DEĞERLEMESİ	15
7.1. Alış Bedeli Ölçüsüne Göre Değerlenecek Menkul Kıymetler	15

7.2.	Borsa Rayici Ölçüsüne Göre Değerlenecek Menkul Kıymetler.....	16
7.3.	Kıst Getiri Ölçüsüne Göre Değerlenecek Menkul Kıymetler.....	16
7.4.	Eurobondların Değerlemesi.....	17
7.5.	Türev Finansal Araçların Değerlemesi.....	17
7.5.1.	Forward işlemleri.....	17
7.5.2.	Swap işlemleri.....	18
7.5.3.	Opsiyon sözleşmeleri.....	23
7.5.4.	Vadeli İşlem ve Opsiyon Borsası İşlemleri.....	25
7.5.5.	Aracı kuruluş varantları.....	25
8.	ALACAK VE BORÇLARIN DEĞERLEMESİ.....	26
8.1.	Şüpheli Alacaklar.....	26
8.1.1.	Şüpheli Alacak Karşılığı Ayırmanın Koşulları.....	26
8.1.2.	Şüpheli Alacak Karşılığı Ayrılacak Dönem.....	28
8.1.3.	Kamudan Olan Alacaklarda Durum.....	29
8.1.4.	Hatır Senetleri ile Kefalet Sözleşmelerinden Doğan Alacaklarda Durum.....	29
8.1.5.	Verilen Avansların Geri Alınmamasından Doğan Alacaklarda Durum.....	30
8.1.6.	Sonradan Tahsil Edilen Şüpheli Alacakların Durumu.....	30
8.1.7.	İflas Ertelemesinde Olan Bir Şirketten Alacaklı Olanların Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı Ayırması.....	30
8.1.8.	İflas Masasına Kayıtlı Alacaklar İçin Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı Ayırması.....	32
8.1.9.	Yurt Dışından Olan Alacaklar İçin Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı Ayırması.....	33
8.1.10.	Temlik Edilen Alacaklar İçin Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı Ayırması.....	33
8.1.11.	Ortaklardan Alacak İçin Adat Faizi İçin Fatura Düzenlenmesi Ve Şüpheli Alacak Karşılığı Ayrılması.....	33
8.1.12.	Factoring Şirketlerinde Şüpheli Alacak Karşılığı Uygulaması.....	34
8.1.13.	Şüpheli Alacak Karşılığı Ayrılmasında Özellikli Durumlar.....	35
8.2.	Değersiz Alacaklar.....	36
8.2.1.	Değersiz Alacak Koşulları.....	36
8.2.2.	Değersiz Alacak Sayılmada Kazai Hüküm veya Kanaat Getirici Vesika Kavramları.....	36
8.2.3.	Aciz Vesikası veya Semeresizlik Belgesine Bağlanmış Alacakların Durumu.....	37
8.2.4.	SGK Tarafından Özel Hastanelere Eksik Ödenen Hizmet Bedelinin Değersiz Alacak Olup Olmadığı.....	38
8.2.5.	Personel Tarafından Çalınan Paranın Değersiz Alacak Olarak Gider Yazılıp Yazılamayacağı.....	39
8.2.6.	Değersiz Alacaklarda Özellikli Konular.....	40
8.3.	Vazgeçilen Alacaklar.....	40
8.3.1.	Konkordato Yoluyla Vazgeçilen Alacaklar.....	41
8.3.2.	Sulh Yoluyla Vazgeçilen Alacaklar.....	41
8.4.	Alacak ve Borç Senetleri Reeskontu.....	42
8.4.1.	Reeskont Uygulaması ve Şartları.....	42
8.4.2.	Reeskontta Özellikli Durumlar.....	43
8.4.3.	Reeskont Hesaplama Formülü.....	44
8.4.4.	Vadeli Çekler İçin Hesaplanan Reeskont Artık Gider Yazılabilecek.....	44

8.4.5.	Yabancı Para Cinsinden Düzenlenen Alacak ve Borç Senetlerinde Reeskont Uygulaması	47
8.4.6.	Hatır Senetleri	47
8.4.7.	Teminata ve Tahsile Verilen Alacak Senetleri	47
8.4.8.	Şüpheli Alacak Durumundaki Senetli Alacaklar	47
8.4.9.	Alacak Senetlerinin KDV Dâhil Tutarlar Üzerinden Alınması Halinde Reeskont Hesaplaması	47
8.4.10.	Avans Olarak Alınan Senetler	48
8.4.11.	Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşleri Dolayısıyla Edinilen Alacak Senetleri	48
8.4.12.	Müflisten Olan Senede Bağlı Alacaklar	48
8.4.13.	Reeskont Uygulama Örneği	48
8.4.14.	Reeskont İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi	49
8.5.	İhracat İşlemlerinden Doğan Alacakların Değerlemesi	49
8.6.	Yabancı Para Cinsinden Alınan veya Verilen Avansların Değerlemesi	50
9.	STOKLARIN DEĞERLEMESİ	52
9.1.	Satın Alınan Emtianın Değerlemesi	52
9.2.	Satın Alınan Emtiaya İlişkin Faiz ve Kur Farkları ile Vade Farkları	52
9.3.	İmal Edilen Emtianın Değerlemesi	53
9.3.1.	İptidai ve Ham Maddelerin Bedeli (Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri)	54
9.3.2.	Mamule İsabet Eden İşçilik	54
9.3.3.	Genel İmal Giderlerinden Mamule Düşen Hisse	54
9.3.4.	Genel İdare Giderlerinden Mamule Düşen Hisse	55
9.3.5.	Ambalaj Malzemesi Bedeli	55
9.4.	Emtiada Düşük Bedelle Değerleme	55
9.5.	Kıymeti Düşen Mallarda Değerleme	56
9.6.	Çalınan ve Kaybolan Malların Değerlemesi	58
9.7.	İmalat Artıklarının Değerlemesi	59
9.8.	İşletmeden Yapılan Emtia Çekişlerin Değerlemesi	59
9.9.	Firelerin Değerlemesi	59
9.10.	Manipülasyona Tabi Emtialarda Değerleme	60
9.11.	Ambalaj Maddelerinin Değerlemesi	60
9.12.	Konsinye Mallarda Değerleme	60
10.	DURAN VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ	61
10.1.	Gayrimenkullerin Değerlemesi	61
10.2.	Sabit Kıymet Alımı ve Yatırımlar Dolayısıyla Doğan Kredi Faizlerinin ve Kur Farklarının Durumu	61
10.3.	Finansal Kiralama Yoluyla Edinilen Sabit Kıymetlerde Finansal Kiralama Sözleşmesinden Doğan Kur Farkları ve Faizlerin Durumu	62
10.4.	Üst Hakkı Tesis Edilen Arsa Ve Üzerine Yapılan Bina İçin Ayrılacak Amortisman	64
10.5.	Kullanım Ömrü Kira Süresine Göre Daha Uzun Olan ve Kira Dönemi Bittikten Sonra da İşletmenin (Kiracının) Kullanımında Kalacak Özel Maliyet Bedellerinde Amortisman Süresi	68
10.6.	Amortisman Uygulaması	68
10.6.1.	Amortisman Uygulamasında Özellik Gösteren Konular	68
10.6.2.	Plakası Faturanın Alındığı Yılı İzleyen Yılda Alınan Taşılarda Amortisman Uygulaması	69
10.6.3.	Alüminyum Ekstrüzyon Kalıplarına Amortisman Ayrılmaması	70
10.6.4.	Gayrimenkullerin Değerini Artıran İlave Harcamalar İçin	

Amortisman Ayrılması	70
10.6.5. Serbest Meslek Erbabının Faaliyetinde Kullanılmak Üzere Satın Aldığı İkinci Aracı İçin Amortisman Ayırıp Ayıramayacağı ...	71
10.6.6. Finansal Kiralama Yoluyla Edinilen Binalarda Amortisman Uygulaması	71
10.6.7. Satış Vaadi Sözleşmesi ile Alınan Binalarda Amortisman Uygulaması	72
10.6.8. Bir Takvim Yılından Kısa Hesap Dönemlerinde Kıst Amortisman Ayrılması Ve Amortisman Ayrılan Bu Kıst Hesap Dönemlerinin İtfa Süresi.....	73
10.7. Fevkalade Amortisman Uygulaması	73
VUK' un 317. maddesine göre amortisman tabi olup;.....	73
10.8. Yenileme Fonu	74
10.8.1. Yenileme Fonu Ayırma Koşulları	74
10.8.2. Serbest Meslek Erbablarının Yenileme Fonu Uygulamasından Yararlanıp Yararlanamayacağı	77
10.8.3. Yenileme Fonunun Finansal Kiralama Yoluyla Edilen Varlıkların Amortismanında Kullanılıp Kullanılmayacağı	77
10.8.4. Finansal Kiralama Yoluyla Edilen Varlıkların Sigorta Şirketlerinden Tahsil Edilen Tazminatlarının Yenileme Fonuna Kaydedilip Kaydedilemeyeceği	78
10.9. Kuruluş ve Örgütlenme (İlk Tesis ve Taazzuv) Giderleri	78
10.10. Peştamallıklar	81
10.11. Özel Maliyet Bedelleri	81
10.12. İşletme Hakkı Lisanslarının İtfası	83
11. FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDE AMORTİSMAN VE FİNANSMAN GİDERLERİNİN DURUMU	84
11.1. Finansal Kiralama İşlemlerinde Amortisman Uygulaması.....	85
11.1.1. Amortisman Ayırma.....	85
11.1.2. Kullanıma Hazır Hale Gelmeyen İktisadi Kıymetlerde Amortisman	85
11.2. Finansal Kiralama İşlemlerinde Faiz Ve Kur Farkının Kaydı	85
11.2.1. Kiracının Ödediği Faiz ve Kur Farkı	85
11.2.2. Kiralayanın Ödediği Finansman Giderlerinin Durumu.....	88
11.3. Dönem Sonu Faiz Ve Kur Değerleme Farklarının Durumu.....	88
11.4. Finansal Kiralama İşlemlerinde KDV	88
11.5. Finansal Kiralamaya Konu İktisadi Kıymetin Zayı Olması Durumunda KDV.....	88
12. YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİ	89
12.1. Müşterek Genel Giderlerinin Dağıtımı.....	89
12.2. Amortismanların Dağıtımı	90
12.3. İnşaat ve Onarım İşlerinde İşin Başlangıç Tarihi.....	91
12.4. İnşaat ve Onarım İşlerinde İşin Bitim Tarihi.....	91
12.5. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri İle Uğraşan Kurumlara Bu İşleri İle İlgili Olarak Yapılan Hakediş Ödemeleri Üzerinden Vergi Kesintisi	92
12.5.1. Sözleşmesi Uyarınca Başladığı Yılda Bitmesi Gerekirken Çeşitli Nedenlerle İnşaatın Sonraki Yılda da Devam Etmesi Durumunda Vergi Kesintisi.....	92
12.5.2. Yıllara Sari İnşaat İşinde Geçici Kabul Tarihinden Sonra Yapılacak Ödemelerden Vergi Kesintisi Yapılıp Yapılmayacağı.....	93

12.5.3. Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım İşlerinde Hakedişlerden Kesilen ve Mahsup Edilemeyen Fon Paylarının Durumu	93
12.6. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri Devam Ederken Doğan Faiz ve Kur Farkı Gelirlerinin Beyan Durumu	94
13. KAT KARŞILIĞI ARSA TESLİMİ İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNDE DEĞERLEME VE BELGE DÜZENİ	96
14. YAP İŞLET DEVRET MODELİNDE YAPILAN SÖZLEŞMELERDE DEĞERLEME VE BELGE DÜZENİ	97
15. GELECEK DÖNEMLERE AİT GELİR VE GİDERLER.....	100
15.1. Gelecek Hesap Dönemine Ait Olarak Peşin Ödenen Giderler.....	101
15.2. Gelecek Hesap Döneminde Tahsil Edilecek Cari Dönem Hasılatları.....	101
15.3. Gelecek Hesap Dönemlerine Ait Olarak Peşin Tahsil Olunan Hasılat	102
15.4. Gelecek Hesap Döneminde Ödenecek Cari Dönem Giderleri.....	102
15.5. Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesaplarının Değerlemeye Tabi Olup Olmadığı	102
16. GİRİŞİM SERMAYESİ FONU	103

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DÖNEM SONU İŞLEMLERİNDE GİDERLERE İLİŞKİN ÖZELLİKLİ KONULAR

1. GÖTÜRÜ GİDER UYGULAMASI	105
1.1. Götürü Gider Uygulamasında Hâsılat.....	106
1.1.1. İhracat Hâsılatı	106
1.1.2. Yurt Dışı Taşımacılık Hâsılatı	106
1.1.3. Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarma, Montaj ve Teknik Hizmetlerden Sağlanan Hâsılat.....	107
1.2. Götürü Gider Uygulamasında Özellikli Konular	107
2. ELEKTRİK, SU, DOĞALGAZ, HABERLEŞME BEDELLERİNİN GİDER YAZILMASINDA VE KDV İNDİRİMİNDE ÖZELLİKLİ DURUMLAR	108
2.1. Tüketim Dönemi Bu Yıl Olmasına Karşın Faturaları İzleyen Yılda Gelen Elektrik, Su, Doğalgaz, Telefon vb. Giderlerinin Hangi Yıla Gider Yazılacağı ve KDV İndirimi Dönemi	108
2.2. Elektrik, Su, Telefon Ve Doğalgaz Bedellerinin Süresinde Ödenmemesi Nedeniyle Uygulanan Gecikme Zamlarının Gider Yazılması.....	109
2.3. Elektrik, Su, Telefon Ve Doğalgaz Faturalarının Başkası Adına Düzenlenmesi.....	110
3. BAĞIŞ VE YARDIMLARIN İNDİRİMİ	111
3.1. Bağış ve Yardımların Yapılacağı Kurum ve Kuruluşlar	111
3.2. Bağış ve Yardımlar Makbuz Karşılığı Yapılmalıdır	112
3.3. Bağış ve Yardımların Üst Sınırı.....	112
3.4. Bağış ve Yardımların Aynen Yapılması Halinde Değer Tespiti.....	114
3.5. %5 Oranı İle Sınırlı Olmaksızın Tamamı İndirilebilecek Bağış ve Yardımlar.....	114
3.5.1. Okul, Sağlık Tesisi ve Öğrenci Yurtlarına Yapılan Bağışlar	115
3.5.2. Kültür ve Tabiat Varlıklarının Korumasına Yönelik Olarak Yapılan Bağışlar.....	116
3.5.3. Türkiye Kızılay Derneğine Yapılan Bağış ve Yardımlar	117
3.5.4. Yeşilay ve İbadethanelere Yapılan Bağışlar da %100 Oranında Matrahtan İndirilebilecek	117
3.5.5. İstanbul 2010 Avrupa Kültür Başkenti Hakkında Kanun uyarınca kurulan Ajansa yapılan Bağış ve Yardımlar.....	118

3.5.6.	Eskişehir 2013 Türk Dünyası Başkenti Hakkında Kanun uyarınca kurulan Ajansa yapılan Bağış ve Yardımlar.....	118
3.5.7.	EXPO 2016 Antalya Ajansına yapılan Bağış ve Yardımlar.....	118
3.5.8.	Diğer Kanunlara Göre Kurum Kazancından İndirilebilecek Bağış ve Yardımlar	118
3.5.9.	Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflara Yapılan Bağışlar	120
3.5.10.	Sponsorluk Harcamaları	121
3.6.	Bağış ve Yardımların Katma Değer Vergisi Mevzuatı Yönünden Değerlendirilmesi.....	123
3.7.	Bağışlanacak Devlet Hastanesi, Okul vb. İnşaatı İçin Yapılacak Harcamaların Hangi Dönem Beyannamesi Üzerinde İndirim Konusu Yapılacağı	123
4.	Ar-Ge	124
4.1.	Ar-Ge Harcamalarının İndirimi	124
4.1.1.	Ar-Ge Faaliyetlerinin Kapsamı	125
4.1.2.	Kapsam Dışında Kalan Faaliyetler	125
4.1.3.	Ar-Ge Faaliyetinin Sınırı	126
4.1.4.	Ar-Ge Harcamaları	126
4.1.5.	Ar-Ge İndiriminin Uygulanması	128
4.1.6.	Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler.....	128
4.1.7.	Mükelleflerden İstenecek Belgeler	128
4.1.8.	Ar-Ge Projesi İle İlgili Olarak İstenecek Belgeler.....	128
4.1.9.	Özellik Arz Eden Hususlar.....	129
4.2.	5746 Sayılı Kanun Kapsamında Ar-Ge Uygulaması	132
4.2.1.	Kanunun Amacı, Kapsamı ve Tanımlar	132
4.2.2.	Desteklerden Yararlanan Mükelleflerin Uygunluk Denetimi	137
4.3.	Ar-Ge İndiriminde KVK ve 5746 Sayılı Kanun Uygulamasının Değerlendirilmesi	138
4.4.	5746 Sayılı Kanun Kapsamında Ar-Ge ve Yenilik Faaliyetlerine İlişkin Olarak Kamu Kurum ve Kuruluşları, Kanunla Kurulan Vakıflar İle Uluslararası Fonlardan Alınan Destekler.....	138
5.	GEÇMİŞ YIL ZARARLARI	139
5.1.	Geçmiş Yıl Zararları İle Devralınan Veya Bölünen Kurumlara Ait Zararların Mahsubu	139
5.2.	Yurt Dışı Zararların Mahsubu.....	141
6.	KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER	142
6.1.	Gelir Vergisi Kanunu'na Göre İndirilemeyecek Giderler.....	142
6.2.	Kurumlar Vergisi Kanununa Göre İndirilemeyecek Giderler	144
6.2.1.	Özsermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faizler	144
6.2.2.	Örtülü Sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faizler ..	144
6.2.3.	Örtülü Kazançlar (Transfer Fiyatlandırması)	149
6.2.4.	Yedek Akçeler.....	154
6.2.5.	Kurumlar Vergisi İle Her Türlü Para Cezaları	154
6.2.6.	Menkul Kıymetlerin İtibari Değerlerinin Altında Satışından Doğan Zararlar İle Ödenen Komisyonlar ve Benzeri Her Türlü Giderler	154
6.2.7.	İşletmenin Esas Faaliyet Konusu İle İlgili Olmayan Deniz ve Hava Taşıtlarının Giderleri ve Amortismanları	155
6.2.8.	Maddi ve Manevi Zararlar.....	155
6.2.9.	Alkol ve Alkollü İçkiler İle Tütün ve Tütün Mamullerine Ait İlan ve Reklam Giderleri.....	155

6.2.10. Kurumlar Vergisinden İstisna Edilen Kazançlara İlişkin Giderler.....	156
6.3. İndirimi Mümkün Olmayan Diğer Giderlere İlişkin Hatırlatmalar	157
6.4. Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Niteliğinde Olan Diğer Giderler	157
7. YILBAŞI VE BAYRAMLARDA VERİLEN HEDİYE ÇEKLERİNDE BELGE DÜZENİ VE VERGİLENDİRME	158
7.1. Mağazalarca Hediye Çeklerinin Firmalara Satışı.....	158
7.2. Hediye Çeklerinin 3. Kişilere Dağıtılması.....	158
7.3. Hediye Çeklerinin Harcanması	158
7.4. İşlemlerin Sonuçlanması.....	159
8. HAYIR AMAÇLI VERİLEN ÖĞRENİM BURSLARININ GİDER YAZILMASI	159
9. DAHA ÖNCE KULLANILMIŞ VE TAMAMEN İTFA OLMUŞ BİR İKTİSADİ KIYMETİN SATIN ALINMASI DURUMUNDA AMORTİSMAN	161
10. PERSONELE ÖDENEN TEMETTÜ İKRAMİYELERİNİN GİDER YAZILACAĞI DÖNEM.....	161
11. İŞ KAZASINDA ÖDENEN ZARAR ZİYAN VE TAZMİNATLAR	162
12. DEVAM EDEN TOPLU İŞ SÖZLEŞMESİ GÖRÜŞMELERİNE DAYANILARAK KARŞILIK AYRILMASI	164
13. KANUNİ DEFTERLERE YAZAR KASA FİŞLERİNE DAYALI GİDER KAYDI.....	164
14. ÇALINAN VE KAYBOLAN MALLARIN MALİYET BEDELLERİNİN GİDER YAZILMASI DURUMU	165
15. FAKTORİNG GİDERLERİNİN GİDER YAZMA ZAMANI.....	166
16. ŞİRKET VE ÜRÜNLERİNİN TANITIMI AMACI İLE YAPTIRILAN WEB SİTELERİ İÇİN ÖDENEN BEDELLERİN KAZANÇ TESPİTİ KARŞISINDAKİ DURUMU.....	166
17. ÖZEL SAĞLIK KURUMLARINDA ÇALIŞAN DOKTORLAR İÇİN YAPTIRILAN MESLEKİ MALÎ SORUMLULUK SİGORTASI PRİMLERİNİN GİDER YAZILIP YAZILAMAYACAĞI.....	167
18. ŞİRKET ÇALIŞANLARININ KUSURU NEDENİYLE MAHKEME KARARINA GÖRE ÖDENEN TAZMİNATIN GİDER YAZILMASI	167
19. SERBEST MESLEK ERBAPLARININ GİYİM HARCAMALARININ GİDER YAZILIP YAZILAMAYACAĞI	169
20. SERBEST MESLEK ERBABININ KREDİ KULLANARAK ALDIĞI VE HOME-OFİS OLARAK KULLANDIĞI GAYRİMENKUL İÇİN ÖDEDİĞİ FAİZLERİN GİDER KAYDI.....	170
21. SERBEST MESLEK ERBABININ KİRALADIĞI İŞYERİNİN BİR BÖLÜMÜNÜ ŞİRKETE KİRAYA VERMESİ DURUMUNDA VERGİLENDİRME	170
22. MESLEKİ SORUMLULUK SİGORTASININ, YILLIK BEYANNAME ÜZERİNDEN İNDİRİM KONUSU YAPILIP YAPILMAYACAĞI:	172
23. SERBEST MESLEK FAALİYETİ NEDENİYLE MÜŞTERİLER İLE YAPILAN SÖZLEŞMELERE VE VERİLEN BEYANNAMELERE AİT DAMGA VERGİSİNİN SERBEST MESLEK KAZANCINDAN İNDİRİLMESİ	172
24. İŞLETME BÜNYESİNDE SATIŞ AMACIYLA BULUNAN TİCARİ EMTİANIN İŞLETME FAALİYETLERİNDE KULLANILMASI	173
25. İŞYERİ KİRA ÖDEMELERİNDE BANKA DEKONTUNUN TEK BAŞINA TEVSİK EDİCİ BELGE OLARAK KULLANILMAYACAĞI	174
26. GERÇEK KİŞİLERE YAPILAN KİRA ÖDEMELERİNİN FORM BA İLE BİLDİRİLME ZORUNLULUĞU.....	175
27. CİRO PRİMLERİNİN KURUMLAR VERGİSİ AÇISINDAN GELİR UNSURU OLARAK MI, MALİYETTEN UNSURU OLARAK MI DİKKATE ALINACAĞI	176

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM
DÖNEM SONU İŞLEMLERİNDE HASILAT TESPİTİNE İLİŞKİN VE
DiĞER ÖZELLİKLİ KONULAR

1. İHRACAT BEDELLERİNİN DİKKATE ALINACAĞI DÖNEM KAZANCININ TESPİTİ.....	177
2. SATIŞ FATURASI BU YIL DÜZENLENEN ANCAK MALİYETİ İZLEYEN YILDA OLUŞACAK SATIŞLARDA KAZANCIN BEYAN EDİLECEĞİ DÖNEM	179
3. ÇEŞİTLİ KURUMLARDAN VE FONLARDAN ALINAN HİBE VE DESTEKLERİN VERGİLENDİRİLMESİ.....	180
3.1. Türkiye-Avrupa Birliği Katılım Öncesi Yardımı Çerçevesinde Hibe Edilen Tutarın Kurumlar Vergisine Tabi Olup Olmayacağı.....	180
3.2. Kırsal Kalkınma Yatırımlarının Desteklenmesi Programı Çerçevesinde Alınan Hibenin Kurum Kazancının Tespitinde Dikkate Alınıp Alınmayacağı	181
3.3. ISO 14001:2004 VE ISO 9001:2008 Belgelerinin Alınması Sırasında Yapılan Giderlerinin Desteklenmesi İçin Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonundan Alınan Tutarın Vergilendirilmesi	181
3.4. 5746 Sayılı Kanun Çerçevesinde Ar-ge Projeleri İçin Alınan Desteklerin Değerlendirilmesi	181
4. ŞİRKET BİLANÇOSUNA KAYITLI DURAN VARLIKLARIN PİYASA DEĞERİ İLE DEĞERLEMESİ SONUCUNDA OLUŞAN ARTIŞIN ÖZEL FON HESABINA ALINIP ALINAMAYACAĞI	182
5. PEŞİN TAHSİL EDİLEN YILLIK OKUL VE DERSHANE ÜCRETLERİNİN GELİR, KURUMLAR VE KDV AÇISINDAN BEYAN EDİLECEĞİ DÖNEM.....	183
6. YATIRIM İNDİRİMİ UYGULAMASINDA SON DURUM.....	184
7. YENİ TEŞVİK MEVZUATI SONRASINDA İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASI.....	186
7.1. İndirimli Gelir ve Kurumlar Vergisi Uygulaması.....	186
7.2. İndirimli Vergi Uygulamasından Yararlanamayacak Sektör ve Yatırımlar	190
7.2.1. KVK'nın 32/A Maddesi Gereğince İndirimli Vergi Uygulamasından Yararlanamayacak Sektör ve Yatırımlar	190
7.2.2. KVK 32/A Maddesine Göre İndirimli Vergi Uygulamasından Yararlanamayacak Harcamalar	191
7.2.3. 2012/1 Sayılı Tebliğ'e Göre İndirimli Vergi Uygulamasından Yararlanamayacak Harcamalar	191
7.3. İndirimli Vergi Uygulamasının Usul ve Esasları	191
7.3.1. Yatırım Döneminde İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması.....	192
7.3.2. Yatırıma Katkı ve Vergi İndirim Oranları	193
7.3.3. Yatırıma Başlama ve İşletmeye Geçiş Tarihlerinin Belirlenmesi.	197
7.3.4. Genişletme (Tevsi) Yatırımlarından Elde Edilecek Kazançlara İndirimli Vergi Uygulaması.....	199
7.3.5. Zarar Olması Halinde İndirimli Vergi Uygulaması.....	200
7.3.6. Geçici Vergi Dönemlerinde İndirimli Vergi Uygulaması	202
7.3.7. İndirimli Vergi Uygulamasına İlişkin Şartların Sağlanamaması Halinde Yapılacak İşlemler	202
7.3.8. Yatırımın Devri Halinde İndirimli Vergi Uygulaması.....	202
7.3.9. Yatırımların Taşınması Halinde İndirimli Vergi Uygulaması	203
8. YURT DIŞINDA ÖDENEN VERGİLERİN MAHSUBUNDA DİKKAT EDİLMESİ GEREKENLER.....	203
9. YURT DIŞINDA ÖDENEN VERGİLERİN BELGELENDİRİLMESİ.....	204

10. KDV VE STOPAJ İADE ALACAKLARININ GEÇİCİ VERGİDEN, GEÇİCİ VERGİNİN DE GELİR VE KURUMLAR VERGİSİNDEN MAHSUBUNDA ÖZELLİK GÖSTEREN HUSUSLAR	205
11. ŞİRKET BİLANÇOSUNA KAYITLI DURAN VARLIKLARIN PİYASA DEĞERİ İLE DEĞERLEMESİ SONUCUNDA OLUŞAN ARTIŞIN ÖZEL FON HESABINA ALINIP ALINAMAYACAĞI	209
12. SERMAYE TAMAMLAMA VEYA ZARAR TELAFİ FONLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ	210
13. SERMAYE AZALTIMI İŞLEMLERİNİN VERGİSEL BOYUTU	210
14. 6111 SAYILI TORBA YASADAN YARARLANAN MÜKELLEFLERİN DÖNEM SONU İTİBARIYLA DİKKAT ETMESİ GEREKEN HUSUSLAR	211
14.1. 6111 Sayılı Kanun Kapsamında Ödenen Vergi ve Faizlerin Gider Yazılamayacağı.....	212
14.2. 6111 Sayılı Kanunla Getirilen Stok Affı Uygulamasından Yararlanan Mükelleflerin Dönem Sonunda Dikkat Etmesi Gereken Hususlar	212
14.2.1. İşletmelerinde Mevcut Olduğu Halde Kayıtlarda Yer Almayan Mallar İçin Stok Değer Düzeltimi Hakkından Yararlanan Mükellefler.....	213
14.2.2. Stok Affı Uygulanma Sonucunda Oluşan Değerleme Farkları Ne Şekilde Muhasebeleştirilecektir?	213
14.2.3. Stok Affı Uygulanma Sonucunda Oluşan Değerleme Farklarının Ortaklara Dağıtımının Vergisel Sonuçları.....	215
14.3. Ortaklar Cari ve Kasa Hesabı İçin 6111 Sayılı Kanundan Yararlanılması Sonucu Meydana Gelen Zararların, Yedek Akçelerden ve Geçmiş Yıl Kârından Mahsup Edilmesinin Vergisel Sonuçları	216
14.4. Vergi İnceleme Raporuna İstinaden Tarh Edilen Ve 6111 Sayılı Kanun Kapsamında Ödenen Kurum Stopajının Kurum Kazancından İndirimi	217
14.5. 6111 Sayılı Kanun Kapsamında Yapılandırılarak Taksitler Halinde Ödenecek Olan TRT Paylarının Kurum Kazancından İndirimi	217
14.6. Matrah Artırımından Yararlanan Mükelleflerde Önceki Yıl Zararlarının Mahsubu.....	219

BEŞİNCİ BÖLÜM

KDV AÇISINDAN DÖNEM SONUNDA DİKKAT EDİLMESİ GEREKEN HUSUSLAR

1. BİNEK OTOMOBİLLERİN ALIŞINDA ÖDENEN KDV'nin İNDİRİMİ	221
2. DEĞERLEME NEDENİYLE ORTAYA ÇIKAN KUR FARKLARI	222
3. CİRO PRİMLERİ	222
4. TAKVİM YILI AŞILDIKTAN SONRA GELEN FATURADA YER ALAN KATMA DEĞER VERGİSİNİN İNDİRİM KONUSU YAPILIP YAPILMAYACAĞI... ..	223
5. SÜRESİNDE DÜZENLENMEDİĞİ İÇİN HIÇ DÜZENLENMEMİŞ SAYILAN FATURADA YER ALAN KATMA DEĞER VERGİSİNİN İNDİRİM KONUSU YAPILIP YAPILMAYACAĞI.....	224
6. TASDIKLİ ÖN SAYFALAR YETMEDİĞİ İÇİN DEFTERİNİN TASDIKSİZ ARKA SAYFALARINA BASTIRILAN YEVMIYE KAYITLARINDA GÖSTERİLEN KDV'LERİN İNDİRİMİ	224
7. İMHA EDİLEN MALLARA İLİŞKİN KDV	225
8. DEĞERİ DÜŞEN MALLARA İLİŞKİN KDV	226

9. ÇALINAN VE KAYBOLAN MALLARA İLİŞKİN KDV	227
10. FİRE SONUCU MEYDANA GELEN KAYIPLARA İLİŞKİN KDV	227
11. KASA VE ORTAKLAR CARİ HESABINA FAİZ HESAPLANMASINDA KDV'NİN DURUMU	228
12. ÖRTÜLÜ SERMAYE ÜZERİNDEN HESAPLANAN VE DAĞITILMIŞ KAR PAYI OLARAK DEĞERLENDİRİLEN TUTARLARDA KDV	229
13. GRUP ŞİRKETLERİNDE ALINAN BANKA KREDİSİNİN VE DAMGA VERGİLERİNİN YANSITILMASINDA KDV	230
14. TAZMİNAT ve CAYMA BEDELİ ÖDEMELERİNİN KDV KARŞISINDAKİ DURUMU	230
15. PEŞİN TAHSİL EDİLEN YILLIK OKUL VE DERSHANE ÜCRETLERİNİN KDV AÇISINDAN BEYAN EDİLECEĞİ DÖNEM	230
16. İHRACAT FATURASI TARİHİ İLE FİİLİ İHRAÇ TARİHİNDE YIL FARKLILAŞMASI OLMASI DURUMUNDA KDV İSTİSNASININ UYGULANACAĞI VE BEYAN EDİLECEĞİ DÖNEM	231
17. ALAÇAK TUTARININ KDV İÇERDİĞİ DURUMDA ŞÜPHELİ VE DEĞERSİZ ALAÇAK UYGULAMASI	233
18. İTHALATÇI LEHİNE YAPILAN FİYAT İNDİRİMİNDE KDV	234
19. KAYBOLAN FATURA YERİNE ASLI GİBİDİR ŞERHİ DÜŞÜLEN FATURA ÖRNEĞİNE İSTİNADEN KDV İNDİRİMİ	235
20. ARSA SAHİBİ ADINA FATURASI DÜZENLENEN YAPI DENETİM HİZMET BEDELİNİN MÜTEAHHİT ŞİRKETÇE GİDER OLARAK KAYDEDİLMESİ VE KDV İNDİRİMİ	235
21. ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNDE KDV MATRAHI	236
22. HASILAT PAYLAŞIM ESASLI İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ	237
23. KOSGEB'İN GERİ DÖNÜŞÜMSÜZ OLARAK SAĞLADIĞI DESTEKLER	237
24. KAZA YAPAN TAŞITLAR İÇİN SİGORTA ŞİRKETİNDEN ALINAN HASAR BEDELLERİNDE KDV UYGULAMASI	238
24.1. ARACIN TAMİR BEDELİNİN ÖNCE SAHİBİNCE ÖDENİP, SONRA SİGORTA ŞİRKETİNDEN TALEP EDİLMESİ DURUMU	238
24.2. ARACIN TAMİR BEDELİNİN SİGORTA ŞİRKETİNCE DOĞRUDAN TAMİRCİYE ÖDENMESİ DURUMU	238
24.3. HASAR TUTARINA BAKILMAKSIZIN SİGORTA ŞİRKETİNCE MAKTU ÖDEME YAPILMASI DURUMU	238
25. YAP-İŞLET-DEVRET MODELİ ÇERÇEVESİNDE KURULAN, BELİRLİ BİR SÜRE İŞLETİLEN TESİSLERİN İŞLETME SÜRESİ SONUNDA İLGİLİ KURUMA DEVRİNDE KDV	238
26. ÇEKİLİŞ SONUCU VERİLEN HEDİYELERİN KDV KARŞISINDAKİ DURUMU	239
27. FİNANSAL KİRALAMA YOLUYLA KİRALANAN BİNEK OTO İÇİN ÖDENEN KDV'NİN İNDİRİMİ	239
28. ŞİRKET PERSONELİNDEN KİRALANAN BİNEK OTO VE MOTOSİKLETLER ÖDENEN KİRALARIN KDV KARŞISINDAKİ DURUMU	240
29. YURT DIŞINDAKİ ANA FİRMA TARAFINDAN TÜRKİYE'DEKİ FİRMANIN FAALİYETİNİN KESİNTİYE UĞRAMAMASI AMACIYLA AKTARILAN BEDELLERİN VERGİ KARŞISINDAKİ DURUMU	241
30. YIL SONUNA KADAR DEFTERLERE KAYDEDİLEMİYEN VE 7 GÜN İÇİNDE DÜZENLENMEYEN FATURALARIN KDV'Sİ	241
KAYNAKÇA	243

BİRİNCİ BÖLÜM

ENVANTER VE DEĞERLEME İŞLEMLERİ

1. ENVANTER İŞLEMLERİ (VUK MAD. 186–192)

İktisadi bir kıymetin varlığının kayıtlar ve belgeler üzerinde yapılacak olan çalışmalarla tespit edilmesine **envanter** adı verilir.

İktisadi bir kıymetin varlığının fiili olarak tespit edilmesine **fiili envanter**, kayıt ve belgeler üzerinden tespit edilebilmesine ise **kaydi envanter** adı verilir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)'un 186. maddesinde yer alan tanıma göre ise, envanter; bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit etmektir. Şu kadar ki, ticari teamüle göre tartılması, sayılması ve ölçülmesi mutata olmayan malların değerleri tahminen tespit olunur. Mevcutlar, alacaklar ve borçlar işletmeye dahil iktisadi kıymetleri ifade eder.

1.1. Envanter İşlemi Yapacak Olanlar

Envanter işlemi yapacak olanlar;

- VUK'un 171-226. maddeleri gereğince, yıllık alış ve satış tutarları birinci sınıf tüccar kabul edilip bilanço esasına göre defter tutan gelir vergisi mükellefleri,
- Her türlü ticaret şirketleri,
- Kurumlar vergisine tabi olup bilanço esasına göre defter tutan diğer tüzel kişiler,
- İhtiyari olarak bilanço esasına göre defter tutmayı tercih eden mükellefler,
- İşletme hesabı esasına göre defter tutanlardan emtia üzerine iş yapan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleridir.

1.2. Envanter İşlemleri

Muhasebe uygulamasında envanter işlemleri genel olarak aşağıdaki sıraya göre yapılır;

- Dönem sonunda muhasebe kayıtlarına göre genel geçici mizan düzenlenir.

Muhasebe dışı envanter işlemleri yapılarak iktisadi kıymetlerin gerçek durumu tespit edilir.

Muhasebe dışı envanter sonuçları ile genel geçici mizan karşılaştırılır varsa farklar bulunur.

Bulunan farkların sebeplerine göre gerekli düzenleyici muhasebe kayıtları yapılarak muhasebe içi envanter işlemleri yapılır.

- Muhasebe kayıtları ile envanter sonuçlarının uyumu sağlanarak genel ke-sin mizan düzenlenir.
- Daha sonra mali tablolar düzenlenir.

2. DEĞERLEME

Değerleme; VUK' un 258. maddesi gereğince, vergi matrahlarının hesaplan-masıyla ilgili iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlar-daki değerlerinin takdir ve tespitidir.

Tanım uyarınca değerlendirme; tespit ve takdir şeklinde yapılmaktadır.

Tespit, mükelleflerce VUK' ta yer alan değerlendirme ölçüleri kullanılarak yapı-lan değerlendirme işlemi, **takdir** ise mutata değerlendirme ölçüleri kullanılarak değerlendir-me yapılamadığı takdirde idare tarafından yapılan takdir işlemidir. (VUK Madde 267)

Vergi Usul Kanunu'nda yer alan başlıca değerlendirme ölçüleri ve bu değerlendir-me ölçüleri ile değerlendirilecek başlıca iktisadi kıymetler aşağıdaki gibidir.

2.1. Maliyet bedeli

VUK' un 262. maddesinde maliyet bedeli; "...İktisadi bir kıymetin iktisap edil-mesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderleri ifade eder" şeklinde tanımlanmıştır. Maliyet bedeli ile değerlendirilecek iktisadi kıymetlere aşağıda sayılanlar örnek olarak verilebilir.

- a- Gayrimenkuller,
- b- Demirbaş eşya,
- c- Özel maliyet bedeli,
- d- Zirai mahsuller,
- e- Hayvanlar.

2.2. Borsa rayıcı

Borsa rayıcine ilişkin VUK' un 263. maddesi hükmüne göre borsa rayıcı; ge-rek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden evvelki son muamele gününde borsada-ki muamelelerinin ortalama değerini ifade eder.

Normal temevvüçler dışında fiyatlarda bariz kararsızlıklar görülen hallerde, son muamele günü yerine, değerlemeye takaddüm eden 30 gün içindeki or-talama rayıcı esas olarak aldirmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir. Borsa rayıcı ile değerlendirilecek iktisadi kıymetlere örnek olarak yabancı paralar ile devlet tahvili ve hazine bonolarını verebiliriz.

2.3. Tasarruf değeri

VUK' un 264. maddesindeki tanıma göre tasarruf değeri; bir iktisadi kıymetin değerlendirme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değerdir. Tasarruf değeri ölçüsü sadece alacak ve borç senetleri için uygulanmakta olup, bu senetlerin tasarruf değerinin bulunmasında reeskont yöntemi kullanılmaktadır.

2.4. Mukayyet değer

VUK' un 265. maddesinde mukayyet değer; "Bir iktisadi kıymetin muhase-

be kayıtlarında gösterilen hesap değeri” olarak tanımlanmıştır. Mukayyet değer uygulamada muhasebe değeri veya defter değeri olarak da adlandırılmaktadır. Mukayyet değer esasına göre değerlendirilecek iktisadi kıymetlere aşağıda sayılanlar örnek olarak verilebilir.

- a- Senetsiz alacak ve borçlar
- b- Reeskont uygulaması yapılmayan senetli alacak ve borçlar,
- c- İlk tesis ve taazzuv giderleri ile peştamallıklar,
- d- Aktif ve geçici hesaplara ilişkin kıymetler,
- e- Karşılıklar.

2.5. İtibari değer

İtibari değer VUK’ un 266. maddesinde “Her nevi senetlerle, esham ve tahvilin üzerinde yazılı olan değer” olarak tanımlanmıştır. İtibari değer uygulamada nominal değer veya yazılı değer olarak da adlandırılmaktadır. Türk para birimi cinsinden kasada bulunan değerler itibari değerle değerlendirilmektedir.

2.6. Vergi değeri

VUK’ un 268. maddesinde vergi değeri “**Bina ve arazinin Emlak Vergisi Kanunu’nun 29. maddesine göre tespit edilen değeri**” olarak tanımlanmıştır. Buna göre; vergi değeri uygulamada bina, arsa ve arazilerin emlak vergisine esas değerlerinin hesaplanmasında kullanılmaktadır. Söz konusu madde hükmü uyarınca vergi değeri rayiç bedeldir ve emlak vergisinde yalnızca maliyet bedeli bilinmeyen bina ve arazi bu değerlendirme ölçütü ile değerlendirilmektedir.

2.7. Rayiç bedel

VUK’ un mükerrer 266. maddesi uyarınca rayiç bedel, bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım-satım bedelidir. Vergi Usul Kanunu’nda işletmeye dahil herhangi bir iktisadi kıymeti için değerlendirme ölçüsü olarak rayiç bedel öngörülmemiştir. Bunun nedeni ise söz konusu değerlendirme ölçütünün suistimale açık oluşudur. Yukarıda vergi değeri açıklanırken değinildiği üzere, rayiç bedel; emlak vergisinde yalnızca maliyet bedeli bilinmeyen bina ve arazinin değerlendirilmesinde kullanılmaktadır.

2.8. Emsal bedeli ve ücreti

VUK’ un 267. maddesi hükmüne göre emsal bedel; “Gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir.” Emsal bedeli, gerçek değeri belli olmayan veya bilinmeyen mallara uygulanabilir. Değeri bilinen bir iktisadi kıymetin değerlendirilmesinde bu ölçü kullanılamaz. İktisadi kıymetin gerçek değerinin başka bir değerlendirme ölçüsü ile bulunabildiği durumlarda, emsal bedeli ile değerlendirme yapılamayacaktır.

Emsal bedeli uygulaması VUK’ un 267. maddesi uyarınca aşağıdaki üç sıra takip edilmek suretiyle yapılır:

Birinci sıra ortalama fiyat esasıdır. “Aynı cins ve nevideki mallardan sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya bir evvelki veya bir daha evvelki aylarda satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan ortalama satış fiyatı ile hesaplanır. Bu esasın uygulanması için, aylık satış miktarının, emsal bedeli tayin olunacak her bir malın

miktara nazaran %25'ten az olmaması şarttır." (VUK mad. 267/1)

İkinci sıra maliyet bedeli esasıdır. "Emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef, bu maliyet bedeline, toptan satışlar için %5, perakende satışlar için %10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli eder" (VUK mad. 267/2)

Üçüncü sıra takdir esasıdır. "Yukarıda yazılı esaslara göre belli edilmeyen emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilir..." (VUK mad. 267/3)

Emsal bedelinin, yukarıda yer alan ortalama fiyat esasına veya maliyet bedeli esasına göre bulunmasında emsal bedel bizzat mükellefler tarafından hesaplanır. Emsal bedelinin birinci sırada yer alan ortalama fiyat esasına veya ikinci sırada yer alan maliyet bedeli esasına göre tespitinin mümkün olmaması halinde ise emsal bedel takdir komisyonu marifetiyle tespit edilecektir.

Diğer taraftan Vergi Usul Kanunu'nun 289 uncu maddesinde ise, değerlendirme esasları bölümünde yazılı olmayan veyahut yazılı olup da kendi ölçüleriyle değerlendirilmesine imkân bulunmayan iktisadi kıymetlerden bina ve arazinin vergi değerleriyle, diğerlerinin ise, varsa borsa rayici, yoksa mukayyet değerleri, o da yoksa emsal bedeliyle değerlendirileceği ifade edilmiştir.

2.9. Alış Bedeli

Alış bedeli; bir iktisadi kıymetin iktisabı için satıcıya ödenen veya borçlanılan meblağdır.

Hisse Senetleri ile fon portföylerinin en az %51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri **alış bedeli** ile değerlendirilecektir.

3. HESAP DÖNEMİ, TİCARİ VE MALİ BİLANÇO, TUTULMASI GEREKEN DEFTERLER

3.1. Hesap Dönemi

Vergi Usul Kanunu'nun 174. maddesi hükmü uyarınca Kanuni defterler "hesap dönemi" itibariyle tutulur. Kayıtlar ise her hesap dönemi sonunda kapatılır ve ertesi dönem başında yeniden açılır. Gelir vergisinde, vergilendirme döneminin takvim yılı olmasına karşın; kurumlar vergisinde vergilendirme dönemi hesap dönemidir. Hesap dönemi ise normal olarak takvim yılıdır. Ancak, bazı durumlarda, bir yıldan az dönemler de hesap dönemi olarak kabul edilir.

Vergi Usul Kanunu'nun 174. maddesinde, yeniden işe başlama veya işi bırakma hallerinde, hesap dönemi içinde bir yıldan eksik olan faaliyet süresi, hesap dönemi olarak sayılmıştır.

"Tasfiye haline giren kurumların" vergilendirilmesinde, tasfiye dönemi, hesap dönemi olarak kabul edilir (K.V.K. Md. 17). Tasfiye dönemi de, normal olarak bir yıllık devreden oluşmakla birlikte, kesin sonuç bir yılı aşabilen genel tasfiye dönemi itibariyle alınır.

Takvim yılı dönemi, faaliyet ve işlemlerin kapsamına göre uygun bulunmayan mükelleflerin başvurusu üzerine, Maliye Bakanlığı 12'şer aylık özel hesap dönemleri belirleyebilir (V.U.K. Md. 174). Kendilerine hesap dönemi belirlenen

kurumların kazançları, hesap döneminin kapandığı takvim yılının kazancı sayılır. (V.U.K. Md. 174)

Özel beyan konusu kazançlarda, vergilendirme dönemi yerine “kazancın iktisap tarihi” esas alınır. (K.V.K. Md. 25)

Dar mükellef kurumların K.V.K.’nın 30. maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödediği vergilerde; dar mükellef kurumlarca, bu kazançlar için yıllık veya özel beyanname verilmeyen durumlarda, vergilendirme dönemi, vergi tevkifatının ilgili bulunduğu dönemdir. (K.V.K. Md. 25)

3.2. Ticari Bilanço ve Mali Bilanço

Vergi Usul Kanunu’nun 192. maddesi hükmü uyarınca bilanço, işletmenin sahip olduğu varlıklarla borç ve alacakların karşılıklı olarak değerleri itibariyle gösterildiği bir tablodur. Bilançonun aktifi; mevcutlar ve alacaklar, varsa geçmiş yıl zararları kalemlerinden; pasifi de sermaye, yedek akçe, birikmiş amortismanlar, karşılıklar, üçüncü kişilere olan borç kalemleri ve ilgili yıl kârından oluşur.

Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre düzenlenen bilançolar, “ticari bilanço” bu bilançoya göre belirlenen kâr da “ticari kâr” olarak adlandırılır. “Mali bilanço” ise ticari bilançonun vergi kanunlarında hüküm altına alınan değişikliklerini içeren şeklidir.

Mali bilanço kârı, vergi kanunlarına göre ödenmesi gereken verginin matrahını gösteren kârdır. Mali kâr ile ilgili olarak ayrı bir bilanço düzenlenmez. Ticari bilanço esas alınmak suretiyle mali kâr hesaplanır. Hesaplama sırasında, ticari bilançoya göre oluşan kâra bazı eklemeler ve indirimler yapılır. Örneğin, kanunen kabul edilmeyen giderler, ticari bilançoya göre ortaya çıkan kâra eklenir. Aynı şekilde, vergiden istisna edilen kârlar gibi indirimler yapılmak suretiyle mali kâra ulaşılır

3.3. Defter Tutma

3.3.1. Bilanço Esasına Göre Defter Tutulacak Durumlar

i. Sermaye şirketleri; Vergi Usul Kanunu’nun ticaret şirketlerini birinci sınıf tüccar sayan 177. maddesinin (4) numaralı bent hükmü uyarınca, bilanço esasında defter tutarlar.

ii. Kooperatifler; Vergi Usul Kanunu’nun 177. maddesinin (5) numaralı bent hükmü uyarınca bilanço esasında defter tutmaları gerekir.

iii. İktisadi kamu müesseseleri ve dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, defter tutma mükellefiyetleri bakımından Vergi Usul Kanunu’nun 177. maddesinin (5) numaralı bent hükmü kapsamına girerler. Kural olarak bilanço esasına göre defter tutmaları gerekir.

iv. İş ortaklarının da bilanço esasına göre defter tutmaları gerekir.

3.3.2. İşletme Hesabı Esasına Göre Defter Tutulacak Durumlar

Vergi Usul Kanunu’nun 177. maddesinin (5) numaralı bent hükmünün parantez içinde; sermaye şirketleri dışındaki kurumlar vergisi mükelleflerinden işlerinin icabı bilanço esasında defter tutmalarına imkan veya gerek görülmemelerinin, işletme hesabı esasında defter tutmalarına Maliye Bakanlığınca müsaade edebileceği belirtilmiştir.

3.3.3. Dar Mükellefiyete Tabi Kurumların Tutacakları Defterler:

Dar mükellef kurumlar;

- Türkiye’de ticari ve zirai bir faaliyette bulduklarında, “bilanço esasına göre” defter tutarlar. Bilanço esasına göre ticari kazancın hesaplanması ile ilgili esaslara göre tespit edilecek kurum kazancı yıllık beyan esasında vergilenir.

- Türkiye’de serbest meslek faaliyetinde bulduklarında, yine bilanço esasına göre defter tutmaları gerekir. Dar mükellef kurumların elde ettikleri serbest meslek kazançları da kaynakta vergi kesintisine tabidir.

- Yabancı ulaştırma kurumları, Türkiye’de ticari faaliyette bulunmakla beraber bilanço esasında defter tutmazlar. Tutmaları gereken defter, Vergi Usul Kanunu’nun 207. maddesine göre hasılat defterinden ibarettir.

4. KAZANCININ TESPİT ŞEKİLLERİ VE TAHAKKUK ESASI

5520 sayılı K.V.K.’nın 6. maddesinde; kurumlar vergisinin, Kanununun 1. maddesinde belirtilen mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri “safi kurum kazancı” üzerinden hesaplanacağı belirtilmiştir. Safi kurum kazancının tespitinde G.V.K.’nın ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanacak olmakla birlikte zirai faaliyetle uğraşan kurumların bu faaliyetlerinden doğan kazançlarının tespitinde mezkur Kanununun 59. maddesinin son fıkrası da dikkate alınacaktır.

Gelir vergisi uygulamasında ticari kazancın tespiti, bilanço ya da işletme hesabı esasına göre yapılmaktadır. Bu durum, ticari kazanç gibi tespit edilecek kurum kazancı için de geçerlidir. Yani kurum kazancının tespiti de bilanço ya da işletme hesabı esasına göre yapılır. Kurum kazancının tespiti yönünden uygulanacak genel rejim bilanço esasıdır. Bunun nedeni, kurumlar vergisi mükelleflerinin, defter tutma ve dolayısıyla kazanç tespiti yönünden, hukuki statüleri itibarıyla birinci sınıf tüccar sayılmalarından kaynaklanmaktadır. Kurumlar vergisi mükelleflerinin kazançlarının işletme hesabı esasına göre tespit edildiği durumlar da vardır. Tam mükellef kurumların, bilanço esasına ve işletme hesabı esasına göre safi kurum kazancı şu şekilde hesaplanacaktır.

4.1. Bilanço Esasına Göre Kazancın Tespiti

Birinci Sınıf Tüccarlar, hesap dönemi sonunda bilanço ve gelir tablosu düzenlemek, işletmelerine dahil mevcutları, alacakları ve borçları tespit etmek ve bunların envanterlerini çıkarmak zorundadırlar.

Bilanço esasına göre tespit edilecek olan kurum kazancı; kurumun hesap dönemi sonundaki özsermayesi ile hesap dönemi başındaki özsermayesi arasındaki müspet farktır. Bu kıyaslanmanın yapılması sırasında, özsermayeler arasındaki farka; dönem içinde işletmeden çekilen değerler ilave edilir. Dönem içinde işletmeye ilave edilen değerler ise indirilir. Bu işlemlerin sonucu ortaya çıkan farkın müspet olması halinde, kurumun kâr, menfi olması halinde zarar ettiği sonucuna varılır. Özsermaye kıyaslanması suretiyle kazanç tespiti sırasında esas alınacak olan bilançolar, kurumun mali bilançolarıdır.

Özsermaye, Vergi Usul Kanunu’nun 192. maddesinde; “Aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark, müteşebbisin işletmeye mevzu varlığını (özsermayeyi) teşkil eder. İhtiyatlar ve kâr ayrı gösterilseler dahi özsermayenin cüzüleri sayılırlar” şeklinde tanımlanmıştır. Özsermaye bir yandan aktif toplamı ile yabancı

kaynaklar arasındaki farka, öte yandan müteşebbisinin işletmeye koyduğu varlığa eşit olmalıdır.

Özsermaye, gerçek aktiften yabancı kaynakların indirilmesi suretiyle hesaplanır. Özsermayenin hesaplanması kısaca;

Özsermaye = Gerçek Aktif - Yabancı Kaynaklar şeklinde formüle edilebilir.

G.V.K.'nın 38. maddesine göre, bu şekilde yapılacak tespit sırasında V.U.K.'nın değerlendirme hükümleri ve mezkur Kanunun hasılatından indirilmesi kabul edilecek ve edilmeyecek giderleri belirleyen 40 ve 41. madde hükümleri de göz önünde tutulur. Kurumlar vergisi bakımından, ayrıca K.V.K.'nın 8 ve 11. maddelerinin de göz önünde tutulacağı tabiidir.

4.2. İşletme Hesabı Esasında Kurum Kazancının Tespiti

İkinci Sınıf Tüccarlarca tutulacak olan İşletme defterinin sol tarafı “Giderler” kısmı olup, bu sayfaya bir önceki yıldan devreden mallar maliyet bedeli ile kaydedilir. Aynı sayfaya, yıl içinde satın alınan mallar ya da yaptırılan hizmetler karşılığında ödenen ya da borçlanılan miktarlar ve işletme için yapılan tüm masraflar kaydedilir. İşletme defterinin sağ tarafı “Hasılat” kısmını ya da “Gelirler” sayfasını teşkil eder. Bu sayfaya, satılan mal bedeli ya da yapılan hizmet karşılığı tahsil edilen paralarla, tahakkuk eden alacaklar ve işletme faaliyetinden elde edilen diğer tüm gelirler kaydedilir. Ayrıca, yıl sonunda envanteri yapılan yani mevcudu tespit edilen emtia yine bu sayfaya yazılır.

Gider kısmı toplamına dönem başındaki emtianın eklenmesi, gelir kısmı toplamına da dönem sonundaki emtianın eklenmesi sonucu bulunan toplamlar karşılaştırılır. Gelir kısmına ait toplam, gider kısmına ait olan toplamdan büyükse kâr; gelir kısmına ait toplam, gider kısmına ait olan toplamdan küçükse zarar vardır. Toplamlarının birbirine eşit olması durumunda ise o dönemde işletmenin özsermayesinde bir farklılık olmadığı anlaşılır. Yani işletme ne kâr ne de zarar etmiştir.

İşletme hesabı esasına göre defter tutanlar, her hesap döneminin sonunda işletme hesabı özeti çıkartırlar. İşletme hesabı özeti için sol tarafına gider tablosu, sağ tarafına da gelir tablosu denir.

4.3. Safi Kurum Kazancının Saptanmasında Tahakkuk Esası

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun “safi kurum kazancı” başlıklı 6. maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun “Ticari kazanç” başlıklı üçüncü kısmının birinci bölümünde yer alan ticari kazancın tespitiyle ilgili 39. maddesinin parantez içi hükmüne göre; “Elde edilen hasılat, tahsil olunan paralarla, tahakkuk eden alacakları; giderler ise, tediye olunan ve borçlanılan meblağları ifade eder.” Bunun anlamı ticari kazancın saptanmasında, ödeme ya da tahsilatın önemini olmadığıdır. Bir hasılatın gelir olarak göz önüne alınabilmesi için, tahsil edilmiş olması gerekmektedir. Alacak olarak tahakkuk etmesi yeterlidir. Bir giderin yasal kayıtlara intikal ettirilebilmesi, ödenmiş olmasına bağlı değildir. Borç olarak tahakkuk etmesi yeterlidir.

4.4. Hasılat Kavramı

Kurumlar vergisi kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde

elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır. Hasılat kavramını, Gelir Vergisi Kanunu'nun 38. maddesindeki öz sermaye kıyaslaması yoluyla kazanç tespitini belirleyen hükümden hareketle, kurum öz varlığında artma meydana getiren mal satış bedeli, hizmet bedeli, temettü, faiz, irat, kur farkı, tazminat vb. her türlü pasif unsurlar olarak tanımlamak mümkündür. Yine 38. madde uyarınca kurum öz varlığında artma sağlayan fakat kurum ortak veya sahiplerince, öz sermayeye dahil edilmek üzere kuruma teslim olunan değerler hasılat kavramına dahil değildir.

İKİNCİ BÖLÜM

İKTİSADİ İŞLETMELERE DÂHİL KIYMETLERİN DEĞERLEME ESASLARI

1. KASA HESABI

Kasa hesabı, daima borç bakiyesi verir veya sıfır olur. Hiçbir şekilde alacak bakiyesi vermemesi gerekir.

Kasa hesabının alacak bakiyesi vermesi; muhasebe işlemlerinde hata olduğunu gösterir. Muhasebe işlemlerinin doğru olduğu iddia edildiğinde ise bu durum ya gelirlerin gizlendiği ya da gerçek dışı ödemelerin sanki yapılmış gibi kayıtlara intikal ettirildiği anlamına gelir ki bu da VUK'un 30/4. maddesine göre re'sen takdir nedeni olup, cezalı tarhiyata yol açabilir.

Kasa sayımı sonucu kasa fazlası çıkması halinde, bu fark vergi uygulaması açısından matraha ilave edilmekte, kasa sayım noksanlığının çıkması halinde ise, bu farklılık mali kârın tespiti açısından gider kabul edilmemektedir. Bu nedenle, kasa sayım farklılığının nedeni bulunana kadar ilgili cari hesapta bekletilmesi; ancak, dönem sonuna kadar farklılığın nedeni bulunmazsa olağandışı gelir veya gider olarak kayıtlara alınması gerekir.

Dönem sonu kasa bakiyesinin çok büyük meblağlarda olması halinde bu paranın kasada olamayacağı ve ortaklar tarafından kullanılmış olduğu gerekçesiyle transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım gereğesiyle cezalı tarhiyata muhatap olunabilir. Bu nedenle dönem sonu kasa bakiyesi; işletmenin büyüklüğüne, iş hacmine ve kasa işlemlerinin yoğunluğuna uygun bir tutarda olmalıdır. Aksi takdirde ortaklardan alacaklar hesabının bakiyesine benzer bir biçimde kasa hesabı bakiyesinin ortalama günlük nakit ihtiyacını aşan kısmı için adetlandırma yöntemiyle faiz hesaplanması ve hesaplanan faizin kanunen kabul edilmeyen gider olarak matraha eklenmesi gerekmektedir.

Bilindiği üzere VUK'un mükerrer 257. maddesinin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanılarak çıkarılan 320 Seri Numaralı VUK Genel Tebliğinde; birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler, serbest meslek erbabı ile vergiden muaf esnafın kendi aralarında yapacakları ticari işlemleri ile nihai tüketicilerden mal ve hizmet bedeli olarak yapacakları 8.000 TL'yi (332 Seri No.'lu Genel Tebliğ ile) aşan tahsilât ve ödemelerin banka veya özel finans kurumları aracı kılınarak yapılacağı ve bu kurumlarca düzenlenecek belgelerle tevsik edileceği, bu zorunluluğa uymayan mükelleflere her bir işlem için mükerrer 355. madde de belirtilen özel usulsüzlük cezasının uygulanacağı belirtilmiştir. Dönem sonunda bu zorunluluğa aykırı işlem yapıp yapılmadığı kontrol edilerek hatalı kayıtlardan düzeltilmesi mümkün olanlar için gerekli kayıtların yapılması yerinde olacaktır.

Kasada mevcut yabancı paralar, Maliye Bakanlığı'nın her yıl VUK Genel Tebliği ile yayınladığı efektif alış kuru ile değerlemeye tabi tutulur ve değerlendirme farkları olumlu ise kambiyo karı olarak; olumsuz ise kambiyo zararı olarak dönem matrahının tespitinde dikkate alınır.

Diğer taraftan dönem içinde kurlar Maliye Bakanlığı'nca tespit ve ilan edilmediğinden T.C. Merkez Bankası'nca her gün itibariyle ilan edilen efektif alış kurları esas alınarak değerlendirme işlemleri yapılmalıdır.

2. BANKALAR HESABI

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.

3. VADELİ MEVDUAT HESAPLARININ DEĞERLEMESİ

5228 Sayılı Kanununun 59. maddesinin 1/b bent hükmü ile VUK'un 281. maddesinin birinci fıkrasında yer alan "Alacaklar mukayyet değerleriyle değerlendirilir." ibaresi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"Alacaklar mukayyet değerleriyle değerlendirilir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit alacaklar değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır."

Yapılan bu düzenleme ile yıllardır tartışılan gelen bir konu daha açıklığa kavuşmuş olmaktadır. Bilindiği üzere daha önce 67 Seri No.'lu KVK Genel Tebliği'nin¹ 7. bölümü ile; mevduat hesaplarıyla ilgili olarak bankalar tarafından değerlendirme günü itibariyle gider tahakkuku yapılarak kurum kazancından indirilen faiz tutarlarının mevduat sahipleri tarafından da değerlendirme günü itibariyle gelir tahakkuku yapılarak kurum kazancına dâhil edilmesi yönündeki düzenleme Danıştay tarafından iptal edilmiş bulunmaktaydı.² Bu iptal kararından sonra mükellefler eskiden olduğu gibi vadeleri dolmamış olan mevduat hesaplarına değerlendirme yapmak suretiyle faiz hesaplamamakta idiler.

Bu şekilde doğan boşluk sonrasında, bankalarca gider yazılan bir tutar işlemin diğer tarafı olan mevduat sahiplerince aynı dönemde gelir yazılmamakta ve

1 67 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği 6 Şubat 2000 tarih ve 23956 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

2 Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 12.10.2001 tarih ve Esas: 2001/172, Karar 2001/311 sayılı kararı.

Hazine açısından vergi gelirleri itibarıyla dönem kayması meydana gelmekteydi. 5228 Sayılı Kanunun 59. maddesi ile yapılan düzenleme sonrasında bahse konu sakınca giderilmiş olmaktadır. Bundan böyle ticari işletmelerinin aktifine kayıtlı mevduat hesapları bulunan mükellefler, bu hesapları dolayısıyla vadesinde elde edecekleri faiz gelirinden değerlendirme gününe kadar oluşan kıst döneme ait kısmı ilgili oldukları dönemde gelir yazmak suretiyle kurum kazançlarına dâhil edeceklerdir. Bu değişiklik 01.01.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 31 Temmuz 2004 tarihinde yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.

Örneğin: (ABC) Limited Şirketi'nin, 01.08.2013 tarihinde açtırmış olduğu 1 yıl vadeli mevduat hesabı dolayısıyla, vade tarihi olan 01.08.2014 tarihinde 60.000 TL faiz geliri elde ettiği bir durumda: söz konusu kazancın tamamı 2014 yılı kurum kazancının tespitinde dikkate alınmayacak, toplam faiz gelirinin 01.08.2013 – 31.12.2013 tarihleri arasında kalan beş aylık kıst döneme isabet eden kısmı olan 25.000 TL, 2013 yılı kurum kazancının hesabında; 01.01.2014 – 31.07.2014 tarihleri arasında kalan yedi aylık kıst döneme isabet eden kısmı olan 35.000 TL ise 2014 yılı kurum kazancının hesabında gelir olarak dikkate alınacaktır.

Ticari işletmeler, aktifine kayıtlı repo hesapları için de aynı şekilde işlem yapacaklardır.

Bu uygulama ticari işletmelerin aktifine kayıtlı vadeli mevduat hesaplarının değerlemesine ilişkin olup, Gelir Vergisi Kanunu'nun "Menkul Sermaye İratları" başlıklı 75. maddesinin 7, 12 ve 14. bentleri kapsamında gerçek kişilerin şahsi sermayeleri dolayısıyla elde ettikleri faiz gelirlerini kapsamamaktadır.(Tahsilat esas gereği) Dolayısıyla gerçek kişiler tarafından Gelir Vergisi Kanunu'nun "Menkul Sermaye İratları" başlıklı 75. maddesinin 7, 12 ve 14. bentleri kapsamında elde edilen; mevduat faizleri, özel finans kurumlarından elde edilen kar payları ve repo kazançları, eskiden olduğu gibi vadesinde elde edilmiş sayılacak; kıst getiri hesabı yapılmayacaktır.

4. VADELİ MEVDUATLARIN İŞLEMİŞ FAİZLERİNE İSABET EDEN STOPAJLARIN MAHSUBU

Önceki bölümde yaptığımız açıklamalar çerçevesinde, 5228 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonrasında; ticari işletmelerinin aktifine kayıtlı mevduat hesapları bulunan mükelleflerin, bu hesapları dolayısıyla vadesinde elde edecekleri faiz gelirinin değerlendirme gününe kadar oluşan kıst döneme ait kısmını ilgili olduğu dönemde gelir yazmak suretiyle kurum kazançlarına dâhil etmeleri yasal bir zorunluluk halini almış olmaktadır.

Diğer taraftan **Gelir Vergisi Kanunu'nun "Vergi Tevkifatının Mahsubu"** başlıklı 121. maddesinde: "Yıllık beyannamede gösterilen gelire dâhil kazanç ve iratlardan bu kanuna göre kesilmiş bulunan vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan Gelir Vergisi'nden mahsup edilir. Mahsubu yapılan miktar Gelir Vergisi'nden fazla olduğu takdirde aradaki fark vergi dairesince mükellefe bildirilir ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine ret ve iade olunur." hükmü yer almaktadır.

Bu noktada ortaya çıkan sorun ise; ticari işletmelerinin aktifine kayıtlı mevduat hesapları bulunan mükelleflerin, bu hesapları dolayısıyla vadesinde elde

edecekleri faiz gelirinden değerlendirme gününe kadar oluşan kıst döneme ait kısmı ilgili oldukları dönemde gelir yazmak suretiyle kurum kazançlarına dâhil edeceklerinden hareketle, bu kazançlar üzerinden vadesinde bankaca kesilecek olan gelir vergisi stopajlarının hangi esaslar çerçevesinde mahsuba konu edileceğidir. Bir başka deyişle, kesilen vergilerin tamamı eskiden olduğu gibi vade tarihinin rastladığı yıla ilişkin beyannamede mi mahsup edilecek, yoksa değerlendirme günü itibarıyla işlenmiş bulunan kıst dönem faizlerine isabet eden stopaj hesaplanarak bu tutar, kıst faiz gelirinin beyan edildiği dönemde mi mahsup edilebilecektir.

Konu ile ilgili olarak **5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 1 Seri Numaralı Genel Tebliğinin (34.8.) bölümünde de “Vadesi değerlendirme gününden sonra olan repo ve ters repo işlemleri ile vadeli mevduat hesaplarına ilişkin olarak, değerlendirme gününe kadar tahakkuk eden ve kurum kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınan faiz tutarları üzerinden, ilgili dönem beyannamesinin verilmesi gereken sürenin sonuna kadar kesinti suretiyle ödenmiş olan verginin, beyannameye dâhil edilen gelire isabet eden kısmı hesaplanan vergiden mahsup edilebilecektir.”** açıklamasına yer verilmiştir.

Bu çerçevede, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 34 ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 121. madde hükümleri dikkate alınarak aşağıdaki şekilde işlem yapılması uygun olacaktır.

a) Vadesi değerlendirme gününden sonra olan repo ve ters repo işlemleri ile vadeli mevduat hesaplarına ilişkin olarak, değerlendirme gününe kadar tahakkuk eden ve kurum kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınan faiz tutarları üzerinden, ilgili dönem beyannamesinin verilmesi gereken sürenin sonuna kadar kesinti suretiyle ödenmiş olan verginin, beyannameye dahil edilen gelire isabet eden kısmı hesaplanan vergiden mahsup edilecektir.

b) Vadesi değerlendirme gününden ve ilgili dönem beyannamesinin verilmesi gereken süreden sonra biten repo ve ters repo işlemleri ile vadeli mevduat hesaplarına ilişkin olarak kesinti suretiyle ödenen vergiler ise faiz ödemelerinin yapıldığı yıla ait gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinde hesaplanan vergiden mahsup edilecektir.

Bir başka deyişle; vadesi değerlendirme gününden (31 Aralık) sonra, ancak beyanname verme tarihinden önce dolan mevduat hesaplarında kıst olarak hesaplanıp gelir yazılan işlenmiş faizlere isabet eden gelir vergisi stopajı mahsuba konu edilebilecektir. Vadesi beyanname verme süresinden sonra dolan (Gelir Vergisinde izleyen yıl 25 Mart, Kurumlar Vergisinde izleyen yıl 25 Nisan) mevduat hesaplarında ise stopajın tamamı faiz ödemesinin yapıldığı yıla ilişkin gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinde hesaplanan vergilerden yapılacaktır.

Örneğin: Liman Limited Şirketi, vadesi 31.03.2014 tarihinde dolan 6 ay vadeli mevduat hesabından 200.000 TL brüt faiz geliri elde etmiş, bankaca faiz ödemesi sırasında 30.000 TL gelir vergisi tevkifatı yapılmıştır. Söz konusu faiz gelirinin 01.10.2013 – 31.12.2013 tarihleri arasında kalan üç aylık kıst döneme isabet eden kısmı olan 100.000 TL 2013 yılı kurum kazancının hesabında, 01.01.2014 – 31.03.2014 tarihleri arasında kalan üç aylık kıst döneme isabet eden kısmı olan 100.000 TL ise 2014 yılı kurum kazancının hesabında gelir olarak dikkate alınacaktır. Aynı şekilde bankaca faiz ödemesi sırasında yapılan 30.000 TL gelir vergisi tevkifatının 01.10.2013 – 31.12.2013 tarihleri arasında

kalan üç aylık kıst döneme isabet eden kısmı olan 15.000 TL 2013 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde, 01.01.2014 – 31.03.2014 tarihleri arasında kalan üç aylık kıst döneme isabet eden kısmı olan 15.000 TL ise 2014 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir.

Aynı örnekte mevduat hesabının vadesinin 25 Nisan 2014 tarihinden sonraki bir tarihte dolacağı, dolayısıyla gelir vergisi stopajının da bu tarihten sonra yapıldığı bir durumda ise yapılan stopajın tamamı 2014 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecek, 2013 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde ise bu gerekçe ile herhangi bir mahsup yapılmayacaktır.

5. BANKA KREDİLERİNİN DEĞERLEMESİ

VUK' un, 5228 Sayılı Kanun'un 59. maddesinin 1/c bendi hükmü ile değişik 285. maddesinin birinci fıkrasında; borçların mukayyet değerleriyle değerlendirileceği 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 itibarıyla krediyi veren bankalar tarafından gelir, krediyi kullanan mükellefler tarafından da gider olarak kaydedilebileceği 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.

Örneğin: Kilim Limited Şirketinin, 01.07.2013 tarihinde almış olduğu 1 yıl vadeli banka kredisi dolayısıyla vade tarihi olan 01.07.2014 tarihinde, defaten 120.000 TL faiz ödemesinde bulunacağı bir durumda; söz konusu faiz giderinin tamamı 2014 yılı kurum kazancının tespitinde değil, toplam faiz giderinin 01.07.2013 – 31.12.2013 tarihleri arasında kalan altı aylık kıst döneme isabet eden kısmı olan 60.000 TL 2013 yılı kurum kazancının hesabında, 01.01.2014 – 30.06.2014 tarihleri arasında kalan altı aylık kıst döneme isabet eden kısmı olan 60.000 TL ise 2014 yılı kurum kazancının hesabında gider olarak dikkate alınacaktır.

6. ALTINA ENDEKSLİ BANKA KREDİLERİNİN DEĞERLEMESİ

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 262 nci maddesinde, “Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilimum giderlerin toplamını ifade eder.” hükmüne yer verilmiş olup anılan Kanunun 274 üncü maddesinde, emtianın, maliyet bedeliyle değerlendirileceği ifade edilmiştir.

Mezkur Kanunun 265 inci maddesinde, “Mukayyet değer, bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir.”, 285 inci maddesinde, “Borçlar mukayyet değerleriyle değerlendirilir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit borçlar değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dik-

kate alınır.” hükümlerine yer verilmiştir.

Anılan Kanununun 289 uncu maddesinde ise, değerlendirme esasları bölümünde yazılı olmayan veyahut yazılı olup da kendi ölçüleriyle değerlendirilmesine imkân bulunmayan iktisadi kıymetlerden bina ve arazinin vergi değerleriyle, diğerlerinin ise, varsa borsa rayıcı, yoksa mukayyet değerleri, o da yoksa emsal bedeliyle değerlendirileceği ifade edilmiştir.

Bu kapsamda, Vergi Usul Kanununda aynı bir borç niteliğinde bulunan altın kredisinin değerlendirilmesi konusunda özel bir hüküm bulunmamasıyla birlikte, mezkur Kanununun 289 uncu maddesine göre değerlendirme yapılabilmesi, kendi ölçüsüyle değerlendirilmesine imkân bulunmaması halinde söz konusu olacaktır. Ancak, altın kredisi işletme açısından bir borç niteliği taşıdığından değerlendirme ölçüsü olarak borçlar için belirlenen ölçünün kullanılması ve anılan Kanununun 285 inci maddesi uyarınca mukayyet değerle değerlendirilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karara İlişkin 2008-32/35 No.lu Tebliğin 8 inci maddesinde, “Bankalar depo hesapları karşılığı altın, gümüş veya platin ile satın aldıkları altın, gümüş veya platinin teslimi suretiyle, yurtiçinde veya yurtdışında yerleşik gerçek veya tüzel kişi müşterilerine bankacılık mevzuatı dahilinde altın, gümüş veya platin kredisi kullanılabilmektedirler. Altın, gümüş veya platin kredisi uygulamasında miktar, bu Tebliğin 5 inci maddesinde belirtilen usule göre tespit edilir.”,

9 uncu maddesinde, “Altın, gümüş veya platin kredisi hesaplarına bankalarca tespit edilecek oranlar üzerinden tahakkuk ettirilecek faizler, altın, gümüş veya platin olarak hesaplarda izlenir. Bu kredi hesapları, müşteriler tarafından altın, gümüş veya platin teslimi suretiyle veya banka ile müşteri arasında varılacak anlaşmaya göre Türk Lirası veya döviz geri ödemesi yapılarak kapatılabilir.”,

10 uncu maddesinde, “Altın, gümüş veya platin alış ve satış fiyatları bankalarca, serbestçe tespit edilir.” hükümlerine yer verilmiştir.

Buna göre;

- Bahsi geçen Tebliğin 10 uncu maddesine göre, bankalar altın alış ve satış fiyatlarını serbestçe belirleyebildikleri için, altının İstanbul Altın Borsasındaki değerinin değil, krediyi kullandıran bankanın altın kredisi için tespit etmiş olduğu satış fiyatının esas alınması,

- Bankadan alınan altın kredisi, kredi sözleşmesine dayanan bir borç niteliği taşıdığından mukayyet değerle değerlendirilmesi, geçici vergi dönemi ve hesap dönemi sonundaki dönem için altın olarak hesaplanan faizin de mukayyet değere eklenmesi,

- Kredinin geri ödemesi sırasında mukayyet değerle geri ödeme tarihinde bankanın hesapladığı değer arasındaki farkın, gelir veya gider hesaplarına intikal ettirilmesi,

- Kredi olarak alınan altının, işletme için emtia niteliğinde olması sebebiyle aktifte maliyet bedeli ile kaydedilmesi, geçici vergi dönemi sonları itibarıyla stokta bulunan fiziki altın mevcudunun maliyet bedeli ile değerlendirilmesi ve satılmadığı sürece gelir veya gider hesaplarını etkilememesi

gerekmektedir.

Ancak, Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesinin A fıkrasının 9

numaralı bendine göre, münhasıran sürekli olarak altın alım-satım ve imali ile iştirak eden mükellefler şartlara bakılmaksızın dönem sonlarında enflasyon düzeltilmesi yapacakları için, kredi olarak alınıp aktifte bulunan altının da diğer altın stokları gibi dönem sonlarında enflasyon düzeltilmesine tabi tutulacağı tabiidir.

7. MENKUL KIYMETLERİN DEĞERLEMESİ

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

Bilançonun dönen veya duran varlıkları içinde yer alan menkul kıymet kalemleri aşağıdaki gibidir;

Dönen Varlıklar	Duran Varlıklar
110-Hisse Senetleri	240-Bağlı Menkul Kıymetler
111-Özel Kesim Tahvil Senet ve Bonoları	242-İştirakler
112-Kamu Kesimi Tahvil Senet ve Bonoları	245-Bağlı Ortaklıklar
118-Diğer Menkul Kıymetler	248-Diğer Mali Duran Varlıklar

VUK' un "Menkul Kıymetler" başlıklı 279. maddesinde;

• Hisse senetleri ile fon portföyünün en az yüzde 51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılım belgelerinin **alış bedeliyle**,

• Bunlar dışında kalan her türlü menkul kıymetin **borsa rayiciyle**,

• Borsa rayici yoksa veya borsa rayicinin muvazaalı bir şekilde oluştuğu anlaşılırsa, değerlemeye esas bedelin, menkul kıymetin alış bedelinin vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dahil) iktisap tarihinden değerlendirme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle (**kıst getiri**) hesaplanacağı;

• Ancak, borsa rayici bulunmayan, getirisi ihraç edenin kar ve zararına bağlı olarak doğan ve değerlendirme günü itibarıyla hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetlerin **alış bedeli** ile,

değerleneceği belirtilmiştir.

Görüleceği üzere, VUK' un 279. maddesi gereğince, bir kısım menkul kıymetler borsa rayici, bir kısım menkul kıymetler alış bedeli ile bir kısmı ise kar ilaveli alış bedeliyle (kıst getiri ölçütü) değerlendirilmektedir. Menkul kıymetlerin hangi değerlendirme ölçüsü kullanılarak değerlendirileceğine ilişkin esaslara aşağıda özetle yer verilmiş bulunmaktadır.

7.1. Alış Bedeli Ölçüsüne Göre Değerlenecek Menkul Kıymetler

Alış bedeli; bir iktisadi kıymetin iktisabı için satıcıya ödenen veya borçlanılan meblağdır. VUK'a göre alış bedeli ile değerlendirilmesi gereken menkul kıymetler şunlardır.

• Hisse Senetleri,

• Fon portföylerinin en az %51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin his-

se senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri,

- Borsa rayici bulunmayan, getirisi, ihraç edenin kâr ve zararına bağlı olarak doğan ve değerlendirme günü itibariyle hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler,

- Kâr-Zarar Ortaklığı Belgeleri,
- Gelir Ortaklığı Senetleri,
- Geçici İlmühaberler.

7.2. Borsa Rayici Ölçüsüne Göre Değerlenecek Menkul Kıymetler

Ana kural olarak, yukarıda açıkladığımız ve alış bedeliyle değerlendirilmesi gereken menkul kıymetlerin dışında kalan tüm menkul kıymetlerin **borsa rayici** ile değerlendirilmesi öngörülmüştür. **Borsa rayici**; VUK' un 263. maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre, borsa rayici, gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden önceki son muamele gününde borsadaki işlemlerinin ortalama değeridir.

Bu tanım çerçevesinde hisse senetleri dışında İMKB Tahvil ve Bono Piyasasında işlem gören ve dolayısıyla varsa borsa rayici ile değerlendirilecek menkul kıymetlere verilebilecek en yaygın örnek devlet tahvili ve hazine bonoları ile özel kesim tahvil ve bonolarıdır. Bunun yanı sıra artık uygulamada fazlaca rastlanmasa da teorik olarak Gelir Ortaklığı Senetleri ve Varlığa Dayalı Menkul Kıymetlerde İMKB Tahvil ve Bono Piyasasında işlem görmesi halinde borsa rayici ile değerlendirilecektir.

Devlet tahvilleri, İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nda işlem gören, bu nedenle borsa rayici bulunan menkul kıymetlerden olup, borsa rayici ile değerlendirilmesi gerekmektedir. Ancak borsada rayicin olmadığı veya muvazaalı ile rayici oluşturulduğu hallerde, değerlemeye esas bedel, menkul kıymetin alış bedelinin vadesinde elde edilecek gelirin iktisap tarihinden değerlendirme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle hesaplanacaktır.

Borsa rayici ile değerlendirilmesi gereken menkul kıymetlere ilişkin olarak dönem sonu itibariyle ortaya çıkan değerlendirme farklarının ilgili dönem kazancı ile ilişkilendirilmesi gerekmektedir.

7.3. Kıst Getiri Ölçüsüne Göre Değerlenecek Menkul Kıymetler

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 279 uncu maddesinde, "Hisse senetleri ile fon portföyünün en az yüzde 51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeliyle, bunlar dışında kalan her türlü menkul kıymet borsa rayici ile değerlendirilir. **Borsa rayici yoksa veya borsa rayicinin muvazaalı bir şekilde oluşturulmuş anlaşılırsa değerlendirilmesine esas bedel, menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dahil) iktisap tarihinden değerlendirme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle hesaplanır.** Ancak, borsa rayici bulunmayan, getirisi ihraç edenin kar ve zararına bağlı olarak doğan ve değerlendirme günü itibariyle hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler, alış bedeli ile değerlendirilir" şeklinde hükme yer verilmiştir.

Bu hüküm çerçevesinde; Borsa rayicine göre değerlendirilmesi gereken menkul kıymetlerin borsa rayicinin olmaması veya borsa rayicinin muvazaalı bir şekilde oluşturulmasının anlaşılması halinde, değerlemeye esas bedel; menkul kıymetin

alış bedeline, vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dahil) iktisap tarihinden değerlendirme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesiyle bulunur. Bu şekilde değerlemeye konu olabilecek menkul kıymetleri ise şöyle sıralayabiliriz.

- Alış bedeli ile değerlendirilemeyen yatırım fonu katılma belgeleri,
- İMKB Tahvil ve Bono Piyasasında işlem görmeyen ve dolayısıyla borsa rayici bulunmayan Özel Sektör Tahvilleri, Finansman Bonoları, Banka Bonoları, Varlığa Dayalı Menkul Kıymetler ve Gelir Ortaklığı Senetleri.

7.4 Eurobondların Değerlemesi

Eurobond, Devletin ya da şirketlerin, yurtdışından kaynak sağlamak amacıyla, yabancı para birimlerinden satışa sundukları, genellikle uzun vadeli borçlanma araçları olarak tanımlanabilir. Başka bir ifade ile eurobond, yurtdışı piyasalarından borç para temin edebilmek için, yabancı para cinsinden ihraç edilen ve yurt dışında satılan tahvildir.³

Türkiye tarafından ihraç edilen eurobondların para birimi genellikle Amerikan Doları'dır (USD). Ancak, Euro, Japon Yeni, İsviçre Frangı ve diğer döviz cinsleri üzerinden ihraç edilen eurobondlara da rastlamak mümkündür.

Eurobondlar, borsada işlem görüyorsa bu borsada değerlendirme günündeki işlem değeri ve aynı gün ilgili döviz kurları dikkate alınarak değerlendirilecektir. Eğer borsada işlem görmüyorsa veya borsa rayicinin oluşmasında muvazaa varsa eurobondun alış bedeline kur farkları da dikkate alınmak suretiyle vadesinde elde edilecek gelirin iktisap tarihinden değerlendirme gününe kadar geçecek süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle bulunacak bedelle değerlendirilecektir. Bu şekilde de değerlendirilemiyorsa alış bedeli kur değerlendirilmesi sonucuna göre düzeltilerek değerlendirilecektir.

7.5 Türev Finansal Araçların Değerlemesi

Türev finansal araçlardan elde edilen gelirler ile diğer bazı sermaye piyasası faaliyetlerinden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine ilişkin özellik gösteren hususlar her bir türev finansal araç itibarıyla aşağıda açıklanmıştır.

7.5.1. Forward işlemleri

Forward sözleşmesi, taraflardan birinin sözleşmeye konu olan finansal varlığı sözleşmede belirlenen fiyat üzerinden gelecekteki belirli bir tarihte satın almasını, karşı tarafın da sözleşmeye konu finansal varlığı satmasını şart koşan bir sözleşme türüdür.

Forward işlemi esas itibarıyla, bir "taahhüt" niteliğinde olduğundan ve gelirin elde edilmesi sözleşmenin sonuçlandırılması ile gerçekleştiğinden, vadeye kadar dönem içinde yapılan değerlemelerin (reeskont işlemlerinin) kurum kazancı ile ilişkilendirilmemesi gerekir. Kurum kazancına dahil edilecek kâr veya zararın vade sonunda tespit edilmesi gerekmektedir.

Örnek: (A) Kurumunun 04/01/2013 tarihinde (X) Bankası ile yapmış olduğu 3 ay vadeli forward USD alım sözleşmesine ilişkin veriler aşağıdaki gibidir:

İşlem Tarihi	: 04/01/2013
Vade Tarihi	: 04/04/2013

3 Ekrem SARISU, "2002 Yılı Eurobond Gelirlerinin Vergilendirilmesi", Yaklaşım, Aralık 2002,

Sözleşme tutarı	: 1.000.000 USD
Sözleşme Kuru	: 1,780
Vadede Spot Kur	: 1,810

Kazanç = (Sözleşmeye baz alınan kıymetin piyasa fiyatına göre oluşan değeri) – (Sözleşmeye baz alınan kıymetin işlem fiyatına göre oluşan değeri)

$$\text{Kazanç} = 1.000.000 \text{ USD} \times (1,810 - 1,780) = 30.000.- \text{ TL}$$

Bu forward işleminden (A) Kurumu lehine doğan 30.000.-TL kazanç tutarı sözleşmenin vade tarihinde (X) Bankası tarafından (A) Kurumuna ödenmiş olup bu tutar anılan tarih itibarıyla (A) Kurumunun kurum kazancına dahil edilecektir. Sözleşmenin vadeden önce bozulması halinde ise forward işleminden doğan kâr veya zararın sözleşmenin bozulma tarihinde kurum kazancına dahil edilmemesi gerekecektir.

Öte yandan, forward sözleşmesinin teslimat ile sonuçlanması halinde, yapılan işlem esas itibarıyla bir varlığın alım-satım işleminden farklı olmayacağından, sözleşmenin vade tarihi itibarıyla alınan veya satılan varlıkların değerinin, sözleşmede belirtilen birim değer üzerinden kayıtlara intikal ettirilmesi gerekmektedir.

7.5.2. Swap işlemleri

Swap, iki tarafın belirli bir zaman dilimi içinde farklı faiz ödemelerini ve/veya farklı para birimlerini karşılıklı olarak değiştirdikleri bir takas sözleşmesidir

7.5.2.1. Para swapı

Para swapı işlemi, tarafların önceden anlaştıkları oran ve koşullarda belirli miktardaki para birimlerini değiştirmek suretiyle gerçekleştirdikleri bir işlemdir.

Para swapı işleminde elde etme, sözleşmenin vadesinde gerçekleştiğinden, vadeye kadar dönem içinde yapılan değerlemelerin (reeskont işlemlerinin) kurum kazancı ile ilişkilendirilmemesi ve kurum kazancına dahil edilecek kâr veya zararın vade sonunda tespit edilmesi gerekmektedir.

Örnek 1: (A) Kurumunun (X) Bankası ile yapmış olduğu USD/TL para swapı sözleşmesine ilişkin veriler aşağıdaki gibidir:

İşlem Tarihi	: 25/04/2013
Vade Tarihi	: 24/05/2013
İşlem Tarihindeki Kur	: 1,800
Sözleşme Kuru	: 1,839

Bu swap işleminde, (A) Kurumu sözleşme tarihinde (sözleşmenin spot bacağı) 20.000.000 USD karşılığı olarak 36.000.000.- TL verecek, vadede ise (sözleşmenin forward bacağı) 20.000.000 USD verip 36.780.000.- TL alacaktır.

Buna göre, işlem tarihinde (A) Kurumu tarafından (X) Bankasından alınan 20.000.000 USD için işlem tarihindeki kur üzerinden (1,800 döviz kuru karşılığı olarak) 36.000.000.- TL ödenerek döviz alışı yapılması nedeniyle, bu döviz satım işlemine ilişkin olarak (X) Bankasında oluşan kâr veya zararın kurum kazancına dahil edilmesi gerekmektedir.

Swap işlemi nedeniyle, (A) Kurumu tarafından sözleşme kuru üzerinden

(1.8390 döviz kuru) vade tarihinde (X) Bankasına yapılacak 20.000.000 USD tutarındaki döviz teslim işlemi ise esas itibarıyla bir taahhüt işlemi niteliğinde olduğundan ve gelirin elde edilmesi sözleşmenin vade tarihinde gerçekleştiğinden, bu taahhüt işlemi nedeniyle vadeye kadar olan dönem içinde (X) Bankası tarafından yapılan değerlemelerin (reeskont işlemlerinin) kurum kazancı ile ilişkilendirilmemesi gerekecektir.

Sözleşmenin vadesinde (A) Kurumu lehine doğan (36.780.000 – 36.000.000) 780.000.-TL kazanç tutarı anılan tarih itibarıyla (A) Kurumunun kurum kazancına dahil edilecektir. Bu işlem sonucunda (X) Bankasının 780.000.- TL zararının da aynı tarih itibarıyla kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gerekecektir.

Öte yandan, swap sözleşmesine konu döviz değişimi nedeniyle bilançonun aktifine kaydedilen dövizlerin genel hükümler çerçevesinde değerlemeye tabi tutulması gerekeceği tabiidir.

Örnek 2: (B) Kurumunun (Y) Bankası ile yapmış olduğu EURO/USD para swapı sözleşmesine ilişkin veriler aşağıdaki gibidir:

İşlem Tarihi	: 27/05/2013
Vade Tarihi	: 26/06/2013
İşlem Tarihindeki kur	: 1,2578
Sözleşme Kuru	: 1,2500

Bu swap işleminde, (B) Kurumu sözleşme tarihinde (sözleşmenin spot bacağı), 25.000.000 EURO karşılığı olarak 35.597.500 USD verecek, vadede ise (sözleşmenin forward bacağı) 25.000.000 EURO verip 35.575.000 USD alacaktır. Buna göre, işlem tarihinde (Y) Bankası tarafından (B) Kurumuna teslim edilen 25.000.000 EURO ile bunun karşılığında anılan Kurum tarafından bankaya teslim edilen 35.597.500 USD nedeniyle esas itibarıyla bir döviz satış işlemi gerçekleştiğinden, söz konusu döviz satım işlemleri sonucunda (B) kurumunda ve (Y) Bankasında oluşan kâr veya zararın kurum kazancına dahil edilmesi gerekmektedir.

