



ANKARA SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI
(CHAMBER OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF ANKARA)

IX. MUĞMS
Muhasebe Uygulamaları ve
Vergi Mevzuatı Sempozyumu

MUHASEBE VE VERGİ UYGULAMALARINDA GÜNVEL TARTIŞMALAR İLE MESLEK MENSUPLARININ BEKLENTİLERİ

BİLDİRİLER
11-15 EKİM 2015

Ankara
Aralık, 2015

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: 98

Ankara, Eylül 2015

Sayfa ve Kapak Tasarımı: Uğur MERMER

Odamız kitaplarında yer alan yazılarda ileri sürülen görüşler yalnızca yazarlarına aittir.
Yayıncı kuruluş Ankara SMMM Odası'nı bağlamaz.

SUNUŐ

Muhasebe Ve Vergi Uygulamalarında Güncel Tartışmalar İle Meslek Mensuplarının Beklentileri ana teması ile düzenlenen bu sempozyum, muhasebe ve vergi alanındaki tüm paydaşların görüşlerini aktarabildiği, görüş alış ve veriş yapabildiği bir platformdur. Bu tür çalışmaların meslek mensuplarımızın uygulama başarısına artırması kadar ilerde yapılacak düzenlemelere de katkı sağlayacağı açıktır.

Vergi ve muhasebe uygulamaları gelişmelere ve değişimlere göre sürekli güncellenen alanlardır. Muhasebe ve vergi uzmanlığının kendi başına meşakkatli bir uzmanlık olmasının yanı sıra, güncellemeleri takip etmek zorunluluğu da bu meşakkati ikiye katlamaktadır. Bazen düzenlemelerin ve bunların güncellemelerinin uygulamada tartışmalı alanlar oluşturduğu da görölmektedir. Bu alanlar uygulayıcılar açısından uygulama başarısını doğrudan etkilemekte, düzenleyici otoriteler açısından da bambaşka sakıncaları beraberinde getirmektedir. Bunun için muhasebe meslek mensuplarının düzenlemeler ve bunların güncellemeleri konusunda sürekli eğitilmesi gerekir. Sempozyumun bu anlamda bir eğitim ortamı oluşturmasını da amaçlıyoruz. Bugünlerde muhasebe ve vergi alanlarında görölen önemli güncellemeler de bir eğitim ortamı olarak sempozyumun önemini daha da artırmaktadır.

Muhasebe ve vergi uygulamalarında gri alanlar olarak da ifade edebileceğimiz güncel tartışmaların çerçevesinin ortaya konmasının ve bir ölçüde bunlara çözümler önerilmesinin meslek mensuplarımız için sempozyumun en önemli kazançlarından biri olacağına inanmamaktayız. Ancak en az bunun kadar önemli bir başka amacımız ise kurumların görüş ve planlamalarını meslektaşlarımıza doğrudan aktarabilecekleri bir alan oluşturmak ve meslek mensuplarımızın görüş ve beklentilerinin de ilgili kurumlara doğru ve aracısız bir şekilde ulaştırılmasının sağlanmasıdır.

Saygılarımla,

Mehmet OKKALI
Oda Başkanı

İÇİNDEKİLER

AÇILIŞ OTURUMU	1
Vergi ve Muhasebe Uygulamalarında Uyum Sorunları, Karşılaştırmalı Analiz	
VUK İçin Değişiklik Önerisi	3
Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN	
BİRİNCİ OTURUM	87
AR-GE ve Teknokent Teşviklerinin Vergisel Boyutu ve Muhasebe Uygulamaları	89
YMM Hüseyin KARSLIOĞLU	
Kat Karşılığı ve Hasılat Paylaşımı Esaslı İnşaat Sözleşmesinin Vergisel Boyutu ve Muhasebe Uygulamaları	145
YMM İrfan VURAL	
İKİNCİ OTURUM	159
Vergi İncelemelerinde Mükellef ve Meslek Mensuplarının Hakları	161
Mustafa AKPINAR	
Vergi İncelemelerinde Mükellef ve Meslek Mensuplarının Hakları	195
Mücahit ŞİRİN	
Vergi İhtilaflarının İdari Aşamada Çözüm Yolları	211
Doç.Dr. Hilmi ÜNSAL	
ÜÇÜNCÜ OTURUM	231
Vergi İncelemelerinde Mükellef ve Meslek Mensuplarının Hakları	233
Mutlu AKIN	
Vergi Teknolojilerinin Meslek Mensuplarına Etkileri	263
Uğur DOĞAN	
Elektronik Ortamda Vergi Denetiminin Muhasebe Mesleğine Etkileri	305
SMMM Zübeyir ÜLGER	
DÖRDÜNCÜ OTURUM	321
Vergi ve TTK Uygulamaları Açısından Kar Dağıtımı, Tartışmalı Konular	323
Prof.Dr. Mustafa AKKAYA	
Serbest Meslek Kazançlarının Tespitinde Temel Vergilendirme İlkelerine Aykırı Uygulamalar	331
YMM A. Murat YILDIZ	
PANEL	351

IX MUVMS
Muhasebe Uygulamaları ve
Vergi Mevzuatı Sempozyumu

Açılış Oturumu

**Vergi ve Muhasebe Uygulamalarında Uyum Sorunları,
Karşılaştırmalı Analiz**

Konuşmacı

Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN
Başkent Üniversitesi

VERGİ VE MUHASEBE UYGULAMALARINDA UYUM SORUNLARI, KARŞILAŞTIRMALI ANALİZ VUK İÇİN DEĞİŞİKLİK ÖNERİSİ

Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN
Başkent Üniversitesi;

1. GİRİŞ

Muhasebe uygulamaları ile vergi uygulamaları arasında farklar olması kaçınılmazdır. Çünkü amaçlar farklıdır. Vergi uygulamalarının temel amacı vergi matrahının doğru tespiti ve vergi gelirin artırılmasıdır. Oysa muhasebe uygulamalarında amaç, işletmenin durumunun doğru fotoğrafını çekmektir. İşletmeyle ilgili paydaşların ihtiyacına uygun bilgilerin zamanında ,gerçeğe uygun şekilde, karşılaştırılabilir ,anlaşılabilir biçimde sunumu muhasebenin amacıdır.Vergi uygulamalarında bilgi kullanıcıları devlet olduğu için onun ihtiyaçlarına uygun bilgiler üretilmekte, oysa muhasebe uygulamalarında paydaşlar çok olduğundan bütün paydaşların ihtiyaçlarına uygun bilgiler üretilmektedir. Bu da farklılıkların ortaya çıkmasına neden olmaktadır.

Günümüzde finansal raporlamada, bütün kesimlerin ihtiyacına uygun finansal tablolar üretmek esastır. Farklı kesimlere farklı tablolar üretmek yerine herkese hitap edecek tek tip genel amaçlı finansal tablolar üretmek muhasebenin temel görevleri arasındadır.Vergi kanunları ile muhasebe uygulamaları arasındaki özellikle muhasebeleştirme esaslarını ve finansal tabloların unsurlarının tutarlarını etkileyen değerlendirme farklılıklarının asgariye indirilmesi çalışmaları, aynı muhasebe kayıtlarından tüm kesimlerin ihtiyacına uygun bilgilerin elde edilmesini kolaylaştıracığından,günümüzde artmıştır.Tüm farklılıkları ortadan kaldırmak mümkün olmamakla beraber , uyumsuzlukları azaltmak vergi mevzuatının muhasebe kayıt ve raporlama üzerindeki baskısını azaltmak dünya muhasebe uygulamalarını düzenleyici otoritelerinin en önemli çağrısı haline gelmiştir.

Ülkemizde yıllarca muhasebe uygulamaları Maliye Bakanlığı tarafından yönlendirildiğinden vergi otoritesinin ihtiyaçları muhasebe uygulamalarını şekillendirmiştir. Ancak değişen dünya konjonktürü, küreselleşme, sermaye hareketleri, iş hacimlerinin uluslar arası nitelik kazanması ,şirket paydaşlarının

çoğalmasına neden olmuş bu da üretilen bilgi ihtiyacını çeşitlendirmiş ve artırmıştır. Uluslararası nitelikte Türkiye Finansal raporlama Standartlarının uygulamaya girmesi, vergi uygulamaları ile muhasebe uygulamaları arasındaki farklılıkları daha da artırmıştır. Vergi kanunlarında yapılacak değişikliklerle bu farkların azaltılması mümkündür. Muhasebe standartları, bütün dünyanın benimsediği esaslar olduğundan bu esasları değiştirmek doğru değildir. Dolayısıyla uyumlaştırmada mümkün ölçüde mevcut vergi mevzuatında değişiklik yapmak gerekecektir.

Bu çalışmada; muhasebe standartlarının belirlediği muhasebe uygulamaları ve finansal raporları ile vergi mevzuatımızdaki uygulamalar arasındaki önemli uyumsuzluklar tespit edilip incelenecek ve uyumlaştırma için yapılacak değişikliklere çözüm önerileri sunulacaktır.

2. VERGİ UYGULAMALARI İLE MUHASEBE STANDARTLARI ARASINDAKİ UYUMSUZLUĞA NEDEN OLAN TEMEL FARKLILIKLAR

Vergi uygulamaları ile muhasebe standartları uygulamaları arasındaki farkları genel olarak üç ana noktada toplayabiliriz:

1. Finansal raporların düzenleniş amacı, şeffaflık ve hesap verilebilirlik anlayışındaki farklılıklar,
2. Değerleme ölçütlerindeki farklılıklar,
3. Finansal tablo unsurlarının muhasebeleştirme esaslarında ve finansal raporlamada farklılıklar

Bu farklılıkları incelemeye çalışalım.

2.1. Finansal raporların düzenleniş amacı, şeffaflık ve hesap verilebilirlik anlayışındaki farklılıklar

Muhasebe uygulamalarında finansal raporlama işletme ilgililerinin (paydaşların) bilgi ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik olarak genel amaçlı olarak hazırlanır. Kendi özel imkanları ile işletme hakkında bilgi edinme olanağı olmayan bilgi kullanıcılarının bu ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik olarak işletme yönetimleri tarafından finansal tablolar hazırlanır ve kamu oyuna sunulur. İşletmenin finansal durumu, performansı ve nakit akışları, uygulanan muhasebe politikaları hakkında bilgiler sunulur. Genel amaçlı olarak düzenlenen finansal durum tablosu (Bilanço) kar-zarar tablosu ve diğer kapsamlı gelir tablosu, nakit akış tablosu, özkaynak değişim tablosu ve açıklayıcı notlar ve dipnotlar bu amacı gerçekleştirecek kapsamda ve nitelikte hazırlanır. Bu bilgileri, ortaklar, yatırımcılar, işletmeyle ticari faaliyetleri bulunan satıcılar, alıcılar, işletmeye finansman sağlayan bankalar, ve diğer finans kurumları, kamu otoriteleri, Maliye Bakanlığı ve diğer ilgililer diğer bir ifade ile bütün paydaşlar kullanır.

Şeffaflığın sağlanması kurumsal yönetim ilkelerinin gereğidir. Şeffaflık ilkesinde vurgulanan öge şirket faaliyetlerine ilişkin ticari risk niteliği taşımayan tüm bilgilerin kamuoyu ile paylaşılmasıdır. Şirketin faaliyet sonuçlarını gösteren finansal tabloların gerçek verilerden oluşması beklenmekte ve tablolara yanlış işlemlerin kamuoyuna açıklanmasının güven artırıcı etkisi bilinmektedir.

Bu nedenle uluslararası muhasebe standartlarına uygun finansal tablolar düzenlenmesinin ve bağımsız denetimden geçmiş finansal tabloların şirkete değer kattığı bilinen bir gerçektir. Şeffaflığın şirket düzeyinde benimsenmesi, yatırımcı haklarının korunması ve kamu güveninin kazanılması için bir gerekliliktir. Şirketler uluslararası alanda kabul görmüş finansal raporlama ilkelerini izleyerek, kurumsal şeffaflık derecelerini arttırabilmektedir. Kurumsal şeffaflık muhasebe uygulamaları ile doğrudan ilişkidir. Muhasebe salt kayıt sistemi veya vergi yasaları çerçevesinde bilgi hazırlayan bir sistem olarak düşünülmemelidir.

Şeffaflık ilkesi, yukarıda da vurgulandığı gibi, ticari sır niteliğindeki ve henüz kamuya açıklanmamış bilgiler hariç olmak üzere, şirket ile ilgili finansal ve finansal olmayan bilgilerin, kullanıcının ihtiyacına uygun ,zamanında, doğru, tam (eksiksiz), anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, yorumlanabilir nitelikte, düşük maliyetle kolay erişilebilir bir şekilde kamuya duyurulmasını gerekli kılar.

Bu bilgilerin doğruluğuna güven bağımsız denetimden geçmiş olmalarına bağlıdır. Küreselleşmenin etkisi ile mevcut finansal sistemde, piyasalar ile ulusal ve uluslararası kuruluşların faaliyetlerini etkin ve rekabetçi bir şekilde sürdürmelerinde şeffaflığın önemi giderek artmaktadır.

Artan piyasa entegrasyonu ile beraber bir ülke veya bölgedeki gelişmeler çok kısa bir sürede ve hızlı bir şekilde başka bir bölge veya ülkelere yayılabilmektedir. Özellikle uluslararası finansal kuruluşlar, yabancı yatırımları çekmek isteyen gelişmekte olan ülkelerin, şirketlerden ve kamu kurumlarından talep etmeleri gereken bilgilerle ilgili olarak tavsiyelerde bulunmaktadır.

Şeffaflığın gerekli olduğunun ve artırılmasının yararlarının genel kabul görmesinin yanı sıra, şeffaflık bir etik zorunluluk olarak da görülmektedir. Şeffaflığın önemi kamu ve maliye politikaları açısından refah ve büyümenin sürdürülebilmesine ilişkin mekanizmalar içinde giderek daha fazla anlaşılmaktadır. (Akdoğan, Nalan; **'Şeffaflık ve Hesap Verilebilirlik ve Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Açısından Kamu Denetimi ve Bağımsız Denetiminin Önemi ve Dünyadaki Gelişmelerin Değerlendirilmesi'**)Güvenilir ve güncel bilginin elde edilebilirliği, ekonomik alanda kaynak dağılımının düzeltilmesi ve verimlilik ve büyüme üzerinde olumlu etki yaratmaktadır.

Hesap verilebilirlik açısından durum değerlendirildiğinde; yönetim kurulu üyelerinin , şirket tüzel kişiliğine ve dolayısıyla pay sahiplerine ve diğer paydaşlara karşı hesap verme zorunluluğu bulunmaktadır. İşletmenin kaynaklarının etkin kullanılıp kullanılmadığının değerlendirilmesinde diğer bir ifade ile yöne-

time emanet edilen şirket varlıklarının paydaşların hakkını koruyarak yönetilip yönetilmediği konusunda finansal tablolardaki bilgilerden yararlanılmaktadır.

Hesap verilebilirlik sadece özel sektör işletmelerini yönetenler için değil kamu kurumlarını yönetenler için de geçerlidir. Kamu kurumlarını yönetenlerin hesap verilebilirlikleri sadece kurum paydaşları için değil **tüm vatandaşlara karşı** küresel ekonominin ve mali yönetimin iyileştirilmesinde kamu sektöründe hesap verme uygulamalarını öne çıkartmaktadır. Kamu da hesap verme sorumluluğu ve şeffaflığı; hukukun üstünlüğüne dayalı demokrasinin gelişmesinin de başlıca ön koşullarıdır.

Hesap verilebilirlikte, sunulan finansal tablo ve finansal bilgilerin tamlığı, gerçeğe uygunluğu ve bütün paydaşların ihtiyaçlarını karşılayabilme özelliği önem taşımaktadır.

Vergi uygulamalarında finansal raporlamanın amacında, şeffaflık ve hesap verilebilirlikte bir sınırlılık, kısıtlama bulunmaktadır. Vergi uygulamalarında amaç vergi matrahının doğru tespitidir. Vergi kaybına neden olmadan verginin toplanması vergi otoritelerinin en önemli amacıdır. Bu nedenle vergi uygulamalarında finansal bilgi tek paydaş için vergi otoritelerinin ihtiyacına yönelik olarak belirlenmektedir. İşletmenin diğer paydaşlarının bilgi ihtiyacı ihmal edilmektedir. Önemli olan vergi otoritesinin bilgi ihtiyacıdır. Bu nedenle sadece vergi kanunlarına göre düzenlenen finansal tablolar genel amaçlı tablolar olmayıp özel amaçlı tablolardır.

Finansal tablolardan söz edebilmek için, genel amaçlı olması ve bütün işletme ilgililerin ihtiyaçlarına uygun bilgilerin raporlanması gereği muhasebe uygulamalarında kavramsal çerçevede vurgulanan temel niteliksel özelliklerdendir.

Şeffaflık ve hesap verilebilirlikte de vergi uygulamalarında bir sınırlama vardır. Vergi otoriteleri işletmenin muhasebe standartlarında açıklanması gereken ancak vergi uygulamalarında gerekli olmayan bir bilginin kamuya açıklanması konusunda bir zorlaması bulunmamaktadır. Örneğin şeffaflık açısından muhasebe standartlarına göre ayrılması gereken kıdem tazminatlarının, garanti karşılıklarının ayrılmamış olması, ya da değeri düşen varlıklar için karşılık ayrılmaması ya da amortisman ayrılması gereken maddi duran varlıklara o yıl amortisman ayrılmamış olması vs gibi işlemlerle ilgili olarak finansal bilgilerin eksik verilmesi muhasebe standartları uygulamalarında paydaşlara doğru ve tam bilgi verilemediği için doğru kabul edilmezken, vergi mevzuatında bu giderlerin kabul edilmemesi ya da matrahı azaltıcı etkisinin olmaması gerekçesiyle raporlanmamış olması vergi otoritelerini rahatsız etmemektedir. O halde şeffaflık ilkesinin uygulanmasında her iki uygulama arasında önemli bir farklılık bulunmaktadır.

Hesap verilebilirlikte de vergi otoriteleri açısından kıdem tazminatı ayrılmamış olması, ihtiyatlılık ilkesi gereği ayrılmamış olan değer düşüklüğü gibi karşılıkların ayrılmayıp işletmenin özkaynağının yeterince korunamamasının sorum-

luluğu yönetim kurulundan sorulmamaktadır. Vergi kanunları açısından yönetimin hesap verilebilirliği vergiyi doğuran olayların doğru hesaplanması ve vergi yükümlülüklerin yerine getirilmesiyle sınırlıdır.

Özetle, yukarıda da açıklandığı üzere finansal raporlama, şeffaflık ve hesap verilebilirliğin kapsamında her iki uygulamada farklar bulunmaktadır.

Maliye Bakanlığının yayımlamış olduğu "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği" uygulaması bir muhasebe uygulaması mı yoksa bir vergi uygulaması mıdır? tartışmasını hep gündemde tutmuştur.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, her ne kadar Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanmışsa da aslında yerel bir muhasebe standardıdır. Çünkü vergi mevzuatının kanunen kabul etmediği birçok gider, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde gider olarak kabul edilmektedir. Vergi kanunlarında olmayan borç karşılıkları tebliğde öngörülen finansal tablolarda yer almaktadır. Aynı şekilde finansal tablolarda sunulan bilgiler işletmenin bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarına tebliğin yayımlandığı tarihte kısmen cevap verecek kapsamdadır. Bu nedenle Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğindeki esaslara göre düzenlenen finansal tablolar *genel amaçlı tablolardır*. Özel amaçlı tablo değildirler. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği; hesapların işleyişini, finansal tabloların biçimsel yapısını ve kapsamını belirlemiştir. Ancak tebliğde değerlendirme kuralları açıklanmamıştır. Bu nedenle tebliği yayımlayan da Maliye Bakanlığı olduğu için finansal tablo unsurlarının muhasebeleştirilmesinde ve değerlendirme kurallarında Vergi mevzuatındaki düzenlemeler dikkate alınmıştır. Muhasebe uygulamaları vergi değerlendirme kurallarına göre yapılmıştır. Küçük ve orta ölçekli işletmeler sadece vergi uygulamalarını dikkate almış, tekdüzen muhasebe sisteminde olmakla beraber Maliye tarafından getirilen düzenlemeler uygulanmıştır. Örneğin kıdem tazminatı karşılığı kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde olduğundan birçok işletme tekdüzende olmakla beraber bu hesabı kullanmamış ve finansal tablolarında gerçekleşmediği sürece raporlamamıştır. Aynı şekilde muhasebe sistemi uygulama genel tebliğinde düzenlenmesi istenen finansal tablolar arasında nakit akış tablosu olmakla beraber Bakanlık talep etmediği için bu tablolar mali müşavirler tarafından düzenlenmemiştir.

Muhasebe sistemi uygulama genel tebliğine göre düzenlenen finansal tablolar artık günümüzde işletme ilgililerinin tamamının bilgi ihtiyacını karşılayamaz duruma gelmiştir. Küreselleşmenin getirdiği yeni muhasebe uygulamaları, karşılaştırılabilir bilgi ihtiyacını da beraberinde getirmiş ve bütün dünyada ortak bir muhasebe dilinin oluşması ihtiyacını gerekli kılmıştır. Türkiye'de de uygulamaya konulan uluslararası muhasebe standartlarıyla uyumlu TMS ve TFRS'ler ve KGK tarafından yayımlanan

Türkiye muhasebe standartlarının uygulanmasına yönelik ilke kararları, KGK tarafından hazırlanan henüz taslak niteliği taşıyan "Yerel finansal rapor-

lama çerçevesi“yeni finansal tablo formatları ihtiyacını ortaya çıkarmıştır . Bu nedenle Muhasebe sistemi uygulama genel tebliğinde belirlenen finansal tablo formatlarının güncellenmesi, kapsamlarının ve sınıflandırmaların yeniden yapılması gerekir.

İşletmelerin finansal tabloları tek olmalı, bu tablolardan üretilen bilgiler bütün ilgi grupları tarafından kullanılmalıdır.

Bu uyumsuzluğun giderilmesinde çözüm, Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan tekdüzen hesap planının ve finansal tablo formatların güncellenmesidir. Bu da çok zor bir iş değildir.Güncelleme iradesi olduğu sürece bu uyumsuzluk hemen giderilebilir.

2.2. Değerleme Ölçütlerindeki Farklılıklar

Muhasebe uygulamaları ile vergi uygulamaları arasında uyumsuzluğu yaratan en önemli faktörlerden birisi de değerlendirme ölçütleridir.Vergi kanunlarında yer alan değerlendirme ölçütleri ile muhasebe standart uygulamalarında yer alan değerlendirme ölçütleri arasında farklar bulunmaktadır. Bu farklılıklar, finansal tablolarda raporlanan bilgilerin tutarlarının farklı olması sonucunu doğurmaktadır.

Muhasebe standartlarında,Türk Vergi Usul Kanununda kullanılan değerlendirme teriminin karşılığı olarak ölçümleme (measurement) terimi kullanılmaktadır.

Literatürde; değer takdiri amacı güdüldüğünde “değerleme”, finansal raporlarda gösterilecek parasal tutarının belirlenmesi amacıyla yapıldığında ise” ölçümleme” terimi tercih edilmektedir.(Şensoy,Perek)

Standartda ölçümleme, “bir işletmenin finansal tablolarındaki varlık, borç, gelir ve giderlerini tahakkuk ettireceği ve gösterebileceği parasal tutarların belirlenmesi işlemi” olarak tanımlanmıştır.

Ölçümlemenin amacı; işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonucunu gerçeğe uygun bir şekilde tespit etmektir.

Vergi Usul Kanunu'nda değer takdiri söz konusu olduğu için “Değerleme” kavramı kullanılmıştır. VUK un 258. Maddesi değerlendirme kavramının tanımını vermiştir. Buna göre “ Değerleme; vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespittir” denmektedir.

Değerleme günü için ise “Değerlemede, iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetler esas tutulur. (m.259)”ifadesine yer verilmiştir.

Madde 260 da ise değerlemede esas açıklanmıştır. Bu maddeye göre “Değerlemede, iktisadi kıymetlerden her biri tek başına nazara alınır. Teamülen aynı

cinsten sayılan malları ve düşük kıymetli müteferrik eşyayı toplu olarak değerlemek caizdir. ” denmektedir.

Bu maddeler analiz edildiğinde, vergi kanunlarındaki değerlemenin vergi matrahının tespiti ile ilgili olduğu vurgulanmaktadır. Yani bu ölçütler kamu oyuna sunulacak finansal tablolardaki unsurların tutarlarının belirlenmesinde kullanılan ölçütler değildir, ve bu tutarlar vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlardaki değerlerdir. Vergi kanunlarındaki bu değerlendirme hükümlerinin vergi matrahının tespiti ile ilgili olduğu, yani niyetin, ticari esaslara göre çıkarılan ticari müdahale etmek olmadığı hususu 1949 yılından beri bizzat Vergi Usul Kanunumuzda yazılı olmasına rağmen, ülkemizde vergi bazlı muhasebesi alışkanlığının yer etmesinin nedeni, ticari işletmelerin finansal tablolarını her durumda vergi beyanında bulunurken kullanmakta olmalarıdır. Yıllarca muhasebe denetimi yerine Vergi idaresinin denetimi söz konusu olduğundan , muhasebeciler ister istemez defterlerini vergi kanunlarındaki değerlendirme hükümlerine göre tutmayı alışkanlık haline getirmişlerdir. Bunda vergi kanunlarındaki cezai hükümler ve vergi denetim elemanlarının inceleme tarzları da etkili olmuştur.(Üstünel ;Bülent)

Vergi Usul Kanununda varlık, borç, gelir ve giderlerin ölçümünde, yer alan değerlendirme ölçütleri ve muhasebe standartlarında yer alan değerlendirme ölçütleri karşılaştırmalı olarak aşağıda verilmiştir.

VUK DEĞERLEME ÖLÇÜTLERİ (m.261)	MUHASEBE STANDARTLARI DEĞERLEME ÖLÇÜTLERİ	FARKLAR
Maliyet Bedeli -satın alma maliyeti -üretim (imal) Maliyeti	Maliyet Bedeli -Satın alma maliyeti -üretim maliyeti	Kapsamda, hesaplama farklar vardır.
Borsa Rayici	Gerçeğe Uygun Değer -1. Seviye	Borsa değerinin tespitinde farklılık olabilir
Tasarruf değeri	-İtfa edilmiş Maliyet Kullanım değeri	Hesaplama fark olabilir
Mukayyet değer(Kayıtlı Değer)	Kayıtlı Değer	
İtibari değer (yazılı Değer)	Gerçeğe uygun değer- İtibari değer(nominal değer)	
Rayiç Bedel	Gerçeğe uygun değer- İkinci , üçüncü seviye	Hesaplama farklar olabilir
Vergi Değeri	Gerçeğe uygun değer - Üçüncü seviye	

Emsal Bedeli	Gerçeğe Uygun Değer- İkinci seviye Net gerçekleştirilebilir değer ya da net gerçeğe uygun değer	Hesaplamada farklar vardır.
Emsal Ücreti	Gerçeğe uygun değer	
	Kullanım Değeri (Net Bugünkü Değer)	
	Geri kazanabilir Tutar	
	Varsayılan Maliyet	
	Cari Maliyet	

Vergi usul kanunundaki 268-320 maddelerinin muhasebe standartlarındaki uygulamalarla uyum sağlaması için yeniden kaleme alınması uygun olacaktır. Bu konudaki önerimiz ek 1 de detaylı olarak verilmiştir. Önerilerimizde izlenen ana fikir;

1. Vergi Usul Kanunu'nun yeniden kaleme alınması ve TMS/TFRS ve yerel finansal raporlama standartlarının (henüz taslak) hükümleri dikkate alınarak metnin yeniden yazılmasıdır. Aynı maddelerin Türkçesinin düzeltilerek küçük düzeltmelerle yeniden ifadesi yerine sil baştan yazılması daha iyi olur.

2. İlgili kalemlerin değerlendirme esasları açıklanırken, muhasebe standartlarındaki açıklamalardan yararlanılması uygun olur. İlgili muhasebe standartlarına atıfta bulunmak vergi kanunlarının kanunilik ilkesi gereği mümkün değildir. Bu nedenle metnin yazılması gerekiyor. Bu durumda standartlardaki açıklamalar kullanılmalıdır.

3. 261-321 maddelerdeki düzenlemeler standartlara uygun olarak yeni bir bakış açısı ile tekrar kaleme alınmalıdır. Bu konuda Ek 1 bakılabilir.

2.3 Finansal Tablo Unsurlarının Muhasebeleştirme Esaslarında Farklılıklar

Varlık unsurlarının ,yükümlülüklerin, gelir ve gider kalemlerinin muhasebeleştirilme ve değerlemesinde vergi kanunları ile muhasebe standart uygulamaları arasında farklar bulunmaktadır. Bunlardan önemli bazı kalemlerdeki farklılıkları aşağıdaki gibi özetleyebiliriz.

2.3.1. Maliyet kavramının kapsamındaki farklılıklar

Vergi kanunlarında, Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin elde edilmesi veya hut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara ilişkin giderlerin toplamını ifade eder. İktisadi varlığın alış fatura tutarı (indirilecek KDV 'ler hariç), gümrük vergileri, iktisadi varlığın işletmeye getirilmesi için katlanılan yüklenme boşaltma, taşıma ve sigorta giderleri, vadeli alımlarda varlığın edini-

minden dönem sonuna kadar ortaya çıkan finansman giderleri ve kur farkları ,izleyen dönemlerde ortaya çıkan kur farkları (isteğe bağlı olarak) maliyet bedeli kapsamındadır.

Oysa muhasebe standartları uygulamalarında özellikli varlık olmadığı sürece varlık maliyetine faiz ve kur farkları verilmemekte doğrudan gider kaydedilmektedir. Amaçlandığı şekilde kullanıma ve satışa hazır hale gelmesi uzun süreyi gerektiren özellikli varlıkların maliyetine varlığın kullanıma ve hazır hale gelinceye kadar süredeki borçlanma maliyetleri dahil edilmektedir. Bunun dışında kesinlikle borçlanma maliyetleri varlıkların maliyet unsuru değil doğrudan sonuç hesaplarına yazılan bir giderdir.Varlıkların maliyeti, varlığın elde edilmesi sırasında edinme tarihinde ödenmiş olan nakit veya nakit benzerlerinin tutarı veya varlığın elde edilmesi karşılığında verilen varlıkların gerçeğe uygun değeridir.

Maliyet tutarına,

- Finansman giderleri hariç satın alma tutarı,
- işletme tarafından vergi idaresinden iade alınabilecekler hariç(-KDV gibi) İthalat vergileri ve diğer vergi resim harçlar ,
- Nakliye, yükleme boşaltma maliyetleri ,
- Varlıkların üretim maliyetleri
- Varlıkların veya hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetler dahildir

Maliyet tutarına, üretim faaliyetiyle ilgili direkt yönetim giderleri hariç, genel yönetim giderleri, pazarlama , satış dağıtım giderleri dahil değildir.Aynı şekilde üretim maliyetlerine, anormal fire ve kayıplar,boş kapasiteye düşen sabit genel üretim giderleri dahil değildir. Bunlar doğrudan sonuç hesaplarına gider olarak kaydedilir.

2.3.2. Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesindeki farklılıklar

Maddi duran varlıklarla ilgili olarak vergi kanunları ile muhasebe standart uygulamaları arasındaki farklılıkları aşağıdaki gibi özetleyebiliriz:

1. Maddi duran varlıkların maliyet unsurları vergide ve muhasebe uygulamalarında farklıdır. Yukarıda da açıklandığı üzere vergi uygulamalarında borçlanma maliyetleri maliyete dahil edilirken, muhasebe uygulamalarında sadece özellikli varlık olduğu durumlarda maliyete verilebilir. Ayrıca maddi duran varlıkların gelecekte ortaya çıkacak sökme ve rehabilitasyon maliyetlerinin de hesap edilerek bugünkü değerinin maliyete dahil edilmesi muhasebe uygulamalarında düzenlenmektedir.

Muhasebe uygulamalarında maddi duran varlıkların maliyeti bir varlığın elde edilmesinde veya inşaatında ödenen nakit veya nakit benzerlerini veya verilen

diğer bedellerin gerçeğe uygun değerini veya belli durumlarda, ilk muhasebeleştirme sırasında ilgili varlığa atfedilen bedeli ifade eder Maddi duran varlık kaleminin maliyeti, muhasebeleştirme tarihindeki peşin fiyatın eşdeğeri tutardır. Eğer ödeme normal kredi vadelerinin ötesine erteleniyorsa, peşin fiyat eşdeğeri ile toplam ödeme arasındaki fark, özelliği varlık olma çerçevesinde defter değerinde taşınmadığı sürece, kredi dönemi boyunca faiz olarak finansal tablolara yansıtılır

2. Maddi duran varlıklar, vergi kanunlarında dönem sonlarında da maliyet bedeliyle değerlendirilen, muhasebe uygulamalarında işletmenin tercihine göre maliyet ya da yeniden değerlendirme yöntemine göre değerlendirilmektedir.

Muhasebe uygulamalarında maliyet modelinin kullanımı tercih edilse dahi , yine de vergi kanunlarıyla farklılık bulunmaktadır. Hem ilk kayda almada maliyet unsurlarından kaynaklanan farklar olmakta hem de izleyen dönemlerdeki ölçümlenmelerde fark ortaya çıkmaktadır. Vergi uygulamalarında maddi duran varlıklar için değer düşüklüğü ayrılmazken, Muhasebe uygulamalarında , izleyen dönemlerde maddi duran varlıklar maliyet ve geri kazanılabilir tutarından diğer bir ifade ile kullanım değerinden küçük olanı ile değerlendirilir. Kullanım değerinin maliyet bedelinin altına düştüğü durumlarda değer düşüklüğü karşılığı ayrılır.

Muhasebe uygulamalarında yeniden değerlendirme modelinin tercih edilmesi durumunda; yeniden değerlendirilmiş tutar, ilgili maddi duran varlığın yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, bu tarihten sonraki birikmiş amortisman tutarı ile birikmiş değer düşüklüğü zararı tutarının indirilmesi suretiyle hesaplanır. Yeniden değerlendirme, ilgili varlığın defter değerinin raporlama dönemi sonundaki gerçeğe uygun değerinden önemli ölçüde farklı olmasını sağlayacak şekilde düzenli aralıklarla yapılır. Maddi duran varlıklar yeniden değerlendirildiğinde, aynı sınıftaki tüm diğer varlıklar da yeniden değerlendirilir.

Maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değeri genellikle değerlendirme yoluyla belirlenmiş piyasa değerleridir Arazi ve binaların gerçeğe uygun değeri genellikle, piyasa koşullarındaki kanıtların kullanımıyla belirlenir. Bu konuda mesleki yeterliliğe sahip değerlendirme uzmanları tarafından yapılan değerlendirilme sonuçları kullanılabilir.

Yeniden değerlendirme işleminde piyasa fiyatlarının güvenilir olarak tespit edilemediği durumlarda, gerçeğe uygun değer hesabında gelir yaklaşımı, maliyet yaklaşımı gibi çeşitli değerlendirme yöntemleri kullanılabilir.

. Eğer bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda artmışsa, bu artış diğer kapsamlı gelirden raporlanır ve doğrudan özkaynak hesap grubunda yeniden değerlendirme değer artışı adı altında **Kâr veya zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler (Giderler)** başlığında sunulur. Ancak, bir yeniden değerlendirme değer artışı, aynı varlığın daha önce kâr ya

da zarar ile ilişkilendirilmiş bulunan yeniden değerlendirme değer azalışını tersine çevirdiği ölçüde gelir olarak muhasebeleştirilir. Bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda azalmışsa, bu azalma gider olarak muhasebeleştirilir. Ancak, özkaynaklarda bu varlıkla ilişkili yeniden değerlendirme artışlarının olması durumunda bu azalış önce değer artışlarından mahsup edilir, kalan fazlalık sonuç hesaplarına gider olarak kaydedilir.

.Maddi duran varlık kalemine ilişkin özkaynak hesap grubundaki yeniden değerlendirme değer artışı, ilgili varlık finansal durum tablosu (*bilanço*) dışı bırakıldığına diğer bir ifade ile kullanımdan çekilmesi veya elden çıkarılması durumunda ya da kayıttan silindiğinde, doğrudan geçmiş yıl kârlarına aktarılabilir. Değer artışının bir kısmı, varlık işletme tarafından kullanıldıkça da geçmiş yıl karlarına aktarılabilir. Bu durumda, aktarılan değer artışı, varlığın yeniden değerlendirilmiş defter değeri üzerinden hesaplanan amortisman ile orijinal maliyeti üzerinden hesaplanan amortisman arasındaki fark kadar olur. Yeniden değerlendirme değer artışından geçmiş yıl kârlarına aktarım kâr veya zarar üzerinden yapılamaz. Diğer bir ifade ile değer artışları varlık elden çıktığında kar zarara aktarılamaz. Geçmiş yıl karlarına aktarılır.

Varlık aktiften çıkmadan hiçbir surette yeniden değerlendirme artışı geçmiş yıl kar zararına aktarılıp (amortisman farkından doğanlar hariç) kar dağıtım konusu yapılamaz.

3. Amortisman hesaplamalarında vergi kanunları ile muhasebe uygulamaları arasında farklılık vardır.

-Vergi kanunlarında, amortisman oranları Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmekte, binek araçlar hariç, kıst amortisman uygulaması yapılmamakta, varlık hangi tarihte alınırsa alınsın o dönemin amortismanı yıllık olarak hesaplanmaktadır. Oysa muhasebe standart uygulamalarında amortisman tutarı varlığın faydalı ömrüne göre (ya da hizmet süresince beklenen üretim miktarına göre) belirlenen oranlar üzerinden hesap edilmektedir. Amortisman uygulamasında kıst amortisman hesaplaması yapılmaktadır. Örneğin Aralık ayında alınan bir makine için vergi uygulamalarında bir yıllık amortisman ayrılırken, muhasebe uygulamalarında bir aylık amortisman ayrılmaktadır.

-Vergi kanunlarında amortisman ayırmada kullanılan yöntemler; normal amortisman yöntemi (eşit tutarlı amortisman yöntemi), azalan bakiyeler yöntemi ve mükellefin özel talebi durumunda fevkalade amortisman yöntemidir. Muhasebe uygulamalarında ise, normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve kullanıma bağlı olan üretim miktarı yöntemidir. İşletme, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim biçimini en çok yansıtan yöntemi seçer. Seçilen yöntem gelecekteki ekonomik yararların beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadıkça dönemden döneme tutarlı olarak uygulanır. Muhasebe uygulamalarında uygulanan azalan bakiyeler yöntemi ile vergi

kanunlarında uygulanan azalan bakiyeler yönteminde kullanılan amortisman oranı açısından fark bulunmaktadır. Vergi uygulamalarında, azalan bakiyeler yönteminde uygulanan amortisman oranı normal amortisman oranının %50 yi geçmeyecek şekilde iki katı olurken, muhasebe uygulamalarında söz konusu oranın normal amortisman yönteminde uygulanacak oranın iki katı olduğuna dair bir düzenleme bulunmamaktadır.

-Vergi uygulamalarında,binanın amortismanı hesaplanırken, arsa payı dahil maliyet bedeli üzerinden hesap edilmektedir. Ancak muhasebe uygulamalarında, arsa payı maliyet tutarı ayrı olarak hesaplanıyorsa , arsa payına amortisman uygulanmamaktadır.

- Muhasebe uygulamalarında bir varlığın ayrı ayrı parçalarının farklı faydalı ömürleri olması halinde farklı amortisman oranı uygulamak mümkünken, vergi uygulamalarında bu mümkün değildir.

4. Vergi uygulamalarında maddi duran varlıklara değer düşüklüğü karşılığı ayırmak söz konusu değildir, ancak muhasebe uygulamalarında maddi duran varlıklara geri kazanılabilir tutarı birikmiş amortismanı düşülmüş maliyet tutarının altına düştüğünde değer düşüklüğü karşılığı ayrılması gerekir.

Vergi uygulamalarında, fevkalade amortisman uygulaması kısmen bu ihtiyacı karşılıyorsa da nitelik itibarıyla değer düşüklüğü karşılığından farklıdır.

5. Yatırım amaçlı gayrimenkullerdeki muhasebeleştirme farklılıkları

Vergi uygulamalarında; işletme faaliyetlerinde kullanımdan ziyade kiraya vermek amaçlı ya da değer artış kazancı elde etmek için elde tutulan yatırım amaçlı gayrimenkuller maddi duran varlık kapsamında dikkatte alınmaktadır. Oysa muhasebe standartlarında yatırım amaçlı gayrimenkuller,ayrı bir sınıfı oluşturmakta ve değerlendirme ilkelerinde farklılıklar bulunmaktadır.

Yatırım amaçlı gayrimenkuller normal koşullarda gerçeğe uygun değeriyle ölçülürler. Ancak gerçeğe uygun değer belirlenmesinde zorluklar bulunuyorsa maliyet bedeliyle değerlendirilmesi işletmenin tercihine göre mümkündür. Gerçeğe uygun değerdeki değişimler doğrudan sonuç hesabına kaydedilir. Önceleri kullanım amaçlı elde tutulan bir gayrimenkul daha sonra kiraya verilmiş ve bu amaçla kullanımına karar verilmişse, maddi duran varlık sınıfından yatırım amaçlı gayrimenkul sınıfına transferi yapılır. Transfer sırasında hesaplanan gerçeğe uygun değer ile net kayıtlı değer arasındaki olumlu farklar kar zarara değil maddi duran varlık yeniden değerlendirilmesine kaydedilir. İzleyen dönemlerdeki ölçümlerden ortaya çıkan değer artış azalışları sonuç hesaplarına kaydedilir. Yatırım amaçlı gayrimenkuller amortismanına tabi değildir. Çünkü dönemsel değer değişimleri sonuç hesaplarına kaydedilmektedir. Yatırım amaçlı olarak kullanılırken işletme faaliyetlerinde kullanılmasına başlanan yatırım amaçlı gay-

rimenkuller maddi duran varlık grubundaki binalara aktarılırken kayıtlarda gözük-
ken en son gerçeğe uygun değeri ile aktarılır. Bu değer binaların maliyet bedeli
yerine geçer. Kalan ömrü süresinde bu tutar amortismanına tabi olur.

6. Satış Amaçlı elde tutulan duran varlıkların muhasebeleştirilmesin- deki farklılıklar

Vergi uygulamalarında olmamakla beraber muhasebe uygulamalarında sa-
tış amaçlı elde tutulan duran varlıklar grubu dönen varlıklar içinde bulunmakta-
dır. Maddi duran varlık kapsamındaki varlık unsurları, yönetim kurulu kararı ile
elden çıkarılmaya karar verilmişse ve bu eylem izleyen oniki ay içinde kesinle-
şecekse, bu konuda müşteri aranmaya başlanmışsa, söz konusu varlık maddi
duran varlıklardan çıkartılarak dönen varlık içinde raporlanan satış amaçlı elde
tutulan duran varlıklar sınıfına net defter değeri ya da gerçeğe uygun değerinin
küçük olanı ile transfer edilir. Sınıf değiştikten sonra amortisman ayrılması dur-
durulur. Satış niyetinin değişmesi ya da varlığın satışının mümkün olmayacağı
anlaşıldığı durumlarda, varlık tekrar kullanım amaçlı olarak elde tutulmaya karar
verilmişse, satış amaçlı elde tutulan duran varlık sınıfından eski bulunduğu sı-
nıfa örneğin maddi duran varlıklara aktarılır ve amortisman ayrılmayan süreye
tekrar amortisman ayrılarak hiç sınıf değiştirmeseydi olması gereken tutara ge-
tirilir.

Faydalı ömrünü tamamlamış, kullanımdan alınmış hurda değeri ile satılması
beklenen maddi duran varlıklar bu kapsamda dikkate alınmaz, bu tür varlıkların
ne zaman satılacağı da bilinmediğinden ve tutarları önemsiz olduğundan bunlar
diğer duran varlıklarda elden çıkartılacak duran varlıklar olarak raporlanır.

Bağlı ortaklıklar, iş ortaklıkları, iştirakler gibi ortaklık yatırımları da satışa çı-
karıldığında ve on iki ay içinde satılmaları beklendiğinde duran varlıklardan sa-
tış amaçlı duran varlıklar sınıfına aktarılırlar.

2.3.2. Maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesindeki farklılıklar

Maddi olmayan duran varlıkların vergi uygulamaları ile muhasebe standart
uygulamaları arasında muhasebeleştirilme esaslarındaki farklılıklar ; maliyet
kapsamı, değerlendirme esasları, amortisman uygulamaları bakımından maddi du-
ran v arlıklarla benzer niteliktedir. Buna ilave olarak aşağıdaki bazı farklılıkları
vurgulayabiliriz:

1. Araştırma geliştirme giderlerinin muhasebeleştirilmesindeki farklılık:

Vergi uygulamalarında, araştırma ve geliştirme harcamaları arasındaki
ayırım tam vurgulanmamış olup, araştırma giderleri de geliştirme giderleri de
gelecekte ekonomik bir fayda yaratacağı düşünülüyor ise aktifleştirilmekte ve
maddi olmayan duran varlıklar kapsamında raporlanmaktadır. Oysa muhasebe
standartı uygulamalarında araştırma giderleri ile geliştirme giderleri ayırımına

önem verilmiş ve kriterler belirlenmiştir. Araştırma giderleri aktifleştirilmeyip doğrudan sonuç hesaplarına kaydedilirken, geliştirme giderleri aktifleştirilmekte ve itfaya (amortisman) tabi tutulmaktadır.

2. Özel Maliyet bedelinin muhasebeleştirilmesindeki farklılık:

Kira ile tutulan varlıklarda yapılan değer artırıcı harcamalar, vergi uygulamalarında Özel maliyet bedeli adı altında maddi olmayan duran varlıklarda raporlanmakta ve ya kira süresince ya da kira süresi belirgin değilse beş yılda %20 oranında itfa edilmektedir.

Oysa muhasebe standartları uygulamalarında, özel maliyet bedelleri maddi duran varlıklarda muhasebeleştirilmektedir. Nasıl ki finansal kiralama yoluyla edinilen maddi duran varlıklar haklarda değil maddi duran varlık grubunda ait olduğu maddi duran varlık kaleminde muhasebeleştiriliyorsa, özel maliyetler de ayrı bir kalem olarak maddi duran varlıklarda raporlanır.

3. Şerefiyenin muhasebeleştirilmesindeki farklılık

Vergi uygulamalarında, şerefiye, maddi olmayan duran varlıklar arasında tanımlanmıştır. Şirket satın almalarında satın alınan şirketin varlıklarının ve borçlarının kayıtlı değer farkına göre daha fazla ödenen tutar olarak hesaplanmaktadır ve %20 oranında yani beş yılda itfa edilmektedir. Oysa muhasebe standartları uygulamalarında şerefiye, satın alınan işletmenin varlıklarının gerçeğe uygun değerinden borçların ve koşullu borçların gerçeğe uygun değerleri indirildikten sonra bulunan tutardan daha fazla yapılan ödemelerde pozitif bir fark olarak aktifleştirilmektedir. Bu tutarın maddi olmayan duran varlıklardan ayrı olarak raporlanması istenmektedir. Tam set uygulayan işletmelerde, şerefiyeye amortisman ayrılmamakta ancak değer düşüklüğü testine tabi tutulmaktadır. KOBİ uygulamalarında ise şerefiyeye %10 oranında amortisman uygulanmaktadır. Negatif şerefiye ise doğrudan sonuç hesaplarına gelir olarak kaydedilmektedir.

4. Sınırsız ömre sahip maddi olmayan duran varlıklardaki (isim hakları) farklılıklar

Vergi uygulamalarında, maddi olmayan duran varlıkların tamamı amortisman tabidir. Oysa muhasebe standartlarında sınırsız ömre sahip maddi olmayan varlıklarda amortisman uygulaması yoktur. Örneğin bazı isim hakları buna örnek verilebilir. Örneğin hürriyet gazetesinin ismi olan hürriyet sınırsız bir ömre sahip olduğu düşünülüyorsa bu isim hakkı amortisman tabi olmaz.

2.3.3. Stokların muhasebeleştirilmesindeki farklılıklar

Stok kalemlerinin gerek maliyetlerinin tespitinde, gerekse izleyen dönemlerde yapılan değerlendirme işlemlerinde vergi uygulamalarıyla, muhasebe standartları uygulamaları arasında farklar bulunmaktadır. Bunların bazılarını aşağıdaki gibi özetleyebiliriz:

1. Satın alma maliyetinin hesaplanmasındaki farklılıklar

Gerek ilk madde ve malzeme gerekse ticari malların satın alma maliyetlerine, alış fatura tutarı(finansman gideri hariç,) alış giderleri, gümrük vergileri, malın işletmeye getirilinceye kadar yapılan taşıma giderleri,yükleme boşaltma giderleri, sigorta giderleri hem vergi uygulamalarında hem de muhasebe uygulamalarında maliyete dahildir.İlgili otoriterlerden geri alınma durumu olan vergiler maliyete dahil değildir. Katma vergisi gibi. Satın alma maliyetlerinin hesabında iki uygulama arasındaki en önemli farklılık vadeli alışlarda oraya çıkar. Vergi uygulamalarında stok kalemleri vadeli alınsa dahi alış fatura tutarının tamamı maliyet unsuru olur. Oysa muhasebe uygulamalarında stok kaleminin maliyeti peşin alış fiyatıdır.Vade farklarının bir finansman unsuru içermesi durumunda, fark finansman dönemi boyunca faiz gideri olarak muhasebeleştirilir ve özellikli varlık niteliği taşımadığı sürece stokların maliyetine dahil edilmez.

2. Üretim maliyetinin hesaplamasındaki farklılıklar

Vergi uygulamalarında ,Üretilen malların maliyetine direkt ilk madde ve malzeme giderleri,direkt işçilik giderleri, genel üretim giderleri girmektedir. Genel üretim giderlerinin değişken sabit ayırımı yoktur. Oysa muhasebe standartlarında genel üretim giderlerinin sabit kısmı maliyete normal kapasite kullanım oranında verilmektedir.Boş kapasiteye düşen sabit genel üretim giderleri doğrudan sonuç hesaplarına yazılmaktadır.diğer bir ifade ile vergi uygulamasında tam maliyet yöntemi uygulanırken muhasebe uygulamalarında normal maliyet yöntemi uygulanmaktadır.

3. Stokların değerlemesinde farklar bulunmaktadır.

Vergi uygulamalarında stoklar maliyet bedeli ile değerlenmekte,değeri düşen stoklar da emsal bedeli ile değerlenmektedir. Yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi nedenlerle iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış olan emtia ile maliyetlerin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve iskartaların emsal bedeli ile değerlendirileceği vurgulanmaktadır..

Muhasebe uygulamalarında, stoklar maliyet ve net gerçekleşebilir değerinden düşük olanı ile değerlendirilir.Net gerçekleşebilir değer.;stokların tahmini satış tutarından, stokların satışa hazır hale gelmesi için yapılacak tahmini tamamlama maliyetlerinin ve tahmini satış giderlerinin indirilmesiyle bulunan tutardır. Stokların net gerçekleşebilir tutarı kayıtlı değerinin atında olduğu durumlarda, stoklar net gerçekleşebilir tutarı ile değerlendirilir.

Emsal bedeli ile net gerçekleşebilir değer bazı durumlarda örtüşürse de arada farklar bulunmaktadır.

4.Hizmet maliyetlerinin muhasebeleştirilmesindeki farklar

Muhasebe uygulamalarında; hizmet sunulma durumunda stoklar; işletmenin henüz ilgili geliri elde etmediği hizmetin maliyetini de kapsar.Verilen hizmetle ilgili hasılatın mali tablolara gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda ilgili giderler stoklar grubunda raporlanır.

Oysa vergi uygulamalarında bu harcamalar genelde gelecek aylara ait ya da gelecek yıllara ait giderler hesaplarında raporlanır.

2.3.4. Menkul kıymetlerin muhasebeleştirilmesindeki farklılıklar

Vergi uygulamaları ile muhasebe uygulamaları arasında menkul kıymetlerin muhasebeleştirilmesinde önemli farklar bulunmaktadır.Bu farkları aşağıdaki gibi özetleyebiliriz:

1. Hisse senetlerinin(özkaynağa dayalı finansal araçlar) muhasebeleştirilmesindeki farklar

Vergi uygulamalarında; hisse senetleri ile fon portföyünün en az yüzde 51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeliyle kayda alınır ve dönem sonlarında da bu tutarla değerlendirir.Borsa fiyatlarındaki değişimler dikkatte alınmaz.

Oysa muhasebe standartlarında hisse senetleri (Öz kaynağa dayalı finansal araçlar) al sat amacıyla elde tutuluyorsa ve borsada işlem görüyorsa alış fiyatına (işlem fiyatıyla) kayda alınır, alış maliyetleri doğrudan gider kaydedilir, dönem sonlarında da borsa fiyatlarıyla değerlendirir, değerlemeden doğan farklar kara zarara yansıtılır. Bu gruba gerçeğe uygun değer farkı kar zarara yansıtılan finansal varlıklar denir.

Al sat amaçlı olarak değil de uzun vadeli yatırım amaçlı olarak elde tutulan ve ortak olunan şirketin sermayesinin %20 den azına sahip olunan paylar,halka açık piyasada işlem görüyorsa, işlem fiyatı üzerinden kayda alınır.İşlem maliyetleri doğrudan sonuç hesaplarına aktarılır. Değerleme gününde, borsa fiyatlarına göre değerlendirir. Değer değişimlerinin kar veya zarara yazılması ya da özkaynaklarda diğer kapsamlı gelir olarak muhasebeleştirilmesi konusunda işletmelerin tercih hakkı vardır. Değerleme artışlarının Özkaynaklarda diğer kapsamlı gelir olarak kaydedilmesini tercih edenler, izleyen dönemlerde bu tercihlerinden dönemezler.

Uzun vadeli finansal yatırım kapsamında olan özkaynağa dayalı finansal araçlardan halka açık bir piyasada işlem görmeyenler ise maliyet değerleri üzerinden değerlendirir. Bu kapsamda bu finansal varlıklar ilk kayda alma sırasında, işlem maliyetleri de dâhil edilerek maliyet fiyatıyla kayda alınır. Sonraki ölçümlerde varsa değer düşüklüğü zararları hesaplanarak maliyet değerinden düşülür.

2.Borçlanma araçlarının muhasebeleştirilmesindeki farklar

Vergi uygulamalarında, hisse senedi dışındaki her türlü menkul kıymet borsa fiyatı ile değerlendirilir. Borsa fiyatı yoksa veya borsa fiyatının muvazaalı bir şekilde olduğu anlaşılırsa değerlemeye 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 fiyatı bulunmayan, getirisi ihraç edenin kar ve zararına bağlı olarak doğan ve değerlendirme günü itibarıyla hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler, alış bedeli ile değerlendirilir.

Muhasebe standartlarında ise borçlanma araçları gerçeğe uygun değer (borsa fiyatı)ya da ifa edilmiş maliyetiyle değerlendirilir. Menkul kıymetlerde(finansal yatırımlar) izlenen borçlanma araçları etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanan itfa edilmiş maliyetleri üzerinden ölçülür.Tahvil bono gibi finansal yatırımlar, ilgili varlıkların yönetimi için işletmenin kullandığı yönetim modeli (*finansal varlık yönetim modeli*) ve Söz konusu varlıkların sözleşmeye bağlı nakit akış özellikleri esas alınarak, daha sonraki dönemlerde itfa edilmiş maliyeti veya gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülerek sınıflandırılır.

- Bir finansal varlık aşağıdaki iki koşulun birlikte sağlandığı durumlarda itfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülür:

(a) Varlığın, sözleşmeye bağlı nakit akışlarının tahsilini amaçlayan bir yönetim modeli kapsamında elde tutulması.

(b) Finansal varlığın sözleşme hükümlerinin, belirli tarihlerde sadece anapara ve anapara bakiyesine ilişkin faiz ödemelerinin yapılmasına yönelik nakit akışlarına yol açması.

Bunun dışındakiler gerçeğe uygun değeriyle (borsa fiyatıyla) ölçülür.

İtfa edilmiş maliyet gelecekteki nakit girişlerinin (ödemelerinin) etkin faiz oranı ile indirgenmiş bugünkü değeridir. İtfa edilmiş maliyetin hesaplanmasında etkin faiz yöntemi kullanılır, değerlendirme farkları dönem sonuçlarına kaydedilir.

2.3.4. Bağlı ortaklık; iştirak ve iş ortaklıklarının muhasebeleştirilmesindeki farklılıklar

Yukarıdaki açıklamalarda da belirtildiği üzere, vergi kanunlarında hisse senetleri alış fiyatıyla değerlendirilir. Dolayısıyla, bağlı ortaklık, iştirak ya da iş ortaklıklarındaki paylarda aynı esasa göre ölçülür.bu kalemlerin değerlerinde herhangi bir düşme olduğunda değer düşüklüğü karşılığı ayrılmaz.

Oysa muhasebe standartları uygulamalarında kayda alma ve izleyen dönemlerde değerlemede farklılıklar bulunmaktadır.Bu farklılıkları aşağıdaki gibi özetleyebiliriz:

1.Bağlı ortaklıklar, %20 -%50 arası ortaklık payı bulunan önemli etki taşıyan

iştirakler ve iş ortaklıkları, edinim tarihinde maliyet bedeliyle kayda alınırlar.

2. İzleyen dönemlerde, bu yatırımlar bireysel tablolarda;

- maliyet değeriyle
- gerçeğe uygun değerle (borsa fiyatıyla) ya da
- öz kaynak yöntemine göre değerlendirilir.

Maliyet yöntemine göre değerlemede, dönem sonlarında maliyet tutarı ile geri kazanabilir tutarı karşılaştırılır ve geri kazanılabilir tutarın maliyet bedelinin altına inmesi durumunda aradaki fark için değer düşüklüğü karşılığı ayrılır.

Gerçeğe uygun değerle değerlendirilmede borsa fiyatları kullanılır. Borsa fiyat değişimleri, kar ya da zarar olarak sonuç hesaplarına aktarılır.

Özkaynak yöntemi uygulamasında, iştirak veya iş ortaklığı yatırımı başlangıçta elde etme maliyeti ile muhasebeleştirilir. Edinme tarihinden sonra ise, yatırımcının yatırım yapılan işletmenin kâr veya zararındaki payı yatırımın defter değeri artırılarak ya da azaltılarak finansal tablolara yansıtılır. Yatırımcının yatırım yapılan işletmenin kâr veya zararından alacağı pay, yatırımcının kâr veya zararı olarak muhasebeleştirilir. Yatırım yapılan bir iştiraktan alınan dağıtımlar (kâr payı vb.) yatırımın defter değerini azaltır. Yatırım yapılan iştirakin defter değerinin, iştirakin diğer kapsamlı kârındaki değişikliklerden yatırımcıya düşen pay oranında düzeltilmesi gerekebilir. Bu tür değişiklikler, maddi duran varlıkların yeniden değerlemesinden ya da yabancı para çevrim farklarından kaynaklanan değişiklikleri içerir. Bu değişikliklerden yatırımcıya düşen pay, yatırımcının kendi diğer kapsamlı gelirinde ve özkaynak grubunda muhasebeleştirilir

Bir bağlı ortaklık, iş ortaklığı veya iştiraktan temettüler, temettüyü alma hakkı doğduğunda işletmelerin bireysel finansal tablolarına yansıtılır. İşletme özkaynak yöntemini kullanmayı seçmemişse, temettü kâr veya zarar olarak finansal tablolara yansıtılır. Özkaynak yöntemi seçilmişse; temettü yatırımın defter değerinde bir azalma olarak finansal tablolara yansıtılır.

2.3.5 Alacak ve borçların muhasebeleştirilmesindeki farklılıklar

Alacak ve borçların muhasebeleştirilmesinde vergi uygulamalarıyla muhasebe standartları arasında farklar bulunmaktadır.

1.Alacakların ve borçların değerlemesinden doğan farklar

Vergi uygulamalarında ; alacaklar ve borçlar mukayyet değerleriyle değerlendirilir. Mevduat veya kredi sözleşmelerinden kaynaklanan alacaklar değerlendirilme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır. Aynı şekilde.mevduat veya kredi sözleşmelerinden doğan borçlar değerlendirilme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır.

Vadesi gelmemiş olan senede bağlı alacaklar değerlendirilme gününün kıymetine

getirilmek üzere reeskonta istenirse tabi tutulabilir.. Bu durumda, senette faiz oranı açıklanmış ise bu oran açıklanmamışsa Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddi uygulanır. Senetli alacakların reeskonta tabi tutulması durumunda borç senetlerinin de reeskonta tabi tutulması gerekir.

Muhasebe uygulamalarında ise, finansal alacak ve borçlar itfa edilmiş maliyetle değerlendirilir. Reeskont işlemi sadece senetli alacaklara değil, senetsiz alacaklara ve borçlara da uygulanır ve zorunludur, tercih hakkı bulunmamaktadır. Ticari ve diğer alacaklar ile ticari ve diğer borçlar finansal durum tablosu hesaplarına gerçeğe uygun değerleri üzerinden kayda alınır. Raporlama dönemlerinde, ertelenmiş vade farkı gelirleri (giderleri) hesapları (reeskont hesapları) ile itfa edilmiş maliyetlerine indirgenir. Ticari alacak ve ticari borçlar ve diğer finansal alacak ve borçlar itfa edilmiş maliyetle ölçülür. Finansal durum tablosunda Ticari alacak ve borçların ve diğer alacak ve borçların kayıtlı değerleri aynı grupta raporlanan "Ertelenmiş vade farkı gelirleri" ve "Ertelenmiş vade Farkı giderleri" hesaplarının eksi işaretle gösterimiyle itfa edilmiş maliyetine indirgenir.

Parasal olmayan alacaklar, borçlar itfa edilmiş değeriyle değil kayıtlı değeriyle raporlanır. Vergi alacakları, ödenecek vergi resim ve harçlar ödenecek sosyal güvenlik borçları gibi borçlar bunlara örnektir.

2. Şüpheli alacak karşılığı ayırma işlemindeki farklılıklar

Vergi uygulamalarında 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 sayılmakta ve bunlar için karşılık ayrılmaktadır.

Muhasebe uygulamalarında ise , değerlendirme gününde makul göstergelerin olması durumunda şüpheli alacak karşılığı ayrılır. İşletmelerin önceki yıllarda tahsil edilemeyen alacaklarına ilişkin veriler, borçlunun ödeme yeteneği, işletmenin içinde bulunduğu sektörde ve cari ekonomik ortamda ortaya çıkan olağanüstü koşullar esas alınarak ve makul bir gerekçeye dayanılarak şüpheli alacaklar tahmin edilir. Makul bir sonuca ulaşmayı önleyen önemli belirsizliklerin var olması halinde, şüpheli alacaklar, perakende satış yöntemi kullanılarak hesaplanır. Perakende satış yöntemine göre, değerlendirme yapılan dönemden önceki iki hesap döneminde vadesinde tahsil edilemeyen alacakların ilgili bulunduğu dönemlerdeki toplam vadeli satışlara oranlarının ortalaması, değerlendirme dönemindeki vadeli satışlara uygulanarak, tahmini şüpheli alacaklar hesaplanır. Şüpheli alacaklara, teminatlı olanlar dışındaki kısım için şüpheli alacak karşılığı ayrılması ve sonuç hesaplarına gider yazılması muhasebe ilkeleri gereğidir. Tahsil edi-

lemeyeceği düşünülen her türlü alacak için karşılık ayrılır. Geçmiş dönemlerde ayrılan karşılıkların her bilanço tarihinde tahminlerde ortaya çıkması muhtemel değişiklikler için gözden geçirilir.

2.3.6. Çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin borç karşılıklarının muhasebeleştirilmesindeki farklılıklar

Vergi uygulamalarında çalışanlara sağlanan faydalardan borçlar kesinleşmedikçe borç olarak kaydedilmemektedir. Oysa muhasebe standartlarında gerçekleşme zamanı ve tutarı tam olarak bilinmese de gerçekleşme olasılığının olması ve geçmiş bir olaydan kaynaklanmış olmasına bağlı olarak bu borçların hesaplanıp yükümlülükler arasında gösterilmesi gerekmektedir.

1. Kısa vadeli faydaların muhasebeleştirilmesindeki farklılıklar

İşletmeler, çalışanlarına kısa vadeli ya da uzun vadeli (çalışma dönemi sonunda sağlanan faydalar, diğer çeşitli uzun vadeli faydalar, çalışmanın sona erdirilmesiyle sağlanan faydalar gibi)çeşitli faydalar sağlar.Bu faydalar dolayısıyla ortaya çıkan yükümlülüklerin hesaplanıp dönemlere gider olarak kaydedilmesi gerekir.

Kısa vadeli faydalar, çalışanın sunduğu hizmete karşılık ödenmesi beklenen faydalardır.Ücretler, SGK işveren payları, izin ücretleri, hastalık izinleri, ikramiyeler vs gibi faydalar kısa vadeli faydalardır.Bunlar iskontoya tabi tutulmadan kayıtlı değerleriyle ölçülür ve ait olduğu dönemde gider kaydedilerek ödenmemiş olsalar dahi finansal tablolarda yükümlülük olarak gösterilir. Kullanılmamış izin ücretleri de bu kapsamda dikkate alınmalıdır.Çalışanlar hak etmelerine rağmen yıllık izinlerini henüz kullanmamışlarsa bu haklarını gelecekte kullanacakları için tutarın hesap edilip borç karşılıkları olarak yükümlülükler içinde raporlanmalıdır.

2. Kıdem tazminatı karşılıklarının muhasebeleştirilmesindeki farklılıklar

Vergi uygulamalarında, personel işten ayrıldığı dönemde hukuken almaya hak ettiği hallerde kıdem tazminatı hesap edilip gider kaydedilir ve ödenecek kıdem tazminatı tutarı personele borçlara kaydedilir.Bu uygulamada tutar kesindir ve personele ilgili tutar ödenecektir.Personelin çalıştığı yıllarda herhangi bir gider kaydedilmez.

Oysa muhasebe uygulamalarında kıdem tazminatı yükümlülüğü çalışanın çalıştığı yıllara dağıtılarak gider olarak kaydedilir ve kıdem tazminatı karşılıkları oluşturulur.

Kıdem tazminatı karşılıkları ve diğer uzun vadeli faydalar iskontoya tabi tutularak bugünkü değerleriyle ölçülür..Kıdem tazminatlarının hesabında, bir personelin hizmet süresi sonunda şirkete getireceği yükümlülüğünün (toplam kıdemi), bugüne kadar olan kısmının (şimdiki kıdemi) net bugünkü (şimdiki) değeri dikkate alınır.Kişinin bugüne kadar olan yani hak ettiği kıdemine; gele-

cekteki çalışmasından elde edeceği yani hak edeceği kıdemi eklenerek toplam kıdeme ulaşılır. Kıdem tazminatının hesaplanmasında, demografik ve finansal varsayımlar aktüeryal varsayımlar olarak dikkatte alınır. Demografik Varsayımlara örnek olarak; çalışma sırası ve sonrasındaki ölümler, çalışanların işten ayrılmaları, erken emeklilik, malülen emeklilik, yasal mevzuat gereği (Askerlik, kadınlarda evlilik) işten ayrılmalar örnek verilebilir. Finansal varsayımlar ise, çalışanların gelecekteki maaşları ve bugünkü değere indirgenecek İskonto oranlarının belirlenmesidir. İskonto oranları olarak devlet iç borçlanma senetlerinin faiz oranları kullanılabilir.

3. Diğer uzun vadeli faydaların muhasebeleştirilmesindeki farklılıklar

Kıdem tazminatında olduğu gibi diğer uzun vadeli faydalar da muhasebe standartlarında iskonto edilmiş değeriyle raporlanır.

2.3.7. Diğer Borç karşılıklarının muhasebeleştirilmesindeki farklılıklar

Vergi uygulamalarıyla, muhasebe uygulamaları arasında diğer borç karşılıklarının muhasebeleştirilmesinde de önemli farklar vardır

1. Borç Karşılıkları, gerçekleşme zamanı veya tutarı belli olmayan yükümlülüdür. Karşılıklara örnek olarak Garanti Yükümlülük Karşılıkları, Maddi Duran Varlıklar Sökme, Restorasyon ve Rehabilitasyon Maliyetleri Karşılıkları,, Yeniden Yapılandırma Karşılıkları, Çevre Düzenleme Karşılıkları, Ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmeler karşılıkları gibi yükümlülükler gösterilebilir.

.Burada ifade edilen karşılık; bir yükümlülüğün kayda alınmasını gerektirmeyen, varlıkların defter değerlerine ilişkin düzeltmeleri (amortisman, şüpheli alacaklara ve diğer varlıklara ilişkin değer düşüklükleri gibi) kapsamaz.

Borç karşılıkları ;yalnızca aşağıdaki durumların varlığı halinde kayda alınır:

(a) İşletmenin raporlama tarihinde geçmiş bir olaydan kaynaklanan bir yükümlülüğünün bulunması,

(b) Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkışının muhtemel olması (diğer bir ifadeyle kaynak çıkışının gerçekleşme olasılığının, gerçekleşmeme olasılığına kıyasla daha yüksek olması) ve

(c) Yükümlülük tutarının güvenilir bir biçimde tahmin edilebilir olması.

Karşılık tutarı, kayıtlara yükümlülük olarak kaydedilir ve bir varlığın maliyetine dâhil edilmediği sürece karşılık tutarı kadar gider kayda alınır.

2. Raporlama tarihinde geçmiş bir olaydan kaynaklanan bir yükümlülüğün bulunması koşulu, işletmenin yükümlülüğünü yerine getirmek dışında herhangi bir gerçekçi alternatifinin bulunmadığı anlamına gelir. Böyle bir durum aşağıdaki koşullardan birinin varlığı halinde ortaya çıkar:

(a)Yükümlülüğün yerine getirilmesinin yasal olarak zorunlu olması ya da

(b)Yasal olarak zorunlu olmasa bile işletmenin zımni kabulden doğan bir yükümlülüğünün bulunması. İşletmenin zımni kabulden doğan yükümlülüğü; geçmişteki uygulamaları, yayımladığı politikaları veya açık ve güncel beyanlarıyla diğer taraflara belirli sorumlulukları kabul edeceğini gösterdiği ve bunun sonucunda diğer taraflarda bu sorumluluklarını yerine getireceğine dair geçerli bir beklenti oluşturduğu durumlarda ortaya çıkar.

. Karşılık, raporlama tarihi itibarıyla yükümlülüğün yerine getirilmesi için yapılması gereken harcamaya ilişkin en gerçekçi tahmin üzerinden ölçülür. En gerçekçi tahmin, raporlama tarihi itibarıyla yükümlülüğün yerine getirilmesi veya üçüncü kişilere devredilmesi için ödenmesi gereken makul tutardır.

.Nitelikleri itibarıyla birçok finansal durum tablosu kalemine göre daha belirsiz olmaları nedeniyle karşılıkların ölçümünde tahminlerin kullanımı önemli bir yer tutmaktadır. Bu çerçevede karşılığa ilişkin tahmini ödeme tutarının ölçümünde işletme yönetiminin muhakemesini kullanması gerekir. İşletme yönetiminin muhakemesi benzer işlemlerden kaynaklanan deneyimleri ve bazı durumlarda bağımsız uzmanlardan alınan değerlendirmeleri yansıtmalıdır.

Karşılığın çok sayıdaki kalem için hesaplanması durumunda karşılık tutarı, olası tüm sonuçların gerçekleşme olasılıklarıyla ağırlıklandırılması suretiyle tahmin edilir. Bu tür bir hesaplamada belirli bir tutardaki zararın gerçekleşme olasılığına göre (Örneğin % 60 veya % 90 olmasına göre) karşılık tutarı değişecektir. Olası tüm sonuçların belirli bir aralıkta süreklilik arz etmesi ve her bir sonucun gerçekleşme olasılığının benzer olması durumunda, aralığın orta noktası karşılık tutarı olarak kullanılır.

Ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmeler için de borç karşılığı ayrılır.

Bir işletme ekonomik açıdan dezavantajlı olan bir sözleşmeye sahip ise, söz konusu sözleşmeye ilişkin mevcut yükümlülük karşılık olarak muhasebeleştirilir ve ölçülür.Sözleşme kapsamındaki yükümlülüklerin yerine getirilmesi için mutlaka katlanılması gereken maliyetin, söz konusu sözleşme kapsamında elde edilmesi beklenen ekonomik faydayı aştığı durumlarda ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşme söz konusu olur.

2.3.8. Finansal kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesindeki farklılıklar

Vergi uygulamalarıyla, muhasebe uygulamaları arasında finansal kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde çok önemli farklar bulunmamaktadır. Ancak kiracının finansal kiralama konusu varlığı muhasebeleştiği sınıf açısından farklılık bulunmaktadır. Vergi kanunlarında finansal kiralama konusu varlık bir hak olarak muhasebeleştirilirken, muhasebe standartlarında varlığın niteliğine uygun olan sınıfta muhasebeleştirilir ve o grubun tabi olduğu değerlendirme ölçütü-

ne göre değerlendirilir. Örneğin makineler finansal kiralama yoluyla edinilmişse, bu varlıklar hak olarak değil, maddi duran varlık olarak muhasebeleştirilir ve maddi duran varlıkların tabi olduğu değerlendirilme sistemine tabi olur.

2.3.9 . Borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesindeki farklılıklar

Vergi uygulamaları ile muhasebe standart uygulamaları arasında borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde farklar bulunmaktadır.

163 sıra nolu Vergi Usul Kanunu genel tebliğinde maddi duran varlıklarla ilgili borçlanma maliyetlerinin nasıl muhasebeleştirileceği düzenlenmiştir. Aynı şekilde 258 sıra nolu VUK genel tebliğinde stoklarla ilgili borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin hükümleri düzenlenmiştir. Bu konuda Maliye Bakanlığının yayınlamış olduğu çeşitli tebliğ, özgelgeler, Danıştay kararları bulunmaktadır.

1. Maddi duran varlıklarla ilgili faiz ve kur farklarının muhasebeleştirilmesindeki farklılıklar

-163 sayılı VUK genel tebliğine göre, yatırımların finansmanında kullanılan kredilerle ilgili faizlerden kuruluş dönemine ait olanların maddi duran varlıkların maliyetine verilmesi ve amortisman yoluyla itfa edilmesi gerekmektedir; işletme dönemine ait olanların ise, ilgili buldukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete dahil ettirilmek suretiyle amortisman tabi tutulması mükellefin tercihine bırakılmaktadır. Dolayısıyla faiz giderlerinin muhasebeleştirilmesi yatırım dönemi ve işletme döneminde farklılık göstermektedir. Varlığın kullanıma hazır hale gelinceye kadar geçen süre yatırım dönemi olarak algılanmakla beraber, dönem değerlendirilmesi uygulamada 31 Aralık olarak kabul edilmektedir. Dolayısıyla Ağustos ayında aktife maddi duran varlıklara giren bir varlığın borçlanmadan doğan faiz gideri ağustos ayına kadar olan kısmı değil 31 Aralık tarihine kadar olan kısmının maliyete zorunlu olarak verilmesi gerekmektedir. Ancak izleyen yıllara ait söz konusu varlıkla ilgili faiz giderlerinin maliyete kaydı ya da sonuç hesaplarına kaydı mükellefin tercihine bırakılmaktadır. Bizim kanaatimize göre yatırım dönemi varlığın kullanıma hazır hale gelinceye kadar olan süredir.

- Döviz kredisi kullanılarak yurt dışından maddi duran varlık ithal edilmesi sırasında veya sonradan bu kıymetlere ilişkin borç taksitlerinin değerlendirilmesi dolayısıyla ortaya çıkan kur farklarından, varlığın edindiği dönem sonuna kadar olanların, varlığın maliyetine eklenmesi zorunlu bulunmakta; aynı varlıklarla ilgili söz konusu dönemden sonra ortaya çıkan kur farklarının ise, ait oldukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete eklenmesi ve amortisman konusu yapılması, mükellefin tercihine bırakılmaktadır. Kur farklarında yatırım dönemi – işletme dönemi ayırımı yapılmadığı için dönem olarak yıl algılanmakta ve o yıla ait kur farkları maliyete verilmekte, izleyen dönemler için tercih hakkı kullanılmaktadır.

334 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde lehte oluşan kur farklarının maliyetten indirileceği hususu düzenlenmiştir. Nasıl ki yatırımların finansmanında kullanılan kredilere ilişkin faiz giderleri ile yurt dışından döviz kredisi ile sabit kıymet ithal edilmesi nedeniyle ortaya çıkan kur farklarının, aktifleştirme tarihine kadar olan kısmının maliyete eklenmesi, aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin olanların ise seçimlik hak olarak doğrudan gider yazılması veya maliyete eklenmek suretiyle amortismanına tabi tutulması mümkünse, aynı esaslar, Türk Lirasının yabancı paralar karşısında değer kazanmasından kaynaklanan lehe oluşan kur farkları bakımından da geçerlidir. Buna göre, lehe oluşan kur farklarının aktifleştirme işleminin gerçekleştiği dönemin sonuna kadar oluşan kısmının maliyetle ilişkilendirilmesi, aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin olanların ise kambiyo geliri olarak değerlendirilmesi veya maliyetten düşülmek suretiyle amortismanına tabi tutulması gerekmektedir. Ayrıca, daha sonraki dönemlerde, seçimlik olarak hangi hak kullanılmışsa o yönetime göre işlem yapılmasına devam edilecektir.

Muhasebe standartlarında ise gerek faiz giderlerinin gerekse kur farklarının muhasebeleştirilmesinde odak noktası borçlanma maliyetlerinin özellikli varlıkla ilgili olup olmamasıyla ilgilidir. **Özellikli varlık, "normal koşullarda satışa veya kullanıma hazır hale gelmesi uzun süreyi gerektiren varlık" olarak tanımlanmaktadır.** Muhasebe standartlarında borçlanma maliyetleri aşağıdaki esaslara göre muhasebeleştirilir:

i-Özellikli varlıklarda, varlık kullanıma ve satışa hazır hale gelinceye kadar olan sürede ortaya çıkan faiz giderleri ve kur farkları maliyete verilir. Örneğin yapılmakta olan yatırımlarda, yatırım döneminde ortaya çıkan faiz giderleri ve kur farkları maliyete verilir. Yapılmakta olan yatırımlardan ilgili varlık hesabına örneğin binalar hesabında aktarımdan sonra ortaya çıkan faiz ve kur farkları maliyetle ilişkilendirilmeyip doğrudan sonuç hesaplarına gider olarak kaydedilir. Burada dönem yıl sonu değil, yatırım tutarının hesaba aktarıldığı tarihtir.

ii. Özellikli varlık niteliği taşımayan maddi duran varlık alımlarının borçlanmayla yapılması durumunda ortaya çıkan faiz giderleri ve kur farkları doğrudan sonuç hesaplarına alınır. Örneğin bir makinenin borçlanarak yurt dışından ithal edilmesi durumunda, makine işletmeye geldiğinde kısa sürede kullanıma açılacağından montajı için süre gerekse bile bu süre kısa olduğu için varlığın özellikli varlık sayılmasına neden olmaz. Bu nedenle ortaya çıkan faiz ve kur farkları varlık maliyetine değil sonuç hesaplarına kaydedilir. Varlık peşin fiyatıyla aktifleştirilir.

2.Stoklarla ilgili faiz ve kur farklarının muhasebeleştirilmesindeki farklılıklar

Vergi kanunları ile muhasebe uygulamaları arasında stokların maliyetlerinin kapsamında farklar olduğunu yukarıda açıklamıştık. Hernekadar gerek VUK'un

262 .maddesinde maliyet tanımı yapılırken gerekse 274. Maddesinde emtia maliyeti açıklanırken açıkça borçlanma maliyetlerinin maliyet unsuru olduğu tanımlanmamışsa da “*bunlara ilişkin bilumum giderler*”ifadesiyle borçlanma maliyetlerinin de bu giderlere dahil olduğu yorumlanmış ve 238 No.lu VUK Genel Tebliği ile emtianın satın alınıp işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farklarının maliyete verilmesinin zorunlu olduğu ,stokta kalan emtia ile ilgili olarak daha sonra ortaya çıkacak kur farklarının ise, ilgili buldukları yıllarda gider yazılması veya maliyete ilave edilmesinin mümkün bulunduğu vurgulanmıştır.” Ayrıca, Tebliğ’de “faiz ve komisyon giderlerinden dönem sonu stoklarına pay verilmesinin zorunlu olmadığı” belirtilmiştir.

Vadeli alışlarda,stok satın alma maliyeti olarak fatura tutarı dikkat alınmaktadır.

Oysa , muhasebe uygulamalarında, vadeli alışlarda kesinlikle faiz ve kur farkları maliyete verilmemektedir.Stok kaleminin peşin alış fiyatı satın alma fiyatını oluşturmaktadır. Vadeli işlem bir finansman niteliği taşıdığı sürece vade farkları maliyete değil, vade süresine dağıtılmak üzere ertelenmiş vade farkı giderlerinde izlenmekte ve ait olduğu aylara vade farkı gideri olarak aktarılmaktadır. Stokların özellikli varlık niteliğinde olması çok nadir durumlarda olur. Örneğin bir gemi ya da uçak üretiminde , büyük projelerde ve üretimi bir yıldan uzun sürecek mamul üretimlerinde olabilir.

2.3.10 Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin muhasebeleştirilmesindeki farklılıklar

Yıllara yaygın inşaat ve onarım sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde, gelirin doğuşu, maliyetlerin dönemlere dağıtılması , karın oluşumu açısından vergi uygulamaları ve muhasebe standartları arasında önemli farklar bulunmaktadır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri Gelir Vergisi Kanunu’nun 42-43 ve 44’üncü maddelerinde düzenlenmiştir.Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13’üncü maddesi uyarınca

Kurumlar Vergisi mükellefleri de bu hükümleri uygulamaktadır.Aynı yıl içerisinde

başlayıp, o yıl içinde bitirilen inşaat ve onarma işlerinden elde edilen kazançlar

Gelir Vergisi Kanunu’nun 42. maddesinde belirtilen Yıllara Sari inşaat

ve Onarma işleri kapsamında değerlendirilmeyip, genel hükümler çerçevesinde

vergilendirmeye tabi tutulurlar.

. **Gelir Vergisi Kanunu’nun 42.Maddesi ne göre**, yıllara yaygın inşaat iş-

lerinde kar veya zarar için bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterilir. Mükellefler bu madde kapsamına giren hallerde her inşaat ve onarma işinin hasılat ve giderlerini ayrı bir defterde veya tutmakta oldukları defterlerin ayrı sayfalarında göstermeye ve düzenleyecekleri beyannameleri işlerin ikmal edildiği takvim yılını takip eden yılın (5766 sayılı Kanunun 8 inci maddesiyle değişen ibare, Yürürlük: 06.06.2008) Mart ayının başından yirmibeşinci günü akşamına kadar vermeye mecburdurlar.

Gelir vergisi Kanunu'nun 43. Maddesi ise müşterek genel giderler ve amortismanların dağıtılmasını düzenlenmiştir. Bu madde hükmüne göre;

i-yıl içinde birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler bu işlere ait harcamaların (enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmuş tutarlarının) birbirine olan nispeti dahilinde dağıtılır.

ii.. Yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarma işinin bu madde kapsamına girmeyen işlerle birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler, bu işlere ait harcamalar ile diğer işlere ait satış ve hasılat tutarlarının (enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde bunların düzeltilmiş tutarlarının) birbirine olan nispeti dahilinde dağıtılır.

iii. Birden fazla inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerle sair işlerde müştereken kullanılan tesisat, makina ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları, bunların her işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtılır.

İnşaat ve Onarma İşlerinde İşin Bitimi Gelir Vergisi Kanunu'nun 44. Maddesinde düzenlenmiştir. Geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih; diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bıraktığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilir.

Bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ve her ne nam ile olursa olsun elde edilen hasılat, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kâr veya zararının tespitinde dikkate alınır.

Yukarıdaki maddeler değerlendirildiğinde, VUK uygulamasında;

i- Yıllara yaygın inşaat ve taahhüt işlerinde geçici kabul yapılmıncaya kadar kar hesaplaması yapılmaz, yapılan giderler proje bazında yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri hesaplarında aktifleştirilip bekletilir.

ii. Alınan hak edişler ise, gelir olarak yazılmayıp, pasifte proje bazında alınan hak ediş bedelleri olarak bekletilir.

iii.. Hak edişler tahsil edildikçe %3 oranında hak ediş tutarından gelir vergisi stopajı yapılarak, hak edişi ödeyenler vergi sorumlusu olarak ilgili tutarları Maliye bakanlığına yatırır. Peşin ödenen vergiler; geçici kabul yapıлып kar – zararın

belirlendiği dönemde hesaplanacak kurumlar vergisinden peşin ödeme olarak mahsup edilir.

iv. Geçici kabul yapıldıktan sonra, yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri hesabında izlenen birikmiş maliyetler sonuç hesaplarından satılan hizmet maliyeti ve diğer fonksiyonel gider hesaplarına aktarılır. Aynı şekilde geçici kabulü yapılan projeye ilgili alınan hak ediş bedelleri kapatılarak dönemin satış gelirleri içinde muhasebeleştirilir, böylece yıllara yaygın inşaat işinin kar veya zararı hesaplanmış olur.

v. Geçici kabulden sonra yapılan giderler doğrudan yapıldığı dönemde gider olarak kaydedilir.

Oysa muhasebe uygulamalarında yıllara yaygın inşaat sözleşmelerinde kar-zarar iş bitiminde değil, her dönemde işin tamamlanma oranına göre hesaplanmaktadır. Aktifte yıllara yaygın ve inşaat ve onarım maliyetlerinin aktifleştirilmesine gerek bulunmamaktadır.

Muhasebe standart uygulamalarında yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin muhasebeleştirilmesinde aşağıdaki esaslara uyulur:

i. Herbir sözleşme ayrı ayrı dikkatte alınır. Bazı koşullarda sözleşmenin ayrı ayrı tanımlanabilen bölümlerine yada bir sözleşmeler grubuna birlikte uygulanabilir Birden çok varlığı kapsayan bir sözleşmede aşağıdaki durumlar mevcutsa her varlığın inşaatı ayrı bir sözleşme olarak değerlendirilir;

- her bir varlık için ayrı teklif verilmiş olması
- her bir varlığın ayrı bir müzakereye konu olması ve yüklenici ile müşterinin sözleşmenin her bir varlığa ilişkin kısmını kabul veya reddetme hakkının olması
- her bir varlığın maliyetleri ve gelirlerinin ayrı ayrı belirlenebilmesi

Bir veya birden çok müşteri ile yapılmış olmasına bakılmaksızın aşağıdaki durumlar mevcutsa bir sözleşmeler grubu tek sözleşme olarak nitelenir

- sözleşmeler grubunun tek tek bir paket olarak birlikte müzakere edilmesi
- sözleşmelerin çok yakın ilişkili olması
- işlerin aynı anda ve birbirini izleyen bir sırada yapılması

ii. sözleşme geliri alınan veya alınacak olan hakedişlerin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. Sözleşme geliri tutarı dönemden döneme artabilir ya da azalabilir Sözleşme geliri; en başta sözleşmede kararlaştırılan tutar ve sonrasında ortaya çıkan değişikliklerden (artış veya azalışlar) kaynaklanan tutarlardan oluşur. İşin

içeriğinde (süresinde, varlığın özelliklerinde ve şeklinde) meydana gelen değişiklikler; yani, yeni talimatlar, talep edilen haklardan doğan tazminatlar ve masraf karşılıkları, işin bitilmesiyle ilgili vaat edilen teşvikler proje gelirinin unsurlarını oluşturur. Talimat, teşvik ve tazminatların sözleşme hasılatı ile ilişkilendirilmesi için:

- İşletme açısından hasılat yaratmalarının olası olması ,
- Yeni talimatlar – müşterinin kabul etmesi bekleniyor olması,
- Tazminatlar – görüşmeler yeterince ileri bir safhada ve müşterinin kabul edeceği tahmin ediliyor olması
- Teşvikler – iş yeterince ilerlemiş durumda ve ilgili performans hedeflerinin yakalanacağı veya aşılacağı tahmin ediliyor olması ve
- Güvenilir olarak ölçülmeleri gerekir.

iii. Muhasebeleştirmede;Sözleşme sonucunun güvenilir olarak tahmin edildiği durumda;Hasılat / Maliyetler tamamlanma yüzdesine göre muhasebeleştirilir. Sözleşme sonucunun güvenilir olarak tahmin edilemediği durumda ise, sözleşme maliyetlerinin gerçekleştirilen kısmının geri kazanılabilir tutarı hasılat olarak muhasebeleştirilir.

iv. Tamamlama düzeyinin tespitinde;

- Sözleşmeden kaynaklanması beklenen toplam maliyetlerin halihazırda yapılmış olan iş için katlanılan maliyetlere oranı
- Tamamlanan işin tespitine yönelik araştırmalar (yapı ve inşaat mühendisleri ile eksperlerin çalışmaları)
- Sözleşme konusu işin fiziksel olarak tamamlanma oranı kullanılır.

V,Dönemin hasılat ve maliyet tutarları hesaplanırken işin tamamlanma oranı kullanılır.

Dönem Hasılatı:

- Toplam sözleşme hasılatı (**x**) tamamlanma düzeyi (-) önceki dönemlerde hasılat yazılan tutar

Dönemin maliyetleri:

- Toplam sözleşme maliyeti (**x**) tamamlanma düzeyi (-) önceki dönemlerde maliyet yazılan tutar olarak hesaplanır.

Örneğin yıllara yaygın bir inşaat sözleşmesinde sözleşme geliri (rakamlar küçük tutulmuştur) 300.000 Milyon TL, toplam sözleşme maliyeti 250.000 milyon TL olarak hesap edilmişse ve birinci yılın sonunda 50.000 milyon TL harcamaya , ikinci yılda ise toplam birikimli maliyet 125.000 milyon TL ise ve inşaat

henüz tamamlanmamış, izleyen dönemlerde de devam ederse, muhasebe standartlarına göre birinci ve ikinci yıllarda sonuç hesaplarına aktarılacak hasılat tutarı aşağıdaki gibi hesap edilecektir: Tamamlama düzeyi, maliyet kriteri kullanılarak hesap edilmiştir.

1. Yıl:

İşin Tamamlanma Düzeyi: $50.000/250.000 = \% 20$

Hasılat tutarı: $300.000 \text{ milyon} \times 0.20 = 60.000 \text{ milyon TL}$

İnşaat maliyeti 50.000 milyon TL

Brüt Kar 10.000 milyon TL

2. Yıl

İşin Tamamlanma Düzeyi: $125.000/250.000 = \% 50$

Hasılat tutarı: $300.000 \text{ milyon} \times 0.50 = 150.000 \text{ milyon TL}$

Önceki dönemde hasılat yazılan tutar $(60.000) \text{ milyon TL}$

Cari dönem hasılat tutarı 90.000 milyon TL

İki yıllık toplam İnşaat maliyeti $125.000 \text{ milyon TL}$

Önceki dönem kaydedilen tutar 50.000 milyon TL

Cari dönemde yapılan maliyet tutarı 75.000 milyon TL

Brüt Kar 15.000 milyon TL

İkinci yıl hesaplamaları şöyle de yapılabilir:

İşin tamamlama yüzdesi $\%50$

Önceki dönem tamamlama yüzdesi $\%20$

Cari dönem yapılan iş $\%30$

Cari dönem hasılatı $300.000 \times 0.30 = 90.000 \text{ milyon TL}$

Cari dönem maliyet tutarı 75.000 milyon TL

Brüt Kar 15.000 milyon TL

Hesaplardan da görüldüğü üzere, iş henüz bitmemiş olmasına rağmen her yıl gelir ve gider hesap edilip sonuç hesaplarına aktarılmıştır. Oysa vergi uygulamalarında henüz geçici kabul yapılmadığı için dönem sonuçlarına gelir ve gider yansıtılmamakta, yapılan maliyetler aktifte yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri hesabında bekletilmektedir.

iv. Muhasebeleştirilmede, gelirin güvenilir olarak hesap edilemediği durumlarda, **müşterilerden geri kazanılabilir tutar olarak katlanılmış maliyetler**

dikkate alınır, diğer bir ifade olarak yapılan maliyet kadar bir gelir kaydedilir ve sonuç sıfır olur. Örneğin toplam gelirin bilinmediği bir yıllara yaygın inşaat sözleşmesinde, cari dönemde 20.000 milyon TL tutarında bir maliyet yapılmışsa, hasılat olarak yazılacak tutarda 20.000 milyon TL olur ve o dönemin brüt karı-zararı sıfır olur.

v. Toplam sözleşme maliyetlerinin sözleşmeden elde edilecek toplam hasılatı aşacağı tahmin edildiği durumda ilgili zarar tutarı, gerçekleşmesi beklenmeden gelir tablosuna yansıtılır ve ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmeler karşılığı olarak borç karşılıklarına kaydedilir.