Swap işlemi nedeniyle, (B) Kurumu tarafından sözleşme kuru üzerinden (1,250 kur karşılığı) (Y) Bankasına vade tarihinde yapılacak 25.000.000 EURO tutarındaki döviz teslimi işlemi ile (Y) Bankası tarafından anılan Kuruma aynı tarihte yapılacak USD döviz teslim işlemi esas itibarıyla taahhüt niteliğinde olduğundan, vadeye kadar dönem içinde bu taahhüt işlemlerinden kaynaklanan (X) Bankası ve (B) Kurumu tarafından yapılan değerlemelerin (reeskont işlemlerinin) kurum kazancı ile ilişkilendirilmemesi gerekecektir. Sözleşmenin vadesinde (Y) Bankası lehine doğan (31.445.000 – 31.250.000)= 195.000 USD karşılığı kazanç tutarı anılan tarih itibarıyla (Y) Bankasının kurum kazancına dahil edilecektir. Bu işlem sonucunda (B) Kurumunun zararının da aynı tarih itibarıyla kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gerekecektir.

Öte yandan, swap sözleşmesine konu döviz değişimi nedeniyle bilançonun aktife kaydedilen dövizlerin genel hükümler çerçevesinde değerlemeye tabi tutulması gerekeceği tabiidir.

Ayrıca, swap sözleşmesi çerçevesinde değişime konu para birimlerinin sözleşme tarihi itibarıyla tesliminde işlem tarihindeki birim değer üzerinden, sözleşmenin vadesi tarihi itibarıyla tesliminde sözleşmede belirtilen birim değer üze-

rinden kayıtlara intikal ettirilmesi gerekmektedir.

Sözleşmenin vadeden önce bozulması halinde ise para swap işleminden doğan kâr veya zararın sözleşmenin bozulma tarihinde kurum kazancına dahil edilmesi gerekecektir.

7.5.2.2. Faiz swapı

Faiz swapı, gösterge bir anapara tutarı üzerinden farklı faiz oranı esaslarına göre hesaplanacak faizlerin iki taraf arasında anlaşılan vadelerde değişimini öngören bir sözleşme çeşidi olup, aynı para biriminden olan borçların sadece faiz ödemelerinin yapısı değişmekte, anapara tutarı değişimi gerçekleşmemektedir.

Faiz swapı işleminde elde etme, sözleşmede yer alan faiz oranları dikkate alınarak hesaplanan faiz değişimlerinin yapıldığı dönemler itibarıyla gerçekleştiğinden, bu dönemlerin sonuna kadar ilgili dönem içinde yapılan değerlemelerin (reeskont işlemlerinin) kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim veya ilave kalem olarak düzeltilmesi gerekecektir. Dolayısıyla, faiz swapı sözleşmesine istinaden sözleşmenin taraflarınca ödenen veya tahsil edilen faizler, sözleşmenin vadesi beklenmeksizin faiz tahakkukunun yapıldığı dönemler itibarıyla taraflarca kurum kazançlarının tespitinde gelir veya gider olarak dikkate alınacaktır.

Faiz swapında faiz değişimlerinin çakışması durumunda, söz konusu faiz değişim tarihlerinde elde edilen faiz geliri ile ödenen faiz giderlerinin karşılaştırılması sonucunda oluşacak net kâr veya zararın bu tarihler itibarıyla kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gerekecektir.

Örnek 1: (A) Kurumu 30/07/2011 tarihinde, 10.000.000 USD tutarındaki 2 yıl vadeli 6 ayda bir LIBOR faiz ödemeli borcundan doğan yükümlülüğünü yerine getirebilmek üzere, (Z) Bankası ile %4 faiz oranı ile yaptığı 2 yıl vadeli 6 ayda bir faiz ödemeli swap sözleşmesine ilişkin veriler aşağıdaki gibidir:

Sözleşme Tutarı	: 10.000.000 USD
Sözleşme Tarihi	: 30/07/2011
Sabit Faiz	: %4
Değişken faiz	: USD LIBOR

Faiz Değişim Tarihleri:	LIBOR	Döviz Kuru
31/01/2012	% 4,5	1,60
29/07/2012	% 3,8	1,67
31/01/2013	% 4,1	1,61
31/07/2013	% 3,7	1,71

FAİZ DEĞİŞİM TARİHLERİ	LIBOR	(Z) BANKASI TARAFINDAN (A) KURUMUNA ÖDENEN FAİZ	(A) KURUMUNUN (Z) BANKASINA ÖDEDİĞİ FAİZ	KURUM KAZANCININ TESPİTİNDE DİKKATE ALINACAK TUTAR
31/01/2012	%4,5	225.000 USD (225.000x1,60= 360.000)	200.000 USD (200.000x1,60=320.000)	40.000.-TL
29/07/2012	%3,8	190.000 USD (190.000x1,67= 317.300)	200.000 USD (200.000x1,67=334.000)	-16.700.- TL
31/01/2013	%4,1	205.000 USD (205.000x1,61= 330.050)	200.000 USD (200.000x1,61= 322.000)	8.050.- TL
31/07/2013	%3,7	185.000 USD (185.000x1,71)= 316.350)	200.000 USD (200.000x1,71= 342.000)	-25.650.- TL

Bu durumda, (A) Kurumu 31/01/2012 tarihinde değişken faizden sabit faize geçmiş olması nedeniyle avantajlı durumda olup söz konusu swap işlemi sonucu (Z) Bankasından elde ettiği faiz geliri tutarı ile (Z) Bankasına ödediği faiz giderinin karşılaştırılması sonucunda oluşan 40.000.- TL'lik tutarı 31/01/2012 tarihi itibarıyla kurum kazancına dahil etmesi gerekmektedir.

29/07/2012 tarihi itibarıyla (A) Kurumunun swap işlemi dolayısıyla (Z) Bankasına ödediği faiz gideri ile (Z) Bankasından elde ettiği faiz gelirlerinin karşılaştırılması sonucunda 10.000 USD zarar olduğundan, (A) Kurumu bu tutarın TL karşılığı olan 16.700.- TL zararı kurum kazancının tespitinde dikkate alabilecektir.

31/01/2013 tarihinde ise (A) Kurumu faiz swapı işleminden dolayı ödediği faiz gideri ile elde ettiği faiz gelirin karşılaştırılması sonucunda (5.000 USD) 8.050.- TL kârlı durumda olup, bu kârın kurum kazancına dahil edilmesi gerekecektir.

31/07/2013 tarihinde (A) Kurumunun yine yapılan swap işlemi dolayısıyla ödediği faiz gideri ile elde ettiği faiz gelirin karşılaştırılması sonucunda oluşan 25.650.- TL zararı kurum kazancının tespitinde dikkate alabilecektir.

İşlem tarihindeki kur, işleme taraf olan banka tarafından kullanılan işlem anındaki kuru, böyle bir kurun bulunmaması halinde ise Merkez Bankası döviz alış kurunu ifade etmektedir.

Faiz swapında faiz değişimlerinin bir kısmının çakışmaması halinde ise çakışmayan faiz değişim tarihlerinde elde edilen faiz geliri veya ödenen faiz giderlerinin, değişim tarihi itibarıyla yapılacak faiz gideri reeskontu veya faiz geliri reeskontu ile karşılaştırılması sonucunda oluşacak net kâr veya zararın bu tarihler itibarıyla kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gerekecektir. Çakışmayan faiz değişim tarihlerinde yapılan faiz gideri reeskontu veya faiz geliri reeskontunun da izleyen dönem başından itibaren ters kayıtlı kapatılması gerekecektir.

Örnek 2: Tam mükellef (G) Bankası 10.000.000 USD tutarındaki 2 yıl vadeli 3 ayda bir LIBOR faiz ödemeli borcundan doğan yükümlülüğünü yerine getirebilmek için, 30/07/2011 tarihinde yurt dışında mukim (D) Bankası ile %4 faiz oranı ile yaptığı 2 yıl vadeli 6 ayda bir faiz ödemeli swap sözleşmesine ilişkin veriler aşağıdaki gibidir:

Sözleşme Tutarı	: 10.000.000 USD
Sözleşme Tarihi	: 30/07/2011
Sabit Faiz	: %4
Değişken faiz	: USD LIBOR

Faiz Değişim Tarihleri :

(G) Bankası	(D) Bankası	LIBOR	Döviz Kuru
	28/10/2010	%5,1	1,60
31/01/2012	31/01/2011	%4,5	1,62
	29/04/2011	%2,6	1,64
29/07/2012	29/07/2011	%3,8	1,67
	28/10/2011	%4,0	1,66
31/01/2013	31/01/2012	%4,1	1,61
	30/04/2012	%3,9	1,67
31/07/2013	31/07/2012	%4,0	1,71

ÖDEME TARİHLERİ		LIBOR	(D) BANKASI TARAFINDAN (G) BANKASINA ÖDENEN FAİZ	(G) BANKASI TARAFINDAN (D) BANKASINA ÖDENEN FAİZ	(G) BANKASI TARAFINDAN DIKKATE ALINACAK REESKONT TUTARI	(G)BANKASININ KURUM KAZANCININ TESPİTİNDE DIKKATE ALINACAK TUTAR
(G) BANKASI	(D) BANKASI					
	28/10/2011	%5,1	127.500 USD (127.500x1,60= 204.000)		100.000 USD (100.000x1,60= 160.000)	44.000.- TL
31/01/2011	31/01/2012	%4,5	112.500 USD (112.500x1,62= 182.250)	200.000 USD (200.000/2 x 1,62= 162.000)		20.250.- TL
	29/04/2012	%2,6	65.000 USD (65.000x1,64= 106.600)		100.000 USD (100.000x1,64= 164.000)	-57.400.- TL
29/07/2011	29/07/2012	%3,8	95.000 USD (95.000x1,67= 158.650)	200.000 USD (200.000/2 x 1,67= 167.000)		-8.350.-TL
	28/10/2012	%4,0	100.000 USD (100.000x1,66= 166.000)		100.000 USD (100.000x1,66= 166.000)	0
31/01/2012	31/01/2013	%4,1	102.500 USD (102.500x1,61= 165.025)	200.000 USD (200.000/2 x 1,61= 161.000)		4.025.- TL
	30/04/2013	%3,9	97.500 USD (97.500x 1,67= 162.825)		100.000 USD (100.000x1,67 = 167.000)	-4.175.- TL
31/07/2012	31/07/2013	%4,0	100.000 USD (100.000x1,71= 171.000)	200.000 USD (200.000/2 x 1,71= 171.000)		0

Örneğimize göre, 28/10/2011 tarihi itibarıyla (D) Bankası tarafından (G) Bankasına 204.000-TL faiz ödemesi yapılmakta olup (G) Bankası tarafından yapılan herhangi bir faiz ödemesi bulunmadığından, bu tarihte (G) Bankası tarafından yapılacak 160.000-TL tutarındaki faiz gideri reeskontu ile (D) Bankası tarafından ödenen faiz geliri arasındaki net fark (G) Bankasının kurum kazancının tespitinde dikkate alınacaktır.

(G) Bankası tarafından yapılan bu reeskont işlemi izleyen dönem başından (1/1/2012) itibaren ters kayıtla kapatılmak suretiyle gelir hesapları ile ilişkilendirilecektir.

29/04/2012, 28/10/2012 ve 30/04/2013 tarihlerinde de yukarıda yapılan açıklama çerçevesinde, (G) Bankası tarafından yapılan herhangi bir faiz ödemesi bulunmasa dahi faiz gideri reeskontu yapılacak ve bu reeskont işlemi izleyen dönem başında yapılan ters kayıtla kapatılmak suretiyle gelir hesapları ile ilişkilendirilecektir.

31/01/2012, 29/07/2012, 31/01/2013 ve 31/07/2013 tarihlerinde ise bankaların karşılıklı yükümlülüklerinin çakışması nedeniyle herhangi bir reeskont hesaplaması söz konusu olmayıp, faiz gelir ve gideri arasındaki net fark kurum kazancına dahil edilecektir.

Bu şekilde, faiz swapı işleminden (G) Bankası tarafından elde edilen kâr veya zararlar ilgili oldukları hesap dönemi itibarıyla kurum kazancının tespitinde dikkate alınacaktır.

7.5.3. Opsiyon sözleşmeleri

Opsiyon sözleşmeleri, belirli bir miktardaki varlığı (fiziksel emtia veya finansal varlık) belirli bir fiyattan gelecekte belirli bir tarihte satın alma veya satma hakkı sağlayan sözleşmelerdir.

7.5.3.1. Opsiyon primi

Opsiyon sözleşmelerinde, satın alma veya satma hakkını alan tarafın bu hakkı satan tarafa yaptığı ödeme opsiyon primidir.

Opsiyon primi, kurumlar vergisi mükellefleri açısından tahakkuk esas gereği, opsiyon sözleşmesinde belirtilen hakkı satan tarafça sözleşmenin düzenlendiği tarih itibarıyla gelir; bu hakkı alan tarafça da sözleşmenin vade tarihi (veya diğer hallerde sözleşmenin sona erdiği tarih) itibarıyla gider olarak dikkate alınacaktır.

7.5.3.2. Opsiyon sözleşmesi

Tezgaah üstü piyasalarda gerçekleştirilen opsiyon sözleşmelerinden doğan işlemlerde elde etme, opsiyon sözleşmesinde belirtilen hakkın kullanılması ile birlikte gerçekleştiğinden opsiyonun kullanıldığı tarihe kadar olan dönem içinde yapılan değerlemelerin (reeskont işlemlerinin) kurum kazancı ile ilişkilendirilmemesi gerekmektedir.

Opsiyon sözleşmesinin teslimat olmaksızın nakdi uzlaşma ile sonlandırılması durumunda, nakdi uzlaşma sonucunda elde edilen kâr veya zararın kurum kazancına dahil edilmesi gerekecektir

Örnek 1: (B) Kurumu 10/01/2013 tarihinde (X) Bankası ile yapmış olduğu 6 ay vadeli EURO alım opsiyon sözleşmesinde alım hakkını alan taraf olup bu sözleşmeye ilişkin veriler aşağıdaki gibidir:

Sözleşme Tutarı	: 1.500.000 EURO
Vade Tarihi	: 10/07/2013
Sözleşme Tarihindeki Kur	: 2,3130
Opsiyon Kuru	: 2,3900
Vadede Spot Kur	: 2,4900
Opsiyon Primi	: 15.000 EURO (1.500.000x%1)

Sözleşmeden Doğan Kâr/Zarar = 1.500.000 EURO x (2,490 – 2,390) = 150.000.- TL

Bu durumda, (B) Kurumunca ödenen opsiyon primi (15.000 x 2,3130=) 34.695.- TL opsiyon primi sözleşmenin vade tarihi itibarıyla gider olarak dikkate alınacaktır.

(B) Kurumu lehine opsiyon sözleşmesinden doğan 150.000.- TL kâr tutarı ise (X) Bankası tarafından nakit olarak ödendiğinden, bu tutar sözleşmenin vade tarihi itibarıyla (B) Kurumunun kazancına dahil edilecektir.

Aynı şekilde, (X) Bankasınınca tahsil edilen opsiyon primi (34.695.- TL) sözleşme tarihi itibarıyla gelir olarak dikkate alınacaktır. Ayrıca, opsiyon sözleşmesine bağlı olarak doğan 150.000.- TL'lik zarar tutarı sözleşmenin vade tarihi itibarıyla kurum kazancınının tespitinde dikkate alınacaktır.

Örnek 2: Dar mükellef (N) Kurumu 15/08/2013 tarihinde tam mükellef (Y) A.Ş. ile yapmış olduğu 4 ay vadeli USD alım opsiyon sözleşmesinde alım hakkını satan taraf olup bu sözleşmeye ilişkin veriler aşağıdaki gibidir:

Sözleşme Tutarı	: 3.000.000 USD
Vade Tarihi	: 15/12/2013
Sözleşme Tarihindeki Kur	: 1,9286
Opsiyon Kuru	: 1,9600
Vadede Spot Kur	: 2,0404
Opsiyon Primi	: 30.000 USD (3.000.000 x %1)

Sözleşmeden Doğan Kâr/Zarar = 3.000.000 EURO x (2.0404-1.9600) = 241.200.- TL

Bu durumda, dar mükellef (N) Kurumuna (Y) A.Ş. tarafından ödenen (30.000 x 1,9286=) 57.858.- TL opsiyon primi sözleşmenin vade tarihi itibarıyla gider olarak dikkate alınacaktır.

Bu opsiyon sözleşmesinde alım hakkını elinde bulunduran (Y) A.Ş.'nin sözleşme vadesinde oluşan spot kurun sözleşme kurundan yüksek olması nedeniyle bu alım opsiyonu hakkını kullanması ekonomik olmayacağından ödediği opsiyon primi tutarı kadar zarar etmiş olacaktır.

Öte yandan, opsiyon sözleşmesinin teslimat ile sonuçlanması halinde, yapılan işlem esas itibarıyla bir varlığın satışı işleminden farklı olmayacağından, sözleşmenin vade tarihi itibarıyla alınan veya satılan varlıkların sözleşme kuru ile kayıtlara intikal ettirilmesi gerekmektedir.

Opsiyon sözleşmesi ile elde edilen sözleşmeye konu varlığın alım veya satım hakkının kullanılması durumunda;

-Alım opsiyonunda, sözleşme uyarınca alım hakkını alan tarafça sözleşmeye konu varlık için ödenen tutar sözleşmeye konu varlığın maliyet bedelini; alım hakkını satan tarafça sözleşmeye konu varlık için tahsil edilen tutar ise sözleşmeye konu varlığın satış bedelini oluşturacaktır.

-Satım opsiyonunda, sözleşme uyarınca satım hakkını alan tarafça sözleşmeye konu varlık için tahsil edilen tutar sözleşmeye konu varlığın satış bedelini; satım hakkını satan tarafça sözleşmeye konu varlık için ödenen tutar ise sözleşmeye konu varlığın maliyet bedelini oluşturacaktır.

Opsiyon sözleşmesinin verdiği hakkın kullanılmaması durumunda ise söz-

leşmeye istinaden herhangi bir kâr veya zararın doğması söz konusu olmayacaktır.

Türkiye’de kurulu vadeli işlem ve opsiyon borsalarında gerçekleştirilen opsiyon sözleşmelerine ilişkin olarak izleyen bölümde yer alan açıklamaların dikkate alınması gerekecektir.

7.5.4. Vadeli İşlem ve Opsiyon Borsası İşlemleri

Vergi Usul Kanununun 289 uncu maddesinde, “Bu bölümde yazılı olmayan veyahut yazılı olup da kendi ölçüleriyle değerlendirilmesine imkan bulunmayan iktisadi kıymetlerden bina ve arazi vergi değerleriyle, diğerleri, varsa borsa rayici, yoksa mukayyet değerleri, o da yoksa emsal bedeliyle değerlendirilir.” hükmü yer almaktadır.

Buna göre,

- Vadeli İşlem ve Opsiyon Borsasında gerçekleştirilen vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri, Vergi Usul Kanununun 289 uncu maddesi uyarınca borsa rayici ile değerlendirileneğinden, anılan sözleşmelerin değerlendirme günü itibarıyla borsada oluşan uzlaşma fiyatına (borsa rayici) göre oluşan farkın, kurum kazancı ile ilişkilendirilmesi gerekecektir.

- Sözleşmenin ters pozisyonla kapatılması halinde, gerçekleşen kâr veya zarar kurum kazancına dahil edilecektir.

- Sözleşmenin vadesinde nakit uzlaşma sonucu elde edilen kâr veya zarar, kurum kazancına dahil edilecektir

- Sözleşmesinin teslimat ile sonuçlanması halinde, yapılan işlem esas itibarıyla bir varlığın alım-satım işleminden farklı olmayacağından, sözleşmenin vade tarihi itibarıyla alınan veya satılan varlıkların değerinin, sözleşmede belirtilen birim değer üzerinden kayıtlara intikal ettirilmesi gerekmektedir.

- Vadeli İşlemler ve Opsiyon Borsasında işlem yapan müşterilerin teminat hesaplarında bulunan nakdi teminatların TAKASBANK tarafından nemalandırılması sonucu elde edilen gelirler de genel hükümler çerçevesinde kurum kazancına dahil edilecektir.

- Opsiyon primlerine ilişkin olarak bir önceki bölümde yer alan açıklamaların dikkate alınması gerekecektir.

7.5.5. Aracı kuruluş varantları

Aracı kuruluş varantı, elinde bulunduran kişiye, dayanak varlığı ya da göstergeyi önceden belirlenen bir fiyattan belirli bir tarihte veya belirli bir tarihe kadar alma veya satma hakkı veren ve bu hakkın kaydi teslimat ya da nakit uzlaşması ile kullanıldığı, aracı kuruluşlarca ihraç edilen menkul kıymet niteliğindeki bir sermaye piyasası aracıdır. Aracı kuruluş varantları opsiyon sözleşmelerine gösterdiği benzerlik nedeniyle opsiyon sözleşmelerinin dayanak varlık itibarıyla sınırlandırılmış bir çeşidi olarak kabul edilmektedir.

Bu kapsamda, aracı kuruluş varantlarından elde edilen gelirin kurum kazancına dâhil edilmesi gerekmektedir.

8. ALACAK VE BORÇLARIN DEĞERLEMESİ

VUK'un 281. maddesine göre alacaklar mukayyet değer ile değerlendirilmektedir.

Mukayyet değer ölçüsü uygulanmadan önce, alacaklar içinde şüpheli ve değerlessiz alacaklar varsa saptanır ve bunlar muhasebe kayıtlarıyla düşüldükten sonra geriye kalan alacaklara mukayyet değer ölçüsü uygulanır.

İsteyen mükellefler, işletme aktifinde veya pasifinde yer alan alacak ve borç senetlerinin değerlendirme günündeki gerçek değerine indirgenmesi amacıyla **reeskont** işlemi yapabilirler. Ancak, alacak senetlerini reeskont uygulamasına tabi tutmayı tercih eden mükelleflerin, borç senetleri için de reeskont hesaplaması zorunludur.

Döviz cinsinden alacak ve borçlarında dönem sonunda Maliye Bakanlığı'na açıklanan döviz alış kuru esas alınarak TL'ye çevrilmesi ve doğan kur farklarının gelir ya da gider olarak kayıtlara intikal ettirilmesi gerekmektedir.

8.1. Şüpheli Alacaklar

Şüpheli alacaklar VUK' un 323. maddesinde düzenlenmiş olup, söz konusu madde hükmüne göre, mükellefler belirli şartlar dâhilinde, dönem içerisinde tahsili şüpheli hale gelen alacakları için karşılık ayırabilmektedirler.

8.1.1. Şüpheli Alacak Karşılığı Ayırmanın Koşulları

VUK' un 323. maddesine göre şüpheli alacak karşılığı ayırmanın koşulları aşağıdaki gibidir:

8.1.1.1. Bilanço Usulüne Göre Defter Tutulmalıdır

VUK' un 323. maddesindeki "... değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir" hükmünden hareketle, bir alacağın şüpheli sayılarak zarar hesabına nakli, ancak karşılık ayrılması ile mümkündür. Başka bir deyişle, şüpheli alacaklar doğrudan doğruya gider yazılamayacağından, karşılık ayrılması sadece bilanço esasına göre defter tutulması halinde söz konusu olacaktır. Dolayısıyla, sadece bilanço esasına göre defter tutan ticari ve zirai kazanç sahipleri şüpheli alacak karşılığı ayırabilecek olup işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ile serbest meslek erbaplarının şüpheli hale gelen alacakları için karşılık ayırmaları fiilen mümkün olmayacaktır.

8.1.1.2. Alacak, Ticari veya Zirai Kazancın Elde Edilmesi ve Devamı İle İlgili Olmalıdır

Şüpheli alacak karşılığı ayrılabilmesi için aranılan temel koşullardan bir diğeri ise alacağın ticari veya zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olarak doğması; bir başka deyişle, gerçek bir mal teslimi veya hizmet ifası ilgili olarak daha önce hâsılat hesapları ile ilişkilendirilmiş olmasıdır. Bu çerçevede örneğin, mükelleflerce mal ve hizmet karşılığı olmaksızın verilen krediler dolayısıyla doğan alacaklar, hatır senetleri veya personelden olan alacaklar için şüpheli alacak karşılığı ayırmak mümkün değildir.

8.1.1.3. Alacak Değerleme Günü İtibariyle Teminatsız Olmalıdır

Menkul rehni veya gayrimenkul ipoteki şeklinde aynı bir teminata bağlanmış alacaklar için karşılık ayrılamaz. Bu kapsamda kamu kuruluşlarından olan alacaklar için de karşılık ayrılamayacağı düşünülmektedir. Kefaletle bağlı alacaklar

da şüpheli alacak uygulaması açısından teminatlı alacak olarak değerlendirilmektedir. Değerleme günü itibariyle vadesi dolan ve asıl borçlusundan tahsil edilemeyen alacaklara istinaden teminat olarak gösterilen kefilin ödeme yapmaması veya teminat olarak alınan çek ve senetlerin de karşılıksız çıkması durumunda, her iki borçlu nezdinde dava veya icra takibinin başlatılması koşuluyla söz konusu alacaklar teminatsız olarak nitelendirilecek ve karşılık yolu ile gider yazılabilecektir.

8.1.1.4. Alacak Değerleme Günü İtibariyle Şüpheli Hale Gelmiş Olmalıdır

• **Alacak, dava ve icra safhasında bulunmalı ve takibat ciddiyetle devam ettirilmelidir. Sadece müracaat yeterli değildir.**

Alacağın şüpheli alacak sayılabilmesi dolayısıyla karşılık ayrılabilmesi için, borçlusu tarafından vadesinde ödenmemiş alacak için mahkemede dava açılmış olması veya icra dairesine icra takip dilekçesinin verilmiş olması gerekmektedir. Ancak, davaya veya icraya şeklen başvurulması yeterli olmayıp, bu şekil şartının yanı sıra dava ve icranın bizzat işletme tarafından ciddi bir şekilde takibi gerekmektedir. Başka bir deyişle, dava için sadece şekli bir müracaat yapılmış olması, alacağın şüpheli sayılması için yeterli olmamaktadır.

Nitekim Danıştay vermiş olduğu bir kararında; “.....davacı tarafından borçlusu aleyhine yapılan anılan icra takibinin ciddi olmadığı ve VUK’ un 323. maddesinde tanınan bir hakkın kötüye kullanıldığı.....” gerekçesiyle yükümlüye tarh edilen vergi ve cezaları onaylamıştır. Diğer taraftan, icra takibine geçilmemiş alacaklar için, başka firmalar tarafından icra takibine geçildiği gerekçesi ile şüpheli alacak karşılığı ayrılamaz. Dava ve icra safhası tanımı, borçlunun iflası halinde alacağın iflas masasına kaydettirilmesini de içermektedir. Keza, İcra ve İflas Kanunu’na göre iflas takibi, ‘küllî icra’ takibi demek olup, borçlu şirket aleyhine açılan iflas davasına ait dava dosyasına, alacakla ilgili belgelerin ve davaya müdahil olmak istenildiğini belirtir dilekçenin eklenmesini müteakip, söz konusu alacağın kayıtlarda şüpheli alacaklar hesabına devri ve alacağı istinaden karşılık ayrılması mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan konuya ilişkin olarak Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı’na verilen muktezalarda da özetle; “Şüpheli alacak karşılığı ayrılması, alacağın şüpheli hale gelmiş olması durumunda mümkündür. Dolayısıyla, mahkemeye dava, icraya takip dilekçesinin verilmiş olması, alacağın dava veya icra safhasına intikal ettiğini gösterir. Ancak şekli bir başvuru alacağın şüpheli sayılması için yeterli değildir. Bu nedenle, bir alacağın şüpheli alacak niteliğini kazanabilmesi için başvurudan sonra davanın mahkemece görülmeğe olması, icraya intikal eden ihtilafında ödeme emrine bağlanmış olması gerekir. Bu aşamalara gelmemiş alacaklar için karşılık ayrılamaz.” şeklinde görüş bildirilmektedir.

• **Alacağın dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacak olması halinde ise; yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş olmalıdır.**

Dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar için şüpheli alacak karşılığı ayrılmasında davaya veya icraya başvuru şart olmayıp, senetli alacakların yapılan protestoya, senetsiz alacakların ise yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş olması yeterli olmaktadır.

Dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacağın ölçüsüne Kanunda yer verilmemiş olup, uygulamada dava ve icra ile ilgili olarak yapılacak olan giderlerin alacak tutarını aştığı durumlarda bu şartın sağlandığı kabul edilmektedir. Buna göre; dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacakların tespiti açısından dava edilecek alacak için avukatlık ücreti, yargı harcı, notere yapılacak ödemeler ile posta giderleri toplamı dikkate alınarak tahmini bir dava maliyeti bulunacak ve bu tutar alacakla kıyaslanacaktır. Tahmini dava maliyetinin alaktan daha büyük olması halinde, mahkemeye başvurulmadan protesto veya yazı ile bir defadan fazla istenerek tahsil edilemeyen alacak için karşılık ayrılması mümkün olabilecektir.

8.1.1.5. Karşılık Ayrılacak Alacak Tahakkuk Etmiş Olmalıdır

Şüpheli hale gelen alacaklardan söz etmek için öncelikle alacağın tahakkuk etmiş olması gerekmektedir. Şarta bağlı alacaklar, varlığı tartışma konusu olan alacaklar, beklenti halindeki alacaklar madde metnindeki diğer koşulları taşıyabilir bile şüpheli alacak olarak değerlendirilmeyeceklerdir.⁴

8.1.2. Şüpheli Alacak Karşılığı Ayrılacak Dönem

Vergi Usul Kanunu'nun 323. maddesi çerçevesinde; borçlusu tarafından vadesinde ödenmeyen alacaklar kanuni yollara hangi dönemde başvurulmuşsa alacak o dönemde şüpheli hale geleceğinden, karşılık da söz konusu dönemde ayrılacaktır. Alacağın vadesi ile kanuni yollara başvurulması farklı dönemlere rastlarsa, karşılık vadenin dolduğu yılda değil, gerekli kanuni şartın sağlandığı yılda ayrılacaktır. Konuya ilişkin olarak Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'na verilen 25/05/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.18.02-1744-179 sayılı muktezada da özetle “ şüpheli alacaklar için dava veya icra takibine başlanıldığı yılda karşılık ayrılması gerekmekte olup, şüpheli hale geldiği hesap döneminde karşılık ayrılmayan alacaklar için daha sonraki dönemlerde karşılık ayrılması mümkün olmamaktadır. Bir alacağın dava veya icra safhasında olduğunun kabulü için mahkemeye dava veya icra merciine takip için dilekçe verilmiş olması, ancak gerek mahkemeye gerek icra merciine yapılan başvuruların takip edilmesi gerekmektedir.” görüşüne yer verilmiştir.

Şüpheli alacak karşılığı uygulaması ihtiyari bir uygulamadır. Dolayısıyla alacağın şüpheli hale geldiği dönemde karşılık ayrılmadığı durumda ihtiyariliğin karşılık ayırmama yönünde kullanıldığı kabul edilerek, daha sonraki dönemlerde bu alacak için karşılık ayrılması söz konusu olamaz.

Konuya ilişkin olarak Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'na verilen **28/03/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.18.02-1741-366 sayılı muktezada da; “Karşılıksız çıkan çekin karşılıksız çıktığına ilişkin kaydın yapıldığı dönem itibarıyla dava veya icra takibine başlanması gerekmekte olup, bu dönemde karşılık ayrılmayan alacaklar için müteakip yıllarda karşılık ayrılması mümkün bulunmamaktadır.”** şeklinde görüş bildirilmiştir.

Yargıya intikal eden konuya ilişkin uyuşmazlıklarda Danıştay'ın konuyla ilgili vermiş olduğu kararlar da ağırlıklı olarak alacağın şüpheli hale geldiği yıl şüpheli alacak karşılığı ayrılması yönündeydi. Ancak, son yıllarda verilen bazı kararlarda alacağın şüpheli hale geldiği yılda ayrılmayan karşılıkların sonraki yıllarda ayrılabilmesine ilişkin görüşler de mevcuttur. Şüpheli alacak karşılıklarının, ala-

4 Ekin KAYIRAN, İşletmelerde Dönem Sonu İşlemleri: Tahsili Şüpheli Hale Gelmiş Alacaklar İçin Karşılık Ayrılması

çağın şüpheli hale geldiği yılı izleyen yıllarda ayrılabilirliğini belirten kararların gerekçesi, Vergi Usul Kanunu'nun 323. maddesinde alacağın şüpheli hale geldiği tarihte karşılık ayrılmasını zorunlu kılan bir hükme yer verilmemiş olmasıdır. Anılan kararlarda, dönemin değişmesi ile birlikte alacağın şüpheli olma niteliğini kaybettiğinin kabul edilemeyeceği belirtilmiş olup, alacağın şüpheli hale geldiği dönemin geçirilmesi halinde, yeni değerlendirme günlerinde de tasarruf değerini muhafaza edecek alacak için karşılık ayırma imkânının ortadan kalkacağı kabulünün, Kanunda öngörülmeleyen bir nedenle kanunla tanınan hakkın bertaraf edilmesi anlamına geleceğine hükmedilmiştir. Bu nedenle, kayıtlarda alacak olarak görülen ve dava safhasında olan meblağın, şüpheli hale geldiği dönemde karşılık ayrılmamış olması nedeniyle, Vergi Mahkemesince şüpheli alacak olarak kabul edilmemesinde isabet bulunmamıştır.⁵

8.1.3. Kamudan Olan Alacaklarda Durum

Kamudan olan alacakların şüpheli alacak uygulamasına konu edilip edilemeyeceği konusunda literatürde farklı görüşlere yer verilmiş bulunmaktadır.

Birinci görüşe göre; Kamu kurum ve kuruluşlarından olan alacakların tahsil edilememesi diye bir sorun olamaz. Ancak ödemelerde bir süre gecikme söz konusu olabilir. Dolayısıyla kamu kurumlarından olan alacaklar için karşılık ayrılması mümkün bulunmamaktadır.

Nitekim, Konuya ilişkin olarak Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilen 21/02/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.18.02-32323-7986-282 sayılı muktezada da; " Şüpheli alacak karşılığı ayrılmasındaki temel unsur oluşması beklenen bir zararın varlığıdır. Kamu idare ve müesseselerinden kaynaklanan bir alacağın zamanında tahsil edilememesi durumunda, bu alacağın tahsilinin imkansız hale geldiği düşünülerek ya da tahsili mümkün olmayacağı kanaati ile dönemsellik ilkesi gereği söz konusu alacakların şüpheli alacak olarak değerlendirilip karşılık ayrılması kamu idare ve müesseselerinin borçlarını ödememesi düşünülmemeyeceğinden söz konusu olamaz." görüşüne yer verilmiştir.

İkinci görüşü savunanlara göre ise; kamudan olan alacakların da varlığı, konusu, tutarı ve içeriğine ilişkin ihtilaflar nedeniyle dava konu edilebilmesi ve bu nedenle tahsili şüpheli hale gelen bu alacaklar için karşılık ayrılabilmesi mümkündür.

Vergi yargısının da her iki yönde de verdiği kararlar bulunmaktadır.

8.1.4. Hatır Senetleri ile Kefalet Sözleşmelerinden Doğan Alacaklarda Durum

Fiktif olması nedeniyle hatır senetlerden doğan alacaklar hasılat ya da gelir kaydedilmez. Bu nedenle de bu senetlerden doğan alacaklar için karşılık ayrılamaz.

Kefaletten doğan alacaklar, gerçek bir ticari ilişkiyi göstermesi özelliği ile hatır senetlerinden ayrılırlar. Ancak, asıl borçlusunun yerine borcun ödenmesi nedeniyle kefaletten doğan alacaklar ticari ve zirai kazancın elde edilmesi veya idame ettirilmesine yani bir kazanç elde etmeye yönelik değildir.

Nitekim Borçlar Kanunu'nun 483. maddesinde kefalet sözleşmesini "onunla bir kimse, borçlunun akdettiği borcun edasını temin etmeyi alacaklıya karşı ta-

5 KAYIRAN, a.g.m.

ahhüt eder” şeklinde belirlemiştir.

Dolayısıyla, bir işletmenin bir başka işletmeyle aralarında yaptıkları kefalet sözleşmesi, işletmenin bir gelir ve menfaat sağlamayı amaçlayarak yaptığı bir eylem değildir. Buna göre şahsi kefalet nedeniyle alacaklısına ödenen ve asıl borçlusundan tahsil edilemeyen alacağın ticari işletme için şüpheli alacak olması mümkün değildir.

8.1.5. Verilen Avansların Geri Alınmamasından Doğan Alacaklarda Durum

Verilen avans karşılığında mal veya avansın geri alınmamasından doğan alacak, bu alacağın ticari veya zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olup olmadığı noktasında önem arz etmektedir. Bu alacağın daha öncesinde hâsılat hesaplarına kaydedilmemiş olmasının maddenin açık hükmüne aykırılık teşkil etmesi nedeniyle herhangi bir karşılık ayrılması mümkün bulunmamaktadır. Aksi yönde görüşlerde mevcuttur.

Bu kapsamda öteden beri hakim görüş; şüpheli hale gelen verilen avanslar için şüpheli ticari alacak karşılığı ayrılamayacağı 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. maddesinde belirtilen şartların yerine getirilmesi halinde karşılık ayrılması mümkün bulunmaktadır.”⁶ denilmektedir. Bu görüş uyarınca alacağın daha önce gelir yaratıcı işlemde oluşmuş olması kriterinden vazgeçilmiş ve alacağın ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olması yeterli görülmüştür.

Nitekim, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı’nca verilen 23/08/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.17.02-VUK-11-25-183 sayılı muktezada da özetle; “İleride teslim alınacak bir hizmet için yapılan sipariş avansı niteliğindeki ödemelerin ticari faaliyetin devamı için yapılması ve bu tür ödemelerin Kanunun 323 üncü maddesinde belirtilen şartları haiz olması halinde, bu ödemelerin tahsil edilemediği durumlarda karşılık ayrılması mümkün bulunmaktadır.” şeklinde görüş bildirilmiştir.

8.1.6. Sonradan Tahsil Edilen Şüpheli Alacakların Durumu

Şüpheli hale gelen bir alacak, karşılık ayrılıp giderleştirildikten sonra, herhangi bir şekilde sonradan tahsil edilir ise, tahsil edilen tutarın tahsil edildiği dönem kazancına dahil edilerek matraha eklenmesi gerekmektedir.

8.1.7. İflas Ertelemesinde Olan Bir Şirketten Alacaklı Olanların Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı Ayırması

İflası istenen bir sermaye şirketinde şirket yönetimi veya şirket alacaklıları mahkemeden iflasın ertelenmesini isteyebilirler. (TTK Mad.324) Kanunda yazılı koşulların varlığı halinde mahkeme yapılacak bu talebi kabul edebilir. Bu durumda iflasın ertelenmesine mahkemece karar verilen bir şirketten alacağı olanların durumu özellik taşımaktadır. Bu kapsamda iflasın ertelenmesi durumunda alacaklılar açısından 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan “Şüpheli Alacak” müessesesinin uygulanıp uygulanmayacağı tereddüte düşülen konulardan biridir.

⁶ Antalya Vergi Dairesi Başkanlığının 23.02.2008 Tarih ve B.07.1.GİB.4.07.17.02/VUK.ÖZ.08.06/ sayılı Özelgesi

Bu konuda Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir özeldede⁷;

“İflasın ertelenmesi, pasifleri aktiflerinden fazla olan, diğer bir deyişle borca batık durumda olan bir işletmenin belli koşullarla geçici olarak iflasına karar verilmesini önlemek, diğer bir deyişle iflas kararı verilmesini gerektiren borca batıklığı ortadan kaldırmak, firma durumunun ıslahı ve varlığını ve faaliyetini sürdürmesini sağlamak amacıyla getirilmiş bir müessesedir. İflasın ertelenmesi bir haktır, görev ya da sorumluluk değildir.

İflasın ertelenmesi kurumunun temel amacı, mali durumu bozulmuş ve iflası istenmiş olan bir sermaye şirketinin mali durumunun düzelmesi olasılığı bulunuyorsa gerekli tedbirleri alarak şirkete toparlanma ve yeniden üretim ve istihdam yaratma imkânı vermektir. Süreç sırasında iyileştirme profesione uygun olarak ticari faaliyete devam edilmektedir. Süreç sonunda başarıya ulaşılabilir, ödemeler yapılabilir ve ticari hayata devam edilebilir. Ya da başarı sağlanamayarak iflas ya da konkordato sürecine de gidilebilir.

Diğer taraftan; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 323. maddesinde, ‘Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla;

1-Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar;

2-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.

Yukarıda yazılı şüpheli alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir.

Bu karşılığın hangi alacaklara ait olduğu karşılık hesabında gösterilir. Teminatlı alacaklarda bu karşılık teminattan geri kalan miktara inhisar eder.

Şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen miktarları tahsil edildikleri dönemde kâr-zarar hesabına intikal ettirilir.’ hükmü yer almaktadır.

Bu hükme göre, dava ve icra safhasında bulunan alacaklarla, yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş olan dava ve icra takibine değmeyecek derecedeki küçük alacaklar şüpheli alacak sayıldığından yukarıda belirtilen şartları taşıyan alacaklar için karşılık ayrılması mümkün bulunmakta olup, bu şartlardan herhangi birisinin mevcut olmaması halinde ise şüpheli alacak kaydına imkan bulunmamaktadır.

Ancak; Vergi Usul Kanununun düzenlemedeki amacı alacağın şüpheli hale geldiğinin ispatı olduğuna göre; alacaklının yasal haklarını sınırlayarak alacağının temini için başvuracağı icra takibini engelleyen İcra İflas Kanunu’nun 179/b maddesi de şartın yerine getirildiğinin ispatı bakımından yeterlidir.

Yukarıda yapılan açıklamalara göre; iflasın ertelenmesi, şirketi idare veya temsille görevlendirilmiş olanlar ya da alacaklılar tarafından iyileştirme projesinin hazırlanıp mahkemeye ibrazı ve mahkemenin de bu projeyi inandırıcı bulması halinde söz konusudur. Bu kararın verilmesi firmadan alacağı olanların alacaklarını tahsil etme imkânını ortadan kaldırmamakta, salt icra takipleri en-

7 Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı, 23.07.2009 Tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.01/01-MUK-57 ve 25281 Sayılı Özeldesi

gellenmektedir. Erteleme kararı dava açsın açmasın tüm alacaklılar bakımından sonuç doğuracağından alacaklıların dava açmalarına ve icra takibi yapmalarına gerek yoktur.

Bu nedenle, gerek alacaklı olduğunuz şirket hakkında “iflasın ertelenmesi” kararının verilmesi ile iflasa ilişkin şartların varlığının tamamen ortadan kalktığından söz edilemeyecek olması, gerekse iflası ertelenen borçlu şirketin takibi icra ve iflas Kanunu hükmü uyarınca engellendiği hususları birlikte değerlendirildiğinde iflası ertelenen şirketten tahsil edilemeyen ve Kanunen takibine de imkân olmayan alacaklarınız için mahkemece iflasın ertelenmesine ilişkin kararın verildiği hesap döneminde şüpheli alacak karşılığı ayırmanız mümkün bulunmaktadır.

Ancak, iflası ertelenen borçlu şirketin daha sonra iflas veya iflastan kurtulma halleri söz konusu olur ise, ayrılan şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen miktarlarının tahsil edildikleri dönemde kâr / zarar hesabına intikal ettirileceği tabiidir.”

İfadesine yer verilmek suretiyle iflas erteleme sürecinde olan bir firmadan alacağı bulunan şirketlerin şüpheli ticari alacak karşılığı ayırabileceği yönünde görüş bildirmiştir. Nitekim Bursa Vergi Dairesi Başkanlığınca verilen bir özelgede de aynı yönde görüş bildirilerek⁸ “iflasın ertelenmesi kararının verilmesi ile iflasa ilişkin şartların varlığının tamamen ortadan kalktığından söz edilemeyecektir. Bu durumda icra ve iflas Kanunu uyarınca borçlunun takibi engellendiğinden şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün bulunmaktadır. Karşılık, mahkemece iflasın ertelenmesine ilişkin kararın verildiği hesap döneminde ayrılmalıdır. Daha sonra iflas veya iflastan kurtulma halleri söz konusu olur ise, ayrılan şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen miktarları tahsil edildikleri dönemde kar-zarar hesabına intikal ettirilecektir.” denilmek suretiyle şüpheli ticari alacak karşılığı ayırabileceği belirtilmiştir.

8.1.8. İflas Masasına Kayıtlı Alacaklar İçin Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı Ayırması

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilen 10/10/2011 tarih ve B.0 7.1.GİB.4.06.18.02-32323-7876-863 sayılı muktezada da bildirildiği üzere; İflas masasına kaydedilen alacaklar için iflas masasına kaydedildiği tarih itibariyle diğer bir ifadeyle icra safhasına intikal ettiği hesap döneminde şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkündür. İflas halinde de ayrılan şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen miktarları tahsil edildikleri dönemde kar-zarar hesabına intikal ettirilir.

Ayrıca, iflas masasınca reddedilen alacaklar için alacak vasfını taşıyıp taşımadığı hususunda yargıda alacağın tespit davası açıldığı durumda, söz konusu alacağın daha önce hâsılat hesaplarına intikal ettirilmiş olması şartıyla davanın açıldığı hesap döneminde şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan, ilgili yılda hâsılat kaydedilerek kurumlar vergisi beyannamesinde gösterilmiş ve iflas masasınca reddedilmiş alacağın mahkeme tarafından kabul edilmemesi durumunda ise söz konusu alacağın Vergi Usul Kanunu'nun 322'nci maddesine göre kazai bir hüküm gereği tahsil imkânının kalmaması ne-

⁸ Bursa Vergi Dairesi Başkanlığının, 21.05.2009 tarih ve B.07.GİB.4.16.17.02.VUK-09-75/2295 sayılı Özelgesi.

deniyle değersiz alacak olarak kayıtlara intikal ettirilmesi mümkündür.

8.1.9. Yurt Dışından Olan Alacaklar İçin Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı Ayırması

Şüpheli Alacak Karşılığı uygulamasında alacağın yurt içinden veya yurt dışından olması bir önem taşımadığından yurt dışından olan alacaklar için de Vergi Usul Kanunu'nun 323. maddesinde belirtilen şartların yerine getirilmesi halinde karşılık ayrılacaktır.

Alacağın tahsili güçlüğünün, objektif olarak inandırıcı belgelerle ortaya konulması, şüpheli alacak uygulaması açısından önemli bir şart olup kanun koyucu şüpheli hale geldiği ileri sürülen alacağın, ciddi olarak takip edildiğinin yargıdan veya icra organlarından alınacak belgelerle tevsikini öngörmüştür.

Bu çerçevede yurt dışından olan alacakların şüpheli hale geldiğinin ispatlanabilmesi için ticari iş yapılan firmanın mukim olduğu ülkenin mahkemelerinde dava açılması veya icra takibinde bulunulması gerekmektedir. Yurt dışından olan alacakların dönem sonunda değerlemesi nedeniyle oluşacak kur farkları da asıl alacağın akıbetine tabi olduğundan asıl alacak şüpheli hale geldikten sonra bu alacağa bağlı olarak oluşan kur farkları için de şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün bulunmaktadır.

8.1.10. Temlik Edilen Alacaklar İçin Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı Ayırması

818 sayılı Borçlar Kanununun 162 nci maddesinde; "*Kanun veya akit ile veya işin mahiyeti icabı olarak menedilmiş olmadıkça borçlunun rızasını aramaksızın alacaklı, alacağını üçüncü bir şahsa temlik edebilir.*" hükmüne yer verilmiştir.

Bahsi geçen Kanun hükmü uyarınca temlik edilen alacağın, alacak talep hakkı temlik edilen firmaya geçeceğinden, Kanunun amir hükümlerine uygun şekilde temlik edilen alacak, temlik eden açısından ortadan kalkacaktır.

Buna göre; borca mahsuben temlik edilen tutarlar için 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 323 üncü maddesi hükümleri uyarınca şüpheli ticari alacak karşılığı ayrılması mümkün bulunmamaktadır.⁹

8.1.11. Ortaklardan Alacak İçin Adat Faizi İçin Fatura Düzenlenmesi Ve Şüpheli Alacak Karşılığı Ayrılması

Bilindiği üzere Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasında, kurumların ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması durumunda, kazancın tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırılması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı; alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, **ödünç para alınması ve verilmesi**, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemlerin her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirileceği belirtilmiştir. Söz konusu maddenin ikinci fıkrasında ise, ilişkili kişilerin kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade ettiği; üçüncü fıkrasında ise emsallere uygunluk ilkesinin tanımı yapılarak emsallere

⁹ Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilen 15/02/2011 tarih ve B.07.1.G İB.4.06.18.02-32323-7834-78 sayılı mukteza

uygunluk ilkesinin 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 ettiği hükme bağlanmıştır.

Bu açıklamalar çerçevesinde, şirket ortakları ilişkili kişi kapsamında olduğundan, şirketin ortaklarından olan alacaklarına uygulanan faizin emsallere uygun olması gerekmektedir. Söz konusu emsal faiz oranı anılan madde hükmü ile konuya ilişkin 1 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğde yapılan açıklamalara göre belirlenecektir. Aksi halde kazancın transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım hükümleri yönünden değerlendirileceği tabiidir.

Buna göre şirketinizin ortaklarına nakit olarak borç verdiği ancak tahsil edemediği alacakları ile bu alacaklar için hesaplanan adet faizleri için şüpheli alacak karşılığı ayrılıp ayrılamayacağına ilişkin olarak Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı'nca verilen 20/06/2013 tarih ve 70280967-105[323-2012/12]-111 sayılı muktezada özetle aşağıdaki görüşe yer verilmiştir.

“... Bir alacağın şüpheli alacak niteliği kazanabilmesi için birinci şart bu alacak ile işletmenin elde etmeyi amaçladığı ticari ve zirai kazanç arasında illiyet bağı bulunması gerekmektedir. Bu nedenle, **ortaklardan olan alacaklarınızın** ticari faaliyetin elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmaması nedeniyle bu alacak için şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, şirketinizin ortaklardan olan alacaklarına **aylık dönemler itibarıyla hesaplanan adet faizleri için** Kanunda yer alan şartların yerine getirilmesi durumunda şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün bulunmaktadır.”

8.1.12. Faktoring Şirketlerinde Şüpheli Alacak Karşılığı Uygulaması

Konuya ilişkin bir başka özellik arz eden husus ise faktöring şirketleri tarafından ayrılan şüpheli alacak karşılıklarıdır. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 12.09.2011 tarih ve 085399 sayılı görüş yazısında şüpheli alacak karşılığı ayrılabilmesi için alacağın daha önce hasılat olarak kaydedilmesi gerektiği, alacağın ticari veya zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olması için işletme kayıtlarına hasılat olarak girmesi veya ticareti yapılacak mal veya hizmetin maliyeti ile ilgili olması gerektiği, şüpheli alacağın karşılık ayrılarak zarar yazılabilmesi için karın oluşumunu etkilemesi, daha önce tahakkuk esas gereği hasılat hesaplarına intikal ettirilmiş olması gerektiği, dolayısıyla faktöring şirketlerinin daha önce hasılat kaydetmedikleri alacakları için şüpheli alacak karşılığı ayırmalarının mümkün olmadığı belirtilmektedir. Ancak Danıştay Dördüncü dairesi 15.06.2010 tarih E.2009/2277, K:2010/3654 sayılı kararında “30.09.1983 tarih ve 90 sayılı Ödünç Para Verme İşleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 3.üncü maddesinin (c) bendinde faktoring şirketi, mal ve hizmet satışlarından doğmuş veya doğacak alacakları temellük ederek tahsili üstlenen, bu alacaklara karşılık ödemelerde bulunarak finansman sağlayan şirket olarak tanımlanmıştır. Davacı şirket, kredili satış yapan firmaların, bu satışlardan doğan alacak haklarını temellük ederek finansal bir faaliyet yürütmektedir. Faktoring anlaşması ile satıcı firmanın gerçekleştirdiği kredili satışlardan doğan alacakların vadesinde tahsili, satıcı firmaya kredili satış tutarının belli oranında kredi verilmesi, müşterilerin mali durumlarının takibi gibi işlemler gerçek-

leştirmektedir. Faktoring sözleşmelerinin rücu edilebilir nitelikte olması halinde tahsili gerçekleşmeyen alacaklar için müşteriye rücu etme hakkı saklı olmakla beraber, eğer şirket, alacağını müşteriden de tahsil edemez ise risk üstünde kalmaktadır. Dolayısıyla, davacı şirketin faaliyet alanı ile ilgili olup, gerek asıl borçludan gerek müşterisinden tahsil edemeyip icra takibine başladığı faktoring alacaklarının ticari kurallara uygun olarak ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 323.ncü maddesinde belirtildiği şekliyle ticari kazancının elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

Bu durumda, ticari faaliyetin bir unsuru olan ve icra yoluyla takip edilen alacaklara ilişkin olarak Kanunda öngörülen şüpheli alacak karşılığı ayırma koşulları olayda gerçekleşmiş olup, davacının imzaladığı faktoring sözleşmelerinin geri dönülebilir nitelikte olduğu ve söz konusu alacakların hasılat olarak kayıtlara intikal ettirilmediği gerekçesiyle karşılık ayrılmayacağı ileri sürülerek yapılan tarhiyatta ve bu tarhiyata karşı açılan davayı reddeden Vergi Mahkemesi kararında yasaya uyarlık bulunmamaktadır." Görüleceği üzere Danıştay Gelir İdaresinin aksine faktoring şirketlerinin hasılat olarak kaydetmedikleri alacaklar içinde karşılık ayırabilecekleri görüşündedir.

8.1.13. Şüpheli Alacak Karşılığı Ayrılmasında Özellikli Durumlar

- Kampanyalı (ön ödemeli) satışlardan doğan alacaklar ve avans mahiyetindeki alacaklar için karşılık ayrılamaz.

- 334 Sayılı VUK Genel Tebliği'ne göre alacağın ilgili dönem kayıtlarına girmiş olması ve KDV beyannamelerinde beyan edilmiş olması şartıyla, **KDV içeren şüpheli alacaklarda katma değer vergisi için de karşılık ayrılabilir.**

- Aciz vesikasına bağlanan alacaklarda alacağın tamamı için değil bu vesikada yer alan tutar kadar karşılık ayrılabilir.

Dövizle endeksli veya döviz cinsinden olan şüpheli alacaklar için karşılık ayrılmasına karar verilmesi halinde, bu alacağa bağlı olarak ortaya çıkan kur farkları da şüpheli alacak kabul edilerek karşılık ayrılır.

- İştiraklerden olan alacaklar için karşılık ayrılabilir.
- İflas halindeki kişilerden olan alacaklar için karşılık ayrılabilir.

Ferdi işletme ve şahıs şirketlerinde şirketin ortaklarından olan alacakları için karşılık ayrılamaz.

- Şahıs şirketlerinden (Kollektif ve Adi Ortaklıklar) olan alacaklardan TTK hükümlerine göre tüm ortaklar bütün mal varlıklarıyla müteselsilen sorumlu olduklarından, şüpheli alacak karşılığı ayrılabilmesi için şirket ve ortakların hepsi için takibata geçilmiş olması gerekmektedir.

- Ciro edilmek suretiyle gelen senet bedelinin ödenmemiş olması durumunda, şüpheli alacak karşılığı ayrılabilmesi için bu senedi ciro eden kişi hakkında takibat yapılmış olması gerekir.

- Kefaletle bağlı olan alacaklarda asıl borçlunun yanı sıra kefil nezdinde de takibata geçilmiş olması gerekir.

- Hatır senetleri için şüpheli alacak karşılığı ayrılamaz.

- TMSF'ye devredilen bankalarda bulunan mevduat ve repo hesapları için karşılık ayrılamaz. Aksi yönde görüşler de mevcuttur.

8.2. Değersiz Alacaklar

8.2.1. Değersiz Alacak Koşulları

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 322 nci maddesinde “Kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkân kalmayan alacaklar değersiz alacaktır.

Değersiz alacaklar, bu mahiyete girdikleri tarihte tasarruf değerlerini kaybederler ve mukayyet kıymetleriyle zarara geçirilerek yok edilirler. İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin bu madde hükmüne giren değersiz alacakları, gider kaydedilmek suretiyle yok edilirler.” hükmü yer almaktadır.

Söz konusu madde hükmüne göre, bir alacağın değersiz alacak sayılarak gider kaydedilebilmesinin şartları aşağıdaki gibidir.

a- Alacak, bilanço veya işletme hesabı esasına göre defter tutan ticari veya zirai kazançla iştiğal eden işletmelere ait olmalıdır.

b- Alacak ticari işle veya işletmeyle ilgili olmalıdır

c- Alacağın tahsili, kazai bir hükme (yargı kararı) veya kanaat verici bir vesikaya göre imkansız hale gelmelidir.

d- Alacak ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve devam ettirilmesi ile ilgili olmalıdır.

8.2.2. Değersiz Alacak Sayılmada Kazai Hüküm veya Kanaat Getirici Vesika Kavramları

Bu hükme göre, bir alacağın değersiz alacak olarak değerlendirilebilmesi için kazai bir hükme veya kanaat verici bir belgeye göre tahsiline imkân kalmadığının ispatı gerekir.

Görüldüğü gibi değersiz alacak; kaybedilmiş, tahsiline artık imkân kalmamış, değeri sıfıra inmiş bir alacaktır. Kanuni düzenlemeye göre alacağın tahsil imkânının kalmadığının, kazai bir hükümle veya kanaat verici bir vesika ile tevsik edilmesi icap etmektedir. Kazai bir hükümden anlaşılması gereken, alacağın tahsili için kanun yollarına başvurulmuş olması, icra takibinin yapılmış bulunması, bu müracaatlar ve takipler sonunda, alacağın ödenmeyeceğine hakim tarafından hükmedilmiş olması; kanaat verici vesika teriminden ise ödemeyi imkansız hale getirmiş hal ve sebepler sonucu ortaya çıkmış belgeler anlaşılmasıdır. Alacağın tahsil güçlüğünün objektif ve inandırıcı belgelerle ortaya konması değersiz alacak uygulaması bakımından büyük önem taşımaktadır. Aksi takdirde alacakların tahsilinin mümkün olmadığı takdirde mükellefe bırakılmış olur. Böyle bir boşluk bırakmamak amacıyla kanun koyucu değersiz hale geldiği ileri sürülen alacağın ciddi olarak takip edildiğine ilişkin çabaların kazai bir hüküm veya kanaat verici bir vesika ile tevsikini öngörmüştür.

Kanaat verici bir vesikadan ne anlaşılması gerektiği hususunda kanunda yeterli açıklık bulunmamaktadır. Bu durum, değersiz alacak uygulamasının kapsamını genişletmekle beraber, kanaat verici bir vesikadan söz edebilmek için tahsil olanaksızlığını gösteren bir delilin varlığı şarttır. Bu kapsamda kanaat verici vesikalara örnek olarak şunları verebiliriz;

- Borçlunun herhangi bir mal varlığı bırakmadan ölümü veya Medeni Kanununun 31 ve izleyen maddelerine göre mahkemelerce borçlu hakkında verilen gaiplik kararı ve mirasçılarının da mirası reddettiklerine dair sulh hukuk mahkeme-

lerince verilmiş bulunan mirası red kararı,

- Borçlunun yurt dışına kaçması ve haciz edilebilecek malı olmadığını gösterir belge,
- Alacaktan vazgeçildiğini gösteren mahkeme tutanakları,
- Borçlunun adresinin saptanamaması nedeniyle icra takibat dosyasının kaldırıldığını gösteren icra memurluğu yazısı,
- Alacaktan vazgeçildiğine dair konkordato anlaşması,
- Borçlunun, ülkeyi dönmek üzere terk ettiğini belirleyen gazeteler ve bunu doğrulayan resmi makam belgeleri.
- Borçlunun dolandırıcılıktan mahkûm olması ve herhangi bir mal varlığı bulunmadığını belgeleyen resmi evrak ve diğerleri,
- Ticaret mahkemesince borçlu hakkında verilmiş ve ilgili masa tarafından tasfiyeye tutulmuş bulunan iflas kararına ilişkin belgeler

8.2.3. Aciz Vesikası veya Semeresizlik Belgesine Bağlanmış Alacakların Durumu

2004 sayılı İcra İflas Kanununun 143 üncü maddesinde “*Alacaklı alacağının tamamını alamamış ve aciz vesikası düzenlenmesi için gerekli şartlar yerine gelmişse, icra dairesi kalan miktar için hemen bir aciz vesikası düzenleyip alacaklıya ve bir suretini de borçluya verir; bu belgeler hiçbir harç ve vergiye tabi değildir.*

Bu vesika ile 105 inci maddedeki vesika borcun ikrarını mutazammın senet mahiyetinde olup, alacaklıya 277 nci maddede yazılı hakları verir. Alacaklı aciz vesikasını aldığı tarihten bir sene içinde takibe teşebbüs ederse yeniden ödeme emri tebliğine lüzum yoktur. Aciz vesikasında yazılı alacak miktarı için faiz istenemez. Kefiller, müşterek borçlular ve borcu tekeffül edenler bir miktar için vermeye mecbur oldukları faizlerden dolayı borçluya rücu edemezler. Bu borç borçluya karşı aciz vesikasının düzenlenmesinden itibaren yirmi yıl geçmesiyle zamanışımına uğrar. Borçlunun mirasçıları, mirasın açılmasından itibaren bir sene içinde alacaklı hakkını aramamışsa, borcun zamanışımına uğradığını ileri sürebilir.....” hükmü yer almaktadır.

Buna göre, aciz vesikası, alacağını tamamen alamamış olan alacaklıya, ödenmeyen alacak miktarı için verilen bir belgedir. **Bu belgenin verilmesi ile alacaklının alacağı son bulmaz, hatta alacaklının durumu kısmen kuvvetlendirilmiş olur. Örneğin alacağın zamanışımı süresi belgenin düzenlenmesinden itibaren yirmi yıl olur ve artık borçlu borcunun olmadığını iddia edemez. Başka bir deyişle aciz belgesi İcra İflas Kanununun 68 inci maddesi anlamında borç ikrarını içeren bir belge olup, alacağın değersiz olduğuna ilişkin bir vesika değildir.** Bu nedenle bir alacağın aciz belgesine bağlanmış olması, alacağın gelecekte tahsil edilme imkânını ortadan kaldırmamaktadır.

Bu açıklamalara göre, şüpheli alacak karşılığı ayrılan ancak takip sonucu aciz vesikası alınan alacaklar için değersiz alacak ayrılması mümkün değildir.

Diğer taraftan, **semeresizlik belgesi** borçlunun bilinen tüm adreslerinde yapılan icra işlemlerinin sonuçsuz kalması ve borçlunun haciz yapılacak başkaca adresinin tespit edilememiş olması, ilgili yerlere yapılan haciz müzekkerelerin-

den herhangi bir sonuç alınamaması ve tahsilat yapılamadığını gösteren alacaklının talebi üzerine icra müdürlüğünce alacaklıya verilen bir belgedir. Söz konusu belge ile borçlunun borcu ortadan kalkmamakta olup, borçlunun tespit edilebilecek bir adresi bulunması halinde icra işlemine devam edilebilecektir. Bu nedenle semeresizlik belgesinin de alacaklı açısından değersiz alacağın ispatı açısından kanaat verici vesika olarak kabul edilmesi mümkün değildir.¹⁰

8.2.4. SGK Tarafından Özel Hastanelere Eksik Ödenen Hizmet Bedelinin Değersiz Alacak Olup Olmadığı

Özel sağlık kuruluşlarınca Sosyal Güvenlik Kurumu mensuplarına verilen sağlık hizmetlerine ilişkin düzenlenen fatura bedellerinin Kurumca ödenmesi sırasında kesintiye tâbi tutulması nedeniyle oluşan alacakların değersiz alacak kabul edilip edilemeyeceği ve bu kesintilere isabet eden katma değer vergisinin indirim konusu yapıp yapılamayacağı hususu da konuya ilişkin bir başka tereddüt yaratan konudur. Konuya ilişkin Maliye Bakanlığı görüşü aşağıdaki gibi özetlenebilir.¹¹

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 227 nci maddesinde, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça bu Kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsikinin mecburi olduğu açıklanmıştır.

Anılan Kanunun 229 uncu maddesinde de fatura; satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika olarak tanımlanmıştır. Kanunun 231 inci maddesinin 5 numaralı bendinde de, faturanın malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren yedi gün içinde düzenleneceği, bu süre içinde düzenlenmemiş olan faturaların hiç düzenlenmemiş sayılacağı, 232 nci maddesinde ise, birinci ve ikinci sınıf tüccarlarla kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek, satın aldıkları emtia ve hizmetler için de fatura istemek ve almak zorunda oldukları hükme bağlanmıştır.

Ayrıca, mezkûr Kanunun 322 nci maddesinde kazaî bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkân kalmayan alacakların değersiz alacak olduğu, değersiz alacakların, bu mahiyete girdikleri tarihte tasarruf değerlerini kaybedecekleri ve mukayyet kıymetleriyle zarara geçirilerek yok edileceği hüküm altına alınmıştır.

Yukarıdaki Kanun hükümlerinden anlaşılacağı üzere, fatura müşterinin borçlandığı gerçek meblağı gösterir. Mal teslimi ve hizmet ifasının tamamlandığı günden itibaren azami yedi gün içinde fatura düzenlenmesi gerekir. Sağlık hizmetinin sunumunun bitimiyle hizmet tamamlanmaktadır. Bu aşamada hizmet iadesi mümkün değildir. Hizmet iade edilemeyeceğine göre iade adı altında fatura da düzenlenmesi söz konusu olmamaktadır.

Buna göre, sağlık hizmetinden yararlanan kamu kurum ve kuruluşlarının fatura bedelini herhangi bir şekilde düşük ya da reddedilen miktar kadar eksik ödemesi durumunda ödenmeyen kısmın faturayı düzenleyen tarafından hasılattan çıkarılması, Vergi Usul Kanununun alacaklarda amortisman (değersiz alacaklar) hükümlerine göre mümkün bulunmaktadır.

10 Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilen 01/03/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.01.0-VUK-323-68 sayılı mukteza da aynı görüşe yer verilmiştir.

11 Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilen 03/02/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.38.15.01-KV-20-178-22 sayılı mukteza.

Söz konusu işlemin tevsiki ile ilgili olarak, Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından ödemenin eksik yapılmasına ilişkin verilen belgelerin 322 nci madde kapsamında kanaat verici vesika olarak kabul edilmesi mümkün olup, bu belgelerin Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre muhafaza ve ibraz edilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, sağlık hizmetinden yararlanan Sosyal Güvenlik Kurumunun, sağlık hizmetine ilişkin fatura bedelini herhangi bir şekilde düşük ya da reddedilen miktar kadar eksik ödemesi durumuna ilişkin verilecek belgede, eksik ödeme yapılacak faturanın tarihi, seri ve sıra numarası, hastanenin adı, ödeme yapılmayacak tutarın yer alması gerekmektedir.

Diğer taraftan, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1 inci maddesi ile ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabi tutulmuş, 10 uncu maddesi ile mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması ile vergiyi doğuran olayın meydana geleceği hükme bağlanmıştır.

Anılan Kanunun 20 nci maddesinde, teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu ve bu bedel deyiminin, malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne surette olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade ettiği belirtilmektedir.

Buna göre, teslim ve hizmetlerin bedelinin Sosyal Güvenlik Kurumundan tahsil edilememesi, bu bedel üzerinden hesaplanacak katma değer vergisinin beyan edilmesine engel teşkil etmemektedir. Ancak, fatura tutarından Kurum tarafından yapılan kesinti içerisinde yer alan katma değer vergisinin de iç yüzde yöntemiyle hesaplanarak alacağın aslı ile birlikte gider hesaplarına intikal ettirilmesi mümkündür.

Diğer taraftan Danıştay 9. Dairesi de, 31/03/2010 tarih ve E: 2008/5755, K: 2010/1567 sayılı kararında; “özel hastane işleten şirketin sağlık hizmeti verdiği resmi kurumlar adına düzenlediği fatura bedellerinin bir kısmının bu kurumlarca ödenmemesi durumunda eksik ödenen fatura tutarının Katma Değer Vergisi Kanununun 35. Maddesi kapsamında değerlendirilerek indirim konusu yapılmasında hukuki bir engel bulunmadığına” karar vermiştir.

8.2.5. Personel Tarafından Çalınan Paranın Değersiz Alacak Olarak Gider Yazılıp Yazılmayacağı

İşletmede çalışan personel tarafından çalındığı mahkeme kararıyla sabit olan paralar ile işletme personeline avans olarak verilen ancak tahsil edilemeyen paraların değersiz alacak olarak giderleştirilip giderleştirilemeyeceğine ilişkin Maliye Bakanlığı görüşü ise aşağıdaki gibi özetlenebilir.¹²

213 sayılı Vergi Usul Kanununun “Değersiz alacaklar” başlıklı 322 nci maddesinde, bir alacağın değersiz alacak sayılabilmesi için alacağın iş ve işletme ile ilgili olması, ticari veya zirai faaliyet sonucu olarak doğmuş bulunması, kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre alacağın tahsiline olanak kalmadığının anlaşılması, alacağın bilanço veya işletme hesabı esasında defter tutan iktisadi işletmelere ait olması, hatır senedi ile kefaletten doğan alacaklardan olmaması, aciz vesikasına bağlanan alacak olmaması gerekmektedir.

¹² Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilen 04/09/2013 tarih ve 62030549-120[68-2012/903]-1435 sayılı mukteza.

Maddede belirtilen “kazai hüküm”den kasıt, alacağın tahsil edilme imkanının tamamen ortadan kalktığını hükme bağlayan bir mahkeme kararının varlığıdır. Yine aynı maddede ifade edilen “kanaat verici bir belge”den söz edebilmek için ise, alacaktan açıkça vazgeçildiğini gösteren bir belgenin ya da tahsil imkansızlığını gösteren bir delilin varlığı şarttır. Vergi mevzuatımızda kanaat verici belgelerin neler olduğu hususunda kesin bir hüküm olmamakla birlikte, gerek Danıştay’a intikal eden ihtilaflar sonucu verilen kararlarda gerekse Gelir İdaresinin uygulamalarında; alacaktan vazgeçildiğini gösteren ve inandırıcı olan anlaşmalar ve benzeri vesikalar (mektup, muhasebe evrakı ve yazılı her türlü belge gibi), borçlunun kesin olarak yurt dışına çıkmış olduğunu gösteren belgeler kanaat verici belge olarak kabul edilmektedir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, İşletmelerin kasasından bir çalışan tarafından çalınan paranın, olağan faaliyetler sonucu doğan bir alacak olmaması nedeniyle değersiz alacak olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

8.2.6. Değersiz Alacaklarda Özellikli Konular :

- Bir alacağın değersiz alacak sayılabilmesi için tüm hukuki yolların tüketilmiş olması gerekir.
- Borçlunun iflas etmiş olması tek başına değersiz alacak yazmak için yeterli değildir.

Alacağın değersiz hale geldiği yıl hesaplarına gider (zarar) yazılması gerekir. Aksi takdirde izleyen yıllarda dikkate alınmaz. Değersiz alacaklar daha sonra tahsil edilirse tahsil edildiği yıl gelir yazılır. Bilanço esasına göre defter tutan işletmeler değersiz hale gelen alacaklarını değersiz hale geldikleri yıl mukayyet değerleri ile zarara geçirerek, işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ise defterlerine gider kaydederek yok ederler.

- KDV içeren değersiz alacaklarda KDV de değersiz alacak olarak kabul edilecektir.
- Yurt dışından olan alacaklar da Kanunda belirtilen şartların varlığı halinde şartların oluştuğu dönemde değersiz alacak olarak gider yazılabilir.

8.3. Vazgeçilen Alacaklar

VUK’ un 324. maddesine göre; “Konkordato veya sulh yoluyla alınmasından vazgeçilen alacaklar, borçlunun defterinde özel bir karşılık hesabına alınır. Bu hesabın muhteviyatı alacaktan vazgeçildiği yılın sonundan başlayarak üç yıl içinde zararla itfa edilmediği takdirde kar hesabına naklolunur.”

Konkordato veya sulh yoluyla alınmasından vazgeçilen alacaklar, **alacaklı yönünden** değersiz alacaktır. **Borçlu yönünden** ise gerçek pasifte bir azalma olmuş, öz sermaye artmıştır. Bu nedenle vazgeçilen alacak borçlu yönünden hâsılât (kâr) hükmündedir. Ancak borcu bağışlanan bir kimsenin mali durumunun esasen bozuk olduğu göz önünde tutularak bu kârın alacaktan vazgeçildiği yılda değil, daha ileriki yıllarda vergilendirilmesi öngörülmüştür.

Vazgeçilen alacakları değersiz alacaklardan ayıran en önemli husus sulh yoluyla alacaktan vazgeçme halidir. Sulh yolunun kabul edilebilmesi için sulhun yine de mahkeme sürecinde ve mahkeme vasıtasıyla sağlanmış olması kanaat verici vesika oluşturmak için gereklidir. Kanaat verici bir vesikaya dayanmadığı takdirde sulh sonucu vazgeçilen alacakların, alacaklı açısından zarar yazılması eleştirisi konusu yapılabilir. Nitekim 4503 Sayılı Kanunla Vergi Usul kanununa

eklenen; deprem felaketine maruz kalan yörelerde, gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyet kaydı bulunan kişilerden alacağı bulunan mükellefler için, VUK' un 322 ve 323. maddeleri hükümlerinin uygulanmasına dair geçici 24. maddeyle ilişkin olarak yayımlanan 284 Sıra No'lu Vergi Usul kanunu Genel Tebliği ile sulh anlaşmasının notere tasdik ettirilmesi veya noter huzurunda düzenlenmesi zorunluluğu getirilmiştir. Eğer borçlu çeşitli nedenlerle borçlarını ödeyemeyecek duruma düşmüş ise ve bu durum kanıtlanabiliyorsa vazgeçilen alacak değersiz alacak olarak kabul edilir. Özel anlaşmalarla tahakkuk etmiş bir alaktan vazgeçilmesi vergi uygulamasında kabul edilemez.

Vazgeçilen alacaklar, borçlunun defterinde açılan özel bir karşılık hesabına alınır. Bu hesaba alınan alacak üç yıl içinde zararlar kapatılmadığı takdirde dördüncü yıl kâra aktarılır.

Normal bekleme süresi üç yıl olmakla beraber daha önce işin bırakılması, ölüm ve kurumlarda tasfiye halinde kâra aktarılır. Geçmiş yıl zararları kaynağı ne olursa olsun, bekleme süresi içinde vazgeçilen alaktan mahsup edilemez.

Vazgeçilen alacaklarda bu şekilde üç yıllık vergi ertelemesinden yararlanabilmek için bilanço esasına göre defter tutma zorunluluğu bulunmaktadır. İşletme hesabı esasına göre defter tutanların işletme hesabı defterinde bu kayıtları izlemeleri mümkün olmadığı için bu avantajdan yararlanmaları mümkün değildir. İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler (borçlu mükellef) alaktan vazgeçildiği yılda bu tutarları hâsılat kaydetmek zorundadırlar.

Alacaklı işletme açısından ise; vazgeçilen alacağın gider yazılması mümkün olmadığından söz konusu tutar kanunen kabul edilmeyen gider olarak matraha ilave edilecektir.

8.3.1. Konkordato Yoluyla Vazgeçilen Alacaklar

Konkordato, ödeme kabiliyeti azalan bir borçlunun alacaklıları ile anlaşmak suretiyle borcundan kısmen kurtulmasıdır. Tabiatıyla konkordatonun hüküm ifade edebilmesi için alacaklının borçlunun hazırladığı teklifi kabul etmesi gerekir. Konkordato zaman veya miktar yönünden yapılabilir.

Alacaklıların, alacaklarının belirli bir kısmından vazgeçmeleri şeklinde olursa miktar konkordatosu söz konusudur. Bu halde alacaklılar, vazgeçmiş oldukları alacak miktarı kadar karşılık gideri yazabileceklerdir.

Vazgeçilen alacakların borçlu yönünden kara alınması bakımından bekleme süresi, normal olarak üç yıl olmakla birlikte, daha önce işin terki, ölüm, kurumlarda devir hallerinde, üç yıllık süreye bakılmaksızın ölüm veya devir tarihinde kara intikal ettirilir.

Borçlunun, borcunun vadesinin uzatılması halinde borcunun tümünü ödeyeceği teklifinin kabul edilmesi durumunda ise söz konusu olan vade konkordatosudur. Bu konkordato şeklinde alacaklının tahsilinden vazgeçtiği herhangi bir alacak söz konusu değildir. Sadece mevcut alacağın vadesi uzatılmıştır.

Bu durumda herhangi bir karşılık ayrılması ya da gider yazılması söz konusu olamayacaktır. Zira ortada vazgeçilen bir alacak diğer bir ifadeyle borçlunun ödemekten kurtulduğu herhangi bir borç söz konusu değildir.

8.3.2. Sulh Yoluyla Vazgeçilen Alacaklar

Konkordato halinin tevsik edilmesinde bir zorluk bulunmamaktadır. Ancak

aynı durum vazgeçilen alacaklar açısından düzenlenen ikinci durum olan sulh yoluyla vazgeçilen alacaklar için geçerli değildir. Şöyle ki, sulh yolu için gerekli bir hukuki prosedür olup olmadığı veya sulh anlaşmasının şekle tabi olup olmadığı konusunda kanunda bir açıklık yoktur. Bu tür durumlarda gelir idaresinin konuya bakış tarzı önem kazanmaktadır.

Ayrıca 4503 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanunu'na eklenen geçici 24. maddeye ilişkin olarak yayımlanan 284 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile sulh anlaşmasının notere tasdik ettirilmesi veya noter huzurunda düzenlenmesi zorunluluğu getirilmiştir.

8.4. Alacak ve Borç Senetleri Reeskontu

8.4.1. Reeskont Uygulaması ve Şartları

İktisadi işlemlere dahil senetli borç ve alacakların reeskonta tabi tutulma işlemleri, Vergi Usul Kanunu'nun 281 ve 285. maddelerinde düzenlenmiştir.

Reeskont, işletme aktifinde veya pasifinde yer alan alacak ve borç senetlerinin değerlendirme günündeki gerçek değerine indirgenmesidir. Reeskont ayırmanın şartları aşağıdaki gibi özetlenebilir.

- Alacak veya borç senede bağlı olmalıdır.
- Senet, vade içermelidir.
- Senedin vadesi değerlendirme günü itibariyle gelmemiş olmalıdır.
- Senet bilançoda yer almalıdır.
- Senet kazancın elde edilmesine yönelik olmalıdır.

• 21.06.2013 tarih ve 28684 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasının Reeskont ve Avans İşlemlerinde Uygulanacak Faiz Oranları Hakkında Tebliğiyle, bu tarihten itibaren yürürlüğe girmek üzere 31.12.2013 tarihine kadar yeni bir değişiklik yapılmadığı takdirde 31.12.2013 tarihinde yapılacak olan reeskont işlemlerinde % **11,00** oranı uygulanacaktır. Bilindiği üzere 238 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine göre; Ticari işletmelerin alacak ve borç senetlerinin reeskont işlemlerinde esas alacakları oran, T.C.M.B.'nce "Avans İşlemleri" için belirlenen orandır.

• Önceki dönemlere ilişkin Reeskont oranları ile bu oranların dayanağı olan tebliğlerin dökümüne ise aşağıda tablo halinde yer verilmiştir.

REESKONT ORANLARI			
Dönem	Resmi Gazete		Reeskont Oranı (%)
	Tarih	No	
28.12.2007 – 08.04.2009	28.12.2007	26740	27
09.04.2009 – 11.06.2009	12.06.2009	27195	20
12.06.2009 – 21.12.2009	12.06.2009	27256	19
22.12.2009 – 29.12.2010	22.12.2009	27440	16
30.12.2010 – 29.12.2011	30.12.2010	27801	15
30.12.2011 – 18.06.2012	29.12.2011	28157	17,75
19.06.2012 – 19.12.2012	19.06.2012	28328	16,50
20.12.2012 – 20.06.2013	12.12.2012	28503	13,75
21.06.2013 –	21.06.2013	28684	11,00

8.4.2. Reeskontta Özellikli Durumlar

Bankalar, bankerler ve sigorta şirketleri dışında kalan ve bilanço esasına göre defter tutan mükellefler için reeskont işlemi **ihhtiyaridir**.

Ancak, alacak senetlerini reeskonta tabi tutan kuruluşlar, borç senetlerini de reeskonta tabi tutmak zorundadır. Kısmi reeskont işlemi yapılamaz. Örneğin; alacak senetlerinin bir kısmını reeskonta tabi tutup, diğer kısmını tutmamak olmaz.

- Bankalara teminata ve tahsilata verilen senetler için de reeskont hesaplanabilir.
- Kampanyalı (ön ödemeli) satışlarla ilgili olarak alınan senetler için reeskont hesaplanamaz.
- Hatır senetleri için reeskont hesaplanamaz.
- Yıllara sari inşaat dolayısı ile alınan senetler için reeskont hesaplanamaz.
- Senetsiz alacak ve borçlar için vadesi belli olsa dahi reeskont hesaplanamaz.
- Müflisten olan alacaklar için reeskont hesaplanamaz.
- Finansal kiralama işlemlerinde kiralayan tarafından aktifleştirilen alacak tutarının reeskonta tabi tutulması mümkün bulunmamaktadır.

• Senet tutarı KDV de içeriyorsa, KDV hasılat unsuru olmadığından, reeskont işlemi yapılırken bu kısmın senet bedelinden düşülüp düşülmeyeceği tartışmalıdır. Ancak 334 No.'lu VUK Genel Tebliğinde şüpheli alacaklar için yapılan açıklamalar paralelinde kanaatimizce senet tutarının KDV de içermesi halinde reeskont işlemi KDV dahil tutar üzerinden yapılmalıdır. Maliye Bakanlığınca verilen bir özelgede¹³; şirketlerin ekonomik faaliyetlerinin doğal bir sonucu olarak ortaya çıkan ve şirketlerin satışları sırasında satış bedeli ile birlikte alacak senedinin bedelini oluşturan KDV'nin, işletme alacaklarının unsurunu teşkil eden ve doğrudan doğruya mal veya hizmetin satılmasından kaynaklanan bir alacak olması nedenleriyle; reeskont uygulamasının alacak senedi içerisinde yer alan KDV dahil bedel üzerinden yapılmasının mümkün olduğu belirtilmiştir.

• **Yabancı para cinsinden** olan senetli alacak ve borçlar reeskonta tabi tutulabilir. (VUK. 280/3). Ancak bu durumda reeskont oranı olarak; senette faiz oranı yoksa **LIBOR** (Londra Bankalar Arası Faiz Oranı) esas alınır. (Belli başlı yabancı para birimleri için yaklaşık LIBOR Oranları aşağıdaki gibidir.)

Para Birimi	1 Aylık	3 Aylık	6 Aylık	12 Aylık
AMERİKAN DOLARI	0,1640	0,2444	0,3454	0,5806
EURO	0,2150	0,2743	0,3499	0,5367
İNGİLİZ STERLİNİ	0,4888	0,5255	0,6047	0,8741
İSVİÇRE FRANGI	-0,0050	0,0220	0,0764	0,2060
JAPON YENİ	0,1071	0,1464	0,2093	0,3714

13 Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 10.08.2001 Tarih ve 42547 sayılı yazısı.

8.4.3. Reeskont Hesaplama Formülü

238 No.'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde yapılan açıklamalar çerçevesinde reeskont hesabında aşağıda yer alan iç iskonto formülünün kullanılması gerekmektedir.

İç İskonto Formülü: $F = A \times n \times t / 360 + (n \times t)$

F= Reeskont Tutarı

t = Vade (Değerleme günü itibariyle kalan gün sayısı)

A= Senedin Nominal Değeri

n= Faiz Oranı;

Faiz oranı olarak öncelikle varsa senetteki faiz oranı alınacaktır. Ancak, Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre senede faiz oranı yazılamaz, yazılırsa geçersizdir. Bu durumda ancak alıcı ile satıcı arasında bir sözleşme varsa ve bu sözleşmede bir oran belirtilmişse bu oran reeskont oranı olarak da dikkate alınabilecektir.

Senedin üzerinde bir oran belirtilmemişse, bu durumda reeskont işlemlerinde kullanılacak oran, TL cinsinden senetler için **T.C. Merkez Bankasının kısa vadeli avans işlemleri için belirlenen faiz oranı**, yabancı para cinsinden senetler içinse aynı para türü için geçerli **LIBOR (Londra Bankalar Arası Faiz Oranı)** olacaktır.

8.4.4. Vadeli Çekler İçin Hesaplanan Reeskont Artık Gider Yazılabilecek

Bilindiği üzere, Ticaret Hukukumuzda çek, keşidecinin mevduatının bulunduğu bankaya, bu mevduattan belirli bir meblağı kendisinin öngördüğü kişilere ödemesi için vermiş olduğu yetkiyi ortaya koyan bir kambiyo senedir. Bununla birlikte, çeki, diğer kambiyo senetlerinden ayıran en önemli özellik, onun bir ödeme aracı olmasıdır. Çek, poliçe ve bono gibi kredi fonksiyonuna sahip değildir.

6102 sayılı yeni TTK'nun 780 ve devamı maddelerinde düzenlenmiş olan çeklerin çek niteliğini haiz olabilmesi için;

1- Çek Kelimesini ve eğer senet Türkçe'den başka bir dille yazılmış ise o dilde "çek" karşılığı olarak kullanılan kelimeyi,

2- Kayıtsız ve şartsız belirli bir bedelin ödenmesi için havaleyi,

3- Ödeyecek kişinin, "muhatabın" ticaret unvanını,

4- Ödeme yerini,

5- Düzenlenme tarihini ve yerini,

6- Düzenleyenin imzasını,

ihtiva etmesi zorunlu olup, sayılan unsurlardan bir veya birkaçının bulunmaması o belgeyi çek olmaktan çıkaracaktır.

Görülebileceği üzere, çekte bulunması gerekli unsurlardan olan keşide günü (tarihi) çekin ödenmek üzere muhataba ibraz süresinin belirlenmesinde önem taşımakta ve keşide tarihi çekin düzenlendiği andaki tarih olarak kabul edilmektedir.

Asıl olarak Türk Ticaret Kanunu'nda sayılan diğer kıymetlerden farklı olarak çekte vade bulunmamaktadır. Zira anılan Kanunun 795 inci maddesinin 1 inci fıkrasında çekin görüldüğünde ödeneceğine, buna aykırı herhangi bir kaydın

yazılmamış hükmünde olacağına ilişkin hüküm bulunmakta ve ileri tarihli olarak düzenlenmiş bulunan çekler görüldüğünde ödenmek durumundadır.

Çekleri diğer kambiyo senetlerinden olan bono ve poliçeden ayıran en önemli özellik çekin ödeme aracı olması, bono ve poliçelerin sahip olduğu kredi fonksiyonuna sahip olmamasıdır. Ancak uygulamada çekin senet gibi kullanılıyor olması ona hukuken senet niteliği kazandırmaz. Çekin senet olarak kabul edilebilmesi için Kanunen senet niteliklerine haiz olduğunun hükme bağlanmış olması şarttır.

Diğer taraftan 5838 Sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 18 inci maddesiyle 3167 Sayılı Çekle Ödemelerin Düzenlenmesi ve Çek Hamillerinin Korunması Hakkındaki Kanuna geçici 2 nci madde eklenmiştir. Bu maddede, “31.12.2009 tarihine kadar, üzerinde yazılı keşide tarihinden önce çekin ödenmek için muhatap bankaya ibrazı geçersizdir.” hükmüne yer verilmiş, daha sonra ise 5941 Sayılı Çek Kanunu’nun Geçici 1. Maddesi ile yapılan düzenleme ile “31.12.2011 tarihine kadar, üzerinde yazılı keşide tarihinden önce çekin ödenmek için muhatap bankaya ibrazı geçersizdir.” hükmü ile de bahse konu uygulamanın süresi 2011 yılı sonuna kadar uzatılmıştır.

Nihayet son olarak 31.01.2012 tarihli 28193 (mükerrer) sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 6273 sayılı Çek Kanunu’nda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un 6’ncı maddesinin geçici 3’üncü maddesi ile 5941 sayılı Çek Kanunu’na eklenen: “31.12.2017 tarihine kadar, üzerinde yazılı düzenleme tarihinden önce çekin ödenmek için muhatap bankaya ibrazı geçersizdir.” hükmü ile de süre 31.12.2017 tarihine kadar uzatılmıştır.

Sözü edilen Kanunla getirilen düzenlemeyle mükelleflerin, geçici bir süre ile sınırlı olarak vade getirilmiş olan ileri tarihli çeklerin artık senet olarak kabul edilerek Vergi Usul Kanununun reeskont konusundaki düzenlemeleri karşısında reeskonta tabi tutulup tutulmayacağı hususunda düştükleri tereddütler 41 no’lu VUK Sirküleri ile aşağıdaki açıklamalar çerçevesinde giderilmeye çalışılmıştır.

Bahse konu Sirkülerde 5838 Sayılı Kanunun 18 inci maddesiyle 3167 Sayılı Çekle Ödemelerin Düzenlenmesi ve Çek Hamillerinin Korunması Hakkındaki Kanuna eklenen geçici 2 nci maddesinde yapılan düzenlemesinin amacının, çeke vade konulması ya da ileri tarihli çek düzenlemesinin sağlanması olmayıp, madde hükmü ile belirlenen tarihe kadarki süreç zarfında, çeklerin kullanılmasıyla ilgili olarak ticari hayatta karşılaşılan sorunların ve bu sebeple yaşanan mağduriyetlerin giderilmesi olduğu ifade edilmiş, bu nedenle de çekin ödeme aracı olmasından dolayı senet olarak kabul edilmesi imkan dahilinde bulunmadığından 5838 sayılı Kanunun 18 inci maddesiyle yapılan düzenlemeye uyan çeklere de reeskont uygulanması mümkün olmadığı belirtilmiştir.

Ancak son olarak 30.04.2013 tarih ve “VUK-64/2013-9/Vadeli Çeklerde Reeskont Uygulaması-2” başlıklı Vergi Usul Kanunu Sirküler ile Maliye Bakanlığı vadeli çekler için hesaplanan reeskont tutarlarının gider olarak yazılamayacağına ilişkin yıllardır süregelen katı uygulamasından sürpriz bir biçimde vaz geçerek özetle aşağıdaki açıklamaları yapmıştır.

“... 213 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinin (B) fıkrasında, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas alınacağı hükmüne yer verilmiştir. Bu hükme göre vergilendirmede vergiyi do-

ğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyeti esas alınmakta, diğer bir ifade ile vergi uygulamalarında olayın görünen yönü değil gerçek biçimi esas alınarak buna göre işlem yapılmaktadır.

Bu itibarla, 5941 sayılı Kanunun geçici hükümlerine göre çekin üzerinde yazılı düzenleme tarihinden evvel ödenmek için bankaya ibrazının 31.12.2017 tarihine kadar geçersiz olması; ayrıca ana maddelere göre çekle ilgili hukuki takip yapılabilmesinin ve karşılıksız çıkan çekle ilgili müeyyide tatbik edilmesinin çekin üzerinde yazılı düzenleme tarihine göre kanuni ibraz süresi içerisinde ibraz edilmesine bağlı olması ve son olarak karşılıksız çıkan çekin bedelinin ödenmek istenmesi hâlinde kanuni faizin, üzerinde yazılı düzenleme tarihine göre kanunî ibraz tarihinden itibaren işlemesi dikkate alındığında, **gerçek mahiyeti itibariyle çeklerin vergi uygulamaları bakımından vadeli olma hususiyetini kazandığını söylemek mümkün olacaktır.**

213 sayılı Kanunun 281 inci maddesinde “Alacaklar mukayyet değerleriyle değerlendirilir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit alacaklar değerlendirilme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır.

Vadesi gelmemiş olan senede bağlı alacaklar değerlendirilme gününün kıymetine irca olunabilir. Bu takdirde, senette faiz nispeti açıklanmış ise bu nispet, açıklanmamışsa Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddi uygulanır.

Bankalar ve bankerler ile sigorta şirketleri alacaklarını ya Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddi veya muamelelerinde uyguladıkları faiz haddi ile değerlendirilme günü kıymetine irca ederler.” hükmü yer almaktadır.

Anılan Kanunun 285 inci maddesinde de “Borçlar mukayyet değerleriyle değerlendirilir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit borçlar değerlendirilme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır.

Vadesi gelmemiş olan senede bağlı borçlar değerlendirilme günü kıymetine irca olunabilir. Bu takdirde senette faiz nispeti açıklanmışsa bu nispet, açıklanmamışsa Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddinde bir faiz uygulanır.

Banka ve bankerler ile sigorta şirketleri borçlarını, Cumhuriyet Merkez Bankasına resmi iskonto haddi veya muamelelerinde uyguladıkları faiz haddiyle, değerlendirilme günü kıymetine irca ederler.

Alacak senetlerini değerlendirilme gününün kıymetine irca eden mükellefler, borç senetlerini de aynı şekilde işleme tâbi tutmak zorundadırlar.” hükmü bulunmaktadır.

Buna göre, 213 sayılı Kanun uyarınca vadesi gelmemiş olan alacak ve borç senetlerinin reeskonta tâbi tutulması gerekecektir. **Ancak, bir ödeme aracı olarak kullanılmakla beraber yukarıda yer verilen yasal düzenlemeler çerçevesinde vergi uygulamaları bakımından çekin vadeli olabileceği ve değerlendirilme gününde vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçlar için uygulanması öngörülen 213 sayılı Kanunda yer alan reeskont uygulamasından yararlanılmasının mümkün olduğu ortaya çıkmaktadır.**

Uygulamada birliğin sağlanması amacıyla yukarıda yapılan açıklamalar doğrultusunda ileri düzenleme tarihli çeklerin değerlendirilme gününde vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçlar için uygulanması öngörülen reeskont uygulamasından yararlanması mümkün bulunmaktadır.”

8.4.5. Yabancı Para Cinsinden Düzenlenen Alacak ve Borç Senetlerinde Reeskont Uygulaması

Vergi Usul Kanunu'nun 280. maddesinde, yabancı para cinsinden düzenlenmiş alacak ve borç senetleri için de reeskont hesaplanabileceği hükme bağlanmıştır. Yabancı para cinsinden düzenlenmiş senetler için reeskont hesaplanabilmesi, aşağıdaki şartların varlığına bağlıdır.

- Yabancı para cinsinden olan alacak ve borcun senede bağlı olması,
 - Senedin vade içermesi,
 - Değerleme gününde senedin vadesinin gelmemiş olması,
 - Reeskonta tabi tutulacak alacak senedinin ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olması,
 - Alacak veya borç senedinin işletmenin aktifinde kayıtlı olması,
- durumunda, yabancı para cinsinden düzenlenmiş alacak ve borç senetleri için reeskont hesaplanabilecektir.

Ancak yabancı para cinsinden düzenlenmiş alacak ve borç senetleri için yapılacak olan reeskont işlemlerinde reeskont oranı olarak; senette faiz oranı yoksa **LIBOR** (Londra Bankalar Arası Faiz Oranı) esas alınacaktır. Belli başlı yabancı para birimleri için yaklaşık LIBOR Oranlarına bu bölümün başında yer verilmiş bulunmaktadır.

8.4.6. Hatır Senetleri

Alacak veya borç senetlerinin reeskonta tabi tutulabilmesi için, senede bağlanan alacak ya da borcun ticari faaliyetten kaynaklanması yani, hâsılat ya da gelir yaratıcı veya maliyet ya da gider unsuru olması gerekir. Ancak, gerçek bir alacak ya da borç ilişkisine dayanmayan hatır senetleri için reeskont hesaplanması yapılamaz.

8.4.7. Teminata ve Tahsile Verilen Alacak Senetleri

Teminata verilen alacak senetlerinin, işletmenin portföyünde bulunan diğer senetlerden bir farkı bulunmadığı için reeskont hesaplanabilir.

Tahsile verilen senetleri bankaya tevdi etmekle, tahsil için bir temsil yetkisi verilmektedir. Bu nedenle, tahsile verilen alacak senetleri, değerlendirme gününde, henüz tahsil edilmemiş olmak koşuluyla reeskont konusu yapılabilir.

8.4.8. Şüpheli Alacak Durumundaki Senetli Alacaklar

Şüpheli hale gelen alacaklar, Vergi Usul Kanunu'nun 323. maddesine göre değerlemeye tabi tutulur ve karşılık ayrılmak suretiyle vergi matrahının hesaplanmasında gider unsuru olarak dikkate alınır. Dolayısıyla şüpheli alacaklar için ayrıca reeskont hesaplamak suretiyle, aynı alacak için kayıtlara ikinci kez gider intikal ettirmek mümkün değildir.

8.4.9. Alacak Senetlerinin KDV Dâhil Tutarlar Üzerinden Alınması Halinde Reeskont Hesaplaması

Katma değer vergisi dahil alacak senedi alınması halinde, satış bedeli ile birlikte alacak senedinin bedelini oluşturan katma değer vergisinin reeskont hesaplanmasında dikkate alınıp alınmayacağı tartışma konusu olmaktadır.

Bizimde katıldığımız Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 10.08.2001 ve 42547 sa-

yılı yazısında belirttiği görüşüne göre; Reeskont, KDV dahil alacak ve borç tutarı üzerinden ayrılacaktır. Alacak senetlerinin bedelini oluşturan katma değer vergisinin, işletme alacaklarının unsurunu teşkil eden ve doğrudan doğruya mal veya hizmetin satılmasından kaynaklanan bir alacak olması gerekçesi ile reeskont uygulamasının alacak senedi içerisinde yer alan katma değer vergisi dahil bedel üzerinden yapılması mümkün bulunmaktadır.

Ancak son dönem Maliye Bakanlığı'nca verilen bazı muktezalarda aksi yönde görüş bildirildiği görülebilmektedir. Bu yüzden alacak senetlerinin bedeline dahil olan katma değer vergisi kısmı içinde reeskont hesaplamayı düşünen firmaların konuya ilişkin alacakları muktezaya uygun işlem yapmaları yerinde olacaktır.

8.4.10. Avans Olarak Alınan Senetler

Satışları artırmak amacıyla düzenlenen vadeli satış kampanyalarında, satışa konu mal veya hizmet bedeline ait belge düzenlenmeksizin yani fatura kesilip kayıtlara gelir unsuru olarak intikal ettirilmeksizin, senede bağlanan alacak tutarlarından vadesi gelmemiş alacak senetlerinin reeskont işlemine tabi tutulması mümkün değildir.

Reeskonta tabi tutulan bu tür alacak senetlerinin tespiti halinde, gider kaydedilen reeskont tutarlarının giderler arasından çıkarılarak gerekli tarhiyatın yapılması ve ziyaa uğratılan miktar dikkate alınarak ceza kesilmesi gerekmektedir. Diğer taraftan 1993/1 sayılı Vergi Usul Kanunu İç Genelgesinde yer alan açıklamalar çerçevesinde de ön ödemeli kampanyalı satışlar ile ilgili olarak düzenlenen senetler reeskonta tabi tutulamayacaktır.

8.4.11. Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşleri Dolayısıyla Edinilen Alacak Senetleri

Birden fazla yıla sirayet eden inşaat onarma işleri dolayısı ile alınan alacak senetleri ancak işin bittiği yıl itibarı ile reeskont hesaplamasına tabi tutulabilmektedir. Çünkü işin bittiği yıl itibarıyla kayıtlara gelir olarak intikal ettirilip ticari kazancın tespitinde dikkate alınmaktadır. Yıllara sari inşaat ve onarma işi ile ilgili iş bitmeden, önceki yıllarda alınan alacak senetleri kayıtlarda alındığı dönemin gelir unsuru olarak dikkate alınmadığı için reeskont hesaplamasına tabi tutulamaz.

8.4.12. Müflisten Olan Senede Bağlı Alacaklar

Müflisten olan alacaklar senede bağlı olsun ya da olmasın, eğer gayrimenkul rehni suretiyle teminata bağlanmamışlarsa iflasın açılmasından itibaren vadesi gelmiş alacak olmaktadır. Oysa reeskont uygulanabilmesi için değerlendirme gününde henüz senedin vadesinin gelmemiş olması gerekir. Dolayısı ile bu tür alacak senetleri için reeskont uygulanamaz.

8.4.13. Reeskont Uygulama Örneği

(X) A.Ş.'nin 31.12.2013 tarihi itibarıyla bilançosunun aktifine kayıtlı 90 gün vadeli, nominal bedeli 100.000 TL olan bir adet alacak senedi bulunmakta ve senet üzerinde faiz oranı yer almamaktadır. Bu verilere göre şirketin 31.12.2013 tarihi itibarıyla reeskont tutarı şu şekilde hesaplanacaktır. Senetlerin üzerinde faiz oranı belirtilmediği için reeskont hesaplamasında, T.C. Merkez Bankası'nın kısa vadeli avans işlemleri için belirlediği % 11,00 oranı esas alınacaktır.

İç İskonto Formülü

Reeskont Tutarı	=	$\frac{\text{Nominal Değer} \times \text{Faiz Oranı} \times \text{Gün Sayısı}}{36.000 + (\text{Faiz Oranı} \times \text{Gün Sayısı})}$
Reeskont Tutarı	=	$\frac{100.000 \times 11,00 \times 90}{36.000 + (11,00 \times 90)}$
Reeskont Tutarı	=	2.676 TL

8.4.14. Reeskont İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

Yukarıdaki örnek çerçevesinde reeskont işleminin muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibi olacaktır:

Alacak Senetleri Reeskontunun Muhasebeleştirilmesi

<u>31.12.2013</u>	
657-Reeskont Faiz Gideri	2.676
657.01-90 Gün Vadeli Senet	
122-Alacak Senetleri Reeskontu	2.676
122.01- 90 Gün Vadeli Senet	
(222-Alacak Senetleri Reeskontu)	
/	

Alacak Senetleri Reeskontunun Yeni Dönem Başındaki Kaydı

<u>01.01.2014</u>	
122-Alacak Senetleri Reeskontu	2.676
122.01-90 Gün Vadeli Senet	
(222-Alacak Senetleri Reeskontu)	
647-Reeskont Faiz Gelirleri	2.676
647.01-90 Gün Vadeli Senet	
/	

8.5. İhracat İşlemlerinden Doğan Alacakların Değerlemesi

Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında 32 sayılı Kararın 8. maddesi gereğince, ihracat işlemlerinden doğan yurt dışı döviz alacaklarının fiili ihracattan itibaren 180 gün içinde yurda getirilmesi gerekmekteydi. Bu maddede, 2008/13186 sayılı Bakanlar Kurulu kararıyla¹⁴ değişiklik yapılmış olup yeni düzenlemeyle 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**. Ancak; ihracat bedellerinin tasarrufunun serbest bırakılması, bu bedellerin hiç getirilmeyeceği, kapatılmayacağı veya ihracatçının bunu dilediği gibi kapatacağı sonucunu doğurmayacaktır.

Yapılan değişikliğin uygulamasına ilişkin olarak en net açıklama **Hazine Müsteşarlığı Banka ve Kambiyo Genel Müdürlüğü'nün 23 Temmuz 2009 Tarihli 2009-1 Sayılı Genelgesi** ile yapılmış olup, söz konusu düzenleme aşağı-

14 8 Şubat 2008 tarih, 26781 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

ğıdaki gibidir: *Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 sayılı Karar ve anılan Karara ilişkin 2008-32/34 sayılı Tebliğ çerçevesinde ihracat bedeli dövizler ilgililerce serbestçe tasarruf edilebilir. Bu bedellerin döviz tevdiat hesaplarına alınması veya Türk Lirasına çevrilerek kullanılması mümkün bulunmaktadır. İhracat bedelinin Türk Lirasına dönüştürülmesi halinde bankalarca DAB düzenlenir. Bankalarca ihracat alışı talep eden ihracatçı firmalardan başka bir belge aramaya gerek kalmaksızın sadece firma beyanı ile gümrük beyannamesine (GB) ilişkin bilgilerin DAB'a yazılması mümkün bulunmaktadır. Türk Lirası üzerinden yapılan ihracatta firmanın talep etmesi halinde DAB düzenlenebilir. Ancak, özel fatura ile yapılan ihracatta Maliye Bakanlığı ve Dış Ticaret Müsteşarlığı'nın görüş ve talimatlarına göre hareket edilmesi gerekmektedir.*

Konu hakkında; **uygulama farklılıkları** bulunmakta, ciddi **muhasebe ve vergi hataları** ile karşılaşmakta olduğu, bundan hareketle mükelleflerin olası mali incelemelerde sıkıntılarla karşılaşmamaları için ilgili genelge kapsamında işlem yapmalarında fayda görülmektedir.

Buna ihracat bedelleri serbestçe tasarruf edilebilir olsa dahi, mükelleflerin ihracat bedellerini yurda getirirken veya hesaplarını kapatırken aşağıdaki prosedüre uymaları doğru olacaktır:

- Banka aracılığı ile getirilmiş ise, DTH (Döviz Tevdiat Hesabı) na alınması, bozdurulması halinde DAB (Döviz Alım Belgesi) düzenlenmesi.
- Elden getirilmiş ise, DBT (Döviz Beyan Tutanağı) na bağlanması, bozdurulması halinde DAB (Döviz Alım Belgesi) düzenlenmesi.
- Çek olarak veya kredi kartıyla tahsil edilmesi.

8.6. Yabancı Para Cinsinden Alınan veya Verilen Avansların Değerlemesi

Bilindiği üzere Vergi Usul Kanunu'nun 280. maddesine göre döviz cinsinden olan senetli veya senetsiz borçlar ve alacaklar; geçici vergi dönemlerinin sonunda ve hesap yılı kapanışında, varsa cari kur ile, cari kur belli değilse T.C. Merkez Bankası döviz alış kuru ile değerlendirilir.

Bu değerlendirme sonucu ortaya çıkan aleyhteki kur farkları, duruma göre ilgili aktif kıymetin maliyetini etkiler veya gider yazılır. Lehteki kur farkları ise hâsılat kaydedilir.

Döviz bazında fiyatlandırılmış olan mal veya hizmetlerin siparişinde, bunların bedeline mahsuben yapılmış olan avans ödemelerinin mahiyeti ve bu avansların kur değerlendirilmesi karşısındaki durumu, yoğun şekilde tartışılmaktadır.

Bu konuda şu görüşler ortaya çıkmıştır:

Birinci Görüş: Sipariş avansı alınması veya verilmesi sonucu oluşan dövizli bakiyeler, herhangi bir dövizli borç veya alacaktan farksızdır.

Sipariş avansları da kur değerlemesine tabi tutulur. Ortaya çıkan kur farkları gelir veya gider olarak dikkate alınır.

Maliye Bakanlığının verdiği özelemlerde de genellikle bu görüş benimsenmekte, yani döviz cinsinden avanslar için, dövizli alacak ya da borç gibi değerlendirilmesi gerektiği belirtilmektedir.

Örneğin; Kocaeli Vergi Dairesince verilen bir muktezada¹⁵ “ Avanslar gelecekte yapılacak olan mal veya hizmet teslimleri karşılığında peşin alınan veya verilen değerleri ifade eder, bu itibarla, alıcı tarafından satıcıya verilen avanslar, belirli bir malın teslimini veya belirli bir hizmetin yerine getirilmesini isteme hakkını temsil etmekte ve sonuç olarak emtianın veya hizmetin maliyetine dönüşmekte, emtianın/hizmetin toplam bedelinden ise mahsup edilmektedir. Satıcının alıcıdan aldığı avanslarda, satış amacıyla gelecekte yapılacak mal ve hizmet teslimleri ile ilgili olarak peşin tahsil edilmekte ve teslim edilecek mal veya görülecek hizmetin bedelinden mahsup edilerek işlem yapılmaktadır.

Buna göre, yabancı para cinsinden alınan veya verilen avanslar yabancı para cinsinden olan borç ve alacak hükmünde olduğundan, dönem sonlarında Vergi Usul Kanununun 263'üncü maddesine göre borsa rayici ile, yabancı paranın borsada rayici yoksa, Maliye Bakanlığınca tespit edilen kur esas alınmak suretiyle değerlemeye tabi tutulması ve ortaya çıkan kur farkının, gelir veya gider olarak dikkate alınarak dönem kazancıyla ilişkilendirilmesi gerekmektedir.” görüşüne yer verilmektedir.

İkinci Görüş: Sipariş avansları, nakit alacağını veya nakit borcunu değil, mal veya hizmet alacağını veya borcunu temsil eder. Alacak olarak nitelendirilemez ve sipariş devam ettiği sürece kur değerlemesi yapılmaz, kur farkı doğmaz.

Üçüncü Görüş: Dövizli sipariş avansları nakdi alacak veya borç olmamakla beraber, gerek dönem sonlarında (daha gerçekçi bir bilanço çıkarabilmek için) gerekse işlem sonuçlandığında kur değerlemesine tabi tutulmalarında yarar vardır. Ancak ortaya çıkan değerlendirme farkı gelir veya gider yazılamaz, geçici bir hesapta izlenerek, ilgili mal veya hizmet maliyeti ile veya hâsılat ile ilişkilendirilir.

Konuya ilişkin olarak vergi inceleme elemanlarının uygulamaları arasında ise farklılıklar bulunmaktadır. Danıştay'ın konuya ilişkin ihtilaflarda verdiği birçok kararda alınan sipariş avanslarının değerlendirilmesinden oluşan kur farkı giderlerinin reddedilmesi yoluyla cezalı tarhiyat gerekli görülmesine karşın, verilen sipariş avanslarının değerlendirilerek gelir yaratılmamış olması da eleştiri konusu yapılmaktadır.

Avanslarda değerlendirme öteden beri tartışılan bir konu olup görüldüğü üzere yargı kararları ve Maliye İdaresince de netliğe kavuşturulmamıştır. Burada esas sorun avansların bir borç/alacak olup olmadığından kaynaklanmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nda avans değerlemesine ilişkin bir hüküm bulunmadığı için, ancak avans kapsamındaki tutarın borç/alacak sayılması durumunda değerlemeye tabi tutulması 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 şüpheli ticari alacak uygulamalarına ilişkin bölümde değinildiği gibi idarenin avansları VUK uyarınca alacak olarak sayan görüşü doğrultusunda; değerlendirme açısından da avansların alacak/borç sayılması yerinde olacaktır. Bu noktada ticari teamüllere uygun vadeyi aşan avansların örtülü sermaye uygulamaları açısından borç sayıldığı da gözden kâçırılmamalıdır.

15 Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24.02.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.41.15.02-190-3/8-18 sayılı özeldesesi

9. STOKLARIN DEĞERLEMESİ

9.1. Satın Alınan Emtianın Değerlemesi

Satın alınan emtia maliyet bedeli ile değerlendirilir. (VUK M. 274/1) Maliyet bedeli; bir iktisadi kıymetin satın alınması veya değerinin artırılmasına yönelik yapılan ödemelerle buna bağlı olarak doğan tüm giderleri ifade eder. Buna göre satın alınan emtianın maliyetine aşağıdaki unsurların girmesi gerekir.

a) Yurt İçinden Alınan Emtiada; satın alma bedeline ek olarak, malın işyerine getirilmesine kadar ödenen nakliye ve sigorta giderleri, komisyonlar v.b.

b) İthal Edilen Emtiada; ithal edilen emtianın CIF bedeli, gümrükte ödenen vergiler ve emtia gümrükten işyerine gelinceye kadar yapılan nakliye, komisyon v.b. giderler ile ithalat teminatları için ödenen faiz ve komisyonlar maliyet bedeline girer.

9.2. Satın Alınan Emtiaya İlişkin Faiz ve Kur Farkları ile Vade Farkları

Satın alınan emtiaya bağlı olarak ortaya çıkan faiz ve kur farklarının maliyet bedeline dâhil edilip edilemeyeceği konusu geçmişte uygulamada tartışma konusu olmuş, Maliye Bakanlığı, 238 Seri No.lu VUK Genel Tebliğinde yaptığı ve aşağıda yer alan açıklamalarla bu tartışmalara son noktayı koymuştur.

a) İthal edilen emtiaya bağlı olarak ortaya çıkan ve emtianın işletme stoklarına girdiği tarihe kadar aleyhte oluşan kur farklarının maliyete intikal ettirilmesi zorunlu bulunmaktadır. Stokta kalan emtia ile ilgili olarak daha sonra ortaya çıkacak kur farklarının ise, ilgili buldukları yıllarda gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Stokta kalan emtia ile ilgili olarak daha sonra ortaya çıkacak kur farklarının ise; ilgili yıllarda gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmesi ihtiyaridir. Benzer şekilde kurlardaki düşüş nedeniyle lehe kur farkı olduğu durumda da; söz konusu mallar satıldığı takdirde lehe oluşan kur farklarının doğrudan gelir yazılması, satılmayıp işletme stoklarında yer almaya devam ettiği bir durumda ise mükellefin tercihine bağlı olarak emtianın maliyetinden düşülmesi veya doğrudan gelir kaydedilmesi gerekecektir. **Stoklar, yabancı para cinsinden olması ile ilgili olmaksızın değerlemeye tabi olup değerlemede iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetlerin esas tutulması gerekmektedir. Emtianın satın alınıp işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farklarının maliyete intikal ettirilmesi zorunludur. Stokta kalan emtia ile ilgili olarak daha sonra ortaya çıkacak kur farklarının ise, ilgili buldukları yıllarda gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmesi mümkün bulunmaktadır.**

b) İşletmelerin finansman temini amacıyla bankalardan veya benzeri kredi müesseselerinden aldıkları krediler için ödedikleri faiz ve komisyon giderlerinden dönem sonu stoklarına pay vermeleri zorunlu bulunmamaktadır.

c) Vadeli olarak satın alınan emtialarla ilgili olarak satıcılara ödenen ve satış faturasında gösterilen vade farkları emtianın maliyet bedelinin bir unsurudur. Vade farklarının satış faturasına eklenmeyip, ayrıca fatura edilmesi de durumu değiştirmeyecek ve emtianın alındığı anda tutarı belli olan vade farklarının ilgili olduğu emtianın maliyetine eklenmesi gerekecektir. Ancak emtianın alımı aşamasında söz konusu olmayıp, alıcının borcunu belirlenen vadede ödeyememesi gerekçesiyle doğan ve ayrıca fatura edilen vade farklarının ise emtia maliyetine eklenmeyip, finansman giderleri kapsamında değerlendirilmesi gerekecektir.

d) Alış İskontosu, Ciro Primi ve Fiyat Farkı: Emtia alımında uygulanan iskonto, satıcı tarafından mal bedelinden yapılan indirimdir. Alış iskontosu mal alımı anında yapılabileceği gibi belli dönemler itibariyle de yapılabilmektedir. Mal alımı anında yapılan iskonto tutarı faturada gösterilir ve alınan mal bedelinden düşülür.

Dönemler itibariyle veya yılsonlarında, alınan mal miktarına bağlı olarak satıcı tarafından yapılan iskontolar, ciro primi olarak bilinmektedir. Bu tutarlar mal alış maliyetiyle ilişkilendirilmeksizin doğrudan gelir yazılmaktadır. 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.

Dövizli mal alımlarının değerlemesine ilişkin olarak Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilen bir muktezada¹⁶ da özetle;

1- Yurtiçi firmalardan yapacağınız dövize endeksli mal alımlarına istinaden düzenlenen sözleşmede döviz kurunun taraflarca belirlenmesi halinde, (avans olarak yapılan ödemelerde dahil) düzenlenecek satış faturalarında Türk Lirası karşılığının gösterilmesi şartıyla, sözleşmede belirlenen döviz kuru üzerinden ilgili bedelin Türk Lirasına çevrilerek defter kayıtlarına geçirilmesi,

2- Mal ithalatında, mal bedeli ile mal bedeli üzerinden Gümrük Makbuzu üzerinde hesaplanan Gümrük Vergisi ve KDV'nin hesaplanmasında 4458 sayılı Gümrük Kanununun 30 uncu maddesinde belirtilen T.C. Merkez Bankası döviz satış kuru geçerli olacağından, mal bedeli ve söz konusu vergilerin T.C. Merkez Bankası döviz satış kuru üzerinden Türk Lirasına çevrilerek defter kayıtlarına geçirilmesi,

3- Yurtiçi firmalardan yapacağınız dövize endeksli mal alımlarına istinaden taraflarca mal alım sözleşmesinde döviz kurunun belirlenmemiş olması ve satış faturasında mal bedelinin T.C. Merkez Bankası döviz satış kuru üzerinden hesaplanması durumlarında, ödeme için taraflarca döviz kuru belirlenmediğinden düzenlenecek satış faturalarındaki bedelin T.C. Merkez Bankası döviz alış kuru üzerinden Türk Lirasına çevrilerek defter kayıtlarına geçirilmesi, ayrıca fatura düzenleme tarihinden, ödemenin gerçekleştiği tarihe kadar lehinize oluşan kur farkları için şirketinizce satıcıya, aleyhinize oluşan kur farkları için ise satıcı tarafından adınıza fatura düzenlenerek, teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan oran üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir. görüşüne yer verilmiş bulunmaktadır.

9.3. İmal Edilen Emtianın Değerlemesi

İmal edilen emtia da maliyet bedeli ile değerlendirilir ve maliyet bedeli (Tam ve Yarı Mamüller İçin) şunlardan oluşur. (VUK Mad.275)

- a) Mamulün üretiminde kullanılan iptidai ve ham maddelerin bedeli,
- b) Mamule isabet eden işçilik,
- c) Genel Üretim Giderlerinden mamule düşen pay,
- d) Genel Yönetim Giderlerinden mamule düşen pay → (ihtiyari, gider de yazılabilir)

¹⁶ Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilen 02/01/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.01.0-VUK-280-6 sayılı mukteza.

e) Ambalajlı satılması şart olan mamullere ilişkin ambalaj bedelleri.

Mükellefler ürettikleri emtianın maliyet bedelini saydığımız unsurları taşımak kaydıyla diledikleri gibi tespit edebilirler.

Mamulün maliyetine dahil edilmesi gereken gider unsurlarına ilişkin açıklamalar aşağıdadır.

9.3.1. İptidai ve Ham Maddelerin Bedeli (Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri)

Hammadde hiçbir işlem görmemiş imalat girdilerini, ilk madde ve malzeme ise herhangi bir şekilde işlem görmüş olmasına karşın üretime konu olan mamul açısından girdi niteliğinde olan maddeleri ifade etmektedir. Mamulün üretilmesi için kullanılan iptidai ve hammadde; dâhilden satın alınarak, ithal edilerek veya işletme içinde imal edilerek iktisap edilmiş olabilir. Bu girdilerin, üretilen mamullerin maliyetine eklenecek değerinin hesaplanmasında da yine maliyet bedeli esas olacaktır.

9.3.2. Mamule İsbet Eden İşçilik

Mamulün maliyetine ilave edilecek işçilik bedelleri doğrudan ve dolaylı olmak üzere ikiye ayrılır.

Doğrudan işçilikler, münhasıran ilgili mamulün üretildiği birimlerde çalışan personele ödenen ücretleri ifade etmekte olup, bunların doğrudan doğruya üretilen mamulün maliyetine ilave edilmesi gerekir. Aynı zamanda birden fazla mamulün üretildiği birimlerde çalışan personelin ücretleri ise bu mamullerin maliyetlerine belli kriterler baz alınmak suretiyle dağıtılabilir. Gerek doğrudan gerekse dolaylı işçilik giderleri mamul maliyetine firmaya olan maliyetleri üzerinden dahil edilirler. Bir başka deyişle; ödenen brüt ücretler, yasal yükümlülüklerin işveren hisseleri, işçi istihdam etmek için yapılan giderler vb. maliyetin tespitinde dikkate alınır.

9.3.3. Genel İmal Giderlerinden Mamule Düşen Hisse

Genel imal giderleri, işletmenin üretimi ve bu üretime bağlı hizmetler için yapılan direkt işçilik ve direkt ilk madde ve malzeme dışında kalan giderlerdir. Bir giderin genel imal gideri olarak değerlendirilebilmesi için; üretim maliyeti ile ilgili olmasının yanı sıra çeşit ve değer itibarıyla doğrudan doğruya değil ancak dağıtım yoluyla üretim maliyetine yansıtılabilir nitelikte olması gerekir.

Bu tür giderler yalnız bir malın üretiminde kullanılan departman ile ilgili iseler yalnız o departmanda üretilen mal miktarına bölünmek suretiyle, birden fazla mal üretiminde kullanılan departmanlarla ilgili olmaları halindeyse belli anahtarlar kullanmak suretiyle, üretilen mamullerin maliyetine yüklenirler.

Genel imal giderlerinin başlıcaları şunlardır:

- İmalatta kullanılan yardımcı malzemeler,
- Üretim ünitesi bakım ve tamir giderleri,
- İşletme malzemeleri (alet, edevat, temizlik malzemeleri vb.),
- Üretim ünitesinde kullanılan duran varlıkların amortismanları,
- Aydınlatma, ısıtma, temizleme giderleri.

9.3.4. Genel İdare Giderlerinden Mamule Düşen Hisse

Genel imal giderleri dışında kalan giderlerin genel yönetim giderleri grubuna girdiğini söylemek mümkündür. Genel yönetim giderleri işletmenin üretim birimleri ile ilgili olmayan birimlerin giderleri, bu bölümlere ait kira, aydınlatma, ısıtma, sigorta, kırtasiye giderleri ve benzeri nitelikteki giderlerdir.

VUK' un 275/4. maddesinin parantez içi hükmüne göre, genel yönetim giderlerinden mamulün maliyetine pay verilip verilmemesi hususunda mükellefler seçimlik hakka sahiptirler. Bir başka deyişle mükellefler diledikleri takdirde genel yönetim giderlerini doğrudan gider olarak dikkate alabilirler. Ancak hemen belirtmek gerekir ki, bu seçimlik hak genel yönetim giderlerinin tamamı için geçerlidir. Bu giderlerin bir kısmından maliyete pay verilmesi, bir kısmının ise maliyetle hiç ilişkilendirilmeksizin doğrudan gider yazılması mümkün değildir.

9.3.5. Ambalaj Malzemesi Bedeli

VUK' un 275/5. maddesinde ambalaj malzemesi bedelinin imal edilen malın maliyetine eklenmesi gerektiği belirtilmiştir. Ancak bu durum ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zorunlu olan mallar için geçerlidir. Piyasaya sürülmesi için ambalajlanması şart olmayan mallar için ise kullanılan ambalaj bedellerinin maliyete eklenmesi zorunluluğu bulunmamaktadır.

9.4. Emtiada Düşük Bedelle Değerleme

Bazı durumlarda ticari malların değeri, fiziki bütünlüğüne zarar gelmese dahi piyasa koşullarındaki fiyat dalgalanmaları, iç ve dış talep yetersizliği, korumacı önlemler sonucu fiyatlara müdahale edilmesi gibi nedenlerle maliyet bedellerinin altına inebilmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 274 üncü maddesinde; "Emtia, maliyet bedeliyle değerlendirilir. Emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirilme günündeki satış bedelleri %10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde mükellef, maliyet bedeli yerine 267 nci maddenin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere, emsal bedel ölçüsünü tatbik edebilir. Bu hüküm 275 inci maddede yazılı mamüller için de uygulanabilir." hükmüne yer verilmiştir.

Mezkur Kanunun 267 nci maddesinde emsal bedelin birinci ve üçüncü sıraya göre tayinine dair

"Birinci sıra: (Ortalama fiyat esası) Aynı cins ve nevideki mallardan sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya bir evvelki veya bir daha evvelki aylarda satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan "Ortalama satış fiyatı" ile hesaplanır. Bu esasın uygulanması için, aylık satış miktarının, emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına nazaran %25'ten az olmaması şarttır.

Üçüncü sıra: (Takdir esası) Yukarıda yazılı esaslara göre belli edilemeyen emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilir. Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri nazara alınmak suretiyle yapılır. Takdir edilen bedellere mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açma hakkı mahfuzdur. Ancak, dava açılması verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmaz." hükümleri yer almaktadır.

Bu hükümler çerçevesinde, değerlendirme günü itibariyle emtia, maliyet bedeli-

ne göre %10 ve daha fazla düşüklük gösterdiği takdirde, maliyet bedeli yerine ortalama satış fiyatı esası ile (V.U.K.'nın 267 nci maddesinin birinci sırasındaki usul) veya takdir komisyonunca takdir edilen emsal bedeli ile (267 nci maddenin üçüncü sırasındaki usul) değerlendirilebilir.

Buna göre örneğin; ilaç fiyatlarında Sağlık Bakanlığınca yapılan indirimler nedeniyle ilaç depolarının stoklarında meydana gelen değer düşüklüğüne ilişkin emsal bedelin ortalama satış fiyatı esasına göre firmaca tespit edilmesi ve dönem sonunda bu bedelle değerlendirilmesi mümkün bulunmaktadır. Ancak, dönem sonu stoklarını emsal bedelle değerlendirmek isteyen mükellefin, emtianın piyasa değerinin maliyet bedelinin altında kaldığını ispatlaması gerekmektedir.

Diğer taraftan, emsal bedelin ortalama fiyat esasına göre tespitinin mümkün olmaması nedeniyle takdir esasına göre değerlendirilmesi durumunda, değeri düşen mallar için ilgili takdir komisyonuna müracaat üzerine, söz konusu emtianın değerlemesinde esas alınacak emsal bedeli bu komisyonca takdir edilecek bedel olacaktır.

Konuya ilişkin Maliye Bakanlığınca verilen muktezalarda da benzer görüşlere yer verilmektedir.¹⁷

9.5. Kıymeti Düşen Mallarda Değerleme

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 278 inci maddesinde, “Yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia ile maliyetlerin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve iskartalar emsal bedeli ile değerlendirilir.” hükmü yer almaktadır.

Bu hükme göre, emtianın kıymeti düşen mal olarak emsal bedeli ile değerlendirilmesi için iktisadi kıymetindeki önemli azalışın yangın, deprem, su basması gibi tabii afet veya bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller nedeniyle olması gerekir. Bu maddede kıymetin azalış nedenleri teker teker sayılmış ve bunların sonuna “gibi” edadı eklenerek, benzeri durumlar nedeniyle emtianın değerinde önemli miktarda azalma olduğu takdirde emsal bedeli ile değerlendirilmesi belirtilmiştir. Bu haller dışında; örneğin, çalınma ve kaybolma hallerinde bu hüküm uygulanmaz.

Anılan Kanunun 267 nci maddesinde; emsal bedeli, gerçek bedeli belli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirilmesi gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değer olarak tanımlanmış ve izleyen fıkralarda emsal bedeli belirlenirken sırasıyla ortalama fiyat esası, maliyet bedeli esası veya takdir esaslarından birinin uygulanacağı belirtilmiştir. Değeri düşen malların emsal bedeli tayin edilirken, ortalama fiyat ve maliyet bedeli esaslarının pratikte uygulanabilmesinin mümkün olmaması nedeniyle, bu malların emsal bedelleri takdir esasına göre belirlenmektedir.

Buna göre, mükelleflerin değeri düşen malların emsal bedelini doğrudan kendilerinin belirlemesi mümkün bulunmamaktadır. Dolayısıyla, emtianın kıymet kaybı nedeniyle takdir komisyonuna başvurulup, emsal bedeli tayininin istenmesi gerekir. Ayrıca mükelleflerin emsal bedelini takdir komisyonu dışında diğer üçüncü kişi veya kurumlara tespit ettirmeleri de mümkün değildir.

¹⁷ Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'na verilen 01/11/2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.10.15.02-2010. VUK.127-858-24 sayılı mukteza.

Örneğin; Sebze meyve sevkiyatı yapılmakta iken trafik kazası sonucu zayı olan malların 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 267 inci maddesinin 3 üncü bendine göre takdir komisyonunca takdir edilen emsal bedeli ile değerlendirilmesi ve bu bedel ile kayıtlı değeri arasındaki farkın kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır. Dolayısıyla, gider yazılabilecek tutarın belirlenebilmesi için zayı malların emsal bedellerinin tespitine ilişkin takdir komisyonu kararı gerekmektedir.¹⁸

Öte yandan, zayı olan ürünleriniz için sigortadan tazminat alındığı takdirde, Vergi Usul Kanununun 330 uncu maddesi kapsamında sigortadan alınan tazminat ile zayı olan ürünlerinizin net defter değerlerinin kıyaslaması sonucu bulunacak müspet farkın gelir hesaplarına intikal ettirilmesi gerektiği tabiidir.

Ancak Vergi Usul Kanununun 267 nci maddesindeki kaza mercilerinin re'sen biçtikleri değerlerin emsal bedeli yerine geçeceğine ilişkin hüküm gereğince, emsal bedelin tespitinde kaza mercilerinin re'sen biçtikleri değerlerin de kullanılması mümkündür. Buna göre, kaza merci durumunda olan, Ticaret Mahkemeleri ve Asliye Hukuk Mahkemelerinin re'sen biçtikleri değerler, emsal bedeli olarak dikkate alınabilecektir. Bu hallerde ayrıca emsal bedelin tespiti için takdir komisyonuna başvurulmasına gerek yoktur.

Örneğin; Yeni Türk Ticaret Kanununun 343 üncü maddesinde bir anonim şirkete aynı neviden sermaye konması halinde bunların değerlerini biçecek bilirkişinin mahkemece tayin olunacağı hüküm altına alındığından bu hususlarda takdir komisyonuna müracaat edilmemesi ve mahkemelerce tayin olunan değer emsal bedel olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Bu durum Vergi Usul Kanununun 278 inci maddesi gereğince değeri düşen malların değer tespitlerinin de mükelleflerin müracaatları üzerine kaza mercilerince yapılması gerektiği sonucunu doğurmamaktadır.

Kaldı ki, Vergi Usul Kanununun gerek 267 nci, gerekse 278 inci maddesinde mükelleflere emsal bedeli tespit ettirecekleri kurum konusunda seçimlik bir hak tanınmamış olup, başvuru mercii olarak takdir komisyonları belirlenmiştir.

Ancak son kullanma tarihi geçmiş veya bozuk olan ilaç, tıbbi malzeme, gıda, atık vb. emtianın insan sağlığına zararlı olabileceği ve acilen imha edilmesi mecburiyeti bulunan bu ürünlerin emsal bedellerinin takdir komisyonlarınca muayyen bir zamanda takdirinin mümkün olmayacağı hususları göz önüne alınarak; takdir komisyonuna başvurulmaksızın ilgili bakanlık veya yetkili kurum görevlilerinin de yer aldığı bir komisyon nezdinde tutanakla tespit edilmek suretiyle imha edilebilmesi Maliye Başkanlığı'nca da benimsenmiştir.

Yukarıda izah edilen şekilde ilgili bakanlık ve yetkili kurum görevlilerinin de yer aldığı komisyon nezdinde imha işlemine ilişkin olarak düzenlenen tutanağın istenildiğinde ibraz edilmesi şartıyla muhafaza edilmesi gerekmekte olup, imha işleminin söz konusu tutanağa istinaden muhasebe kayıtlarına intikal ettirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Emtianın değerinde düşüklük meydana geldiği tarih ile emsal bedelin tespitine ilişkin takdir komisyonu kararının mükellefe tebliğ edildiği tarihin farklı yıllara rastlaması durumunda, değer düşüklüğü bu durumun takdir ko-

18 Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilen 27/08/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.41.15.02-105[VUK 278-2012/11]-196 sayılı mukteza.

misyonu tarafından bildirildiği tarih itibarıyla belli olduğundan emtianın maliyet bedeli ile emsal bedeli arasındaki farkın **takdir komisyonu kararının mükellefe tebliğ edildiği takvim yılında gider olarak dikkate alınması mümkündür.**¹⁹

Öte yandan, son kullanma tarihi geçmiş veya bozuk ürünlerin imha edilmesi işlemine ilgili bakanlık yetkililerinin katılımının sağlanamaması ve imhaya ilişkin tespit bu komisyon nezdinde tutanağa bağlanamaması durumunda, olayın mutlaka takdir komisyonuna intikalinin sağlanması gerekmektedir olup, imha edilen ürünlerin takdir komisyonunca belirlenecek emsal bedel üzerinden kayıtlara alınarak işlem yapılması gerekecektir. Konuya ilişkin Maliye Bakanlığı'nca verilen muktezalarda da benzer görüşlere yer verilmektedir.²⁰

9.6. Çalınan ve Kaybolan Malların Değerlemesi

Gelir İdaresi, malların herhangi bir şekilde çalınması halinde; bu malların, kıymeti düşen mallar olarak değerlendirilmesini veya uğranılan zararın vergi matrahı ile ilişkilendirilmesini kabul etmemektedir. Çünkü çalınma olayı, ticari faaliyetin normal icapları çerçevesinde meydana gelmiş bir olay değildir.

Yine kaybolan mallar sermayede meydana gelen azalma olarak kabul edilmekte ve bu malların değerlerinin giderleştirilmesine de izin verilmemektedir.

Çalınan veya kaybolan malların, mükelleflerin durumu tevsik eden belgelerine istinaden, hesap dönemi sonunda gelir tablosunda stoklar arasında gösterilmesi, takip eden dönem başında ise stoklar arasından çıkarılmaları gerekmektedir. Bu şekilde çalınan veya kaybolan malların değeri gider olarak kaydedilmemiş olacaktır. Ancak çalınma veya kaybolma olayının tevsik edici belgeler ile kanıtlanamaması durumunda, kaybolma veya çalınma olayı işletmeden çekiş olarak kabul edilecektir. Hırsızlık konusu emtianın daha sonra bulunması durumunda ise, ortakların işletmeye mal satışı yaptığı kabul edilecek ve satış işleminde bedel olarak, daha önce ortaklara satış olarak gösterilen bedel esas alınacaktır.

İşletmelerde mevcut emtiaların sigortalanması halinde ise, sigorta primleri GVK'nın 40/1. maddesi hükmü uyarınca gider yazılmaktadır. Sigortalanmış olan emtiaların çalınması durumunda çalınan malların maliyet bedeli değil, maliyet bedelinin sigorta şirketi tarafından karşılanmayan kısmı kanunen kabul edilme- yen gider yazılacaktır.

Yine çalınma işleminin tevsik edilememesi (işletmeden çekiş olarak değerlendirilmesi) durumunda, çalınan mallara ilişkin olarak sigorta şirketinden alınan tazminatın, ortaklara satış olarak gösterilen (KDV dahil) bedeli aşan kısmının, ilgili dönem kazancına intikal ettirilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, çalınan veya kaybolan kıymetlerin gider yazılması mümkün olmadığı gibi taşımacılık ve dağıtım hizmetlerinde kaybolan veya çalınan kıymetlere ilişkin tutarların karşı tarafa tazmin edilmesi nedeniyle yapılan ödemelerin de kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır. Bununla birlikte, çalınan kıymetler ile ilgili olarak sigortadan

19 Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilen 24/02/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 8-740 sayılı mukteza.

20 Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilen 01/11/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.01.0-VUK-267-136 sayılı ile 17/11/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-2041 sayılı muktezalara.

alınan tazminatların emtianın değerini aşan kısmının gelir olarak dikkate alınması gerekmektedir.²¹

9.7. İmalat Artıklarının Değerlemesi

Hurda, döküntü, üstüğü, deşe ve ıskarta gibi esas olarak kullanılmış ve bu kullanımdan sonra kendi amacına yönelik olarak kullanılamayan, cinsinin taşıdığı fonksiyonu kaybetmiş olduğu için aynı cinsten malların taşıdığı değeri taşımayan mallar imalat artıklarıdır.

VUK' un 278. maddesi uyarınca maliyet hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve ıskartalar, emsal bedeli ile değerlendirilmektedir. Ancak, imalat artıklarında maliyet hesaplanması genel olarak mümkün olmamaktadır.

İmalat artıklarını da kendi içerisinde ikiye ayırmak gerekir. Bunlardan birincisi belirli bir ekonomik değere sahip olanlar, diğeri ise hiçbir ekonomik değeri olmayanlardır.

Belli bir değeri olan imalat artıkları emsal bedelle değerlendirilir. Bu şekilde yapılacak olan emsal bedel tespitinin ardından bulunan değer, ya mamul birim maliyetinin hesaplanmasında imalat maliyetinden düşülür, ya da bu dönem içinde mamullerin satılmaları halinde elde edilen değerler satış hâsılatı olarak gelir yazılır. Yine dönem sonu itibarıyla mevcut imalat artıkları da emsal bedelle değerlendirilerek envanterde gösterilmek zorundadır. Bununla beraber hiçbir ekonomik değeri olmayan ve atılan imalat artıkları değerlendirme konusu yapılmaz.

9.8. İşletmeden Yapılan Emtia Çekişlerin Değerlemesi

İşletme sahipleri, eş ve çocukları tarafından işletmeden çekilen mallar GVK'nın 41/1. maddesi uyarınca emsal bedel ile değerlendirildikten sonra kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmalıdır. Emsal bedel, VUK' un 267. maddesi hükümleri doğrultusunda tespit edilir. Aynı hüküm işletme sahibi ile eş ve çocuklarına yapılan satışlar için de geçerli olmaktadır.

Diğer taraftan, KVK'nın 13. maddesi hükmü uyarınca; kurumların, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal alım ya da satımında bulunması halinde, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacak ve madde hükümlerine göre işlem yapılacaktır.

9.9. Firelerin Değerlemesi

Fire durumu, kendiliğinden meydana gelen bir azalmayı ifade ettiği için envanter işlemlerinde değerlendirme imkanı bulunmamaktadır. Zira, fireye uğrayan miktara isabet eden kısmın hasılat tutarı da olmayacağından, bu kısma isabet eden tutar satılan mal maliyeti içinde yer alacaktır. Gelir idaresi de müstakar hale gelmiş olan görüşlerinde bu durumu teyit etmektedir. Ayrıca, fireler için herhangi bir belge düzenlenmesine de gerek bulunmamaktadır.

Ancak firelerin gider olarak dikkate alınabilmesi için, firenin sebebinin ekonomik ve teknik icaplara göre zorunlu olarak ortaya çıkması gerekmektedir. Firenin oluşmasında ekonomik ve teknik icaplara uymayan sair sebepler ve ihmaller olmuşsa, bu sebeplerden kaynaklanan fireler mali kâr açısından gider olarak kabul edilmeyecek, KKEG niteliğinde değerlendirilecektir.

21 Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilen 08/03/2012 tarih ve B.07.1.G İB.4.34.19.02-019.01-908 sayılı mukteza.

9.10. Manipülasyona Tabi Emtialarda Değerleme

Satın alınan bazı malların satış öncesi kalite ayırımına tabi tutulması gerekebilir. Uygulamada bu işleme manipülasyon denilmektedir. Manipülasyona tabi tutulmuş malların değerlendirilmesi, imal edilen emtia ile ilgili esaslara göre yapılmaz. Yine manipülasyon işlemi içinde işçilik vb. giderler olduğundan dolayı değerlendirilmez, satın alınan emtia ile ilgili esaslara göre de yapılamaz.

Manipülasyon işlemi sonucunda ayrıştırılan ürünlerin kaliteleri arasında belirgin oranlarda fiyat farkları olacaktır. Dolayısıyla manipülasyona tabi kıymetlerde değerlendirilmez, kalite farkları da dikkate alınmak suretiyle aşağıdaki gibi yapılmalıdır.

a- Emtia toplam maliyetine; mal alış bedeli, alışa ilişkin taşıma, sigorta vb. giderler, manipülasyon işlemi nedeniyle katılan işçilik, manipülasyon işlemi içinde kullanılan makine amortismanı, genel idare gideri niteliğinde olmayan direkt manipülasyon işlemi gideri vb. giderler dahil edilir.

b- Toplam emtia maliyeti, manipülasyon işlemi sonrasında ayrılan mallara, kaliteleri itibarıyla piyasa fiyatları dikkate alınmak suretiyle dağıtım yapılır.

9.11. Ambalaj Maddelerinin Değerlemesi

Ambalaj maddeleri;

- geri dönmek üzere satılan malla verilmek suretiyle veya
- satılan maldan ayrı olarak depozito alınmak ve geri geldiğinde depozito ödenmek biçiminde olmak üzere iki şekilde kullanılmaktadır.

Ambalaj maddelerinin değerlendirilmesi açısından birinci değil, ikinci kullanım şekli özellik arz etmektedir. Çünkü bazı durumlarda geri getirilmek üzere depozito alınması karşılığı verilen ambalaj maddeleri geri gelmez. Bu tür ambalaj maddelerinin dönem sonu değerlendirilmesinde kritik nokta, bunların amortismanına tabi iktisadi kıymet vasfı taşıyıp taşımadıklarıdır. Örneğin LPG tüpleri, sebze ve meyve sandıkları amortismanına tabi iktisadi kıymet vasfına sahiptirler. Bu nedenle bu tür ambalaj maddelerinin değerlendirilmesi işlemlerinin, VUK'un amortismanına tabi iktisadi kıymetlere ilişkin hükümlerine göre yapılması gerekmektedir.

Diğer taraftan bir kısım ambalaj maddeleri ise amortisman konusuna giren iktisadi kıymet değildir. Örneğin; Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu'nun 257 numaralı kararı uyarınca, meşrubat firmalarınca kullanılan boş şişelerin birer mal olarak kabul edilmesi ve alınan depozitolarla ilişki kurulmak suretiyle muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

9.12. Konsinye Mallarda Değerleme

Konsinye mallar işletmelerde emanet olarak tutulan mallardır. Satışlarında konsinyasyon yöntemini uygulayan işletmeler, alıcılarda konsinye olarak bulunan malların envanterini kayıtlar üzerinden çıkaracak ve değerlemek suretiyle bilanço aktifine kaydedeceklerdir. Bu mallarda değerlendirilmez diğer ticari mallara uygulanan yöntemlere göre yapılacaktır.

Konsinye mal bulunduran işletmeler açısından ise, bu malların stoklara dahil olması ve değerlendirilmesi söz konusu olmayacaktır.

10. DURAN VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ

10.1. Gayrimenkullerin Değerlemesi

VUK' un 269. maddesine göre iktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkuller maliyet bedeli ile değerlendirilir. Ayrıca aynı maddede;

- a) Gayrimenkullerin mütemmim cüzleri ve teferruatının,
 - b) Tesisat ve makinelerin,
 - c) Gemiler ve diğer taşıtların ve
 - d) Gayri maddi hakların da,
- gayrimenkuller gibi değerlendirileceği belirtilmiştir.

VUK' un 270. maddesine göre; gayrimenkullerde satın alma bedeline, eklenmesi zorunlu ve ihtiyari olan giderler aşağıdaki gibidir.

Satın Alma Bedeline Eklenmesi Zorunlu Giderler;

Makine ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri,

Mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsanın tesviyesinden doğan giderler.

Satın Alma Bedeline Eklenmesi İhtiyari Olan Giderler;

Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellâliye giderleri,

- Tapu harçları ve özel tüketim vergileri.
- KDV Kanunu'nun 30/d bendi hükmüne göre binek otomobil alımında ödenen KDV'nin indirimi mümkün olmayıp doğumuna neden olan binek otomobilin maliyet bedeline eklenmesi veya ilgili dönemde doğrudan gider yazılması mümkün bulunmaktadır.

• Mükellefler tarafından satın alınacak taşınmazla ilgili olarak banka kredisi kullanılması nedeniyle ödenen BSMV'nin kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendi uyarınca gider olarak dikkate alınabileceği tabiidir.

10.2. Sabit Kıymet Alımı ve Yatırımlar Dolayısıyla Doğan Kredi Faizlerinin ve Kur Farklarının Durumu

a) Aleyhte Doğan Kur Farkları ve Kredi Faizleri: 163 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde; yatırımların finansmanında kullanılan kredilere ilişkin faiz giderleri ve yurt dışından döviz kredisi ile sabit kıymet ithal edilmesi nedeniyle ortaya çıkan kur farklarının; aktifleştirme tarihine kadar olan kısmının maliyete intikal ettirilmesi, aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin olanların ise seçimsel hak olarak doğrudan gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmek suretiyle amortismanına tabi tutulması gerektiği açıklanmıştır.

b) Lehte Doğan Kur Farkları: 334 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde yapılan açıklamalara göre; kurlarda meydana gelen düşüş nedeniyle lehe oluşan kur farklarının da aktifleştirme işleminin gerçekleştiği dönemin sonuna kadar oluşan kısmının maliyetle ilişkilendirilmesi, aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin olanların ise kambiyo geliri olarak değerlendirilmesi veya maliyetten düşülmek suretiyle kalan tutar üzerinden amortismanına tabi tutulması gerekecektir. Ayrıca, **seçimsel olarak hangi hak kullanılmışsa, daha sonraki dönemlerde o yöntemle göre işlem yapılmasına devam edilecektir.**

Bu hüküm ve açıklamalara göre yatırım harcamaları için temin edilen uzun vadeli döviz kredisi faiz ödemelerinin ve kur farklarının iktisadi kıymetlerin aktive alındıkları tarihe kadar maliyet bedeline intikal ettirilmesi gerekmektedir. Aktifleştirme tarihinden sonra ortaya çıkan kur farkı ve kredi faizlerinin ise seçimlik olarak gider yazılması veya söz konusu yatırımın maliyetine ilave edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Yukarıda da açıkladığımız üzere ; Banka kredisi kullanılmak suretiyle alınan taşınmazın, aktifleştirildiği hesap döneminin sonuna kadarki faiz giderlerinin taşınmazın maliyetine ilave edilmesi zorunlu olup, sonraki yıllarda oluşan faiz giderlerinin ise maliyete eklenmesi veya gider olarak dikkate alınması ihtiyaridir. **Ancak, taşınmaz ile ilgili kredi faizlerini ilgili buldukları yılda doğrudan gider mi yazılacağı yoksa amortisman mı tabi tutulacağı hususundaki tercihin başlangıçta yapılması gerekmektedir. Gider yazma yolunun seçilmesi halinde daha sonraki yıllarda bu tür giderlerin gayrimenkulün maliyetine eklenerek amortisman yolu ile itfa edilmesi veya önce amortisman ayırmaya başlayıp sonra gider yazma yoluna gidilmesine kanunen imkân bulunmamaktadır.**²²

Diğer taraftan yatırım yapılmak üzere bankadan kullanılan döviz kredisinin yatırımla ilgili harcamalara başlanılacağı tarihe kadar vadeli döviz hesabında tutulması nedeniyle elde edilen faiz gelirleri yatırımdan bağımsız olarak değerlendirilecek ve elde edildiği geçici ve yıllık kurumlar vergisi dönemlerinde kurum kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınacaktır.

Benzer bir şekilde dövizin vadeli hesapta tutulması nedeniyle oluşan lehte veya aleyhte kur farkları ile ilgili olarak 334 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde yapılan açıklamaların dikkate alınması gerekmektedir.²³

10.3. Finansal Kiralama Yoluyla Edinilen Sabit Kıymetlerde Finansal Kiralama Sözleşmesinden Doğan Kur Farkları ve Faizlerin Durumu

213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 290 ıncı maddesinin 3 üncü fıkrasında 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 kiralama olarak tanımlanmış; kiralama işleminde, iktisadî 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 kapsamaması veya sözleşmeye göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerlerinin toplamının iktisadî kıymetin rayiç bedelinin % 90 ından daha büyük bir değeri oluşturması hallerinden herhangi birinin varlığı durumunda kiralama işlemi finansal kiralama kabul edileceği hükme bağlanmıştır.

Aynı fıkranın devamında kira ödemelerinin, sözleşmeye göre, kira süresi boyunca yapılması gereken kira ödemeleri olduğu, kira ödemelerinin bugünkü değerinin, sözleşme tarihinde, kiralamada kullanılan faiz oranının dikkate alınması suretiyle hesaplanan bugünkü değerlerinin toplamı olduğu açıklanmıştır.

22 Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı İVDB'nca verilen 31/08/2012 tarih ve B.07.1.G İB.4.34.19.02-019.01-2704 sayılı mükteza.

23 Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı İVDB'nca verilen 14/08/2012 tarih ve B.07.1.G İB.4.34.19.02-105[280-2012/VUK-1- . . .]-2578 sayılı mükteza.

Kiralamada kullanılan faiz oranının ise, kira ödemeleri ile garanti edilmemiş kalan değer toplamının bugünkü değerini, kiralamaya konu iktisadî kıymetin rayiç bedeline eşitleyen iskonto oranı olduğu hüküm altına alınmıştır.

Anılan maddenin birinci fıkrasının, 2 numaralı bendinde, kiracı tarafından finansal kiralama işlemine konu iktisadî kıymeti kullanma hakkının ve sözleşmeden doğan borcun, kiralama konusu iktisadî kıymetin rayiç bedeli veya sözleşmeye göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı ile değerlendirileceği; 3 numaralı bendinde kiralayan tarafından sözleşmeden doğan alacağın kiralama süresi boyunca yapılacak kira ödemelerinin toplam tutarı, kiralama konusu iktisadî kıymet ise bu iktisadî kıymetin net bilanço aktif değerinden kira ödemelerinin bugünkü değerinin düşülmesi sonucu bulunan tutar ile değerlendirileceği, iktisadi kıymetin net bilanço aktif değerinden kira ödemelerinin bugünkü değerinin düşülmesi sonucu bulunan tutarın sıfır veya negatif olması halinde iktisadî kıymetin iz bedeliyle değerlendirileceği ve aradaki farkın iktisadî kıymetin elden çıkarılmasından elde edilen kazançlar gibi işleme tâbi tutulacağı ile 4 numaralı bendinde kiralayan tarafından aktifleştirilen alacak tutarı ile kira ödemelerinin bugünkü değeri arasındaki farkın gelecek dönemlere ait faiz geliri olarak pasifleştirilmek suretiyle değerlendirileceği hükmüne yer verilmiştir.

Aynı maddenin ikinci fıkrasının; 1 numaralı bendinde kiracı tarafından aktifleştirilen finansal kiralamaya konu iktisadî kıymetin kullanma hakkının bu Kanunun mükerrer 298 inci maddesi ve üçüncü kitabının üçüncü kısmının birinci bölümünde kiralama konusu iktisadî kıymet için belirlenmiş esaslar çerçevesinde yeniden değerlemeye ve amortismanla tâbi tutulacağı; 4 numaralı bendinde kiracı tarafından finansal kiralama sözleşmesine göre yapılan kira ödemelerinin, borç anapara ödemesi ve faiz gideri olarak ayrıştırılacağı ve ayrıştırma işleminin her bir dönem sonunda kalan borç tutarına sabit bir dönemsel faiz oranı uygulanmasını sağlayacak şekilde yapılacağı ile 5 numaralı bendinde kiralayan tarafından gelecek dönemlere ait faiz gelirlerinin, kiralanan iktisadî kıymetin finansal kiralama sözleşmesinin yapıldığı tarihteki rayiç bedelinden, herbir dönem sonunda anapara geri ödemelerinin düşülmesi sonucu kalan tutar üzerinden sabit bir dönemsel faiz oranı yaratacak şekilde hesaplanması suretiyle tahakkuk ettirileceği hükmüne bağlanmıştır.

Mezkur maddenin 4 numaralı fıkrası hükmü ile finansal kiralama uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi Maliye Bakanlığı'na verilmiş ve bu yetkiye istinaden gerekli açıklamalar 319 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile yapılmıştır.

Anılan Kanunun 280 inci maddesinde, yabancı paraların borsa rayici ile değerlendirileceği, borsa rayicinin tekerrüründe muvazaa olduğu anlaşılırsa bu rayiç yerine alış bedelinin esas alınacağı; yabancı paranın borsada rayici yoksa, değerlemeye uygulanacak kurun Maliye Bakanlığınca tespit olunacağı, bu maddede hükmünün yabancı para ile olan senetli veya senetsiz alacaklar ve borçlar hakkında da cari olduğu hüküm altına alınmıştır.

Söz konusu Genel Tebliğinin "II Değerleme ve Amortisman Uygulaması" başlığı altında yer alan "B-Kiracıya İlişkin Hükümler" başlıklı bölümünde, finansal kiralama konusu iktisadi kıymetin kullanma hakkı olarak aktive alınarak karşılığında ise kiralayana olan borcun pasife kaydedileceği, kullanım hakkının Vergi Usul Kanunu ve ilgili genel tebliğlerde bu iktisadi kıymet için tespit edilmiş amortisman sürelerinde amorti edileceği, kiralayan açısından yorumu yapılan "her

bir dönem sonu" ifadesinin kiracı açısından sözleşmede belirtilen kira ödeme tarihini ifade ettiği ve finansal kiralama işleminin esas olarak bir kredi işleminden farklı olmadığı açıklanmıştır.

Diğer taraftan, 11 Sıra Numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde "301- Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar" hesabı, kiracıların finansal kiralama yapanlara olan ve vadesi 1 yılı geçmeyen borçlarının izlendiği hesap olarak tanımlanmış, finansal kiralama sözleşme tutarının bu hesaba alacak, finansal kiralamaya konu olan ilgili varlık hesabına kira ödemelerinin bugünkü değeri ile borç ve bu iki tutar arasındaki farkın da "302-Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri" hesabına borç kaydedileceği açıklanmıştır.

"302-Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri" hesabı ise, finansal kiralamanın yapıldığı tarihte kiralama işlemlerinden doğan borçlar ile kiralanan varlığa ilişkin kira ödemelerinin bugünkü değeri arasındaki farkı gösteren henüz ödenmemiş finansal kiralama borçlanma maliyetlerinin izlendiği hesap olarak tanımlanmış ve söz konusu hesabın işleyişine ilişkin olarak "Finansal kiralama sözleşme tutarı ile finansal kiralamaya konu olan varlığa ilişkin kira ödemelerinin bugünkü değeri arasındaki fark "Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri" olarak bu hesaba borç kaydedilir. Kiralama sözleşmesine uygun olarak tamamlanan her dönem sonunda gerçekleşmiş olan faiz giderleri tutarları bu hesaba alacak "66-Borçlanma Maliyetleri" hesap grubunda ilgili borçlanma gideri hesabına borç olarak kaydedilir." açıklaması yapılmıştır.

Yukarıda yer verilen Kanun hükümleri ve yapılan düzenlemeler doğrultusunda, kiracı tarafından finansal kiralama sözleşmesine göre yapılan kira ödemelerinin borç anapara ödemesi ve faiz gideri olarak ayrıştırılması, bu ayrıştırma işleminin her bir dönem sonunda (finansal kiralama sözleşmesinde yer alan kira ödemelerinin yapılacağı tarih) kalan borç tutarına sabit bir dönemsel faiz oranı uygulanmak suretiyle yapılması, **hesaplanan faiz giderlerinin ise ilk yıl iktisadi kıymetin maliyetine eklenmesi sonraki yıllar ise gider veya maliyet olarak dikkate alınması gerekmektedir.**

Öte yandan, finansal kiralama yoluyla edinilen kıymete ilişkin olarak kiralama süresi içinde sözleşmeye istinaden yabancı para üzerinden yapılan kira ödemelerinin değerlendirilmesi sonucu ortaya çıkan kur farkının da, ilk yıl iktisadi kıymetin maliyetine eklenmesi sonraki yıllar ise gider veya maliyet olarak dikkate alınması gerekmektedir.²⁴

10.4. Üst Hakkı Tesis Edilen Arsa Ve Üzerine Yapılan Bina İçin Ayrılacak Amortisman

Son dönemlerde özellikle ulusal zincir marketler ve alışveriş merkezi müteahhitleri inşaat yapmayı düşündükleri arsayı satın almak yerine arsa sahipleri ile anlaşarak bu arsalar üzerinde uzun süreli üst hakkı tesis ettirerek inşaatı tamamlayabilmektedirler. Bu durumda bağımsız ve sürekli nitelikte taşınmaz olarak tapu kütüğüne kaydı yapılmış olan arsa için ödenen bedelin ve üzerine inşa edilen alışveriş merkezinin ne şekilde itfa edileceği hususlarında tereddüde yol açmaktadır.

²⁴ Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilen 27/10/2011 tarih ve B.07.4.DEF.0.40.10.00-008-19 sayılı mukteza.

Konuya ilişkin olarak Maliye Bakanlığı'nca verilen bir muktezada özetle aşağıdaki açıklamalara yer verilmiş bulunmaktadır.²⁵

Bilindiği üzere 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun;

- 269'uncu maddesinde, iktisadi işletmelere dahil bilmum gayrimenkullerin maliyet bedelleri ile değerlendirileceği ve gayri maddi hakların da gayrimenkuller gibi değerlendirileceği,

- 272'nci maddesinde normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak amacıyla yapılan giderlerin gayrimenkulün veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının maliyet bedeline ekleneceği; gayrimenkuller kira ile tutulmuş ise veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının işletme hakkı verilmiş ise, kiracı veya işletme hakkına sahip tüzel kişi tarafından yapılan yukarıda bahsi geçen giderlerin bunların özel maliyet bedeli olarak ayrıca değerlendirileceği, kiracının veya işletme hakkına sahip tüzel kişinin faaliyetini icra için vücuda getirdiği tesisata ait giderlerin de bu hükümde olduğu; gayrimenkuller veya elektrik üretim ve dağıtım varlıkları için yapılan giderlerin hem tamir, hem de kıymet artırma giderlerinden terekküp ettiği takdirde, mükellefin bu giderlerden maliyet bedeline eklenecek kısmı ayrı göstermek mecburiyetinde olduğu,

- 313'üncü maddesinde, işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269'uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edavat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesinin amortisman mevzuunu teşkil edeceği,

- 327'nci maddesinde, gayrimenkullerin, elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının ve gemilerin iktisadî kıymetlerini artıran ve 272'nci maddede yazılı özel maliyet bedellerinin kira veya işletme hakkı süresine göre eşit yüzdelerle itfa edileceği, kira veya işletme hakkı süresi dolmadan, kiralanan veya işletme hakkı alınan şeyin boşaltılması veya işletme hakkının herhangi bir sebepten sona ermesi halinde henüz itfa edilmemiş olan giderlerin boşaltma veya hakkın sona erdiği yılda bir defada gider yazılacağı, hükme bağlanmıştır.

Anılan Kanun'un 5024 sayılı Kanun'la değişen 315'inci maddesine göre mükelleflerin amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa edecekleri ve ilan edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürlerinin dikkate alınacağı hükme bağlanmış olup söz konusu maddenin Bakanlığımıza verdiği yetkiye istinaden amortismanına tabi iktisadi kıymetler için uygulanacak "Faydalı Ömür ve Amortisman Oranları" tespit edilmiş ve bu oranlar 333, 339, 365, 389, 399 ve 406 sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile açıklanmıştır.

339, 365, 389, 399 ve 406 sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile değişik 333 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ekli listenin 55'inci sırasında; Gayri Maddi İktisadi Kıymetler: imtiyaz hakları (Franchising), patent, formül, dizayn, örnek kalıp, teknik bilgi (Know-how), format, telif hakkı ve benzeri kalemler, lisans, kullanım hakkı ve izni veya devlet kurum ve kuruluşları tara-

25 Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilen 21/02/2012 tarih ve B.07.1.G İB.4.34.19.02-019.01-665 sayılı mukteza.

findan verilen diğer haklar (İşletme hakkı gibi) ve bunların benzerlerinin faydalı ömrünün 15 yıl, normal amortisman oranının da % 6,66 olarak dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir.

Diğer taraftan 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun;

- 704/2' maddesinde, tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli hakların taşınmaz (gayrimenkul) mülkiyetinin konusunu oluşturacağı,

- 726'ncı maddesine göre, bir üst irtifakına dayalı olarak başkasına ait bir arazinin altında veya üstünde sürekli kalmak üzere inşa edilen yapıların mülkiyetinin irtifak hakkı sahibine ait olduğu,

- 826'ncı maddesinde, bir taşınmaz malikinin üçüncü kişi lehine arazisinin altında veya üstünde yapı yapmak veya mevcut bir yapıyı muhafaza etmek yetkisi veren bir irtifak hakkı kurabileceği, aksi kararlaştırılmış olmadıkça bu hakkın devredilebileceği ve mirasçılara geçebileceği, üst hakkı bağımsız ve sürekli nitelikte ise üst hakkı sahibinin istemi üzerine tapu kütüğüne taşınmaz olarak kaydedilebileceği ve en az otuz yıl için kurulan üst hakkının sürekli nitelikte olduğu,

- 827'nci maddesinde, üst hakkının içerik ve kapsamıyla ilgili olarak resmî senette yer alan, özellikle yapının konumuna, şekline, niteliğine, boyutlarına, özgülenme amacına ve üzerinde yapı bulunmayan alandan faydalanmaya ilişkin sözleşme kayıtları herkes için bağlayıcı olduğu,

- 828'inci maddesinde üst hakkı sona erince yapıların arazi malikine kalacağı ve arazinin bütünleyici parçası olacağı, bağımsız ve sürekli üst hakkının tapu kütüğüne taşınmaz olarak kaydedilmişse üst hakkı sona erince bu sayfanın kapatılacağı, taşınmaz olarak kaydedilmiş olan üst hakkı üzerindeki rehin haklarının, diğer bütün hak, kısıtlama ve yükümlülüklerin de sayfanın kapatılmasıyla birlikte sona ereceği,

- 829'uncu maddesinde taşınmaz malikinin, aksi kararlaştırılmadıkça, kendisine kalan yapılar için üst hakkı sahibine bir bedel ödemeyeceği, uygun bir bedel ödenmesi kararlaştırılmışsa, miktarı ve hesaplanış biçiminin belirleneceği,

- 998'inci maddesine göre tapu siciline taşınmaz olarak; araziler, taşınmazlar üzerindeki bağımsız ve sürekli haklar ile kat mülkiyetine konu olan bağımsız bölümler kaydedilebileceği, bağımsız ve sürekli hakların kaydedilmesi için gerekli koşullar ve usullerin tüzükle belirleneceği ve süreklilik koşulunun gerçekleşmesi için hakkın süresiz veya en az otuz yıl süreli olması gerektiği,

- 1008'inci maddesinde, taşınmaza ilişkin olarak mülkiyet hakkının, irtifak haklarının ve taşınmaz yüklerinin ve rehin haklarının tapu kütüğüne **tescil edileceği**,

hüküm altına alınmıştır.

Türk Eşya Hukuku'na göre, irtifak haklarından olan üst hakkı, sahibine başkasına ait taşınmaz üzerindeki yapının maliki olma yetkisini veren bir hak olup, üst hakkının tesis eden taşınmaz malikinin arsa/arazi üzerindeki mülkiyet hakkı devam etmekte olup, taşınmaz maliki arsa/araziye devredebilmekte veya rehnedebilmektedir.

Arsa/arazi malikinin mükellefiyeti, üst hakkı sahibinin inşaatı yapmasına ve yaptığı inşaatı muhafazasına katlanmaktır. Ancak üst hakkı tesisi için öncelikle Medeni Kanun'un 827'nci maddesi uyarınca resmi senet düzenlenmesi gerekmektedir.

İrtifak hakkı olan üst hakkı, tapu kütüğüne tescili ile kurulmakta olup, üst hakkı sahibine yapı üzerinde irtifaka bağlı bir mülkiyet hakkı sağlamaktadır.

Türk Medeni Kanunu'nda üst hakkı,

- Kurulması ve kütüğe tescil şekli bakımından irtifak hakkı olan üst hakkı (MK. 726. madde),

- Bağımsız ve sürekli(müstakil ve daimi) hak olan üst hakkı (MK. 826) olmak üzere 2 ayrı şekilde değerlendirilmektedir.

Müstakil ve bağımsız nitelik kazanmayan üst hakkı tesisi sadece taşınmaz malın tapu kütüğü sayfasının "İrtifak Hakları" sütununda irtifak hakkı şeklinde üst hakkı olarak tescil edilmek suretiyle kurulabilecektir.

Müstakil ve daimi nitelikte olan üst hakkının bir taşınmaz mal gibi ayrı bir tapu kütük sayfasına kaydedilmesi için üst hakkı sahibinin istemi olması, üst hakkının en az otuz yıl müddetle tesis edilmiş bulunması ve devir-temlik ile aynı hak tesisi konusunda herhangi bir kısıtlılık getirilmemiş olması gerekmektedir.

Medeni Kanun'un 998'inci ve 1008'inci maddelerinden de anlaşılacağı üzere, irtifak hakları tapuya tescil ile, daimi ve müstakil haklar tapuya kayıt ile ihdas olunmaktadır. Kanun koyucu daimi ve müstakil hakları bir gayrimenkul gibi değerlendirdiği için diğer haklardan ayrı tutarak kayıt şartını getirmiştir.

Üst hakkı konusu olan bina inşa edilmiş ise, bu irtifakın bina üzerinde sağladığı mülkiyet de tabi olduğu irtifakın ayrı sahifeye kaydedilmiş olması ve gayrimenkul gibi muamele görmesi dolayısıyla bir gayrimenkul mülkiyeti gibi devredilecek, rehnedilecek ve mahiyetinin müsaade ettiği haklarla kayıtlanabilecektir.

Sonuç itibarıyla öğretide, üst hakkı sahibinin bina üzerindeki mülkiyetinin, bunu sağlayan irtifak hakkından ayrı ve müstakil bir mevcudiyeti bulunmadığı, bu mülkiyetin arazideki irtifakın bina üzerinde sağladığı bir yetkiden ibaret olduğu, bina üzerindeki mülkiyetin bunu sağlayan irtifaka ayrılmaz şekilde bağlı ve onun mukadderatına tabi olduğu, üst hakkının sona ermesi üzerine mülkiyet hakkına ilişkin olarak Medeni Kanun'un 726'ncı maddesi ile tanınmış olan istisna ortadan kalkacağı için inşaatın artık arazinin mülkiyetine tabi olacağı kabul edilmiştir.

İrtifak haklarından olan üst hakkı tapu siciline ister kayıt isterse tescil edilmiş olsun irtifak haklarının aynı haklardan olması nedeniyle herkese karşı ileri sürülebilmesi mümkün bulunmaktadır.

Yukarıdaki hüküm ve açıklamalara göre;

- Aktife gayri maddi hak kapsamında alınacak olan üst hakkı için yapılacak ödemelerin anılan listenin 55. Gayrimaddi İktisadi Kıymetler sınıflandırması uyarınca faydalı ömrünün 15 yıl ve normal amortisman oranının da % 6,66 oranı ile,

- Üst hakkı tapu siciline ister kayıt isterse tescil edilmiş olsun, üst hakkı kapsamında inşa edilecek binanın maliki üst hakkı sahibi olacağından, inşa edilecek bina için yapılacak harcamaları maliyet bedeli üzerinden bina olarak aktifleştirmeniz gerekmektedir. Söz konusu aktifleştirilen bina maliyetinin de 333 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ekli listenin 1.1 bölümünde (Ticari, sınai, zirai ve mesleki işletmelerin idare binaları ile bunların sağlık ve sosyal hizmetlerinde kullandıkları binalar, ticarethane, muayenehane, yazıhane, banka, sigorta, pansiyon, otel, okul, hamam, banyo binaları, tiyatro ve benzeri eğlence

yerleri, depo, ardiye, kapalı spor sahaları binaları, spor sahalarındaki tribünler ve benzeri hizmetlere tahsis olunan sair binalar, ikamete mahsus ev, apartman ve emsali binalar) yer alan faydalı ömür süresine ve amortisman oranına göre,

- Üst hakkı kapsamında inşa edilen binanın faydalı ömrünün üst hakkı süresinden daha fazla olması durumunda, binanın henüz itfa edilememiş giderleri üst hakkının herhangi bir nedenle sona erdiği yılda bir defada gider yazılmak suretiyle, itfa edilmesi gerekmektedir.

10.5. Kullanım Ömrü Kira Süresine Göre Daha Uzun Olan ve Kira Dönemi Bittikten Sonra da İşletmenin (Kiracının) Kullanımında Kalacak Özel Maliyet Bedellerinde Amortisman Süresi

Kiralanan tesis üzerinde yer alan gayrimenkuller ile gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlere ilişkin olarak Vergi Usul Kanununun 272 inci maddesi kapsamında yapılan ve normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışındaki sabit kıymet niteliği taşıyan harcamalar özel maliyet bedeli ile değerlemek suretiyle, kira süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilecek olup, bu kapsamda amortisman tabi tutulan iktisadi kıymetler ayrıca genel hükümlere göre amortisman tabi tutulmayacaklardır. Özel maliyet bedellerinin itfası hükümlerine göre amortisman tabi tutulan iktisadi kıymetlerden sadece sözleşme süresi içinde yenilenmesi gerekenler ile kullanım ömrü kira süresine göre daha uzun olan ve kira dönemi bittikten sonra da işletmenin (kiracının) kullanımında (aktifinde) olabilecekler, genel hükümlere göre amortisman tabi tutulacaklardır. Bu itibarla, sözleşme süresinin sonuna doğru iktisap edilen amortisman tabi iktisadi kıymetlerin sözleşme süresi içinde bir daha yenilenmesinin gerekmemesi halinde, genel hükümlere göre amortisman ayrılması söz konusu olmayacaktır.²⁶

10.6. Amortisman Uygulaması

İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269. madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin tespit edilen değerinin, Vergi Usul Kanunundaki esaslar çerçevesinde yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder.

Amortisman Ayırma Şartları

- İşletmede bir yıldan fazla kullanılabilir olması,
- Yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunması,
- Değerleme gününde envantere dahil ve kullanıma hazır olması,
- İktisadi kıymetin değerinin 2013 yılı için 800 TL'yi aşması.

10.6.1. Amortisman Uygulamasında Özellik Gösteren Konular

- 01.01.2004 tarihinden itibaren satın alınan ATİK'ler için 333, 339, 365 ve 389 no'lu ve diğer VUK Genel Tebliğlerinde yer alan faydalı ömür süreleri ve amortisman oranları esas alınarak amortisman ayrılmaktadır.

- 339 sıra numaralı VUK Genel Tebliğindeki açıklamalara göre 333 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ve bu tebliğe ekli listede yer alan ve birden fazla sektöre ilişkin işlerde kullanılan veya birden fazla ürünün imalatında ya da üretiminde kullanılan iktisadi kıymetler için söz konusu tebliğlerle tespit

²⁶ Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı BMVDB'nca verilen 29/11/2012 tarih ve 64597866-VUK-313-238 sayılı mukteza.

edilen en yüksek faydalı ömre ve en düşük amortisman oranına sahip olan sektöre ait faydalı ömür ve amortisman oranı üzerinden amortisman uygulaması yapılacaktır.

- 345 sıra numaralı VUK Genel Tebliğindeki açıklamalar doğrultusunda ticari amaçla kullanılan araçlar için iktisap edilen **lastiklerin**, faaliyet gösterilen sektörün çalışma şartları gereği tahsis edildiği hizmette kullanılmaya hazır hale geldiği tarih itibarıyla faydalı ömrünün bir yıldan az olması halinde amortisman tabi tutulması mümkün olmayacağından kayıtlara doğrudan gider olarak intikal ettirilmesi mümkündür.

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 189. maddesi uyarınca üzerinden amortisman ayrılan kıymetler ve bunların amortismanlarının; envanter defterinin ayrı bir yerinde, özel bir amortisman defterinde veya amortisman listelerinde gösterilmesi; 320. maddesinin ikinci fıkrası hükmü uyarınca faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerinin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılması ve amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilmesi gerekmektedir.

VUK 320. maddesi hükmüne göre; "Amortismanın herhangi bir yıl ayrılmasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir şekilde yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılamaz." Bu hüküm çerçevesinde 333 ve 339 no'lu VUK Genel Tebliğlerinde yer alan oranlardan daha az oranda amortisman ayırmak suretiyle amortisman süresinin uzatılması mümkün bulunmamaktadır. Uzatıldığı takdirde bu yıllara isabet eden amortismanlar vergi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınmayacaktır.

- 5228 Sayılı Kanununla VUK' un mükerrer 315. maddesinde yapılan değişikliğe göre; "**Azalan bakiyeler usulünde amortisman oranı, % 50'yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katıdır.**" Bu nedenle, mükelleflerin azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayırma yöntemini seçmeleri durumunda, ayrılabilir amortisman oranı % 50'yi geçemeyecektir.

- 5228 Sayılı Kanunla, 3100 Sayılı Kanunun 7. maddesinin (1) numaralı fıkrasında yapılan değişikliğe göre; mükellefler kullanmak üzere, **31.07.2004 tarihinden sonra satın aldıkları ödeme kaydedici cihazlar için %100 oranında amortisman ayırabileceklerdir.** Bu şekilde kullanılmak üzere alınan ödeme kaydedici cihazların maliyet bedelinin tamamı alındığı dönemde gider yazılmış olacaktır.

10.6.2. Plakası Faturanın Alındığı Yılı İzleyen Yılda Alınan Taşitlarda Amortisman Uygulaması

Vergi Usul Kanunu'nun 320. maddesinde amortisman süresinin, kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlayacağı hükme bağlanmıştır. Buna göre, mükellefler tarafından iktisap edilerek defter kayıtlarına geçirilen, değerlendirme gününde envantere dahil olan ve kullanılma şartı aranmaksızın kullanılmaya hazır halde bulunan iktisadi kıymetler için amortisman ayrılacaktır. Bu kapsamda kullanılabilmesi kayıt ve tescile tabi taşitların, ilgili sicillerine yasal süresi içerisinde kayıt ve tescil işlemi yapılmak şartıyla; aktife alındıkları dönemden itibaren amortisman tabi tutulması mümkün bulunmaktadır.

Nitekim konuya ilişkin olarak Maliye Bakanlığı'nca hazırlanarak, 30.12.2006 tarih ve 26392 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 365 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği 2. Bölümünün son paragrafında “**Diğer taraftan, Kanun’un 320. maddesinde amortisman süresinin, kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlayacağı hükme bağlanmıştır. Buna göre, mükellefler tarafından iktisap edilerek defter kayıtlarına geçirilen, değerlendirme gününde envantere dahil olan ve kullanılma şartı aranmaksızın kullanılmaya hazır halde bulunan iktisadi kıymetler için amortisman ayrılabilir. Bu kapsamda kullanılabilmesi kayıt ve tescile tabi taşınmazların, ilgili sicillerine yasal süresi içerisinde kayıt ve tescil işlemi yapılmak şartıyla; aktife alındıkları dönemden itibaren amortismanına tabi tutulması mümkün bulunmaktadır.**” açıklaması yapılmıştır.

10.6.3. Alüminyum Ekstrüzyon Kalıplarına Amortisman Ayrılmaması

Vergi Usul Kanunu'nun 313. maddesinde “İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269. madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edavat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder...” hükmü yer almaktadır.

Bu hükme göre, bir iktisadi kıymetin amortismanına tabi tutulabilmesi için, işletmede bir yıldan fazla kullanılması, yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunması ve işletmenin aktifinde kayıtlı bulunması gerekmektedir.

Bu itibarla, kullanıldıkları proses gereği faydalı ömürleri bir yıl olan alüminyum ekstrüzyon kalıplarının amortismanına tabi iktisadi kıymet olarak dikkate alınmaması ve işletme malzemesi olarak değerlendirilip muhasebe kayıtlarına doğrudan gider olarak intikal ettirilmesi mümkün bulunmaktadır.

10.6.4. Gayrimenkullerin Değerini Artıran İlave Harcamalar İçin Amortisman Ayrılması

Vergi Usul Kanununun 272 nci maddesine göre, normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderler gayrimenkulün maliyet bedeline eklenir. Gayrimenkuller kira ile tutulmuş ise, kiracı tarafından yapılan bu tür giderler ile faaliyetini icra için vücuda getirdiği tesisata ait giderler, özel maliyet bedeli olarak ayrıca değerlendirilir.

Kanun metninde, gayrimenkullerin maliyet bedeline eklenecek giderlere örnek olarak, bir geminin iktisap tarihindeki süratini hızlandıracak harcamalar yapmak, yolcu ve eşya yükleme ve barınma tertibatını genişletmek veya değiştirmek suretiyle iktisadi kıymetini devamlı olarak artıran giderlerle, bir motorlu kara nakil vasıtasının kasa ve motorunun yenisi ile değiştirilmesi veya alımında mevcut olmayan yeni bir tertibatın eklenmesi için yapılan giderler gösterilmiştir.

Buna göre; daha önce aktife giren amortismanına tabi iktisadi kıymetler için yapılan harcamaların, normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, söz konusu varlıkların iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılmış olması durumunda bu harcamaların ana iktisadi kıymet için belirlenen faydalı ömür dâhilinde itfa edilmesi gerekmektedir.

10.6.5. Serbest Meslek Erbabının Faaliyetinde Kullanmak Üzere Satın Aldığı İkinci Aracı İçin Amortisman Ayırıp Ayıramayacağı

Hatırlanacağı üzere Gelir Vergisi Kanununun 68 inci maddesinin 10 numaralı bendinde yapılan değişiklik ile 1.1.1999 tarihinden itibaren serbest meslek erbabı, envantere dahil olan binek otomobillerinin giderlerini ve Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlarını gider olarak hasılattan indirebileceklerdir. Bu nevi giderlerin hasılattan indirilebilmesi için söz konusu binek otomobillerin envantere dahil edilmesi şarttır.

Konuya ilişkin olarak yayınlanan 221 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin 4.2 Binek Otomobillerinin Amortismanları ve Giderleri başlıklı kısmında da;

“Yapılan düzenleme sonucu serbest meslek erbabı binek otomobillerinin amortismanlarının yanı sıra bu araçların akaryakıt, bakım, onarım ve sigorta gibi giderlerini hasılatlarından gider olarak indirebileceklerdir. Ancak, bu taşıtların motorlu taşıtlar vergisi, gider olarak dikkate alınmayacaktır.” şeklinde açıklama yapılmıştır.

Görüldüğü üzere genel kural serbest meslek erbabı binek otomobillerinin amortismanlarının yanı sıra bu araçların akaryakıt, bakım, onarım ve sigorta gibi giderlerini hasılatlarından gider olarak indirebilmeleri olmakla birlikte, Maliye Bakanlığı'nca verilen bir muktezada²⁷ özetle; **“Serbest meslek faaliyetinin ehemmiyet ve genişliği ile mütenasip olan ve işte kullanılan envantere kayıtlı araçların giderleri ile amortismanlarının indirim konusu yapılabileceği hususu dikkate alındığında, tek başınıza icra ettiğiniz serbest meslek faaliyetine ilişkin envantere kayıtlı olsa dahi ikinci bir araca ait gider ve amortismanların indirim konusu yapılması mümkün olmadığı”** görüşüne yer verilmiştir.

Ancak kanaatimizce muktezaya konu serbest meslek erbabının aksine tek başına çalıştırmayıp yanında sigortalı personeller çalıştıran serbest meslek erbapları meslek faaliyetlerinin ehemmiyet ve genişliği ile mütenasip olması koşuluyla birden fazla araca ait gider ve amortismanları indirim konusu yapmaları mümkün bulunmaktadır.

10.6.6. Finansal Kiralama Yoluyla Edinilen Binalarda Amortisman Uygulaması

213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 290 inci maddesinin 3 üncü fıkrasında 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 kiralamalar olarak tanımlanmış olup, kiralama işleminde, iktisadî 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 kapsamaması veya sözleşmeye göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerlerinin toplamının iktisadî kıymetin rayiç bedelinin % 90'ından daha büyük bir değeri oluşturması hallerinden herhangi birinin varlığı durumunda, söz konusu işlem finansal kiralama olarak kabul edilmiştir.

²⁷ Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilen 31/07/2013 tarih ve 38418978-120[68-12/9]-831sayılı mukteza.

Ayrıca, aynı fıkrada “*Arazi, arsa ve binalarla ilgili kiralama sözleşmeleri, sa-dece, sözleşmede kira süresi sonunda mülkiyet hakkının kiracıya devri öngörül-müşse veya kiracıya kira süresi sonunda kiralama konusu gayrimenkulü düşük bir bedelle satın alma hakkı tanınmışsa bu madde kapsamında değerlendirilir.*” hükmüne yer verilmiştir.

Mükerrer 290 ıncı maddeye ilişkin açıklamalar 319 ve 334 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile yapılmış olup, kiracı tarafından finansal kiralama işlemine konu iktisadi kıymeti kullanma hakkı ve sözleşmeden doğan borç, kiralama konusu iktisadi kıymetin rayiç bedeli veya sözleşmeye göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı ile değerlendirilecek olup kiracı tarafından aktifleştirilen finansal kiralamaya konu iktisadi kıymeti kullanma hak-kı, Vergi Usul Kanununun üçüncü kitabının üçüncü kısmının birinci bölümü ve ilgili genel tebliğlerde kiralama konusu iktisadi kıymet için belirlenmiş usul ve esaslar çerçevesinde amortismanla tâbi tutulacaktır. Diğer bir ifadeyle kullanım hakkı, kiracı tarafından Vergi Usul Kanunu ve ilgili genel tebliğlerde bu iktisadi kıymet için tespit edilmiş amortisman sürelerinde itfa edilecektir.

Mezkur Kanunun 313 üncü maddesinde, işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269 uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıy-metlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi-nin amortisman mevzuunu teşkil edeceği hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanunun 315 inci maddesinde ise, mükelleflerin amortismanla tâbi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilân edeceği faydalı ömürleri oranları üzerinden itfa edecekleri hükmü yer almakta olup, bahsi geçen maddenin Bakanlığımıza verdiği yetkiye istinaden, amortismanla tabi iktisadi kıymetler için uygulanacak “*Faydalı Ömür ve Amortisman Oranları*” tespit edilmiş ve bu oranlar 339, 365, 389, 399, 406 ve 418 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile değişik 333 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği eki liste ile açıklanmıştır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre örneğin; işyeri olarak kullanılmak üzere fi-nansal kiralama yolu ile dört yıllığına kiralanacak ve sözleşme süresi sonunda devralınacak gayrimenkul için yapılan ödemelerin, kira süresi boyunca “Haklar” hesabında, devirden sonra ise “Binalar” hesabında takip edilmek suretiyle 333 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin eki listenin “1.Binalar” başlıklı bölümünde değerlendirilerek 50 yıl içerisinde itfa edilmesi gerekmektedir.

Konuya ilişkin Maliye Bakanlığınca verilen muktezalarda da benzer görüş-lere yer verilmektedir.²⁸

10.6.7. Satış Vaadi Sözleşmesi ile Alınan Binalarda Amortisman Uygulaması

Satış vaadi sözleşmesi, noter önünde resen düzenlenmesi gereken, başka bir anlatımla geçerliği resmi şekil şartına bağlı kılınan, tam iki tarafa borç yükle-yen ve kişisel hak sağlayan sözleşme türüdür. Vaad alacaklısı, taşınmaz satış vaadi sözleşmesi ile mülkiyet devir borcu yüklenen satıcıdan edim yerine geti-rilmediğinde, Türk Medeni Kanununun 716 ncı maddesi uyarınca açacağı tapu iptali ve tescil davasında borcun hükmen yerine getirilmesini isteyebilmektedir.

²⁸ Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'na verilen 04/07/2013 tarih ve 11395140-019.01-977 sayılı mukteza.

Satış vaadi sözleşmeleri, sözleşme alacaklısına şahsi hak veren sözleşmeler olup, alıcı tarafça yapılan satış vaadi sözleşmelerinin, mahkeme ilamlarıyla geçerli olduğunun tespit edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Bilindiği üzere gayrimenkulün mülkiyetinin kazanılması ve aktifte binalar hesabına kaydedilebilmesi için tapuda devir işleminin tamamlanmış olması şarttır. Bir başka deyişle iktisadi kıymetin amortisman konusu yapılabilmesi için envantere alınıp, işletmede kullanılabilir olması gerekmektedir. Satış vaadi sözleşmesi ile satın alınan bir bina envantere alınamayacağından bu iktisadi kıymet fiilen işletmede kullanılsa dahi amortisman konusu yapılamaz.

Konuya ilişkin Maliye Bakanlığı'nca verilen muktezalarda da benzer görüşlere yer verilmektedir.²⁹

10.6.8. Bir Takvim Yılından Kısa Hesap Dönemlerinde Kıst Amortisman Ayrılması Ve Amortisman Ayrılan Bu Kıst Hesap Dönemlerinin İtfa Süresi

245 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde, takvim yılı içinde kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen mükelleflerin, özel hesap dönemine geçişleri ya da özel hesap döneminden takvim yılı esasına dönme sırasında ortaya çıkan kıst hesap dönemlerinde kıst amortisman ayırabileceği açıklanmıştır.