Yukarıdaki açıklamalardan da görüleceği üzere yıllara yaygın inşaat işlerinin muhasebeleştirilmesinde önemli farklar bulunmaktadır. Uyum için GVK'nun 42.43.44. maddelerinin değiştirilerek yeniden yazılması gerekir.

2.3.11 Şirket birleşmelerinin muhasebeleştirilmesindeki farklılıklar

Şirket birleşmelerinde, devir, bölünme ve hisse değişimlerinde vergi uygulamalarıyla muhasebe standartları arasında değerlendirme açısından farklar bulunmaktadır.

Kurumlar vergisi kanunu'nun 18. maddesi şirket birleşmelerini, 19. maddesi devir bölünme ve hisse değişimlerini, 20. maddede ise devir, bölünme ve hisse değişimi hallerinde vergilendirmeyi düzenlemektedir. Bu maddeler incelendiğinde, gerek birleşmelerde gerekse bölünme ve devirlerde şirket değeri VUK hükümlerine göre değerlendirilmekte ve varlık ve yükümlülükler kayıtlı değerleriyle, hesaplanmaktadır. Aktifi ve pasifi düzenleyici hesapların da, ilgili olduğu aktif veya pasif hesapla birlikte devrolunacağı belirtilmektedir. Diğer bir ifade ile hesaplamalar ilgili şirketin aktifi ve pasifinde yer alan hesapların kayıtlı değerlerine göre hesap edilmektedir.

Oysa muhasebe standartlarında, şirket birleşme ve bölünmelerinde devredilen, satın alınan, ya da bölünen şirketin varlık ve yükümlülüklerinin gerçeğe uygun değerleri üzerinden hesaplamalar yapılır. Örneğin TFRS 3 şirket birleşmeleri standardına göre satın alınan şirketin varlık ve yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerle ölçülmekte ve şirketin toplam gerçeğe uygun değeri hesaplanmaktadır. Ödeme tutarının bu değer üzerinde olması durumunda pozitif şerefiye hesaplanmakta ve edinen şirketin bilançosunda şerefiye raporlanmaktadır. Ödenen tutarın satın alınan şirketin gerçeğe uygun değerinden az olması durumunda ise aradaki fark negatif şerefiye olarak doğrudan sonuç hesaplarına gelir olarak kaydedilmektedir.

Vergi uygulamalarıyla muhasebe standardı uygulamaları arasındaki bu uyumsuzlukların giderilmesi önem taşımaktadır. Çünkü farklar sadece bir dönem değil varlık ve yükümlülüklerin farklı tutarlarda izlenmesinden dolayı izleyen yılları da etkilemektedir. Bu da iki ayrı kayıt tutulmasını gerektirmektedir.

2.3.12. Hasılatın muhasebeleştirilmesindeki farklılıklar

Vergi uygulamalarıyla, muhasebe standartları arasındaki en önemli farklılık yaratan işlemlerden birisi de hasılatın doğuş anının tespiti ve hasılat tutarının hesaplanmasıdır.

Vergi uygulamalarında; hasılat ,faturanın düzenlenmesi, malın teslim edilmesi ve hizmet ifasının tamamlanması ile gerçekleşmiş olur.

Muhasebe standartlarında ise,malların satışından doğan hasılatın muhasebeleştirilmesi için;

- satışı yapan işletmenin malların mülkiyeti konusunda önemli risklerin ve getirilerin alıcıya devretmesi,

-yönetim etkinliğini sürdürmemesi,

-hasılat tutarının güvenilir şekilde ölçülebilmesi,

-ekonomik faydalarının muhtemel olması,

-yüklenmiş maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi gerekir.

Hizmetlerin sunumu ile ilgili bir işlemde doğan hasılat, sonuç güvenilir bir biçimde tahmin edilebildiğinde, işlemin bilanço tarihindeki tamamlanma derecesine göre muhasebeleştirilir.

Gelirin doğuşu ile ilgili temel ilke **tahakkuk ilkesidir**

➤ Hasılat, ortakların sermayeye katkıları dışında, özkaynakta artışla sonuçlanan ve işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetlerinden elde edilen brüt ekonomik fayda tutarındır.

➤ Mal satışları, hizmet sunumları ve işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakları ve temettülden kaynaklanan gelirlerin muhasebeleştirilmesinde TMS 18 hasılat standart hükümleri uygulanır.

➤ Faiz; varlığın efektif getirisi dikkate alınarak zamanla orantılı olarak muhasebe kayıtlarına alınır,

➤ Royalti; ilgili sözleşmelerin özü esas alınarak tahakkuk esasına göre kaydedilir.

➤ Temettü; hissedarların temettü tahsil etme hakkının ortaya çıktığı tarihte muhasebe kayıtlarına alınır.

➤ **Hasılat;Alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri olarak ölçülür** Satış sırasında hesaplanan hasılat, taraflar arasındaki sözleşmede saptanan tutardan varsa kasa veya miktar iskontosu düşüldükten sonra alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun tutarıdır Satış karşılığı ,nakit veya nakit benzeri değer olarak alınır. Nakit girişi ertelenebilir, satış vadeli yapı-

miş olabilir Ancak, nakit ve nakit benzerleri girişinin ertelendiği durumlarda; satış bedelinin gerçeğe uygun değeri, alınacak olan nakdin nominal tutarından daha düşük olabilir. Anlaşma bir finansman işlemi niteliği taşıyorsa, satış bedelinin gerçeğe uygun değeri gelecekteki tüm tahsilatların emsal faiz oranı ile iskonto edilmesi yoluyla belirlenir. Dolayısıyla vadeli satışlarda , satış gelirleri peşin fiyata göre hesaplanan tutarlar olurken, vade farkları finansman gelirleri olarak , ertelenmiş vade farkı gelirleri olarak muhasebeleştirilmekte ve dönemlere yansıtılmaktadır. Ertelenmiş vade farkı gelirleri, alacaklar finansal tablolarda brüt tutarıyla kayıt edildiğinden bu hesapların altında bir indirim unsuru olarak raporlanmaktadır. Her dönem, o döneme ait vade farkları sonuç hesaplarına satış gelirlerinden ayrı olarak raporlanmaktadır.

Vergi uygulamalarında, satışların vadeli ya vadesiz olması ayırımı önem taşımamakta, vadeli satışlarda gelirin içerisinde yer alan vade farkı gelirleri ayrıştırılmadan satış gelirleri olarak kaydedilmektedir.

2.3.13. Muhasebe sistemi uygulama genel tebliğindeki uygulamalardan kaynaklanan farklılıklar

Muhasebe sistemi uygulamaları ile genel tebliği ile uygulamaya giren tekdüzen muhasebe sistemi uygulaması ile muhasebe standartları arasında farklılıklar bulunmaktadır. Standartlardaki gelişmelere uygun olarak hesap planında yeni hesap sınıflarının oluşturulması, yeni hesapların açılması ve bazı hesapların işleyişinin yeniden kaleme alınması gerekmektedir. Ayrıca düzenlenmesi talep edilen finansal tabloların kapsamında ve sunumunda farklılıklar oluşmuştur. Söz konusu tabloların finansal tabloların sunuluş standardına uygun hale getirilmesi ve bütün kesimler için tek formatın uygulamaya konulması gerekmektedir.

3. SONUÇ

Vergi uygulamalarıyla muhasebe standartları uygulamaları arasında önemli farklar bulunmaktadır. Bu farklar giderilmediği veya asgariye indirilmediği sürece iki ayrı muhasebe kaydının ve raporlamanın yapılması kaçınılmaz olacaktır. Oysa finansal tabloların bütün ilgililerin ihtiyaçlarına cevap verecek nitelikte hazırlanması ve tek olması arzu edilen bir durumdur.

Farklılıkların en önemli nedeni değerlendirme esaslarından ortaya çıkmaktadır. Değerleme ölçütlerinin muhasebe standartlarıyla uyumlu hale getirilmesi birçok uyumsuzluğu ortadan kaldıracaktır.

Vergi uygulamalarıyla muhasebe uygulamaları arasındaki uyumsuzlukların ortadan kalkması veya asgariye indirilmesi için vergi kanunlarında değişikliğe gidilmesi gerekmektedir. Bu konudaki önerilerimiz aşağıdaki gibidir:

1. Vergi Usul Kanunu'nun yeni bir yaklaşımla yeniden kaleme alınması gerekmektedir. *VUK'un 258.madde-322 maddelerinin TFRS ve KOBİ TFRS ve yeni hazırlanmaya başlanan henüz taslak olan Yerel Finansal raporlama*

Çerçevesi hükümleri de göz önüne alınarak yeni bir bakış açısıyla tekrar yazılması uygun olacaktır. Maliye Bakanlığında bu konuda çalışan arkadaşlara katkı vermek amacıyla Ek 1 de sunulan bir taslak metin tarafımdan fikir vermek açısından hazırlanmıştır.

Bu değişikliklerin yapılmasıyla;

- Maddi duran varlıkların,
- Maddi olmayan duran varlıkların,
- Yatırım amaçlı gayrimenkullerin,
- Satış amaçlı elde tutulan duran varlıkların
- Amortismanların
- Finansal kiralama işlemlerinin,
- Stokların,
- İştiraklerin,iş ortaklıkların,bağlı ortaklıkların,
- Menkul kıymetlerin,
- Alacakların,Borçların
- Şüpheli alacakların
- Değer düşüklüğü karşılıklarının
- Borç karşılıklarının
- Kıdem tazminatı karşılıklarının
- Borçlanma maliyetlerinin vs gibi kalemlerin

ölçülmesi ve muhasebeleştirilmesinden doğan vergi uygulamalarıyla muhasebe standartları arasındaki farklar en aza inecektir.

2. VUK paralelinde 163 sayılı,238 sayılı, 334 sayılı genel tebliğlerinin de yeniden kaleme alınması ve borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilme esaslarını muhasebe standartlarıyla uyumlu hale getirilmesi farklılıkları ortadan kaldıracaktır.

3.Gelir vergisi kanunun gözden geçirilmesi ve bazı maddelerinin yeniden kaleme alınması uygun olacaktır. Özellikle;

i- Bilanço esasında ticari kazancın tespitinin tanımı yeniden yapılmalıdır 38.Madde yeniden kaleme alınmalıdır.Ticari kazanç, bilanço yaklaşımına göre yapıldığı gibi gelir gider yaklaşımına göre de yapılmalıdır. İşletmeye konan değerlerle birlikte diğer kapsamlı gelir olarak bilanço öz kaynağına kaydedilen kar-zararda yeniden sınıflandırılan ve kar- zararda yeniden sınıflandırılmayan diğer kapsamlı gelirler de indirim konusu yapılmalıdır. Bu bağlamda yeniden

değerleme artışları ticari kar kapsamına alınmamalıdır. Gelir- gider yaklaşımına göre ticari kazanç, ilgili döneme ait hasılat ve diğer gelirlerle giderler arasındaki fark olduğu vurgulanmalıdır.

ii. Madde 39 yeniden kaleme alınmalı ve indirilecek giderler kapsamına gerçeğe uygun değerdeki azalışlar, varlıklarla ilgili değer düşüklüğü karşılıkları, garanti karşılıkları, ve diğer borç karşılıkları alınmalı ve karın hesaplanmasında gelirlerden indirilebileceği belirtilmelidir. Aynı şekilde kıdem tazminatı karşılıklarının ve diğer çalışanlara sağlanan faydalara ilişki gider olarak indirilebileceği maddeye ilave edilmelidir.

iii.. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin muhasebeleştirilmesi için GVK madde 42,43,44ve madde 45 in standart hükümlerine uyumlu hale getirilmesi için yeniden kaleme alınması ve karın ölçümünü işin bitiminde değil, işin tamamlanma yüzdesine göre hesaplamaya imkan verilmesi farklılıkları ortadan kaldıracaktır.

4. Kurumlar vergisi kanunun gözden geçirilmesi ve bazı maddelerinin yeniden kaleme alınması uygun olacaktır.

i. KVK 'nun Madde 8 de indirilecek giderler başlığının f fıkrasına borç karşılıkları da indirilecek giderler arasına alınmalıdır. Örneğin garanti karşılıkları, çevre düzenleme karşılıkları, ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmeler karşılığı gibi.

iii. KVK 'nun 18,19 ve 20 maddeleri Şirket birleşmelerinde, devir, bölünme ve hisse değişimlerine ilişkin maddelerde yeniden kaleme alınmalı ve devirlerde, satın almalarda devrolunan şirketin değerinin tespitinde gerçeğe uygun değerler alınmalıdır.

iv. Kurumlar vergisinde tanımlanan istisnalar Maliye Bakanlığının tercihinine göre gerçeğe uygun değerdeki artışlardan kaynaklı karları kapsayacak şekilde artırılabilir.

5..Muhasebe sistemi uygulama genel tebliği güncellenmeli ve ihtiyaçlara göre yeni hesap grupları ve hesaplar açılmalı, hesapların işleyişi muhasebe standartlarına uyumlu hale getirilmelidir. Tekdüzen muhasebe sisteminde talep edilen finansal tablo formatları standartlara uyumlu hale getirilmelidir.

6. Kuşkusuz bu değişimler, yoğun bir eğitim dönemini gerekli kılacaktır. Ancak aman eskiye dokunmayanım anlayışının da değişmesi gerekir.

7. Vergi matrahının azalacağı düşüncesine de kapılmamalı, gerçeğe uygun şekilde raporlama, şirketlerin gerçek mali güçlerine göre vergi ödeme algısını yaratacağından, kayıt dışılığı da önleyecektir.

KAYNAKÇA

AKDOĞAN,Nalan;‘Şeffaflık ve Hesap Verilebilirlik ve Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Açısından Kamu Denetimi ve Bağımsız Denetiminin Önemi ve Dünyadaki Gelişmelerin Değerlendirilmesi” bildiri - 4 Mayıs 2015 Lefke Avrupa Üniversitesi-KIBRIS

AKDOĞAN;Nalan;TMS-TFRSlere Genel Bakış; bildiri.2013 Ankara

AKDOĞAN;Nalan;Türkiye muhasebe standartları eğitim notları -KGK

AKDOĞAN; Nalan ; TMS-TFRS uygulamaları, doktora ders notları

ŞENSOY.,Necdet, PEREK Atilla; “Kobiler için uluslararası finansal raporlama standardı ve vergi usul kanunundaki değerlendirme esaslarına toplu Bakış” VII. Muhasebe Uygulamalar_ ve Vergi Sempozyumu 3-7 Mart 2010, Antalya, s.78

ÜSTÜNEL;Bülent; Açılış konuşması- Muhasebe öğretim üyeleri bilim ve dayanışma vakfı iv. Uluslararası muhasebe konferansı 15/17 Kasım 2007 İstanbul

TMS/TFRS; KGK

Yerel finansal raporlama standardı taslağı; KGK

Vergi Usul Kanunu Kurumlar Vergisi Kanunu ,Gelir Vergisi Kanunu

EK 1: VERGİ USUL KANUNUNDA YAPILMASI GEREKEN DEĞİŞİKLİKLERE İLİŞKİN ÖNERİ

VUK 261 maddesinde belirtilen değerlendirme ölçüleri ile muhasebe standartlarındaki değerlendirme ölçüleri arasında farklar bulunmaktadır. Ancak VUK da tanımlanan bazı değerlendirme ölçütlerinin aslında muhasebe standartlarında farklı adla yer aldığını söyleyebiliriz.

VUK 261. Maddesinin aşağıdaki gibi değiştirilmesi kanaatimize göre uyumsuzlukları ortadan kaldıracak ya da asgariye indirecektir:

ÖNERİ:

VUK Madde 261	ÖNERİLEN MADDE
<p>Madde 261 - Değerleme, iktisadi kıymetin nevi ve mahiyetine göre, aşağıdaki ölçülerden biri ile yapılır:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Maliyet bedeli; 2. Borsa rayici; 3. Tasarruf değeri; 4. Mukayyet değer; 5. İtibari değer; 6. Vergi değeri; 7. (2365 sayılı Kanununun 46'ncı maddesiyle eklenen bent) Rayiç bedel; 8. (2365 sayılı Kanununun 46'ncı maddesiyle 7 numaralı bent 8 numaralı bent olmuştur). Emsal bedeli ve ücreti. 	<p>Madde 261- <i>Finansal tablolarındaki varlık, borç, özkaynak, gelir ve giderlerin tahakkuk ettirileceği ve gösterilebileceği parasal tutarların belirlenmesinde finansal tablo unsurunun niteliğine göre aşağıdaki ilgili ölçülerden bir kullanılır.</i></p> <ol style="list-style-type: none"> 1. <i>Maliyet değeri</i> 2. <i>Gerçeğe uygun değer</i> <ol style="list-style-type: none"> 2.1. <i>Borsa değeri</i> 2.2. <i>Rayiç değer</i> 3. <i>Emsal Bedel (Net gerçeğe Uygun Değer ya da net gerçekleştirilir değer)</i> 3. <i>İtfa edilmiş maliyet (iskonto edilmiş değer)</i> 4. <i>Geri kazanılabilir tutar</i> <ol style="list-style-type: none"> 4.1. <i>Net gerçekleştirilir değer</i> 4.2. <i>Kullanım değeri (Net bugünkü değer)</i> 5. <i>Kayıtlı Değer</i> 6. <i>Nominal değer</i> 7. <i>Vergi Değeri</i>

VUK 262 maddesinde tanımlanan maliyet kavramı ile muhasebe standartlarındaki maliyet anlayışı arasında fark olduğunu söyleyebiliriz. Bu konudaki önerimiz aşağıdaki gibidir:

MALİYET BEDELİ	ÖNERİLEN MALİYET DEĞERİ
<p>Madde 262 - Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder.</p>	<p>Madde 262- Maliyet bedeli, finansman giderleri hariç, iktisadi bir kıymetin elde edilmesi veyahut değerinin artırılması dolayısıyla yapılan ödemelerin toplamını ifade eder. Şu kadar ki; amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren iktisadi kıymetler(özellikli varlıklar) ile ilgili olan ve varlığın satışa veya kullanıma hazır hale gelmesine kadar olan sürede ortaya çıkan finansman giderleri (faiz giderleri ve kur farkları) maliyet tutarına dahil edilir.</p> <p>Gerçeğe uygun değer gibi başka bir ölçüm esası belirlenmediği sürece varlık ve borçlar ilk kayda almada maliyet bedeliyle değerlenir Varlıklar açısından maliyet değeri, varlığın elde edilmesi sırasında edinme tarihinde ödenmiş olan nakit veya nakit benzerlerinin tutarı veya varlığın elde edilmesi karşılığında verilen varlıkların gerçeğe uygun değeridir. Borçlar (yükümlülükler) açısından maliyet değeri, borcun gerçekleştiği tarihte, borca karşılık elde edilen nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ya da alınan nakit olmayan varlıkların gerçeğe uygun değeri veya bazı durumlarda borcun ödenmesi için işletmenin normal faaliyet döngüsü içerisinde ödenmesi beklenen nakit veya nakit benzerlerinin tutarıdır(ödenecek kurumlar vergisi gibi)</p> <p>Maliyet tutarına,</p> <ul style="list-style-type: none"> - Finansman giderleri hariç satın alma tutarı, - işletme tarafından vergi idaresinden iade alınabilecekler hariç(-KDV gibi) İthalat vergileri ve diğer vergi resim harçlar -), - Nakliye, yükleme boşaltma maliyetleri , - Varlıkların üretim maliyetleri - Varlıkların veya hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetler dahildir <p>Maliyet tutarına, üretim faaliyetiyle ilgili direkt yönetim giderleri hariç, genel yönetim giderleri, pazarlama , satış dağıtım giderleri dahil değildir.</p>

-VUK 263. maddesi de aşağıdaki şekilde ifade edilebilir.

BORSA RAYİCİ	ÖNERİLEN GERÇEĞE UYGUN DEĞER-BORSA DEĞERİ
<p>Madde 263 - Borsa rayici, gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlendirilmeden evvelki son muamele gününde borsadaki muamelelerin ortalama değerlerini ifade eder.</p> <p>Normal temevvüçler dışında fiyatlarda bariz kararsızlıklar görülen hallerde, son muamele günü yerine değerlemeye takaddüm eden 30 gün içindeki ortalama rayici esas olarak aldirmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir.</p>	<p>Madde 263-A Gerçeğe uygun değer, piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde olağan bir işlemde, bir varlığın satışından elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyattır.</p> <p>Gerçeğe uygun değer ölçümünde,</p> <ul style="list-style-type: none"> -Aktif bir piyasa vardır -Piyasada alıcı ve satıcılar (piyasa katılımcıları) piyasada oluşan fiyattan işlem yapmaktadır. - Varlık ve borçlar cari piyasa koşullarına göre fiyatlandırılmakta ve riske ilişkin varsayımlarda dahil olmak üzere piyasa katılımcılarının kullandığı varsayımlar kullanılmaktadır. <p>Gerçeğe uygun değer tespitinde birinci sırada dikkate alınacak girdiler</p> <p>, işletmenin ölçüm tarihinde erişebileceği aynı varlık ya da borçlara ilişkin olarak aktif piyasalarda kayıtlı(düzeltilmemiş) fiyatlarıdır. (Borsa fiyatları). Bu piyasa asıl piyasa ya da asıl piyasanın olmaması durumunda en avantajlı piyasadaki fiyatlarıdır. Asıl(ya da en avantajlı) piyasadaki fiyat işlem maliyetlerine göre düzeltilmez.Ancak varlığın konumu ile ilgili taşıma maliyetleri gerçeğe uygun değer hesabında dikkate alınır ve borsa değerinden indirilir.</p> <p>Borsa değerinin tespitinde, borsalara kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlendirilmeden evvelki son işlem gününde borsadaki işlemlerin ortalama değerlerine göre hesaplanır.</p> <p>Türkiye’de kurulmuş borsalarda asıl veya en avantajlı piyasalarda fiyatın oluşmaması halinde, işlemlerin kapanışı Türkiye ile aynı takvim gününde gerçekleşen ve ilgili ülke mevzuatı gereği kurulmuş borsalarda oluşan fiyatlar de borsa fiyatı olarak kullanılabilir.</p> <p>Normal dalgalanmalar dışında fiyatlarda bariz kararsızlıklar görülen hallerde, son işlem günü yerine değerlendirilmeden evvelki 30 gün içindeki ortalama fiyatı esas olarak aldirmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir.</p> <p>Asıl piyasa,; varlığın veya borcun en yüksek hacimde ve seviyede işlem gördüğü piyasadır.</p> <p>En avantajlı piyasa ise; İşlem maliyetleri ve taşıma maliyetleri dikkate alındıktan sonra, varlığın satışından elde edilen tutarı en üst seviyeye yükselten veya borcun devredilmesi için ödenen tutarı asgari seviyeye indiren piyasadır.</p>

<p>RAYIÇ BEDEL Mükerrer Madde 266 - (2365 sayılı Kanunun 47'nci maddesiyle eklenen madde) Rayiç bedel, bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım satım değeridir.</p>	<p>GERÇEĞE UYGUN DEĞER-RAYIÇ BEDEL) Madde 263-B Rayiç Bedel, gerçeğe uygun değerlerin hesaplanmasında borsaların olmaması durumunda, gözlemlenebilir girdilerin fiyatları dikkatte alınarak iktisadi kıymetlerin ölçüm tarihindeki normal alım satım değerleridir. Bu tutarlar iktisadi kıymetin gerçeğe uygun değeri olarak kabul edilir.Rayiç değerlerin tespitinde, yetkilendirilmiş değerlendirme uzmanlarının tespit ettikleri değerler kullanılabilir.</p>
<p>EMSAL BEDELİ VE EMSAL ÜCRETİ Madde 267 - Emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir. Emsal bedeli sıra ile, aşağıdaki esaslara göre tayin olunur. Birinci sıra: (Ortalama fiyat esas) Aynı cins ve nevideki mallardan sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya bir evvelki veya bir daha evvelki aylarda satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan "Ortalama satış fiyatı" ile hesaplanır. Bu esasın uygulanması için, aylık satış miktarının, emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına nazaran % 25'ten az olmaması şarttır.</p> <p>İkinci sıra: (Maliyet bedeli esas) Emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için % 5, perakende satışlar için % 10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli eder.</p> <p>(2686 sayılı Kanunun 35'inci maddesiyle değiştirilen fıkra) Üçüncü sıra: (Takdir esas) 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. Emsal bedelinin mükellef tarafından bizzat hesaplandığı hallerde, bu hesaplara ait kayıt ve cetveller ispat edici kağıtlar olarak muhafaza edilir. Yukarıdaki esaslarla mukayyet olmaksızın kaza mercilerinin re'sen biçtikleri değerler ile zirai kazanç ölçülerini tesbit eden kararnamelerde yer alan unsurlar emsal bedeli yerine geçer. Ücretle yapılan imalatta ücretin gerçek miktarının bilinmemesi veya doğru olarak tayin edilememesi hallerinde tespit edilecek emsal ücret de aynı esaslara göre tayin olunur.</p>	<p>NET GERÇEĞE UYGUN DEĞER-EMSAL BEDEL Madde 264 Değerleme gününde, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen ya da doğru tespit edilemeyen iktisadi kıymetlerin değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir.</p> <p>Emsal bedelin tespitinde, iktisadi kıymetin tahmini satış bedelinden, varlığın satışa hazır hale getirilmesi için katlanılan tamamlama maliyetleri ve satışla ilgili direkt satış maliyetleri indirilir.İktisadi kıymetin net gerçekleştirilebilir tutarı ya da Net gerçeğe uygun değer, emsal değerini oluşturur.</p> <p>Net gerçeğe uygun değerlerin işletmelerce bizzat hesaplandığı durumlarda, bu hesaplara ait kayıt ve belgeler ispat edici kağıtlar olarak muhafaza edilir. Net gerçeğe uygun değerlerin(emsal değerinin) işletmelerce kendi imkanlarıyla tespitinin zor olduğu durumlarda yetkilendirilmiş değerlendirme uzmanlarından yararlanılabilir. İlgili kamu otoritelerinin re'sen biçtikleri değerler ile zirai kazanç ölçülerini tespit eden kararnamelerde yer alan unsurlar emsal bedeli yerine geçer.</p>

- VUK'nun 264 .maddesinin 265. madde olarak aşağıdaki şekilde de-
ğişmesi uygun olur.

TASARRUF DEĞERİ	ÖNERİLEN -İTFA EDİLMİŞ MALİYET(TASARRUF DEĞERİ)
Madde 264 - Tasarruf değeri, bir iktisadi kıymetin değerlendirme gününde sahibi için arzettiği gerçek değerdir.	Madde 265- Tasarruf değeri, bir iktisadi değerlendirme gününde sahibi için arzettiği gerçek değerdir. Bu değer, itfa edilmiş maliyet değeridir. İtfa edilmiş maliyet(iskonto edilmiş maliyet) gelecekteki nakit girişlerinin (ödemelerinin) etkin faiz oranı ile indirgenmiş bugünkü değeridir.

- Geri kazanılabilir Tutar

VUK na ayrı bir madde olarak geri kazanılabilir tutarı ilave etmek gerekir.

ÖNERİ

GERİ KAZANILABİLİR TUTAR

Madde 266. Geri kazanabilir tutar; Varlığın kullanım değeri ile net gerçeğe uygun değerinden daha büyük olan tutardır.

Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer: bir varlığın, bilgili ve istekli taraflar arasında karşılıklı pazarlık ortamında piyasa şartları çerçevesindeki satış tutarından, elden çıkarma maliyetleri indirildikten sonra elde edilebilecek tutardır. Bu doğrultuda, karşılıklı pazarlık ortamında yapılmış bir satış anlaşmasındaki fiyat veya aktif bir piyasadaki fiyat satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değere ilişkin gerçekçi bir kanıt sağlar.

-Varlığa ilişkin bir satış anlaşmasının veya aktif bir piyasanın bulunmaması durumunda; satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer, aynı sektördeki benzer varlıklara ilişkin yakın geçmişte yapılan işlemlerin sonuçları dikkate alınarak raporlama tarihi itibarıyla, elden çıkarma maliyetleri de düşüldükten sonra, bilgili ve istekli taraflar arasında karşılıklı pazarlık ortamında yapılacak bir satıştan sonra elde edilebilecek tutarı yansıtan en gerçekçi bilgiye dayanmak suretiyle ölçülür.

-Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerın hesaplanmasında, gerçeğe uygun değerden indirilebilecek satış maliyetlerine yasal maliyetler, damga vergisi ve benzeri işlem vergileri, varlığın taşınma maliyetleri, varlığın tabi olduğu bir kısıtlamanın kaldırılması amacıyla katılan maliyetler ve varlığı satışa hazır hale getirmek için oluşan ilave maliyetler örnek olarak gösterilebilir.

Kullanım değeri: Varlıkların kullanımından ve ekonomik ömrünün sonunda elden çıkarılmasında sağlanacak nakit girişlerinin net bugünkü değeridir.

Kullanım değeri bir varlıktan kaynaklanması beklenen gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değeridir.

-Kullanım değerinin hesaplanmasında aşağıdaki unsurlar dikkate alınır:

- İşletmenin varlıktan elde etmeyi beklediği gelecekteki nakit akışlarının tahmini,
- Söz konusu nakit akışlarının tutarında veya zamanlamasında beklenen muhtemel sapmalar,
- Paranın zaman değeri (Risksiz cari piyasa faiz oranı üzerinden gösterilen),
- Varlığa özgü belirsizliklere katılan bedeli,
- Likidite azlığı gibi, piyasa katılımcılarının işletmenin varlıktan elde etmeyi beklediği gelecekteki nakit akışlarının fiyatlandırmasına yansıtacağı diğer unsurlar.

-Kullanım değerinin hesaplanması aşağıdaki adımlardan oluşur:

- Varlığın kullanımı süresince ve nihai olarak elden çıkarılmasından elde edilmesi beklenen nakit giriş ve çıkışlarının tahmini ve
- Söz konusu nakit akışlarına uygun iskonto oranının uygulanması.

-Bir önceki paragrafın b, d ve e bentlerinde belirtilen unsurlar, gelecekteki nakit akışlarına ilişkin bir düzeltme ya da iskonto oranına ilişkin bir düzeltme olarak yansıtılabilir. Ayrıca iskonto oranının, genel enflasyonla ilgili fiyat artışlarının etkisini içermesi durumunda gelecekteki nakit akışları da nominal değerleriyle tahmin edilir.

-Kullanım değerinin hesaplanmasında ilk aşamayı oluşturan gelecekteki nakit akışlarının tahmini aşağıdakileri içerir:

- Varlığın devam eden kullanımından sağlanacak nakit girişlerine ilişkin tahminler,
- Varlığı kullanıma hazır hale getirmek için yapılan nakit çıkışları dâhil olmak üzere varlığın devam eden kullanımından sağlanacak nakit girişlerinin elde edilmesi için gereken gelecek nakit çıkışları ve varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen veya makul ve tutarlı bir temele dayalı olarak varlığa atfedilebilen nakit çıkışlarına ilişkin tahminler ile
- Varlığın, yararlı ömrü sonunda, piyasa şartlarında karşılıklı pazarlık ortamında elden çıkarılması sonucunda elde edilmesi (veya ödenmesi) beklenen net nakit akışlarını.

Mümkün olması durumunda, nakit akışlarını tahmin etmek için yakın geçmişte yapılan finansal bütçeler veya tahminler kullanılabilir.

- Mukayyet Değer

VUK 265. Madde	ÖNERİLEN
MUKAYYET DEĞER	KAYITLI DEĞER
Madde 265 - Mukayyet değer, bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir	Madde 267: Kayıtlı değer, bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir.

-İtibari Değer

VUK	ÖNERİLEN
İTİBARI DEĞER	YAZILI DEĞER
Madde 266 - İtibari değer, her nevi senetlerle esham ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerlerdir.	Madde 268: _Yazılı değer, her nevi senetler ile esham ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerdir.

-Vergi Değeri

VUK	ÖNERİLEN
VERGİ DEĞERİ	VERGİ DEĞERİ
Madde 268: Vergi değeri, bina ve arazinin Emlâk Vergisi Kanununun 29 uncu maddesine göre tespit edilen değerdir.	Madde 269. Vergi değeri, bina ve arazinin Emlâk Vergisi Kanununun 29 uncu maddesine göre tespit edilen değeridir.

Vergi Usul kanununda varlıkların değerlendirilmesiyle ilgili 269-290 maddelerinin de standartların esaslarına göre yeniden kaleme alınması uygun olur.

-Maddi ve maddi olmayan duran varlıklarda değerlendirme

VUK	ÖNERİ
Gayrimenkuller	MADDİ DURAN VARLIKLAR
Madde 269 - İktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkuller maliyet bedelleri ile değerlendirilir.	Madde 270.A. Maddi duran varlıklar
	1.Mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak,

<p>Bu kanuna göre, aşağıdaki yazılı kıymetler gayrimenkuller gibi değerlendirilir:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı; 2. Tesisat ve makineler; 3. Gemiler ve diğer taşıtlar; 4. Gayrimaddi haklar. 	<p>başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan; bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen fiziki kalemlerdir.</p> <ol style="list-style-type: none"> 2. Arazi ve Arsalar, Yeraltı Ve Yerüstü Düzenleri , Binalar ,Tesis, Makine Ve Cihazlar , gemiler ve diğer taşıtlar, demirbaşlar, yapılmakta olan duran varlık yatırımları, taşıyıcı bitkiler(meyve veren ağaçlar) ve diğer benzer maddi duran varlıklar , maddi duran varlık kapsamındadır. 3. Maddi duran varlıklar ilk kayda almada muhasebe standartlarında başka bir değerlendirme ölçütü öngörülmediği sürece maliyet bedelleri ile kayda alınır. 4. Maddi duran varlıklar, ilk kayda almadan sonraki ölçümlerde maliyet modeli ya da yeniden değerlendirme modeli kullanılarak değerlendirilir. 5. Seçilen muhasebe politikası ilgili maddi ve maddi olmayan duran varlık sınıfının tamamına uygulanır. 6. Maliyet modelinde, maddi duran varlık kalemi varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, finansal tablolarda maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile gösterilir 7. Gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen bir maddi duran varlık kalemi, varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilebilir. İlk muhasebeleştirmeden sonraki ölçümlerde bir maddi duran varlık sınıfının tamamı yeniden değerlendirme modeli kullanılarak değerlendirilebilir. Bu durumda, yeniden değerlendirilmiş tutar, ilgili maddi duran varlığın yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, bu tarihten sonraki birikmiş amortisman tutarı ile birikmiş değer düşüklüğü zarar tutarının indirilmesi suretiyle hesaplanır. Yeniden değerlendirme, ilgili varlığın defter değerinin raporlama dönemi sonundaki gerçeğe uygun değerinden önemli ölçüde farklı olmamasını sağlayacak şekilde düzenli aralıklarla yapılır.
<p>Gayrimenkullerde Maliyet Bedeline Giren Giderler</p> <p>Madde No 270 - Gayrimenkullerde, maliyet bedeline, satınalma bedelinden başka, aşağıda yazılı giderler girer: 1. Makine ve tesisattan gümrük vergileri,</p>	<p>270.B. Maddi duran varlıkların maliyet bedeline giren giderler</p> <p>1.-Maddi duran varlıkların maliyet bir varlığın elde edilmesinde veya inşaatında ödenen nakit veya nakit benzerlerini veya verilen diğer bedellerin gerçeğe uygun değerini veya belli durumlarda, ilk muhasebeleştirme sırasında ilgili varlığa atfedilen</p>

<p>nakliye ve montaj giderleri;</p> <p>2. Mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderler.</p> <p>(2365 sayılı Kanunun 49'uncu maddesiyle değişen fıkra) Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile Emlak Alım ve (5035 Sayılı</p> <p>Kanunun 48/1-c maddesiyle değişen ibare.</p> <p>Geçerlilik:01.01.2004; Yürürlük:02.01.2004) Özel Tüketim Vergilerini(*) maliyet bedelini ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttirler.</p>	<p>bedeli ifade eder</p> <p>2.Maddi duran varlık kaleminin maliyeti, muhasebeleştirme tarihindeki peşin fiyatın eşdeğeri tutardır. Eğer ödeme normal kredi vadelerinin ötesine erteleniyorsa, peşin fiyat eşdeğeri ile toplam ödeme arasındaki fark, özellikli varlık olma çerçevesinde defter değerinde taşınmadığı sürece, kredi dönemi boyunca faiz olarak finansal tablolara yansıtılır.Satışa ve kullanıma hazır hale gelmesi uzun süreyi gerektiren ve özellikli varlık niteliği taşıyan varlıkların edinimleri ile direkt ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri varlık maliyetlerine verilir. Bu kapsamda yapılmakta olan yatırımlarla ilgili olan borçlanma maliyetleri varlık kullanıma açılıncaya kadar olan döneme ait borçlanma maliyetleri aktifleştirilebilir.Bunun dışında borçlanma maliyetleri maddi duran varlık özellikli varlık olmadığı sürece maliyete verilemez.Doğrudan gider kaydedilir.</p> <p>3.Satın alma yoluyla elde edilen maddi duran varlığın maliyet bedeli, ticari iskontolar ve indirimler çıkarıldıktan sonraki satın alma fiyatı, satın alma işlemine bağlı olarak yapılan giderler ve varlığın yönetim tarafından amaçlanan koşullarda çalışabilmesini sağlayacak konuma ile duruma getirilmesiyle doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlerden oluşur.</p> <p>Bu çerçevede, satın alma yoluyla elde edilen bir maddi duran varlığın maliyetine dâhil edilebilecek harcamalar arasında aşağıdakiler gösterilebilir:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Nakliye ve montaj giderleri. - Gümrük vergileri. - Noter, mahkeme, kıymet takdiri vb. giderler.(bu giderlerin maliyet bedeline veya genel giderlere kaydedilmesinde mükellefler serbesttirler)
--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

	<ul style="list-style-type: none">- Satın alma sırasında ödenen, iade alınamayan vergi resim ve harçlar.- Varlıkla ilgili olarak yapılan işlerden dolayı serbest meslek erbabına ödenen ücretler..- Özellikli varlık(amaçlandığı biçiminde kullanıma ve satışa hazır hale gelmesi uzun süreyi gerektiren varlık) niteliği taşıyan varlıkların (yapılmakta olan yatırımlar gibi)ediniminde kullanılan kredilerle ilgili olan ve bu varlıkların kullanıma ve satışa hazır hale gelinceye kadar oluşan faiz ve kur farkları- Varlığın yerleştirileceği yerin hazırlanmasına ilişkin maliyetler.- Mevcut bir binanın satın alınarak yıkılması ve varlığın yerleştirileceği yerin veya arsanın hazırlanması için katlanılan giderler.- Varlığın uygun şekilde çalışıp çalışmadığına dair yapılan test maliyetleri. Ancak bu aşamada üretilen ürünlerden elde edilen hasılat bu maliyetlerden indirilir.- Maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin tahmini maliyeti, işletmenin ilgili kalemin elde edilmesi ya da stok üretimi dışında bir amaçla belirli bir süre kullanımı sonucunda katlandığı yükümlülük. <p>270.C Maliyete eklenemeyecek unsurlar</p> <ul style="list-style-type: none">- Yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilir durumda olup henüz kullanıma sokulmamış veya tam kapasitenin altında çalışan varlıklar için katlanılan maliyetler,--Varlığın üreteceği mal veya hizmete talep
--	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

	<p>oluştururken katlanılan maliyetler gibi başlangıç faaliyet zararları,</p> <p>-İşletmenin kısmen veya tamamen yeniden organizasyonu veya yeniden yerleşimine ilişkin harcamalar.</p> <p>- Yeni bir tesis açılmasının maliyetleri;</p> <p>- Yeni bir ürün veya hizmetin tanıtılmasına ilişkin maliyetler (reklam ve tanıtım harcamaları dahil);</p> <p>-Yeni bir yerde veya yeni bir müşteri kitlesiyle iş yapmak amacıyla katlanılan maliyetler (personel eğitim masrafları dahil);</p> <p>-Yönetim giderleri ve diğer genel giderleri,</p> <p>270.D.Normal bakım ve onarım maliyetleri ve yenileme maliyetleri</p> <p>.1 Maddi duran varlık, kullanıma hazır hale gelmesinden itibaren, duran varlık için yapılan normal bakım ve onarım harcamaları aktifleştirilmeyip doğrudan gider yazılır</p> <p>2. İkame ve yenileme maliyetleri hariç, varlığın ediniminden sonra katlanılan maliyetler , ancak varlıktan elde edilecek faydayı, varlığa atfedilmiş bulunan performans, standardını aşacak derecede artırdığı ve güvenilir bir biçimde ölçülebildiği zaman ilgili maddi duran varlığın maliyetine ilave edilir Maddi duran varlık kaleminin kullanımının devamı için parçaların yenilenmiş olup olmadığına bakılmaksızın, düzenli arıza kontrolleri yapılması gerekebilir. Muhasebeleştirilme kriterlerinin sağlanması durumunda,yapılan her büyük çaplı kontrolün maliyeti yenileme olarak maddi duran varlık kalemlerinin defter değerine dahil edilerek muhasebeleştirilir.</p> <p>3..Maddi duran varlık kalemlerinin parçalarının düzenli aralıklarla yenilenmesi gerekebilir. (Örneğin,</p>
--	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

<p>Madde 272-Mevcut Hali: Gayrimenkullerde veya Elektrik Üretim ve Dağıtım Varlıklarında Maliyet Bedelinin Artması</p> <p>Normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderler, gayrimenkulün veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının maliyet bedeline eklenir.</p> <p>(Bir geminin iktisap tarihindeki süratini fazlaştırmak, yolcu ve eşya yükleme ve barındırma tertibatını genişletmek veya değiştirmek suretiyle iktisadi kıymetini devamlı olarak artıran giderlerle bir motorlu kara nakil vasıtasının kasa veya motorunun yenisi ile değiştirilmesi veya alımında mevcut olmayan yeni bir tertibatın eklenmesi için yapılan giderler maliyet bedeline eklenmesi gereken giderlerdendir.)</p> <p>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.</p> <p>Gayrimenkuller veya elektrik üretim ve dağıtım varlıkları için yapılan giderler hem tamir, hem de kıymet artırma giderlerinden terekküp ettiği takdirde, mükellef bu giderlerden maliyet bedeline eklenecek kısmı ayrı göstermek mecburiyetindedir.</p>	<p>bir fırının belirli bir saat kullanım sonrasında yeniden astarlanması gerekebilir veya uçak iç döşemeleri ve mutfağının uçağın yararlı ömrü süresince birkaç defa değiştirilmesi söz konusu olabilir.)Yenilenen parça maliyetleri ilgili maddi duran varlık maliyetine ilave edilir. Eski parçalar kayıttan çıkartılır.</p>
<p>Madde İnşa ve İmal Giderleri</p> <p>Madde 271 - İnşa edilen binalarda ve gemilerde, imal edilen makina ve tesisatta, bunların inşa ve imal giderleri, satın alma bedeli yerine geçer.</p>	<p>270.E.Maddi Duran Varlık İnşa ve Üretim (İmal)Giderleri</p> <p>İşletme tarafından inşa ve üretilen(imal edilen) varlıkların inşa ve üretim maliyetleri satın alma bedeli yerine geçer. Bu varlıklar satın alma yoluyla edinilen varlıklarla aynı ilkelere göre belirlenir. Bununla birlikte, işletmenin olağan faaliyetleri kapsamında benzer varlıkları satış amacıyla üretmesi durumunda, bu kapsamda üretilen bir maddi duran varlığın maliyetinin belirlenmesinde <i>stoklarda</i> hesaplanan maliyeti esas alınır.</p>

<p>Madde 273- Demirbaş Eşya</p> <p>Alet, edavat, mefruşat ve demirbaş eşya maliyet bedeli ile değerlendirilir. Bunların maliyet bedeline giren giderler, satınalma bedelinden gayri komisyon ve nakliye giderleri gibi özel giderlerdir.</p> <p>İmal edilen alat, edevat, mefruşat ve demirbaşlarda imal giderleri satınalma bedeli yerine geçer.</p>	<p>ÖNERİLEN (Demirbaş eşya maddesine gerek yok maddi duran varlık kapsamında dikkate alındı.)</p> <p>Madde 270 .F Yeniden Değerleme</p> <p>1.İlk muhasebeleştirilmeden sonraki ölçümlerde bir maddi duran varlık sınıfının tamamı yeniden değerlendirme modeli kullanılarak değerlendirilebilir. Bu durumda, yeniden değerlendirilmiş tutar, ilgili maddi duran varlığın yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, bu tarihten sonraki birikmiş amortisman tutarı ile birikmiş değer düşüklüğü zarar tutarının indirilmesi suretiyle hesaplanır. Yeniden değerlendirme, ilgili varlığın defter değerinin raporlama dönemi sonundaki gerçeğe uygun değerinden önemli ölçüde farklı olmamasını sağlayacak şekilde düzenli aralıklarla yapılır</p> <p>2.. Maddi varlıklar yeniden değerlendirildiğinde, aynı sınıftaki tüm diğer varlıklar da yeniden değerlendirilir.</p> <p>3.Arazi ve binaların gerçeğe uygun değeri genellikle, piyasa koşullarındaki kanıtların göz önüne alınmasıyla belirlenir.Bu konuda mesleki yeterliliğe sahip değerlendirme uzmanları tarafından yapılan değerlendirilme sonuçları kullanılabilir. Maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değeri genellikle değerlendirme yoluyla belirlenmiş piyasa değerleridir piyasa değerlerinin güvenilir olarak ölçülemediği durumlarda, gelir yaklaşımı (gelecekte sağlanacak nakit akışlarının net bugünkü değeri) ya da maliyet yaklaşımı (carî maliyetler) kullanılır.</p> <p>4.Eğer bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda artmışsa, bu artış diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmelidir ve doğrudan özkaynak hesap grubunda yeniden değerlendirme değer artışı adı altında sunulmalıdır.Ancak, bir yeniden değerlendirme değer artışı, aynı varlığın daha önce kâr ya da zarar ile ilişkilendirilmiş bulunan yeniden değerlendirme değer azalışını tersine çevirdiği ölçüde gelir olarak muhasebeleştirilir.</p> <p>5.Bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda azalmışsa, , özkaynaklarda bu varlıkla ilişkili yeniden değerlendirme artışlarının olması durumunda bu azalış değer artışlarından mahsup edilir. Fazlalık sonuç hesaplarına gider olarak kaydedilir..</p> <p>Diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen söz konusu azalış, yeniden değerlendirme fazlası başlığı altında özkaynaklarda birikmiş olan tutarı azaltır.</p> <p>6.Maddi duran varlık kalemine ilişkin özkaynak hesap grubundaki yeniden değerlendirme değer artışı, ilgili varlık finansal durum tablosu (<i>bilanço</i>) dışı bırakıldığında doğrudan geçmiş yıl kârlarına aktarılabilir. Aynı husus varlığın kullanımdan</p>
--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

	<p>çekilmesi veya elden çıkarılması durumunda da geçerlidir. Değer artışının bir kısmı, varlık işletme tarafından kullanıldıkça da geçmiş yıl karlarına aktarılabilir. Bu durumda, aktarılan değer artışı, varlığın yeniden değerlendirilmiş defter değeri üzerinden hesaplanan amortisman ile orijinal maliyeti üzerinden hesaplanan amortisman arasındaki fark kadar olur.</p> <p>7. Yeniden değerlendirme değer artışından geçmiş yıl karlarına aktarım kâr veya zarar üzerinden yapılamaz.</p> <p>8. Varlık aktiften çıkmadan hiçbir surette yeniden değerlendirme artışı geçmiş yıl kar zararına aktarılıp kar dağıtım konusu yapılamaz.</p> <p>9. Yeniden değerlendirme artışları vergiden istisnadır</p>
<p>Amortisman Madde 313- 321 madeler</p>	<p>Madde 270 G Amortisman</p> <p>1. Maddi duran varlıklar için amortisman ayrılması zorunludur. Amortisman tabi tutar, maddi duran varlığın maliyet bedelinden ya da yeniden değerlendirme sonrası bulunan tutarından kalıntı değer indirilmesi suretiyle belirlenir.</p> <p>2. Maddi duran varlığın amortisman tabi tutarı yararlı ömrü süresince sistematik bir şekilde dağıtılır.</p> <p>3. Yararlı ömür bir varlığın işletme tarafından beklenen kullanım süresini veya işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade eder.</p> <p>4. Amortisman işlemine, kıst amortisman uygulamasına uygun olarak varlık kullanıma hazır olduğunda başlanır ve varlığın finansal tablo dışı bırakılmasıyla sona erer.</p> <p>5. Amortisman tabi varlıkların yararlı ömürleri işletmeler tarafından gerçekçi tahminlere dayanılarak serbestçe belirlenir. Maliye Bakanlığı gerekli görmesi durumunda her amortisman tabi varlık grubu için asgari ve azami amortisman oranı aralığını</p>

	<p>belirlemeye yetkilidir.</p> <p>6. Kalıntı değer, varlık cari dönem itibarıyla beklenen yararlı ömrünün ve yaşının sonuna gelmiş olsaydı bu varlığın elden çıkarılması sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan, tahmini elden çıkarma maliyetleri çıkarıldıktan sonra kalan tutardır. Kalıntı değer, önemsiz olması durumunda amortismanına tabi tutarın belirlenmesinde dikkate alınmaz</p> <p>7. Boş arsa ve araziler amortismanına tabi değildir. Ayrıca binaların arsa payı bina maliyetinden ayrıştırılabildiği durumlarda amortismanına tabi değildir. Ancak tarım işletmelerindeki meyvelik, fındıklık, zeytinlik ve güllükler, incir bahçelerinde bağlar gibi tarım tesislerinde işletmelerde inşa edilmiş olan her tür yollar ve arklar amortismanına tabidir.</p> <p>8. Bir maddi duran varlığın önemli bir parçası, maddi duran varlıktan farklı bir yararlı ömre sahip olabilir ve/veya bu parça için maddi duran varlık için kullanılan amortisman yönteminden farklı bir amortisman yöntemi kullanılması gerekli olabilir. Bu durumda bu tür önemli parçalar ayrı bir şekilde amortismanına tutulur. Örneğin maddi duran varlığın önemli bir parçasının düzenli aralıklarla yenilenmesi durumunda söz konusu yenilenen parça maddi duran varlıktan ayrı bir şekilde amortismanına tabi tutulmalıdır.</p> <p>9. Amortisman yöntemi, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının işletme tarafından öngörülen tüketim şeklini yansıtacak şekilde belirlenir. Bir varlığın amortismanına tabi tutarının yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtmak için çeşitli amortisman yöntemleri kullanılabilir. Bu yöntemler ,</p> <p>(a)doğrusal amortisman yöntemi, (b)azalan bakiyeler yöntemi, ve (c)üretim miktarı yöntemlerini içerir.</p> <p>Doğrusal amortisman yönteminde, varlığın kalıntı değeri değişmediği sürece, amortisman gideri yararlı ömrü boyunca sabittir.</p> <p>Azalan bakiyeler yönteminde, amortisman gideri yararlı ömür boyunca azalır. Her yıl, üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının indirilmesi suretiyle tespit olunur. Enflasyon düzeltilmesi yapılan dönemlerde, üzerinden amortisman ayrılacak değer, amortismanına</p>
--	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

	<p>tâbi iktisadî kıymetin düzeltilmiş değerinden daha evvel ayrılmış olan amortismanların toplamının taşınmış değerleri indirilmek suretiyle tespit edilir. Üretim miktarı yönteminde; beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden amortisman ayrılır. İşletme, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim biçimini en çok yansıtan yöntemi seçer. Seçilen yöntem gelecekteki ekonomik yararların beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik meydana getirmediği sürece dönemler itibarıyla tutarlı bir şekilde uygulanır</p> <p>10. Madenlerde Amortisman</p> <p>İşletme sebebiyle içindeki cevherin azalmasından dolayı maddi değerini kaybeden madenlerin ve taş ocaklarının imtiyaz veya maliyet bedelleri (maden veya kum, çakıl, kil gibi maddelerin çıkarılacağı arsa veya arazinin satın alınması halinde veya mevcut bir arazinin çimento, tuğla, kiremit ve benzerlerini imal etmek üzere kullanıldığı durumda arsa veya arazi bedeli dahil), ilgililerin, müracaatları üzerine bunların büyüklük ve mahiyetleri göz önünde tutulmak ve her maden veya taş ocağı için ayrı ayrı olmak üzere Maliye ve Sanayi Bakanlıklarınca belli edilecek nispetler üzerinden yok edilir.</p> <p>Rezervin eksik tahmin edilmesi durumunda, yok edilmemiş olan imtiyaz veya maliyet bedeli rezervin bittiği yılda doğrudan gider yazılır.</p> <p>Madde 270 H Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü Karşılığı</p> <p>1.Varlığın kayıtlı değerinin , varlığın geri kazanabilir tutarından büyük olduğu durumlarda değer düşüklüğü karşılığı ayrılır Varlıklar, geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir tutarla finansal durum tablosunda izlenemez. Bir varlığın defter değerinin geri kazanılabilir tutarından büyük olması durumunda değer düşüklüğü zararı oluşur.</p> <p>2.Geri kazanılabilir tutar, varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer ile kullanım değerinden yüksek olanıdır.</p> <p>3. Her bir raporlama tarihinde maddi duran varlık</p>
--	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

	<p>kalemlerinde değer düşüklüğü olup olmadığının tespiti yapılır.</p> <p>4. Değer düşüklüğüne uğrayan, kaybolan ya da vazgeçilen maddi duran varlık kalemleri için üçüncü taraflardan alınacak tazminatlar, ancak ilgili tazminat tahsil edilebilir duruma geldiğinde kâr veya zarara yansıtılır</p> <p>Madde 271. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller</p> <p>1. Kira geliri veya değer artış kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla (sahibi veya finansal kiralama sözleşmesine göre kiracı tarafından) elde tutulan arazi, arsa, bina veya binanın bir kısmı gibi gayrimenkuller maddi duran varlıklar kapsamında değil yatırım amaçlı gayrimenkuller olarak sınıflandırılır.</p> <p>2. Yatırım amaçlı gayrimenkuller, ilk kayda almada Maddi Duran Varlıklar'ın ilk ölçüm hükümleri uygulanarak maliyet bedeliyle ölçülür. Bununla birlikte finansal kiralama yoluyla elde tutulan yatırım amaçlı gayrimenkullerin ilk kayda alma sırasındaki değeri, finansal kiralamaların ilk ölçümüne ilişkin hükümleri uygulanarak belirlenir</p> <p>3. Yatırım amaçlı gayrimenkuller, ilk kayda almadan sonra gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür. Bu çerçevede her raporlama tarihinde yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değeri belirlenerek bu değerleri üzerinden finansal durum tablosunda gösterilir ve dönemler itibarıyla gerçeğe uygun değerde meydana gelen değişiklikler kâr veya zarara yansıtılır.</p> <p>Ancak gerçeğe uygun değeri aşırı maliyete veya çabaya katlanmadan ölçülemeyen yatırım amaçlı gayrimenkuller işletmelerin tercih etmesi durumunda maliyet bedeliyle değerlendirilebilir. Bu durumda ilgili gayrimenkulün ölçümünde, <i>Maddi Duran Varlıklar da</i> yer alan maliyet-amortisman-değer düşüklüğü yöntemi kullanılır. Bu gayrimenkullerin gerçeğe</p>
--	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

	<p>uygun değerlerinin aşırı maliyete veya çabaya katlanılmadan ölçülebilir hale gelmesi durumunda, bu gayrimenkuller gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmeye başlanır ve tespit edilen gerçeğe uygun değeriyle önceki defter değeri arasındaki fark kâr veya zarara yansıtılır.</p> <p>4. Bir maddi duran varlığın ya da stokun yatırım amaçlı olarak elde tutulmaya başlanması durumunda, bu varlıklar yatırım amaçlı gayrimenkullere transfer edilir. Bu durumda, gayrimenkulün transfer tarihindeki gerçeğe uygun değeri aşırı maliyet veya çabaya katlanmadan ölçülebiliyorsa tespit edilir. Maddi duran varlık olarak sınıflandırılan bir varlığın yatırım amaçlı gayrimenkullere transferi durumunda varlığın transfer tarihindeki gerçeğe uygun değeriyle önceki defter değeri arasındaki fark Maddi Duran Varlıklar Bölümüne göre yeniden değerlendirme artışı ya da yeniden değerlendirme azalışı olarak dikkate alınır. Söz konusu yatırım amaçlı gayrimenkul finansal tablo dışı bırakıldığında bu varlığa ilişkin olarak yeniden değerlendirme yedeğinde yer alan birikmiş tutar geçmiş yıl kâr veya zararına aktarılır. Stok olarak sınıflandırılan bir varlığın yatırım amaçlı gayrimenkullere transfer edilmesi durumunda ise varlığın transfer tarihindeki gerçeğe uygun değeriyle önceki defter değeri arasındaki fark kâr veya zarara yansıtılır.</p> <p>Madde272.Maddi olmayan duran varlıklar</p> <p>1.Maddi olmayan duran varlıklar ilk kayda maliyet bedeli ile alınırlar. İlk kayda almadan sonraki dönemlerde birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları düşülmek suretiyle maliyeti üzerinden ya da yeniden değerlendirme modeline göre değerlendirilir</p> <p>2. Maddi olmayan varlıklar;fiziksel niteliği bulunmayan, tanımlanabilir nitelikteki parasal olmayan varlıklardır. Aşağıdaki özelliklerden herhangi birine sahip bir varlık tanımlanabilir niteliktedir:</p> <p>-a)Ayrılabilir olması, diğer bir ifadeyle işletmeden</p>
--	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

	<p>ayrılabilme ya da bölünebilme özelliğine sahip olması ve bunun yanı sıra ayrı olarak ya da ilgili bir sözleşmeyle, varlıkla ya da borçla birlikte satılabilir, devredilebilir, lisans altına alınabilir, kiralanabilir ya da takas edilebilir olması veya</p> <p>b)Sözleşmeye bağlı haklardan ya da diğer yasal haklardan kaynaklanması (söz konusu hakların işletmeden ya da diğer hak ve yükümlülüklerden ayrılabilir ya da devredilebilir olması zorunlu değildir).Maddi olmayan duran varlıklara örnek olarak, her türlü haklar,geliştirme maliyetleri,TV programları, filimler, bilgisayar yazılımları v.s gibi kalemler örnek verilebilir.Şerefiye maddi olmayan duran varlıklar kapsamı dışındadır.</p> <p>3. Bir maddi olmayan duran varlık kaleminin maliyeti, muhasebeleştirme tarihindeki peşin fiyatın eşdeğeri tutardır Maddi olmayan duran varlıkların maliyetine girebilecek ve girmeyecek harcamalar maddi duran varlıklarda açıklandığı gibidir.</p> <p>4. Ayrıca aşağıdaki harcamalar maddi olmayan duran varlık maliyetine alınmaz doğrudan gider kaydedilir.</p> <p>a)İşletme içi oluşturulan şerefiye,</p> <p>b)İşletme içi oluşturulan markalar, logolar, yayın hakları, müşteri listeleri ve özü itibarıyla bunlara benzer nitelikteki kalemler.</p> <p>c)Eğitim faaliyetleri kapsamında yapılan harcamalar,</p> <p>d)Reklam ve tanıtım faaliyetleri kapsamında yapılan harcamalar,</p> <p>e)Bir işletmenin kısmen veya tamamen yerinin değiştirilmesi veya yeniden yapılandırılması sırasında katlanılan harcamalar</p> <p>f)Kuruluş ve örgütlenme giderleri aktifleştirilmeyip doğrudan gider kaydedilir.</p> <p>5.Şerefiyenin maliyetinin hesaplanması bu hükümlere tabii değildir.</p> <p>6. Maddi olmayan duran varlıklar, ilk kayda almadan</p>
--	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

	<p>sonra birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları düşülmek suretiyle maliyeti üzerinden ya da yeniden değerlendirme modeline göre değerlendirilir. Yeniden değerlendirme işlemleri maddi duran varlıklar bölümünde açıklanan esaslara göre yapılır.</p> <p>7.Maliyet değeriyle değerlendirilen maddi olmayan duran varlık kaleminin finansal raporlama tarihindeki kullanım değeri birikmiş amortisman tutarı indirilmiş maliyet değerinin altında olduğu durumlarda değer düşüklüğü karşılığı ayrılır. Değer düşüklüğü ayırma ve muhasebeleştirme esasları maddi duran varlıklarda açıklandığı gibidir.</p> <p>8. Maddi olmayan duran varlıklara itfa payı (amortisman) ayrılması zorunludur. İtfaya tabi tutar maddi olmayan duran varlığın maliyet bedelinden kalıntı değerinin indirilmesi suretiyle belirlenir. Maddi olmayan duran varlığın itfaya tabi tutarı yararlı ömrü süresince sistematik bir şekilde dağıtılır. Yararlı ömür bir varlığın işletme tarafından beklenen kullanım süresini veya işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade eder. İtfa işlemine kıst amortisman uygulamasına uygun olarak varlık kullanıma hazır olduğunda başlanır ve varlığın finansal tablo dışı bırakılmasıyla sona erer. Sözleşmeden doğan haklardan veya diğer yasal haklardan kaynaklanan bir maddi olmayan duran varlığın faydalı ömrü, sözleşmeden doğan hakların veya diğer yasal hakların geçerlilik süresini aşamaz; ancak işletmenin varlığı kullanmayı öngördüğü süreye bağlı olarak bu sürelerden daha kısa olabilir. Sözleşmeden doğan hakların veya diğer yasal hakların, sınırlı bir zaman dilimi için (sözleşme yenilenecek bu zaman dilimi uzatılabilir) devralınmış olması durumunda, sadece, işletmenin sözleşmeyi yenileme işlemini, önemli maliyetlere katlanmadan yapacağına dair kanıt bulunduğu takdirde, söz konusu yenileme dönemi (dönemleri) ilgili maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrüne dâhil edilir.</p> <p>9. Varlığın yararlı ömrü için gerçekçi bir tahmin</p>
--	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

	<p>yapılamaması durumunda varlığın yararlı ömrünün belirsiz ya da devamlı olduğu kabul edilerek bu varlıklar için itfa payı ayrılmaz.</p> <p>8.Geliştirme giderlerinin yararlı ömrünün belirsiz olması durumunda bu giderler 5-10 yılda itfa edilir.</p> <p>Madde 273 Şerefiye</p> <p>1.Şerefiye, bir işletme birleşmesinde tek olarak tanımlanamayan ve ayrı olarak kaydedilemeyen edinilmiş diğer varlıklardan kaynaklanan gelecekteki ekonomik faydanın bugünkü değeridir. Şerefiye,şirket satın almalarında,edinilen işletme için katlanılan edinme maliyeti ile, edinilen işletmenin varlıklarının gerçeğe uygun değerinden,koşullu borçlar da dahil borçların gerçeğe uygun değeri indirildikten sonra hesaplanan tutarı arasındaki olumlu farktır.</p> <p>2.Şerefiye ilk kayda alındıktan sonraki dönemlerdeki ölçümlerinde isteyen mükellefler muhasebe standartlarının belirlediği esaslara göre değer düşüklüğü testine tabii tutarak zaman içinde itfa ederler, isteyen mükellefler ise on yılda eşit tutarlarda amortismanına tabi tutarlar.</p>
--	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

-Stokların Değerlemesi 274. Maddenin aşağıdaki şekilde değiştirilmesi uyum açısından uygun olur.

<p>Madde 274- Emtia</p> <p>(5024 Sayılı Kanunun 1'inci maddesiyle değişen madde; Yürürlük:01.01.2004) Emtia, maliyet bedeliyle değerlenir. Emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme 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 bedeli ölçüsünü tatbik edebilir. Bu hüküm 275 inci maddede yazılı mamuller için de uygulanabilir.(*)</p>	<p>Madde 274 Stoklar</p> <p>1. Stoklar, maliyet ve net gerçekleştirilebilir değer düşük olanı ile değerlendirilir. Stokların değerlendirme gününde net gerçekleştirilebilir tutarı maliyet bedelinden küçükse, stoklar maliyet bedeli yerine net net gerçekleştirilebilir tutarına göre değerlendirilir.Aradaki fark değer düşüklüğü karşılığı olarak ayrılır.</p> <p>2. Net gerçekleştirilebilir değer; işin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirilmek</p>
---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

	<p> için gerekli tahmini satış giderleri toplamının, düşürülmesiyle elde edilen tutarı ifade eder. Gerçeğe uygun değer; Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemde bir varlığın satışında elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyattır.</p> <p>3. Net gerçekleşebilir değer; bir işletmenin, işin normal akışı içinde, stokların satılmasından elde etmeyi beklediği net tutarı ifade eder. Gerçeğe uygun değer ise piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde aynı stoka ilişkin asıl (ya da en avantajlı) piyasadaki olağan bir işlemde, söz konusu stokun satışından elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyat olarak tanımlar. Net gerçekleşebilir değer işletmeye özgü bir değerdir, gerçeğe uygun değer ise piyasaya özgü bir değerdir. Stokların net gerçekleşebilir değeri, stokun gerçeğe uygun değerinden satış giderlerinin düşülmesiyle elde edilen tutara eşit olmayabilir.</p> <p>4. Stoklar</p> <p>(a) İşin normal akışı içinde (olağan işletme faaliyetleri kapsamında) satılmak için elde tutulan; (Ticari mal , mamul)</p> <p>(b) Satılmak üzere üretilmekte olan (yarı mamul) ya da</p> <p>(c) Üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklardır</p> <p>(d) Hizmet sunulma durumunda ise, stoklar; işletmenin henüz ilgili geliri elde etmediği hizmetin maliyetini de kapsar. Verilen hizmetle ilgili hasılatın mali tablolara gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda ilgili giderler stok hesabına yansıtılır</p> <p>5. Stokların Maliyeti ; Stokların maliyeti; tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katılan diğer maliyetleri içerir.</p> <p>6. Satın Alma Maliyeti , Stokların satın alma maliyeti; satın alma fiyatı, ithalat(gümrük) vergileri ve diğer vergiler (firma tarafından vergi idaresinden iade alınabilecekler hariç) ve nakliye, yükleme boşaltma maliyetleri ile ticari mal, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetleri içerir. Ticari iskontolar ve benzeri diğer indirimler, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılır. Stoklar ertelenen ödeme koşuluyla(vadeli) alınmış olabilir. Vade farklarının bir finansman unsuru içermesi durumunda, fark finansman dönemi</p>
--	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

<p>İmal Edilen Emtia</p> <p>Madde 275 - İmal edilen emtianın (Tam ve yarı mamul mallar) maliyet bedeli aşağıda yazılı unsurları ihtiva eder:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Mamulün vücuda getirilmesinde sarfolunan iptidai ve ham maddelerin bedeli; 2. Mamule isabet eden işçilik; 3. Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse; 4. Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse; (Bu hissenin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir.); 5. Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli. <p>Mükellefler, imal ettikleri emtianın maliyet bedellerini yukarıdaki unsurları ihtiva etmek şartıyla diledikleri usulde tayin edebilir.</p>	<p>boyunca faiz gideri olarak muhasebeleştirilir ve özellikli varlık niteliği taşımadığı sürece stokların maliyetine dahil edilmez.</p> <p>7. Üretilen (İmal) edilen mamullerin maliyeti, ilk madde ve malzeme giderleri (ambalajlı olarak piyasaya sunulması zorunlu olan mamullerde ambalaj malzemesi dahil)ile dönüştürme maliyetlerinden oluşur.Dönüştürme Maliyetleri;;Direkt işçilik giderleri,değişken genel üretim giderleri,normal kapasite kullanım oranına göre maliyetlere yüklenen sabit genel üretim giderlerinden oluşur.Boş kapasiteye düşen genel üretim giderleri maliyetlere verilmez sonuç hesaplarına doğrudan gider yazılır.</p> <p>Normal Kapasite;Planlanan bakım-onarım çalışmalarından kaynaklanacak kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak, normal koşullarda bir veya birkaç dönem veya sezonda elde edilmesinde beklenen ortalama üretim miktarıdır.Gerçek üretim düzeyi eğer normal kapasiteye yakınsa, bu kapasite kullanılabilir.</p> <p>8.Üretim sürecinde aynı anda birden fazla ürün birlikte üretilebilir. Birlikte üretilen ürünler, her ürünün ana ürün olduğu “ortak ürünler” veya ana ürün ve yan ürün olabilir. Her bir ürünün üretim maliyetlerinin ayrı olarak belirlenemediği durumlarda, bu maliyetler ürünler arasında rasyonel ve tutarlı bir temele göre dağıtılır. Maliyetlerin dağıtımı, örneğin ürünlerin ayrılma noktasındaki veya tamamlandıktan sonraki nispi satış değerlerine göre yapılabilir. Yan ürünler, çoğunlukla yapıları gereği önemsizdirler. Eğer durum böyleyse, yan ürünler net gerçekleştirilebilir değerlerine göre ölçülürler ve bu tutar ana ürünün maliyetinden düşülür. Bunun sonucu olarak, ana ürünün defter değeri maliyetinden önemli ölçüde farklılık göstermez</p> <p>9. Diğer Maliyetler;Stokların mevcut konum ve duruma getirilmesiyle ilişkili oldukları ölçüde stok maliyetine dahil edilir .Bazı genel üretim giderleri kapsamı dışındaki giderlerin veya özel bir müşteri siparişine ilişkin ürün tasarım, geliştirme maliyetlerinin stok maliyetleri kapsamına alınması uygun olabilir.</p> <p>10. Stok maliyetine alınmayan ve doğrudan dönemin gideri yazılan harcamalar; (a) Normalin üstünde gerçekleşen, ilk madde ve malzeme (fire ve kayıplar), işçilik ve diğer üretim</p>
-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

	<p>maliyetleri</p> <p>(b) Bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olanlar dışındaki depolama giderleri</p> <p>(c) Stokların bulunduğu konum ve duruma gelmesinde katkısı olmayan genel yönetim giderleri ve</p> <p>(d) Satış giderleri</p> <p>(e)Özellikli varlık niteliği taşımadığı sürece borçlanma maliyetleri. Stokları vadeli ödeme koşuluyla almış olabilir. Anlaşma, peşin alım fiyatı ile ödenen fiyat arasında bir fark olan finansman unsuru içerdiği takdirde, bu unsurlar finanse edildiği dönemde faiz gideri olarak muhasebeleştirilir.</p> <p>12. Maliyet ölçüm teknikleri olarak; fiili maliyet yöntemi, standart maliyet yöntemi, perakende yöntemi gibi yöntemler kullanılabilir. Maliye Bakanlığı bu yöntemleri artırmaya ve uygulama esaslarını belirlemeye yetkilidir.</p> <p>(a) Fiili maliyet yönteminde; üretilen mamul maliyetleri üretim giderlerinin gerçekleşmiş tutarları esas alınarak fiili maliyetlere göre belirlenir.</p> <p>(b) Ancak sonuçlar maliyete yakınsa, standart maliyet yöntemi, perakende yöntemi veya en güncel alış fiyatı gibi stokların maliyetinin ölçümüne yönelik teknikler kullanılabilir. Standart maliyet hesabında, hammadde ve malzemelerin, işçiliğin, verimliliğin ve kapasite kullanımının normal düzeyleri dikkate alınır. Standart maliyetler, düzenli olarak gözden geçirilir ve gerektiği takdirde mevcut koşullara göre yeniden belirlenir.</p> <p>(c) Perakende yönteminde maliyet, stokların satış değerinden uygun brüt kâr marjının düşülmesi suretiyle bulunur.</p>
--	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

	<p>13 Maliyet hesaplama yöntemleri olarak gerçek parti maliyet yöntemi, ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi, FIFO yöntemi kullanılabilir. Bu yöntemleri artırmaya veya yeniden düzenleme yapmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir.</p> <p>(a)Normal koşullarda birbirleri ile ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen ve ayrılan mal veya hizmetlerin maliyeti, her bir varlığa ilişkin maliyetler ayrı ayrı dikkate alınarak ölçülür (gerçek parti maliyet yöntemi).</p> <p>(b)Bunların dışındaki stokların maliyeti, ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi veya ilk giren ilk çıkar (FIFO) yöntemlerinden biri kullanılarak ölçülür.</p> <p>(c)Benzer niteliklere ve benzer kullanıma sahip tüm stoklar için aynı maliyet hesaplama yöntemi kullanılır. Nitelikleri veya kullanım alanları itibarıyla farklı olan stoklar için farklı maliyet hesaplama yöntemleri kullanılabilir</p> <p>14.Canlı varlıkların değerlemesi:</p> <p>(a). Canlı varlıklar ilk muhasebeleştirildikleri tarihte ve her raporlama dönemi sonunda, gerçeğe uygun değer olarak ölçülemediği durumlar hariç, gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülür.</p> <p>(b). Tarımsal ürün: işletmenin canlı varlıklarının hasadı yapılmış ürünüdür. Canlı varlıkların hasatıyla elde edilen tarımsal ürünlerden oluşan stoklar, ilk muhasebeleştirme sırasında, gerçeğe uygun değerinden hasat yerindeki tahmini satış maliyetleri düşüldükten sonra(net gerçeğe uygun değer) bulunan değer üzerinden ölçülür. Stokların maliyeti, söz konusu tarihteki bu değerdir</p> <p>(c) Tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değeri, asıl veya en avantajlı piyasada belirlenen borsa fiyatından ,ürünün tarladan pazar yerine getirilinceye kadar olan tahmini taşıma maliyetleri indirildikten sonra bulunan değerdir.</p> <p>(d) Canlı varlıkların önemli bir unsuru olan hayvanlar, net gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. Hayvanların gerçeğe uygun değerinden, hayvanın satışı için yapılacak tahmini satış maliyetleri indirildikten sonra bulunan tutarı net gerçeğe uygun değerini oluşturur.</p> <p>(e) Canlı bir varlığın gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerinin düşülerek ilk muhasebeleştirilmesi sırasında doğan kazanç veya zarar ile, ilgili varlığın gerçeğe uygun değerindeki değişiklikten doğan kazanç veya zarar olduğu</p>
--	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

<p>Zirai Mahsuller</p> <p>Madde 276 - Zirai mahsuller maliyet bedeli ile değerklenir. Maliyet bedeli zirai mahsullerin hususiyetlerine göre 275'inci maddede yazılı unsurlara mütenazir olarak Maliye Bakanlığınca tesbit edilecek esaslar dairesinde hesaplanır</p> <p>Hayvanlar</p> <p>Madde 277 - (205 sayılı Kanununun 18'inci maddesiyle değışen madde) Zirai işletmelere dahil hayvanlar maliyet bedeli ile değerklenir. Maliyet bedelinin tespiti mümkün olmayan ahvalde maliyet bedeli, yerine emsal bedeli alınır. Bu hükmün tatbikinde emsal bedeli işletmenin bulunduğu mahal (Gezici hayvancılıkta kışlak) için zirai kazanç komisyonlarınca tespit edilmiş olan ortalama maliyet bedelidir.</p> <p>Kıymeti Düşen Mallar</p> <p>Madde 278 - 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 değerklenir.</p>	<p>dönem kâr veya zararında dikkate alınır</p> <p>(f) Canlı varlıkların gerçeğe uygun değerklinin güvenilir bir biçimde ölçülebileceğı varsayılır. Ancak, kote edilmiş piyasa fiyatı bulunmayan ve gerçeğe uygun değere ilişkin alternatif ölçümlerin güvenilir olmayacağına açık olarak anlaşıldığı ve dolayısıyla gerçeğe uygun değerklinin güvenilir olarak ölçülemeyeceğı durumlarda; Canlı varlıklar maliyet değeri ile ölçülür. Bu durumda canlı varlıkların ilk muhasebeleştirilmesi esnasında canlı varlık, maliyetinden buna ilişkin her türlü birikmiş amortisman ve birikmiş değerk düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle ölçülür. Söz konusu varlığın gerçeğe uygun değerklinin güvenilir olarak belirlenebilir hale gelmesi durumunda işletme, anılan varlığı gerçeğe uygun değerklinin satış maliyetlerini düşmek suretiyle ölçmeye başlar.</p> <p>(g) Taşıyıcı Bitkiler, canlı varlık grubuna dahil olmayıp maddi duran varlık olarak kabul edilir ve maddi duran varlıklar gibi değerklenir. Taşıyıcı bitki; Tarımsal ürünlerin üretimi veya temini için kullanılan, bir hesap döneminden fazla ürün vermesi beklen ve önemsiz kalıntı satışları dışında tarımsal ürün olarak satılma ihtimali çok düşük olan bitkilerdir. (Meyve ağaçları, asmalar taşıyıcı bitkidir, ancak odunu için yetiştirilen kavak ağaçları taşıyıcı bitki değil, canlı varlıktır.) Taşıyıcı bitkilerin ürünleri canlı varlıktır.</p> <p>15. Değeri düşen stoklar, net gerçekleştirilebilir tutarı ile değerklenir.</p> <p>(a) stokların tahmini satış tutarından, stokların satışa hazır hale gelmesi için yapılacak tahmini tamamlama maliyetlerinin ve tahmini satış giderlerinin indirilmesiyle bulunan tutar net gerçekleştirilebilir tutardır. Stokların net gerçekleştirilebilir tutarı kayıtlı değerklinin altında olduğu durumlarda, stoklar net gerçekleştirilebilir tutarı ile değerklenir.</p> <p>(b) Hurdalar, döküntüler, üstüğü, deşe ve iskartalar net gerçekleştirilebilir değerkline göre değerklenir.</p>
---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Menkul kıymet değerklemesi ile ilgili madenin de muhasebe standartları ile uyumlu hale getirilmesi uygun olacaktır.

<p>VUK Menkul Kıymetler</p> <p>Madde 279 – 4369 sayılı Kanunun 6 ncı maddesiyle değişen madde) 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 rayıcı ile değerlendirilir. Borsa rayıcı yoksa veya borsa rayıcının muvazaalı bir şekilde olduğu anlaşılırsa değerlemeye 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 rayıcı bulunmayan, getirisi ihraç edenin kar ve zararına bağlı olarak doğan ve değerlendirme günü itibarıyla hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler, alış bedeli ile değerlendirilir</p>	<p>ÖNERİLEN- Finansal Yatırımlar</p> <p>Madde 275- Finansal yatırımların değerlendirilmesinde aşağıdaki esaslar uygulanır.</p> <p>1. Özkaynağa dayalı finansal araçlara yapılan yatırımlar halka açık bir piyasada işlem görüp görmediklerine bağlı olarak gerçeğe uygun değerleri(borsa değerleri) ya da maliyet değerleri üzerinden ölçülür.</p> <p>(a)Özkaynağa dayalı finansal araçlardan halka açık bir piyasada işlem görenler ilk kayda almada işlem fiyatından ölçülerek kayda alınır. İşlem maliyetleri kar veya zarara yansıtılır. Bu tür finansal varlıklar değerlendirme gününde ise piyasada oluşan gerçeğe uygun değeri (borsa fiyatı)üzerinden ölçülür. Gerçeğe uygun değer değişimleri kar veya zarara kaydedilir. Al sat amaçlı elde tutulan özkaynağa dayalı finansal araçlar bu kapsamdadır.</p> <p>(b) Al sat amaçlı olarak değil de uzun vadeli yatırım amaçlı olarak elde tutulan ve ortak olunan şirketin sermayesinin %20 den azına sahip olunan paylar,halka açık piyasada işlem görüyorsa, işlem fiyatı üzerinden kayda alınır.İşlem maliyetleri doğrudan sonuç hesaplarına aktarılır. Değerleme gününde, borsa fiyatlarına göre değerlendirilir. Değer değişimlerinin kar veya zarara yazılması ya da özkaynaklarda diğer kapsamlı gelir olarak muhasebeleştirilmesi konusunda mükelleflerin tercih hakkı vardır. Değerleme artışlarının Özkaynaklarda diğer kapsamlı gelir olarak kaydedilmesini tercih edenler, izleyen dönemlerde bu tercihlerinden dönemezler.</p> <p>(b) Uzun vadeli finansal yatırım kapsamında olan özkaynağa dayalı finansal araçlardan halka açık bir piyasada işlem görmeyenler ise maliyet değerleri üzerinden değerlendirilir. Bu kapsamda bu finansal varlıklar ilk kayda alma sırasında, işlem maliyetleri de dâhil edilerek maliyet fiyatıyla kayda alınır. Sonraki ölçümlerde varsa değer düşüklüğü zararları hesaplanarak</p>
--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

	<p>maliyet değerinden düşülür.</p> <p>2. Borçlanma araçları, etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanan itfa edilmiş maliyetleri üzerinden ölçülür.Tahvil bono gibi finansal yatırımlar, ilgili varlıkların yönetimi için işletmenin kullandığı yönetim modeli (<i>finansal varlık yönetim modeli</i>) ve Söz konusu varlıkların sözleşmeye bağlı nakit akış özellikleri esas alınarak, daha sonraki dönemlerde itfa edilmiş maliyeti veya gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülerek sınıflandırılır.</p> <p>- Bir finansal varlık aşağıdaki iki koşulun birlikte sağlandığı durumlarda itfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülür:</p> <p>(a) Varlığın, sözleşmeye bağlı nakit akışlarının tahsilini amaçlayan bir yönetim modeli kapsamında elde tutulması.</p> <p>(b) Finansal varlığın sözleşme hükümlerinin, belirli tarihlerde sadece anapara ve anapara bakiyesine ilişkin faiz ödemelerinin yapılmasına yönelik nakit akışlarına yol açması.</p> <p>Bunun dışındakiler gerçeğe uygun değeriyle (borsa fiyatıyla) ölçülür.</p> <p>(c) İtfa edilmiş maliyet gelecekteki nakit girişlerinin (ödemelerinin) etkin faiz oranı ile indirgenmiş bugünkü değeridir. İtfa edilmiş maliyetin hesaplanmasında etkin faiz yöntemi kullanılır, değerlendirme farkları dönem sonuçlarına kaydedilir.</p> <p>(d) Etkin faiz yöntemi, bir finansal varlık veya yükümlülüğün itfa edilmiş maliyetinin hesaplanması ve faiz gelir ya da giderinin ilgili döneme yayılmasıdır.Etkin faiz oranı, gelecekte tahmin edilen nakit ödeme/tahsilatları, finansal aracın tahmini ömrü üzerinden söz konusu finansal aracın defter değerine iskonto eden orandır.Etkin faiz oranı hesaplanırken, finansal aracın sözleşme şartları (erken ödemeler, geri çağırma opsiyonu, benzer opsiyonlar, vb.)dikkate alınır. Finansal bir varlık veya yükümlülüğün her bir raporlama tarihi itibarıyla itfa edilmiş maliyeti aşağıdaki kalemlerin net tutarıdır:</p> <p>i.Finansal varlığın veya finansal yükümlülüğün ilk kayda alma sırasında belirlenen değeri,</p> <p>ii.Eksi anapara geri ödemeleri,</p> <p>iii.Artı veya eksi ilk kayda almadaki tutar ile vade tutarı arasındaki farkın etkin faiz yöntemi kullanılarak</p>
--	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

	<p>gerçekleştirilen itfasının birikmiş tutarı,</p> <p>iv.Eksi, finansal varlıklar için, değer düşüklüğü veya tahsil edilememe olasılığından kaynaklanan tüm indirimler.</p> <p>(e)Etkin faiz yöntemi, bir finansal varlık veya finansal yükümlülüğün (veya finansal varlıklar veya finansal yükümlülük grubunun) itfa edilmiş maliyetini ölçmede ve ilgili dönem boyunca faiz gelirin veya faiz giderinin dağıtılmasında kullanılan bir yöntemdir. Etkin faiz oranı, finansal aracın beklenen ömrü boyunca veya uygun olması durumunda daha kısa bir zaman dilimi içerisinde yapılacak gelecekteki tahmini nakit ödeme ve tahsilatları, ilgili finansal varlığın veya finansal yükümlülüğün net defter değerine tam olarak indirgeyen orandır. Etkin faiz oranı, finansal varlığın veya finansal yükümlülüğün ilk kayda almadaki defter değeri esas alınarak belirlenir. Etkin faiz oranı yöntemine göre:</p> <p>(i) Finansal varlığın (finansal yükümlülüğün) itfa edilmiş maliyeti, gelecekteki nakit girişlerinin (nakit çıkışlarının) etkin faiz oranı ile indirgenmiş bugünkü değeridir ve</p> <p>(ii) Bir dönemin faiz gideri (geliri), finansal yükümlülüğün (varlığın) dönem başındaki defter değeri ile döneme ilişkin etkin faiz oranının çarpımına eşittir.</p> <p>(f)Etkin faiz oranı hesaplanırken, nakit akışları, finansal araçların tüm sözleşmeye dayalı şartları (örneğin, peşin ödeme, alım opsiyonu ve benzeri opsiyonlar) ve bilinen gerçekleşmiş kredi zararları göz önünde bulundurulmak suretiyle; ancak henüz gerçekleşmemiş gelecekteki olası kredi zararları dikkate alınmaksızın tahmin edilir.</p> <p>4.Borsa fiyatının olmaması veya var olan borsa fiyatının muvazaalı bir şekilde oluştuğu durumlarda değerlemeye esas bedel etkin faiz oranı kullanılarak hesaplanacak itfa edilmiş maliyet tutarıdır. Yukarıdaki maddede açıklanan yöntemle göre itfa edilmiş maliyetinin hesaplanmadığı durumlarda, menkul kıymetin maliyet bedeline vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dahil) iktisap tarihinden</p>
--	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

	<p>değerleme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle hesaplanan tutar esas alınır. Ancak, borsa fiyatı bulunmayan, getirisi ihraç edenin kar ve zararına bağlı olarak doğan ve değerlendirme günü itibarıyla hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler, maliyet bedeli ile değerlendirilir.</p> <p>4. Türev ürünler gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. Türev ürünlerde;</p> <p>(a) Finansal Aracın değeri belirli bir faiz haddi, menkul kıymet veya mal fiyatı, döviz kuru, fiyat veya oran endeksleri, kredi derecelendirmesi veya endeksi veya benzeri değişkenlerde (işlemin dayandığı varlık) meydana gelen değişikliklere bağlı olarak değişmektedir.</p> <p>Finansal Arac; ilk yatırım gerektirmemekte veya piyasa şartlarındaki değişikliklere benzer tepki vermesi beklenen diğer sözleşme tiplerine göre daha az düzeyde ilk yatırım gerektirmektedir.</p> <p>Finansal Aracın gereklerinin ileri bir tarihte ifa edilmesi söz konusudur.</p> <p>(b) Bilanço içerisinde var olan veya ileride var olacak olan bir risk ile doğrudan ilişkilendirilemeyen riskten korunma amaçlı işlemlerin gerçeğe uygun değerleri doğrudan sonuç hesaplarına kaydedilir.</p> <p>(c) Bilanço içerisinde var olan veya ileride var olacak olan bir risk ile doğrudan ilişkilendirilemeyen riskten korunma amaçlı işlemlerin nakit akışlarındaki değerleri öz kaynaklara kaydedilir.</p> <p>5- (a) Raporlama dönemlerinde söz konusu finansal yatırımların değer düşüklüğüne uğradığına dair tarafsız bir kanıtın bulunup bulunmadığı değerlendirilir. Değer düşüklüğüne dair tarafsız bir kanıt bulunduğu, değer düşüklüğü zararı kâr veya zarara yansıtılır.</p> <p>(b) Finansal yatırımlarda değer düşüklüğü oluştuğuna dair tarafsız kanıtlar, işletme açısından zarara neden olabilecek aşağıdaki olaylar hakkında varlık sahibinin dikkatine sunulan gözlemlenebilir verileri içermektedir:</p> <p>(i) İhraç edenin veya borçlunun önemli ölçüdeki</p>
--	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

	<p>finansal sıkıntısı.</p> <p>(ii) Faiz veya anapara ödemelerinde bir temerrüt veya gecikme olması gibi, sözleşmenin ihlali durumu.</p> <p>(iii) Borç verenin, borçlunun ekonomik veya yasal nedenlerle yaşadığı finansal sıkıntılardan ötürü, borçluya normal şartlarda sağlamayacağı bir imtiyaz sağlaması.</p> <p>(iv) Borçlunun iflas etmesinin veya diğer bir finansal yapılandırma durumunun muhtemel hale gelmesi.</p> <p>(v) Grup içerisindeki her bir finansal varlık kalemine etkisi ayrı ayrı tespit edilemese bile (ulusal veya yerel ekonomideki olumsuz koşulların veya sektör koşullarındaki olumsuz değişikliklerin etkilerinde olduğu gibi) finansal yatırımların ilk kayda alınmasından itibaren bir grup finansal yatırımların elde edilmesi beklenen nakit akışlarında ölçülebilen bir azalma olduğuna işaret eden gözlemlenebilir veriler.</p>
	<p>BAĞLI ORTAKLIK; İŞTİRAK VE İŞ ORTAKLIKLARI</p> <p>MADDE 276 Ortak olmak amacıyla diğer şirketlere yapılan ortaklık yatırım payları; ortaklığın niteliğine göre; Maliyet yöntemi, Özkaynak yöntemi ,ya da borsa değerine göre değerlendirilir.</p> <p>1. Ortaklık payı %20 geçmeyen ve önemli etki taşımayan iştirakler, finansal yatırım olarak sınıflandırılır ve borsada işlem görmesi durumunda gerçeğe uygu değerine göre, borsa fiyatının olmaması durumunda maliyet değerine göre değerlendirilir.</p> <p>(a)Borsa fiyatına göre değerlendirilen finansal yatırımların, değer artışları doğrudan cari dönemin sonuçlarına kar veya zarar olarak yazılabileceği gibi mükellefin tercihinine bağlı olarak vazgeçilemeyen bir seçenek olarak değer değişimleri öz kaynaklarda diğer kapsamlı gelir olarak da muhasebeleştirilebilir.</p> <p>(b) Borsa değeri bulunmayan veya ölçülemeyen finansal yatırımlar (önemli etki taşımayan iştirakler) maliyet bedeline göre ölçülür.Dönem sonlarında geri kazanılabilir tutarlarının maliyet bedelinden daha düşük olarak hesaplandığı durumlarda değer düşüklüğü karşılığı ayrılır.</p> <p>2. Ortaklık payı %20 nin üzerinde olan ve önemli etki taşıyan iştirakler, özkaynak yöntemine göre ya da</p>

	<p>mükellefin tercihine göre ,gerçeğe uygun değere(borsa fiyatına)göre, ya da maliyet değerine göre ölçülür..</p> <p>(a) <i>Önemli etki:</i> Yatırım yapılan işletmenin finansal ve faaliyetle ilgili politikaların belirlenmesi kararlarına katılma gücü olup bu politikaları tek başına ya da bir başka taraf ile müşterek kontrol etme gücünü ifade etmemektedir.</p> <p>(b) Bir işletmenin doğrudan ya da dolaylı olarak (örneğin bağlı ortaklıkları vasıtasıyla) yatırım yapılan işletmenin oy hakkının yüzde 20 ya da daha fazlasını elinde tutması durumunda, aksi açıkça ortaya konulmadığı sürece, söz konusu işletmenin önemli etkisinin bulunduğu kabul edilir. Diğer yandan, işletmenin doğrudan ya da dolaylı olarak (örneğin bağlı ortaklıkları vasıtasıyla) yatırım yapılan işletmenin oy hakkının yüzde 20'sinden daha azını elinde bulundurması durumunda ise; böyle bir etkinin bulunduğu açıkça ortaya konulmadığı sürece, söz konusu işletmenin önemli etkisinin bulunmadığı kabul edilir. Yatırım yapılan bir işletmeye başka bir yatırımcı tarafından önemli tutarda veya mutlak çoğunlukla sahip olunması, yatırımcı işletmenin önemli etkiye sahip olmasına kesin olarak engel teşkil etmez.</p> <p>(c) Aşağıdaki hususların bir ya da birden fazlasının varlığı halinde bir işletmenin önemli etkisinin bulunduğu kabul edilir:</p> <p>(i) Yatırım yapılan işletmenin yönetim kurulu ya da eşdeğer idari organında temsil edilme, (ii) Temettüleri ya da diğer dağıtım kararları dahil olmak üzere, işletmenin politika belirleme süreçlerine katılma, (iii) Yatırımcı işletme ile yatırım yapılan işletme arasında önemli işlemlerin gerçekleştirilmesi, (iv.) İşletmeler arasında yönetici personel değişimi veya (v) İşletme için gerekli teknik bilginin sağlanması.</p> <p>(d) Bir işletme, hisse senedi varantları, hisse-alım opsiyonu, adi hisse senedine çevrilebilir borç veya özkaynağa dayalı finansal araçlara ya da buna benzer kullanıldığında veya dönüştürüldüğünde başka bir işletmenin faaliyet ve finansal politikalarıyla ilgili işletmeye ilave oy gücü veren ya da başka bir tarafın oy gücünü azaltan (potansiyel oy hakları) araçlara sahip olabilir. Kullanılabilir ya da dönüştürülebilir durumdaki potansiyel oy haklarının varlığı ve etkisi diğer işletmelerin elinde tuttuğu potansiyel oy hakları ile birlikte, bir işletmenin önemli etkiye sahip olup olmadığını değerlendirilmesi sırasında dikkate alınır. Potansiyel oy hakları, gelecekteki bir tarihte ya da gelecekte meydana gelecek bir olaya bağlı olarak kullanılabilir veya dönüştürülebilirler gibi durumlar söz konusu olduğunda, o an için mevcut kullanılabilir veya dönüştürülebilir potansiyel oy hakkı olarak değerlendirilmez.</p> <p>(e) Potansiyel oy haklarının önemli etkiye katkı sağlayıp sağlamadığının değerlendirilmesinde işletme, yönetimin bu potansiyel hakları kullanma isteği ve finansal yeterliliği haricinde, olayla ilgili (bireysel veya topluca</p>
--	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

	<p>değerlendirilen potansiyel oy haklarının kullanılma koşulları ve sözleşmeye bağlı anlaşmalar dahil) tüm hususları inceler</p> <p>.</p> <p>(f) Bir işletmenin bir iştirakteki önemli etkisini kaybetmesi, bu iştirakin finansal ve faaliyet politikalarına ilişkin kararlarına katılma gücünü yitirmesi durumunda gerçekleşir. Önemli etkinin kaybedilmesi, sahiplik düzeylerinde mutlak veya göreceli bir değişim ile olabileceği gibi böyle bir değişiklik gerçekleşmeksizin de meydana gelebilir. Örneğin, bir iştirakin; devlet, mahkeme, kayyum ya da bir düzenleyici otoritenin kontrolüne geçmesi durumunda önemli etki ortadan kalkabilir. Önemli etkinin ortadan kalkması, sözleşmeye bağlı bir anlaşmanın sonucu olarak da gerçekleşebilir.</p> <p>i) Yatırım yapılan işletmenin yönetim kurulu ya da eşdeğer idari organında temsil edilme, (ii) Temettüleri ya da diğer dağıtım kararları dahil olmak üzere, işletmenin politika belirleme süreçlerine katılma, (iii) Yatırımcı işletme ile yatırım yapılan işletme arasında önemli işlemlerin gerçekleştirilmesi, (iv.) İşletmeler arasında yönetici personel değişimi veya (v) İşletme için gerekli teknik bilginin sağlanması.</p> <p>(d) Bir işletme, hisse senedi varantları, hisse-alım opsiyonu, adi hisse senedine çevrilebilir borç veya özkaynağa dayalı finansal araçlara ya da buna benzer kullanıldığında veya dönüştürüldüğünde başka bir işletmenin faaliyet ve finansal politikalarıyla ilgili işletmeye ilave oy gücü veren ya da başka bir tarafın oy gücünü azaltan (potansiyel oy hakları) araçlara sahip olabilir. Kullanılabilir ya da dönüştürülebilir durumdaki potansiyel oy haklarının varlığı ve etkisi diğer işletmelerin elinde tuttuğu potansiyel oy hakları ile birlikte, bir işletmenin önemli etkiye sahip olup olmadığının değerlendirilmesi sırasında dikkate alınır. Potansiyel oy hakları, gelecekteki bir tarihte ya da gelecekte meydana gelecek bir olaya bağlı olarak kullanılabilirler veya dönüştürülebilirler gibi durumlar söz konusu olduğunda, o an için mevcut kullanılabilir veya dönüştürülebilir potansiyel oy hakkı olarak değerlendirilmez.</p> <p>(e)Potansiyel oy haklarının önemli etkiye katkı sağlayıp sağlamadığının değerlendirilmesinde işletme, yönetimin bu potansiyel hakları kullanma isteği ve finansal yeterliliği haricinde, olayla ilgili (bireysel veya topluca değerlendirilen potansiyel oy haklarının kullanılma koşulları ve sözleşmeye bağlı anlaşmalar dahil) tüm hususları inceler</p> <p>.</p> <p>(f) Bir işletmenin bir iştirakteki önemli etkisini kaybetmesi, bu iştirakin finansal ve faaliyet politikalarına ilişkin kararlarına katılma gücünü yitirmesi durumunda gerçekleşir. Önemli etkinin kaybedilmesi, sahiplik düzeylerinde mutlak veya göreceli bir değişim ile olabileceği gibi böyle bir değişiklik gerçekleşmeksizin de</p>
--	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

	<p>meydana gelebilir. Örneğin, bir iştirakin; devlet, mahkeme, kayyum ya da bir düzenleyici otoritenin kontrolüne geçmesi durumunda önemli etki ortadan kalkabilir. Önemli etkinin ortadan kalkması, sözleşmeye bağlı bir anlaşmanın sonucu olarak da gerçekleşebilir.</p> <p>3. (a) İş ortaklığı, şeklinde kurulan işletmelerin değerlemesinde de önemli etki taşıyan iştiraklerin değerlemesindeki hükümler uygulanır. İş ortaklıkları, özkaynak yöntemi ya da gerçeğe uygun değere (borsa fiyatına) göre, ya da maliyet değerine göre ölçülür. Maliyet değerinin geri kazanılabilir tutarından daha yüksek olması durumunda değer düşüklüğü karşılığı ayrılır.</p> <p>(b) İş ortaklığı; anlaşmanın müşterek kontrolüne sahip taraflarının bu anlaşmanın net varlıkları üzerinde haklara sahip oldukları müşterek anlaşmadır.</p> <p>4. Bağlı ortaklıklar, bireysel tablolarda, maliyet bedeline göre, borsa değerine göre ya da öz kaynak yöntemine göre değerlendirilir. Maliyet değerinin geri kazanılabilir tutarından daha yüksek olması durumunda değer düşüklüğü karşılığı ayrılır</p> <p>5. Özkaynak yöntemi Özkaynak yöntemine göre, iştirak veya iş ortaklığı yatırımı başlangıçta elde etme maliyeti ile muhasebeleştirilir. Edinme tarihinden sonra ise, yatırımcının yatırım yapılan işletmenin kâr veya zararındaki payı yatırımın defter değeri artırılarak ya da azaltılarak finansal tablolara yansıtılır. Yatırımcının yatırım yapılan işletmenin kâr veya zararından alacağı pay, yatırımcının kâr veya zararı olarak muhasebeleştirilir. Yatırım yapılan bir iştiraktan alınan dağıtımlar (kâr payı vb.) yatırımın defter değerini azaltır. Yatırım yapılan iştirakin defter değerinin, iştirakin diğer kapsamlı kârındaki değişikliklerden yatırımcıya düşen pay oranında düzeltilmesi gerekebilir. Bu tür değişikliklere örnekler maddi duran varlıkların yeniden değerlemesinden ya da yabancı para çevrim farklarından kaynaklanan değişiklikler verilebilir. Bu değişikliklerden yatırımcıya düşen pay, yatırımcının kendi diğer kapsamlı kârında muhasebeleştirilir</p> <p>11 Bir bağlı ortaklık, iş ortaklığı veya iştiraktan temettüler, temettüyü alma hakkı doğduğunda işletmelerin bireysel finansal tablolarına yansıtılır. İşletme özkaynak yöntemini kullanmayı seçmemişse, temettü kâr veya zarar olarak finansal tablolara yansıtılır. Özkaynak yöntemi seçilmişse; temettü yatırımın defter değerinde bir azalma olarak finansal tablolara yansıtılır</p>
<p>YABANCI PARALAR</p> <p>Madde No 280 - (485 sayılı Kanunun 7 nci maddesiyle değişen fıkra) Yabancı paralar borsa rayıcı ile değerlendirilir. Borsa rayıcının takarrüründe muvazaa olduğu anlaşılırsa bu rayiç</p>	<p>ÖNERİ - YABANCI PARALAR</p> <p>Madde No 276 - (I) Yabancı paralar gerçeğe uygun değeriyle (borsa fiyatı) ile değerlendirilir.</p>

<p>yerine alış bedeli esas alınır.</p> <p>Yabancı paranın borsada rayici yoksa, değerlemeye uygulanacak kur Maliye Bakanlığınca tespit olunur.</p>	<p>Yabancı paranın borsada fiyatının olmaması veya borsa fiyatının oluşumunda muvazaa olduğu anlaşılırsa; yabancı paralar değerlendirme günü itibariyle Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından ilan edilen döviz satış kurları esas alınarak değerlendirilir. Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından ilan edilmeyen yabancı paralar için değerlemeye esas alınacak kurlar Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan olunur. Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan olunmayan hallerde ilgili ülke merkez bankasının açıklanan ABD Doları çapraz kuru esas alınmak suretiyle değerlendirilir.</p> <p>(2) Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 sayılı Karar gereği, ticari ve ticari olmayan işlemleriyle ilgili olarak döviz ve efektif alım ve satım işlemlerinde uygulayacakları döviz satış kurlarını serbestçe belirleme yetkisine sahip olan kurumlar;¹ değerlendirme günü itibariyle yapacakları değerlemeler sırasında Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasının ilan edilen kurlar yerine, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasının belirlenen esaslara uygun olarak tespit ettikleri ve fiilen uyguladıkları satış kurlarını esas alırlar.</p> <p>(3) Bu madde hükmü yabancı para ile olan senetli veya senetsiz alacaklar ve borçlar hakkında da uygulanır. Bunlardan vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçlar, değerlendirme günü kıymetine irca edilebilir. Ancak senette faiz oranının yazılı olmadığı durumlarda değerlendirme gününde geçerli olan Londra Bankalar Arası Faiz Oranı (LIBOR) veya Avrupa Bankalar Arası Faiz Oranı (EURIBOR) esas alınır.</p>
<p>Kasa Mevcudu</p> <p>Madde 284 - Kasa mevcutları itibari kıymetleriyle değerlendirilir, yabancı paralar hakkında 280'inci madde hükmü uygulanır.</p>	<p>Kasa Mevcudu</p> <p>Madde 277 - Kasadaki varlıklar itibari kıymetleriyle değerlendirilir. Kasadaki yabancı paralar hakkında 276 'inci madde hükümleri uygulanır</p>
<p>Alacaklar</p> <p>Madde 281 - (5228 sayılı Kanununun 59/1-b</p>	<p>Madde 278- Alacak ve Borçlar</p>

<p>maddesiyle değişen ibare. Geçerlilik, 01.01.2004, Yürürlük; 31.07.2004) Alacaklar mukayyet değerleriyle değerlenir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit alacaklar değerleme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır.</p> <p>Vadesi gelmemiş olan senede bağlı alacaklar değerleme gününün kıymetine irca olunabilir. Bu takdirde, senette faiz nispeti açıklanmış ise bu nispet, açıklanmamışsa Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddi uygulanır.</p> <p>Bankalar ve bankerler ile sigorta şirketleri alacaklarını ya Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddi veya muamelelerinde uyguladıkları faiz haddi ile, değerleme günü kıymetine irca ederler.</p> <p>Borçlar</p> <p>Madde 285 - (5228 sayılı Kanununun 59/1-c maddesiyle değişen ibare. Geçerlilik, 01.01.2004, Yürürlük; 31.07.2004) Borçlar mukayyet değerleriyle değerlenir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit borçlar değerleme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır.</p> <p>Vadesi gelmemiş olan senede bağlı borçlar değerleme günü kıymetine irca olunabilir. Bu takdirde senette faiz nispeti açıklanmışsa bu nispet, açıklanmamışsa Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddinde bir faiz uygulanır.</p> <p>Banka ve bankerler ile sigorta şirketleri borçlarını, Cumhuriyet Merkez Bankasına resmi iskonto haddi veya muamelelerinde uyguladıkları faiz haddiyle, değerleme günü kıymetine irca ederler.</p> <p>(3239 sayılı Kanununun 22'nci maddesiyle eklenecek fıkra) Alacak senetlerini değerleme gününün kıymetine irca eden mükellefler, borç senetlerini de aynı şekilde işleme tabi tutmak zorundadırlar.</p> <p>Tahviller</p> <p>Madde 286 - Eshamlı şirketlerle iktisadi kamu müesseseleri çıkardıkları tahvilleri itibari değerleriyle değerlemeye mecburdurlar</p>	<p>1.Ticari ve diğer alacaklar ile ticari ve diğer borçlar finansal durum tablosu hesaplarında mukayyet (kayıtlı)değerleri üzerinden muhasebeleştirilir. Raporlama dönemlerinde,Ertelemiş vade farkı gelirleri (giderleri)hesapları ile itfa edilmiş maliyetlerine indirgenir.Ticari alacak ve borçlar ve diğer alacak ve diğer borçlar itfa edilmiş maliyetle ölçülür. Finansal durum tablosunda Ticari alacak ve borçların ve diğer alacak ve borçların kayıtlı değerleri aynı grupta raporlanan "Ertelemiş vade farkı gelirleri" ve "Ertelemiş vade Farkı giderleri " hesaplarının eksi işaretle gösterimiyle itfa edilmiş maliyetine indirgenir.</p> <p>2.Ödeme çağırısı yapılan sermaye alacağı dışındaki tüm alacaklar ve borçlar hesap dönemi sonlarında itfa edilmiş maliyetle ölçülmek üzere indirgeme (Reeskont) işlemine tabi tutulur. İndirgeme işleminde alacak veya borçlara ilişkin taraflar arasında belirlenmiş bir faiz oranı varsa bu oran; böyle bir faiz oranı mevcut değilse Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından yayınlanan resmi iskonto oranları uygulanır</p> <p>4. Finansal borç ve finansal alacak dışındaki borç ve alacaklar kayıtlı değerleri ile ölçülür. Ödenecek vergi resim ve harçlar ,ödenecek sosyal güvenlik kesintileri ,vergi karşılıkları v.s kayıtlı değer ile ölçülür.</p> <p>5. İhraç edilen tahviller,bonolar ve diğer finansal yükümlülükler itfa edilmiş maliyeti üzerinden değerlendirilir. Finansal yükümlülüklerin gelecekteki nakit çıkışlarının etkin faiz oranı ile indirgenmiş bugünkü değeri itfa edilmiş maliyet tutarıdır.</p>
---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

<p>Değersiz Alacaklar</p> <p>Madde 322</p> <p>Kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkan kalmayan alacaklar değersiz alacaktır.</p> <p>Değersiz alacaklar, bu mahiyete girdikleri tarihte tasarruf değerlerini kaybederler ve mukayyet kıymetleriyle zarara geçirilerek yok edilirler.</p> <p>İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin bu madde hükmüne giren değersiz alacakları, gider kaydedilmek suretiyle yok edilirler.</p>	<p>Değersiz Alacaklar</p> <p>Madde 279 Kazai bir hükme veya kanaat verici bir belgeye göre tahsiline artık imkan kalmayan alacaklar değersiz alacaktır.</p> <p>Değersiz alacaklar, bu mahiyete girdikleri tarihte itfa edilmiş maliyet değerlerini (tasarruf değerlerini)kaybederler ve kayıtlı değerleriyle sonuç hesaplarına aktararak zarar kaydedilir.</p> <p>İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin bu madde hükmüne giren değersiz alacakları, gider kaydedilmek suretiyle yok edilirler.</p>
<p>Vazgeçilen Alacaklar</p> <p>Madde 324</p> <p>Konkordato veya sulh yoluyla alınmasından vazgeçilen alacaklar, borçlunun defterlerinde özel bir karşılık hesabına alınır. Bu hesabın muhteviyatı alacaktan vazgeçildiği yılın sonundan başlayarak üç yıl içinde zararla itfa edilmediği takdirde kar hesabına naklolunur.</p>	<p>Vazgeçilen Alacaklar</p> <p>Madde 280 Konkordato veya sulh yoluyla alınmasından vazgeçilen alacaklar, alacaklının sonuç hesaplarına zarar, borçlunun sonuç hesaplarına da kar yazılır.</p>
<p>Şüpheli Alacaklar</p> <p>Madde 323</p> <p>Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla;</p> <p>1. Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar;</p> <p>2. Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar;</p> <p>şüpheli alacak sayılır.</p> <p>Yukarıda yazılı şüpheli alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir.</p> <p>Bu karşılığın hangi alacaklara ait olduğu karşılık hesabında gösterilir. Teminatlı alacaklarda bu</p>	<p>Şüpheli Alacaklar</p> <p>Madde 281. Şüpheli alacaklar, çeşitli nedenlerle tahsil imkânlarının güçleşmiş olduğu tahmin edilen alacakları ifade eder. İşletmelerin önceki yıllarda tahsil edilemeyen alacaklarına ilişkin veriler, borçlunun ödeme yeteneği, işletmenin içinde bulunduğu sektörde ve cari ekonomik ortamda ortaya çıkan olağanüstü koşullar esas alınarak ve makul bir gerekçeye dayanılarak şüpheli alacaklar tahmin edilir. Dava ve icra safhasında bulunan alacaklar,yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar şüpheli alacak sayılır.</p> <p>Makul bir sonuca ulaşmayı önleyen önemli belirsizliklerin var olması halinde, şüpheli alacaklar, perakende satış yöntemi kullanılarak hesaplanır.</p>

<p>karşılık teminattan geri kalan miktara inhisar eder.</p> <p>Şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen miktarları tahsil edildikleri dönemde kar-zarar hesabına intikal ettirilir.</p>	<p>Perakende satış yöntemine göre, değerlendirme yapılan dönemden önceki iki hesap döneminde vadesinde tahsil edilemeyen alacakların ilgili bulunduğu dönemlerdeki toplam vadeli satışlara oranlarının ortalaması, değerlendirme dönemindeki vadeli satışlara uygulanarak, tahmini şüpheli alacaklar hesaplanır.</p> <p>Şüpheli alacaklar için (teminatlı olanlarda teminattan geri kalanlar için) değer düşüklüğü karşılığı ayrılarak sonuç hesabına gider olarak kaydedilir.Şüpheli alacaklar karşılığı ilgili alacaklar grubunun altında indirim unsuru olarak raporlanır.</p> <p>Şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen miktarlarına isabet eden karşılık tutarları tahsil edildikleri dönemde kar-zarar hesabına konusu kalmayan karşılıklar olarak gelir kaydedilir.</p>
<p>İlk Tesis ve Taazzuv Giderleri ve Peştemallıklar</p> <p>Madde 282 - Kurumlarda aktifleştirilen ilk tesis ve taazzuv giderleri mukayyet değeri ile değerlendirilir.</p> <p>Bu değer, ilk tesis ve taazzuv için yapılan giderlerden fazla olamaz.</p> <p>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 bu cümledendir.</p> <p>İlk tesis ve taazzuv giderlerinin aktifleştirilmesi ihtiyaridir.</p> <p>Gerçek veya tüzel kişilerde peştemallıklar da mukayyet değerleriyle değerlendirilir.</p>	<p>(İlk tesis ve taazzuv giderleri doğrudan gider kaydedilir, bu madde maddi olmayan duran varlıklarda düzenlendi)</p>
<p>Aktif Geçici Hesap Kıymetleri</p> <p>Madde 283 - Gelecek bir hesap dönemine ait olarak peşin ödenen giderler ile cari hesap dönemine ait olup da henüz tahsil edilmemiş olan hasılat, mukayyet değerleri üzerinden aktifleştirilmek suretiyle değerlendirilir.</p> <p>Zirai işletmelerde henüz idrak edilmemiş olan mahsuller için yapılan giderler (Hazırlık işleri giderleri gibi) de bu madde hükmüne göre aktifleştirilerek değerlendirilir.</p>	<p>Gelecek aylara ait giderler, gelir tahakkukları ve Gelecek aylara ait gelirler ve gider tahakkukları</p> <p>Madde 282. Gelecek aylara ait giderler, gelir tahakkukları, gelecek aylara ait gelirler, gider tahakkukları kayıtlı değerleri üzerinden ölçülür.</p>

<p>Kasa Mevcudu</p> <p>Madde 284 - Kasa mevcutları itibari kıymetleriyle değeri, yabancı paralar hakkında 280'inci madde hükmü uygulanır.</p>	277 madde olarak düzenlendi
<p>Borçlar</p> <p>Madde 285 - (5228 sayılı Kanunun 59/1-c maddesiyle değeri ibare. Geçerlilik, 01.01.2004, Yürürlük; 31.07.2004) Borçlar mukayyet değeriyle değeri. Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit borçlar değeri gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır.</p> <p>Vadesi gelmemiş olan senede bağlı borçlar değeri gününe kıymetine irca olunabilir. Bu takdirde senette faiz nispeti açıklanmışsa bu nispet, açıklanmamışsa Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddinde bir faiz uygulanır.</p> <p>Banka ve bankerler ile sigorta şirketleri borçlarını, Cumhuriyet Merkez Bankasına resmi iskonto haddi veya muamelelerinde uyguladıkları faiz haddiyle, değeri gününe kıymetine irca ederler.</p> <p>(3239 sayılı Kanunun 22'nci maddesiyle eklenen fıkra) Alacak senetlerini değeri gününün kıymetine irca eden mükellefler, borç senetlerini de aynı şekilde işleme tabi tutmak zorundadırlar.</p>	278. maddede alacaklarla birlikte düzenlendi

Karşılıklar, maddesinin yeniden düzenlenmesinde gereklilik bulunmaktadır.

<p>Karşılıklar</p> <p>Madde 288 - Hasıl olan veya husulü beklenen fakat miktarı katiyetle kestirilmeyen ve teşebbüs için bir borç mahiyetini arz eden belli bazı zararları karşılamak maksadiyle hesaben ayrılan meblağlara karşılık denir.</p> <p>Karşılıklar mukayyet değeriyle pasifleştirilmek suretiyle değeri.</p> <p>Amortisman kayıtları hakkındaki özel hükümler mahfuzdur.</p>	<p>Borç karşılıkları</p> <p>Madde 283</p> <p>1.Borç Karşılıkları, gerçekleşme zamanı veya tutarı belli olmayan yükümlülüktür. Karşılıklara örnek olarak Garanti Yükümlülük Karşılıkları, Maddi Duran Varlıklar Sökme, Restorasyon ve Rehabilitasyon Maliyetleri Karşılıkları, Yeniden Yapılandırma Karşılıkları, Çevre Düzenleme Karşılıkları, Ekonomik açıdan dezavantajlı</p>
--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

	<p>sözleşmeler karşılıkları gibi yükümlülükler gösterilebilir.</p> <p>2.Bu maddede yer alan karşılık ifadesi, bir yükümlülüğün kayda alınmasını gerektirmeyen, varlıkların defter değerlerine ilişkin düzeltmeleri (amortisman, şüpheli alacaklara ve diğer varlıklara ilişkin değer düşüklükleri gibi) kapsamaz). Kıdem tazminatı karşılıkları bu madde hükümlerine göre değil 284 madde hükümlerine göre ayrılır.</p> <p>Borç karşılıkları yalnızca aşağıdaki durumların varlığı halinde kayda alınır:</p> <p>(a)İşletmenin raporlama tarihinde geçmiş bir olaydan kaynaklanan bir yükümlülüğünün bulunması,</p> <p>(b)Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkışının muhtemel olması (diğer bir ifadeyle kaynak çıkışının gerçekleşme olasılığının, gerçekleşmeme olasılığına kıyasla daha yüksek olması) ve</p> <p>(c)Yükümlülük tutarının güvenilir bir biçimde tahmin edilebilir olması.</p> <p>Karşılık tutarı, kayıtlara yükümlülük olarak kaydedilir ve bir varlığın maliyetine dâhil edilmediği sürece karşılık tutarı kadar gider kayda alınır.</p> <p>2. Raporlama tarihinde geçmiş bir olaydan kaynaklanan bir yükümlülüğün bulunması koşulu, işletmenin yükümlülüğünü yerine getirmek dışında herhangi bir gerçekçi alternatifinin bulunmadığı anlamına gelir. Böyle bir durum aşağıdaki koşullardan birinin varlığı halinde ortaya çıkar:</p> <p>(a)Yükümlülüğün yerine getirilmesinin yasal olarak zorunlu olması ya da</p> <p>(b)Yasal olarak zorunlu olmasa bile işletmenin zımni kabulden doğan bir yükümlülüğünün bulunması. İşletmenin zımni kabulden doğan</p>
--	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

	<p>yükümlülüğü; geçmişteki uygulamaları, yayımladığı politikaları veya açık ve güncel beyanlarıyla diğer taraflara belirli sorumlulukları kabul edeceğini gösterdiği ve bunun sonucunda diğer taraflarda bu sorumluluklarını yerine getireceğine dair geçerli bir beklenti oluşturduğu durumlarda ortaya çıkar.</p> <p>3. Karşılık, raporlama tarihi itibarıyla yükümlülüğün yerine getirilmesi için yapılması gereken harcamaya ilişkin en gerçekçi tahmin üzerinden ölçülür. En gerçekçi tahmin, raporlama tarihi itibarıyla yükümlülüğün yerine getirilmesi veya üçüncü kişilere devredilmesi için ödenmesi gereken makul tutardır.</p> <p>4. Nitelikleri itibarıyla birçok finansal durum tablosu kalemine göre daha belirsiz olmaları nedeniyle karşılıkların ölçümünde tahminlerin kullanımı önemli bir yer tutmaktadır. Bu çerçevede karşılığa ilişkin tahmini ödeme tutarının ölçümünde işletme yönetiminin muhakemesini kullanması gerekir. İşletme yönetiminin muhakemesi benzer işlemlerden kaynaklanan deneyimleri ve bazı durumlarda bağımsız uzmanlardan alınan değerlendirmeleri yansıtmalıdır.</p> <p>5. Karşılığın çok sayıdaki kalem için hesaplanması durumunda karşılık tutarı, olası tüm sonuçların gerçekleşme olasılıklarıyla ağırlıklandırılması suretiyle tahmin edilir. Bu tür bir hesaplamada belirli bir tutardaki zararın gerçekleşme olasılığına göre (Örneğin % 60 veya % 90 olmasına göre) karşılık tutarı değişecektir. Olası tüm sonuçların belirli bir aralıkta süreklilik arz etmesi ve her bir sonucun gerçekleşme olasılığının benzer olması durumunda, aralığın orta noktası karşılık tutarı olarak kullanılır.</p> <p>Paranın zaman değerinin etkisinin önemli olduğu durumlarda karşılık tutarı, yükümlülüğün yerine getirilmesi için yapılması beklenen harcamaların</p>
--	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

	<p>bugünkü değeri üzerinden ölçülebilir. Ancak isteyen işletmeler bugünkü değer hesaplaması yapmadan karşılık tutarını yükümlülüğün yerine getirilmesi için yapılması beklenen harcama tutarı üzerinden ölçülebilir</p> <p>6.Ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmeler için de borç karşılığı ayrılır. Bir işletme ekonomik açıdan dezavantajlı olan bir sözleşmeye sahip ise, söz konusu sözleşmeye ilişkin mevcut yükümlülük karşılık olarak muhasebeleştirilir ve ölçülür.Sözleşme kapsamındaki yükümlülüklerin yerine getirilmesi için mutlaka katlanması gereken maliyetin, söz konusu sözleşme kapsamında elde edilmesi beklenen ekonomik faydayı aştığı sözleşmedir.</p> <p>Varlıkların elden çıkarılmasından beklenen kazançlar, karşılığın ölçülmesi aşamasında dikkate alınmaz.</p> <p>7.Karşılık tutarları, ilk kayda almadan sonra her bir raporlama tarihinde gözden geçirilir ve ilgili raporlama tarihi itibarıyla yükümlülüğün yerine getirilmesi için yapılması gereken harcamaya ilişkin en gerçekçi tahmini yansıtabilecek şekilde düzeltilir</p> <p>8.Bir karşılığa ilişkin yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekli harcamaların bir kısmının veya tamamının diğer bir taraf tarafından tazmin edilmesi beklendiğinde, ilgili tazminat ancak, işletmenin yükümlülüğü yerine getirmesi durumunda tazminatın elde edileceğinin kesin olması durumunda muhasebeleştirilir. Tazminata ilişkin olarak muhasebeleştirilen tutar karşılık tutarını geçemez.</p>
	<p>Madde 284 Çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin borç karşılıkları</p>

	<p>1. İşletmeler, çalışanlarına kısa vadeli ya da uzun vadeli (çalışma dönemi sonunda sağlanan faydalar, diğer çeşitli uzun vadeli faydalar , çalışmanın sona erdirilmesiyle sağlanan faydalar gibi)çeşitli faydalar sağlar.Bu faydalar dolayısıyla ortaya çıkan yükümlülüklerin hesaplanıp dönemlere gider olarak kaydedilmesi gerekir.</p> <p>2. Kısa vadeli faydalar, çalışanın sunduğu hizmete karşılık ödenmesi beklenen faydalardır.Ücretler, SGK işveren payları, izin ücretleri, hastalık izinleri, ikramiyeler vs gibi faydalar kısa vadeli faydalardır.Bunlar iskontoya tabi tutulmadan kayıtlı değerleriyle ölçülür ve ait olduğu dönemde gider kaydedilerek ödenmemiş olsalar dahi finansal tablolarda yükümlülük olarak gösterilir. Kullanılmamış izin ücretleri de bu kapsamda dikkate alınmalıdır.</p> <p>3.Kıdem tazminatı karşılıkları ve diğer uzun vadeli faydalar iskontoya tabi tutularak bugünü değerleriyle ölçülür.</p> <p>4.Kıdem tazminatlarının hesabında, bir personelin hizmet süresi sonunda şirkete getireceği yükümlülüğünün (toplam kıdemi), bugüne kadar olan kısmının (şimdiki kıdemi) net bugünkü (şimdiki)değeri dikkate alınır.Kişinin bugüne kadar olan yani hak ettiği kıdemine; gelecekteki çalışmasından elde edeceği yani hak edeceği kıdemi eklenerek toplam kıdeme ulaşılır.</p> <p>5. Kıdem tazminatının hesaplanmasında, demografik ve finansal varsayımlar aktüeryal varsayımlar olarak dikkate alınır.</p> <p>Demografik Varsayımlara örnek olarak;çalışma sırası ve sonrasındaki ölümler,çalışanların işten ayrılmaları,erken emeklilik,malülen emeklilik,yasal mevzuat gereği (Askerlik, kadınlarda evlilik)işten ayrılmalar örnek verilebilir.</p> <p>Finansal varsayımlar ise, çalışanların gelecekteki maaşları ve bugünkü değere indirgenecek iskonto oranlarının belirlenmesidir.</p> <p>İskonto oranları olarak devlet iç borçlanma senetlerinin faiz oranları kullanılabilir.</p> <p>6. Kıdem tazminatlarının ve diğer uzun vadeli faydaların tutarının hesabında isteyen mükellefler gelecekte ödenecek tutarın iskontolu tutarını değil,içinde bulunulan hesap dönemindeki verilere göre hesaplanmış tutarı dikkate alabilir.</p>
--	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

	<p>Bu durumda, ilgili bulunduğu hesap dönemi sonu itibarıyla kıdem tazminatı yükümlülükleri tahmin edilir ve bu tahmin nedeniyle cari dönemde ortaya çıkan kıdem tazminatı yükümlülük artışları hesaplanarak giderleştirilir. Kıdem tazminatı yükümlülükleri iş gücü devir hızı, önceki yıllara ilişkin kıdem tazminatı gerçekleştirmeleri gibi etkenler de dikkate alınarak, çalışanların ilgili döneme ilişkin kıdeme esas ücreti üzerinden hesaplanır.</p> <p>7. Bu konuda düzenleme yapmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir.</p>
<p>Finansal kiralama işlemlerinde değerlendirme</p> <p>Mükerrer Madde 290 - (4842 sayılı Kanunun 25'inci maddesiyle eklenen geçici madde Yürürlük; 1.7.2003 tarihinden itibaren yapılacak kiralama işlemlerinde uygulanmak üzere 24.04.2003) 1. Finansal kiralama işlemlerinde, finansal kiralamaya konu olan iktisadî kıymet ile sözleşmeden doğan hak, borç ve alacakların değerlendirilmesi aşağıdaki esaslara göre yapılır.</p> <p>Kiracı tarafından finansal kiralama işlemine konu iktisadî kıymeti kullanma hakkı ve sözleşmeden doğan borç, kiralama konusu iktisadî kıymetin rayiç bedeli veya sözleşmeye göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olma ile değerlendirilir.</p> <p>Kiralayan tarafından sözleşmeden doğan alacak, 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 tutarın sıfır veya negatif olması halinde, iktisadî kıymet iz bedeliyle değerlendirilir ve aradaki fark iktisadî kıymetin elden çıkarılmasından elde edilen kazançlar gibi işleme tâbi tutulur.</p> <p>Kiralayan tarafından aktifleştirilen alacak tutarı ile kira ödemelerinin bugünkü değeri arasındaki fark, gelecek dönemlere ait faiz geliri olarak pasifleştirilmek suretiyle değerlendirilir.</p> <p>Kiralayanın finansal kiralamaya konu iktisadî</p>	<p>Finansal kiralama işlemlerinde değerlendirme</p> <p>Madde 285</p> <p>1. Kira süresi sonunda mülkiyet hakkının kiracıya devredilip devredilmediğine bakılmaksızın, bir varlığın mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan risk ve yararların tamamının veya tamamına yakınının devredildiği kiralamalar finansal kiralama olarak sınıflandırılır.</p> <p>2. Varlığın mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan risk ve yararların tamamına yakınının kiracıya devredilmediği kiralamalar ise faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılır.</p> <p>3. Aşağıdaki durumların bir veya birden fazlasını karşılayan kiralama işlemlerinde varlığın mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan risk ve yararların tamamının veya tamamına yakınının kiracıya devredildiği kabul edilir ve kiralama işlemi finansal kiralama olarak kayda alınır:</p> <p>(a) Varlığın mülkiyetinin kira süresi sonunda kiracıya devredilecek olması.</p> <p>(b) Kiracıya, sözleşmeye konu varlığı, hakkın kullanılacağı tarihteki gerçeğe uygun değerinden daha düşük bir bedelle satın alma hakkı</p>

<p>kıymetin üretimini veya alım satımını yapması halinde, iktisadî kıymetin net bilanço aktif değeri olarak rayiç bedeli dikkate alınır. Rayiç bedel ile maliyet bedeli arasındaki fark, normal bir satış işleminden elde edilen kâr veya zarar olarak işleme tâbi tutulur.</p> <p>2. Kiracı tarafından aktifleştirilen finansal kiralamaya konu iktisadî kıymeti kullanma hakkı, bu Kanunun mükerrer 298 inci maddesi ve üçüncü kitabının üçüncü kısmının birinci bölümünde kiralama konusu iktisadî kıymet için belirlenmiş esaslar çerçevesinde yeniden değerlemeye ve amortismanına tâbi tutulur.</p> <p>Kiralayan tarafından, finansal kiralamaya konu iktisadî kıymetin bu maddenin (1) numaralı fıkrasının üçüncü paragrafına göre belirlenen değeri üzerinden amortisman ayrılmaya devam olunur.</p> <p>Bu madde kapsamında değerlendirilen borç ve alacak tutarları reeskonta tâbi tutulmaz.</p> <p>Kiracı tarafından finansal kiralama sözleşmesine göre yapılan kira ödemeleri, borç anapara ödemesi ve faiz gideri olarak ayrıştırılır. Ayrıştırma işlemi, her bir dönem sonunda kalan borç tutarına sabit bir dönemsel faiz oranı uygulanmasını sağlayacak şekilde yapılır.</p> <p>Kiralayan tarafından gelecek dönemlere ait faiz gelirleri, kiralanan iktisadî kıymetin finansal kiralama sözleşmesinin yapıldığı tarihteki rayiç bedelinden, her bir dönem sonunda anapara geri ödemelerinin düşülmesi sonucu kalan tutar üzerinden sabit bir dönemsel faiz oranı yaratacak şekilde hesaplanması suretiyle tahakkuk ettirilir.</p> <p>3. Bu maddenin uygulamasında aşağıda yer alan tanımlar dikkate alınır.</p> <p>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.</p> <p>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</p>	<p>tanınması ve kiralama sözleşmesinin başlangıcında bu hakkın kullanılma olasılığının yüksek olması.</p> <p>(c) Kiralama süresinin varlığın ekonomik ömrünün %80'inden daha büyük bir bölümünü kapsamaması. Ekonomik ömür, bir veya birden fazla kullanıcı tarafından varlığın ekonomik olarak kullanılabilmesi süreyi ya da varlıktan elde edilmesi beklenen üretim miktarını ifade eder.</p> <p>(d) Kiralama sözleşmesinin başlangıcı itibarıyla kira ödemelerinin bugünkü değerinin varlığın gerçeğe uygun değerinin %90'ından daha büyük bir değeri oluşturmaması.</p> <p>4. Ayrıca aşağıdaki durumlar da tek başlarına ya da birlikte, bir kiralama işleminin finansal kiralama işlemi olduğunun göstergesi olabilir.</p> <p>(a) Kiralanan varlığın, üzerinde büyük değişiklikler yapılmadığı sürece, sadece kiracı tarafından kullanılacak özel bir yapıda olması.</p> <p>(b) Kiracının kiralama işlemi feshedebilmesi durumunda, kiraya verenin fesih işleminden kaynaklanan zararlarının kiracı tarafından karşılanması.</p> <p>(c) Kiraya verilen varlığın kalıntı değerindeki değişimlerden kaynaklanan kazanç veya kayıpların kiracıya ait olması (örneğin; kiralama süresi sonundaki satış gelirlerinin çoğuna eşit bir kira indirimi şeklinde).</p>
------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

<p>büyük bir değeri oluşturması hallerinden herhangi birinin varlığı durumunda kiralama işlemi finansal kiralama kabul edilir.</p> <p>Doğal kaynakların araştırılması veya kullanılmasına yönelik kiralama sözleşmeleri ile sinema filmleri, video kayıtları, patentler, kopyalama hakları gibi kıymetlerle ilgili lisans sözleşmeleri bu madde kapsamında değerlendirilmez.</p> <p>Arazi, arsa ve binalarla ilgili kiralama sözleşmeleri, 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 bu madde kapsamında değerlendirilir.</p> <p>Kira Ödemeleri: Sözleşmeye göre, kira süresi boyunca yapılması gereken kira ödemeleridir. Kira süresi sonunda, kiralama konusu iktisadî kıymetin kalan değerine ilişkin bir taahhüt olması halinde bu değer de kira ödemesi kabul edilir.</p> <p>Kira süresi sonunda kiracıya düşük bir bedelle iktisadî kıymeti satın alma hakkı tanındığı ve sözleşme tarihinde bu hakkın kullanılma olasılığının yüksek olduğu durumda kira ödemeleri kira süresi boyunca yapılan kira ödemeleri ile satın alma hakkının kullanılmasında durumunda ödenmesi gereken bedelin toplamıdır.</p> <p>Kira Ödemelerinin Bugünkü Değeri: Kira ödemelerinin, sözleşme tarihinde, kiralamada kullanılan faiz oranının dikkate alınması suretiyle hesaplanan bugünkü değerlerinin toplamıdır.</p> <p>Kiralamada kullanılan faiz oranı tespit edilemiyorsa, kiracının kiralamaya konu iktisadî kıymeti satın almak için aynı vade ile alması gereken borç için katlanacağı faiz oranı kullanılır.</p> <p>Kiralamada Kullanılan Faiz Oranı: Kira ödemeleri ile garanti edilmemiş kalan değer toplamının bugünkü değerini, kiralamaya konu iktisadî kıymetin rayiç bedeline eşitleyen iskonto oranıdır.</p> <p>4. Maliye Bakanlığı, bu maddenin uygulamasına yönelik usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.</p>	<p>(d) Kiracının, piyasa fiyatının çok daha altında bir kira bedeli ile bir dönem daha kiralamayı sürdürme hakkının bulunması.</p> <p>5. Arazi, arsa ve binalarla ilgili kiralama sözleşmeleri sadece, (a) kira süresi sonunda mülkiyet hakkının kiracıya devredilecek olması veya (b) kiracıya sözleşmeye konu gayrimenkulü, hakkın kullanılacağı tarihteki gerçeğe uygun değerinden daha düşük bir bedelle satın alma hakkı tanınması ve kiralama sözleşmesinin başlangıcında bu hakkın kullanılma olasılığının yüksek olması durumunda finansal kiralama olarak kabul edilir</p> <p>6. Finansal Kiralama da kiracı, aşağıdaki esaslara göre finansal kiralama işlemlerini muhasebeleştirir.</p> <p>(a) Kiralama süresinin başlangıcında, finansal kiralamaya konu varlığı ve sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüğünü, kiralanan varlığın gerçeğe uygun değeri veya kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı üzerinden kayda alır. Söz konusu iki değer de kiralama sözleşmesinin başlangıç tarihi itibarıyla belirlenir.</p> <p>(b) Finansal kiralamaya konu varlık, türüne göre finansal durum tablosunda ilgili kalem içerisinde gösterilir. Örneğin kiralamaya konu varlığın bina olması durumunda söz konusu varlık finansal durum tablosunda binalar kalemi içinde yer alır.</p> <p>(c) Kira Ödemeleri: Sözleşmeye göre, kira süresi boyunca yapılması gereken kira ödemeleridir. Kira süresi sonunda, kiralama konusu iktisadî kıymetin kalan değerine ilişkin bir taahhüt olması halinde bu değer de kira ödemesi kabul edilir.</p> <p>(d) Kira süresi sonunda kiracıya düşük bir bedelle iktisadî kıymeti satın alma hakkı tanındığı ve sözleşme tarihinde bu hakkın kullanılma olasılığının yüksek olduğu durumda kira ödemeleri kira süresi boyunca yapılan kira ödemeleri ile satın alma hakkının kullanılmasında ödenmesi gereken bedelin toplamıdır.</p> <p>(e) Kira Ödemelerinin Bugünkü Değeri: Kira ödemelerinin, sözleşme tarihinde, kiralamada kullanılan faiz oranının dikkate alınması suretiyle</p>
---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

	<p>hesaplanan bugünkü değerlerinin toplamıdır.</p> <p>(f)Kiralamada kullanılan faiz oranı tespit edilemiyorsa, kiracının kiralamaya konu iktisadî kıymeti satın almak için aynı vade ile alması gereken borç için katlanacağı faiz oranı kullanılır.</p> <p>(g)Kiralamada Kullanılan Faiz Oranı: Kira ödemeleri ile garanti edilmemiş kalan değer toplamının bugünkü değerini, kiralamaya konu iktisadî kıymetin gerçeğe uygun değerine eşitleyen iskonto oranıdır.</p> <p>(h)Kiracının katlandığı, finansal kiralamanın müzakere edilmesi ve düzenlenmesiyle doğrudan ilişkilendirilebilen ek maliyetler varlık olarak muhasebeleştirilen tutara eklenir.</p> <p>(ı)Kira ödemeleri ilk kayda almadan sonra finansman giderleri ve borç anapara ödemesi olarak ayrıştırılır. Finansman giderleri kalan borç tutarına sabit bir faiz oranı uygulanmasını sağlayacak şekilde kiralama süresi boyunca her bir döneme dağıtılır. Koşullu kira ödemeleri ise oluştukları dönemde kâr veya zarara yansıtılır.</p> <p>(i)Kiracı finansal kiralamaya konu varlığa dönem sonlarında, türüne göre ilgili Bölümlerde (Örneğin <i>Maddi Duran Varlıklar</i> veya <i>Maddi Olmayan Duran Varlıklar Bölümleri</i>) yer alan değerlendirme hükümlerini uygular ve bu çerçevede amortismanı veya itfaya tabi tutar. Kiracının kiralama süresi sonunda varlığın mülkiyetini elde edeceğine dair bir kesinlik yoksa kiralama süresi veya yararlı ömürden kısa olanı itibarıyla varlık amortismanı veya itfaya tabi tutulur. Ayrıca kiralamaya konu varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığının belirlenmesi amacıyla varlıklarda değer düşüklüğü testi uygulanır.</p> <p>7.Kiraya veren, finansal kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde aşağıdaki esaslardan hareket eder.</p> <p>(a)Finansal kiralamaya konu varlığını kayıtlardan</p>
--	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

	<p>çıkartarak finansal tablo dışı bırakır. Varlığın gerçeğe uygun değeri ile kiralamanın müzakere edilmesi ve düzenlenmesiyle doğrudan ilişkilendirilebilen katlandığı ek maliyetlerin toplamına eşit bir tutarda alacak kaydeder. Varlığın gerçeğe uygun değeri ile defter değeri arasındaki fark kâr veya zarara yansıtılır.</p> <p>(b) Alınan kira ödemeleri ilk kayda almadan sonra finansman gelirleri ve anapara geri ödemesi olarak ayrıştırılır. Finansman gelirleri kalan alacak tutarına sabit bir dönemsel getiri oranını (diğer bir ifadeyle kiralama sözleşmesi zımni faiz oranını) yansıtan bir esasa göre kayda alınır. Koşullu kira ödemeleri ise oluştuğu dönemde kâr veya zarara yansıtılır.</p> <p>(c) Üretici veya satıcı konumundaki kiraya veren, finansal kiralama işlemlerini normal satış işlemi gibi kaydeder.</p> <p>Üretici veya satıcı konumundaki kiraya veren, kiralama süresinin başlangıcında kayda alacağı hasılat tutarını varlığın gerçeğe uygun değeri veya kira ödemelerinin piyasa faiz oranıyla indirgenmiş bugünkü değerinden düşük olanı üzerinden hesaplar</p> <p>(d) Kiralama süresinin başlangıcında kayda alacağı satışların maliyet tutarı ise varlığın defter değerinden garanti edilmemiş kalıntı değerinin bugünkü değeri çıkarılarak bulunur.</p> <p>Satış hasılatı ile satış maliyeti arasındaki fark işletmenin normal bir satış işleminden elde edilen kâr veya zarar olarak işleme tabi tutulur.</p>
<p>Özel Haller</p> <p>Madde 289 - 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</p>	<p>Özel haller- Diğer kalemler</p> <p>Madde 285. - 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 kayıtlı değerleri, o da yoksa gerçeğe</p>

değerleri, o da yoksa emsal bedeliyle değerlenir	uygun değeri ile değerlenir

SERVETLERİ DEĞERLEME

<p>Esaslar</p> <p>MADDE-291:Bir vergiye matrah olan servetin veya servet unsurlarının değerlendirilmesinde bu bölümde yazılı esaslar cari olur.</p> <p>Gelir Vergisi Kanununun tatbikinde yabancı memleketlerde bulunan malların o memlekette cari usul ve esaslara göre tayin ve tesbit olunacak değerleri aynen nazara alınır.</p>	<p>ÖNERİ</p> <p>MADDE-291:Bir vergiye matrah olan servetin veya servet unsurlarının değerlendirilmesinde bu bölümde yazılı esaslar uygulanır..</p> <p>Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun <i>uygulanmasında</i> yabancı <i>ülkelerde</i> bulunan malların o <i>ülkede geçerli</i> usul ve esaslara göre tayin ve tespiti olunacak değerleri aynen <i>dikkate</i> alınır.</p>
<p>Ticari sermaye</p> <p>MADDE-292:Vergilendirilecek bir servete dahil ticari sermayenin unsurlarından bulunan emtia, gemiler ve taşıtlar, tesisat ve makineler, demirbaş eşya ve diğer menkul mallar, emsal bedelleri ile değerlendirilir.</p>	<p>MADDE-292: Vergilendirilecek bir servete dahil ticari sermayenin unsurlarından bulunan dönen varlıklar, duran varlıklar ve yükümlülükler gerçeğe uygun değerlerine göre, gerçeğe uygun değeri bulunmayan kalemler ise kayıtlı değerlerine göre değerlendirilir.</p>



I. Oturum

Başkan

Osman ARIÖĞLU
TÜRMOB Yönetim Kurulu Üyesi

AR-GE ve Teknokent Teşviklerinin Vergisel Boyutu ve Muhasebe

Konuşmacı

YMM Hüseyin KARSLIOĞLU

**Kat Karşılığı ve Hasılat Paylaşımı Esaslı İnşaat Sözleşmesinin Vergisel
Boyutu ve Muhasebe Uygulamaları**

Konuşmacı

YMM İrfan VURAL

AR-GE VE TEKNOKENT TEŞVİKLERİNİN VERGİSEL BOYUTU VE MUHASEBE UYGULAMALARI

YMM Hüseyin KARSLIOĞLU

1. Ar-Ge ile İlgili Yasal Düzenlemeler

Globalleşme ve uluslararası rekabet koşulları son yıllarda tüm dünyada yeni teknoloji arayışlarını hızlandırmış ve bunun bir sonucu olarak da bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde önemli gelişmeler kaydedilmiştir. Artık günümüzde Ar-Ge yoluyla sağlanan bilgi birikimi teknolojik gelişmelerin itici gücünü oluşturmakta; gelişmiş ülkelerin ekonomik stratejileri yeni teknolojilerin etkin kullanımı ve Ar-Ge faaliyetleri ile ekonomik potansiyelin harekete geçirilmesi noktasında yoğunlaşmaktadır.

Bu bağlamda, ülkemiz ekonomisinin de gelişip dünyada söz sahibi olabilmesi için gereken önemli faktörlerden birisi de teknolojik gelişmelere ayak uydurabilmesi olmaktadır. Ancak, 2005 yılına kadar Ar-Ge kültürünün gelişiminin yeterli olmaması ve bu alandaki desteklerin yetersizliği, ülkemizde Ar-Ge faaliyetlerinin karşısındaki en büyük engeli oluşturmuştur. Ancak son 2-3 yılda bu alanda çok önemli vizyon değişiklikleri olduğunu söyleyebiliriz.

Esasen, ekonomik kalkınma ve gelişmenin, maliye politikamızın temel amaçlarından biri olduğu göz önüne alınacak olursa, bu kalkınmayı ve gelişmeyi sağlayacak bir motor işlevine sahip olan Ar-Ge faaliyetlerinin çeşitli maliye politikası araçları ile desteklenmesi de yararlı olmanın ötesinde adeta bir zorunluluk olacaktır.

Bu doğrultuda ülkemizde yapılan yeni mali düzenlemeler özellikle teknoloji ve gelişmişlik seviyemizi güçlendirmeye yönelik olarak Araştırma ve Geliştirme (Ar-Ge) yatırımlarını ve insan kaynağını, diğer bir deyişle bilim adamı ve araştırmacı kaynağı yatırımlarını teşvik etmek amaçlı oluşturulmuştur. Bu düzenlemelerin ilki 2001 yılında yürürlüğe giren 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'dur. Sonrasında 2004 yılında 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen Ar-Ge indirim müessesesi ile birlikte Ar-Ge'nin teşvik yapı taşlarından

biri daha atılmıştır. Aslında Ar-Ge İndirimi ilk defa Kurumlar Vergisi Kanun'un-
da "Vergi Ertelenmesi" olarak karşımıza çıkmış, mükelleflerin kendi bünyelerinde
yaptıkları Ar-Ge harcamalarının tutarını geçmemek üzere yıllık olarak ödeye-
cekleri verginin %20'si için kanuni süresinde tahsilinden vazgeçilmesi olarak
uygulanmıştır. Ancak 2004 yılında Kurumlar Vergisi Kanun'unda yapılan deği-
şikliklerle Ar-Ge İndirim müessesesi kurum kazancından araştırma ve geliştirme
harcama tutarlarının düşölerek verginin hesaplanması olarak uygulanmış, bu
tutar 2008 yılında Ar-Ge harcama tutarının %100'ü olarak güncellenmiştir.

28.02.2008 tarihinde kabul edilerek 01.04.2008 tarihinde yürürlüğe giren
5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında
Kanun ile Ar-Ge faaliyeti gerçekleştiren ve gerçekleştirecek olan mükelleflere
pek çok indirim, istisna, destek ve teşvik sağlanmış. Ar-Ge konusunda kanuni
altyapı oluşturulması dışında Türkiye'de Ar-Ge çalışmaları sonucunda ortaya çı-
kan ürünlerin üretimi, pazarlanması gibi daha pek çok yeni düzenlemeler getiren
Devletimize ve Bakanlıklara bu çalışmalarından dolayı teşekkürlerimizi sunar,
bu destek ve teşviklerin artarak devam etmesini temenni ederiz.

4691 SAYILI TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGESİ KANUNU

Gelişmiş ölkelerde, dünya ekonomik dengelerinin 1970'li yıllardan itibaren
değişmesi ve sanayi ağırlıklı üretimin azalmasıyla üretimi arttırmak ve sana-
yi sektörünü canlandırmak amacıyla Ar-Ge'ye ayrılan kaynaklar artırılmış ve
araştırma sonuçlarını sanayiye aktarma mekanizmaları oluşturulmuştur. Bu
konuda geliştirilen en etkili mekanizma teknoparklardır. 1970'li yıllardaki eko-
nomik krizden kurtulmak isteyen gelişmiş ölkeler, üniversiteler ve araştırma
kuruluşlarındaki Ar-Ge sonuçlarını uygulamaya aktararak, bölgesel kalkınma,
işsizliğin giderilmesi, arazilerin değerlendirilmesi ve bilime dayalı üretimin sağ-
lanması bakış açıları ile teknopark girişimine önem vermişlerdir. 1980'li yıllarda
bu konuda önemli gelişmeler kaydederek amaçlanan konularda önemli sonuçlar
alınmıştır.

Dünyada teknopark faaliyetleri 1951 yılında Silikon Vadisi-Stanford Araş-
tırma Parkı ile başlamıştır. Silikon Vadisinin başarısı ve yükselişi Amerika ve
Avrupa'da 1970'li yıllarda teknopark faaliyetlerinin yayılmasına ve artmasına
yol açmış, 70'lerin sonuna doğru bu hareketlilik Japonya'ya ulaşmıştır. Bugün
dünyada 900'e yakın teknopark bulunmakta, bu sayı inkübasyon merkezleriyle
birlikte 4000'e ulaşmaktadır.

1. Kanuna İlişkin Açıklamalar

Ar-Ge faaliyetleri ile ilgili ölkemizde mali mevzuat anlamında 3 ana kanun
bulunmaktadır. Bu kanunlar 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu,
5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkındaki

Kanun ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'dur. Amaç ve konu açısından tek bir yöne işaret edilmiş olmakla birlikte özellikle; tanımlar ve kapsam açısından bu 3 kanun arasında bazı farklılıklar bulunmaktadır. Bunun sonucu olarak ise aynı uygulama farklı kanunlar açısından değişik şekilde uygulanabilmektedir. Hukuk düzeni açısından tarih olarak son çıkan mevzuatın esas alınması gereği varsa da özellikle vergisel uygulamalarda bu husus tartışmalı alanlar meydana getirmekte ve uygulayıcıları zor duruma sokmaktadır. Bu tespitler ışığında **Sistem Global** olarak kavramsal çerçeve açısından tüm mevzuatları tek bir mevzuata dönüştürmenin yararlı olacağı görüşünderiz.

Bu bölümde öncelikle 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununa yer verilecek, kanun ayrıntıları ve uygulamaları ile ilgili detaylar açıklanmaya çalışılacaktır.

Gelişmiş ülkelerde uzun yıllardan beri önemli bir kalkınma aracı olarak kullanılan Teknoloji Geliştirme Bölgeleri- TGB (Teknopark olarak da adlandırılmaktadır) ülkemizde 90'lı yılların ortalarında gündeme gelmiştir. Teknoparklar konusundaki yasal düzenleme 06.07.2001 tarihinde yürürlüğe giren 4691 sayılı "Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Yasası" ve 19.06.2002 tarihinde yürürlüğe giren "Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği" ile sağlanmış ve bu bölgelere yönelik teşvikler geliştirilmiştir.

2011 yılında 6170 sayılı (4691 sayılı Kanunun Yeni Hali) Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile TGB Kanununda vergisel açıdan getirilen istisnalarda ve bölgenin yapısında bir takım iyileştirmelere gidilmiştir. Bu değişikliklerle, tartışmaya açık konular üzerindeki belirsizlikler kaldırılmaya çalışılmış, günümüz ihtiyaçlarına cevap verecek şekilde ilgili maddelerde düzenlemeler yaparak kanun daha etkin ve dinamik hale dönüştürülmüştür.

Bu değişikliklere ilişkin Yönetmelik ise 12.03.2014 tarihinde yayınlanarak 01.04.2014 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun kronolojik olarak gelişimi aşağıdaki gibidir;

- ✓ 06.07.2001 tarihinde yayımlanan 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu (Kanunun ilk hali)
- ✓ 19.06.2002 tarihinde yayımlanan Uygulama Yönetmeliği
- ✓ 02.01.2004 tarihinde yayımlanan 5035 sayılı Kanun (Vergisel düzenlemeler kanun esas maddesinden çıkarılıp geçici maddede daha net ifade edilmiştir.)
- ✓ 31.12.2004 tarihinde yayımlanan 5281 sayılı Kanun (TUBİTAK-Marmara Araştırma Merkezi Teknoloji Serbest Bölgesi kapsama dâhil edildi)

✓ 12.03.2011 tarihinde yayımlanan 6170 sayılı Kanun (4691 sayılı Kanun'da köklü değişiklik yapılmıştır-Kanunun son hali)

✓ 12.03.2014 tarihinde yayımlanan Uygulama Yönetmeliği (Yürürlük tarihi 01.04.2014)

6170 sayılı Kanun 2011 yılında, kanuna ilişkin yönetmelik ise 01.04.2014 tarihinde yürürlüğe girmiş böylelikle kanunla yapılan önemli değişiklikler de mükellefler tarafından uygulanabilir hale getirilmiştir.

1.1. Tanımlar

Genelde kanunların "Tanımlar" bölümü çok fazla önem arz etmeyen ve üzerinde pek durulmayan bir kısımdır. Ancak 4691 sayılı TGB Kanun'unda tanımlar kısmı bizim ve özellikle firmalar için hayati bir önem taşımaktadır. Çünkü kanunun uygulayıcıları tanımlar bölümünde yer alan faaliyetler kapsamında teşvik ve istisnadan faydalanacaktır. Kanunun bu bölümünde Ar-Ge gibi soyut bir kavram vergi mevzuatları ile somutlaştırılmaya çalışılmıştır. Biz *Sistem Global olarak tüm firmalarımıza TGB sınırları içerisindeyken ya da bölgeye girmek istediklerinde faaliyetlerinin kapsamını ya da yeni iş geliştirme süreçlerini mutlaka bu tanımlara göre analiz etmelerini tavsiye ediyoruz.*

6170 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerle birlikte TGB Kanununda yer alan tanımlar, "Frascati Klavuzu" ve 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'unda yer alan terimlerle uyumlu, uluslararası geçerliliği olan ve Ar-Ge mevzuatları ile bütünlük arz edecek hale getirilmiştir.

Kanunla yapılan değişikliklerin ve eklemelerin bir kısmı aşağıdaki gibidir;

-Ar-Ge Merkez veya Enstitüleri
-Üründe Yenilik
-Üretim Yöntemlerinde Yenilik
-Ar-Ge'ye Dayalı Üretim Faaliyetleri
-Girişimci



BU TANIMLAMALARDA DEĞİŞİKLİK YAPILMAMIŞ, ESKİ UYGULAMALAR DEVAM ETMEKTEDİR.

-Araştırma ve Geliştirme (Ar-Ge)
-Araştırmacı
-Ar-Ge Personeli
-Kurucu Heyet
-Yazılım
-Yazılımcı Personel
-Yenilik



BU TANIMLAR REVİZE EDİLMİŞTİR VE KAPSAMLARI GENİŞLETİLMİŞTİR.

- Teknisyen
- Destek Personeli
- Kuluçka Merkezi (İnkübatör)
- Teknoloji Transfer Ofisi (TTO)
- Teknolojik Ürün



BU TANIMLAR YENİ EKLENMİŞTİR.

Destek Personeli ve Teknisyen tanımlamaları 6170 sayılı Kanun ile TGB Kanun'unda yapılan değişikliklere uyum sağlamak üzere yeni yönetmeliğe eklenmiş, böylelikle 5746 sayılı Kanun başta olmak üzere diğer Ar-Ge Mevzuatlarında yer alan tanımlamalar ve kapsamlar ile bütünlük sağlanmıştır.

TGB Kanun'unda yapılan en önemli değişikliklerden biri, Bölge içerisinde üretim yapabilme imkanının getirilmesidir. Bu kapsamda **Teknolojik Ürün** tanımı kanunun tanımlar bölümüne eklenmiştir. TGB içerisinde üretime izin verilmemesinden anlıyoruz ki Ar-Ge sonuçlarının üretime dönüştürülmesi için kamusal destekler artacak ve bu destekler TGB'de de uygulanacaktır.

Bunun dışında tanımlar bölümünde yapılan değişikliklerden bir tanesi de Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nın adının; "Bilim Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı" olarak değiştirilmesidir.

Teknoloji Geliştirme Bölgesinin kapsamı, amacına uygun olarak bünyesinde Teknoloji Transfer Ofisleri (TTO) ve Kuluçka Merkezlerini de barındıracak şekilde genişletilmiştir. Bu nedenle TTO ve Kuluçka Ofis tanımları da kanuna eklenmiştir.

Yukarıda bahsettiğimiz değişikliklerle birlikte eklenen tanımlardan bazıları da aşağıdaki gibidir;

ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME (AR-GE): Araştırma ve geliştirme, kültür, insan ve toplumun bilgisinden oluşan bilgi dağarcığının artırılması ve bunun yazılım dahil yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarlamak üzere kullanılması için sistematik bir temelde yürütülen yaratıcı çalışmaları,

ARAŞTIRMACI: 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,

AR-GE PERSONELİ: Ar-Ge faaliyetlerinde doğrudan görevli araştırmacı, yazılımcı ve teknisyenleri,

DESTEK PERSONELİ: Ar-Ge faaliyetlerine katılan veya bu faaliyetlerle doğrudan ilişkili yönetici, teknik eleman, laborant, sekreter, işçi ve benzeri personeli,

KULUÇKA MERKEZİ (İNKÜBATÖR): Özellikle genç ve yeni işletmeleri geliştirmek amacıyla; girişimci firmalara ofis hizmetleri, ekipman desteği, yönetim desteği, mali kaynaklara erişim, kritik iş ve teknik destek hizmetlerinin bir çatı

altında tek elden sağlandığı yapıları,

KURUCU HEYET: Bölgenin bulunduğu ilde yer alan en az bir üniversite veya yüksek teknoloji enstitüsü ya da kamu Ar-Ge merkez veya enstitüsü ve diğer kurum ve kuruluş temsilcilerinden oluşan, Bölge yönetici şirketinin kuruluşuna kadar geçen süreçte ilgili kurum ve kuruluşlar nezdinde Bölgenin kurulması ile ilgili tüm iş ve işlemlerden sorumlu heyeti,

TEKNİSYEN: Mühendislik, fen ve sağlık bilimleri alanında yükseköğrenim görmüş ya da meslek lisesi veya meslek yüksekokullarının teknik, fen ve sağlık bölümlerinden mezun, teknik bilgi ve deneyim sahibi kişileri,

TEKNOLOJİ TRANSFER OFİSİ (TTO): Teknoloji geliştiricisi Ar-Ge kurum ve kuruluşları ile teknoloji kullanıcısı sanayi şirketleri veya diğer teknoloji ya da Ar-Ge kurum ve kuruluşları arasında bilgilendirme, koordinasyon, araştırmayı yönlendirme, yeni Ar-Ge şirketlerinin oluşturulmasını teşvik etme, işbirliği geliştirme, fikri mülkiyet haklarının korunması, pazarlanması, satılması, fikri mülkiyetin satışından elde edilen gelirlerin yönetilmesi konularında faaliyet gösteren yapıyı,

TEKNOLOJİK ÜRÜN: Toplumsal ihtiyaçları karşılamak ve yaşam standardını yükseltmek amacıyla nitelikli işgücü tarafından bilimsel bilgi ve teknolojik araştırmalar kullanılarak ortaya çıkarılan, var olandan belirgin bir şekilde farklılık gösteren, katma değeri ve rekabet edebilirliği yüksek ürünü,

ÜRÜNDE YENİLİK: Teknolojik açıdan yeni ürün, önceki ürün kuşağıyla karşılaştırıldığında malzemesi, parçaları ve yerine getirdiği işlevler açısından öze ilişkin, teknolojik farklar gösteren bir ürünü,

ÜRETİM YÖNTEMLERİNDE YENİLİK: Geleneksel üretim tesislerinde üretilmeyen, yeni ya da geliştirilmiş ürünlerin üretilmesinde veya halen üretilmekte olan ürünlerin yeni tekniklerle üretilmesinde kullanılan yöntemi,

YAZILIM: Bir bilgisayar, iletişim cihazı veya bilgi teknolojilerine dayalı bir diğer cihazın çalışmasını ve kendisine verilen verilerle ilgili gereken işlemleri yapmasını sağlayan komutlar dizisinin veya programların ve bunların kod listesini, işletim ve kullanım kılavuzlarını da içeren belgelerin, belli bir sistematik içinde, tasarlama, geliştirme şeklindeki ürün ve hizmetlerin tümü ile bu ürün ya da mal ve hizmetlerin lisanslama, kiralama ve tüm hakları ile devretme gibi teslim şekillerinin tümünü,

YAZILIMCI PERSONEL: Yazılım olarak tanımlanan süreçte çalışıp program geliştiren, üreten, alanında yeterli deneyime veya eğitime sahip nitelikli personeli,

YENİLİK: Sosyal ve ekonomik ihtiyaçlara cevap verebilen mevcut pazarlara başarı ile sunulabilecek ya da yeni pazarlar yaratabilecek; yeni bir ürün ya da mal, hizmet, uygulama, yöntem veya iş modeli fikri ile oluşturulan süreçleri ve

süreçlerin neticelerini,

ifade etmektedir.

1.2. Kapsam

Bünyelerinde Ar-Ge personeli, yazılımcı personel, araştırmacı personel çalıştıran ve Ar-Ge ve yazılım konularında çalışma yapan firmalar TGB'lerde şirket merkezleri kurarak veya şube açarak yer alabilirler.

Bölgede yer almanın bazı şartları bulunmakta, bu şartları tamamlayan teknoloji firmaları bölge içerisinde varlıklarını sürdürülebilmek için de Ar-Ge çalışmalarında sürekliliği sağlamalı ve mevzuatsal, vergisel tüm gerekliliklerini yerine getirmelidir. Bölgede yer almak istiyorsanız;



Bölgede Ar-Ge faaliyetinde bulunmak üzere yer almak isteyen girişimcilerin;

- 1) Bölgede yürütecekleri Ar-Ge projeleri olmalıdır.
- 2) Ar-Ge projeleri için TGB'ye başvurmalı, TGB yönetici şirketinin belirleyeceği, konusunda uzman en az üç üyeli Proje Değerlendirme Komisyonundan olumlu bir sonuç almalıdır.
- 3) Teknoloji Geliştirme Bölgeleri'nde bulunan, projeleri yönetici şirket tarafından onaylanmış olan firmalar 4691 sayılı Kanun kapsamında gelir ve kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanılabilmek için Yönetici Şirket'ten aldıkları onaylı firma faaliyet formunu bağlı buldukları vergi dairesine ibraz etmek zorundadır.

Firmaların, bağlı buldukları vergi dairesine yaptıkları bu ibraz ile birlikte firmalar bölgedeki yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar için **31.12.2023** tarihine kadar kurumlar vergisi istisnasından faydalanabileceklerdir. .

Ayrıca başka bir Bölgede iken Ar-Ge faaliyeti yapan ve nakil talebinde bulunan girişimci firmanın Ar-Ge projesi ile ilgili bilgi ve belgelerini temin etmesi ile nakil istenilen diğer TGB'ye geçişi de mümkündür.

Bölgede merkez veya şube olarak faaliyet gösterilebilmektedir.

1. Muafiyet ve İstisnalar

1.1. Gelir ve Kurumlar Vergisi İstisnası

Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu kapsamında Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde faaliyet gösteren mükelleflerin münhasıran bu bölgelerdeki yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları **31.12.2023** tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır.

Kurum kazançlarının kurumlar vergisinden muaf tutulması için firma faaliyetlerinin Ar-Ge veya yazılım faaliyeti kapsamında ve Bölge içinde gerçekleşmesi gerekmektedir. Kanun ve yönetmelikte Ar-Ge ve yazılım faaliyetleri aşağıdaki gibi tanımlanmıştır;

Araştırma Geliştirme (Ar-Ge): Araştırma ve geliştirme, kültür, insan ve toplumun bilgisinden oluşan bilgi dağarcığının artırılması ve bunun yazılım dâhil yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarlamak üzere kullanılması için sistematik bir temelde yürütülen yaratıcı çalışmaları,

Yazılım: Bir bilgisayar, iletişim cihazı veya bilgi teknolojilerine dayalı bir diğer cihazın çalışmasını ve kendisine verilen verilerle ilgili gereken işlemleri yapmasını sağlayan komutlar dizisinin veya programların ve bunların kod listesini, işletim ve kullanım kılavuzlarını da içeren belgelerin, belli bir sistematik içinde, tasarlama, geliştirme şeklindeki ürün ve hizmetlerin tümü ile bu ürün ya da mal ve hizmetlerin lisanslama, kiralama ve tüm hakları ile devretme gibi teslim şekillerinin tümünü ifade etmektedir.

Yeni yönetmelikle birlikte değiştirilen konulardan biri de bu istisnanın uygulanabilmesi için başvurulması gereken kurum olmuştur. Daha önceki yönetmeliğe göre gelir ve kurumlar vergisi istisnasından yararlanılabilmesi için yönetici şirketten onay alındıktan sonra mükelleflerin Maliye Bakanlığı'na başvuru yapması gerekmekteydi. Yeni yönetmelikle birlikte yine yönetici şirketten onay alınması sonrasında bağlı bulunulan vergi dairesine başvuru yapılması yeterli hale getirilmiştir.

1.1.1. **Kapsam Dışında Olan Kazançlar**

- Mükelleflerin Ar-Ge ve yazılım faaliyetleri kapsamında elde edecekleri diğer gelirleri ile olağandışı gelirleri,
- Faiz gelirleri, yabancı para cinsinden hazır değerler dolayısıyla oluşan kur farkları, iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan gelirler,

o Yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilmiş olsa dahi bölge dışında gerçekleştirdikleri faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar,

Mükelleflerin bölgede faaliyete geçtikleri tarih itibariyle tamamlamış oldukları yazılım ve Ar-Ge'ye dayalı projelerden elde edecekleri kazançların istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

Diğer taraftan, mükelleflerin bölgede faaliyete geçmeden önce başlayıp, bölgede faaliyete geçtikten sonra da devam ettirdikleri yazılım ve Ar-Ge'ye dayalı projelerden sağladıkları kazancın ancak, projenin bölgede gerçekleştirilen kısmına ilişkin kazanç kısmı istisnadan yararlanabilecektir.

Konu ile ilgili önemli bir diğer husus; gerek bölge içerisinde gerekse bölge dışında üretim faaliyeti sonrası verilen kurulum, destek, bakım, onarım, teknik, hizmet ve uygulama danışmanlığı gibi hizmetlerden sağlanan kazançların istisna kapsamında değerlendirilmesinin mümkün olmadığıdır.

1.1.2. **İstisnadan Yararlanırken Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar**

➤ Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nda belirtilmiş olan istisna, bir kazanç istisnasıdır. İstisna kazancın ve bu çerçevede gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından, istisna kapsamında olan faaliyetler ile diğer faaliyetlere ilişkin hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi, kayıtların da bu ayrımı gösterecek şekilde yapılması gerekmektedir. Bölgede yer alan ve istisna kapsamında olan faaliyetler için ayrı defter tutulması da mümkündür.

➤ İstisna kapsamına giren faaliyetler ile bu kapsama girmeyen işlerin birlikte yapılması halinde, müşterek genel giderlerin cari dönemde oluşan maliyetler oranında, müştereken kullanılan iktisadi kıymetlere ilişkin amortismanların her bir işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtımının yapılması gerekmektedir.

➤ TGB Kanunu kapsamında faydalanılabilecek olan Kurumlar/Gelir vergisi istisnası bir kazanç istisnasıdır. Dolayısıyla istisna olan faaliyetlerin zararlı sonuçlanması halinde bu zararların diğer kazançlardan indirilmesi mümkün değildir.

➤ TGB içerisinde yazılım ve Ar-Ge faaliyetinde bulunan firmaların, bu faaliyetler sonucu ulaştıkları ürünleri kendilerinin seri üretime tabi tutarak pazarlamaları halinde, bu ürünlerin pazarlanmasından elde edilen kazançların lisans, patent gibi gayri maddi haklara isabet eden kısmı, **transfer fiyatlandırması esaslarına** göre ayrıştırılmak suretiyle istisnadan yararlandırılacaktır. Üretim ve pazarlama organizasyonu nedeniyle doğan kazancın diğer kısmı ise istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir. Ancak, lisans, patent gibi gayri maddi haklara bağlanmamış olmakla birlikte uyarılama, yerleştirme, geliştirme, revizyon, ek yazılım gibi faaliyetlerden elde edilen kazançların da istisna kapsamında de-

ğerlendirileceğini söyleyebiliriz.

➤ TGB içerisinde yazılım faaliyetinde bulunan şirketin, ürettiği yazılımların lisans satışından veya kiralanmasından elde edeceği kazançlar için istisnadan yararlanması mümkünken, söz konusu yazılımın disk, CD veya elektronik ortamda pazarlanmasından elde edilen kazançların (lisansa isabet eden kısmı hariç) istisnadan yararlanması mümkün değildir.

➤ İstisnanın uygulamasında bölgede şube olarak faaliyet gösterilmesi halinde, şubeye atfedilen kazancın belirlenmesi açısından şube faaliyetlerinin izlenmesine olanak sağlayan bir muhasebe sistemine ihtiyaç bulunmaktadır. Bu çerçevede şube için ayrı defter tutulması ve belge bastırılması mümkündür.

➤ İstisna geçici vergi dönemlerinde uygulanmalıdır. İstisna uygulamasına ilişkin olarak yıllık vergilendirme dönemi için yapılmış olan açıklamalar, geçici vergi dönemleri itibarıyla hesaplanan istisna tutarı ve matrahı hesaplamaları açısından da geçerlidir.

➤ Firmaların kazançlarına istisna uygularken dikkat etmeleri gereken bir diğer husus da muhasebe kayıtlarının usule uygun tutulmasıdır. Bu sırada Ar-Ge harcamalarının aktifleştirilmesi de büyük önem arz etmektedir. Gerek istisnalı kazanç hesaplamasına gerekse de aktifleştirme konularına ilişkin örneklerle kitabımızın “Muhasebe Uygulamaları” bölümünde yer verilmiştir.

➤ İstisnadan yararlanan şirketlerin, istisna kapsamına giren kazançlarının ortaklara kar payı olarak dağıtılması halinde, Gelir Vergisi Kanunu Madde 94 gereğince kazançtan gelir vergisi tevkifatının yapılması gerekmektedir. Gelir vergisi mükellefi olmaları halinde zaten kazanç istisnası uygulayabildikleri için TGB içerisinde elde edilen kazançları istisna kapsamında olacaktır. Ortaklar için ayrıca başka bir istisna söz konusu değildir.

➤ İstisna kapsamındaki kazançların, kurumlar vergisi beyannamesinin zarar olsa dahi indirilecek istisnalar bölümünde yer alan “ 4691 Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Elde Edilen Kazançlar” satırında gösterilerek istisna uygulamasından yararlandırılır.

➤ TGB içerisinde yürütülen Ar-Ge faaliyetlerinin işletmenin kendi faaliyetleri ile ilgili olması ve kanununda yer alan istisnalara konu olmaması durumunda, bu tür harcamalar Ar-Ge indirimi kapsamında değerlendirilebilecektir.

1.2. Ücretlere İlişkin İstisnalar

1.2.1. *Personel Ücretlerinde Uygulanan İstisnalar*

Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde sağlanan teşviklerin yer aldığı 26.6.2001 tarih ve 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun Geçici 2. Maddesi ile personel ücretlerine yönelik teşvikler düzenlenmiştir.

Geçici 2. Madde;

“(6170 Sayılı Kanunun 7.maddesiyle değişen fıkra; Yürürlük 12.03.2011) Bölgede çalışan; Ar-Ge ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri, 31.12.2023 tarihine kadar her türlü vergiden müstesnadır. Muafiyet kapsamındaki destek personeli sayısı Ar-Ge personeli sayısının yüzde onunu aşamaz. Yönetici şirket, ücreti gelir vergisi istisnasından yararlanan kişilerin Bölgede fiilen çalışıp çalışmadığını denetler. Ancak, Bölgelerde yer alan girişimcilerin yürüttükleri Ar-Ge projesi kapsamında çalışan Ar-Ge personelinin, Bölgede yürüttüğü görevle ilgili olarak yönetici şirketin onayı ile Bölge dışında geçirmesi gereken süreye ait ücretlerinin bir kısmı gelir vergisi kapsamı dışında tutulur. Kapsam dışında tutulacak ücret miktarı, Maliye Bakanlığı'nın uygun görüşü alınarak hazırlanacak yönetmelikle belirlenir. Yönetici şirketin onayı ile Bölge dışında geçirilen sürenin Bölgede yürütülen görevle ilgili olmadığını tespit edilmesi halinde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin cezalardan ilgili işletme sorumludur.”

Bu kapsamda uygulanacak istisnalar şu şekilde ayrıntılandırılabilir;

Gelir Vergisi İstisnası: Teknoloji Geliştirme Bölgelerine yönelik olarak sağlanan teşviklerin yer aldığı 26.6.2001 tarih ve 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun Geçici 2. maddesi ile personel ücretlerine yönelik gelir vergisi teşviki düzenlenmiştir. Kanunun Geçici 2. maddesinin ikinci fıkrasında; **“Bölgede çalışan; Ar-Ge ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri, 31.12.2023 tarihine kadar her türlü vergiden müstesnadır.”** hükmüne yer verilmiştir. Bu hükme göre, bölgede çalışan araştırmacı, yazılımcı ve Ar-Ge personelinin bu görevleri ile ilgili hak etmiş oldukları ücretleri gelir vergisinden istisnadır. Gelir vergisi istisnası, TGB kanununun en çok tartışılan teşviklerinden biridir. Bu istisnanın personele mi yoksa işverene mi ait olduğu konusunda, kanun ve yönetmeliklerde açık bir ifade yer almadığı için fikir birliğine varılamamaktadır. TGB'nin tüm mevzuatlarının bizzat içerisinde olan Sistem Global'in bu konuya ilişkin açıklaması ise kanunun gerekçesi ve amaçları incelendiğinde, istisnanın işverene ait olduğudur. Bu hususun mevzuatta açıkça belirtilmemesi nedeniyle farklı uygulamalarla karşılaşıldığı ilgili kurumlara tarafımızdan beyan edilmiş ve kanun koyucularla yapılan görüşmelerde konunun mevzuata da yansıtılacağı ve açıklığa kavuşturulacağı bilgisi alınmıştır. TGB Kanundaki değişikliklerle birlikte Bölge içindeki çalışmalara ilişkin oluşan ücretlere getirilen istisna dışında ayrıca, Ar-Ge ve Destek Personellerinin bölgede yürütülen proje ile ilgili olarak yönetici şirketin onayladığı bölge dışındaki çalışmalarının %25'i (öğretim elemanları için %50) karşılığında elde ettikleri **ücretlerinin tamamı (%100)** da gelir vergisinden müstesna tutulmuştur.

a. **SGK İşveren Prim Desteği:** Personel maliyetleri içerisinde yer alan SGK İşveren Payı da işverene ait mali yükümlülüklerden biridir. SGK işveren hissesi desteği, 5746 sayılı Ar-Ge Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkındaki Ka-

nun ile getirilmiş önemli bir destek unsurudur. Bu destek, 5746 sayılı Kanunun Uygulama ve Denetim Yönetmeliğinin “Sigorta Primi Desteği Uygulaması” başlıklı 11. Maddesi ile TGB içerisinde yer alan ve ücreti gelir vergisinden istisna tutulmuş personel için de geçerli hale getirilmiştir. Söz konusu 11. Madde

“26.6.2001 tarihli ve 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu’nun Geçici 2. maddesi uyarınca ücreti gelir vergisinden istisna tutulmuş fiilen çalışan personelin gelir vergisi istisnasının uygulandığı sürece gelir vergisinden istisna tutulan ücretleri üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren hissesinin yarısı, beş yılı aşmamak üzere Maliye Bakanlığı bütçesine konulacak ödenekten karşılanır.”

şeklinde. SGK işveren hissesi desteğinden faydalanma şartları madde hükmünden de anlaşılacağı üzere, gelir vergisi istisnasının uygulanmasına bağlanmıştır. Bu destek, 5746 sayılı Uygulama Yönetmeliğinde her ne kadar 5 yıla sınırlandırılmış ise de 2014 yılının Eylül ayında kabul edilen TORBA yasa (İş Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun) ile Ar-Ge çalışanlarına ilişkin yeni bir düzenleme yapılmış, söz konusu bu düzenleme ile Ar-Ge faaliyetlerinde istihdam edilen personel için uygulanan sigorta primi desteğinde 5 yıllık sınırlama kaldırılmıştır. Değişen mevzuatla birlikte bu süre 31.12.2023 tarihine kadar uzatılmıştır.

b. Damga Vergisi İstisnası: 4691 sayılı Kanunun Geçici 2. maddesinin ikinci fıkrasında; “**Bölgede çalışan; Ar-Ge ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri, 31.12.2023 tarihine kadar her türlü vergiden müstesnadır.**” hükmüne yer verilmiştir. Bu hükme göre, bölgede çalışan araştırmacı, yazılımcı ve Ar-Ge personelinin bu görevleri ile ilgili hak etmiş oldukları ücretleri damga vergisinden istisnadır.

1.2.2. **İstisna Uygulanacak Personeller Kimlerdir?**

Bölgede çalışan ve Uygulama Yönetmeliği’ne göre tanımlanmış Ar-Ge ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu kapsamında muafiyet ve istisnalardan yararlandırılabilir. Bu kapsamda Ar-Ge personeli ve destek personeli tanımları önem kazanmaktadır. Bu tanımlar ilgili kanun ve yönetmelikte aşağıdaki gibidir;

Ar-Ge PERSONELİ: Ar-Ge faaliyetlerinde doğrudan görevli araştırmacı, yazılımcı ve teknisyenleri, (Teknisyen: Mühendislik, fen ve sağlık bilimleri alanında yüksek öğrenim görmüş ya da meslek lisesi veya meslek yüksekokullarının teknik, fen ve sağlık bölümlerinden mezun, teknik bilgi ve deneyim sahibi kişileri olarak tanımlanmaktadır)

DESTEK PERSONELİ: Ar-Ge faaliyetlerine katılan veya bu faaliyetlerle doğrudan ilişkili yönetici, teknik eleman, laborant, sekreter, işçi ve benzeri personeli,

Personeller bu niteliklere haiz olsalar dahi, bir personelin **araştırma, yazılım ve Ar-Ge çalışmaları dışında kalan** görevleri dolayısıyla ödenen ücretlerinin istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

Yeni yönetmelikle birlikte Ar-Ge personelleri için geçerli olan muafiyet ve istisnalar, daha önce tanımlanmayan **Destek Personelleri ve Teknisyenler** için de geçerli hale getirilmiştir. İstisna kapsamındaki destek personeli sayısı Ar-Ge personeli sayısının yüzde onunu aşamayacaktır. Destek personeli sayısı hesabında küsuratlı sayılar bir üst tamsayıya iblağ edilir. Destek personelinin toplam Ar-Ge personeli sayısının %10'unu aşması hâlinde, brüt ücreti en az olan destek personelinin ücretinden başlamak üzere istisnası uygulanır. Brüt ücretlerin aynı olması hâlinde, ücretine her türlü vergi istisnası uygulanacak destek personeli ise çalıştığı girişimci firma tarafından belirlenir.

Uygulamada karşılaştığımız durumlardan birisi de destek personeli seçiminde kanunda aksi belirtilmesine rağmen firmaların yüksek maaşlı personelleri tercih ediyor olmasıdır. Firmanın Genel Müdürü destek personeli olarak göstermesi kanunun uygulanması açısından tezatlık içermektedir. Bu nedenle firmaların destek personeli seçimlerinde kanunda belirtilen kriterlere uygun hareket etmesi gerektiğini hatırlatmak isteriz.

1.2.3. **İstisnaya Konu Ücret**

Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun Geçici 2. maddesinin ikinci fıkrasında; **“ Bölgede çalışan; Ar-Ge ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri, 31.12.2023 tarihine kadar her türlü vergiden müstesnadır.”** hükmüne yer verilmiştir.

Bu hükme göre, BÖLGEDE ÇALIŞAN Ar-Ge ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili hak etmiş oldukları **tüm ücretleri gelir vergisinden ve damga vergisinden istisna edilebilmektedir.** Yine bu kapsamda ilgili personele ücret dışında yapılan ödemeler hariç olmak üzere yapılan **asıl ücret ödemeleri için sigorta primi işveren hissesi desteğinden yararlanıla bilinmektedir.** Buna göre ücretin ve asıl ücretin ne olduğu ve neyi kapsadığı önemlidir. Ücretin tanımı 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 61.Maddesinde aşağıdaki şekilde yapılmıştır;

«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 olmasının veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez.»

Bu noktada asıl ücretin ne olduğunu ortaya koymak gerekmektedir. Asıl ücret

ret; işçi ile işveren arasında iş sözleşmesi kurulurken kararlaştırılan veya bir koşul ileri sürülmeden işverenin işçiyi işe alırken bildirdiği ücrettir. Buna “çıplak ücret” de denilmektedir. Asıl ücret, çıplak ücret, temel ücret gibi değişik adlar verilen bu ücretin dışında, işçiye ikramiye, prim, komisyon, kar payı gibi ödemelerle, sosyal yardım niteliğindeki yemek, taşıt, giyim, yakacak, konut ve benzeri parasal veya para ile ölçülebilen yararlarla da “**ücret ekleri**” denilmektedir.

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu kapsamında Bölgede çalıştırılan Ar-Ge ve destek personelinin kanuni izin süreleri içerisinde hak kazandıkları ücretlerin istisnaya konu edilmesi mümkündür. 19.3.1981 tarihli ve 17284 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2429 sayılı Ulusal Bayram ve Genel Tatiller Hakkında Kanunda belirtilen tatil günleri gelir vergisi stopajı teşviki uygulamasında dikkate alınacak, hesaplamada küsuratlı sayılar bir üst tamsayıya iblağ edilecektir.

* 4691 sayılı Kanun'un Uygulama Yönetmeliği'ne göre istisna kapsamındaki çalışma sürelerinin hesabında haftada kırk beş saatin üzerindeki ve ek çalışma süreleri dikkate alınmamakta ve personelin bu görevleri ile ilgili ücretleri istisna kapsamına **girmemektedir**.

1.2.4. **Ücretlerde Brüt/Net Uygulaması Nedir?**

Eski yönetmelikte istisna uygulamasına konu olan ücretlerin brüt tutardan mı yoksa net ücretten mi hesaplanması gerektiği konusunda belirsizlikler bulunmaktaydı. Bu nedenle de girişimci ve firmalar personelleri ile ihtilafa düşmekteydiler. Yeni yönetmelikle bu konuya şu şekilde açıklama getirilmiştir;

“Ücretin brüte iblağ edilmesi gerektiği durumlarda brüt ücret Kanunla sağlanan vergi teşvikleri dikkate alınmaksızın hesaplanır.”

Böylelikle ücret hesaplamalarının net ya da brüt olsun, teşvikler dikkate alınmaksızın yapılması gerektiği açıkça belirtilmiş, konu ile ilgili çelişkiler ortadan kaldırılmıştır. Ücretler için eksik brüt hesaplamalarına neden olan bizce hatalı uygulama; bir personel için istisna dışı (vergili) ücret ve istisnalı (vergisiz) ücret olarak brüte iblağ uygulaması sonlanmıştır. Mevcut düzenleme ile 5746 sayılı Kanunla kısmen paralellik sağlandığı kanaatindeyiz. Bu kapsamda ücret hesaplama usulüne yönelik örneklerimiz aşağıdaki gibidir;

Örnek 1; Personel ile aylık net 10.000 TL üzerinden anlaşılmıştır. Personel Ocak 2014 ve Şubat 2014 tarihlerinde tam zamanlı olacak şekilde Teknoloji Geliştirme Bölgesi'nde yer almıştır. Personelin Şubat 2014 dönemine ilişkin bordro hesaplaması ve teşvik tutarları aşağıdaki şekildedir;

(SGK Tavanı: 6.961,50 / Gelir Vergisi 11.000 TL'ye kadar %15, 27.000 TL'nin 11.000 TL'si için 1.650 TL, fazlası %20)

Ar-Ge Faaliyetleri Kapsamında TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİ Çalışma Günü	30,00
Brüt	13.673,96
SGK Matrahı	6.961,50
SGK İşçi Payı(%15)	1.044,23
Kümülatif Gelir Vergisi	24.565,36
Gelir Vergisi Matrahı	12.629,74
Aylık Gelir Vergisi	2.525,95
Damga Vergisi	103,79
Net Ücret	10.000,00
AGİ	-
Toplam Personelin Eline Geçen Tutar	10.000,00
Devlete Beyan Edilecek Gelir Vergisi	-
Devlete Beyan Edilecek Damga Vergisi	-
5510 Sayılı Kanun Kapsamında Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği 1 (%5)	348,08
5746 Sayılı Kanun Kapsamında Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği 2 (%7,75)	539,52

Örnek 2; Personel ile aylık net 10.000 TL üzerinden anlaşılmıştır. Personel 2014 yılının Ocak ayında tam zamanlı (30 Gün) , Şubat ayında 16 gün olacak şekilde Teknoloji Geliştirme Bölgesi'nde yer almış ve Ar-Ge projesinde fiilen çalışmıştır. Personelin Şubat 2014 dönemine ilişkin bordro hesaplaması ve teşvik tutarları aşağıdaki şekildedir;

A-	Toplam Şubat 2014 Çalışma Günü	30,00
B-	Ar-Ge Faaliyetleri Kapsamında TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİ Çalışma Günü	16,00
C-	Ar-Ge Faaliyetleri Kapsamı Dışında Çalışma Günü	14,00
D-	Brüt	13.673,96
E-	SGK Matrahı	6.961,50
F-	SGK İşçi Payı(%15)	1.044,23
G-	Kümülatif Gelir Vergisi	24.565,36
H-	Gelir Vergisi Matrahı	12.629,74
I-	Aylık Gelir Vergisi	2.525,95
J-	Damga Vergisi	103,79
K-	Net Ücret	10.000,00

L-	AGİ (*)	80,33
M-	Toplam Personelin Eline Geçen Tutar	10.080,33
N-	Devlete Beyan Edilecek Gelir Vergisi [(I/A)*C]	1.178,78
O-	Devlete Beyan Edilecek Damga Vergisi [(J/A)*C]	48,43
Ö-	5746 Sayılı Kanun Kapsamı Dışındaki SGK Matrahı [(E/A)*C]	3.248,70
P-	5746 Sayılı Kanun Kapsamındaki SGK Matrahı [(E/A)*B]	3.712,80
R-	5510 Sayılı Kanun Kapsamında Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği 1 (E* %5)	348,08
S-	5746 Sayılı Kanun Kapsamında Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği 2 (P*%7,75)	287,74
Ş-	Gelir Vergisi Destek Tutarı	1.347,17
T-	Damga Vergisi Destek Tutarı	55,35
* Devlete beyan edilecek gelir vergisi olduğundan AGİ hesaplanmıştır.		

Örnek 3; Personel ile aylık Brüt 10.000 TL üzerinden anlaşılmıştır. Personel 2014 yılının Şubat ayında 29 gün olacak şekilde Teknoloji Geliştirme Bölgeleri yer almış ve Ar-Ge projesinde fiilen çalışmıştır. Personelin Şubat 2014 dönemi-ne ilişkin bordro hesaplaması ve teşvik tutarları aşağıdaki şekildedir;

A-	Toplam Şubat 2014 Çalışma Günü	30,00
B-	Ar-Ge Faaliyetleri Kapsamında TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİ Çalışma Günü	29,00
C-	Ar-Ge Faaliyetleri Kapsamı Dışında Çalışma Günü	1,00
D-	Brüt	10.000,00
E-	SGK Matrahı	6.961,50
F-	SGK İşçi Payı(%15)	.044,23
G-	Kümülatif Gelir Vergisi	17.911,55
H-	Gelir Vergisi Matrahı	8.955,78
I-	Aylık Gelir Vergisi	1.688,94
J-	Damga Vergisi	75,90
K-	Net Ücret	7.190,94
L-	AGİ (*)	56,30
M-	Toplam Personelin Eline Geçen Tutar	7.247,23
N-	Devlete Beyan Edilecek Gelir Vergisi [(I/A)*C]	56,30
O-	Devlete Beyan Edilecek Damga Vergisi [(J/A)*C]	2,53

Ö-	5746 Sayılı Kanun Kapsamı Dışındaki SGK Matrahı [(E/A)*C]	232,05
P-	5746 Sayılı Kanun Kapsamındaki SGK Matrahı [(E/A)*B]	6.729,45
R-	5510 Sayılı Kanun Kapsamında Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği 1 (E* %5)	348,08
S-	5746 Sayılı Kanun Kapsamında Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği 2 (P*%7,75)	521,53
Ş-	Gelir Vergisi Destek Tutarı	1.632,64
T-	Damga Vergisi Destek Tutarı	73,37
* Devlete beyan edilecek gelir vergisi kadar AGİ hesaplanmıştır.		