Buna çerçevede Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre gerek özel hesap dönemine geçişte gerekse de özel hesap döneminden takvim yılı esasına dönüşte ortaya çıkan bir takvim yılından kısa hesap dönemlerinde kıst amortisman ayrılması ve amortisman ayrılan bu kıst hesap dönemlerinin itfa süresi hesabında ayrı bir yıl olarak dikkate alınması gerekmekte olup, kıst amortisman ayrılan hesap dönemlerinde amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değerini itfa süresinin son yılında yok edileceği tabiidir

10.7. Fevkalade Amortisman Uygulaması

VUK'un 317. maddesine göre amortisman tabii olup;

a) Yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybeden,

b) Yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz bir hale gelen,

c) Cebri çalışmaya tabi tutulduğu için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalan;

Gayrimenkullerle, haklar için mükelleflerin başvurusu üzerine, Maliye Bakanlığı, gerekirse ilgili Bakanlıklarında görüşünü alarak her işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı "fevkalade amortisman" nispeti tespit eder ve mükellefler bu oranı kullanarak amortisman ayırabilirler.

Fevkalade amortisman yukarıda sıralanan koşulların gerçekleşmesi durumunda, normal amortisman oranlarından daha yüksek oranda amortisman ayrılmasıdır.

Fevkalade amortisman uygulanan dönemde ayrıca normal amortisman ayrılmaz. Eğer doğal afet nedeniyle, iktisadi kıymet bütünüyle değer kaybına uğramışsa, iktisadi kıymetin kalan değerinin tamamı fevkalade amortisman yoluyla gider yazılır. Bu işlemlerin yapılabilmesi için Maliye Bakanlığı'na (Takdir Komis-

²⁹ Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilen 20/03/2013 tarih ve 47285862-VUK-6-3 sayılı mukteza.

yonu) başvuru şart olup, mükelleflerin bu yönde bir takdir yetkisi bulunmamaktadır.

10.8. Yenileme Fonu

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 328'inci maddesinde "*Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki fark kar ve zarar hesabına geçirilir. İşletme hesabı esasında defter tutan mükelleflerle serbest meslek kazanç defteri tutan mükellefler bu farkı defterlerinde hasılat veya gider kayıt ederler.*

Amortisman ayrılmış olanların değeri ayrılmış amortismanlar düşüldükten sonra kalan meblağdır.

Devir ve trampa satış hükmündedir.

Şu kadar ki satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi, işin mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde satıştan tahassül eden kâr yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir. Her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan kârlar üçüncü yılın vergi matrahına eklenir. Üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu kârlar o yılın matrahına eklenir.

Yukarıdaki esaslar dahilinde yeni değerlerin iktisabında kullanılan kâr, yeni değerler üzerinden bu kanun hükümlerine göre ayrılacak amortismanlara mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunur" hükmü yer almaktadır.

Bu çerçevede yenileme fonu; işletmeye dahil amortisman tabi iktisadi kıymetlerin gerektiğinde yenilenebilmesi için bu kıymetlerin satış karı veya sigorta tazminatlarından ayrılan karşılığın bilançonun pasifinde azami üç yıl süre ile muhafaza edilmesidir.

10.8.1. Yenileme Fonu Ayırma Koşulları

a- 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.

b- 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.

Yine satılan veya hasara uğrayan iktisadi kıymetin yenilenmesi, işin mahiyetine göre zorunlu olduğunda, işletmeyi idare edenlerce ayrıca karar verilmiş olması şartı aranmaz. Tersı 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 zayı 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 olamaz.

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.

c- Satılan iktisadi kıymet ile yerine alınanın aynı neviden olması

Yenileme fonundan yararlanabilmek için 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.

Yenileme fonu hesabında yer alan satış karının muhakkak surette satılan iktisadi kıymetle aynı neviden başka bir iktisadi kıymetin iktisabında kullanımı esastır. Bu itibarla, satılan iktisadi kıymet yerine bir başka iktisadi kıymetin alınmak istenmesi veya alınması, iktisadi kıymetin yenilenmesi olarak kabul edilemez.

Bu nedenle fabrika binası satışından doğan ve yenileme fonu hesabında beklediğiniz karın, aynı Kanunun 328 inci maddesi kapsamında işyeri (büro) amaçlı bina alım ve yatırımında kullanılması mümkün bulunmamaktadır.³⁰

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 328'inci maddesinde yenileme fonunun kullanılacağı iktisadi kıymetlerin aynı neviden olması şartı yer almış, ancak adet sınırlaması yer almamıştır. Bu nedenle, satılan kıymetler ile aynı neviden olması koşulu ile yeni alınan kıymetlerin satılan kıymetler ile aynı sayıda olması gibi bir şart bulunmamaktadır.³¹

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

İşletmelerin aktifinde yer alan amortismanına tabi iktisadi kıymetin satışı sonucunda elde edilen kâr, aynı nitelikte ve aynı hizmete tahsis edilecek yeni bir iktisadi kıymetin alınması durumunda pasifte geçici bir hesapta (yenileme fonu) azami üç yıl süreyle tutulabilecek ve bu fon yeni alınacak iktisadi kıymetin amortismanında kullanılacaktır.

Öte yandan her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan kârların üçüncü yılın vergi matrahına ekleneceği, üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde ise bu kârların o yılın matrahına ekleneceği tabiidir.

30 Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilen 19/06/2012 tarih ve B.07.1.G İB.4.20.15.02-105[328-2012/2]-405 sayılı ile mukteza.

31 Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilen 20/07/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.01.0-VUK-mük.290-75 sayılı ile mukteza.

Dolayısıyla, yenileme fonunun ayrılabilmesi amortismanına tabi bir iktisadi kıymetin varlığı ile bu kıymetin satılmasından oluşan kârın aynı neviden bir iktisadi kıymetin alımında kullanılması halinde söz konusu olmaktadır.

Bu itibarla, örneğin amortismanına tabi olmayan iştirak hissesi satışından doğacak kârın, Kurumunuz tarafından edinilen bir yatırımında kullanılması halinde söz konusu yatırımla ilgili olarak yenileme fonu müessesesinden faydalanılması mümkün bulunmamaktadır.³²

e- 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.

Üç yıllık sürenin hesabında farklı görüşler söz konusudur. Maliye Bakanlığının görüşüne göre; sürenin hesabında satışın yapıldığı yılın da dikkate alınması gerekmektedir. Nitekim kanuni düzenleme de bu görüşün doğru olduğunu ortaya çıkarmaktadır. Kanunda, satıştan doğan kârın yenileme giderini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabileceği belirtilmektedir. Sözü edilen yıl deyimi hesap dönemini (vergileendirme dönemini) ifade etmektedir. Danıştay'ın konuyla ilgili olarak vermiş olduğu kararlar³³ doğrultusundaki görüş ise; üç yıllık süreden üç hesap döneminin değil üç yıl pasifte bekletilmenin anlaşılması gerektiği yönündedir. Buna göre, satış tarihinden itibaren üç yıllık sürenin geçmesi beklenmelidir.

Konuya ilişkin olarak bir diğer görüş ise, Vergi Usul Kanunu'nun sürelerin hesaplanması ile ilgili 18. maddesinden hareket edilmesi gerektiği yönündedir. Bu görüşe göre, sürenin sabit kıymetin satıldığı günü izleyen günden başlaması ve üç yıl sonra satışa tekabül eden günün akşamı bitmesi gerekmektedir. Diğer taraftan, söz konusu maddelerde hüküm altına alınan üç yıllık süre, yeni iktisadi kıymetin alınması, başka bir deyişle kârın, yenileme fonunda bekletilme süresidir. Bu sürenin yeni alınacak iktisadi kıymetin amortismanından mahsup süresi ile bir ilgisi bulunmamaktadır. Yenileme fonunun ayrıldığı hesap döneminden sonraki ikinci hesap döneminde (yenileme fonunun kullanılması gereken son hesap döneminde) yeni iktisadi kıymetin iktisap edilmesi halinde de yenileme fonunda bekletilen kârın tamamının yeni alınan iktisadi kıymetin amortismanından mahsup edilmesi gerekmektedir. Bekleme süresinin son yılında bulunduğu için sadece yeni iktisadi kıymetin aktife alındığı hesap döneminde mahsup işlemi yapılması, kalan fon tutarının kâra ilave edilmesi yanlış bir uygulama olacaktır.

Bu görüşe göre örneğin; 2011 yılında iktisadi kıymet satışından doğan kârın yenileme fonuna alındığını ve yeni iktisadi kıymet iktisabının 2013 yılında gerçekleştirildiğini varsayalım. Bu durumda, yeni alınan iktisadi kıymetin amortismanından mahsup işlemi yenileme fonunda yer alan tutar eritilinceye kadar

32 Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'na verilen 08/03/2012 tarih ve B.07.1.G İB.4.34.19.02-019.01-919 sayılı ile mukteza.

33 Danıştay 4. Dairesi tarafından verilen 20.02.1974 tarih ve E:1973/4073, K:1974/55 sayılı, 10.11.1991 tarih ve E:1988/4562, K:1991/3074 sayılı ve 11.01.1994 tarih ve E:1992/3956, K:1994/159 sayılı kararlar

devam etmelidir. Yenileme için belirlenen üç yıllık sürenin son yılında yenileme işlemi gerçekleştirildiği için sadece bir yıl mahsup işleminin yapılacağını, kalan tutarın dönem matrahına ilave edileceğini söylemek yanlış olacaktır.

Konuya ilişkin olarak verilmiş olan bir muktezada³⁴ da özetle; "... Şirketiniz aktifinde kayıtlı binanın 05/09/2008 tarihindeki satışından elde edilen kârın yenileme fonuna alınmasının başlangıcı olarak satışın gerçekleştiği 05/09/2008 tarihinin dikkate alınması, bu tarih itibarıyla tesis edilen yenileme fonunun en geç 31/12/2010 tarihi itibarıyla kullanılmış olması, 31/12/2010 tarihine kadar kullanılmamış olması halinde ise 2010 hesap dönemi kurumlar vergisi matrahınıza ilave edilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, şirketinize yukarıda belirtilen tarih aralığında (05/09/2008 -31/12/2010), yenileme fonuna alınmış kârın kullanımıyla işin mahiyetine uygun bir bina alınmış olması halinde, **yeniden alınan binanın iktisabında kullanılan kâr, 3 yıllık süreyle sınırlı olmaksızın** yeni alınan bina için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen faydalı ömür ve amortisman oranı dikkate alınarak ayrılacak amortismanlara mahsup edilecektir.

10.8.2. Serbest Meslek Erbablarının Yenileme Fonu Uygulamasından Yararlanıp Yararlanamayacağı

Geçmişte vermiş olduğu görüşlerin aksine Maliye Bakanlığı son dönemlerde vermiş olduğu muktezalarda serbest meslek erbaplarının da diğer şartlarında sağlanması koşuluyla yenileme fonu uygulamasından yararlanabileceği görüşündedir.³⁵

Bu hükmün uygulanması diğer faaliyet gruplarında olduğu gibi serbest meslek kazanç defteri tutan serbest meslek erbabı için de aynı olduğundan, örneğin envanterine kayıtlı binek otomobilini satıp, yenisini alan serbest meslek erbabının yenileme fonu uygulamasından yararlanması mümkün bulunmaktadır.

10.8.3. Yenileme Fonunun Finansal Kiralama Yoluyla Edilen Varlıkların Amortismanında Kullanılıp Kullanılmayacağı

Yenileme fonunun ayrılabilmesi, amortismanına tabi bir iktisadi kıymetin varlığı ile bu kıymetin satılmasından sonra oluşan kârın aynı neviden bir iktisadi kıymetin alımında kullanılması halinde söz konusu olmaktadır.

Ayrıca, 4842 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanununa eklenen ve 01.07.2003 tarihinden itibaren yapılacak finansal kiralama işlemlerinde uygulanmak üzere yayım tarihinde yürürlüğe giren Mükerrer 290 ıncı madde uyarınca aktifleştirilen finansal kiralamaya konu iktisadi kıymeti kullanma hakkı kiracı tarafından amortismanına tabi tutulacaktır.

Bu açıklamalar çerçevesinde, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satışından doğan kârın mezkûr Kanunun 328 inci maddesine uygun olarak pasifte geçici bir hesaba alınması kaydıyla, bilahare mükerrer 290 ıncı madde kapsamında finansal kiralama yoluyla edinilen varlıkların kullanma hakkı üzerinden ayrılan amortismanların, bu hesapta tutulan tutardan (yenileme fonundan) mahsup edilmesi mümkündür. Bu mahsup için kiralama konusu iktisadi kıymetlerin

34 Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'na verilen 10/09/2012 tarih ve B.07.1.G İB.4.34.19.02-019.01-1569 sayılı ile mukteza.

35 Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara VDB'na verilen 01/03/2012 tarih ve B.07.1.G İB.4.06.18.02-32328-8407-14 sayılı ile mukteza.

mülkiyetinin mükellefe intikal etmesi beklenmeyecek, mahsup iktisadi kıymeti kullanma hakkının itfa edilmeye başlanıldığı yıldan itibaren yapılacaktır.³⁶

10.8.4. Finansal Kiralama Yoluyla Edilen Varlıkların Sigorta Şirketlerinden Tahsil Edilen Tazminatlarının Yenileme Fonuna Kaydedilip Kaydedilemeyeceği³⁷

Yenileme Fonu, iktisadi işletmelere dahil amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin yenilenebilmesi için bu kıymetlerin satışından veya ziyaa uğramasından dolayı alınan sigorta tazminatı sonucu doğan kârların bilançonun pasifinde azami üç yıl süre ile bekletilmesini ifade eden bir vergi erteleme yöntemi olarak, işletme içi yatırımları teşvike yönelik bir uygulamadır.

Yenileme Fonunun iktisadi kıymetin iktisabında kullanılması halinde, bilançonun pasifinde yer alan fon yeni değer için ayrılacak amortismanlara mahsup edilmekte olup, mahsup etme işleminin, iktisadi kıymetin değerinin amortisman yoluyla itfa edilme süresinden önce tamamlanması durumunda ise iktisadi kıymetin kalan değer kısmı için amortisman ayrılmasına devam edilecektir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre, Vergi Usul Kanununun mükerrer 290 inci maddesi kapsamında olduğu kabul edilen finansal kiralama ile kiralanmış varlıkların kiralama süresi içerisinde yangın, deprem, sel, kaza v.b. sebeplerle kullanılmayacak hale gelmesi nedeniyle, sigorta şirketlerinden tahsil edilecek olan tazminatlardan doğacak olan kârın, Kanunun 329 uncu maddesinde sayılan esaslar dâhilinde yenileme fonuna kaydedilmesi mümkün olup, azami üç yıl süre ile bu fonda bekletilebilecek olan bu tutarlar, finansal kiralama yoluyla iktisap edilecek olan uçakların kullanma hakkı üzerinden bu kanuna göre ayrılacak olan amortismanlara mahsup edilecektir.

10.9. Kuruluş ve Örgütlenme (İlk Tesis ve Taazzuv) Giderleri

Vergi Usul Kanunu'nun 282. maddesinde, İlk tesis ve taazzuv giderleri; "Kurumun tesis olunması veya yeni bir şubenin açılması veyahut da işlerin devamlı bir surette genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir kıymet iktisap olunmayan giderler" şeklinde tanımlanmıştır.

Bu tanımdan hareketle bir giderin ilk tesis ve taazzuv gideri olarak değerlendirilebilmesi için;

- Yapılan gider karşılığında maddi bir kıymet elde edilmemiş olması,
- Kuruluş, yeni bir şube açılması ya da faaliyetin genişletilmesi ile ilgili olması gerekir.

Karşılığında maddi bir kıymet edinilen bir giderin ilk tesis ve taazzuv gideri olarak değerlendirilmesi mümkün değildir.

Vergi Usul Kanunu'nun yukarıda belirtilen hükmü gereğince, ilk tesis ve taazzuv giderlerinin aktifleştirilmesi ihtiyari olup, kurumlar, ilk tesis ve taazzuv giderlerini, yapıldığı yıl doğrudan gider olarak kaydedebilir veya amortismanına tabi tutmak suretiyle itfa edebilirler.

İlk tesis ve taazzuv (Kuruluş ve Örgütlenme) giderleri kurumların kuruluşu,

36 Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilen 20/07/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.01.0-VUK-mük.290-75 sayılı ile mukteza.

37 Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilen 20/07/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.01.0-VUK-mük.290-76 sayılı ile mukteza.

yeni bir şubenin açılması veya işlerin devamlı olarak genişletilmesi aşamalarında söz konusu olur.

a- İşletmelerin kuruluş gideri olarak dikkate alabileceği giderler

- Şirket sözleşmesinin hazırlanması, imzalanması, tescil ve ilanı ile ilgili giderler,

- Kuruluşla ilgili piyasa araştırması, proje ve fizibilite raporlarının hazırlanması ile ilgili giderler,

- Kuruluşla ilgili damga vergisi, harçlar ve gider niteliğindeki diğer vergiler,

- Kuruluş genel kurulu toplantısı giderleri,

- Kuruluşla ilgili olarak yapılan seyahat giderleri,

- Şirketin kuruluşuna kadar yapılan kuruluş veya açılışla ilgili ilan, reklam, tanıtım giderleri,

- Aynı sermaye değer tespit giderleri,

- Hisse senedi ihracına ilişkin giderler.

- Hisse senetlerinin kağıt ve basım giderleri,

- Mahkeme noter ve diğer tasdik ve tescil giderleri vb.,

- Damga vergisi,

- İhraç dolayısıyla ödenen sair harç ve resimler,

- İzahname ve broşür giderleri ile ilan ve reklam giderleri,

- Hisse senetlerinin satışı için bankalara ödenen komisyonlar,

- Hisse senetlerinin borsaya kaydı için yapılan giderler,

- İşçi ve personelin eğitim giderleri,

- Kuruluş tamamlanıncaya kadar yapılan genel yönetim gideri niteliğindeki diğer giderler. Bu giderlerin kuruluş ve örgütlenme gideri olarak değerlendirilebilmesi için sabit kıymetin maliyetine eklenebilecek nitelikte bir gider olmaması gerekir.

- Kuruluş döneminde söz konusu olan genel yönetim giderleri ise şunlardır.

- İdare servisi ve muhasebe servisi personeline ödenen ücretler,

- İdare servisinde kullanılan malzeme bedelleri,

- İdare servisinin ısıtma, aydınlatma ve temizleme giderleri,

- İdare servisi tarafından kullanılan araç ve demirbaşların amortismanı,

- Kuruluş döneminde ödenen kiralar,

- İdari personelin seyahat giderleri,

- Bunlara benzer diğer giderler.

b- İşletmelerin örgütlenme gideri olarak dikkate alabilecekleri giderler

- Sermaye artırımını için yapılan giderler (hisse senedi çıkarma giderleri dahil),

- Tahvil ihraç giderleri, Bu harcamaların başlıcaları şunlardır:

- * Genel kurul kararının tescil ve tasdik giderleri,
- * Tahviller için ödenen damga vergisi,
- * Tahvillerin kağıt ve basım giderleri,
- * İzahname broşürü ve reklam giderleri,
- * Bankalara ödenen satış komisyonları,
- * Yapılmış ise tahvil sahipleri genel kurulu toplantısı giderleri,
- * Başabaşın altında yapılan satış halinde verilen primler,
- Yeni şube açılışı için yapılan giderler,
- Yeni şubenin tanıtımı için yapılan giderler,
- Yeni imal edilecek mallara ilişkin araştırma ve geliştirme masrafları,
- Yeni ürünün tanıtımı için yapılan giderler.

Fakat buna karşılık, tecrübe imalatı giderleri, ilk tesis ve taazzuv gideri olarak kabul edilemez. Çünkü bunların karşılığında istenilen kalitede olmasa bile belirli bir maddi kıymet iktisap edilmektedir.

İlk tesis ve taazzuv giderlerinin yapıldıkları yılda gider yazmak veya aktifleştirmek konusunda mükellefler serbesttirler. Bunun yanında, yine mükellefler tarafından ilk kuruluş sırasında genel idare giderlerinin zarar yazılması halinde, diğer ilk tesis ve taazzuv giderlerini isterlerse aktifleştirebilmelidirler. Fakat yıllar itibarıyla bir farklı seçim yapılması da mümkün değildir. Örneğin, dört yıl süren kuruluş devresinde ilk yıl ilk tesis ve taazzuv giderlerinin gider yazılması yöntemi seçilirse izleyen yıllarda da aynı yöntemin kullanılması gerekmektedir.

İlk tesis ve taazzuv giderlerinin aktifleştirilmesi yolu seçildiğinde, bunların olağan itfa süresi olan beş yıl içinde eşit tutarlarda gider yazılması gerekmektedir. Giderlerin aktifleştirilmesinden sonra bu yöntemden dönülüp kalan kısım bir defada zarar yazılamaz.

Yukarıda ifade ettiğimiz hususların yanında, ilk kuruluş sırasında genel idare giderlerinin aktifleştirilmesi halinde arızı kârlar bakımından yapılacak işlemler özellik göstermektedir.

İlk kuruluş sırasında genel idare giderlerinin de ilk tesis ve taazzuv gideri olarak aktifleştirilmesi halinde kurumun cari yıl zararına yansıtılacak herhangi bir gideri kalmayacaktır. Çünkü ilk tesis ve taazzuv giderleri ile genel idare giderleri dışındaki diğer gider unsurları kuruluş sırasındaki yatırımın maliyetine intikal ettirilecektir. Bu durumda kurumun, banka faizi ve sair şekillerdeki arızı kârlarını elde ettiği dönemin kazancı olarak beyan etmesi gerekmektedir. Bu kârların aktifleştirilen giderlerden düşülmesi mümkün değildir.

İlk tesis ve taazzuv giderlerine ilişkin olarak uygulamada ortaya çıkan sorunlara yönelik olarak Hesap Uzmanları Danışma Kurulu'nun 24.04.1974 tarih ve 182 sayılı kararında özetle aşağıdaki görüşlere yer verilmiş bulunmaktadır.

- Kurumların hisse senedi ve tahvil ihraç giderlerinin aktifleştirilebileceği.
- Kuruluş döneminde yapılan genel idare giderlerinden sabit kıymet maliyetine yüklenilmeyenlerin kuruluş ve örgütlenme gideri olarak aktifleştirilebileceği.
- Tecrübe imalatı giderlerinin karşılığında kıymet iktisabı dolayısıyla aktifleştirilemeyeceği.

- Kuruluş sırasında yapılan eğitim, reklam ve tanıtma giderlerinin aktifleştirilebileceği.
- Kurumların tesis kurdukları an, bilfiil ve tam olarak normal faaliyete geçtikleri; entegre tesisleri olanlarda da tecrübe imalatı dönemini tamamlamaları anının bir bütün halinde normal üretime başladıkları an olacağı.
- Aktifleştirilen kuruluş ve örgütlenme giderlerinin amortismanın işletmenin bilfiil ve tam olarak faaliyete geçtiği, tecrübe imalatı olan kurumlarda da bunun sona erdiği hesap döneminden itibaren başlanılmasının uygun olacağı.
- Aktifleştirilen kuruluş ve örgütlenme giderlerinin sonradan amortismanından vazgeçilerek bir defada gider yazılamayacağı.
- Aktifleştirme yöntemini seçen kurumlarda kuruluş döneminde elde edilen arızı gelirlerin kuruluş ve örgütlenme giderleri ile mahsubunun yapılamayacağı.
- Kuruluş ve örgütlenme giderlerinin kısmen aktifleştirilip kısmen gider yazılmasının mümkün olmadığı.

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilen 16/02/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK-6-592 sayılı muktezada yer verilen görüşe göre, şirketin kurulması veya yeni bir şubenin açılması veyahut da işlerin devamlı bir surette genişletilmesi için yapılan giderler kapsamında olmayan **tanıtım ve reklam harcamalarının ilk tesis ve taazzuv giderleri adı altında aktifleştirilerek amortisman yoluyla itfa edilmesi mümkün değildir.**

10.10. Peştamallıklar

Peştamallık; bir işletmenin devir alınması sırasında içinde bulunan mallar ve demirbaşlarla, işletme ile birlikte alınan gayrimaddi hakların değerlerinden başka, işletmenin iyi bir kuruluş yerinin olması, iyi üne sahip bulunması, hitap ettiği müşteri kitlesi ve benzeri unsurlar göz önüne alınarak alıcılarında güven ve emniyet tesis etmesi sonucu, rakip işletmelerden daha fazla kâr elde edebilme düşüncesiyle ödenen bedeldir. Peştamallık, bir diğer ifade ile şerefiye halk arasında "hava parası" olarak da adlandırılmaktadır.

Peştamallıklar mukayyet değeri ile değerlendirilerek aktifleştirilirler. Peştamallıklarla ilgili değerlendirme hükmü VUK'un 282. maddesinde ilk tesis ve taazzuv giderleri ile birlikte düzenlenmiştir. Ancak, ilk tesis ve taazzuv giderlerinin aktifleştirilmesi imkânı sadece kurumlara tanındığı halde, peştamallıklarla ilgili değerlendirme hükmü kurumlara birlikte gelir vergisi mükellefleri için de geçerlidir. Öte yandan ilk tesis ve taazzuv giderlerinin aktifleştirilmesi ihtiyari olduğu halde peştamallıkların aktifleştirilmesi zorunludur. Fakat 2013 yılı için değeri 800.-TL'nin altında olan peştamallıkların bir defada gider yazılabilmesi mümkündür.

10.11. Özel Maliyet Bedelleri

VUK'un "Gayrimenkullerde maliyet bedelinin artması" başlıklı 272. maddesine göre; normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında gayrimenkulü genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderlerin gayrimenkulün maliyet bedeline eklenmesi gerekmektedir. Gayrimenkullerin kira ile tutulmuş olması halinde ise, kiracı tarafından yapılan bu nitelikteki giderlerin bunların özel maliyet bedeli olarak değerlendirilmesi gerekir.

Madde hükmünden anlaşılacağı üzere yapılan bir harcamanın özel maliyet bedeli olarak değerlendirilmesi için şu şartların sağlanmış olması gerekmektedir.

1-Harcamanın yapılmış olduğu gayrimenkul veya gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymet başkasına ait olmalı ve kiralanmış olmalıdır.

2- Yapılan harcamalar kiracı tarafından yapılmış olmalıdır.

3-Yapılan harcamalar, normal tamir, bakım ve temizleme giderleri dışında gayrimenkulü genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak amacıyla yapılmış olmalıdır. Başka bir deyişle, yapılan harcama gayrimenkulün maliyet bedeline eklenmesi gereken türden olmalıdır.

Yine VUK' un 327. maddesinde; "Gayrimenkullerin ve gemilerin iktisadi kıymetini arttıran ve 272. maddede yazılı özel maliyet bedelleri, kira süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilir. Kira süresi dolmadan, kiralanın şeyin boşaltılması halinde henüz itfa edilmemiş olan giderler, boşaltma yılında bir defada gider yazılır." hükmü yer almaktadır.

Buna göre; özel maliyet bedelinde itfa süresi kiralanma süresidir. Oran ise her yıl eşit olacaktır. Kanun koyucu hiçbir şekilde kiralanın şeyle, özel maliyet bedelini oluşturan şeyin iktisadi ömürlerini veya özel maliyet bedeline konu olan şeyin ekonomik ömrü ile kira sürecini karşılaştırma yoluna gitmemiştir.

a- Kira Süresinin Belli Olmaması

Kira süresinin belli olmadığı durumlarda, itfa süresine ilişkin bir yasal hüküm bulunmamaktadır. Ancak özellikle uygulamada gelişen, gelir idaresinin görüşü, genel amortisman hükmünün paralelinde itfanın gerçekleştirilmesidir. Buna göre; 5 yıl olan itfa süresinde eşit paylarla itfa gerçekleştirilecek ve VUK. 'un 315. maddesinde yer alan hızlandırılmış amortisman oranı uygulanamayacaktır.

b- Kira Süresinin Bir Yıl Olması

Kira süresinin sözleşmede bir yıl olması durumunda, itfanın bir yılda yapılmasını (ekonomik ve teknik icaplara aykırılığı olsa da) kabul etmek gerekir. Aksine bir yorum yapılabilmesi için yasal değişiklik gerekmektedir. Dolayısıyla özel maliyet bedellerinin yıllık kira sözleşmesi sonunda gayrimenkul terk edilmese dahi gider yazılabilmesi mümkündür.

Burada uygulanması gereken husus şudur; kira süresinin sonradan uzatılması durumunda, kiraya veren, fiili tasarrufuna ulaşmasa dahi, başlangıçta ön görülen kira süresinin dolduğu tarihte özel maliyete konu olan iktisadi kıymetleri aynen tahsil etmiş kabul edilmelidir. Danıştay bu doğrultuda karar vermiştir.

c- İktisadi Kıymetin Ekonomik Ömrünün Kiralama Süresinden Kısa Olması

Özel maliyete konu olan iktisadi kıymetin ekonomik ömrünün kiralama süresine göre çok kısa olması halinde, kanımızca, itfa Kanununun açık hükmü doğrultusunda kira süresine bağlı orana göre yapılmalı, iktisadi kıymetin kullanılamaz hale geldiği dönemde itfa edilemeyen kısım olağan üstü amortisman uygulamasına tabi tutulmalıdır.

d- Kira Süresi Dolmadan Önce Gayrimenkulün Boşaltılması

VUK' un 327. maddesinde, kira süresi dolmadan kiralanın şeyin boşaltılması halinde henüz itfa edilmemiş olan giderlerin, boşaltma yılında bir defada gider yazılacağı belirtilmiştir. Örneğin, 10 yıllığına kiralanmış bir bina için 10.000 TL özel maliyet harcaması yapılmış ve dördüncü yılda bu bina boşaltılmış ise; söz konusu dönem itibarıyla henüz itfa edilmemiş olan kısım bir defada gider yazılır.

labilecektir. Örneğe göre 10.000 TL'lik özel maliyet bedelinin 3.000 TL'lik kısmı (10.000 x 1/10 x 3 yıl) itfa edilmiş, 7.000 TL'lik kısmı ise itfa edilmemiştir. Bu tutar "680-Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları" hesabı altında sonuç hesaplarına aktarılabilecektir.

e- İşletme Hesabına Esasına Göre Defter Tutanlar

İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler, V.U.K. 'un 194 maddesi uyarınca, 189. madde hükümlerine göre amortisman kaydı tutmaları şartıyla amortismanlarını gider kaydedebilirler ve dolayısıyla özel maliyet bedeli uygulamasından yararlanabilirler.

f-Kiralanan Gayrimenkulün Kiracı Tarafından Satın Alınması Halinde İtfa

Bu konuda uygulamada ve teoride genel olarak üç görüş oluşmuştur³⁸;

Birinci görüşe göre; binanın satın alınma tarihi itibarıyla özel maliyet harcamalarının itfa edilmeyen kısmı satın alma yılında bir defada gider yazılır.

İkinci görüşe göre; kira döneminde yapılan özel maliyet harcamaları satın alma sonucunda VUK' un değerlendirme hükümleri açısından nitelik değiştirmektedir. Yani satın alma öncesi özel maliyet bedeli olarak aktifte yer alan iktisadi kıymetler, satın alma sonrasında malik olunan iktisadi kıymet sıfatıyla gayrimenkul olarak aktifte yer alacaktır. Aktifte yer alan özel maliyet bedeli hesabı kapatılacak, söz konusu kıymetler gayrimenkuller (bina) hesabına dahil edilecektir. Satın alınma sonrasında ise bina maliyeti içerisinde yer alacaklardır.

Üçüncü görüş; ikinci görüşe paralel olarak özel maliyet bedellerinin satın alma tarihi itibarıyla itfa edilmeyen kısmının aktifleştirilmesi yönündedir. Ancak ikinci görüşten farklı olarak özel maliyet harcamalarının itfa edilmeyen kısmının, harcamaların niteliğine göre, gayrimenkul (bina) maliyeti içerisine dahil edilmesi veya tesisat, demirbaş olarak aktifleştirilmesi gerektiğini ileri sürmektedir.

10.12. İşletme Hakkı Lisanslarının İtfası

Uzun süreli işletme haklarının itfasında, ilgili gayrimadi hakka ilişkin itfa süresinin mi, yoksa işletme hakkının süresinin mi dikkate alınması gerektiği konusu tereddütlere neden olmaktadır. Konu ile ilgili olarak verilen bir özalgede,³⁹

"Öte yandan, 339, 365, 389 ve 399 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile değişik 333 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği eki listenin "Gayrimaddi İktisadi Kıymetler" başlıklı 55 inci bölümünde; işletmenin mevcut değeri, imtiyaz hakları (Franchising), patent, formül, dizayn, örnek kalıp, teknik bilgi (Know-how), format, telif hakkı ve benzeri kalemler, lisans, kullanım hakkı ve izni veya devlet kurum ve kuruluşları tarafından verilen diğer haklar (İşletme hakkı gibi) ve bunların benzerleri için faydalı ömür olarak 15 yıl, normal amortisman oranı olarak da % 6,66 oranı belirlenmiştir.

Buna göre, şirketinizce ve Türkiye Cumhuriyeti Başbakanlık Özelleştirme İdaresi Başkanlığı ile imzalanan imtiyaz sözleşmesine göre devraldığınız işletme hakkının iktisabı için yapılan harcamaların aktifleştirilmesi ve yukarıda zikrolunan amortisman listesinin 55 numaralı bölümü

38 Volkan YÜKSEL, "Özel Maliyet Bedeli Olarak Dikkate Alınacak Harcamalar ve Bunların Değerlemesi", Yaklaşım, Sayı:206, Şubat 2010.

39 Balıkesir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 13.05.2011 gün ve B.07.1.GİB.4.10.15.02-2010.VUK.127-884-47 sayılı özalgesi.

uyarınca faydalı ömür süresi 15 yıl ve amortisman oranı da %6,66 olarak dikkate alınmak suretiyle itfa olunması gerekmektedir.”

açıklamalarına yer verilmiştir.

11. FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDE AMORTİSMAN VE FİNANSMAN GİDERLERİNİN DURUMU

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 kapsamaması,
- 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.

Vergi Usul Kanunu'nda yapılan düzenlemede 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu'na bir atıfta bulunulmamıştır. Dolayısıyla, Finansal Kiralama Kanunu kapsamında yapılan bir kiralama işlemi, yapılacak inceleme sonucunda kiralama işleminin bu madde hükümleri gereğince finansal kiralama olarak kabul edilmesini gerektirmesi halinde vergi uygulamaları açısından finansal kiralama olarak kabul edilmeyecek veya tam tersi durumda Finansal Kiralama 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 tabii tutulması mümkün bulunmamaktadır.

11.1. Finansal Kiralama İşlemlerinde Amortisman Uygulaması

11.1.1. 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.

11.1.2. Kullanıma Hazır Hale Gelmeyen İktisadi Kıymetlerde Amortisman

Amortisman tabii 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 ayrılabilmesi 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 tabii 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.

11.2. Finansal Kiralama İşlemlerinde Faiz Ve Kur Farkının Kaydı ⁴⁰

11.2.1. 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 tabii tutulacaktır.

Kanunun açık hükmüne göre kiracı tarafından mal sahibine (kiralayana) yapılan ödemelerin tamamı esas itibarıyla 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

⁴⁰ Sakıp ŞEKER, "Finansal Kiralama İşlemlerinde Amortisman Ve Finansman Giderlerinin Durumu" Yaklaşım Dergisi", Ekim 2005, Sayı:154.

Defterdarlığı'ndan talep edilen bir özelge 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 değerlendirilmesi 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 Başkanlığı'nca 2009 yılında verilen bir muktezada da⁴¹;

“...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 aktive 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 değerlendirilmesi hükmü özel bir düzenleme ile mükerrer 290. maddede yer almış olup, düzenlemenin yapıldığı 4842 sayılı Kanun gerekçesinde uluslararası muhasebe standartlarının esas alındığı belir-

41 Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 11.02.2009 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.01/01/VUK-Mük-290/2009-MUK-14 sayılı Muktezası

tilmiştir. 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 itibariyle 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 geldiği) 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 itibariyle, 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.

11.2.2. 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 sınırlandırılmıştır. 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.

11.3. 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 kist 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.

11.4. Finansal Kiralama İşlemlerinde KDV

Finansal kiralama işlemlerinde 24.12.2007 tarih ve 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile finansal kiralama işlemlerinde uygulanan KDV oranları değiştirilerek “Finansal kiralama işlemlerinde, işleme konu olan malın tabii olduğu katma değer vergisi oranı uygulanır” hükmü getirilmiştir. Söz konusu değişiklik kararın yayımı tarihi olan 30.12.2007 tarihinden sonra düzenlenen sözleşmeler için geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir.

11.5. 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. YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİ

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 işin 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.

12.1. Müşterek Genel Giderlerinin Dağıtımı

Yıllara yaygın inşaat ve onarma 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 onarma işlerinde veya bu işlerin diğer işlerle birlikte yapılması halinde müşterek genel giderler aşağıdaki esaslara göre dağıtılır.

a- 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.

b- 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 düzeltilmesi yapılan dönemlerde bunların düzeltilmiş tutarlarının) birbirine olan nispeti dahilinde dağıtılması gerekmektedir.

12.2. 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 dağıtım tabi tutulur.

Amortisman dağıtımında özellik gösteren durumlar aşağıdaki gibi sıralanabilir.⁴²

- Bir makine, tesisat veya taşıtın yıl içinde kullanılmadığı günlere ait amortismanları, önce genel giderlere kaydedilmeli daha sonra dağıtım tabi tutulmalıdır. Ancak bu yolla dağıtılacak amortismanlardan pay verilecek işlerin amortisman tabi iktisadi kıymetin kullanılabileceği işler olması gerekmektedir. Örneğin, manifaturacılık işinin yanında bir kooperatife karşı taahhüt ettiği inşaat ve onarım işi olan mükellefin, inşaat işinde kullandığı vincin, yılın ilk dört ayında çalışmamış olması durumunda bu döneme tekabül eden amortisman tutarı genel gider olarak kaydedilecektir. Daha sonra mevcut işlere dağıtım yapılırken manifaturacılık faaliyetine bu tutardan pay verilmeyecektir.

- 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 dağıtım buradan yapılmalıdır. Ancak, genel giderler yolu ile yapılacak dağıtımda da sadece bu sabit kıymetlerin kullanılabileceği işler dikkate alınmalıdır.

ÖRNEK : Bir gelir vergisi mükellefi (X) ve (Y) olmak üzere iki ayrı yıllara yaygın inşaat işinin yanı sıra inşaat malzemesi satışı ile de uğraşmaktadır. Bu işlerin tamamı ile ilgili olarak 2013 yılında yapılan müşterek genel giderlerin toplamı 500.000 TL'dir. Mükellefin 2013 yılı faaliyetlerine ilişkin diğer bilgilere ise aşağıda yer verilmiştir.

- İnşaat malzemesi satışından 2013 yılında elde edilen toplam hasılat 1.000.000 TL, satışa konu edilen inşaat malzemelerinin maliyet bedeli ise 875.000 TL'dir.

- (X) İnşaat işi 15.05.2009 tarihinde başlamış olup, 2013 yılı sonu itibarıyla

⁴² İrfan VURAL, Yorum ve Açıklamalarla Kurumlar Vergisi Kanunu, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, Ocak 2009, s.306.

henüz geçici kabulü yapılmamıştır. Bu işle ilgili 2013 yılında 3.000.000 TL harcama yapılmış, 3.800.000 TL hak ediş geliri elde edilmiştir.

- (Y) İnşaat işi 10.08.2011 tarihinde başlamış olup, 2013 yılı sonu itibariyle henüz geçici kabulü yapılmamıştır. Bu işle ilgili 2013 yılında 6.000.000 TL harcama yapılmış, 5.700.000 TL hak ediş geliri elde edilmiştir.

- Diğer taraftan 01.01.2013 tarihinde 182.500 TL bedelle satın alınan ve normal amortisman yöntemine göre % 20 oranında amortisman ayrılan bir kamyon sırasıyla (X) İnşaat işinde 200 gün, (Y) İnşaat işinde 100 gün, satılan inşaat malzemelerinin taşınması işinde ise 65 gün kullanılmıştır.

İŞİN ADI	Gün Sayısı	Amortisman Payı	Dağıtım Esas Hasılat/Harcama	ORAN	MÜŞ. GEN. GİD. PAYI
		$182.500 \times \%20 = 36.500$		(%)	
(X) İnşaat işi	200	20.000	HARC 3.000.000	% 30	150.000
(Y) İnşaat işi	100	10.000	HARC 6.000.000	% 60	300.000
İnş. Malz. Sat.	65	6.500	HAS. 1.000.000	% 10	50.000
Toplam	365	35.500	10.000.000	%100	500.000

İNŞ. MALZ. SATIŞ HASILATI	1.000.000
SATILAN MALIN MALİYETİ	(875.000)
G. SAFİ MAL SATIŞ KARI	125.000
AMORTİSMAN PAYI	(6.500)
MÜŞTEREK GENEL GİDER PAYI	(50.000)
GELİR VERGİSİ MATRAHI	68.500

12.3. 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.

12.4. 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.⁴³

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.

12.5. 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.

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

18 sıra numaralı Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Tebliğine⁴⁴ 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

43 Gelir İdaresi Başkanlığı Yayını, Ticari Kazançların Gerçek Usulde Vergilendirilmesi Rehberi 2007.

44 14.01.2003 tarih ve 24993 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

konusu işler dolayısıyla daha önce kesinti yapılmaksızın ödenmiş hak edişler için ayrıca kesinti yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

12.5.2. 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.

12.5.3. Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım İşlerinde Hakedişlerden Kesilen ve Mahsup Edilemeyen Fon Paylarının Durumu

5228 Sayılı Kanun ile 4842 Sayılı Kanuna eklenen Geçici 4. madde hükmü aşağıdaki gibidir.

“Bu Kanunun geçici 1 inci maddesi uyarınca mahsup ve iadeye konu olmayan fon paylarının 2003 yılı vergilendirme dönemlerine ilişkin 1.1.2004 tarihinden sonra verilen ve 31.12.2004 tarihinden önce sona eren özel hesap dönemlerine ilişkin olarak verilecek yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan gelir ve kurumlar vergisi tutarlarının % 10'unu aşan kısmı beyannamenin verildiği döneme ilişkin kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınır.

Ancak, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinden, kâr veya zararı yukarıda belirtilen vergilendirme dönemlerinden sonra tespit edilerek beyan edileceklerle ilgili fon paylarının, bu işlere ilişkin kâr veya zararın beyan edildiği yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinin % 10'unu aşan kısmı, beyannamenin verildiği dönemin kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınır.”

Bu hüküm çerçevesinde 2003 yılı ve önceki yıllarda başlamış olmakla birlikte 2013 yılı içinde tamamlanmış bulunan yıllara yaygın inşaat işlerinde bu işlere ilişkin kazancın beyan edildiği 2014 yılında gerekli hesaplamalar yapılarak, hesaplanan gelir ve kurumlar vergisi tutarlarının % 10'unu aşan kısmının 2014 yılına ilişkin kanuni defterlere gider kaydı yapılabilecektir.

Anayasa Mahkemesi, 01.07.2008 tarihli ve 26923 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 20.03.2008 tarihli ve 2004/94 esas, 2008/83 sayılı Kararıyla 4842 sayılı Kanunun geçici 1 inci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan “... **bu kazanç ve iratlara ilişkin olarak vergilendirme dönemi içinde ödenen fon payları mahsup ve iadeye konu olamaz.**” hükmünü iptal etmiştir. Söz konusu karar sonrası yapılacak işlemleri açıklamak üzere Maliye Bakanlığı'nca 25.09.2008 tarihinde 13 numaralı Kurumlar Vergisi Kanunu Sirküleri ve 06.11.2008 tarihinde 2008/1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Kanunu İç Genelgesi yayımlanmış ve hem sirkülerde hem de iç genelgede Anayasa mahkemesinin iptal kararından önce mahsup ve iadeye konu edilemeyen fon paylarının mevcut durumda mahsup ve iadesine ilişkin açıklamalarda bulunulmuştur.

Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 13 numaralı Kurumlar Vergisi Kanunu Sirkülerinin “**3. Anayasa Mahkemesinin Kararı Üzerine Yapılacak İşlemler**” başlıklı bölümünde mükellefler tarafından 2003 yılı vergilendirme dönemi

çinde ödenen fon paylarının mahsup ve iadeye konu edilemediği, söz konusu fon paylarının; 2003 yılı vergilendirme dönemine ilişkin olarak 01.01.2004 tarihinden sonra verilen ve 31.12.2004 tarihinden önce sona eren özel hesap dönemlerine ilişkin olarak verilen yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan gelir ve kurumlar vergisi tutarlarının % 10'unu aşan kısmının, beyannamenin verildiği döneme ilişkin kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınacağı belirtilmiştir.

Anayasa Mahkemesince alınan karar üzerine, 2003 yılı vergilendirme dönemine ilişkin olarak daha önce mükelleflerce ödenen ancak mahsup ve iadeye konu edilmeyen fon payı tutarlarının, ilgili döneme ilişkin olarak verilen yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan **gelir ve kurumlar vergisi tutarlarının % 10'unu aşmayan kısmının** mahsup ve iade edilebilmesinin mümkün bulunduğu ve söz konusu mahsup ve iade işlemlerinin, 252 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer alan açıklamalar çerçevesinde yerine getirileceği belirtilmiştir.

Örneğin; Yıllara yaygın inşaat ve onarım işiyle uğraşan bir kurumun 2001 yılında başlayan ve geçici kabul tutanağı 2013 yılında imzalanan bu iş dolaşısıyla işin başlangıcından fon payı uygulamasına son verilen 2003 yılı sonuna kadar alınan hakedişlerden yapılan gelir vergisi stopajı üzerinden hesaplanan fon payı tutarı 250.000.-TL, bu işle ilgili olarak işin devamı müddetince yapılan gelir vergisi stopajları toplamı ise 3.500.000.-TL olsun. Aynı kurumun 2013 yılı kurum kazancının 5.000.000.-TL, hesaplanan kurumlar vergisinin ise 1.000.000.-TL. olduğu varsayıldığında, hesaplanan kurumlar vergisinin %10'u olan 100.000.-TL'nin mevcut durumda belirlenen esaslar çerçevesinde vergi dairesinden iadesinin talep edilmesi mümkün hale gelmiştir.

Diğer taraftan iadeye konu fon payı tutarını aşan (250.000-100.000=) 150.000.-TL tutarındaki fon payı ise eski uygulamada olduğu gibi 2013 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği 2014 yılı kurum kazancının hesabında gider olarak dikkate alınacaktır.

12.6. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri Devam Ederken Doğan Faiz ve Kur Farkı Gelirlerinin Beyan Durumu

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işinin devamı sırasında elde edilen mevduat faizi, likit fon gelirleri ve kazançlarının, her yıl itibariyle mi yoksa işin bitim tarihi itibariyle mi beyan edileceği işin bittiği yılda mı yoksa dönemler itibariyle ortakların gelir tablosuna eklenerek mi beyan edileceği hususu uygulamada tereddüt yaratan bir diğer konudur.

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

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesinde ise birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kar veya zararın işin bittiği yıl kati olarak tespit edileceği ve tamamının o yılın geliri sayılarak mezkur yıl beyannamesinde gösterileceği, mükelleflerin bu madde kapsamına giren hallerde her inşaat ve onarma işinin hasılat ve giderlerini ayrı bir defterde veya tutmakta oldukları defterlerin ayrı sayfalarında göstermeye mecbur oldukları hükmüne yer verilmiştir.

Bu itibarla, Maliye Bakanlığı'nca verilen muktezalarda da benimsenen görüşlere göre; mükelleflerin yıllara sari inşaat işi kapsamında taahhüt ettiği İnşaat işleri nedeniyle aldığı hakedişlerin bankalarda değerlendirilmesi sonucunda elde edilen mevduat faizi, likit fon gelirleri ve kazançlarının, yıllara sari inşaat işinden elde edilen gelirlerden ayrı değerlendirilmesi ve söz konusu inşaat işinin bitimi beklenilmeksizin, ilgili dönemler itibarıyla yıllık olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.⁴⁵

Ancak vergi yargısına intikal eden olaylarda vergi yargısının Maliye Bakanlığı ile farklı düşündüğünü aşağıda özeti verilen Danıştay Kararlarının tetkikinden de görebiliyoruz.

*Davacı şirket adına, 1997 yılı işlemlerinin incelenmesi sonucu ikmalen kurumlara vergisi salınmış, fon payı hesaplanıp ağır kusur cezası kesilmiştir. ... Vergi Mahkemesi, ... günlü ve ... sayılı kararıyla; Vergi Usul Kanununun 19'uncu maddesinde vergi alacağına, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumunun tekemmülü ile doğacağına, Gelir Vergisi Kanunu'nun 42'nci maddesinde de, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kar veya zararın işin bittiği yılda kati olarak tespit edilip tamamının o yılın geliri sayılarak mezkur yıl beyannamesinde gösterileceğinin kurala bağlandığı, anılan maddelere göre yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde vergi alacağı işin bittiği yılda doğacağından yükümlü kurumun elde edilen hakedişleri repo hesaplarında, döviz mevduat hesabında değerlendirilerek ve devlet tahvili olarak elde etmiş olduğu faiz gelirleri ve kur farklarının inşaat işi dışında ayrı bir organizasyon sonucu elde edilmemiş olması ve bu gelirlerin işin bitiminde kar veya zararı etkileyecek olması karşısında başka bir kaynaktan elde edilmiş gelir olarak nitelendirilemeyeceği gerekçesiyle tarhiyatın kaldırılmasına karar verilmiştir.*⁴⁶

*Yıllara yaygın inşaat işi nedeniyle alınan istihkaklardan sarf edilmeyerek bankada mevduat olarak tutulan meblağ karşılığı elde edilen faiz geliri, yapılan inşaat işinden elde edilen gelirden ayrı, başka bir kaynaktan elde edilmiş gelir niteliğinde sayılamayacağından, inşaat işinden ayrı yıllık dönemler itibarıyla vergilendirilmesi gereken gelir olarak nitelendirilmesi yerinde görülmemiştir. Söz konusu kur farkı ve faizler işin bitiminde kar ve zararı etkileyeceğinden, inşaat işlerine ait gelirin bir unsuru olarak, inşaat hesabıyla ilişkilendirilerek işin bitim tarihi itibarıyla vergilendirilmesi, Gelir Vergisi Kanunu'nun 42'inci maddesi gereğidir. Bu yüzden aksi yönde verilen mahkeme kararında isabet görülmemiştir.*⁴⁷

Yıllara yaygın inşaat işlerinin devamı süresince doğan **kur farkları** ise müteahhidin iradesi dışında olduğundan bu konudaki genel uygulama kur farklarının yıllara yaygın inşaat ve onarım işinin bir unsuru olduğu yönündedir. Buna göre kur farkı gelirini doğuran işlem hangi yılın hasılatı olarak kabul edilmişse kur farkı gelirinin de o yılın hasılatı olarak kabul edilmesi gerekecektir.

45 Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı AVDB'nca verilen 09/09/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-42-19-710 sayılı mukteza.

46 Danıştay 4.Dairesi'nin 27.10.2003 tarihli ve E.2003/1545, K.2003/2569 sayılı Kararı

47 Danıştay 4.Dairesi'nin 08.06.1994 tarihli ve E.1994/581, K.1994/3495 sayılı Kararı

13. KAT KARŞILIĞI ARSA TESLİMİ İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNDE DEĞERLEME VE BELGE DÜZENİ⁴⁸

213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

- 227 inci maddesinde; bu kanunda aksine hüküm olmadıkça bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsikinin mecburi olduğu,

- 229 uncu maddesinde faturanın, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika olduğu,

- 231 inci maddesinin 5 inci fıkrasında faturanın, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenleneceği,

- 232 inci maddesinde ise; birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin; birinci ve ikinci sınıf tüccarlara, serbest meslek erbabına, kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlara, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere, vergiden muaf esnafa sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunların da fatura istemek ve almak mecburiyetinde oldukları, bunların dışında kalanların birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenlerden ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerden satın aldıkları emtia veya onlara yaptırdıkları iş bedelinin (01/01/2013 tarihinden geçerli olmak üzere) 800,00 TL'yi geçmesi veya bedeli 800,00 TL'den az olsa dahi istemeleri halinde emtiayı satanın veya işi yapanın fatura vermesinin mecburi olduğu,

- 262 nci maddesinde maliyet bedelinin, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade ettiği,

- 267 nci maddesinde; *emsal bedelinin gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değer olduğu, emsal bedelinin sıra ile ortalama fiyat esası, maliyet bedeli esası ve takdir esasına göre tayin edileceği,*

- 269 uncu maddesinde, iktisadi işletmelere dahil bulunan gayrimenkullerin maliyet bedeliyle değerlendirileceği,

- 270 inci maddesinde de gayrimenkullerde, maliyet bedeline, satın alma bedelinden başka, noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile Emlak Alım ve Özel Tüketim Vergilerini maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükelleflerin serbest oldukları

hükümleri yer almaktadır.

Genellikle kat/arsa karşılığı inşaatlarda;

Kat karşılığı olmak üzere arsa sahibine daire verilmesi durumunda karşılığı aynı olan bir taahhüt söz konusudur. Arsa sahibi arsasının bir kısmını müteahhide devretme, müteahhit ise bunun karşılığında inşa edeceği dairelerin bir kısmını arsa sahibine devretme taahhüdünde bulunmaktadır.

Arsa sahibi ticari işletme ise, bu işlem sonucunda arsası aktifinden çıkmakta

48 Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı AVDB'nca verilen 20/06/2012 tarih ve B.07.1.G İB.4.06.18.02-32229-8488-686 sayılı mukteza.

olup, bunun karşılığında dairelere, işyerlerine veya belli bir nakit paraya sahip olmaktadır. Ticari işletmenin müteahhide devretmediği arsa payı, müteahhitçe verilen dairelere isabet ettiği için ticari işletme bu iktisadi kıymetleri kayıtlarına arsa payı dâhil olarak kaydetmelidir.

Müteahhit ise, inşa ettiği dairelerden bir kısmını arsa sahibine vermekte olup, bunun karşılığında elde ettiği iktisadi kıymet ise müteahhidin arsa sahibinden devraldığı (müteahhide kalan dairelere isabet eden) arsa payıdır. Buna göre, müteahhit açısından arsa maliyet bedeli, arsa sahibine teslim edilen daire ve işyerlerinin inşaatı için yapılan harcamaların toplamını oluşturmakta olup, bu bedel inşaat maliyetinin de içerisinde yer almaktadır.

Kat karşılığı inşaat işlerinde konutların; fiilen tamamlanmadan önce kat mülkiyetine geçilmesi halinde mülkiyetin devri tapuda tescil suretiyle gerçekleştiğinden satışa ilişkin faturanın tapuya tescil tarihinden veya herhangi bir suretle tapuya tescilinden evvel fiilen kullanılmaya başlanması amacıyla hak sahiplerine tahsis edilmesi durumunda satışa ilişkin olarak konutların fiilen kullanım için tahsis edildiği tarihten itibaren yedi gün içinde düzenlenmesi gerekmektedir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar doğrultusunda;

- Müteahhit tarafından, kat karşılığı olmak üzere arsa sahibine bırakılan daireler için, söz konusu dairelerin teslim edilmesinden (inşaatın tamamlanarak mülkiyetin alıcıya geçmesinden veya tescilden önce dairelerin alıcıların kullanımına terk edilmesinden) itibaren yedi gün içerisinde arsa sahibi adına Vergi Usul Kanununun 267 nci maddesine göre tespit edilen emsal bedel üzerinden fatura düzenlenmesi,

- Müteahhide teslim edilen arsanın bir iktisadi işletmeye dâhil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, teslim edilen arsa için arsa sahibi tarafından, müteahhitçe arsa sahibine teslim edilen dairelerin emsal bedeli üzerinden müteahhit adına fatura düzenlenmesi,

- Arsa sahibinin gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde, arazi bir faaliyet olarak arsasını müteahhide tesliminde, arsa sahibinin mükellef olmasından dolayı müteahhit tarafından arsa sahibi adına teslim edilen dairelerin emsal bedeli üzerinden gider pusulası düzenlenmesi,

- Müteahhidin kendisine kalan daireleri üçüncü kişilere satması durumunda ise; tapuda tescil işleminin yapıldığı tarihten itibaren, tescilden önce dairelerin alıcıların kullanımına terk edilmesi durumunda, bu tarihten itibaren yedi gün içerisinde satış bedeli üzerinden fatura düzenlenmesi

gerekmektedir.

Diğer taraftan inşası bittiği halde kat irtifakına göre de satışı yapılmayan veya alıcının kullanımına bırakılmayan daireler için fatura düzenlenmemesi ve bu dairelerin envanterde durumlarına göre mamul veya yarı mamul stoklar arasında gösterilmelidir.

14. YAP İŞLET DEVRET MODELİNDE YAPILAN SÖZLEŞMELERDE DEĞERLEME VE BELGE DÜZENİ

Şirket ile arsa sahibi şahıslar arasında “yap işlet devret sözleşmesi kapsamında inşa edilecek binayı, tamamlanmasından itibaren sözleşme süresi do-

luncaya kadar kullanılması ve sözleşme bitiminde binanın arsa sahiplerine bedelsiz olarak teslim edilmesine” ilişkin olarak imzalanan sözleşmeler vergisel boyutuyla bir çok tartışmayı ve farklı uygulamayı da beraberinde getirmektedir. Bu kapsamda sözleşme süresince arsa sahiplerine nakdi ve aynı kira ödemesinde bulunulmadığından şirket tarafından gelir vergisi kesintisi yapıp yapılmayacağı, sözleşme süresinin sonunda bina devredilirken arsa sahibinin elde ettiği gayrimenkul sermaye iradı hesabında şirketin inşaat için yapmış olduğu harcama miktarını mı yoksa emsal bedeli mi esas alacağı, şirket tarafından yapılan inşaat harcamalarının özel maliyet bedeli kapsamında mı yoksa bir başka biçimde mi giderleştirileceği ilk akla gelen sorulardır.

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

Diğer taraftan, Gelir Vergisi Kanununun “Bilanço Esasında Ticari Kazancın Tespiti” başlıklı 38 inci maddesinde ise; bilanço esasına göre ticari kazancın, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olduğu, bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce işletmeye ilave olunan değerlerin bu farktan indirileceği, işletmeden çekilen değerlerin ise farka ilave olunacağı, ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanunun 40 ve 41 inci maddeleri hükümlerine uyulacağı hükme bağlanmıştır. Anılan Kanunun 40 inci maddesinde de; safi kazancın tespit edilmesinde indirilecek giderler sayılmış olup maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde de ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi kazancın tespitinde indirilebileceği hükme bağlanmıştır.

Anılan Kanunun 70 inci maddesinde gayrimenkul sermaye iradının tarifi yapılmış ve maddede 8 bent halinde yazılı mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratların gayrimenkul sermaye iradı olduğu belirtilmiş olup 72 nci maddesinde de, gayrimenkul sermaye iratlarında gayrisafi hasılatın 70 inci maddede yazılı mal ve hakların kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde o yıla veya geçmiş yıllara ait olarak nakden veya aynen tahsil edilen kira bedellerinin tutarı olduğu; ayın olarak tahsil edilen kiralardan Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre emsal bedeli ile paraya çevrileceği; **kiracı tarafından gayrimenkulü genişletecek veya iktisadi değerini devamlı suretle arttıracak şekilde gayrimenkule ilave edilen kıymetlerin, kira müddetinin hitamında bedelsiz olarak kiralayana devrolunduğu takdirde, mezkur kıymetlerin kiralayan bakımından, bu tarihte aynen tahsil edilmiş sayılacağı, kıymetlerin emsal bedelinden düşük değerle devri halinde aradaki farkın bedelsiz devir sayılacağı hüküm altına alınmıştır.**

Aynı Kanunun “Gayrisafi hasılat” başlıklı 72 nci maddesinin dördüncü fıkrasında kira olarak doğan alacağın başka şahsa temlikinin veya kiracısına olan borcu ile takasının tahsil hükmünde olduğu ifade edilmiştir. Kanunun 73 üncü maddesinde ise kiraya verilen mal ve hakların kira bedelinin emsal kira bedelinden düşük olamayacağı, 86 ncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinin (c) alt bendinde ise vergiye tabi gelir toplamının 103 üncü maddede yazılı

tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmaması koşuluyla, Türkiye’de vergi kesintisine tabi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları için yıllık beyanname verilmeyeceği, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirlerin beyannameye dahil edilmeyeceği; 94 üncü maddesinde ise vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar sayılmış olup maddenin (5/a) bendinde 70 inci maddede yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığında yapılan kira ödemelerinden %20 oranında kesinti yapılacağı, 96 ncı maddesinde ise vergi kesintisinin, 94 üncü maddede kapsamına giren nakden veya hesaben yapılan ödemelere uygulanacağı, bu maddede geçen hesaben ödeme deyiminin, vergi kesintisine tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade ettiği, ücretler dışında kalan ödemelerde gayrisafi tutarlar üzerinden yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasında ise, kurumların ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde, kazancın tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı, alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirileceği belirtilmiştir.

Öte yandan, Vergi Usul Kanununun 272 nci maddesinde; “*Normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak amacıyla yapılan giderler, gayrimenkulün veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının maliyet bedeline eklenir.*

...

Gayrimenkuller kira ile tutulmuş ise veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının işletme hakkı verilmiş ise, kiracı veya işletme hakkına sahip tüzel kişi tarafından yapılan bir ve ikinci fıkralardaki giderler bunların özel maliyet bedeli olarak ayrıca değerlendirilir. Kiracının veya işletme hakkına sahip tüzel kişinin faaliyetini icra için vücuda getirdiği tesisata ait giderler de bu hükümdedir.”

hükümüne yer verilmiştir.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin “15.3.2.3. Diğer kurumlar vergisi mükelleflerine ait taşınmazların kiralanması karşılığında yapılan kira ödemeleri” bölümünde, “*Kurumlar Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde sayılan kurumlar vergisi mükelleflerine (kooperatifler hariç) ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır. Bu kurumların elde ettikleri kira gelirleri ilgili hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir.*” açıklamaları yer almaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde⁴⁹;

- Şirket ile arsa sahibi şahıslar arasında akdedilen sözleşmeye istinaden bina inşa edilmesi için yapılan harcamaların özel maliyet bedeli olarak dikkate alınması mümkün bulunmayıp, sözleşmeye göre yapılan tesislerin tamamlanıp cins tashihinin yapıldığı veya fiilen kullanılmaya başlandığı tarih itibarıyla, şir-

49 Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul VDB’nca verilen 07/08/2013 tarih ve 62030549-120[94-2013/391]-1213 sayılı mukteza.

ketce sözleşmeye konu arsa üzerine bina yapılarak söz konusu şahıslara teslim edildiğinin kabul edilmesi,

- Sözleşmeye istinaden arsa sahiplerine bina yapım hizmeti verilmek suretiyle inşa edilen bina için yapılan harcamaların emsale uygun belirlenen bir kâr marjı ile arsa sahibi şahıslara fatura edilerek bina yapım hizmeti karşılığı alacak olarak kayıtlara intikal ettirilmesi ve yapım hizmeti nedeniyle oluşan kazancın da kurum kazancına dahil edilerek vergilendirilmesi,

- Şirket ile arsa sahipleri arasında yapılan sözleşme hükümleri dikkate alındığında, sözleşme süresinin sonuna kadar binanın kullanım hakkı şirkete ait olduğunda şirket tarafından fatura edilen ve alacak olarak kayıtlara intikal ettirilen tutarın, binanın kullanılmaya başlandığı tarihi müteakip kalan kira süresine bölünmek suretiyle hesaplanan kısmının ilgili yıllar itibarıyla alacak tutarından düşülerek safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi uyarınca ilgili yıllar itibarıyla kira gideri olarak dikkate alınması,

- Şirketce ilgili yıllar itibarıyla kira gideri olarak dikkate alınan tutarların arsa sahibi şahıslara hesaben yapılan kira ödemesi olarak kabul edilmek suretiyle bu tutarlar üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesine göre gelir vergisi kesintisi yapılması; arsa sahibinin kurumlar vergisi mükellefi veya gerçek usulde gelir vergisi mükellefi olması halinde ise elde edilen kira gelirleri ilgili dönem kurumlar vergisi veya gelir vergisi beyannamesi ile beyan edileceğinden vergi kesintisi yapılmaması,

- Gelir Vergisi Kanununun 72 nci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca, mülk sahibinin şirkete olan borcundan yıllar itibarıyla mahsup edilen tutarlar tahsil hükmünde olduğundan, anılan Kanunun 86 ncı maddesinin birinci fıkrasının (1/c) bendinde yer alan haddin (2013 yılı için 26.000 TL) aşılması halinde, gerçek kişiler tarafından elde edilen ve kesinti yoluyla vergilendirilmiş olan söz konusu kira gelirlerinin beyan edilmesi,

- Diğer yandan, anılan sözleşme kapsamında gerçekleştirilen işlemlerin ilişkili kişilerle yapılması halinde Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinde yer alan hükümlere uyulması,

gerekmektedir.

15. GELECEK DÖNEMLERE AİT GELİR VE GİDERLER

Türk vergi sisteminde dönemsellik ilkesi benimsenerek işletme faaliyet sonuçlarının Gelir Vergisi Kanununa göre bir takvim yılı içinde, Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre de bir hesap dönemi içinde alınması ve bu sonuçlara göre vergilendirme işlemlerinin yapılması öngörülmüştür.

İşletme faaliyetlerinin dönemlere ayrılarak dönemsel sonuçların alınması ge- reği, gelecek hesap dönemine ait olarak peşin ödenen giderler ile cari hesap dönemine ait olup da henüz tahsil edilmemiş olan hâsılat ve de gelecek hesap dönemine ait olarak peşin tahsil olunun hâsılat ile cari hesap dönemine ait olup henüz ödenmemiş olan giderlerin de dönem sonunda işletme faaliyet sonuç- larının tespiti sırasında ayrıştırılarak düzeltilmesi sonucunu doğurmaktadır. Bu hususlar; Vergi Usul Kanunu'nun 283. maddesinde "Aktif Geçici Hesap Kıymet- leri", 287. maddesinde de "Pasif Geçici Hesap Kıymetleri"nin dönem sonu de- ğerlemesi olarak düzenlenmiştir.

15.1. Gelecek Hesap Dönemine Ait Olarak Peşin Ödenen Giderler

Bahse konu giderler, cari hesap dönemi içinde peşin ödenmiş olmakla birlikte kısmen veya tamamen gelecek hesap dönemini ilgilendiren giderlerdir. Bu giderlerin özelliği, önceden miktar ve tutar olarak kesinleşerek tahakkuk etmiş olmalarıdır. Bu nedenle, bu şekilde ortaya çıkan giderlerin peşin ödenmiş ve buna bağlı olarak tahakkuk etmiş olmasına rağmen cari hesap dönemini ilgilendirmeyen kısmının, kıst dönem hesaplaması yapılmak suretiyle ayıklanarak, dönem giderleri içinden çıkartılması gerekmektedir. Bu tür giderlere aşağıdaki örnekleri vermek mümkündür.

- Bakım-onarım giderleri
- Faiz ve komisyon giderleri
- Kira giderleri
- Basın-yayın giderleri
- Sigorta prim giderleri

15.2. Gelecek Hesap Döneminde Tahsil Edilecek Cari Dönem Hasılatları

Bahse konu hâsılat, nakden veya hesaben tahsili gelecek hesap döneminde yapılacak olmakla birlikte kısmen veya tamamen cari hesap dönemini ilgilendiren gelirlerdir.

Dönemsellik ilkesi gereği her hâsılat unsuru, ait olduğu hesap döneminin kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınmalıdır. Bunların gelecek hesap döneminde tahsil edilecek olmaları, gelir yazılmaları durumunu değiştirmeyecektir. Gelecek hesap döneminde tahsil edilecek hâsılatın bir kısmı, kısmen içinde bulunulan kısmen de sonraki hesap dönemini ilgilendiren gelirlerdir. Dolayısıyla bu şekildeki gelirler, dönem sonunda kıst gelir hesabı yapılarak ayrıştırılıp, cari dönemi ilgilendirmeyen kısmı dönem gelirleri içinden çıkartılacaktır.

Ancak vergi kanunları açısından her gelecek dönemde tahsil edilecek hâsılatın, cari döneme isabet eden kısmının hesap edilerek sonuç hesaplarına yansıtılması (hasılat yazılması) her zaman mümkün olmayabilmektedir. Bu nedenle, bu işlem yapılırken Vergi Usul Kanunu'nun değerlendirme hükümlerinin dikkate alınması gerekmektedir. Örneğin, Vergi Usul Kanunu'nun 4369 sayılı Kanun ile değişik 279. maddesi hükmüne göre, menkul kıymetlerin cari döneme isabet eden kıst dönem gelirinin hesaplanması da önem arz etmektedir.

Buna göre, alış bedeli ile değerlendirilmesi gereken hisse senetleri, fon portföyünün en az %51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri ve getirisi ihraç edenin Kar-Zararına bağlı olan Kar-Zarar Ortaklığı Belgesi dışında kalan,

- Hazine Bonoları ve Devlet Tahvilleri, İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gördüğünden borsa rayici ile değerlendirilecek,
- Gelir Ortaklığı Senedi
- Özel Sektör Tahvilleri
- Varlığa Dayalı Menkul Kıymet
- Finansman Bonoları
- Diğer Kabul Edilecek Menkul Kıymetler

• Toplu Konut, Kamu Ortaklığı ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetler

- Banka Bonoları,
- Banka Garantili Bonolar

Portföyünün %49'dan fazlası yabancı ülkelerde kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan Yatırım Fonu Katılma Belgeleri ve

Yukarıda belirtilenlerin dışında getirisi ihraç edenin kar ve zararına bağlı olmayan sabit getirili diğer menkul kıymetler ise borsada rayici bulunmadığından cari döneme isabet eden gelirleri, o menkul kıymetin alış bedeline, vadesinde elde edilecek gelirden (kur farkları dâhil) iktisap tarihinden değerlendirilme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle hesaplanacaktır.

15.3. Gelecek Hesap Dönemlerine Ait Olarak Peşin Tahsil Olunan Hasılat

Bahse konu gelirler, cari hesap dönemi içinde peşin tahsil edilmiş olmakla birlikte kısmen veya tamamen gelecek hesap dönemini ilgilendiren gelirlerdir. Dolayısıyla, peşin tahsil olunmuş gelirlerin ilgili olduğu hesap döneminde dikkate alınmak üzere cari hesap dönemi gelirleri arasından çıkarılması gerekmektedir. Bu tür gelirlere aşağıdaki örnekleri vermek mümkündür.

- Kira gelirleri
- Basın-yayın abone gelirleri
- Bakım-onarım gelirleri
- Faiz ve komisyon gelirleri

Yine yıllara sâri inşaat işleri gibi cari hesap dönemi içinde tamamlanmayan ve Kâr-Zarar sonucu gelecek hesap döneminde ortaya çıkacak işlere ilişkin olarak cari hesap dönemi içinde yapılmış bulunan işler karşılığında alınan hakediş bedelleri de bu neviden hasılat unsurlarıdır. Bunların da cari hesap dönemi kazancı ile ilgilendirilmeden gelecek döneme aktarılması ve işin tamamlandığı hesap dönemi kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

15.4. Gelecek Hesap Döneminde Ödenecek Cari Dönem Giderleri

Bahse konu giderler, gelecek dönemlerde ödemesi yapılacak olan, ancak cari hesap dönemine ait ve kesinlikle belgeye dayalı giderlerdir. Dolayısıyla, gelecek dönemlerde ödenecek olmalarına rağmen ait oldukları cari hesap dönemi kazancının tespitinde dikkate alınmalıdır. Bu tür giderlere aşağıdaki örnekleri vermek mümkündür.

- Belgesi gelmeyen mallar
- Gecikme faiz ve zamları
- Faiz ve komisyonu
- Kira, Telefon ve Elektrik giderleri
- Ücret, prim, ikramiye, harcırah ve tazminatlar

15.5 Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesaplarının Değerlemeye Tabi Olup Olmadığı

Aktif Geçici Hesap Kıymetlerinin değerlendirilmesi Vergi Usul Kanununun 283 üncü maddesinde düzenlenmiş olup aynı maddede gelecek bir hesap dönemine

ait olarak peşin ödenen giderler ile cari hesap dönemine ait olup da henüz tahsil edilmemiş olan hasılatın mukayyet değerleri üzerinden aktifleştirilmek suretiyle değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır.

Bu itibarla, Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelecek Yıllara Ait Giderler hesapları değerlemeye tabi olup gelecek bir hesap dönemine ait olarak peşin ödenen giderlerin mukayyet değerleri üzerinden aktifleştirilmek suretiyle değerlendirilmesi ve ortaya çıkan kur farkının, gelir veya gider olarak dikkate alınarak dönem kazancıyla ilişkilendirilmesi gerekmektedir.⁵⁰

Örneğin; Sigorta poliçelerinin Amerikan Doları üzerinden düzenlendiğini ve ödemelerin de aynı döviz cinsinden yapıldığı durumda, dönemsellik kavramı gereğince sigorta poliçesi değerini ilgili oldukları aylarda gider hesaplarına alınmaya kadar Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelecek Yıllara Ait Giderler hesaplarına kaydedilmesi, bilanço pasifindeki Diğer Ticari Borçlar hesabını geçici vergi ve kurumlar vergisi dönemlerinde değerlemeye tabi tutarak oluşan kur farklarını Kambiyo Karları veya Kambiyo Zararları hesaplarına kaydedilmesi gerekmekte olup, bilanço aktifinde yer alan Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelecek Yıllara Ait Giderler hesapları değerlemeye tabi tutulmayacaktır.

16. GİRİŞİM SERMAYESİ FONU

6322 Sayılı Kanunun 15. maddesi ile; Vergi Usul Kanunu'na 325 inci maddesinden sonra gelmek üzere aşağıdaki 325/A maddesi eklenmiştir.

“Girişim sermayesi fonu:

MADDE 325/A- Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi olarak Türkiye’de kurulmuş veya kurulacak olan girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına sermaye olarak konulması veya girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması amacıyla, ilgili dönem kazancından veya beyan edilen gelirden girişim sermayesi fonu ayrılabilir. Bu fon, kurum kazancının veya beyan edilen gelirin %10’unu ve öz sermayenin %20’sini aşamaz.

Girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar pasifte geçici bir hesapta tutulur. Mükelleflerce, fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya girişim sermayesi yatırım fonlarına yatırım yapılmaması halinde, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir.

Bu fon; amacı dışında herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi, ortaklara dağıtılması, dar mükelleflerce ana merkeze aktarılması veya işin terki, işletmenin tasfiyesi, devredilmesi, bölünmesi ya da girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinin veya girişim sermayesi yatırım fonu katılma paylarının elden çıkarılmasından itibaren altı ay içinde bu maddede belirtilen amaçla yeniden kullanılmaması halinde, bu işlemlerin yapıldığı veya sürenin dolduğu dönemde vergiye tabi tutulur.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.”

1- “Girişim sermayesi fonları” büyüme potansiyeli olan veya kapasitesinin altında performans gösteren şirketlere ortak olup değerini artırdıktan sonra hisselerini satarak ekonomik kar yaratmayı amaçlayan girişimlerdir. Bu fonların ellerindeki kay-

50 Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 04.11.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-1993 sayılı Muktezası

nak uzun vadeli yatırım yapmak isteyen varlıklı kişi ve kuruluşların, özellikle emeklilik fonlarının sağladıkları sermaye ile oluşturulur. Bu sistemde uzman profesyoneller tarafından yönetilen fonlar, değerini artırabileceği şirketlere ortak olur, şirket idaresi ve stratejisinde gerekli değişiklikleri yapar ve şirketin değeri arttığında ise (genellikle 3 ya da 5 yıl sonra) hissesini satarak yatırımdan çıkılarak kazanç sağlar.

Girişim Sermayesi Fonu, SPK'ya uygun olarak kurulmuş girişim sermayesi yatırım şirketlerine sermaye olarak konulması veya girişim sermayesi fonu paylarının satın alınması suretiyle kullanılmak üzere ayrılan fon anlamındadır.

2- Şirket ayırdığı bu fonu, bilançosunun pasifinde özel ve geçici bir hesapta tutmakta ve ayırdığı yılın sonuna kadar girişim sermayesi yatırım fon ve ortaklarına yatırım yapmakta kullanmaktadır.

3- Ayrılan fon beyan edilen gelirin %10'unu ve öz sermayenin %20'sini aşmamaktadır. Bu durumda örneğin kurumlar vergisine tabi karı 10 milyon ve öz sermayesi 15 milyon TL olan bir kurum veya gerçek kişi 10 milyonun %10'u olan 1 milyon TL fon ayırabilecektir. Her ne kadar bu fon öz sermayenin %20'sinden az ise de fonun hem %10 ve hem %20 şartlarını yerine getirmesi gerektiğinden ayrılabilir fon tutarı 1 milyon TL ile kısıtlı kalacaktır.

Söz konusu fon örneğin 2013 yılında ayrılmışsa, bu yılın sonuna kadar girişim sermayesi yatırım şirketi sermayesine veya girişim sermayesi yatırım fonu paylarına yatırılmak zorundadır.

4- Ayrılan fonun yatırımda kullanılmaması halinde zamanında tahakkuk ettirilemeyen vergiler gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

5- Fonun amaç dışında başka bir hesaba aktarılması, işletmeden çekilmesi, ortaklara dağıtılması, dar mükelleflerce ana merkeze aktarılması veya işin terki, şirketin tasfiyesi, devredilmesi, bölünmesi hallerinde bu işlemlerin yapıldığı dönemde vergiye tabi tutulmaktadır. Yatırımın yapılmış olması ve edinilmiş olan hisse senetleri veya katılma paylarının elden çıkarılması halinde fonun tekrar aynı maliyetle yatırım için 6 ay içinde kullanılması icap etmektedir. Şayet 6 aylık süre içinde yatırım yapılmazsa sürenin doğduğu dönemde vergiye tabi tutulacaktır.

6- 6322 sayılı Kanun'un 9'uncu maddesiyle GVK'nun 89. maddesine eklenen 12'nci bent ile gerçek kişiler tarafından beyan edilen gelirlerinin %10'unu aşmayan Girişim Sermayesi Fonunun vergiye tabi kardan düşülebileceği hükme bağlanmıştır. Ayrılan fonun pasifte bir fon hesabında tutulmasının öngörülmesi karşısında söz konusu indirimden yalnızca bilanço usulüne göre defter tutan gerçek kişilerin yararlanabileceği sonucuna varılmaktadır.

7- 6322 sayılı Kanun'un 34'üncü maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/a maddesi değiştirilmiş, tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu katılma payları ile girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerden elde edilecek kar paylarının iştirak istisnasından yararlandırılarak kurumlar vergisine tabi tutulamayacağı hükme bağlanmıştır.

Yine Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesine eklenen (g) bendi ile Girişim Sermayesi Fonu olarak ayrılan tutarların beyan edilen gelirlerin %10'unu aşmayan kısmının kurumlar vergisi matrahından indirilmesi hükme bağlanmıştır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DÖNEM SONU İŞLEMLERİNDE GİDERLERE İLİŞKİN ÖZELLİKLI KONULAR

1. GÖTÜRÜ GİDER UYGULAMASI

Ticari kazancın tespitinde, bir harcamanın gider olarak dikkate alınabilmesi, bu harcamanın Vergi Usul Kanunu'nda yer alan belgelerden birisi ile tevsik edilmesine bağlıdır. Söz konusu kaidenin ticari kazançlar açısından istisnasına Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin birinci bendinin parantez içi hükmünde yer verilmiş bulunmaktadır. Buna göre, ihracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerinden döviz olarak elde ettikleri **hâsılatlarının binde beşini** (%05) aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderlerini de indirebileceklerdir.

Görüldüğü üzere götürü gider uygulaması, mükelleflere yurt dışındaki işleri ile ilgili olarak yaptıkları giderlerden belgesi temin edilemeyenlerin, anılan faaliyetlerden elde edilen hâsılatın binde beşini aşmamak üzere ticari kazançtan indirilmesi imkânını veren bir düzenlemedir. Buradan hareketle götürü giderden söz edilebilmesi için öncelikle harcamanın yapılmış ve işletmenin malvarlığında bir azalmanın meydana gelmiş olması gerekmektedir. Götürü gider uygulamasından yararlanmada yurt dışında döviz cinsinden elde edilen hâsılatın yurda getirildiğinin kambiyo mevzuatı hükümleri çerçevesinde tevsiki şartı da aranmaktadır.

Konuya ilişkin olarak Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilen bir mukteza da özetle; "Bu hüküm ve açıklamalara göre, kurumunuzun, yurt dışı taşımacılığı faaliyeti ile ilgili olarak yurtdışında uğradığı bazı limanlarda yapılmış olan ancak belgelendirilemeyen giderlerin nakden yapıldığının ve nakit çıkışının muhasebe kayıtlarında izlendiğinin tevsik edilmesi durumunda bu harcamalara karşılık olmak üzere, yurtdışı taşımacılık faaliyeti sonucu döviz olarak elde ettiğiniz hâsılatın binde beşini aşmamak şartıyla hesaplanan götürü giderin kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilmesi mümkün bulunmaktadır. Ancak, harcamaya yapılmadıkça belirtilen şekilde hesaplanan götürü gider kurum kazancının tespitinde dikkate alınamayacaktır."⁵¹

Görüldüğü üzere götürü gider uygulamasında dikkat edilmesi bir diğer husus götürü gider indirilmesi uygulamasının beyanname üzerinden değil, gider hesapları ile ilişkilendirmek suretiyle yapılması gerekliliğidir. Maliye Bakanlığının bu yöndeki görüşüne paralel yargı kararları da bulunmaktadır.

51 Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı İVDB'nin 25.07.2012 tarih ve B.07.1.G İB.4.34.19.02-105[228-2012/VUK-1- . . .]-2293 sayılı Muktezası

1.1. Götürü Gider Uygulamasında Hâsılat

Götürü gider uygulamasında yurt dışında elde edilen hâsılatın ne şekilde belirleneceğine ilişkin açıklamalar ile konuya ilişkin diğer açıklamalar 194 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde⁵² yapılmış bulunmaktadır. Bu açıklamalar çerçevesinde her bir faaliyet türü itibarıyla hâsılat aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

1.1.1. İhracat Hâsılatı

Her türlü ihracat ve yurt dışı taşımacılıktan döviz cinsinden sağlanan hâsılat, götürü gider kaydına esas azami tutarın hesaplanmasında dikkate alınabilmektedir. Türk Lirası karşılığı yapılan ihracat hâsılatı azami gider tutarının tespitinde dikkate alınmayacaktır. Ancak, Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyetine Türk Lirası karşılığı yapılmış ihracat, döviz cinsinden hâsılat olarak kabul edilecektir.

İlgili mevzuat çerçevesinde yapılan serbest ihracat, kredili ihracat, konsinyasyon ve müşterek hesap yoluyla ihracat, prefinansman yoluyla ihracat, bedelli ticari numune ihracatı, serbest bölgelere yapılan ihracat ile sınır ve kıyı ticareti yoluyla yapılan ihracattan sağlanan hâsılat götürü gider hesaplanmasına konu olabilecektir.

Yurt dışında ortak olunan firmalara aynı sermaye olarak mal gönderilmesi şeklinde yapılan ihracat ile müteahhitlerin yurt dışındaki şantiyelerine şube, büro, temsilcilik ve acentelik gibi yerlere mal gönderilmesi durumunda da anılan mal bedelleri ihracat hâsılatı kapsamında değerlendirilecektir.

Döviz olarak elde edilen ihracat hâsılatının Türk Lirası karşılığının tespitinde, hâsılatın kanuni defterlere kaydedildiği tarihte geçerli olan ve TC Merkez Bankasınca tespit ve ilan edilmiş döviz alış kurlarının esas alınması gerekmektedir.

Hâsılatın kanuni süreden sonra kayıtlara intikal ettirilmesi halinde, götürü gider uygulamasında dikkate alınacak hâsılat, kayıtlara intikal ettirilmesi gerektiği tarihteki kur üzerinden hesaplanacaktır. Dövizlerin yurda getirilmesi gerektiği tarihe kadar doğan kur farklarının ise bu uygulamada dikkate alınmayacağı tabiidir.

1.1.2. Yurt Dışı Taşımacılık Hâsılatı

Her türlü yurt dışı taşımacılık faaliyetinden döviz olarak sağlanan hâsılat götürü gider uygulamasına konu olabilecektir. 'Yurt dışı taşımacılık' ifadesinden başlangıç veya bitiş noktasından herhangi biri veya her ikisi yurt dışında bulunan taşımacılık işlerinin anlaşılması gerekir. Yük taşımacılığının yanı sıra yolcu taşımacılığından sağlanan hâsılat da götürü gider uygulamasına konu olabilecektir.

Döviz olarak elde edilen yurt dışı taşımacılık hâsılatının Türk Lirası karşılığının tespitinde, hâsılatın kanuni defterlere kaydedildiği tarihte geçerli olan ve TC Merkez Bankasınca tespit ve ilan edilmiş döviz alış kurları esas alınacaktır. Hâsılatın kanuni süreden sonra kayıtlara intikal ettirilmesi halinde götürü gider uygulamasında dikkate alınacak hâsılat, kayıtlara intikal ettirilmesi gerektiği tarihteki kur üzerinden hesaplanacaktır.

⁵² 194 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği 7 Mart 1996 Tarih ve 22573 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.

1.1.3. Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarma, Montaj ve Teknik Hizmetlerden Sağlanan Hâsılat

Yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmet faaliyetlerinde bulunan kurumlar, bu işlerinden elde ettikleri hâsılatın binde beşini aşmamak şartıyla götürü olarak hesapladıkları giderleri, söz konusu yurt dışı faaliyetlerinden sağlanan kazançlardan düşecekler ve kalan kısmı Türkiye’de genel netice hesaplarına intikal ettireceklerdir.

İnşaat, onarma, montaj ve teknik hizmet faaliyetlerinde götürü gider uygulamasına esas alınacak hâsılat, mükelleflerin bu faaliyetlerinden elde edilen ve genel esaslar çerçevesinde tevsik edilen döviz cinsinden yurt dışı hâsılatı ifade etmektedir. Azami götürü gider tutarının hesaplanmasında, kazancın Türkiye’de genel netice hesaplarına intikal ettirildiği tarihte geçerli olan TC Merkez Bankası döviz alış kuru esas alınacaktır. Buna göre, azami hizmet hâsılatına söz konusu tarihteki döviz kurunun uygulanması suretiyle tespit edilecektir.

Yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetlere ilişkin faaliyetlerin zararlı sonuçlanmış olması götürü gider hesaplanmasına engel teşkil etmemektedir. Bu durumda, götürü olarak hesaplanan giderler, bu zararları artırıcı bir unsur olacak ve genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılacaktır.

Örnek:

TATLI Anonim Şirketi, 2013 yılında döviz karşılığı yapılan ihracattan 10.000.000.- TL hâsılat elde etmiştir. Şirketin anılan yılda ihracat faaliyeti ile ilgili Gelir Vergisi Kanununun 40. maddesinin birinci bendi kapsamına giren 100.000.- TL. gideri bulunmaktadır. Bu giderlerin 60.000.- TL’lik kısmının belgesi temin edilememiştir. Bu durumda ticari kazançtan indirilebilecek götürü gider tutarı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

• Belgelendirilmiş giderler	40.000.- TL.
• Belgelendirilmemiş giderler	60.000.- TL.
• Toplam giderler: (40.000 + 60.000 =)	100.000.- TL.
• Belgesiz giderlere karşılık olmak üzere ticari kazançtan indirilebilecek götürü gider tutarı (10.000.000 x % 0.5 =)	50.000.- TL.
• Kanunen kabul edilmeyen giderler (60.000 – 50.000 =)	10.000.- TL.
• Ticari kazançtan indirilecek belgeli giderler ile götürü olarak hesaplanan giderlerin toplamı (40.000 + 50.000 =)	90.000.- TL.

1.2. Götürü Gider Uygulamasında Özellikli Konular

GVK’nın 40/1 maddesinin parantez içi hükmüne göre; ihracat, uluslar arası taşımacılık ve yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve faaliyetlerinde bulunanlar, bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri **hâsılatın binde 5’ini** aşmamak şartıyla; **götürü gider indirimi** hakkından yararlanabilirler. Götürü gider uygulamasında dikkate alınması gereken özellikli durumlar aşağıdaki gibi özetleyebiliriz.

• Maliye Bakanlığı’nca 194 ve 233 sayılı Gelir Vergisi genel tebliğleri ile yapılan düzenlemelere göre; bu indiriminden yararlanabilmek için bent kapsamındaki belgesiz giderlerin dönem içinde kanuni defterlere kaydedilmesi

gerekmekte olup, doğrudan beyanname üzerinde indirim doğru değildir. Ancak; Danıştay 4. Dairesi E. 2004/1293 K.2005/529 sayılı kararı ile “Kanunda belirtilen koşullarda hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla götürü giderin kazançtan indirilebileceği herhangi bir ispat şartına bağlı kalmaksızın kabul edildiğinden tebliğde belirtildiği şekilde götürü gider indirimi için belgesi temin edilmeyen bir harcamanın olduğunun ve bu harcamanın muhasebe kayıtlarına intikal ettirildiğinin ispatına gerek duyulmadığından” hareketle aksi yönde hüküm vermiştir.

- Bu uygulamadan yararlanan mükelleflerin yurt dışında yapmış oldukları ancak belgelendiremedikleri giderlerinin bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hâsılatın binde 5'ini aşmamak şartıyla belgesiz olarak gider kaydetmeleri mümkün bulunmaktadır.

- Götürü gider uygulamasından yararlanmak bakımından yurt dışında döviz cinsinden elde edilen hâsılatın kambiyo mevzuatı hükümleri gereğince yurda getirilmesi şartı aranmamaktadır.

- Dar mükellefiyete tabi yabancı ulaştırma kurumları bu uygulamadan yararlanamaz.

İhraç kaydıyla mal tesliminde bulunanlar, götürü gider uygulamasından yararlanamaz.

2. ELEKTRİK, SU, DOĞALGAZ, HABERLEŞME BEDELLERİNİN GİDER YAZILMASINDA VE KDV İNDİRİMİNDE ÖZELLİKLİ DURUMLAR

2.1. Tüketim Dönemi Bu Yıl Olmasına Karşın Faturaları İzleyen Yılda Gelen Elektrik, Su, Doğalgaz, Telefon vb. Giderlerinin Hangi Yıla Gider Yazılacağı ve KDV İndirimi Dönemi

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin 1 numaralı bendinde, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilebileceği hükme bağlanmıştır. Ticari faaliyetle ilgili olarak yapılan ve indirimi mümkün olan giderler, ilgili bulunduğu yılın ticari kazancının tespitinde dikkate alınacaktır.

Ticari kazancın tespitinde tahakkuk esas geçerli olduğundan, bir giderin safi kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilmesi için mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleşmiş olması yeterlidir. Bu kapsamda, 2013 yılında tüketilen elektrik, su, doğalgaz ve haberleşme hizmetlerine ilişkin bedeller, 31.12.2013 tarihi itibarıyla tahakkuk etmiş olduğundan, bu giderlere ilişkin faturalar daha sonraki bir tarihte (2014 yılında) düzenlenmiş olsa dahi, 2013 yılına ilişkin olarak beyan edilecek ticari kazancın tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

Bununla birlikte, gider tutarının mükellefçe bilinmemesi ve faturaların ilgili yıl hesaplarının kapatılmasından sonra düzenlenmesi halinde, ilgili yılda indirim konusu yapılamayan söz konusu giderler faturaların düzenlendiği döneme ilişkin ticari kazancın tespitinde dikkate alınabilecektir.

Diğer yandan, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 29/1. maddesinde mükelleflerin vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini indirebilecekleri hükme bağlanmış, maddenin 3. fıkrasında da indirim hakkının vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak

şartıyla ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabileceği hüküm altına alınmıştır.