1.1.5. **İstisna Uygulamasının Şartları ve Kapsamı Nedir? Personelin Bölge Dışı Çalışmaları Karşılığında Elde Ettiği Ücretler İstisna Kapsamında Midir?**

Ücrete ilişkin istisna uygulanabilmesi için ilgili girişimci, Bölgede çalışan ve bu Yönetmeliğe göre tanımlanmış tüm Ar-Ge ve destek personelini, Ar-Ge projelerindeki görev tanımlarını, nitelik ve çalışma sürelerini gösteren listeyi aylık olarak yönetici şirkete onaylatmalı, inceleme ve denetimlerde ibraz edilmek üzere saklamalıdır.

Teknoloji Geliştirme Bölgesi Kanunu'nda en çok eleştirilen hususlardan biri Ar-Ge çalışmaları kapsamında bölge dışında geçirilen süreler olmuştur. Firma personelleri Ar-Ge çalışmalarının bir kısmını bölge dışında geçirmek zorunda olmakla beraber, Bölge dışında bulunmaları nedeniyle istisnalardan faydalanamamaktaydılar. Bu nedenle uygulamada düzenleme yapılmış yeni yönetmelikle **bölge dışında geçirilen sürelerin bir kısmının belirli izinlerle istisna kapsamına alınması sağlanmıştır.**

Bu kapsamda bölge dışında geçirdiği sürelerle ait ücretleri; firmanın **Ar-Ge personeli için % 25**, üniversite bünyesinde kadrolu olan **öğretim elemanları için % 50 oranında gelir vergisi kapsamı dışında tutulacaktır.** Örneğin; firmada 30 gün Ar-Ge projesinde çalışan ve bu çalışmalarının 20 gününü bölge içerisinde 10 gününü ise proje kapsamında bölge dışında geçiren Ar-Ge personelinin istisnadan yararlanabileceği günleri şu şekilde değerlendirilecektir;

1.2. **Katma Değer Vergisi İstisnası**

4691 sayılı Kanun kapsamında KDV İstisnasına ilişkin bilgilendirmeden önce Türkiye'de yapılan hangi işlemlerin katma değer vergisine tabi olduğunu hatırlayalım;

1. Ticarî, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler,

2. Her türlü mal ve hizmet ithalatı,

3. Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler

➤ KDV Kanunu'nun geçici 20. maddesi uyarınca, 4691 sayılı Kanun'a göre Teknoloji Geliştirme Bölgesinde faaliyette bulunan girişimcilerin kazançlarının gelir veya kurumlar vergisinden istisna bulunduğu süre içinde **münhasıran bu bölgelerde ürettikleri,**

-sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları

-sektörel, internet, mobil

-askeri komuta kontrol uygulama



Yazılım şeklindeki teslim ve hizmetleri katma değer vergisinden müstesnadır.

-sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları

-sektörel, internet, mobil

-askeri komuta kontrol uygulama

➤ İstisna, KDV Kanunu açısından kısmi istisna kapsamında olduğundan istisnaya konu işlemlerle ilgili yüklenilen katma değer vergilerinin mükelleflerin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesapladıkları katma değer vergisinden indirimleri KDV Kanunu'nun 30/a maddesi uyarınca söz konusu değildir. Ancak indirilemeyen katma değer vergisi, işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilecektir.

➤ KDVK-60/2011-1 sayılı Katma Değer Vergisi Sirkülerinde belirtildiği üzere kapsama girmeyen satışlar şunlardır;

- Oyun ve network uygulamaları
- Hastane, bilgi yönetim sistemleri yazılımı programı satışı ile güncelleme dışında bu yazılımla ilgili verilen bakım, destek (otomasyon) hizmetleri
- Web sitesi aracılığıyla verilen reklam hizmetleri
- Yazılım kullanan ürün, aygıt, eşya vb. donanımlar ile bu donanımlara ilişkin hizmetler

istisna kapsamında yer almamaktadır.

Dikkat edilecek hususlar;

- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu kapsamında katma değer vergisinden müstesna tutulması için yönetici şirketin onayı alınarak ilgili vergi dairesine başvuruda bulunulur.

- KDV istisnası kısmi istisna niteliğindedir.

- Teslime ilişkin fatura açıklamasının Teknopark Yönetimine bildirilen ve sürdürülen proje ismiyle fatura edilmesi KDV istisnası açısından gereklidir.

- İstisna kapsamındaki teslim ile sunulan istisna dışı faaliyetlere ilişkin hizmetlerin bedellerinin ölçülebilir olması, doğru tutarlarla sözleşmelerde ve faturalarda bu tutarlara ayrıca yer verilmesi gerekmektedir.

- TGB içerisinde yer alan ve KDV istisnası kapsamına giren firmalar, bu istisnadan faydalanmak isteyip istemediklerini, bu istisnanın kendilerine bir avantaj sağlayıp sağlayamayacağını analiz etmeli ve buna göre seçim yapmalıdır. TGB içerisinde yer almaktan kaynaklı KDV istisnası kısmi istisnadır. Yani mal ve hizmet alımları için bir KDV yüklenilecek ve firmanın satışlarına KDV istisnası uygulandığı için mal veya hizmet alışlarında yüklenilen bu KDV indirilemeyecektir. Dolayısıyla yüklenilen KDV, firmanın üzerinde yük olarak kalacaktır. Bu istisnanın tek avantajı; KDV mükellefi olmayan banka, sigorta şirketi gibi işletmelere satış yapılması halinde ortaya çıkacaktır.

2. Muhasebe Uygulamaları

1.1. Tek Düzen Hesap Planı ve Uygulamaları

Araştırma ve geliştirme giderleri yeni bir ürün veya ileri teknoloji geliştirmek için yapılan araştırma giderleri ile araştırma bulgularının yeni ürünler, varlıklar, üretim yöntemleri, sistemler veya hizmetler için projeye dönüştürülmesinde kullanılan geliştirme giderlerinden oluşur.

1.1.1. **Kayıt**

Tekdüzen Muhasebe Hesap Planına göre Ar-Ge giderleri yapıldığı dönemde gider kaydedilir. Ancak, yapılan harcamalardan gelecek dönemlerde fayda elde edileceği bekleniyorsa bu tür Ar-Ge giderlerinin aktifleştirilmesi gerekir.

Ar-Ge giderlerinin muhasebeleştirilmesi ise; ülkemizde uzmanlık gerektiren bir konu olup 1 No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğine göre, mükelleflerin gayri maddi hakka yönelik olarak gerçekleştirdikleri Ar-Ge harcamalarını aktifleştirmesi zorunlu kılınmıştır. Gayri maddi hakka yönelik olmayan ve Vergi Usul Kanunu-(VUK) uyarınca aktifleştirilmesi zorunlu olmayan harcamalar ise doğrudan gider yazılabilecektir. Burada Aktifleştirme konusundan kısaca bahsetmeyi uygun görmekteyiz.

Aktifleştirme ve İtfa

Aktifleştirme; işletmenin araştırma-geliştirme faaliyetleri çevresinde yapmış olduğu maliyetlerin gelecek dönemlerde ekonomik yarar sağlanması bekleniyor ise söz konusu Ar-Ge giderlerinin bilançosunun aktif kısmına aktarılmasıdır.

Ar-Ge giderlerinden hangilerinin aktifleştirileceğinin bu tür giderlerin niteliği ve yapılan giderlerin amacına uygun sonuç verip vermeyeceği göz önüne alınarak karar verilmelidir. Bu konuyla ilgili olarak SPK Tebliğinde de benimsenmiş olan aşağıdaki unsurların varlığına göre karar verilmesi önerilebilir. (Seri XI, No 1 Tebliğ, Md. 35)

- Açıkça tanımlanabilen bir proje veya ürünün bulunması ve bu ürün veya projeye ilişkin maliyetlerin ayrıca belirlenebilmesi,
- Kuruluş yöneticilerinin ürünü imal etme, pazarlama veya kullanma konusunda karar vermiş olmaları
- Ürün veya projenin gerçekleştirilebilir olması,
- Yeni ürün veya hizmetin pazarlama veya işletme için yararlı olma imkânının bulunması,
- Projeyi tamamlamak için yeterli kaynak bulunması.

Görülebileceği üzere SPK Mevzuatına göre yeni bir ürün imali amacıyla yapılan araştırma geliştirme harcamalarının aktifleştirilmesi gerekmektedir.

Araştırma geliştirme giderleri, aktifleştirilmekte ve beş yılda eşit miktarlarda itfa edilmektedir.

Gerek GVK'da, gerekse KVK'da araştırma ve geliştirme harcamalarının gider yazılmasına ilişkin özel bir düzenleme yoktur. Bu nedenle söz konusu harcamaların gider niteliği genel esaslara göre belirlenecektir.

Araştırma ve geliştirme harcamaları sonucunda amortisman tabii bir iktisadi kıymetin oluşması durumunda söz konusu harcamanın gider yazılması amortisman ayırma şeklinde olacaktır.

Yapılan harcama sonucunda bir iktisadi kıymetin elde edilmesi halinde uygulamanın ne şekilde yapılacağı açık olmakla birlikte herhangi bir iktisadi kıymetin elde edilmemesi durumunda yapılan harcamaların hangi dönemin gideri olacağı hususunda duraksamalar tartışmalar yaşanmaktadır. Nitekim uygulamada "araştırma giderlerinin işletmelerin katlandıkları dönemde gider yazılması, geliştirme giderlerinin ise vergi mevzuatında yer alan genel hükümler ve dönemsellik ilkesi çerçevesinde değerlendirilmesinin uygun olacağı" şeklinde görüş ortaya çıkmıştır. Söz konusu görüşe katılmakla birlikte bu çözüm yönteminin uygulamada bazı duraksamalar yaratacağını düşünenler de vardır. "Yapılan bir araştırma ve geliştirme giderinin etkisi işletmenin bu harcamalardan sonraki bütün dönemlerini de kapsayabilir. Ancak, bu nitelikteki giderlerde dönemsellik ilkesinin uygulanması pratikte zordur. Bu nedenle yapılan harcamaların, yapıldıkları dönemde indirim konusu yapılması uygun olacaktır.»

Mevcut vergi kanunlarımızda araştırma ve geliştirme giderlerinin dönem kazancının tespitinde nasıl ve hangi dönemde dikkate alınacağına ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu nedenle mevcut genel düzenlemeler çerçevesinde düşünülmesi gerekmektedir.

Kurumlar vergisi kanunu 6. maddesinde kurumlar vergisinin safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme

bağlanmıştır.

Öte yandan Vergi Usul Kanunu'nun 269-289. maddelerinde iktisadi işletmelere dâhil kıymetlerin değerlendirme esasları belirtilmiş, 313-321. maddelerinde ise işletmelere dâhil kıymetlerin amortismanı ile ilgili belirlenimler yapılmıştır.

Bu maddelere göre araştırma ve geliştirme faaliyetleri için yapılan harcamalar karşılığında amortisman tabi bir iktisadi kıymet iktisap elde edilmesi halinde, bu harcamanın amortisman yoluyla kazancın tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

Araştırma ve geliştirme faaliyetleri için yapılan harcamalar karşılığında amortisman tabi bir iktisadi kıymet iktisap elde edilmemesi halinde, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6., Vergi usul Kanunu'nun 283 ve 287. maddeleri hükümleri dikkate alınarak, gider ilgili olduğu dönemde kazancın tespitinde dikkate alınmak zorundadır. Bu maddeler de vergilemede dönemsellik ilkesini belirleyen hükümler içermektedir.

Bu açıklamalarımız sonrasında Ar-Ge giderlerinin nasıl kayıt altına alındığını birkaç örnekle açıklamaya çalışalım;

i. **Harcamanın kayıt altına alınması**

	BORÇ	ALACAK
750 Ar-Ge Giderleri	125.000,00	
750.01. İlk Madde ve Malzeme Giderleri	25.000,00	
750.02. Personel Giderleri	100.000,00	
102 Bankalar		125.000,00

750- Araştırma ve geliştirme hesabında oluşan maliyetleri ay sonunda yansıtma kayıtlarıyla aktifleştirmek

	BORÇ	ALACAK
263 Ar-Ge Giderleri	125.000,00	
263.01. 2013 Yılı Ar-Ge Giderleri	125.000,00	
263.01.01. Ocak ayı Ar-Ge Giderleri	125.000,00	
751 Ar-Ge Gideri Yansıtma Hesabı		125.000,00

Yansıtma Hesabı ile Gider Hesaplarının kapatılması (Dönem Sonu)

	BORÇ	ALACAK
750 Ar-Ge Giderleri	125.000,00	
751 Ar-Ge Gideri Yansıtma Hesabı		125.000,00

263- Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabında Oluşan Maliyetlerin Dönem Sonunda İtfa Yöntemiyle Gider Kaydedilmesi

	BORÇ	ALACAK
-		
630 Ar-Ge Giderleri	25.000,00	
268 Birikmiş Amortismanlar		25.000,00
268.01. Ar-Ge Giderleri Birikmiş Amortismanlar		25.000,00
268.01.01. 2013 Yılı		25.000,00

1.1.2. Uygulama

Yukarıdaki bölümlerde detaylı olarak bahsettiğimiz kurumlar vergisi istisnası ile ilgili muhasebe uygulamalarına ilişkin örnekler aşağıdaki gibidir;

ÖRNEK 1: (Gider Dağıtımları)

• Teknoloji Geliştirme Bölgesi'nde şubesi olan ve şubede yalnızca yazılım faaliyeti gösteren bir firmanın Aralık 2015 dönemine ait gider detayları aşağıdaki gibi olsun;

MERKEZ:

AÇIKLAMA	TUTAR
740-HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	600.000
760-PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ	500.000
770-GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	900.000
770-GENEL YÖNETİM GİDERLERİ İÇERİSİNDE DAĞITILMASI GEREKEN MÜŞTEREK GİDERLER	
MUHASEBE PERSONELİ MALİYETLERİ (Ücret+yemek+yol vb.)	30.000
DANIŞMANLIK GİDERLERİ (YMM+HUKUK VB.)	20.000
YÖNETİCİ ÜCRET MALİYETLERİ (Ücret+yemek+yol vb.)	50.000
MÜŞTEREK GENEL GİDERLER TOPLAM (temsil-ağırlama, iletişim vb.)	60.000

ÖRNEK 1: (Gider Dağıtımları)**ŞUBE:**750-Ar-Ge GİDERLERİ 1.200.000**Buna göre ilgili dönemde yapılacak gider dağıtımları aşağıdaki gibi olacaktır:**

AÇIKLAMA	FİRMADA OLUŞAN TOPLAM GİDER	ORANI
740-HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	600.000	18%
750-ARAŞTIRMA GELİŞTİRME GİDERLERİ	1.200.000	38%
760-PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ	500.000	16%
770-GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	900.000	28%
TOPLAM	3.200.000	100%

DAĞITIMA TABİ TUTULMASI GEREKEN GİDERLER	TUTAR	DAĞITIM ORANI	ŞUBEYE AKTARILACAK TUTAR
MUHASEBE PERSONELİ MALİYETLERİ (Ücret+yemek+yol vb.)	30.000	38%	11.250
DANIŞMANLIK GİDERLERİ (YMM+HUKUK VB.)	20.000	38%	7.500
YÖNETİCİ ÜCRET MALİYETLERİ (Ücret+yemek+yol vb.)	50.000	38%	18.750
MÜŞTEREK GENEL GİDERLER (temsil-ağırlama, iletişim vb.)	60.000	38%	22.500
	160.000		60.000

• Firma Merkezinde oluşan ancak Şubeyi de ilgilendiren ortak giderlerden 60.000 TL'nin Şube hesaplarına aktarılması gerekmektedir.

Benzer şekilde Teknopark 'ta Merkez olarak faaliyet gösteren bir firma da aynı yöntemi izleyerek ortak giderlerinden istisna dışı faaliyetlerine pay vermektedir.

ÖRNEK 2: (Kurum Kazancı)

• Teknoloji Geliştirme Bölgesi'nde Merkez olarak yazılım faaliyeti gösteren bir firmanın Aralık 2013 itibarıyla mali bilgileri aşağıdaki gibi olsun; (Gider dağıtımları yapıldıktan sonra)

SATIŞLAR	113.500.000
YAZILIM	22.000.000
TİCARİ MAL	90.000.000
TEKNİK DESTEK	1.500.000
SATILAN HİZMET MALİYETİ	800.000
SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ	72.000.000
AR-GE GİDERLERİ	15.000.000
PAZARLAMA GİDERLERİ	10.000.000
GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	4.000.000
FAİZ GELİRLERİ	500.000
KAMBIYO KARLARI	200.000
KAMBIYO ZARARLARI	300.000

- Buna göre firmanın gelir tablosu aşağıdaki gibi olacaktır:

AÇIKLAMA	KURUMLAR VERGİSİNDEN İSTİSNA VE İSTİSNA OLMAYAN FAALİYET (KONSOLİDE)	KURUMLAR VERGİSİNDEN İSTİSNA FAALİYET	KURUMLAR VERGİSİNE TABİ FAALİYET
A-BRÜT SATIŞLAR	113.500.000	22.000.000	91.500.000
1.Yurtiçi Satışlar	113.500.000	22.000.000	91.500.000
D-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	72.800.000	0	72.800.000
2-Satılan ticari mallar maliyeti	72.000.000	0	72.000.000
3-Satılan hizmet maliyeti	800.000	0	800.000
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI	40.700.000	22.000.000	18.700.000

AÇIKLAMA	KURUMLAR VERGİSİNDEN İSTİSNA VE İSTİSNA OLMAYAN FAALİYET (KONSOLİDE)	KURUMLAR VERGİSİNDEN İSTİSNA FAALİYET	KURUMLAR VERGİSİNE TABİ FAALİYET
E-FAALİYET GİDERLERİ (-)	29.000.000	15.000.000	14.000.000
1-Araştırma Geliştirme Giderleri	15.000.000	15.000.000	-
2-Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri	10.000.000	-	10.000.000

3-Genel Yönetim Giderleri	4.000.000	-	4.000.000
FAALİYET KARI VEYA ZARARI	11.700.000	7.000.000	4.700.000
F-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR	700.000	150.000	550.000
3-Faiz Gelirleri	500.000	-	500.000
7-Kambiyo Karları	200.000	150.000	50.000
G-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)	300.000	210.000	90.000
4-Kambiyo Zararları	300.000	210.000	90.000
DÖNEM KARI VEYA ZARARI	12.100.000	6.940.000	5.160.000

Firmanın gelir tablosundan hareketle kurumlar vergisi aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:

AÇIKLAMA	TUTAR
KURUM KAZANCI	12.100.000
ZARAR OLSA DAHİ İNDİRİLECEK İSTİSNA VE İNDİRİMLER	6.940.000
KURUMLAR VERGİSİ MATRAHI	5.160.000
VERGİ ORANI (%20)	20%
ÖDENECEK KURUMLAR VERGİSİ	1.032.000

ÖRNEK 3: (Kurum Kazancı)

• Teknoloji Geliştirme Bölgesi'nde Şubesi olan ve burada yalnızca yazılım faaliyeti gösteren bir firmanın Aralık 2013 itibariyle mali bilgileri aşağıdaki gibi olsun; (Gider dağıtımları yapıldıktan sonra)

	ŞUBE	MERKEZ	TOPLAM
SATIŞLAR	15.000.000	50.000.000	65.000.000
YAZILIM	15.000.000		
TİCARİ MAL		40.000.000	
TEKNİK DESTEK		10.000.000	
SATILAN HİZMET MALİYETİ		2.000.000	2.000.000
SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ		28.000.000	28.000.000
AR-GE GİDERLERİ	17.000.000		17.000.000
PAZARLAMA GİDERLERİ		7.000.000	7.000.000
GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		5.000.000	5.000.000

FAİZ GELİRLERİ		50.000	50.000
KAMBIYO KARLARI	20.000	240.000	260.000
KAMBIYO ZARARLARI	10.000	190.000	200.000

Firmanın gelir tablosu aşağıdaki gibi olacaktır:

AÇIKLAMA	ŞUBE	MERKEZ	İSTİSNA	İSTİSNA DIŞI	TOPLAM
A-BRÜT SATIŞLAR	15.000.000	50.000.000	15.000.000	50.000.000	65.000.000
1.Yurtiçi Satışlar	15.000.000	50.000.000	15.000.000	50.000.000	65.000.000
C-NET SATIŞLAR	15.000.000	50.000.000	15.000.000	50.000.000	65.000.000
D-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	-	30.000.000	-	30.000.000	30.000.000
2-Satılan ticari mallar maliyeti	-	28.000.000	-	28.000.000	28.000.000
3-Satılan hizmet maliyeti	-	2.000.000	-	2.000.000	2.000.000
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI	15.000.000	20.000.000	15.000.000	20.000.000	35.000.000
E-FAALİYET GİDERLERİ (-)	17.000.000	12.000.000	17.000.000	12.000.000	29.000.000
1-Araştırma Geliştirme Giderleri	17.000.000	-	17.000.000	-	17.000.000
2-Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri		7.000.000		7.000.000	7.000.000
3-Genel Yönetim Giderleri		5.000.000		5.000.000	5.000.000
FAALİYET KARI VEYA ZARARI	-2.000.000	8.000.000	-2.000.000	8.000.000	6.000.000
F-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR	20.000	290.000	15.000	295.000	310.000
3-Faiz Gelirleri		50.000		50.000	50.000
7-Kambiyo Karları	20.000	240.000	15.000	245.000	260.000
G-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARAR (-)	10.000	190.000	6.000	194.000	200.000
4-Kambiyo Zararları	10.000	190.000	6.000	194.000	200.000
DÖNEM KARI VEYA ZARARI	-1.990.000	8.100.000	-1.991.000	8.101.000	6.110.000

Kurumlar Vergisi 1 Seri No'lu Tebliği 5.12.2.4 numaralı bölümünde olağan-dışı gelirlerin istisna kapsamında değerlendirilemeyeceği belirtilmiştir. Bu bağlamda diğer faaliyetlerden doğan nakitlerin değerlendirilmesi sonucu oluşan faiz gelirleri, yabancı para cinsinden aktifler dolayısıyla oluşan kur farkları, iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan gelirler istisna kapsamında değerlendirilmemiştir.

Firmanın gelir tablosundan hareketle kurumlar vergisi aşağıdaki gibi olacaktır:

AÇIKLAMA	TUTAR
KURUM KAZANCI	6.110.000
KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER	-1.991.000
KURUMLAR VERGİSİ MATRAHI	8.101.000
VERGİ ORANI (%20)	20%
ÖDENECEK KURUMLAR VERGİSİ	1.620.200

A. 5746 SAYILI ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME FAALİYETLERİNİN DESTEKLENMESİ HAKKINDA KANUN

Devletin en önemli fonksiyonlarından biri uluslararası rekabet gücünün korunması ve geliştirilmesidir. Ülkenin ekonomik rekabet gücünü artırmak ise nitelikli istihdamı arttırmaktan geçmektedir. Böylelikle katma değeri yüksek, ileri teknoloji geliştirip üreten bir toplum haline gelinebilecektir. Bunun için devletin gerek mevzuatsal gerekse de yönetsel bazı teşviklerle Ar-Ge faaliyetlerine önem vermesi gerekmektedir. Ülke ekonomimizin en önemli sorunlarından biri olarak düşünülen cari işlemler açığı ile ileri teknoloji geliştirip üreterek mücadele edilebileceği ve bunun için de Ar-Ge yatırımlarına yönelik desteklerin önemsenmesi gerektiği devletin ve ekonomik birimlerin tamamı tarafından bilinen bir gerçektir.

Bu realitenin Ar-Ge konusundaki mevzuat gelişmelerinde yer alması son derece sevindirici bir yaklaşımdır. **Sistem Global** olarak bilinçli ve sonuca gidebilecek bu tip teşviklerin sonuna kadar desteklenmesi gerektiğini düşünüyoruz. Ancak; ülke üretim ekonomimizin çok ciddi bir kısmını oluşturan KOBİlerin göz ardı edilmeden ve hatta büyük ölçekli firmalara göre KOBİ tipi işletmelerin Ar-Ge faaliyetlerinin daha fazla desteklenmesi gerektiği yönünde detaylı analizler ve eklemeler yapılması gerektiği kanısındayız.

1. Kanuna İlişkin Açıklamalar

Ar-Ge faaliyetlerinin desteklenmesi hakkındaki kanun 12 Mart 2008 tarih ve 26814 sayılı resmi gazetede yayımlanmış ve uygulama için gerekli detaylar çıkarılacak yönetmeliğe bırakılmıştı. 5746 sayılı Ar-Ge destekleri hakkındaki kanun uygulaması ile ilgili beklenen yönetmelik 31 Temmuz 2008 tarih ve 26952 sayılı resmi gazete yayımlanmış ve genel olarak 01 Ağustos 2008 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Bu çalışmamız ile mevzuat hükümlerine göre bahse konu kanun detayları ve uygulaması ile ilgili konular açıklanacaktır.

1.1. Tanımlar

Yapısı gereği sınırlarının tespit edilmesi ve tanımlanabilmesi çok güç olan Ar-Ge faaliyetlerinin düzenlediği kanununu anlamanın ilk yolu bahse konu faaliyetle ilgili anlam birliği sağlayan kavramların tanımlanmasıdır. Bu amaçla bu

kanun ile ilgili hükümlerin yorumlanması ve uygulamasında kullanmamız gereken bazı kavramların tanımları aşağıda bilgilerinize sunulmuştur.

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,

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 fikriyle oluşturulan süreçleri ve süreçlerin neticelerini, ifade eder.

Ar-Ge Merkezi: Dar mükellef kurumların Türkiye'deki işyerleri dâhil, kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunan sermaye şirketlerinin; organizasyon yapısı içinde ayrı bir birim şeklinde örgütlenmiş, münhasıran yurt içinde araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan ve en az 30¹ tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam eden, yeterli Ar-Ge birikimi ve yeteneği olan birimleri,

Ar-Ge Personeli: Ar-Ge faaliyetlerinde doğrudan görevli araştırmacı ve teknisyenleri;

a. 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,

b. 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,

Ar-Ge Projesi: Amacı, kapsamı, genel ve teknik tanımı, süresi, bütçesi, özel şartları, diğer kurum, kuruluş, gerçek ve tüzel kişilerce sağlanacak aynî ve/veya nakdî destek tutarları, sonuçta doğacak fikrî mülkiyet haklarının paylaşım esasları tespit edilmiş ve Ar-Ge faaliyetlerinin her safhasını belirleyecek mahiyette ve bilimsel esaslar çerçevesinde hazırlanan projeyi, (TEYDEB – TTGV – AB Çerçeve Programları – KOSGEB vs kamu kaynaklı ve/veya destekli projeleri kapsar)

Destek Personeli: Ar-Ge faaliyetlerine katılan veya bu faaliyetlerle doğrudan ilişkili yönetici, teknik eleman, laborant, sekreter, işçi ve benzeri personeli,

1 19 Şubat 2014 tarihinde 28918 sayılı resmi gazetede yayınlanan "Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" ile Bakanlar Kurulu'na bu sayıyı 30'a kadar indirmeye, kanuni seviyesine kadar arttırmaya veya sektörler itibarıyla belirlenen sınırlar dâhilinde farklılaştırmaya yetki verilmiştir.

Yukarıdaki tanımlardan da anlaşılacağı üzere;

1. Ar-Ge merkezi tanımında destek personelleri dikkate alınmamaktadır.

2. Ar-Ge personeli tanımına teknisyenler dâhil edilerek (meslek lisesi mezunları dâhil) ciddi bir boşluk giderilmiştir.

Rekabet Öncesi İşbirliği Projeleri: Birden fazla kuruluşun; ölçek ekonomisinden 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, (İşbirliği yap desteği kap – Ülkemizdeki eksik bir yapı gibi görünen iş birliklerini özendirmek için tesis edilmiştir.)

Teknoloji merkezleri (Teknoloji Merkezi İşletmeleri): 12.04.1990 tarihli ve 3624 sayılı Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı Kurulması Hakkında Kanun kapsamında üniversite ve araştırma merkezlerinin imkânlarından yararlanarak yeni ve ileri teknolojiye dayalı bilgilerin derlendiği, değerlendirildiği, geliştirildiği ve uygulamaya yönelik üretime hazır hâle getirilerek işletmelerin kullanımına sunulmak için kurulan veya kurdurulan AR-GE ve yenilik projesi sahibi işletmelerin, KOSGEB teknoloji geliştirme ve yenilik destekleri kapsamında desteklendiği teknoloji geliştirme merkezlerini (TEKMER)

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 5 yıl önce almış kişilerin, teknoloji ve yenilik odaklı iş fikirlerini, desteği veren merkezî 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,

1.2. Kapsam

5746 sayılı kanun; Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı tarafından 12.4.1990 tarihli ve 3624 Sayılı Kanuna göre oluşturulan teknoloji merkezleri (teknoloji merkezi işletmeleri) ile Türkiye'deki Ar-Ge merkezleri, Ar-Ge projeleri ve rekabet öncesi işbirliği projeleri ve teknogirişim sermayesine ilişkin destek ve teşvikleri kapsamaktadır. Bu kanundan faydalabilecek oluşumlardan biri olan Ar-Ge Merkezlerine başvuru, ilgili kanunun yönetmeliği çıktıktan sonra gün geçtikçe artmış ve 2014 yılı itibariyle Türkiye'deki

faal olan Ar-Ge Merkezleri sayısı 165'e ulaşmıştır.²

Ayrıca kanun kapsamına giren oluşumlardan biri olan TÜBİTAK Projelerinde ise yıllar itibariyle artış gözlemlenmekte, 1995-2012 yılları arasında desteklenen proje sayısının 9.721'e ulaştığı bilinmektedir.³

1.2.1. Kanundan Faydalanabilecek Yapılar / Oluşumlar

Kanun'un 1 ve 2. maddesi ile yönetmeliğin hükümleri birlikte değerlendirildiğinde Kanun hükümlerinden faydalanabilecek yapı ve oluşumların 5 ana grupta toplanmış olduğu ifade edilebilir. Bu yapı ve oluşumlar;

- 1) Ar-Ge Merkezleri,
- 2) Ar-Ge ve Yenilik Projeleri,
- 3) KOSGEB Kapsamındaki Teknoloji Merkezleri İşletmeleri,
- 4) Rekabet Öncesi İşbirliği Projeleri,
- 5) Teknogirişim Sermayesi Girişimcileri,

Şeklinde sıralanmıştır. Bu yapı ve oluşumları ayrıntıları ile değerlendirecek olursak, sırası ile;

1.2.1.1. Ar-Ge Merkezleri

Ar-Ge merkezleri, 5746 sayılı kanun kapsamında değerlendirilen en önemli öğelerden biri olarak karşımıza çıkmaktadır. Kanun ilk çıktığında Ar-Ge Merkezi olma şartlarından biri firmanın en az 50 tam zaman eş değer Ar-Ge personeli istihdam etmesiydi. 2014 yılının Şubat ayında yayımlanan kanunla Bakanlar Kuruluna bu sayıyı 30'a düşürme yetkisi verilmiş, 2014 yılının Haziran ayında yayımlanan Bakanlar Kurulu Kararı⁴ ile de bu sayı 30 olarak belirlenmiş ve 2014 yılının Temmuz ayından itibaren yürürlüğe girmiştir.

Yukarıdaki bölümde açıklandığı gibi genel olarak, en az 30 tam zaman eş değer Ar-Ge personeli bulduran firmaları kapsayan Ar-Ge merkezleri ile ilgili genel işleyiş ve denetim esasları aşağıdaki gibidir.

1. Kanunda öngörülen destek ve teşviklerden yararlanmak üzere Ar-Ge Merkezi Belgesi almak için yapılan başvurularda aşağıda belirtilen asgari şartlar aranır.

a. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununa göre kurulan teknoloji geliştirme bölgelerinde fiilen çalışan personel sayısı dikkate alınmaksızın, Ar-Ge merkez-

2 TC Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, Ar-Ge Merkezleri, İstatistiki Bilgiler, Çevrimiçi, <https://biltek.sanayi.gov.tr/>

3 Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu, TÜBİTAK Özel Sektöre Yönelik Ar-Ge ve Yenilik Destek Programlarına İlişkin İstatistikler, Çevrimiçi, <http://www.tubitak.gov.tr/sites/default/files/istatistik-sunum-200213.pdf>

4 Resmi Gazete, Çevrimiçi, <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/06/20140618.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/06/20140618.htm>

lerinde en az 30 tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam edilmesi, (Destek personeli sayısı 30 tam zaman eşdeğer hesabında dikkate alınmaz)

b. Ar-Ge merkezlerinin Kanun kapsamındaki Ar-Ge faaliyetlerinin yurt içinde gerçekleştirilmesi,

c. Başvuru yapan işletmenin; yeterli Ar-Ge yönetimi ile teknolojik varlıklar, Ar-Ge insan kaynakları, fikrî haklar, proje ve bilgi kaynakları yönetim yeteneği ve kapasitesinin bulunması,

ç. Ar-Ge merkezlerinin, Ar-Ge ve destek personelinin Ar-Ge merkezinde çalıştığı fiziki kontrolünü yapacak mekanizmalara sahip olması,

d. Ar-Ge merkezlerinin konusu, süresi, bütçesi ve personel ihtiyacı tanımlanmış Ar-Ge ve yenilik program ve projelerinin bulunması,

e. Ar-Ge merkezlerinin ayrı bir birim şeklinde örgütlenmiş ve tek bir yerleşke veya fiziki mekân içinde yer alması,

f. Ar-Ge merkezlerinin, Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununa göre kurulan teknoloji geliştirme bölgeleri dışında yer alması, gerekmektedir.

2. İşletmelerin, organizasyon yapısı içinde ayrı bir birim şeklinde örgütlenmiş birden fazla Ar-Ge merkezinin bulunması durumunda, her Ar-Ge merkezi için ayrı başvuru yapılır.

3. Münhasıran Ar-Ge faaliyetinde bulunmak üzere Ar-Ge merkezi kuracak işletmeler için Türkiye’de ayrıca üretim ya da ticaretle iştigal eden bir işyerinin olması şartı aranmaz.

4. Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, başvuru dosyasının şekil ve içeriği açısından ön incelemesini yapar, eksik bilgi ve evrak bulunması hâlinde, tespit edilen eksiklikleri en geç 15 gün içinde tamamlar ve başvuru dosyasının bir örneğini Değerlendirme ve Denetim Komisyonu üyelerine iletir.

5. Başvuru, Değerlendirme ve Denetim Komisyonu tarafından en geç 2 ay içinde değerlendirilip karara bağlanır. Kararın olumlu olması hâlinde sonuç, Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından Gelir İdaresi Başkanlığı, Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı ve başvuru sahibi işletmeye 7 gün içinde bildirilir.

6. Değerlendirme ve Denetim Komisyonu kararının olumsuz olması hâlinde ise sonuç Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından işletmeye yazılı olarak bildirilir.

7. Değerlendirme ve Denetim Komisyonu tarafından Ar-Ge merkezi başvurusu olumlu olarak değerlendirilen işletmenin Ar-Ge Merkezi Belgesi Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından verilir.

8. Başvurusu uygun bulunarak Ar-Ge Merkezi Belgesi alan işletme, belgenin düzenlendiği tarihten itibaren Kanunda belirtilen şartlarla Kanunla sağlanan

destek ve teşviklerden yararlanır.

9. Ar-Ge merkezinde çalışan tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli sayısı; fiilen çalışan personelin, çalışma sürelerine göre üçer aylık dönemler itibarıyla toplam çalışma süresinin, bir kişinin üç aylık tam zamanlı çalışma süresine bölünmesi suretiyle hesaplanır. Bir günde 8, haftada 45 saatin üzerindeki ve ek çalışma süreleri bu hesaplamada dikkate alınmaz. Üçer aylık dönemler, Ar-Ge merkezini bünyesinde bulunduran işletmenin geçici vergilendirme dönemleridir.

10. Herhangi bir üç aylık dönemde asgari Ar-Ge personeli çalıştırma şartını ihlal eden işletmeler, şartların ihlal edildiği tarihten tekrar sağlandığı tarihe kadar kanun kapsamında sağlanan destek ve teşviklerden yararlanamazlar.

11. Ar-Ge Merkezi ve rekabet öncesi işbirliği projelerinin değerlendirme ve denetimi, Değerlendirme ve Denetim Komisyonu tarafından yapılır. Değerlendirme ve Denetim Komisyonu aşağıda belirtilen beş üyeden oluşur.

a) Maliye Bakanlığı tarafından 1 yıl için belirlenecek bir üye,

b) Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı Sanayi Araştırma ve Geliştirme Genel Müdürü veya mazereti hâlinde yardımcısı, (bir)

c) Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığının talebi üzerine tüm yükseköğretim kurumlarınca, bir yıl için önerilecek, teknoloji alanlarında uzmanlığı bulunan en az 20 akademisyen arasından, başvurusu değerlendirilecek merkezin ya da rekabet öncesi işbirliği projesinin ilgili olduğu konuya göre aynı Bakanlık tarafından seçilecek iki üye,

ç) Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığının talebi üzerine Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği (TOBB) tarafından bir yıl için önerilecek teknoloji alanlarında uzmanlığı olan, tercihen üniversite veya araştırma kurumlarında görevli en az 10 bilim insanı arasından, başvurusu değerlendirilecek merkezin ya da rekabet öncesi işbirliği projesinin ilgili olduğu konuya göre aynı Bakanlık tarafından seçilecek bir üye.

12. Değerlendirme ve Denetim Komisyonu, başvuruların değerlendirilmesi veya denetimlerde görevlendirilecek hakemleri belirlemek ve daha önce bu amaçla görevlendirdiği hakemler tarafından düzenlenen raporları görüşüp karara bağlamak üzere en az 15 günde bir toplanır.

13. Değerlendirme ve Denetim Komisyonu en az dört üyenin katılımıyla toplanır ve üç üyenin aynı yöndeki oyuyla karar alır.

14. Ar-Ge Merkezi bulunan işletmeler, bu merkezlerde çalışan personel listesini her bir ay bazında ayrı ayrı olmak üzere, geçici vergilendirme dönemlerini izleyen ayın sonuna kadar bağlı buldukları vergi dairesine ve ilgili Sosyal Güvenlik (Devredilen SSK) İl Sigorta Müdürlüğüne verirler.

15. Ar-Ge Merkezleri en geç 2 yılda bir denetlenir.

16. Ar-Ge Merkezi, yürüttüğü faaliyetlere ilişkin faaliyet raporunu her yıl belgenin verildiği takvim ayını izleyen ay içinde Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığına gönderir.

17. Değerlendirme ve Denetim Komisyonu değerlendirmesi sonucunda, denetimde tespit edilen eksiklik ve ihlalin ölçüsüne göre belge iptal edilir veya eksikliklerin giderilmesi için 3 ayı geçmemek üzere ilgili işletmeye süre verilir. Bu süre içinde işletme, sağlanan destek ve teşviklerden yararlanamaz.

18. Tespit edilen eksiklikler verilen süre içinde giderilmediği takdirde işletmeye verilen Ar-Ge Merkezi Belgesi iptal edilir. İşletme, şartların ihlal edildiği tarihten itibaren Kanunda öngörülen destek ve teşviklerden yararlanamaz.

19. Ar-Ge Merkezi Belgesi iptal edilen işletmeler belgenin iptalini müteakip en erken 1 yıl sonra "Ar-Ge Merkezi Belgesi" başvurusu yapabilirler.

1.2.1.2. Ar-Ge ve Yenilik Projeleri

Kamu destek ve hibe projeleri olarak da pratik olarak adlandırabileceğimiz Ar-Ge ve Yenilik projeleri bu kanun kapsamında değerlendirilen bir yapı olarak; büyük ölçekli firma ve/veya yatırımlar için öngörülen Ar-Ge Merkezi tanımı ve şartlarının tam tersi olarak daha tabana yaygın bir biçimde karşımıza çıkmaktadır. Güncel uygulamalar açısından meseleye bakıldığında; TÜBİTAK- TEYDEB, TTGV ve AB projeleri, bu kapsamda düşünülen pratik tanım ve projeler olarak karşımıza çıkmaktadır.

1. Ar-Ge ve yenilik projeleri, başvuru yapılan kamu kurumu veya kuruluşu ile kanunla kurulan vakıflar tarafından kendi mevzuatına göre değerlendirilir. Teknoloji merkezi işletmeleri ile Ar-Ge merkezlerinde yürütülen, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar tarafından desteklenen veya TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projeleri yeniden incelemeye tabi tutulmaksızın, Ar-Ge ve yenilik projelerine yönelik destek karar yazısının düzenlendiği veya proje sözleşmesinin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla kanunla sağlanan destek ve teşvik unsurlarından yararlanabilir.

2. Birinci fıkraya girmeyen, Türkiye'nin antlaşmalarla taraf olduğu ikili ya da çok taraflı uluslararası Ar-Ge işbirliği programları fonlarından malî olarak desteklenen Ar-Ge ve yenilik projelerini yürüten işletmeler de kanun kapsamındaki destek ve teşviklerden söz konusu proje kapsamında ve proje destek süresince yararlanırlar. Uluslararası Ar-Ge işbirliği programlarıncı desteklenen Ar-Ge projelerinin kanunla sağlanan destek ve teşvik unsurlarından yararlanabilmesi için uluslararası programa yapılan proje başvurusu, başvuru programına ait bilgiler, destek yazısı veya sözleşmesi ve teşvikten yararlanacak işletmenin projedeki katkısını içeren bilgilerle birlikte TÜBİTAK'ın incelemesine sunulur.

3. İkinci fıkra kapsamında destek ve teşviklerden yararlanacak işletmeler, TÜBİTAK'ın onay yazısının düzenlendiği tarih itibarıyla kanunla sağlanan des-

tek ve teşviklerden yararlanırlar.

4. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu kapsamında Teknoloji Geliştirme Bölgeleri içerisinde gerçekleştirilen Ar-Ge faaliyetlerine yönelik olarak kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar veya uluslararası fonlarca desteklenen Ar-Ge ve yenilik projeleri için kanunla sağlanan destek ve teşviklerden bütün hâlinde yararlanılabilir. Bu durumda, Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununa göre sağlanan destek ve teşviklerden ayrıca yararlanılamaz.⁵

5. Ar-Ge ve yenilik projelerinde, projenin herhangi bir sebeple sona ermesi veya projeye verilen desteğin son bulması hâllerinde, Ar-Ge ve yenilik faaliyeti bitmiş sayılır ve bu tarihten itibaren Kanunla sağlanan destek ve teşvik unsurlarından yararlanılamaz.

1.2.1.3. **KOSGEB Kapsamındaki Teknoloji Merkezleri İşletmeleri (TEKMER)**

Bu kapsamda faaliyette bulunabilecek firmalar aşağıdaki süreçlerde ve içerikte faaliyette bulunmalıdır.

1. İşletmeler, KOSGEB destek mevzuatı kapsamında sağlanan desteklerden yararlanmak üzere, Ar-Ge ve yenilik projeleriyle teknoloji merkezlerine (TEKMERLER bünyesindeki) başvuru yaparlar.

2. İşletme başvuruları, KOSGEB Destekleri Yönetmeliği hükümleri çerçevesinde, TEKMERLERCE inceleme ve değerlendirmeye tabi tutularak desteklenip desteklenmeyeceğine karar verilir.

3. İlgili mevzuat uyarınca desteklenmesi uygun bulunan işletmeler, kanunla sağlanan destek ve teşvik uygulamalarından, Ar-Ge ve yenilik projesinin onaylandığı tarihten itibaren ve proje süresince yararlanır.

4. KOSGEB Teknoloji Merkezi İşletmelerinde yürütülen projelerin herhangi bir sebeple sona ermesi veya projeye verilen desteğin son bulması hâllerinde, Ar-Ge ve yenilik faaliyeti bitmiş sayılır ve bu tarihten itibaren kanunla sağlanan destek ve teşvik unsurlarından yararlanılamaz. Bu durum, teknoloji merkez kurullarınca 10 gün içinde işletmenin bağlı bulunduğu vergi dairesine ve Sosyal Güvenlik (Devredilen SSK) İl Sigorta Müdürlüğüne bildirilir.

1.2.1.4. **Rekabet Öncesi İşbirliği Projeleri**

1. Rekabet öncesi işbirliği projelerinde birden fazla kuruluşun yer alması zorunludur.

2. Kanun kapsamında rekabet öncesi işbirliği projelerine tanınan destek ve

⁵ 4691 Sayılı Kanunun 12 Mart 2014 tarihinde yayımlanan uygulama yönetmeliği ile Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde faaliyette bulunan girişimcilerden 5520 sayılı Kanun, 193 sayılı Kanun ve 5746 sayılı Kanunda yer alan vergisel teşviklerden yararlanmak isteyenlerin, bu durumu Maliye Bakanlığına ve Bölge yönetici şirketine eş zamanlı olarak ayrıca bildirmeleri gerektiği belirtilmiştir. Böylelikle firmalara seçme hakkı sunulmuştur.

teşviklerden yararlanılabilmesi için yürütücü işletme, protokolün düzenlenme tarihini takip eden 3 ay içinde hazırladığı proje başvurusunu Bilim Sanayi ve Teknoloji Bakanlığına elden veya posta yoluyla teslim eder.

3. Başvuru dosyasının şekil ve içerik açısından ön incelemesi Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından yapılır, eksik bilgi ve evrak bulunması halinde eksikliklerin en geç 15 gün içinde tamamlanması istenir.

4. Başvurunun değerlendirilmesi, Değerlendirme ve Denetim Komisyonu tarafından en fazla 2 ayda tamamlanır.

5. Değerlendirme ve Denetim Komisyonu kararının olumlu olması halinde, Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı ile işletme arasında proje sözleşmesi imzalanır. İşletmeler, rekabet öncesi işbirliği projesi sözleşmesinin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla ve proje süresince Kanunla sağlanan destek ve teşvik unsurlarından yararlanabilir.

6. Proje sözleşmesinin bir örneği; Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından, 7 gün içinde Gelir İdaresi Başkanlığı, Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı ve başvuru sahibi işletmeye bildirilir.

7. Rekabet öncesi işbirliği proje süresi en fazla 36 ay olup, en fazla 12 ay ek süre verilebilir.

8. Projeyi yürüten işletmenin 12 aylık dönemler itibarıyla hazırlayacağı gelişme raporunu, bu dönemi izleyen ay sonuna kadar Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığına sunmasıyla başlatılır. Bu süre içinde, gelişme raporu ile denetim sürecini başlatmayan işletmeler izleyen aydan itibaren, kanun kapsamında indirim, istisna, destek ve teşviklerden faydalanamaz.

9. Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, şekil ve içeriği açısından gelişme raporunun ön incelemesini yapar, eksik bilgi ve belge bulunması halinde, tespit edilen eksiklikleri en geç 15 gün içinde tamamlar ve bir örneğini Değerlendirme ve Denetim Komisyonu üyelerine iletir.

10. Değerlendirme ve Denetim Komisyonu, gelişme raporunu en fazla 45 gün içinde inceleyerek projenin devamı ya da iptali yönünde karar verir.

11. Rekabet öncesi işbirliği projesinde yer alan işletmeler, projenin herhangi bir sebeple sona ermesi halinde bu tarihten itibaren, proje sözleşmesinin iptal edilmesi halinde ise denetimin başlama tarihi itibarıyla Kanunla sağlanan destek ve teşviklerden yararlanamaz.

12. Rekabet öncesi işbirliği projelerinde, işbirliğini oluşturan işletmelerin bu işbirliğine yaptıkları katkılar, işbirliği protokolünde belirlenen işletmelerden birisi adına açılacak özel bir hesapta izlenir. Özel hesaba aktarılan tutarlar, başka bir amaç için kullanılamaz. Proje hesabında toplanan tutarlar, özel hesabı açan işletmenin kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınmaz.

1.2.1.5. Teknogirişim Sermayesi Girişimcileri

Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, 5746 sayılı Kanunla uygulanan Teknogirişim Sermayesi Desteği (TSD) ile 2009 yılından itibaren girişimcileri desteklemektedir. TSD kapsamında 2014 yılı itibariyle başvurusu kabul edilen 1351 kişiyle sözleşme imzalanmıştır.⁶ İlgili kanunda desteğin temel amacı, yüksek eğitilmiş ve nitelikli gençlerin, teknoloji ve yenilik odaklı iş fikirlerini katma değer ve nitelikli istihdam oluşturma potansiyeli yüksek teşebbüslere dönüştürebilmelerini teşvik etmek olarak belirtilmiştir.

1. Teknogirişim sermayesi desteğine, 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 kişiler başvurabilir.

2. Birinci fıkrada belirtilen “bir yıl içinde mezun olabilmek” şartının; ilgili üniversitenin yetkili birimlerince teknogirişim sermayesi desteği için talepte bulunulan merkezî yönetim kapsamındaki kamu idaresi adına düzenlenen bir yazıyla “ön başvuru tarihinden en çok beş yıl önce alma” şartının ise ilgili üniversitelerce verilen çıkış belgesiyle veya diplomayla tevsik edilmesi gerekir.

3. Destekten, merkezî yönetim kapsamındaki kamu idaresi tarafından kabul edilmiş iş planına uygun biçimde ve destek başvurusundan sonra ihdas edilmiş ve girişimcinin tek başına temsil ve ilzama yetkili olduğu işletme yararlanabilir.

4. İşletme yetkilisi, işletme düzeyinde katma değer yaratan, bir veya birden çok gerçek veya tüzel kişiye ait olan işletmeyi tek başına ve en geniş şekilde temsil ve ilzama yetkili olan kişidir.

5. Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerince, üçüncü fıkrada belirtilen şartları taşıyan işletmelere bir defaya mahsus olmak üzere, teminat alınmaksızın ve hibe olarak 100.000.- Türk Lirasına kadar teknogirişim sermayesi desteği verilebilir. (6215 Sayılı Kanunun 5 inci maddesiyle değiştirilen ibare. Yürürlük; 12.04.2011) 50.000.000 Türk Lirasını geçemez. Bu tutarlar, takip eden yıllarda 213 Sayılı Kanuna göre her yıl belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanır.

6. Teknogirişim sermaye desteğinden yararlanan işletmelere ait Ar-Ge ve yenilik projelerinin kamu kurum ve kuruluşlarınca desteklenmesi durumunda, teknogirişim sermayesi olarak verilen destek tutarı, Ar-Ge ve yenilik projesi harcamalarından veya desteğinden indirilmez.

⁶ Türkiye Cumhuriyeti Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, Teknogirişim Sermaye Desteği, Çevrimiçi, <http://sagm.sanayi.gov.tr/ServiceDetails.aspx?dataID=217>.

1.2.2. Kanun Kapsamındaki Faaliyetler

1.2.2.1. Ar-Ge Faaliyetlerinin Çerçevesi

Yukarıdaki bölümlerde de açıklandığı gibi 5746 sayılı Kanun ile Ar-Ge faaliyetleri genel olarak tanımlanmıştır. Ar-Ge faaliyetinin sınırlarını belirlemek ve mahiyet tespiti yapmak işin ruhu gereği çok zor bir mesele olarak karşımıza çıkmaktadır. 5746 sayılı Kanun uygulaması açısından kanun koyucu; Ar-Ge faaliyetlerinin çok genel bir tanımsal çerçevesini yapmış ANCAK menfinin gayrısı müspettir prensibinden hareketle Ar-Ge SAYILMAYAN faaliyetleri daha geniş tutarak bir netleşme sağlanmaya çalışılmıştır. Daha önce 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1 No'lu Tebliğin 10.2. Ar-Ge indirim konulu bölümünde yine bu prensip belirlenmiş olmakla birlikte ÖZELLİKLE YAZILIM FAALİYETLERİ ile ilgili kısımda 5746 sayılı Kanun kendine münhasır bir tanım ve çerçeve belirlemiştir. Bu tanımsal çerçeveleri birlikte değerlendirecek olursak;

1.2.2.1.1. Ar-Ge ve Yenilik Faaliyetleri

Yapılan bir harcamanın Ar-Ge indirimine konu edilebilmesi için bu harcamanın Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında yapılmış olması gerekir. Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri; kültür, insan ve toplumun bilgisinden oluşan bilgi dağarcığının artırılması ve bunun yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarlamak üzere kullanılması amacıyla sistematik bir temelde yaratıcı çalışmalar yürütmek suretiyle alanında bilimsel ve teknolojik gelişme sağlayan, bilimsel ve teknolojik bir belirsizliğe odaklanan, çıktıları özgün, deneysel, bilimsel ve teknik içerik taşıyan çevre uyumlu ürün tasarımı ve yazılım faaliyetleri dâhil olmak üzere yenilik süreçlerini de içeren faaliyetlerdir.

1.2.2.1.2. Ar-Ge ve Yenilik SAYILMAYAN Faaliyetler

Aşağıda sayılan faaliyetler, bu Yönetmeliğin uygulanmasında Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında değerlendirilmez;

- a) Pazarlama faaliyetleri, piyasa taramaları, pazar araştırması ya da satış promosyonu,
- b) Kalite kontrol,
- c) Sosyal bilimlerdeki araştırmalar,
- ç) Petrol, doğalgaz, maden rezervleri arama ve sondaj faaliyetleri,
- d) İlaç üretim izni öncesinde en az 2 aşaması yurt içinde gerçekleştirilmeyen klinik çalışmalar ile üretim izni sonrasında gerçekleştirilen klinik çalışmalar,
- e) Bir Ar-Ge projesi kapsamında olmaksızın icat edilmiş ya da mevcut geliştirilmiş süreçlerin kullanımı,
- f) Yukarıda Ar-Ge ve yenilik faaliyeti olarak belirtilen ve bilimsel ve teknolojik bir gelişime yönelik olmayan şekil, renk, dekorasyon ve benzeri estetik ve gör-

sel değışiklikleri içeren biçimsel değışiklikler,

g) Programlama dilleri ile işletim sistemleri hariç olmak üzere internet sitelerinin ve benzerlerinin hazırlanmasına yardımcı mevcut yazılımların kullanılması suretiyle yapılan yazılım geliştirme faaliyetleri,

ğ) Yazılımlara ilişkin, bilimsel ve/veya teknolojik ilerlemeler veya teknolojik belirsizliklerin çözülmesini içermeyen olağan ve tekrarlanan faaliyetler,

h) İlk kuruluş aşamasında kuruluş ve örgütlenmeyle ilgili araştırma giderleri,

ı) Ar-Ge ve yenilik faaliyetleriyle geliştirilen ürüne veya sürece ilişkin fikrî mülkiyet haklarının edinimi dışında bu hakların korunmasına yönelik çalışmalar,

i) Numune verilmek amacıyla prototiplerden kopyalar çıkarılıp dağıtılması ve reklam amaçlı tüketici testleri,

j) Üretim ve üretim altyapısına yönelik yapılan yatırım faaliyetleri, ticari üretimin planlanması ve seri üretim sürecine ilişkin harcamalar,

k) Bir Ar-Ge projesi kapsamında olmaksızın yeni süreç, sistem veya ürün ortaya konulmasına hizmet etmeyen doğrudan veya gömülü teknoloji transferi.

1.2.3. Ar-Ge ve Yenilik Harcamalarının Kapsamı

Yukarıdaki bölümlerde açıklanan Ar-Ge ve Yenilik tanım ve faaliyet sınırları çerçevesinde genel olarak aşağıdaki kapsamdaki harcamalar, bu kanun uygulaması açısından Ar-Ge ve yenilik harcaması olarak kabul edilecektir. Bu konulardaki detaylar tüm Ar-Ge faaliyetleri için bütünlük arz edeceğinden, çalışmamızın ilerdeki Ar-Ge İndirimi ve Ar-Ge faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesi kısımlarında çok detaylı bir şekilde irdelenecektir. Burada özellikle tekrar belirtmek istediğimiz konu; farklı Ar-Ge mevzuatı (4691 Sayılı Kanun – 5746 Sayılı Kanun ve 5520 Sayılı Kanun) uygulamaları açısından bazı tanım ve içeriklerin detayda farklı uygulamalara yol açabileceğidir.

- a) İlk Madde ve Malzeme Giderleri,
- b) Amortismanlar
- c) Personel Giderleri
- d) Genel Giderler
- e) Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler
- f) Vergi Resim ve Harçlar

1.3. Kanunun Sağladığı Vergisel Avantajlar

Yukarıda kapsam, içerik ve çerçevesi açıklanan 5746 sayılı Ar-Ge destekleri kanununun ve ilgili yönetmelik hükümleri, yukarıda belirtilen kişi ve kurumlara, aşağıda detayları belirtilen destek ve imkânları sağlamaktadır.

1. Ar-Ge İndirimi
2. Gelir Vergisi Stopaj Teşviki
3. Sigorta Prim Desteği
4. Teknogirişim Sermaye Desteği
5. Damga Vergisi İstisnası
2. Muafiyet ve İstisnalar

2.1. Ar-Ge İndirimi

Ar-Ge İndirimi, işletmelerin kendi bünyesinde yapmakta oldukları araştırma ve geliştirme faaliyetlerini, bu işletmelerin üzerindeki kurumlar vergisi yükünü azaltarak, kısmen de olsa bu tür faaliyetlerdeki maliyetlerini devletin paylaşması amacıyla düzenlenmiş bir teşvik müessesesidir. Bu suretle işletmeler yeni bilgi ve teknoloji araştırmaları yapacak, daha az maliyetli, daha az kaynak israf eden, çevreye daha az zararlı üretim teknolojileri ve ürünler geliştirecek, uluslararası rekabet güçleri de artacaktır. Böylece kısa vadede işletmeye, orta ve uzun vadede ise ülke ekonomisine önemli katkılar sağlanacak ve gelişmiş ülkeler düzeyine ve onların teknolojik seviyelerine ulaşılabilecektir.

Ar-Ge İndirimi esas olarak 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ve 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'ndeki esaslar dâhilinde uygulanmaktadır. Ancak bu kısımda 5746 sayılı Kanun vasıtasıyla da Ar-Ge İndirim müessesesinden faydalanan firmalar için dikkat edilmesi gereken hususlar üzerinde durulacaktır.

Yukarıda kapsam bölümünde açıklanan kişi - kurum ve yapılara ait işletmelerce gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik harcamalarının tamamı 31.12.2023 tarihine kadar Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10 uncu Maddesine göre kurum kazancının ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 89 uncu Maddesi uyarınca ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılır (%100 Ar-Ge indirim). Uygulamada Ar-Ge İndirim müessesesi sadece 5520 sayılı Kanuna istinaden yürütülüyorken 01.04.2008 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 5746 sayılı Ar-Ge Kanunu ile uygulama yeni bir boyut kazanmıştır. Ar-Ge İndiriminin temel esasları aynı kalmakla birlikte, 5746 sayılı Kanun ile yeni getirilen Ar-Ge Merkezleri ve kurumsal destekli (TÜ-BİTAK, TTGV ve Diğer Kamu Kuruluşları ile AB Destekli) Ar-Ge projeleri için daha kapsamlı ve nitelikli destekler getirilmiştir.

500 üzerinde tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam eden Ar-Ge merkezlerinde ise Ar-Ge İndirim müessesesinden daha fazla faydalanılabilmesi amacıyla o yıl yapılan Ar-Ge ve yenilik harcamasının bir önceki yıla göre artışının yarısı kurum kazancı veya ticari kazancın tespitinde ayrıca indirim konusu yapılabilir. Bir işletmenin ayrı yerleşkelerde kurulmuş birden çok Ar-Ge merkezi bulunması hâlinde, işletmenin toplam Ar-Ge personeli sayısı, bu merkezlerde

çalışan Ar-Ge personelinin toplamı olarak dikkate alınır.

- **Ar-Ge Harcamalarının Kayıtlarda İzlenmesi**

Ar-Ge projesi için ayrı bir departman kurularak bu kapsamdaki harcamaların, işletmenin diğer faaliyetlerine ilişkin harcamalarından ayrılarak, Ar-Ge indiriminin doğru hesaplanmasına imkan verilecek şekilde muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. 5746 Sayılı Kanun ve ilgili yönetmelik uyarınca kurumların Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamındaki harcamaları Vergi Usul Kanunu'na göre aktifleştirilmek suretiyle amortisman yoluyla itfa edilir.

Bir proje Ar-Ge Projesi olarak nitelendirilebiliyorsa, sonucunda da mutlak surette bir gayri maddi hak oluşacaktır. Bu nedenle de Ar-Ge harcamalarının yapıldığı dönemde aktive alınması ve amortisman ayrılmak suretiyle itfa edilmesi yerinde olacaktır.

- **Ar-Ge İndiriminin Uygulanması**

Ar-Ge İndirimi beyanname üzerinde kazançtan indirilerek uygulanır. Ar-Ge faaliyetine başladığı tarihten itibaren bu tutar hem geçici vergi beyannamesinde hem de yıllık beyanname beyan edilebilir. Yıl içinde bir kurum kazancı oluşmuşsa eğer, hesaplanan Ar-Ge indirimi tutarı, kurumlar vergisi mükellefleri tarafından yıllık kurumlar vergisi beyannamesinde "Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimler" bölümünün Ar-Ge İndirimi (5746 Sayılı Kanun Mad.3) satırına, gelir vergisi mükellefleri tarafından yıllık gelir vergisi beyannamesinde ise "Gelir Bildirimi" bölümünün ilgili satırına, geçici vergi beyannamesinde ise; gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından "Matrah Bildirimi" bölümünün "İndirimler" kısmına yazılarak kazançtan indirilebilecektir. Kurumlar vergisi mükellefleri ayrıca beyan ettikleri Ar-Ge indirim tutarını "Ekler" bölümündeki "Ar-Ge Bilgileri Tablosunda" gösterilmelidir.

Yıl içinde kurum kazancı oluşmamış ve zarar beyan edilmişse eğer Ar-Ge indirim tutarı "Ek Bilgiler" bölümündeki "Gelecek Yıla Devreden Ar-Ge İndirimi (5746 Sayılı Kanun Mad. 3)" satırına yazılmalıdır.

İlgili dönemde kazancın yetersizliği nedeniyle (Zarar çıkması ya da dönem kazancının Ar-Ge İndirimlerinden az olması nedeniyle) indirim konusu yapılmayan Ar-Ge indirim tutarı sonraki hesap dönemlerine devredilir. Devredilen tutarlardan Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten sonraki dönemlere ait olanlar, takip eden yıllarda Vergi Usul Kanunu'na göre her yıl belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınabilmektedir.

- **Aktifleştirilen Kıymetlerin Devri**

Projelerin tamamlanmasına zorunlu nedenlerle imkân kalmaması veya projenin başarısızlıkla sonuçlanması nedeniyle iktisadi kıymet oluşmaması hâllerinde, Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında yapılan ve önceki yıllarda aktif-

leştirilmiş olan tutarlar doğrudan gider yazılır.

Tamamlanmamış Ar-Ge ve yenilik projesinin devredilmesi hâlinde, devri gerçekleştiren işletmelerce aktifleştirilen tutarlar kazanç tutarının tespitinde maliyet unsuru olarak dikkate alınır. Ar-Ge ve yenilik projesini devralan işletmelerce devir tarihinden sonra proje kapsamında yapılan harcamalar Ar-Ge indirimine konu olur. Projenin devri için ayrıca bir bedel ödenmişse, bu bedel Ar-Ge indirimine konu edilemez.

Tamamlanmış bir Ar-Ge ve yenilik projesinin devredilmesi durumunda ise; Ar-Ge ve yenilik projesini devralan işletme Ar-Ge indiriminden yararlanamaz.

- **Ar-Ge İndiriminden Faydalanmak İçin Yapılması Gerekenler**

Ar-Ge indiriminin uygulanmaya başlanacağı döneme ait geçici vergi beyanamesinin verileceği tarihe kadar Ar-Ge faaliyetiyle ilgili olarak hazırlanacak **Ar-Ge Değerlendirme Raporu, bir yazı ekinde iki nüsha olarak Gelir İdaresi Başkanlığına elden veya posta yoluyla gönderilmelidir.** Ancak 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 Başkanlığına müracaat etmelerine gerek olmayıp, desteklenmesi uygun bulunmuş projelere ilişkin Ar-Ge değerlendirme raporlarının örneğinin YMM tasdik raporuna eklenmesi yeterli olacaktır.

- **Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporu**

02.01.1990 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan “Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları ve Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” hükümleri uyarınca “Ar-Ge indirimini” ile ilgili işlemler yeminli mali müşavirlerin tasdik edeceği konular kapsamına alınmıştır.

Ar-Ge indiriminden yararlanan mükelleflerin, kurumlar vergisi beyanamesinde yararlanan Ar-Ge indirimini doğru hesaplandığı ve uygulandığına ilişkin YMM tasdik raporunun YMM tarafından ilgili mevzuatta belirtilen süre içinde firmanın bağlı bulunduğu vergi dairesine verilmesi gerekmektedir. Ar-Ge proje değerlendirme raporlarının, YMM tasdik raporlarının verilmesi gereken ay içinde veya daha sonra gelmesi halinde de mükellefler Ar-Ge indiriminden yararlanabileceklerdir. Bu durumda, değerlendirme raporunun ilgili vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarihten itibaren 30 gün içerisinde YMM tasdik raporunun ibraz edilmesi gerekecektir. Söz konusu raporun bu süreler içinde verilememesi halinde ise Ar-Ge indiriminden yararlanılamayacağı tabiidir.

Ar-Ge indirimine ilişkin hususlara tam tasdik raporunda yer verilmiş olması durumunda, Ar-Ge indirimine ilişkin olarak ayrıca tasdik raporu düzenlenmesine

gerek bulunmamaktadır.

YMM tasdik raporunda bulunması gereken minimum bilgiler şunlardır;

1) Tasdik raporuna eklenecek olan ve teknik kuruluşlarca düzenlenmiş olan "Ar-Ge Projesi Değerlendirme Raporunda belirtilen projenin veya projelerin hangi aşamada bulunduğu, bu projelerin sonuçları ile uygulanma durumuna ilişkin mükellef kurumdan alınan bilgiler,

2) Ar-Ge departmanına ilişkin mükellef kurumdan alınan bilgiler (yeri, hacmi, teknik donanımı ve varsa kullanılan diğer laboratuvarlar vb.),

3) Ar-Ge indirimine konu olan harcamaların ana gruplar itibarıyla dökümü (harcamaların ayrıntılı dökümüne rapor ekinde yer verilecektir),

4) Dönem içinde Ar-Ge departmanında kullanılan ve Ar-Ge indirimine konu edilen sabit kıymetlere ilişkin liste ve bunlar için ayrılan amortisman tutarları,

5) Dönem içinde alınan ilk madde, yarı mamul ve diğer sarf malzemeleri listesi, kullanım, iade, satış ve çıkan firelere ilişkin tutar ve miktar itibarıyla bilgiler,

6) Ar-Ge merkezleri, teknoloji merkezi işletmeleri, Ar-Ge ve yenilik projeleri ile rekabet öncesi işbirliği projeleri ve teknogirişim sermaye desteğinden yararlanan işletmelerde çalışanların projeler itibarıyla sayıları ve nitelikleri, bu personelin projelerde görev aldığı süreler, ücretleri, kesilen ve istisna edilen vergi tutarlarını gösteren liste,

7) Dışarıdan alınan danışmanlık, ekspertiz ve benzeri hizmetlere ilişkin bilgiler (alınan kişi/kurum adı, vergi kimlik numarası, fatura tarih ve numarası, tutarı ve KDV'si),

8) Geçici vergi dönemleri itibarıyla uygulanan Ar-Ge indirimi tutarları,

Kanun kapsamında ilk defa Ar-Ge indiriminden yararlanacak olan Ar-Ge merkezlerinden "Ar-Ge Merkezi Belgesi"; proje esaslı Ar-Ge indiriminden yararlanacak olanlardan ise teknik kuruluşlarca düzenlenmiş olan "Ar-Ge ve Yenilik Projesi Değerlendirme Raporu" veya "Rekabet Öncesi İşbirliği Projesi Değerlendirme ve Denetim Komisyonu Kararı" veyahut proje sözleşmesi istenir. Ancak Ar-Ge Merkezi Belgesini veya Ar-Ge ve Yenilik Projesi Değerlendirme Raporunu daha önce vergi dairesine vermiş olup aynı kapsamda Ar-Ge indirimine devam eden işletmelerden, izleyen vergilendirme dönemlerinde bu belgelerin yeniden ibrazı istenmez.

ÖNEMLİ NOTLAR:

1) Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ilişkin olarak kamu kurum ve kuruluşları, kanunla kurulan vakıflar ile uluslararası fonlardan alınan destekler özel bir fon hesabında tutulmalıdır. Bu fonda yer alan tutarlar Ar-Ge indirimi tutarının tespiti-

tinde Ar-Ge harcaması olarak dikkate alınmamalı ve bu kapsamda alınan hibeler Ar-Ge İndiriminden düşürülmelidir.

2)750 Ar-Ge Hesabında tutulan harcamalar doğrudan Ar-Ge İndirim tutarı olarak beyan edilmemelidir. Çünkü bazen firmalar sadece TÜBİTAK ya da KOSGEB kapsamında değil, kendi bünyelerinde de Ar-Ge birimleri olduğu için Ar-Ge harcamaları yapmaktadırlar. Ar-Ge İndirimine tabi olmayan harcamalar da 750 Hesapta tutulduğu için bu tutarın tamamının Ar-Ge İndirimine yansıtılması yanlıştır.

3)Personel eğer projede tam zamanlı çalışmıyorsa Ar-Ge İndirimine mevzu bahis tutar projede çalıştığı sürenin karşılığı olan ücret tutarıdır.

4) Ar-Ge İndirimi'nin hesaplanması aşamasında muhasebe uygulamalarından tahakkuk esasının kullanılması gerekmektedir. Tahakkuk esasına göre hesaplama TÜBİTAK yada hibe alınacak diğer kamu kurum ve kuruluşlarından talep edilen toplam harcama bedeli üzerinden destek karar yazısında belirtilen oranda hibe olarak alınacak tutarın kayıtlara alınmasıdır. Bulunan tutarın yapılan harcama bedelinden mahsup edilmesi ve kalan tutarın Ar-Ge İndirimi olarak dikkate alınması gerekmektedir.

2.2. Gelir Vergisi Stopaj Teşviki

Yukarıdaki kapsam bölümünde açıklanan kişi- kurum ve yapılara ait işletmelerde çalışan Ar-Ge ve destek personelinin; bu çalışmalarını karşılığında elde ettikleri ücretlerinin doktoralı olanlar için %90'ı, diğerleri için %80'i gelir vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın hesaplanmasında, bu kapsamdaki personelin fiilen Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ayırdıkları zamanın toplam çalışma zamanına oranı dikkate alınmalıdır.

5746 Sayılı Kanun uyarınca Ar-Ge Merkezi belgesi alabilmek için Ar-Ge merkezlerinde en az 30 (otuz) tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam edilmesi zorunludur. Bu nedenle, gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanmak için Ar-Ge merkezlerinde en az 30 tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam edilmesi gerekmektedir.

Ar-Ge merkezleri dışında, teknoloji merkezi işletmelerinde Ar-Ge ve yenilik projelerinde, teknoloji 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 30 (otuz) tam zaman eşdeğerin hesabında bu kapsamda değerlendirilerek gelir vergisi sto-

pağı teşviki uygulamasında dikkate alınacaktır. Ancak, bir günde 8, haftada 45 saatin üzerindeki çalışma süreleri ile ek çalışma süreleri 30 (otuz) tam zaman eşdeğerin hesabında dikkate alınmaz.

Ancak 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. Destek personelinin tam zaman eşdeğeri sayısı, toplam tam zamanlı Ar-Ge personeli sayısının yüzde onunu geçmesi halinde düşük ücretlerden başlanılarak hangi personelin faydalanacağı belirlenir. Yararlanacaklar kapsamında olanların ücretleri eşit ise işverenlerce belirleme yapılır. Hesaplamalarda çıkan kesirler tama iblağ edilir.

Hesaplama şekilleri; Kanun – yönetmelik ve ilgili tebliğdeki örnekler bir arada değerlendirildiğinde, gelir vergisi stopaj desteğinin hesaplanması ile ilgili tespitler aşağıdaki gibidir;

➤ Bu istisna PERSONELE tanınmış bir istisna gibi görülse de istisnanın işverene ait olduğu 2009 yılında yayımlanan 5838 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunda belirtilmiş ve konuya netlik kazandırılmıştır. Gerek kanunun gerekçesinde gerekse de kanunun kendisinde istisnanın muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle indirim konusu yapılabileceği ve Ar-Ge personelinin istihdam maliyetinin düşürülmesi amacıyla destekten faydalanılması gerektiği belirtilmiştir.

➤ Brüt anlaşma ve hesaplamada yapılan durumlarda tereddütlü bir husus bulunmamaktadır.

➤ Ücretin net anlaşıldığı durumlarda;

○ Normal vergi varmış gibi reel brütü hesaplamak
○ Sonrasında matrahı bölerek istisna edilen ve edilmeyen vergiyi hesaplamak gerekmektedir.

➤ Ücretin net anlaşılmadığı durumlarda ise;

○ SGSK matrahı yanlış (eksik) hesaplanmakta

- Vergi kısmı nete eklenememektedir.
- İstisnaya başlama süreleri; yukarıdaki kapsam bölümünde açıklanan kişi- kurum ve yapılara ait işletmelerde çalışan personellerin gelir vergisi teşviki uygulaması yapılanma türlerine göre farklılık arz etmektedir;
- Ar-Ge merkezlerinde, Ar-Ge merkezi belgesinin düzenlendiği,
- Rekabet öncesi işbirliği projelerinde, proje sözleşmesinin yürürlüğe girdiği,
- Teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge ve yenilik projesinin onaylandığı,
- Teknogirişim sermaye desteklerinde, kamu idaresi tarafından iş planının onaylandığı,
- Kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, destek karar yazısının düzenlendiği veya proje sözleşmesinin yürürlüğe girdiği, tarihten itibaren gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanılabilecektir. Kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projelerine ilişkin destek karar yazısı,
- Ar-Ge merkezlerinde yürütülen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, Ar-Ge merkezi belgesinin düzenlendiği,

tarih itibarıyla gelir vergisi stopajı teşviki hükümlerinden yararlanılacaktır.

Teşvik Dışında Kalan Personel Ödemeleri: Aşağıda belirtilen ödemeler için gelir vergisi stopaj teşviki uygulamasından yararlanılamayacaktır.

- a. Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamı dışındaki çalışmalara ait ücret ödemeleri,
- b. Ar-Ge ve yenilik projelerinde görev alan ve/veya işletmelerde çalışan kamu personeline yapılan ücret ödemeleri,
- c. Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında ay içinde kısmî zamanlı olarak çalışan personelin hak kazanılmış hafta tatili, yıllık ücretli izin ve mazeret izni gibi sürelerle isabet eden ücret ödemeleri.

➤ Teşvik Uygulamasının Sona Erdiği Haller: Aşağıda belirtilen hallerde gelir vergisi stopaj teşviki uygulanmaz.

- a. **5746 Sayılı Kanuna göre Ar-Ge merkezi olabilme niteliği, geçici verilendirme dönemini içeren üçer aylık dönemlerde en az 30 (otuz) tam zaman eşdeğer personel istihdam şartına bağlanmıştır. Kanunda belirtilen sayıda personel istihdam şartının ihlal edildiği geçici vergilendirme dönemi itibarıyla,**

b. 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,

c. 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,

d. 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.

➤ **Devir Durumunda: Tamamlanmamış bir Ar-Ge ve yenilik projesinin devredilmesi durumunda, Ar-Ge ve yenilik projesini devralan işletme, Tebliğin 3 üncü bölümünde belirtilen esaslar çerçevesinde gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanır.**

2.3. Sigorta Primi Desteği

SGK işveren hissesi desteği, 5746 sayılı Ar-Ge Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkındaki Kanun ile getirilmiş önemli bir destek unsurudur. Kamu personeli hariç olmak Ar-Ge ve yenilik projeleri kapsamındaki desteklerden yararlanan işletmelerde çalışan Ar-Ge ve destek personelinin bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretleri üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren hissesinin yarısı 31.12.2023 yılına kadar Maliye Bakanlığı bütçesine konacak ödenekten karşılanır.

Bugüne kadarki Ar-Ge mevzuat uygulamalarına bakıldığında 5746 sayılı Kanun ile getirilen SGK desteği bir ilk uygulama şeklinde ortaya çıkmaktadır. En az gelir vergisi desteği kadar etkili sonuçlar doğuracak bu SGK desteği kanaatimizce çok yerinde ve etkili olmuştur. Konuyla ilgili 25.09.2008 tarihinde yayımlanan 85 No'lu SGK Genelgesi⁷ ile SGK desteğinin Nisan 2008 tarihinden itibaren geçerli olacağı hükme bağlanmıştır. SGK mevzuatları açısından geriye dönük uygulamalar çok nadir görüldüğünden bu desteğin geriye dönük uygulanmasına izin verilmesi devletin Ar-Ge desteklerine çok olumlu yaklaştığını göstermektedir. Bu destek ile ilgili çerçeve sistem 5746 sayılı Kanun uygulama yönetmeliğinde detaylı olarak belirtilmiştir. Ayrıca bu uygulama ile ilgili teknik, operasyonel ve pratik detaylar da SGK 2008-85 No'lu genelgesinde açıklanmıştır. Konu ile ilgili ayrıntılar aşağıdaki gibidir;

1. Yukarıdaki kapsam bölümünde açıklanan kişi- kurum ve yapılara ait işletmelerde çalışan Ar-Ge personeli ile destek personelinin, Ar-Ge projeleri kapsamındaki çalışmaları nedeniyle elde ettikleri ücretleri üzerinden hesaplanan

7 85 No'lu SGK Genelgesi, https://www.alomaliye.com/2008/sgk_2008_85.pdf.

sigorta primi işveren hissesinin yarısı; 26.6.2001 tarihli ve 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun Geçici 2 nci Maddesi uyarınca ücreti gelir vergisinden istisna tutulmuş fiilen çalışan personelin gelir vergisi istisnasının uygulandığı sürece gelir vergisinden istisna tutulan ücretleri üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren hissesinin yarısı, daha önceden beş yılı aşmamak üzere Maliye Bakanlığı bütçesine konulacak ödenekten karşılanmakta idi. 2014 yılının Eylül ayında kabul edilen TORBA yasa (**İş Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun**) ile Ar-Ge çalışanlarına ilişkin yeni bir düzenleme yapılmış, söz konusu bu düzenleme ile Ar-Ge faaliyetlerinde istihdam edilen personel için uygulanan sigorta primi desteğinde 5 yıllık sınırlama kaldırılmıştır. Değişen mevzuatla birlikte bu süre 31.12.2023 tarihine kadar uzatılmıştır.

2. İşveren hissesi sigorta primi desteğinden yararlanacak olan destek personelinin tam zaman eşdeğer sayısı toplam tam zamanlı Ar-Ge personeli sayısının %10'unu aşamaz. Kısıratlı sayılar tama iblağ edilir. Destek personelinin toplam tam zamanlı Ar-Ge personeli sayısının %10'unu aşması hâlinde, brüt ücreti en az olan destek personelinin ücretinden başlamak üzere sigorta primi işveren hissesi teşviki uygulanır. Brüt ücretlerin aynı olması hâlinde, sigorta primi işveren hissesi teşviki uygulanacak destek personeli işverence belirlenir.

3. Sigorta primi işveren hissesi desteğinden yararlanılabilmesi için teknoloji merkezi işletmelerinin TEKMER Müdürlüğü'nden, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar tarafından desteklenen Ar-Ge ve yenilik projelerinde desteği veren kamu kurum/kuruluşu veya kanunla kurulan vakıftan, uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projeleri için TÜBİTAK'tan, Ar-Ge merkezleri ile rekabet öncesi işbirliği projeleri için Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'ndan, teknoloji girişim sermaye desteği alan işletmeler için merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerinden, Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu kapsamında ücreti gelir vergisinden istisna tutulan personel çalıştıran işverenlerin, sigortalının bölgede fiilen çalışıp çalışmadığını denetlemekle yükümlü yönetici şirketten alacakları belgeyle işyerinin bağlı bulunduğu Sosyal Güvenlik (Devredilen SSK) İl Sigorta Müdürlüğüne yazılı olarak müracaat etmeleri şarttır.

4. İşveren hissesi sigorta prim desteğinden, Kanunda aranılan şartların taşındığına ve bu Yönetmeliğin ilgili maddeleri gereğince destekten yararlanmaya hak kazanıldığına ilişkin ilgili kurum, kuruluş veya denetimle görevli şirket tarafından düzenlenen belgenin alındığı tarihten itibaren yararlanır.

5. İşverenlerin, işveren hissesi sigorta prim desteğinden yararlanabilmeleri için kapsama giren sigortalıların çalışmalarına ilişkin aylık prim ve hizmet belgelerini yasal süresi içinde Sosyal Güvenlik (Devredilen SSK) İl Sigorta

Müdürlüğü'ne vermeleri zorunludur. Söz konusu belgenin yasal süresi dışında verilmesi hâlinde, Kanunda belirtilen sigorta primi işveren hissesi desteğinden yararlanılmaz ve bu belgelerdeki sigorta primlerinin sigortalı ve işveren hisselerinin tümü işverenlerden tahsil edilir.

6. Kapsama giren sigortalılara ilişkin aylık prim ve hizmet belgelerinin yasal süresi içinde verilmesi hâlinde, tahakkuk eden sigorta primi işveren hissesinin yarısı ile sigortalı hissesinin işverenlerce ödenip ödenmediğine bakılmaksızın, sigorta primi işveren hissesinin diğer yarısı Maliye Bakanlığı bütçesine konulacak ödenekten karşılanır.

7. Sigorta primi işveren hissesi desteğinin hesaplanmasında, bu kapsamdaki personelin fiilen Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ayırdıkları zamanın, toplam çalışma zamanına oranı dikkate alınır.

8. Kapsama giren personelin ay içindeki çalışmalarının tamamının Ar-Ge ve yenilik faaliyetleriyle ilgili olması hâlinde hak kazanılmış hafta tatili ve yıllık ücretli izin süreleri de bu kapsamda değerlendirilir. Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde kısmi zamanlı olarak çalışan personelin hak kazanılmış hafta tatili ve yıllık ücretli izin süreleri sigorta primi işveren hissesi desteği uygulamasında dikkate alınmaz.

9. Birinci fıkra kapsamına giren işverenlerin Ar-Ge ve yenilik faaliyetleriyle ilgili birden fazla işyerinin olması durumunda, kapsama giren her bir işyeri için ayrı başvuru yapılır ve her bir işyeri ayrı ayrı değerlendirilir. İşyerlerinin, aynı organizasyon yapısı içinde ayrı bir birim şeklinde örgütlenmiş birden fazla Ar-Ge merkezinin bulunması durumunda, her bir Ar-Ge merkezi için yeni işyeri dosyası tescil edilmek suretiyle ayrı başvuru yapılır.

10. Tamamlanmamış bir Ar-Ge ve yenilik projesinin devredilmesi durumunda, Ar-Ge ve yenilik projesini devralan işletme, gerekli şartları taşıması hâlinde işveren hissesi sigorta primi desteğinden yararlanır. Buna karşın, tamamlanmış bir Ar-Ge ve yenilik projesinin devredilmesi durumunda, Ar-Ge ve yenilik projesini devralan işletme, işveren hissesi sigorta primi desteğinden yararlanamaz.

11. Kanun kapsamına giren sigortalılara ücret dışında yapılan ödemeler, Kanun kapsamında düzenlenen aylık prim ve hizmet belgesinde yer alan prime esas kazançta dâhil edilmez. Bu ödemeler, destek kapsamına girmeyen aylık prim ve hizmet belgesiyle Sosyal Güvenlik Kurumuna bildirilir.

12. Kanun kapsamında düzenlenen aylık prim ve hizmet belgelerinden dolayı tahakkuk eden işsizlik sigortası primleri hakkında işveren hissesi sigorta primi desteği uygulanmaz.

13. Kanun kapsamına giren sigortalılar için düzenlenecek aylık prim ve hizmet belgeleri için damga vergisi alınmaz.

14. İşverenlerce aynı dönem içinde aynı sigortalı için iki ayrı aylık prim ve hizmet belgesi düzenlenmesi gerektiği durumlarda her iki belgede de eksik gün nedeni olarak “Diğer Nedenler” seçeneği işaretlenecek ve Ek 8 Sigortalıların Eksik Gün Bildirim Formları ekine, sigortalıların bildirildiği diğer prim belgesinin sureti eklenerek bağlı olunan SGK Müdürlüklerine ibraz edilecektir.

15. Diğer teşvik kanunlarına istinaden sigorta primi işveren hissesi desteğinden yararlanan işverenlerin, 5510 sayılı Kanun uyarınca aylık prim ve hizmet belgelerini yasal süresi içerisinde verilmesi halinde faydalanılan %5’lik indirim dışında ilgili sigortalılar için aynı dönemde 5746 sayılı Kanun kapsamında sağlanan SGK desteğinden yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.

2.4. Teknogirişim Desteği

Bu destek, çalışmamızın 1.2. Kapsam, 1.2.1. Kanundan Faydalanabilecek Yapılar / Oluşumlar başlığı altında detaylı bir şekilde açıklanmıştır.

2.5. Damga Vergisi Teşviki

Damga vergisi teşviki kanun kapsamındaki her türlü Ar-Ge ve yazılım faaliyetleri ile ilgili olarak düzenlenen kağıtlara uygulanan damga vergisini kaldırmıştır. Kanun kapsamındaki her türlü Ar-Ge ve yenilik faaliyetleriyle ilgili olarak düzenlenen kağıtlar damga vergisinden müstesnadır.

Damga vergisi istisnasının uygulanabilmesi için Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında yapılacak işlemleri belirten ve desteği veren kamu kurum ve kuruluşu, Ar-Ge merkezleri ile rekabet öncesi işbirliği projeleri için başvuru yapılan kamu kurumu, teknoloji merkezi işletmeleri için TEKMER Müdürlüğü, uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projeleri için TÜBİTAK tarafından onaylı listenin, işlem esnasında noter, resmî daireler, diğer kamu kurum ve kuruluşları gibi işlem yapan kurum ve kuruluşlara ibraz edilmesi yeterli olup, işlem yapan kurum veya kuruluşlarca başka belge aranmaz.

İşlem esnasında, söz konusu onaylı listenin herhangi bir sebeple ibraz edilememesi durumunda, kağıtlara ilişkin damga vergisi ilgililerce ödenir.

Bu istisnanın çok isabetli ve yerinde olduğu görüşünderiz. Ancak istisnanın vergiyi alan kurumlar nezdinde pratik ve eş zamanlı uygulanabilmesi için Gelir İdaresi Başkanlığının bir tebliğ ile uygulamalara yön vermesi gerektiği kanaatindeyiz. xx Bu konuyu çok kez ilgili kurumlarla paylaşmış olmamıza rağmen uygulamada yukarıda bahsettiğimiz kuruluşlar tarafından onaylı liste yayımlanmadığı ve gerekli yönlendirme yapılmadığı için bordrolardaki damga vergisi dışında teşvikten faydalanılamadığını gözlemekteyiz.

3. Muhasebe Uygulamaları

Ar-Ge çalışmaları yapan firmaların araştırma ve geliştirme faaliyetleri kap-

samında faydalanabilecekleri teşvikler 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ve 5746 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun kapsamında tanımlanmıştır. Bu kanunlar Ar-Ge ve yenilik yoluyla ülke ekonomisinin uluslararası düzeyde rekabet edebilir bir yapıya kavuşturulması için teknolojik bilgi üretilmesi amacıyla üründe ve üretim süreçlerinde yenilik yapılmasını, ürün kalitesi ve standardının yükseltilmesini teşvik etmektedir.

Çalışmamızın 5746 Sayılı Kanun başlığının “Tanımlar” bölümünde belirttiğimiz gibi araştırma ve geliştirme faaliyetleri, kanunda tanımlanmış ve sınırları çizilmiştir. Söz konusu Ar-Ge çalışmalarını yapan firmalara sağlanan teşviklerden faydalanma konusunda firmaların gerek mevzuatsal gerekse de uygulamada dikkat etmeleri gereken prosedürler bu bölümde ele alınmaya çalışılmıştır.

Ar-Ge çalışmaları yapan firmaların, Ar-Ge ve yenilik tanım ve faaliyet sınırları çerçevesinde Ar-Ge ve yenilik harcaması olarak kabul edilecek giderlerini 5746 sayılı Kanun kapsamında Ar-Ge İndirimi uygulama esaslarını dikkate alarak düzenlemeleri gerekmektedir. Firmalar, Ar-Ge kapsamında yaptıkları tüm harcamalarını kayıt altına alırken 750 Ar-Ge Giderleri hesabını kullanmalı ve bu giderleri;

- İlk Madde ve Malzeme Giderleri
- Personel Giderleri
- Genel Giderler
- Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler
- Vergi, resim ve harçlar
- Amortismanlar

başlığı altında toplamalı ve gerekiyorsa ara kırılımlar ile gider hesaplarını isimlendirilmelidir. Bu bölümde 5746 sayılı Kanun kapsamında muhasebe uygulamalarına yer verilecek olup 5520 sayılı Kanun’a ilişkin düzenlemeler ve 5746 Sayılı Kanun’la arasındaki uygulama farklılıklarına bir sonraki bölümde yer verilecektir.

İlk Madde ve Malzeme Giderleri

İlk Madde ve Malzeme Gideri olarak kabul edilen harcamalar, ilgili mevzuatta şu şekilde tanımlanmıştır;

“Her türlü doğrudan ilk madde, yardımcı madde, işletme malzemesi, ara mal, yedek parça, prototip ve benzeri giderler ile 04.01.1961 tarihli ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’na göre amortisman tabi tutulması mümkün olmayan maddi kıymetlerin iktisabına ilişkin giderleri kapsar.”

Söz konusu bu giderler 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 10 uncu Maddesi’ne göre kurum kazancının ve 31.12.1960 tarihli ve 193 Sayılı Gelir

Vergisi Kanunu'nun 89 uncu Maddesi uyarınca ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılır.

Hammadde ve diğer malzeme stoklarından Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde fiilen kullanılan kısma ilişkin maliyetler Ar-Ge ve yenilik harcaması kapsamındadır. Bu nedenle, henüz Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde kullanılmamış olan hammadde ve diğer malzemelere ilişkin maliyet tutarlarının stok hesaplarında; kullanılan, satılan ya da elden çıkarılanların da stok hesaplarından mahsup edilmek suretiyle izlenmesi gerekir.

Bu giderin kayıt ve izleme sistemi önem arz etmektedir. Mümkünse ayrı depo, ayrı alım veya düzenli stok devir evrak ve kayıt düzeni tarafımızca tavsiye edilmektedir.

Personel Giderleri

Kanun kapsamında gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla çalıştırılan Ar-Ge personeliyle ilgili olarak tahakkuk ettirilen ücretler ile bu mahiyetteki giderlerdir.

Tam zamanlı Ar-Ge personeli sayısının %10'unu aşmamak üzere, Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine katılan ve bu faaliyetlerle doğrudan ilişkili destek personelinin ücretleri ile bu mahiyetteki giderler de personel gideri kapsamındadır.

ÖNEMLİ: *Ar-Ge personeline ilişkin giderler, 750 Ar-Ge giderleri hesabında beyan edilirken personellerin kısmi şekilde çalışmaları halinde, Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ayırdığı zamanın toplam çalışma zamanına oranı dikkate alınmak suretiyle bulunan ücret tutarları, Ar-Ge ve yenilik harcaması olarak dikkate alınmalıdır.*

Genel Giderler

Münhasıran Ar-Ge merkezlerinin elektrik, su, gaz, bakım-onarım, haberleşme, nakliye giderleri ile bu merkezlerde kullanılan makine ve teçhizata ilişkin bakım ve onarım giderleri gibi bu merkezlerde yürütülen faaliyetin devamlılığını sağlamak için yapılan giderleri kapsar.

Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ilişkin sigorta giderleri, kitap, dergi ve benzeri bilimsel yayınlara ait giderler de bu kapsamdadır. Ancak, büro ve kırtasiye gibi sarf malzemelerine ilişkin giderler bu kapsamda değerlendirilmez.

NOT 1: *Kırtasiye ve büro sarf giderleri 5520 Sayılı Kanun kapsamında indirim konusu yapılabilirken 5746 Sayılı Kanun kapsamında büro ve kırtasiye gibi sarf malzemelerine ilişkin giderler Ar-Ge indirim tutarına esas teşkil etmemektedir.*

NOT 2: *Bu giderlerin, Ar-Ge ve yenilik harcaması olarak değerlendirilebilmesi için Ar-Ge merkezinde fiilen kullanıldığının tespit ve tevsik edilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla firmanın, Ar-Ge merkezi olmadığı durumlarda genel*

işletme giderleri, Ar-Ge indirimine esas teşkil etmemektedir. Çeşitli kıstaslara göre genel işletme giderleri üzerinden hesaplanacak paylar Ar-Ge gideri olarak değerlendirilmemelidir.

Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler

Normal bakım ve onarım giderleri hariç olmak üzere, Ar-Ge ve yenilik 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. Bu şekilde alınan danışmanlık hizmeti ve diğer hizmet alımlarına ilişkin harcamalar Ar-Ge ve yenilik harcaması kapsamında gerçekleştirilen toplam harcama tutarının %20'sini geçemez.

Vergi, Resim ve Harçlar

Doğrudan Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin olan ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınan aynı vergi, resim ve harçları kapsar. Doğrudan Ar-Ge faaliyetlerinin yürütüldüğü taşınmazlar için ödenen vergiler, Ar-Ge projesinde kullanılmak üzere ithal edilen mallarla ilgili gümrük vergileri ile benzeri vergi, resim ve harçlar bu kapsamdadır.

Amortismanlar

Doğrudan Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılan bina, makine-tesis ve cihazlar, taşıtlar, döşeme ve demirbaş gibi maddi ve maddi olmayan duran varlıklar için ayrılan amortisman ve tükenme paylarından oluşur. 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 değildir.

3.1. Tek Düzen Hesap Planı ve Uygulamaları

3.1.1. Kayıt

Yukarıdaki bölümde yer alan kapsamdaki Ar-Ge harcamalarının muhasebe kayıtlarına alınırken uygulanması gereken yöntem aşağıdaki gibidir;

a. Dönem içerisinde oluşan giderler, faaliyet giderleri içerisinde yer alan 750-Araştırma ve Geliştirme Giderleri hesabına kaydedilmelidir.(Örnek Hesap Planı aşağıda yer almaktadır.)

750- Araştırma ve Geliştirme Giderleri

750 01. İlk Madde Malzeme Giderleri

750 02. Personel Giderleri

750 03. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler

750 04. Genel Giderler

750 05. Vergi Resim ve Harçlar**750 06. Amortisman ve Tükenme Payları**

Sistem Global olarak hesap planını kullanırken proje bazlı kısımlarla hangi projenin hangi harcaması olduğu belirtilerek harcamaların kayıt altına alınmasını tavsiye ediyoruz. İşletme giderlerini firmanın bilişim yapısına göre, **Kod-Masraf Merkezi** gibi alanları kullanarak takip etmesi Ar-Ge indirim tutarının ayırt edilmesine yardımcı olup yanlış beyanların önüne geçilmesini sağlayacaktır.

b. 750-Araştırma ve Geliştirme Giderlerinde oluşan maliyetler aylık/üçer aylık dönemler halinde bilançonun aktifinde yer alan 263-Araştırma ve Geliştirme Giderleri hesabına alınarak aktifleştirilmelidir.

263-Araştırma ve Geliştirme Giderleri**263 01. 2013 Yılı Ar-Ge Giderleri****263 01 01. Ocak****263 01 02. Şubat**

c. Dönem sonunda 263-Araştırma ve Geliştirme Hesaplarında yer alan Ar-Ge maliyetleri **itfa edilerek** gelir tablosu hesaplarına alınmalıdır. (630-Araştırma ve Geliştirme Giderleri)

İtfa işlemleri aylık dönemler itibarıyla yapılmalı, en kötü durumda 3 aylık dönemlerde muhasebeleştirilmelidir. İtfa işlemi, sistematik olarak eşit şekilde olmalıdır. Araştırma ve geliştirme giderlerimin itfa süresi 5 yıldır. Yapılan Ar-Ge harcamalarının 1/5 oranında hesaplanarak itfa yöntemiyle gider hesabına kaydedilmesi gerekmektedir.

TÜBİTAK'tan Alınan Hibe Tutarlarının Ar-Ge İndirimi Hesaplamasında Dikkate Alınması

5746 sayılı Kanun yönetmeliğinin 8. maddesinde konuyla ilgili olarak;

“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, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununa göre vergiye tabi kazancın tespitinde gelir, Ar-Ge indirimi tutarının tespitinde Ar-Ge harcaması olarak dikkate alınmaz.” hükmüne yer verilmiştir.

Yönetmelikte yer alan bu ifadeden de anlaşılacağı üzere alınan hibe mahiyetindeki destek tutarlı Ar-Ge İndirimi hesaplaması yapılırken mutlak surette dikkate alınmalıdır. 4.2’de belirttiğimiz üzere gerek 5746 sayılı kanun ve gerekse 5520 sayılı kanun kapsamında Ar-Ge İndirimi tutarı hesaplanırken kurumlardan sağlanan hibe tutarların, Ar-Ge İndirimi matrahından düşülmesi gerekmektedir.

Uygulama aşamasında firmalar konuyla ilgili iki farklı yöntem izlemektedirler.

1. Tahakkuk Esası:

Ar-Ge İndirimi hesaplamasının yapıldığı dönemde, proje kapsamında harcamalar yapılmış olmasına karşın, TÜBİTAK tarafından henüz ödeme yapılmamış olabilmektedir. (TÜBİTAK hibe ödeme sistemi gereği, her zaman böyle olmaktadır.) Ancak, TÜBİTAK'tan proje ile ilgili alınan destek karar yazısında hangi oranda destekleneceği ve bütçesi belirtilmektedir. Ar-Ge İndirimi'nin hesaplanması aşamasında tahakkuk esasına göre TÜBİTAK'tan talep edilen toplam harcama bedeli üzerinden destek karar yazısında belirtilen oranda hibe olarak alınacak tutarın, yapılan harcama bedelinden mahsup edilmesi ve kalan tutarın Ar-Ge İndirimi olarak dikkate alınması gerekmektedir.

2. Tahsil Esası:

Ar-Ge İndirimi hesaplaması yapılırken, indirim esas olacak Ar-Ge harcamalarının toplam tutarından, o tarihe kadar TÜBİTAK'tan alınan hibe tutarları düşülmek suretiyle hesaplama yapılmaktadır.

Uygulamada tahsil esasına göre hareket edilmesinin bazı sakıncaları bulunmaktadır. Bunlardan bazıları aşağıdaki gibidir;

1. Gelir İdaresi Başkanlığı, Ar-Ge İndirimi hesaplamasında TÜBİTAK ya da diğer kamu kurum veya kuruluşlarından alınacak hibe tutarları ile ilgili olarak tahakkuk esasına göre hareket edilmesi gerektiği konusunda görüş beyan etmiştir.⁸

2. Kurumlar Vergisi açısından (ticari kar) uygulama tahakkuk esasına dayandığı için, Ar - Ge İndiriminin tahsil esasına göre yapılması her zaman dönem kayması yaratacaktır. Eğer Ar-Ge indirimi hesaplanan dönemde kurumlar vergisi matrahı bulunmasına karşın, hibe tutarın tahsil edildiği dönemde zarar oluşması durumunda vergi ziyayı oluşacaktır.

3. Hibe tutarın tahsil edildiği dönemde Ar-Ge harcaması bulunmadığı durumda, tahsil edilen tutarın düşülebileceği bir Ar-Ge İndirimi matrahı olmayacaktır. Bununla birlikte, tahsil edilen tutar gelir de yazılmayacağı için tam bir vergi kaybı yaratılacaktır.

3.1.2. Uygulama

ii. Harcamanın kayıt altına alınması

	BORÇ	ALACAK
--	------	--------

⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı, 19.02.2013 tarihli ve 64597866-VUK-313-27 sayılı Mukteza. (Konu: Ar-Ge harcamalarında istisna uygulaması ve söz konusu harcamaların muhasebeleştirilmesi)

750 Ar-Ge Giderleri	125.000,00	
750.01. İlk Madde ve Malzeme Giderleri	25.000,00	
750.02. Personel Giderleri	100.000,00	
102 Bankalar		125.000,00

750- Araştırma ve geliştirme hesabında oluşan maliyetleri ay sonunda yansıtma kayıtlarıyla aktifleştirmek

	BORÇ	ALACAK
263 Ar-Ge Giderleri	125.000,00	
263.01. 2013 Yılı Ar-Ge Giderleri	125.000,00	
263.01.01. Ocak ayı Ar-Ge Giderleri	125.000,00	
751 Ar-Ge Gideri Yansıtma Hesabı		125.000,00

Yansıtma Hesabı ile Gider Hesaplarının kapatılması (Dönem Sonu)

	BORÇ	ALACAK
750 Ar-Ge Giderleri	125.000,00	
751 Ar-Ge Gideri Yansıtma Hesabı		125.000,00

263- Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabında Oluşan Maliyetlerin Dönem Sonunda İtfa Yöntemiyle Gider Kaydedilmesi

	BORÇ	ALACAK
630 Ar-Ge Giderleri	25.000,00	
268 Birikmiş Amortismanlar		25.000,00
268.01. Ar-Ge Giderleri Birikmiş Amortismanlar		25.000,00
268.01.01. 2013 Yılı		25.000,00

NOT : İktisadi kıymet alımlarında yapılması gereken kayıtlar aşağıdaki gibidir ;

Ar-Ge giderleri kapsamında Makina Teçhizat alımının yapıldığını düşünelim;

Alım Kaydı ;

	BORÇ	ALACAK
253 Makina Teçhizat	30.000,00	
102 Bankalar		30.000,00

Dönem Sonu Amortisman Kaydı (Amortisman Oranı %25 Alınmıştır)

	BORÇ	ALACAK
750 Ar-Ge Giderleri	7.500,00	
257 Birikmiş Amortismanlar		7.500,00

d. Geçici vergi dönemlerinde veya sene sonunda kurumlar beyannamesinde beyan edilecek Ar-Ge indirim tutarına ulaşmak için;

5746 Sayılı Kanun çerçevesinde, proje bazında nakit destek sağlayan kurumlardan alınan hibe şeklindeki parasal desteklerin Ar-Ge harcamalarından tenzil edilmesi gerekmektedir. Bu nedenle dönem içerisinde **263 Ar-Ge Giderleri hesabında** tutulan Ar-Ge harcama tutarlarından dönem içerisinde bu giderler için alınan hibe gelirleri düşülür ve ulaşılan tutar, Ar-Ge indirim tutarı olarak dikkate alınır.

Örnek;

263 Ar-Ge Giderleri Hesap Bakiyesi	375.000,00 TL
Projeye İlişkin Gelen Hibe Tutarı (-)	225.000,00 TL
Ar-Ge İndirim Tutarı	150.000,00 TL

KAT KARŞILIĞI VE HASILAT PAYLAŞIMI ESASLI İNŞAAT SÖZLEŞMESİNİN VERGİSEL BOYUTU VE MUHASEBE UYGULAMALARI

YMM İrfan VURAL

SUNUM PLANI

- ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNİN MAHİYETİ
- ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNDE İKİ AYRI TESLİM OLDUĞU
- ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNDE VERGİYİ DOĞURAN OLAY
- ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNDE MALİYET HESABI
- ARSA SAHİBİNDEN ARSANIN TESLİM ALINMASINDA BELGELENDİRME
- ARSA SAHİBİNE TESLİM EDİLEN DAİRE VE İŞYERLERİNE İLİŞKİN FATURADA YER ALMASI GEREKEN TUTAR
- ARSA SAHİBİNİN VERGİ KARŞISINDAKİ DURUMU (TİCARİ KAZANÇ / DEĞER ARTIŞ KAZANCI)
- HASILAT PAYLAŞIMI YÖNTEMİNDE VERGİLENDİRME





ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİ

- Arsa karşılığı inşaat işinde iki ayrı teslim söz konusudur.

**ARSA SAHİBİ
TARAFINDAN
MÜTEAHHİDE
ARSA TESLİMİ**

**MÜTEAHHİT
TARAFINDAN ARSAYA
KARŞILIK OLARAK ARSA
SAHİBİNE VERİLEN
KONUT VEYA İŞYERİ
TESLİMİ**

Arsa Sahibi Tarafından Müteahhide Arsa Teslimi

Arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, konut veya işyeri karşılığı müteahhide yapılan bu arsa teslimi KDV'ye tabidir.

Ancak arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde, arazi bir faaliyet olarak arsasını daire veya işyeri karşılığında müteahhide tesliminde vergi uygulanmaz.

Müteahhit Tarafından Arsa Sahibine Konut veya İşyeri Teslimi

Müteahhit tarafından arsa sahibine arsanın karşılığı olarak yapılan teslimlerde, **emsal bedel** üzerinden KDV uygulanır.



İrfan VURAL

Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde Vergiyi Doğuran Olay

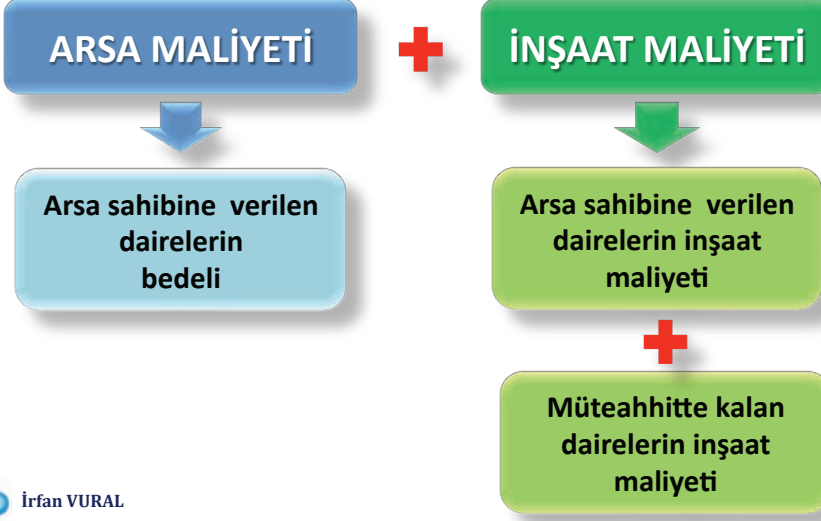
- Arsa karşılığı inşaat işlerinde vergiyi doğuran olay, **müteahhidin arsa karşılığı konut, işyeri gibi bağımsız birimleri arsa sahibine teslimiyle gerçekleşmektedir.**
- Bu tarih itibariyle arsa açısından da vergiyi doğuran olay vuku bulmaktadır.
- **Taşınmazda teslim kural olarak tapuya tescil ile gerçekleşmekle birlikte, tapuya tescilden önce bağımsız birimlerin alıcının tasarrufuna terk edilmesi (Kullanıma başlama) durumunda da vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir.**

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 itibariyle eş zamanlı olarak fatura düzenlenmesi gerekmektedir.

Arsa sahibinin tesliminin ticari nitelikte olmaması halinde ise gider pusulası düzenlenmesi gerekir.



ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNDE TOPLAM MALİYET



 İrfan VURAL

Örnek Uygulama :

Müteahhit firma (G) İnşaat Ltd. Şti. ile arsa sahibi Bayan (H) arasında arsa karşılığı inşaat sözleşmesi düzenleniş olup; sözleşme uyarınca inşa edilecek olan 100 adet dairenin 40 adedi arsa sahibine bırakılacaktır.

İnşa edilecek dairelerin tamamının net kullanım alanları 100 m²'dir ve inşaat özellikleri aynıdır.

 İrfan VURAL

Örnek Uygulama (Veriler) :

İnşa edilen toplam **100 adet daire** için gerçekleşen **toplam inşaat maliyetleri** şöyledir:

- İnşaat Malzemesi : 6.000.000 TL
- Direk İşçilik Giderleri : 3.000.000 TL
- Genel Üretim Giderleri : 1.000.000 TL
- **TOPLAM : 10.000.000 TL**

Alınan inşaat malzemelerinin tamamı kullanılmıştır.

Dairelerin tamamı KDV hariç **200.000 TL** birim bedelle satılmıştır.

NOT: Örneğin çözümünde kolaylık sağlaması açısından muhasebe kayıtları toplulaştırılmış şekilde yapılmış ve bazı detaylar ihmal edilmiştir.



Örnek Uygulama :

Açıklama	Borç	Alacak
150. İLK MADDE VE MALZEME	6.000.000	
191. İNDİRİLECEK KDV	1.080.000	
320. SATICILAR / ...		7.080.000
İnşaat malzemelerinin alış kaydı		

Açıklama	Borç	Alacak
710. DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ	6.000.000	
150. İLK MADDE VE MALZEME		6.000.000
İnşaat malzemelerinin inşaat işinde kullanılması		



Örnek Uygulama :

Açıklama	Borç	Alacak
720. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	3.000.000	
730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	1.000.000	
191. İNDİRİLECEK KDV	180.000	
320. SATICILAR / ...		4.180.000
İnşaat maliyetlerinin ilgili hesaplara kaydı		

**Örnek Uygulama :**

Mevcut Aşama İtibariyle İlgili Hesapların Defter-i Kebir Kayıtları:

150	
6.000.000	6.000.000

710	
6.000.000	

720	
3.000.000	

730	
1.000.000	



Örnek Uygulama :

Açıklama	Borç	Alacak
151. YARI MAMUL ÜRETİM	10.000.000	
711. D. İLK MD. MLZ. GİD. YANSITMA		6.000.000
721. D. İŞÇİLİK GİD. YANSITMA		3.000.000
731. GENEL ÜRETİM GİD. YANSITMA		1.000.000
İnşaat maliyetlerinin yarımamul hesabına yansıtılması		

Açıklama	Borç	Alacak
711. D. İLK MD. MLZ. GİD. YANSITMA	6.000.000	
721. D. İŞÇİLİK GİD. YANSITMA	3.000.000	
731. GENEL ÜRETİM GİD. YANSITMA	1.000.000	
710. D. İLK MD. MLZ. GİD.		6.000.000
720. D. İŞÇİLİK GİD.		3.000.000
730. GENEL ÜRETİM GİD.		1.000.000
Yansıtma ve ilgili maliyet hesaplarının kapatılması		



İrfan VURAL

Örnek Uygulama :

Açıklama	Borç	Alacak
152. MAMULLER	10.000.000	
151. YARI MAMULLER ÜRETİM		10.000.000
İnşaatların tamamlanması üzerine yarımamul hesabının mamul hesabına aktarılması		

Mevcut Aşama İtibariyle İlgili Hesapların Defter-i Kebir Kayıtları:

150	710	730	720
6.000.000 6.000.000	6.000.000 6.000.000	1.000.000 1.000.000	3.000.000 3.000.000
151	152		
10.000.000 10.000.000	10.000.000		



İrfan VURAL

Örnek Uygulama :**ARSA MALİYETİNİN KAYITLARA ALINMASI :**

- Arsa Sahibine Bırakılan Dairelerin Toplam Emsal Bedeli
= **8.000.000 TL** (40 x 200.000 TL)

Açıklama	Borç	Alacak
120. ALICILAR (Arsa Sahibi)	8.080.000	
600. YURT İÇİ SATIŞLAR (Arsa sahibine yapılan teslimler)		8.000.000
391. HESAPLANAN KDV		80.000
Arsa sahibine dairelerin teslimi		

Açıklama	Borç	Alacak
152. MAMULLER	8.080.000	
320. SATICILAR (Arsa sahibi)		8.080.000
Arsa maliyetinin kayıtlara alınması		

 İrfan VURAL

Örnek Uygulama :

Açıklama	Borç	Alacak
320. SATICILAR (Arsa sahibi)	8.080.000	
120. ALICILAR (Arsa sahibi)		8.080.000
Cari hesapların karşılıklı kapatılması		

Mevcut Aşama İtibariyle İlgili Hesapların Defter-i Kebir Kayıtları:

152	
10.000.000	
8.080.000	
<hr/>	
18.080.000	

600	
	8.000.000

 İrfan VURAL

Örnek Uygulama :

Müteahhide Ait Olup, Üçüncü Kişilere Yapılan Satışlar:

- Toplam Satış Bedeli = **12.000.000 TL** (60 x 200.000 TL)

Açıklama	Borç	Alacak
120. ALICILAR (Diğer Alıcılar)	12.120.000	
600. YURT İÇİ SATIŞLAR (Diğer Alıcılara Yapılan Satışlar)		12.000.000
391. HESAPLANAN KDV		120.000

Üçüncü kişilere yapılan daire satışlarının kaydı

Açıklama	Borç	Alacak
620. SATILAN MAMUL MALİYETİ		
İnşaat Maliyeti : 10.000.000	18.080.000	
Arsa Maliyeti : 8.080.000		
152. MAMULLER		18.080.000

Satılan mamulün maliyet kaydı

 İrfan VURAL

Örnek Uygulama :

Mevcut Aşama İtibariyle İlgili Hesapların Defter-i Kebir Kayıtları:

620	
10.000.000	
8.080.000	
<hr/>	
18.080.000	

600	
	8.000.000
	12.000.000
	<hr/>
	20.000.000

Bu verilere göre;

- Satış Hasılatı : 20.000.000 TL
- Satış Maliyet : 18.080.000 TL
- **Satış Kârı : 1.920.000 TL**

 İrfan VURAL

Örnek Uygulama :**SAĞLAMA :**

A	Müteahhidin Daire Satışlarından Elde Ettiği Hasılat	12.000.000 TL
B	Müteahhidin Katlandığı Toplam Maliyet	10.000.000 TL
C	Müteahhidin arsa sahibine yansıtamadığı KDV (Arsanın Maliyeti İçinde Değerlendirilen KDV)	80.000 TL
D	Müteahhidin Kazancı D= A – (B + C)	1.920.000 TL



İNŞAAT DEVAM EDERKEN YAPILAN SATIŞLARIN DURUMU

- İnşaat devam ederken satış bedeli olarak yapılan ödemeler karşılığında fatura düzenlenmesine gerek yoktur.
- Bu bedellerin kayıtlara avans olarak intikal ettirilmesi, **tapuya tescil ettirildiği tarih** veya tapuya tescilinden önce dairelerin hak sahiplerinin kullanımına tahsis edilmediği durumda **tahsis edildiği tarihten itibaren yedi gün içerisinde** gerçek satış bedeli üzerinden fatura düzenlemeleri gerekmekte olup bilahare ek bir bedel alınması halinde ek fatura kesilmesi gerekir.

Açıklama	Borç	Alacak
102. BANKALAR		
340. ALINAN AVANSLAR		

ARSA SAHİBİNİN DURUMU



1. AŞAMA'da Elde Edilen Gelir;

(Arsanın kat karşılığı verilmesi)

- Arsa ticari faaliyet kapsamında devredildiyse «ticari kazanç» olarak gelir vergisine tabidir.
- Arsa ivazsız olarak elde edildiyse (miras vb.) elde edilen kazanç gelir vergisine tabi değildir.
- Arsa 5 yıl elde tutulduktan sonra devredilirse (dairelerin alındığı tarih devir tarihi olarak kabul edilir) gelir vergisine tabi değildir.
- Elde edildikten sonraki 5 yıl içinde devredildiyse «değer artış kazancı» olarak gelir vergisine tabidir.

2. AŞAMA'da Elde Edilen Gelir;

(Elde edilen dairelerin çeşitli şekillerde değerlendirilmesi)

- Elde edilen daireler satılırsa, dairelerin sayısı ve satış sürecine göre «değer artış kazancı» veya «ticari kazanç» kapsamında değerlendirilebilir.
- Elde edilen daireler kiraya verilir ise elde edilen gelir «gayrimenkul sermaye iradı» kapsamında gelir vergisine tabidir. Daireler satılmaz veya kiralanmaz ise vergiye tabi gelir söz konusu değildir.

 İrfan VURAL

HASILAT PAYLAŞIMI YÖNTEMİ

- Uygulamada “**Hasılat Paylaşımı**”, yada “**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 “**Arsa Karşılığı İnşaat**” olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.
- Bağımsız birimlerin üçüncü şahıslara satışında, vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarihte **sadece müteahhit tarafından üçüncü şahıslara fatura düzenlenecek**, faturada gösterilen toplam bedel üzerinden bağımsız birimlerin niteliğine göre **%1** veya **%18** oranında KDV hesaplanarak beyan edilecektir.

 İrfan VURAL

HASILAT PAYLAŞIMI YÖNTEMİ

- Arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarih itibariyle hasıllardan kendisine kalan pay için müteahhite 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.

 İrfan VURAL

Örnek Uygulama (Arsa karşılığı inşaat işine ilişkin verilere göre):

Açıklama	Borç	Alacak
120. ALICILAR	20.200.000	
600. YURT İÇİ SATIŞLAR		20.000.000
391. HESAPLANAN KDV		200.000
100 adet dairenin satışı		

Açıklama	Borç	Alacak
152. MAMULLER (Arsa Maliyeti)	8.000.000	
320. SATICILAR (Arsa Sahibi)		8.000.000
Arsa maliyetinin mamul hesabına kaydedilmesi.		

Açıklama	Borç	Alacak
620. SATILAN MAMUL MALİYETİ		
İnşaat Maliyeti : 10.000.000	18.000.000	
Arsa Maliyeti : 8.000.000		
152. MAMULLER		18.000.000
Satılan mamulün maliyet kaydı		

 İrfan VURAL



TEŞEKKÜRLER...

İrfan VURAL

Yeminli Mali Müşavir

irfan.vural@bakis.com.tr



0312 284 03 35 - 36

www.bakis.com.tr



İrfan VURAL

Antalya, Ekim 2015

IX MUVMS

Muhasebe Uygulamaları ve
Vergi Mevzuatı Sempozyumu

II. Oturum

Başkan

SMMM Ahmet BABUŞCU
ASMMMO Eğitim Danışmanı

Vergi İncelemelerinde Mükellef ve Meslek Mensuplarının Hakları

Konuşmacı

Mustafa AKPINAR
Gelir İdaresi Başkanlığı Grup Başkanı

Vergi İncelemelerinde Mükellef ve Meslek Mensuplarının Hakları

Konuşmacı

Mücahit ŞİRİN
Vergi Denetim Kurulu İstanbul Küçük ve Orta Ölçekli Grup Başkanı

Vergi İhtilaflarının İdari Aşamada Çözümü

Konuşmacı

Doç.Dr. Hilmi ÜNSAL
Gazi Üniversitesi

VERGİ İNCELEMELERİNDE MÜKELLEF VE MESLEK MENSUPLARININ HAKLARI

Mustafa AKPINAR

Gelir İdaresi Başkanlığı Grup Başkanı



SUNUM PLANI

- Giriş
- Gelir İdaresi Başkanlığı
- Mükellef ve Vergi Sorumlusu
- **Mükellef Hakları ve Yükümlülük**
- **Mükellef Hakları Bildirgesi**
- **Genel Mükellef Hakları**
- **Özel Mükellef Hakları**
- **3568 Sayılı Kanun ve Meslek Mensupluğu**
- Vergi İncelemesi, Denetim ve Yoklama
- Arama
- Vergi İncelemesinde Haklar
- **Disiplin Sorumluluğu**
- Mali Sorumluluk
- Sonuç





GİRİŞ

16/05/2005 Tarihli ve 5345 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunla gerçekleştirilen yeniden yapılanma sonucunda Gelirler Genel Müdürlüğü, Maliye Bakanlığı'na bağlı Gelir İdaresi Başkanlığı'na dönüşmüştür.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI



GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

16/05/2005 Tarihli ve 5345 Sayılı

Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunun Amacı

- Gelir politikasını adalet ve tarafsızlık içinde uygulamak,
- Vergi ve diğer gelirleri en az maliyetle toplamak,
- Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamak,
- Mükellef haklarını gözeterek yüksek kalitede hizmet sunmak,
- Yükümlülüklerin kolayca yerine getirilmesi için gerekli tedbirleri almak,
- Saydamlık, hesap verebilirlik, katılımcılık, verimlilik, etkililik ve mükellef odaklılık temel ilkelerine göre görev yapmak,



GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Gelir İdaresi Başkanlığının Görevleri

- ❑ Maliye Bakanlığınca belirlenen Devlet gelirleri politikasını uygulamak,
- ❑ Mükelleflerin vergiye uyumunu kolaylaştırmak ve hizmetlerini yerine getirmek,
- ❑ Mükellef haklarının korunması ve mükellef ile Başkanlık ilişkilerinin karşılıklı güven esasına dayanması konusunda gerekli tedbirleri almak,
- ❑ Mükellefleri vergi mevzuatından doğan hakları ve ödevleri konusunda bilgilendirmek,
- ❑ Devlet gelirleri politikasıyla ilgili kanun ve kararname çalışmalarına katılmak,
- ❑ Devlet alacaklarının tahsilini sağlamak ve bu konuda gerekli tedbirleri almak,
- ❑ Vergilendirmeyle ilgili bilgileri toplamak ve bilgi işlem faaliyetlerini yürütmek,
- ❑ Vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi konusunda gerekli tedbirleri almak,
- ❑ Vb.



DENETİM VE UYUM YÖNETİMİ DAİRE BAŞKANLIĞI

5345 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunu'nun 13'üncü maddesi:

- Uyum bozukluklarını tespit ve analiz etmek, çözümler üretmek suretiyle mükelleflerin vergi kanunlarına gönüllü uyumunu sağlamak,
- Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığında oluşacak bilgileri değerlendirerek vergi incelemesine yetkili birimlerin kullanımına sunmak,
- Vergi kayıp ve kaçığı ile mücadele etmek, bu konuda gerekli tedbirleri önermek ve çalışmalarını yapmak,
- Vergi inceleme ve denetimleri ile ilgili görüş ve önerilerde bulunmak,
- Vergi yükümlülüklerine ilişkin ihbar ve şikayetleri değerlendirmek,





DENETİM VE UYUM YÖNETİMİ DAİRE BAŞKANLIĞI

5345 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunu'nun 13'üncü maddesi:

- Başkanlığın görev alanına giren konularda 01/06/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun uygulanmasına ilişkin çalışmalar yapmak ve tereddütleri gidermek,
- Tek düzen hesap planı ve mali tablolara ilişkin çalışmalar yapmak veya yapılmasına katkıda bulunmak,
- Muhasebe standartlarının belirlenmesine ilişkin çalışmalara katılmak ve görüş bildirmek,
- Başkanlıkça verilecek diğer görevleri yapmak,



GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞININ MİSYONU

**Mükellef haklarını gözeterek
vergide gönüllü uyumu artırmak ve
kaliteli hizmet sunarak vergi ve diğer gelirleri toplamak**





GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞININ VİZYONU

Ekonomik aktiviteleri kavrayarak
kayıtlı ekonomiyi teşvik eden;
mükellef haklarını gözeterek gönüllü uyumu sağlayan ve
kaliteli hizmet sunarak
vergi ve diğer gelirleri toplayan örnek bir idare olmak



TEMEL DEĞERLERİMİZ

- ❖ Adalet,
- ❖ Çözüm Odaklılık,
- ❖ Esneklik,
- ❖ Etkinlik,
- ❖ Güvenilirlik,
- ❖ Katılımcılık,
- ❖ Saydamlık,
- ❖ Sorumluluk Bilinci,
- ❖ Sürekli Gelişim,
- ❖ Tarafsızlık,
- ❖ Verimlilik,
- ❖ Yetkinlik,





MÜKELLEF & VERGİ SORUMLUSU

MÜKELLEF

Vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişidir.

VERGİ SORUMLUSU

Verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir.

Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz.



MÜKELLEF HAKLARI & YÜKÜMLÜLÜK

MÜKELLEF HAKLARI

Vergi kanunlarının gerektirdiği veya mükellefe tanımış olduğu kazanımlar.

YÜKÜMLÜLÜK

Mükelleflerin vergi idaresine karşı yerine getirmesi gereken ve vergi yasaları ile belirlenen görevler.



MÜKELLEFLERİN HAKLARI BİLDİRGESİ

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef odaklı, kaliteli hizmet sunma anlayışı içerisinde,

Saygılı ve dürüst olma temel ilkesiyle çalışmaya,

Vergi ödemenin sadece bir yükümlülük değil vatandaş olma ve sorgulama hakkı olduğu bilinciyle,

Kendisinden hizmet alan herkesi memnun etmeye ve sorunları çözmeye olan bağlılığını,

Onaylamıştır.



MÜKELLEFLERİN HAKLARI BİLDİRGESİ

Bu bildiriye, Türk Gelir İdaresinin mükelleflerle edeceği kaliteli hizmet sunma anlayışı içerisinde, saygılı ve dürüst olma temel ilkesiyle çalışmaya, vergi ödemenin sadece bir yükümlülük değil vatandaş olma ve sorgulama hakkı olduğu bilinciyle, kendisinden hizmet alan herkesi memnun etmeye ve sorunları çözmeye olan bağlılığını açıklar.

Bu nedenle;

- Açık, güvenilir, zamanında ve yeterli bilgi ile hizmet vereceğiz.
- Bilgi edinme hakkı Kanunu çerçevesinde öğrenmek istediğiniz her bilgi için doğru insanlarla temasa geçmeniz konusunda size yardımcı olacağız.
- Vergi konusundaki gelişmeleri sürekli güncellenen internet sayfamızla ve basılı yayınlarla en kısa zamanda duyuracağız.
- Ücretsiz e-posta sistemimize kaydolmanız durumunda vergisel gelişmeleri kaynağından ve anında öğrenmiş olacaksınız.
- Şahsi ve gizli bilgilerinize saygılıyız. Bu bilgileri Vergi Usul Kanunu'nun öngördüğü haller dışında açıklamayacağız ve kullanmayacağız.
- Vergi ile ilgili yükümlülüklerinizin yerine getirilmesinde sizlere her türlü kolaylığı sağlayacağız.
- Yaptığımız işlemlerde ve gerçekleştirdiğimiz düzenlemelerde vergi kanunlarının adil, hukuksal, tarafsız ve rekabeti koruyucu bir şekilde uygulanmasını esas alacağız.
- Vergi incelemelerinde kanunları doğru, tarafsız ve tutarlı bir şekilde uygulayacağız. İncelemenin her aşamasında sizi bilgilendireceğiz.
- Şikayetlerinizi gerçek kimlik ve iletişim bilgilerinizle iletmeniz halinde, en kısa sürede sonuç ile beraber size döneceğiz.
- Sürekli olarak kendimizi yenileyecek, daha iyi hizmet sunmanın arayışı içinde olacağız.

MÜKELLEFLERİN HAKLARI BİLDİRGESİ

1. BİLGİ EDİNME HAKKI KANUNU

2. GİZLİLİK KANUNU

3. VERGİ USUL KANUNU

BİLGİ EDİNME HAKKI KANUNU

4. GİZLİLİK KANUNU

5. VERGİ USUL KANUNU

MÜKELLEFLERİN HAKLARI BİLDİRGESİ

6. GİZLİLİK KANUNU

7. VERGİ USUL KANUNU



MÜKELLEFLERİN HAKLARI BİLDİRGESİ

- ❖ Açık, güvenilir, zamanında ve yeterli bilgi ile hizmet vereceğiz.
- ❖ Bilgi Edinme Hakkı Kanunu çerçevesinde öğrenmek istediğiniz her bilgi için doğru insanlarla temasa geçmeniz konusunda sizleri yönlendireceğiz.
- ❖ Vergi konusundaki gelişmeleri sürekli güncellenen internet sayfamızla ve basılı yayınlarla sizlere en kısa zamanda duyuracağız.
- ❖ Ücretsiz e-posta sistemimize kaydolmanız durumunda vergisel gelişmeleri kaynağından ve anında öğrenmiş olacaksınız.
- ❖ Şahsi ve gizli bilgilerinize saygılıyız. Bu bilgileri Vergi Usul Kanunu'nun öngördüğü haller dışında açıklamayacağız ve kullanmayacağız.
- ❖ Vergi ile ilgili yükümlülüklerinizin yerine getirilmesinde sizlere her türlü kolaylığı sağlayacağız.
- ❖ Yaptığımız işlemlerde ve gerçekleştirdiğimiz düzenlemelerde vergi kanunlarının adil, hukuksal, tarafsız ve rekabeti koruyucu bir şekilde uygulanmasını esas alacağız.
- ❖ Vergi incelemelerinde kanunları doğru, tarafsız ve tutarlı bir şekilde uygulayacağız. İncelemenin her aşamasında sizi bilgilendireceğiz.
- ❖ Şikayetlerinizi gerçek kimlik ve iletişim bilgilerinizle iletmeniz halinde, en kısa sürede sonuç ile beraber size döneceğiz.
- ❖ Sürekli olarak kendimizi yenileyecek, daha iyi hizmet sunmanın arayışı içinde olacağız.



GENEL MÜKELLEF HAKLARI



- ❖ **Dilekçe Hakkı; 3071 Sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun.**
- ❖ **Bilgi Edinme Hakkı; 4982 Sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu.**
- ❖ **1905 Sayılı Kanuna göre; İhbar ikramiyesi talep etme hakkı.**
- ❖ **BİMER; Başbakanlık İletişim Merkezi.**
- ❖ **Kamu Denetçisine Başvurma Hakkı; TBMM'ye bağlı olan Kamu Denetçiliği Kurumu idarenin işleyişiyle ilgili şikayetleri inceler.**
- ❖ **Dava Açma Hakkı; 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu.**
- ❖ **Temsil Hakkı; Vergi ile ilgili işlemlerin mükelleflerin yanı sıra vekil ya da temsilci veya 3568 sayılı Kanunda sayılı meslek mensupları tarafından da yapılabilmesi.**
- ❖ **Eşit Muamele Görme Hakkı; Vergi Kanunlarında uygulama birliğinin sağlanması.**
- ❖ **Mükellef Memnuniyeti; Adil, eşit ve saygılı hizmet alma hakkı.**



ÖZEL MÜKELLEF HAKLARI

Mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması sırasında karşılaştıkları özel durumlar ve işlemlerle ilgili olarak sahip oldukları haklardır.

- ❖ **Cezalarda İndirim Hakkı,**
- ❖ **Düzeltilme Talebi Hakkı,**
- ❖ **Mahsup ve İade Talep Hakkı,**
- ❖ **Ödeme Emrine İtiraz Hakkı,**
- ❖ **Özelge (Mukteza) Talep Hakkı,**
- ❖ **Pişmanlık Hükümlerinden Yararlanma Hakkı (Belli şartlar dahilinde),**
- ❖ **Şikayet Yolu ile Müracaat Hakkı,**
- ❖ **Tecil - Taksitlendirme Hakkı,**
- ❖ **Uzlaşma Hakkı,**
- ❖ **Vergi Mahremiyeti Hakkı,**
- ❖ **Vergi İncelemesi Sırasındaki Hakları,**
- ❖ **Vergi Ödeme Hakkı,**
- ❖ **Vb.**



3568 SAYILI SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK KANUNU'NUN AMACI

İŞLETMELERDE;

- ❖ Faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak,
- ❖ Faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye ve değerlendirmeye tabi tutmak,
- ❖ Gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak,
- ❖ Yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek,



3568 SAYILI SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK KANUNU'NUN GEREKÇESİ

- ❖ Maliye Bakanlığı'nın vergi denetimindeki yükünü hafifletmek,
- ❖ Vergicilik ve işletmecilik sahasında güven ve ahlak unsurunun gelişmesini temin edebilmek,
- ❖ Vergi kanunlarının uygulanmasından doğacak uyumsuzlukları en az düzeye indirebilmek,





3568 SAYILI KANUN KAPSAMINDA MESLEK MENSUPLUĞU

13 Haziran 1989 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan,
3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik
Kanunuyla;

MUHASEBE

DENETİM

TASDİK

Faaliyetleri bir meslek olarak tanımlanmıştır.

Bu alanlarda profesyonel anlamda hizmet sunan kişilerin niteliklerinin belirlenerek mesleğin yasal bir zemine oturtulması sağlanmıştır.



YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİNİN KONUSU

YMM

Gerçek ve tüzelkişilere ait teşebbüs ve işletmelerin,

Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak,

Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak,

Gerçek ve tüzelkişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin,

Mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre inceleyerek tasdik etmek,

SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİNİN KONUSU



SMMM

Gerçek ve tüzelkişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;

Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço kâr-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak.

Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak.

Yukarıdaki konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak.



VERGİ İNCELEMESİ VE DENETİM

Türk vergi sistemi esas itibarıyla beyan esasına dayanmaktadır.

Beyan esası mükelleflerin belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde elde ettikleri gelirlerini bizzat kendilerinin idareye bildirmesine dayalı bir sistemdir.

Mükelleflerin Beyanı;

- Yoklama,
- Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimleri,
- Vergi İncelemeleri,
- Sistemsel Analizler,
- Vb.

Yollarıyla kontrol edilmektedir.

Vergi incelemesi esas itibarıyla, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın asli görevi olup, incelemeler vergi müfettişlerince gerçekleştirilmektedir.



VERGİ İNCELEMESİ VE DENETİM

213 sayılı VUK 135. Madde, İncelemeye Yetkililer:

VERGİ İNCELEMESİ

- ❖ Vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları,
- ❖ İlin en büyük mal memuru,
- ❖ Vergi dairesi müdürleri,
- ❖ Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar,



VERGİ DENETİMİNİN AMACI

Vergi denetimi genel anlamda, vergi mevzuatı çerçevesinde mükellef beyanlarının doğruluğunun denetimi olarak tanımlanabilir.

Vergi Denetiminin Asıl Amacı;

- ❖ Vergi uygulamasında adaleti sağlamak,
- ❖ Vergi kayıp ve kaçığının en aza indirilmesini sağlamak,
- ❖ Mükelleflerin vergi kanunlarına gönüllü uyumunu sağlamak,
- ❖ Kayıt dışı ekonominin kayda alınmasını sağlamak,
- ❖ Haksız rekabeti önlemek,
- ❖ Vb.



Bu amacın gerçekleştirilmesi ise denetimin etkin ve verimli bir şekilde planlanması ve yürütülmesi ile mümkün olmaktadır.



DENETİM

Denetim esas itibariyle üç bölümde ele alınabilir.



Belge düzeni, kayıt nizamı, mükellefiyet tesisi gibi mükellef ödevlerine yönelik yoklama, yaygın ve yoğun vergi denetimleri,



Sistemsal denetim bakış açısıyla analize tabi tutulması, mükellef profil ve davranış kalıplarının çeşitli parametreler ışığında gözden geçirilmesi ve daha mükellefiyet aşamasında önleyici, uyarıcı mekanizmalarla etkin bir denetim ve takip sisteminin kurulması,



Her sektörün faaliyet yöntemleri ile mevzuat düzenlemeleri göz bulundurularak, Başkanlığımızca belirlenen sektörlerde mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu temel felsefesi çerçevesinde yapılacak denetim ve vergi incelemeleri,



VERGİ İNCELEMESİNDEN MAKSAT

213 sayılı VUK 134. Madde:

Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır.

İncelemeye yetkili olanlar tarafından lüzum görüldüğü takdirde inceleme, işlemlere dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların tetkikine de teşmil edilebilir.

Fiili envanterin yapılmasının gerektirdiği ve incelemeyi yapan tarafından tasdik edilen giderler Hazinece mükellefe ödenir.



VERGİ İNCELEMESİ

Vergi incelemesi, gerekli olduğunda yapılacak fiili envanter, yoklama veya arama sonucu ele geçirilecek defter ve belgeler ile araştırma sonucu elde edilecek bilgi ve bulgular da dahil olmak üzere mükellefin defter, belge, hesap ve kayıtlarının incelenmesi suretiyle, mükellef tarafından ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun saptanmasıdır.

Vergi incelemesi yapılırken mükellefin bir takım haklarının gözetilmesi gerekmektedir. Bu hakların gözetilmesi vergi idaresinin mükellefine karşı yükümlülüğüdür. Bunun yanı sıra mükellefin de vergi incelemesinin sağlıklı bir şekilde gerçekleşmesi için vergi mevzuatından doğan ödevlerini yerine getirmesi gerekmektedir.

Vergi incelemesi 5 yıllık tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar, önceden bildirilmeksizin her zaman yapılabilir. Vergi idaresince vergi incelemesi yapılırken mükellefin bir takım haklarının gözetilmesi gerekmektedir. Bu hakların gözetilmesi vergi inceleme elemanlarının genel anlamda ve vergi idaresinin mükellefe karşı yükümlülüğüdür.



VERGİ İNCELEMESİ SIRASINDAKİ HAKLAR

- 1. Vergi İnceleme Elemanının Kimliğini Görme Hakkı,
- 2. İnceleme Konusunu ve Kapsamını Öğrenme Hakkı,
- 3. İncelemenin Mükellefin İşyerinde Yapılmasını İsteme Hakkı,
- 4. Zorunlu Sebepler Nedeniyle İncelemenin Dairede Yapılmasını İsteme Hakkı,
- 5. Defter ve Belgelerini İbraz Etmek İçin Ek Süre İsteme Hakkı,
- 6. Vergi İnceleme Raporlarının Mevzuata Uygun Olmasını İsteme Hakkı,
- 7. İşyerinde Yapılan İncelemelerde Resmi Mesai Saatleri Dışında İnceleme Yapılmamasını İsteme Hakkı,
- 8. İncelemenin İşyerinin Faaliyetini Engellememesini İsteme Hakkı,



VERGİ İNCELEMESİ SIRASINDAKİ HAKLAR

- 9. İncelemenin Her Safhasında Bilgi Alabilme Hakkı,
- 10. İhtiyati Haciz Sebebine İtiraz Edebilme Hakkı,
- 11. Fıllı Envanter Yapılmasının Gerektirdiği Giderlerin Ödenmesini İsteme Hakkı,
- 12. El Konulmuş Defter ve Vesikalardan Faydalanma Hakkı,
- 13. Arama Kararının Gösterilmesini İsteme Hakkı,
- 14. Aramada, İhbarın Doğru Çıkmaması Sonucunda Muhbirin Adını İsteme Hakkı,
- 15. İnceleme Sırasında, Meslek Mensubu ve/veya Avukat Bulundurma Hakkı,
- 16. İncelemenin Kanunda Belirtilen Sürelerde Bitirilmesini İsteme Hakkı,
- 17. Vergi İnceleme Tutanaklarına İtiraz ve Görüşlerinin Yazılmasını İsteme Hakkı,



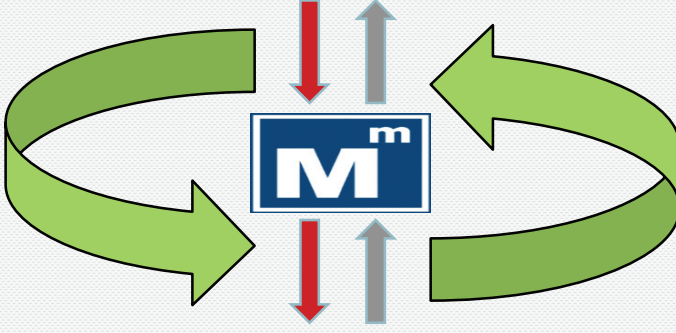
VERGİ İNCELEMESİ SIRASINDAKİ HAKLAR

- 18. Vergi İncelemesinin Bittiğine İlişkin Resmi Bir Yazı İsteme Hakkı,
- 19. Vergi Mahremiyetine Uyulmasını İsteme Hakkı,
- 20. Mükellefin Sırlarının Gizli Tutulma Hakkı,
- 21. Tutanaktan Bir Nüsha Alma Hakkı,
- 22. Mükellefin Rapor Değerlendirme Komisyonunca Dinlenmesi Hakkı,
- 23. Uzlaşma Hakkı,
- 24. Dava Açma Hakkı,

VERGİ İDARESİ & SM - SMMM - YMM



GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI



MÜKELLEF



GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI



MÜKELLEF



HÜVİYET İBRAZİ

213 Sayılı VUK 136. Madde;

Vergi incelemesi yapanlar, yanlarında memuriyet sıfatlarını ve inceleme yetkisini gösteren fotoğraflı resmi bir vesika bulundururlar ve gittikleri yerde işe başlamadan evvel bu vesikayı ilgililere gösterirler.

Mükelleflerin, vergi incelemesi için gelen görevlilerden kim olduklarını ve yetkilerini gösteren bir belge veya kimlik göstermelerini istemeleri hakkı.



İNCELEMeye TABİ OLANLAR

213 Sayılı VUK 137. Madde;

İncelemeye Tabi Olanlar;

Bu kanuna veya diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzelkişiler vergi incelemelerine tabidirler.



İNCELEME ZAMANI

213 Sayılı VUK 138. Madde;

Vergi incelemesinin ne zaman yapılacağıının evvelden haber verilmesi mecburi değildir.

İnceleme, neticesi alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir.

Evvelce inceleme yapılmış veya matrahın re'sen takdir edilmiş olması yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarihyatın ikmaline mani değildir.



İNCELEME

- ❖ **Vergi inceleme elemanından, incelemenin konusunun, hangi vergi bakımından ve hangi hesap dönemlerine ilişkin olarak yapıldığının belirtilmesini istemek.**
- ❖ **Zor durum nedeniyle defter ve belgelerin istenen sürede ibrazı olanaklı değilse, ek süre verilmesini istemek.**
- ❖ **Mükellefin işyerinde yapılan vergi incelemesinin çalışma saatleri içinde yapılmasını istemek.
(Tutanak düzenlenmesi ve inceleme ile ilgili emniyet tedbirlerinin alınması bu hükmün dışındadır.
Ancak bu tedbirler ilgili yerdeki işleri sekteye uğratmayacak şekilde alınır.)**



İNCELEME

- **Vergi incelemesinin her safhasında inceleme süreci hakkında inceleme elemanından bilgi almak.**
- **Fiili envanter sırasında yapılan ve vergi incelemesi yapan tarafından onaylanan giderlerin kendisine ödenmesini istemek.**
- **Vergi incelemesine yetkili olanlarca el konulmuş olan ve onların denetim ve gözetimi altında bulunan defter, belge ve diğer vesikalar ile eşyalar üzerinde inceleme yapmak, bunlardan örnekler almak, kayıtlar çıkarmak.**



İNCELEME

- **Nezinde arama yapılması sırasında, Sulh Yargıcınca verilen arama kararının gösterilmesini istemek.**
- **İhbara dayanan aramalarda, ihbarda belirtilen hususların mevcut olmadığına ortaya çıkması halinde ihbarda bulunanı öğrenmek.**
- **Yapılan aramalar sonucunda defter ve belgelere el konulmuş olması süresi gelen vergi beyannamelerinin verilmesi görevini ortadan kaldırmadığından, beyanname düzenlemek için gerekli bilgileri her zaman alabilmek.**



İNCELEME

- Vergi incelemeleri ile ilgili görüşmelere, **defter ve kayıtlarla ilgili olan yetkili SM, SMMM ve YMM'lerin kendisiyle birlikte katılmasını sağlamak** ya da kendisini temsilen yetkili bir temsilcisini göndermek.
(Mükellefi temsilen gelen kişilerin yasal olarak yetkilendirilmiş **olmaları ve temsil belgesinin görüşmeler başlamadan önce inceleme elemanına verilmesi gerekir.**)
- **İnceleme sırasında gerekli görülen hallerde tutulan tutanaklara inceleme ile ilgili her türlü itiraz, şerh ve görüşlerinin yazılmasını istemek.**



İNCELEME

- ❖ **Vergi incelemesi sırasında alıkonulan veya aramada ele geçirilen defter, belge ve diğer eşyalara ilişkin olarak tespit edilen kanuna aykırı olay ve hesaplar ile ilgili olarak düzenlenecek tutanağı imzalamamak.**
(Mükellef veya temsilcisinin bu tutanakları imzalamamaları durumunda alıkonulan ya da aramada ele geçirilen defter, belge ve eşyalar, aramanın konusu ile ilgili vergi ve cezalar kesinleşinceye kadar mükellefe geri verilmez ve İdarece muhafaza edilir. Mükellef veya temsilcisi bunları, suç delili olmamaları şartıyla, tutanağı imzalayarak her zaman geri alma hakkına sahiptir.)
- ❖ **Arama sonucunda el konulan defter ve belgelerin muhafaza altında olması sebebiyle zamanında yapılamayan kayıtları, defterlerin geri verilmesinden sonra 1 aydan az olmamak üzere verilecek uygun bir süre içinde yapabilmek.**



İNCELEME

- ❖ **Arama sonucunda muhafaza altına alınmış** olan defter ve belgeler geri verilmeye kadar, tüm işlemleri tasdik ettirilecek yeni **defterlere kaydetmek ve defterler geri verilince bu kayıtları geri verilen defterlere aktarabilmek.**
- ❖ **İncelemenin sona ermesinden sonra, kendisine inceleme yapıldığına dair bir yazı verilmesini istemek.**
- ❖ **Vergi incelemesi sırasında veya sonrasında vergi mahremiyetinin ihlal edildiğinin belirlenmesi halinde şikayette bulunabilmek.**



İNCELEMENİN YAPILACAĞI YER

213 Sayılı VUK 139. Madde;

Vergi incelemeleri, esas itibarıyla incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılır. İş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkansız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılabilir.

Bu takdirde incelemeye tabi olanın lüzumlu defter ve vesikalarını daireye getirmesi kendisinden yazılı olarak istenilir.

İncelemenin dairede yapılması halinde istenilen defter veya vesikaları belli edilen zamanda mazeretsiz olarak getirmeyenler, bunları ibraz etmemiş sayılırlar. Haklı bir mazeret gösterenlere, defter ve vesikalarını daireye getirmesi için münasip bir mühlet verilir.



İNCELEMEDE UYULACAK ESASLAR

213 Sayılı VUK 140. Madde;

1. İncelemeye tabi olana, bunun mevzuunu işe başlamadan evvel açık olarak izah edilir.
2. Vergi incelemesine başlanıldığı hususunu bir tutanağa bağlayarak bir örneğini nezdinde vergi incelemesi yapılabana verilir. Ayrıca, tutanağın bir örneğini bağılı olduğu birime, diğere örneğini de ilgili vergi dairesine gönderilir.
3. Nezdinde inceleme yapılanın muvafakati olmadıkça resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapamazlar veya buna devam edilemez. (Tutanak düzenlenmesi ve inceleme ile ilgili emniyet tedbirlerinin alınması bu hükmün dışındadır. Ancak bu gibi tedbirler, incelemelerin, yapıldığı yerdeki faaliyeti sekteye uğratmayacak şekilde yapılır.)



İNCELEMEDE UYULACAK ESASLAR

213 Sayılı VUK 140. Madde;

4. İnceleme bitince, bunun yapıldığını gösteren bir vesika nezdinde inceleme yapılabana verilir.
5. Vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenlenemez.
6. İncelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde ise en fazla altı ay içinde incelemeleri bitirmeleri esastır.

Bu süreler içinde incelemenin bitirilememesi halinde ek süre talep edilebilir. Bu talep vergi incelemesine yetkili olanların bağılı olduğu birim tarafından değerlendirilir ve altı ayı geçmemek üzere ek süre verilebilir.

Bu durumda, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağılı olduğu birim tarafından incelemenin bitirilememe nedenleri yazılı olarak nezdinde inceleme yapılabana bildirilir.



İNCELEMEDE UYULACAK ESASLAR

Vergi Müfettişleri ile Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, işleme konulmak üzere ilgili vergi dairesine tevdi edilmeden önce, meslekte on yılını tamamlamış en az üç Vergi Müfettişinden oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir.

135 inci madde ile vergi incelemesi yapmaya yetkili kılınan diğer memurlar tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, Gelir İdaresi Başkanlığı merkez ve taşra birimlerinde oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından değerlendirilir.



İNCELEME TUTANAKLARI

213 Sayılı VUK 141. Madde;

İnceleme esnasında lüzum görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları ayrıca tutanaklar ile tespit ve tevsik olunabilir. İlgililerin itiraz ve mülahazaları varsa bunlar da tutanağa geçirilir. Bu suretle düzenlenen tutanakların birer nüshasının mükellefe veya nezdinde inceleme yapılan kimseye bırakılması mecburidir.

İlgililer tutanakları imzalamaktan çekindikleri takdirde tutanakta bahis konusu edilen olaylar ve hesap durumlarını ihtiva eden defter veya vesikalar, nezdinde inceleme yapılandan rızasına bakılmaksızın alınır ve inceleme neticesinde tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar kesinleşinceye kadar geri verilmez. İlgililer her zaman bu tutanakları imzalayarak defter ve vesikaları geri alabilirler. Ancak bu defterlerin suç delili olmaması şarttır.



VERGİ BEYANNAMELERİNİN İMZALANMASI VE YMM TASDİK RAPORLARI

213 Sayılı VUK Mükerrer 227 Madde;

Maliye Bakanlığı:

1. Vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış SM, SMMM veya YMM'ler tarafından da imzalanması mecburiyetini getirmeye, bu mecburiyeti beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulamaya,
2. Vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasını Maliye Bakanlığınca belirlenen şartlara uygun olarak yeminli malî müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz edilmesi şartına bağlamaya,
3. Vergi kanunları kapsamındaki yeminli mali müşavirlik tasdik işlemlerini elektronik ortamda gerçekleştirmeye ve tasdike konu işlemleri mükellef grupları, faaliyet ve tasdik konuları itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye ve uygulamaya,

Bu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

Yukarıdaki fıkra hükümlerine göre beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyanına bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar.



YOKLAMA

213 Sayılı VUK 127. Madde;

Yoklamadan maksat, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddî olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir. Yoklamaya yetkili memurlar, ayrıca vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili olarak:

- ❖ **Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenmiş usuller dahilinde özel yetki verilmiş olmak kaydıyla günlük hâsılatı tespit etmek,**
- ❖ **3100 Sayılı Kanunun kapsamına girip ödeme kaydedici cihaz kullanmak mecburiyetinde olanların bu mecburiyete uyup uymadıklarını, bu cihazları belli edilmiş esaslara göre kullanıp kullanmadıklarını ve günlük hâsılatı tespit etmek,**



YOKLAMA

- ❖ **Günü gününe kayıt yapılması zorunlu defterlerin iş yerlerinde bulundurulup bulundurulmadığını, tasdikli olup olmadığını usulüne göre kayıt yapıp yapılmadığını, vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi icap eden belgelerin usulüne göre düzenlenip düzenlenmediği ile kullanılıp kullanılmadığını, faturasız mal bulunup bulunmadığını, levha asma veya kullanma mecburiyetine uyulup uyulmadığını tespit etmek, kanunî defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almak,**
- ❖ **Nakil vasıtalarını, Maliye ve Gümrük Bakanlığının belirleyeceği özel işaretle durdurmak ve taşıtta bulundurulması icap eden taşıt pulu, yolcu listesi, fatura veya sevk irsaliyesi, yolcu bileti ile taşıma irsaliyelerinin muhtevası ile taşınan yolcu ve malların miktar ve mahiyetlerini ölçmek, tartmak, saymak suretiyle tespit etmek,**
- ❖ **Taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıtta bulunmaması halinde bu belgelerin ibrazına kadar nakil vasıtalarını trafikten alıkoymak, taşınan malın sahibi belli değilse tespitine kadar malı bekletmek ve muhafaza altına almak, Yetkisini haizdirler.**



ARAMA YAPILABİLECEK HALLER

213 Sayılı VUK 142. Madde;

İhbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir. Aramanın yapılabilmesi için:

- 1. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum göstermesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi;**
- 2. Sulh yargıcının istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi; şarttır.**

İrtibatları sebebiyle muhtelif şahıslar nezdinde ve mahallerde yapılmasına lüzum gösterilen aramalardan birine karar vermeye yetkili olan sulh yargıcı bunlardan diğer sulh yargıçlarının selahiyetine dahil bulunanlar hakkında da karar vermeye yetkilidir.

İhbar üzerine yapılan aramada ihbar sabit olmazsa nezdinde arama yapılan kimse muhbirin adının bildirilmesini isteyebilir, bu takdirde, vergi dairesi muhbirin ismini bildirmeye mecburdur.



ARAMADA BULUNAN DEFTER VE VESİKALAR

213 Sayılı VUK 143. Madde;

Aramada bulunan ve incelenmesine lüzum görülen defter ve vesikalar müfredatlı olarak bir tutanakla tesbit olunur. Vesikaların dosya ve dosya içinde sayı itibarıyla tespit olunması müfredatlı tespit demektir.

Arama yapıldığı sırada zaman müsaadesizliği ve sair sebeplerle bu tutanağın tanzimi mümkün olmazsa, bulunan ve incelenmesine lüzum görülen defter ve vesikalar, mükellef nezdinde emin bir yere konur veya kablarda daireye nakledilir. Bu defter ve vesikaların konulduğu yerlerin veya kablaların aramayı yapan tarafından mühürlenmesi ve mümkün olan ahvalde mükellefin mühürünün de vaz'ı şarttır. Bilahare, mükellefin huzuriyle kablarda ve yerler açılarak müfredatlı tutanaklar tanzim olunur. Mühürleme ve mühürün fekki halleri de birer tutanakla tespit edilir ve müfredatlı tutanağın bir nüshası da defter ve vesikaların sahibine veya adamına verilir. Bu işler:

- Mükellefin, aramada hazır bulunmakta veya mühür vaz'ından imtina hallerinde aramada hazır bulunanlar marifetiyle;
- Mükellefin, mühürün fekki veya tutanağın tanzimi sırasında hazır bulunmaktan imtina hallerinde de aramayı yapan tarafından iki memurla birlikte; tamamlanır.

Aramada bulunup mükellef nezdinde emin bir yere konulmuş veya kablarda daireye nakledilmiş olan ve incelenmesine lüzum görülen defter ve vesikalar, arama kararında açıkça yazılmamış olsa bile, inceleme yapanın çalıştığı yere sevk veya celp edilebilir. Yukarıdaki hükümlere göre alınan defter ve vesikaların iyi saklanması şarttır. Bunların iyi saklanmamasından doğacak zararı idare tazmine mecburdur.



ARAMALI İNCELEMEDE USUL

213 Sayılı VUK 144. Madde;

Arama yapılan hallerde inceleme çabukça ve her işten önce yapılır. İnceleme sırasında vergi ile ilgisi olmayan şahsi ve özel mektup ve diğer evrak makbuz karşılığında sahiplerine geri verilir.

Mükellef, ilgili memurun huzuriyle, bu defterler ve vesikalar üzerinde incelemeler yapmaya ve bunlardan suret ve kayıtlar çıkarmaya yetkilidir.

Defter ve vesikaların muhafaza altına alınmış olması, süresi gelen vergi beyannamelerinin verilmesi ödevini kaldırmaz. Mükellef beyannamesini tanzim için gerekli bilgileri defter ve vesikalardan yukarıdaki fıkra hükmü dairesinde çıkarabilir. Mükellefin bu husustaki yazılı isteği yetkililerce derhal yerine getirilir. Şu kadar ki, defter ve vesikaların muhafaza altına alındığı tarihten vergi beyannamesinin verileceği tarihe kadar olan süre bir aydan az ise beyanname verme süresi kendiliğinden bir ay uzar ve ek süre bu müddetin sonundan başlar.

(13'üncü maddenin 1-3'üncü fıkraları ile 17'nci madde hükümleri saklıdır.)



ARAMALI İNCELEMENİN BİTMESİ

213 Sayılı VUK 145. Madde;

Arama neticesinde alınan defter ve vesikalar üzerindeki incelemeler en geç üç ay içinde bitirilerek sahibine bir tutanakla geri verilir.

İncelemelerin haklı sebeplere binaen üç ay içinde bitirilmesine imkan olmayan hallerde sulh yargıcının vereceği karar üzerine bu süre uzatılabilir.

Defter ve vesikaların incelenmesi sırasında kanuna aykırı görülen olaylar ve hesap durumları tutanakla tespit olunur. Mükellef bu tutanakları imzadan çekindiği takdirde, bahis mevzu olayları ve hesap durumlarını ihtiva eden defter veya vesikalar aramanın mevzuu ile ilgili vergi ve cezalar kesinleşinceye kadar kendisine geri verilmez.

İlgililer tutanaklara diledikleri itiraz ve mülahazaları kaydedebilirler.

İlgililer bu tutanakları her zaman imzalayarak defter ve vesikalarını geri alabilirler. Ancak, bu defter ve vesikaların suç delili teşkil etmemesi şarttır.



ARAMADA KAYITLARIN YENİDEN İŞLENMESİ

213 Sayılı VUK 146. Madde;

Arama neticesinde bulunan defter ve vesikaların muhafaza altına alınması sebebiyle 219'uncu madde gereğince yapılamıyan kayıtlar defterlerin geri verilmesinden sonra idare ile mükellef arasında kararlaştırılan münasip bir süre içinde ikmal edilir. Bu süre bir aydan az olamaz.

Mükellef dilerse defterlerinin muhafaza altına alındığında işlemlerini yeniden tasdik ettireceği defterlere kayıt ve iadesi halinde iade edilen defterlere intikal ettirebilir.



İHBAR İKRAMİYESİ

- ❖ **1905 sayılı Kanun ile muhbirlerle ikramiye hakkı tanınmıştır.**
- ❖ **3568 Sayılı Kanunun, Meslek Sırları Başlıklı 43. Maddesiyle, Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ile Yeminli Mali Müşavirler ve bunların yanlarında çalışanlar, işleri dolayısıyla öğrendikleri bilgi ve sırları ifşa edemezler, çeşitli kanunlarla muhbirlerle tanınan hak ve menfaatlerden faydalanamazlar.**



ÖZELGE

Mükelleflerin **İzahat Talebi: 213 Sayılı Kanun 413. Madde;**

- ❖ Mükellefler, Gelir İdaresi Başkanlığından veya bu hususta yetkili kıldığı makamlardan, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında yazı ile izahat isteyebilir.
- ❖ Gelir İdaresi Başkanlığı, kendisinden istenecek izahatı özelge ile cevaplandırabileceği gibi, aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere sirküler de yayımlayabilir. Sirküler ve özelgeler, Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde, Gelir İdaresi Başkanı veya tevkil edeceği bir başkan yardımcısının başkanlığında en az üç daire başkanından müteşekkil bir komisyon marifetiyle oluşturulur. Söz konusu komisyonda oluşturulmuş sirküler veya özelgeler ile konu, kapsam ve ilgili olduğu mevzuat bakımından tamamen aynı mahiyeti taşıyan bir hususta izahat talebinde bulunulması halinde, komisyon tarafından oluşturulan sirküler veya özelgelere uygun olmak şartıyla Gelir İdaresi Başkanlığı taşra teşkilatı tarafından da özelgeler verilebilir. Sirküler ve vergi mahremiyetine ilişkin hükümler gözönünde bulundurulmak şartıyla özelgeler, Gelir İdaresi Başkanlığınca internet ortamında yayımlanır. Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca çıkarılan yönetmelikle belirlenir.



213 ve 3568 SAYILI KANUNLARDA SORUMLULUK

UYGUNLUK - DOĞRULUK

213 sayılı VUK ile beyannameleri imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensupları;

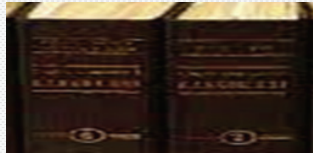
İmzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere «uygun olmamasından» dolayı ortaya çıkan vergi ziyasına bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır.

Ayrıca YMM'lerin, 3568 sayılı Kanun ile tasdik ve tasdikten doğan «doğruluk sorumlulukları» bulunmaktadır.



3568 SAYILI SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK KANUNU

213 SAYILI VERGİ USUL KANUNU



SORUMLULUK



DİSİPLİN SORUMLULUĞU

- ❑ 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, (48, 49 ve 50. Maddeleri)
- ❑ Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Disiplin Yönetmeliği,



MALİ SORUMLULUK

- ❑ 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, (12. Madde)
- ❑ 213 sayılı Vergi Usul Kanununun Mükerrer 227. Maddesi,





TASDİK VE TASDİKİTEN DOĞAN SORUMLULUK

DOĞRULUK SORUMLULUĞU

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 12. maddesi;

- Yeminli mali müşavirler, gerçek ve tüzelkişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin malî tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelediğini tasdik ederler.
- Kanunları gereğince, kamu kurum ve kuruluşlarına verilen tasdik edilmiş mali tablolar, kamu idaresinin yetkili memurlarınca, tasdik kapsamı ölçüsünde incelenmiş bir belge olarak kabul edilir.
- Yeminli malî müşavirler yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar. Yeminli malî müşavirler yaptıkları tasdik kapsamını düzenleyecekleri raporda açıkça belirtirler.

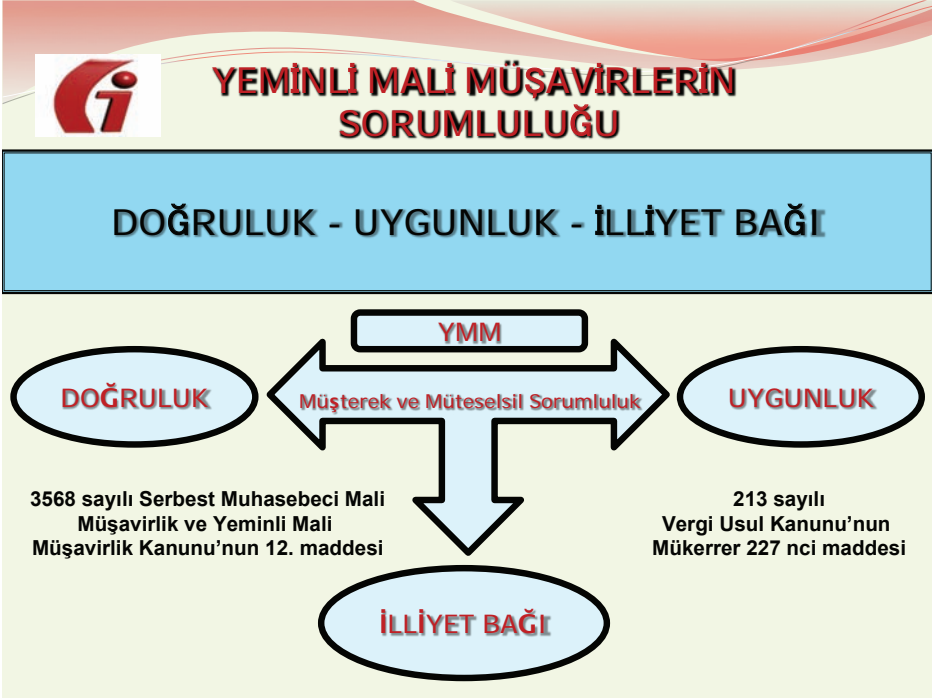


TASDİK VE TASDİKİTEN DOĞAN SORUMLULUK

DOĞRULUK SORUMLULUĞU

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 12. maddesi (6552 sayılı Kanunla eklenen);

- ❖ Yeminli mali müşavirlerin tasdikten doğan mali sorumlulukları ile disiplin sorumlulukları ayrı ayrı müstakil bir rapor ile tespit edilir. Bu kapsamda yeminli mali müşavir hakkında sorumluluk raporu yazılabilmesi için yeminli mali müşavirin yazılı savunması istenir.
- ❖ Savunma isteme yazısının tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde savunma yapılmaması durumunda ilgili yeminli mali müşavir savunma hakkından vazgeçmiş sayılır.
- ❖ Bu Kanun hükümlerine göre meslek icra edenlerin vergi kanunları ve diğer kanunlardaki sorumlulukları saklıdır.



SM, SMMM VE YMM'LERİN GENEL ANLAMDA SORUMLULUKLARININ KAPSAMI

Meslek mensupları, mükellef tarafından kendilerine ibraz edilen belgelerin, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile genel muhasebe kurallarına uygun ve doğru bir şekilde kanuni defterler ile mali tablolar arasındaki ilişkiyi sorumludurlar.

Meslek mensupları, bilerek kullandıkları veya harici araştırmayı gerektirmeden sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu anlaşılabilen belgelerden sorumludurlar.

Miktar veya tutar itibariyle işletmenin faaliyet konusu veya iş hacmiyle mütenasip olmayan belgeler ile ticari örf ve teamüle uygun olmayan belgeler, meslek mensuplarının sorumluluğu kapsamındadır.

Meslek mensupları, beyannamelerini imzaladıkları mükelleflerce ibraz edilen belgelerde yer alan bilgilerin kanuni defterlere ve defterlerdeki bilgilerin mali tablolara uygunluğunun yanı sıra, beyannamelere eklenen temel mali tablolarda yer alan ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine göre belirlenen Dönem Kâr/Zararı'nın doğruluğundan da sorumludurlar.



SONUÇ

Meslek mensupları, vergi idaresi ile mükellef arasında denge unsuru olmalarının yanı sıra, eğitim ve tecrübeleriyle işletmelere ekonomik anlamda yön vermekte, vergi denetimi konusunda da sisteme önemli katkılar sunmaktadırlar.

Ülkemizde, mükellef ve meslek mensuplarının haklarının, genel hukuk kuralları da göz önünde bulundurularak, her yönüyle daha da iyileştirilmesi ve gözetilmesiyle birlikte;

- ❖ Vergilendirmenin, adalet, doğruluk ve eşitlik yönü güçlenmektedir.
- ❖ Vergiye gönüllü uyum, olumlu bir şekilde artmaktadır.
- ❖ Vergi gelirleri daha da artmaktadır.
- ❖ Vergi kayıp ve kaçığı azalmaktadır.
- ❖ Vergi ihtilafları azalmaktadır.
- ❖ Güven duygusu güçlenmektedir.
- ❖ Haksız rekabet önlenmektedir.
- ❖ Kayıtlı ekonomi olumlu bir şekilde etkilenmektedir.



TEŞEKKÜR EDERİM
..... 2015



Mustafa AKPINAR
Gelir İdaresi Grup Başkanı

Telefon : 0.312.415 3884
E-mail : makpinar@gelirler.gov.tr
Web : http://www.gib.gov.tr

VERGİ İNCELEMELERİNDE MÜKELLEF VE MESLEK MENSUPLARININ HAKLARI

Mücahit ŞİRİN

Vergi Denetim Kurulu İstanbul Küçük ve Orta Ölçekli Grup Başkanı

GİRİŞ

Günümüzde çağdaş vergi sistemleri beyan esasına dayanmaktadır. Bir ülkede uygulanan vergi politikasının olumlu sonuç vermesi, beyanların doğruluğuna ve vergilerin eksiksiz ödenmesine bağlıdır. Mükelleflerin beyanname ile vergilerini bildirmesi esasına dayanan beyan sisteminde, yapılan beyanların doğruluğunun incelenmesi gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Beyan sisteminde ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlayan sağlayan idari fonksiyon ise vergi denetimidir.

Vergi denetiminde, mükellef ile idarenin karşılıklı ilişkilerinin normal bir şekilde devam edebilmesi için denetime kimlerin yetkili olduğunun, bunların yetki ve sorumluluklarının neler olduğu ile denetime kimlerin tabi olduğu ve bunların hak ve ödevlerinin açık olarak belirlenmesi gerekir.

1. VERGİ DENETİMİ

Vergi denetimi; vergi yasaları ile vergiye tabi tutulan mükellef ve işlemlerin tam olarak kavranabilmesine ve vergi idaresi ile mükelleflerin mevcut vergi sisteminde yer alan ilke ve kurallara uygun davranıp davranmadıklarının belirlenebilmesine yönelik olan ve vergi idaresi tarafından yapılan işlemlerin tümü olarak tanımlanabilir.¹

Yukarıdaki tanıma göre; vergi denetimi, mükellefler ve idarenin vergi yasalarının çizdiği sınırlar içinde davranmasını sağlayarak, vergi adaleti içerisinde potansiyel vergi kaynaklarının tamamının vergilendirilmesi işlevlerine sahiptir.

Vergi denetimi, ekonomi denetim düzeninin belirli bir parçasıdır ve işletmelerde dönem karlarının olduğundan daha düşük gösterilmesini önlemeye çalışır. Vergi denetiminin esas amacı, mükelleflerin yürürlükte olan mali mevzuata uyup

1 Maliye Hesap Uzmanları Derneği; Denetim İlke ve Esasları, Yıldız Ofset, İstanbul, 1999, s. 47.

uymadıklarının örnekleme yoluyla denetlemek, denetlenmeyenlerde de her an denetlenebilecekleri olasılığını yaratarak caydırıcı bir etki yapmaktır.²

Vergi denetiminin nedenleri ise:

- a) Vergi kaçırılmasının önlenmesi,
- b) Mali nedenler (Ek gelir sağlanması),
- c) Sosyal nedenler (Gelir dağılımında adaletin sağlanması),
- d) Vergi bilincinin geliştirilmesi (Mükelleflerin gönüllü olarak doğru beyanda bulunmasını sağlamak),
- e) Hukuki nedenler (Yürürlüğe giren bir verginin gereği gibi uygulanması devletin gücünü saygınlığını temsil eder. Başka bir neden olmasa dahi vergi kanununun hiçbir kuşkuyla yer bırakmayacak şekilde uygulanması için denetim gereklidir).

Şeklinde sıralanabilir.³

Vergi denetiminin mükellefleri etkilemesi açısından vergi incelemesi öncelikli bir yere sahiptir. Vergi denetiminin en önemli aracı olan vergi incelemesi, mükellefin ödediği verginin defter, kayıt ve belgeler ile gerekli görüldüğü taktirde yapılacak muhasebe dışı envanter ve araştırmalardan elde edilecek bulgulara uygunluğunun incelenerek, doğruluğunun saptanması ve sağlanması olarak tanımlanabilir.⁴

Yukarıdaki tanımda da belirtildiği gibi, vergi incelemesinin amacı, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır.

2. VERGİ İNCELEMESİNE TABİ OLANLAR VE VERGİ İNCELEMESİ YAPMAYA YETKİLİLER

2.1. Vergi İncelemesine Tabi Olanlar

Türk vergi sisteminde vergi incelemesi VUK md. 134-141 arasında yer alan hükümlere göre yapılmaktadır. VUK md. 137'de, vergi incelemesine tabi olanlar açıklanmıştır. Buna göre; VUK ya da diğer kanunlara göre, defter ve belge düzenine uymak, defter ve belgeleri saklamak ve istenildiğinde göstermek zorunluluğunda olan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemesine tabidirler.⁵

Bu durumda, vergi incelemesine tabi olanlar gerçek ve tüzel kişilerdir. Başka bir ifadeyle, vergi mükellefi ya da vergi sorumlusu olan kişilerdir. Ancak, bir gerçek ve tüzel kişinin vergi incelemesine tabi olabilmesi için, aynı zamanda defter ve hesap tutmak, belge saklamak ve ibraz etmek zorunluluğunun da olması gerekir.

2 Maliye Hesap Uzmanları Derneği; Denetim İlke ve Esasları, II. Cilt, Acar Matbaacılık, İstanbul, 1996, s. 16.

3 Altar Ömer Arpacı; Vergi Denetimi Üzerine, http://www.alomaliye.com/altar_omer_vergi_denetimi_uzerine.htm, Erişim: 09.11.2005

4 Maliye Hesap Uzmanları Derneği; Denetim İlke ve Esasları, I. Cilt, Acar Matbaacılık, İstanbul, 1996, s. 100.

5 Mehmet Tuncer, "Vergi İncelemelerinde Mükellef ve İdarenin Görev, Yetki, Sorumluluk ve Hakları-2", Maliye Postası-Sayı 171, s. 24

Defter tutmakla birlikte, sadece bunları saklamak ve bunları ibraz etmek zorunda olan mükellefler ya da vergi sorumluları da, vergi incelemesine tabidirler. Ayrıca, faaliyetleri verginin konusuna girmekle birlikte çeşitli nedenlerle vergiden istisna olanlar da, vergi incelemesine alınabilirler. Çünkü bu kişiler zaman içerisinde vergilemeden uzak tutan koşulları ihlal etmiş olabilirler.⁶ Defter ve hesap tutmak, kanıtlayıcı belgeleri saklamak ve istenildiğinde göstermek zorunluluğunda olan bu mükelleflerin büyük bir kısmı; ticari kuruluşlar, zirai kuruluşlar ve serbest meslek erbaplarından oluşmaktadır.

VUK md. 172' de ise defter tutmak zorunda olan gerçek ve tüzel kişiler sayılmıştır. Bunlar;

- Ticaret ve sanat erbabı,
- Ticaret şirketleri,
- İktisadi kamu müesseseleri,
- Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler,
- Serbest meslek erbabı,
- Çiftçilerdir.

Yukarıdaki maddede sayılan mükelleflerin ortak özelliği, faaliyetlerinde “devamlılık” unsurunun varlığıdır.⁷

2.2. Vergi İncelemesi Yapmaya Yetkililer

Vergi incelemesi 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 134. Maddesi gereğince, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla yapılmaktadır. İnceleme esnasında incelemeye yetkili olanlar tarafından gerek görüldüğü takdirde işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların tetkiki yapılabilir.

Vergi incelemesi VUK'un 135. Maddesi gereğince Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılabilir. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar da vergi incelemesi yetkisine haizdirler. Mevcut durumda Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak kurulmuş olan Vergi Denetim Kurulu bünyesinde örgütlenmiş olup, belirlenen dört grupta işbölümüne dayalı olarak vergi incelemelerinin büyük çoğunluğunu yapmaktadırlar.

Vergi Denetim Kurulu 2011 yılında 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname⁸

6 Şükrü Kızılot, Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1995, s. 1264

7 Azmi Demirci, Zihni Kartal; Vergi İncelemesi ve Kapsamı, Vergi Dünyası, Sayı: 211, Mart 1999, s. 47.

8 646 sayılı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname 10.07.2011 gün ve 27990 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

ile kurulmuştur. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı doğrudan Bakana bağlı olarak Başkan, Başkan Yardımcıları, Grup Başkanlıkları ve Vergi Müfettişlerinden (Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı) oluşur. Kurulun görevini yerine getirebilmesi adına uzmanlaşma ve işbölümünün sağlanması amacıyla uygun görülen yerlerde grup başkanlıkları kurulabilir. Bu amaçla Vergi Denetim Kurulu bünyesinde kurulan grup başkanlıkları şu şekildedir:

- A) Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı,
- B) Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı,
- C) Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı,
- Ç) Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı'ndan oluşmaktadır.

3. VERGİ İNCELEME SÜRECİNDE MÜKELLEFİN HAKLARI

Mükellef hakları ve hukuku esas olarak 1215 Magna Carta ile başlar. İnsanların Magna Carta'ya ulaşma süreçleri kolay olmamıştır. Anglosakson coğrafyasında yaşayan insanlar, canlarını ve kanlarını vererek Magna Carta ile sağlanan hakları elde etmişlerdir. Onun için, haktır ve kutsaldır. Çünkü bedeli canla ve kanla ödenmiştir. İşte, vergi mükellefi olan yurttaşların hak ve hukukunun başlangıcı bu nedenle Magna Carta olarak bilinmektedir.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasaları vergi konusunu özel bir madde ile düzenlemiştir. Bu madde, hem Devletin vergi alma hukukunun dayanağını, hem de yurttaşın Devlete vergi vermesi hukukunun dayanağını oluşturmaktadır. Madde, mükellefler bakımından hem yükümlülükleri (ödevleri), hem de hakları (vergi verme karşılığı elde edeceklerini) hükme bağlamaktadır. Ayrıca, vergi salarken ve alırken Devletin uyması gereken ilkeleri düzenlemektedir.

Vergi incelemesi sürecinde mükellefin haklarını şu şekilde sıralayabiliriz:

3.1. Vergi inceleme Elemanının Kimliğini Görme Hakkı

Vergi Usul Kanun 136. maddesine göre, vergi incelemesine yetkili olanların mükellef hakkında incelemeye başlamadan önce, yanlarında bulundukları memuriyet sıfatlarını ve incelemeye yetkili olduklarını gösteren fotoğraflı resmi bir kimliği incelemeye aldıkları mükellefe veya yetkililerine göstermeleri gerekir.

Buna göre, hakkında inceleme yapılacak olan mükellefin, inceleme elemanından memuriyet sıfatını ve incelemeye yetkili olduğunu gösteren kimlik veya yazıyı görmeden inceleme yapılmasına izin vermeme hakkı vardır.

3.2. İncelemenin Konusunu ve Kapsamını Öğrenme Hakkı

Vergi Usul Kanunu'nun 140/1'inci maddesine göre, vergi inceleme elemanlarının incelemeye başlamadan önce mükellefe incelemenin konusunu açık olarak izah etmeleri gerekmektedir.

Bu nedenle nezdinde inceleme yapılmak istenen mükellef, vergi incelemesine başlandığını gösteren «İnceleme başlama tutanağı» düzenlenmeden önce incelemenin konusunu ve kapsamını (tam veya sınırlı inceleme olup olmadığını) incelemeye yetkili olanlardan öğrenme hakları bulunmaktadır.

3.3. İncelenmeye Başlama Tutanağı Düzenlenmesini İsteme Hakkı

Mükellef nezdinde vergi incelemesi yapacak olan vergi müfettişinin, vergi incelemesine başladığı hususunu bir tutanağa bağlaması ve bir örneğini mükellefe vermesi gerekmektedir.

İncelemeye başlama tutanağının düzenlenmesi, incelemelerin süreye bağlanmış olması nedeniyle önem arz etmektedir. Çünkü vergi incelemelerinin belirlenen süre (Ek süre dahil) içinde bitirilmesi gerekmektedir.

Bu nedenle mükellefin, vergi müfettişinden incelemeye başlama tutanağı düzenlenmesini ve bir örneğinin kendisine verilmesini isteme hakkı bulunmaktadır.

3.4. İncelemenin Mükellefin İşyerinde Yapılmasını İsteme Hakkı

Vergi Usul Kanunu'nun 139/1'inci maddesine göre, vergi incelemesi esas itibarıyla incelenen mükellefin işyerinde yapılır. Temel kural budur. İnceleme ancak zaruri hallerde veya mükellefin istemesi halinde inceleme elemanının görevli olduğu dairede yapılabilir.

Nitekim, bu konuda Danıştay'ın vermiş olduğu bir çok kararda, işyerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmiş olması gibi zorunlu sebepler nedeniyle incelemenin işyeri dışında yapılması gerektiği durumlar dışında veya yükümlü istemedikçe incelemenin işyerinde yapılmasının esas olduğu, buna uyulmadan yapılan incelemede, tarh edilen vergi ve cezaları kaldırmıştır. Aksi yönde verilen kararları bozmuştur.

İlgili Danıştay kararı: Danıştay 4. Daire 29.4.2010 tarihli ve E:2009/5837, K:201Q/2349 sayılı karar.

Vergi mahkemesince, inceleme elemanı tarafından davacıya gönderilen defter ve belge isteme yazısında, işyerinin müsait olması durumunda ve incelemenin işyerinde yapılmasının istenmesi halinde, bu hususun bildirilmesine ilişkin bir ihtarın bulunmadığı, ayrıca incelemenin inceleme elemanının bürosunda yapılmasını gerektirecek şekilde VUK'nun 139. maddesindeki hususların varlığına ilişkin bir tespit de yapılmadığı gerekçeleriyle defter ve belgeleri istenen ve inceleme elemanına ibraz etmeyen mükellef hakkında tarhiyat yapılması uygun görülerek tarhiyatın kaldırılmasına karar verilmiştir.

Danıştay, ibrazı istenen defter ve belgelerin, VUK'nun 256. maddesi uyarınca ibrazı zorunlu olup, verilen sürede ibraz edilmemesi ve mükellefin incelemenin işyerinde yapılması için inceleme elemanından bir talepte bulunmadığından, defter ve belgelerin inceleme elemanınca usule uygun istenmediğinden söz edilemeye-

ceği bu nedenle işin esasına girmeden tarhiyat kaldıran vergi mahkemesi kararı bozulmuştur.»

3.5. Zorunlu Sebepler Nedeniyle Vergi İncelemesinin Dairede Yapılmasını İsteme Hakkı

Vergi Usul Kanununun 139. maddesine göre, mükelleflerin vergi incelemesinin, vergi müfettişinin çalışma adresinde yapılmasını isteme hakkı bulunmaktadır.

Bu durumda, vergi müfettişinin, mükellefe yazı yazarak inceleme kapsamında olan defter ve belgelerini daireye getirmesi mükelleften istenmesi gerekir.

3.6. Teslim Edilecek Defter ve Belgeler İçin Teslim Tutanağı Düzenlenmesini İsteme Hakkı

Vergi İncelemesinde Uyulması Gereken Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik hükümlerine göre, mükellefin işyerinde değil de dairede yapılacak incelemelerde, mükelleften yazılı olarak istenen defter ve belgelerin alınması sırasında veya yazıya gerek kalmadan mükellefin kendiliğinden defter ve belgelerini daireye getirmiş olduğu durumda, teslim edilen defter ve belgelerin tutanağa bağlanması gerekmektedir. Tutanak düzenleme yükümlülüğü vergi inceleme elemanına aittir.

Buna göre, mükellefler defter ve belgelerini inceleme elemanına teslim ederken bir tutanak düzenlenmesini isteme hakkına sahiptirler. Vergi müfettişi bu talebi olumsuz karşılayıp tutanak düzenlemez ise mükellef defter ve belgelerini teslim etmeme hakkına sahiptir.

Tutanak, defter ve belgelerin herhangi bir sebeple kaybolması halinde, gerek mükellef gerekse inceleme elemanı açısından izah edici belge olması açısından önemlidir.

3.7. Defter ve Belgelerini İbraz Etmek İçin Ek Süre İsteme Hakkı

Mükellefler, Vergi Usul Kanununda belirtilen zor durum hallerinden birinin varlığı halinde defter ve belgelerini istenen sürede ibraz edemeyecek durumda ise, ek süre verilmesini isteme hakkına sahiptir.

3.8. Mükellef İnceleme İle İlgili Hak ve Yükümlülüklerini İdareden Öğrenme Hakkına Sahiptir

Vergi İncelemesinde Uyulması Gereken Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelikte, inceleme başlama tutanağında, mükellefin inceleme ile ilgili hak ve yükümlülüklerine ilişkin bilgilerin yer alması gerektiği belirtilmiştir.

Bu nedenle incelemeye başlama tutanağında, mükellefin inceleme ile ilgili hak ve yükümlülükleri konusunda bilgilendirildiği hususu da belirtilecektir.

3.9. İncelemenin Her Safhasında Bilgi Alabilme Hakkı

Mükellefler, Vergi Usul Kanununa göre yapılan vergi incelemesi esnasında, incelemenin her safhasında, inceleme ile ilgili olarak bilgi alma hakkına sahiptir.

3.10. İşyerinde Yapılan İncelemelerde Resmi Çalışma Saatleri Dışında İnceleme Yapılmamasını İsteme Hakkı

İncelemenin mükellefin işyerinde yapıldığı durumlarda, mükellefin, vergi incelemesini yapmakta olanlara resmi çalışma saatleri dışında incelemeye izin vermemeye hakkı bulunmaktadır.

Ancak, vergi inceleme elemanı tarafından inceleme ile ilgili emniyet tedbirlerinin alınması ve buna ilişkin tutanak düzenlenmesi halinde, mükellef izin vermese dahi, mükellefin faaliyetlerini aksatmayacak tedbirleri alarak resmi çalışma saatleri dışında da incelemeye devam edebilecektir.

3.11. İncelemenin İşyerinin Faaliyetini Engellememesini İsteme Hakkı

Mükelleflerin vergi incelemesi devam ederken ticari faaliyetinin engellenmesini isteme hakkı mevcuttur.

3.12. İhtiyati Haciz Sebebine İtiraz Edebilme Hakkı

İnceleme esnasında, 6183 sayılı AATUHK'nun 15. maddesi gereğince haklarında ihtiyati haciz tatbik olunan mükellefler, haczin tatbiki, gıyapta yapılan hacizlerde ise haczin tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içerisinde ihtiyati haciz sebeplerine itiraz edebilirler.

3.13. Fiili Envanter Yapılması Durumunda Giderlerin Kendisine Ödenmesini İsteme Hakkı

Vergi incelemesi esnasında VUK'un 134. maddesi gereğince, fiili envanter yapılmasının gerektirdiği durumlarda, incelemeyi yapan tarafından tasdik edilmek şartıyla giderler Hazine tarafından mükellefe ödenir.

3.14. İnceleme Sırasında Düzenlenen Tutanaklardan Bir Nüsha Alma Hakkı

Vergi inceleme elemanı, incelemeye başlama tutanağı düzenleme mecburiyeti ile birlikte kendisinin lüzum görmesi halinde, vergilendirme ile ilgili olayları ve hesap durumlarını tutanak düzenlemek suretiyle tespit ve tevsik edebilir. Mükellefin bu tutanakların düzenlenmesini istememesi tutanakların düzenlenmesine engel değildir. Mükellefin tutanak düzenlettirmeme hakkı bulunmamaktadır.

Gerek incelemeye başlama tutanağı gerekse inceleme safhasında düzenlenen tutanakların, nezdinde inceleme yapılan mükellefe bir nüshasının verilmesi zorunludur.

3.15. Mükellefin Açıkladığı ve İtiraz Ettiği Hususların Tutanakta Yer Almasını İsteme Hakkı

Vergi Usul Kanununa göre, vergi inceleme elemanı, inceleme sırasında, mükellefin itiraz ettiği hususları ve düşüncelerini tutanağa geçirmek zorundadır. Mükellef veya yetkililerinin tutanağa geçirilmesini istedikleri hususlar ve düşünceler, açık ve somut verilere dayanmak zorundadır.