Dolayısıyla, 2013 yılının son aylarında tüketilen elektrik, su, doğalgaz ve haberleşme hizmetlerine ait faturalar 2014 yılının Ocak-Şubat aylarında düzenlendiğinden, faturalardaki katma değer vergisinin, bu teslim ve hizmetleri satın alan mükelleflerce söz konusu belgelerin defterlerine kaydedildiği dönemde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

Maliye Bakanlığı'nın konuya ilişkin olarak çeşitli zamanlarda vermiş olduğu muktezalarda yukarıdaki açıklamalarımıza paralel görüşler içermektedir.⁵³ Danıştay'ın da aynı yönde vermiş olduğu birçok karar mevcut bulunmaktadır.⁵⁴

2.2. Elektrik, Su, Telefon Ve Doğalgaz Bedellerinin Süresinde Ödenmemesi Nedeniyle Uygulanan Gecikme Zamlarının Gider Yazılması

Gelir Vergisi Kanunu'nun 90. maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinin (d) bendinde Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar gecikme zamları ve faizlerin Gelir ve Kurumlar vergisi matrahından indirilemeyeceği belirtilmektedir.

6183 sayılı Yasanın 1. maddesinde "Devlete, vilayet hususi idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı vergi cezası, para cezası gibi aslı, gecikme zammı, faizi gibi fer'i amme alacakları ve aynı idarelerin akitten haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları ile bunların takip masrafları hakkında bu kanun hükümleri tatbik olunur.

Türk Ceza Kanununun para cezalarını tahsil şekli ve hapse tahvili hakkındaki hükümleri mahfuzdur." hükmü yer almaktadır.

Madde hükmünden anlaşılacağı üzere; akitten doğan alacakların 6183 sayılı Yasa kapsamında tahsil edilmesi söz konusu değildir.

Elektrik, su, telefon ve doğalgaz bedellerinin geç ödenmesi nedeniyle hesaplanan gecikme zamları bir sözleşmeye dayandıklarından bunların takip ve tahsili 6183 sayılı Yasaya değil özel hukuk hükümlerine tabi olacaktır. Bu durumda bedelin geç ödenmesi nedeniyle ödenen gecikme zamları Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinin beşinci bendinin parantez hükmü kapsamında değerlendirilerek sözleşmeye dayanan tazminat olarak kabul edilecek ve safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınacaktır. Aynı kapsamda gecikme zamlarına ilişkin ödenen katma değer vergileri de indirim konusu yapılacaktır.⁵⁵

Nitekim konuya ilişkin olarak verilen bir özalgıda "**PTT ve TEAŞ gibi kurumların kamu kuruluşu olmasının bu kuruluşlara ait alacakların kamu alacağı niteliğinde olduğunu göstermeyeceği, bu kurumların alacaklarının 6183 sayılı Kanuna göre takip ve tahsilinin mümkün olmadığı, elektrik, su ve telefon faturalarının süresinde ödenmemesi nedeni ile alınan gecikme zamlarının işle ilgili olarak mukavelenameye göre ödenen tazminat olarak**

53 Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 15.08.2000 Tarih ve 38601 sayılı yazısı.

54 Dn 4. D'nin, 19.12.1979 tarih ve E. 1978/3109, K. 1979/3541 sayılı Kararı , Dn. 4. D'nin 10.06.1971 tarih ve E. 1990/6367, K. 4784 sayılı; 16.05.1979 tarih ve E.1978/2767, K.1979/1343 sayılı; 24.02.1982 tarih ve E. 1981/1436 K. 1982/242 sayılı Kararları, Dn. 13. D'nin 16.02.1977 tarih, E. 1976/1582, K. 1977/503 sayılı Kararı.

55 Erkan GÜRBOĞA " Elektrik, Su, Telefon Ve Doğalgaz Harcamalarının Gider Niteliği ve Katma Değer Vergisi İndirimi" e-Yaklaşım Dergisi " Mart 2005 Sayı:20.

nitelendirilmesi gerektiği ve kurum kazancının tespitinde gider olarak yazılmasının mümkün olduğu belirtilmektedir”⁵⁶

Yine aynı kapsamda, İstanbul Valiliği İl Defterdarlığı Vasıtasız Vergiler Gelir Müdürlüğü’nce verilen B.07.4.DEF.0.34.11/KVK-14 sayılı muktezada da ;

“5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13.maddesinde kurumlar vergisinin, 1.maddesinde yazılı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu’nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Bu hüküm uyarınca tespit edilecek kurum kazancından Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 14.maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu’nun 40. maddesinde yer alan giderler indirilecektir.

Diğer taraftan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 40.maddesinin 3 numaralı bendinde, işle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatların gider olarak indirilebileceği açıklanmış bulunmaktadır.

Bu hükümlere göre; elektrik, su, doğalgaz, telefon ve cep telefonu faturalarının süresinde ödenmemesi nedeni ile alınan gecikme zamlarının, işle ilgili olarak mukavelenameye göre ödenen tazminatlar olarak nitelendirilmesi ve bu nedenle kurum kazancının tespitinde gider olarak yazılması mümkün bulunmaktadır.

Ancak söz konusu telefonların (cep telefonu) işletmenin aktifinde kayıtlı olması ve münhasıran işle ilgili olarak bulunan haberleşmelerde kullanılması ve bununda tevsiki kaydıyla harcamaların gider olarak gösterilmesi mümkün olup işletme aktifine kayıtlı olmayan cep telefonları işletmede kullanılsa dahi bunlara ait haberleşme ücretlerinin gider olarak kaydedilmesi mümkün bulunmamaktadır.”

görüşüne yer verilmiştir.

2.3. Elektrik, Su, Telefon Ve Doğalgaz Faturalarının Başkası Adına Düzenlenmesi

Bilindiği üzere kiralanan işyerlerine ait elektrik, su, telefon veya doğalgaz abonelikleri zaman zaman mal sahibi, eski kiracı, işletme sahipleri veya şirket ortakları adına olabilmektedir. Dolayısıyla ilgili idareler tarafından düzenlenen elektrik, su, doğalgaz ve haberleşme hizmetlerine ilişkin faturalar işletme adına değil sayılan kişiler adına düzenlenmektedir. Bu şekilde mükellef tarafından tüketime konu edilmekle birlikte faturası sayılan kişiler adına düzenlenen faturalara istinaden yapılan ödemelerin gider yazılıp yazılamayacağı ve aynı faturalarda yer alan KDV’lerin indirim konusu yapıp yapılamayacağı konuları uygulamada tereddüt yaratmaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun üçüncü maddesi uyarınca vergilemede vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin esas olduğu hüküm altına alınmıştır. Bu durumda elektrik, su, telefon ve doğalgaz harcamalarına ait faturaların işletme adına düzenlenmemiş olması bu harcamaların işletme için yapıldığı gerçeğini değiştirmez. Böylesi bir durumda olayın gerçek mahiyeti araştırılmalı iş, işletme ile ilgili olduğu tevsik edilen bu tür harcamaları gider olarak kabul etmek

⁵⁶ MB.’nin, 14.06.2001 tarih ve 32996 sayılı Özelgesi (Şükrü KIZILOL, Katma Değer Vergisi ve Uygulaması, (Föy-Volant), Yaklaşım Yayınları, s. 1618/2)

gerekir. Keza bu durumda bulunan harcamalar için ödenen katma değer vergilerinin de indirimini kabul etmek gerekir.⁵⁷ Örneğin faturada yer alan adresin işyeri ile aynı adres olması ve hizmetten bu adreste yararlanmış olması şartıyla anılan harcamalar gider yazılabilir.

Konuya ilişkin olarak Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nce verilen bir özeltede de bu tür harcamalara ait katma değer vergisinin indirim konusu yapılabileceği belirtilmiştir. Anılan özeltedeki özet aşağıdaki gibidir.⁵⁸

“.....Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 34/1. maddesi ile yurt içinde sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait katma değer vergisinin alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinden ayrıca gösterilmesi ve bu vesikaların kanuni defterlere kaydedilmesi şartıyla indirilebileceği hükme bağlanmıştır.

Aynı kanunun 30/d maddesinde, gelir ve kurumlar vergisi kanunlarına göre kazancın tespitinde indirim kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisinin indirim konusu yapılmayacağı belirtilmiştir.

Öte yandan, Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/1 maddesinde ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinde vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır denilmiş, bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği belirtilmiştir.

Bu çerçevede, işyerinde kullandığı iddia edilen ancak başkası adına kayıtlı olan su, elektrik, telefon fatura bedellerinin faaliyette bulunulan işyerine ait olduğunun ve işle ilgili olarak kullanıldığının kesin delillerle ispatı halinde bu belgelere dayalı giderlerle ilgili olarak yüklenen katma değer vergisinin indirim konusu yapılması mümkündür”

Son olarak Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'na verilen bir mukteza da özetle; “... İşyerinde kullanılan ancak başkası adına kayıtlı olan elektrik bedelinin faaliyette bulunulan işyerine ait olduğunun ve işle ilgili olarak kullanıldığının kesin delillerle ispatı halinde bu belgelere dayalı giderlerle ilgili olarak yüklenen KDV nin indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.” şeklinde görüş bildirilmiştir.⁵⁹

3. BAĞIŞ VE YARDIMLARIN İNDİRİMİ

Gelir Vergisi Kanununun 5228 Sayılı Kanunla değişik 89. maddesi ile 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin c bendine göre; mükellefler yıl içinde yapmış oldukları bağış ve yardımları maddede belirtilen şartları yerine getirmek koşuluyla yıllık beyanname ile bildirecekleri kazançlarından indirebileceklerdir. Söz konusu maddeye göre bağış ve yardımların gelir ve kurumlar vergisi matrahlarından indirilebilmesinin şartları aşağıda açıklanmıştır.

3.1. Bağış ve Yardımların Yapılacağı Kurum ve Kuruluşlar

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin c bendinde, mü-

57 Erkan GÜRBOĞA, a.g.m.

58 Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 07.12.2004 Tarih ve 058214 sayılı yazısı.

59 Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı İzmir VDB'nın 18.11.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.17.01-35-02-630 sayılı Muktezası

kelleflerin yaptıkları bağış ve yardımları bu maddede belirtilen ve ismen sayılan kurum, kuruluşlara yapılması kaydıyla indirim konusu yapılmasına imkan tanımıştır. Bir başka deyişle Kanunda sayılmayan kurum ve kuruluşlara yapılan bağış ve yardımlar tutarı ne olursa olsun indirim konusu edilemeyecektir. Kanunda sayılan kurum ve kuruluşlar ise şunlardır.

Genel ve özel bütçeli kamu idareleri,
İl özel idareleri ve belediyeler,
Köyler,
Kamu yararına çalışan dernekler,
Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar,
Bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlar.

3.2. Bağış ve Yardımlar Makbuz Karşılığı Yapılmalıdır

Yıl içinde yapılan bağışların indirim konusu edilmesinin bir başka şartı ise yapılan bağış ve yardımlar karşılığında mutlak suretle usulüne uygun olarak düzenlenmiş bağış makbuzu alınmasıdır. Vergi Usul Kanununa göre kanuni defterlere yapılan kayıtların tevsiki şartı, bağış ve yardımlar için bağış makbuzu ile gerçekleşmektedir.

Dolayısıyla yapılan bağış veya yardım karşılığında bağış makbuzu dışında kalan bir başka belge (örneğin; kermes giriş bileti, yardım konseri davetiyesi vb.) ya da bağış yapılan kurum kuruluşlarca yayınlanan dergiler alınması durumunda yapılan bağış ve yardımların yıllık beyanname ile bildirecek kurum kazancından indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

3.3. Bağış ve Yardımların Üst Sınırı

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin c bendi hükmü uyarınca, bir takvim yılı içinde yapılan bağış ve yardımların toplamı o yıla ait kurum kazancının % 5'ini aşarsa fazlası indirilmez denilmek suretiyle yıllık beyanname ile bildirecek gelirden indirilebilecek bağış ve yardımlara üst sınır getirilmiştir. Buna göre;

Bir takvim yılı içinde yapılan bağış ve yardımların toplamı, mükellefler için o yıla ilişkin olarak beyan edilecek gelirin, % 5'ini aşarsa fazlası indirim konusu yapılamaz. Diğer bir deyişle, indirim konusu yapılacak tutar beyan edilen kurum kazancını % 5'i ile sınırlıdır.

Bağış ve yardımın indirilebilmesi için mutlak suretle beyan edilen bir kurum kazancının bulunması gerekir. Herhangi bir nedenle indirim konusu yapılamayan bağış ve yardımlar bir sonraki yıla devredemez ve söz konusu yılın kurum kazancından indirim konusu yapılamaz.

İlgili maddenin gerekçesinde, indirim esas kazanç tutarının tespitinde, zarar mahsubu dahil giderler ve iştirak kazançları düşüldükten sonra, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki tutarın esas alınacağı belirtilmektedir. Benzer şekilde 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde de indirilebilecek bağış ve yardım tutarının tespitinde esas alınan kurum kazancının, zarar mahsubu dahil giderler ile iştirak kazançları istisnası düşüldükten sonra, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki [Ticari bilanço kârı – (iştirak kazançları istisnası + geçmiş yıl zararları)] tutar olduğu belirtilmiştir. Bağış ve yardımlar, indirimler arasındadır.

%5'lik hesaplamada esas alınan kurum kazancının tespitinde indirim ve istisnalardan önceki kurum kazancının esas alınacak olması, bağış ve yardım tutarı dikkate alınmaksızın tespit edilen kazanç üzerinden indirimin hesaplanmasını gerektirmektedir. Dolayısıyla, indirilebilecek bağış ve yardım tutarının tespit edilmesinde, %5'lik oran uygulamasının dış yüzde hesaplaması yoluyla yapılması gerekmektedir.

%5'lik oranın uygulanacağı kazancın tespit edilmesinde kanunen kabul edilmeyen giderlerin ticari bilanço karına eklenip eklenmeyeceği konusunda verilen bir özeldede aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.⁶⁰

“İlgide kayıtlı özelle talep formunuzda; 2009 takvim yılında şirketinizce kurum kazancınızın %5 ile sınırlı bağış ve yardımlarda bulunduğunuzu belirterek, kurumlar vergisi beyannamenizde indirim konusu yapacağınız bağış ve yardım tutarında kurumlar vergisi matrahınıza esas tutara kanunen kabul edilmeyen giderlerinizin de dikkate alınıp alınmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

(...)

Bu hüküm ve açıklamalara göre; şirketinizce kurumlar vergisi beyannamenizde indirim konusu yapılacak olan bağış ve yardımlara ait üst sınırının hesaplanmasında ticari bilanço karınızın dikkate alınması gerekmektedir.”

Öte yandan, indirim esas kazanç tutarının tespitinde, zarar mahsubu dahil giderler ve iştirak kazançları düşüldükten sonra, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki tutarın esas alınması, bağış ve yardımların indiriminin de bu sıraya göre yapılacağı anlamına gelmez. Daha önce de belirtildiği üzere, Kanunun 10. maddesinde yer alan indirimlerin, Kanunda yer alan sıraya göre yapılması gerekmektedir. Buna göre, kurum kazancından öncelikle zarar olsa dahi indirilecek istisnaların, daha sonra geçmiş yıl zararlarının ve sonrasında da 10. maddedeki sırasıyla diğer indirimlerin yapılması gerekmektedir.

Örnek :(A) Kurumunun 2013 hesap dönemi faaliyet sonuçları aşağıdaki gibidir:

- Ticari bilanço kârı	: 1.000.000 TL
- İştirak Kaz. İstisnası	: 200.000 TL
- Geç.Yıl Zararı	: 100.000 TL
- Bağış ve Yardım	: 150.000 TL (kayıtlara gider olarak yansıtılmış)
- KKEG	: 50.000 TL
- Taşınmaz Sat.Kaz.İst.	: 250.000 TL

Yukarıdaki verilere göre, indirilebilecek bağış ve yardım tutarının tespiti ve indirimin uygulanması şöyle olacaktır.

⁶⁰ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 03.05.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 10-66 sayılı özeldesi.

İndirilecek Bağış ve Yardım Tutarının Üst Sınırının Tespiti :

A	Ticari bilanço kârı	1.000.000
B	İştirak kazançları istisnası	200.000
C	Geçmiş yıl zararı	100.000
D	Oran uygulamasına esas tutar (A-B-C)	700.000
E	Üst Sınır (D x 0,05)	35.000

Görüleceği üzere, ticari bilanço kârından, iştirak kazançları istisnası ve geçmiş yıl zararlarının düşülmesi ile elde edilen tutara dış yüzde yoluyla %5'lik oranın uygulanması suretiyle, indirilebilecek bağış ve yardımın üst sınırı 35.000 TL olarak hesaplanmıştır. Buna göre, ilgili dönemde 150.000 TL olan bağış ve yardım tutarının 35.000 TL'lik kısmı kurum kazancından indirilebilecektir. Elde edilen verilere göre, kurumlar vergisi beyannamesinde yer alması gereken bilgiler aşağıdaki gibi olacaktır.

Ticari bilanço kârı	1.000.000
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	
-Bağış ve yardım : 150.000	200.000
-Diğer KKEG : 50.000	
Zarar olsa dahi indirilecek istisnalar	
-İştirak kazançları istisnası : 200.000	450.000
-Taşınmaz Sat.Kaz.İst. : 250.000	
Kâr (A+B-C)	750.000
Geçmiş yıl zararı	100.000
İndirime esas tutar (D-E)	650.000
İndirilecek Bağış ve Yardımlar	35.000
Kurumlar Vergisi Matrahı (F-G)	615.000

3.4. Bağış ve Yardımların Aynen Yapılması Halinde Değer Tespiti

Bağış ve yardımın nakit olarak değil de, nakit dışında kalan bir değer verilme suretiyle yapılması halinde bağışlanan ya da yardımın konusu teşkil eden mal veya hakkın varsa mukayyet değeri, yoksa Takdir Komisyonunca Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit edilecek değeri esas alınır.

Vergi Usul Kanunu'nun 265. maddesi hükmüne göre mukayyet değer; bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir. Amortisman tabi iktisadi kıymetler için ise mukayyet değer; net değeri, bir başka deyişle iktisadi kıymetin maliyet bedelinden birikmiş amortismanlarının düşülmesi sonucunda bulunan değeri ifade etmektedir.

3.5. %5 Oranı İle Sınırlı Olmaksızın Tamamı İndirilebilecek Bağış ve Yardımlar

Yukarıda açıkladığımız sınırlamalar çerçevesinde; mükelleflerin yıllık beyanname ile bildirecekleri kazançlardan indirebilecekleri bağış ve yardımlara ilaveten 2003 yılı içinde 4842, 4962 ve 5035 Sayılı, 2004 yılında ise 5228 ve 5281 Sayılı kanunlarla yapılan değişiklikler ile madde kapsamında indirim konusu ya-

pılabilecek bağış ve yardımların kapsamı genişletilmiştir. Bu düzenlemeler 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda da aynen yer almıştır.

Söz konusu düzenlemeler çerçevesinde madde kapsamına dahil edilen bağış ve yardımların indirimi beyan edilecek gelirin %5 ile sınırlı olmayıp, kazancın müsait olması durumunda tamamı indirilebilecektir.

Mükellefler yapacakları bağış ve yardımları yıllık beyanname ile bildirecekleri kurum kazançlarından indirim konusu yapabilmektedirler. Dolayısıyla, zarar beyan eden kurumlar vergisi mükelleflerinin bağış ve yardımları indirim konusu yapmaları mümkün bulunmamaktadır.

Gerek zarar beyanı gerekse kurum kazancının yetersiz olması nedeniyle indirilemeyen bağış ve yardımların daha sonraki yıllarda indirim konusu yapılması veya zarar olarak devredilmesi ise mümkün değildir.

3.5.1. Okul, Sağlık Tesisi ve Öğrenci Yurtlarına Yapılan Bağışlar

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin ç bendi ile; kamu idare ve müesseselerine bağışlanan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu, çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezlerinin 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 tamamının, belirli bir oran ile sınırlı olmaksızın, yıllık beyanname ile bildirilecek kurum kazancından indirilebilmesine imkan sağlanmıştır.

Okul, sağlık tesisi ve öğrenci yurdu yapımı veya bu tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan bağış ve yardımların (harcamaların) herhangi bir sınırlamaya tabi olmaksızın vergi matrahının tespitinde dikkate alınabilmesi, bu bağış ve yardımların aşağıda belirtilen kamu idare ve müesseselerine yapılması halinde mümkündür.

- Genel ve özel bütçeli kamu idareleri,
- İl özel idareleri
- Belediyeler
- Köyler

Kapsama dâhil olan bağış ve yardımlar;

• Bağışlanan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak kapasitesinden az olmamak üzere (kalkınmada öncelikli yörelerde 50 yatak) öğrenci yurdu, çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezlerinin inşası için yapılan harcama,

- Bu tesislerin inşası için yapılan bağış ve yardım,
- Mevcut okul, sağlık tesisi ve öğrenci yurtlarının faaliyetlerine devam etmelerini sağlamak amacıyla yapılan bağış ve yardım, niteliğinde olmalıdır.

Düzenlemedeki "okul" ifadesinden, doğrudan eğitim-öğretim hizmetlerinin verildiği temel birimlerin anlaşılması gerekmekte olup, rehberlik ve araştırma merkezi, mesleki eğitim merkezi, iş eğitim merkezi, mesleki ve teknik eğitim merkezi ve akşam sanat okulları da bu kapsamda değerlendirilecektir.

Düzenlemedeki “sağlık tesisi” ifadesinden ise Sağlık Bakanlığınca sağlık tesisi kapsamında değerlendirilen kurum ve kuruluşların anlaşılması gerekmektedir.

Okul, sağlık tesisi ve öğrenci yurdu inşası dolayısıyla yapılan harcamalar, harcamanın yapıldığı yıla ilişkin kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınacaktır. Söz konusu tesislerin inşası veya faaliyetlerini devam ettirebilmelerine yönelik olarak yapılan bağış ve yardımların da bağışın yapıldığı yıla ilişkin olarak beyan edilecek kurum kazançlarından indirilebileceği tabiidir.

Bağış ve yardımın nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu teşkil eden mal veya hakkın varsa mukayyet değeri, yoksa Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre Takdir Komisyonunca tespit edilecek değeri esas alınacaktır.

3.5.2. Kültür ve Tabiat Varlıklarının Korumasına Yönelik Olarak Yapılan Bağışlar

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10’uncu maddesinin (d) bendine göre, Vakıflar Genel Müdürlüğü idaresinde ve denetiminde bulunan mazbut vakıflar adına kayıtlı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kurulu nezdinde eski eser tescilli abide eserlerin bakımı, restorasyonu ve yaşatılması amacıyla yapılan bağış ve yardımların tamamının, yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden indirilmesine imkân tanınması, ile bu kapsamdaki tarihsel değerlerimizin daha iyi muhafaza edilerek gelecek kuşaklara aktarılmasına katkı sağlanması amaçlanmaktadır.

Mükellefler; genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler, kamu yararına çalışan dernekler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar, bilimsel araştırma faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan ya da Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen ve madde metninde belirtilen mahiyetteki harcamalar ile bu mahiyetteki bağış ve yardımların tamamını, kurumlar vergisi matrahının tespitinde beyan edilen kurum kazancından indirebileceklerdir.

Buna göre; mükellefler tarafından yapılan harcama veya bağış ve yardımların tamamının beyan edilen kazançtan indirilebilmesi için;

a) Kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin ticari olmayan ulusal veya uluslararası organizasyonların gerçekleştirilmesine,

b) Ülkemizin uygarlık birikiminin kültürü, sanatı, tarihi, edebiyatı, mimarisi ve somut olmayan kültürel mirası ile ilgili veya ülke tanıtımına yönelik kitap, katalog, broşür, film, kaset, CD ve DVD gibi manyetik, elektronik ve bilişim teknolojisi yoluyla üretilenler de dahil olmak üzere görsel, işitsel veya basılı materyallerin hazırlanması, bunlarla ilgili derleme ve araştırmaların yayınlanması, yurt içinde ve yurt dışında dağıtımı ve tanıtımının sağlanmasına,

c) Yazma ve nadir eserlerin korunması ve elektronik ortama aktarılması ile bu eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılmasına,

d) 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınmaz kültür varlıklarının bakımı, onarımı, yaşatılması, rölöve, restorasyon, restitüsyon projeleri yapılması ve nakil işlerine,

e) Kurtarma kazıları, bilimsel kazı çalışmaları ve yüzey araştırmalarına,

f) Yurt dışındaki taşınmaz Türk kültür varlıklarının yerinde korunması veya ülkemize ait kültür varlıklarının Türkiye'ye getirilmesi çalışmalarına,

g) Kültür envanterinin oluşturulması çalışmalarına,

h) 2863 sayılı Kanun kapsamındaki taşınır kültür varlıkları ile güzel sanatlar, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki ürün ve eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılması ve güvenliklerinin sağlanmasına,

i) Somut olmayan kültürel miras, güzel sanatlar, sinema, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki üretim ve etkinlikler ile bu alanlarda araştırma, eğitim veya uygulama merkezleri, atölye, stüdyo ve film platosu kurulması, bakım ve onarımı, her türlü araç ve teçhizatın tedariki ile film yapımına,

j) Kütüphane, müze, sanat galerisi ve kültür merkezi ile sinema, tiyatro, opera, bale ve konser gibi kültürel ve sanatsal etkinliklerin sergilendiği tesislerin yapımı, onarımı veya modernizasyon çalışmalarına,

yönelik olması gerekmektedir.

Bağış ve yardımın nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu teşkil eden mal veya hakkın varsa mukayyet değeri, yoksa Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre Takdir Komisyonunca tespit edilecek değeri esas alınacaktır.

3.5.3. Türkiye Kızılay Derneğine Yapılan Bağış ve Yardımlar

5904 sayılı Kanun'un 3. ve 5. maddeleri ile GVK ve KVK'de yapılan değişikliklerle; 03.07.2009 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, iktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneğine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımların tamamı gelir veya kurumlar vergisi matrahından indirilebilecektir.

Anılan Derneğe yapılacak aynı bağış ve yardımlar ise kazancın %5'i ile sınırlı bağış ve yardımlar" bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde değerlendirilecektir.

Diğer taraftan, anılan Derneğin iktisadi işletmelerine yapılan bağış veya yardımların gelir vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilmesi mümkün değildir.

3.5.4. Yeşilay ve İbadethanelere Yapılan Bağışlar da %100 Oranında Matrahtan İndirilebilecek

Bilindiği üzere mükelleflerin gelir ve kurumlar vergisi matrahı tespitinde indirim konusu yapabilecekleri unsurların bir bölümü Gelir Vergisi Kanununun 89. maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 10. maddesinde "Diğer İndirimler" başlığı altında sıralanmıştır. 6322 Sayılı Kanunun 9. maddesinde yer alan düzenleme ile gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin matrah tespitinde kazançlarından indirim konusu yapabilecekleri unsurların kapsamı genişletilmiştir.

Buna göre; yapılan değişikliklerle gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde %100 oranında indirim konusu yapılabilecek mevcut bağış ve yardımlara ilaveten Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesine ve Kurumlar Vergisi Kanununun 10. maddesine eklenen hükümler ile **iktisadi işletmeleri hariç olmak üzere**

- Mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler,

- Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesisleri,

- **Türkiye Yeşilay Cemiyetine,**

15.06.2012 tarihinden itibaren yapılan bağış ve yardımların gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde % 100 oranında beyanname üzerinden indirilebilmesi imkanı getirilmiştir.

Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımlar ile imar planında dini tesis alanı olarak ayrılan yerlerde ibadethane yapımına yönelik aynı ve nakdi yardımların gelir vergisi matrahının tespitinde beyanname üzerinden indirilebilmesi imkanı getirilmiştir.

3.5.5. İstanbul 2010 Avrupa Kültür Başkenti Hakkında Kanun uyarınca kurulan Ajansa yapılan Bağış ve Yardımlar

Gelir Vergisi Kanunu'na 5766 Sayılı Kanunun 8 inci maddesiyle eklenen geçici 74. madde hükmü çerçevesinde; 2/11/2007 tarih ve 5706 sayılı İstanbul 2010 Avrupa Kültür Başkenti Hakkında Kanun uyarınca kurulan Ajansa yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımlar ile sponsorluk harcamalarının tamamı; gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlere, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirilir.

3.5.6. Eskişehir 2013 Türk Dünyası Başkenti Hakkında Kanun uyarınca kurulan Ajansa yapılan Bağış ve Yardımlar

Gelir Vergisi Kanunu'na 6303 Sayılı Kanunun 9 uncu maddesiyle eklenen geçici 79. madde hükmü çerçevesinde; 18.05.2012 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere Eskişehir 2013 Türk Dünyası Kültür Başkenti Hakkında Kanun'a göre kurulan Ajansa yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımlar ile sponsorluk harcamalarının tamamı; gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlere, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirilir.

3.5.7. EXPO 2016 Antalya Ajansına yapılan Bağış ve Yardımlar

Gelir Vergisi Kanunu'na 6358 Sayılı Kanunun 17 inci maddesiyle eklenen geçici 83. madde hükmü çerçevesinde; 10.11.2012 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere EXPO 2016 Antalya Ajansına yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımlar ile sponsorluk harcamalarının tamamı; gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlere, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirilir.

3.5.8. Diğer Kanunlara Göre Kurum Kazancından İndirilebilecek Bağış ve Yardımlar

Mükellefler tarafından dönem içinde yapılan bağış ve yardımlardan matrahın tespitinde indirim olarak dikkate alınabilecek olanlar yukarıda sayılanlar ile sınırlı değildir. Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri özel kanunlarda yer alan düzenlemeler nedeniyle yapmış oldukları bir kısım bağış ve yardımları belirli şartlar altında indirim olarak dikkate alabilmektedirler. Buna göre, özel kanunlar uyarınca matrahın tespitinde indirim olarak dikkate alınabilecek bağış ve yardımlar şunlardır:

a- Sosyal Yardımlaşmayı ve Dayanışmayı Teşvik Fonuna veya Bu Fona İlişkin Vakıflara Yapılan Bağış ve Yardımlar

3294 sayılı Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanunu ile ihtiyaç sahiplerine yardımda bulunmak amacıyla her il ve ilçede sosyal yardımlaşma ve

dayanışma vakıfları kurulmuş olup anılan Kanunun 9. maddesinde fona ve vakfa yapılacak bağış ve yardımların her türlü vergi resim ve harçtan muaf olduğu, söz konusu bu bağış ve yardımların kurumlar vergisi ve gelir vergisi matrahından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

b- 7269 sayılı Kanun Uyarınca Afetzedelere Yapılacak Bağış ve Yardımlar

7269 sayılı Umumi Hayata Müessir Afetler Dolayısıyla Alınacak Tedbirlerle Yapılacak Yardımlara Dair Kanun'un 45. maddesi hükmü uyarınca, afetlerden zarar görenlere yardımda bulunmak üzere kurulan Milli Yardım Komitesi ile mahalli yardım komitelerine makbuz mukabilinde yapılacak bağış ve yardımlar her türlü vergi resim ve harçtan müstesna olduğu gibi, söz konusu bağış ve yardımların matrahın tespitinde yıllık beyanname ile beyan edilecek kazançtan indirilmesi mümkündür.

c- 222 sayılı İlköğretim ve Eğitim Kanunu'na Göre Yapılan Bağış ve Yardımlar

222 Sayılı İlköğretim ve Eğitim Kanunu'nun 76. maddesinin (g) bendi hükmü uyarınca, makbuz mukabilinde yapılacak para bağışları, yıllık beyanname ile bildirilecek kazançtan indirilebilecektir. Yapılacak bağışların vergi matrahından tamamen indirilebilmesi için; sadece eğitim ve öğretim kurumlarına makbuz karşılığında ve nakit şeklinde yapılması gerekmektedir.

d- Sekiz Yıllık Kesintisiz Eğitim İçin Yapılan Bağış ve Yardımlar

4306 sayılı Kanun uyarınca sekiz yıllık kesintisiz eğitime katkıda bulunmak ve ilköğretim giderlerini karşılamak amacıyla kurumlar vergisi mükellefleri tarafından yapılan nakdi bağışların tamamı Maliye ve Milli Eğitim Bakanlığınca müşterek olarak düzenlenen 97/1 sayılı tebliğ uyarınca kazancın tespitinde indirim olarak dikkate alınabilecektir.

e- TÜBİTAK'a Yapılan Bağış ve Yardımlar

278 sayılı Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu Kurulması Hakkında Kanun'un 13. maddesi hükmü uyarınca, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumuna makbuz karşılığında yapılacak para bağışları yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden ve kurum kazancından indirim konusu yapılabilecektir.

f- Üniversitelere ve İleri Teknoloji Enstitülerine Yapılan Bağış ve Yardımlar

2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanunu'nun 56. maddesinin (b) bendi hükmü uyarınca, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından üniversitelere ve yüksek teknoloji enstitülerine makbuz karşılığında yapılacak nakdi bağışlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları hükümlerine göre yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden ve kurum kazancından indirim konusu yapılabilir.

g- Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumuna Yapılan Bağışlar

2828 sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanunu'nun 20. maddesinin (b) bendi hükmü uyarınca gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu'na makbuz karşılığında yapılacak nakdi bağışlar, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınabilecektir.

h- Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumuna Yapılacak Bağış ve Yardımlar

2876 Sayılı Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Kanunu uyarınca, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından Kuruma ve bağlı kuruluşlarına yapılacak bağış ve yardımların, gelir veya kurumlar vergisi matrahlarının tespitiinde indirim olarak dikkate alınması mümkündür.

ı- Gülhane Askeri Tıp Akademisi'ne Yapılacak Bağış ve Yardımlar

2955 Sayılı Gülhane Askeri Tıp Akademisi Kanunu'nun 46. maddesinin (b) bendinde, gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri tarafından Gülhane Askeri Tıp Akademisi'ne makbuz karşılığı yapılacak nakdi bağışların, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları hükümlerine göre yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden ve kurum kazancından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

i- Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Harcamaları

4122 Sayılı Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Seferberlik Kanunu'nun 12. maddesi ve bu Kanuna göre çıkarılan yönetmelik uyarınca, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından yapılacak ağaçlandırma ve erozyon kontrolü çalışmaları ile her türlü tesis, bakım ve koruma masrafları, gelir ve kurumlar vergisi matrahından indirim konusu yapılabilir.

3.5.9. Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflara Yapılan Bağışlar

5035 sayılı Kanununun 14. maddesinin birinci fıkrası ile yapılan düzenleme ile fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara bağışlanan gıda maddelerinin maliyet bedelinin tamamının beyan edilen gelirden indirilmesine imkan tanınmıştır.

5281 sayılı Kanunla 01.01.2005 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yapılan düzenleme ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin birinci fıkrasının (10) numaralı bendinde ve 89. maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinde yer alan "gıda maddelerinin" ibaresi, "gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin" şeklinde değiştirilmek suretiyle mükelleflerce fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara bağışlanan gıda maddelerinin yanı sıra temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin de maliyet bedellerinin gider olarak matrahtan indirimine olanak sağlanmıştır.

Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedelinin tamamının beyan edilen gelirden indirilmesine ilişkin esaslar aşağıdaki gibidir.⁶¹

- Gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddesi bağışının dernek veya vakfa yapılmış olması gerekmektedir. İhtiyacı bulunanlara doğrudan veya başka organizasyonlar aracılığıyla yapılacak gıda yardımlarının yukarıda belirtilen maddeler kapsamında yapılmış bağış olarak değerlendirilmesi mümkün değildir.

- Bağışı kabul edecek dernek veya vakfın tüzüğünde veya senedinde ihtiyacı bulunanlara Gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddesi yardımı yapabilmesine ilişkin hükümlerin bulunması gerekmektedir. Bununla beraber, dernek veya vakfın başka alanlarda da faaliyet gösteriyor olmasının, kamuya yararlı dernek

61 251 seri no'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği 21.03.2004 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

veya vergiden muaf vakıf olup olmamasının uygulama açısından herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

- Gıda bankacılığı kapsamında yapılacak bağışların gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddesi niteliğinde olması gerekmektedir. Yapılacak bağışlar şartlı olarak (bedelsiz olarak ihtiyaç sahiplerine dağıtılmak üzere) yapılmalıdır. Gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddesi niteliğini taşımayan veya şartlı olarak yapılan bağışlar, gıda bankacılığı kapsamında yapılacak bağış olarak değerlendirilmeyecektir.

- Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesine eklenen hüküm çerçevesinde indirim konusu yapılacak bağışlar, bağışa konu mal bedeli Vergi Usul Kanununun 232 inci maddesinde belirtilen fatura düzenleme sınırının altında kalsa dahi mutlaka fatura ile belgelendirilecek ve ayrıca taşıma için sevki irsaliyesi düzenlenecektir. Bağışlanan mala ilişkin bilgileri eksiksiz olarak içerecek fatura, bağış yapılan dernek veya vakıf adına düzenlenecektir. Mal bedeli olarak faturada, bağışa konu malın maliyet bedeli (yüklenilen katma değer vergisi hariç) yazılı olacaktır. Faturada “İhtiyaç sahiplerine yardım şartıyla bağışlandığından KDV hesaplanmamıştır.” ibaresinin yer alması zorunludur. Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinde yapılan düzenleme çerçevesinde, yıllık beyannameye yer alacak gelir vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılacak işlemlerde bağış yapan tarafından bir belge düzenlenmesine gerek bulunmamakta olup, varsa bağış yapılan malın edinimine ilişkin belgelerin saklanması zorunludur.

- Dernek ve vakıflar kendi mevzuatlarının öngördüğü belgeleri düzenleyecek ve bağış yapanlara bir örneğini vereceklerdir. Ticari faaliyetle uğraşanlarca düzenlenen faturalar dernek ve vakıf tarafından muhafaza edilecektir.

- Ticari işletmeye dahil malların (gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin) bağışlanması durumunda bu malların maliyet bedeli Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesi çerçevesinde gider kaydedilir. Bu işlem, faturanın bir yandan gelir bir yandan da gider kaydedilmesi suretiyle gerçekleştirilir.

3.5.10. Sponsorluk Harcamaları

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin (1/b) bendi uyarınca 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü'nün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının; sözü edilen kanunlar uyarınca tespit edilen amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50'si kurumlar vergisi matrahının tespitinde, beyan edilen kurum kazancından indirim unsuru olarak dikkate alınabilecektir.

Sponsorluk uygulamasına ilişkin usul ve esaslar 16/6/2004 tarih ve 25494 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü Sponsorluk Yönetmeliğinde düzenlenmiştir. Buna göre, gerçek ve tüzel kişiler; federasyonlara, gençlik ve spor kulüplerine veya sporculara, spor tesisleri ve faaliyetlerine ilişkin olarak anılan Yönetmelikte belirtilen usul ve esaslar dahilinde sponsor olabileceklerdir. Anılan Yönetmeliğin 8. maddesine göre sponsorluk hizmeti alan ile sponsor arasında her iki tarafın hak ve yükümlülüklerini içeren yazılı bir sözleşme yapılması gerekmekte olup sponsorlar ile sözleşme yapmaya, sponsorluk hizmetini alan kişi, kurum veya kuruluş yetkilidir. Ayrıca Yönetmeliğin 4. maddesinde “belge”, sponsorluk ve reklam hizmet ve işlemlerine ilişkin belge; “nakdi destek” sponsor tarafından sponsorluğu alana yapılan parasal ödeme;

“aynı destek” ise sponsorluk konusu işle ilgili olarak sponsor tarafından yapılan mal ve hizmet alımlarına ilişkin harcama olarak tanımlanmıştır.

Sponsorluk hizmetini alan kişi, kurum ve kuruluşlara sponsorlarca nakdi bir destekte bulunulması ve bu desteğin de hizmeti alanlar adına açılmış bir banka hesabına yatırılmış olunması durumunda, sponsorlara yatırılan tutarlar için bankalar tarafından verilecek makbuz veya dekontun yapılan bağışın tevsik edici belgesi olarak kabul edilmesi gerekir. Ancak, banka dekontu veya makbuzda paranın “sponsorluk amacıyla” yatırıldığına dair bir ifadeye yer verilmesi şarttır. Öte yandan söz konusu nakdi desteğin; sponsorluk hizmeti alanlara nakden elden teslim edilmiş olması halinde ise hizmeti alan kişi, kurum ve kuruluşlarca düzenlenecek alındı makbuzu, bağışa ilişkin tevsik edici belge olarak kabul edilebilecektir.

Diğer taraftan, desteğin nakdi olarak değil de aynı olarak yapılmış olunması durumunda ise;

- Aynı yapılan desteğin işletmeden çekilerek sponsorluk hizmetini alan kişi, kurum ve kuruluşlara teslim edilmesi halinde, işletmeden çekilerek teslimi yapılan değerler için fatura düzenlenmesi; faturada, teslimin sponsorluk maksatlı olduğuna, teslimi yapılan değerlerin cinsi, nev'i ve miktarına ilişkin olarak tereddüde mahal bırakmayacak bilgilere yer verilmesi; faturanın hizmeti alanlar adına düzenlenmiş olunması; faturanın arka yüzünün de hizmeti alan kişilere veya kanuni temsilcilerine imzalatılmış olunması,

- Aynı değerlerin, mükelleflerce dışarıdan sağlanarak sponsorluk hizmeti alanlara bağışlanmış olunması durumunda da hizmeti alanlarca teslim alınacak bu değerler için alındı makbuzunun düzenlenmesi şarttır. Makbuzda, bağışlanan kıymetlerin değerlerinin, cinsinin, miktarlarının, adedinin vb. hususların tereddüde mahal bırakmayacak şekilde yer alması, gerekmektedir.

Ayrıca, bağışlanan değerlere ilişkin olarak mükellefler adına düzenlenmiş olan faturaların arka yüzünün de yukarıda belirtilen açıklamalar dahilinde hizmeti alan bu kişi veya kanuni temsilcilerine imzalatılmış olması gerekmektedir. Ancak, makbuz karşılığı olmaksızın yapılan bağış veya yardımların mükelleflerce indirim olarak dikkate alınabilmesi mümkün değildir.

Ticari kazancın tespitinde geçerli olan tahakkuk ilkesi gereğince, Sponsorluk Yönetmeliği kapsamında aynı ya da nakdi olarak yapılan harcamalar kurumlar vergisi mükelleflerince harcamanın yapıldığı yılda, indirim olarak dikkate alınabilecektir.

Yönetmelik gereğince, gerçek ve tüzel kişiler, süresiz bir şekilde sponsor olamayacakları gibi; herhangi bir şekilde vergi borçları da bulunmamalıdır. Bu nedenle kurumların sponsor olabilmeleri için bağlı buldukları vergi dairesine müracaat ederek, “vergi borcu olmadığına dair” bir yazı almaları ve yapılan sponsorluk sözleşmesinin bir örneğini ilgili vergi dairesine vermeleri gerekmektedir.

Sponsorların, sponsor olunan dönemlerde tahakkuk eden vergi borçlarını ödememeleri halinde, ilgili vergi dairelerinin durumu derhal bir yazı ile bulunan mahaldeki Gençlik ve Spor İl Müdürlüğüne bildirmeleri gerekmektedir.

3.6. Bağış ve Yardımların Katma Değer Vergisi Mevzuatı Yönünden Değerlendirilmesi

Yapılan bağış ve yardımların Katma Değer Vergisi mevzuatı yönünden değerlendirilmesi ise şu şekilde olacaktır. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinin "Sosyal Amaç Taşıyan İstisnalar" başlıklı 2. fıkrasının b bendine göre; aynı maddenin 1. fıkrasında sayılmış olan, genel ve katma bütçeli daireler, il özel idareleri, belediyeler, köyler, bunların teşkil ettikleri birlikler, üniversiteler, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, siyasi partiler ve sendikalar, kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları, kamu menfaatine yararlı dernekler, tarımsal amaçlı kooperatifler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara hibe, yardım, bağış v.b. isimler altında bedelsiz olarak yapılan hizmet ifaları ve mal teslimleri vergiden istisna edilmiştir.

Aynı Kanununun 16/1-a maddesinde ise, bu kuruluşlara yurt dışından bedelsiz olarak gelen mal ve hizmetlerin ithalinin de vergiden istisna olduğuna hükümlenmiştir. Diğer taraftan, aynı Kanununun 30/a maddesine göre, bedelsiz olarak yapılan hizmet ifaları ve mal teslimlerinin bünyesine giren vergiler indirim olarak dikkate alınamayacağından yapılan bağış ve yardıma konu malların ya da hizmetlerin alımı sırasında ödenen ancak söz konusu hükme göre indirilemeyecek olan Katma Değer Vergisi gider veya maliyet unsuru olarak kabul edilecektir.

Gıda bankacılığı kapsamında yapılan bağışlar 3065 sayılı Kanununun 17/2-b maddesine göre katma değer vergisinden müstesnadır. Katma değer vergisi mükellefleri, bir vergilendirme döneminde yaptıkları bağışların toplam tutarını ilgili dönem beyannamesinin 6 ve 7. satırlarına dahil etmek suretiyle beyanda bulunacaklardır. Aynı Kanunun 30/a ve 32. maddelerine göre, kısmi istisna mahiyetindeki bu teslimin (gıda maddesi bağışlarının) bünyesine giren katma değer vergisi tutarının indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

Bu nedenle, bağışın yapıldığı dönemde, bağışlanan gıda maddelerinin iktisabı dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisi tutarının hesaplanması ve aynı döneme ait katma değer vergisi beyannamesinin 20. satırına dâhil edilmesi, aynı tutarın defter kayıtlarında "İndirilecek KDV" hesaplarından çıkarılarak, gider hesaplarına aktarılması gerekmektedir.

3.7. Bağışlanacak Devlet Hastanesi, Okul vb. İnşaatı İçin Yapılacak Harcamaların Hangi Dönem Beyannamesi Üzerinde İndirim Konusu Yapılacağı⁶²

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "10.3.2 Bağış ve yardımlar" başlıklı bölümünde ayrıntılı açıklamalarda bulunulmuştur. Tebliğin "10.3.2.2.4 Bağış ve Yardımların Belgelendirilmesi" başlıklı bölümünün son paragrafında "Kamu kurum ve kuruluşları ile imzalanan protokol gereğince kamu arazisi üzerine okul yaptırılması halinde, söz konusu okul inşasına ilişkin olarak yapılan harcamalar, harcamanın yapıldığı yıla ilişkin kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir." açıklamalarına yer verilmiştir.

Tebliğin "10.3.2.2.4" bölümünde yapılan açıklama kamu arazisi üzerine yaptırılan hastane inşasını da kapsamakta olup önemli olan husus inşa edilen tesisin kamu arazisi mi yoksa kendi arazisine mi yapıldığıdır. Zira, kendi arazisi üye-

62 Gelir İdaresi Başkanlığı BMVDB'nın 28/06/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-KVK-6-52 sayılı müktezası.

rine inşa edilen tesisler için yapılan harcamalar, tesisin tamamlanıp ilgili kamu kurumuna teslim edildiği yılın kazancından indirilebilmektedir.

Ancak, bağışın yapıldığı dönemde faaliyetin zararlı sonuçlanmış olması veya kurum kazancının yetersiz olması durumunda indirilemeyen bağış tutarının daha sonraki yıllarda indirim konusu yapılması veya zarar olarak devretmesi mümkün değildir.

4. Ar-Ge

4.1. Ar-Ge Harcamalarının İndirimi

Araştırma ve geliştirme (Ar-Ge) faaliyeti, bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak yeni bilgileri elde etmek veya mevcut bilgilerle yeni malzeme, ürün ve araçlar üretmek, yazılım üretimi dahil olmak üzere yeni sistem, süreç ve hizmetler oluşturmak veya mevcut olanları geliştirmek amacıyla yapılan düzenli çalışmaları ifade etmektedir.

5228 Sayılı Kanunla Ar-Ge vergi erteleme uygulamasına son verilmiş olup, 31.07.2004 tarihinden sonra gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, Maliye Bakanlığı'nca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde işletmeleri bünyesinde yaptıkları yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 40'ını yıllık beyan ettikleri gelirden ayrıca indirebilmekteydiler.

5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yapılan düzenleme ile Ar-Ge indirimi müessesesi, indirilecek giderler arasından çıkarılarak Kanunun "Diğer İndirimler" başlıklı 10. maddesine taşınmış, bu şekilde Ar-Ge indirimi 1.1.2006 tarihinden itibaren kurum hâsılatından gider olarak değil, beyan edilen kurum kazancından indirilecek bir unsura dönüşmüştür. Diğer taraftan kazancın yeterli olmaması dolayısıyla ilgili dönemde matrahtan indirilemeyen Ar-Ge indirimi tutarı sonraki yıllara 5 yıllık süre ile sınırlı olmaksızın devredecektir.

5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun 5 inci maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununun 10. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde düzenlenen araştırma ve geliştirme harcamaları üzerinden hesaplanacak Ar-Ge indirimi oranı %40'tan %100'e çıkarılmıştır. Söz konusu hüküm 01.04.2008 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir.

Kanun hükmünde yapılan bu değişiklikten sonra 2 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile 1 Seri Numaralı Genel Tebliğe aşağıda yer alan kısım eklenmiştir.

"Buna göre, mükelleflerin, münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme faaliyetleri çerçevesinde, işletmeleri bünyesinde 2008 hesap döneminden itibaren yaptıkları harcamaların %100'ü kurum kazancının tespitinde Ar-Ge indirimi olarak dikkate alınabilecektir. 2008 hesap dönemine ilişkin olarak, birinci geçici vergi döneminde yapılan araştırma geliştirme harcamaları üzerinden %40 oranında Ar-Ge indirimi hesaplanması gerekmekte olup ikinci ve müteakip geçici vergi dönemlerinde ise birinci geçici vergi döneminde yapılan harcamalar da dahil olmak üzere, yapılan araştırma ve geliştirme harcamalarının toplamı üzerinden %100 oranında Ar-Ge indirimi hesaplanması gerekmektedir. Öte yandan, daha önceki hesap dönemlerinde gerçekleştirilen araştırma ve geliştirme harcamaları üzerinden ise %40 oranında Ar-Ge indirimi hesaplanacaktır."

5746 sayılı Kanunda ayrıca, "İndirim, istisna, destek ve teşvik unsurları"

başlıklı 3. maddenin (1) numaralı fıkrası ile; teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan 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 tamamının kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabileceğine dair özel bir düzenleme yapılmıştır.

5746 sayılı Kanunun 4. maddesinin 5. fıkrasına göre, bu Kanun kapsamındaki Ar-Ge indirimden yararlananlar; KVK'nın 10. maddesinin (1-a) bendinde yer alan Ar-Ge indiriminden ayrıca yararlanamayacaklardır.

Görülebileceği gibi, Ar-Ge harcamalarının kurum kazancından indirilmesi ile ilgili olarak; biri 5520 sayılı KVK, diğeri de 5746 sayılı Ar-Ge Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun olmak üzere iki ayrı Kanunda hüküm bulunmaktadır. Söz konusu iki uygulama arasında; gerek uygulamanın kapsamı, gerekse usul ve esasları yönünden önemli farklılıklar bulunmaktadır.

KVK'nın 10/1-a maddesi ile; Ar-Ge indirimine konu harcamaların kapsamını ve uygulamadan yararlanılabilmesi için gerekli belgeler ile usulleri belirleme konusunda Maliye Bakanlığı'na yetki verilmiştir. Bu çerçevede, Maliye Bakanlığı'nca çıkarılan 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde konu ile ilgili geniş açıklamalara yer verilmiştir.

5746 sayılı Kanunun 4/6. maddesinde ise, bu Kanunun uygulamasına ve denetimine ilişkin usul ve esasların, TÜBİTAK'ın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığı ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından birlikte çıkarılacak yönetmelikle belirleneceği belirtilmiştir. Bu hükme istinaden "Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği" çıkarılmıştır. Söz konusu yönetmelikte, 5746 sayılı Kanun kapsamında Ar-Ge ve yenilik harcamalarının kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması ile ilgili geniş ve ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir.

4.1.1. Ar-Ge Faaliyetlerinin Kapsamı

Yapılan bir harcamanın Ar-Ge indirimine konu edilebilmesi için Ar-Ge faaliyeti kapsamında yapılmış olması gerekmekte olup aşağıda belirtilen amaçlara yönelik faaliyetler Ar-Ge faaliyetleridir:

- Bilimsel ve teknolojik alanlardaki belirsizlikleri gidermek ve bunları aydınlatmak amacıyla, bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak yeni teknik bilgilerin elde edilmesi,
- Yeni yöntemlerle yeni ürünler, madde ve malzemeler, araçlar, gereçler, işlemler, sistemler geliştirilmesi, tasarım ve çizim çalışmaları ile yeni teknikler ve prototipler üretilmesi,
- Yeni ve özgün tasarıma dayanan yazılım faaliyetleri,
- Yeni üretim yöntem, süreç ve işlemlerinin araştırılması veya geliştirilmesi,
- Bir ürünün maliyetini düşürücü, kalite, standart veya performansını yükseltici yeni tekniklerin/teknolojilerin araştırılması.

4.1.2. Kapsam Dışında Kalan Faaliyetler

Aşağıda sayılan faaliyetler Ar-Ge faaliyetleri kapsamında değerlendirilmez:

- Pazar araştırması ya da satış promosyonu,
- Kalite kontrol,
- Sosyal bilimlerdeki araştırmalar,
- Petrol, doğalgaz, maden rezervleri arama ve sondaj faaliyetleri,
- İcat edilmiş ya da mevcut geliştirilmiş süreçlerin kullanımı,
- Biçimsel değişiklikler (Tebliğin “10.2.2. AR-GE faaliyetleri” bölümündeki amaçlara yönelik olmayan şekil, renk, dekorasyon v.b., estetik ve görsel değişiklikler),
 - Bilimsel ve teknolojik yenilik doğurmayan rutin faaliyetler (rutin veri toplama, rutin analizler için kullanılan program, yazılım gibi üretilen prototiplerin rutin ayarlamaları),
 - İlk kuruluş aşamasında kuruluş ve örgütlenmeyle ilgili araştırma giderleri,
 - Proje sonucunda geliştirilen ürüne ilişkin fikri mülkiyet haklarının korunmasına yönelik çalışmalar,
 - Numune verilmek amacıyla prototiplerden kopyalar çıkarılıp dağıtılması ve reklam amaçlı tüketici testleri.

4.1.3. Ar-Ge Faaliyetinin Sınırı

Ar-Ge faaliyeti, esas itibariyle denemelerin son bulunduğu, ilk üretimin yapıldığı aşamada sona erer. Ar-Ge projesi neticesinde elde edilen ürünün pazarlanabilir aşamaya geldiği andan itibaren Ar-Ge projesi bitmiş sayılır. Bu tarihten sonra yapılan harcamalar Ar-Ge harcaması kapsamında değerlendirilmez. Tamamlanan bir proje sonucunda elde edilen ürünün geliştirilmesi amacıyla yapılacak çalışmalar, yeni Ar-Ge projesi olarak değerlendirilir.

Nihai ürünün oluşturulması aşamasında elde edilen ürünlerin kullanılabilirliğini ölçmek ve gerektiğinde değişiklik yapılmak üzere işletme içinde veya dışında test edilmesi amacıyla yapılan harcamalar Ar-Ge faaliyeti kapsamındadır. Ancak, ticari üretimin planlanması ve seri üretim sürecine ilişkin harcamalarla, ürünün tanıtılması amacıyla üretilip dağıtılan numuneler için yapılan harcamalar Ar-Ge faaliyeti kapsamı dışındadır.

Yukarıdaki bölümünde belirtilen amaçlara yönelik olmayıp, mevcut teknolojinin kullanılması ile elde edilen, şekil ve estetiğe yönelik değişiklikler Ar-Ge faaliyeti kapsamı dışındadır.

4.1.4 Ar-Ge Harcamaları

Ar-Ge harcamaları, esas itibariyle aşağıdaki harcama gruplarından oluşur.

4.1.4.1. İlk Madde ve Malzeme Giderleri

Her türlü direkt ilk madde, yardımcı madde, işletme malzemesi, ara mamul, yedek parça ve benzeri giderleri ile amortisman uygulamasına konu olmayan maddi ve gayri maddi kıymet iktisaplarına ilişkin giderleri kapsar. Hammadde ve diğer malzeme stoklarından Ar-Ge faaliyetlerinde fiilen kullanılan kısma ilişkin maliyetler Ar-Ge harcaması kapsamındadır. Bu nedenle, henüz Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılmamış olan hammadde ve diğer malzemelere ilişkin maliyetler tutarlarının stok hesabında, kullanılan, satılan ya da elden çıkarılanların da stok hesabından mahsup edilmek suretiyle izlenmesi gerekmektedir.

4.1.4.2. Personel Giderleri

Ar-Ge faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla çalıştırılan ve faaliyetin gerektirdiği nitelikte personel ile ilgili olarak tahakkuk ettirilen ücretler ile bu mahiyetteki giderlerdir.

İşletmenin Ar-Ge departmanında çalıştırılan hizmetliler ve benzeri vasıfsız personel ile Ar-Ge departmanına tahsis edilmemiş olup günün bir kısmında Ar-Ge departmanında çalışan personele ödenen ücretler bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

4.1.4.3. Genel Giderler

Ar-Ge faaliyetlerini yürütmek amacıyla elektrik, su, gaz, bakım - onarım, haberleşme, nakliye ile Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılan makine ve teçhizata ilişkin bakım ve onarım giderleri gibi Ar-Ge faaliyetinin devamlılığını sağlamak için katlanılan diğer giderleri kapsar. Sigorta giderleri, Ar-Ge faaliyetlerinin bizzat yürütülmesi amacıyla kullanılan tesis için ödenen kira giderleri ile kitap, dergi ve benzeri bilimsel yayınlara ait giderler bu kapsamdadır.

Bu giderlerin, Ar-Ge harcaması olarak değerlendirilebilmesi için, Ar-Ge departmanında fiilen kullanıldığının tespit ve tevsik edilmesi gerekmektedir. Çeşitli kıstaslara göre genel işletme giderleri üzerinden hesaplanacak paylar bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

4.1.4.4. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler

Normal bakım ve onarım giderleri dışında Ar-Ge faaliyetleriyle ilgili olarak işletme dışında yerli veya yabancı diğer kurum ve kuruluşlardan mesleki veya teknik destek alınması veya bunlara yaptırılan analizlerle ilgili olarak yapılan ödemelerle, bu mahiyetteki diğer ödemelerdir.

4.1.4.5. Vergi, Resim ve Harçlar

Doğrudan Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin olan ve gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınan aynı vergi, resim ve harçları kapsar. Doğrudan Ar-Ge faaliyetlerinin yürütüldüğü gayrimenkuller için ödenen vergiler, Ar-Ge projesinde kullanılmak üzere ithal edilen mallarla ilgili gümrük vergileri ile benzeri vergi, resim ve harçlar bu kapsamdadır.

4.1.4.6. Amortisman ve Tükenme Payları

Doğrudan Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılan bina, makine-tesis ve cihazlar, taşınmazlar, döşeme ve demirbaş gibi maddi ve maddi olmayan duran varlıklar için ayrılan amortisman ve tükenme paylarından oluşur. Ar-Ge faaliyetleri dışında diğer faaliyetlere tahsis edilen sabit kıymetlere ilişkin olarak ayrılan amortismanlar da Ar-Ge harcaması kapsamında bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, iktisadi kıymetin münhasıran Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılması ve bu kullanımın sürekli olması gerekmektedir. Ar-Ge departmanı dışında başka faaliyetlerde de kullanılan iktisadi kıymetlere ilişkin amortismanlar Ar-Ge harcaması kapsamında bulunmamaktadır.

4.1.4.7. Finansman Giderleri

Ar-Ge projesi bazında yerli, yabancı ve uluslararası kurumlardan temin edilen kredilere ilişkin finansman giderleridir.

4.1.5. Ar-Ge İndiriminin Uygulanması

Ar-Ge faaliyetleri çerçevesinde işletme bünyesinde yapılan Ar-Ge harcamalarının %100'ü Ar-Ge indirimini oluşturmaktadır.

Mükellefler dönem içinde genel esaslara göre aktifleştirdikleri yada gider yazdıkları Ar-Ge harcamalarının %100'ü oranında hesaplayacakları Ar-Ge indirimini beyanname üzerinde ayrıca kazançtan indirebileceklerdir. Ar-Ge indirimi, Ar-Ge faaliyetine başladığı andan itibaren hem yıllık beyannamede hem de geçici vergi beyannamelerinde uygulanabilecektir. Hesaplanan Ar-Ge indirimi tutarı, kurumlar vergisi mükellefleri tarafından yıllık kurumlar vergisi beyannamesinde “**Tablo 5- Zarar Olsa Dahı İndirilecek İstisna ve İndirimler**” bölümünün ilgili satırına, gelir vergisi mükellefleri tarafından yıllık gelir vergisi beyannamesinde “**Tablo 2- Gelir Bildirimi**” bölümünün ilgili satırına, geçici vergi beyannamesinde ise; kurumlar vergisi mükellefleri tarafından “**Tablo 1 – Matrah Bildirimi**” bölümünün 10 numaralı satırına, gelir vergisi mükellefleri tarafından aynı bölümün 20 numaralı satırına yazılarak kazançtan indirilecektir.

Alanında uzman kuruluşlarca hazırlanan “**Ar-Ge Projesi Değerlendirme Raporunun**” olumsuz olması halinde, Ar-Ge indirimi dolayısıyla eksik ödenen vergilerle ilgili olarak gerekli tarhiyat yapılacaktır.

Mükelleflerin Ar-Ge projesi kapsamındaki harcamalarını, işletmenin diğer faaliyetlerine ilişkin harcamalarından ayırarak, Ar-Ge indiriminin doğru hesaplanmasına imkân verecek şekilde muhasebeleştirilmeleri gerekmektedir.

4.1.6. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler

Ar-Ge faaliyetinin esas itibarıyla işletme bünyesinde yapılması gerekmektedir. Fiili kullanım durumunun tespit edilmesi ve ortak giderlerin de buna göre paylaşılması şartıyla bir kuruma ait olduğu halde diğer kurumlarla ortak kullanılan Ar-Ge departmanında yapılan Ar-Ge faaliyetleri işletme bünyesinde yapılmış sayılır. İşletmenin organizatörlüğünde olmak şartıyla, kamu kurum ve kuruluşlarına ait Ar-Ge merkezleriyle üniversiteler bünyesinde yapılan Ar-Ge faaliyetleri de bu kapsamda bulunmaktadır.

Ancak, Ar-Ge faaliyetlerinin yürütülmesi esnasında, proje bazında yerli ve yabancı teknik personelden mesleki ve teknik destek alınması veya bazı analizlerin dışarıda yaptırılması halinde bunlarla ilgili olarak yapılan ödemeler de Ar-Ge harcaması kapsamında değerlendirilecektir.

4.1.7. Mükelleflerden İstenecek Belgeler

Ar-Ge indiriminden yararlanmak isteyen mükellefler, proje ve uygulama aşamalarında aşağıda belirtilen belgeleri ilgili birimlere göndereceklerdir.

4.1.8. Ar-Ge Projesi İle İlgili Olarak İstenecek Belgeler

(3 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 3. maddesiyle değişen paragraf) Ar-Ge indiriminin uygulanmaya başlanacağı döneme ait geçici vergi beyannamesinin verileceği tarihe kadar Ar-Ge faaliyetiyle ilgili olarak bu Tebliğin ekinde yer alan formata uygun olarak hazırlanacak rapor, bir yazı ekinde iki nüsha olarak Gelir İdaresi Başkanlığı'na elden veya posta yoluyla gönderilecektir. Ancak, bu süre içinde başvurusu yapılmayan projeler ile ilgili olarak, çalışmalara başlanıp harcama yapılmakla birlikte projenin herhangi bir aşamasında başvuruda bulunulması ve uygun bulunması halinde, başvuru tarihinin içinde bulun-

duğu geçici vergilendirme döneminin başlangıcından itibaren yapılan Ar-Ge harcamaları Ar-Ge indiriminden yararlanabilecek, Ar-Ge projesi bittikten sonra yapılan başvurular değerlendirmeye alınmayacaktır.

Bakanlık, raporun genel değerlendirmesini yaptıktan sonra, projenin bilimsel olarak incelenerek münhasıran yeni bilgi ve teknoloji arayışına yönelik olup olmadığının tespit edilmesi amacıyla, projeyi Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu'na (TÜBİTAK) ve/veya üniversiteler ile araştırma yapılan konuda uzmanlaşmış kuruluşlara intikal ettirecektir. Mükellefe, proje bütçesinin %0,3 ü oranında bir tutarı incelemeyi yapan kuruluşa ödenmesi için bir yazı gönderilecek, ancak bu tutar 15.000 TL'yi aşmayacaktır.

Ar-Ge projesine ilişkin incelemeyi yapacak kuruluş, ihtiyaç duyması halinde ilave bilgi veya belgeleri de isteyerek, kendi uzmanları veya görevlendireceği başka kuruluşlara ait uzmanlar marifetiyle gerekli incelemeleri kısa sürede yapacaktır. Tebliğin 2 numaralı ekinde yer alan formata göre düzenlenen değerlendirme raporunun bir örneğini Gelirler İdaresi Başkanlığı'na ve başvuru sahibine gönderecektir.

(3 Seri No.'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 3. maddesiyle değişen paragraf) Para-Kredi ve Koordinasyon Kurulu Kararlarına istinaden uygulanan Ar-Ge yardımına ilişkin mevzuat çerçevesinde TÜBİTAK tarafından daha önce incelemesi yapılmış olan projelerle ilgili olarak yeniden inceleme yapılmasına ihtiyaç bulunmamaktadır. Bu kapsamda TÜBİTAK tarafından incelenerek desteklenmesi uygun bulunmuş Ar-Ge projesi bulunan mükelleflerin bu projeler hakkında ayrıca bir inceleme yapılması için Gelir İdaresi Başkanlığı'na müracaat etmelerine gerek olmayıp, desteklenmesi uygun bulunmuş projelere ilişkin Ar-Ge değerlendirme raporları veya TÜBİTAK'dan alınan destek karar yazısının bir örneğinin YMM tasdik raporuna eklenmesi yeterli olacaktır.

4.1.9. Özellik Arz Eden Hususlar

a- Yatırım İndirimi ve Ar-Ge İndiriminin Birlikte Uygulanması

Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılan amortisman tabii 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.

b- 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 har-

camalardan 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.

c- 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 hızlan-

dırmak 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.⁶³

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 olabiliyorken, 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 itibarıyla yapacaklardır. Örnek vermek gerekirse 2012 yılının son altı ayında yapılan Ar-Ge proje harcamalarının mali raporu 2013 yılında TÜBİTAK'a sunulup, 2013 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 itibarıyla 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 kullanıla-

rak 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.⁶⁴

4.2. 5746 Sayılı Kanun Kapsamında Ar-Ge Uygulaması

5746 Sayılı Araştırma Ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Resmi Gazetede yayımlanarak 31.12.2023 tarihine kadar uygulanmak üzere 01.04.2008 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir.

4.2.1. 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.

Tanımlar

Bu Kanunun uygulamasında;

a) Araştırma ve geliştirme faaliyeti (Ar-Ge): Araştırma ve geliştirme, kültür, insan ve toplumun bilgisinden oluşan bilgi dağarcığının artırılması ve bunun yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarlamak üzere kullanılması için sistematik bir temelde yürütülen yaratıcı çalışmaları, çevre uyumlu ürün tasarımı veya yazılım faaliyetleri ile alanında bilimsel ve teknolojik gelişme sağlayan, bilimsel ve teknolojik bir belirsizliğe odaklanan, çıktıları özgün, deneysel, bilimsel ve teknik içerik taşıyan faaliyetleri,

b) Yenilik: Sosyal ve ekonomik ihtiyaçlara cevap verebilen, mevcut pazarlara başarıyla sunulabilecek ya da yeni pazarlar yaratabilecek; yeni bir ürün, hizmet, uygulama, yöntem veya iş modeli fikri ile oluşturulan süreçleri ve süreçlerin neticelerini,

c) Ar-Ge merkezi: Dar mükellef kurumların Türkiye'deki işyerleri dahil, kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan sermaye şirketlerinin; organizasyon yapısı içinde ayrı bir birim şeklinde örgütlenmiş, münhasıran yurtiçinde araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan ve en az elli tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam eden, yeterli Ar-Ge birikimi ve yeteneği olan birimleri,

ç) Ar-Ge projesi: Amacı, kapsamı, genel ve teknik tanımı, süresi, bütçesi, özel şartları, diğer kurum, kuruluş, gerçek ve tüzel kişilerce sağlanacak aynı ve/veya nakdi destek tutarları, sonuçta doğacak fikri mülkiyet haklarının paylaşım esasları tespit edilmiş ve Ar-Ge faaliyetlerinin her safhasını belirleyecek mahiyette ve bilimsel esaslar çerçevesinde hazırlanan projeyi,

d) Rekabet öncesi işbirliği projeleri: Birden fazla kuruluşun; ölçek ekono-

64 İbrahim ÇELİK, TÜBİTAK Tarafından Ar-Ge Projelerine Destek Olarak Verilen Hibelerin Vergilendirilmesi, E-Yaklaşım / Aralık 2008 / Sayı: 192

misinden yararlanmak suretiyle yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarlayarak verimliliği artırmak ve mevcut duruma göre daha yüksek katma değer sağlamak üzere, rekabet öncesinde ortak parça veya sistem geliştirmek ya da platform kurabilmek amacıyla yürütecekleri, Ar-Ge faaliyetlerine yönelik olarak yapılan ve fizibiliteye dayanan işbirliği anlaşması kapsamında, bilimsel ve teknolojik niteliği olan projeleri,

e) Teknogirişim sermayesi: Örgün öğrenim veren üniversitelerin herhangi bir lisans programından bir yıl içinde mezun olabilecek durumdaki öğrenci, yüksek lisans veya doktora öğrencisi ya da lisans, yüksek lisans veya doktora derecelerinden birini ön başvuru tarihinden en çok beş yıl önce almış kişilerin, teknoloji ve yenilik odaklı iş fikirlerini, desteği veren merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından desteklenmesi uygun bulunan bir iş planı çerçevesinde, katma değer ve nitelikli istihdam yaratma potansiyeli yüksek teşebbüslere dönüştürebilmelerini teşvik etmek için yapılan sermaye desteğini,

f) Ar-Ge personeli: Ar-Ge faaliyetlerinde doğrudan görevli araştırmacı ve teknisyenleri;

1) Araştırmacı: Ar-Ge faaliyetleri ile yenilik tanımı kapsamındaki projelerde, yeni bilgi, ürün, süreç, yöntem ve sistemlerin tasarım veya oluşturulması ve ilgili projelerin yönetilmesi süreçlerinde yer alan en az lisans mezunu uzmanları,

2) Teknisyen: Mühendislik, fen ve sağlık bilimleri alanlarında yüksek öğrenim görmüş ya da meslek lisesi veya meslek yüksek okullarının teknik fen ve sağlık bölümlerinden mezun, teknik bilgi ve deneyim sahibi kişileri,

g) Destek personeli: Ar-Ge faaliyetlerine katılan veya bu faaliyetlerle doğrudan ilişkili yönetici, teknik eleman, laborant, sekreter, işçi ve benzeri personeli,

ğ) TÜBİTAK: Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumunu, ifade eder.

Kanunda yer alan belli başlı indirim, istisna, destek ve teşvik unsurlarını aşağıdaki şekilde özetleyebiliriz.

4.2.1.1. Ar-Ge İndirimi

Teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan 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 500 ve üzerinde tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam eden Ar-Ge merkezlerinde ayrıca o yıl yapılan Ar-Ge ve yenilik harcamasının bir önceki yıla göre artışının yarısı, 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10. maddesine göre kurum kazancının ve 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 89. maddesi uyarınca ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılır. 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.

4.2.1.2. Gelir Vergisi Stopajı Teşviki

Kamu personeli hariç olmak üzere teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde ve rekabet öncesi işbirliği projelerinde çalışan Ar-Ge ve destek personelinin; bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretlerinin doktoralı olanlar için yüzde doksanı, diğerleri için yüzde sekseni gelir vergisinden müstesnadır.

5746 sayılı Kanun uyarınca Ar-Ge Merkezi belgesi alabilmek için Ar-Ge merkezlerinde en az 50 (elli) tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam edilmesi zorunludur. Bu nedenle, gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanmak için Ar-Ge merkezlerinde en az 50 tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam edilmesi gerekmektedir.

Ar-Ge merkezleri dışında, teknoloji merkezi işletmelerinde Ar-Ge ve yenilik projelerinde, teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde ve rekabet öncesi işbirliği projelerinde gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanmak için personel sınırlaması bulunmamaktadır.

Gelir vergisi stopajı teşvikinin hesaplanmasında kapsama giren personelin fiilen Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ayırdıkları zamanın, toplam çalışma zamanına oranı esas alınacaktır. Kanun kapsamında faaliyette bulunan personelin, ay içindeki çalışmalarının tamamının Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile ilgili olması halinde hak kazanılmış hafta tatili ve yıllık ücretli izin süreleri de 50 (elli) tam zaman eşdeğerin hesabında bu kapsamda değerlendirilerek gelir vergisi stopajı teşviki uygulamasında dikkate alınacaktır. Ancak, bir günde 8, haftada 45 saatin üzerindeki çalışma süreleri ile ek çalışma süreleri 50 (elli) tam zaman eşdeğerin hesabında dikkate alınmaz.

Kısmî çalışma halinde ise, personelin Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ayırdığı zamanın toplam çalışma zamanına oranı dikkate alınmak suretiyle bulunan ücret tutarları Ar-Ge ve yenilik harcaması olarak dikkate alınacaktır. Kısmî çalışan personelin hafta tatili ve yıllık ücretli izin süreleri dikkate alınmaz.

Teşvik uygulamasında istisna, Ar-Ge ve destek personelinin Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında fazla mesai dahil çalıştığı süreye ilişkin ücret matrahına uygulanacaktır. Ücret matrahına söz konusu istisnanın uygulanması sonucu vergiye tabi ücret ile bu ücret üzerinden yapılan stopaj tutarı muhtasar beyannameye yansıtılacaktır.

Gelir vergisi stopajına ilişkin teşviklerden yararlanacak olan destek personelinin tam zaman eşdeğeri sayısı, toplam tam zamanlı Ar-Ge personeli sayısının yüzde onunu geçemez. Hesaplamalarda çıkan kesirler tama tamamlanır. Destek personelinin tam zaman eşdeğeri sayısı, toplam tam zamanlı Ar-Ge personeli sayısının yüzde onunu geçmesi halinde brüt ücreti en az olan destek personelinin ücretinden başlanılarak hangi personelin faydalanacağı belirlenir. Yararlanacaklar kapsamında olanların ücretleri eşit ise işverenlerce belirlenir.

Gelir vergisi stopaj teşvikiyle, Ar-Ge ve destek personelinin ücretleri belli oranda gelir vergisinden istisna olduğundan, hizmet erbabının yararlandığı asgari geçim indirimi tutarı azalmış ve işverenlerin lehine, ücretlilerin aleyhine

bir durum meydana gelmiştir⁶⁵. Ücretliler aleyhine olan bu durum, 28.02.2009 tarih ve 27155 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 5838 Sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 8. maddesiyle yapılan düzenlemeyle düzeltilmiştir. Anılan madde ile Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 75. madde ile "31.12.2013 tarihine kadar, 28.02.2008 tarihli ve 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'un 3. maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen Ar-Ge ve destek personelinin, bu çalışmalarını karşılığında elde ettikleri ücretleri üzerinden asgari geçim indirimini uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisinin; doktoralı olanlar için yüzde 90'ı, diğerleri için yüzde 80'i verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilir. Bu süre içerisinde, anılan maddenin bu maddeye aykırı olan hükmü uygulanmaz." hükmü eklenmiştir.

5838 sayılı Kanun'la getirilen geçici madde sonrasında 01/03/2009 ve 31/12/2013 tarihleri arasında 5746 sayılı Kanun'la öngörülen istisna kapsamındaki personel açısından öncelikle asgari geçim indiriminin uygulanması hükmüne bağlanmıştır. Görüldüğü gibi, istisna kapsamındaki çalışanların hesaplanan gelir vergisi üzerinden öncelikle asgari geçim indiriminden yararlandırılması sonucunda, çalışanlar lehine asgari ücret tutarının tamamı kadar bir vergi avantajı sağlanmıştır. Buna mukabil, önceki uygulamaya kıyasla asgari geçim indirimini uygulandıktan sonra kalan vergi tutarının istisnayı aşan kısmı ödenecek vergi olarak gündeme gelmiştir⁶⁶.

Öte yandan, Gelir Vergisi Kanunu'nun 32. maddesine 5904 sayılı Kanun⁶⁷ ile eklenen beşinci fıkra hükmüne göre ücretlerin vergilendirilmesinde asgari geçim indirimini uygulandıktan sonra, varsa teşvik amaçlı diğer indirim ve istisnalar dikkate alınacaktır. Dolayısıyla uygulamanın yukarıdaki örnekte olduğu gibi yapılması gerekmektedir.

Gelir Vergisi Stopajı Teşviki Uygulamasının Sona Erdiği Haller

Aşağıda belirtilen hallerde gelir vergisi stopaj teşviki uygulanmaz:

- 5746 sayılı Kanuna göre Ar-Ge merkezi olabilmek niteliği, geçici verileme dönemini içeren üçer aylık dönemlerde en az 50 (elli) tam zaman eşdeğer personel istihdam şartına bağlanmıştır. Kanunda belirtilen sayıda personel istihdam şartının ihlal edildiği geçici vergilendirme dönemi itibarıyla,
- Ar-Ge ve yenilik projelerinde, projenin herhangi bir nedenle sona ermesi veya projeye verilen desteğin son bulması hallerinde, Ar-Ge ve yenilik faaliyeti bitmiş sayılacağından bu tarihten itibaren,
- KOSGEB teknoloji merkezi işletmelerinde yürütülen projelerin herhangi bir nedenle sona ermesi veya projeye verilen desteğin son bulması hallerinde, Ar-Ge ve yenilik faaliyeti de son bulacağından bu tarihten itibaren,
- Rekabet öncesi işbirliği projesinde yer alan işletmeler, projenin herhangi bir nedenle sona ermesi halinde bu tarihten itibaren, proje sözleşmesinin iptal edilmesi halinde ise denetimin başlama tarihi itibarıyla,

gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanılamayacaktır

65 İmdat TÜRKAY, "Ar-Ge Faaliyetlerinde Çalışan ve Gelir Vergisi Stopaj Teşviki Uygulanan Personele Asgari Geçim İndirimi Önceliği", Yaklaşım, Ağustos 2009, Sayı:200

66 A.Murat YILDIZ, Tüm Yönleriyle Teknokent ve Ar-Ge Teşvik Rehberi, ASMMMÖ Yayın No:75, Ankara Ekim 2010.

67 03.07.2009 tarih ve 27277 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

4.2.1.3. Sigorta Primi Desteği

Kamu personeli hariç olmak üzere teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan 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 26.06.2001 tarihli ve 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun geçici 2. maddesi uyarınca ücreti gelir vergisinden istisna olan personelin; bu çalışmalarını karşılığında elde ettikleri ücretleri üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren hissesinin yarısı, her bir çalışan için beş yıl süreyle Maliye Bakanlığı bütçesine konulacak ödenekten karşılanır.

Diğer teşvik Kanunlarına istinaden sigorta primi işveren hissesi teşvikli uygulamasından yararlanmakta olan işverenlerin, teşvik kapsamına giren sigortalılardan dolayı aynı dönem için ve mükerrer olarak 5746 sayılı Kanunda öngörülen destekten yararlanmaları mümkün bulunmamaktadır.

Ancak, Ar-Ge ve destek personeli dışında kalan personel ile tam zamanlı Ar-Ge personeli sayısının yüzde onunu aşan tam zaman eşdeğer destek personeli için gerekli şartların sağlanmış olması kaydıyla, diğer Kanunlarda öngörülen teşvik hükümlerinden yararlanılması mümkün bulunmaktadır.

Yine, 4691 sayılı Kanun gereği Teknoloji Geliştirme Bölgesinde faaliyet gösteren ve ücretinden gelir vergisi kesilmeyen sigortalılardan dolayı 5746 sayılı Kanunda öngörülen destekten yararlanmakta olan işverenler, ücretinden gelir vergisi kesilen personelden dolayı gerekli koşulları sağlamış olmaları kaydıyla diğer Kanunlarda öngörülen teşvik hükümlerinden yararlanabileceklerdir.

Ayrıca 5510 sayılı kanununun 90. maddesinde yer alan hüküm uyarınca; 5746 sayılı Kanunda yer alan işveren hissesi sigorta primi teşvikinden yararlanılabilemesi için ilgili kanunlarda yer alan koşulların sağlanmasının yanı sıra işverenin Türkiye genelinde yasal ödeme süresi geçmiş sigorta primi, işsizlik sigortası primi ve idari para cezası ile bunlara ilişkin gecikme cezası ve gecikme zammı borcunun da bulunmaması gerekmektedir.

4.2.1.4 Damga Vergisi İstisnası

Bu Kanun kapsamındaki her türlü Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile ilgili olarak düzenlenen kâğıtlardan damga vergisi alınmaz.

4.2.1.5. Teknogirişim Sermayesi Desteği

Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından bu Kanununun 2. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan teknogirişim sermayesi tanımındaki koşulları taşıyanlara bir defaya mahsus olmak üzere teminat alınmaksızın 100.000 Türk Lirasına kadar teknogirişim sermayesi desteği hibe olarak verilir. Bu fıkra uyarınca yılı bütçesinde Ar-Ge projelerinin desteklenmesi amacıyla ödeneği bulunan merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin tümü tarafından yapılan ödemelerin toplamı, her takvim yılı için 10.000.000 Türk Lirasını geçemez. Bu tutarlar, takip eden yıllarda 213 sayılı Kanuna göre her yıl belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanır.

Rekabet öncesi işbirliği projelerinde işbirliğini oluşturan kuruluşların bu işbirliğine yaptıkları katkılar, işbirliği protokolünde belirlenen kuruluşlardan biri adına açılacak özel bir hesapta izlenir. Özel hesaba aktarılan bu tutarlar, harcamanın

yapıldığı dönemde katkı sağlayan kuruluşların Ar-Ge harcaması olarak kabul edilir ve proje dışında başka bir amaç için kullanılamaz. Proje hesabında toplanan tutarlar, proje özel hesabı açan kuruluşun kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınmaz.

Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde bulunanların; kamu kurum ve kuruluşları, kanunla kurulan vakıflar ile uluslararası fonlardan aldıkları destekler özel bir fon hesabında tutulur. Bu fon, 193 sayılı Kanun ve 5520 sayılı Kanuna göre vergiye tabi kazancın ve ilgili yılda yapılan Ar-Ge harcaması tutarının tespitinde dikkate alınmaz. Bu fonun, elde edildiği hesap dönemini izleyen beş yıl içinde sermayeye ilâve dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğratılmış sayılır.

4.2.2. Desteklerden Yararlanan Mükelleflerin Uygunluk Denetimi

Kanun kapsamındaki destek ve teşvik unsurlarından yararlananların kanunda öngörülen şartları taşıdıkları konusunda tespitler en geç 2 yıllık süreler itibarıyla yapılacaktır.

Gelir vergisi stopajı ve sigorta primi işveren hissesine ilişkin teşviklerden yararlanacak olan destek personelinin tam zaman eşdeğeri sayısı, toplam tam zamanlı Ar-Ge personeli sayısının yüzde onunu geçemeyecektir.

Asgari Ar-Ge personeli sayısının hesabında fiilen ve tam zamanlı olarak çalışan personelin üçer aylık dönemler itibarıyla ortalaması esas alınır.

Kanunda öngörülen şartların ihlali veya teşvik ve destek unsurlarının amacı dışında kullanılması halinde, zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler yönünden vergi ziyai doğmuş sayılır. Sağlanan vergi dışı destekler ise 21.07.1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ve gecikme zammı uygulanmak suretiyle tahsil edilir.

Bu Kanun kapsamındaki indirim, istisna, destek ve teşviklerden yararlananlar;

1. 193 sayılı Kanununun 89. maddesinin birinci fıkrasının (9) numaralı bendi, (mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 100'ü oranında hesaplanacak "Ar-Ge indirimi")

2. 5520 sayılı Kanununun 10. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi (Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 100'ü oranında hesaplanacak "Ar-Ge indirimi")

3. 29.01.2004 tarihli ve 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun aynı mahiyetteki hükümlerinden

ayrıca yararlanamazlar.

Bu Kanunun uygulamasına ve denetimine ilişkin usul ve esaslar, TÜBİTAK'ın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığı ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından birlikte çıkarılacak yönetmelikle belirlenecektir.

4.3. Ar-Ge İndiriminde KVK ve 5746 Sayılı Kanun Uygulamasının Değerlendirilmesi

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesinde düzenlenen diğer indirimler arasında yer alan Ar-Ge indirimini ile 5746 sayılı Ar-Ge Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun uyarınca indirim, istisna destek ve teşvik unsurlarını içeren düzenleme çeşitli konularda birbirinden üstünlükler taşımaktadır. Aşağıda bunlara kısaca değinilecektir.

İki uygulamanın kapsamında yer alan mükellef grupları birbirinden farklıdır.

- 5746 sayılı kanun kapsamında yer alan Ar-Ge çalışmalarının kapsamı daha geniştir.
- KVK uygulamasında indirim konusuna giren personel giderleri daha sınırlıdır.

*5746 sayılı kanun kapsamında, Ar-Ge ve yenilik harcamalarının tamamı ile 500 ve üzerinde tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam eden Ar-Ge merkezlerinde ayrıca o yıl yapılan Ar-Ge ve yenilik harcamasının bir önceki yıla göre artışının yarısı kazancın tespitinde indirim konusu yapılır.

4.4. 5746 Sayılı Kanun Kapsamında Ar-Ge ve Yenilik Faaliyetlerine İlişkin Olarak Kamu Kurum ve Kuruluşları, Kanunla Kurulan Vakıflar İle Uluslararası Fonlardan Alınan Destekler

Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ilişkin olarak kamu kurum ve kuruluşları, kanunla kurulan vakıflar ile uluslararası fonlardan alınan destekler özel bir fon hesabında tutulur. Bu fonda yer alan tutarlar, Kurumlar Vergisi Kanununa göre vergiye tabi kazancın tespitinde gelir, Ar-Ge indirim tutarının tespitinde Ar-Ge harcaması olarak dikkate alınmaz. Bu şekilde sağlanan karşılıksız fonlardan yapılan harcamalar, yapıldığı yere göre doğrudan gider ya da amortisman tabi iktisadi kıymet olarak muhasebeleştirilir.

Bu hesabın elde edildiği hesap dönemini izleyen 5 yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi hâlinde, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler vergi ziyayı cezası ve gecikme faiziyle birlikte tahsil edilir.

TÜBİTAK tarafından hibe olarak verilecek destek tutarlarının ilgili yılın kurumlar vergisi beyanname verme süresi geçtikten sonra belirlenmesi halinde Ar-Ge indirim uygulamasının nasıl olacağı ile ilgili olarak Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 13.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.26.15.01-KVK-49-2-7-40 sayılı özeltgede;

- TÜBİTAK tarafından hibe olarak verilecek destek tutarlarının, verildiği tarihte özel bir fon hesabına alınması gerekmekte olup bu hesapta yer alan tutarların kurum kazancına dahil edilmemesi ve bu tutardan yapılan Ar-Ge harcamalarının da Ar-Ge indirimine konu edilmemesi gerekmektedir.

- TÜBİTAK tarafından hibe olarak verilecek destek tutarlarının ilgili yılın kurumlar vergisi beyanname verme süresi geçmeden belirlenmesi halinde, hibe tutarını aşan Ar-Ge harcamalarının Ar-Ge indirimine konu edilmesi mümkün bulunmaktadır.

- Hibe olarak verilecek destek tutarlarının ilgili yılın kurumlar vergisi beyanname verme süresi geçtikten sonra belirlenmesi halinde ise hibe tutarını aşan

Ar-Ge harcamalarının ilgili dönemde Ar-Ge indirimine konu edilmemiş olması şartıyla, **düzeltilme beyannamesi verilerek Ar-Ge indirimine konu edilmesi mümkün olabilecektir.**

- Ar-Ge indirimine konu edilecek harcamaların Ar-Ge harcaması olması ve desteklenen Ar-Ge projesiyle ilgili olması gerektiği ise tabiidir.

açıklamalarına yer verilmiştir.

5. GEÇMİŞ YIL ZARARLARI

Kurumlar vergisi mükellefleri, bir hesap dönemi içinde elde etmiş oldukları hasılatlarından G.V.K.'nın 40. maddesinde yer alan gider unsurları ile birlikte 5520 sayılı K.V.K.'nın 8. maddesinde yer alan gider unsurlarını indirmek suretiyle kurum kazançlarını belirlemektedirler. Diğer taraftan anılan Kanunun 9. maddesi uyarınca kurumlar vergisi mükellefleri;

Geçmiş yıllara ait zararları,

Devralınan veya tam bölünme suretiyle bölünen kurumlara ait zararları,

Yurt dışı faaliyetlerden doğan zararları,

kurumlar vergisi matrahının tespitinde beyanname üzerinde indirim konusu yapabilirler. Bu kapsamda olmak üzere kurumlar vergisi mükelleflerinin zarar mahsubu uygulamasından yararlanabilmesine ilişkin usul ve esaslar şu şekilde olacaktır;

5.1. Geçmiş Yıl Zararları İle Devralınan Veya Bölünen Kurumlara Ait Zararların Mahsubu

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Zarar mahsubu" başlıklı 9. maddesinin (1/a) bendi uyarınca kurumlar vergisi mükellefleri beş yıldan fazla nakledilmemek kaydıyla geçmiş yıllara ait kurumlar vergisi beyannamelerinde yer alan zararları, kurumlar vergisi matrahının tespitinde kurum kazancından indirebilecekleri hüküm altına alınmıştır.

Geçmiş hesap dönemlerinde oluşan zararların mahsubunda, söz konusu zararların en önceki hesap dönemi zararından başlayarak sırasıyla mahsup edilmesi gerekmektedir. Geçmiş yıllara ait zararların mahsubunun, yıl atlanmaksızın, mahsup imkânının doğduğu hesap döneminde yapılması gerekmektedir. Mahsup imkânının olduğu dönemlerde mahsup edilmeyen zarar tutarlarının sonraki dönemlere ait kazançlardan düşülmesi mümkün olmayacaktır.

Konu ile ilgili olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 11.05.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 9-491 sayılı özalgede aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

"Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, 2005 ve 2006 yılı kurumlar vergisi beyannamelerinde indirim imkanı olduğu halde kurum kazancından indirilmeyen 2004 yılı zararının, 2008 yılı kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün olmayıp 2005 ve 2006 yılı kurumlar vergisi beyannamelerinin düzeltilmesi yoluyla da indirimi mümkün değildir."

Ayrıca mezkur Kanunun 20. maddesinin birinci fıkrası çerçevesinde devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararları ile ikinci fıkrası kapsamında gerçekleştirilen tam bölünme işlemi sonucu bölünen kurumdaki öz sermayesinin devralınan tutarını geçmeyen ve devralınan kıymet-

le orantılı zararın kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınması mümkündür.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin geçmiş yıl faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan zararların mahsup imkanı 5 yıl ile sınırlı olup, herhangi bir tutar sınırı bulunmamaktadır. Buna karşılık devir veya tam bölünme hallerinde, varlıkları devralan kurumlar, devralınan veya bölünen kurumların zararlarını belirli bir tutar ile sınırlı olarak mahsup imkanına sahip bulunmaktadırlar. Buna göre devralan kurumlar, kendi bünyelerinde oluşan zararların yanı sıra;

Devir halinde devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararları

Tam bölünme işlemi sonucu bölünen kurumun öz sermaye tutarını geçmeyen ve devralınan kıymetle orantılı zararlarını,

kazançlarından indirebileceklerdir.

Devralınan veya tam bölünme suretiyle münfesi hale gelen kurumlara ait zararların mahsubunda esas alınacak öz sermaye, kurumun Vergi Usul Kanunu uyarınca devir veya bölünme tarihi itibarıyla tespit edilmiş olan öz sermayesidir. Buna göre devralınan veya bölünen kurumun öz sermaye tutarının sıfır veya negatif olması halinde bu kurumların zararlarının mahsubu mümkün değildir.