İncelemede mükellef aleyhine bir husus ortaya çıktığında vergi inceleme elemanı bu hususu tutanağa bağlamaktadır. Ancak bazı durumlarda inceleme sırasında mükellef lehine olan bir husus ortaya çıkabilmektedir. Bu durumda mükellef lehine olan düzeltmenin yapılabilmesi için lehine ortaya çıkan hususun tutanağa bağlanmasını vergi inceleme elemanından isteme hakkına sahiptir.

Öte yandan mükellefin, “Düzenlenen bu tutanaktaki hiç bir tespit ve açıklamaya katılmıyorum” şeklinde ifade edilen genel bir itirazına tutanakta yer verilemez.

Ancak tutanağı ihtirazı kayıt konulmadan imzalayan mükellef, tutanaktaki her şeyi kabul ettiği, bu durumda kendi beyanına itiraz hakkının kaybolacağı düşüncesine kapılmaktadır. Mükellefin bu çekincesini ortadan kaldırmak için inceleme elemanının düzenlediği tutanakta «Tutanakta defter ve belgelerden tespit edilen hususların, defter kayıt ve belgelere beyanı olarak tespit edilen hususların mükellef beyanına aynen uygun olduğu, ancak bu maddi tespitlerin gerektirdiği hukuki sonuçlara itiraz hakkının mahfuz olduğu «şeklinde bir ifadeye yer verilmesi bu kuşkuyu ortadan kaldıracaktır.

3.16. Tutanağı İmzalamama Hakkı

Mükellef, inceleme sırasında düzenlenen tutanakları imzalamama hakkına sahiptir. Mükellefin tutanağı imzalamaması, tutanağı geçersiz hale getirmemektedir. Nitekim Danıştay 3. Dairesi vermiş olduğu 11.4.1989 tarihli ve E:1988/2277, K.1989/1068 sayılı kararında bu hususu teyit etmiştir.

Ancak bu durumda, tutanakta yer verilen olaylar ve hesap durumlarını gösteren defter ve belgeler, inceleme elemanınca mükellefin rızasına bakılmaksızın alınacak ve inceleme sonucunda tarh edilen vergi ve kesilen cezalar kesinleşinceye kadar kendisine verilmeyecektir.

Mükellefler, isterlerse bu tutanakları imzalayarak defter ve belgelerini geri alabileceklerdir. Ancak defter ve belgelerin suç delili olması durumunda mükellef tutanağı imzalarsa da inceleme elemanı defterleri ve belgeleri geri vermeyecektir.

3.17. İncelemede Vergi Mahremiyetine Uyulmasını Talep Hakkı

Vergi mahremiyeti, Vergi usul kanununun 5. maddesinde düzenlenmiş ve 362. maddesinde de bu mahremiyeti ihlal edenlerin Türk Ceza Kanununun 239. maddesine göre cezalandırılacağı belirtilmiştir.

Vergi Usul Kanunu ve İnceleme Yönetmeliğine göre, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların, görevden ayrılmış olsalar dahi, mükellefin ve mükellef ile ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin olarak öğrendikleri sırları ve gizli kalması gereken diğer hususları ifşa edemezler. Bu bilgileri kendilerinin veya üçüncü şahısların yararına kullanamazlar.

Bu nedenle, vergi mahremiyetine uyulması mükellefin en temel haklarından olup, buna uymayan kamu görevlileri hakkında mükellef şikâyetinde bulunabilecektir.

3.18. Vergi İnceleme Raporlarının Mevzuata Uygun Olmasını İsteme Hakkı

Vergi Usul Kanunu'nun 140/5'inci maddesine göre; vergi incelemesi yapanlar Vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemezler.

3.19. İncelemenin Sona Erdiğini Belirten Yazı veya Vergi İnceleme Tutanağı İsteme Hakkı

Vergi inceleme elemanı, incelemesini bitirdiğinde, mükellef nezdinde inceleme yapıldığını gösteren bir yazı mükellefe vermekle yükümlüdür.

Bu nedenle, nezdinde inceleme yapılan mükellefin, incelemenin tamamlanmasından sonra, inceleme elemanından incelemenin yapıldığını gösteren bir yazıyı isteme hakkına sahiptir. Aynı şekilde vergi incelemesi ile ilgili olarak tutulan Vergi İnceleme Tutanağının bir örneği istenebilir.

3.20. İnceleme Tamamlandıktan Sonra İbraz Edilen Defter ve Belgeleri Geri İsteme Hakkı

Mükellefin defter ve belgeleri, ilgili rapor değerlendirme komisyonunun rapora ilişkin nihai değerlendirmesinin incelemeyi yapana ileildiği tarihten itibaren bir tutanak ile iade edilir.

Ancak defter ve belgeler, ilgililer tutanakları imzalamaktan çekindikleri takdirde, inceleme neticesinde tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar kesinleşinceye kadar geri verilmez. Ayrıca, defter ve belgelerin suç delili olması durumunda da mükellefe geri verilmez.

3.21. İncelemenin Süresinde Tamamlanmamasının Nedenini Öğrenme Hakkı

İncelemelerin, mükellefin incelemeye başlama tutanağını imzaladığı tarihten itibaren tam incelemelerde bir yıl, sınırlı incelemelerde ise altı ay içinde tamamlanması gerekmektedir. İncelemenin bu süre içinde tamamlanmaması halinde, Vergi Usul Kanununun 140. maddesine göre, inceleme elemanına bağlı olduğu birim tarafından altı ay geçmeyecek şekilde ek süre verilebilmektedir.

Bu durumda İnceleme Yönetmeliğinin 23. maddesi gereğince, nezdinde inceleme yapılan mükellefe inceleme süresinin uzatılma nedenlerinin bildirilmesi gerekir. Mükellefe bu şekilde bir yazı gönderilmesi, incelemenin keyfi uzatılmadığı konusunda mükellefi bilgilendirmek, vatandaşlık duygusunu zedelememek açısından önemlidir.

3.22. İnceleme Kapsamının Değiştirilme Nedenini Öğrenme Hakkı

Vergi incelemeleri; tam inceleme ve sınırlı inceleme şeklinde yapılabilir. Vergi İnceleme Yönetmeliğine göre, vergi müfettişine inceleme görevini veren birim, tam veya sınırlı inceleme olarak yapmış olduğu görevlendirmeyi inceleme sırasında değiştirebilmektedir. Bu durumda, sınırlı inceleme olarak başlayan incelemenin, inceleme aşamasında tam incelemeye çevrilmesi halinde, vergi müfettişinin nezdinde inceleme yaptığı mükellefe bu durumu nedenleriyle bildirmesi gerekmektedir.

Buna göre, mükellefin, sınırlı incelemenin, tam incelemeye dönüştüğü durumda, mükellefin bunun nedenlerini öğrenme hakkı bulunmaktadır.

3.23. İncelemede Temel İlkelere Uyulmasını İsteme Hakkı

Vergi inceleme elemanlarının yapmış oldukları incelemelerde, bazı temel ilkelere uyma zorunlulukları bulunmaktadır. Bu nedenle mükellefin bu ilkelere uyulmasını isteme hakkı bulunmaktadır. Bu kurallar şunlardır:

- Mükellefin hak ve hukukunu gözetmek,
- Kanunların uygulanmasında kamunun hukukunu gözetmek,
- Mükellefe ve yetkililerine nazik, ölçülü ve saygılı davranmak,
- Mesleğin gerektirdiği itibar ve güvene layık davranışta bulunmak,
- Yasa, adalet ve dürüstlük ilkelerine uygun davranmak, tarafsız olmak,
- İnceleme sırasında mükellef lehine bulduğu sonuçları kullanarak mükellef lehine gerekli düzeltmelerin yapılmasını sağlamak,
- Görev ve yetkilerini kendisi, yakınları ve üçüncü kişiler yararına kullanmamak.

3.24. İnceleme Sırasında Müşavir ve/veya Avukat Bulundurma Hakkı

Mükellef vergi incelemeleri ile ilgili görüşmelere, defter ve kayıtlarla ilgili olan yetkili Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler veya avukatların kendisiyle birlikte katılmasını sağlamak ya da kendisini temsilen yetkili bir temsilcisini göndermek hakkına sahip bulunmaktadır. (Mükellefi temsilen gelen kişilerin yasal olarak yetkilendirilmiş olmaları ve temsil belgesinin görüşme başlamadan önce inceleme elemanına verilmesi gerekir.)

3.25. Vergi İnceleme Raporlarının Hukuka Uygun Yolla Tebliğini İsteme Hakkı

Vergi incelemeleri tamamlandığında gerek uzlaşma ile ilgili gerek ise uzlaşma istenmediği durumlarda ödeme emirleriyle ilgili olmak üzere mükellefe resmi tebliğatlar yapılır.

Mükellefin vergi incelemesi sonucu düzenlenen vergi inceleme raporlarını kendilerine V.U.K. hükümlerine uygun olarak tebliğ edilmesini isteme hakkına sahiptir.

İlgili Danıştay kararları:

Danıştay 3. Dairesinin E:2006/4527, K:2008/649 sayılı karar

“Tarhiyatın dayanağı olan vergi inceleme raporu tebliğ edilmeksizin, vergi ve ceza ihbarnamelerinin tebliği, Anayasamızda güvence altına alınan hak arama özgürlüğü ile bağdaşmayacağından, tarhiyatı kaldıran mahkeme kararı onanmıştır.”

Danıştay 9. Dairenin E:2008/3530, K:2009/3998 sayılı karar

“Şirketin ilgili yıl defter ve belgelerinin incelenmesi sonucu, bir kısım emtia alışlarını sahte fatura ile belgelendirdiği ve haksız yere KDV indiriminden yararlandığı tespit edildiğinden reddedilen dönem K.D.V. indirimleri nedeniyle cezalı KDV tarhiyat yapılmıştır. Ancak tarh edilen vergilere ilişkin ihbarnamelere, vergi inceleme raporları eklenmeden tebliğ edildiğinden, Danıştay kararlarına göre, tarhiyatın dayanağı inceleme raporunun ihbarnameye eklenmesinin ihbarnamenin hukuken geçerli olmasının ön koşulu olduğu, bu durumun esasa etkili ve ihbarnamayı hükümsüz kılacak nitelikte bir usul hatası olduğu kabul edildiğinden tarhiyatı kaldıran mahkeme karar onanmıştır. “

3.26. Arama Kararının Bir Örneğini İsteme Hakkı

Aramalı vergi incelemelerinde, inceleme elemanı kararı okur ve arama sürecine geçilir. Mükellefin Sulh Yargıcından alınmış bu kararın bir örneğini isteme ve bu karara karşı dava açma hakkı bulunmaktadır. Ayrıca aramalı inceleme tutanağında arama kararının bir örneğinin mükellefe verildiği maddesine de yer verilmelidir.

3.27. Aramada El Konulan Defter, Belgelerin Ayrıntılı Envanterini İsteme Ve Hard Disklerinin Yedeklemesinin Zararsız Şekilde Yapılmasını İsteme Hakkı

Arama süresince mükellefin bazı hakları kısıtlanmaktadır. Her ne kadar kontrol tamamen aramayı yapan vergi müfettişlerinde olsa da mükellefin bir takım talepleri olabilir.

Bunlardan birisi her alınan belge veya defterin ayrıntılı olarak tutanağa geçirilmesidir. Bir diğeri de bilgisayardan çekilecek bilgilerin teknik kişiler tarafından çekilmesini isteme hakkıdır. Zira mevcut kayıtlar ve datalar zarar görebilir. Aynı anda mükellefin teknik bir elemanın da orada olmasında ve alınan her CD'nin bir örneğinin kendisi içinde çıkarılmasını talep etmesinde fayda vardır.

3.28. Arama Çuvallarının Açılmasında Bulunma Hakkı

Tüm arama tamamlanıp, çuvallar ve koliler mühürlendikten sonra, mühürlü koli ve çuvallar inceleme elemanının çalıştığı daireye intikal ettirilir. Mükellefin çuvalların açılması aşamasında bulunma ve beraber açma hakkı bulunmaktadır.

Tüm bu belgeler numaralandırılırken mükellefin vergilendirmeyi ilgilendirmeyen belgeleri denetim elemanından isteme hakkı vardır. Mükellefin ofisinde özel notların, mektupların, harcamaların, kitap veya çalışmaların olması gayet doğaldır. Arama esnasında kilitli olan kasa dahil her bir yer aranacağı için bu arama esnasında alıkonulan ve arama çuvalına giren bu tür belgelerin incelemeyi ilgilendirmeyenlerini mükellefin isteme hakkı vardır.

3.29. Kayıtlarını Yeniden Tasdik Ettireceği Bir Deftere veya İade Edilen Defterine İşleme Hakkı

Mükellefler VUK'un 146. maddesi gereğince, defterlerinin muhafaza altına alınması durumunda işlemlerini yeniden tasdik ettireceği defterlere kayıt ettirebileceği gibi, iadesi halinde iade edilen defterlere de intikal ettirebilir.

3.30. Süresi Gelen Beyannamelerini Verebilmek İçin Muhafaza Altındaki Defter ve Belgelerini İsteme Hakkı

Aramalı incelmelerde yapılan aramalar sonucunda defter ve vesikaların muhafaza altına alınmış olması, süresi gelen vergi beyannamelerinin verilmesi ödevini kaldırmayacaktır. Bundan dolayı VUK'un 144. maddesi gereğince mükellefler inceleme elemanının gözetiminde, inceleme amacıyla el konulmuş defter ve vesikalar üzerinde incelemeler yapmaya, örnek almaya ve kayıtlar çıkarma yetkilidirler. Bu yöndeki mükellef talebinin yetkililerce derhal yerine getirilmesi gerekmektedir.

3.31. Hakkında Yapılan İhbarın Doğru Çıkması Sonucunda Muhbirin Adını İsteme Hakkı

Vergi Usul Kanunu'nun 142. maddesine göre; mükellef hakkında ihbar üzerine yapılan incelemelerde, ihbarda belirtilen hususların mevcut olmadığının ortaya çıkması halinde, hakkında ihbarda bulunanın adını idareden öğrenebilme hakkı vardır.

3.32. Mükellefin Rapor Değerlendirme Komisyonunca Dinlenmesi

Rapor Değerlendirme Komisyonları, gerekli gördüğü durumlarda ya da mükelleflerin talepleri üzerine vergi inceleme raporları hakkında mükellefi dinleyebilirler.

Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin Mükellef ve inceleme elemanının dinlenmesi başlıklı 14. Maddesinde; “Komisyonlar, gerekli gördüğü durumlarda ya da talepleri üzerine mükellefi veya inceleme elemanını dinleyebilir.” şeklinde düzenleme yapılmıştır.

Böylelikle mükelleflerin inceleme süreci boyunca haklı olduklarını düşünmelerine rağmen vergi inceleme elemanını/a ikna/izah edemedikleri konunun bir kez de Rapor Değerlendirme Komisyonuna izah edilmesi, yaşanması muhtemel bir yanlışlığın önüne idari aşamada geçilmesi sağlanmış olacaktır.⁹

3.33. Uzlaşma Hakkı

Mükellefler, ikmalen, res'en veya idarece tarh edilen vergilerle, bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının (359'uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen cezalar hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda, tarhiyat öncesi ya da tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunabilir. Mükellefler inceleme tutanağının tanzimi aşamasında bu haklarından yararlanmak istendiğini ifade edilebileceği gibi, incelemeyi yapan idareye yazılacak ayrı bir dilekçe ile de uzlaşma talep edilebilir.

3.34. Dava Açma Hakkı

Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler.

SONUÇ

Vergileme sürecinde vergi idaresi-mükellef ilişkileri sırasında mükelleflere tanınan haklar olarak ifade edilen mükellef hakları, 2000'lerden itibaren vergi idarelerinin yeniden yapılandırılması çalışmalarında mükellef odaklı yaklaşımın bir sonucu olarak gündeme gelmiştir. Nitekim vergi idarelerin yeniden yapılandırılması ve geliştirilmesi çalışmaları ile mükellef hakları arasında sıkı bir ilişki olduğu görülmektedir. Yasal ve idari düzenlemelerde mükelleflere tanınan hakları açıklamak ve duyurmak amacıyla çeşitli ülkeler bildirge veya imtiyazlar gibi araçlar kullanırken, bu hakları korumak için de farklı mekanizmalar geliştirmişlerdir.

Genel mükellef hakları, vergi idaresi - mükellef ilişkileri sırasında vergi kanunlarının işleyişi ve geçerliliği ile ilgili bütün mükelleflere tanınan yetkileri düzenlemektedir. Özel mükellef hakları ise, vergi kanunlarındaki özel durumlar, işlemler

9 İlyas ÖZTÜRK; Vergi İncelemelerinde Dinlenme Talebi; <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/ilyasozturk/001/> <http://06.09.2012>

ve uygulamalar sırasında bunlara maruz kalan mükelleflerin hangi usul kurallarını talep edebilecekleri hususunu düzenlemektedir. Genellikle çağdaş ülkelerdeki vergi idareleri bu hakları sistematik bir şekilde açıklamakta ve bunların kanunların güvencesi altında olduğunu mükelleflere duyurmaktadır.

Mükellef hak ve yükümlülükleri ile ilgili olarak Türkiye’de kamu yönetiminin özellikle Maliye Bakanlığının mükellefe ve vatandaşa bakış açısında önemli değişiklikler olmuştur. Bu kapsamda Maliye Bakanlığında etkinlik, verimlilik ve iş bölümü ilkeleri gözetilerek denetim birimleri birleştirilmiş, çalışan profili geliştirilmiş, personelin modern denetim ilkelerine uyumluluğu ve mükellef odaklı çalışma ilkeleri seminerleri verilmiş, kamu çalışanlarının uyması gereken etik ilkeleri belirlenmiş, mükellef hakları beyannamesi yayınlanmış, mükelleflerin ve personelin teknolojiyi kullanmak suretiyle iş ve işlemlerin hızlanması sağlanmıştır. Mükellef hak ve yükümlülükleriyle ilgili uygulamalardan kaynaklı sorunlar yaşanabilir olmakla birlikte gerek mükelleflerin hak ve yükümlülüklerinin gerekse de kamu personelinin uyması gereken etik ilkelerin daha net, açık, anlaşılabilir ifadelerle ortaya konulması ortaya çıkabilecek sorunlar için hızlı ve etkin çözüm mekanizmaları geliştirilmesi gerektiği düşünülmektedir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

* Adnan Gerçek, Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi, Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayını

* Altar Ömer Arpacı; Vergi Denetimi Üzerine, http://www.alomaliye.com/altar_omer_vergi_denetimi_uzerine.htm, Erişim: 09.11.2005

* Azmi Demirci, Zihni Kartal; Vergi İncelemesi ve Kapsamı, Vergi Dünyası, Sayı: 211, Mart 1999, s. 47.

* Erhan Gümüş, Vergi İncelemesinde Mükelleflerin Hak ve Ödevleri İle Vergi İnceleme Elemanlarının Hak ve Sorumlulukları, Mali Çözüm Yayınları, s 72

* Hayrullah Doğan-Yüksel Yavuz, Örneklerle Vergi İncelemeleri, Denetim Turkey Yayinevi, Haziran 2014

* İlyas ÖZTÜRK; Vergi İncelemelerinde Dinlenme Talebi; <http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/ilyasozturk/001/> <http://06.09.2012>

* Maliye Hesap Uzmanları Derneği; Denetim İlke ve Esasları, Yıldız Ofset, İstanbul, 1999, s. 47.

* Maliye Hesap Uzmanları Derneği; Denetim İlke ve Esasları, II. Cilt, Acar Matbaacılık, İstanbul, 1996, s. 16

* Maliye Hesap Uzmanları Derneği; Denetim İlke ve Esasları, I. Cilt, Acar Matbaacılık, İstanbul, 1996, s. 100.

* Mehmet Tuncer, "Vergi İncelemelerinde Mükellef ve İdarenin Görev, Yetki, Sorumluluk ve Hakları-2", Maliye Postası-Sayı 171, s 24

* Şükrü Kızılot, Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1995, s. 1264

* Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, Mükelleflerin Hak ve Ödevleri Bülteni

* 646 sayılı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname 10.07.2011 gün ve 27990 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

* 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

* 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun

VERGİ İHTİLAFLARININ İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜM YOLLARI

Doç.Dr. Hilmi ÜNSAL
Gazi Üniversitesi

GİRİŞ

Modern vergi sistemlerinde asıl vergi tarh yöntemi, beyana dayanan tarhiyattır. Yoğun ve karmaşık iktisadi ilişkilerin olduğu günümüz ekonomik sistemlerinde mükelleflerin vergi ödevlerini yerine getirme noktasında yeterli donanım ve bilgi birikimine sahip olmadıkları bir gerçektir. Öte yandan mükellefler her zaman iyi niyetle vergi ödevlerini yerine getirmek yerine kanunlara aykırı davranış biçimlerine girişebilmektedirler. Bu sebeple, vergi tarhiyatı için zaman zaman vergi idaresinin devreye girerek ikmalen, re'sen veya idarece tarhiyat yollarına başvurması kaçınılmaz hale gelmektedir.

İdarenin yapmış olduğu tarhiyat yöntemleriyle mükellefe bir vergi aslı ve ayrıca vergi cezaları yüklenmektedir. Mükellef ise tarh edilen bu vergi ve cezalara itiraz edebilmektedir. Bu sürecin bir sonucu olarak mükellef ile vergi idaresi arasında vergi ihtilafları(uyuşmazlıkları) ortaya çıkmaktadır.

Vergi uyuşmazlıklarının kolayca ve hızlıca çözümü vergilendirme işleminin gerçekleştirilmesi sürecinde hem mükellef hem de idare açısından birçok avantaj sağlamaktadır. En başta idare ile mükellef arasında bir güven ve uyumu tesis etmektedir. Hızlı ve kolay işleyen bir çözüm süreci, parasal kayıpları, zaman kayıplarını idarenin ve mükellefin iş yükünü azaltıcı bir fonksiyona sahiptir.

Türkiye'de vergi uyuşmazlıklarının çözümü için ikili bir aşama söz konusudur. Bu aşamalar idari aşama ve yargı aşamasıdır. İdari aşamada, mükellef uyuşmazlığı yargıya taşımaksızın vergi idaresiyle karşılıklı ilişki içerisinde çözüme kavuşturabilir. Böylece gereksiz yere yargıya başvurulmamış olur. Vergi uyuşmazlıklarının idari yolla çözümü Vergi Usul Kanunu'nun ilgili maddelerinde düzenleniş olup dört adettir. Bunlar, vergi hatalarının düzeltilmesi, uzlaşma, pişmanlık ve ıslah ve cezada indirim müesseseleridir.

Bu çalışmanın konusu, bahse konu müesseselerin incelenmesidir.

I-VERGİ HATALARININ DÜZELTİLMESİ

A-VERGİ HATASI KAVRAMI

Vergi hatalarının var olması halinde, mükellefin başvurabileceği çeşitli yollar vardır. Bu yolların başında hata düzeltme müessesesi gelmektedir. Vergi hataları ve hataların düzeltilmesine ilişkin hükümler Vergi Usul Kanunu'nun 116. maddeleri ile 124. maddeleri arasında düzenlenmiştir.

Hata düzeltme müessesini anlatabilmek için öncelikle vergi hatalarının neler olduğunun bilinmesi gerekmektedir. Vergi hatası VUK m.116'da; "Vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır", biçiminde tanımlanmıştır.

Madde metni incelendiğinde; vergi hatasının "hesap hataları" ve "vergilendirme hataları" biçiminde ikiye ayrıldığı anlaşılmaktadır.

1.Hesap Hataları (VUK m.117)

1. Matrah Hataları: Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekelif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır.

2. Vergi Miktarında Hatalar: Vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması birinci bentte yazılı vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır.

3. Verginin Mükerrer Olması: Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır.

2.Vergilendirme Hataları (VUK m.118)

1. Mükellefin şahsında hata: Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır.

2. Mükellefiyette hata: Açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır.

3. Mevzuda hata: Açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır.

4.Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata: Aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibarıyla eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır.

Vergi hataları yukarıda da belirtildiği gibi VUK'ta gayet açık ve net bir şekilde belirtilmiştir. Dolayısıyla bir hukuki uyumsuzluğun vergi hatası olup olmadığı-

nı anlayabilmek için bu hükümlere bakmak yeterlidir. Eğer yorum gerektirecek durumlar var ise veya uyuşmazlığın vergi hatası olup olmadığı konusunda bir kesinlik yok ise söz konusu uyuşmazlık vergi hatası olarak değerlendirilemez. Bu nedenle de uyuşmazlık hata düzeltme yoluyla düzeltilemez. Açık bir şekilde vergi hatası olduğu anlaşılamayan uyuşmazlıklar için hata düzeltme talebi yerine yargı yolunun tercih edilmesi mükellef açısından daha doğru bir yol olur.

B-VERGİ HATALARININ DÜZELTİLME SÜRECİ

1.Düzeltilme Talebi

Vergi hataları; İlgili memurun hatayı bulması veya görmesiyle, üst memurların yaptıkları incelemeler neticesinde hatanın görülmesiyle, teftiş sırasında, vergi incelenmesi sırasında veya mükellefin müracaatı ile ortaya çıkartılabilir(VUK m.119).

Eğer vergi hataları mükellef tarafından görülmüşse, hatanın düzeltilmesi için bizzat mükellefin başvurusu gereklidir. Düzeltilme talebi vergi dairesinden yazı ile istenebileceği gibi posta ile taahhütlü olarak da gönderilebilir(VUK m.122).

Vergi sorumluları da düzeltilme talebinde bulunabilmektedirler.

Düzeltilme talebi yapıldıktan sonra düzeltilme servisi düzeltilme talebini inceler, kendi mütalaasını da ekleyerek düzeltilme merciiine gönderir. Düzeltilme mercii talebi yerinde görürse, düzeltilmenin yapılmasını emreder; yerinde görmezse, durum düzeltilmeyi isteyen yazı ile tebliğ edilir(VUK m.123). Düzeltilme talebi reddedilenler, red kararının tebliğ tarihinden itibaren dava açma süresi içerisinde vergi mahkemesine dava açabilirler.

2.Düzeltilme Yetkisi

Vergi hatalarının düzeltilmesi konusunda yetkili mercii vergi dairesi müdürüdür(VUK m.120). Ancak VUK m.4'e göre kurulan Vergi Dairesi Başkanlıkları'nda düzeltilme yetkisi Vergi Dairesi Başkanı'na ait olup, başkan bu yetkisini ilgili grup müdürlerine ve/veya müdürlere devredebilir(VUK m.120/4).

Hata düzeltilmesi düzeltilme fişine dayanılarak yapılır. Hataların düzeltilmesiyle yeni vergi ve/veya ceza tarh edildiği için bu tarihyata "düzeltilme yoluyla tarihyat" denir. Düzeltilme ya mükellefin lehinedir veya idarenin lehinedir.

Düzeltilme idarenin lehine ise yani mükellef ödemesi gereken vergiden daha az bir vergi ödemişse, mükelleften eksik kısmın ödenmesi istenir. Burada mükelleften sadece vergi aslı talep edilir, vergi zıyaı ve gecikme faizi talep edilmez. Mükellef, düzeltilme yoluyla adına yapılan yeni tarihyata karşı, dava açma süresi içerisinde dava açabilir.

3.Re'sen Düzeltilme

İdarece tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hataları re'sen

düzeltilir(VUK m.121). Kendi aleyhlerine düzeltme yapılan kimseler, düzeltmeye karşı vergi mahkemesinde dava açma hakkına sahiptirler.

4. Vergi Hatalarının Düzeltmesinde Şikâyet Yolu

Düzeltilme talebinin dava açma süresi içerisinde yapılması gerektiği yukarıda belirtilmişti. Ancak hataların 5 yıllık zamanaşımı süresi içerisinde düzeltilmesi gerektiği de kanun hükmüdür. Bu sebeple dava açma süresi geçtikten sonra **mükelleflerin düzeltme talebinde** bulunma hakları ortadan kalkmamaktadır. Dava açma süresi geçse bile yetkili merciden düzeltme istemeleri mümkündür.

Vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunursa, uyuşmazlığın çözümü için yeni bir idari yol olarak “Şikâyet Yolu” gündeme gelmektedir(VUK m.124). Şikâyet yoluyla Maliye Bakanlığına müracaat edilmektedir. Ancak bu durum genel bütçeye ait vergiler için geçerlidir.

Şikâyet yoluyla, il özel idare vergileri hakkında valiliğe ve belediye vergileri hakkında belediye başkanlığına müracaat edilmesi gerekir.

Burada, dava açma süresi geçtikten sonra düzeltme talebinde bulunanların talepleri reddedilince doğrudan dava açmak mümkün müdür? sorusu akla gelmektedir. Bu biçimde açılan davalar vergi mahkemesince usul yönünden red edilmektedir. Zira idari merci tecavüzü söz konusu olmaktadır¹. Konuya ilişkin bir Danıştay Kararı'nda “....., vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yapılan vergi hatalarının düzeltilmesi istemlerinde, davaya konu olabilecek idari işlem, 213 sayılı Kanunun 124'üncü maddesi hükmü gereğince, düzeltme isteminin reddine ilişkin vergi dairesi işlemine karşı şikâyet yoluyla yapılacak başvuru sonucu, Maliye Bakanlığınca tesis edilecek ret işlemidir.

Bu durumda; vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra vergi dairesine yapılan düzeltme başvurusunun reddi üzerine şikâyet yoluyla Maliye Bakanlığına gidilmeden, anılan başvurunun reddine dair işlemin iptali istemiyle vergi dairesi husumetiyle açılan davaya ilişkin dosyanın, idari merci tecavüzü nedeniyle, Maliye Bakanlığına gönderilmesi gerekirken, işin esasına girilerek yazılı gerekçe ile tesis edilen mahkeme kararında hukuki isabet görülmemiştir.

Açıklanan nedenle, temyiz isteminin kabulüne, mahkeme kararının bozulmasına,.....oybirliği ile karar verildi.” İfadesi yer almaktadır.

Böyle bir durumda VUK m.124 hükmüne göre dava açmadan önce bir idari yol olan şikâyet yolunun kullanılması gerekmektedir.

C.FAZLA ALINAN VERGİNİN İADESİ

Yapılan bir vergi hatasının sonucunda eğer mükelleften fazla vergi alınmışsa

1 Danıştay 7. Daire Kararı, E.N: 2003/450, K.N.: 2004/2373

bu fazlalık düzeltilir(VUK m.120). Hataen tarh edilen bu fazlalık tahsil edilmişse, tahsil edilen fazla vergi iade edilir. Hataen tarh edilen fazla vergi tahsil edilmişse terkin edilir. Düzeltme fişinde, iade edilecek miktar, müracaat edilecek muhasebe ve müracaat süresi belirtilir ve bir nüshası mükellefe tebliğ edilir. Mükellef tebliğ tarihinden başlayarak bir yıl içinde parasını geri almak üzere müracaat etmezse hakkı düşer.

Hataen fazla tahsil edilen verginin iadesinde vergi idaresi faiz ödemek durumundadır. VUK m.112'ye göre, fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergiler, iade edilirken tecil faizi oranında faiz ödenerek iade edilmek durumundadır. Vergi hatası nedeniyle fazla alınan vergiler de "fazla ve yersiz" tahsil kapsamına girmektedir. Bu nedenle hataen fazla alınan verginin iadesinde, idarece tecil faizi oranında faiz ödenmesi gerekmektedir.

Burada önemli olan bir nokta faiz ödenmeye hangi tarih itibariyle başlanacağıdır. Aynı madde hükmüne göre başlangıç tarihi ile ilgili iki durum söz konusudur.

□ Birinci olarak fazla veya yersiz tahsilatın mükelleften kaynaklanması halinde düzeltmeye dair müracaat tarihinden düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için,

□ İkinci olarak fazla veya yersiz tahsilatın mükelleften kaynaklanmadığı diğer hallerde verginin tahsili tarihinden düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için,

aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz ödenmektedir.

D.DÜZELTME TALEBİ ÜZERİNE İDARENİN SÜKÛTU VEYA TALEBİN REDDİ

1.Süresi İçerisinde Düzeltme Talebinde Bulunulduğunda, Düzeltme Talebine Cevap Verilmezse

Süresi içerisinde düzeltme talebinde bulunulduğu halde idare düzeltme talebine cevap vermez ise başvuru sahibinin ne yapması gerektiği konusunda VUK'ta bir düzenleme yapılmamıştır. Vergilendirme işleminin bir idari işlem olduğundan hareketle bu durumda başvuru sahibi İYUK hükümlerine bakması gerekir. İYUK m.10'da **idari makamların sükûtu düzenlenmiştir**.

Madde 10/1'de "İlgililer, haklarında idari davaya konu olabilecek bir işlem veya eylemin yapılması için idari makamlara başvurabilirler" hükmü yer almaktadır. Düzeltme başvurusu bu hükme uyan bir başvurudur. Şimdi düzeltme başvurusu yapıldıktan sonra;

□ Altmış gün içinde bir cevap verilmezse istek reddedilmiş sayılır(İYUK m.10). İlgililer altmış günün bittiği tarihten itibaren 30 günlük dava açma süresi

İNİNDE, vergi mahkemelerine dava açabilirler².

□ Altmış günlük süre İNİNDE idarece verilen cevap kesin değilse ilgili bu cevabı, isteminin reddi sayarak dava açabileceği gibi, kesin cevabı da bekleyebilir. Bu takdirde dava açma süresi işlemeZ. Ancak, bekleme süresi **başvuru** tarihinden itibaren altı ayı geçemez. Dava açılmaması veya davanın süreden reddi hallerinde, altmış günlük sürenin bitmesinden sonra yetkili idari makamlarca cevap verilirse, cevabın tebliğinden itibaren **otuz gün İNİNDE dava açabilirler**.

2. Süresi İÇERİSİNDE DÜZELTME TALEBİNDE BULUNULDUğUNDA, DÜZELTME TALEBİ RED EDİLİRSE

Düzeltilme talep süresi İÇERİSİNDE düzeltilme talebi yapılır ancak düzeltilme talebi red edilirse mükellef ne yapacaktır? Düzeltilme talebinin red edilmesi bir idari işlemdir. Bu durumda yapılması gereken 30 günlük dava açma süresinden kalan sürede dava açılması biçimindedir³. Zira düzeltilme talebinde bulunulması dava açma süresini durdurmaktadır.

E. VERGİ HATALARININ DÜZELTİLMESİNDE ZAMANAŞIMI

Tarh(tahakkuk) zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları düzeltilemez(VUK m.126). Tahakkuk zamanaşımı VUK 114.maddede düzenlenmiş olup, vergi alacağına doğru tarihi izleyen takvim yılının başından itibaren 5 yıldır. Vergi hataları İÇİNSE hatanın vuku bulunduğu tarihi izleyen yılın başından başlayıp 5. Yılın sonuna kadar düzeltilme talebinde bulunulmaz İSE zamanaşımı süresi dolmuş olur.

Genel kural bu şekilde olmakla birlikte düzeltilme zamanaşımı süresine ilişkin bazı özel hükümler de mevcuttur. Şöyle ki aşığıdaki durumlarda zamanaşımı süresi;

a) Zamanaşımı süresinin son yılı İÇİNDE tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı;

b) İlan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği;

c) İhbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı Kanuna göre haczin yapıldığı; tarihten başlayarak bir yıldan aşığı olamaz(VUK m.126).

F.DÜZELTME İLE İLGİLİ ÖZELLİKLi DURUMLAR

1.Uzlaşma Sonucu Ortaya Çıkan Hatalar Var İse

Bir vergi uyuşmazlığı uzlaşma yoluyla çözüme kavuşturulmuş, ancak uzlaş-

2 **Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümlemesi**, Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No:92 Mayıs 2009, s.11

3 **Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümlemesi**, s.11

ma görüşmelerinde hatalı durum dikkate alınmamışsa, bu hatanın düzeltilmesi için düzeltme yoluna başvurulabilir⁴. Ancak uzlaşma görüşmelerinde hatalı durum göz önünde bulundurulmuş ve konuya ilişkin inceleme yapılarak karar verilmişse, düzeltme istenemez.

Öte yandan Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 2004 yılında vermiş olduğu bir Özelge'de tarhiyat öncesi uzlaşma yapıldıktan sonra kesinleşen ancak matrah hatası biçiminde ortaya çıkan bir vergi hatası, "kısmi vergi hatası" olarak kabul edilmiş ve düzeltmeye konu edilmemiştir⁵.

3.Ödeme Emri Belgesinde Hata Var İse

Ödeme emrinde yapılan vergi hatalarının düzeltilmesi tartışma konusu olan bir husustur. Bahse konu hataların VUK hükümlerine göre düzeltilip düzeltilmeyeceği ile ilgili farklı görüşler mevcuttur.

Bir görüşe göre ödeme emrindeki miktara ilişkin hatalar, **düzeltilmeye konu olabilir⁶.**

Bir başka görüşe göre ise ödeme emrindeki hatalar VUK hükümlerine göre "hata düzeltme" müessesesinin hükümlerine göre düzeltilemez⁷. **Ödeme emri 6183 sayılı Kanun'da** düzenlenmiştir. Hata düzeltme müessesesi ise VUK'ta düzenlenmiştir. Ödeme emrinde hata olması durumunda bu hatanın düzeltilmesi vergi usul hükümlerine göre değil, 6183 hükümlerine göre gerçekleştirilecektir. Sonuç itibarıyla ödeme emrinde hata olduğu takdirde 6183 hükümlerine göre "ödeme emrine itiraz" hükümleri çerçevesinde düzeltilecektir.

Ödeme emrindeki vergi hatalarına itiraz dava açma biçiminde de olabilir. Eğer dava açılmışsa dava dilekçesinde itiraz gerekçesi olarak "böyle bir borç yoktur" hükmü kullanılmalıdır⁸. Bu durumda ödeme emrindeki vergi hatası nedeniyle fazla istenen vergi "yok" hükmündedir.

4.Yargı Kararıyla Tarh Edilen Vergilerde Hata Var İse

Vergi mahkemesi, bölge idare mahkemesi ve Danıştay'dan geçmiş olan işlemlerde vergi hataları bulunduğu takdirde, bu hatalar, yargı kararları kesinleşmiş olsa bile, VUK hükümlerine göre düzeltilbilir (VUK m.125). Ancak düzeltmenin yapılabilmesi için hatalar hakkında anılan yargı mercileri tarafından bir karar verilmemiş olması gerekir.

4 Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün B.07.0.GEL.0.40/4001-115/17574 sayılı ve 20/04/2005 tarihli Özelgesi

5 Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün B.07.0.GEL.0.28/2880-5855/52886 Sayılı ve 09/11/2004 Tarihli Özelgesi

6 Düzeltme talebinin İYUK a göre düzeltmeye konu olabileceği, T.C. Danıştay 3. Daire E. N.: 2000/313 K.N.: 2000/4616 T. 20.12.2000

7 Hakan Ay, Mustafa Alparslan, "Kamu Alacaklarının Takibinde Yeni Tıp Ödeme Emrine Karşı Vergi Davası Açılması ve Yürütmenin Durdurulması Problemleri", *Vergi Dünyası*, Sayı 360, Ağustos 2011, s.168

8 Danıştay 3. Dairesinin 02.04.1997 tarih ve Esas No:1996/3207, Karar No:1997/1236,

Danıştay 9. Daire Kararı E.N.: 1995/3087, K.N.:1996/1404, T. 12.4.1996.

Danıştay VDD Kararı, E.N:2001/1, KN:2009/452, KT:23.10.2009

II-PİŞMANLIK VE ISLAH MÜESSESESİ

A-GENEL OLARAK PİŞMANLIK VE ISLAH

Pişmanlık ve ıslah müessesesi VUK m.371'de düzenlenmiştir. Vergi kaybına yol açacak kanuna aykırı bir fiili işleyen mükellefler, işlemiş oldukları bu fiilden dolayı pişmanlık duymaları halinde vergi dairesine başvurarak pişman olduklarını bildirirlerse alacakları cezaların bir kısmından kurtulmuş olurlar. Vergi hukukunda bu işleme pişmanlık ve ıslah müessesesi denir.

Pişmanlık ve ıslah müessesesi temelde vergi ziyayı cezaları için öngörülmüştür. Beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde pişmanlık ıslahıtan yararlanacaklardır ve bu kişilere vergi ziyayı cezası kesilmeyecektir.

Şartlarını yerine getirmeleri halinde kaçakçılık suçu işleyenlerle kaçakçılığa iştirak edenler de bu müesseseden yararlanabilmektedirler.

Ancak bu müesseseden yararlanmanın bazı şartları vardır.

B-PİŞMANLIK VE ISLAHDAN YARARLANMA ŞARTLARI

1.Bir Muhbir Tarafından İhbar Edilmeden Pişman Olma

Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından her hangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması gerekmektedir. Burada dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır. "Resmi makam" dan kasıt sadece vergi idaresi olmayıp herhangi bir resmi makamdır. Örneğin sahte fatura düzenleyen bir kişiyle ilgili olarak emniyete yapılan bir ihbar resmi makama başvuru sayılır ve pişmanlıktan yararlanmayı engeller.

Benzer şekilde herhangi bir resmi makamdan vergi dairesine gönderilen mükelleflerin vergi suçu işlediklerine dair yazılar da ihbar niteliğinde olabilmektedir. Bir Danıştay kararında "Emniyet Mali Şube Müdürlüğü tarafından yürütülmekte olan "devletten haksız katma değer vergisi iadesi almak" konulu tahkikata esas olmak üzere yükümlü şirketin bağlı bulunduğu vergi dairesine gönderilen yazı, bir ihbar olarak değerlendirilmiştir ve bu yazıdan sonra yapılan pişmanlık başvurusuyla pişmanlık hükümlerinden yararlanılamayacağı vurgulanmıştır⁹.

2.Mükellef Nezdinde Vergi İncelemesine Başlanmadan ve Taktire Sevken Önce Pişman Olma

Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde herhangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden önce verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması gerek-

9 Danıştay 11. Daire Kararı E.N: 1997/4417, K.N: 1999/896

tedir. Kaçakçılık suçlarında ise kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması gerekmektedir.

İncelemenin başlamasından kasıt; yetkili memur tarafından durumun vergi dairesine bildirilmesi, durumun tutanakla tespiti veya davet yazısının mükellefe tebliğ edilmesidir¹⁰. İnceleme elemanına inceleme görevinin gelmesi, hatta inceleme elemanın bilgi toplamaya başlaması incelemenin başladığı anlamına gelmemektedir¹¹.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun verdiği bir kararında mükellefin bağlı bulunduğu şirketler grubuyla ilgili vergi incelemesinin başlamış olması mükellef nezdinde incelemenin başlaması olarak kabul edilmiştir¹².

3. Hiç Verilmeyen veya Eksik Verilen Beyannamelerin Belli Bir Süre İçinde Verilmesi

Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak on beş gün içinde verilmesi gerekmektedir.

Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak on beş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi gerekmektedir.

4. Vergi Aslının ve Diğer Cezaların ve Pişmanlık Zammının Belli Bir Süre İçerisinde Ödenmesi

Pişmanlık müessesesi vergi zıyaı, kaçakçılık ve kaçakçılığa iştirak fiillerinin cezalarını ortadan kaldırmaktadır. Usulsüzlük cezalarını ise ortadan kaldırmaktadır. Bu nedenle mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin asılları, usulsüzlük cezaları ve bir de pişmanlık zammı haber verme tarihinden başlayarak on beş gün içinde ödenmek zorundadır. Pişmanlık zammı, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51. Maddesinde belirlenen gecikme zammı (aylık %1,40) oranında uygulanır.

Emlak vergisi mükellefleri pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanamazlar.

C-PIŞMANLIK VE ISLAHDA ÖZELLİKLİ DURUMLAR

1. Pişmanlık Ve Islah Yoluyla İhtirazı Kayıtlı Beyanname Verilmesi

Pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanmak isteyen mükellefin yararlanma şartlarından birisi hiç verilmemiş beyannamelerin başvuru tarihinden itibaren **15 gün içinde verilmesi idi. Normal şartlarda vergilendirmeye ilgili herhangi bir konuda tereddüt olduğu takdirde mükellef ihtirazı kayıtlı**

10 Hasan Hüseyin Bayraklı, *Vergi Suç Ve Kabahatleri, Celepler Matbaacılık, Afyonkarahisar 2008, s.185*

11 Halil İbrahim ÖZDEMİR, " Vergi İncelemesi Esnasında İncelenen Konu İle İlgili Olarak Beyanname Verilebilir Mi?", *Yaklaşım Dergisi*, Haziran/2005, Sayı:150, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=5525>

12 Danıştay Vergi Dava Daireleri Kararı E.N.: 2007/272 , K.N.: 2008/166.

beyanname verebilmekte idi. Acaba ihtirazı kayıtlı beyan pişmanlıkla verilen beyannameler için de geçerli midir? Bu sorunun cevabı konusunda idarenin ve yargının yaklaşımları farklıdır.

Konuyla ilgili olarak idare pişmanlıkla verilen beyannamelerde ihtirazı kaydı kabul etmeme eğilimindedir. Gerekçesi ise pişmanlıkla verilen beyannamelerde hiç bir şarta yer verilmeyeceği ve pişmanlıkla verilen beyannameler üzerinden tarh edilen vergilere karşı yargı yoluna başvurulamayacağıdır.

Yargının görüşü ise ihtirazı kayıtlı pişmanlık beyannamesinin verilebileceği yönündedir¹³. Gerekçesi ise İYUK 27/3'de ".....ihtirazı kayıtlı verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar tahsil işlemini durdurmaz....." hükmüdür. Konuya ilişkin Danıştay kararında pişmanlıkla verilen beyannameler üzerine ihtirazı kayıt konulmasının önünde yasal ve hukuki bir engel olmadığı vurgulanmıştır. Aynı Danıştay kararında sahte fatura şüphesine dayanılarak pişmanlıktan yararlanmak isteyen bir mükellefin ihtirazı kayıt düşmesinin mümkün olduğu vurgulanmıştır. Zira faturanın sahte mi gerçek mi olduğunun vergi idaresince tespiti zordur. Bu durumun ancak adli yargı mercilerince yapılacak inceleme sonucunda tespit edilebilmesi mümkündür.

2. Tapu Harçları İçin Pişmanlık İslah

Emlak alım satımlarında alım satım değeri gerçek değer yerine daha düşük bir değer olarak gösterilebilmektedir. Böyle bir durumda tapu harcı hem alıcı hem de satıcı için düşük değer üzerinden hesaplanmakta ve vergi zıyayı doğmaktadır. Bu cezadan kurtulmak için taraflar pişmanlık dilekçesi vererek ek beyanla vergi zıyayı cezasından kurtulabilirler.

3-Beyana Çağrı Mektupları Ve Pişmanlık Ve İslah

Vergi dairesinden mükellefe beyana çağrı mektubunun gönderilmesi, mükellef nezdinde incelemenin başladığı anlamına gelmemektedir. Bu sebeple pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanmayı engellemez(Vergi Dairesi İşlem Yön m.52/3).

4.Pişmanlık Ve İslahta Zarar Beyan Edilmesi Durumu

Pişmanlıkla verilen beyannamede zarar söz konusu olursa, pişmanlık talebinin kabul edilip edilmeyeceği tartışmalı bir durumdur. İdarenin görüşü, söz konusu beyanların kabul edilmeyeceği yönündedir.

238 No'lu VUK Genel Tebliği'ne göre pişmanlık talebiyle verilen beyannamede zarar beyanı veya mahsuplar gibi nedenlerle ödenecek verginin bulunmaması halinde, pişmanlık talebi kabul edilmeyecek ve bu beyannameler için de yalnızca birinci derece iki kat usulsüzlük cezası kesilecektir. Ancak, gerek görülmesi halinde, bu mükellefler nezdinde inceleme yaptırılabilir¹⁴.

13 Danıştay 3.Daire Kararı E.N: 1997/2273, KN.: 1998/1603

14 238 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, RG No:22218, RG T:02/03/1995

III-UZLAŞMA

Uzlaşma, ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilecek/tarh edilen vergi aslı ve vergi ziyayı cezası ile ilgili olarak mükellef ve vergi idaresinin temsilcilerinden oluşan bir komisyonda yaptıkları görüşmeler sonucunda ödenecek vergi aslı ve cezası konusunda anlaşmaya varmalarıdır. Bu yolla, vergi uyuşmazlığı yargıya taşınmaksızın çözüme kavuşturulmaktadır.

Uzlaşma, bizzat mükellef tarafından, vergi sorumlusu tarafından, kanuni temsilci tarafından ve noterden vekâlet alınmak şartıyla vekil tarafından istenebilir.

Uzlaşma talebi vergi ziyasına sebebiyet verilmesinin;

□ Kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten

□ 369. maddede yazılı yanılmadan kaynaklandığının

□ Bu Kanununun 116, 117 ve 118 inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu

□ Yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi gerekçelerinden birine dayandırılarak yapılır. İdare bu bölümde yer alan hükümler çerçevesinde mükellefler ile uzlaşabilir.

Uzlaşma müessesesi 1983 yılına kadar sadece tarhiyat sonrası uzlaşma biçiminde iken 1983 yılından itibaren tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesinin yürürlüğe girmesiyle beraber ikili bir yapıya bürünmüştür. Ancak mükellefler, bu uzlaşma türlerinden sadece birini isteyebilirler. Daha açık bir ifadeyle tarhiyat öncesi uzlaşma isteyen birisi, uzlaşsa da uzlaşmasa da tarhiyat sonrası uzlaşma isteyemez.

VUK'un 359. maddesinde yazılı kaçakçılık fiilleriyle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen vergi ve cezalar için uzlaşma istenemez.

Tarhiyat öncesi uzlaşma için uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri vergi ve ceza tutarlarına ilişkin bir sınırlama yok iken tarhiyat sonrası uzlaşma için komisyon türleri itibariyle sınırlamalar mevcuttur¹⁵.

A-TARHIYAT ÖNCESİ UZLAŞMA

Tarhiyat öncesi uzlaşma, vergi inceleme raporu tamamlandıktan sonra henüz vergi tarh edilmeden yapılan bir uzlaşmadır. Bu müessesesyle vergi inceleme aşamasında olan ve henüz inceleme süreci tamamlanmamış vergi ve cezalarda ortaya çıkabilecek uyuşmazlıkların çözümü amaçlanmaktadır.

Tarhiyat öncesi uzlaşma ile ilgili düzenlemeler, VUK ek m. 11'de ve Tarhiyat

15 Rızkullah Çetin, "Vergi Aslı Ve Cezalarına Karşı Yapılan Tarhiyat Öncesi Ve Sonrası Uzlaşmanın Özellikleri", **Mali Çözüm**, Eylül Ekim 2012, s., 212

Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinde yapılmıştır. Tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi vergi hukukuna 1983 yılında girmiştir.

Vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalar için tarhiyat öncesi uzlaşma istenebilir. VUK m.359'da yazılı fiillerle vergi zıyına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilecek cezalar tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilemez.

Uzlaşılan vergi miktarı üzerinden, verginin normal vade tarihinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için gecikme faizi hesaplanır.

1.Uzlaşma Talebi Ve Uzlaşma Görüşmeleri

Tarhiyat öncesi uzlaşmada, uzlaşmayı bizzat mükellef isteyebileceği gibi, idare de mükellefe uzlaşmaya davet yazısı gönderebilir. Vergi incelemesine muhatap olan mükellefler, incelemenin başlangıcından, inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içerisinde her zaman uzlaşma talebinde bulunabilirler (TÖUY m.9).

Mükellefe, uzlaşmaya davet yazısı gönderilerek, tarhiyat öncesi uzlaşma isteyip istemediği sorulur. Mükellef davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren en geç 15 gün içerisinde uzlaşma talebinde bulunabilir. Ancak incelemenin sonuçlandığı tarihte tarh zamanaşımının sona ermesine üç aydan az bir zaman kalması halinde mükellefe uzlaşma talebinde bulunup bulunmadığı sorulmaz ve uzlaşma talebinde bulunmaya davet edilmez. Bahse konu 15 günlük sürede mükellef cevap vermemişse uzlaşma istemediği kabul edilir.

Uzlaşma talep edilmişse, uzlaşma komisyonu oluşturulur ve uzlaşma günü belirlenir. Belirlenen uzlaşma gün ve saati, bir yazı ile uzlaşma gününden en az 15 gün önce mükellefe bildirilir(TÖY m.10). Mükellefin istemesi halinde 15 günlük süreye bağlı kalmaksızın daha önceki bir tarih uzlaşma günü olarak belirlenebilir(TÖUY m.10). Belirlenen günde uzlaşma görüşmeleri yapılır. Tarhiyat öncesi uzlaşma gerçekleşirse, uzlaşma tutanağı düzenlenir ve derhal ilgili vergi dairesine ulaştırılır(TÖUY m.19). Uzlaşılan vergi ve ceza artık kesinleşmiştir. Düzenlenen tutanak tahakkuk fişi yerine geçer. Geriye sadece verginin ödenmesi kalır.

2.Tarhiyat Öncesi Uzlaşmada Ödeme Zamanı

Uzlaşılan verginin ödenmesi, kanuni ödeme zamanının geçip geçmemesine göre değişir. Eğer uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların kanuni ödeme zamanlarından önce ilgiliye tebliğ edilmişse kanuni ödeme zamanlarında ödeme yapılır. Ancak ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra ilgiliye tebliğ edilmiş ise ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir.

3. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmada Uzlaşmanın Vaki Olmaması ve Temin Edilememesi

Uzlaşmanın temin edilememesi, mükellef veya vekilinin uzlaşma komisyonunun davetine icabet etmemesi, komisyona geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya tutanağı ihtirazı kayıtlı imzalamak istemesi halleridir (Uzlaşma Yönetmeliği m.10). Uzlaşmanın temin edilememesi halinde, aynı vergi için yenisinden uzlaşma talebinde bulunulamaz.

Uzlaşmanın vaki olmaması ise uzlaşma görüşmeleri yapıldığı halde uzlaşmamamasını ifade eder. Uzlaşma vaki olmamışsa geriye sadece mükellefe dava açma hakkı kalmaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşma temin edilemezse veya vaki olmaz ise tarhiyat sonrası uzlaşma istenemez.

B-TARHIYAT SONRASI UZLAŞMA

Uzlaşma müessesesi VUK m Ek 1 de düzenlenmiş olup, 19.2.1963 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Mükellef tarafından, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezaları için tarhiyat sonrası uzlaşma istenebilir.

Uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibarıyla bölünebildiği durumlarda uzlaşma sadece toplam matrah farkının bu bölüme isabet eden vergi kısmı için de yapılabilir. Bu durum kısmi uzlaşma olarak ifade edilir. Ancak uygulamada idare mükellefin kısmi uzlaşma talebine genellikle olumlu cevap vermemektedir¹⁶.

1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Talebi

Tarhiyat sonrası uzlaşma talebi vergi ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde yapılır.

Uzlaşma talebi öncelikle ön incelemeye tabi tutulur. Ön inceleme sonucunda¹⁷;

- Uzlaşma talebinin süresi içinde yapılmadığının tespiti,
- Talebin mükellef, vekili veya kanuni temsilcisi tarafından gerçekleştirilmediğinin tespiti durumunda talep reddedilir.
- Ön inceleme sırasında, uzlaşma talebinin komisyonun yetkisi dışında bulunduğu tespitinde; söz konusu uzlaşma talebi yetkili uzlaşma komisyonuna intikal ettirilir.

□ Uzlaşma talebinin şekil ve usul yönünden reddi halinde, henüz 30 günlük uzlaşma talebinde bulunma süresi geçmemiş ise red yazısının mükellefe

16 Cihangir Özkök, Kısmi Uzlaşma Niçin Yapılmıyor?, 5 Ağustos 2015, <http://www.alomaliye.com/2015/cihangir-ozkok-kismi-uzlasma-neden-yapilmiyor.htm>, Erişim:15.09.2015

17 Vergi Uyumsuzluklarının İdare İle Çözümünde Uzlaşma, Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No: 22, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı: Ekim 2007, s.19

tebliğ edilmiş olması koşuluyla mükellef, söz konusu aykırılığı gidererek ikinci bir başvuruda bulunabilir.

□ Mükellef red kararının kendisine tebliğ edildiği tarihte, dava açma süresi henüz sona ermemişse; uzlaşma talebini yenileyebileceği gibi uzlaşma talebinden vazgeçerek uzlaşma başvurusuna konu ettiği vergi ve vergi ziyai cezasına karşı yargı yoluna da başvurabilir.

□ Veya Vergi ziyai cezası için cezalarda indirim hakkından yararlanabilir.

2.Tarhiyat Sonrası Uzlaşmada Ödeme Zamanı

Uzlaşmanın vaki olması halinde, mükellefin uzlaşılan vergi ve cezaya karşı başvurabileceği başkaca bir yol kalmamaktadır. Vergi ve cezanın kanundaki ödeme süresi geçmemişse bu süre içerisinde ödemenin yapılması gerekmektedir. Kanundaki ödeme süresi geçmişse bu durumda ödeme bir aylık süre içerisinde yapılmak zorundadır.

Uzlaşılan vergi ile ilgili olarak ayrıca bir de gecikme faizi hesaplanması gerekmektedir. Gecikme faizi uzlaşılan tutar üzerinden, verginin normal vade tarihinden uzlaşma tutanağının düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için uygulanmaktadır. Uzlaşma aslında gecikme faizi açısından da avantaj sağlamaktadır. Zira dava açılması durumunda davanın kaybedilmesi halinde ödenecek gecikme faiziyle kıyaslandığında, uzlaşma durumunda ödenecek gecikme faizi bir miktar daha az olmaktadır¹⁸.

3.Uzlaşmanın Gerçekleşmemesi veya Temin Edilememesi

Tarhiyat sonrası uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz. Uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağa idarenin nihai teklifi yazılır. Mükellef dava açma süresinin sonuna kadar teklif edilen vergi ve cezayı kabul ettiğini yazılı olarak bildirirse bu takdirde uzlaşma sağlanmış sayılır.

Dava açma süresi için üç durum vardır. Birinci olarak uzlaşma tutanağı düzenlendiği tarihten itibaren 30 günlük dava açma süresinden kalan sürede dava açılır. İkinci olarak 30 günlük dava açma süresi 15 günden az kalmışsa dava açmak için 15 gün süre verilir. Tutanak 30 günlük dava açma süresinden sonra düzenlenmişse dava açmak için mükellefe 15 günlük süre verilir.

C. UZLAŞMADA ÖZELLİKLİ DURUMLAR

1.Uzlaşma ve Cezalarda İndirme

Yapılan tarhiyata karşı cezada indirim veya uzlaşma hükümlerinden sadece

18 A.Murat Yıldız, **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözüm Yolları**, Ağustos 2008, s.15, <http://www.yildizymm.com.tr/Files/Broadcasts/Documents/vergi-uyusmazliklari-nin-i.-07052014225711.pdf>, Erişim, 14.09.2015

birisinden yararlanılabilir. Uzlaşma talebinde bulunan mükellef, uzlaşma tutanağını imzalayınca kadar uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyan ederek adına salınan cezalar hakkında cezada indirim talebinde bulunabilir (UY m.14).

2.Vergi İncelemesine Bağlı Olmaksızın Kesilen Usulsüzlük Cezalarında Uzlaşma

Tarhiyat sonrası uzlaşma ise sadece vergi zıyayı ve usulsüzlük cezaları için söz konusu idi. Dolayısıyla usulsüzlük cezaları için tarhiyat sonrası uzlaşmadan yararlanmak mümkün değildir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma vergi aslı ve vergi zıyayı cezalarının yanında vergi incelemesine dayanılarak kesilen usulsüzlük cezaları için de söz konusudur. Burada önemli bir nokta usulsüzlük cezaları için tarhiyat öncesi uzlaşmanın ancak vergi incelemesine bağlı olarak kesilen cezalarla sınırlı olarak yapılabileceğidir.

Vergi incelemesi, vergi inceleme raporuna dayanılarak yapılan bir denetim yöntemidir. Bu durumda vergi inceleme raporunda tespiti yapılan ve rapora dayanılarak kesilen usulsüzlük cezaları için uzlaşma istenebilecektir. Örneğin inceleme raporu olmaksızın fatura düzenlememeden dolayı kesilen bir özel usulsüzlük cezası için uzlaşma talebi mümkün değildir. Benzer şekilde bilgi vermekten çekinme dolayısıyla kesilen özel usulsüzlük cezaları için de uzlaşma istenemeyecektir.

3. Vergi ve Cezaya Karşı Hem Dava Açılmış Hem de Uzlaşma Talep Edilmişse¹⁹

İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi ve ceza için uzlaşma talebinden önce dava açılmış olursa, uzlaşma sonuçlanıncaya kadar vergi mahkemesi davaya bakmaz. Mahkeme davaya bakmış ve karara bağlamış olursa karar geçersiz olur.

4.Kendiliğinden Verilen Beyannamelerden Dolayı Kesilecek Cezalarda Uzlaşma

VUK 344.madde vergi zıyayı ve cezasını düzenlemiştir. Bu madde hükmüne göre zamanı geçtiği halde kendiliğinden beyanname verenlere vergi zıyayı cezasının %50 oranında kesileceği belirtilmiştir. Acaba kesilen bu ceza için de tarhiyat sonrası uzlaşma talebi mümkün müdür? Burada beyana dayalı bir tarhiyat söz konusudur. Bu nedenle vergi aslı için uzlaşma istenilmesi söz konusu değildir. Ancak kesilen vergi zıyayı cezası için uzlaşma talep edilmesi mümkündür²⁰.

19 Ahmet Kavak, **İnceleme Sonucunda Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talep Edilmesi İle Vergi Ve Ceza İhbarnamesinin Tebliği Sonrasında Mükellefin Yapması Gerekenler**, Mali Çözüm, Mayıs-Haziran 2013, s.87

20 **280 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, R.G. No: 23899, Tarih :07/12/1999**

IV-CEZA İNDİRİMİ

Ceza indirim, Vergi Usul Kanunu'nun 376. Maddesinde düzenlenmiş bir müesseseye olup, vergi cezalarını kısmen sona erdiren bir idari çözüm yoludur. Bu müesseseyle, mükelleflere dava yoluna gitmemeleri karşılığında vergi cezalarından kısmen kurtulma hakkı sağlanmaktadır.

İkmalen, re'sen veya idarece tarhiyata muhatap olan mükellefler ve vergi sorumluları, ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren 30 günlük dava açma süresi içinde cezada indirim talebinde bulunabilirler.

Cezada indirim talebinde bulunurken vergi asıllarını ve indirim sonrası kalan cezaları vadesinde ödeyeceklerini veya teminat göstererek vadenin bitiminden itibaren 3 ay içinde ödeyeceklerini taahhüt etmeleri gerekir. Teminat gösterilmesi halinde uzayan süreden gecikme zammı alınmaz²¹.

Ceza indirimine konu olan vergi cezaları; vergi zıyaı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarıdır. İndirim şu şekilde yapılacaktır;

□ Vergi zıyaı cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri,

□ Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarının üçte biri, indirilir.

□ Kaçakçılık fiillerinde ceza indirim olmaz. Ancak kaçakçılık fiiline dayanılarak kesilen vergi zıyaı cezasında ceza indirim mümkündür.

Mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını yukarıda belirtilen süre içinde ödemez ise veya dava konusu yaparsa bu madde hükmünden yararlanamaz.

Mükellefler ve vergi sorumluları vergi aslına tabi olmaksızın kesilen usulsüzlük cezaları için de ceza indiriminden yararlanabilirler.

Mükellefler ve vergi sorumluları tarhiyat öncesi uzlaşmanın gerçekleşmesi durumunda cezada indirim talebinde bulunabilirler. Ancak tarhiyat sonrası uzlaşma gerçekleşmemişse, ayrıca bir de ceza indirim talebinde bulunamazlar.

Kısmi ceza indiriminden yararlanmak da mümkündür²². Ancak vergi aslına dava açıp vergi zıyaı için de indirim talebinde bulunulması mümkün değildir²³.

Tekerrür nedeniyle kesine vergi zıyaı ve usulsüzlük cezaları için de artırılmış değer üzerinden cezada indirimden yararlanılır²⁴.

21 Mehmet Ali Özyer, Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, 4.Baskı, Mart 2008, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, s.978

22 D. 13.D., 20.04.1981 gün ve E: 1980/2197, K: 1981/878 sayılı Karar; yine D.3.D. 19.02.1992 TARİH VE e:1990/2508, K:1992/674 sayılı Kararı

23 Yıldız, a.g.e., s.29

24 Kemal Akmaz, "Cezalarda İndirim Müessesesi", **E-Yaklaşım**, Kasım 2008, Sayı: 191, <http://frekansdenetim.com.tr/wp-content/uploads/CEZALARDA-%C4%B0ND%C4%B0R%C4%B0M-M%C3%9CESESESES%C4%B0.pdf>, Erişim, 14.09.2015

Ortaklıklarda ise ceza indirimi aşağıdaki biçimde olacaktır²⁵;

□ Sermaye şirketlerinde; kanuni temsilcinin talebiyle istenebilir.

□ Adi şirketlerde; KDV ve Gelir vergisi için farklı durumlar vardır. KDV'de KDV beyannamesi ortaklık adına verildiği için ceza ortaklık adına kesilmektedir. Bu sebeple ortaklık adına kesilen KDV'de vergi zıyayı için ortaklardan birisi ceza indirim talebinde bulunabilir. Gelir vergisinde ve tevkifatla ise her ortak kendi cezası için isteyebilir.

□ Komandit ve kolektif şirketlerde; Gelir vergisinin aslı ortaklar adına ceza ise şirket tüzel kişiliği adına kesildiği için her ortağın ayrı ayrı ceza indirim talebinde bulunması gerekir. Tarhiyatın muhatabının tüzel kişilik olduğu durumlarda ise indirim talebinin kanuni temsilci tarafından yapılması gerekmektedir.

□ Diğer tüzel kişilerde; kanuni temsilci ceza indirim talebinde bulunabilir.

SONUÇ

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde idare yollar ve yargısal yollar olmak üzere ikili bir yapı mevcuttur. Mükellef isterse direkt yargı yollarına başvurabileceği gibi önce idari yolları tüketip sonra da yargı yollarına başvurabilir. Daha açık bir ifadeyle idari yolları tüketmeden yargı yollarına başvuramama gibi bir kısıt yoktur. Bu durum Anayasa'yla garanti altına alınan hak arama hürriyetinin bir gereğidir.

İdari çözüm yollarından hata düzeltme müessesesi, tespiti kolay bir uyuşmazlık olan vergi hatalarının yargıya taşınmadan sonuçlandırılmasını amaçlanmaktadır. Bu yolla, mükellef aleyhine oluşmuş bir vergi uyuşmazlığı cezasız ve faizsiz bir biçimde çözülmektedir.

Pişmanlık ve ıslah müessesesi, kanuna aykırı fiiller gerçekleştirerek vergi zıyayına neden olanların, vergi kaçakçılığı fiili işleyenlerin ve bu fiillere iştirak edenlerin, kendiliğinden pişman olarak cezalardan kurtulmalarını sağlayan bir müessesesidir.

Uzlaşma müessesesi, ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergilerin hem aslını hem de cezasını kısmen de olsa azaltan bir müessesesidir. Bu yolla, yargıya intikal edecek birçok uyuşmazlık idari aşamada çözüme kavuşturulmaktadır.

Cezada indirim müessesesi ise ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı dava açma hakkından vazgeçenler için sağlanmış bir avantajdır. Bu müessesesyle mükellefler, vergi cezalarının bir kısmından kurtulabilmektedirler.

Çalışma metni içerisinde vurgulandığı gibi bu müesseselerin uygulanma-

sında birçok sorun mevcuttur. Bu sorunların çözümü için kanun koyucunun ve idarenin gerekli adımları atması kaçınılmazdır. Ancak bütün bunların yanında söz konusu müesseselerin uygulanması vergi yargısını ve mükellefleri önemli ölçüde rahatlatmaktadır. Gereksiz kaynak ve zaman kayıpları önlenmekte ve bürokratik işlemler azaltılmaktadır.

Şu noktanın da vurgulanması gerekir ki; bu çalışma sadece söz konusu müesseselerin uygulama biçimine ilişkindir. Bu müesseselerin hukuk bilimi ve kamu maliyesi açısından tartışılması ise bu çalışmanın kapsamı dışındadır.

KAYNAKÇA

KİTAP VE MAKALELER

Ahmet Kavak, “**İnceleme Sonucunda Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talep Edilmesi İle Vergi Ve Ceza İnbarnamesinin Tebliği Sonrasında Mükellefin Yapması Gerekenler**”, **Mali Çözüm**, Mayıs-Haziran 2013.

Akmaz, Kemal: “Cezalarda İndirim Müessesesi”, **E-Yaklaşım**, Kasım 2008, Sayı: 191, <http://frekansdenetim.com.tr/wp-content/uploads/CEZALARDA-%C4%B0ND%C4%B0R%C4%B0M-M%C3%9CSESSES%C4%B0.pdf>, Erişim, 14.09.2015

Ay, Hakan-Mustafa Alparslan: “Kamu Alacaklarının Takibinde Yeni Tip Ödeme Emrine Karşı Vergi Davası Açılması ve Yürütmenin Durdurulması Problemleri”, **Vergi Dünyası**, Sayı 360, Ağustos 2011.

Bayraklı, Hasan Hüseyin: **Vergi Suç Ve Kabahatleri**, Celepler Matbaacılık, Afyonkarahisar 2008.

Çetin, Rızkullah: Vergi Aslı Ve Cezalarına Karşı Yapılan Tarhiyat Öncesi Ve Sonrası Uzlaşmanın Özellikleri, **Mali Çözüm**, Eylül Ekim 2012.

Özdemir, Halil İbrahim: “ Vergi İncelemesi Esnasında İncelenen Konu İle İlgili Olarak Beyanname Verilebilir Mi?”, **Yaklaşım Dergisi**, Haziran/2005, Sayı:150, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=5525>

Özkök, Cihangir: **Kısmi Uzlaşma Niçin Yapılamıyor?**, 5 Ağustos 2015, <http://www.alomaliye.com/2015/cihangir-ozkok-kismi-uzlasma-neden-yapilamiyor.htm>, Erişim:15.09.2015

Özyer, Mehmet Ali: **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 4.Baskı, Mart 2008.

Vergi Uyuşmazlıklarının İdare İle Çözümünde Uzlaşma, Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No: 22, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı: Ekim 2007.

Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümlemesi, Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No:92 Mayıs 2009.

Yıldız, A. Murat: **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözüm Yolları**, Ağustos 2008. <http://www.yildizymm.com.tr/Files/Broadcasts/Documents/vergi-uyusmazliklarinin-i.-07052014225711.pdf>

GENEL TEBLİĞ VE ÖZELGELER

□ 280 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, RG. No: 23899, Tarih :07/12/1999

□ 238 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, RG. No: 22218, Tarih:02/03/1995

□ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün B.07.0.GEL.0.40/4001-115/17574 Sayılı ve 20/04/2005 tarihli Özelgesi

□ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün B.07.0.GEL.0.28/2880-5855/52886 Sayılı ve 09/11/2004 Tarihli Özelgesi

DANIŞTAY KARARLARI

- Danıştay 7. Daire Kararı, E.N: 2003/450, K.N.: 2004/2373
- Danıştay 3. Daire Kararı E.N.: 2000/313, K.N.: 2000/4616
- Danıştay 3. Daire Kararı E.N.:1996/3207, K.N.:1997/1236
- Danıştay 9. Daire Kararı E.N.: 1995/3087, K.N.:1996/1404
- Danıştay VDD Kararı, E.N:2001/1, KN:2009/452.
- Danıştay 11. Daire Kararı E.N: 1997/4417, K.N: 1999/896
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kararı E.N.: 2007/272, K.N.: 2008/166
- Danıştay 3.Daire Kararı E.N: 1997/2273, KN.: 1998/1603
- Danıştay 13.Daire Kararı E.N.: 1980/2197, K.N.: 1981/878
- Danıştay 3.Daire Kararı E.N.:1990/2508, K.N.: 1992/674

IX MUVMS

Muhasebe Uygulamaları ve
Vergi Mevzuatı Sempozyumu

III. Oturum

Başkan

SMMM İsmail TURAN
Konya SMMM Odası Başkanı

**E-Fatura, E-Defter, E-Arşiv, E-Denetim, E-Tebliğat, E-Yoklama
Uygulamaları ve Muhasebe Mesleğine Etkileri**

Konuşmacı

Mutlu AKIN
Gelir İdaresi Başkanlığı Daire Başkanı

Vergi Teknolojilerinin Meslek Mensuplarına Etkileri

Konuşmacı

Uğur DOĞAN
İdea Teknoloji Genel Müdür Yardımcısı

Elektronik Ortamda Vergi Denetiminin Muhasebe Mesleğine Etkileri

Konuşmacı

SMMM Zübeyir ÜLGER

VERGİ İNCELEMELERİNDE MÜKELLEF VE MESLEK MENSUPLARININ HAKLARI

Mutlu AKIN

Gelir İdaresi Başkanlığı Daire Başkanı

SUNUM PLANI

- EFKS
- e-Fatura
- e-Defter
- e-Arşiv
- e-Bilet
- e- Yoklama
- e-Tebliğat



Özellikler

- İkinci nüsha faturanın elektronik arşivlenmesi amacıyla kurulmuştur.
- Birinci nüsha fatura kağıt veya e-izmalı .pdf olarak alıcıya iletilir.
- Görsellik sağlar, ancak işlenebilir veri sunamaz.
- Alıcıya e-posta ve diğer manyetik/optik araçlarla gönderilir
- Alıcıya gönderilen faturanın bazı bilgileri Başkanlık sistemine aktarılır.
- Sınırlı sayıda mükellefin(6) tüm faturalarını kapsar.





E-FATURA NEDİR?

- ✓ Faturada yer alması gereken bilgileri kapsar; yani *Kağıt fatura ile aynıdır.*
- ✓ Elektronik kayıtlar bütünü biçiminde oluşturulur
- ✓ E-imza/Mali Mühür
 - *Kaynağının doğruluğu*
 - *İçeriğinin bütünlüğü*
 - *Değişmezliği*

 GELİR İDARESİ
BAŞKANLIĞI



E-FATURA UYGULAMASI



- 397 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile getirilen uygulama, başlangıçta anonim ve limited şirketlerin kullanımına açılmıştır.

- **421 SIRA NO.LU VERGİ USUL KANUNU GENEL TEBLİĞİ ile de**

- Kayıtlı kullanıcılar arasında e-fatura kullanımı, alternatif yöntem olmaktan çıkarılmış zorunlu hale getirilmiştir.
- Bazı sektörler için e-fatura kullanma zorunluluğu getirilmiştir.
- Özel entegrasyon yöntemi getirilmiştir.
- e-Faturanın saklanması konusunda Başkanlıktan izin almış saklamacı kuruluşlardan hizmet alınabilmesine izin verilmiştir.



UYGULAMADAN YARARLANMA YÖNTEMLERİ



1 Portal

397 Sıra No.lu Tebliğin üçüncü yöntemi benimsenmiştir.



2 Entegrasyon



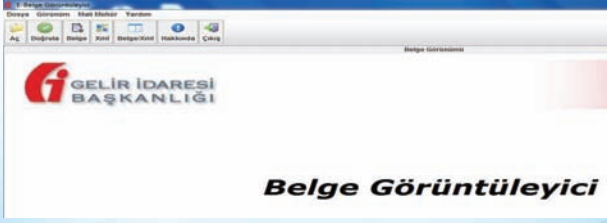
3 Özel Entegrasyon

- Web uygulamaları
- Temel fatura
- Küçük işletmeler için uygun
- Büyük işletmeler için uygun
- Başkanlıktan onay almış özel entegratörler aracılığıyla fatura değişimi (Mevcutta 47 Özel Entegratör Firma)



E-FATURA GÖRÜNTÜLEME ve DOĞRULAMA

Uygulamadan indirilen e-fatura, Başkanlık tarafından sunulan arayüz vasıtasıyla internet bağlantısı olan her yerde görüntülenebilmekte ve mali mührü doğrulanabilmektedir. Arayüz www.efatura.gov.tr sitesinden indirilebilir.



Ayrıca YBS sistemi üzerinden E-VDO / Mükellef Hizmetleri / Beyanname Bildirim ve İnternet-VD İşlemleri / Bildirimler ve e-Fatura Sorgulama menüsünden yapılabilir.



E-Fatura Kullanıcı Sayısı

PORTAL: 6.867

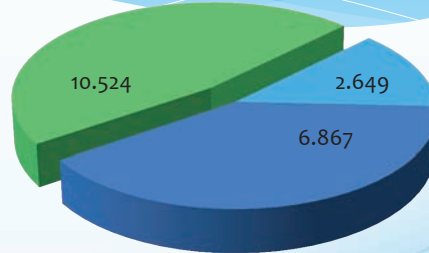
% 34

* **ENTEGRASYON:** 2.649

% 13

* **ÖZEL ENTEGRATÖR:** 10.524

% 53



TOPLAM KAYITLI KULLANICI: 20.040

Yıllık ortalama e-fatura adedi: 110.000.000

2016 Yılı Başı İtibariyle Beklenen Tahmini E-Fatura Kullanıcı Sayısı

* **PORTAL:** 17.000

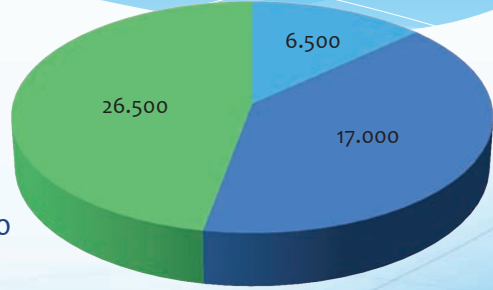
% 34

* **ENTEGRASYON:** 6.500

% 13

* **ÖZEL ENTEGRATÖR:** 26.500

% 53



TOPLAM KAYITLI KULLANICI: 50.000

Yıllık ortalama e-fatura adedi: **432.000.000**



454 Vergi

Usul Kanunu Genel Tebliği ile 1.1.2016 ya kadar e-Fatura Uygulamasına Geçecek Olan Mükellefler

a) 2014 veya müteakip hesap dönemleri brüt satış hasılatı 10 Milyon TL ve üzeri olan mükellefler.

b) 6/6/2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli I sayılı listedeki malların imali, ithali, teslimi vb. faaliyetleri nedeniyle Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK)'ndan lisans alan mükellefler. Bayilik lisansı olanlar, münhasıran bu lisansa sahip olmaları nedeniyle bu bent kapsamında değerlendirilmeyecektir.

c) Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli III sayılı listedeki malları imal, inşa ve ithal eden mükellefler.



454 Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile Getirilen Değişiklik

İhracat İşlemlerinde e-Fatura Uygulaması

e-Fatura uygulamasına kayıtlı olan mükelleflerden, 25/10/1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 11 inci maddesi kapsamındaki mal ihracı ve yolcu beraberli eşya ihracı (Türkiye'de ikamet etmeyenlere KDV hesaplanarak yapılan satışlar) kapsamında fatura düzenleyecek olanlar, bahsi geçen faturalarını da 1/1/2016 tarihinden itibaren e-fatura olarak düzenleyeceklerdir.



E-ARŞİV UYGULAMASI



E-ARŞİV

	<p>Kağıt ortamında düzenlenmek, muhafaza ve ibraz edilmek zorunluluğu bulunan 'fatura' belgesinin elektronik biçimde oluşturulmasına, iletilmesine, saklanmasına ve istenildiğinde ibraz edilmesine imkan sağlayan bir uygulamadır. 433 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği 30.12.2013 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanmış ve e-Arşiv Uygulaması hayata geçmiştir.</p>
	<p>Kurumlara fatura gibi önemli bir belgenin dijital arşiv imkanını veren bir uygulamadır.</p>
	<p>e-Arşiv Uygulaması kapsamında, e-Arşiv Faturasının malın teslimi anında düzenlenmesi ve düzenleme tarihinin yanında düzenleme saatinin de saat+dakika şeklinde yazılması halinde, e-Arşiv Faturasının kağıt çıktısı irsaliye yerine geçmektedir.</p>
	<p>Bu kapsamda elektronik ortamda oluşturulan faturanın, alıcısına kağıt olarak gönderilen veya elektronik ortamda iletilen şekli belgenin aslı, düzenleyen nezdinde saklamaya konu elektronik hali ikinci nüsha hükmündedir.</p>



E-ARŞİV UYGULAMASINA GEÇME ZORUNLULUĞU

Elektronik Fatura Kayıt Sistemi (EFKS) kapsamında faturalarını elektronik ortamda oluşturma ve muhafaza izni almış olan mükellefler, 1/4/2015 tarihinden geç olmamak üzere Başkanlığın kendilerine yazıyla bildireceği bir tarihe e-Arşiv Uygulamasına geçmek zorundadırlar.

İnternet üzerinden mal ve hizmet satışı yapan ve 2014 yılı gelir tablosu brüt satış hasılatı tutarı 5 milyon lira ve üzerinde olan mükellefler, en geç 1/1/2016 tarihine kadar e-Arşiv Uygulamasına geçmek zorundadır.

BAŞVURU

Uygulamadan yararlanmak için mükelleflerin 397 No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile getirilen e-Fatura Uygulamasına kayıtlı olmaları gerekmektedir.



YÖNEM

KENDİ BİLGİ İŞLEM SİSTEMİ

Uygulamayı kendi bilgi işlem sistemi üzerinde kullanmak isteyen mükellefler www.efatura.gov.tr internet adresinde yayımlanan e-Arşiv Başvuru Kılavuzu'nda açıklanan koşullara uygun olarak başvuru yapacaklardır.

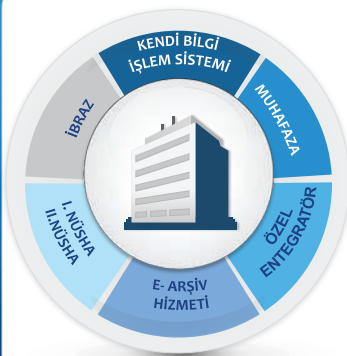
ÖZEL ENTEGRATÖR

e-Arşiv uygulamasını Başkanlıktan izin almış özel entegratörlerin bilgi işlem sistemi üzerinde kullanmak isteyen mükellefler, doğrudan özel entegratöre başvuracak olup ayrıca Başkanlığa başvuruda bulunmayacaktır.

RAPORLAMA

e-Arşiv izni alan mükellefler ve e-arşiv hizmeti verme konusunda Başkanlıktan izin alan özel entegratörler, elektronik ortamda oluşturdukları belgelere ilişkin olarak, Başkanlığın www.efatura.gov.tr internet adresinde yayımlanan veri formatı ve standardına uygun e-Arşiv Raporunu aylık olarak oluşturup takip eden ayın 15 nci günü saat 24:00'a kadar bu kılavuzda belirlenen yöntemle Başkanlık sistemine aktaracaklardır. Raporlar, aktarım süresi içerisinde mali mühür ya da NES ile zaman damgalı olarak onaylanmak zorundadır

MUHAFAZA VE İBRAZ



e-Arşiv izni alan mükellefler ve özel entegratörlerden e-Arşiv hizmeti alanlar, bu Tebliğ çerçevesinde oluşturdukları ikinci nüsha elektronik belgelerini ve e-Arşiv Raporlarını birbirleriyle ilişkili şekilde, vergi kanunları ve diğer kanuni düzenlemelerin kağıt nüshalar için öngörmüş olduğu süreler dahilinde muhafaza ve istendiğinde ibraz etmekle yükümlüdür.

E-DEFTER

edefter@gelirler.gov.tr



**GELİR İDARESİ
BAŞKANLIĞI**

E-DEFTER NEDİR?



- Şekil hükümlerinden bağımsız
- VUK ve/veya TTK uyumlu
- Tutulması zorunlu olan defterlerde yer alması gereken bilgileri kapsayan
- Elektronik kayıtlar bütünü

**GELİR İDARESİ
BAŞKANLIĞI**

KİMLER E-DEFTER TUTABİLİR?

Bilanço usulüne göre defter tutan

- Gelir vergisi mükellefleri
- Kurumlar vergisi mükellefleri

HANGİ DEFTERLER ELEKTRONİK ORTAMDA TUTULABİLECEK



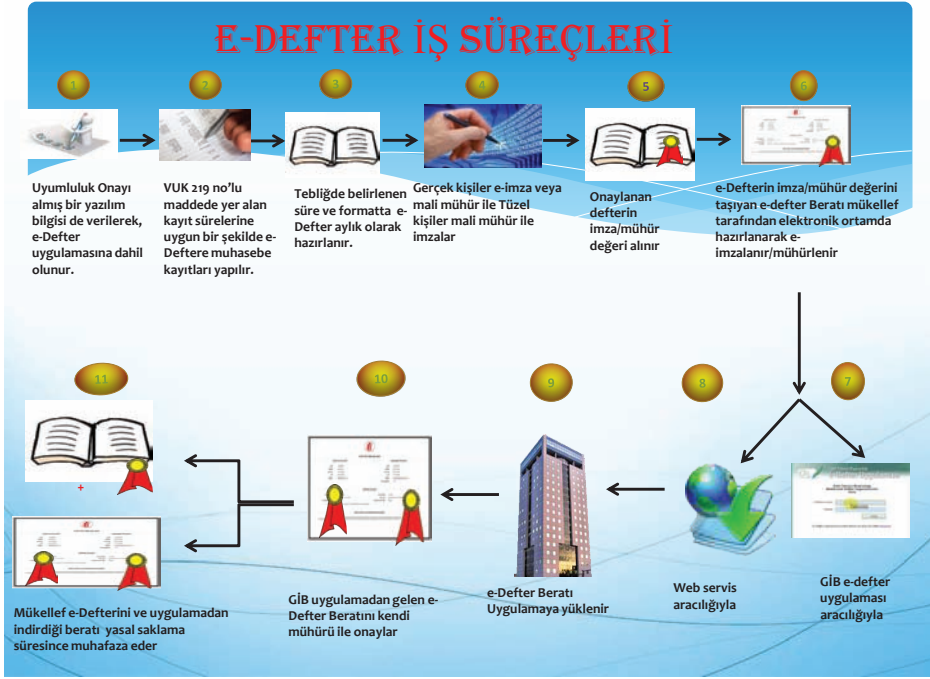
E-DEFTER TUTMANIN KOŞULLARI



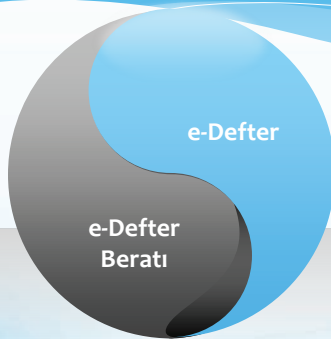
Başvuru

* E-Defter Uygulamasından yararlanmak isteyen mükellefler, öncelikle; Mali mühre ya da elektronik imzaya sahip olmaları gerekmektedir.

* Uygulamaya www.edefter.gov.tr internet adresinden GİB'den uyumluluk onayı almış yazılımlardan birini seçerek başvuru yapılmaktadır.



MUHAFAZA VE İBRAZ



- E-Defterler, istenildiğinde ibraz edilmek üzere ilgili olduğu beratları ile birlikte muhafaza edilmek zorundadır.



454 Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 1.1.2016 ya kadar e-Defter Uygulamasına Gececek Olan Mükellefler

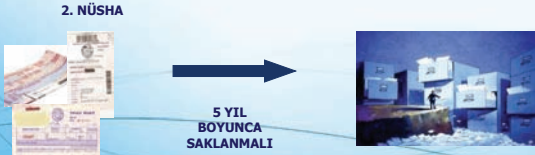
- a) 2014 veya müteakip hesap dönemleri brüt satış hasılatı 10 Milyon TL ve üzeri olan mükellefler.
- b) 6/6/2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli I sayılı listedeki malların imali, ithali, teslimi vb. faaliyetleri nedeniyle Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK)'ndan lisans alan mükellefler. Bayilik lisansı olanlar, münhasıran bu lisansa sahip olmaları nedeniyle bu bent kapsamında değerlendirilmeyecektir.
- c) Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli III sayılı listedeki malları imal, inşa ve ithal eden mükellefler.

e-Bilet

Mevcut Durum



- Arşivleme, basım maliyetleri çok yüksektir.
- Gelişen teknolojiye cevap vermemektedir.
- İş akış hızı düşüktür.



Amaç, Kapsam

Kara ve Deniz yolu
yolcu taşıma biletlerinin ve yolcu listelerinin
elektronik ortamda

- Oluşturulması,
- İletilmesi,
- Muhafazası ve İbrası.

Elektronik Bilet: Muhatabına elektronik ortamda iletilmek üzere elektronik belge biçiminde oluşturulan, elektronik ortamda muhafaza ve ibraz edilen bileti,

Elektronik Yolcu Listesi: Elektronik belge biçiminde oluşturulan, elektronik ortamda muhafaza ve ibraz edilen karayolu yolcu taşıma ortamında kullanılan yolcu listesini,





NEDEN E-BİLET?

Şirketlere Avantajı

- Karayolu yolcu taşımacılığında maliyetler azaltmak ve verimliliği sağlamak,
- Personel tasarrufu sağlamak,
- Kağıt ve kırtasiye giderlerinin en aza indirilmesi,
- İşletme içi kayıt ve kontrolün sağlamak,
- Şehir içi, şehirlerarası ve uluslararası yolcu taşımacılığında e-bilet sistemine geçerek rekabet ortamında fark oluşturmak,

Yolcuya Avantajı

- Yolcunun internet üzerinden hatta mobil cihazlar ve cep telefonları aracılığı ile biletini alabilmesi,
- e-biletini bilet satış acentesine yada terminale gitmeden alabilmesi ve buna bağlı olarak Zamandan tasarruf sağlaması,
- e-biletin internet üzerinden 7 gün 24 saat hizmet verebilir olması,
- Daha hızlı, daha güvenli olması.