Devir ve bölünme halinde zarar mahsubunun yapılabilmesi için;

Devralınan veya bölünen kurumların son 5 yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması,

Devir veya bölünme neticesinde zarar mahsubu yapacak kurumun, aynı faaliyete devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az 5 yıl süreyle devam etmesi

gerekmektedir.

5422 sayılı K.V.K.'nın mükerrer 14. maddesinde devralınan kurumlara ait zararların mahsup konusu yapılabilmesi için, "aynı sektörde faaliyet gösterme" şartı bulunmaktaydı. Buna karşılık 5520 sayılı K.V.K.'nın 9. maddesinde "aynı faaliyette bulunma" şartı getirilmiştir. Buna göre devralan kurumların devir veya bölünmenin meydana geldiği tarihten itibaren en az 5 yıl süreyle, devralınan veya bölünen kurumların faaliyetlerini devam ettirme zorunluluğu bulunmaktadır. Buna bağlı olarak vergiden kaçınma amacına yönelik olarak ekonomiye kazandırılması mümkün olmayan kurumların devir veya bölünme suretiyle devralınması ya da devralınan veya bölünen kurumların faaliyetinin 5 yıllık süre içinde arızı hale getirilerek kısmen durdurulması veya sona erdirilmesi gibi ekonomik olmayan sebeplerle devir ve bölünme işleminin yapılması halinde zarar mahsubu mümkün değildir.

Zarar mahsubuna ilişkin şartların ihlal edilmesi durumunda zarar mahsubu olanağı ortadan kalkacağından, gerekli düzeltme işlemi yapılacak; yersiz zarar mahsubu nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için vergi ziyai doğmuş sayılacaktır.

Diğer taraftan 25.02.2011 tarih ve 6111 sayılı Kanununun 6 ncı maddesinin (9) numaralı fıkrasında, "Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin matrah artırımında buldukları yıllara ait zararların %50'si, 2010 ve izleyen yıl karlarından mahsup edilmez." hükmü yer almaktadır.

Bu hükme göre, mükellefler, matrah artırımında buldukları yıllara ait olup indirim konusu yapılamamış geçmiş yıl zararlarının yarısını, 2010 ve müteakip yıl karlarından mahsup edemeyeceklerdir. Söz konusu zararların diğer yarısı ise, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanununun ilgili maddelerinde yer alan esaslar çerçevesinde mahsup edilmeye devam edilecektir.

Örneğin; Bir kurumlar vergisi mükellefinin matrah artırımında bulunduğu 2009 yılı zararı 10.000 TL ise, 2010, 2011 ve 2012 yıllarında zarar beyanı nedeniyle zarar mahsubundan yararlanmadığı varsayımıyla Nisan 2014'de vereceği kurumlar vergisi beyannamesinde 2013 yılına ilişkin olarak beyan edeceği kazancından 2009 yılı zararı olarak düşebileceği azami tutar $10.000 / 2 = 5.000$ lira olacaktır.

5.2. Yurt Dışı Zararların Mahsubu

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 3. maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca, kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan kurumlar tam mükellef olarak adlandırılmakta ve gerek yurt içinde gerekse yurt dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilmektedir. 5520 sayılı K.V.K.'nın 9. maddesinin (1/b) bendinde kurumların yurt dışı faaliyetlerinden zarar doğması halinde, beş yıldan fazla nakledilmemek kaydıyla belirli şartlar altında yurt dışı zararların kurum kazancından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Buna göre; Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna olan kazançlardan doğan zararlar ile ilgili olarak zarar mahsubu uygulamasından yararlanılması mümkün değildir.

Örneğin; tam mükellef kurumların yurt dışı inşaat ve onarım işlerinden elde ettikleri kazançlar mezkur Kanunun 5. maddesinin birinci fıkrasının (h) bendine göre Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilmiş olduğundan, bu faaliyetlerden zarar doğması halinde, bu zararların diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlardan indirim konusu yapılması mümkün değildir.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt dışı faaliyetlerinden doğan zararlarını, Türkiye'de beyan ettikleri kazançlardan indirebilmeleri için faaliyette buldukları ülkenin vergi kanunlarına göre beyan ettikleri vergi matrahlarını (zarar dahil), her yıl o ülke mevzuatına göre denetim yetkisini haiz kuruluşlara incelettirip rapora bağlatmaları ve bu raporun aslı ile birlikte tercüme edilmiş bir örneğini Türkiye'deki ilgili vergi dairesine vermeleri şarttır.

Örneğin, 2009, 2010, 2011 ve 2012 hesap dönemlerinde kâr edip, 2013 hesap döneminde zarar eden mükellef kurumun, son beş yıla ait raporlarını ilgili yıllarda bağlı olduğu vergi dairesine ibraz etmiş olması halinde 2013 hesap dönemine ilişkin yurt dışı zararlarını, Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili olanlar hariç olmak üzere, indirim konusu yapmaları mümkündür. Ayrıca, söz konusu denetim kuruluşlarınca hazırlanan rapor ekinde yer alacak vergi beyanları ile bilanço ve gelir tablosunun, yabancı ülkedeki yetkili makamlara onaylatılması zorunludur. Buna karşılık faaliyette bulunulan yabancı ülkede denetim yetkisini haiz bir denetim kuruluşunun olmaması halinde, her yıla ait vergi beyannamesi ve eki bilanço ile gelir tablosunun, yabancı ülkenin yetkili makamlarından alınacak veya onaylatılacak birer örneğinin, mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı mahiyetteki temsilcilerine onaylatılarak, aslının ve tercüme edilmiş bir örneğinin ilgili vergi dairesine verilmesi gereklidir.

Türkiye’de indirim konusu yapılan yurt dışı zararın, ilgili ülkede de mahsup edilmesi veya gider yazılması halinde, Türkiye’deki beyannameye dahil edilecek yurt dışı kazanç, mahsup veya gider yazılmadan önceki tutar olacaktır.

Örneğin; (ABC) A.Ş.’nin 2012 ve 2013 yıllarındaki yurt içi ve yurt dışı faaliyet sonuçları aşağıdaki gibidir:

Yıllar	Yurt dışı faaliyet sonucu (TL)	Yurt içi faaliyet sonucu (TL)
2012	400.000 TL (Zarar)	300.000 TL (Kazanç)
2013	700.000 TL (Kazanç)	600.000 TL (Kazanç)

Mükellef kurum 2013 yılında yabancı ülkede vermiş olduğu kurumlar vergisi beyannamesinde 700.000 TL tutarındaki kazançtan, 2012 yılına ait 400.000 TL tutarındaki zararı indirmek suretiyle toplam 300.000 TL matrah beyan etmiştir. Buna göre; mükellef kurumun 2012 ve 2013 yılları ile ilgili olarak Türkiye’de vereceği yıllık beyannameye beyan edeceği kurumlar vergisi matrahı şu şekilde olacaktır;

2012 yılı	
Yurt içi faaliyet sonucu	300.000 TL (Kazanç)
Yurt dışı faaliyet sonucu	400.000 TL (Zarar)
Matrah	-
Devreden zarar tutarı	100.000 TL (Zarar)

2013 yılı	
Yurt içi faaliyet sonucu	600.000 TL (Kazanç)
Yurt dışı faaliyet sonucu (Mahsup öncesi)	700.000 TL (Kazanç)
Toplam	1.300.000 TL (Kazanç)
Geçmiş yıl zararı (Devreden tutar)	100.000 TL
Matrah	1.200.000 TL

6. KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDERLER

Mükelleflerin gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının belirlenmesi sırasında yapmış oldukları bazı harcamaları gider olarak yazmaları mümkün bulunmamaktadır. Bu nedenle mükellefler dönem sonunda, yıl içerisinde yapmış oldukları harcamalardan kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde olanları ayrıştırarak bu kapsamdaki harcamaların toplam tutarlarını beyannameye vergi matrahını hesaplarken ticari kazançta eklemeleri gerekmektedir.

6.1. Gelir Vergisi Kanunu’na Göre İndirilemeyecek Giderler

Ticari kazancın safi tutarının tespitinde gider olarak indirilemeyecek olan ödemeler Gelir Vergisi Kanununun 41. maddesinde düzenlenmiş olup bu giderlere aşağıda yer verilmiştir. GVK’nun 41 inci maddesinin ilk dört bendinde teşebbüs sahibi ile eşi ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aldıkları sair iktisadi değerler ile teşebbüsten bu kişilerce yapılan bazı ödemelerin ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilemeyeceği hükme bağlanmıştır. Bu bentlerde yer alan düzenlemeler, işletmenin ticari varlığı ile işletme sahip ya da yakınlarının kişisel varlıklarının birbirinden ayrılması, ticari işletmeye ilişkin gi-

derlerle, işletme sahip ya da yakınlarının özel tasarruflarının giderlerinin birbirinden ayrılması amacını taşımaktadır. 5615 sayılı kanunun 3. maddesiyle eklenen 5. bent hükmü ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda yer alan “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı” uygulamasına paralel bir düzenleme getirilmiştir.

1. Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerler (Aynen alınan değerler emsal bedeli ile değerlendirilerek teşebbüs sahibinin çektiklerine ilave olunur.),

2. Teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar,

3. Teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler,

4. Teşebbüs sahibinin, eşinin ve küçük çocuklarının işletmede cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizler,

5. (5615 sayılı kanunun 3 üncü maddesiyle eklenen bent Yürürlük; 1/1/2007 tarihinden geçerli olmak üzere 04.04.2007) Bu fıkranın 1 ilâ 4 numaralı bentlerinde yazılı olan işlemler hariç olmak üzere, teşebbüs sahibinin, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde, emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar işletmeden çekilmiş sayılır.

Teşebbüs sahibinin eşi, üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısımları ile doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler, bu şirketlerin ortakları, bu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketler ilişkili kişi sayılır.

Bu bent uygulamasında, imalat ve inşaat, kiralama ve kiraya verme, ödünç para alınması veya verilmesi, ücret, ikramiye ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler, her hâl ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.

İşletmeden çekilmiş sayılan farklar, ilişkili kişi tarafından beyan edilmiş gelir veya kurumlar vergisi matrahının hesabında dikkate alınmış ise ilişkili kişinin vergilendirme işlemleri buna göre düzeltilir. İlişkili kişiler ve bu kişilerle yapılan işlemler hakkında bu maddede yer almayan hususlar bakımından, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesi hükmü uygulanır.

6. Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlar (Aktiflerde ceza şartı olarak derpiş edilen tazminatlar cezai mahiyette tazminat sayılmaz.),

7. Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin % 0'ı (Yüzde Sıfır)⁶⁸

68 Bakanlar Kurulu'na verilen oran belirleme yetkisi son olarak 90/1081 sayılı BKK ile % 0 (sıfır) olarak belirlenmiştir. Başka bir deyişle, yapılan harcamanın tamamı gider olarak düşülebilecektir. Ancak; 5727 sayılı Kanun'un 1. maddesiyle 19.05.2008 tarihinden geçerli olmak üzere “31.12.1960 tarih ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendinde belirtilen ilan ve reklam giderleri gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak gösterilemez.” hükmü getirilmiştir. Bu değişiklik 2 Seri nolu Kurumlar vergisi tebliğinin 6 numaralı bölümünün 4. Paragrafına “...19.05.2008 tarihinden itibaren yapılacak olan, her türlü alkol, 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” şeklinde işlenmiştir. 22.09.2008 tarihinde ise Dn. Danıştay 4. Dairesi'nin 2008/3748 Esas Numaralı kararıyla anılan tebliğin alkol ve alkollü içkilere ilişkin ilan ve reklam giderleri yönünden yürütülmesinin durdurulmasına oybirliği ile karar verilmiştir.

8. Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz, uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile amortismanları,

9. Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri.

Ayrıca gelir vergisi mükellefleri Gelir Vergisi Kanunu'nun "Matrahtan ve Gelir Unsurlarından İndirilemeyecek Giderler" başlıklı 90'ıncı maddesi hükmüne göre de; gelir vergisi ile diğer şahsi vergileri ve her ne şekilde olursa olsun vergi cezaları ve para cezalarını, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun hükümlerine göre ödenen cezaları, gecikme zamları ve faizlerini gelir vergisi matrahından ve gelir unsurlarından indirilemezler.

6.2. Kurumlar Vergisi Kanununa Göre İndirilemeyecek Giderler

6.2.1. Özsermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faizler

Türk Ticaret Kanunu'nun 470. maddesinde esas sermaye için faiz ödenemeyeceği, 471. maddesinde ise, işletmenin tam bir şekilde faaliyete başlamasına kadar geçecek olan hazırlık devresi için pay sahiplerine muayyen bir faiz ödenmesinin esas mukavelede şart kılınabileceği hüküm altına alınmıştır.

Kooperatifler Kanunu'nun 38. maddesi hükmü uyarınca ise kooperatifin gelir gider farkının en az % 50'sinin ortaklara dağıtılmasından sonra ortakların sermaye paylarına genel kurul kararı ile Devlet Tahvillerine verilen en yüksek faiz haddini geçmemek üzere faiz ödeneceği ana sözleşme ile hükme bağlanabilir.

Bu iki hal dışında sermayeye faiz yürütülmesi söz konusu değildir. Kurumlar Vergisi Kanununa göre ne şekilde olursa olsun sermaye üzerine faiz tahakkuk ettirildiğinde veya ödendiğinde söz konusu faizlerin gider olarak hasılatından indirilmesi söz konusu olamaz. Çünkü kurumun ortak veya sahiplerinin, işletmeye koydukları sermayenin kar payı haricinde nemalandırılması mümkün değildir.

6.2.2. Örtülü Sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faizler

Kurum kazançlarının doğrudan veya dolaylı olarak aşındırılmasını önleyici bir vergi güvenlik müessesesi olan örtülü sermaye, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 16. maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddeyle hangi borçlanmaların örtülü sermaye sayılacağı belirtilmiş ve "Kabul Edilmeyen İndirimler" başlıklı 15. maddede ise örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizlerin kurum kazancının tespitinde indirim olarak kabul edilemeyeceği belirtilmiştir.

5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ile de örtülü sermaye müessesesi, uluslararası gelişmeler ve genel kabul görmüş ilkeler dikkate alınarak yeniden düzenlenmiştir. Yeni Kanun ile örtülü sermaye uygulamasında borç/öz sermaye oranı, ortakla ilişkili kişi ve öz sermaye tanımlarına açıklık getirilerek objektif kistaslar konulmuş ve örtülü sermaye kapsamına girmeyecek borçlanmalar ayrıca sayılmıştır. 5520 sayılı KVK'nun örtülü sermayeye ilişkin 12. maddesi 01.01.2006 tarihinden sonraya sarkan ödünç işlemlerine de uygulanmak ve 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir.

6.2.2.1. 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.

Fıkarda 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.

6.2.2.1.1. 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 kurumdaki 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 bulduran 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 fıkra, 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.

6.2.2.1.2. 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 gayri nakdi teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yapılan borçlanmalar.

b) Kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin, banka ve finans 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.

6.2.2.1.3. Örtülü Sermayeye Taraf Olanlar Nezdinde Yapılacak Düzeltme

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 12 nci maddesinin (7) nci fıkrasında; 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, daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, tam mükellef kurumlar nezdinde yapılacak düzeltmede örtülü sermayeye ilişkin kur farklarını da kapsayacak şekilde, taraf olan mükellefler nezdinde buna

göre düzeltilmesi ve bu düzeltmenin yapılması için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olmasının şart olduğu hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nin "Örtülü sermaye üzerinden yapılan ödemeler veya hesaplanan tutarların kâr payı sayılması ve yapılacak düzeltme işlemleri" başlıklı 12.4.bölümünde yer alan açıklamalara göre; Örtülü sermaye üzerinden ödenen faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulanmasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacaktır. Kur farkları bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "12. Örtülü Sermaye" başlıklı bölümünde, konu ile ilgili ayrıntılı açıklamalar yer almakta olup anılan Tebliğin "12.4. Örtülü sermaye üzerinden yapılan ödemeler veya hesaplanan tutarların kâr payı sayılması ve yapılacak düzeltme işlemleri" başlıklı bölümünde "Örtülü sermaye üzerinden ödenen faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulanmasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacaktır. Kur farkları bu kapsamda değerlendirilmeyecektir."

"12.4.1. Borç verenin tam mükellef kurum olması" başlıklı alt bölümünde,

"Kullanılan borç nedeniyle, geçici vergi dönemi içinde örtülü sermaye şartlarının gerçekleşmesi halinde, o dönemde daha önce borç alan kurum tarafından giderleştirilen faiz, kur farkı ve benzeri giderler, bu işlemin yapıldığı geçici vergi döneminde hesaben gerekli düzeltmeye tabi tutulabilecektir. Borç veren kurum tarafından da aynı dönem içinde düzeltme yapılabilmesi mümkündür.

Düzeltilmenin, gider yazılan geçici vergi döneminden sonra yapılması halinde, borç alan kurum tarafından verilen düzeltme beyannamesi ile tahakkuk eden vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartıyla, borç veren kurum tarafından da (bir sonraki geçici vergi döneminde) düzeltme yapılabilir.

Borç veren tarafından düzeltme yapılırken, faiz gelirlerinden örtülü sermayeye isabet eden kısımlar kâr payı geliri olarak dikkate alınacak ve şartların varlığı halinde iştirak kazançları istisnası olarak vergiden istisna edilecek; kur farkı gelirlerinden örtülü sermayeye isabet eden herhangi bir tutar var ise bu gelirler de vergiye tabi kazancın tespitinde dikkate alınmayacak; YTL'nin değer kazanması sonucu örtülü olarak konulmuş sermayeye isabet eden bir kur farkı giderinin mevcut bulunması halinde de bu gider vergiye tabi kazancın tespitinde dikkate alınmayacaktır.

Hesap dönemi kapandıktan sonra örtülü sermaye kullanan kurumun yapacağı düzeltme talebi, vergi dairesince Vergi Usul Kanunu uyarınca değerlendirilip sonuçlandırılacaktır. Bu düzeltme sonucu tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması halinde, karşı tarafın da gerekli düzeltme işlemini kendiliğinden yapması mümkün olacaktır.

Verginin kesinleşmesi; dava açma süresi içinde dava açılmaması, yargı mercilerince nihai kararın verilmiş olması veya uzlaşmanın vaki olması gibi haller

nedeniyle, verginin kesinleşmesi ve itiraz edilmeyecek duruma gelmesidir. Örtülü sermaye kapsamındaki finansmanı kullandıran kurum nezdinde yapılacak düzeltmede dikkate alınacak tutar, kesinleşen ve ödenen tutar olacaktır. Örtülü sermaye kapsamında borç kullanan kurumun, zamanaşımı süresi içinde düzeltme talebinde bulunmuş olması halinde, düzeltme sonucu tarh edilen verginin kesinleşip ödenmesi şartıyla karşı tarafta da süreye bakılmaksızın gerekli düzeltme işlemi yapılacaktır.”

açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu açıklamalara göre, hesap dönemi kapandıktan sonra örtülü sermaye kapsamındaki finansmanı kullandıran kurum tarafından düzeltme yapılabilmesi için, örtülü sermaye kullanan kurum nezdinde yapılan düzeltme neticesinde bir tarihyatın olması ve bu tarihyata konu verginin de kesinleşmesi gerekmekte olup düzeltmede dikkate alınacak tutar ise kesinleşen ve ödenen tutar olacaktır.

Nitekim Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nca son dönemlerde verilen muktezalarda özetle; örtülü sermaye kapsamında borç alıp faiz vb. ödeyen kurumların düzeltme neticesinde dönem zararının bulunması ya da indirim ve istisnalar nedeniyle kurumlar vergisi matrahı oluşmaması nedeniyle yapılan bir tarihyat ile kesinleşen ve ödenen bir vergiden söz edilemeyeceğinden, borç veren şirketin de düzeltme yapılarak iştirak kazançları istisnasından faydalanılması söz konusu olmayacağı” yönünde görüş bildirilmektedir.⁶⁹

6.2.2.1.4. 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.

Diğer taraftan 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nin “Örtülü sermaye uygulamasında kur farkı gelirlerinin durumu” başlıklı 12.3.bölümünde yer alan açıklamalara göre; Kurumların kullanmış olduğu borçların örtülü sermaye kapsamında değerlendirilmiş olması halinde, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin, Kurumlar Vergisi Kanununun 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendine göre gider olarak yazılması mümkün bulunmadığından, örtülü sermaye kabul edilen borçlanmalarda TL'nin değer kazanması sonucu oluşacak kur farkı gelirlerinin de söz konusu borcun örtülü yoldan konulan bir sermaye olarak kabul edilmesinin bir sonucu olarak, vergiye tabi kurum kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınması söz konusu olmayacaktır.

⁶⁹ Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilen 10/11/2011 tarih B.07.1.GİB.0.03.49-010.01-21 sayılı ile mukteza.

6.2.3. 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.

6.2.3.1. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını (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 dağıtımını 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.

6.2.3.1.1. 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 dağıtımını 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.

6.2.3.1.2. 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 hissîmleri, ilişkili kişi sayılır.

• Ayrıca kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağ-

layıp 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.

- Fıkra da 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.

6.2.3.1.3. 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 üç ayrı yöntem öngörülmüştür. Bu yöntemler maddenin (4) numaralı fıkrasında açıklanan; karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi ve yeniden satış fiyatı yöntemidir.

a- 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.

b- Maliyet Artı Yöntemi

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

c- 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.

ç- 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.

d- Mükelleflerin Hangi Yöntemi Uygulayacakları

Mükellefler, ilişkili kişilerle yaptıkları işlemlerde yukarıda açıklanan yöntemlerden işlemin niteliğine en uygun olanını seçerek, seçtikleri yönteme 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 kistası, "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 ilişkili 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. Dolayısıyla, belli koşullar altında tespit edilen yöntemle göre yapılan işlemler vergi incelemelerinde eleştiri konusu yapılamayacaktır.

6.2.3.1.4. 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.

6.2.3.2. 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.

6.2.3.3. Ortak veya Ortakla İlişkili Kişilerden Temin Edilen Borçlanmalarda, Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Hükümlerinin Birlikte Değerlendirilmesi⁷⁰

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.

Kanunun 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.⁷¹

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.⁷²

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.⁷³

70 İrfan VURAL, Yorum ve Açıklamalarla Kurumlar Vergisi Kanunu, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, Ocak 2009, s. 768-772

71 Aysel DUMAN, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda Vergi Güvenlik Müesseseleri, TÜRMÖB Yayınları-340, Sayı:2008-7, Ankara, Temmuz 2008, sf. 152.

72 DUMAN, a.g.e., sf. 152.

73 DUMAN, a.g.e., sf. 152.

- 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 dağıtımı 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.

6.2.4. Yedek Akçeler

Yedek akçeler; kurumlar vergisi mükelleflerinin Türk Ticaret Kanunu, kurumların özel kanunları veya esas mukavele ve nizamnamelerine göre muhtelif adlarla zorunlu ya da ihtiyari olarak kardan ayırdıkları meblağlardır. İşletme bünyesinde elde edilen karın bir kısmı dağıtılmayıp, işletme içinde alıkonulmaktadır.

Bunun amacı, ileride karşılaşılabilecek herhangi bir sıkıntıda, mali yapının güçlü kalmasını sağlamaktır. Bunun yanında T.T.K.'ya göre, kurumların özel kanunlarına veya esas mukavele ve nizamnamelerine göre safi kazançtan ayırdıkları bilumum ihtiyatlar ile Bankalar Kanununa müsteniden, bankaların ayırdıkları karşılıklar da gider olarak dikkate alınmaz. Aynı şekilde ihtiyat amacıyla, kanun ve ana sözleşme hükümlerine göre kanuni, fevkalade, ihtiyari vs. gibi adlarla ayrılan yedek akçeler gider yazılamaz.

6.2.5. Kurumlar Vergisi İle Her Türlü Para Cezaları

5520 sayılı KVK'nın 11. maddesinin (1-d) bendi hükmü uyarınca kurumlar vergisi mükellefleri, ödedikleri kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları ile 6183 sayılı A.A.T.U.H.K. hükümlerine göre ödedikleri cezalar, gecikme zamları ve faizleri (tecil faizi vb.) ile Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ödenen gecikme faizlerini gider olarak hâsılatlarından indiremezler. Ancak telefon, elektrik, su gibi kamusal veya yarı kamusal hizmet bedellerinin vade tarihinde ödenmemesi nedeniyle hesaplanan ve ödenen gecikme faizleri vade farkı mahiyetinde olduğundan, kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

6.2.6. Menkul Kıymetlerin İtibari Değerlerinin Altında Satışından Doğan Zararlar İle Ödenen Komisyonlar ve Benzeri Her Türlü Giderler

5520 sayılı KVK'nın 11. maddesinin (1-e) bendi hükmüne göre; Kanunlarla veya Kanunların verdiği yetkiye dayanılarak tespit edilen hadler saklı kalmak üzere, menkul kıymetlerin itibari değerlerinin altında satışından doğan zararlar, ödenen komisyonlar ile benzeri her türlü giderler kurum hâsılatından indirilemeyecektir.

Kanun gerekçesine göre bu düzenlemenin amacı, ihraç edilen menkul kıymetlerin aracı kuruluşlar eliyle satışında, kanuni hadlerin altında vaki satışlar dolayısıyla katlanılan fedakârlıkların, aracı kuruluşlara ödenen komisyon gibi gösterilmesi yönündeki uygulamayı önlemek ve sermaye piyasasında menkul kıymet satışında görülen farklı uygulamaları gidermektir.

Konuyla ilgili olarak Merkez Bankasının 05.09.1982 tarihli ve 17829 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan tebliğinde, tahvillerin nominal değerinin en çok %5 noksanı ile satışa arz edilebileceğini düzenlemiştir. Yayınlanan diğer tebliğlerde, satış süresi sona ermeden önceki devre içinde, tahviller herhangi bir kurum veya kuruluş, yahut gerçek ve tüzel kişiler tarafından, satın alınmış olsa ve bunlar tarafından tekrar satılsa dahi, tebliğe göre tespit edilecek günlük satış fiyatlarından, ancak nominal değerlerinin % 5'i oranında indirim yapılabileceği hüküm altına alınmıştır.

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 347. maddesinde, hisse senedi ihracında nominal değerinin altında ihraç yasaklanmıştır. Anonim şirketlerde, sermaye artırımını safhasında zararına hisse senedi çıkarılması söz konusu değildir. Dolayısıyla hisse senetleri açısından bu maddenin uygulanabilirliği yoktur.

6.2.7. İşletmenin Esas Faaliyet Konusu İle İlgili Olmayan Deniz ve Hava Taşıtlarının Giderleri ve Amortismanları

5520 sayılı KVK'nın 11. maddesinin (1-f) bendinde "Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan; yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz taşıtları ile uçak, helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ve amortismanlarının matrahtan indirilemeyeceği" hüküm altına alınmıştır.

6.2.8. Maddi ve Manevi Zararlar

5520 sayılı KVK'nın 11. maddesinin (1-g) bendine göre; sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddî ve manevî zarar tazminat giderleri kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacaktır. (1-h) bendine göre ise, basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddî ve manevî zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri de kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilemeyecektir.

6.2.9. Alkol ve Alkollü İçkiler İle Tütün ve Tütün Mamullerine Ait İlan ve Reklam Giderleri

5520 sayılı KVK'nın 11. maddesinin (1-ı) bendi uyarınca "her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin %50'si kurum kazancının tespitinde gider olarak indirimi kabul edilmez. Mezkur bent hükmündeki oranı Bakanlar Kurulu % 100'e kadar artırmaya, sifıra kadar indirmeye yetkilidir. Bakanlar Kurulu bu yetkisini kullanmış ve 90/1081 sayılı karar ile bu oranı sıfır olarak belirlemiştir.

Ancak, 2 Seri No.'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile 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 alınmayacağı ve dolayısıyla bu tür reklam harcamalarının kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir.

Danıştay Dördüncü Dairesi 22.09.2008 tarihli 2008/3758 esas numaralı kararı ile 2 Seri No.'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 6. bölümünün 4 ve 6. paragraflarında yer alan, 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 alınmayacağı ve dolayısıyla bu tür reklam harcamalarının kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerektiği yolundaki düzenlemenin alkol ve alkollü içkilere ilişkin reklam giderleri yönünden yürütülmesinin durdurulmasına karar vermiştir.

2 Seri No.'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin bahsi geçen bölümünde, 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. maddesinde yapılan değişiklikle, Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. 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 19.05.2008 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.

Danıştay vermiş olduğu yürütmeyi durdurma kararında aşağıda belirtilen hususlara değinmiştir.

4207 sayılı kanunun 1. maddesinde “amaç”, kişileri ve gelecek nesilleri tütün ürünlerinin zararlarından, bunların alışkanlıklarını özendirici reklam, tanıtım ve teşvik kampanyalarından koruyucu tertip ve tedbirleri almak ve herkesin temiz hava soluyabilmesinin sağlanması yönünde düzenlemeler yapmak olarak belirtilmiştir. Kanunun 4. maddesinin 11 numaralı fıkrasının teklif edilen halinde ve Adalet Komisyonunun kabul ettiği metinde söz konusu hüküm “Tütün ve tütün ürünleri sektöründe faaliyet gösteren firmaların, bu Kanunla yasaklanan faaliyetler ile ilgili olarak yaptıkları harcamalar yıllık gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınmaz.” şeklinde iken yapılan değişiklik ile yasallaşmış şeklini almıştır.

5727 sayılı kanunla yapılan düzenlemelerin amacı kişileri ve gelecek nesilleri tütün ürünlerinin zararlarından korumaktır. Dolayısıyla, tamamen tütün ve tütün mamulleriyle ilgili düzenlemeler içeren bir kanunda yer alan kısıtlamanın alkol ve alkollü içkilere ait ilan ve reklam giderlerini de kapsadığı düşünülemez.

Danıştay yukarıda yer alan gerekçeler ile vermiş olduğu karar ile alkol ve alkollü içkilere ait ilan ve reklam giderlerinin tamamının gider olarak dikkate alınması mümkün hale gelmiştir.

6.2.10. Kurumlar Vergisinden İstisna Edilen Kazançlara İlişkin Giderler

5520 sayılı KVK'nın 5. maddesinin (3) numaralı fıkrası uyarınca; iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere kurumların, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesi kabul edilmez.

Buna göre; kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin olarak yapılan giderler, kurumun vergiye tabi diğer kazanç tutarının tespitinde kurum kazancını azaltıcı veya kurum zararda ise bu zarar artırıcı bir unsur olarak indirim konusu yapılamayacaktır. Bu nedenle, bu gelirlerin elde edilmesi için yapılan giderlerin sadece kurumlar vergisinden istisna edilen söz konusu kazançlara ilişkin kısmının indirimi kabul edilemez. (Örneğin: 5520 Sayılı KVK'nın 5. maddesinin c bendi kapsamında gerçekleşen taşınmaz satışında ödenen tapu harcının % 75'i)

Mükellefler tarafından iki yıldan uzun süre elde tutulmuş gayrimenkul ve iştirak hissesi satışından zarar doğması sonucunda bu zararın % 75'inin kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması konusunda çeşitli tereddütler oluşmuştur. Ancak idarenin konu ile ilgili son görüşleri, bu zararların indirilemeyeceği yönündedir.⁷⁴

⁷⁴ Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı İVDB'nca verilen 09.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-683 sayılı özelge

Benzer bir biçimde Teknoloji geliştirme bölgelerinde veya serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin, bölgedeki istisna kapsamındaki faaliyetlerinin zararlar sonuçlanması halinde, zarar tutarı “kanunen kabul edilmeyen gider” olarak dikkate alınacaktır. Aynı gerekçeyle kurumlar vergisi mükellefleri yurt dışı inşaat faaliyetlerinden doğan zararları da “kanunen kabul edilmeyen gider” olarak dikkate alınacaktır.

6.3. İndirimi Mümkün Olmayan Diğer Giderlere İlişkin Hatırlatmalar

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 88. maddesi gereğince, fiilen **ödenmeyen SSK primleri** gelir vergisi ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak yazılamamaktadır. Bunun tek istisnası hesap dönemi takvim yılı olan firmalarda Aralık ayı, özel hesap dönemine tabi olan firmalarda ise özel hesap döneminin son ayına ait SSK primlerinin yasal ödeme süresi bir sonraki hesap dönemi olmasına karşın, yasal süresi içinde ödemek koşuluyla gider olarak kayıtlara alınabilmektedir. 174 Seri No'lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği uyarınca, hesap dönemi içinde ödenmediğinden gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınamayan SSK primlerinin ödendikleri hesap döneminin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınması gerekmektedir.

- Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun “Gider Kaydedilmeme Hali” Başlığını taşıyan 14 maddesi gereğince; Bu Kanuna bağlı (I), (III) ve (IV) sayılı tarifelerde yer alan taşıtlardan (Ticari maksatla kullanılan uçak ve helikopterler ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlar hariç) alınan vergi ve cezalar ile gecikme zamları gelir ve kurumlar vergilerinin matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmez. Örneğin; Binék otomobillere ve motosikletlere ilişkin olarak ödenen MTV.

- **Kıdem tazminatları** için ayrılan karşılıklar gider yazılamayacaktır. Kıdem tazminatı için karşılık ayrılması durumunda da bu tutar dönem matrahına ilave edilecek, sadece dönem içinde fiilen ödenen kıdem tazminatları gider yazılabilecektir.

- 5035 Sayılı Kanunla 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun 39. maddesinde düzenlenen ve 5228 Sayılı Kanunun 38. maddesiyle kimi değişikliklere uğrayan “**Özel İletişim Vergisi**”, aynı maddenin son fıkrası hükmüne göre bu vergi, katma değer vergisi matrahına dahil edilmez, gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında gider kaydedilmez ve hiçbir vergiden mahsup edilmez. Bu hükme göre sabit hatlı telefonlara ilişkin haberleşme ücretleri üzerinden alınmaya başlanılan özel iletişim vergilerinin mobil hatlar üzerinden alınanlardan da olduğu gibi gider yazılması mümkün olmayacaktır.

6.4. Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Niteliğinde Olan Diğer Giderler

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11. ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinde sayılmamasına karşın, aşağıda sayılan bazı giderlerin ticari kazancın tespitinde hâsıllardan indirilmesi mümkün değildir.

a- Çalınma, kaybolma ve dolandırıcılık nedenleriyle doğan zararlar,

b- Vadeli çekler için hesaplanan reeskontlar ile mevcut borç senetlerini reeskonta tabi tutmayıp, buna karşın alacak senetlerinin reeskonta tabi tutan kurumların hesapladıkları reeskontlar,

c- İşletmede çalışan personelin ölümü durumunda ailesi ve çocuklarına kanuni zorunluluk olmaksızın verilen yardımlar,

- d- Vefat ilanları karşılığında verilen meblağlar ve çelenk masrafları,
- e- Uğraş konuları ile ilgili dernek veya birliklere ödenen masrafa katılma payları,
- f- Bir başka kişi veya kurum adına düzenlenmiş belgelere istinaden yapılan giderler,
- g- Yasal olarak azami had belirlenmiş giderlerde belirlenen hadleri aşan kısım (azami oranının üzerindeki herhangi bir oranda ayrılan amortismanlar)
- h- Kanunen yasaklanmış faaliyetlerin yapılmasından kaynaklanan giderler (Rüşvet, yasa dışı örgütlere yapılan bağış ve yardımlar vb.)
- ı- Maliyet olarak dikkate alınması gereken harcamaların doğrudan gider yazılması,
- i- Dönemsellik ilkesi gereği cari yıl haricindeki geçmiş veya gelecek yıllara ait giderler,
- j- Siyasi partilere ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14/6. maddesi kapsamına girmeyen diğer gerçek ve tüzel kişilere yapılan bağışlar,
- k- Kanunlarda düzenlenen özel haller hariç olmak üzere belgelendirilemeyen giderler,
- l- Nedeni bulunamayan sayım ve tesellüm noksanları,
- m- Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmemiş bulunan karşılıklar.

7. YILBAŞI VE BAYRAMLARDA VERİLEN HEDİYE ÇEKLERİNDE BELGE DÜZENİ VE VERGİLENDİRME

Bazı şirketlerce firmaların iş ilişkisi içerisinde bulunduğu kişilere, hatırlı müşterilerine yılbaşı ve bayramlarda çeşitli mağazalardan çek tutarı kadar alışveriş imkânı sağlayan hediye çekleri dağıtması gittikçe yaygınlaşan bir uygulama haline almıştır. Bu uygulama belgelendirme ve vergilendirme açısından bazı tereddütleri de beraberinde getirmektedir. Maliye Bakanlığı'nca verilen özelemler çerçevesinde dört aşama halinde düzenlenmesi gereken belgeler ve vergilendirme aşığıdaki gibi olacaktır.

7.1 Mağazalarca Hediye Çeklerinin Firmalara Satışı

Bu aşamada hediye çekinin, çeki çıkartan ve satan mağaza tarafından, hediye çekini satın alıp dağıtan firmalara belirli bir bedel karşılığında tesliminde, tahsil edilen çek bedellerinin, alınan avans olarak muhasebeleştirilmesi ve tahsil edilen bedel için "Tahsilat Dekontu" düzenlenmesi gerekmektedir.

7.2 Hediye Çeklerinin 3. Kişilere Dağıtılması

Vergi Usul Kanunu'nun 227. Maddesine göre, üçüncü şahıslarla olan ilişki ve işlemlere ilişkin kayıtların tevsiki mecburi bulunmaktadır. Bu sebeple, hediye çeki dağıtımının işletmenin amacına uygun olarak gerçekleştirildiğinin ispatı açısından, hediye çeki dağıtılan kişilerin, iş ve işletme faaliyetleriyle ilişkili bulunduğu anlaşılabilmemesine imkân sağlayacak bir liste veya benzeri bir belge oluşturulmasında fayda vardır.

7.3 Hediye Çeklerinin Harcanması

Bu aşamada düzenlenmesi gereken bir belge çeşidi bulunmamaktadır. Ancak hediye çeklerinin ibrazı aşamasında, hediye çekini ibraz eden kişiye ait

unvan/ad/soyad bilgilerinin temin edilmesi, olası bir vergi incelemesinde bu bilgilerin, hediye çekini satın alıp dağıtan firmalar tarafından oluşturulan liste ile mutabakat sağlanması açısından yararlı olabilecektir. Bu yolla, hem olası bir vergi incelemesinde, işletmenin problem yaşamasının önüne geçilmiş olacak hem de hediye çeklerinin amacı dışında kullanılması önlenecektir.

7.4 İşlemlerin Sonuçlanması

Vergi Usul Kanunu'nun 229. Maddesine göre fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan ya da işi yapan tüccar tarafından düzenlenerek müşteriye verilen vesikadır. Aynı Kanun'un 231. Maddesinde faturanın malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenmesi gerektiği, bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturaların hiç düzenlenmemiş sayılacağı belirtilmiştir. Bu hükümler çerçevesinde, hediye çekini satan işletmelerin, hediye çekleri karşılığı kullanılarak yaptıkları satışlar karşılığı faturayı, hediye çeklerini satın alan ve dağıtan kişi ve kurumlar adına düzenlemeleri gerekmektedir. Çünkü hediye çeki karşılığı olan alışveriş bedellerinin gerçek yüklenicileri, hediye çeklerini kullanıp alışveriş yapan kişiler değil, hediye çeklerini satın alıp dağıtan firma veya kişilerdir.

Nitekim, Maliye Bakanlığı'nın konuyla ilgili olarak vermiş olduğu bir özgeçmişte;

“Dekont verilmek suretiyle belgelendirilen ve ‘avans’ olarak muhasebeleştirilen hediye çeklerinin, nihai tüketiciler tarafından ibraz edilerek çek tutarı kadar malın teslimi durumunda, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 10/a maddesi hükmü uyarınca, vergiyi doğuran olay gerçekleşeceğinden daha önce belgeye bağlanmayan bu teslimlere ilişkin fatura ve benzeri vesikaların, hediye çeklerini kişilere veren firmalar adına düzenlenmesi gerekmekte olup, hediye çeklerini ibraz eden kişilere yapılan teslim ve hizmet ifaları sırasında ayrıca bu kişiler adına fatura ya da fatura yerine geçen bir vesika düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır. Bu teslim ve hizmetlere ilişkin faturaların, 7'şer günlük süreler halinde satış bilgileri toplanarak ve katma değer vergisi yönünden aylık vergilendirme dönemleri de geçirilmemek kaydıyla düzenlenmesi gerekmektedir.

Öte yandan, hediye çekleri ibraz edilmek suretiyle yapılan teslim ve hizmetlere, bu mal ve hizmet teslimleri için belirlenmiş olan katma değer vergisi oranlarının uygulanacağı tabiidir.”

şeklinde idari görüş bildirmiştir.

8. HAYIR AMAÇLI VERİLEN ÖĞRENİM BURSLARININ GİDER YAZILMASI

Mükelleflerce, yurt içinde bulunan öğrencilere verilen burslar sadece aşağıdaki şartların varlığı halinde gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınabilir.

- Eğitim masrafları karşılanacak kişilerin, okulu bitirdikten sonra burs veren işletmede hizmet yükümlülükleri nedeniyle çalışacaklarını gösterir bir sözleşmenin düzenlenmesi ve bu durumun vergi incelemesi sırasında inceleme elemanına kanıtlanması,

- Burs verilecek öğrencilerin, Türkiye'nin her tarafından eğitim gören öğrenciler arasından bir yarışma sınavı sonunda kazanan kişilerden olması,

- Bursun süresinin ve karşılanacak eğitim giderleri miktarının işin önemi ve genişliği ile orantılı olması.

Ancak söz konusu öğrencilere öğretim süresi boyunca (karşılıksız) sadece yardım amacıyla verilen burslar genel gider niteliğinde olmadığından gider olarak yazılamaz.

Konu ile ilgili olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının verdiği B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-14 sayılı muktezada yer alan görüşler aşağıdaki gibidir.

“.....okullarda okuyan öğrencilere şirkette belli bir süre çalışmasını garanti altına almak suretiyle karşılıklı burs vermeyi düşündüğünüzü belirterek burs ödemelerinin kurumlar vergisi matrahı hesaplamalarında gider yazılıp yazılamayacağını sormaktasınız.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 61.maddesinde;

“Ücret işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.

Ücretin, ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez.

...” hükmü yer almaktadır.

Aynı kanununun 28.maddesinin 2.bendinde; resmi ve özel müesseseler ve şahıslar hesabına Türkiye’de tahsilde bulunan öğrenciye iaaşe, ibate ve tahsil gideri olarak ödenen paraların gelir vergisinden istisna edildiği belirtilmiştir.

128 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel tebliğinin “(V-c).Evvence Yapılan veya Gelecekte Yapılacak Hizmetler Karşılığında Yapılan Ödemeler” başlıklı bölümünde;

Gelir Vergisi Kanunu'nun 2361 sayılı Kanunla değişik 61. maddesinin üçüncü fıkrasının 2 numaralı bendinde, “Evvence yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatler” in ücret sayılacağı hükme bağlanmıştır.

Bu hüküm uyarınca hizmet erbabına evvence yapılan veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığı verilen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler ücret olarak vergiye tabi tutulacaktır.

Ancak Gelir Vergisi Kanunu'nun 28.maddesinin 1 ve 2 numaralı bentleri uyarınca bu bentlerde yazılı şartla müstesna tutulan tahsil ve tatbikat ödemeleri ve bu meyanda burslar gelecekte yapılacak hizmetler karşılığını teşkil eden ücret ödemesi sayılmakla birlikte söz konusu istisna hükmü gereğince Gelir Vergisine tabi tutulmayacaktır.” açıklamaları bulunmaktadır.

Öte yandan safi kazancın tespitinde indirilecek giderleri düzenleyen Gelir Vergisi Kanununun 40.maddesinin 1.bendinde ise, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin gayrisafi kazançtan indirilebileceği hükme bağlanmıştır.

Bu hükümlere göre, yurt içinde bulunan öğrencilere verilen burslar gelir vergisinden istisna edilmiş olup; yukarıda sıralanan şartların sağlanması durumunda

Eğitim masrafları karşılanacak kişilerin, okulu bitirdikten sonra burs veren işletmede hizmet yükümlülükleri nedeniyle çalışacaklarını gösterir bir sözleşmenin düzenlenmesi ve bu durumun vergi incelemesi sırasında inceleme elemanına kanıtlanması,

Burs verilecek öğrencilerin, Türkiye'nin her tarafından eğitim gören öğrenciler arasından bir yarışma sınavı sonunda kazanan kişilerden olması,

Bursun süresinin ve karşılanacak eğitim giderleri miktarının işin önemi ve genişliği ile orantılı olması durumunda, gider yazılması mümkündür.

Ancak söz konusu öğrencilere öğretim süresi boyunca (karşılıksız) sadece yardım amacıyla verilen burslar genel gider niteliğinde olmadığından kayıtlarınızda gider olarak yazamayacağınız tabiidir.”

9. DAHA ÖNCE KULLANILMIŞ VE TAMAMEN İTFA OLMUŞ BİR İKTİSADİ KIYMETİN SATIN ALINMASI DURUMUNDA AMORTİSMAN

Sabit kıymetlerin daha önceki maliki tarafından tamamen veya kısmen amort edilmiş olması, bu kıymetlerin maliyet bedeli üzerinden amortisman hesaplanmasına engel teşkil etmez.

Evvelce amortisman süresini doldurmuş bulunan iktisadi kıymetlerin değerlendirilerek başka bir işletmeye aynı sermaye olarak konulması, bu kıymetler için amortisman ayrılmasına engel değildir.” (Dn.4.D.21. 101975T.,E1975/496, K1975/2654 sayılı Kararı)

“Eski sahipleri elinde amortisman süresini doldurmuş bulunan iktisadi kıymetlerin yeni sahipleri tarafından yeniden amortisman ayrılabilir.” (Dn.4.D.25.3. 1986T.,E1962/10876, K1986/1285 sayılı Kararı)

10. PERSONELE ÖDENEN TEMETTÜ İKRAMİYELERİNİN GİDER YAZILACAĞI DÖNEM

Kuruluşların, çalışanlarını teşvik etmek amacı ile kapanan yılın karından verdikleri paylara uygulamada “temettü ikramiyesi” denilmektedir. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 61. maddesi hükmü uyarınca çalışanlara verilen temettü ikramiyelerinin ücret olarak değerlendirilmesi ve ücret giderlerinin de tahakkuk esası ve dönemsellik ilkesi gereği bilinen tutarlarının tahakkuk ve ödemesi yapılmamış olsa dahi, karşılık yolu ile gider yazılması gerekmektedir. Ancak, temettü ikramiyelerinin nakden veya hesaben ödenmesi izleyen yılda gerçekleşmiş ise Gelir Vergisi Kanununun 94 ve 96. maddeleri dikkate alınarak stopaj mükellefiyetinin de, temettü ikramiyelerinin nakden veya hesaben yapıldığı tarihte yerine getirilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun uygulanmasına ilişkin açıklamaların yer aldığı 1 seri numaralı KVK genel tebliğinin 11.11.Bölümünde;

“Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesi uyarınca, idare meclisi başkan ve üyelerine ödenen kâr payları menkul sermaye iradı sayılmıştır. Bu itibarla, söz konusu ödemelerin kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Öte yandan, 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.”

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre, şirket çalışanlarına performans değerlemelerine bağlı olarak verilen prim ve ikramiyelerin kazancın ait olduğu yıla ilişkin bilanço günü itibarıyla (31 Aralık) ödenecek toplam kesinleştiğinden, çalışanlara aynı yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresinin sonuna kadar ödenecek söz konusu tutarlar, ilgili olduğu yılın kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Diğer taraftan ücret niteliğindeki bu ödemelerin nakden veya hesaben yapıldığı dönemde bordroya dâhil edilerek stopaja tabi tutulması gerekecektir.

Örneğin; 2013 yılı kazançları üzerinden çalışanlara (2013 yılı performanslarına göre) için ikramiye (prim) karşılığı ayırıp, bunu 2014 yılı Şubat ayı içerisinde ödeneceği varsayıldığında, yapılacak ödemenin hangi yıla gider yazılacağı ve stopajın ne zaman doğacağı sorunu ortaya çıkmaktadır.

Maliye Bakanlığı'nın öteden beri verdiği görüşlerde bu giderin 2013 yılı gideri olduğu (2013 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 2013 yılı gideri olduğu tekrarlanmakta ancak stopajın (hesaben ödemenin) karşılık ayrılıp (tahmini bile olsa) gider yazıldığı dönemde doğacağı söylenmektedir.⁷⁵

11. İŞ KAZASINDA ÖDENEN ZARAR ZİYAN VE TAZMİNATLAR

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6'ncı maddesinde, kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri, safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı; safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazançtan indirilebilecek giderlerin düzenlendiği 40. maddesinin 3.bendinde “İşle ilgili olmak şartıyla, mukavelenemeye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar” indirilecek giderler arasında sayılmıştır. Ayrıca 41. maddesinin 5. bendinde de “Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlar (Akitlerde ceza şartı olarak derpiş edilen tazminatlar cezai mahiyette tazminat sayılmaz.)” gider olarak dikkate alınamayacağı hüküm altına alınmıştır. Ayrıca Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Kabul Edilmeyen İndirimler başlıklı 11. maddesinin g bendinde belirtildiği üzere “Sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddi ve manevi zarar tazminat giderleri” kurum kazancının tespitinde indirim olarak kabul edilmemektedir.

Herhangi bir zarar ziyan ve tazminatın gider yazılabilmesi için;

- İşle ilgili olmalı,

⁷⁵ Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara VDB'nca verilen 05.07.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-KVK-8-1-470 sayılı özelge

- Mukavelenameye, ilama veya kanun emrine dayanmalı.
- Teşebbüs sahibinin suçundan kaynaklanmamalıdır.

Ödenen tazminat yukarıdaki şartları taşıyorsa işletme için bir gider niteliği taşıyacaktır. Tazminatı alan içinde bir gelir olacaktır.

Diğer taraftan 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun 13 üncü maddesinde iş kazasının tanımı, bildirilmesi ve soruşturulması hususları hüküm altına alınmış; 18 inci maddesinde geçici iş görmezlik ödeneğinin kimlere verileceği ile ne sürede verileceği belirtilmiştir; 21 inci maddesinde ise;

“İş kazası ve meslek hastalığı, işverenin kastı veya sigortalıların sağlığını koruma ve iş güvenliği mevzuatına aykırı bir hareketi sonucu meydana gelmişse, Kurumca sigortalıya veya hak sahiplerine bu Kanun gereğince yapılan veya ileride yapılması gereken ödemeler ile bağlanan gelirin başladığı tarihteki ilk peşin sermaye değeri toplamı, sigortalı veya hak sahiplerinin işverenden isteyebilecekleri tutarlarla sınırlı olmak üzere, Kurumca işverene ödetirilir. İşverenin sorumluluğunun tespitinde kaçınılmazlık ilkesi dikkate alınır.

İş kazasının, 13 üncü maddenin ikinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen sürede işveren tarafından Kuruma bildirilmemesi halinde, bildirim tarihine kadar geçen süre için sigortalıya ödenecek geçici iş görmezlik ödeneği, Kurumca işverenden tahsil edilir.” hükümlerine yer verilmiştir.

Bu çerçevede İşverenin belirli bir oranda kusurunun bulunduğu durumlarda hükmedilen tazminatlarda durumun nasıl olacağını irdelemek gerekmektedir. Bu tür durumlarda işverenin kusurlu bulunduğu orana isabet eden tazminat tutarının gider niteliği taşımayacağı ancak kusursuz olduğu orana isabet eden tutarın gider yazılabileceği konusunda çeşitli muktezalar bulunmaktadır. Bunun dayanağı ise tamamen kanunun lafzından hareketle görüş bildirilmiş olmasıdır. Görüşümüz bu hareket noktasının doğru olduğu yönündedir.

Nitekim Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı İVDB'nca verilen bir muktezada da özetle aşağıdaki görüşe yer verilmiştir.⁷⁶

“... Mahkemesinin Esas No:2010/29 Karar No: 2010/466 sayılı Kararının incelenmesinden, 14/10/2008 tarihli İnceleme Raporu ile Şirketinizin %50 oranında kusurlu olduğunun tespit edildiği ve bu kusur oranı da dikkate alınmak suretiyle şirketinizin tazminat ödemesine hükmedildiği anlaşılmıştır.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere; kurumlarca işle ilgili ödenen tazminatlar, sözleşmeye, ilama veya kanun emrine bağlı bulunsada dahi, kurumların, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının kusurundan kaynaklanan bir tazminat ödemesi olması halinde kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, yukarıda belirtilen mahkeme kararına göre %50 kusur oranının dikkate alınmak suretiyle hesaplanarak ödenen tazminat, **geçici iş görmezlik ödeneği ve hastane masraflarının** 5520 sayılı Kanununun 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (g) bendi uyarınca kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.”

76 Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı İVDB'nca verilen 24.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 8-728 sayılı özelge

12. DEVAM EDEN TOPLU İŞ SÖZLEŞMESİ GÖRÜŞMELERİNE DAYANILARAK KARŞILIK AYRILMASI

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 288. maddesinde “*Hasıl olan veya husulü beklenen fakat miktarı katiyetle kestirilemeyen ve teşebbüs için bir borç mahiyetini arz eden belli bazı zararları karşılamak maksadıyla hesaben ayrılan meblağlara karşılık denir.*”

Karşılıklar mukayyet değerleriyle pasifleştirilmek suretiyle değerlenir. Amortisman kayıtları hakkındaki özel hükümler mahfuzdur.” Hükümü bulunmaktadır.

Bu hükme göre, karşılık meydana gelmiş veya gelmesi muhtemel bulunmakla beraber miktarı kesin olarak kestirilemeyen, fakat teşebbüs için bir borç niteliği arz eden ve muhasebe tekniği bakımından da vergi idaresinin takibini mümkün kılan bir zarar kaydı tekniğidir. Toplu sözleşme imzalandığında bir önceki sözleşme dönemi sonundan hesap dönemi sonuna kadar işçilere geriye dönük olarak ödenecek ücret farkları, hesap dönemi sonu itibarıyla, miktarı belirsiz olmakla beraber teşebbüs için borç mahiyetini kazanan bir zarar unsuru olup yukarıda sözü edilen karşılık tanımını içerir niteliktedir. Bu nedenle, cari yıl içerisinde toplu iş sözleşmelerinin sonuçlandırılmaması durumunda, cari yıla ilişkin ücret farklarının karşılık yoluyla gider yazılması mümkündür.

Dolayısıyla, toplu iş sözleşmesinin beyanname verilinceye kadar imzalanmamış olması halinde, kanıtlanmış olmak kaydı ile toplu iş sözleşmesi müzakerelerinin devamı sırasında işverenin veya işveren sendikalarının en son teklif ettiği ek ücretin ilgili dönemde o iş yerinde çalıştırılan işçi sayısı ile çarpımı sonucu bulunacak miktar ilgili dönem kazancından karşılık olarak ayrılabilir. Nitekim Maliye Bakanlığının 16/04/1980 tarih ve 22113- 766/27668 sayılı genel yazısı da bu doğrultudadır.

13. KANUNİ DEFTERLERE YAZAR KASA FİŞLERİNE DAYALI GİDER KAYDI

VUK’un 232. maddesinde, “Birinci ve ikinci sınıf tüccarlarla defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler; Birinci ve ikinci sınıf tüccarlara, serbest meslek erbabına, kazançları götürü usulde tespit olunan tüccarlara, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere ve vergiden muaf esnafa sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlar da fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler.

Yukarıdakiler dışında kalanların, birinci ve ikinci sınıf tüccarlardan ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerden satın aldıkları emtia veya onlara yaptırdıkları iş bedelinin 800 TL’yi (2013 yılı için) geçmesi veya bedeli 800 TL’den az olsa dahi istemeleri halinde emtiayı satanın veya işi yapanın fatura vermesi mecburidir.” hükmü yer almaktadır. Buna göre, nihai tüketiciler tarafından fatura istenilmesi halinde 800 TL’lik hadde bakılmaksızın fatura verilmesi; satılan emtia veya yapılan iş bedelinin 800 TL’nin altında olması ve müşteri (nihai tüketici) tarafından fatura istenilmemesi halinde ise perakende satış fişi verilmesi zorunludur.

Öte yandan, söz konusu maddenin açıklamasına ilişkin olarak 167 sıra numaralı Vergi Usul kanunu Genel Tebliğinde, birinci ve ikinci sınıf tüccarlarla defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin yukarıda beş madde halinde sayılan kimselere sattıkları emtia veya yaptıkları işler için, satılan emtianın veya yapılan

işin bedeli ne olursa olsun fatura vermelerinin emtiayı satın alan veya hizmeti yaptıran bu kimselerin de fatura istemelerinin ve almalarının zorunlu olduğu ve bunlar için perakende satış fişlerinin geçerli olmayacağı belirtilmiştir.

Ancak, mükelleflerin ticari faaliyetlerine ilişkin olarak işyerlerinde kullanılmak ve tüketilmek amacıyla satın aldıkları (Kırtasiye, büro ve temizlik malzemeleri gibi) ve bedeli fatura düzenleme mecburiyetini belirleyen kanuni haddi aşmayan diğer bir anlatımla, perakende satış fişi (veya yazar kasa fişi) düzenleme sınırları içinde kalan mal ve hizmet bedelleri için düzenlenen perakende satış veya yazar kasa fişlerinin gider belgesi olarak kabul edilmesi 204 seri numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile uygun görülmüştür.

Konu ile ilgili olarak şu hususlar göz önünde tutulmalıdır:

- Bu düzenleme, talep halinde satıcının fatura verme mecburiyetini ortadan kaldırmış değildir. Başka bir anlatımla satıcı, perakende satış fişinin gider kaydı için yeterli olduğunu ileri sürerek alıcının fatura talebini reddedemez.

- Yukarıda tarif edilen masrafların, perakende satış fişi ile belgelenmesi mecburi hale gelmiş değildir. Bunların fatura ile de belgelenebileceği tabiidir.

- Perakende satış fişi ile belgelenebilecek giderlerin, genel gider niteliğinde olan harcamalarla sınırlı olduğu anlaşılmaktadır ve uygulama da bu yöndedir. Örnek vermek gerekirse:

- İşyerinde personele yemek vermek veya ikram amacıyla satın alınan yiyecek ve içecekler,

- KDV hariç bedeli 2013 yılı için 800 TL' yi aşmayan küçük demirbaşlar,

- Seyahate gönderilen personel tarafından yapılan işle ve bu seyahatle ilgili yemek, fotokopi çekimi ve sair müteferrik masraflar,

- Temizlik, bakım, onarım ile ilgili müteferrik mal ve hizmet alımları,

- Büro personeli için yapılan ilaç ve tedavi giderleri,

- İşte kullanılan binek araçlarının giderleri (yakıt, tamir, bakım),

- Kırtasiye ve sair büro masrafları,

- Çiçek, ampul, pil, LPG, temizlik maddeleri

- vb. genel giderler,

perakende satış fişi ile belgelenebilir.

14. ÇALINAN VE KAYBOLAN MALLARIN MALİYET BEDELLERİNİN GİDER YAZILMASI DURUMU

Daha önceki bölümlerde açıklandığı üzere çalınan ve kaybolan malların maliyet bedelleri ise sermayede meydana gelen azalma olarak kabul edilmekte ve bu malların değerlerinin giderleştirilmesine de izin verilmemektedir.

Çalınan veya kaybolan malların, mükelleflerin durumu tevsik eden belgeleme istinaden, hesap dönemi sonunda bilançoda stoklar arasında gösterilmesi, takip eden dönem başında ise stoklar arasından çıkarılmaları gerekmektedir. Bu şekilde çalınan veya kaybolan malların değeri gider olarak kaydedilmemiş olacaktır. Ancak çalınma veya kaybolma olayının tevsik edici belgeler ile kanıtlanamaması durumunda, kaybolma veya çalınma olayı işletmeden çekiş olarak kabul edilecektir. Hırsızlık konusu emtianın daha sonra bulunması durumunda

ise, ortakların işletmeye mal satışı yaptığı kabul edilecek ve satış işlemi bedel olarak, daha önce ortaklara satış olarak gösterilen bedel gösterilecektir.

İşletmelerde mevcut emtiaların sigortalanması halinde ise, sigorta primleri G.V.K.'nın 40/1. maddesi hükmü uyarınca gider yazılmaktadır. Sigortalanmış olan emtiaların çalınması durumunda çalınan malların maliyet bedeli değil, maliyet bedelinin sigorta şirketi tarafından karşılanmayan kısmı, kanunen kabul edilmeyen gider yazılacaktır.

Yine çalınma işleminin tevsik edilememesi durumunda (işletmeden çekiş olarak değerlendirildiği), çalınan mallara ilişkin olarak sigorta şirketinden alınan tazminatın, ortaklara satış olarak gösterilen (KDV dahil) bedeli aşan kısmının, ilgili dönem kazancına intikal ettirilmesi gerekmektedir.

15.FAKTORİNG GİDERLERİNİN GİDER YAZMA ZAMANI

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 (bu tutar factoring ücreti olarak adlandırılır) gider yazılması tabiidir.

Mevzuatta factoring giderlerinin ne zaman gider olarak dikkate alınacağı konusu açık değildir. Genel Kabul Görmüş Muhasebe ilkeleri olarak bilinen GAAP (Generally Accepted Accounting Principles) standartlarına göre, söz konusu giderler anlaşmanın yapıldığı yılda gider yazılır. Factoring ücretlerinin factoring döneminin sonunda ödenmesi veya factoring şirketleri tarafından aylık taksitler halinde fatura çıkarılması durumu değiştirmez ve anlaşma yapıldığı yılda factoring ücretleri gider yazılır. Bu konuda SPK tebliğlerinde ve diğer mali mevzuatta herhangi bir hüküm bulunmadığı için GAAP standartları geçerli kabul edilmektedir. Zira SPK tebliğlerinde hüküm olmayan hallerde diğer mali mevzuatın geçerli olduğu ve Türk mevzuatında hüküm yoksa o zaman GAAP standartlarının geçerli olduğu belirtilmiştir. Ayrıca vergi riski bakımından mevzuatta herhangi bir hüküm bulunmadığı için vergi incelemesini yapan kişinin yorumuna göre vergi riski değişecektir. Bu tip bir riske girmemek ve cezalı tarhiyatın önüne geçmek açısından factoring giderlerinin anlaşmanın yapıldığı yılda giderleştirilmesi uygun olacaktır.

16. ŞİRKET VE ÜRÜNLERİNİN TANITIMI AMACI İLE YAPTIRILAN WEB SİTELERİ İÇİN ÖDENEN BEDELLERİN KAZANÇ TESPİTİ KARŞISINDAKİ DURUMU

Mükellefler tarafından tanıtım amaçlı olarak yaptırılan web siteleri için yapılan ödemelerin doğrudan gider olarak dikkate alınıp alınmayacağı konusu özellik arz etmektedir.

Konu ile ilgili olarak verilen bir özalgede;⁷⁷

- İşletmelere ait web sitelerinin tanıtım amaçlı veya ticari amaçlı olarak kullanılmasının mümkün olduğu,
- Buna göre web sitesinin tasarımına ilişkin harcamaların, eğer web sitesi işletme bakımından gelir yaratıcı bir işleve sahipse (internet üzerinden satış, sipariş, ödeme yapılması vb. özellikler varsa) aktifleştirilerek 333 sıra No.lu VUK

⁷⁷ Konya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14.07.2011 gün ve B.07.1.GİB.4.42.16.01-KVK-2/2631-54 sayılı özalgesi.

Genel Tebliği eki listenin 4.3. Bilgisayar Yazılımları sınıflandırması uyarınca 3 yılda ve %33,33 amortisman oranı ile itfa edilmesi gerektiği,

- Web sitesinin sadece işletmenin tanıtımına yönelik olarak kullanılması ve herhangi bir gelir yaratıcı işleve sahip olmaması halinde söz konusu harcamaların aktifleştirilmeyip doğrudan gider yazılmasının mümkün bulunduğu,

açıklamalarına yer verilmiştir.

17. ÖZEL SAĞLIK KURUMLARINDA ÇALIŞAN DOKTORLAR İÇİN YAPTIRILAN MESLEKİ MALİ SORUMLULUK SİGORTASI PRİMLERİNİN GİDER YAZILIP YAZILAMAYACAĞI

1219 sayılı Kanun'a 5947 sayılı Kanun'la eklenen Ek 12'nci madde uyarınca özel sağlık kurum ve kuruluşlarında çalışan tabip, diş tabibi ve tıpta uzmanlık mevzuatına göre uzman olanlara tıbbi kötü uygulama sebebi ile kişilere verebilecekleri zararlar ile bu sebeple kendilerine yapılacak rücuların karşılaması amacıyla yaptırılması gerekli olan mesleki malî sorumluluk sigortası primlerinin %50 oranındaki kısmı istihdam eden kurum tarafından karşılanmak durumundadır.

Bahse konu kanuni zorunluluk kapsamında ödenen prim tutarlarının ödemeyi yapan özel sağlık kurum ve kuruluşlarınca kurum kazancınızın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

Nitekim Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul VDB'nca verilen bir muktezada da benzer görüşe yer verilmiştir⁷⁸

18. ŞİRKET ÇALIŞANLARININ KUSURU NEDENİYLE MAHKEME KARARINA GÖRE ÖDENEN TAZMİNATIN GİDER YAZILMASI

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde, kurumlar vergisinin, birinci maddede yazılı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde de Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

193 Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinde indirilecek giderler tadadi olarak sayılmış, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinde de kurumlarca ilave olarak indirilecek bazı giderler sayılmış olup Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinde de, işle ilgili olmak şartıyla mukavelenameye veya ilam veya Kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatların safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabileceği hükme bağlanmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "Kabul Edilmeyen İndirimler" başlıklı 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (g) bendinde ise, sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere **kurumun** kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve **çalışanlarının** suçlarından doğan maddi ve manevi zarar tazminat giderlerinin kurum kazancının tespitinde de gider olarak dikkate alınamayacağı hükmüne yer verilmiştir.

Bu hükümlerden de anlaşılacağı üzere, ödenen tazminatların gider yazılabilmesi için, işle ilgili olması ve sözleşmeye, ilama veya kanun emrine bağlı bulun-

⁷⁸ Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul VDB'nın 23/06/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 8-820 sayılı muktezası.

ması şarttır. Ancak, kurumlarca işle ilgili ödenen tazminatlar, sözleşmeye, ilama veya kanun emrine bağlı bulunsada dahi, kurumların, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının kusurundan kaynaklanması halinde gider olarak yazılamamaktadır. .

Buna göre, kurum çalışanlarının kusuru nedeniyle mahkeme kararına göre ödenen maddi ve manevi tazminatlar (protez bedeline ilişkin ödenenler dahil) ile söz konusu tazminatlara ilişkin yasal faizlerin kurum kazancınızın tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Öte yandan, ödenen protez bedeline ilişkin olarak sigortadan bir tazminat alınması ve alınacak tazminat tutarının protez bedeline ilişkin ödenen tazminat tutarını aşması durumunda ise aşan kısmının gelir olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı İzmir VDB'nca verilen bir mukteza da da benzer görüşe yer verilmiştir⁷⁹

Diğer taraftan gelir vergisinde benzer duruma ilişkin uygulama mükellef lehine olmak üzere tamamen farklıdır. Şöyle ki, Gelir Vergisi Kanunu'nun 40 ıncı maddesinde nelerin gider olarak indirilebileceği 10 bent halinde sayılmış olup, 3 üncü bendinde de işle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatların gider olarak yazılabileceği, 41 inci maddesinin 6 ncı bendinde ise her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile **teşebbüs sahibinin** suçlarından doğan tazminatların gider olarak kabul edilemeyeceği hüküm altına alınmış bulunmaktadır.

Bu hükümlere göre; ödenen tazminatın gider yazılabilmesi için işle ilgili olması ve sözleşmeye, ilama ve kanun emrine bağlı bulunması şarttır. İşle ilgili olmayan ve işle ilgili olsa dahi **işletme sahibinin şahsi kusuru** nedeniyle ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar ise gider olarak yazılamayacaktır. Bununla birlikte teşebbüs sahibinin, Borçlar Kanununun "İstihdam Edenin Kusursuz Sorumluluğu" hükümleri çerçevesinde katlandığı tazminat yükümlülüğü, teşebbüs sahibinin suçundan doğan tazminat olarak kabul edilemez.

Dolayısıyla işletme sahibinin şahsi kusurundan kaynaklanmayıp, çalışanların görevlerini ifa ettikleri esnada yaptıkları zararlar nedeniyle ödenen ve mukavelename, ilam veya kanun emrine dayanan tazminatların, ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabileceği tabiidir.

Nitekim, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilen bir mukteza da ödevliye ait işyerinde çalışan işçinin, işletmeye dahil araç ile yaptığı trafik kazasında Asliye Hukuk Mahkemesi Trafik Bilirkişi Raporuna göre 8/8 kusurlu olduğunun tespit edilmiş olmasına karşın işletme sahibi mükellef tarafından mağdur olan aileye ödenen tazminatın gider olarak indiriminin mümkün bulunduğu bildirilmiştir.⁸⁰

79 Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı İzmir VDB'nın 25/08/2011 tarih ve B.07.1.G İB.4.35.16.01-176300-420 sayılı muktezası.

80 Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 26/07/2007 tarih ve B.07.1.GİB.0.40/4003-57468 sayılı muktezası.

19. SERBEST MESLEK ERBAPLARININ GİYİM HARCAMALARININ GİDER YAZILIP YAZILAMAYACAĞI

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun; “Serbest Meslek Kazancının Tespiti” başlıklı 67 nci maddesinin birinci fıkrasında; “Serbest meslek kazancı bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlardan bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan farktır.” hükmüne yer verilmiştir.

Öte yandan; “Mesleki Giderler” başlıklı 68 inci maddesinde de serbest meslek kazancının tespitinde hasılatтан indirilecek giderler bentler halinde sayılmış olup, maddenin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinde, “Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderler (ikametgahlarının bir kısmını iş yeri olarak kullananlar, ikametgah için ödedikleri kiranın tamamı ile ısıtma ve aydınlatma gibi diğer giderlerin yarısını indirebilirler. İş yeri kendi mülkü olanlar kira yerine amortismanı, ikametgahı kendi mülkü olup bunun bir kısmını iş yeri olarak kullananlar amortismanın yarısını gider yazabilirler.)” hükmü, 2 numaralı bendinde; “Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müştemilatındaki iâşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı (bu primlerin ve aidatın geri alınmamak üzere Türkiye’de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartıyla) ile 27 nci maddede yazılı giyim giderleri” hükmü yer almıştır.

Aynı Kanunun 27 nci maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde ise; “Demirbaş olarak verilen giyim eşyası (Resmî ve özel daire ve müesseselerde hizmet erbabına işin icabı olarak verilen ve bunların işten ayrılmaları halinde geri alınan giyim eşyası)” hükmüne yer verilmiştir.

Gelir Vergisi Kanununun 68 inci maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinde yer alan genel giderlerin, serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilebilmesi için kazancın elde edilmesi ve idamesi ile açık ve doğrudan bir bağının bulunması, yapılan işin mahiyetine uygun olması ve iş hacmi ile mütenasip olması gerekmektedir.

2 numaralı bendinde yer alan giyim giderleri ise işyerinde çalıştırılan hizmetli ve işçilere verilen giyim eşyalarıyla sınırlı olup, bu giyim eşyalarının işçilerce kullanımının işin gereği olması, bunların giyime hazır şekilde ve ayın olarak verilmesi, ticari teamüllere göre bu eşyanın işverence temininin alışlagelmiş olması ve hizmetli ve işçilerin işten ayrılmaları durumunda bunların geri teslim edilmesi gerekmektedir.

Maliye Bakanlığı bu hüküm ve açıklamaların birlikte değerlendirilmesi sonucunda örneğin serbest muhasebeci ve mali müşavirlik hizmetinin ifasında kullanılan dış giyim eşyaları münhasıran faaliyetin yürütülmesine mahsus olmaması, söz konusu dış giyim eşyalarının iş dışında özel hayatında da kullanılmaya elverişli olması nedenleriyle, belirtilen dış giyim harcamaları ile kazancınızın elde edilmesi veya idamesi arasında doğrudan bir bağ olduğundan söz edilemeyeceğinden hareketle anılan harcamaların serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün olmadığı yönünde görüş bildirmektedir.⁸¹

81 Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul VDB'nın 23/10/2013 tarih ve 39044742-KDV.29-1692 sayılı muktezası.

Aynı gerekçelerle mesleğin icrası için kullanılması zorunlu olmayan dış giyim harcamaları Gelir Vergisi Kanununa göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen gider olduğundan, KDV Kanununun 30/d maddesi uyarınca bu harcamalar nedeniyle yüklenilen KDV nin indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

20. SERBEST MESLEK ERBABININ KREDİ KULLANARAK ALDIĞI VE HOME-OFİS OLARAK KULLANDIĞI GAYRİMENKUL İÇİN ÖDEDİĞİ FAİZLERİN GİDER KAYDI

Serbest meslek erbaplarının bankadan kredi kullanarak satın aldığı konutta aynı zamanda home office olarak serbest meslek faaliyetlerini de yürüttüğü durumda kullanılan kredi için ödenen faizlerin gider kaydı özellik arz etmektedir.

Bilindiği üzere 163 ve 334 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin iktisabında kullanılan krediler nedeniyle ödenen faizlerin iktisadi kıymetin maliyet bedeline eklenecek kısmı ile doğrudan gider yazılacak kısmının tespitinde uygulanacak esaslar açıklanırken, iktisadi kıymetin aktifleştirme işleminin gerçekleştiği dönemin sonuna kadar oluşan kısmının maliyetle ilişkilendirilmesi, aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin olanların ise maliyet bedeline eklenilmesi veya doğrudan gider yazılması hususunda mükelleflerin serbest oldukları belirtilmiştir.

Bu itibarla, serbest meslek faaliyetinde kullanılan gayrimenkulün iktisabı için kullanılan banka kredisi dolayısıyla ödenen faizlerin, gayrimenkulün aktive alındığı hesap dönemi sonuna kadar olan kısmının maliyete intikal ettirilmesi zorunlu olup, sonraki dönemlerde ödenen kredi faizlerinin ise maliyete intikal ettirilmesi veya doğrudan gider olarak indirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 68 inci maddesinin 1 inci fıkrasında; "Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderler (ikametgâhlarının bir kısmını iş yeri olarak kullananlar, ikametgâh için ödedikleri kiranın tamamı ile ısıtma ve aydınlatma gibi diğer giderlerin yarısını indirebilirler. İş yeri kendi mülkü olanlar kira yerine amortismanı, ikametgâhı kendi mülkü olup bunun bir kısmını iş yeri olarak kullananlar amortismanın yarısını gider yazabilirler.)" hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre, banka kredisi kullanarak iktisap edilen konutun aynı zamanda ofis olarak da kullanıldığı durumda (home office), söz konusu konut için hesaplanacak amortismanların ve ödenecek faizlerin yarısının serbest meslek kazancından indirilmesi mümkün olup, kredi ile satın alınan konutun işyeri olarak kullanılmaması halinde ise söz konusu konuta ilişkin olarak hesaplanacak amortismanların ve ödenen faizlerin gider olarak indirilemeyeceği tabiidir.

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara VDB'nca verilen bir muktezada da benzer görüşe yer verilmiştir.⁸²

21. SERBEST MESLEK ERBABININ KİRALADIĞI İŞYERİNİN BİR BÖLÜMÜNÜ ŞİRKETE KİRAYA VERMESİ DURUMUNDA VERGİLENDİRME

Serbest meslek erbaplarının kiracı olarak faaliyet gösterdikleri iş yerinin bir bölümünü bir başka kişiye ya da şirkete kiraya verdiği durumda tahsil edilen kira tutarının gelir vergisi tevkifatı ve KDV tabi olup olmayacağı uygulamada tereddüt yaratmaktadır.

⁸² Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara VDB'nin 02/01/2013 tarih ve 38418978-120[68-12/4]-3 sayılı muktezası.

Bilindiği üzere 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 65 inci maddesinde; “Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır. Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işleri işverene tabi olmaksızın, şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır.” hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanunun 70 inci maddesinin birinci fıkrasında da, aynı fıkrada bentler halinde sayılan mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratların gayrimenkul sermaye iradı olduğu hükmüne yer verilmiş olup, ikinci fıkrasında ise maddede bentler halinde yazılı mal ve haklar ticari veya zirai bir işletmeye dahil bulunduğu takdirde bunların iratlarının ticari veya zirai kazancın tespitine müteallik hükümlere göre hesaplanacağı hükme bağlanmıştır.

Anılan Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında, kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçilerin maddede bentler halinde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur oldukları hüküm altına alınmış olup, aynı maddenin (5/a) bendinde de 70 inci maddede yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığı yapılan ödemelerden tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Ayrıca, söz konusu tevkifat oranı 2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile % 20 olarak belirlenmiştir.

Bu çerçevede, serbest meslek erbaplarının kiralamış oldukları işyerinin bir bölümünü gerçek usulde vergiye tabi gelir vergisi mükelleflerine veya kurumlar vergisi mükellefine kiraya vermesi sonucu elde ettikleri gelirin serbest meslek kazancı olarak değil, gayrimenkul sermaye iradı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu çerçevede tahsil edilen kiralar için serbest meslek makbuzu düzenlenmesine de gerek bulunmamaktadır.

Dolayısıyla, serbest meslek erbaplarının kiracısı konumundaki gerçek usulde vergiye tabi gelir vergisi mükellefleri veya kurumlar vergisi mükelleflerince yapılan kira ödemeleri üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94/5-a maddesine istinaden % 20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması ve anılan Kanunun 98 inci maddesinde belirtilen sürelerde ödeme veya tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine muhtasar beyanname ile beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1 maddesinde; Türkiye’de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu, 3 üncü fıkrasının (f) bendinde ise Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemlerinin de vergiye tabi olduğu hüküm altına alınmıştır.

Aynı Kanunun 17/4-d maddesinde ise iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemlerinin KDV’den istisna olduğu hükme bağlanmıştır.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, serbest meslek erbaplarının kiracısı olduğu işyerinin bir bölümünü bir başkasına kiralaması neticesinde elde edilen kazanç serbest meslek kazancı kapsamında değerlendirilemeyeceğinden, bahse konu kiralama işlemi katma değer vergisine de tabi olmayacaktır.

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı İzmir VDB'nca verilen bir mukteza da da benzer görüşe yer verilmiştir.⁸³

22. MESLEKİ SORUMLULUK SİGORTASININ, YILLIK BEYANNAME ÜZERİNDEN İNDİRİM KONUSU YAPILIP YAPILMAYACAĞI:⁸⁴

Serbest meslek erbaplarının mesleki sorumluluk sigorta poliçesinde belirtilen ve taraflarca konusu tarif edilerek sınırları çizilen mesleki faaliyeti ifa ederken meydana gelen zarar, ziyan ve tazminatlar belli şartlar dahilinde sigorta kapsamına alınabilmektedir. Ancak, Maliye Bakanlığı'nın görüşüne göre Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin mesleki sorumluluk sigortası yaptırmaları zorunluluğu bulunmadığından, isteğe bağlı olarak yaptırılan söz konusu sigorta giderlerinin serbest meslek kazancının tespitinde hasıllattan indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Aynı muktezanın devamında ise; “mesleki faaliyeti ifa ederken meydana gelecek zararlara karşı ödenen mesleki sorumluluk sigortasının, Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinin 1 numaralı bendinde yer alan şahıs sigortası kapsamında olmaması nedeniyle, yıllık beyanname üzerinden de indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.” görüşüne de yer verilmiştir.

Ancak Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin yaptırdıkları mesleki sorumluluk sigortası giderlerinin serbest meslek kazancının tespitinde hasıllattan indirilmesi mümkün bulunmadığı yönündeki görüşüne katılmamız mümkün bulunmamaktadır.

23. SERBEST MESLEK FAALİYETİ NEDENİYLE MÜŞTERİLER İLE YAPILAN SÖZLEŞMELERE VE VERİLEN BEYANNAMELERE AİT DAMGA VERGİSİNİN SERBEST MESLEK KAZANCINDAN İNDİRİLMESİ⁸⁵

Maliye Bakanlığı'nca verilen muktezalar çerçevesinde; Serbest meslek faaliyeti dolayısıyla müşterilerle yapılan sözleşmeler veya benzeri nedenlerle ödenen damga vergilerinin, mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel gider kapsamında değerlendirilerek serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, mükellefiyete ilişkin verilen beyannameler için ödenen damga vergilerinin ise Gelir Vergisi Kanununun 68 inci maddesinde sayılan indirilecek giderler arasında yer almaması nedeniyle indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

Ancak Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin bizzat kendi mükellefiyetlerine ilişkin yıllık gelir vergisi, katma değer vergisi, muhtasar, geçici vergi beyannameleri ile S.G.K. prim bildirelileri-

83 Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı İzmir VDB'nin 14/05/2013 tarih ve 84098128-120[70-2012-4]-294 sayılı muktezası.

84 İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14.11.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176200-611 sayılı özeldesesi.

85 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 27.09.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-65-8-605 sayılı muktezası.

ne ait damga vergilerinin Gelir Vergisi Kanununun 68 inci maddesinde sayılan indirilecek giderler arasında yer almaması nedeniyle indirim konusu yapılması mümkün bulunmadığı⁸⁶ yönündeki Maliye Bakanlığı görüşüne katılmam mümkün bulunmamaktadır.

24. İŞLETME BÜNYESİNDE SATIŞ AMACIYLA BULUNAN TİCARİ EMTİANIN İŞLETME FAALİYETLERİNDE KULLANILMASI

Mükelleflerin satışını yapmak amacıyla satın aldıkları ya da ürettikleri ticari emtiayı satmayıp kendi faaliyetlerinde kullandığı durumlarda fatura düzenlenip düzenlenmeyeceği, fatura düzenlenecekse bunun Ba ve Bs formları ile bildirilip bildirilmeyeceği konunun gelir, kurumlar ve KDV açısından doğuracağı sonuçlar uygulama tereddüde düşülen diğer bir konuyu oluşturmaktadır. Örneğin; bir akaryakıt istasyonunun satışa konu ettiği akaryakıtı kendi taşıtlarında kullanması, inşaat malzemesi alım-satımı ile uğraşan bir mükellefin satışa konu ettiği inşaat malzemelerini kendi inşaatında kullanması veya elektrik üretilen bir şirketin ürettiği elektriğin bir kısmını kendi ihtiyaçları için kullanması bu duruma örnek olarak verilebilir.

Bilindiği üzere, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1 inci maddesinde, Türkiye’de ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi bulunduğu, aynı kanunun 2/1 inci maddesinde de, teslimin bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce alıcıya veya onun adına hareket edenlere devredilmesi olarak tanımlanmış, 3/a maddesinde de vergiye tabi malların her ne surette olursa olsun vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi teslim hükmünde sayılmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 230’uncu maddesinin 5 numaralı bendinde “Satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarası, (Malın alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşındığı veya taşıttırıldığı hallerde satıcının, teslim edilen malın alıcı tarafından taşınması veya taşıttırılması halinde alıcının, taşınan veya taşıttırılan mallar için sevk irsaliyesi düzenlenmesi ve taşıtta bulundurulması şarttır.)

Malın, bir mükellefin birden çok işyerleri ile şubeleri arasında taşındığı veya satılmak üzere bir komisyoncu veya diğer bir aracıya gönderildiği hallerde de, malın gönderen tarafından sevk irsaliyesine bağlanması gereklidir. Bu bentte yazılı irsaliyeler hakkında fiyat ve bedel ile ilgili bilgiler hariç olmak üzere, bu madde hükmü ile 231’inci madde hükmü uygulanır. İrsaliyelerde malın nereye ve kime gönderildiği ayrıca belirtilir.

Şu kadar ki nihai tüketicilerin tüketim amacıyla perakende olarak satın aldıkları malları kendilerinin taşıması veya taşıttırması halinde bu mallara ait fatura veya perakende satış fişinin bulunması şartıyla sevk irsaliyesi aranmaz.” hükmü yer almaktadır.

Bu hükümden de anlaşılacağı üzere, satışa sunulan mal hareketinin izlenmesi için sevk irsaliyesi düzenlenmesi ve taşıtta bulundurulması gerekmektedir.

Buna göre, işletmenin ticari faaliyetiyle ilgili stoklarında bulunan emtianın, işletmenize ait bir başka adrese kullanılmak üzere sevk edilmesi halinde (inşaat

86 Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Çorum Defterdarlığı’nın 14/05/2013 tarih ve 84098128-120[70-2012-4]-294 sayılı muktezası

malzemesi alım-satımı ile uğraşan bir mükellefin satışa konu ettiği inşaat malzemelerini satmak amacıyla yaptığı konut inşaatında kullanmak üzere şantiyeye göndermesi) bu işlemin sevk irsaliyesine bağlanması gerekmekte olup, fatura düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır. Dolayısıyla fatura düzenlenmeyeceğinden hareketle Ba ve Bs formları ile bildirilmesi gereken bir hususta oluşmayacaktır.

Örneğin; inşaat malzemesi alım-satımı ile uğraşan bir mükellefin satışa konu ettiği inşaat malzemelerini yaptığı inşaatlarda sarf edilmesini takiben ise emtiaların maliyet bedeliyle stoklardan çıkarılarak, yapılmakta olan inşaatların maliyet bedeline dahil edilmesi gerekmektedir. Benzer bir biçimde işletmeye kayıtlı iş makinelerinin bahsi geçen inşaatlarda kullanılması halinde ise bu iş makinelerinin amortismanlarından ve giderlerinden, inşaat işinde kullanıldıkları süreye isabet eden tutarların doğrudan gider olarak dikkate alınmaması ve yapılmakta olan inşaatların maliyetine dahil edilmesi gerekmektedir.

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Hatay VDB'nca verilen bir muktezada da benzer görüşe yer verilmiştir⁸⁷

25. İŞYERİ KİRA ÖDEMELERİNDE BANKA DEKONTUNUN TEK BAŞINA TEVSİK EDİCİ BELGE OLARAK KULLANILMAYACAĞI

Maliye Bakanlığı son dönemlerde vermiş olduğu muktezalarda mükelleflerin faaliyetleri ile ilgili olarak bankaya ödedikleri kira bedellerini gider kaydedebilmeleri için aşağıdaki gerekçelerle banka dekontunun tek başına yeterli olmayacağı mutlaka ayrıca gider pusulası düzenlenmesi gerektiği görüşüne yer vermektedir.⁸⁸

213 sayılı Vergi Usul Kanununun “İspat Edici Kağıtlar” başlıklı 227 nci maddesinin birinci fıkrasında, “*Bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, bu Kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir.*” hükmü bulunmaktadır. Söz konusu kayıtların ise anılan Kanunun 229 ve müteakip maddelerinde yer alan, fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu şeklindeki belgelerden herhangi birisi ile tevsik edilmesi gerekmektedir.

Mezkur Kanunun “Gider Pusulası” başlıklı 234 üncü maddesinde, “*Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabının ve çiftçilerin:*

...

3. Vergiden muaf esnafa;

Yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları emtia için tanzim edip işi yapan veya emtiayı satana imza ettirecekleri gider pusulası vergiden muaf esnaf tarafından verilmiş fatura hükmündedir. Bu belge, birinci ve ikinci sınıf tüccarların, zati eşyalarını satan kimselerden satın aldıkları altın, mücevher gibi kıymetli eşya için de tanzim edilir.

Gider pusulası, işin mahiyeti, emtianın cins ve nev'i ile miktar ve bedelini ve iş ücretini ve işi yaptıran ile yapanın veya emtiayı satın alan ile satanın adlarıyla

87 Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Hatay VDB'nın 24/07/2013 tarih ve 88031814-VUK-15-06-102 sayılı muktezası.

88 Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Kocaeli VDB'nın 16/05/2013 tarih ve 70280967-105[234-2012/14]-89 sayılı muktezası.

soyadlarını (Tüzel kişilerde unvanlarını) ve adreslerini ve tarihi ihtiva eder ve iki nüsha olarak tanzim ve bir nüshası işi yapana veya malı satana tevdi olunur...” hükmü yer almaktadır.

Aynı Kanunun mükerrer 257 nci maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendi ile Maliye Bakanlığı; “Mükelleflere muameleleri ile ilgili tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etmeleri zorunluluğunu getirmeye ve bu zorunluluğun kapsamını ve uygulamaya ilişkin usul ve esaslarını belirlemeye” yetkili kılınmış, bu yetkiye dayanılarak yayımlanan 268 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğiyle konutlarda, her bir konut için aylık 500 TL ve üzerinde kira geliri elde edenlerin, işyerlerinde, işyerini kiraya verenler ile kiracıların kiraya ilişkin tahsilat ve ödemelerinin banka veya Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü tarafından düzenlenen belgelerle tevsik edilmesi zorunluluğu getirilmiştir.

Buna göre, 268 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği ile getirilen zorunluluk kapsamında tahsilat ve ödemelerin banka veya Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü aracılığıyla yapılması suretiyle tevsik edilmesi, bu zorunluluğu ortaya çıkaran işlemin mükellefler bakımından Vergi Usul Kanununda sayılan belgelerle tevsik zorunluluğunu ortadan kaldırmamaktadır. Diğer bir ifadeyle, banka veya Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü tarafından düzenlenen belgeler işlemi (hizmeti) değil buna ilişkin tahsilat ve ödemeyi tevsik etmekte, bu işleme ilişkin olarak borçlanılan tutarın ise kiraya verenin mükellef olması halinde düzenlenecek fatura, mükellef olmaması halinde ise kiracı konumundaki mükellefçe düzenlenecek gider pusulası ile tevsiki zorunlu bulunmaktadır.

26. GERÇEK KİŞİLERE YAPILAN KİRA ÖDEMELERİNİN FORM BA İLE BİLDİRİLME ZORUNLULUĞU

Bilindiği üzere 268 Sıra no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde; işyeri ve konut kiralama işlemlerinde yapılacak tahsilat ve ödemelerin banka veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik edilmesi zorunluluğuna ilişkin açıklamalar yapılmış olup;

Söz konusu tebliğ ile konutlarda, her bir konut için aylık 500 TL ve üzerinde kira geliri elde edenlerin, işyerlerinde ise tutarı ne olursa olsun işyerini kiraya verenler ile kiracıların kiraya ilişkin tahsilat ve ödemelerinin 1/11/2008 tarihinden itibaren banka veya Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü tarafından düzenlenen belgelerle tevsik edilmesi zorunluluğu getirilmiştir.

Yine aynı tebliğde, banka veya Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü aracı kılınmak suretiyle, para yatırma veya havale, çek veya kredi kartı gibi araçlar kullanılmak suretiyle yapılan tahsilat ve ödemeler karşılığında dekont veya hesap bildirim cetvelleri düzenlendiğinden bu belgelerin tevsik edici belge olarak kabul edileceği ile bankaların internet şubeleri üzerinden yapılan ödeme ve tahsilatların da aynı kapsamda değerlendirileceğine ilişkin açıklamalar yer almaktadır.

Buna göre, gerçek kişilere yapılan aylık işyeri kira ödemelerinin brütleştirilmiş tutarının, 396 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde belirtilen 5.000 TL'lik tutarı aşması halinde, 268 Sıra No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen tevsik edici belgelere dayandırılarak, “Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba)” ile bildirilmesi gerekmektedir.⁸⁹

⁸⁹ Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı BMVDB'nın 11/11/2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.01.0-VUK 257-47 sayılı muktezası.

27. CİRO PİRİMLERİNİN KURUMLAR VERGİSİ AÇISINDAN GELİR UNSURU OLARAK MI, MALİYETTEN UNSURU OLARAK MI DİKKATE ALINACAĞI

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı İzmir VDB'nca verilen güncel bir muktezada⁹⁰; fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmeyip, yıl sonlarında, belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro aşıldığında (satış primi, hasılat primi, yıl sonu iskontosu gibi adlarla) yapılan iskontolar için düzenlenen faturalarda yer alan ciro primi tutarlarının kurumlar vergisi açısından alınan malın maliyet bedelinden düşülmesinin mümkün olmadığı, bahse konu ciro primlerin hak sahibi firmaya ödendiği tarih itibariyle gelir olarak dikkate alınarak kurum kazancına dahil edilmesi gerektiği yönünde görüş bildirilmiştir.

90 Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı İzmir VDB'nın 30/07/2013 tarih ve 84098128-125-455 sayılı muktezası.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

DÖNEM SONU İŞLEMLERİNDE HASILAT TESPİTİNE İLİŞKİN VE DİĞER ÖZELLİKLİ KONULAR

1. İHRACAT BEDELLERİNİN DİKKATE ALINACAĞI DÖNEM KAZANCININ TESPİTİ

İhracat işleminin gerçekleşebilmesi için gerekli şartlardan biriside, ihracata konu malın yurt dışındaki bir alıcıya veya serbest bölgedeki bir müşteriye ya da yetkili gümrük antreposuna teslim edilmesidir. Nitekim 19 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde; "Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 12/1-b maddesine göre bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için teslim konusu malın Türkiye Cumhuriyeti gümrük hattından geçerek bir dış ülkeye vasıl olması gerekmektedir." ifadesi yer almaktadır.

Ayrıca İstanbul Defterdarlığı tarafından verilen bir muktezada; "Buna göre, ihracat tesliminin gerçekleştiği tarih intaç tarihi değil, malın gümrük hattından geçtiği sırada çıkış gümrüğüne belirlenen ve gümrük beyannamesindeki "gümrük hattını çıkış tarihi" olarak kabul edileceğinden ihracatın ve iade tutarının bu çıkış tarihine ait KDV beyannamesinde gösterilmesi gerekmektedir." denilerek bu hususa vurgu yapılmıştır.

Yine aynı makam tarafından verilen bir başka muktezada da; "Ancak, ihracat işlemlerinde malın gümrük bölgesinden çıktığı tarih itibarıyla satış gerçekleştiğinden gelirin de bu tarih itibarıyla tahakkuk ettiğinin kabul edilmesi gerekir. İhracat işlemlerinde faturanın önce düzenlenmiş olmasının kurumlar vergisi açısından gelirin elde edildiği döneme etkisi yoktur.

Gelirin elde edildiği dönemin tespiti açısından ihracat işlemlerinde vergiyi doğuran olay, malın sevkine ilişkin işlemlerin bitirildiğini ifade eden intaç tarihinde değil, malın gümrük bölgesinden çıktığı tarihte vukuu bulmaktadır. Bu durumda, ihracattan doğan kazancının malın gümrük bölgesinden çıktığı tarih esas alınarak dönem kazancı ile ilişkilendirilmesi gerekir." hükmüne yer verilmiştir.

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 malın 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, 107 Seri No.lu KDV Genel Tebliği’nde, “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 dövizlerin 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 tereddüde 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 düzenledikleri 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 20.12.2012 tarihinde açılan malların 07.01.2013 tarihinde fiilen ihraç edilmesi ve gümrük çıkış beyannamesi kapatılması halinde, ihracat belgeleri GVK ve KVK yönünden 2013 yılının geliri olarak, KDV istisnası da 2013 Ocak KDV beyannamesi ile beyan edilecektir.

2. SATIŞ FATURASI BU YIL DÜZENLENEN ANCAK MALİYETİ İZLEYEN YILDA OLUŞACAK SATIŞLARDA KAZANCIN BEYAN EDİLECEĞİ DÖNEM

Uygulamada özellikle kamu idareleri o döneme ilişkin ödeneklerinin yanmaması amacıyla yıl sonlarına ihtiyaçlarına ilişkin yüklü alımlar yapabilmekte bu durumda fatura bu dönemde alınmakla birlikte malın teslimi izleyen yıla sarkabilmektedir. Bu durumda satışı yapan firmalar stoklarında yer almayan ve henüz muhasebe kayıtlarında maliyetleri oluşmamış mallar için satış faturası düzenlediklerinde bu satıştan doğan kazancın satışın yapıldığı bu yılda mı yoksa maliyetlerin oluşacağı ve satışa ilişkin malların alımının yapılacağı izleyen yılda mı doğacağı bir başka deyişle hangi yılın kazancı olarak beyan edilmesi gerektiği hususunda tereddütler yaşayabilmektedirler.

Bir başka deyişle, fatura düzenlenme tarihinin 2013 yılında olması nedeniyle ilgili malların maliyet bedellerinin 2013 yılı satılan mallar maliyetine mi yoksa 2013 yılında kesilmiş olan fatura bedellerini gelecek aylara ait gelirler hesabına mı kaydedilecek, ilgili faturalardaki hesaplanan katma değer vergisi 2013 yılı Aralık ayı katma değer vergisi beyannamesinde mi, malın tesliminin yapılacağı 2014 yılı Ocak ayı katma değer vergisi beyannamesinde mi beyan edilmesi gerekecektir ?

Konuyu öncelikle **Kurumlar Vergisi Kanunu yönünden** ele alacak olursak; bilindiği üzere 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde, kurumlar vergisinin mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmış olup ticari kazançta vergiyi doğuran olay tahakkuk esasına bağlanmıştır. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinde safi kurum kazancının tespitinde indirilebilecek giderler sayılmıştır.

Ticari kazancın tespitinde iki temel ilke geçerlidir. Bunlar “dönemsellik” ve “tahakkuk esası” ilkeleridir. Tahakkuk esası ilkesinde, gelir veya giderin miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleşmiş olması, yani geliri veya gideri doğuran işlemin tekemmül etmesinin yanı sıra, miktarının ve işleminden kaynaklanan alacağın veya borcun ödeme şartlarının da belirlenmiş olması gereklidir. Dönemsellik

ilkesi ise, bu gelir veya giderin ilgili olduğu döneme intikalinin sağlanmasıdır. Bu esas dikkate alındığında bir gelir veya gider unsurunun, özel bir düzenleme bulunmadığı sürece, mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleştiği dönem kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, örneğin 31/12/2013 tarihinde fatura düzenlenmek suretiyle satışı yapılan mallara ilişkin gelir; bu tarih itibarıyla miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleştiğinden 2013 hesap döneminin kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir. Ayrıca, satışı yapılan ancak, 2014 yılı Ocak ayında satın alınarak veya ithal edilerek teslim edilecek olan söz konusu malların maliyet bedellerinin de dönemsel ilkesi gereği ilgili olduğu hesap döneminde dikkate alınması gerektiğinden, 2013 hesap döneminin kazancının tespitinde dikkate alınması mümkündür.

Konuyu öncelikle **Katma Değer Vergisi Kanunu yönünden** ele aldığımızda ise; 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun; 1/1'nci maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin, 1/2'nci maddesinde; her türlü mal ve hizmet ithalatının KDV'ye tabi olduğu, 10'uncu maddesinin (a) bendinde, vergiyi doğuran olayın mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde malın teslimi veya hizmetin yapılmasıyla meydana geleceği, (b) bendinde ise; **malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgelerin verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesiyle de vergiyi doğuran olayın gerçekleşeceği hüküm altına alınmıştır.**

Buna göre, mallar 2014 yılı Ocak ayında satın alınarak veya ithal edilerek teslim edilecek olsa dahi, önceden 31/12/2013 tarihinde fatura düzenlenmesi halinde KDV Kanunu'nun 10/b maddesi uyarınca vergiyi doğuran olay gerçekleşeceğinden, faturada gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura bedeli üzerinden vergi hesaplanması ve hesaplanan bu verginin faturanın düzenlendiği vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Ayrıca Muğla Vergi Dairesi Başkanlığı'nca verilen bir muktezada da yukarıda yer alan açıklamalarımıza paralel görüş bildirilmiş bulunmaktadır.⁹¹

3. ÇEŞİTLİ KURUMLARDAN VE FONLARDAN ALINAN HİBE VE DESTEKLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

3.1. Türkiye-Avrupa Birliği Katılım Öncesi Yardımı Çerçevesinde Hibe Edilen Tutarın Kurumlar Vergisine Tabi Olup Olmayacağı

1 Sıra No.lu Türkiye-Avrupa Birliği Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA) Çerçeve Anlaşması Tebliğinin "4.5. Gelir ve Kurumlar Vergisi İstisnası ve Uygulaması" bölümünün alt başlığı olan "4.5.2. İstisnanın Uygulanması" başlıklı bölümünde;

" ... Buna göre, AT Sözleşmesi kapsamında, Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olan veya Türkiye'de mukim olan gerçek kişiler ile Türkiye'de işyeri veya sabit yerleri olması kaydıyla tüzel kişilere AT Sözleşmesi kapsamındaki yükümlülüklerini yerine getirmek üzere hibe şeklinde sağlanan tutarlar, ticari kazanç kapsamında gelir olarak kabul edilerek Gelir Vergisine; Kurumlar Vergisi mükellefleri için de ticari kazancın bir unsuru olarak kurum kazancına dahil edilerek Kurum-

91 Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Muğla VDB'nin 14/2/2013 tarih ve 96620903-125[6/2013-1]-3 sayılı muktezası.

lar Vergisine tabi olacaktır.” açıklamaları yer almaktadır.

Bu çerçevede, Türkiye-Avrupa Birliği Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA) Çerçeve Anlaşması kapsamında sağlanan hibe tutarlarının, ticari kazancın bir unsuru olarak kurum kazancına dahil edilmesi gerekmektedir.⁹²

3.2. Kırsal Kalkınma Yatırımlarının Desteklenmesi Programı Çerçevesinde Alınan Hibenin Kurum Kazancının Tespitinde Dikkate Alınmayacağı

Kurumun ticari faaliyetiyle ilgili olarak “Kırsal Kalkınma Yatırımlarının Desteklenmesi Programı Çerçevesinde Tarıma Dayalı Yatırımların Desteklenmesi Tebliği” kapsamında yapılan “V. Etap Ekonomik Yatırımlar” için hibe olarak aldığı destek tutarını kurum kazancının tespitinde gelir unsuru olarak dikkate alması gerekmektedir.⁹³

3.3. ISO 14001:2004 VE ISO 9001:2008 Belgelerinin Alınması Sırasında Yapılan Giderlerinin Desteklenmesi İçin Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonundan Alınan Tutarın Vergilendirilmesi

İhracata Yönelik Devlet Yardımları Kapsamında Çevre Maliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Tebliğ” çerçevesinde ISO 14001:2004 ve ISO 9001:2008 belgelerinin alınması sırasında yapılan giderlerin desteklenmesi için Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonundan kuruma ödenen tutarlarında kurum kazancınıza dahil edilmesi gerekmektedir.⁹⁴

3.4. 5746 Sayılı Kanun Çerçevesinde Ar-ge Projeleri İçin Alınan Desteklerin Değerlendirilmesi

Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde bulunanların; kamu kurum ve kuruluşları, kanunla kurulan vakıflar ile uluslararası fonlardan aldıkları destekler özel bir fon hesabında tutulacaktır.

Bu fon, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa göre vergiye tabi kazancın tespitinde dikkate alınmayacaktır.

Bu fonun, elde edildiği hesap dönemini izleyen beş yıl içinde sermayeye ilâve dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğratılmış sayılacaktır.

Öngörülen şartların ihlali veya teşvik ve destek unsurlarının amacı dışında kullanımı halinde, zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre gecikme zammı uygulanmak suretiyle tahsil edilecektir.

Kanun kapsamındaki indirim, istisna, destek ve teşviklerden yararlananlar; GVK'nun 89 uncu maddesi, Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesi 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun aynı mahiyetteki hükümlerinden ayrıca yararlanamayacaktır.

92 Afyon Defterdarlığı'nın 20/09/2010 tarih ve B.07.4.DEF.0.03.10.00-003.KVK.MUK.193-6 sayılı muktezası.

93 Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara VDB'nin 19/8/2011 tarih ve B.07.4.DEF.0.03.10.00-KVK.MUK.196-33 sayılı muktezası.

94 Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul VDB'nin 25/8/2011 tarih ve B.07.1.GIB.4.34.16.01-KVK 6-1432 sayılı muktezası.

Diğer taraftan 5746 sayılı Kanuna tabi olmaksızın 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu hükümleri çerçevesinde Ar-ge İndiriminden yararlanan mükelleflerde ise; hibe şeklinde sağlanan destek tutarları ile diğer kurumlardan bu mahiyette sağlanacak her türlü destek tutarları, ticari kazancın bir unsuru olarak kazanca dahil edilecektir. Maliyetleri, bu tür desteklerle karşılanan Ar-Ge harcamaları da Ar-Ge indiriminin hesabında dikkate alınacaktır.

4. ŞİRKET BİLANÇOSUNA KAYITLI DURAN VARLIKLARIN PİYASA DEĞERİ İLE DEĞERLEMESİ SONUCUNDA OLUŞAN ARTIŞIN ÖZEL FON HESABINA ALINIP ALINAMAYACAĞI

Uygulamada şirketler bilançolarının gerçeği yansıtması, kredibilitelerini yükseltmek ve ihalelere girebilmek için gerekli rasyo değerlerini tutturabilmek gibi amaçlarla zaman zaman envanterlerine kayıtlı arsa, arazi ve bina gibi duran varlıklarının piyasa değerlerini bilirkişi marifetiyle yargı organlarına ya da yetkili değerlendirme şirketlerine değerletmek suretiyle değerlendirme sonucunda tespit edilen değer ile muhasebe kayıtlarında yer alan değer arasında doğan olumlu farkı özel fon hesabına kaydetmek yolunu seçmektedirler.

Bu işlemin vergi mevzuatı hükümlerine göre mümkün olup olmadığı, yapıldığı durumda ise değerlendirme işlemine istinaden hesaplanan özel fon tutarının kurumlar vergisine tabi olup olmadığı tartışma konusudur.

Konuya ilişkin olarak Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul VDB'nca verilen bir muktezada özetle bu işlemin mümkün olamayacağı aşağıdaki şekilde gerekçelendirilmiştir.⁹⁵

“ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 269'uncu maddesinde gayrimenkullerin maliyet bedeli ile değerlendirileceği hükme bağlanmıştır.

Anılan Kanunun 5024 sayılı Kanunla yeniden düzenlenen 298'inci maddesinde ise enflasyon düzeltilmesi müessesesi ihdas edilerek yeniden değerlendirme uygulaması kaldırılmıştır.

Söz konusu mükerrer 298'inci maddenin A fıkrasında; mali tablolarda yer alan parasal olmayan kıymetlerin bu madde hükümlerine göre enflasyon düzeltilmesine tabi tutulacağı; enflasyon düzeltmelerinin, ilgili kıymetlere ait fark hesaplarına ve enflasyon düzeltme hesabına kaydedileceği; pasif kalemlere ait enflasyon fark hesaplarının herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin, bu dönemde vergiye tâbi tutulacağı, ancak öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farklarının düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebileceği veya kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebileceği; bu işlemler kâr dağıtımını sayılmayacağı ile enflasyon düzeltilmesine tâbi tutulan değerlerin elden çıkarılması halinde, bunlara ilişkin enflasyon düzeltme farkları maliyet addolunacağı, matrahın tespitinde, kanunen kabul edilmeyen giderler, istisnalar ve geçmiş yıl malî zararları enflasyon düzeltilmesine tâbi tutulmuş tutarları ile dikkate alınacağı hüküm altına alınmıştır.

Yukarıda yapılan açıklamalara göre, 5024 sayılı Kanunla getirilen ve Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298'inci maddesinde yer alan enflasyon düzeltilmesi işlemi ile yeniden değerlendirme müessesesi kaldırılmış olup, kanun maddesinde

⁹⁵ Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul VDB'nin 25/8/2011 tarih ve B.07.1.G İB.4.34.19.02-019.01-1358 sayılı muktezası.

yer alan şartları haiz mükellefler enflasyon düzeltilmesi haricinde başka bir değerlendirme işlemi yapamayacaklardır. **Bu nedenle, aktive kayıtlı bulunan fabrika binasının bilanço değerine herhangi bir şekilde yeniden değerlendirilmesi halinde bu işlemin vergi usul mevzuatı açısından değerlendirme işlemi olarak kabul edilmesi mümkün değildir.**

Öte yandan, bilançonun aktifinde yer alan fabrika binasının değerinin Asliye Ticaret Mahkemesi veya gayrimenkul değerlendirme şirketlerince vb. şekilde yeniden tespit edilmesi halinde ortaya çıkan farkların bilançonun dipnotlarında sadece bilgi amaçlı gösterilmesi mümkün bulunmaktadır.

Yukarıdaki açıklamalara göre, iktisadi işletmelere dahil gayrimenkullerin maliyet bedeli ile değerlendirilmesi esas olup, piyasa fiyatıyla değerlendirilemeyeceğinden, değerlendirme sonucu sermayeye ilavesi gereken bir fon ortaya çıkması da söz konusu olamayacaktır. Ancak sonraki yıllarda enflasyon düzeltilmesi şartlarının tekrar oluşması durumunda parasal olmayan kıymetlerden olan söz konusu fabrika binası enflasyon düzeltilmesine tabi tutulabilecektir.”

Yukarıdaki muktezanın verilmesine esas teşkil eden talep dilekçesinde mükellefçe bu değer artırımını işlemi sonucu ortaya çıkan ve bilançonun öz kaynakları içerisinde yer alacak olan özel fon tutarının kurumlar vergisine tabi olup olmadığı da sorulmuş olmasına karşın verilen muktezada bu soru cevapsız kalmıştır.

Ancak konuya ilişkin olarak verilen bir başka muktezada ise; Birinci Sınıf Tüccarlarca Bilanço esasına göre tespit edilecek olan kurum kazancının; kurumun hesap dönemi sonundaki özsermayesi ile hesap dönemi başındaki özsermayesi arasındaki müspet fark olduğundan hareketle, değer artırımını işlemi sonucu ortaya çıkan özel fon tutarı kadar dönem sonu öz kaynakların artacağı ve bu artışın da kurumlar vergisine tabi olduğu yönünde görüş bildirilmiştir.

5. PEŞİN TAHSİL EDİLEN YILLIK OKUL VE DERSHANE ÜCRETLERİNİN GELİR, KURUMLAR VE KDV AÇISINDAN BEYAN EDİLECEĞİ DÖNEM

Uygulamada özel okullar ve dershaneler genelde Eylül-Haziran dönemini kapsayan eğitim-öğretim dönemine ilişkin ücretleri velilerden peşin tahsil ettiklerinde bu tutarların gelir, kurumlar ve 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.

Vergi İdaresinin görüşü de bu doğrultuda olup İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 18.05.2007 tarih ve 229-3705 sayılı görüş buna örnektir.

6. YATIRIM İNDİRİMİ UYGULAMASINDA SON DURUM

Bilindiği üzere, Gelir Vergisi Kanunu'nun yatırım indirimini düzenleyen 19. maddesi 01.01.2006 tarihinden itibaren "5479 sayılı Kanun⁹⁶" ile yürürlükten kaldırılmıştır.

Ancak, aynı Kanun ile kazanılmış hakları kısmen de olsa korunması maksadıyla Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 69. madde ile geçiş dönemi için düzenleme yapılmıştır. Buna göre, mükellefler 31.12.2005 tarihi itibarıyla mevcut olup, 2005 yılı kazançlarından indiremedikleri yatırım indirimi istisnası tutarları ile bu tarihten önce başlayıp devam eden komple yatırımlar nedeniyle hesaplanan yatırım indirimi istisnası tutarlarını bazı şartlarla 2006, 2007 ve 2008 yıllarında indirim konusu yapmışlardır. Geçici 69. madde ile devreden yatırım indirimi haklarının sonraki dönem kazançlarından mahsubunun 3 yılla sınırlandırılmış olması, yasa ile tanınmış haklardan yararlanmaya hak kazanan ve hukuki güvenlik ilkesi uyarınca geleceğe dönük yatırım projeksiyonlarını yatırım indirimi istisnasından yararlanacağı varsayımıyla yapan mükelleflerin kazanılmış haklarına tecavüz olacağı gerekçesiyle Anayasa Mahkemesi'nde iptal davasına konu edilmiştir.

Anayasa Mahkemesi 15 Ekim 2009 tarihli toplantısında konuyu esastan görüşerek kararını vermiştir. Konuya ilişkin gerekçeli karar ise 08.01.2010 tarihinde Resmi Gazete'de yayınlanmış ve beraberinde birçok tartışmayı getirmiştir⁹⁷.

Anayasa Mahkemesi 08.01.2010 tarihli Resmi Gazete yayımlanan 2009/144 sayılı Kararı ile Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 69. maddesinin birinci fıkrasının sonunda yer alan ve mükelleflerin 31.12.2005 tarihi itibarıyla mevcut olup, 2005 yılı kazançlarından indiremedikleri yatırım indirimi istisnasından yararlanma haklarını sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarıyla sınırlayan "**sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait**" ibaresini verginin genellik, eşitlik, öngörülebilirlik ve kamusal yetkinin kullanılmasında yükümlülere hukuksal güvenlik sağlayan yasallık ilkelerine aykırılık oluşturduğu gerekçesiyle iptal etmiştir.

İptal kararı sonrasında mükelleflerin devreden yatırım indirimi haklarının kullanimına ilişkin olarak Gelir İdaresince herhangi bir açıklama yapılmamış, ancak idare 2009 yılı 4. dönem geçici vergi beyannamesinde yatırım indirimi satırına yer vermeyerek, mükelleflerin yatırım indirimi haklarının 2009 yılı kazancından mahsup edilemeyeceği görüşünde olduğunu dolaylı yoldan belirtmiştir.

Bu noktada 2009 yılına ilişkin olarak ihtirazi kayıtlı beyanname veren mükellefler dışında kalan mükellefler 2009 yılında söz konusu devreden yatırım

96 08 Nisan 2006 tarih ve 26133 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

97 A.Murat YILDIZ, "Torba Yasa ile Yatırım İndiriminde Yeniden Alevlenen Tartışma", www.muhasetr.com, 01.06.2010.

indirimi haklarından yararlanamamışlardır. 2010 yılında ise geçici vergi beyannamesinde yatırım indirimi satırına yer verilmiş ve 2008 yılı sonu itibarıyla henüz yararlanamadığı yatırım indirim hakkı olan mükelleflerin 2010 yılı 1. geçici vergi döneminden itibaren söz konusu yatırım indirimi haklarından yararlanmasına imkân tanınmıştır. Bununla birlikte 2010/1 ve 2010/2 geçici vergi dönemlerinde İdare tarafından konuya ilişkin herhangi bir düzenleme veya açıklama yapılmadığından bu dönemde devreden yatırım indirimi haklarını kullanan mükellefler beyan ettikleri geçici vergi matrahına 2005 yılında geçerli vergi oranı olan %30'u uygulamışlardır. Dolayısıyla devreden yatırım indirimi hakkı bulunan mükellefler, yatırım indirimi sonrasında beyan edilecek bir kazancın bulunmaması durumunda anılan yatırım indirimi hakkından yararlanmışlardır. İndirim sonrası vergi matrahı oluşan mükellefler ise ödenecek vergi mukayesesi yapmak suretiyle yatırım indirimi hakkını kullanıp kullanmamaya karar vermişlerdir. 2010 yılı 3. geçici vergi dönemine kadar bu şekilde yürütülen uygulama 01.08.2010 tarih ve 27659 sayılı Resmi Gazete yayımlanan 6009 Sayılı Kanunla yeniden düzenlenmiştir.

Buna göre; Anayasa Mahkemesi kararı sonrasında oluşan yasal boşluğu gidermek amacıyla 6009 sayılı Kanunun 5. maddesiyle; 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun geçici 69. maddenin birinci fıkrasının sonunda yer alan, “**yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (vergi oranına ilişkin hükümler dahil) çerçevesinde kazançlarından indirebilirler.**” hükmü aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“*yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (bu Kanunun geçici 61. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan vergi oranına ilişkin hüküm dahil) çerçevesinde kazançlarından indirebilirler. Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili yıl kazancının % 25'ini aşamaz. Kalan kazanç üzerinden yürürlükteki vergi oranına göre vergi hesaplanır.*”

Görüldüğü üzere yapılan değişikliklerle;

1- İndirilemeyen ve sonraki dönemlere devreden yatırım indirimi istisnasından, yıl sınırlaması olmaksızın yararlanılmaya devam edilmesi sağlanmış, buna karşın vergi matrahının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutara sınırlama getirilerek ilgili yıl kazancının yüzde 25'ini aşamayaacağı,

2- Yatırım indirimi istisnası düşüldükten sonra varsa kalan matrah üzerinden, gelir vergisi mükelleflerinin 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan vergi tarifelerini (%20 - %40); kurumlar vergisi mükelleflerinin ise %30 kurumlar vergisi uygulamak suretiyle vergi hesaplayacaklarına ilişkin düzenlemeye son verilerek, yatırım indirimden fiilen yararlanan cari dönemde geçerli vergi oranının uygulanması, (Gelir vergisi mükellefleri için %15 - %35); kurumlar vergisi mükellefleri için ise % 20 kurumlar vergisi)

3- Geçici 69. maddenin birinci fıkrasının parantez içi hükmüne eklenen ibare ile geçmişteki uygulamaya paralel olarak Gelir Vergisi Kanununun geçici 61. maddenin ikinci fıkrasına göre 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında gerçekleşen yatırımlar üzerinden hesaplanan ve kazancın yetersiz olması nedeniyle sonraki dönemlere devreden yatırım indiriminden yararlanan kazançlar üzerinden dağıtılsın, dağıtılmasın % 19,8 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması hüküm altına alınmıştır.

Düzenleme ile kurum kazancından düşülecek yatırım indirimi istisnasının beyan edilen kazancın % 25'i ile sınırlandırılması gündeme gelmektedir. Bu düzenleme ile yıl yönünden yapılan sınırlamanın Anayasa Mahkemesi kararıyla iptalinin ardından benzer bir sınırlamanın oran yönüyle yapılmaya çalışıldığı görülmektedir. Bu düzenleme uyarınca, mükellefin devreden yatırım indirimi tutarı ne kadar yüksek olursa olsun yararlanacağı yatırım indirimi o yıla ait kurum kazancının % 25 ini aşmamaktadır.

Nihayetinde yapılan bu düzenlemeyi de Anayasa Mahkemesi 18 Şubat 2012 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2012/20 sayılı Kararı ile iptal etmiş olup yine aynı mahkemenin 2012/9 sayılı Kararı ile iptal kararının Resmi Gazete'de yayımlanacağı güne kadar söz konusu hükmün yürürlüğünün durdurulması kararı verilmiştir.

Kararın konumuzla ilgili bölümü aşağıdaki gibidir.

“193 sayılı Kanun’un geçici 69. maddesinin birinci fıkrasına eklenen “Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın % 25’ini aşamaz.” biçimindeki cümle, 9.2.2012 günlü, E.2010/93, K.2012/20 sayılı kararla iptal edildiğinden, bu cümlenin, uygulanmasından doğacak sonradan giderilmesi güç veya olanaksız durum ve zararların önlenmesi ve iptal kararının sonuçsuz kalmaması için kararın Resmi Gazete’de yayımlanacağı güne kadar YÜRÜRLÜĞÜNÜN DURDURULMASINA, 9.2.2012 gününde OYBİRLİĞİYLE karar verildi.”

Yürütmenin durdurulmasına yönelik Anayasa Mahkemesi Karar Resmi Gazete’de yayımlanmış bulunduğundan, söz konusu hükmün işlerliği kalmamıştır. Buna göre; kazanç yetersizliği nedeniyle önceki yıllardan devreden yatırım indirimi tutarları % 25 ile sınırlı olmaksızın kurum kazancından indirilebilecektir.

Başka bir ifadeyle Anayasa Mahkemesi kararı sonrasında 2012 dönemi için verilen beyannamelerde olduğu gibi 2013 dönemi için verilecek beyannamelerde de mükellefler %25 ‘lik sınıra tabi olmaksızın yatırım indiriminden yararlanabileceklerdir.

Öte yandan, yürütmeyi durdurma ve iptal kararı sonrasında, maddenin son halinde, “*Kalan kazanç üzerinden yürürlükteki vergi oranına göre vergi hesaplanır.*” ifadesi yer aldığından, yatırım indirimi uygulanmasından sonra kalan kazanç üzerinden uygulanacak kurumlar vergisinin oranı %20 olacaktır.

7. YENİ TEŞVİK MEVZUATI SONRASINDA İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASI

7.1. İndirimli Gelir ve Kurumlar Vergisi Uygulaması

Uzun süredir uygulanan yatırım indirimi müessesesinin yürürlükten kalkması ile yatırımları vergisel açıdan teşvik eden bir müessesenin eksikliğinin sıkıntıları hissedilmeye başlanmıştır. Özellikle 2008 yılında ortaya çıkan ve 2009 yılının başında da etkisini yoğun bir şekilde hissettiren küresel ekonomik krizle birlikte işsizlik oranındaki hızlı yükseliş, gelişmekte olan pek çok ülkeyi yatırım teşviklerine yeniden önem vermeye zorladı.

Bu kapsamda, ülkemizde de çeşitli adımlar atılmaya başlanmış ve bu adımların ilki olarak 5838 sayılı Kanun⁹⁸ ile çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Yatırım

98 28.02.2009 tarih ve 27155 mükerrer sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

teşvikleri açısından anılan Kanun ile yapılan en önemli düzenleme KVK'ya eklenen 32/A maddesinde karşımıza çıkmaktadır. Yapılan yasal düzenleme ile teşvik belgesi kapsamında yapılan yatırımlar üzerinden elde edilen kazançların vergilendirilmesinde indirimli gelir ve kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle yatırım maliyetlerinin bir kısmının Devlet tarafından karşılanması amaçlanmıştır.

Ancak, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesinde yapılan düzenleme kapsamında, indirimli kurumlar vergisi oranı uygulamasına yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren sadece bu yatırımdan elde edilen kazançta uygulanabileceğine dair hüküm yatırımcılar açısından, yatırımın finansmanında katkı sağlaması açısından çok yeterli görülmemiş ve eleştiri konusu edilmiştir.

Bu bağlamda, kanun maddesine yukarıdaki şekilde getirilen eleştiriler kapsamında, KVK 32/A maddesinde 6322 sayılı Kanun⁹⁹ ile değişiklik yapılmıştır. Yapılan değişiklik ile Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar ile belirlenecek illerde, yatırıma başlama tarihinden itibaren maddeye göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, toplam yatırıma katkı tutarının % 50'sini ve gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını geçmemek üzere; yatırım döneminde kurumun diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli kurumlar vergisi oranı uygulamak suretiyle yatırıma katkı tutarını kısmen kullandırmaya, bu oranı her bir il grubu için % 80'e kadar artırma veya % 0'a kadar indirme hususunda Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesi 6322 Sayılı Kanunla yapılan değişiklikler sonrasında aşağıdaki şekli almıştır.

“MADDE 32/A- (Ek: 18/2/2009-5838/9 md.)

1) Finans ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar, iş ortaklıkları, taahhüt işleri, 16/7/1997 tarihli ve 4283 sayılı Kanun ile 8/6/1994 tarihli ve 3996 sayılı Kanun kapsamında yapılan yatırımlar ile rödovans sözleşmelerine bağlı olarak yapılan yatırımlar hariç olmak üzere, bu maddenin ikinci fıkrasında belirtilen ve (6322 sayılı kanunun 39. maddesiyle değişen ibare; Yürürlük 15.06.2012) Ekonomi Bakanlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulur.

(2) Bu maddenin uygulamasında yatırıma katkı tutarı, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların Devletçe karşılanacak tutarını, bu tutarın yapılan toplam yatırıma bölünmesi suretiyle bulunacak oran ise yatırıma katkı oranını ifade eder. Bakanlar Kurulu;

(6322 sayılı kanunun 39. maddesiyle değişen bent; Yürürlük 15.06.2012)

a) İstatistikî bölge birimleri sınıflandırması ile kişi başına düşen milli gelir veya sosyoekonomik gelişmişlik düzeylerini dikkate almak suretiyle illeri gruplandırmaya ve gruplar itibarıyla teşvik edilecek sektörleri ve bu sektörler ile organize sanayi bölgeleri, Gökçeada ve Bozcaada'da yapılan yatırımlara ve Bakanlar Kurulunca belirlenen kültür ve turizm koruma ve gelişim bölgelerinde yapılan turizm yatırımlarına ilişkin yatırım ve istihdam büyüklüklerini belirlemeye,

b) (6322 sayılı kanunun 39. maddesiyle değişen ibare; Yürürlük 15.06.2012)

99 15.06.2012 tarih ve 28324 sayılı resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Her bir il grubu, stratejik yatırımlar veya (a) bendinde belirtilen yerler için yatırıma katkı oranını (6111 Sayılı Kanunla değiştirilen ibare Yürürlük; 25.02.2011) % 55'i, yatırım tutarı 50 milyon Türk Lirasını aşan büyük ölçekli yatırımlarda ise (6111 Sayılı Kanunla değiştirilen ibare Yürürlük; 25.02.2011) % 65'i geçmemek üzere belirlemeye, kurumlar vergisi oranını % 90'a kadar indirimli uygulamaya,

(6322 sayılı kanunun 39. maddesiyle eklenen bent; Yürürlük 15.06.2012)

c) Yatırıma başlanan tarihten itibaren bu maddeye göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, toplam yatırıma katkı tutarının %50'sini ve gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını geçmemek üzere; yatırım döneminde kurumun diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli kurumlar vergisi oranı uygulamak suretiyle yatırıma katkı tutarını kısmen kullandırmaya, bu oranı her bir il grubu için sifıra kadar indirmeye veya %80'e kadar artırmaya,

ç) Yatırım harcamaları içindeki arsa, bina, kullanılmış makine, yedek parça, yazılım, patent, lisans ve know-how bedeli gibi harcamaların oranlarını ayrı ayrı veya topluca sınırlandırmaya,

yetkilidir.

(3) İkinci fıkraya göre yatırıma katkı ve vergi oranı farklı illerde aynı mükellef tarafından yapılan yatırımlarda, toplam yatırımın her bir ile isabet eden oranına göre ilgili ilin yatırıma katkı oranı ve indirimli vergi oranı uygulanır.

(4) Tevsi yatırımlarda, elde edilen kazancın işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilebilmesi halinde, indirimli oran bu kazançta uygulanır. Kazancın ayrı bir şekilde tespit edilememesi halinde ise indirimli oran uygulanacak kazanç, yapılan tevsi yatırım tutarının, dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına (devam eden yatırımlara ait tutarlar da dahil) oranlanması suretiyle belirlenir. Bu hesaplama sırasında işletme aktifinde yer alan sabit kıymetlerin kayıtlı değeri, yeniden değerlendirilmiş tutarları ile dikkate alınır. İndirimli oran uygulamasına yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçtiği geçici vergi döneminde başlanır.

(5) Hesap dönemi itibarıyla ikinci fıkrada belirtilen şartların sağlanamadığının tespit edilmesi halinde, söz konusu vergilendirme döneminde indirimli vergi oranı uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur.

(6) Yatırımın faaliyete geçmesinden önce devri halinde, devralan kurum, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla indirimli vergi oranından yararlanır.**(6322 sayılı kanunun 39. maddesiyle eklenen cümle; Yürürlük 15.06.2012)** Yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanmadan önce indirimli kurumlar vergisi uygulanan hallerde, yatırımın tamamlanıp işletilmeye geçilmemesi durumunda ikinci fıkranın (c) bendi uyarınca indirimli vergi oranı uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil edilir.

(7) Yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçmesinden sonra devri halinde indirimli vergi oranından devir tarihine kadar devreden, devir tarihinden sonra ise devralan, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla yatırıma katkı tutarının kalan kısmı için yararlanır.

(8) Bu madde gelir vergisi mükellefleri hakkında da uygulanır.

(9) Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

Bu çerçevede 6322 sayılı kanunun 39. maddesi ile indirimli kurumlar vergisi uygulamasında yapılan değişiklikler aşağıdaki gibi özetlenebilir.

1- 5520 sayılı Kanunun 32/A maddesinin birinci fıkrasında yer alan “Hazine Müsteşarlığı” ibaresi “Ekonomi Bakanlığı” şeklinde değiştirilmiştir.

2- İkinci fıkrasının (a) bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

a) İstatistikî bölge birimleri sınıflandırması ile kişi başına düşen milli gelir veya sosyoekonomik gelişmişlik düzeylerini dikkate alınmak suretiyle illeri gruplandırmaya ve gruplar itibarıyla teşvik edilecek sektörleri ve bu sektörler ile organize sanayi bölgeleri, Gökçeada ve Bozcaada’da yapılan yatırımlara ve Bakanlar Kurulunca belirlenen kültür ve turizm koruma ve gelişim bölgelerinde yapılan turizm yatırımlarına ilişkin yatırım ve istihdam büyüklüklerini belirlemeye,

3- (b) bendinde yer alan “Her bir il grubu” ibaresi “Her bir il grubu, stratejik yatırımlar veya (a) bendinde belirtilen yerler” şeklinde değiştirilmiş, ikinci fıkrasının (b) bendinden sonra gelmek üzere aşağıdaki (c) bendi eklenmiş, mevcut (c) bendi (ç) bendi olarak teselsül ettirilmiştir,

c) Yatırıma başlanan tarihten itibaren bu maddeye göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, toplam yatırıma katkı tutarının %50’ sini ve gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını geçmemek üzere; yatırım döneminde kurumun diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli kurumlar vergisi oranı uygulamak suretiyle yatırıma katkı tutarını kısmen kullandırmaya, bu oranı her bir il grubu için sifıra kadar indirmeye veya %80’e kadar arttırmaya,”

4- Yatırım döneminde katkı tutarı kullandırılmasına ilişkin düzenleme 1/1/2013 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere yayımı tarihinde (15 Haziran 2012) yürürlüğe girmiştir.

5- 5520 sayılı Kanunun 32/A maddesinin altıncı fıkrasına aşağıdaki cümle eklenmiştir.

“Yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanmadan önce indirimli kurumlar vergisi uygulanan hallerde, yatırımın tamamlanıp işletilmeye geçilmesi durumunda ikinci fıkranın (c) bendi uyarınca indirimli vergi oranı uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil edilir.”

6- Bakanlar Kurulu bu yetkilerini 19.06.2012 tarih ve 2012/3305 sayılı kararı ile kullanarak yeni teşvik mevzuatına ilişkin uygulama esaslarını belirlemiş, Ekonomi Bakanlığı’nca hazırlanan Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin 2012/1 No’lu Tebliğ ve Maliye Bakanlığı’nca hazırlanan 27.07.2012 tarih ve 283 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde konuya ilişkin açıklamalarda bulunulmuştur.

Konunun önemini dikkate alarak ve gerekirse bazı tekrarlara yer vererek ayrıntılı açıklamalar aşağıda yapılmıştır.

7.2. İndirimli Vergi Uygulamasından Yararlanamayacak Sektör ve Yatırımlar

7.2.1. KVK'nın 32/A Maddesi Gereğince İndirimli Vergi Uygulamasından Yararlanamayacak Sektör ve Yatırımlar

İndirimli vergi uygulamasından yararlanamayacak sektör ve yatırımlar KVK'nın 32/A maddesinde şu şekilde belirtilmiştir.

Finans ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar,
İş ortaklıkları,
Taahhüt işleri,

16/7/1997 tarihli ve 4283 sayılı Yap-İşlet Modeli İle Elektrik Enerjisi Üretim Tesislerinin Kurulması Ve İşletilmesi İle Enerji Satışının Düzenlenmesi Hakkında Kanun kapsamındaki yatırımlar: Bu kanun; hidroelektrik, jeotermal, nükleer santraller ve diğer yenilenebilir enerji kaynakları ile çalıştırılacak santrallerin **dışında** kalan "Yap-İşlet Modeli" ile üretim şirketlerine ülke enerji plan ve politikalarına uygun biçimde elektrik enerjisi üretmek için mülkiyetleri kendilerine ait olmak üzere termik santral kurma ve işletme izni verilmesi ile enerji satışına dair esas ve usulleri belirlemektir.

8/6/1994 tarihli ve 3996 sayılı Bazı Yatırım Ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yapıtırılması Hakkında Kanun kapsamında yapılan yatırımlar: Bu Kanun, köprü, tünel, baraj, sulama, içme ve kullanma suyu, arıtma tesisi, kanalizasyon, haberleşme, elektrik üretim, iletim, dağıtım ve ticareti, maden ve işletmeleri, fabrika ve benzeri tesisler, çevre kirliliğini önleyici yatırımlar, otoyol, trafiği yoğun karayolu, demiryolu, gar kompleksi, lojistik merkezi, yeraltı ve yerüstü otoparkı ve sivil kullanıma yönelik deniz ve hava alanları ve limanları, yük ve/veya yolcu ve yat limanları ile kompleksleri, sınır kapıları, milli park (özel kanunu olan hariç), tabiat parkı, tabiatı koruma alanı ve yaban hayatı koruma ve geliştirme sahalarında planlarda öngörülen yapı ve tesisleri, toptancı halleri ve benzeri yatırım ve hizmetlerin yaptırılması, işletilmesi ve devredilmesi konularında, yap-işlet-devret modeli çerçevesinde sermaye şirketlerinin veya yabancı şirketlerin görevlendirilmesine ilişkin usul ve esasları düzenlemektedir.

Rödovans sözleşmelerine bağlı olarak yapılan yatırımlar: Rödovans, maden ruhsat sahalarının hukuku uhdesinde kalmak kaydıyla hak sahibi tarafından sözleşme ile özel veya tüzel bir kişiye bir süre tahsis edilmesi durumunda maden ocağının işletilmesini üstlenen özel veya tüzel kişinin esas ruhsat sahibine ürettiği beher ton maden için ödemeyi taahhüt ettiği meblağdır.¹⁰⁰ Rödovans sözleşmesinde ruhsat sahibi olan madenci işletme iznini devretmekte ve bunun karşılığında rödovans bedeli denilen pay almaktadır. Rödovans sözleşmelerine, Borçlar Yasası'ndaki hasılat kirasına ait hükümler uygulamaktadırlar. Rödovans sözleşmesinin Maden İşleri Genel Müdürlüğüne bir ay içinde bildirilerek uygun görüş alınması zorunludur.¹⁰¹

100 Bkz. <http://www.taskomuru.gov.tr/index.php?entityType=HTML&id=175>

101 Bkz. M. Topaloğlu, "Rödovans Sözleşmesi; Hukuksal Durum, Sorunlar ve Çözüm Önerileri", Türkiye 17. Uluslararası Madencilik Kongresi ve Sergisi- TUMAKS-2001, s.249. http://www.maden.org.tr/resimler/ekler/afd8346a677af9d_ek.pdf

7.2.2. KVK 32/A Maddesine Göre İndirimli Vergi Uygulamasından Yararlanamayacak Harcamalar

KVK'nın 32/A maddesinin (2) numaralı fıkrasının (c) bendi ile yatırım harcamaları içindeki arsa, bina, kullanılmış makine, yedek parça, yazılım, patent, lisans ve know-how bedeli gibi harcamaların oranlarını ayrı ayrı veya topluca sınırlandırma konusunda Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir.

Bakanlar Kurulu bu yetkisini 2012/3305 sayılı Karar ile kullanmış ve Karar'ın 15. Maddesinin (6) numaralı fıkrasında arazi, arsa, royalti, yedek parça ve amortismanla tâbi olmayan diğer harcamaların indirimli vergi uygulamasından yararlanamayacağını belirtmiştir. Bina, kullanılmış makine, yedek parça, yazılım harcamaları konusunda Bakanlar Kurulu herhangi bir kısıtlamaya gitmemiştir. Dolayısıyla bu tür yatırımlardan elde edilecek kazançlara indirimli vergi uygulaması mümkün olabilecektir.

7.2.3. 2012/1 Sayılı Tebliğ'e Göre İndirimli Vergi Uygulamasından Yararlanamayacak Harcamalar

2012/1 sayılı Tebliğ'in 8. maddesinde, teşvik belgesi kapsamında değerlendirilmeyen harcamalar belirlenmiştir. Buna göre;

1. Müracaat tarihinden önce gerçekleştirilmiş bulunan yatırım harcamaları teşvik belgesi kapsamında değerlendirilmez.

2. Ayrıca;

a) Kararın 9 uncu maddesinin birinci fıkrasında belirtilenler hariç olmak üzere ham madde, ara malı ve işletme malzemesi,

b) Kullanılmış yerli makine ve teçhizat,

c) Karayolu nakil vasıtaları ve her türlü binek araçları (sağlık ve belediye hizmetlerinde kullanılan araçlar, trafiğe çıkamayacak nitelikte olup apron veya limanda kullanılan araçlar ve madencilik ve hazır beton yatırımlarında kullanılan araçlar ile Kararın 9 uncu maddesinin yedinci fıkrasında belirtilen araçlar hariç),

ç) Havayolu ile yük ve/veya yolcu taşımacılığına yönelik yatırımlar dışındaki diğer yatırımlar için uçak ve helikopter,

d) Porselenden, seramikten ve camdan mamul sofraya ve mutfak eşyası,

Teşvik belgeleri kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Yukarıda belirtilenler dışında, teşvik belgesi kapsamında değerlendirilmeyecek harcamalar sektörel özellikler dikkate alınarak proje bazında belirlenir.

Teşvik belgelerine ait ithal ve yerli makine ve teçhizat listelerinde inşaat malzemelerine yer verilmez.

7.3. İndirimli Vergi Uygulamasının Usul ve Esasları

Yukarıda belirtildiği üzere, KVK 32/A maddesinde yapılan değişiklik ile, Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar ile belirlenecek illerde, yatırıma başlama tarihinden itibaren maddeye göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, toplam yatırıma katkı tutarının % 50'sini ve gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını geçmemek üzere; yatırım döneminde kurumun diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli kurumlar vergisi oranı uygulamak suretiyle yatırıma katkı tutarını kısmen kullandırmaya, bu oranı her bir il grubu

çin % 80'e kadar artırma veya % 0'a kadar indirim hususunda Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir. Söz konusu yetki kapsamında Bakanlar Kurulu 2012/3305 Sayılı Kararıyla, bölgeler ve sektörler itibarıyla, yatırıma katkı tutarı, yatırım döneminde ve işletme döneminde yararlanılacak yatırıma katkı oranı ve indirimli kurumlar vergisi oranlarını belirlemiştir. Böylece yatırımcı yatırımlarını tamamen bitirmeden teşvik unsurlarından yararlanmaya başlamaktadır.

İndirimli vergi uygulaması ile yatırım harcamalarına doğrudan destek sağlanmamakta, yatırıma katkı tutarı kadar kazancın yatırım döneminde diğer kazançlara ve işletme döneminde yatırımdan elde edilecek kazançlara indirimli vergi uygulanmak suretiyle yatırıma katkı sağlanmaktadır. Bu noktada yatırıma katkı tutarı ve yatırıma katkı oranı kavramları önem kazanmaktadır. Bu kavramlar, KVK'nın 32/A maddesinin (2) numaralı fıkrasında açıklanmıştır. Buna göre;

- **Yatırıma Katkı Tutarı:** İndirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların Devletçe karşılanacak tutarıdır.

- **Yatırıma Katkı Oranı:** Yatırıma katkı tutarının yapılan toplam yatırıma bölünmesi suretiyle bulunacak orandır.

KVK'nın 32/A maddesinde Ekonomi Bakanlığı tarafından **teşvik belgesine bağlanan** yatırımlardan elde edilen kazançlar, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşmaya kadar indirimli oranlar üzerinden gelir veya kurumlar vergisi uygulanmasını öngörmektedir.

7.3.1. Yatırım Döneminde İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması

Hatırlanacağı üzere eski teşvik sisteminde indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren ve **sadece bu yatırımdan elde edilen kazanç** uygulanabilmekteydi.

Bu durum yatırımcılar açısından, yatırımın finansmanında katkı sağlaması açısından çok yeterli görülmemiş ve eleştiri konusu edilmiştir. Destekten sadece işletme döneminde ve yatırım teşvik belgesi konusu yatırımdan elde edilen kazanç üzerinden yararlanılması halinde, destekten yararlanma süresi uzayabilmekte, ayrıca yatırımcıların diğer ekonomik faaliyetlerinden elde ettikleri kazançların yatırıma yönlendirilmesi zorlaşmaktadır. Yeni teşvikle, yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanması imkanı getirilmek suretiyle, yatırımların finansmanına daha yatırım aşamasında destek sağlanmakta, böylece yatırımlar daha fazla özendirilmektedir.

KVK 32/A maddesinde yapılan değişiklik ile Bakanlar Kurulu'na Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar kapsamında belirlenen il ve sektörler itibarıyla, söz konusu yatırımlar üzerinden hesaplanacak olan yatırıma katkı tutarlarının belli bir kısmının yatırım devam ederken yatırımcıların diğer faaliyetlerinden elde etmiş olduğu kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle kullandırılması sağlanmaktadır. Bu kapsamda, 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında BKK ile iller ve sektörler bazında yatırım dönemi ve işletme döneminde uygulanacak yatırıma katkı oranları ve indirimli kurumlar / vergisi oranları belirlenmiş ve yürürlüğe girmiştir.

Buna göre kurumlar, yatırıma başlama tarihinden itibaren, hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben ;

- 2, 3, 4, 5, ve 6. bölgelerde yapılacak yatırımlar için,
- BKK ile belirlenen yatırıma katkı oranına göre hesaplanan yatırıma katkı tutarı kadar
- ve yatırım döneminde gerçekleşen yatırım harcaması tutarını geçmemek üzere,
- yatırım döneminde kurumun diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli kurumlar vergisi oranı uygulamak suretiyle yatırıma katkı tutarını kısmen kullanabileceklerdir.

Ancak, yatırım döneminde diğer kazançlar üzerinden katkı tutarı kullanılmasıyla ilişkin düzenlemenin **1.1.2013 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanacağı hususu** unutulmamalıdır. Bu bağlamda yapılacak olan yatırımlar üzerinden hak kazanılan yatırıma katkı tutarı, yatırım yapanların, ancak 01.01.2013 tarihinden itibaren elde edecekleri diğer kazançları üzerinden uygulanabilecektir.

1. bölgede yapılan yatırımlar için yatırım döneminde indirimli kurumlar vergisi uygulanamayacak olup, söz konusu yatırımın işletmeye geçmesinden sonra o yatırım üzerinden elde edilen kazançta uygulanabilecektir.

Yatırıma katkı oranları, indirimli kurumlar vergisi oranları ve yatırıma katkı oranlarının yatırım ve işletme döneminde uygulanmasına ilişkin hususlar örneklerle aşağıdaki gibidir.

7.3.2. Yatırıma Katkı ve Vergi İndirim Oranları

7.3.2.1. Bölgesel Yatırımlarda Yatırıma Katkı ve Vergi İndirim Oranı

KVK'nın 32/A maddesinin 2/b bendinin **6322 sayılı kanunun 39. maddesiyle değişen** hükmünde Bakanlar Kurulu'nun, her bir il grubu, stratejik yatırımlar veya KVK 32/A maddesinin (a) bendinde belirtilen yerler için yatırıma katkı oranını 55'i, yatırım tutarı 50 milyon Türk Lirasını aşan büyük ölçekli yatırımlarda ise % 65'i geçmemek üzere belirlemeye, kurumlar vergisi oranını % 90'a kadar indirimli uygulamaya yetkili olduğu belirtilmiştir.

Bakanlar Kurulu bu yetkisini 2012/3305 sayılı Karar'ın 15. maddesinde kullanmış ve büyük ölçekli yatırımlar ile bölgesel uygulama kapsamında gerçekleştirilen yatırımlarda, kurumlar vergisi veya gelir vergisine uygulanacak indirim oranları ile yatırıma katkı oranlarını belirlemiştir.

Yeni teşvik sisteminde 2, 3, 4, 5 ve 6. bölgelerde yatırım yapan firmalar için yapılan yatırım üzerinden hesaplanan yatırıma katkı tutarının belirli bir kısmının, yatırım işletmeye geçmeden önce, yatırım yapanların tüm faaliyetlerinden elde ettiği kazançları üzerinden indirimli kurumlar vergisi yoluyla karşılanmasının önü açılmıştır.

Bu bağlamda, Bakanlar Kurulu'nun 2012/3305 sayılı Kararı ile teşvik belgesi kapsamında, 31.12.2013 tarihine kadar başlanacak yatırımlar ve 31.12.2013 tarihinden sonra başlanacak bölgesel ve büyük ölçekli yatırımlar için ayrı ayrı olmak üzere, öngörülen yatırıma katkı tutarı, vergi indirim oranı ile yatırım ve işletme döneminde uygulanacak yatırıma katkı oranları aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

31.12.2013 Tarihine Kadar (Bu Tarih Dahil) Başlanacak Yatırımlar

BÖLGESEL TEŞVİK UYGULAMALARINDA VERGİ İNDİRİMİ					
Bölgeler	Yatırıma Katkı Oranı (%)	Vergi İndirim Oranı (%)	İşletme / Yatırım Döneminde Uygulanacak Azami Yatırıma Katkı Oranı (Yatırıma Katkı Tutarının % si)		
			Yatırım Dönemi	İşletme Dönemi	
I. Bölge	15	50	0	100	
II. Bölge	20	55	10	90	
III. Bölge	25	60	20	80	
IV. Bölge	30	70	30	70	
V. Bölge	40	80	50	50	
VI. Bölge	50	90	80	20	

31.12.2013 Tarihinden Sonra Başlanılan Yatırımlar

BÖLGESEL TEŞVİK UYGULAMALARINDA VERGİ İNDİRİMİ					
Bölgeler	Yatırıma Katkı Oranı (%)	Vergi İndirim Oranı (%)	İşletme / Yatırım Döneminde Uygulanacak Azami Yatırıma Katkı Oranı (Yatırıma Katkı Tutarının % si)		
			Yatırım Dönemi	İşletme Dönemi	
I. Bölge	10	30	0	100	
II. Bölge	15	40	10	90	
III. Bölge	20	50	20	80	
IV. Bölge	25	60	30	70	
V. Bölge	30	70	50	50	
VI. Bölge	35	90	80	20	

Tablodan görüldüğü üzere, 2, 3, 4, 5 ve 6. bölgelerde yapılacak yatırımlar üzerinden hesaplanacak yatırıma katkı tutarlarının tabloda belirtilen oranlarının yatırım işletmeye geçmeden önce, **yatırım sahibinin diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançları üzerinden indirimli kurumlu vergisi yoluyla karşılması** sağlanmaktadır. Bu hak sadece 1. bölge illeri haricindeki diğer tüm iller için verilmiş olup, 1. bölge illerinde yapılacak yatırımlar için indirimli kurumlu vergisinin yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilecek kazançlara uygulanmasına izin verilmemektedir.

Örnek: 31.12.2013 tarihine kadar OSB dışında bir yerde yatırıma başlanılan 10.000.000 TL tutarında bir yatırım için, bölgeler itibariyle, yatırım ve işletme dönemlerinde yararlanılabilecek azami yatırıma katkı tutarları aşağıdaki gibi olacaktır. Söz konusu yatırım OSB içinde yapıldığı takdirde, bir alt bölgenin desteğinden yararlanacaktır.

Bölgeler	Yatırıma Katkı Oranı (%)	Toplam Yatırıma Katkı Tutarı (10.000.000XA)	İşletme / Yatırım Döneminde İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulanacak Azami Yatırma Katkı Oranı ve Yatırma Katkı Tutarı			
			Yatırım Döneminde Uygulanacak Yatırma Katkı Oranı (C)	Yatırım Döneminde Uygulanacak Azami Yatırma Katkı Tutarı (BXC)	İşletme Döneminde Uygulanacak Yatırma Katkı Oranı (D)	İşletme Döneminde Uygulanacak Azami Yatırma Katkı Tutarı (BXD)
	A	B				
I. Bölge	15	1.500.000,00	0	0,00	100	1.500.000,00
II. Bölge	20	2.000.000,00	10	200.000,00	90	1.800.000,00
III. Bölge	25	2.500.000,00	20	500.000,00	80	2.000.000,00
IV. Bölge	30	3.000.000,00	30	900.000,00	70	2.100.000,00
V. Bölge	40	4.000.000,00	50	2.000.000,00	50	2.000.000,00
VI. Bölge	50	5.000.000,00	80	4.000.000,00	20	1.000.000,00

Görüldüğü üzere, yatırıma katkı tutarı, yatırımın yapıldığı ilin bulunduğu bölgeye göre, yukarıdaki tabloda yer alan oranlarla sınırlı olmak üzere, yatırım döneminde yatırım sahibinin diğer kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanması suretiyle yatırımcıya yatırım harcamalarının yatırıma katkı tutarı kadar kısmının devlet tarafından karşılanması sağlanacaktır.

7.3.2.2. Avantajlı Yatırıma Katkı ve Vergi İndirim Oranları

Bakanlar Kurulunca 2012/3305 sayılı Karar'ın 15. maddesinde büyük ölçekli yatırımlar ile bölgesel uygulama kapsamında gerçekleştirilen yatırımlarda, kurumlar vergisi veya gelir vergisine uygulanacak indirim oranları ile yatırıma katkı oranlarını yukarıda açıklandığı üzere belirlenmiş olmakla birlikte, OSB'lerde yapılacak olan yatırımlar, sektörel işbirliğine dayalı yatırımlar, öncelikli alanlarda yapılacak olan yatırımlar ile stratejik yatırımlar için aşağıda özetlendiği biçimde daha avantajlı oranlar belirlenmiş bulunmaktadır.

Yeni Teşvik Sisteminde, OSB'lerde yapılacak yatırımlar veya sektörel işbirliğine dayalı yatırımlar daha avantajlı hale getirilmiştir. 2012/3305 sayılı Karar'ın 18. maddesinde, büyük ölçekli yatırımlar veya bölgesel teşvik uygulamaları kapsamında teşvik belgesi düzenlenen yatırımların OSB'lerde yapılması veya sektörel işbirliğine dayalı yatırımlar olması halinde vergi indirimi desteği açısından buldukları bölgenin bir alt bölgesinde sağlanan oranlarda desteklerden yararlanacakları belirtilmiştir. 6 ncı bölgede gerçekleştirilecek büyük ölçekli ve bölgesel teşvik uygulamaları kapsamındaki yatırımlar için vergi indirimi desteği bölgede geçerli olan yatırıma katkı oranına beş puan ilave edilmek suretiyle uygulanacaktır.

Yeni Teşvik Sistemi ile öncelikli alanlarda yapılacak yatırımlarda, 5. bölgede olmasalar dahi bu bölgeye sağlanan desteklerden yararlanma olanağı sunulmaktadır. Öncelikli alanlarda yapılacak yatırımlar, 2., 3., 4., 5. bölgelerde yer alması durumunda 5. bölge desteklerinden yararlanacaklardır. Ancak 1. ve 6. bölgede yer alması halinde bulunduğu bölge desteklerinden yararlanacaktır.

Yeni teşvik uygulamasında en kapsamlı destek unsurları stratejik yatırımlara verilmekte olup, stratejik yatırımlar, yeni teşvik sistemi ile 6 bölgeye ayrılan Türkiye'de, ülkenin neresinde yapılırsa yapılsın bölge ayrımı yapılmaksızın, tüm

bölgelerde uygulanacak vergi indirim oranı 2012/3305 sayılı Karar'ın 15. maddesinin (3) numaralı fıkrasına göre, %90 ve yatırıma katkı oranı %50 olarak uygulanacaktır. Yatırıma katkı oranına göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşmamak şartıyla, toplam yatırıma katkı tutarının stratejik yatırımlarda; 6 ncı bölgede %80'ini, diğer bölgelerde (1. Bölge de Dahil) % 50'sini geçmemek üzere yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli gelir veya kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

7.3.2.3. Büyük Ölçekli Yatırımlar İçin Yatırıma Katkı Oranı ve Vergi İndirim Oranları

KVK'nın 32/A maddesinde belirtilen 50.000.000 TL'yi aşan büyük ölçekli yatırımların neler olduğu 2012/3305 sayılı Karar'ın 3 numaralı ekinde belirtilmiştir.

Bu yatırımlar özel önem verilen yatırımlar olarak karşımıza çıkmakta ve indirimli vergi uygulamasında, daha yüksek oranlı katkılardan ve vergi indirimlerinden faydalanmaktadır.

2012/3305 sayılı Karara göre bölgeler itibariyle büyük ölçekli yatırımlar için uygulanacak yatırıma katkı oranı, vergi indirim oranı ve işletme/yatırım döneminde uygulanacak yatırıma katkı oranları ayrı ayrı belirlenmiş olup, aşağıdaki gibidir.

31.12.2013 Tarihine Kadar (Bu Tarih Dahil) Başlanacak Yatırımlar

BÜYÜK ÖLÇEKLİ YATIRIMLARIN TEŞVİKİ UYGULAMALARINDA VERGİ İNDİRİMİ				
Bölgeler	Yatırıma Katkı Oranı (%)	Vergi İndirim Oranı (%)	İşletme / Yatırım Döneminde Uygulanacak Azami Yatırıma Katkı Oranı (Yatırıma Katkı Tutarının % si)	
			Yatırım Dönemi	İşletme Dönemi
I. Bölge	25	50	0	100
II. Bölge	30	55	10	90
III. Bölge	35	60	20	80
IV. Bölge	40	70	30	70
V. Bölge	50	80	50	50
VI. Bölge	60	90	80	20

31.12.2013 Tarihinden Sonra Başlanılan Yatırımlar

BÜYÜK ÖLÇEKLİ YATIRIMLARIN TEŞVİKİ UYGULAMALARINDA VERGİ İNDİRİMİ				
Bölgeler	Yatırıma Katkı Oranı (%)	Vergi İndirim Oranı (%)	İşletme / Yatırım Döneminde Uygulanacak Azami Yatırıma Katkı Oranı (Yatırıma Katkı Tutarının % si)	
			Yatırım Dönemi	İşletme Dönemi
I. Bölge	20	30	0	100
II. Bölge	25	40	10	90
III. Bölge	30	50	20	80
IV. Bölge	35	60	30	70
V. Bölge	40	70	50	50
VI. Bölge	45	90	80	20

7.3.3. Yatırıma Başlama ve İşletmeye Geçiş Tarihlerinin Belirlenmesi

2012/3305 sayılı Karar'ın 24. maddesinde yatırıma başlama, 2012/1 sayılı Tebliğ'in 2. maddesinde ise işletmeye geçiş tarihlerinin ne şekilde belirleneceği açıklanmıştır.

7.3.3.1. Yatırıma Başlama Tarihinin Belirlenmesi

2012/3305 sayılı Karar'ın 24. Maddesinin birinci fıkrasında yatırıma başlama tarihinin ne şekilde belirleneceği açıklanmıştır. Maddeye göre, **yatırımın başlangıç tarihi, teşvik belgesi için Ekonomi Bakanlığı'na veya ilgili yerel birime müracaat tarihidir.**

Ancak, yatırıma başlanıldığı için kabul edilebilmesi için, yatırımın başlangıç tarihinden sonra arazi-arsa, altyapı, bina-inşaat, makine ve teçhizat (avans ve ön ödemeler dahil) ile diğer yatırım harcamalarına yönelik olarak teşvik belgesinin ilk düzenlendiği tarihteki sabit yatırım tutarı esas alınmak üzere, sabit yatırım tutarının en az yüzde onu oranında (sabit yatırım tutarı ellimilyon Türk Lirasının üzerindeki yatırımlar için en az beşmilyon Türk Lirası) harcama yapılması gerekir.

Ekonomi Bakanlığı gerekli görülen hallerde yatırıma başlamaya ilişkin faaliyetlerin fiziki gerçekleştirmelerini tespit amacıyla bizzat veya 2012/3305 sayılı Karar'ın 24. maddesinde belirtilen kurum ve kuruluşlar (Kalkınma Ajansları, ticaret ve sanayi odaları, sanayi odaları, bankalar veya yatırımın bulunduğu il valiliği) aracılığı ile yatırım mahallinde incelemeler de yapabilir.

Yatırım projesine ilişkin fizibilite yapmak ve şirket kurmak yatırıma başlama sayılmaz.

7.3.3.2. İşletmeye Geçiş Tarihinin Belirlenmesi

2012/1 sayılı Tebliğ'in 2. Maddesinin 1. Fıkrasının (c) bendinde işletmeye geçiş tarihinin ne şekilde belirleneceği açıklanmıştır. Buna göre; İşletmeye geçiş tarihi;

- Yatırım süresinin (ek süre dahil) bitiş tarihini veya
- bu tarihten önce tamamlama vizesi için müracaat edilmiş ise müracaat tarihini ifade ettiği belirtilmiştir.

7.3.3.3. Yatırımların Kısmen İşletmeye Başlanması Halinde İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması

İndirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanmak için; 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesine göre yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılmasına bağlanmış olması ve 2012/1 sayılı tebliğde işletmeye geçiş tarihinin yatırım süresinin bitiş tarihinin veya bu tarihten önce tamamlama vizesi için müracaat edilmiş ise müracaat tarihine tarihe bağlanmış olması hususu teşvikten yararlanacak mükellefler açısından uygulamada tereddüt yaratabilecektir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesine göre, indirimli kurumlar vergisi oranı uygulamasına **yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren** başlanacaktır. Kanun maddesi indirimli kurumlar vergisi uygulamasını yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılmasına ve bu yatırımdan kazanç elde edilmesine bağlamıştır.

Kanun maddesinin lafzına baktığımızda indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanılması için teşvik belgesi alınması yeterli görülmüş ve indirimli kurumlar vergisinden yararlanmak için teşvik belgesi kapsamındaki yatırımın süresinin bitirilmesi yada tamamlama vizesi için başvurulmasını şart koşmamıştır. Buna keza, Ekonomi Bakanlığı tarafından yayımlanmış olan 2012/01 sayılı Tebliğin tanımlar başlıklı 2. Maddesinde işletmeye geçiş tarihi; yatırım süresinin (ek süre dahil) bitiş tarihini veya bu tarihten önce tamamlama vizesi için müracaat edilmiş ise müracaat tarihi olarak belirtilmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesinde yer alan hükümler gayet açık ve nettir. İndirimli kurumlar vergisinden yararlanmak için teşvik belgesinin alınması, yatırıma başlanması ve o yatırımdan kazanç elde edilmesi yeterlidir. 2012/1 sayılı Tebliğinin 2. Maddesinde belirtilen işletmeye geçiş tarihi hususu indirimli kurumlar vergisinin uygulanması açısından bir ön koşul değildir.

Nitekim konuya ilişkin Manisa Vergi Dairesi Başkanlığı'na verilen 13.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.45.15.01-KVK-49-2-45 özelge de özetle aşağıdaki görüşe yer verilmiştir.

“İlgide kayıtlı özelge talep formu ile Hazine Müsteşarlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan TEVSi yatırımlarda, Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin 2012/1 sayılı Tebliğe göre indirimli kurumlar vergisinden faydalanabilmek için teşvik belgesi kapatma işleminin yapılmış olma zorunluluğunun olup olmadığı, toplam yatırım tutarı için işletmenize almış olduğunuz makine teçhizatın işletmede kullanılmaya başlanıldığı dönemde mi yoksa teşvik belgesi kapatma vizesinin yapıldığı tarihten itibaren mi indirimli kurumlar vergisinden yararlanabileceği hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

.....

Bu hüküm ve açıklamalara göre, Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesinde yer alan indirimli kurumlar vergisinden Hazine Müsteşarlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yararlanılabileceğinden, şirketinizin planladığı tevsi yatırım kapsamında kısmen işletilmeye başlanılan ünitelerden elde edilen kazançlar nedeniyle, yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanılabilmemiz mümkün bulunmaktadır.

Ancak, anılan Kararın “Yatırımın süresi ve tamamlama vizesi” başlıklı 17 nci maddesinin dördüncü fıkrasında belirtildiği üzere, yatırımların öngörülen süre içinde tamamlanamaması veya 4 üncü maddede belirtilen asgarî yatırım tutarlarına uyulmaması hâlinde, teşvik belgelerinin iptal edilerek veya kısmî olarak müeyyide uygulanarak, sağlanmış olan destek unsurlarının ilgili mevzuat çerçevesinde yatırımcılardan geri alınacağı tabiidir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.”

Görüldüğü üzere, vergi idaresinin görüşüne göre de kısmen faaliyete geçen teşvik belgeli yatırımdan kazanç elde edildiği takdirde, teşvik belgesinin tamamlama vizesinin yapılması beklenilmeksizin, kazancın elde edildiği yılda indirimli kurumlar vergisi uygulanacaktır

7.3.4. Genişletme (Tevsi) Yatırımlarından Elde Edilecek Kazançlara İndirimli Vergi Uygulaması

Mevcut bir yatırıma ilave üretim hattı veya makine ve teçhizat ilave yapılması suretiyle üretim miktarının artırılması veya yeni bir yatırım hüviyeti taşımayan, mevcut üretim hattında yer alan makine ve teçhizatların bir bölümünün kapasite açısından ve işlevsel olarak üretim akışındaki diğer makine ve teçhizatlarla uyum içinde olmadığı durumlarda makine ve teçhizatların değiştirilmesi veya yenilerinin ilave edilmesi ve genişleme yapıldıktan sonra mevcut tesis ile alt yapı müşterekliği oluşturarak bir bütün teşkil eden, aynı işletmede aynı mal ve hizmetin kapasitesini en fazla %100'e kadar artırmaya yönelik yatırımlar genişletme (tevsi) yatırımlardır.

2012/1 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ'in 9. Maddesinde yatırım cinsleri; komple yeni yatırım, tevsi, modernizasyon, ürün çeşitlendirmesi ve entegrasyon şeklinde beş ayrı yatırım cinsi olarak sayılmasına rağmen, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesinde indirimler kurumlar vergisi uygulamasından yararlanacak yatırım çeşitleri, yeni yatırımlar ve tevsi yatırımları şeklinde belirtilmiştir. Kanun maddesine bire bir bağlı kalındığı takdirde tebliğ ekinde tanımlanan modernizasyon, ürün çeşitlendirmesi ve entegrasyon yatırımlarının indirimli kurumlar vergisinden yararlanmamaları gerekir. Ancak tebliğ ekinde belirtilen bu yatırım cinslerinin tanımlarına bakıldığında, söz konusu yatırımlarında üretimi artırmaya, genişletmeye ve çeşitlendirmeye yönelik bir nevi tevsi yatırımları oldukları görülmektedir. Dolayısıyla kanun maddesindeki "tevsi" hükmünü geniş tanımıyla ele almak ve teşvik uygulamasına ilişkin düzenlemelerin yer aldığı 2012/1 sayılı tebliğde belirtilen modernizasyon, ürün çeşitlendirmesi ve entegrasyon yatırımlarının da tevsi yatırımları kapsamında değerlendirilmesi gerektiği sonucu çıkmaktadır.

KVK'nın 32/A maddesini (4) numaralı fıkrasında, tevsi yatırımlarda, elde edilen kazancın işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilebilmesi halinde, indirimli oranın bu kazançta uygulanacağı belirtilmiştir.

Kazancın ayrı bir şekilde tespit edilememesi halinde ise indirimli oran uygulanacak kazanç tutarının, yapılan tevsi yatırım tutarının, dönem sonunda kurum aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına (devam eden yatırımlara ait tutarlar da dahil) oranlanması suretiyle belirleneceği belirtilmiştir. Bu hesaplama sırasında işletme aktifinde yer alan sabit kıymetlerin kayıtlı değeri, yeniden değerlendirilmiş tutarları ile dikkate alınacaktır.

Bu uygulamada;

Sabit kıymet ifadesinden Vergi Usul Kanunu'nun 313. maddesi uyarınca amortisman konusunu oluşturan iktisadi kıymetlerin anlaşılması,

Oranlamada toplam sabit kıymet tutarı olarak, üretimde kullanılsın kullanılmamasın tüm amortismanla tabi kıymetlerin birikmiş amortismanlar düşülmeden önceki brüt tutarlarının dikkate alınması,

Söz konusu sabit kıymetlerin gerekli şartların oluşması halinde yapılan enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan yeniden değerlendirilmiş değerinin dikkate alınması, enflasyon düzeltmesi dışında başkaca bir değerlendirme yapılmaması, gerekir.

Nitekim, Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından konuya ilişkin olarak verilmiş olan 29.04.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK-32/A-395 sayılı özeldede özetle; “..... Bu itibarla, yatırımın kısmen işletilmesinden elde edilen kazancın ayrı tespitinin söz konusu olmadığı durumda, kısmen tamamlanan ve üretimde kullanılmakta olan yatırımlara ilişkin yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçtiği geçici vergi döneminde başlanmak üzere, Devletçe karşılanacak tutarın tespitinde; amortisman uygulaması ile ilişkilendirilmeksizin, yapılan tevsi yatırıma ait tutarların, dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan amortisman düşülmemiş toplam sabit kıymet tutarına (devam eden yatırımlara ait tutarlar da dahil) oranlanması suretiyle indirimli oran uygulanacak kazancın belirlenmesi gerekmektedir. Sabit kıymet ifadesinden ise Vergi Usul Kanununun 313. maddesi uyarınca amortisman mevzuunu oluşturan iktisadi kıymetlerin anlaşılması gerektiği tabiidir.” görüşüne yer verilmiş bulunmaktadır.

Örneğin; V. bölgede yer alan Adıyaman ilinde OSB dışında makine imalatı konusunda faaliyet gösteren (A) A.Ş., 2012 yılında başlayıp 2014 yılında tamamladığı 4.000.000 TL. tutarındaki genişletme yatırımından elde ettiği kazançları ile (A) A.Ş.’nin dönem sonları itibariyle aktifine kayıtlı sabit kıymet tutarları aşağıdaki gibidir.

Hesap Dönemi	(A) A.Ş.’nin Toplam Kazanç Tutarı	Aktifte Kayıtlı Sabit Kıymet Tutarı	Yapılan Tevsi Yatırım Harcaması Tutarı	Tevsi Yatırımın Aktif Büyüklüğüne Oranı (%)	İndirimli Oran Uygulanacak Kazanç Tutarı
2014	20.000.000	90.000.000	4.000.000	4,44	888.888
2015	35.000.000	97.000.000	4.000.000	4,12	1.443.299
2016	30.000.000	105.000.000	4.000.000	3,81	1.142.857

Bulunan bu tutarlara da yıllar itibariyle toplam katkı tutarı olan (4.000.000 * % 40 =) 1.600.000 TL’ye ulaşıncaya kadar indirimli vergi uygulaması yapılacak olup, yıllar itibariyle indirimli kurumlar vergisi uygulaması aşağıdaki gibi olacaktır.

Hesap Dönemi	Kazanç Tutarı	Elde Edilen Kazanca İndirimli Oran Uygulanması Yoluyla Sağlanan Katkı Tutarı (B x %16) ²	Sağlanacak Azami Katkı Tutarı	Kalan Katkı Tutarı
2014	888.888	142.222	1.600.000	1.457.778
2015	1.443.299	230.928	1.457.778	1.226.850
2016	1.142.857	182.857	1.226.850	1.043.993
TOPLAM		556,007		

7.3.5. Zarar Olması Halinde İndirimli Vergi Uygulaması

Kurumlar vergisi beyannamesi düzenlenirken kurum kazancı kurumun tüm faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarının toplamından oluşur. Beyanname üzerinden toplam kazanca varsa ilaveler yapılır, daha sonra indirim istisna ve zarar mahsup edilerek kurum matrahı oluşturulur. Ancak Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 32/A maddesinde indirimli kurumlar vergisinin yatırımdan elde edilecek kazanca uygulanacağı belirtilmiştir.

Teşvik belgesi kapsamında yapılacak yatırımlar, sadece o yatırımla sınırlı olarak faaliyetle bulunacak, tamamen yeni bir işletme tarafından yapılabileceği gibi mevcut ticari ve sınai faaliyetleri devam eden bir işletmenin yeni bir yatırım yapması şeklinde de olabilir. Mükelleflerin teşvik belgesi kapsamında yapacakları söz konusu yatırımların faaliyete geçtiği tarih itibarıyla, işletmelerin geçmişten gelen veya cari dönemde teşvik belgeli yatırım ve/veya diğer faaliyetlerden zarar doğması söz konusu olabilir. Zararın mahsubunda; teşvik belgeli yatırımdan elde edilecek kazancın dikkate alınıp alınmayacağı, dikkate alınacak ise toplam kazançta göre oranlama yapıp yapılmayacağı konusunda farklı görüşleri sürülebilir.

Bu çerçevede indirimli kurumlar vergisi uygulamasında, teşvik belgesine bağlı yatırımdan hak kazanılan yatırıma katkı tutarını mükelleflerin yatırımdan doğacak olan kazançtan, indirimli kurumlar vergisi yoluyla geri almalarında süre sınırı olmadığından, buna karşın zarar mahsubunda en fazla beş yıllık mahsup süresi bulunduğundan, kurum kazancından önce zararın mahsup edilmesi, bakiye kaldığı takdirde indirimli kurumlar vergisinin uygulanması daha doğru ve mükellef lehine bir uygulama olacaktır. Aynı çerçevede kurumun yararlanmaya hak kazandığı indirim ve istisnalarının bulunduğu durumda (Örneğin; İştirak kazancı, Ar-ge İndirimi, Bağış ve Yardımlar vb.) indirimli kurumlar vergisi uygulamasından önce bahse konu indirim ve istisnaların kurum kazancından düşülmesi gerekir.

Nitekim konuya ilişkin olarak Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul VDB'nca verilen 09/09/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 32/A-1561 sayılı mukteza da özetle;

“Yatırım teşvik belgesi kapsamında yapılan okul için kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren indirimli kurumlar vergisinden yararlanması mümkün olup okulun faaliyete geçtiği eğitim-öğretim döneminde eğitim-öğretim kazancı istisnasından faydalanması halinde kurumlar vergisi matrahı doğmayacağından, söz konusu istisnanın uygulanacağı beş vergilendirme dönemini izleyen dönemlerde indirimli kurumlar vergisi teşvikinden faydalanabileceği tabiidir.” görüşüne yer verilmiştir.

Örneğin; I. bölgede yer alan Antalya ilinde 12.000.000 TL tutarındaki yatırıma, 31.12.2013 tarihinden önce teşvik belgesi alarak, başlayan ve 2013 yılı içinde yatırımı faaliyete geçiren (ABC) A.Ş.'nin, yatırımın faaliyete geçtiği 2013 hesap dönemi itibarıyla geçmiş 2012 hesap döneminden devreden 2.900.000 TL mali zararı ve işletmenin yatırım haricindeki diğer faaliyetlerinden 3.100.000 TL cari yıl zararı olmasına rağmen 2013 hesap dönemi itibarıyla yatırımdan elde edilen kazanç 9.000.000 TL olduğu takdirde indirimli kurumlar vergisi uygulaması aşağıdaki gibi olacaktır.

Dönem 2013		Tutar
A	Yatırımdan Elde Edilen Kazanç	9.000.000 TL
B	Yapılan Yatırım Tutarı	12.000.000 TL TL
C	Yatırıma Katkı Tutarı (B X % 15) ³	1.800.000 TL
D	Geçmiş Yıl Zararı	2.900.000 TL
E	Cari Dönem Diğer Faaliyetlerden Zarar	3.100.000 TL
F	Bakiye Kazanç (A-(D+E))	3.000.000 TL
G	İndirimli Kurumlar Vergisi Yoluyla Yararlanılacak Yatırıma Katkı Tutarı (F X % 20 X % 50)	300.000 TL
H	Ödenecek Kurumlar Vergisi (F X % 20 X % 50)	300.000 TL
I	Kalan Yatırıma Katkı Tutarı (C-G)	1.500.000 TL

7.3.6. Geçici Vergi Dönemlerinde İndirimli Vergi Uygulaması

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesinin dördüncü fıkrasında; indirimli oran uygulamasına yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçtiği geçici vergi döneminden itibaren başlanacağı belirtilmiştir.

Örneğin; I. Bölge ili İstanbul'da 02.08.2012 tarihinde 4.000.000 TL tutarındaki yatırıma başlayan (X) Ltd. Şti., yatırımı 12.04.2013 tarihinde kısmen faaliyete geçirmesi halinde, bu tarihin içinde bulunduğu 2. geçici vergilendirme döneminden itibaren bu yatırımdan elde edeceği kazançlar için indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanacaktır. Yani 4.000.000 TL yatırım tutarı üzerinden hesaplanan (4.000.000 TL X % 15=) 600.000 TL yatırıma katkı tutarına ulaşmaya kadar, geçici vergi dönemlerinde, bu yatırımdan elde edilecek kazançta uygulanacak geçici vergi oranı (% 20 X % 50 =) % 10 olacaktır¹⁰².

7.3.7. İndirimli Vergi Uygulamasına İlişkin Şartların Sağlanamaması Halinde Yapılacak İşlemler

KVK'nın 32/A maddesinin (5) numaralı fıkrasında, hesap dönemi itibarıyla aynı maddenin ikinci fıkrasında belirtilen ve yukarıda açıklanan şartların sağlanamadığının tespit edilmesi halinde, söz konusu vergilendirme döneminde indirimli vergi oranı uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergilerin, **vergi ziyaı cezası uygulanmaksızın** gecikme faiziyle birlikte tahsil olunacağı belirtilmiştir.

7.3.8. Yatırımın Devri Halinde İndirimli Vergi Uygulaması

KVK'nın 32/A maddesinin (6) numaralı fıkrasında, yatırımın faaliyete geçmesinden önce devri halinde, devralan kurumun, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla indirimli vergi oranından yararlanacağı belirtilmiştir.

Anılan maddenin (7) numaralı fıkrasında ise, yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçmesinden sonra devri halinde indirimli vergi oranından devir tarihine kadar devredenin, devir tarihinden sonra ise devralanın, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla yatırıma katkı tutarının kalan kısmı için yararlanacağı belirtilmiştir.

102 I. bölge ili İstanbul'da 31.12.2013 tarihinden önce başlanan yatırımlar için uygulanacak yatırıma katkı oranı % 15, indirimli kurumlar vergisi oranı % 50 ve uygulanacak kurumlar vergisi normal kurumlar vergisinin % 50'i olan % 10 dur.

Yatırımların devrine ilişkin olarak 2012/3305 sayılı Karar'ın 22. Maddesinde düzenlemeler yapılmıştır. Söz konusu maddeye göre yatırımların devrine ilişkin şartları belirleme yetkisi Ekonomi Bakanlığı Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü'ne verilmiştir. Maddede; tamamlama vizesi yapılmış yatırım mallarının teminine müteakip beş yılı doldurmuş olmaları halinde devirlerinin serbest olduğu belirtilmiştir. Beş yılını doldurmamış yatırım mallarının devrinin ise Ekonomi Bakanlığı Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü'nün iznine bağlı olduğu belirtilmiştir.

Beş yıllık süreyi doldurmamış makine ve teçhizatın tamamlama vizesinin yapıp yapılmadığına bakılmaksızın izinsiz satıldığı tespit edilmesi hâlinde satışı yapılan makine ve teçhizat ile ilgili varsa tahsil edilmeyen indirimli kurumlar vergisi veya gelir vergisi ilgili mevzuatı çerçevesinde tahsil edilir¹⁰³.

7.3.9. Yatırımların Taşınması Halinde İndirimli Vergi Uygulaması

2012/3305 sayılı Karar'ın 23. Maddesine göre, Büyük ölçekli yatırımlar ile bölgesel uygulama kapsamında gerçekleştirilen yatırımların, işletmeye geçiş tarihinden itibaren asgarî beş yıl süre ile bulunduğu bölgede faaliyette bulunması gerekir. Ancak, Ekonomi Bakanlığı'ndan izin alınması ve yatırım konusunun taşınılacak bölgede desteklenecek konular arasında yer alması kaydıyla diğer bölgelere taşınması mümkündür. Bulunduğu bölgeden daha az destek alan üst bölgelere, aynı bölgede bulunan OSB'den OSB dışına veya ilgili yatırım konusunun desteklenmediği bölgelere taşınmalarda, taşındığı bölgenin yararlandığı desteği aşan kısım ile taşındığı bölgede bulunmayan destekler ilgili mevzuat çerçevesinde geri alınır.

İşletmeye geçiş tarihinden itibaren beş yıllık süre ile bulunduğu bölgede faaliyette bulunan yatırımların diğer bölgelere taşınması serbesttir. Ancak, bu durumda, varsa taşınma tarihinden itibaren bakiye yatırıma katkı tutarı için indirimli kurumlar vergisi veya gelir vergisi uygulaması yapılmaz.

8. YURT DIŞINDA ÖDENEN VERGİLERİN MAHSUBUNDA DİKKAT EDİLMESİ GEREKENLER

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Tam ve Dar Mükellefiyet" başlığı altında yer alan 3. maddesinde;

Kanunun 1. maddesinde sayılan ve kanuni veya iş merkezi Türkiye de bulunan mükelleflerin tam mükellef olduğu, tam mükelleflerin gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirileceği belirtilmiş, kanunun 33. maddesi ile yurt dışında elde edilip de Türkiye'de vergilendirilecek kazançlar için daha önce mahallinde ödenen vergilerin, Türkiye'de bu kazançlar nedeniyle hesaplanacak kurumlar vergisinden belirli şartlar altında mahsubu imkânı sağlanmıştır. Bu şartlar aşağıda yer almıştır.

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

2- Zarar mahsubu veya istisnalar sonucu ilgili yılda Türkiye'de vergiye tabi kurum kazancının oluşmaması nedeniyle, Türkiye'deki beyannamelere dâhil edilen yurt dışı kazançlar üzerinden mahallinde ödenen vergilerin kısmen veya tamamen mahsubuna imkân bulunmazsa, bu mahsup hakkı izleyen üçüncü hesap dönemi sonuna kadar kullanılabilir.

103 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkındaki Bakanlar Kurulu Kararının 22. maddesi gereğince.

3- Yurt dışı kazançlar üzerinden ödenip Türkiye’de tarh olunacak vergilerden mahsup edilebilecek yurt dışında ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergiler, hiçbir surette yurt dışında elde edilen kazançlara %20 kurumlar vergisi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamayacaktır. Fazla olan tutarın cari yılda olduğu gibi sonraki yıllarda da mahsup edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

4- Yurt dışında ödenen vergilerin Türkiye’de hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilmesi istendiğinde, Türkiye’deki vergi matrahına dâhil edilen yurt dışı kazanç tutarının bu vergileri de içerecek şekilde brütleştirilmiş olması gerekmektedir.

5- Geçici vergilendirme dönemi içinde yurt dışından elde edilen gelir bulunması halinde, bu gelirler üzerinden elde edildiği ülkelerde kesinti veya diğer şekillerde ödenen vergiler, o dönem için hesaplanan geçici vergi tutarından da mahsup edilebilecektir. Ancak, indirilecek tutar, yurt dışında elde edilen kazançlara %20 geçici vergi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamayacaktır.

6- Kurumlar Vergisi Kanununun 7. maddesinin uygulandığı hallerde, kontrol edilen yabancı kurumun ödemiş olduğu gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler, söz konusu kurumun Türkiye’de vergilendirilecek kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir.

7- Tam mükellef kurumların doğrudan veya dolaylı olarak sermayesi veya oy hakkının en az %25’ine sahip olduğu yurt dışı iştiraklerinden elde ettikleri kâr payları üzerinden Türkiye’de ödenecek kurumlar vergisinden, iştiraklerin bulunduğu ülkelerdeki kâr payı dağıtımına kaynak oluşturan kazançlar üzerinden ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergilerin kâr payı tutarına isabet eden kısmı mahsup edilebilecektir. Kazanca ilave edilen kâr payı, bu kazançlar üzerinden yurt dışında ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler dâhil edilmek suretiyle dikkate alınacaktır.

8- Yurt dışında elde edilen kazançların kurumlar vergisinden istisna edilmiş olması halinde, bu kazançlar üzerinden yurt dışında ödenen vergilerin yurt içinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün değildir.

9. YURT DIŞINDA ÖDENEN VERGİLERİN BELGELENDİRİLMESİ

Yabancı ülke yetkili makamlarından alınan ve verginin ödendiğini gösteren belgenin mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa mahallinde Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı nitelikteki temsilcilerine tasdik ettirilerek tarhiyat sırasında ilgili vergi dairesi müdürlüğüne ibraz edilmesi gerekmektedir.

Bu belgelerin ibraz edilmemesi durumunda yurt dışında elde edilen kazançlara ilgili yabancı ülkedeki cari vergi oranı uygulanarak bulunacak tutar erteleneyecektir. Ancak ertelenen bu tutar hiçbir şekilde yurt dışında elde edilen kazançlara %20 Kurumlar Vergisi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamayacaktır.

İbraz edilmesi gereken belgelerin, tarh tarihinden itibaren en geç 1 yıl içinde ilgili vergi dairesine ibraz edilmesi halinde, bu belgelerde yazılı kesin tutara göre tarhiyatın düzeltilmesi gerekmektedir.

Mücbir sebep sayılan haller dışında belgelerin bir yıl içinde ibraz edilmemesi durumunda ertelenen vergilerin tamamı için veya bu belgelerin ibrazından sonra

ertelenen vergi tutarından daha düşük bir mahsup hakkı olduğunun anlaşılması halinde, haksız olarak ertelenen fark vergiler için 6183 sayılı Kanun hükümlerine uygun olarak gecikme zammı hesaplanacaktır.

10. KDV VE STOPAJ İADE ALACAKLARININ GEÇİCİ VERGİDEN, GEÇİCİ VERGİNİN DE GELİR VE KURUMLAR VERGİSİNDEN MAHSUBUNDA ÖZELLİK GÖSTEREN HUSUSLAR¹⁰⁴

Son dönemlerde Denetim Elemanları ve Vergi Daireleri dönem içinde tahakkuk etmiş olmasına karşın ödenmemiş geçici vergileri hesaplanan gelir ve kurumlar vergilerinden mahsup eden mükelleflere yaygın ve yoğun bir biçimde vergi ziyayı cezalı tarhiyatlar içeren vergi/ceza ihbarnameleri göndermekte bu da hem mükellefleri hem de beyannamelerde imzası bulunan meslek mensuplarının ciddi mağduriyetine neden olmaktadır.

Benzer bir biçimde KDV Kanunu hükümleri çerçevesinde KDV iade alacaklarını cari dönemde tahakkuk eden geçici vergilerinden mahsup eden mükellefleri de aşağıda detaylı olarak açıklayacağımız riskler beklemektedir.

Bununla birlikte önem taşıyan bir başka konuda cari dönemde tahakkuk eden geçici vergilerin önceki yıllara ilişkin olarak verilen gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerine istinaden doğan stopaj iade alacaklarının mahsubu suretiyle ödenmesi ve bu şekilde ödenen geçici vergilerinde ilgili yıl gelir ve kurumlar vergisinden mahsup edilemeyen kısmının iadesine ilişkin hususlardır.

a. 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 Tebliğinin¹⁰⁵ 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 itibarıyla 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

104 A. Murat YILDIZ, "KDV ve Stopaj İade Alacaklarının Geçici Vergiden, Geçici Verginin de Gelir ve Kurumlar Vergisinde Mahsubunda Özellik Gösteren Hususlar", ASMMMO Bülten, Eylül-Ekim 2010, Sayı: 192.

105 252 Sıra No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği 06 Nisan 2004 Tarih ve 25425 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

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 hükümleri çerçevesinde pişmanlık talepli düzeltme beyannamelerinin verilmesinin en doğru yol olacağı kanaatindeyiz.

b. 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 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 4.000 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

Diğer taraftan 96 Seri No'lu KDV Tebliği kapsamında işgücü hizmetlerinden yapılan tevkifat uygulamasından doğan KDV iade alacaklarının nakden ve mahsuben iadesi miktarına bakılmaksızın sadece banka teminat mektubu veya vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilirken, 107 Seri No'lu KDV Tebliğine göre Fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işlerinden yapılan tevkifat uygulamasında iade işlemi yalnızca vergi inceleme raporuna dayalı olarak gerçekleştirilebilmektedir.

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 4.000 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'nde¹⁰⁶ 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 beyanamesi üzerinden hesaplanan gelir/kurumlar vergi-

sinden 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 edeceklerini 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 4.000 TL) aşması durumunda aşan kısmın haksız iade alındığından hareketle vergi ziyayı cezalı olarak gecikme zammı ile birlikte geri istenebileceği tehlikesi asla göz ardı edilmemelidir.

c. 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 2012 yılına ilişkin olarak 25 Nisan 2013 tarihinde verdiği kurumlar vergisi beyannamesine istinaden doğan

300.000 TL tutarında stopaj gelir vergisi iade alacağını 2013 yılına ilişkin olarak tahakkuk eden geçici vergilerden mahsup ettiğinde ve mükellef kurum bu yolla ödemiş olduğu geçici verginin 2013 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 2012 yılına ilişkin stopaj iade alacağını 2013 yılı geçici vergi iadesi adı altında teminatsız ve incelemesiz olarak almaya hak kazanacaktır.