Raporlama

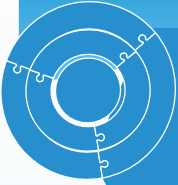


Raporlama mükellefin muhafaza ve ibraz ödevlerini ortadan kaldırmamaktadır

E-BİLET TEBLİĞ TASLAKLARI

- HAVAYOLU İLE YOLCU TAŞIMACILIĞI E-BİLET TEBLİĞ TASLAĞI
- ETKİNLİK E-BİLET TEBLİĞ TASLAĞI

ELEKTRONİK YOKLAMA SİSTEMİ

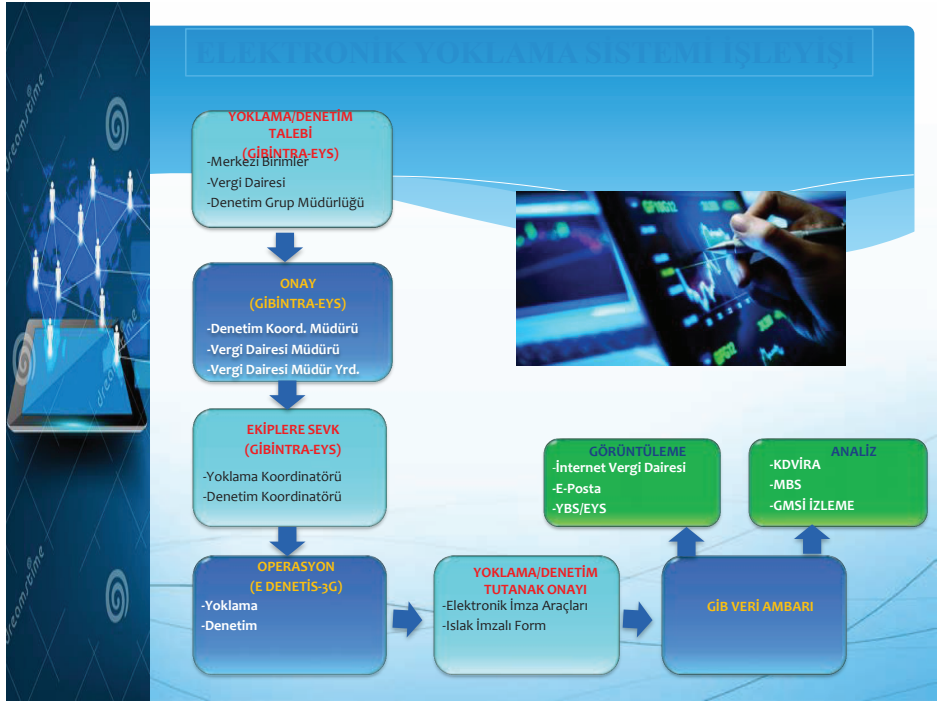




MEVZUAT ÇALIŞMALARI VE YÜRÜRLÜK

- 1 213 sayılı Vergi Usul Kanuna 132/A maddesi eklenmiştir.
- 2 E-Yoklama Sistemine ilişkin 453 Seri No.lu VUK Genel Tebliği yayınlanmıştır.
- 3 2015/1 Uygulama İç Genelgesi yayınlanmıştır.
- 4 Sistem **1 Eylül 2015 itibariyle hayata geçmiştir.**



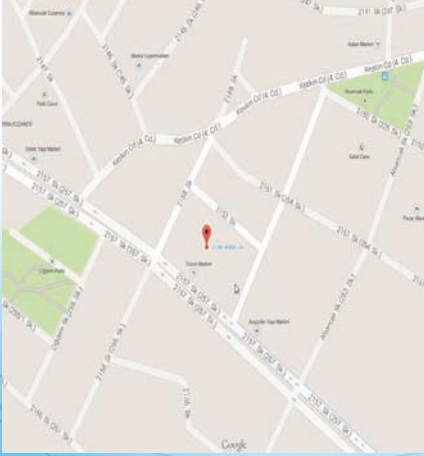


E-Yoklama Fişi (pdf)

ANKARA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI ELEKTRONİK YOKLAMA SİSTEMİ YOKLAMA FİŞİ				
YOKLAMA SİSTEMİ BİLGİLERİ				
NO	YERİ	İŞLEME TARİHİ	SÜRESİ	BİRLİK
1	1	1	1	1
2	2	2	2	2
3	3	3	3	3
4	4	4	4	4
5	5	5	5	5
6	6	6	6	6
7	7	7	7	7
8	8	8	8	8
9	9	9	9	9
10	10	10	10	10
11	11	11	11	11
12	12	12	12	12
13	13	13	13	13
14	14	14	14	14
15	15	15	15	15
16	16	16	16	16
17	17	17	17	17
18	18	18	18	18
19	19	19	19	19
20	20	20	20	20
21	21	21	21	21
22	22	22	22	22
23	23	23	23	23
24	24	24	24	24
25	25	25	25	25
26	26	26	26	26
27	27	27	27	27
28	28	28	28	28
29	29	29	29	29
30	30	30	30	30
31	31	31	31	31
32	32	32	32	32
33	33	33	33	33
34	34	34	34	34
35	35	35	35	35
36	36	36	36	36
37	37	37	37	37
38	38	38	38	38
39	39	39	39	39
40	40	40	40	40
41	41	41	41	41
42	42	42	42	42
43	43	43	43	43
44	44	44	44	44
45	45	45	45	45
46	46	46	46	46
47	47	47	47	47
48	48	48	48	48
49	49	49	49	49
50	50	50	50	50
51	51	51	51	51
52	52	52	52	52
53	53	53	53	53
54	54	54	54	54
55	55	55	55	55
56	56	56	56	56
57	57	57	57	57
58	58	58	58	58
59	59	59	59	59
60	60	60	60	60
61	61	61	61	61
62	62	62	62	62
63	63	63	63	63
64	64	64	64	64
65	65	65	65	65
66	66	66	66	66
67	67	67	67	67
68	68	68	68	68
69	69	69	69	69
70	70	70	70	70
71	71	71	71	71
72	72	72	72	72
73	73	73	73	73
74	74	74	74	74
75	75	75	75	75
76	76	76	76	76
77	77	77	77	77
78	78	78	78	78
79	79	79	79	79
80	80	80	80	80
81	81	81	81	81
82	82	82	82	82
83	83	83	83	83
84	84	84	84	84
85	85	85	85	85
86	86	86	86	86
87	87	87	87	87
88	88	88	88	88
89	89	89	89	89
90	90	90	90	90
91	91	91	91	91
92	92	92	92	92
93	93	93	93	93
94	94	94	94	94
95	95	95	95	95
96	96	96	96	96
97	97	97	97	97
98	98	98	98	98
99	99	99	99	99
100	100	100	100	100



HARİTA VE UYDU GÖRÜNTÜSÜ



İMZALANMA YÖNTEMLERİ

İmza Formu

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI		e-Yoklama/e-Denetim İmza Formu	
Vergi Dairesi Başkanlığı/Defterdarlık		Seri A Sıra 2450	
Mükatilleri			
NEZİNDİNE YOKLAMA/DENETİM YAPILAN MÜKELLEFLERİN			
YERİ/TEKNO/İNİN			
ADI SOYAD/ÖNİSMİ			
VERGİ DAİRESİ ADI			
YOKLAMA/DENETİMİN			
TARİHİ			
TARİHİ - SAATİ			
ADRESİ			
BENİMLİĞİ KODU *			
* Yukarıda yazılı benimliliği kodu altı diğer yoklama/denetim işi, elektronik ortamda gerçekleştirildiği takdirde, ilgili mükelleflerin benimliliği kodlarına dayanarak belirlenir.			
NEZİNDİNE YOKLAMA/DENETİM YAPILANIN		YOKLAMA/DENETİM YAPAN GÖREVLİNİN	
TEKNO/İNİN	<input type="checkbox"/> Bilgisayar Ortamında <input type="checkbox"/> İmza Makinesi	AD/İSİM/NO:	AD/İSİM/NO:
ADI - SOYADI:	<input type="checkbox"/> Vergi Dairesi Başkanı <input type="checkbox"/> Vergi Dairesi Müdürü	İMZA	İMZA
İMZA	<input type="checkbox"/> İmza		
<input type="checkbox"/> Mükatille/Nezidine Yoklama yapılan şahıs, imzadan evetini etmiştir.			
AÇIKLAMA:			
* Benimliliği kodu, Gelir İdaresi Başkanlığı Bilgi İşlem Merkezi tarafından nezidine alınmayan yoklama/denetim işleri için belirlenmiştir. Bu işlemler için ayrı bir benimliliği kodu belirlenmiştir. Benimliliği kodu, Gelir İdaresi Başkanlığı Bilgi İşlem Merkezi tarafından belirlenir. Benimliliği kodu, Gelir İdaresi Başkanlığı Bilgi İşlem Merkezi tarafından belirlenir.			

e-imza

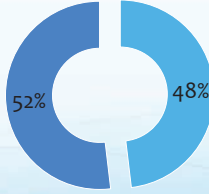


İstatistikler (Yoklama Türü Bazında)

01.09.2015-11.09.2015

İLK DEFA İŞE BAŞ.	NAKİL İŞE BAŞ.	ADRES DEĞ.	FAAL MÜK. KONT.	İŞİ BIRAKMA	Şube Açılışı	EK İŞE BAŞLAMA	ŞUBE KAPANIŞ	NAKİL ARAÇ	DİĞE R ÜCRE T Lİ	KAYI T DIŞI	RESEN TERK	GMSİ	SERB EST	TOPLAM
17,852	2,848	4,759	11,740	11,139	4,895	1,338	2,911	518	368	275	3,985	3,912	3,187	70,129

YOKLAMA SAYILARI 01.09.2015-11.09.2015



■ VERİŞİ ALINAN YOKLAMALAR
(31.892)

■ SEVK ZİNCİRİ DEVAM EDEN
(34.391)

İstatistikler (Denetim Türü Bazında)

01.09.2015-11.09.2015

İŞYERİ HASILAT DEN.	İŞYERİ BELGE DÜZENİ DEN.	NAKİL ARAÇ BELGE DÜZENİ DEN.	BANDROLLÜ ÜRÜN DEN.	KAYIT DIŞI FAALİYET DEN.	AKARYAKIT İSTASYONU DEN.	TOPLAM
59	1,876	205	252	262	283	2,937

e-Tebligat



NEDEN İHTİYAÇ DUYULDU

- ✓ Gelişen teknolojiye ayak uydurarak vergi mükelleflerine daha kaliteli hizmet sunmak
- ✓ Mükelleflere ulaşmada yaşanan sıkıntılar
- ✓ İdarenin tebligat masraflarının büyük tutarlarda olması

YASAL DAYANAK

- * 213 sayılı Vergi Usul Kanunu Md.107/A;
- *
- 93'üncü madde hükmüne bağlı kalmaksızın kişilere elektronik ortamda tebliğ yapılabilir.
- elektronik tebliğe ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkisi Maliye Bakanlığındadır.

KAPSAMDAKİ EVRAK

- * 213 sayılı Kanun hükümlerine göre tebliği gereken ödeme emri veya vergi/ceza ihbarnamesi gibi evrak e-tebliğ sistemi aracılığıyla tebliğ edilebilecektir.

KİMLER ZORUNLUDUR?

- 1) Kurumlar vergisi mükellefleri
- 2) Ticari, zirai ve mesleki kazanç yönünden gelir vergisi mükellefiyeti bulunanlar (Kazançları basit usulde tespit edilenlerle gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler hariç)

İSTEĞE BAĞLI KULLANACAKLAR

- 1) Sistemi kullanmak zorunda olanlar dışındaki her teşekkül
- 2) Her Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı,
 - * sistemi isteğe bağlı olarak kullanabilecek ve tebligatlarını elektronik ortamda görebilecektir.

YAPILMASI GEREKENLER

* **Şirketler ve tüzel kişiliği bulunmayan teşekküller 01.01.2016'ya kadar ;**

- ! Elektronik Tebligat Talep Bildirimi
- ! Vergi dairesine başvuru (bizzat veya vekaletnameyle)
- ! İnternet Vergi Dairesi parola ve şifresi

YAPILMASI GEREKENLER (devam)

* **Gerçek Kişiler 01.01.2016'ya kadar ;**

- ! İnternet Vergi Dairesinden Başvuru
- ! Elektronik Tebligat Talep Bildirimi
- ! İsteyenler Vergi Dairesine başvurabilir

www.gib.gov.tr

English

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Ana Sayfa Mevzuat e-İşlemler İletişim

Vergilerinizle Büyüyen Türkiye

Odediğiniz vergiler ile kamu hizmetleri etkin bir şekilde finanse edilerek daha kaliteli hizmet sunulmakta ve birçok yatırıma imkan sağlanarak ülkemizin ekonomik büyümesi gerçekleştirilmektedir.

Hızlı Erişim

İnternet Vergi Dairesi Motorlu Taahhüt Vergi Dairesi Borç Sorgulama Ödeme İşlemleri 6552 Taksit Ödeme Özele Sistemi

https://intvrg.gib.gov.tr

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
İnternet Vergi Dairesi

Ana Sayfa Bilgiendirme Mevzuat Duyurular İletişim

İnternet Vergi Dairesi Kullanın
Vaktiniz Size Kalsın
İster Evden, İster Cepden

İnternet Vergi Dairesi Hizmetleri

ÖNEMLİ DUYURU : Mükelleflerimiz, İnternet Vergi Dairesi işlemlerini bir önceki sürüm olan intvrg.gib.gov.tr adresinden de yapmaya devam edebileceklerdir.

Amacımız Türkiye'ye En İyi Hizmeti Vermektir. Daha Kolay Daha Hızlı Çağın Uygun Teknoloji ve Yöntemlerle Görevimizi yerine getirmek için çalışmaktayız.

Şifresiz İşlemler T.C. Kimlik No ile Giriş Kullanıcı Girişi

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
İnternet Vergi Dairesi

Ana Sayfa Bilgilendirme Mercurat Duyurular İletişim

E-Tebligat Bayuru İşlemleri

E-Tebligat Bayuru Pomo

ELEKTRONİK TEBLİĞAT TALEP BİLDİRİMİ
(GERÇEK KİŞİLER İÇİN)

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

ULUDAĞ Vergi Dairesi / Müdürlüğüne

MÜKELLEF BİLGİLERİ

T.C. KİMLİK NO: 38665108386
VERGİ NO: 4310247755
AD SOYAD: EMRAH GÜNEK
DOĞUM YERİ: SAĞSUN VEZİRKÖPRÜ
DOĞUM TARİHİ: 28/12/1992

TELEFON NUMARASI:

FAX NUMARASI:

CEP TELEFONU:

CEP TELEFONU 2:

E-Posta Adresi:

E-Posta Adresi 2:

ADRES:

BİLGİLENDİRME TERCİHLERİ
KISA MESAJ SERVİSİ İLE BİLGİLENDİRME HİZMETİ ÜCRET SİZDİR

KISA MESAJ SERVİSİ: P.0126*

- ✓ Tebliğ evrakı görüntülenip, çıktısı alınabilecektir.
- ✓ Sistem kullanıcıları tarafından yapılan tüm işlemler GİB tarafından kayıt altına alınacaktır.
- ✓ SMS veya e-posta ile bilgilendirme
- ✓ Ölüm, gaiplik veya tüzel kişiliğin tasfiyesi gibi belli haller dışında sistemden çıkılamayacaktır.

BAŞVURMAYANLAR

- * Bildirimde bulunulmaması nedeniyle, Vergi Usul Kanununun 355'inci maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilecek
- * Re'sen oluşturulan internet vergi dairesi kullanıcı kodu, parola ve şifresi mükelleflere tebliğ edilerek elektronik tebligat işlemine başlanılacak

TEŞEKKÜRLER

 GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Mutlu AKIN
Gelir İdaresi Daire Başkanı
mutlu.akin@gelirler.gov.tr

VERGİ TEKNOLOJİLERİNİN MESLEK MENSUPLARINA ETKİLERİ

Uğur DOĞAN

İdea Teknoloji Genel Müdür Yardımcısı

ÖZ

Vergi gibi hayatın en çok içinde olan kamusal bir yükümlülüğün vatandaşlar tarafından kolay ve hızlı bir şekilde yerine getirilmesine dönük her türlü teknolojik yeniliğin Devlet tarafından sağlanması şarttır.

Vergi kamunun olduğu kadar aynı zamanda mükelleflerin de en önemli gündem maddelerinden birisidir. Günümüzde ise teknolojinin de gelişmesiyle elektronik vergisel uygulamalar şirketler için daha da çok önem arz etmeye başlamıştır. Çünkü artık bu tür zorunlu veya gönüllü uygulamalar şirketlerin diğer iş süreçleri ile de yakından bağlantılı hale gelmiştir. Dolayısıyla bir yandan Devlet'in getirdiği bu uygulamalara uyum sağlama gerekliliği, diğer yandan ise bunların işletmelerin iş süreçleri ile entegre bir şekilde çalışmasını temin etmek gerekmektedir. Şirket olmayan gerçek kişi vergi mükelleflerinin ise vergisel yükümlülüklerini teknolojiyi kullanmak suretiyle kolay, hızlı ve hatasız yerine getirmeleri vergisel uyumu artırmak açısından elzemdir.

Elektronik vergisel uygulamalar bir bütün olarak ele alındığında, oldukça geniş bir yelpazeye sahip oldukları görülmektedir. Geçmişte ismi sıkça duyulan VEDOP daha çok Vergi İdaresi'nin kendi iş ve işlem süreçlerinde kullanılan bir uygulamalar bütünü idi. e-Beyanname ise hem mükellefler hem de meslek mensupları için önemli bir kilometre taşı olarak 2000'li yılların en popüler mali uygulamalarından birisi olmuştur. Son yıllarda vergi denetiminden bahsedilirken risk analizi ve elektronik denetim kavramlarının kullanılma sıklığı artmıştır. e-Haciz ve özelge otomasyon sistemi gibi uygulamalar ise gündelik hayatta sıkça karşılaştığımız elektronik vergisel uygulamalara örnek olarak verilebilir. Yakın bir geçmişte ise başta e-fatura ve e-defter olmak üzere işletme faaliyetlerini oldukça yakından etkileyen elektronik vergisel uygulamalar gündemi işgal etmiştir. Bu trend halen devam etmektedir.

Vergi teknolojileri ile ilgili kavramlar artık daha sık vergi mevzuatında yer almaya başlamışlardır. Yeni dönemle gelen elektronik vergisel uygulamalar doğal olarak bu alanda faaliyet gösteren işletmeleri ve meslek mensuplarını etkilemiş ve onlarda köklü değişimlere yol açmıştır.

Elektronik vergisel uygulamalar vergi ile ilgili süreçleri, başta meslek mensupları olmak üzere ilgili aktörleri ve terminolojiyi yakından etkilediği için bu konulara vakıf olmak ilgili paydaşlar için önümüzdeki dönemin önemli gündem maddelerinden birisidir.

GİRİŞ

Vergi, ekonomiden bağımsız düşünülemediği gibi ekonomi de teknolojiden bağımsız düşünülemez. Geçmişte İngiltere’de sanayi devrimine yol açan gelişmeler şüphesiz teknolojideki gelişmeler ve bu gelişmelerin sınıai uygulamalara kök salması idi. Bu trend günümüzde de artan bir şekilde halen geçerliliğini korumaktadır.

Teknolojik her yenilik beraberinde yeni bir dil üretmektedir. Aynı şekilde ekonomideki gelişmeler de kendi dilini oluşturmaktadır. Ekonomik ve teknolojik gelişmelerin odağında yer alan verginin de dili ve terminolojisi benzer biçimde değişmektedir.

Vergi terminolojisindeki değişimin yansımaları vergi kanunlarından, tebliğlere ve özgelere kadar geniş bir yelpazede kendini göstermektedir. Bu değişim verginin paydaşlarını da yakından etkilemektedir. Başta vergi idareleri olmak üzere, vergi müfettişleri, muhasebeciler, denetçiler ve yeminli mali müşavirler gibi birçok meslek grubu vergisel süreçlerin her aşamasında artık teknoloji ile ilgili kavramlarla karşılaşmaktadırlar. Aynı zamanda vergi ve teknolojideki bu değişim vergi ile ilgili yeni kurumların¹ doğmasına yol açmaktadır.

Elektronik vergisel uygulamaların önemli bir kısmı Vergi Yönetiminin iş süreçlerinde kullanılan uygulamalarından oluşmaktadır. İdare’nin bu noktadaki amacı bir yandan kendi iş ve işlem süreçlerini kolaylaştırmak iken, diğer yandan mükelleflere daha kaliteli ve hızlı hizmet sunmaktır. İdare aynı zamanda elektronik vergisel uygulamalar ile “duvarları olmayan bir vergi dairesi” hedefine ulaşmanın çabası içindedir².

1 Yazının 1. bölümünde bahsedilen ve e-fatura ve e-bilet hizmetlerini sunmak üzere yetkilendirilen özel entegratörler (e-fatura servis sağlayıcıları) bu tür yeni aktörlere örnek olarak verilebilir. 421 No’lu VUK tebliğın 4. Bölümünde bu kurumların görevlerinden bahsedilmiştir.

2 “... İdareimiz ve mükelleflerimiz için en büyük hayalimiz “duvarları olmayan” bir vergi dairesi oluşturmak...”, e-Fatura ile Dünya Artık Daha Düz, Dünya Gazetesi, 02.09.2013, Maliye Bakanı’nın söz konusu yazısı için bkz., <http://www.dunya.com/guncel/e-fatura-ile-dunya-artik-daha-duz-194132h.htm>, Erişim Tarihi 10.06.2015

Elektronik vergisel uygulamalarla başta e-beyanname olmak üzere, meslek mensuplarının hayatlarını kolaylaştıran önemli yenilikler de hayata geçirilmiştir. Bugün “web tabanlı” e-beyanname ile Önceden Hazırlanmış Kira Beyannamesi gibi sistemlerle 2004 yılında hayata geçirilen e-beyanname uygulamasında günün teknolojik koşullarına uygun yeni projeler geliştirilmektedir.

Gelir İdaresi'nin geçtiğimiz dönemlerde zorunlu hale getirdiği e-fatura ve e-defter gibi uygulamalar ise işletmelerin dijitalleşme süreçlerine katkı sağlayan diğer elektronik vergisel uygulamalara örnek olarak verilebilir. Gelir İdaresi tarafından zorunlu hale getirilen bu ve benzeri uygulamaların³ bir bütün halinde düşünüldüğünde şirketlerin “dijitalleşme endeksine” katkıda buldukları inkâr edilemez bir gerçektir.⁴ Bu tür gelişmelerin “sürtünmesiz ekonomi”ye⁵ geçişi hızlandırdıkları tartışılmazdır. Ayrıca bu ve benzeri gelişmeler, işletmelerin katma değerli servisleri kullanmaları konusunda (örneğin e-fatura ile bankacılık sistemlerinin entegrasyonu) onları farklı teknolojik çözümlere yönlendirmekte ve mevcut kaynaklarla daha fazla üreterek verimliliği artırmalarına katkıda bulunmaktadır.

Vergi denetimi konusunda bugün bütün dünyada, vergisel uyumun sağlanması noktasında vergi incelemesi gibi zorlayıcı ve mükelleflere ağır mali külfetler getiren geleneksel yaklaşımların aksine, bilgi işlem teknolojilerinin gelişimine bağlı olarak mükellefleri gönüllü uyuma yönlendiren daha modern yöntemler ve teknolojiler benimsenmektedir.

Son yıllarda başta OECD ülkeleri olmak üzere, gelişmiş vergi sistemlerine sahip birçok ülkede mükelleflerin vergisel uyumlarının sağlanması ve artırılması anlayışı, “uyumsuzluğun oluşmasından sonra denetim ve yaptırımlarla caydırma” yöntemlerinden, “ilk mükellefiyet tesisinden itibaren vergiye uyum konusunda mükellefleri yönlendirme” anlayışına doğru hızlı bir değişim göstermektedir.

Kabul görmeye başlayan ve bu doğrultuda vergi idarelerinin faaliyetlerinin temel felsefesi olmaya aday bu yeni anlayış ile bilgi işlem teknolojileri vasıtasıyla; vergisel uyumu sağlamak isteyen ancak başaramayan ve bu nedenle yaptırımlara muhatap olan mükellefler korunmakta, uyumsuz mükellefler ise daha baştan tespit edilmek suretiyle caydırılmaya çalışılmaktadır. Böylece birçok uyum sorunu daha erken bir safhada çözülmek suretiyle hem mükelleflerin sonradan mağdur olması önlenmekte, hem de emek ve zaman tasarrufu sağlanmak sure-

3 Burada e-fatura ve e-defterin yanında e-arşiv fatura, e-bilet, e-beyanname, e-tahsilat ve KDV iadesi risk analiz sistemi gibi birçok elektronik vergisel uygulamayı zikredebiliriz.

4 Türkiye’de hiçbir kamu kurumu şirketlerin dijitalleşmesine Gelir İdaresi kadar katkıda bulunmamıştır. Bu makalede bahsedilen birçok elektronik vergisel uygulamaya bu gözle bakıldığında bunun bir iddiadan öte bir gerçeklik olduğu anlaşılır.

5 “Sürtünmesiz ekonomi” tabiri yerine kimi zaman “gerçek zamanlı ekonomi” tabiri de kullanılmaktadır. Tabir daha çok ticari faaliyetlerin elektronikleşmesi sürecinin bütün bir ekonomiyi anlık/gerçek zamanlı bir döngüye sokmasını ifade eder.

tiyle İdare'ye ciddi bir maliyet avantajı sağlanmaktadır.

Bütün elektronik vergisel uygulamalar ile aslında vergiye gönüllü uyumun artırılması ve vergi denetim faaliyetlerinin etkin bir şekilde yürütülmesi amaçlanmaktadır. Bu çerçevede İdare'nin artan veri kapasitesi teknolojik imkânlarla birleştirilerek son yıllarda uyum ve denetim faaliyetlerinde ciddi artışlar sağlanmıştır. Bunun son yıllardaki en göze çarpan örneği "Önceden Hazırlanmış Kira Beyannamesi Sistemi"dir⁶.

Vergi teknolojileri alanında önümüzdeki dönemlerde hem İdare'nin hem de özel sektör kurumlarının yenilikçilik maratonuna devam edecekleri muhakkaktır. Mükelleflerin ve vergi dairelerinin sayısallaşması suretiyle gittikçe daha da sanallaşmaları geleceğin kaçınılmaz trendleri olmaya devam edecektir.

1. VERGİ TEKNOLOJİLERİ UYGULAMALARI

Vergi teknolojileri kavramı ile ifade edilen elektronik vergisel uygulamaları 5 ana başlık altında ifade etmek mümkündür:

Tablo 1: Vergi Teknolojileri Uygulamaları

Vergi Teknolojileri ve Vergi İdaresi (I)	Vergi Teknolojileri ve İşletmeler (II)	Vergi Teknolojileri ve Meslek Mensupları (III)	Vergi Teknolojileri ve Vergi Denetimi (IV)	Vergi Teknolojileri ve Vergiye Gönüllü Uyum (V)
VEDOP	e-Fatura	e-Beyanname	Kayıt Saklama Gereksinimleri	Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sistemi
e-VDO	e-Defter	e-Sözleşme Girişi	Merkezi Risk Analizi ve Katmanlaştırma Modeli (MERAK)	POS Satışlarının İzlenmesi
e-Tahsilat	e-Arşiv Fatura	Beyanname Çağrı Merkezi	Sahte Belge Risk Analiz Sistemi (SARP)	e-Ticaretin İzlenmesi
Doküman Yönetimi ve İş Akış Sistemi (DYIAS)	e-Bilet	İnternet Vergi Dairesi	Veri Görselleştirme ve Analiz Sistemi (VEGAS)	GİB Sosyal Medya
Dava Takip Projesi (DATAP)	Ödeme Kaydedici Cihazlar	e-Tebliğat	Bandrollü Ürün İzleme Sistemi (BÜİS)	Vergi İletişim Merkezi (VİMER)
e-Haciz	Muhasebe Programları			Mükellef Geri Bildirim Sistemi
Özelge Otomasyon Sistemi	Transfer Fiyatlandırması Emsal Veri Tabanları Sistemleri			Borç Bilgilendirme Sistemi

6 Bu Sistemin hayata geçirildiği 2012 Mart ayından sonraki dönemde gayri menkul sermaye iradi vergisi mükellef sayısı ile gelir vergisi beyannamesinde GMSİ beyan eden mükellef sayılarında ve hesaplanan vergilerdeki artış sırasıyla önceki yıllara göre % 50'ye yakın bir artış göstermiştir. Detaylı istatistikler için bkz. Gelir İdaresi Başkanlığı 2013 Faaliyet Raporu, Nisan 2014, s. 68

e-Yoklama	Vergi Planlama Sistemleri			Kısa Mesaj Bilgilendirme Sistemi
H a c i z İhbarnameleri Takip Programı (HİTAP 89)	e-Tebligat			Vergibilir Projesi
T a k d i r Komisyonu Otomasyon Sistemi (TAKKOM)				
Kamu Elektronik Ödeme Sistemi (KEÖS)				
Yönetim Bilgi Sistemi (YBS)				
KDV İadesi Risk Analiz Sistemi (KDVİRA)				
Mükellef Karne Sistemi				

Tablodan görüldüğü üzere vergi teknolojileri uygulamaları vergi idaresi ve vergi denetiminden mükelleflere, meslek mensuplarına ve gönüllü uyuma kadar çok geniş bir yelpazede farklı sistem ve projeleri içermektedir. Tablo dikkatle incelendiğinde bir grup altında yer alan bir uygulama aslında diğer bir grup veya gruplar altında da yer alabilir. Örneğin e-beyanname sadece meslek mensuplarının değil doğrudan mükelleflerin de kullanabileceği bir uygulamadır.⁷ Tütün mamulleri ve alkollü içkilerde bandrol kullanımı, kod uygulaması ve ürün izleme sistemi zorunluluğuna ilişkin Bandrollü Ürün İzleme Sistemi (BÜİS) sadece bir denetim sistemi değil aynı zamanda işletme faaliyetlerinde de kullanılan bir sistemdir⁸. Ancak bu tabloda vurgulanmak istenen farklı sistem ve uygulamaların verginin farklı paydaş ile uyum ve denetim faaliyetlerinde kullanıldığını göstermektedir. Diğer taraftan burada söz konusu edilen bazı sistemler sadece Vergi İdaresi tarafından değil, başka kurumlar tarafından da kullanılmaktadır. Örneğin Kamu Elektronik Ödeme Sistemi başta Muhasebat Genel Müdürlüğü olmak üzere diğer kamu kurumlarının, Bandrollü Ürün İzleme Sistemi (BÜİS) ise Tütün ve Alkol Piyasası Düzenleme Kurulunca (TAPDK) Gelir İdaresi Başkanlığı ile birlikte ortak kullanılan sistemlerdir.

7 18/10/2007 tarih ve 26674 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 376 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği

8 17/03/2007 tarih ve 26465 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 1 Seri No’lu Tütün Mamulleri ve Alkollü İçkilerde Bandrollü Ürün İzleme Sistemi Tebliği

1.1 Vergi Teknolojileri ve Vergi İdaresi

Bugün Vergi İdaresi'nin kullandığı elektronik vergisel uygulamalar aslında vergi mevzuatında yer alan vergi ile ilgili hükümlerin ve vergisel idari iş ve işlem süreçlerinin bilgi işlem diline aktarılmasıdır.

Vergi idaresinde bilgi işlem teknolojilerinin ilk kullanıldığı dönemlerde asıl amaç kurum içindeki iş ve işlem süreçlerini hızlı ve hatasız yapabilmek, mükellef hesap ve dosyalarının izlenebilmesini kolaylaştırmaktır. Diğer bir ifade ile başlangıçta hedeflenen bilgi işlem teknolojileri ile mükelleflere daha kaliteli hizmet sunmak değildi. Ancak zamanla bilgisayar teknolojilerindeki gelişmeler vergi idarelerinin kendi iş ve işlem süreçlerini gittikçe daha çok otomatize ederken, doğal olarak mükellef hizmetlerinde de farklı ve yeni açılımlara yol açtı⁹.

Ülkemizde e-Türkiye Vergi Dairesi'ne geçişte bazı uygulamalar kilit öneme sahip olmuştur. Bunların en önemlisi şüphesiz "tek vergi numarası" uygulamasıdır. İlk vergi numarası uygulamalarına 1980'li yıllarda tek sicil numarası ile başlandı ve 1998 yılından bugüne vergi kimlik numarası uygulaması ile devam edildi. Vergi numarası karanlık ve dipsiz bir kuyuda İdare'nin elindeki en önemli ve vazgeçilmez bir fenerdir. Zira vergi numarası olmaksızın kurum içerisinde vergi mükellefinin iş ve işlemlerini yapmak mümkün olmadığı gibi, onun vergiye esas teşkil eden ekonomik ve mali hareketlerini takip etmek de imkânsızdır.

1.2 Vergi Teknolojileri Ve Meslek Mensupları

Vergi teknolojileri ile gelen uygulamalar meslek mensupları için de yeni bir dönemin kapısını açmıştır. Bugün kaliteli bir muhasebe ve denetim hizmeti sunabilmek için asgari seviyede de olsa vergi teknolojilerine aşina olmak gerekmektedir. Çünkü yeni elektronik vergisel uygulamalar işletme faaliyetlerinde kullanıldığı gibi, denetim faaliyetlerinde kullanılabilir. Ayrıca artık bazı elektronik vergisel uygulama bilgisine sahip olmak bu mesleği icra edebilmek için de şarttır. Özellikle e-beyanname ve e-defter gibi uygulamaları kullanmayan/kullanamayan bir meslek mensubunun piyasa koşullarında iş yapma imkânı artık kalmamıştır.

1.2.1 e-Beyanname

Önemli bir e-devlet uygulaması olan e-beyanname ile daha önceden kâğıt ortamında alınan vergi beyannameleri ve ekinde istenen bildirim, bilanço, v.b. belgelerin internet üzerinden alınarak vergi dairelerinin iş yükünün azaltılması ve meslek mensuplarına/mükelleflere sunulan hizmet kalitesinin artırılması hedeflenmiştir. Gelir İdaresi Başkanlığı ilk defa 2004 yılında e-beyanname almaya başlamıştır. 2013 yılı itibarıyla hemen hemen bütün beyannameler elektronik ortama taşınmıştır. Ülkemizde e-beyannamenin, diğer ülke uygulamaları ile mukayese edildiğinde, bu kadar kısa sürede başarıyla hayata geçirilmesinin en

9 Elektronik Vergisel Uygulamalar, Uğur Doğan, Türmob Yayınları, 2014, sayfa 12

önemli sebebi şüphesiz meslek mensuplarının bu işe aracılık etmeleridir.

2013 yılına geldiğimizde e-beyanname çalışmalarının hala devam ettiği görülmektedir. Bu çerçevede önümüzdeki dönemlerde beyannamelerin “akıllı” beyanname haline getirilmesi ve üçüncü taraflardan temin edilen veriler çerçevesinde beyannamelerin önceden hazırlanması¹⁰ gibi hedefler de bulunmaktadır.

1.2.2 e- Sözleşme

405 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’ne göre elektronik beyanname gönderme aracılık yetkisi verilmiş meslek mensupları, mükellefler ile imzalamış oldukları Elektronik Beyanname Aracılık ve Sorumluluk Sözleşmesine/ Elektronik Beyanname Aracılık Sözleşmesine veya bunların süresinin sona erdiğine ya da iptaline/feshine ilişkin bilgileri elektronik ortamda İnternet Vergi Dairesine girmek zorundadırlar. Sözleşme girişi olmayan mükellef için meslek mensupları beyanname veya bildirim gönderemezler.

1.2.3 İnternet Vergi Dairesi

İlk olarak 1999 yılında başlatılan İnternet Vergi Dairesi uygulamaları, Türkiye’de kamu idarelerinin saydamlığı konusunda atılan ilk ve önemli adımlardan birisidir. Bu hizmet kapsamında mükellefler, vergi dairesinde yapabilecekleri bazı işlemleri İnternet Vergi Dairesi üzerinden yapabilir, bazı bilgileri sorgulayabilir ve bazı bilgilerin girişlerini bu sayfadan yapabilirler. İnternet Vergi Dairesi, VEDOP kapsamında Eylül 2000’de kurumlar vergisi mükellefleri, Eylül 2001’den itibaren de Gelir Vergisi Mükellefleri için hizmet vermeye başlamıştır.

İnternet Vergi Dairesi hizmetlerinden bazılarından yararlanmak için şifre almaya gerek bulunmamaktadır. Bazı hizmetlerden yararlanmak isteyen mükelleflerin ise bağlı oldukları vergi dairelerinden şifre almaları gerekmektedir. İnternet Vergi Dairesi’ne mobil imza ve e-imza ile de giriş yapılabilmektedir. İnternet Vergi Dairesi’nde bilgi sorgulama modülü, veri giriş ekranları ile dilekçe verme ve cevap alma modül ve ekranları bulunmaktadır¹¹.

İnternet Vergi Dairesi’nden üç şekilde hizmet sunulmaktadır:

1. Bilgi Sorgulama: Vergi borcu, sicil, tahakkuk, tahsilat, gümrük beyanname, kredi kartıyla yapılan aylık satış bilgisi v.b.
2. Belge İsteme: Borcu yoktur yazısı, mükellefiyet yazısı, vergi levhası gibi.
3. Bilgi Gönderme: Belge basım, KDV iade talepleri, EPDK tebliği kapsamındaki madeni yağ bildirimleri, YMM sözleşme bilgileri vb.

10 2012 Mart ayında hayata geçirilen Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sistemi, bu uygulamaların ilkidir.

11 Gelir İdaresi Başkanlığı 2013 Yılı Faaliyet Raporu, s.21

1.3 Vergi Teknolojileri Ve İşletmeler

Elektronik vergisel uygulamalar firmaların hem ofislerindeki hem de saha operasyonlarındaki iş ve işlem süreçlerini optimize ederek bir bütün halinde işletme faaliyetlerini etkilemekte ve dönüştürmektedir. Bu uygulamaların şirketlerin e-dönüşümüne katkı sağladıkları ve son yılların büyüdü bir kavramı olan “dijital şirket” konseptinin içini doldurdıkları da muhakkaktır.

Bu bölümde bahsedilen elektronik vergisel uygulamalar ile amaçlanan sadece İdare'nin iş ve işlem süreçlerini hızlandırmak ve kayıt dışı ekonomi ile mücadele etmek değil, aynı zamanda işletmelerin kâğıtsız ofis hedeflerine geçişlerini de hızlandırmaktır. Zira e-beyanname ile başlayan ve e-fatura, e-defter, e-bilet, e-arşiv fatura, yeni nesil yazara kasa sistemleri ile devam eden bütün elektronik uygulamaların sonunda bu işlerden asıl avantajlı çıkacak olan Vergi İdaresi değil, en başta işletmelerin bizzat kendileridir. Bu bölümde yer verilen elektronik vergisel uygulamalar işletmelerin doğrudan vergisel olmayan diğer süreçlerinin de elektronik ortama taşınmasına yol açmışlar veya var olan otomasyon süreçlerine entegre edilmek suretiyle işletme faaliyetlerine hız, esneklik ve verimlilik sağlamışlardır. Örneğin e-fatura uygulamaları ile sadece kâğıt ortamında düzenlenen bir belge elektronik ortama taşınmakla kalmamış, aynı zamanda, bir işletmenin bu en önemli belgesi kendisinden önceki (sipariş gibi) ve sonraki (ödeme/tahsilat) aşamalarla da entegre edilmek suretiyle bir işletmenin tam otomasyona geçmesine de önemli katkıda bulunmuştur. Bu elektronik mali uygulamaların özellikle yaygın bir bayi, distribütör ve tedarik ağına sahip büyük firmaların (sigara, içecek, gıda, perakendecilik, eczacılık ve otomotiv sektörleri başta olmak üzere) sahadaki operasyonel işlemlerini hızlandırarak onlara hem emek hem de zamandan önemli ölçüde tasarruf imkânları sağladığı bir gerçektir. Hiçbir e-devlet uygulaması özel sektör kurumlarına e-fatura, e-defter ve e-arşiv fatura uygulamalarının sağladığı kadar büyük bir maliyet avantajı ile operasyonel bir hız, etkinlik ve esneklik sağlamamıştır.

1.3.1 e-Fatura

e-Faturanın kanuni dayanağı, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun “Elektronik ortamdaki kayıtlar ve elektronik cihazla belge düzenleme” başlıklı mükerrer 242. maddesidir. Maliye Bakanlığı, söz konusu maddeden aldığı yetkiyle, 397 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'ni 2010 yılında yürürlüğe koyarak, e-fatura uygulamasından yararlanabilecek mükellefleri anonim ve limited şirketler ile sınırlamış, ayrıca e-fatura uygulamasını kâğıt faturanın yanında alternatif yöntem olarak belirlemiştir.

2012 yılında e-fatura uygulaması ile ilgili çok önemli sayılabilecek değişiklikler yapılmış, bazı sektörler ile belirli mükellefler açısından e-fatura uygulaması zorunlu hale getirilmiştir¹². Ayrıca e-fatura uygulamasından yararlanabilecek

mükelleflere gerçek kişi mükellefler de eklenmiş, uygulamadan yararlanma yöntemlerine özel entegratörlerin (servis sağlayıcılar) eklenmesi gibi birçok temel yenilikler yapılmıştır.

e-Fatura sisteme kayıtlı kullanıcılar arasında elektronik ortamda oluşturulan ve iletilen bir belgedir. Diğer bir ifade ile e-fatura sistemine kayıtlı olmayan bir mükellefe e-fatura düzenlemek veya ondan e-fatura almak mümkün değildir. Sadece oluşturulması ve iletilmesi değil, aynı zamanda bu belgenin imzalanması, muhafazası ve ibraz edilmesi de elektronik ortamda gerçekleştirilmektedir.

1.3.2 e-Defter

2011 yılında yayımlanan 1 Sıra No.lu e-Defter Genel Tebliği'ne göre e-defter, şekil hükümlerinden bağımsız olarak Vergi Usul Kanununa ve/veya Türk Ticaret Kanununa göre tutulması zorunlu olan defterlerde yer alması gereken bilgileri kapsayan elektronik kayıtlar bütünü olarak tanımlanabilir. e-Defterde kullanılan standart XBRL (eXtensible Business Reporting Language-Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili) olarak adlandırılan ve Dünya'da gittikçe yaygın bir şekilde kullanılan finansal raporlama alanındaki en esnek dildir. e-Defter, VUK ve TTK çerçevesinde kağıt ortamında tutulan defterlerle aynı hukuki sonuçları doğurmaktadır.

1.3.3 e-Arşiv Fatura

397 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile usul ve esasları düzenlenen e-fatura uygulamasında sisteme kayıtlı işletmeler arasında faturalaşmanın elektronik ortamda olması 421 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile zorunlu hale getirilmiştir. e-Arşiv Fatura uygulamasının temelinde ise özellikle çok sayıda fatura düzenleyen işletmelerin faturaların kendilerinde kalan ikinci nüshalarının elektronik ortamda oluşturulması ve muhafaza edilmesine imkan sağlanmış, ayrıca nihai tüketicilere e-arşiv kapsamında düzenlenen faturaların müşterinin talebi doğrultusunda elektronik veya kağıt ortamında düzenlenmesi imkanı da getirilmiştir.¹³

433 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile ayrıca internet üzerinden satış yapan ve Tebliğ'de belirtilen şartları sağlayan bazı mükelleflere 1 Ocak 2016 tarihinden itibaren e-arşiv kapsamında elektronik fatura düzenleme zorunluluğu getirilmiştir.

1.3.4 e-Bilet

Bilet başta ulaştırma sektörü olmak üzere birçok alanda kullanılan önemli bir belgedir. Gelişen bilgi teknolojileri her alanda olduğu gibi bilet düzenleyen birçok kurumu elektronik ortamda bilet düzenleme imkân ve kolaylığından yararlanma konusunda zorlamış ve bu çerçevede ilgili sektörler kendi çözümlerini üretmişlerdir. Ancak söz konusu belgelerin vergi mevzuatı çerçevesinde kanuni

13 443 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile istemeleri halinde e-fatura sistemine **kayıtlı olmayan** vergi mükelleflerine de elektronik ortamda e-arşiv fatura gönderilebilmesinin önü açılmıştır.

bir belge olarak kabul edilebilmesi için ilgili sektörlerden gelen yoğun talepler sonucunda GİB, elektronik ortamda bilet düzenlenmesi ile ilgili bazı düzenlemeler yapmıştır.

GİB bünyesinde yürütülen e-bilet çalışmaları çok sayıda bilet düzenleyen üç farklı sektörde yoğunlaşmıştır. Bunlar:

1. Kara ve deniz yolu yolcu taşıma biletleri,
2. Hava yolu yolcu taşıma biletleri,
3. Etkinlik biletleri.

Hava yolu yolcu taşıma biletlerinin belirlenen elektronik standartlara genel dağıtım sistemleri vasıtasıyla uyarlanması çalışmalarına, hava yolu şirketlerinin bağlı olduğu uluslararası kuruluşların standartlarına, hava yollarının bilet dışında diğer elektronik gider ve gelir belgelerinin tanımlanması ihtiyaçları doğrultusunda halen devam edilmektedir.

Tiyatro, konser, sinema, spor müsabakaları gibi etkinlik biletleri kapsamında ise ortak bir uygulama için teknolojik ve kanuni alt yapı çalışmalarına devam edilmektedir.

Kara ve deniz yolu yolcu taşıma biletlerinin elektronik ortama taşınması için 26.06.2012 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanan 415 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği e-bilet uygulamasının usul ve esasları belirlenmiştir. Bu Tebliğ'de daha sonra 446 **Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği** ile kapsamlı değişiklikler yapılmıştır.

1.3.5 Yeni Nesil ÖKC

Ülkemizde 1985 yılından itibaren kullanımı zorunlu hale getirilen mâli yazar-kasaların (ödeme kaydedici cihazların) günümüz teknolojilerine göre yenilenme ihtiyacı doğmuştur. Yeni Nesil Ödeme Kaydedici Cihazlarına (ÖKC) duyulan ihtiyacın sebeplerinden bazıları şunlardır¹⁴:

1. Belgeleme sistemini disipline ederek, gelir, kurumlar ve katma değer vergilerindeki kayıp ve kaçakları önlemek,
2. Ödeme kaydedici cihazların veri saklama güvenliğine dair standartlarını yükseltmek suistimalleri engellemek,
3. İş akışını hızlandırmak, envanter işlemlerini kolaylaştırmak, işletme içi otokontrolü sağlamak.
4. İletişim teknolojileri kullanılarak ödeme kaydedici cihazların Gelir İdaresi Başkanlığınca uzaktan yönetilebilir ve izlenebilir hale gelmesini hedeflemek,
5. ÖKC'lerin uzaktan izlenebilir hâle gelmesiyle birlikte kullanıcı mükellefler nezdinde yürütülecek denetimi etkinleştirmek,

14 Uğur Doğan, Elektronik Vergisel Uygulamalar, Türmob Yayınları, 2014, sayfa 377

426 Sıra No'lu Genel Tebliğ'e göre YN ÖKC'ler, temel olarak Basit/Bilgisayar Bağlantılı ve EFT-POS özelliği olan cihazlar olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır. Ayrıca akaryakıt pompalarına bağlanan, sinema giriş bileti ve yolcu taşıma bileti düzenleyen ödeme kaydedici cihazlar da bu Tebliğ kapsamına girmektedir.

Yeni Nesil yazar kasalarla ilgili geniş bir mevzuat düzenlemesi yapılmıştır. Bunları şu şekilde sıralamak mümkündür: 69 Seri No.lu ve 70 Seri No'lu ÖKC Genel Tebliğleri, 426, 427, 433, 435, 437, 450 ve 451 Seri No'lu VUK Genel Tebliğleri, Yeni Nesil Ödeme Kaydedici Cihazlar Teknik Kılavuzu 1-2 ve protokoller¹⁵.

1.4 Vergi Teknolojileri Ve Vergi Denetimi

Gelir İdaresi Başkanlığı son yıllarda veri madenciliği teknikleri ile elektronik denetimi oldukça etkin bir şekilde kullanarak hem mükellef hizmetlerinde yeni açılımlar sağlamış hem de vergi dairelerinin iş ve işlemlerini önemli ölçüde kolaylaştırmıştır. Benzer çalışmalar Vergi Denetim Kurulu (VDK) kurulduktan sonra bu Kurul tarafından da yapılmaktadır.

Örneğin 2010 Ocak ayında yürürlüğe giren KDV İadesi Risk Analiz Sistemi (KDVİRA) hem bir e-denetim programı hem de içinde birçok veri madenciliği tekniği (regresyon, karar ağaçları, kural tabanlı analiz teknikleri, çoklu veri eşleştirme yöntemleri gibi) kullanan bir Sistem'dir¹⁶. Yine sahte belge düzenleyen mükellefleri oldukça yüksek bir doğruluk oranı (% 96) ile tespit eden Sahte Belge Risk Analiz Programı (SARP) ile bir organizasyon dâhilinde Hazine'den haksız ve yersiz iade alan mükellefleri tespit edip bunlar arasındaki ilişkileri oldukça görsel bir şekilde ortaya çıkartan Veri Görselleştirme ve Analiz Programı (VEGAS) da çeşitli veri madenciliği tekniklerini kullanan yazılımlardır¹⁷. Gelir İdaresi tarafından geliştirilen ve Vergi Denetim Kurulu kurulduktan sonra buraya devredilen Merkezi Risk Analizi ve Katmanlaştırma Modeli (MERAK) ise, vergi incelemesi için riskli mükellefler seçen "clustering" esaslı bir veri madenciliği yazılımıdır¹⁸. Ayrıca ülkedeki bütün mükellefleri belli kurallar dâhilinde puanlayarak vergisel uyum düzeylerini ölçen Mükellef Karne Sistemi de veri madenciliği ve e-denetim karışımı bir programdır¹⁹. Bunlardan başka mükelleflerin aylık alım satım bilgilerinden (Ba-Bs formları) ve Başkanlık'ta yer alan bütün ekonomik ve mali verilerinden hareketle temellendirilen Sektör Bilgi Sistemi (SBS) Projesi ile bölgesel bazda (NUTS) ve bütün faaliyet kolları (NACE) esas alınarak her türlü kombinasyonda ekonomik ve mali analizin yanında ileriye ve/veya geriye doğru vergisel ve ekonomik "etki analizleri" de yapılmaktadır²⁰.

15 Bu kılavuzlara ve protokollere www.gib.gov.tr İnternet adresinden ulaşmak mümkündür.

16 GİB 2010 Faaliyet Raporu, sayfa 47

17 GİB 2010 Faaliyet Raporu, sayfa 49

18 GİB 2010 Faaliyet Raporu, sayfa 10

19 GİB 2014 Faaliyet Raporu, sayfa 99-100

20 GİB 2014 Faaliyet Raporu, sayfa 99. Ayrıca bkz., GİB 2010 Faaliyet Raporu, sayfa 50

1.4.1 Kayıt Saklama Gereksinimleri

Gelişen bilgi ve iletişim teknolojilerinin sunduğu imkânlar çerçevesinde mükelleflerin önemli bir bölümü, basit muhasebe programlarından kurumsal kaynak planlama sistemlerine kadar oldukça geniş bir yelpazede bulunan yazılımları, vergi ile ilgili olay ve işlemlerin takip edilmesi amacı ile kullanmaktadır. Artan faaliyet hacimlerinin de doğal sonucu olan bu durum, vergi ile ilgili kayıtların niteliğini değiştirmekte, neticede vergi denetim süreçleri ile ilgili yeni usul ve esasların belirlenmesini zorunlu kılmaktadır.

Vergi denetim faaliyetlerinin gelişen teknolojilere uygun bir şekilde yürütülebilmesi amacı ile belirlenen konulara ilişkin kayıtların elektronik ortamda oluşturulması, muhafazası ve ibraz edilmesine (Kayıt Saklama Gereksinimleri) dair usul ve esasları belirleyen 431 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği yayımlanmıştır²¹. Kapsama giren mükelleflerin 01.07.2014 tarihine kadar söz konusu Tebliğ'de belirlenen usul ve esaslara göre Tebliğ ekinde yer alan kayıtları (alış, satış, envanter, üretim, ithalat ve ihracat) oluşturmaları gerekmektedir.

Diğer taraftan özellikle AB ülkelerinin uzun süredir üzerinde çalıştıkları vergisel denetime veri sağlama maksatlı oluşturulan "Standart Denetim Dosyası" (Standart Audit File for Tax, SAF-T) modeline benzer bir denetim dosyasının önümüzdeki yıllarda ülkemizde de hayata geçirilmesi beklenmektedir. Bu konuda e-defterde kullanılan XBRL-GL'deki gelişmeleri de yakından takip etmekte fayda vardır²².

1.4.2 KDV İadesi Risk Analiz Sistemi

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından KDV iade taleplerinin değerlendirilmesine ilişkin Ocak 2010'dan itibaren yeni bir sisteme geçilmiştir. Bu sistem KDV İadesi Risk Analiz Sistemi olarak isimlendirilmekte ve KDVİRA olarak kısaltılmaktadır. Bu Sistem ile ülkedeki bütün KDV iade talepleri çeşitli açılardan detaylı analizlere tabi tutulmakta ve sonuçlar iade talebinin yapıldığı günün gecesi tamamlanarak ilgili vergi dairelerine aktarılmaktadır. Bu yönüyle Sistem, tamamıyla bir elektronik KDV iade denetimi gerçekleştirilmesi itibarıyla ileride uygulanması planlanan e-denetim programlarına da bir örnek teşkil etmektedir. KDVİRA bir gecede on binlerce mükellefin Sisteme yükledikleri listelerdeki milyonlarca satır veriyi gümrük ve bankalarla kurulan entegrasyon da dahil olmak üzere İdare'nin kendi bünyesindeki verilerle karşılaştırmakta ve her bir iade talebine bir rapor üretmektedir²³.

21 29.12.2103 tarih ve 28866 sayılı Resmi Gazete

22 Uğur DOĞAN, 550 Soruda e-Fatura ve e-Defter (3. Baskı), Seçkin Yayıncılık, Eylül 2013, sayfa 346 ve 348. Ayrıca bu konudaki daha detaylı açıklamalar için yazının 4.3 bölümüne müracaat edilebilir.

23 Uğur DOĞAN, KDV İadesi Risk Analiz Sistemi (KDVİRA), Vergi Sorunları Dergisi, 2012, sayı: 288

27.01.2010 tarih ve 53 nolu KDV Sirkülerinde de belirtildiği üzere; mükellefler Ocak/2010 vergilendirme döneminden itibaren gerçekleşen iade hakkı doğuran işlemler için geçerli olmak üzere KDV iade taleplerinde başta, indirilecek KDV, yüklenilen KDV ve satış faturaları listeleri ile iade için ibrazı istenilen durumlarda gümrük (çıkış) beyannamesi listesini internet vergi dairesi üzerinden göndereceklerdir. Daha sonra yayımlanan 60 nolu KDV Sirkülerinde de elektronik KDV iade talebine ilişkin ilave açıklamalar yapılmış ve 53 nolu KDV Sirküler yürürlükten kaldırılmıştır.

1.4.3 Vergisel Uyum Analiz Modeli ve Mükellef Değerlendirme Sistemi

Vergisel Uyum Analiz Modeli ve Mükellef Değerlendirme Sistemi (Mükellef Karne Sistemi) ile kayıt dışı ekonomiyle mücadele ve gönüllü uyumun sağlanması amacıyla, bilgisayar teknolojileri ile veri madenciliği yöntemleri kullanılarak, bütün mükelleflerin davranış eğilimlerinden hareketle, vergi kanunlarına karşı uyum ve uyumsuzlukları değerlendirilmektedir²⁴.

Uluslararası kredi derecelendirme kuruluşlarının, ülkelerin kredi notlarını değerlendirmede kullandıkları yöntemler ve bankaların, müşterilerinin kredi taleplerini değerlendirmede kullandıkları yöntemlere benzer şekilde çalışan bu Model ile mükelleflerin sicil kayıtları, beyanname, ödeme ve beyan bilgileri çerçevesinde vergisel yükümlülüklerini doğru ve zamanında yerine getirip getirmediikleri önceden belirlenmiş çeşitli kriterler vasıtasıyla analiz edilmek suretiyle uyum bozuklukları aylık bazda sayısal olarak ölçülmektedir.

1.4.4 Sahte Belge Risk Analiz Programı

Sahte Belge Risk Analiz Programı (SARP); Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından geliştirilen ve mükelleflerin sahte belge düzenleme riskini aylık periyotlar halinde tespit eden, sayısal olarak ölçen ve detaylı analiz imkânı sağlayan bir bilgisayar yazılımıdır²⁵. Program, risk kriterleri adı verilen ve önceden tanımları yapılmış kuralları ihlal eden mükelleflere ihlal şiddetine göre belirli bir puan vermektedir. Bahsedilen kriterlerin arka planında birçok sorgu çalışmakta olup bu sorgular Gelir İdaresi Başkanlığı'nda yer alan veriler kullanılarak gerçekleştirilmektedir. Bu verilerin büyük kısmı ise analizi yapılan mükellefler ve bu mükelleflerin ticari ilişki içinde oldukları diğer mükellefler tarafından gönderilen beyanname ve bildirimlerde yer alan bilgilerden oluşmaktadır.

1.4.5 Veri Görselleştirme Ve Analiz Sistemi

VEGAS, mükellefler arasındaki ticari ilişkileri, bu mükelleflerin risklilik durumunu, ortaklık, mali müşavir, iletişim, il ve vergi dairesi vb. bütün bilgilerini bir bütün halinde görselleştirebilen bilgisayar yazılımıdır. Böylece mükellefler arasında, normal analiz yöntemleri ile görülmesi mümkün olmayan şüpheli ilişkiler

24 GİB 2014 Faaliyet Raporu, sayfa 99-100

25 GİB 2014 Faaliyet Raporu, sayfa 99-100

grafiksel olarak ortaya konulabilmektedir. Program ile analizi yapılan mükellefin istenildiği kadar alt ve üst safhaya kadar analizi genişletilebilmekte veya analiz istenilen yöne doğru ilerletilebilmektedir²⁶.

VEGAS'ın temelini Ba-Bs formları (mükelleflerin aylık mal alım-satım bildirimleri) oluşturmaktadır. Firmalar arası ilişkiler bu bilgiler vasıtasıyla kolaylıkla ortaya çıkartılabilmektedir.

Sistemin ilişkisel bağları kurması Facebook'un birbirini tanıması muhtemel insanları eşleştirmesine benzer bir şekilde gerçekleşmektedir. Ancak VEGAS'taki hedef tespit oranı tamdır.

1.4.6 Bandrollü Ürün İzleme Sistemi

Bandrollü Ürün İzleme Sistemi, vergi güvenliğini sağlamak amacıyla, üretilen veya ithal edilen tütün mamullerinin ve 5 cl ve daha büyük iç ambalajlı alkollü içki ürünlerinin işaretlenmesi ve Gelir İdaresi Başkanlığı'nda kurulan merkezi veri tabanına aktarılması ve mobil (taşınabilir) cihazlarla saha denetimine imkan sağlanması işlemlerinin bütünüdür²⁷.

Bandrollü Ürün İzleme Sistemi'nin kanuni dayanağı 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257 nci Maddesinin 6 numaralı fıkrasıdır. Söz konusu maddenin vermiş olduğu yetkiye dayanılarak, 1 Sıra No'lu Tütün Mamulleri ve Alkollü İçkilerde Bandrollü Ürün İzleme Sistemi Genel Tebliğinin 17/03/2007 tarihli ve 26465 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmesiyle Gelir İdaresi Başkanlığı'nca 24 Temmuz 2007 tarihinden itibaren faaliyete geçirilen Sistem, iç piyasa için üretilen ya da ithal edilen tütün mamulleri ve bira dâhil alkollü içki ürünlerine yönelik olarak kurulmuş ve böylece tütün mamullerinin ve bira dâhil alkollü içki ürünlerinin yurtiçinde bandrolsüz olarak satışı yasaklanmıştır.

Tütün mamulleri veya alkollü içki ürünlerini bandrolsüz olarak üreten, dağıtan, satan veya nakledenlere 5607 Sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu kapsamında hapis cezası ve adli para cezaları uygulanmakta ve söz konusu ürünleri bandrolsüz olarak ürettiği, bulundurduğu veya satışını yaptığı tespit edilen üreticiler, ithalatçılar, toptancılar, perakendeciler, açık içki satıcıları ve satış noktalarına 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355 inci maddesi uyarınca da özel usulsüzlük cezası kesilmektedir.

1.4.7 Merkezi Risk Analizi Ve Katmanlaştırma Projesi

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın etkinliğinin ve mükelleflerin vergiye uyumunun artırılması ile incelenecek mükelleflerin nesnel risk analizlerine dayalı olarak seçilmesine yönelik olarak geliştirilen Merkezi Risk Analizi ve Katmanlaştırma Modeli Projesi ile incelenecek mükelleflerin seçiminde öncelikli olarak risk dere-

26 GİB 2010 Faaliyet Raporu, sayfa 49

27 Uğur Doğan, Elektronik Vergisel Uygulamalar, Türmob Yayınları, 2014, sayfa 499

cesi yüksek olan mükelleflerin belirlenmesi amaçlanmaktadır²⁸. Bu amaç doğrultusunda Proje kapsamında mükelleflere ait veriler istatistiksel ve matematiksel yöntemlerle değerlendirilerek mükelleflerin risk puanları hesaplanmaktadır. Proje kapsamında “risk”; veriler (*ölçütler-faktörler kümesi*) dikkate alınarak kapsamları itibarıyla büyüklüğüne göre konumlandırılan mükelleflerin temel büyüklüğünden sapma derecesi olarak tanımlanabilir.

Ayrıca Proje kapsamında istenilen ilde istenilen sektördeki mükelleflerin büyüklüklerine göre veriler bazında nasıl bir davranış eğilimi sergiledikleri hakkında tamamen istatistiksel verilere dayanan ve sübjektif değerlendirmelerden uzak bilgiler elde edilebilmektedir. Bu sayede inceleme elemanı incelemeye başlamadan önce inceleyeceği mükellefin bulunduğu ildeki ya da sektördeki diğer mükellefler hakkında bilgi sahibi olmaktadır.

1.4.8 Sektör Bilgi Sistemi

Bugün başta OECD olmak üzere birçok uluslararası kurum gelir idarelerince toplanan vergi ve muhasebe verilerinden hareketle ekonomik ve mali analizler yapmanın mümkün olup olmadığını tartışmaktadır. Bu gayet doğal bir tartışmadır, zira vergi idareleri bütün ülkelerde hali hazırda ülke ekonomileri hakkında en doğru ve sağlıklı veri toplayabilen kamu kurumlarıdır.

İşte Gelir İdaresi Başkanlığı'nca geliştirilen Sektör Bilgi Sistemi (S.B.S) de esasında, istatistiksel yöntemler kullanarak sektörel ve bölgesel kapsamlarda vergi uyumsuzluklarını tespit etmek amacıyla tasarlanmış bir Model olarak vergisel analizler yaparken, aynı zamanda mali ve ekonomik birçok analiz de yapmaktadır²⁹. Diğer bir ifade ile SBS'nin amacı doğrudan mali ve ekonomik analizler yapmak olmamakla beraber, vergi uyumsuzluklarının tespitine dönük analizler yaparken bu sonuçları da ortaya çıkartmakta ve görsel bir biçimde gerek Gelir İdaresi bünyesindeki, gerekse kamudaki diğer ilgili birimlere bu sonuçları hazır hale getirmektedir.

SBS'nin benzer Dünya uygulamalarından farklı ve en çarpıcı yönü Ba-Bs (mükelleflerin aylık mal alım-satım verileri) verilerini kullanarak sektörler ve bölgeler arası ileri ve geri yönlü derinlikli analizler yapılabilmesidir. Model sektörel ve bölgesel bazda input-output analizi yapabilecek mükemmel bir veri setine sahiptir. Üstelik Model bu analizleri aylık olarak yapmakta, dolayısıyla ekonomideki, ekonomik ve mali her türlü değişimi ve bu değişimin yönünü ortaya çıkarabilmektedir.

1.5 Vergi Teknolojileri Ve Vergiye Gönüllü Uyum

Teknoloji mükelleflerin vergi kanunlarına “gönüllü uyumu”nu sağlamada da önemli bir etkidir. Gönüllü uyum çalışmalarının temelinde mükelleflerin ve ara-

28 GİB 2010 Faaliyet Raporu, sayfa 10

29 GİB 2014 Faaliyet Raporu, sayfa 99. Ayrıca bu analizlerin daha detaylı bir şekilde nasıl yapıldığına ilişkin açıklamalar için bkz., GİB 2010 Faaliyet Raporu, sayfa 50

cularının (muhasebeciler gibi) vergisel yükümlülükleri konusunda bilinçlendirilmeleri yatmaktadır. Dünya'daki birçok gelir idaresi teknolojinin de yardımıyla artık pro-aktif yöntemlerle mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamaya yönelik çalışmalar yapmaktadırlar. Vergi gibi anlaşılmaz bir mevzuatı olan ve aynı zamanda karmaşık bir takım hesaplamalarla ödenecek tutarın doğru tespit edilebilmesinin uzmanlık gerektirdiği ve üstelik bunun kamusal bir yükümlülük olduğu bir alanda; bırakın sıradan vatandaşları, vergi mükelleflerinin ve hatta işin uzmanı olan muhasebecilerin bile zaman zaman bilerek veya bilmeyerek hata yapmaları, yükümlülüklerini eksik veya yanlış yerine getirmeleri her zaman mümkündür. Ancak, bilgi işlem teknolojilerindeki gelişmeler vatandaşlara, mükelleflere ve meslek mensuplarına vergisel yükümlülüklerini tam ve zamanında doğru bir şekilde yerine getirmeleri hususunda çok güçlü araçlar sunmaktadır³⁰.

Örneğin borçlu vergi mükelleflerinin borçlarının SMS yoluyla hatırlatılması, e-posta ile güncel vergisel gelişmeler hakkında abonelerin anında bilgilendirilmesi, VİMER ile vergisel konularda danışmanlık hizmeti verilmesi, Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sistemi, kredi kartıyla yapılan satış bilgilerinin KDV beyannamesinin gönderilmesi sırasında mükelleflerin/muhasebecilerin ekranlarına yansıtılması sistemi gibi çok sayıdaki teknolojik yenilik hem mükellef ve muhasebecilerin hayatını kolaylaştırmış, hem de aynı zamanda vergiye gönüllü uyumu artırmak suretiyle, sonradan yapılması muhtemel denetimlerin ve cebri takiplerin önüne geçerek İdare'nin iş yükünü ciddi ölçüde azaltmıştır.

1.5.1 Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sistemi

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın en önemli görevlerinden birisi mükelleflerin vergi uygulamaları kapsamında gönüllü uyum düzeylerini artırmaktır. Beyanname vermek için vergi dairesine veya meslek mensubuna senede bir kez uğramak durumunda bulunan gayrimenkul sermaye iradı (GMSİ) yönünden gelir vergisi mükellefiyeti bulunan vatandaşların gönüllü uyumlarının artırılmasının yolu şüphesiz en başta, bu mükellefler için beyan sürecini basitleştirmek ve onları vergi dairesine gitme külfetinden kurtarmaktan geçmektedir³¹.

Diğer taraftan, bugün bütün dünyada geleneksel yaklaşımların aksine modern yaklaşımlarda, vergilemeye esas teşkil eden bilgilerin beyan döneminden sonra veya bir vergi incelemesi sırasında değil, beyan döneminden önce mükelleflerle paylaşılması ve bu suretle hatalı, eksik veya yanlış beyan riskini ortadan kaldırarak mükellef mağduriyetinin önlenmesi amaçlanmaktadır. Özellikle ücret gelirlerine ait beyannamelerin idarece önceden doldurularak mükelleflerin onayına sunulduğu benzer örnekleri ile dünyadaki bazı ülkelerde uygulama alanı bulan bu tür sistemler, hem gelir idareleri hem de mükellefler açısından son

30 Uğur Doğan, Elektronik Vergisel Uygulamalar, Türmob Yayınları, 2014, sayfa 499

31 Uğur DOĞAN, e-Beyannameden İdarece Önceden Doldurulmuş Beyanname Sistemlerine Geçişte İlk Adım: "Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sistemi", Vergi Sorunları Dergisi 2012 , Sayı: 282

yıllarda daha çok tercih edilir olmuştur.

414 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde³² usul ve esasları belirlenen "Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sistemi" 2011 yılı kira gelirlerine uygulanmak üzere 1 Mart 2012 tarihinde hayata geçirilmiştir.

Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sistemi birçok yeniliği beraberinde getirmiş ve 2 yıllık uygulama sonunda hem mükellef sayısında hem de vergi gelirlerinde ciddi bir artış sağlanmıştır³³:

Tablo 2: GMSİ mükellef sayısı ile hesaplanan vergi tutarlarındaki artış

Gayrimenkul Sermaye İradı Beyan Bilgileri	2010 Dönemi	2011 Dönemi	2012 Dönemi	2013 Dönemi
	31/12/2011	31/12/2012	31/12/2013	31/12/2014
Beyanname Veren Mükellef Sayısı	836.770	894.991	1.210.816	1.346.398
İlk Defa Beyanname Veren Mükellef Sayısı	170.399	435.638	328.710	178.993
Beyan Edilen Gayrimenkul Sayısı	1.928.445	2.565.608	2.872.608	2.867.834
Beyan Edilen Kira Geliri	12.890.112.921	17.724.729.843	21.327.990.919	23.601.827.576
Hesaplanan Vergi	1.848.695.587	2.456.637.328	2.912.624.983	3.345.355.355

Bu Sistem ile vergi dairesine uğramadan internet üzerinden mükellefiyet açılmış, beyanname alınmış ve ödeme yapılmıştır. Ayrıca Gelir İdaresi'nin şimdiye kadar yaptığı hiçbir projede geleneksel medya araçları ile özellikle sosyal medya bu kadar etkin bir şekilde kullanılmamıştır.

1.5.2 e-Ticaretin İzlenmesi

Bilgi çağının getirmiş olduğu yenilikler hayatın hemen hemen her alanını etkilemektedir. Mevcut ticari ilişkiler de bu gelişmelerden etkilenecek şekilde, fiziki ortamlardan sanal ortamlara taşınmaktadır. E-ticaretin dünya ticareti içerisinde hacminin giderek artması, hem ülkelerin buradaki payları hem de bu işlemlerin vergilendirilmesi açısından devletlerin bu dönüşüme kayıtsız kalmamalarını gerektirmektedir.

e-Ticaretin teşvik edilmesi için e-ticarete yönelik yeni vergiler ihdas edilmesi hususu önemli olduğu gibi vergilemede tarafsızlık ilkesi gereği e-ticaret ve geleneksel ticaret arasında tarafsız olunması da önem arz etmektedir.

Sürdürülebilir ve etkin bir e-ticaret izleme stratejisi çerçevesinde e-ticarette mükellef uyumunun ön planda tutulması gerekmektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığı 2012 yılında "e-Ticaretin İzlenmesi ve Mükellef Uyu-

32 18 Şubat 2012 tarih ve 28208 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

33 GİB 2014 Faaliyet Raporu, sayfa 84

munun Artırılması” projesini hayata geçirmiştir. Bu proje kapsamında www.egirisimci.gov.tr isimli internet sitesi kurularak buradan e-ticaret yapan firma ve kişilerin vergisel uyumlarının sağlanması için periyodik olarak bilgilendirme yapılmaktadır. Ayrıca yurt dışından temin edilen ve Türkiye için özelleştirilen XENON programı (bir çeşit “web seyyah”) ile de e-ticaret yapan firma ve kişiler izlenerek vergisel yükümlülüklerini yerine getirip getirmediği kontrol edilmektedir³⁴.

1.5.3 GİB Sosyal Medya Mecrası

İnternet teknolojisinin bütün dünyada hızla yayılmasının doğal bir sonucu olarak insanlar arası iletişim günümüzde büyük ölçüde sosyal medya mecraları üzerinden gerçekleşmektedir.

Sosyal medya günümüz toplumlarının bir gerçeğidir. İnsanlar, büyük ölçüde ise gençler sosyal medya kanalları üzerinden iletişim kurmaktadır. Sosyal medya mecraları her seviyedeki insanları etkilemektedir. Kamu kurumları da günümüzde sosyal medya mecralarını yoğun bir şekilde kullanmaktadır. Bugünün kamu kurumları, elbette bilgi, iletişim ve internet teknolojilerinin gelişiminin de bir sonucu olarak vatandaşlara daha kaliteli hizmet vermenin gayreti içindedirler.

Gelir İdaresi sosyal medya mecralarını ilk defa “Önceden Hazırlanmış Kira Beyannamesi” Sistemi ile birlikte yoğun bir şekilde kullanmıştır. Bugün birçok vergisel duyuru (taslak tebliğler, yayımlanan tebliğler, beyanname/bildirim süre uzatımları, personel alımı v.s.) sosyal medya üzerinden de yapılmaktadır³⁵.

Sosyal medya birimi Başkanlığın Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı'nın altında örgütlenmiştir.

1.5.4 Vergi İletişim Merkezi

Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı'na bağlı çağrı merkezi olarak faaliyette bulunan Vergi İletişim Merkezi (VİMER), vergi ile ilgili konularda bilgi danışma, ihbar yönetimi, geri arama, İngilizce elektronik posta yanıtlama, borç bildirim ve Motorlu Taşıtlar Vergisi (MTV) işlemlerine ilişkin hizmetleri vermektedir.

VİMER'de hizmet saatleri hafta içi 09:00 – 19:00 arasında olup, resmi tatil günlerinde hizmet verilmemektedir.

VİMER ile telefonla yapılan görüşmeler **şehir içi görüşme** tarifesi üzerinden ücretlendirilmektedir.

VİMER kamunun ilk profesyonel çağrı merkezi olup bu alanda almış olduğu çeşitli birincilikleri bulunmaktadır³⁶.

34 GİB 2014 Faaliyet Raporu, sayfa 103; ayrıca bkz., GİB 2013 Faaliyet Raporu, sayfa 79

35 GİB 2013 Faaliyet Raporu, sayfa 23, 88; ayrıca bkz., GİB 2014 Faaliyet Raporu, sayfa 28

36 GİB 2014 Faaliyet Raporu, sayfa 68

2.VERGİ TEKNOLOJİLERİ “MEVZUATI”: KAVRAMLAR VE UYGULAMALAR

2.1 Vergi Teknolojileri İle Gelen Yeni Kavramlar

Vergi teknolojileri ile ilgili kavramlar ve düzenlemeler birçok vergi kanununda yer almakla birlikte ağırlıklı olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer almaktadır. Vergi teknolojileri ile ilgili birçok tali düzenleme ise yine VUK'un verdiği yetkilere dayalı olarak yayımlanan genel tebliğlerle yapılmaktadır.

Çok da uzun olmayan bir geçmişten günümüze, vergi teknolojileri ile ilgili uygulamaların sayısı artmış ve bu artışa paralel olarak vergi terminolojisine yeni kavramlar dâhil olmaya başlamıştır. Özellikle 2010 yılından sonra yürürlüğe giren uygulamalara bakıldığında bu durum daha net görülmektedir. Örneğin 2010 Ocak ayında yürürlüğe giren KDV İadesi Risk Analizi (KDVİRA)³⁷ uygulaması ile “vergi iadelerinde *risk analizi*”³⁸ kavramı kullanılmaya başlanmıştır. Bugün KDVİRA vergi mevzuatında yer alan elektronik bir vergisel uygulama olarak yerini almıştır.³⁹ Yine benzer şekilde e-defterlerin oluşturulmasında “*mali mühür veya e-imza*”nın kullanılabilmesi ifade edilmektedir.⁴⁰ Defterlerin doğruluğunu sağlayacak olan elektronik bir imzalama aracı olan mali mühür, ticari defterlerle ilgili tarafların kullanacağı en önemli kavramlardan birisi olacaktır. Yine e-defterlerin onay sürecinde kullanılan *e-defter beratı* da sık kullanılacak olan yeni elektronik vergisel kavramlardan birisidir.

Burada bazen mevcut teknolojik bir kavram elektronik vergisel uygulamalarda kullanılmak suretiyle kullanılmakta, bazen de durumu ifade eden yeni bir kavram oluşturulmakta ve kullanılmaktadır. Örneğin bir önceki paragrafta ifade edilen e-imza kavramı e-fatura ve e-defter oluşturmada kullanılan *genel* teknolojik kavramlara örnek olarak verilebilir. e-Fatura uygulamasında fatura düzenlemede kullanılan sistem yanıtları ve durum kodları ile e-defter oluşturmada kullanılan e-defter beratı ise elektronik vergisel uygulamalarda kullanılan ve *elektronik vergi mevzuatına* dahil edilen *yeni* teknolojik kavramlara örnek olarak verilebilir.

Günümüzde ve/veya önümüzdeki dönemlerde vergi ile uğraşan bütün aktörlerin az çok duydukları veya duyacakları vergi teknolojileri kavramlarından bazılarını aşağıda yer verilmiştir:

37 Bkz., bölüm 1.4.2

38 Risk analizi veri ile bilgi işlem teknolojilerinin iş birliği yaptığı ortak bir alan olup daha çok büyük veriden (“big data”) anlamlı sonuçlar çıkartmaya yarayan bir veri madenciliği yöntemidir.

39 Örneğin KDV Uygulama Genel Tebliği'nin 2.1.5.2.1 bölümünde “...Bu kapsamda, KDVİRA sisteminin ürettiği kontrol raporunun olumlu olması...”, IV.C.2 bölümünde “...Bu mükelleflerin nakden iade taleplerinde, ibraz edilen belgelere ilişkin olarak KDVİRA sistemi tarafından yapılan sorgulama neticesinde...” gibi 6 farklı yerde KDVİRA sisteminin ürettiği raporlardan bahsedilmektedir.

40 397 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği, 05/03/2010 tarih ve 27512 sayılı Resmî Gazete

Veri madenciliği, e-fatura, e-defter, e-arşiv, elektronik fatura kayıt sistemi, kayıt saklama gereksinimleri, UBL, XBRL, XML, XADES, e-imza, mobil imza, mali mühür, e-yoklama, risk analizi, VEDOP, e-haciz, KDVİRA, Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sistemi, E-VDO, geri bildirim sistemleri, Vergi İletişim Merkezi, e-beyanname, e-sözleşme, XENON, sosyal medya, Mükellef Karne, Sektör Bilgi Sistemi, özel entegratör, servis sağlayıcı, portal, e-tahsilat, doküman ve belge yönetimi, TAKKOM, Kamu Elektronik Ödeme Sistemi (KEÖS), web servis, Sahte Belge Risk Analiz Programı (SARP), taksonomi, Merkezi Risk Analizi ve Katmanlaştırma Modeli (MERAK), web robot, uzaktan denetim, e-denetim, Dilekçematik, Dava Takip Projesi (DATAP), İnternet Vergi Dairesi, Yeni Nesil ÖKC, EFT-POS, e-bilet, Bandrollü Ürün İzleme Sistemi, bulut teknolojisi, YouTube, Facebook, Twitter, Veri Görselleştirme ve Analiz Sistemi (VEGAS), EBTİS (Elektronik Banka Tahsilatları İşleme Sistemi).

Bir önceki paragrafta da ifade edildiği üzere bu kavramlardan bazıları doğrudan vergi teknolojileri kavramları olmasa bile birçoğu doğal olarak vergi ve vergisel süreçlerle de ilgili olarak kullanıldığı için burada yer verilmiştir. Örneğin bugün YouTube veya Twitter vergiye gönüllü uyum faaliyetlerinde kullanılan önemli bir *sosyal medya* aracıdır⁴¹. Veya web robot/XENON kayıt dışı kalmış e-ticaret faaliyetlerin tespitinde kullanılan bir *arama motoru*dur⁴³.

2.2 Vergi Teknolojilerinin Vergi Mevzuatına Yansımaları

Bugün vergi mevzuatında vergi teknolojileri ile ilgili çok sayıda kanuni ve ikincil mevzuat düzenlemeleri bulunmaktadır. İkincil mevzuat düzenlemeleri tebliğler, sirkülerler, özelemler, kılavuzlar ve web sitelerine atfen yapılacağı belirtilen duyurulardır. Bu son cümlede dikkat çeken kelime “kılavuzlar” ve “duyurular”dır. Zira özellikle e-fatura ve e-defter uygulamaları ile birlikte, bu konularla ilgili çıkan tebliğ ve genel tebliğ düzenlemeleri birçok düzenlemenin kılavuzlar ve ilgili web sitelerinde⁴⁴ yapılan duyurularla şekillendirileceğini ifade etmiştir.

Bu bölümde vergi kanunlarından başlamak üzere normlar hiyerarşisi çerçevesinde ilgili mevzuatta atıfta bulunulan elektronik vergisel uygulamalar hakkında kısa açıklamalara yer verilmiştir.

41 Bkz., /sosyal.gib.gov.tr/, Erişim Tarihi 17.06.2015

42 Ey Mükellef, “Like Et” Beni!, Uğur Doğan, Vergi Sorunları Dergisi Facebook sayfası, https://www.facebook.com/permalink.php?id=163364293809592&story_fbid=409354222466707, Erişim Tarihi 17.06.2015

43 “...Söz konusu eylem ve hedef kapsamında gerçekleştirilen ön hazırlık çalışmaları sonucunda uluslararası alanda kullanılan Xenon web robotu temin edilerek, kullanılmaya başlanmıştır...”, 2014 GİB Faaliyet Raporu, sayfa 103

44 Bu sitelere www.efatura.gov.tr ve www.edeften.gov.tr İnternet adresleri örnek verilebilir. Diğer taraftan bu iki İnternet adresi ve www.gib.gov.tr dışında www.gib.gov.tr uzantılı olmayan ancak GİB tarafından yönetilen diğer siteler şunlardır: www.egirisimci.gov.tr, www.kayitliekonomiyegecis.gov.tr, www.vergibilir.gov.tr, www.vergihafasi.gov.tr

2.2.1 Vergi Kanunları

Vergi teknolojileri ile ilgili atıfların yapıldığı kanunların başında 213 sayılı Vergi Usul Kanununun geldiğini az önce ifade etmiştik. Gerçekten de VUK'nun özellikle mükerrer 242⁴⁵ ile mükerrer 257 nci⁴⁶ maddelerinde Maliye Bakanlığına elektronik vergisel uygulamalarla ilgili çok geniş bir düzenleme yapma yetkisi verilmiştir. Benzer düzenlemelerin aynı Kanunun 175 inci maddesinde olduğunu da görüyoruz.

Örneğin e-fatura⁴⁷, e-defter⁴⁸, kayıt saklama gereksinimleri⁴⁹ ve Önceden Hazırlanmış Kira Beyannamesi Sistemi⁵⁰ gibi elektronik vergisel uygulamaların yer aldığı genel tebliğlerin kanuni dayanağı yukarıda bahsedilen Kanunun zikredilen maddeleridir.

Benzer şekilde temel vergi kanunlarımızdan 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 79 uncu maddesinin birinci fıkrasında elektronik haciz ile ilgili olarak; "... *Tahsil dairelerince düzenlenen haciz bildirimleri, alacaklı tahsil dairelerince ya da alacaklı amme idaresi vasıtasıyla, posta yerine **elektronik ortamda tebliğ** edilebilir ve bu tebligatlara elektronik ortamda cevap verilebilir. Elektronik ortamda yapılacak tebliğe ve cevapların elektronik ortamda verilebilmesine ilişkin usûl ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.*" hükmüne yer verilmiştir. e-Haczin dayanağı bu maddedir.

Yine Damga Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde; "*Bu kanundaki kâğıtlar terimi, yazılıp imzalamak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle*

45 Mükerrer 242 nci madde; "...Maliye Bakanlığı; elektronik defter, kayıt ve belgelerin oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafazası ve ibrazı ile defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması ve düzenlenmesi uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye, elektronik ortamda tutulmasına ve düzenlenmesine izin verilen defter ve belgelerde yer alması gereken bilgileri internet de dâhil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında Maliye Bakanlığına veya Maliye Bakanlığının gözetim ve denetimine tâbi olup, kuruluşu, faaliyetleri, çalışma ve denetim esasları Bakanlar Kurulunca çıkarılacak bir yönetmelikle belirlenecek olan özel hukuk tüzel kişiliğini haiz bir şirkete aktarma zorunluluğu getirmeye, bilgi aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulama-ya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu Kanun kapsamına giren işlemlerde elektronik imza kullanım usul ve esaslarını düzenlemeye ve denetlemeye yetkili kılınmıştır..."

46 Mükerrer 257 nci madde; "...Maliye Bakanlığının mükellef ve meslek grupları itibarıyla muhasebe usul ve esaslarını tespit etmeye, bu Kanuna göre tutulmakta olan defter ve belgeler ile bunlara ilaveten tutulmasını veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva etmesi zorunlu bilgileri belirlemeye, bunlar-da değişiklik yapmaya; bedeli karşılığında basıp dağıtmaya veya üçüncü kişilere bastırıp dağıtmaya veya dağıtırmaya, bunların kayıtlarını tutturmaya bu defter ve belgelere tasdik, muhafaza ve ibraz zorunluluğu getirmeye veya kaldırmaya, bu Kanuna göre tutulacak defter ve düzenlenecek belgelerin tutulması ve düzenlenmesi zorunluluğunu kaldırmaya yetkili..."

47 397, 416, 421, 424 Sıra No'lu VUK Genel Tebliğleri

48 1 ve 2 Sıra No'lu e-Defter Genel Tebliğleri

49 431 ve 436 Sıra No'lu VUK Genel Tebliğleri

50 414 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği

düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade eder.” düzenlemesine yer verilmiş olup kanundaki kâğıt terimi e-imza kavramı ile birlikte kullanılarak madde hükmü ihdas edilmiştir.

2.2.2 Tebliğler

Maliye Bakanlığı son yıllarda farklı elektronik vergisel uygulamalar konusunda çok sayıda genel tebliğ yayımlamıştır. Aşağıda örnek bir liste verilmiştir:

Tablo 3: Vergi Teknolojileri ile İlgili İkincil Mevzuata (Genel Tebliğler) Örnekler

TEBLİĞ TARİHİ	TEBLİĞ NO	KONUSU
05.03.2010	397 VUK	e-Fatura Usul ve Esaslar
13.12.2011	1 No'lu e-Defter Genel Tebliği	e-Defter Usul ve Esaslar
11.04.2012	69 No'lu ÖKC	Yeni Nesil Ödeme Kaydedici Cihazlar
06.06.2012	69 No'lu ÖKC	Yeni Nesil Ödeme Kaydedici Cihazlar
26.06.2012	415 VUK	e-Bilet Usul ve Esaslar
28.06.2012	416 VUK	e-Faturadan Yararlanma
14.12.2012	421 VUK	e-Faturada Zorunluluk ve Özel Entegrasyon Uygulaması
21.02.2013	424 VUK	e-Faturada e-İmza Kullanımı
15.06.2013	426 VUK	Yeni Nesil Ödeme Kaydedici Cihazlar
29.06.2013	427 VUK	Yeni Nesil Ödeme Kaydedici Cihazlar Süre Uzatımı
24.12.2013	2 No'lu e-Defter Genel Tebliği	e-Defter Usul ve Esaslarında Değişiklik
29.12.2013	431 VUK	Kayıt Saklama Gereksinimleri
30.12.2013	433 VUK	e-Arşiv Faturası
03.04.2014	435 VUK	Yeni Nesil Ödeme Kaydedici Cihazlar
03.06.2015	450 VUK	Yeni Nesil Ödeme Kaydedici Cihazlar
03.06.2015	451 VUK	Yeni Nesil Ödeme Kaydedici Cihazlar
03.06.2015	452 VUK	Elektronik Ürün Senedi Genel Tebliği
20.06.2015	453 VUK	e-Yoklama Usul ve Esaslar
20.06.2015	454 VUK	e-Fatura ve e-Defterde Devamlı Zorunluluk
27.08.2015	456 VUK	e-Tebliğat
T a s l a k Tebliğ	Taslak	E-Ticaretin İzlenmesi

Yine Seri A, Sıra No:1 Tahsilat Genel Tebliği⁵¹ ile 6183 sayılı Kanunun 79 uncu maddesinin verdiği yetki; “...alacaklı amme idarelerinin Bakanlığımızın (Gelir İdaresi Başkanlığı'nın) uygun görüşünü de almak suretiyle banka genel müdürlükleri ve Merkezi Kayıt Kuruluşu A.Ş. ile yapacakları anlaşmalar çerçevesinde, elektronik imza ya da şifre kullanılmak suretiyle haciz bildirilerinin

51 30.06.2007 tarihli ve 26568 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

elektronik ortamda sadece bu kurumlara tebliğ edilmesi ve elektronik ortamda cevaplarının alınması uygun görülmüştür.” şeklinde kullanılmıştır.

Benzer düzenlemeler KDV Uygulama Tebliğinde⁵² de yer almaktadır.

2.2.3 Sirkülerler

Gelir İdaresi Başkanlığı kurulduktan sonra sık sık çıkarılan sirkülerlerden bazıları vergi teknolojileri ile ilgilidir. Bunlara KDVA sisteminin yürürlüğe girmesinde sonra yayımlanan 53 No’lu KDV Sirküleri, e-defter ile ilgili açıklamaların yapıldığı 67 No’lu VUK Sirküleri ile kayıt saklama gereksinimleri hakkında açıklamaların yapıldığı 70 No’lu VUK Sirküleri örnek olarak verilebilir.

2.2.4 Özelgeler

Vergi teknolojileri ile ilgili verilen özelgelerin sayısında son yıllarda ciddi bir artış olduğu görülmektedir. Örneğin özel hesap döneminde e-defter uygulamasının nasıl kullanılacağı⁵³, firmalarda stok kontrolü ve adisyonlu fiş ve fatura kesme özelliği olan yazılımları barındıran YN ÖKC kullanmanın mümkün olup olmadığı⁵⁴ gibi yüzlerce özelge bulunmaktadır⁵⁵.

2.2.5 Teknik Kılavuzlar

Son yıllarda elektronik vergisel uygulamaların kullanımının artmasına paralel olarak, gerektiğinde bu uygulamalardaki teknolojik gelişmelere uygun hızlı ve esnek değişikliklerin yapılması elzemdir. Elektronik vergisel uygulamalar mükelleflerce 7/24 saat kullanılan ve teknolojik değişimlere hızlıca cevap verilmesi gereken sistemlerdir. Bu tür uygulamalarda yapılacak bir değişikliğin hızlıca bir tebliğ veya sirküler ile yapılması her zaman mümkün olmamaktadır. Kaldı ki, elektronik vergisel uygulamaların teknik yönlerini bir tebliğ veya sirküler ile duyurmak, mevzuat oluşturma tekniği bakımından da çok uygun değildir. Çünkü bu teknik açıklamalar bazen yüzlerce sayfayı bulabilmektedir.

Diğer taraftan zorunlu⁵⁶ veya gönüllü⁵⁷ olarak kullanılan elektronik vergisel uygulamaların söz konusu kılavuzlarda belirtilen şartlara göre oluşturulması ve kullanılması gerekmektedir. Bu kılavuzlarda belirtilen şartları sağlamayan veya bu kılavuzlarda belirtilen kurallara uygun elektronik belge oluşturmayan firmaların bu uygulamalardan yararlanmaları mümkün değildir.

52 26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

53 Ankara VDB’nin 18/04/2014 tarih ve 27575268-105[2013-370]-432 sayılı özelgesi.

54 Samsun VDB’nin 27/08/2013 tarih ve 97338759-195.01[2013-03]-71 sayılı özelgesi.

55 Bu özelgelere <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/ozelgesistemi/>

56 Örneğin 421 VUK Genel Tebliğinin 3.1.1 bölümüne göre e-fatura ve e-defter uygulamaları bazı şartları taşıyan mükellefler için zorunludur.

57 Örneğin 433 VUK Genel Tebliğine göre e-arşiv fatura uygulaması mükelleflerin gönüllü kullanımına bırakılmıştır (Tebliğin 10 uncu bölümüne göre belli şartları taşıyan ve internet üzerinden satış yapanlar ile 13 üncü bölümünde belirtilen EFKS’yi kullanan mükellefler hariç).

O halde teknik kılavuzlar da artık vergi mevzuatının önemli bir parçasıdır. Örneğin e-fatura kılavuzlarına uygun oluşturulmayan bir e-faturanın iletilmesi veya kanunen geçerli bir belge olması mümkün değildir. e-Fatura ile ilgili kılavuzlara göre örneğin bir e-fatura vergi kimlik alanı belirtilmezse (şema) veya 10 digit yerine 9 digit olarak (şematron) belirtilirse bu e-faturanın oluşturulması mümkün olmaz. Benzer yüzlerce kural e-defter, e-arşiv fatura ve e-bilet gibi diğer elektronik vergisel uygulamalar için de geçerlidir.

Bu tür atıfların yapıldığı tebliğlerden birkaç tanesine örnek olarak aşağıda yer verilmiştir:

1-)1 Seri No'lu e-Defter Genel Tebliği'nin 3.2.2 bölümünün (a) maddesine göre:

"3.2.2. Aşağıda sayılan hususlarda yapılacak testleri başarılı bir şekilde tamamlayan yazılımlara uyumluluk onayı verilecektir.

*a) www.edeften.gov.tr internet adresinden duyurulan **kılavuzlarda öngörülen** veri standartları ve formata uygun olarak oluşturma..."*

Görüldüğü üzere e-defter oluşturacak uyumlu yazılımların www.edeften.gov.tr'de yayımlanan kılavuzlara uygun bir şekilde oluşturulması gerekmektedir.

Yine aynı Tebliğin 7/g bölümüne göre:

*"g) Elektronik ortamda oluşturulması, kaydedilmesi, muhafazası ve ibrazına izin verilen defterler ile bu defterlerin elektronik ortamda oluşturulmasına ilişkin standartlar, **teknik kılavuzlar** ve kurallar www.edeften.gov.tr adresinde duyurulur."*

Nitekim ilgili kılavuzlara göre e-defterler XBRL formatında oluşturulmak, saklanmak ve ibraz edilmek zorundadır.

2-) e-Fatura ile ilgili 397 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nin 5.1.1 bölümüne göre:

*"...Yukarıda ifade edilen çerçevede bilgi işlem sistemi entegrasyonu yapılabilmesi için uyulması gereken kurallar ve standartlar ile yapılması gereken işlemleri içeren **kılavuzlar** <http://www.efatura.gov.tr/> internet sitesinde kamuoyu bilgisine sunulmuştur."*

3-)Yeni Nesil Ödeme Kaydedici Cihazlarla ilgili 69 Seri No'lu KDV Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazlar Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanunla ilgili Genel Tebliğin 1. bölümüne göre:

*"a) Üretici veya ithalatçı firmalar tarafından onay için Bakanlığımıza teslim edilecek olan yeni nesil ödeme kaydedici cihazlar, teknik ve fonksiyonel bakımlardan Gelir İdaresi Başkanlığı'nın www.gib.gov.tr adresli web sitesinde yayımlanacak "Yeni Nesil Ödeme Kaydedici Cihazlar **Teknik Kılavuzu**"nda belirtilen*

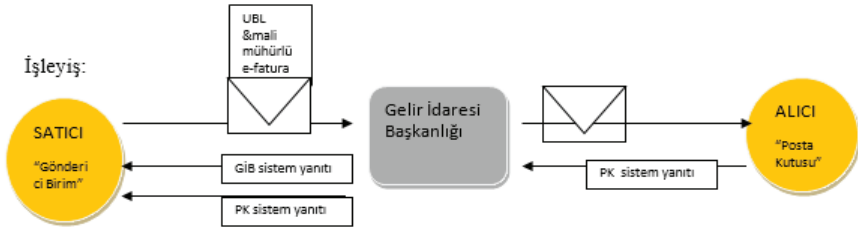
özellikleri haiz olacaktır. Gelir İdaresi Başkanlığı, ilgili taraflara ilan etmek şartıyla gerekli gördüğü durumlarda **teknik kılavuzlarda değişiklik yapabilecektir.**”

3. VERGİ TEKNOLOJİLERİ İLE VERGİ TERMINOLOJİSİNE YANSIYAN DEĞİŞİM

Yazının giriş bölümünde vergi teknolojilerinin vergi terminolojisinde de doğal olarak bir değişime yol açtığından bahsetmiştik. Gerek şirketler gerek vergi memurları gerekse de özel sektörde konunun paydaşları artık bu yeni terminolojiye uygun bir dil kullanmaktadırlar.