Konu önceki bölümde açıklanan KDV iade alacaklarının geçici vergiden mahsubu konusuna benzetmekle 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 tevkifat 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.

11. ŞİRKET BİLANÇOSUNA KAYITLI DURAN VARLIKLARIN PİYASA DEĞERİ İLE DEĞERLEMESİ SONUCUNDA OLUŞAN ARTIŞIN ÖZEL FON HESABINA ALINIP ALINAMAYACAĞI

Uygulamada şirketler bilançolarının gerçeği yansıtması, kredibilitelerini yükseltmek ve ihalelere girebilmek için gerekli rasyo değerlerini tutturabilmek gibi amaçlarla zaman zaman envanterlerine kayıtlı arsa, arazi ve bina gibi duran varlıklarının piyasa değerlerini bilirkışı marifetiyle yargı organlarına ya da yetkili değerlendirme şirketlerine değerletmek suretiyle değerlendirme sonucunda tespit edilen değer ile muhasebe kayıtlarında yer alan değer arasında doğan olumlu farkı özel fon hesabına kaydetmek yolunu seçmektedirler.

Konuya ilişkin olarak Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul VDB'nca verilen 25/8/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-1358 sayılı muktezada özetle bu işlemin mümkün olmayacağı aşağıdaki şekilde gerekçelendirilmiştir.

“5024 sayılı Kanunla getirilen ve Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298'inci maddesinde yer alan enflasyon düzeltmesi işlemi ile yeniden değerlendirme müessesesi kaldırılmış olup, kanun maddesinde yer alan şartları haiz mükellefler enflasyon düzeltmesi haricinde başka bir değerlendirme işlemi yapamayacaklardır. Bu nedenle, aktive kayıtlı bulunan fabrika binasının bilanço değerine herhangi bir şekilde yeniden değerlendirme yaptırılması halinde bu işlemin vergi usul mevzuatı açısından değerlendirme işlemi olarak kabul edilmesi mümkün değildir.

Öte yandan, bilançonun aktifinde yer alan fabrika binasının değerinin Asliye Ticaret Mahkemesi veya gayrimenkul değerlendirme şirketlerince vb. şekilde yeniden tespit edilmesi halinde ortaya çıkan farkların bilançonun dipnotlarında sadece bilgi amaçlı gösterilmesi mümkün bulunmaktadır.

Yukarıdaki açıklamalara göre, iktisadi işletmelere dahil gayrimenkullerin maliyet bedeli ile değerlendirilmesi esas olup, piyasa fiyatıyla değerlendirme yapıla-

mayacağından, değerlendirme sonucu sermayeye ilavesi gereken bir fonun ortaya çıkması da söz konusu olamayacaktır.”

12. SERMAYE TAMAMLAMA VEYA ZARAR TELAFİ FONLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Yeni TTK'nın 376'ncı maddesinde yapılan düzenleme ile sermayenin tamamlanması ile kastedilen husus, maddenin gerekçesinde de belirtildiği üzere, sermayenin;

- Azaltılan sermaye kadar veya ondan fazla sermaye artırımı yapılması,
- Bilanço açıklarının pay sahiplerinin tümünce veya bazı pay sahipleri tarafından kapatılması,
- Bazı alacaklıların alacaklarını silmesi kastedilmektedir.

Ancak Maliye Bakanlığı iştirak edilen şirkete yapılan sermaye tamamlama fonu ödemelerinin ödendiği iştirakçe gelir yazılarak vergilendirilmesi görüşündedir..

Bu çerçevede, sermaye tamamlama fonu adı altında ödenen tutarlar, kurucu ortağı olduğunuz iştirakiniz tarafından Türk Ticaret Kanunu hükümleri kapsamında sermayeye ilave edilmediğinden, söz konusu tutarların iştiraklerin maliyet bedeline eklenmesi de mümkün değildir. Sermaye tamamlama fonunun ödendiği iştirakin ise söz konusu tutarların sermayeye ilave edilmemesi ve vergi mevzuatında bir istisna hükmü bulunmaması nedeniyle, bu tutarları kurum kazancına ve KDV Matrahına dâhil etmesi gerekmektedir.

Ayrıca, şirketiniz tarafından sermaye tamamlama fonu adı altında iştirakinize ödenen tutarlar, Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı ve Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinde sayılan giderler kapsamına da girmediğinden, gider yazılması veya zarar olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.¹⁰⁷

13. SERMAYE AZALTIMI İŞLEMLERİNİN VERGİSEL BOYUTU

Şirketlerce yapılacak sermaye azaltımı işlemlerinde; öncelikle sermayeye eklenmiş olan enflasyon düzeltilmesi farklarının, yeniden değerlendirme değer artış fonunun, iştirakler yeniden değerlendirme artışlarının ve maliyet artış fonunun, daha sonra ise gayrimenkul satış kazancı ile diğer istisna kazançlardan kaynaklanan fonların ve geçmiş yıl kârlarının işletmeden çekildiğinin kabulü gerekmekte olup azaltılan sermaye tutarı bunların toplam tutarından fazla ise fazlalığın, şirket ortakları tarafından nakit olarak konulan sermayeden kaynaklandığı kabul edilecektir.

Bu açıklamalar çerçevesinde;

1- Ödenmiş sermayenin yeniden değerlendirme artış fonlarının sermayeye ilave edilmesinden kaynaklanan kısmının sermaye azaltımına konu edilmesi halinde, sermaye azaltımına konu edilen tutar üzerinden Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesinin Mülga “Yeniden Değerleme” başlıklı bölümünün birinci fıkrası uyarınca kurumlar vergisi ve kâr payı dağıtımına bağlı vergi kesintisi hesaplanarak ödenmesi ancak sermayeye ilave edilen yeniden değerlendirme artış fonlarının geçmiş yıl veya cari dönem zararlarına mahsubunda nakden veya hesaben bir ödeme bulunmadığından kâr payı dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılmaması gerekmektedir.

¹⁰⁷ Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilen 01/06/2012 tarih ve B.07.1.GİB.0.06.49-010.01-11 sayılı ile mukteza

2- Daha önce sermayeye eklenmiş olan enflasyon düzeltme farklarının, sermaye azaltımına gidilmesi nedeniyle işletmeden çekilmiş sayılması ve işletmeden çekilen bu tutarların öncelikle kurumlar vergisine, vergi sonrası dağıtılan kazancın da kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulması gerekmektedir.

3/a- Ödenmiş sermayenin kurumlar vergisinden istisna edilen ve sermayeye ilave edilen gayrimenkul satış kazancından kaynaklanan kısmının sermaye azaltımına konu edilmesi halinde, söz konusu kazancın sermaye hesabında kalması için aranılan yasal süre olan beş yıllık sürenin dolmasından sonra yapılması halinde, sermaye azaltımı yoluyla işletmeden çekilen bu tutar için kurumlar vergisi hesaplanmayacak, ancak kar dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak, ancak geçmiş yıl veya cari dönem zararlarına mahsubu nedeniyle de vergi kesintisi yapılmayacaktır.

3/b- Sermaye azaltımının Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi kapsamında istisna edilen kazançtan (beş yıllık süre içinde) karşılanması halinde, istisna kazanç işletmeden çekilmiş sayılacağından, istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerin ziyaa uğramış sayılarak Vergi Usul Kanunu uyarınca vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecek ve kar dağıtımı hükümleri çerçevesinde ortakların statüsüne göre vergi kesintisi yapılacaktır.

4- Ödenmiş sermayenin yasal veya olağanüstü yedek akçenin sermayeye ilave edilmesinden kaynaklanan kısmının kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulması, yedeklerin geçmiş yıl veya cari dönem zararlarına mahsubu suretiyle sermaye azaltımına konu edilmesi halinde ise kâr payı dağıtımı olarak değerlendirilmeyeceğinden vergi kesintisi yapılmaması gerekmektedir.

5- Daha önceki yıllarda şirket sermayesine eklenen geçmiş yıl karlarının sermaye azaltımı dolayısıyla ortaklara dağıtılması durumunda kar dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılacaktır.

6- Sermaye azaltımının, ortaklar tarafından nakden veya aynen yapılan ödemelerden karşılanması halinde, ortakların esas olarak işletmeye koydukları sermayeyi Türk Ticaret Kanunu hükümleri çerçevesinde geri almış olmaları nedeniyle mükellefiyet statüsüne bakılmaksızın vergilendirme işlemi yapılmayacaktır. Şirket ortakları tarafından nakden veya aynen konulan sermaye ticari kazancın bir unsuru olmadığından, sermaye azaltımına konu edilen tutar üzerinden vergi kesintisi de yapılmayacaktır.¹⁰⁸

14. 6111 SAYILI TORBA YASADAN YARARLANAN MÜKELLEFLERİN DÖNEM SONU İTİBARIYLA DİKKAT ETMESİ GEREKEN HUSUSLAR

Hatırlanacağı üzere ekonomik kriz döneminin mükellefler üzerinde yarattığı olumsuz etkileri silmek ve tahribatı onarmak, ekonomik kalkınmanın sürdürülebilir şekilde devamlılığını temin etmek, yatırım ortamını iyileştirmek, özel sektörün kamuya olan borç yükünü azaltmak, maliye ve para politikalarının daha etkin şekilde kullanılmasını sağlamak amaçlarıyla çıkarılan 6111 sayılı “*Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik*

¹⁰⁸ Konuya ilişkin olarak; Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul VDB'nin 05/12/2012 tarih 62030549-125 [9-2012/58]-3132 sayılı, Gelir İdaresi Başkanlığı İzmir VDB'nin 17/08/2012 tarih B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-791 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı İzmir VDB'nin 08/08/2012 tarih B.07.1.GİB.4.35.16.01-125-741 sayılı muktezalari örnek verilebilir.

Yapılmasına Dair Kanun” 25 Şubat 2011 tarih ve 27857 sayılı Mükerrer Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Kamuoyunda torba yasa, vergi affı gibi adlarla da anılan yasa kapsamına giren imkânlardan yararlanan mükelleflerin yararlandıkları imkânlar itibariyle dönem sonu işlemlerinde de dikkat etmesi gereken hususların açıklanması bu bölümünde konusunu oluşturmaktadır.

14.1. 6111 Sayılı Kanun Kapsamında Ödenen Vergi ve Faizlerin Gider Yazılamayacağı

6111 sayılı “Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” hükümlerine istinaden ne şekilde olursa olsun ödenen vergiler veya TEFE/ÜFE oranındaki faizler gelir veya kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınamayacak ve hiçbir vergiden mahsup edilemeyecek olup, konuya ilişkin 6111 sayılı Kanunda yer alan belli başlı hükümler aşağıdaki gibidir.

a. 6111 sayılı Kanunun 7 nci maddesinin (7) numaralı fıkrası hükmüne göre; vergi artırımını sonucu ödenen katma değer vergisi, gelir veya kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınamaz. Katma değer vergisi beyannamelerine indirim olarak ithal edilemez ve herhangi bir şekilde nakden veya mahsuben iade edilemez.

b. 6111 sayılı Kanunun 8 inci maddesi hükmüne göre yapılan vergi artırımını sonucu ödenen gelir (stopaj) vergisi, mükelleflerin gelir veya kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınamayacaktır.

c. 6111 sayılı Kanunun 9 uncu maddesinin (2) numaralı fıkrası hükmüne göre; matrah artımı uygulaması nedeniyle hesaplanarak ödenen vergiler, gelir veya kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmez, indirim, mahsup ve iade konusu yapılmaz.

d. Kayıtlarda yer aldığı halde işletmede bulunmayan kasa ve ortaklardan alacaklar mevcudu için ödenen vergilerin, gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilmeyeceği ayrıca beyan edilen tutarlar ve ödenen vergilerin kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilmeyeceği 6111 sayılı Kanunun 11 inci maddesinin 2 nci fıkrasının (c) bendinde belirtilmiştir.

14.2. 6111 Sayılı Kanunla Getirilen Stok Affı Uygulamasından Yararlanan Mükelleflerin Dönem Sonunda Dikkat Etmesi Gereken Hususlar

6111 sayılı Kanunun 10 uncu maddesi hükmü ile gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine (adi, kolektif ve adi komandit şirketler dahil);

İşletmelerinde mevcut olduğu halde kayıtlarında yer almayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşları yasal kayıtlarına intikal ettirmek suretiyle, kayıtlarını fiili duruma uygun hale getirmelerine,

Kayıtlarında yer aldığı halde işletmelerinde mevcut olmayan mallarını, bu Kanunun yürürlüğe girdiği ayı izleyen üçüncü ayın son iş gününe kadar fatura düzenlemeleri ve her türlü vergisel yükümlülüklerini yerine getirmek suretiyle kayıt ve beyanlarına intikal ettirmeleri ve böylece kayıtlarını fiili duruma uygun hale getirmelerine, imkân sağlanmıştır.

Benzer bir biçimde aynı Kanunun 11 inci maddesi ile de kayıtlarda yer aldığı

halde işletmede bulunmayan emtia, kasa mevcudu ve ortaklardan alacaklar için bu hesapların belirli koşulların gerçekleştirilmesiyle fiili duruma uygun hale getirilmesi de mümkün kılınmıştır.

6111 sayılı Kanunun yukarıda sıralanan hükümlerinden yararlanan mükelleflerin herhangi bir vergi kaybına neden olmamaları açısından dönem sonu itibarıyla dikkat etmeleri gereken hususlar şu şekilde özetlenebilir.

14.2.1 İşletmelerinde Mevcut Olduğu Halde Kayıtlarda Yer Almayan Mallar İçin Stok Değer Düzeltimi Hakkından Yararlanan Mükellefler

Alış faturası olmayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşların kayıtlara intikal ettirilmesine imkân veren düzenlemeden yararlanmak isteyen mükellefler, ilgili kanun hükümleri çerçevesinde işletmelerinde mevcut olduğu halde kayıtlarında yer almayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşlarını bizzat kendilerince belirlenen veya bağlı oldukları meslek kuruluşunca tespit edilen rayiç bedelle 31 Mayıs 2011 tarihine kadar bir envanter listesi ile vergi dairelerine bildirmiş bulunmaktalar. Ayrıca bildirilen bu kıymetler mükelleflerce rayiç bedeller üzerinden kanuni defterlere de intikal ettirilmişti.

Bu uygulamadan yararlanan mükelleflerin 6111 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinin (4) numaralı fıkrası hükmüne göre; uygulama kapsamına giren mallarını daha sonra satmaları halinde, defterlere kaydedilecek satış bedeli kayıtlı değerinden düşük olamayacaktır. Gerçek satış bedelinin kayda alınan bedelden düşük olması halinde, kazancın tespitinde kayıtlı bedel dikkate alınacaktır. Bir başka deyişle bu şekilde kayıtlara alınan malların satışından zarar doğamayacaktır.

Örneğin; 10.000 TL bedelle kayıtlara alınan bir demirbaşın, daha sonra 7.000 TL'ye satılması halinde, satış kazancının tespitinde satış bedeli olarak 7.000 TL yerine 10.000 TL dikkate alınacaktır.

14.2.2 Stok Affı Uygulanma Sonucunda Oluşan Değerleme Farkları Ne Şekilde Muhasebeleştirilecektir?

6111 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinin (2) numaralı bendine göre, Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerce, aktiflerine intikal ettirdikleri emtia için ayrı; makine, teçhizat ve demirbaşlar için ayrı olmak üzere pasifte karşılık hesabı açılacaktır. Belgesiz iktisadi kıymetin iktisabı için çek, senet veya başka bir değer verilmişse karşılık olarak bunlarla ilgili hesap gösterilecektir.

Emtia için ayrılan karşılık, ortaklara dağıtılması veya işletmenin tasfiye edilmesi halinde, sermayenin unsuru sayılır ve vergilendirilmez.

Öte yandan, makine, teçhizat ve demirbaşlar ayrıca envantere kaydedilecek ve 6111 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinin (2) numaralı bendine göre, ayrılan karşılık birikmiş amortisman olarak kabul edilecektir. Ancak, bu kıymetlerin satılması halinde, söz konusu karşılık tutarı daha önce gider yazılmamış olduğundan, mali karın tespitinde hasıllata dahil edilmeyecektir.

İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ise beyan ettikleri emtiayı defterlerinin gider kısmına satın alınan mal olarak kaydedeceklerdir.

Örnek: Mobilya alım-satımı ile uğraşan Gümüş Limited Şirketi, stoklarında bulunan ancak kayıtlarında yer almayan mobilyalara ilişkin envanter listesini hazırlamıştır. Genel oranda katma değer vergisine tabi olan mobilyaların kendisi

tarafından belirlenen rayiç bedeli 20.000,00 TL'dir. Şirketin bu bildirimine ilişkin muhasebe kayıtları aşağıdaki şekilde olacaktır.

_____ / _____	
153 TİCARİ MALLAR	20.000,00-TL
191 İNDİRİLECEK KDV	2.000,00-TL
525 KAYDA ALINAN EMTİA KARŞ.	20.000,00-TL
(6111 Sayılı Kanununun 10 uncu maddesi)	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	2.000,00-TL
(Sorumlu sıfatı ile ödenecek KDV)	
_____ / _____	

Bu malın satılması halinde kayıtlara intikal ettirilecek satış bedeli 20.000,00-TL'nin altında olmayacaktır.

Yukarıda da belirtildiği gibi, 6111 sayılı Kanun kapsamında stok beyanına konu edilen iktisadi kıymetin emtia değil de **makine, teçhizat veya demirbaş olması halinde bunların beyan edilen değeri** üzerinden hesaplanarak ödenen katma değer vergisinin indirimi mümkün değildir. Beyana konu edilen iktisadi kıymetin bunlardan biri olması halinde yapılması gereken muhasebe kaydına ilişkin örnek aşağıdadır.

Örnek : (A) Ltd. Şti.'nin kayıtlarında yer almayan demirbaşlarının belirlenen rayiç bedeli 100.000,00 TL'dir. Kayıtlarda yer almayan demirbaşların 6111 sayılı Kanun kapsamında envantere alınmasına ilişkin muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir:

_____ / _____	
255 DEMİRBAŞLAR	100.000,00-TL
689 DİĞER OLAĞANÜSTÜ GİD.VE ZARAR	10.000,00-TL
526 KAYDA ALINAN DEMİRBAŞLAR KARŞ.	100.000,00-TL
(6111 Sayılı Kanununun 10 uncu maddesi)	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	10.000,00-TL
(Sorumlu sıfatı ile ödenecek KDV)	
_____ / _____	

(A) Ltd.Şti. söz konusu demirbaşlarını 31.12.2011 tarihine kadar satarsa bu satıştan önce, satmadığı takdirde 31.12.2011 tarihinde aşağıdaki muhasebe kaydını yapmalıdır.

_____ / _____	
526 KAYDA ALINAN DEMİRBAŞLAR KARŞ.	100.000,00-TL
(6111 Sayılı Kanununun 10 uncu maddesi)	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	100.000,00-TL
_____ / _____	

(A) Ltd.Şti.'nin örnekteki demirbaşları 2013 yılı içinde peşin olarak 150.000,00 TL'ye satması halinde bu satışa ilişkin yukarıdaki kayıtla birlikte yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

100 KASA	177.000,00-TL
257 BİRİKMIŞ AMORTİSMANLAR	100.000,00-TL
255 DEMİRBAŞLAR	100.000,00-TL
391 HESAPLANAN KDV	27.000,00-TL
679 DİĞER O. DIŞI GEL. VE KAR	150.000,00-TL

14.2.3. Stok Affı Uygulanma Sonucunda Oluşan Değerleme Farklarının Ortaklara Dağıtımının Vergisel Sonuçları

6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun "İşletmede mevcut olduğu halde kayıtlarda yer almayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşlar" başlıklı 10 uncu maddesinin ikinci fıkrasında; "*Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler, birinci fıkra hükümleri uyarınca aktiflerine kaydettikleri emtia için ayrı, makine, teçhizat ve demirbaşlar için ayrı olmak üzere özel karşılık hesabı açarlar. Emtia için ayrılan karşılık, ortaklara dağıtılması veya işletmenin tasfiye edilmesi halinde sermayenin unsuru sayılır ve vergilendirilmez. Makine, teçhizat ve demirbaşlar envantere kaydedilir ve ayrılan karşılık birikmiş amortisman addolunur.*" **hükmü yer almaktadır.**

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b-i) ve (b-ii) alt bentlerinde, tam mükellef kurumlar tarafından tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve gelir vergisinden muaf olanlara, dar mükellef gerçek kişilere, dar mükellef kurumlara (Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilcisi aracılığıyla kar payı elde edenler hariç) ve gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan, 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben vergi kesintisi yapılması gerektiği ve karın sermayeye eklenmesinin kar dağıtımı sayılmayacağı hükümlerine yer verilmiş olup kar payları üzerinden yapılacak vergi kesintisi oranı %15 olarak belirlenmiştir.

6111 sayılı Kanunun 10 uncu maddesi hükmüne göre beyanda bulunan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine, işletmelerinde mevcut olduğu halde kayıtlarında yer almayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşları yasal kayıtlarına intikal ettirmek suretiyle işletme kayıtlarını fiili duruma uygun hale getirmelerine imkân sağlanmış; bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin anılan madde kapsamında aktiflerine intikal ettirdikleri emtia, makine ve teçhizat için pasifte açmış oldukları karşılık hesabında yer alan karşılıkları ortaklara dağıtılmaları halinde bu karşılık sermayenin bir unsuru sayılarak kâr dağıtım tevkifatı dışında tutulmuştur.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, işletmesinde mevcut olduğu halde kayıtlarında yer almayan emtiayı kayıt altına alabilmek için 6111 sayılı Kanunun ilgili hükümlerinden yararlanan mükellefler tarafından söz konusu emtia için ayrılan karşılık sermayenin unsuru olarak sayılacağından, karşılık hesabına kaydedilen tutarlar bu şirket tarafından ortaklarına dağıtılması halinde vergi kesintisi yapılmayacak ve anılan şirketin tasfiye edilmesi halinde de vergilendirilmeyecektir.

Öte yandan, 6111 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinden yararlanan şirketin hissedarı olan diğer bir şirkete söz konusu karşılık hesabından yapılan ödemeler dağıtımdan pay alan şirket için sermaye payının iadesi niteliğinde olduğundan kurum kazancına dahil edilmeyecek, ancak, bu tutarların şirket tarafından ortaklarına kar dağıtımına konu edilmesi halinde ortaklar tarafından hukuki statülerine göre kazançlarına dahil edilerek veya Gelir Vergisi Kanununun 86 ncı maddesi göz önünde bulundurularak beyan edilmesi gerekecektir.¹⁰⁹

14.3. Ortaklar Cari ve Kasa Hesabı İçin 6111 Sayılı Kanundan Yararlanılması Sonucu Meydana Gelen Zararların, Yedek Akçelerden ve Geçmiş Yıl Kârından Mahsup Edilmesinin Vergisel Sonuçları

6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 11 inci maddesinin ikinci fıkrasında;

“Kayıtlarda yer aldığı halde işletmede bulunmayan kasa mevcudu ve ortaklardan alacaklar hakkında aşağıdaki hükümler uygulanır:

a) Bilanço esasına göre defter tutan kurumlar vergisi mükellefleri, 31/12/2010 tarihi itibarıyla düzenleyecekleri bilançolarında görülmekle birlikte işletmelerinde bulunmayan kasa mevcutları ve işletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla (ödünç verme ve benzer nedenlerle ortaya çıkan) ortaklarından alacaklı bulunduğu tutarlar ile ortaklara borçlu bulunduğu tutarlar arasındaki net alacak tutarlarını bu Kanunun yayımlandığı tarihi izleyen üçüncü ayın sonuna kadar vergi dairelerine beyan etmek suretiyle kayıtlarını düzeltebilirler.

b) (a) bendi kapsamında beyan edilen tutarlar üzerinden % 3 oranında hesaplanan vergi, beyanname verme süresi içinde ödenir.

c) Bu fıkra kapsamında ödenen vergiler, gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilmez; beyan edilen tutarlar ve ödenen vergiler, kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilmez. Bu fıkra uyarınca beyan edilen tutarlar nedeniyle ilave bir tarhiyat yapılmaz.” hükmü yer almaktadır.

Konu ile ilgili olarak yayımlanan 1 seri no.lu Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Hakkında 6111 sayılı Kanun Genel Tebliğinin “*Kayıtlarda Yer Aldığı Halde İşletmede Mevcut Olmayan Kasa Mevcudu ve Ortaklardan Alacakların Beyanı*” başlıklı (C) bölümünde konuya ilişkin açıklamalar yapılmış olup, 6111 sayılı Kanunun 11/2 inci maddesi kapsamında ortaklardan alacaklara ilişkin beyan edilen tutarların “*Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar*” hesabına alınacağı ve ayrıca nazım hesaplarında takip edileceği belirtilmiş ve konu ile ilgili örnek uygulamalara yer verilmiştir.

Ayrıca, aynı bölümün “*4- Diğer Hususlar*” başlıklı alt bölümünde ise; 6111 sayılı Kanunun 11 inci maddesinin ikinci fıkrası kapsamında ödenen vergilerin, gelir ve kurumlar vergisinden mahsup edilemeyeceği, bu kapsamda beyan edilen tutarlar ile ödenen vergilerin, kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilmeyeceği ile kurumlar vergisi mükelleflerince 6111 sayılı Kanunun 11 inci maddesinin ikinci fıkrası uyarınca, yapılan beyanla ilgili olarak söz konusu tutarların ortaklara dağıtılıp dağıtılmadığına bakılmaksızın kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine yönelik ilave bir tarhiyat yapılmayacağı açıklanmıştır.

109 Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul VDB'nca verilen 05/08/2013 tarih ve 62030549-125[6-2012/4]-1178 sayılı mukteza

Yukarıdaki hüküm ve açıklamalara göre; 6111 sayılı Kanunun 11 inci maddesinin ikinci fıkrası kapsamında beyana konu edilen ve “Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar” hesabına kaydedilen tutarın, beyannamede kanunen kabul edilmeyen gider olarak kurum kazancına eklenmesi gerekmekte olup, bu Kanun kapsamında kayıtların düzeltilmesi nedeniyle ortaya çıkan zararın, izleyen yıllarda kurum kazancından indirim konusu yapılması da söz konusu değildir.

Öte yandan, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin 6/b-i numaralı bendinde ise, tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve gelir vergisinden muaf olanlara dağıtılan, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından (kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz.) % 15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Dolayısıyla, 6111 sayılı Kanunun 11/2 inci maddesi kapsamında kayıtların düzeltilmesi nedeniyle “Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar” hesabına kaydedilen tutar gerçek anlamda ticari bir zarar niteliği taşımadığından; söz konusu zararın, geçmiş yıl kârlarından veya yedek akçelerden mahsup edilmesi halinde, bu mahsup işlemi kâr dağıtımı olarak değerlendirilecek ve mahsubu yapılan tutar üzerinden de kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılacaktır.¹¹⁰

14.4. Vergi İnceleme Raporuna İstinaden Tarh Edilen Ve 6111 Sayılı Kanun Kapsamında Ödenen Kurum Stopajının Kurum Kazancından İndirimi

Bilindiği üzere ticari kazancın tespitinde iki temel ilke geçerlidir. Bunlar “dönemsellik” ve “tahakkuk esası” ilkeleridir. Tahakkuk esası ilkesinde, gelir veya giderin miktar veya mahiyet itibarıyla kesinleşmiş olması, yani geliri veya gideri doğuran işlemin eksiksiz tekemmül etmesinin yanı sıra, miktarının ve işlem den kaynaklanan alacağın veya borcun ödeme şartlarının da belirlenmiş olması gereklidir. Ticari kazancın elde edilmesi tahakkuk esasına bağlanmış olduğundan, bir gelir unsurunun özel bir düzenleme bulunmadığı sürece, mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleştiği dönem kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir. Dönemsellik ilkesi ise, bu gelir veya giderin ilgili olduğu döneme intikalinin sağlanmasıdır.

6111 sayılı Kanunun yayın tarihinden önce başlamış vergi incelemesine dayalı olarak düzenlenen vergi inceleme raporlarına istinaden tarh edilen ve 6111 sayılı Kanunun 4 üncü maddesi kapsamında yapılandırılarak 2013 yılında tamamen ödendiği belirtilen kurumlar vergisi kesintilerinin, 2013 yılı kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkündür.

Öte yandan, 6111 sayılı Kanun kapsamında yapılandırılan vergi asılları dışında kalan cezaların, gecikme faizlerinin ve/veya TEFE/ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanan tutarların ise kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamayacağı tabiidir.¹¹¹

14.5. 6111 Sayılı Kanun Kapsamında Yapılandırılarak Taksitler Halinde Ödenecek Olan TRT Paylarının Kurum Kazancından İndirimi

TRT Kurumu Genel Müdürlüğü tarafından 3093 sayılı Kanunun 4/c maddesi

110 Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı İzmir VDB'nca verilen 12/03/2013 tarih ve 84098128-125[15-2012/9]-145sayılı mukteza ile Antalya VDB'nca verilen 14/05/2013 tarih 49327596-125[KVK.2012.ÖZ.32]-114 sayılı mukteza.

111 Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Büyük Mükellefler VDB'nca verilen 16/01/2013 tarih ve 64597866-125[6-2013]-2 sayılı mukteza

hükümüne göre mükelleflerden talep edilen ve dava konusu edilmiş olan TRT paylarının, 6111 sayılı Kanun hükümlerine istinaden taksitlendirilmek suretiyle ödenmesi durumunda TRT paylarının, gecikme faizi ve faiz yerine TEFE/ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanan tutar ile takip masraflarının kurum kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapıp yapılamayacağı yapılabilecekse hangi dönemde dikkate alınacağı bir başka tartışma konusudur.

Konuya ilişkin olarak Maliye Bakanlığı'nca verilen bir muktezada özetle şu şekilde görüş bildirilmiştir.¹¹²

Ticari kazancın tespitinde "tahakkuk esas ilkesi" ve "dönemsellik ilkesi" olmak üzere iki temel ilke geçerlidir. Tahakkuk esas ilkesinde, gelir veya giderin miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleşmiş olması, yani geliri veya gideri doğuran işlemin tekemmül etmesinin yanı sıra, miktarının ve işlemde kaynaklanan alacağının veya borcun ödeme şartlarının da belirlenmiş olması gereklidir. Dönemsellik ilkesi ise bu gelir veya giderin ilgili olduğu döneme intikalinin sağlanmasıdır.

Diğer taraftan, 3093 sayılı Türkiye Radyo-Televizyon Gelirleri Kanununun; 4 üncü maddesinin (c) bendinde; nihai tüketiciye elektrik enerjisi satışı yapan lisans sahibi tüzel kişilerin, iletim, dağıtım ve perakende satış hizmetlerine ilişkin bedeller hariç olmak üzere, elektrik enerjisi satış bedelinin yüzde ikisi tutarındaki payı (katma değer vergisi, diğer vergiler, fon ve paylar ile benzeri kesintiler hariç) faturalarında ayrıca göstereceği ve bu kapsamdaki bedelleri Türkiye Radyo-Televizyon Kurumuna intikal ettireceği, 5 inci maddesinin (c) bendinde ise bu tutarların en geç tahakkuku takip eden ikinci ayın yirmibeşinde Türkiye Radyo-Televizyon Kurumunun göstereceği banka hesabına ödeneceği hükme bağlanmıştır.

Dolayısıyla, 3093 sayılı Kanun uyarınca faturalara yansıtılarak nihai tüketicilerden tahsil edilen TRT paylarının gelir olarak dikkate alınmayıp ilgili kuruma ödenene kadar "ödenen vergi ve fonlar" hesabında takip edilmesi mümkündür.

Bu hüküm ve açıklamalara göre; 3093 sayılı Kanuna istinaden elektrik üretim şirketleri tarafından nihai tüketiciye yapılan enerji satışı ile ilgili olarak hesaplanan ve 6111 sayılı Kanun kapsamında yapılandırılarak taksitler halinde ödenen TRT paylarının, önceki dönemlerde gelir hesaplarına intikal ettirilerek kurum kazancına dahil edilmiş olması şartıyla kurum kazancının tespitinde taksitlerin ödendiği dönemlerde gider olarak dikkate alınması mümkündür. Daha önce gelir olarak dikkate alınmamış TRT paylarının ise gider olarak dikkate alınmayacağı tabiidir.

Ayrıca, 6111 sayılı Kanunun 17/8 inci maddesi hükümlerinden faydalanabilmek için davalardan vazgeçilmesi nedeniyle ödenen takip masrafları gider olarak dikkate alınabilecektir.

Ancak, söz konusu TRT paylarına gecikme faizi ve faiz yerine 6111 sayılı Kanunun yayımlandığı tarihe kadar TEFE/ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutar ile taksitlendirme nedeniyle hesaplanan faiz ve varsa ödenen cezaların, kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün değildir.

¹¹² Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı İzmir VDB'nca verilen 23/11/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-125-973 sayılı mukteza

14.6. Matrah Artırımından Yararlanan Mükelleflerde Önceki Yıl Zararlarının Mahsubu

6111 sayılı Kanununun 6 ncı maddesinin (9) numaralı fıkrasında, “Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin matrah artırımında buldukları yıllara ait zararların %50’si, 2010 ve izleyen yıl karlarından mahsup edilmez.” hükmü yer almaktadır.

Bu hükme göre, mükellefler, matrah artırımında buldukları yıllara ait olup indirim konusu yapılamamış geçmiş yıl zararlarının yarısını, 2010 ve müteakip yıl karlarından mahsup edemeyeceklerdir. Söz konusu zararların diğer yarısı ise, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanununun ilgili maddelerinde yer alan esaslar çerçevesinde mahsup edilmeye devam edilecektir.

Örneğin, bir kurumlar vergisi mükellefinin 2009 yılı zararı 10.000 TL ise ve bu mükellef 2009 yılı için kurumlar vergisi yönünden matrah artırımında bulunursa, 2010, 2011 ve 2012 yıllarında zarar beyanı nedeniyle zarar mahsubundan yararlanmadığı varsayımıyla Nisan 2014’ te vereceği kurumlar vergisi beyannamesinde 2013 yılına ilişkin olarak beyan edeceği kurum kazancından 2009 yılı zararı olarak düşebileceği azami tutar $10.000,00 / 2 = 5.000$ lira olacaktır.

BEŞİNCİ BÖLÜM

KDV AÇISINDAN DÖNEM SONUNDA DİKKAT EDİLMESİ GEREKEN HUSUSLAR

Vergilendirme sürecinde mükellefler açısından dönem sonu işlemleri büyük önem taşımaktadır. Mali yıl boyunca yapılan işlemler ve bunların muhasebe kayıtlarına alınması esnasında vergisel açıdan özellik taşıyan birçok hususla karşılaşmaktadır. Dönem sonu işlemleri kavramı ilk olarak gelir ve kurumlar vergisi matrahının doğru tespiti açısından Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen değerlendirme hükümlerini akla getirmekle birlikte, değerlendirme günü itibarıyla Katma Değer Vergisi yönüyle de dikkate alınması gereken birçok husus bulunmaktadır.

Bu bölümde herhangi bir cezalı tarihyata maruz kalınmaması için Katma Değer Vergisi açısından dönem sonu işlemlerinde özellik gösteren ve dikkat edilmesi gereken hususlar açıklanacaktır.

1. BİNEK OTOMOBİLLERİN ALIŞINDA ÖDENEN KDV'nin İNDİRİMİ

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 23 No'lu KDV Genel Tebliği'nin (I) Bölümünde yer alan açıklamalar çerçevesinde mükelleflerin binek otomobillerin alış vesikalarında gösterilen ve indirim konusu yapamadığı KDV'nin gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması konusunda seçimlik hakları bulunmaktadır.

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, Kongo, Express, Combi, Partner, Caddy, Transpoter, Starex gibi (4+1) araçlar 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.

60 no'lu KDVK Sirkülerinin 10.1. bölümüne göre; 1+1, 1+3, 1+4 veya 1+7 koltuklu, şoför ve öndeki yolcunun arkasındaki kısımda emniyet kemerleri veya emniyet kemeri montajı için tertibat, koltuk ve emniyet ekipmanı montajı için sabit tertibat, aracın iç kısmının her tarafında, araçların yolcu bölümlerinde yer alan konfor özellikleri ve iç döşemeleri (örn. yer kaplamaları, havalandırma, iç aydınlatma, küllükler), iki yan panel boyunca arka camları bulunan (en arkada

yük bölümünün sağ ve sol taraflarında cam bulunsun bulunmasın); şoför ve öndeki yolcuların bölümü ile insan veya eşya taşınması için kullanılan arka bölüm arasında sabit bir panel veya bariyer bulunmayan kapalı kasa motorlu taşıtlar 87.03 pozisyonunda yer almakta olup, binek otomobiller kapsamında değerlendirilmektedir.

2. DEĞERLEME NEDENİYLE ORTAYA ÇIKAN KUR FARKLARI

Katma değer vergisinin konusunu teşkil eden işlemler ve kur farklarının matraha dahil olduğu dikkate alındığında dönem sonu itibariyle yapılan değerlendirme işlemleri nedeniyle ortaya çıkan kur farklarının KDV'ye tabi olması mümkün değildir. Değerleme vergi matrahını hesaplamaya yönelik bir işlemdir, herhangi bir teslim veya hizmet ifasını içermemektedir. KDV'ye tabi olan kur farklarına ilişkin olarak 105 seri numaralı KDV Genel Tebliğinde şu açıklamaya yer verilmiştir:

“Bedelin döviz cinsinden veya dövizde endekslenerek ifade edildiği işlemlerde, bedelin kısmen veya tamamen vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarihten sonra ödenmesi halinde, satıcı lehine ortaya çıkan kur farkı esas itibariyle 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 hesaplanacaktır.

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.”

Tebliğde yer alan açıklamalar ve Maliye Bakanlığı'nın konuya ilişkin özelgelemleri bir arada değerlendirildiğinde, sadece yapılan değerlendirme işlemleri nedeniyle ortaya çıkan kur farkları KDV'ye tabi olmayıp, döviz cinsinden vadeli satışlarda bedelin tahsil edildiği tarih itibariyle hesaplanan kur farkları ise katma değer vergisine tabi bulunmaktadır.

Diğer taraftan, değerlendirme işlemleri nedeniyle ortaya çıkan kur farklarına KDV'nin dahil mi kabul edileceği yoksa hesaplanan kur farkı tutarı üzerinden doğrudan KDV mi hesaplanacağı konusuna ilişkin olarak 60 nolu KDV Sirküleri'nin 4.5. bölümünde yer alan açıklama aşağıdaki gibidir.

a)- KDV dahil toplam bedelin dövizde endeksli olarak belirlenmesi durumunda; vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarih ile ödeme tarihi arasında ortaya çıkan kur farkı bedeline iç yüzde oranı uygulanarak,

b)- Dövizde endeksli toplam bedele KDV'nin dahil edilmemesi durumunda ise; vergiyi doğuran olay ile ödeme tarihi arasında ortaya çıkan kur farkları üzerinden lehine kur farkı ortaya çıkan mükellef tarafından düzenlenecek faturada KDV hesaplanması ve kur farkının ortaya çıktığı dönemde her iki mükellef tarafından genel esaslar çerçevesinde işlem yapılması gerekmektedir.

3. CİRO PRİMLERİ

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. Ciro primleri ise firmaların yaptıkları ek çalışmanın, çabanın sonucu ortaya çıkmaktadır. Burada bir teslim söz konusu olmayıp, KDV'nin konusuna giren bir hizmet söz konusu olmaktadır. Konu ile ilgili açıklama 26 seri numaralı KDV genel tebliği ile yapılmıştır. Söz konusu tebliğin ilgili bölümünde; *“Fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmeyip, yıl sonralarında, belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro aşıldığında (satış primi, hâsılat primi, yıl sonu iskontosu gibi adlarla) yapılan ödemeler ise katma değer vergisine tabi olacaktır. Zira, bu tür bir iskonto doğrudan satılan malla ilgili değildir. Burada söz konusu olan iskonto, firmanın yaptığı ek bir çalışmanın yada çabanın sonucu olarak doğmaktadır. Dolayısıyla yapılan iş ana firmaya karşı verilen bir hizmettir. Çünkü ana firma ile satıcı firma arasında düzenlenen sözleşmeye göre (yazılı veya sözlü), satıcı firma sözleşmenin hükümlerine uygun olarak belli bir çabayı göstermiştir ki (belli bir hizmeti vermiştir ki) ek ödemeye (iskontoya) hak kazanmıştır.”* açıklaması yer almaktadır. Dolayısıyla bu şekilde uygulanan ve KDVK'nun 4. maddesi çerçevesinde hizmet kapsamına giren işlemlere ait iskontolar, aynı Kanununun 1/1. maddesi uyarınca vergiye tabi tutulacaktır.

Bu kapsamda, fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmeyip, yıl sonunda, 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 bulduğu bu gibi durumlarda KDV Kanununun 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 bulduğu 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.**

Yurt dışındaki firmalar tarafından ödenen ciro primlerinde aynı kapsamda değerlendirilmektedir. Çünkü ödemenin niteliği değişmemekte, sadece ödemeyi yapan taraf yurt dışında bulunmaktadır.

4. TAKVİM YILI AŞILDIKTAN SONRA GELEN FATURADA YER ALAN KATMA DEĞER VERGİSİNİN İNDİRİM KONUSU YAPILIP YAPILMAYACAĞI

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 indirim 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.

Bu hükümler uyarınca, 2012 yılında ifa edilen bir hizmete ilişkin olarak aynı yıl içerisinde düzenlenen, ancak kayıtlara alınmayan faturadaki KDV nin, 2013 ve takip eden yıllarda indirim konusu yapılması mümkün değildir.¹¹³

5. SÜRESİNDE DÜZENLENMEDİĞİ İÇİN HIÇ DÜZENLENMEMİŞ SAYILAN FATURADA YER ALAN KATMA DEĞER VERGİSİNİN İNDİRİM KONUSU YAPILIP YAPILMAYACAĞI

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 özeldesini¹¹⁴ 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.” görüşüne yer verilmiş bulunmaktadır.

6. TASDİKLİ ÖN SAYFALAR YETMEDİĞİ İÇİN DEFTERİNİN TASDİKSİZ ARKA SAYFALARINA BASTIRILAN YEVMIYE KAYITLARINDA GÖSTERİLEN KDV'LERİN İNDİRİMİ

Vergi idaresi, son dönemlerde verdiği özeldelerde KDV'nin gerçekte yüklenilmiş olması ve fatura veya benzeri belgelerde ayrıca gösterilmesi, kayıtların **tasdikli** defter-i kebire 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 Özeldede; “**Yevmiye defterine yapılan kayıtların tasdikli defter-i kebire 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.

113 Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'na verilen 13/08/2012 tarih B.07.1.GİB.4.06.18.02-105-[219-8749]-827 sayılı ile mukteza.

114 Maliye Bakanlığının, 17.02.1999 Tarih ve 52/5211-44/5495 Sayılı Özeldesini.

Yargı organlarının yevmiye defterinin tasdiksiz arka sayfalarına kaydedilen faturalardaki KDV'nin indirilemeyeceğine ilişkin kararların 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 özelgeleri 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 düşünüyoruz. Konunun vergi idaresi yaklaşımı ve Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun belirtilen son kararı çerçevesinde değerlendirilmesi uygun olacaktır.

7. İMHA EDİLEN MALLARA İLİŞKİN KDV

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

Maliye Bakanlığı vermiş olduğu özelgelerde¹⁵; “çürüme, bozulma, kullanım süresinin geçmesi, hatalı üretim, hatalı dikim, renk farklılığı, leke, şirket politikası gereği gibi sebeplerle bir daha kullanıma ve/veya satılma olanağı kalmaması nedeniyle takdir komisyonu gözetiminde imha edilen malları zayi olan mal kapsamında değerlendirilemeyeceği, bunların KDV'sinin ise indirim konusu yapılabileceği” doğrultusunda görüş bildirmişti.

Ancak 05.12.2009 tarih ve 27423 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 113 Seri No'lu KDV Tebliği'nde özelgelerde bildirilen görüşten vazgeçilerek; “kulla-

115 MB'nin, 28.01.2002 tarih ve 52/5201-134/4013; 19.11.2004 tarih ve 54409; 31.10.2007 tarih ve 96771 sayılı Özelgeleri

nım süresi geçen veya diğer nedenlerle kullanılamayacak hale gelen malların ilgili mevzuat uyarınca teşkil edilen resmi komisyonlar veya Takdir Komisyonu huzurunda imha edilmesi halinde, bu malların zayi olan mal kapsamında değerlendirileceği ve bunlarla ilgili olarak yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılamayacağı" açıklanmıştır.

Buna göre örneğin ;

- İmalatta kullanılmak için alınan ancak imalata girmeden eskime, bozulma, çürüme, çatlama vb. nedenlerle kullanılamaz hale gelen ve bu nedenle imalatta veya ambalajlamada kullanılabilme vasfını yitiren hammadde ve malzeme ile ambalaj maddeleri,

- Son kullanma tarihinin geçmesi, çeşitli kimyasallar içerdiğinin tespit edilmesi gibi nedenlerle kanunen tekrar satılması mümkün olmayan ve imha edilen bisküvi, çikolata, konserve gibi gıda ürünleri,

- Sağlık Bakanlığınca kullanımının yasaklanması nedeniyle imha edilen ilaçlar ile kullanım süresi içinde formül hatası bulunan, miadının dolması veya hasar görmesi nedeniyle kullanılamaz hale gelmiş, üretimden kalkmış, insan sağlığını tehdit eden ilaçlar,

- Hatalı dikim, renk farklılığı, leke ve benzeri nedenlerle ya da şirket politikası gereği satışı mümkün olmadığından imha edilen mallar,

- Kullanım ömrünü tamamladığı için imha edilen araç lastikleri

için yüklenilen KDV indirim konusu yapılamayacaktır.

113 Seri No'lu KDV Tebliği ile yapılan bu düzenlemeye karşı Danıştay nezdinde yürütmenin durdurulması ve Tebliğin iptali talebiyle dava açılmış, Danıştay 4. Dairesi ise verdiği karar¹¹⁶ ile yürütmenin durdurulması talebini reddetmiştir.

Bu itibarla; Danıştayca alınan kararda söz konusu tebliğde hukuka aykırılık görülmediğinden, kullanım süresi geçen veya diğer nedenlerle kullanılamayacak hale gelen malların ilgili mevzuat uyarınca teşkil edilen resmi komisyonlar veya Takdir Komisyonu huzurunda imha edilmesi halinde yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılamayacağı kesinleşmiştir. Bu mallara ait yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılmış olması halinde ise, indirilen verginin imha tarihini kapsayan vergilendirme dönemine ait 1 No.lu KDV Beyannamesinin "**İlave Edilecek KDV**" satırına dahil edilmek suretiyle indirim hesaplarından çıkarılması gerekmektedir.

Son olarak 113 Nolu Tebliğden sonra BMVD'nin verdiği 07.01.2010 tarih ve 852 sayılı bir mukteza ise; "İmha edilecek muhtelif mallara ilişkin yüklenilen ve zayi olma durumu nedeniyle indirim hakkı ortadan kalkan KDV'nin kurumlar vergisinin hesaplanmasında gider yada maliyet unsuru olarak dikkate alınması mümkün değildir" denilmekte, bu suretle KDV'nin de gider yazılamayacağı vurgulanmaktadır.

8. DEĞERİ DÜŞEN MALLARA İLİŞKİN KDV

113 Seri No'lu KDV Tebliği'nde "kullanım süresi geçen veya diğer nedenlerle kullanılamayacak hale gelen malların ilgili mevzuat uyarınca teşkil edilen resmi komisyonlar veya Takdir Komisyonu huzurunda imha edilmesi halinde, bu malların zayi olan mal kapsamında değerlendirileceği ve bunlarla ilgili olarak yüklenilen

116 Dn.4.D.'nin, 20.07.2010 tarih ve E.2010/688 sayılı Kararı.

nilen KDV'nin indirim konusu yapılamayacağı" şeklindeki görüşün aksine malın tamamen yok olmaması, ancak değerinde önemli derecede düşüklük meydana gelmesi halinde malın zayı olması hükümleri geçerli olmayacaktır.

Bu durumda malların zayı olması değil, düşük bedelle veya zararına satışı söz konusu olacağından, bu malların iktisabı dolayısıyla yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılabileceği tabiidir.

Örneğin;

- Üretim esnasında renginde problem olan gıyecelerin,
- Yangın sonucu tamamen yok olmayan ve ekonomik değeri olan yedek parça ve malzemelerin,

daha düşük bir fiyatla satılması halinde, bunlar nedeniyle yüklenilen KDV'nin tamamı indirim konusu yapılabilecektir.

9- ÇALINAN VE KAYBOLAN MALLARA İLİŞKİN KDV

Çalınan veya kaybolan malların zarar yazılabileceğine dair vergi kanunlarında herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Çalınan veya kaybolan malların kıymeti düşen emtia olarak değerlendirilmesi ve vergi matrahı ile ilişki kurulması da mümkün değildir.

Çalınan ve kaybolan mallar işletme için sermayede vukua gelen bir eksilme olarak kabul edilmekte ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 88. maddesi uyarınca gider olarak dikkate alınmamaktadır.

Çalınan veya kaybolan malları mükellefler polis kayıtları vb. belgeler ile kanıtlanabiliyorsa, çalınan mallar maliyet bedeli üzerinden kanunen kabul edilme-yen gider olarak kaydedilmelidir. (Ayrıca KDVK Md. 30/c)

Çalınma olayının polis kayıtları vb. kayıtlar ile kanıtlanamaması halinde ise çalınan malın emsal satış bedeli ile değerlendirilerek ortaklara satış gibi işlem yapılması gerekmektedir. Bu işlem ile ilgili olarak, ayrıca katma değer vergisi hesaplanması gerekecektir.

10. FIRE SONUCU MEYDANA GELEN KAYIPLARA İLİŞKİN KDV

Fire, bir malın imalat sürecinde veya tüketiciye arzına kadar kendi doğal akışı içinde uğradığı fiziksel kayıp olarak tanımlandığından, imalat sırasında veya sonrasında meydana gelen firelerin zayı olan mal kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Bu durumda, daha önce indirim konusu yapılan KDV'nin de düzeltilmesine gerek yoktur. Ancak, yasal düzenleme veya ilgili mesleki kuruluşlar tarafından belirlenen fire miktarını aşan kayıplara ilişkin giderlerin, Gelir veya Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indiriminin kabul edilmemesi halinde, bu giderler dolayısıyla yüklenilen KDV'nin de indirim konusu yapılması mümkün değildir.

Örneğin;

- Akaryakıtın depolanması sırasında ortaya çıkan ve ilgili kuruluşlar tarafından belirlenen oranlar dahilindeki kayıplar,
- Balık çiftliklerinde balık üretimi esnasında pazarlama aşamasına ulaşmaya kadar geçen süreçte, balık üretim ve besleme firesi olarak oluşan balık ölümleri,

- Tavuk çiftliklerinde, üretimin doğal sonucu olarak ortaya çıkan kayıplar,
 - Hazır giyim eşyası dikiminde veya ayakkabı yapımında üretim sürecindeki kesme, biçme, dikme gibi işlemlerin doğal sonucu olarak ortaya çıkan kayıplar
- fire olarak değerlendirilmekte olup, bunlara ilişkin olarak yüklenilen KDV indirim konusu yapılabilecektir.

11. KASA VE ORTAKLAR CARİ HESABINA FAİZ HESAPLANMASINDA KDV'NİN DURUMU

Vergi incelemelerinde 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 güdülmeden 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 adlandırma 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 ko-

nusu olarak yapıp yapılmadığı, işletmenin kuruluş gayesi ve bu gayeyi gerçekleştirmek için yapmakta olduğu işlem veya işlemlere bakılarak belirlenecektir. Esas işgal konusu borç para alıp vermek olmayan şirketlerin gerek kullanıldığı yabancı kaynaklardan gerekse özkaynaklarından 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.

12. ÖRTÜLÜ SERMAYE ÜZERİNDEN HESAPLANAN VE DAĞITILMIŞ KAR PAYI OLARAK DEĞERLENDİRİLEN TUTARLARDA KDV

Bilindiği üzere örtülü sermayeye ilişkin faiz ve benzeri ödemeler ile transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü yoldan dağıtılan kazançlar bir yandan kanunen kabul edilmeyen gider iken diğer yandan bu ödemelerin hesap döneminin son günü itibariyle dağıtılmış kar payı sayılmaktadır.

KVK'nın 12/7. maddesi ve KDVK'nın 1. maddesi birlikte değerlendirildiğinde, örtülü sermaye üzerinden yapılan veya hesaplanan faiz ve benzeri ödemeler gelir ve kurumlar vergisi kanunlarının uygulanmasında gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibariyle dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılmaktadır.

Yani mevcut yasal düzenlemelere göre, örtülü sermaye üzerinden hesaplanan tutarlar dönem sonu itibariyle iştirak kazancı veya kâr payı olarak kabul edilmektedir. KDVK'nın 1. maddesinde KDV'nin konusunu teşkil eden işlemlere yer verilmiş olup, iştirak kazançları veya kâr payları katma değer vergisinin konusuna girmemektedir.

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 09.06.2008 tarih ve 17363 sayılı özalgede de örtülü sermaye faizlerinin KDV'ye tabi olmadığı belirtilmiştir.

Ancak son olarak Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilen 18.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.0.01.55-130-14 sayılı özalgede de;

“.....

Buna göre, ana ortak veya ilişkili firmalar arasındaki borç verme işlemleri, KDV Kanununun 1/1 inci maddesine göre finansman hizmeti olarak değerlendirilmekte ve bu işlemler nedeniyle hesaplanacak faiz tutarları KDV ye tabi bulunmaktadır. Kurumlarla ilişkili kişiler arasında gerçekleşen ticari faaliyetlerin sonradan Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulanmasında örtülü sermaye olarak değerlendirilerek dağıtılmış kar payı sayılması, KDV açısından işlemin finansman temin hizmeti olmasını etkilememektedir.

Ayrıca, Kurumlar Vergisi Kanununun 12 nci maddesi çerçevesinde örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkı ve benzeri giderlerin kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması kabul edilmediğinden bu giderler dolayısıyla ödenen KDV nin de, KDV Kanununun 30/d maddesi uyarınca indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.”

denilmek suretiyle örtülü sermaye faizlerinin KDV'ye tabi olduğu şeklinde görüş değişikliğine gidildiği görülmektedir.

13. GRUP ŞİRKETLERİNDE ALINAN BANKA KREDİSİNİN VE DAMGA VERGİLERİNİN YANSITILMASINDA KDV

Grup şirketleri tarafından alınan banka kredisinin taksitlerinin (faiz ve kur farkı vs. dahil) diğer grup firmasına yansıtılması işlemi 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.

Aynı şekilde taraflardan birinin ödediği **damga vergisini** diğer tarafa fatura ile yansıtmasında KDV hesaplanmayacaktır.

Finansal Kiralama Şirketlerinin, kiracılarına yansıttıkları Motorlu Taşıtlar Vergisi ve emlak vergileri finansal kiralama sözleşmesinde geçerli oran üzerinden KDV'ye tabi tutulacaktır.

14- TAZMİNAT ve CAYMA BEDELİ ÖDEMELERİNİN KDV KARŞISINDAKİ DURUMU

60 no'lu KDV Sirkülerinin 1.2. numaralı "Tazminatlar" başlıklı bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde;

Herhangi bir teslim veya hizmetin karşılığı olarak ortaya çıkmayan tazminat ve benzeri ödemeler prensip olarak KDV'nin konusuna girmemektedir.

Bu kapsamda, işin sözleşme şartlarına uygun yapılmaması, işin verilen süre içerisinde tamamlanmaması, sözleşmenin feshedilmesi gibi nedenlerle tazminat, cayma bedeli vb. adlarla yapılan cezai şart mahiyetindeki ödemeler herhangi bir teslim veya hizmetin karşılığı olmadığından KDV'nin konusuna girmemektedir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 2009/154 sayılı Uygulama Tamimine göre de, "Şirket zararının tazmini amacıyla yurt dışında mukim olan dolaylı ortak tarafından şirkete yapılacak tazminat ödemeleri herhangi bir teslim veya hizmetin karşılığı olmadığından KDV'ye tabi olmayacaktır."

Konuya ilişkin olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir muktezada¹¹⁷ Kira sözleşmesi devam etmekte iken, işyeri sahibinin talebi üzerine işyerinin boşaltılması karşılığında alınan bedelin herhangi bir mal teslimi veya hizmet ifası karşılığında alınmış bir bedel olmayıp bir nevi cayma bedeli olması nedeniyle söz konusu bedel üzerinden KDV hesaplanmasına gerek bulunmadığı yönünde görüş bildirilmiştir.

15. PEŞİN TAHSİL EDİLEN YILLIK OKUL VE DERSHANE ÜCRETLERİNİN KDV AÇISINDAN BEYAN EDİLECEĞİ 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.

117 Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul VDB'nca verilen 03/09/2013 tarih 79690095-130-9 sayılı ile mukteza

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.

Vergi İdaresinin görüşü de bu doğrultuda olup İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 18.05.2007 tarih ve 229–3705 sayılı görüş buna örnektir.

16. İHRACAT FATURASI TARİHİ İLE FİİLİ İHRAÇ TARİHİNDE YIL FARKLILAŞMASI OLMASI DURUMUNDA KDV İSTİSNASININ UYGULANACAĞI VE BEYAN EDİLECEĞİ DÖNEM

İhracat işleminin gerçekleşebilmesi için gerekli şartlardan birisi de, ihracata konu malın yurt dışındaki bir alıcıya veya serbest bölgedeki bir müşteriye ya da yetkili gümrük antreposuna teslim edilmesidir. Nitekim 19 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde; "Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 12/1-b maddesine göre bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için teslim konusu malın Türkiye Cumhuriyeti gümrük hattından geçerek bir dış ülkeye vasıl olması gerekmektedir." ifadesi yer almaktadır.

Ayrıca İstanbul Defterdarlığı tarafından verilen bir mukteza'da; "Buna göre, ihracat tesliminin gerçekleştiği tarih intaç tarihi değil, malın gümrük hattından geçtiği sırada çıkış gümrüğüne belirlenen ve gümrük beyannamesindeki "gümrük hattını çıkış tarihi" olarak kabul edileceğinden ihracatın ve iade tutarının bu çıkış tarihine ait KDV beyannamesinde gösterilmesi gerekmektedir." denilerek bu hususa vurgu yapılmıştır.

Yine aynı makam tarafından verilen bir başka Mukteza'da da; "Ancak, ihracat işlemlerinde malın gümrük bölgesinden çıktığı tarih itibarıyla satış gerçekleştiğinden gelirin de bu tarih itibarıyla tahakkuk ettiğinin kabul edilmesi gerekir. İhracat işlemlerinde faturanın önce düzenlenmiş olmasının kurumlar vergisi açısından gelirin elde edildiği döneme etkisi yoktur.

Gelirin elde edildiği dönemin tespiti açısından ihracat işlemlerinde vergiyi doğuran olay, malın sevkine ilişkin işlemlerin bitirildiğini ifade eden intaç tarihinde değil, malın gümrük bölgesinden çıktığı tarihte vukuu bulmaktadır. Bu durumda, ihracattan doğan kazancının malın gümrük bölgesinden çıktığı tarih esas alınarak dönem kazancı ile ilişkilendirilmesi gerekir." hükmüne yer verilmiştir.

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, 107 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde, *"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 dövizlerin 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 gözönüne 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 20.12.2012 tarihinde açılan malların 07.01.2013 tarihinde fiilen ihraç edilmesi ve gümrük çıkış beyannamesi kapatılması halinde, ihracat belgeleri GVK ve KVK yönünden 2013 yılının geliri olarak KDV istisnası da 2013 Ocak KDV beyannamesi ile beyan edilecektir.

17. ALACAK TUTARININ KDV İÇERDİĞİ DURUMDA ŞÜPHELİ VE DEĞERSİZ ALACAK UYGULAMASI

Uygulamada kredili mal veya hizmet satışları üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin tahsilinin şüpheli hale geldiği durumda karşılık ayrılıp ayrılmayacağı 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 beyannamelelerinde beyan edilmesi halinde mümkün olacaktır.” ifadesine yer verilmek suretiyle alacağın ilgili dönem kayıtlarına girmiş olması ve KDV beyannamelelerinde 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 vesika-ya 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 iştigal eden işletmelere ait olmalıdır.
- Alacak ticari işle veya işletmeyle ilgili olmalıdır.
- Alacağın tahsili, kazai bir hükme (yargı kararı) veya kanaat verici bir vesika-ya 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.

18. İTHALATÇI LEHİNE YAPILAN FİYAT İNDİRİMİNDE KDV

Bilindiği üzere, yurt dışında bulunan ilişkili kişilerle işlem yapan firmalar arasında sıklıkla karşılaşılan bu uygulamada şirketler tarafından uygulanan transfer fiyatlandırması politikaları gereğince, fiyat farklılıklarına ilişkin düzeltme aracı olarak alacak notu (veya borç notu) kullanılmaktadır. Söz konusu belgelerin şirketlerin ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde ithalat fiyatının emsallere uygunluğunu sağlamak amacı ile kullanıldığı belirtilmekle birlikte yurt dışındaki ilişkili kişiden alınan alacak notu karşılığında ithalatçı firmanın yurt dışındaki ana firmadan alacağı artarken; borç notu karşılığında ithalatçı firmanın yurt dışındaki ana firmaya olan borcu artmakta ve dolayısıyla kârlılığı azalmaktadır.

Özellikle yurt dışında yerleşik şirketlerin grup firması niteliğinde ya da anabanyii niteliğinde Türkiye’de mukim firmaların yurt dışında ana firmadan ithal ederek yurt içinde satış, pazarlama ve dağıtımını yapılan malların fiyatlarında ya rekabette öne geçebilmek ve Türkiye’deki satışları artırmak amacıyla da fiyat düzeltmesi bir başka deyişle yurt dışında yerleşik şirketçe gönderilen alacak notlarına (credit note) istinaden ciddi indirimler yapıldığı sıklıkla görülmektedir.

Bahse konu fiyat düzeltmelerinin KDV’ne tabi olup olmadığı hususunda İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 08.09.2006 tarih ve 7055 sayılı muktezası ile Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 12.03.2008 tarih ve 6801 sayılı bir başka muktezasında özetle:

“Yurt dışından ithal edilen emtialar için fiili ithal tarihinden sonra satıcı tarafından ithalatçı lehine fiyat indirimi yapılması katma değer vergisinin konusuna girmemektedir. Ancak, katma değer vergisi kapsamına girmese dahi alış iskontosu ile ilgili olarak yurt dışındaki satıcıya yönelik KDV ihtiva etmeyen bir fatura düzenlenmesi ve bu faturanın da kayıtlara intikal ettirilmesi ve düzenlenen fatura ile birlikte fiyat indirimine yönelik olarak

gönderilen creditnemo vb. yazıların zamanaşımı süresine bağlı olarak muhafaza edilmesi gerekir.” görüşüne yer verilmiş bulunmaktadır.

Diğer taraftan İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 27.08.2013 tarih ve 39044742-KDV.1-1357 sayılı güncel bir muktezasında ise özetle ;

“Fiili ithal tarihinden sonra yurtdışındaki firmanın alış iskontosu nedeniyle göndereceği “credit note” belgesine istinaden Türkiye'deki firma lehine bir fiyat indirimi yapılması durumunda, yapılan indirimler nedeniyle işlemin matrahında değişiklik vuku bulmakta olup, bu değişikliğin Kanunun 35 inci maddesi hükümlerine göre düzeltilmesi gerekmektedir.

Bu itibarla, söz konusu malların ithali sırasında ödenen KDV tutarlarının indirim konusu yapıldığı hususu da dikkate alınarak, mal bedelinde meydana gelen değişikliğe paralel olarak indirim tutarları da düzeltilecektir.

Bu düzeltme işlemi, matrahta değişikliğin vuku bulduğu vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesinde fazladan indirilen tutar, “ilave edilecek KDV” satırında beyan edilmek suretiyle yapılacağından, yurtdışındaki satıcı adına fatura düzenlenmesine ve indirim tutarı üzerinden KDV hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır. Öte yandan, düzeltme sonucu “ilave edilecek KDV” satırında beyan edilen KDV tutarının indirim hesaplarına alınması mümkün bulunmaktadır.”

görüşüne yer verilmiştir.

19. KAYBOLAN FATURA YERİNE ASLI GİBİDİR ŞERHİ DÜŞÜLEN FATURA ÖRNEĞİNE İSTİNADEN KDV İNDİRİMİ

Aslı kaybolan faturaların yerine aslı gibidir şerhi düşülen fotokopi faturalara istinaden KDV indiriminden yararlanılıp yararlanılmayacağına ilişkin olarak Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nca verilen 17.09.2007 tarih ve 17820 sayılı muktezada aşağıdaki görüşe yer verilmiş bulunmaktadır.

Kaybolan faturanın yerine kayıtlara uygun **noterden tasdikli** bir örneğinin kullanılması mümkün bulunmaktadır. (Bu örnek üzerine, “Zayı olan aynı tarih ve sayıyı taşıyan fatura aslı yerine kullanılmak amacıyla tasdik edilmiştir.” şeklinde noterce şerh düşülmesi gerekir.)

Öte yandan muhtelif sebeplerle kaybolan faturanın yerine geçen noter onaylı örneğinin kanuni defterlere kaydedilmesi şartıyla söz konusu faturada bulunan KDV'nin indirim konusu yapılacağı da tabiidir.

Diğer taraftan kaybolan fatura asılları yerine sadece faturayı düzenleyen firma yetkilileri tarafından onaylanan örneği şirket kayıtlarına intikal ettirilemeyecek ve söz konusu faturalarda yer alan Katma Değer Vergileri indirim konusu yapılamayacaktır.

20. ARSA SAHİBİ ADINA FATURASI DÜZENLENEN YAPI DENETİM HİZMET BEDELİNİN MÜTEAHHİT ŞİRKETÇE GİDER OLARAK KAYDEDİLMESİ VE KDV İNDİRİMİ

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 08.06.2007 Tarihli Mukteza da; “Yapı Denetim Kanunu ve ilgili yönetmelik hükümleri uyarınca faturası yapı sahibi adına düzenlenen yapı denetim hizmet bedelinin; kat karşılığı inşaat yapan şirketinizce gider olarak kaydedilmesi ya da inşaat maliyetlerine intikal ettirilmesi mümkün olmadığı gibi, söz konusu fatura üzerinde gösterilen

katma değer vergisinin Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29/1-a maddesine göre hesaplanan katma değer vergisinden indirilmesine yasal açıdan imkân bulunmamaktadır." Görüşüne yer verilmiş bulunmaktadır.

Aynı konuya ilişkin olarak Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nca verilen 08.09.2008 tarih ve 3280 sayılı bir başka muktezada da özetle; "Bu hükümler uyarınca, yapı denetim hizmet bedeli olarak müteahhit tarafından ödenerek arsa sahibi adına faturası düzenlenen bedeller ile yine arsa sahibi adına kesilen faturalardaki, harç ve tahsilat makbuzları ve buna benzeri gider belgelerindeki bedeller müteahhidin ticari faaliyeti ile ilişkilendirilemeyecek olup, Gelir Vergisi Kanununun 40'inci maddesine göre müteahhidin ticari kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir." görüşüne yer verilmiştir.¹¹⁸

Diğer taraftan aynı konuya ilişkin olarak Maliye Bakanlığı görüş değiştirmeden önce bizimde katıldığımız Adana Vergi Dairesi Başkanlığı'nın, 11.03.2008 tarih ve 326 sayılı Özelgesindeki görüşe göre ise;

- İnşaatın yapı denetimi için yapı denetim firmasına ödenecek hizmet bedellerinin arsa sahibi adına müteahhit firmanın banka hesabından ödenmesi,
- Düzenlenen fatura muhteviyatı ile ilgili açıklama bölümüne fatura bedelinin müteahhit firma tarafından ödendiği ibaresinin yazılması,
- Kat karşılığı inşaat sözleşmesine 4708 sayılı Yapı Denetimi Hakkındaki Kanun gereğince zorunlu olarak yapı denetim şirketine arsa sahibi adına yapılacak denetim hizmet bedellerinin müteahhit firma tarafından ödeneceği hususunda bir madde eklenmesi şartıyla,

Yapı denetim şirketine yapımıcı firma tarafından yapılan ödeme karşılığı arsa sahibi adına düzenlenen belgenin gider yazılması ve KDV'nin de indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

21. ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNDE KDV MATRAHI

Arsa karşılığı inşaat işlerinde KDV uygulamasına ilişkin olarak gerekli açıklamalar 30 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin D bölümünde yapılmıştır.

Arsa karşılığı inşaat işlerinde iki ayrı teslim söz konusudur. Bunlardan birincisi, arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi; ikincisi ise müteahhit tarafından arsaya karşılık olarak arsa sahibine bağımsız birim (konut veya işyeri) teslimidir.

Arsa karşılığı inşaat işlerinde vergiyi doğuran olay, müteahhidin arsa karşılığı konut, işyeri gibi bağımsız birimleri arsa sahibine teslimiyle gerçekleşmektedir. Bu tarih itibarıyla arsa açısından da vergiyi doğuran olay vuku bulunmaktadır. Taşınmazda teslim kural olarak tapuya tescil ile gerçekleşmekle birlikte, tapuya tescilden önce bağımsız birimlerin alıcının tasarrufuna terk edilmesi durumunda da vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir.

Dolayısıyla, arsa sahibinin arsa tesliminin ticari nitelikli olması durumunda arsa için, müteahhidin ise arsa sahibine teslim ettiği bağımsız birimler için, vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarih itibarıyla eş zamanlı olarak fatura düzenlemesi gerekmektedir.

¹¹⁸ Aynı görüşü paylaşan diğer muktezalar: İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 22.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-401 sayılı ile İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 22.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK-40-811 sayılı muktezaları.

Buna göre;

Arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarihte, müteahhide yapılan bu arsa teslimi nedeniyle düzenlenecek faturada arsa karşılığı alınan bağımsız birimlerin emsal bedeli (arsa payı dahil) üzerinden genel oranda KDV hesaplanması gerekmektedir.

Arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde arızı faaliyet olarak arsasını bağımsız birimler karşılığında müteahhide tesliminde KDV uygulanmayacaktır.

Vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarihte, müteahhitten arsa sahibine yapılacak bağımsız birim teslimleri için müteahhit tarafından düzenlenecek faturada bağımsız birimin niteliğine göre emsal bedeli (arsa payı dahil) üzerinden % 1 veya % 18 oranında KDV hesaplanması gerekmektedir.

Öte yandan, her iki teslimde de işlem bedelinin emsaline göre açıkça düşüklük göstermesi halinde KDV Kanunu'nun 27/3 üncü maddesine göre işlem yapılacağı tabiidir.

22. HASILAT PAYLAŞIM ESASLI İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ

Uygulamada "hasılat paylaşımı", "gelir paylaşımı" vb. şekillerde düzenlenen sözleşmeler uyarınca yapılan işlerde, inşa edilen bağımsız birimler yerine bunların hasılatı paylaşılmakta olup, bu tür sözleşmeler gereğince yapılan işlerin de 30 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde düzenlenen "arsa karşılığı inşaat" olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Bu çerçevede;

Bağımsız birimlerin üçüncü şahıslara satışında, vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarihte sadece müteahhit tarafından üçüncü şahıslara fatura düzenlenecek, faturada gösterilen toplam bedel üzerinden bağımsız birimin niteliğine göre % 1 veya % 18 oranında KDV hesaplanarak beyan edilecektir.

Arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarih itibarıyla hasılattan kendisine kalan pay için müteahhide arsa satış faturası düzenleyecek, fatura bedeli üzerinden genel esaslara göre KDV hesaplayarak beyan edecektir. Arsa tesliminin, KDV'nin konusuna girmemesi veya KDV'den istisna edilmiş olması halinde bu teslimde KDV hesaplanmayacaktır.

23. KOSGEB'İN GERİ DÖNÜŞÜMSÜZ OLARAK SAĞLADIĞI DESTEKLER

KOSGEB tarafından nitelikli eleman istihdamı ve yurtiçi fuarları finansal programı gibi geri dönüşümsüz olarak firmalara yapılan ödemeler bir teslim ve hizmetin karşılığı olarak ortaya çıkmadığından KDV'nin konusuna girmemektedir.

24. KAZA YAPAN TAŞITLAR İÇİN SİGORTA ŞİRKETİNDEN ALINAN HASAR BEDELLERİNDE KDV UYGULAMASI

24.1. ARACIN TAMİR BEDELİNİN ÖNCE SAHİBİNCE ÖDENİP, SONRA SİGORTA ŞİRKETİNDEN TALEP EDİLMESİ DURUMU

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nce Hazine Müsteşarlığı Sigorta Genel Müdürlüğü'ne verilen 16.09.2002 tarih ve 037987 sayılı muktezaya göre;

“Hasar gören iktisadi kıymetin hasarının sigortalı tarafından giderilmesi ve buna ilişkin bedelinde sigortalı tarafından ödenmesi durumunda faturanın sigortalı adına düzenlenmesi gerekir.

Bu durumda, sigortalının hasar gören iktisadi kıymetin zararının telafisi için piyasadan yaptığı alımlarda ödediği katma değer vergisi dahil bedelin, katma değer vergisi mükellefi sigortalı tarafından yansıtma faturası düzenlenerek sigorta şirketine aktarılması ve katma değer vergisine tabi bu masrafların aktarılması için de faturada katma değer vergisinin ayrıca gösterilmesi gerekmektedir.”

24.2. ARACIN TAMİR BEDELİNİN SİGORTA ŞİRKETİNCE DOĞRUDAN TAMİRCİYE ÖDENMESİ DURUMU

Sigorta şirketinin sigortalı ile hiç ilişkilendirmeksizin hasarlı binek otomobili kendisinin tamir ettirmesi halinde, sigortalının yapması gereken herhangi bir husus bulunmamaktadır. Binek otomobilin tamirini yapan yetkili servisler veya tamirciler faturayı sigorta şirketi adına düzenleyecekler ve KDV hesaplayarak faturada ayrıca göstereceklerdir. Sigorta şirketi, KDV dahil fatura bedelini tamiri yapan mükellefe ödeyecek, KDV dahil fatura bedelini gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alacaktır.

24.3. HASAR TUTARINA BAKILMAKSIZIN SİGORTA ŞİRKETİNCE MAKTU ÖDEME YAPILMASI DURUMU

Konuya ilişkin olarak Maliye Bakanlığı'nca verilen 08.06.1998 tarih ve 21421 sayılı Özelgede; “Sigorta şirketinin, yapılan sözleşmeye göre hasara uğrayan sigortalı binek otomobili eski durumuna getirmek yerine hasarın tutarına bakmaksızın kaza başına belli bir miktarda ödeme yapması durumunda, yapılan ödeme tazminat olup, KDV'ye tabi değildir. Dolayısıyla, anılan tazminat bir teslim ve hizmetin karşılığını oluşturmaması nedeniyle KDV hesaplanmaması ve sigorta şirketi adına düzenlenecek faturada gösterilmemesi gerekmektedir. Çünkü, tazminat, KDV'nin konusuna girmemektedir.” görüşüne yer verilmiş bulunmaktadır.

Öte yandan, işletme aktifine kayıtlı aracın tamiri nedeniyle yüklenen KDV, mükellefin kendi faaliyetleri ile ilgili gider niteliğini taşıdığından indirim konusu yapılabilecektir.

25. YAP-İŞLET-DEVRET MODELİ ÇERÇEVESİNDE KURULAN, BELİRLİ BİR SÜRE İŞLETİLEN TESİSLERİN İŞLETME SÜRESİ SONUNDA İLGİLİ KURUMA DEVRİNDE KDV

60 no'lu KDV Sirkülerinin 1.5. numaralı bölümünde;

“KDV Kanunu'nun 27/1 inci maddesinde, bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrahın, işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücreti olduğu, 27/2 nci maddesinde bedelin emsal bedeline veya emsal ücretine göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple

açıklanamadığı hallerde de matrah olarak emsal bedeli veya emsal ücretinin esas alınacağı hükmüne yer verilmiştir.

3996 sayılı Kanun kapsamındaki yap-işlet-devret modelinde ilgili kurumca süre sonunda tesisin kendisine devri karşılığında işleticiye doğrudan bir bedel ödenmemektedir. Bir finansman türü olan bu modelde işletici tesisin devrine ilişkin bedeli, tesisi sözleşme ile öngörülen süre içinde işletmek suretiyle elde ettiği kazanç ile karşılamaktadır.” açıklaması yer almaktadır.

Bu çerçevede, yap-işlet-devret modelinde, süre sonunda tesisin işletici tarafından ilgili kuruma tesliminde emsal bedel üzerinden KDV aranılmayacaktır.

26. ÇEKİLİŞ SONUCU VERİLEN HEDİYELERİN KDV KARŞISINDAKİ DURUMU

Firmalarca daha çok yıl sonlarına doğru düzenledikleri kampanyalar çerçevesinde çekiliş yapılmak suretiyle belirlenen müşterilere hediyeler verilmesi sıklıkla rastlanılan bir durumdur. Bu çerçevede hediye teslimleri için düzenlenecek olan faturalarda katma değer vergisi (KDV) hesaplanıp hesaplanmayacağı hususu tereddüde yol açabilmektedir.

Bilindiği üzere KDV Kanununun 1/1 maddesinde, Türkiye’de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV ye tabi olduğu; 2 inci maddesinde teslimin bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlere devredilmesi olduğu; 3 üncü maddesinde ise, vergiye tabi malların her ne suretle olursa olsun vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesinin teslim sayılan haller kapsamında olduğu hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan 50 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde, bir malın yanında ayrıca bir bedel tahsil edilmeksizin başka bir malın verilmesi veya numune ya da eşantyon mallar verilmesi şeklinde ortaya çıkan teslimlerin KDV karşısındaki durumuna ilişkin açıklamalar yapılmış ve bu teslimler nedeniyle yüklenilen KDV nin indirimine ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir.

Buna göre; alışveriş yapan müşterilere çekilişle verilecek olan promosyon niteliğindeki hediyelerin tesliminde KDV hesaplanmayacaktır. Bu teslimler nedeniyle yüklenilen KDV nin ise 50 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.¹¹⁹

27. FİNANSAL KİRALAMA YOLUYLA KİRALANAN BİNEK OTO İÇİN ÖDENEN KDV’NİN İNDİRİMİ

3226 sayılı Finansal Kiralama Kanununun 4 üncü maddesinde, finansal kiralama sözleşmesinin, kiralayanın, kiracının talebi ve seçimi üzerine üçüncü kişiden satın aldığı veya başka suretle temin ettiği bir malın zilyetliğinin, her türlü faydayı sağlamak üzere ve belli bir süre feshedilmemek şartı ile kira bedeli karşılığında, kiracıya bırakılmasını öngören sözleşme olduğu; 9 uncu maddesinde de; finansal kiralama konusu malın mülkiyetinin kiralayan şirkete ait olduğu; ancak taraflarca sözleşmede, sözleşme süresi sonunda kiracının malın mülkiyetini satın alma hakkını haiz olacağını kararlaştırılabileceği hüküm altına alınmıştır.

KDV Kanununun 30/b maddesinde ise; faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralınması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu

¹¹⁹ Erzincan Defterdarlığı'nın 23.07.2013 tarih ve 61316220-2012/03/KDV/50 No'lu GT-6 sayılı muktezası

amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen KDV nin, mükelleflerin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV den indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, finansal kiralama işleminin süre bitiminde malın mülkiyetinin kiracıya geçmesi durumunda, binek otomobillerine ait yüklenilen KDV nin indirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Sözleşme sonunda malın kiraya verende kalması durumunda ise söz konusu işlem bir kiralama hizmeti olarak değerlendirileceğinden, kira tutarları üzerinden ödenen KDV indirim konusu yapılabilecektir.¹²⁰

Öte yandan, finansal kiralama yöntemi ile kiralanan aracın işte kullanılması şartı ile kullanım aşamasındaki akaryakıt, bakım ve benzeri giderler nedeniyle yüklenilen KDV nin indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

28. ŞİRKET PERSONELİNDEN KİRALANAN BİNEK OTO VE MOTOSİKLETLER ÖDENEN KİRALARIN KDV KARŞISINDAKİ DURUMU

Bilindiği gibi 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1/3-f maddesine göre, Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralınması işlemleri katma değer vergisi (KDV) ne tabi bulunmaktadır.

Aynı Kanunun 9/1 inci maddesinde, gerekli görülen hallerde Maliye Bakanlığının, vergi alacağına emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği,

29/1-a maddesinde, mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV den, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV ni indirebilecekleri,

Konuyla ilgili olarak yayımlanan 117 Seri No lu KDV Genel Tebliğinin "Kiralama İşlemleri" başlıklı bölümünde;

"KDV Kanununun (1/3-f) maddesine göre, Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiraya verilmesi işlemleri KDV nin konusuna girmektedir.

Buna göre, söz konusu mal ve hakların kiraya verilmesi işlemi, ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde verilen bir hizmet olmasa dahi KDV ye tabi olacaktır.

Bu kiralama işlemleri ile ilgili KDV;

- Kiraya verenin başka faaliyetleri nedeniyle KDV mükellefiyetinin bulunmaması (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dâhildir),

- Kiracının KDV mükellefi olması (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dâhil değildir), şartlarının birlikte var olması halinde, kiracı tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir.

KDV ye tabi olan kiralama işlerinde kiraya verenin başka faaliyetleri dolayısıyla KDV mükellefi olması halinde, sorumluluk uygulaması söz konusu olmayacak; kiraya veren, kiralama faaliyetlerine ait KDV yi diğer faaliyetleri ile birlikte genel esaslara göre beyan edecektir. Faaliyetleri sadece 2 No lu KDV beyannamesi vermelerini gerektirenler bu kapsamda mütalaa edilmeyecektir.

Yukarıda belirtilenler hariç kiracının KDV mükellefi olmaması halinde de (fa-

aliyetleri sadece 2 No lu KDV beyannamesi vermelerini gerektirenler de bu kapsamda mütalaa edilecektir) kira bedeli üzerinden hesaplanan KDV, kiraya veren tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilecektir. Kiraya verenin başka nedenlerle KDV mükellefiyeti olmaması bu uygulamaya engel değildir.” denilmektedir.

Buna göre, şirketlerin bünyesinde çalıştıracağı vergi mükellefi olmayan işçileri adına tescilli otomobil veya motosikleti şirket işlerinde kullanılmak amacıyla kiralaması işlemi, KDV Kanununun 1/3-f maddesi gereğince KDV ye tabi olup, bu kiralama işlemiyle ilgili KDV, aracı kiralayan kurum tarafından, sorumlu sıfatıyla 2 No lu KDV beyannamesi ile beyan edilip ödenecektir.¹²¹

Diğer taraftan, kiralanacak taşıtların nakden veya hesaben yapılacak kira ödemeleri üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (5/a) bendine istinaden %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

29. YURT DIŞINDAKİ ANA FİRMA TARAFINDAN TÜRKİYE'DEKİ FİRMANIN FAALİYETİNİN KESİNTİYE UĞRAMAMASI AMACIYLA AKTARILAN BEDELLERİN VERGİ KARŞISINDAKİ DURUMU

Türkiye’de kurulu firmanın bağlı olduğu yurt dışındaki ana firma tarafından, ekonomik kriz ve sektörel gelişmeler nedeniyle Türkiye’deki firmada oluşan geçici finansal sıkıntılarının karşılanması ve Türkiye’deki faaliyetin kesintiye uğramaması amacıyla, karşılıksız olarak aktarılacak bedellerin kurumlar vergisi ve katma değer vergisi karşısındaki durumu hakkında Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı’nca özetle aşağıdaki mukteza verilmiştir.¹²²

“ Buna göre, firmanızın bağlı bulunduğu yurt dışı mukimi ana firmadan karşılıksız olarak kullanacağı nakdi desteğin, mahiyeti itibariyle gelir olarak kabul edilmesi ve elde edilen bu gelirin içinde bulunduğu takvim yılının kurum kazancı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan; firmanızın bağlı olduğu yurt dışındaki ana firma tarafından Türkiye’deki faaliyetinizin kesintiye uğramaması amacıyla firmanıza aktaracağı bedeller, Türkiye’de ifa edilen hizmetlerin karşılığı olduğundan, KDV Kanununun 1/1 inci maddesine göre katma değer vergisine tabidir.”

30. YIL SONUNA KADAR DEFTERLERE KAYDEDİLEMİYEN VE 7 GÜN İÇİNDE DÜZENLENMEYEN FATURALARIN KDV’Sİ

Mükellefler yıl sonuna geldiklerinde çeşitli nedenlerle fatura ve benzeri vesikaları temin edemeyebilirler. Ancak KDV indrimi, belgelendirmeye ve kanuni defter kayıtlarına intikal ettirmeye başlanmış bir müessesedir. Ayrıca indirim hakkının kullanılmasında takvim yılının aşılmaması 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 özeli bulunmaktadır. Söz konusu özeli; “...Zamanında düzenlenmeyen

121 Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul VDB’nca verilen 04.03.2013 tarih ve 11395140-019.01-297 sayılı mukteza.

122 Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Büyük Mükellefler VDB’nca verilen 12.02.2013 tarih ve 64597866-KDV-1/1-21 sayılı mukteza.

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 da 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 ve takvim yılı aşılmamış olması şartıyla indirim konusu yapılması mümkündür.

KAYNAKÇA :

- A.Murat YILDIZ** “Dönem Sonu İşlemlerinin Vergisel Boyutu ”, Ankara SMMM Odası Yayını, Ocak 2013.
- A.Murat YILDIZ**, “Kazanç ve İratların Vergilendirilmesi ve Beyanname Düzenleme Rehberi”, Yaklaşım Yayınları, Şubat 2004.
- A.Murat YILDIZ**, “2011 Yılı Gelir Vergisi Rehberi”, Ankara SMMM Odası Yayını, Şubat 2012.
- A.Murat YILDIZ**, “Kurumlar Vergisi Rehberi”, Ankara SMMM Odası Yayını, Mart 2010.
- A.Murat YILDIZ**, “Türk Vergi Sistemi”, Mersin SMMM Odası Yayını, Nisan 2005.
- A.Murat YILDIZ**, “Tüm Yönleriyle Teknokent ve Ar-Ge Teşvik Rehberi”, ASMMMO Yayın No:75, Ankara Ekim 2010.
- A.Murat YILDIZ – Aykut KELEÇİOĞLU** “Açıklamalarla ve Tablolarla 5228 Sayılı Kanunla Vergi Mevzuatında Yapılan Düzenlemeler”, Ankara SMMM Odası Yayını, Ağustos 2004.
- A.Murat YILDIZ – Adnan GÜRAN – Yafes PEHLİVAN** “ Dönem Sonu Mali Tablolar “ Vergi Sorunları Dergisi EK, Sayı 159, Aralık 2001
- A.Murat YILDIZ** “Dönem Sonu İşlemlerinin Vergisel Boyutu ”, Ankara SMMM Odası Yayını, Aralık 2010.
- A.Murat YILDIZ**, “Dönem Sonu İşlemlerinin Vergisel Boyutu ”, Ankara SMMM Odası Yayını, Şubat 2007.
- A.Murat YILDIZ**, “Vergide Gündemden Düşmeyen 100 Soru 100 Cevap”, İzmir SMMM Odası Yayını, Nisan 2008.
- A.Murat YILDIZ**, “Vergi Barışı Kanunu Uygulaması”, Maliye ve Hukuk Yayınları, Mart 2003.
- A.Murat YILDIZ**, “Serbest Meslek Kazançları”, Sirküler Rapor, TURMOB Yayınları - 196, Ankara, 2002.
- A.Murat YILDIZ**, “Torba Yasa ile Yatırım İndiriminde Yeniden Alevlenen Tartışma”, www.muhasabetr.com ,01.06.2010.
- A.Murat YILDIZ**, “6009 Sayılı Kanunla Torbadan Çıkan Yeni Vergisel Düzenlemeler”, ASMMMO Bülten Sayı: 190 Mayıs-Haziran 2010.
- A.Murat YILDIZ**, “KDV ve Stopaj İade Alacaklarının Geçici Vergiden, Geçici Verginin de Gelir ve Kurumlar Vergisinde Mahsubunda Özellik Gösteren Hususlar”, ASMMMO Bülten, Eylül-Ekim 2010, Sayı: 192.
- Bünyamin ÖZTÜRK**, “Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri” Mali Pulusa Dergisi, Aralık 2005 Özel ek.
- Erkan GÜRBOĞA** “ Elektrik, Su, Telefon Ve Doğalgaz Harcamalarının Gider Niteliği ve Katma Değer Vergisi İndirimi” e-Yaklaşım Dergisi ” Mart 2005 Sayı:20.
- İmdat TÜRKAY**, “Ar-Ge Faaliyetlerinde Çalışan ve Gelir Vergisi Stopaj Teşviki Uygulanan Personele Asgari Geçim İndirimi Önceliği”, Yaklaşım, Ağustos

2009, Sayı:200.

İrfan VURAL “Yorum ve Açıklamalarla Kurumlar Vergisi Kanunu” Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara Ocak 2009.

İrfan VURAL “Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Tasarısına Göre Transfer Fiyatlandırılması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 212, Mayıs 2006

İrfan VURAL “Yatırım İndirimi İstisnasından Yararlanmanın Tercihi ve İstisnanın Uygulanması”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 213, Haziran 2006

İrfan VURAL – Tufan SEVİM “Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Tasarısına Göre Örtülü Sermaye”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 217, Ekim 2006

Mehmet ALTINDAĞ, “Geç Ödenen Elektrik, Su Ve Telefon Bedellerine Uygulanan Gecikme Zammının Gider Kaydı ve KDV İndirimi”, Yaklaşım Dergisi, Aralık 2001.

Mehmet ALTINDAĞ, “Geç Ödenen Elektrik, Su Ve Telefon Bedellerine Uygulanan Gecikme Zammının Gider Kaydı Ve KDV İndirimi”, Yaklaşım Dergisi, Aralık 2001.

Recep BIYIK – Aydın KIRATLI Giderler ve İndirimler, Yaklaşım Yayınları, Şubat 2007.

Özürülere Verilecek Sağlık Kurulu Raporları Hakkındaki Yönetmelik.

Sakıp ŞEKER, “Finansal Kiralama İşlemlerinde Amortisman Ve Finansman Giderlerinin Durumu” Yaklaşım Dergisi ” Ekim 2005.

Serdar GÜMÜŞAY, “Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uyarınca Dönem Sonunda Düzenlenmesi Gereken Mali Tablolar” Vergi Sorunları Dergisi Eki Sayı: 207, Aralık 2005

Şükrü KIZILOĞ, Vergi Uyuşmazlıkları İle İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler, Yaklaşım Yayınları, Cilt: 2, Ankara 1994.

Şükrü KIZILOĞ, KDV Kanunu ve Uygulaması, Yaklaşım Yayınları, Ankara 1998, Cilt:2.

Volkan YÜKSEL, “Özel Maliyet Bedeli Olarak Dikkate Alınacak Harcamalar ve Bunların Değerlemesi”, Yaklaşım, Şubat 2010, Sayı:206.

Vergi Kanunları ve Tebliğleri.

(Footnotes)

1- Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı BMVDB'nca verilen 29/11/2012 tarih ve 64597866-VUK-313-238 sayılı mukteza.

2- V. Bölge için yatırma katkı oranı %40, vergi indirim oranı %80 olduğundan, bu kazanca % 80 oranında vergi indirim uygulanması gerekecektir. Dolayısıyla, kurumlar vergisi oranı % 20 yerine % 4 olarak uygulanacak ve yapılan yatırıma, elde edilen kazanç tutarının % 16'sı kadar destek sağlanacaktır.

3- I.. Bölge ili Antalya'da 31.12.2013 tarihinden önce başlanan yatırımlar için uygulanacak yatırıma katkı oranı % 15, kurumlar vergisi indirim oranı ise % 50 dir.