Vergi teknolojilerinin vergi terminolojisine yansımalarını daha iyi anlatabilmek için aşağıda e-fatura uygulamasının işleyişine ilişkin bir diyagram ve bunun açıklamasına yer verilmiştir⁵⁸:

Diyagram 1: e-Fatura İşleyişi



Diyagramdan da görüldüğü üzere **UBL-TR** formatında oluşturulup **mali mühür/elektronik imza** ile onaylandıktan sonra **zarf** içerisine konulan e-fatura, Başkanlık **Merkezi Platformu** üzerinden alıcının **posta kutusuna (PK)** iletilir. Faturalaşma için gönderici ve alıcının her ikisinin de birlikte **e-Fatura Kayıtlı Kullanıcılar** listesinde yer almaları gerekmektedir. Sistemden **GİB Portal/özel entegrasyon/entegrasyon/** yöntemlerinden biriyle faydalanan satıcı **ticari fatura/temel fatura senaryosuna** göre alıcıya bir zarf içerisinde e-fatura göndermektedir. Gönderilen zarf ile ilgili her aşamadaki durum **sistem yanıtları** ile takip edilir. Ticari fatura senaryosuna göre gelen e-faturaya alıcının posta kutusu **kabul veya red uygulama yanıtı** ile dönüş yapar. Yanıtların taraflara ulaşması ile birlikte e-fatura süreci tamamlanmış olur. e-Faturalar, mükellefin kendi bilgi işlem sisteminin dışında Başkanlık'tan izin almış **saklamacı kuruluşlar** nezdinde de saklanabilir.

Bu kısa açıklamadan da anlaşılacağı üzere e-fatura ile birlikte, kâğıt faturalaşma süreçlerinde kullanılan kavramlardan farklı kavramlar kullanılmaya başlanmıştır: Mali mühür/e-imza, UBL-TR fatura, zarf, gönderici birim, posta kutusu, kayıtlı kullanıcı, özel entegrasyon/entegrasyon, ticari/temel fatura senaryosu,

58 e-Fatura Güncel Sorunlar ve Çözüm Önerileri, Uğur DOĞAN, Yalçın TERCAN, İlkur GÜR NALÇACI, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:319, Nisan 2015

sistem yanıtı, kabul/red uygulama yanıtı, saklamacı kuruluş v.b. Ticari hayatta hali hazırda kullanılan ve önümüzdeki dönemlerde kamu ve özel sektör denetçileri tarafından yapılacak olan denetim süreçlerinde de bu kavramlar kullanılarak süreç kontrolleri e-fatura uygulamasına uygun bir şekilde gerçekleştirilecektir.

e-Fatura için geçerli olan bu terminoloji değişikliği e-defter, e-bilet, risk analizi v.b. bir çok elektronik vergisel uygulama için de geçerlidir.

4. VERGİ TEKNOLOJİLERİNİN DENETİM FAALİYETLERİNE ETKİSİ VE “GERÇEK ZAMANLI” DENETİM

Vergi teknolojileri her türlü denetim çeşitleri ve faaliyetlerini de yakından etkilemektedir. Aslında İdare tarafından geliştirilen birçok elektronik vergisel uygulama ile mevzuat düzenlemelerinin temel gerekçesi vergi uyum ve denetim faaliyetlerine uygun bir alt yapı oluşturmak ve veri hazırlamaktır.

Nitekim GİB ve Vergi Denetim Kurulu (VDK) tarafından denetim sektörünün geleceğini etkileyecek önemli değişikliklerin alt yapısının yavaş yavaş oluşturulduğunu görüyoruz. Bunları birkaç başlık altında toplayabiliriz:

1-) GİB ve VDK'nın uzman ve müfettiş profili değişmektedir. GİB uzun süredir mühendis kökenli gelir uzmanı ve devlet gelir uzmanı çalıştırmaktadır. İdare'deki artan veri kapasitesine bağlı olarak yapılacak çeşitli raporlama ve özellikle veri madenciliği çalışmaları için istatistikçi kökenli gelir uzmanı ve devlet gelir uzmanı kadrolarında onlarca personel istihdam edilmektedir. Aynı durum VDK için de geçerlidir. 2013 yılında yapılan yönetmelik değişikliği⁵⁹ ile mühendis ve istatistikçi kökenli vergi müfettişi istihdam edilmesinin yolu da açılmıştır.

2-) Risk odaklı denetim anlayışı bütün dünyada olduğu gibi ülkemizde de gittikçe yaygınlaşmaktadır. Sadece özel sektör değil, kamu kurumları da risk odaklı denetim ile riskli işlemleri ve mükellefleri belirlemektedir. Hatta bu konuda Maliye Bakanlığı'nın çalışmaları oldukça iddialı ve özel sektörün ilerisindedir⁶⁰ Nitekim VDK'nın 2014 Faaliyet Raporu'na göre VDK'nın yapmakta olduğu çalışmalarına örnek olarak risk odaklı denetim ile elektronik denetim uygulamalarının

59 31/10/2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nin giriş sınavı şartları başlıklı 12 nci maddesi hükmü şu şekildedir:

“1) Vergi müfettiş yardımcılığı giriş sınavına katılabilmek için aşağıdaki şartlar aranır:

a) 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 48 inci maddesinde yazılı nitelikleri haiz olmak. ...
c) (Değişik:RG-27/3/2013-28600) En az dört yıllık lisans eğitimi veren Siyasal Bilgiler, İktisat, İşletme, İktisadi ve İdari Bilimler ile Hukuk Fakültelerinden veya **Mühendislik programları ile Eğitim, Fen ve Edebiyat Fakültelerinin Matematik, İstatistik, Fizik, Kimya, Biyoloji, Fen Bilimleri ile Fen ve Teknoloji bölümlerinden** ya da bunlara denkliği Yükseköğretim Kurulunca kabul edilen yurt içi ve yurt dışındaki öğretim kurumlarından birini bitirmiş olmak...”

60 Bu konuda GİB ve VDK'nın son yıllarda yayımlanan faaliyet raporlarına bakılabilir. Örneğin GİB 2013 Faaliyet Raporu sayfa 78-81, 2012 Faaliyet Raporu sayfa 67-71, 2011 Faaliyet Raporu sayfa 40-42;VDK'nun 2013 Faaliyet Raporu sayfa 49-52'de veri madenciliğine dayalı risk analizi, uyum ve denetim çalışmalarından bahsedilmekte ve örnekler verilmektedir.

geliştirilmesinden⁶¹ bahsedilmiş ve risk odaklı denetim Kurul'un önemli misyonlarından biri olarak kabul edilmiştir.⁶²

3-) Vergi denetimi konusunda önemli bir gelişme VDK bünyesinde 2014 yılının sonlarına doğru e-Denetim Şubesi'nin kurulması olmuştur.⁶³ Bu Müdürlüğün görevleri ise VDK Stratejik Eylem Planına göre kayıt saklama gereksinimi kapsamındaki mükelleflerin elektronik denetimini sağlamak ve elektronik denetim projeleri geliştirmek şeklinde sıralanmıştır.⁶⁴

4.1 Vergi Teknolojileri ile Gerçek Zamanlı Denetim

Vergi sistemleri denetimsiz düşünülemez. Vergi idareleri bir taraftan vergi toplarken diğer taraftan bu vergilerin zamanında, tam ve doğru bir şekilde beyan ve ödenmesini temin etmek amacıyla çeşitli denetim sistemleri de kurmaktadır. Vergi mevzuatında olduğu gibi vergi uygulamalarında da verginin tam ve zamanında ödenmesini sağlamak için çeşitli tedbirler alınmaktadır. Günümüzde Türk Vergi İdaresi elektronik vergisel uygulamalar ile bir yandan mükelleflerin iş ve işlemlerini kolaylaştırırken, diğer yandan hem vergiye gönüllü uyumu sağlamaya hem de vergi denetim faaliyetlerine uygun bir alt yapı oluşturmaya çalışmaktadır.

Nitekim e-beyanname ile amaçlanan sadece mükelleflerin beyanname verme yükümlülüğünü kolaylaştırmak değil, aynı zamanda beyanname verilerini elektronik ortamda almak suretiyle işlenebilir bir veri bankasına sahip olmaktır. Keza e-fatura için de aynı şey geçerlidir. Türkiye'de uygulanan e-fatura sisteminde fatura trafiği GİB Merkezi Platformu üzerinden yönetilmektedir. Diğer bir ifade ile gönderilen ve alınan her fatura GİB üzerinden muhatabına iletilmektedir.⁶⁵ Benzer şekilde 1 Ocak 2016'dan itibaren bütün Türkiye'de yürürlüğe girecek olan yeni nesil ödeme kaydedici cihaz sistemi ile de bu cihazlardan geçecek her türlü işlem TSM⁶⁶'ler üzerinden anlık olarak GİB'e iletilecektir.⁶⁷ Aynı şekilde

61 VDK 2014 Faaliyet Raporu, 05.02.2015, sayfa 5

62 Agy. Raporun 7 nci sayfasında Kurul'un "misyon"u: "**Risk odaklı** ve çağdaş denetim tekniklerini kullanarak vergi incelemeleri yapmak,..." şeklinde başlamaktadır.

63 Agy., sayfa 53

64 Agy., sayfa 113, 49 ve 50 no'lu eylemler.

65 Türk e-fatura sistemi bu yönüyle Avrupa'da uygulanmakta olan bütün e-fatura sistemlerinden farklıdır. AB ülkelerinde e-fatura vergi idareleri üzerinden değil doğrudan taraflar arasında iletme konu olmaktadır. Türkiye'dekine benzer sistemler Latin Amerika ülkelerinde uygulanmaktadır. Bu konulara ilişkin detaylı bilgi için bkz., Doğan, 550 Soruda e-Fatura/e-Defter, 3. Baskı, sayfa 291

66 TSM_Güvenli Servis Sağlayıcı: ÖKC üreticisi tarafından yeni nesil ÖKC'leri yönetmede, yazılım güncellemede, parametre yüklemeye, EFT-POS özellikli cihazlarda bunlara ilave olarak kartlı ödeme işlemlerinin yönetiminde, banka uygulamasına parametre yüklemeye ve GİB Merkez ile iletişimde kullanılan Terminal Yönetim Sistemi'dir

67 Yeni Nesil ÖKC Teknik Kılavuzu 1, sayfa 7. Kılavuz madde 4' göre: "**Yeni Nesil ÖKC'lerde her fiş sonlandığında fiş toplamı ve toplam KDV değeri anlık olarak günlük hafızaya kayıt**

e-defter ile ilgili düzenlemeler de teknolojik gelişmelerin gerektirdiği zorunlulukların bir sonucu olduğu kadar aynı zamanda, denetim alanındaki gelişmelerin de bir sonucudur. Kayıt saklama gereksinimleri ile belli sektörlerdeki mükelleflerin bazı verilerini vergi denetimi maksadıyla hazır halde tutmaları istenmektedir⁶⁸. Keza elektronik yoklama⁶⁹ ile çeşitli maksatlarla yapılan yoklama faaliyetlerinin tabletler üzerinden iş emrinin sahada iken alınmasından, sahada toplanan ve elektronik ortama aktarılan yoklama fişleri⁷⁰ bilgilerine kadar mükelleflerle ilgili bütün bilgilerin online bir şekilde İdare'nin sistemine aktarılması mümkün hale gelmiştir. e-Yoklama ile denetim kanıtı niteliğindeki görsel verilerin de dijital ortama aktarılması (video, fotoğraf vs.) mümkün hale gelmiştir.

Bu kısa açıklamalardan anlaşıldığı üzere e-fatura, e-arşiv fatura, e-defter, e-bilet, e-yoklama, yeni nesil ödeme kaydedici cihazlar ve kayıt saklama gereksinimleri gibi uygulamalarla İdare aslında denetim maksadıyla verilere *anlık* ulaşabilecek bir alt yapıyı gerçekleştirmiştir. Bu durum ise hem mükelleflere hem de vergi müfettiş ve uzmanlarına gerçek zamanlı denetim imkânının yolunu açmıştır.

4.2 Vergi Teknolojileri ile Veri Madenciliği

İdare'nin birçok elektronik uygulaması ile esasında bir yandan da vergiye gönüllü uyum ve vergi denetimi maksadıyla veri topladığını yukarıda ifade etmiştik.

Son yıllarda vergi idarelerindeki bilgisayar teknolojilerindeki gelişmeler ve artan veri kapasiteleri, toplanan bu verilerin idari faaliyetlerde ve mükellef hizmet⁷¹ ve denetimlerinde nasıl kullanılacağı konusunda çalışmalar yapılmasını zorunlu kılmıştır. Kamu ve özel sektördeki bu tür veri analiz çalışmaları "veri madenciliği" (data mining) kavramı ile ifade edilmektedir. Veri madenciliği, verilerin içerisindeki desenlerin, ilişkilerin, değişimlerin, düzensizliklerin, kuralların ve istatistiksel olarak önemli olan yapıların yarı otomatik olarak keşfedilmesidir.⁷² Veri madenciliğinde kullanılan belli başlı istatistikî yöntemler şu şekilde sınıflandırılabilir; Sınıflama (Classification) ve Regresyon (Regression), Kümeleme (Clustering), Birliktelik Kuralları (Association Rules) ve Ardışık Zamanlı Örüntüler (Sequen-

edilecektir. İstenildiğinde bu veriler GİB Bilgi Sistemine anlık veya günlük olarak ÖKC TSM Merkezi aracılığı ile iletilecektir."

68 Konu ile ilgili 431 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği, 29.12.2013 tarih ve 28866 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

69 e-Yoklama ile ilgili detaylı bilgi için bkz. 2014 GİB Faaliyet Raporu, sayfa 97. Rapora göre 2014 yılının son iki ayında 72.358 adet e-yoklama faaliyetinde bulunulmuştur.

70 VUK madde 132/A

71 Toplanan verilerin mükelleflerin vergiye gönül uyum faaliyetlerinde nasıl kullanıldığına ilişkin bir örnek 1.5.1 bölümünde bahsedilen "Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sistemi"dir.

72 Veri Madenciliği ve Vergi İdarelerinde Kullanımı, Vergi Sorunları Dergisi Sayı 236, Uğur Doğan, Fatma ÖDEVCİ, Olcay GÜL, Mayıs 2008

tial Patterns), Bellek tabanlı yöntemler (Memory-based methods), olmak üzere altı ana başlık altında toplanmaktadır. Bu yöntemlerden sınıflama ve regresyon tahmin edici; kümeleme, birliktelik kuralları ve ardışık zamanlı örüntü yöntemleri tanımlayıcı modellerdir. Karar ağaçları ise hem tahmin edici hem tanımlayıcı bir modeldir.

Yazının 1.4 bölümünde belirtilen KDVİRA, MERAK, SARP, VEGAS ve mükellef karne gibi uygulamalar GİB ve VDK tarafından veri madenciliği teknikleri kullanılarak geliştirilmiş bulunan yazılımlardır.

4.3 e-Defterin Denetimde Kullanılması

e-Defterle ilgili kanuni düzenlemeler ilk kez 2001 yılında yapılmış olmakla birlikte, uygulamanın usul ve esaslarının belirlenerek hayata geçirilmesi 2011 yılının Aralık ayında yayımlanan 1 Sıra No'lu e-Defter Genel Tebliği ile yapılmıştır.⁷³ e-Defter kullanımının zorunlu hale getirilerek yaygınlaştırılması ise 421 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu (VUK) Genel Tebliği⁷⁴ sağlanmıştır. e-Deftere gö-nüllü olarak geçen mükellef sayısı 2012 yılında 28 ve 2013 yılında 47 iken, bu sayı 421 No'lu VUK Genel Tebliği ile getirilen zorunluluk sonucu 2014 yılında 18.500'e çıkmıştır.⁷⁵

e-Defter bugün itibariyle defterlerin kağıt ortamında düzenlenmesi zorunlu-luğunu ortadan kaldıran ve dolayısıyla mükellefleri kağıt baskı, tasdik ve arşiv-leme yükünden kurtaran elektronik bir uygulama olarak görülse bile, özellikle denetim ve raporlama faaliyetleri için standart bir veri tutulmasına imkan sağ-laması dolayısıyla kendisinden beklenen asıl faydası önümüzdeki dönemlerde daha iyi anlaşılacak önemli bir e-Devlet düzenlemesidir.⁷⁶

Diğer taraftan 6102 sayılı TTK ile 660 sayılı KHK, işletmelerin kayıt ve işlemleri ile finansal tabloların uluslararası raporlama standartlarına uygun hale getirilmesi ve işletmelerin uluslararası standartlara uygun olarak bağımsız biçimde denetimlerinin yapılmasını öngörerek, küresel düzeydeki standartların ülke öl-çeğinde bir otorite tarafından belirlenen muhasebe ve denetim kurallarına bağlı olarak yerine getirilmesini amaçlayan yeni bir denetim çerçevesi belirlemiştir. Bu bağlamda bağımsız denetimin temel girdisi, işletme faaliyetleri ile ilgili objektif ve *makul güvence* sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtları su-nan defter, kayıt ve belgeler olacaktır.

Denetime girdi sağlama fonksiyonu açısından e-defterin özelliklerini şu şekil-de sıralamak mümkündür:

73 13/12/2011 tarih ve 28141 sayılı Resmi Gazete

74 14/12/2012 tarih ve 28497 sayılı Resmi Gazete

75 GİB 2014 yılı Faaliyet Raporu, sayfa 71

76 e-Defter ile Neler Değişti, Neler Değişecek?, Uğur DOĞAN-Yalçın TERCAN, e-yaklaşım, Ma-yıs 2015

1-) e-Defter kayıtları kağıt defterlere göre daha detaylıdır.

2-) Elektronik kayıtların farklı sistemler arasında taşınması ve bu sistemler tarafından rahatlıkla tanınması, diğer bir ifade ile “birlikte işlerlik” standartları e-defter ile tamamen sağlanmış olmaktadır.

3-) Kayıtlara erişim eskiye göre daha hızlıdır ve kayıt güvenliği mali mühür veya e-imza ile garanti altına alınmıştır.

4-) e-Defter ile daha fazla elektronik kaydın birbiri ile ilişkilendirilmesi (örneğin e-fatura kayıtları ile) mümkün hale gelmiştir.

Bu özellikleri ile e-defterin her türlü denetimin (vergi denetimi, bağımsız denetim, muhasebe denetimi, iç denetim gibi) arka planında yer alan etkin bir araç olacağı kesindir.

e-Defter Uygulaması XBRL-GL⁷⁷ yevmiye defterini temel almaktadır. Standardın ortaya çıkışı, uluslararası şirketlerin etkin ve şeffaf biçimde denetlenebilmesine yönelik dönüşümlerin yaşandığı (Sarbanes-Oxley Yasası, Basel-II gibi) döneme denk düşmektedir. İç denetim ve hesap verebilirlik kavramlarının yeni anlamlar kazandığı bu dönemde küresel bir katılımla geliştirilmeye başlayan standart, bir işletmede olası tüm muhasebe ve finansman verilerinin en ince detayına kadar ve bir bütün olarak her türlü sistemin işleyebileceği bir biçimde XBRL-GL elektronik dosyasında toplanmasını hedeflemiştir.

e-Defterle denetimin öngördüğü karşılaştırmalı finansal tabloların bilişim sistemleri yardımıyla oluşturulması kolay hale gelecektir. İnternetin sunduğu erişim imkânları ile birlikte gerek lokasyon gerekse sistem olarak birbirinden bağımsız defter kayıtları ve temel kayıtlara erişim XBRL ile tek bir sistemde birleştirilebilecektir. Bunun için verinin başka bir sisteme ek işlemlere gerek kalmaksızın taşınması yanında veriye uzaktan erişimi içeren farklı çözümlerin geliştirilmesi mümkün olacaktır. Bu durumun ise **uzaktan denetimin** önünü açacağı muhakkaktır.

e-Defter ile bir işletmenin başta kendisi (iç denetim ve yönetim bakımından) olmak üzere denetim ile ilgili olan her bir aktör (bağımsız denetçi, GİB, VDK, SPK, SGK gibi) aynı dili konuşan araçlar üzerinden denetim faaliyetlerini yerine getirebileceğinden, işletmeler her bir aktör için ayrıca veri hazırlama zahmetine girmekten kurtulacaktır.

Yukarıda yapılan belirlemeler (ister bağımsız denetim, ister vergi denetimi, isterse iç denetim açısından) denetim faaliyetlerinin bir başka çerçeve kavram olan **e-denetim** altında toplanmalarını mümkün kılmaktadır.

e-Denetimin bağımsız denetim kurumları ile GİB'nin ve VDK'nun bu konuda

77 XBRL'de kullanılan 2 temel taksonomiden birisi XBRL-GL'dir. Diğeri ise finansal raporlamada kullanılan XBRL-FR (Financial Reporting-Finansal Raporlama)'dır.

özelleştirilmiş programlar ile donanmasını gerektireceği açık bir husustur. Ülke-miz e-defter uygulaması, barındırdığı esneklik bakımından bu konuda üretilmiş birçok programa açık olması yanında yeni çözümlerin üretilebilmesini de teşvik edecek mahiyettedir.

Yeni denetim çerçevesi ile vergi incelemelerinin kesişeceği ikinci alan *risk-lerin belirlenmesi* ile *dürüst resim ilkesine* uygunluğun sağlanmasıdır. Bağımsız denetimin bu sonuçları, İdare'nin vergiye uyumu arama ve teşvik etme amacına katkıda bulunacaktır. İlerleyen dönemlerde Gelir İdaresi'nin ve VDK'nun geçmişe odaklanan ve geleneksel yöntemlerle yaptığı vergi denetimi yerine önleyici denetim veya **uyum denetimi** denilen alana yönelebilmeye katkıda bulunacaktır. Önleyici denetimin olmazsa olmaz koşulu olan günceli yakalama ve sıcak zamanda (gerçek zamanlı) verileri işleme ihtiyacını ise e-defterin sunduğu bilgi işlem araçlarının sunduğu imkânlar karşılayacaktır. Bu çabanın mükellefler tarafında bulacağı karşılık ise işletmelerinin iç denetim mekanizmalarını **sürekli denetimi** sağlayacak biçimde (self testing/self auditing) yeniden yapılandırılmaları olacaktır. Özellikle, gerekçesinde de yazdığı üzere, 6102 sayılı TTK ve 660 sayılı KHK ile gelen denetim çerçevesinin, işletmelerin finansal tablolarının ve yönetim raporlarının denetiminin her bir işletmenin tabi olduğu asgari sınırı ifade ettiği göz önüne alınırsa, sürekli denetim kavramı yapılan tüm değişikliklerin varacağı nihai sonuç olarak değerlendirilebilir.

e-Defter uygulamasının denetim faaliyetleri ile ilgili diğer bir getirisi mali mühür ve e-imza çözümleri ile sağlanan doğruluk, değişmezlik ve bütünlüğün sağlanmasıdır. Bu kavramlar kayıtları denetimin tüm tarafları açısından lehte veya aleyhte muteber kılacaktır. Ayrıca elektronik kayıtların orijinal biçimi ile geleceğe taşınması mümkün hale gelecektir.

4.4 Vergi Denetiminde e-Defter ve Kayıt Saklama Gereksinimleri

e-Defter ve kayıt saklama gereksinimleri ile ilgili zaman zaman farklı algılamalar söz konusu olabilmektedir. Örneğin e-defter var iken, neden kayıt saklama gereksinimleri tebliği çıkartıldı veya e-defter verisi kayıt saklamada istenen verileri içerecek şekilde tutulmaz mı v.s.

Bu bölümde bu iki farklı uygulama hakkında kısa açıklamalar yapılmıştır.

2013 Aralık ayında yayımlanan 431 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile belli sektörlerde yer alan mükelleflere, alış-satış listeleri, ithalat-ihracat listeleri ile envanter ve üretim kayıtlarının Tebliğ ekinde belirtildiği şekilde elektronik ortamda hazır halde tutma zorunluluğu getirilmiştir. Tebliğ 1 Ocak 2015'te yürürlüğe girmiştir⁷⁸.

78 Tek cümlelik 436 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği: "29/12/2013 tarihli ve 28866 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 431)'nin 8 inci maddesinde yer alan "1/7/2014" ibaresi "1/1/2015" olarak değiştirilmiştir."

Söz konusu Tebliğin amaç bölümünde;” (1) *Gelişen bilgi ve iletişim teknolojilerinin sunduğu imkânlar çerçevesinde mükelleflerin önemli bir bölümü, basit muhasebe programlarından kurumsal kaynak planlama sistemlerine kadar oldukça geniş bir yelpazede bulunan yazılımları, vergi ile ilgili olay ve işlemlerin takip edilmesi amacı ile kullanmaktadır. Artan faaliyet hacimlerinin de doğal sonucu olan bu durum, vergi ile ilgili kayıtların niteliğini değiştirmekte, neticede vergi denetim süreçleri ile ilgili yeni usul ve esasların belirlenmesini zorunlu kılmaktadır.*” şeklinde bir açıklama yapılmış ve aynı bölümde vergi denetim faaliyetlerinin gelişen teknolojilere uygun bir şekilde yürütülebilmesi amacı ile belirlenen konulara ilişkin kayıtların elektronik ortamda oluşturulması, muhafazası ve ibraz edilmesine (Kayıt Saklama Gereksinimleri) dair usul ve esasların bu Tebliğin konusunu teşkil ettiği belirtilmiştir.

Tebliğin gerekçesinde de ifade edildiği üzere işletmelerin hemen hemen tamamı kayıtlarını elektronik ortamda oluşturmakta ve muhafaza etmektedirler. Ancak her işletme kayıtlarını farklı şekillerde tutmakta, verilerin tutuluşunda bir standart bulunmamaktadır. O halde binlerce işletme tarafından oluşturulan bu kayıtların standart bir biçimde hazır halde tutulması bir ihtiyaçtır. İşte 431 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği ile bu ihtiyacın giderilmesi amaçlanmaktadır.

Bir defter şüphesiz, sadece vergi incelemesi maksadıyla tutulamaz. Defter bir işletmede gerçekleşen ticari ve mali işlemlerin bir özetidir. Dolayısıyla Mali İdare’den başka tarafları da vardır ve onların da ihtiyacını karşılayacak şekilde tutulması elzemdir.

VUK’nun 134 üncü maddesine göre “vergi incelemesinden maksat, ödemesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır.” Buna göre bir vergi incelemesinin asgari defter ve belgeler üzerinden yapılması gerekmektedir. Diğer bir ifade ile defterler vergi incelemesi için tek başına her zaman yeterli olmaz. Deftere esas teşkil eden belgelerin de bir vergi incelemesinde dikkate alınması sağlıklı bir vergi incelemesi için şarttır.

Günümüzde denetim elamanları vergi incelemelerinde daha çok ve daha karmaşık elektronik veri ile muhatap olmaktadır. Denetim elamanlarının çok farklı yazılımlar aracılığı ile tutulan bu kadar çok ve karmaşık verilerden anlamlı sonuçlar çıkartabilmesinin yolu, bunların bilgisayar programları vasıtasıyla uygun standart ve formatlarda tutulmasından geçmektedir. İşte bu kapsamda OECD tarafından 2005 yılında ilk versiyonu yayımlanan SAF-T (Standart Audit File for Tax), mükelleflerin muhasebe kayıtları ile bunlara kaynak teşkil eden belgelere ait bilgilerin vergi incelemelerinde kullanılmak üzere belli bir standart dâhilinde XML dosyası olarak hazırlanmasını öngören bir “Elektronik Denetim Dosyası”dır. Üzerine inşa edilen farklı denetim modülleri sayesinde denetim elamanlarının daha hızlı ve efektif vergi incelemeleri (e-audit) yapmalarına imkân sağlar. SAF-T, farklı modülleri ile sadece büyük ölçekli şirketlerin değil, küçük

ve orta ölçekli işletmelerin de incelenmesinde kullanılmaktadır. SAF-T, bütün muhasebe işlemlerini en ince detayına kadar vergisel yönden analiz edebilmekte, böylece denetim elamanı dikkatini ve mesaisini hataların olduğu noktalara yoğunlaştırmakta ve denetimde etkinlik ve verimlilik sağlanmaktadır.⁷⁹

Buraya kadar yapılan açıklamalardan anlaşılan şudur:

1-) Defter, sağlıklı bir vergi incelemesi yapılabilmesi için kanuni delil niteliği olan bir belgedir.

2-) Sağlıklı bir vergi incelemesi için *sadece* defter yeterli değildir.

3-) Kaldı ki, bir defter sadece vergisel maksatlarla tutulamaz.

4-) Vergi incelemesi için ise defterin de ötesinde, o deftere dayanak teşkil eden belgelere de ihtiyaç vardır.⁸⁰

5-) Bu belgelerin vergi incelemesi yapabilecek şekilde tutulması için Vergi İdaresi'nce belirlenmiş bir standardının olması gerekir.

6-) Bu standart veri üzerinden geliştirilen bazı elektronik denetim programları aracılığı ile vergi incelemesi yapılması, denetimin taraflarına (vergi müfettişimükellef) emek ve zaman tasarrufu sağlayacak ve daha sağlıklı bir vergi incelemesi yapılması sonucunu doğuracaktır.

7-) O halde vergi incelemesi maksadıyla önümüzdeki dönemlerde “kayıt saklama gereksinimleri”nin kapsamının genişletilmesi⁸¹ ve vergi incelemelerinin bu “denetim dosyaları” üzerinden yapılması bütün dünyada olduğu gibi ülkemizde de yakın bir gelecekte kaçınılmaz gözükmektedir.

Diğer taraftan OECD, FTA⁸² altında oluşturduğu SAF çalışma Grubu üyelerine denetime daha bütüncül bir yaklaşım sunan XBRL konusunda dünyadaki gelişmeleri yakından takip etme tavsiyesinde bulunmaktadır.⁸³

Sonuç olarak e-defter ve kayıt saklama gereksinimleri iki farklı uygulama olup sonucusu sadece (bugün itibarıyla) vergi denetimi maksadıyla tutulmakta olup, ilki yani e-defter çok daha geniş ve farklı maksatlarla tutulmaktadır.

79 550 Soruda e-Fatura ve e-Defter, Uğur DOĞAN, Seçkin Yayınları, 3. Baskı, sayfa 346

80 Örneğin mevcut e-defterde (ve kağıt ortamında tutulan defterlerde) bir reeskont uygulaması için veya dövizli alacak ve borçların dönem sonu kur değerlemesi için; vade, döviz tutarı, faiz oranı gibi bilgilere ihtiyaç vardır ve bu verilere defter üzerinden ulaşmak her zaman işletmelerin çok büyük bir kısmı için mümkün değildir. Ama bazı denetimlerin e-defter (ve kağıt defter) üzerinden yapılmasının da mümkün olduğu gözden uzak tutulmalıdır.

81 Örneğin banka hareketlerinin analizi için denetim dosyası, cari hesapların analizi için denetim dosyası, işçi ücretlerinin denetimi için denetim dosyası, amortisman tabii iktisadi kıymetlerin kontrolü için denetim dosyası gibi farklı denetim dosya standartları geliştirilebilir.

82 FTA:Forum on Tax Administration

83 OECD, Guidance for the Standart Audit File, Nisan 2010

4.5 Vergi Denetim Teknolojilerinin Vergi Müfettişlerine ve Meslek Mensuplarına Etkisi

Vergi teknolojilerinin işletmelerin sahadaki operasyonel süreçleri ile büro otomasyonlarında kullanılma yaygınlığının artması, denetim ve raporlama faaliyetlerini bu belgeler üzerinden gerçekleştiren yeminli mali müşavirler ile mali müşavirlerin iş yapış şekillerini de doğal olarak etkileyecek ve bu mesleklerin çalışan profilinin niteliklerinin aynı istikamette değişmesi zorunluluğunu beraberinde getirecektir. Aynı durum vergi müfettişleri için de geçerlidir.⁸⁴

Dünya örneklerine paralel olarak makinelerin okuyabildiği e-defter verileri üzerinden yapılabilecek analizler denetim süreçlerine sürat katacaktır.

e-Defterler görüntülenebilir ve baskısı alınabilir şekilde saklandığından dolayı kağıt defter denetim süreçlerinin tabi olduğu denetim süreçleri e-defterlere de uygulanabilir. Bunun yanında bir denetim yazılımına gerek olmadan XML olan defterler kişisel bilgisayarlarda yetenekleri sınırlı fakat kolay analiz edilebilir formatlara (örneğin Excell) dönüştürülerek de incelenebilir.

1 Sıra No'lu e-Defter Genel Tebliğinin 7 inci bölümünün "h" bendine göre; *"Gerekli görülen durumlarda, elektronik defterler ile elektronik defterlerde yer alan bilgilere ilişkin olarak belirlenecek standartlara uygun üretilecek diğer raporların ibrazı, elektronik defter tutanlara ait bilgi işlem sistem veya sistemlerine sürekli erişimin sağlanması sureti ile istenebilir. Bu kapsamda, ifade edilen erişimin sağlanması için kullanılacak yöntem ve teknolojiler ile ibraz yükümlülüğünün yerine getirilmesi ile ilgili süreçler www.edefter.gov.tr adresinde açıklanır. Elektronik defter tutanların bilgi işlem sistemine erişim ile ilgili yetki, sektörler, mükellef grupları veya faaliyet hacimleri itibarıyla kullanılabilir."*

Maliye Bakanlığı'nın bu yönde bir düzenlemesini beklemeden bağımsız denetim ve YMM tam tasdik süreçlerinde uzaktan erişim ve denetim imkânları işletmelerin teknoloji yoğunluğuna göre şimdiden kullanılabilir.

5.VERGİ TEKNOLOJİLERİNİN "GERÇEK ZAMANLI" EKONOMİYE GEÇİŞE KATKISI

Teknolojinin ekonomik faaliyetleri yakından etkilediği gerçeğine önceki bölümlerde değinilmişti. Teknoloji işletmelerin büro ve sahadaki iş süreçlerini etkilemek suretiyle faaliyetlerine hız katmakta, esneklik sağlamakta ve aynı zamanda birçok maliyet unsurundan tasarrufta bulunmalarının önünü açmaktadır.

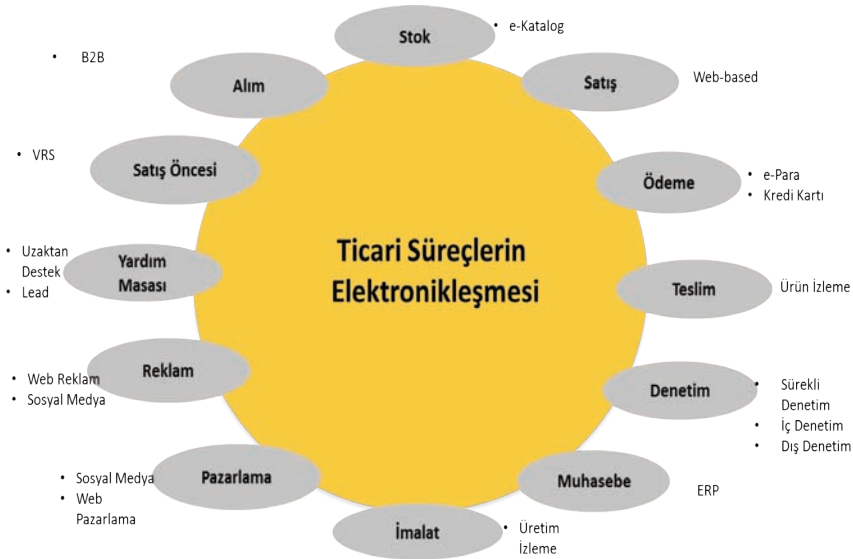
Teknolojinin dijitalleşmesinin ekonomiye olan etkisi artık "new" (yeni) ekonomi terimi ile değil "now" (şimdiki, gerçek zamanlı) ekonomi terimi ile ifade edilmektedir.⁸⁵ New ekonomi terimi ticari faaliyetlerdeki değişime derhal tepki

84 e-Defter İle Neler Değişti, Neler Değişecek?, Uğur DOĞAN-Yalçın TERCAN, e-yaklasim, Mayıs 2015

85 Continuous Assurance for the Now Economy, Miklos A. Vasarhely, Michael Alles, Katie T.

gösterebilme yeteneğine sahip ekonomi veya işletmeler için kullanılmaktadır. Bir işletme kendisini ve tedarikçilerini/müşterilerini bu şebekenin bir parçası haline getirip birbirine bağlarsa, o ölçüde bir “yeni” ekonomiden değil, “gerçek zamanlı” ekonomiden bahsedebiliriz. Gerçek zamanlı ekonomi, işletmelerin iş yapış şekillerini değiştiren ve dönüştüren karmaşık kurumsal yazılım ürünleri ve servisleri seti olarak da tanımlanabilir. Bu yazılımlar tedarik zincirini hızlandırır, stok maliyetlerini azaltır, işletme süreçlerinin yeniden yapılandırılmasını kolaylaştırır, müşteri ilişkileri yönetimine (CRM)⁸⁶ canlılık katar. Aşağıdaki grafik bir *now* işletme/ekonomi modelini göstermektedir:

Diyafram 2: Ticari Süreçlerin Elektronikleşmesi⁸⁷



Görülüşü üzere günümüzde artık, gerçek zamanlı işletmelerin (RTEs)⁸⁸ ortaya çıkışına tanıklık edilmektedir. Diyafram 2'ye göre bir işletmenin hemen hemen bütün süreçleri artık elektronik ortamda gerçekleştirilmektedir: Satıştan ödemeye, ürün izlemeden muhasebe ve denetime, imalattan reklam ve pazarlamaya satış sonrası destek hizmetlerinden stok işlemlerine kadar her çeşit faaliyet bütünüyle veya kısmen elektronik ortamda gerçekleştirilmektedir.

Now ekonomide, arz ve talep zincirinde bilgi akışı hızlanmakta, şirket sınırları aşılmakta ve maksimum verimlilik ve hızlı çözümler oluşmaktadır. İşte bu noktada Gelir İdaresi tarafından yapılan düzenlemelerle hayata geçirilen e-fatura,

Williams, The Institute of Chartered Accountants in Australia, Haziran 2010, sayfa 14.

86 CRM:Customer Relationship Management-Müşteri İlişkileri Yönetimi

87 Miklos-Alles-Williams, age, sayfa 24

88 RTEs:Real-time enterprises: İş sistemlerini otomatize edilmesinin belirtilmesinde kullanılan bir kavram.

e-arşiv fatura, e-defter, e-bilet ve e-beyanname gibi çeşitli elektronik vergisel uygulamaların ticari süreçlerin elektronikleşmesine olan katkılarının önemi ortaya çıkmaktadır. Nitekim söz konusu kanuni düzenlemeler yapılmamış olsaydı, mükellefler hala bu belgeleri kağıt ortamında düzenlemeye devam edecekler ve bu durum işletmelerindeki lojistikten satışı, finanstan muhasebeye bir çok birimin diğer süreçleri ile entegre edilmesinin önünde ciddi bir engel teşkil edecekti. O halde Vergi İdaresi tarafından getirilen söz konusu uygulamalar “sürtünmesiz” bir ekonomiye geçiş için hayati önem arz eden mevzuat düzenlemelerdir.

6. VERGİ TEKNOLOJİLERİ İLE GELEN “YARATICI YIKIM”IN MESLEK MENSUPLARINA ETKİSİ

Ekonomik büyüme ve teknolojik gelişme, beraberinde “yaratıcı yıkım” getirir⁸⁹. Eskiye yeniyi değiştirirler. Yeni sektörler kaynakları eskilerden kendilerine doğru çeker. Yeni şirketler işi eskilerinin elinden alır. Yeni teknolojiler mevcut becerileri ve teknolojileri işe yaramaz hale getirir. Teknoloji ile gelen bu değişimler aynı zamanda olumlu sonuçlar da doğurur ve süreçlerin daha iyiye doğru evrilmesine yol açar. Her halükarda bir bütün halinde bakıldığında teknoloji ile gelen yaratıcı yıkım toplumların lehinde sonuçlar doğurur. Toplam gelirden bir artışa yol açar.⁹⁰

Teknolojik yenilikler var olan bir durumdan daha iyi bir duruma geçme amacındadır. Daha iyi bir duruma geçme bazen o işle ilgili daha az insan istihdam etme veya hiç etmeme, var olan bir süreci daha hızlı ve daha az maliyetle yapma gibi çeşitli sonuçları doğurur. Teknoloji söz konusu işlerle ilgili bazı kimseler için bu şekilde olumlu sonuçlar doğururken bazı kimseler içinse olumsuz sonuçlar doğurur. O kimselerin genelde işlerini kısmen veya bütünüyle kaybetmelerine yol açabileceği gibi, bazen de niteliklerinin değiştirip geliştirmeleri konusunda onları zorlar. Her iki durum da insanlar için arzu edilir bir durum değildir.

Örneğin e-fatura uygulaması fatura basma izni bulunan matbaacılar⁹¹ için ciddi bir gelir kaybına yol açmıştır. Kâğıt faturanın ortadan kalkarak e-faturaya geçilmesi matbaacıların aleyhine olmakla birlikte, e-fatura hizmeti sunan yeni firmaların (e-fatura hizmet sağlayıcıları-özel entegratörler) doğmasına yol açarak yeni bir sektörün doğmasına sebep olmuştur.⁹² Teknolojinin bu kadar geliştiği bir zaman diliminde kâğıt faturanın kalkması bir gerekliliğin ötesinde bir zorunluluktur. Aynı şekilde e-fatura hizmetini sunan yazılım firmalarının doğmuş olması da çağın ruhuna uygun yeni bir gelişmedir. Kaldı ki, e-fatura yazılım hizmeti

89 “Yaratıcı yıkım” kavramı iktisatçı Joseph A. Schumpeter’a (1883-1950) aittir.

90 Daron Acemoğlu-James A. Robinson, Ulusların Düşüşü, sayfa 37, 7. Baskı, Kasım 2014, DK Yayıncılık

91 VUK Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağılımı Hakkında Yönetmelik, madde 4, 02.02.1985 tarih ve 18654 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

92 421 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği, 14/12/2012 tarih ve 28497 sayılı Resmî Gazete, Bölüm 4.2

sunan e-fatura servisi sağlayıcılarının çoğu sadece e-fatura oluşturma ve iletilme hizmeti sunmamakta, aynı zamanda bu faturaların saklanması⁹³ hizmetini de sunmaktadırlar. e-Fatura hizmet sağlayıcılarının bir kısmı ayrıca bu hizmetlerin yanında müşterilerine örneğin e-fatura ile bankacılık sisteminin entegrasyonunu sağlamak suretiyle de katma değerli ilave bir hizmet daha sunabilmektedirler.⁹⁴ Bazı özel entegratörler ise elektronik bir belge şeklinde düzenlenen e-faturanın elektronik ortamda hem vergisel hem de teknik yönden denetimine dönük hizmetler sunmaktadırlar.

e-Fatura ile ilgili bu kısa açıklama gösteriyor ki, kağıt faturanın ortadan kalkması, evet, matbaalar için bir gelir kaybına sebep olmuştur. Ama e-fatura aynı zamanda teknoloji çağının ruhuna uygun yeni bir sektörün doğmasına yol açmış, bu kurumlar vasıtasıyla bir önceki paragrafta belirtilen katma değerli hizmetler sunulabilir hale gelmiş ve bir bütün halinde bakıldığında mükelleflerin lehine olmak üzere onlara ciddi ölçüde maliyet avantajı sağlamıştır.⁹⁵ O halde kağıt faturanın ekonomideki bazı aktörler (matbaacılar gibi) için getirdiği yıkım, yeni bazı aktörlerin (özel entegratörlerin) doğmasına yol açmak suretiyle *yaratıcı bir yıkıma* dönüşmüş bulunmaktadır.

e-Fatura özelinde verilen bu örnek e-defter ve e-biletten önceden hazırlanmış kira beyanname sistemine kadar bir çok elektronik vergisel uygulama için de geçerlidir.⁹⁶

Görüldüğü üzere vergi teknolojileri uygulamaları meslek mensuplarının kendilerini yenilemelerini zorunlu kılmaktadır. Aksi takdirde, alternatif bazı yeni kurumların ve mesleklerin doğması, kendilerine olan ihtiyacı azaltabilecektir.

Bu bölümde anlatılanlardan çıkarılabilecek bir diğer sonuç da meslek mensuplarının bu yeni kurumlarla (özellikle özel entegratörlerle) bir işbirliği içine girmeleridir. Çünkü, bu kurumlar vergi ile ilgili uygulamalar geliştirmekle birlikte vergiye uzaktırlar. Dolayısıyla bu konuda meslek mensupları ile işbirliği içinde olmaları onlar açısından da müşterilerine kaliteli hizmet sunmalarının ön şartıdır.

93 421 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği, 14/12/2012 tarih ve 28497 sayılı Resmî Gazete, Bölüm 4.4

94 Billentis, International Market Report, Bruno KOCH, s.36

95 Aksi bir durum, yani kağıt fatura süreçlerinde ısrar, bu bölümde bahsedilen e-fatura dolayısıyla ortaya çıkan ve iş süreçlerini hızlandıran katma değerli servislerin oluşmasına imkân sağlamayacağından gelişen teknoloji karşısında işletme faaliyetlerinin gittikçe verimsizleşmesine yol açmış olacaktı.

96 Örneğin benzer bir çıkarımı kağıt defterleri tasdik etmek suretiyle bir gelir eden noterlerin, e-defterle birlikte tasdik işlemlerinin ortadan kalkması dolayısıyla uğradıkları gelir kaybı için de söylemek mümkündür. Bugün e-defter hizmetini e-fatura servisi sağlayıcıları (özel entegratörler) ve diğer yazılım firmaları da verebilmektedir. Bunların bir listesi www.edefter.gov.tr İnternet adresinde yer almaktadır.

7. VERGİ TEKNOLOJİLERİNİN MESLEK MENSUPLARINA ETKİSİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Vergi teknolojilerinin en çok etkileyeceği gruplardan birisi meslek mensuplarıdır. Vergi teknolojileri yeni uygulamaları ve kavramları da beraberinde getirdiği için meslek mensuplarının iş yapış şekillerinde ve müşterilerine sundukları hizmetlerin niteliğinde de bir değişikliği beraberinde getirecektir.

7.1. Muhasebecilerden “Taxologist”lere

Nitekim örneğin e-Fatura gibi hem mevzuat hem de teknik boyutları olan disiplinler arası bir konu yeni uzmanlarını da beraberinde getirmektedir. Nitekim ABD’de e-faturanın bu yönüne vurgu yapan ve vergi (tax) ve teknolojisit (technologist) kelimelerinin birleşiminden oluşan yeni bir kavram çoktan literatüre girmiştir.: “Taxologist”.

Taxologistler bu yeni dünyanın hem vergi mevzuatı hem de teknik konuları hakkında asgari bilgiye sahip vergi bilişim uzmanları. Böylece vergiye uzak bilgi işlemciler ile bilgi işleme uzak vergiciler arasında taxologistler bir köprü görevini yerine getirmektedirler. Bu yönleri itibariyle çokça talep gören taxologistler aynı zamanda yeni nesil vergi danışmanlığının nasıl olması gerektiğini de ortaya koymaktadır. O halde e-fatura başta olmak üzere e-defter, e-arşiv fatura, e-bilet ve e-tebligat gibi birçok vergi teknolojisi uygulaması hakkında bilgi sahibi olan ve genel olarak taxologist kavramı ile ifade edilen bu yeni nesil vergi danışmanlığı aslında çoktan bir yaratıcı yıkıma yol açmış durumda: Geleneksel muhasebeci, yeminli mali müşavir ve denetçiler, kendilerini bu yeni teknolojik bilgi ile donatamazlarsa, müşterilerine kaliteli hizmet veremeyecek ve yavaş yavaş sahneden çekileceklerdir.

İşte bu ve benzeri birçok konuda teknolojideki gelişmelerin meslek mensuplarıncı izlenmesi ve bunların hayata geçirilmesi kendileri açısından hayati önem arz etmektedir.

7.2. Vergi Teknolojileri ile Gelen Yeni Hile ve Risklerin Meslek Mensuplarına Etkisi

Vergi teknolojileri uygulamaları yeni ve farklı riskleri de beraberinde getirmektedir. Zira kâğıt belgede olmayan birçok risk elektronik belgelerde mevcuttur. Vergi teknolojileri ile ilgili yeni hile ve risklere en çok e-fatura ve e-defter uygulamalarında rastlanmaktadır.

Her şeyden önce bir belgenin elektronik ortamda oluşturulabilmesi için bazı teknik kurallara uyulması gerekmektedir. Bu kurallardan bazıları genel teknolojik kurallardır, bazıları ise İdare tarafından o belge özelinde belirlenen teknolojik kurallardır. Örneğin değerli bir (artık elektronik) evrak niteliğinde olan e-faturanın hukuki sonuçlar doğurabilmesi bazı teknolojik şartların gerçekleştirilmesine bağlıdır. e-Faturada geçerli bir imza (e-imza veya mali mühür) olmazsa

veya süresi dolmuş bir e-imza ile imzalanmışsa o e-faturanın geçerliliği ortadan kalkar⁹⁷. Bu e-fatura için geçerli genel bir teknolojik kuraldır ve İdare tarafından bu şekilde kabul edilmiştir. O halde e-fatura ile gelen yeni risklerden birisi bu belgenin e-imza ile imzalanmış olup olmadığıdır. Böyle bir risk, daha önce kâğıt faturada söz konusu değildi. Veya son zamanlarda yoğun bir şekilde medyaya da yansıdığı üzere, sahte e-faturalar ile işletmelerin bilgi işlem sistemleri ele geçirilmeye çalışılmakta veya ödemeler alınmaya çalışılmaktadır⁹⁸. Yurt dışında karşılaşılan durumlardan örnek verilecek olursa sahte faturaların sebep olduğu gelir kaybı bir şirketin gelirinin yaklaşık %5'lik bir kısmını oluşturmaktadır⁹⁹. Örneğin büyük ölçekli bir şirkette çalışan 2 kişi firmanın faturalaştırma sistemine sızarak şirkete ait olmayan sahte faturalar düzenlemiş, ödenen tutarın kendi hesaplarına aktarılmasını sağlayarak 900.000\$'lık kazanç elde etmiştir.

Yine e-fatura için İdare tarafından belirlenen kurallara uygun olmayan bir şekilde hazırlanıp alıcısına iletilen e-fatura da riskli bir e-belgedir. Taraflar arasında e-fatura değişimi yapılabilmesi için iki tarafında e-fatura kayıtlı kullanıcısı olması gerekmektedir. Bir firmaya kayıtlı kullanıcılar listesinde bulunmadığı bir tarihe kesilen e-faturaya ceza uygulanır.¹⁰⁰

Benzer riskler e-defter için de geçerlidir. Örneğin oluşturulan bir e-defterin beratının GİB tarafından onaylanmamış olması, o defteri hukuken geçersiz hale getirir. O halde resmi makamlarca (vergi müfettişleri, mahkemeler v.s.) incelenecek bir e-defterde ilke bakılacak hususlardan birisi beratının GİB tarafından onaylanıp onaylanmadığının doğrulanmasıdır¹⁰¹. Bu da e-defter ile gelen yeni bir risk olarak karşımıza çıkmaktadır.

e-Fatura ve e-defter için sözü edilen riskler aslında bütün elektronik belge ve uygulamalar için geçerlidir. Bu tür risklerin ilgili belgelerin oluşturulması sırasında bertaraf edileceği sistemleri her zaman kurmak mümkün olmayacağına göre, bunları tespit edecek yeni elektronik uygulamalar geliştirmek şarttır.

O halde vergi teknolojileri ile gelen ve kâğıt belge döneminde var olan hile ve risklerden farklı olan bu yeni hile ve risklere karşı meslek mensuplarının kendilerini hazırlamaları ve bu konuda donanımlı olmaları kaçınılmazdır.

97 397 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği, 05/03/2010 tarih ve 27512 sayılı Resmî Gazete, Bölüm 7. Ayrıca e-imza formatın nasıl olması gerektiği hakkında bkz., UBL-TR Fatura Kılavuzu v.1.2, Gelir İdaresi Başkanlığı, Mart 2011, s.9

98 Sahte GSM e-Faturalarına dikkat, <http://www.milliyet.com.tr/sahte-gsm-e-faturalarina-dikkat/ekonomi/ekonomidetay/21.12.2012/1644908/default.htm>, Erişim Tarihi, 10.06.2015

99 <http://www.tungsten-network.com/blog/archive/preventing-fraud-using-e-invoicing-and-strict-internal-controls/>, Erişim Tarihi, 15.06.2015

100 e-Fatura Güncel Sorunlar ve Çözüm Önerileri, Uğur DOĞAN, Yalçın TERCAN, İlkur GÜR NALÇACI, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:319, Nisan 2015, Bölüm 2.2

101 Bu doğrulama işlemi www.efatura.gov.tr İnternet adresindeki "e-belge doğrulama ve gö-rüntüleme aracı" ile yapılabilir.

SONUÇ

Ekonomik ve teknolojik gelişmeler vergi ile ilgili birçok konu ve süreci de yakından etkilemektedir. Vergi mevzuatından vergi terminolojisine, vergiye gönüllü uyum faaliyetlerinden denetime, işletmelerin iş süreçlerinin değiştirilmesinden meslek mensuplarına ve vergi müfettişlerine kadar birçok konu, aktör ve süreç vergi teknolojilerinden etkilenmektedir. Vergi teknolojileri birebirinden farklı iki alanın iç içe geçmesinden oluşan yeni bir döneme işaret eder.

Vergi ile ilgili bütün tarafların vergi teknolojileri ile gelen bu yeni duruma uyum sağlamaları şarttır. Aksi takdirde iş süreçlerinin aksaması ve sunulan hizmetlerin kalitesinin düşmesi kaçınılmazdır. Örneğin bir meslek mensubu e-defter veya e-fatura ile gelen yeni uygulamalar hakkında bilgi sahibi olmazsa müşterilerine kaliteli hizmet sunamaz. Bu uygulamaları kanuni bir gereklilik olarak benimseyen firmalar, bunları kendi iş süreçleri ile entegre etmezlerse, bu elektronik vergisel uygulamaların sunmuş olduğu fırsatları kaçırmış olurlar.

Mali İdare vergi teknolojilerinin şüphesiz en başta gelen ve sürükleyen aktörüdür. Vergi teknolojileri ile ilgili gelişmelerin kamu personeli tarafından öğrenilmesi ve benimsenmesi, bu süreçlerin İdare ve mükellef tarafında sağlıklı işlemesi için şarttır. Örneğin elektronik ortamda oluşturulan bir defterin, eski alışkanlıklar çerçevesinde kâğıt baskısının alınarak incelenmeye çalışılması, hem İdare açısından hem de mükellef açısından bir emek ve zaman kaybına yol açar.

Vergi teknolojilerinin vergiye gönüllü uyum sağlama yönündeki katkıları göz ardı edilemeyecek kadar fazladır. Her şeyden önce mükelleflere dönük bu tür vergisel uygulamalar onların uyum maliyetlerini düşürmüş, hata yapma risklerini ortadan kaldırmış ve birçok noktada ekonomik ve mali faaliyetlerinin İdare tarafından yakından izleniyor olduğu bilincini oturtmuştur.

Vergi teknolojileri uygulamaları daha önce kâğıt süreçlerde olmayan, elektronik süreçlerde var olan yeni hile ve riskleri de beraberinde getirmiştir. Bu durum işin doğası gereği kaçınılmazdır. Ancak bu tür olayların varlığı veya ihtimal dâhilinde olması, hiçbir zaman bu elektronik vergisel uygulamalara geçmeye engel teşkil etmemelidir. Zira bu tür hile ve riskleri önleyecek ve tespit edecek yeni araçlar ve çözümler geliştirmek her zaman mümkündür.

Son olarak vergi teknolojileri ile gelen yaratıcı yıkımdan endişe etmemek gerekir. Çünkü her yeni uygulamanın ve her teknolojik gelişmenin altında yatan sebep aslında var olanın yerine daha iyisini, daha hızlısını ve daha verimlisini koymaktır. Vergi teknolojileri alanındaki gelişmeler de bu amaçlarla yapılmaktadır ve geleneksel süreçleri ve yapıları ortadan kaldırmasından daha doğal bir şey olamaz. Önemli olan bu yeni süreçlerin meslek mensuplarına, İdare'ye, mükellefe ve bir bütün halinde ekonomiye ne kattığını görmek ve buna göre yeni duruma uyum sağlamaktır.

KAYNAKÇA

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

Damga Vergisi Kanunu

6183 sayılı Kanun

5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu

Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği

VUK Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağılımı Hakkında Yönetmelik

376-397-414-421-433-435-436-437-450-451 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

Seri A, Sıra No:1 Tahsilat Genel Tebliği

68-69 Sıra Numaralı ÖKC Genel Tebliği

1 Seri Nol'lu Tütün Mamulleri ve Alkollü İçkilerde Bandrollü Ürün İzleme Sistemi

Genel Tebliği

53-60 Sıra Numaralı KDV Sirküleri

58 Sıra Numaralı VUK Sirküleri

Yeni Nesil Ödeme Kaydedici Cihazlar Teknik Kılavuzu 1-2

Gelir İdaresi Başkanlığı e-Fatura Uygulaması Kılavuzları

Gelir İdaresi Başkanlığı e-Defter Kılavuzları

Gelir İdaresi Başkanlığı 2015 Performans Programı

Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporları (2010-2011-2012-2013-2014)

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2014 Faaliyet Raporu

Daron Acemoğlu-James A. Robinson, Ulusların Düşüşü, DK Yayıncılık, Kasım 2014

550 Soruda e-Fatura ve e-Defter (3. Baskı), Uğur DOĞAN, Seçkin Yayıncılık, Eylül 2013

Elektronik Vergisel Uygulamalar, Uğur Doğan, Türmob Yayınları, 2014

OECD, Guidance for the Standart Audit File, Nisan 2010

Continous Assurance for the Now Economy, Miklos A. Vasarhely, Michael Alles, Katie T. Williams, The Institute of Chartered Accountants in Australia, 2010

Billentis, International Market Report, Bruno KOCH

Veri Madenciliği ve Vergi İdarelerinde Kullanımı, Vergi Sorunları Dergisi Sayı 236, Uğur Doğan, Fatma ÖDEVCİ, Olcay GÜL, Mayıs 2008

KDV İadesi Risk Analiz Sistemi (KDVİRA), Uğur DOĞAN, , Vergi Sorunları Dergisi, 2012 - Eylül - 288

Uğur DOĞAN, e-Beyannameden İdarece Önceden Doldurulmuş Beyanname Sistemlerine Geçişte İlk Adım: “Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sistemi”, Vergi Sorunları Dergisi 2012 - Mart – 282

e-Fatura Güncel Sorunlar ve Çözüm Önerileri, Uğur DOĞAN, Yalçın TERCAN, İlknur GÜR NALÇACI, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:319, Nisan 2015

e-Defter İle Neler Değişti, Neler Değişecek?, Uğur DOĞAN-Yalçın TERCAN, e-yaklasim, Mayıs 2015

www.gib.gov.tr

www.efatura.gov.tr

www.edefter.gov.tr

[/sosyal.gib.gov.tr/](http://sosyal.gib.gov.tr/)

<http://www.milliyet.com.tr/sahte-gsm-e-faturalarina-dikkat/ekonomi/ekonomidetay/21.12.2012/1644908/default.htm>

<http://www.tungsten-network.com/blog/archive/preventing-fraud-using-e-invoicing-and-strict-internal-controls/>

<http://www.dunya.com/guncel/e-fatura-ile-dunya-artik-daha-duz-194132h.htm>

https://www.facebook.com/permalink.php?id=163364293809592&story_fbid=409354222466707

ELEKTRONİK ORTAMDA VERGİ DENETİMİNİN MUHASEBE MESLEĞİNE ETKİLERİ

SMMM Zübeyir ÜLGER

ÖZ

Vergi denetimi, yasalar ile tanımlanmış ve yetkilendirilmiş kişiler tarafından, yine yasalar ile tanımlanan çerçeve ve usulde yapılan bir incelemedir. Her ne kadar bu inceleme vergi mükellefi olan müşteri üzerinde gerçekleştirilmekte ise de, gerek incelemeye esas kaydi muhasebe işlemlerini ya da inceleme konusu fiili yerine getiren meslek mensubunun incelenmesi şeklinde psikolojik bir etki yaratmaktadır. Nihayetinde denetimin sonucu tespitler sıklıkla meslek mensubuna mal edilmektedir. Bu çalışmamızda denetimin meslek mensubu üzerindeki etkileri ve dikkat edilmesi gereken hususlar paylaşılmıştır.

GİRİŞ:

Geçmiş yıllar vergi denetimlerine bakıldığında, zaman aşımı süresi içerisinde toplam vergi mükelleflerinden incelenme oranının %1-1,5'larda olduğu, ancak geline noktada bu oranın incelemenin kısmi inceleme, tam inceleme vb şekillerine göre oldukça yüksek oranlara ulaştığı görülmektedir. İdare son zamanlarda vergi incelemesi yapacak müfettiş kadrosunu hızla artırır iken, diğer yandan da teknolojinin tüm imkanlarını vergi inceleme ve denetimi için seferber etmiş ve halen de etme gayreti içerisinde.

Meslek mensubu bu aşamada nereye oturtulmuştur?

Gelinen noktaya baktığımızda, teknolojik yeniliklerin meslek mensubu üzerindeki iş yükünü azaltmasını ve angaryalardan ve kırtasiyeden kurtulmasını sağlaması gerekirken, geçmişte elle ve karbon kağıdı ile düzenlenen beyan-namelerdeki iş yükünden daha fazla bir iş yükü ile karşılaştıkları sürekli ifade edilmektedir. İşte yukarıdaki sorunun cevabı da burada gizlidir. Teknolojik yeniliklerin getirilmesi ile meslek mensupları tüm kamu kurum ve kuruluşlarının veri tabanlarına bilgi yüklemekle görevlendirilmiş kişiler olarak, tabiri caiz ise ücret-

siz devlet memuru olarak çalışmaya başlamışlardır. SGK verilerinin elektronik sisteme yüklenmesi, TÜİK verilerinin yüklenmesi, Vergi ve Bilanço verilerinin yüklenmesi, e-defter, e-fatura, e-tebliğ gibi sayısız verinin sisteme yüklenmesi meslek mensupları tarafından yapılıncaya, asli işlere vakit bulunamamakta, piyasa rekabeti ile mücadele ederken kalite düşmekte, bunun sonucu olarak da vergi denetimi ile meslek mensubu karşı karşıya kalmaktadır.

ELEKTRONİK ORTAMDA VERGİ DENETİMİNİN GELİŞİMİ VE ALT YAPISI

Elektronik denetimin alt yapısı 1 Ocak 1994 tarihinde uygulamaya giren Tek Düzen Muhasebe Uygulamaları ile başlamıştır. Her ne kadar tek düzen hesap planının öncelikli amacı vergi denetimi değil ise de, işletmeleri çağdaş bir anlayış ile değerlendirme fırsatı tanıdığından, denetim elemanlarının neyi nerede arayacakları ve bulacakları konusunda son derece faydalı bir ışık olmuştur. Dolayısı ile elektronik ortamda denetimin temelini oluşturan tek düzen hesap sistemi ile tutulan defterlerin incelenmesi, excell formatında alınan dökümler ile başlamış, akabinde ise diğer elektronik yöntemler devreye sokulmuştur.

Elektronik ortamda denetim nasıl yapılıyor ve sistem nasıl işliyor?

İşin aslı, mali idare tarafından kurulan elektronik alt yapıya meslek mensuplarının yine elektronik olarak göndermiş olduğu mali veriler, diğer kamu kurumlarından yine elektronik ortamda alınan veriler ile birleştirilmekte ve RAM adı verilen Risk Analiz Merkezinde 500 den fazla risk senaryosu ile test edilmekte, çapraz kontroller yapılmakta, bu çalışma sonucunda sistem öncelikli incelenecek sektör ve mükellefleri belirlemektedir. İhbar, şikayet ve yoğun denetim sonucu yapılan incelemelerde ayrı bir grup oluşturmaktadır.

Elektronik ortama veriler nasıl aktarılmaktadır?

Mali idare yapmış olduğu açıklamalarda ve beyanatlarda “Etkin ve verimli bir vergi sistemi, mükellef odaklı ve güçlü bir vergi idaresi ile sağlanabilir. Mükelleflerimizin vergiye uyum maliyetini düşürmek ve gönüllü uyumu artırmak için teknolojik gelişmeleri yakından takip ediyoruz. Hayata geçirdiğimiz e-defter, e-arşiv ve e-fatura gibi uygulamalar ile bir yandan vergiye uyum maliyetini azaltıyor, diğer taraftan hizmet kalitesini artırıyoruz” şeklinde açıklamaları vardır. Bu ve buna benzer birçok açıklama mevcut olup, hiç birisinde meslek mensubunun rolü ve katkısı yer girişlerinin büyük bir kısmı meslek mensupları tarafından yapılmaktadır. Bu veri girişlerinin bazıları ise;

E-Beyanname Uygulaması;

Elektronik ortamda verilerin büyük bir kısmı 1 Ekim 2004 tarihinde uygulamaya başlanan E-beyanname ile yapılmaktadır. 2004 yılında uygulamaya 8 adet beyanname ile başlanmış olup, Ocak 2005 tarihi itibarıyla elektronik beyanname ve bildirim sayısı 41’e yükselmiştir. 2014 yılında e-beyanname sistemi üzerinden alınan beyanname sayısı 75.160.223 adet olup, e-beyanname sistemi ile

beyanname gönderme oranı ise %99,8'dir. E-beyanname ekinde yer alan önceki dönem ve cari dönem bilanço ve gelir tabloları, elektronik denetimin en önemli verileri olup, bu mali tablo verileri önceki dönem-cari dönem karşılaştırmasına tabi tutulduğu gibi, önceki yıllar verileri ile de karşılaştırılmaktadır. Sürekli aynı sektörde stabil faaliyet gösteren bir firma mali verileri mali tablo analiz yöntemleri kullanılarak analiz edilmekte, oransal değişimlerde belirlenen limitler üzerinde farklılıklar bulunan hesaplar hakkında inceleme yada izah istenmektedir.

E-Fatura Uygulaması:

E-fatura uygulamasına kayıtlı kullanıcıların birbirlerine yönelik mal ve hizmet satışları için 01/04/2014 tarihinden itibaren e-fatura düzenleme zorunluluğu getirilmiştir. 2014 sonu itibarıyla yararlanan mükellef sayısı 19.375 'e ulaşmış bulunmaktadır. 20/12/2013 tarih ve 28867 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 433 sıra nolu VUK Genel tebliği ile e-faturaların kağıt çıktılarının belli şartlar altında irsaliye yerine geçer belge olarak kullanımına 2014 yılı başından itibaren olanak sağlanmıştır. E-irsaliye ile ilgili çalışmalar da mali idare tarafından sonuçlandırılmak üzere olup, mal sevkleri ve hareketleri de elektronik yapı içerisine alınacaktır.

E-Arşiv uygulaması:

Çok sayıda belge üreten ve ürettikleri belgelerin ikinci nüshasını kağıt ortamında saklamaları kendilerine fiziki ve ekonomik olarak yük getiren mükelleflerin, düzenledikleri belgelerin örnek nüshalarını elektronik ortamda arşivlemesini sağlamak amacıyla, elektronik fatura kayıt sistemini de kapsayacak şekilde e-arşiv uygulaması geliştirilmiştir. Bu uygulama ile mali idare elektronik ortamda düzenlenen tüm alım ve satım faturalarının suretlerine her zaman ulaşma imkanı bulacaktır.

E-Defter Uygulaması:

Mali idarenin denetimde karşılaştığı en önemli sorunlardan birisi de defter ve belge ibraz etmekten imtina yada defter belge zayi konusunda alınmış mahkeme kararlarıydı. E-denetimin temelini oluşturacak elektronik ortamda tutulacak defterler bilindiği üzere Yevmiye defteri ile defteri kebir olup, 2011 yılında yayımlanan 1 sıra nolu Elektronik elektronik defter genel tebliği yayınlanmış ve bu tebliğ ile e-defter uygulamasına ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir.2012 yılında yayımlanan 421 sıra nolu VUK genel tebliği ile belirli sektörler, akabinde 454 nolu tebliğ ile de kapsam genişletilmiş bulunmaktadır.

E-Bilet Uygulaması:

415 sıra nolu VUK Genel tebliği ile yolcu biletlerinin ve listelerinin elektronik ortamda düzenlenmesi ve saklanması uygulamasına başlanmıştır.

E-Mizan Uygulaması:

2010 ve müteakip dönemler için elektronik ortamda kesin mizan bildirimini yapılması uygulamasına başlanılmış olup, elektronik denetimin günümüz çalışmalarında en çok detayı ürettiği veri girişlerinden birisidir. İdare aşağıda detayları ile açıklayacağımız sorgulama senaryolarının verilerinin birçoğunu bu bildirimden temin etmektedir.

Ba-Bs Bildirim Uygulamaları:

2007 yılı için yıllık akabinde ise aylık verilen Ba-Bs bildirim formları, belirlenen limitler çerçevesinde karşılıklı beyanların sağlıklı bir şekilde sorgulandığı bir veri girişidir. Bu formların hazırlanması, mutabakatlar, gönderilmesi gibi çalışmalar meslek mensuplarına oldukça fazla angarya yaratmakta ise de mali idareye elektronik denetimde tartışmasız bir bilgi akışı sağlamaktadır. Bu veriler KDVİRA sisteminin de temelini oluşturmaktadır. Böylesi önemli bir veri girişi sağlanmasına rağmen meslek mensuplarına karşı yaptırımlarının da haksızlığını burada belirtmek gerekir.

Yukarıda kısaca başlıklar halinde değinilen elektronik veri-bilgi aktarımları haricinde çalışmamızın hazırlandığı sıralarda Elektronik ticaret faaliyetlerinin izlenmesi tebliğ taslağı da yayınlanmıştı.

Yukarıda belirtilen uygulamaların haricinde mali idare dönem dönem elektronik ortamda verilen beyannameler üzerinde ek satırlar-tablolar açarak detay bilgilerde istemektedir. Biliniz ki mali idare bir beyanname üzerinde ek bir bilgi girişi sütunu açarak beyanname sürümünü değiştiriyor ise, yukarıda bahsettiğim 500 den fazla sorgulama senaryosuna veri temin etmeyi amaçlamaktadır. Örneğin: Kurumlar vergisi beyannamesine Kanunen Kabul Edilmeyen Giderlerin dökümünün eklenmesi, KDV beyannamesine ATİK satış bölümü eklenmesi, muhtasar beyannameye TC numarası ve merkezi adres bilgilerinin doğru girilmesi, müstahsil makbuzlarının dökümü, 2 nolu KDV bilgileri gibi birçok örnek verilebilir.

Bunların haricinde, mali idare meslek mensuplarından aldığı veri ve bilgileri diğer kurumlardan aldığı veriler ile karşılaştırmak, teyit etmek tabiri caiz ise envanterini yapmak amacıyla kamu kurum ve kuruluşlarından da veri almaktadır. En basit örneği ile KDV beyannamelerinde bildirilen POS tutarlarının bankalardan alınan veriler ile kıyaslanması gibi.

Mali idare hangi kurumlardan veri topluyor?

Mali idarenin Kamu kurum ve kuruluşları ile veri entegrasyonu ve web servis uygulamaları bulunmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı ile ilgili kurum ve kuruluşlarının otomasyon sistemleri arasında veri alışverişi bulunmakta ve bu çalışma her geçen gün genişletilmektedir. Son zamanlarda sıkça karşılaşılan en bariz örneklerden bir tanesi, mali idare ile tapu müdürlükleri arasındaki veri paylaşımı ile tapu harcına esas tutar ile kullanılan kredi tutarı karşılaştırılmakta ve asgari

satış tutarı (tapu harcına esas tutar) kullanılan kredi miktarı kabul edilerek tarih-yatlar yapılmaktadır. Bunların haricinde karşılıklı veri paylaşımında bulunduğu kuruluşların başında Gümrük idareleri, Emniyet Genel Müdürlüğü, YÖK, Çalışma Sosyal Güvenlik Kurumu, noterler birliği, bankalar, nüfus müdürlükleri gibi kurum ve kuruluşlar sayılabilir.

MALİ İDARENİN YAPTIĞI DENETİMLERE İLİŞKİN 2014 YILI VERİLERİ

Mali idare son yıllarda denetim kadrosunda ciddi bir istihdam yaratmış, bir taraftan etkin teknolojik denetimler yapar iken, diğer taraftan da istihdam ettiği denetim elemanlarının ihtisas eğitimlerine ağırlık vermeye başlamıştır.

178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun hükmünde kararnamenin 646 sayılı KHK ile değişik 20. Maddesine göre Vergi Usul Kanunu ve diğer gelir kanunları kapsamında vergi incelemeleri yapmak görevi Vergi Denetim Kuruluna tevdi edilmiştir. 213 sayılı VUK'nun incelemeye yetkililer başlıklı 135. Maddesinde ise vergi incelemesinin; Vergi müfettişleri, Vergi Müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru ve vergi dairesi müdürleri tarafından yapılacağı belirtilmektedir.

31/12/2014 tarihi itibarıyla toplam 14.247 denetim elemanı kadrosunun 9.214 adedi dolu bulunmaktadır. Yani VDK kadrosunda 10.000'e yakın bir müfettiş, başmüfettiş ve müfettiş yardımcısı ile denetimler yapılmaktadır. Kurulun yaptığı vergi incelemeleri ise;

İnceleme Türüne Göre Dağılım

YILLAR	SINIRLI İNCELEME	TAM İNCELEME İNCELEME	TOPLAM İNCELEME SAYISI
2012	88.737	17.024	105.761
2013	130.546	32.821	163.367
2014	111.692	37.355	149.047

* Toplam inceleme sayısı bulunurken bir mükellefin birden fazla dönemi incelenmişse her bir dönem ayrı bir inceleme olarak dikkate alınmıştır.

Türkiye Genelindeki Mükelleflerin İnceleme Oranları

Yıllar	Mükellef Sayısı*	İncelenen Mükellef Sayısı	İnceleme Oranı
2012	2.422.975	46.845	1,93%
2013	2.460.281	71.352	2,90%
2014	2.472.658	55.284	2,24%

* Gelir İdaresi Başkanlığının Resmi İnternet Sayfasından alınmıştır. Faal Gelir Vergisi Mükellef Sayıları ile Faal Kurumlar Vergisi Mükellef Sayıları toplamından oluşmaktadır

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların yapacakları vergi incelemelerin büyük bir yüzdesi ise yukarıda açıkladığımız elektronik denetim sonucu incelenmesi gereken hususları incelemek üzere sevk edilen mükellefler oluşturmakta, diğer kısmını ise ihbar, şikayet, iade işlemleri, karşıt incelemeler gibi hususlar oluşturmaktadır.

2014 yılı içerisinde Vergi dairesi müdürleri tarafından 9.779 mükellef incelenmiş, 13.194 adet vergi inceleme raporu hazırlanmış 2.959.296.235 TL matrah üzerinden 712.101.457 TL matrah farkı bulunmuş ve 50.770.876 TL vergi tarh edilmiştir. İncelenen 9.779 mükellefin 6.030 tanesi gelir, kurum, KDV, ÖTV, damga, geçici, BSMV dışında kalan diğerleridir. Bu çok can alıcı bir nokta olup, bu incelemelerin detayına bakıldığında büyük bir kısmı ise gayrimenkul satışı ya da kiralaması faaliyetlerinden oluşmaktadır.

Vergi Denetim Kurulunun GİB sistemi ve diğer kurumlar ile entegre bilgi sisteminden aldığı verileri değerlendirerek yaptığı risk değerlendirmesi neticesinde 2014 yılında riskli bulunan sektörler şunlardır.

- Bilgi ve İletişim
- Eğitim
- Elektrik, Gaz, Buhar ve İklimlendirme Üretimi ve Dağıtım
- Finans ve Sigorta Faaliyetleri
- Gayrimenkul Faaliyetleri
- İdari ve Destek Hizmet Faaliyetleri
- İmalat
- İnsan Sağlığı ve Sosyal Hizmet Faaliyetleri
- İnşaat
- Kamu Yönetimi ve Savunma; Zorunlu Sosyal Güvenlik
- Konaklama ve Yiyecek Hizmeti Faaliyetleri
- Kültür, Sanat, Eğlence, Dinlence ve Spor
- Madencilik ve Taş Ocakçılığı
- Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler
- Su Temini; Kanalizasyon, Atık Yönetimi ve İyileştirme Faaliyetleri
- Tarım, Ormancılık ve Balıkçılık
- Toptan ve Perakende Ticaret; Motorlu Kara Taşıtlarının ve Motosikletlerin Onarımı
- Ulaştırma ve Depolama

VDK 2014 yılında risk değerlendirmesi neticesinde 13.789 mükellefi incelemeye sevk etmiştir. Sevk edilen mükellef incelemeleri neticesinde bulunan matrah farkları ve tarh edilen vergiler ile ilgili bilgilere VDV internet sitesinde 2014 yılı faaliyet raporundan ulaşılabilir.

ELEKTRONİK ORTAKDAKİ DENETİMİN MESLEK MENSUBUNA VE MESLEGE OLAN ETKİSİ

İnsan psikolojisi gereği denetimden ve denetlenmekten ya da hesap vermekten pek hoşnut olmaz. Ancak işin gereği olan denetim, her zaman hesap verilebilirlik ve şeffaflığın, meslektaşın kendisine ve yaptığı işe özgüvenini ortaya koymanın sonucudur. Amacına uygun yapılmadığında verimlilik kaybına yol açabilir. Şeffaflık, özgüven ve hesap verilebilirlik söz konusu ise, 3.göz tarafından denetlenmek kalite güvencesi sağlayacaktır.

Denetim; yapılan çalışmalarını denetlemek ve değerlendirmek, bu çalışmaların daha verimli hale getirilmesini sağlamak için önerilerde bulunmak, kurumdaki personele çalışmalarında ve mesleki boyutta gelişmelerinde rehberlik yoluyla yardımda bulunmaktır. Denetim, denetçi ve denetlenen arasındaki işbirliğiyle karakterize edilen, denetlenen kişinin psikolojik ve sosyal durumunu iyileştirmeyi hedefleyen etiksel ve terapatik uygulamalar sağlayan bir süreçtir. Denetim, yüksek performansı sağlamak, bir başkasının çalışma performansını yönetmek ve gözlemek olarak tanımlanabilir. Denetim karşılıklı güvene, yeterli işbirliği ve doğal ortamda gözleme dayalı olmalıdır. Aksi takdirde, denetleyen ve denetlenen kişiler arasında gerginlik, kızgınlık, heyecan, stres, telaş, tedirginlik yaşanabilir.

İdarenin yapmış olduğu denetimin meslektaş ve dolayısı ile meslek üzerinde etkisini iki başlık altında toplayabiliriz;

1- DENETİMİN OLUMLU ETKİLERİ:

Denetim her zaman bir farkındalık yaratır, farklı bir gözün neler görebildiğini ortaya koyar. Bu bazen can yakıcı, maddi bir bedel olarak karşımıza çıkabilir. Bu yaratılan farkındalığa da tecrübe denir. Denetim meslektaşın sürekli kendini yenilemesini, yaptığı işe özen göstermesini, güncel mevzuatları takip etmesini ve yaptığı işin kalitesini artırmasını sağlar. Yapılan denetimlerde kazanmış olduğu tecrübeyi diğer müşterilerine uygulama, sonraki yıllarda bu kazanımlarını işinde kullanma fırsatı sağlar. Aslında denetim iyi bir eğitim sistemidir. Meslektaşın her denetimde farkında olmadan kazanmış olduğu birçok bilgi vardır. Bu bilgi ve kazanımlar uzun vadede kaliteyi ve mesleki başarıyı, tercih edilen olmayı sağlayacaktır.

2- DENETİMİN OLUMSUZ YANLARI:

Mali idare bazı denetimlerde işin dozunu kaçırmakta, her incelemede mutlaka bir tarhiyat yapılması gerektiği inancı ile hareket etmekte, adeta kabul ra-

poru yazmanın suç olduğu bir çalışma temposu sergilemektedir. Bazı denetimlerde atılan taşın ürkütülen kurbağaya değmeyecek derecede olması, meslek mensubuna iş yükü çıkarmakta, zaman kaybına sebep olmaktadır. Sağlıklı bir denetimin meslek mensubu ile yapılan verimli bir çalışmadan ve bilgi aktarımından geçtiğini, denetim elemanlarının her zaman idrak etmesi son derece faydalı olacaktır. Yapılan denetimlerde müşterisine karşı zor durumda kalacak bir meslek mensubunun kendisine saygınlığı kaybolacak, mesleğinden soğuyacaktır. Denetimde her zaman adil olunması, inceleme elemanın meslek mensubu ve mükellef gibi düşünerek empati yapması mesleğin ve meslektaşın çalışmasında çok faydalı olacaktır.

Meslekte ve verilen hizmetlerde kaliteyi artırmayı amaçlayan denetime ilişkin görüşlerinin olumsuz olma sebepleri araştırılarak bu durumun iyileştirilmesi gerekir. Denetim ile meslektaşlar üzerinde oluşan olumsuz baskıyı gidermek için denetim yapan kişilerce, meslektaşlara yönelik seminerler hazırlanabilir. Denetçilerin denetim esnasında sergiledikleri davranışları meslektaşları rahatlatacak şekilde olmalıdır. Denetim esnasında meslek mensuplarında ya da iş yerlerinde ve kayıtlarda görülen eksikler ya da hataları irdelerken meslektaşları rencide edici eleştirilerden kaçınılmalıdır. Denetim esnasında denetleyen ve denetlenen etkileşiminde denetimcilerin olumlu iletişim kurması son derece önemlidir. Değişen teknoloji, program ya da yeni yöntemler konusunda denetçi ve denetlenenlerin birlikte çalışabileceği ortam hazırlanarak, bu çalışmalar sıklıkla gerçekleştiği takdirde denetlenmenin kişiler üzerindeki olumsuz duyguları en aza indirgenebilir.

MESLEĞİN VE MESLEKTAŞIN KAZANIMLARI İÇİN NELER YAPILMALI VE İNCELEMELERDE DİKKAT EDİLECEK HUSUSLAR:

Yukarıda yaptığımız açıklamalarda mali idarenin elektronik ortamda yaptığı denetimlerde 500'ün üzerinde senaryo analizi yaptığı, çapraz kontroller yaptığı, doğrulamalar yaptığı ve buradan hareket ile riks değerlendirmesi sonucu mükellefin incelenip incelenmeyeceğine karar verildiğini açıkladık.

Peki risk değerlendirmelerinde nerelere nasıl bakılıyor?

Çok basit bir örnekle başlayıp, örnek sayısını artırarak dikkat edilmesi gereken noktaları, muhasebe işlemleri yapar iken halihazırda buldurmamız gereken ekstra belgeleri açıklamaya çalışacağız.

Elektronik ortamda e-mizan, bilanço ve gelir tablosu idareye gönderilmektedir. Sistem bilanço ve mizan üzerinde 131/231- Ortaklardan Alacaklar hesabında bir rakam tespit ettiğinde, direk gelir tablosunda 642-Faiz Gelirleri hesabına bakıyor, burada bir rakam mevcut değil ise incelenmesi gereken mükellef olarak işaretleniyor. Yukarıda açıkladığım üzere RAM yaklaşık 500'den fazla senaryo ile çalıştığından burada bunları tek tek yazma imkanımız yoktur. Ancak özellikle belirtmek isteğim ve meslektaşlarımızın dikkate etmesinde son derece faydalı

olacak hususlar şunlardır.

- Son beş yıl içerisinde sürekli zarar açıklayan yüksek stoklu çalışan firmalar,
- Kasa bakiyesi yüksek miktarda borç bakiyesi veren firmalar,
- Vergi Cenneti sayılan ülkelere para transferi yapan firmalar,
- İhracat ve ithalat işlemlerinde alım satım konu malların emsallerine nazaran çok yüksek ya da düşük beyan edilmesi
- Şirket ortaklarına borç para verilmesi ve adat hesaplanmaması ya da 331/431-Ortaklara Borçlar hesabında yüksek tutarlar olması,
- NACE faaliyet kodlarına göre belirlenen sektör ortalamalarına göre karlılık oranının düşük olması,
- Sürekli devreden KDV olması,
- Kredi kartlı satışlar ile KDV beyannamesi arasındaki uyumsuzluk,
- Bilanço verilerindeki banka hesapları ile banka kayıtlarındaki hesaplar arasındaki farklar,
- Alıcılar hesabında bulunan alacakların tahsil edilmeden sürekli devretmesi,
- Bilanço ve e-mizanda 361 kodlu hesapta ödenmemiş sigorta primi tutarı olması (Aralık ayı için Ocak ayında ödenen bedel hariç)
- Verilen beyanname üzerinde indirim konusu yapılan bağışların kurum kazancından %5 (%10)'dan fazla indirim konusu yapılması,
- Dönem beyannamesinde Taşınmaz ve İştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rehin hakları satış kazancı istisnasından yararlanıp 5 yıl içinde tasfiyeye girildiği halde istisna kazancı için düzeltme beyannamesinin verilmemesi,
- Dönem beyannamesinde yatırım indiriminden faydalanıldığı halde 2005 yılında geçerli olan vergi dilimine göre işlem yapılmaması,
- Dönem beyannamesinde yıllara sari inşaat işi ile iştirak edip bu iş dışında kazanç elde edildiği halde geçici vergi beyannamesi verilmemesi,
- Dönem beyannamesinde reeskont faiz gider ve gelir kayıtlarının düzeltilmemesi,
- Dönem beyannamesinde cari yıl "Reeskont Faiz Giderleri" tutarı ile önceki yıl "Borç Senetleri Reeskontu" ve cari yıl "Alacak Senetleri Reeskontu" tutarlarının eşit olmaması
- Dönem beyannamesinde cari yıl "Reeskont Faiz Giderleri" tutarı ile ön-

ceki yıl "Alacak Senetleri Reeskontu" ve cari yıl "Borç Senetleri Reeskontu" tutarlarının eşit olmaması,

□ Dönem beyannamesinde, beyanname ve tahakkuk fişindeki mahsup edilecek vergilerin karşılaştırılması sonucu uyumsuzluk olması,

□ Dönem beyannamesinde Yurtdışında Türkiye'de ki Kurumlar Vergisi oranından daha fazla vergi yükü taşıyan bu vergilerin mahsup edilmesi,

□ Dönem beyannamesinde Ar-Ge indirimi tutarından, bulunan Gayrisafi Gider ile Bilanço ve Gelir tablosundaki Ar-Ge giderlerinin tutarsız olması,

□ Dönem beyannamesinde Eğitim Öğretim ve/veya Rehabilitasyon merkezi faaliyetlerinden elde edilen kazanç ile yurtiçi satışlar ile satılan hizmet maliyeti arasındaki fark olması,

□ Dönem beyannamesinde yıllara sari inşaat işi ile iştigal edip hak ediş ödemesi bulunduğu halde Kurumlar Vergi Tevkifatının yapılmaması,

□ Dönem beyannamesinde indirim konusu yapılan geçici vergi, peşin ödenen vergi ve yabancı ülkelerde ödenen vergilerin kontrolünde oluşan hata,

□ Dönem beyannamesi bilançosunda Alacak Senetleri için Reeskont ayrıldığı halde Borç Senetleri için Reeskont ayrılmaması,

□ Dönem beyannamesinde şartlar oluşmadığı halde enflasyon düzeltilmesi yapılması,

□ Dönem beyannamesi ekindeki Bilanço ve Gelir Tablosundaki "Dönem Karı ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılığı" hesaplarındaki tutarsızlık olması,

□ Dönem beyannamesinde Maddi Duran Varlık Amortisman Giderlerinde oluşan hata,

□ Dönem beyannamesinde Maddi Olmayan Duran Varlık Amortisman Giderlerinde oluşan hata,

□ Dönem beyannamesinde Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar Tükenme paylarında oluşan hata,

□ Dönem beyannamesinde Karşılık hesaplarındaki değişim karşılık giderlerinden az olması

□ Dönem beyannamesinde Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı ile Konusu Kalmayan Karşılıklar hesaplarının uyumsuz olması,

□ Dönem beyannamesinde yıllara sari inşaat işi ile iştigal edip hak ediş bedellerindeki bir önceki yıla göre azalma tutarı cari yurtiçi-yurtdışı satışlardan büyük olması,

□ Dönem beyannamesinde fazla Amortisman Gideri yazılması,

- Dönem beyannamesinde Kanunen Kabul Edilmeyen Giderlerde oluşan hata,
- Dönem beyannamesinde Gelir Tahakkuklarında bulunan hata,
- Dönem beyannamesinde Taşınmaz ve İştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rehin hakları satış kazancı istisnasından yararlanıldığında YMM raporu verilmemesi ya da tevsik edici belgelerin muhafazası ve ibrazı,
- Dönem beyannamesinde Teşvik Belgesi kapsamında Yatırım İndirimin-den Yararlanıldığı Halde Gelir Vergisi Stopajı yapılmaması,
- Dönem beyannamesinde Yatırım İndirimi Tasdik Raporunun İbraz Edilmemesi,
- Dönem beyannamesinde Teknoloji Geliştirme Bölgelerinden kazanç elde edilmesi halinde belgelerin muhafaza ve ibrazı,
- Dönem beyannamesinde Ar-Ge İndiriminden Yararlanılması halinde yararlanma şartlarının bulunup bulunmadığı,
- Dönem beyannamesinde Eğitim Öğretim kazanç istisnasından yararlanılmasının şartlarını taşıyıp taşımadığı ve belge ibrazı,
- Dönem beyannamesinde yabancı ülkelerde ödenen verginin indirimi halinde belgelerin tevsiki,
- Dönem beyannamesinde Kültür ve Turizm Amaçlı Bağış ve Yardımlar dolayısıyla belge ibrazı,
- Dönem beyannamesinde sponsorluk harcamalarının dolayısıyla belge ibrazı,
- Dönem beyannamesinde Bağış ve Yardımlarınız dolayısıyla belge ibrazı,
- Dönem beyannamesinde Eğitim ve Sağlık Tesisleri ile Yurt İnşaatına ilişkin Bağış ve Yardımlarınız dolayısıyla belge ibrazı,
- Dönem beyannamesinde Başbakanlık aracılığı ile yapılan Bağış ve Yardımlarınız dolayısıyla belge ibrazı,
- Dönem beyannamesinde Şüpheli Alacaklar Karşılığı ayrılmış olup ilgili belgenin ibrazı,
- Dönem beyannamesinde KDV tutarı ile Gelir Tablosunda ki Yurtiçi-Yurtdışı Satışların toplamının uyumsuz olmasının nedeni,
- Dönem beyannamesinde Dönem Net Karının Ticari Bilanço karına eşit olması dolayısıyla uyumsuzluğun nedeni,
- Dönem beyannamesinde Gelir Tablosundaki Dönem Karı/Zararı ile Ti-

cari Kar/Zararın uyumsuz olmasının nedeni,

□ Dönem beyannamesinde Yurtiçi-Yurtdışı satışlar ile Alıcılar hesabı tutarları arasındaki uyumsuzluğun nedeni,

□ Dönem beyannamesinde Geçmiş Yıl Zararlarının 213 sayılı Vergi Usul Kanununda belirlenen usul çerçevesinde indirim konusu yapılmamasının nedeni.

İdarenin elektronik yapı içerisinde Gelir/Kurumlar vergisi beyannameleri ile eki mali tablolar üzerinde yaptığı analizler neticesinde istemiş olduğu belgeler ve izahı gereken hususlardan bazıları yukarıya çıkartılmıştır. Sistem çalışırken beyanname ekinde sunulan bilançoda taşıtların bulunduğunu tespit etmekte, Motorlu Taşıtlar Vergi dairesinden yada Emniyetten aracın cinsini almakta, Nace kodundan faaliyet alanınızı bulmakta ve ödenen MTV'nin gider mi KKEG mi olduğu yönünde tespite kadar bir çapraz sorgulama yapmaya elverişli bulunmaktadır.

Elektronik denetimin uyguladığı senaryolar ile denetlenecek firmalar hakkında yapılan incelemelerde en çok eleştiri konusu yapılan konular ile meslektaşların bu denetimlerden olumsuz etkilenmemek adına dikkat etmesi gereken konulardan bazıları ise şunlardır:

- Kasa ve ortaklar cari hesabına adet uygulanması,
- Transfer fiyatlandırması,
- Değerleme hataları,
- Amortismanlar,
- KDV uygulamaları,
- Gider ve maliyet artırıcı harcamalar,
- Tevkifat uygulamaları,
- Yıllara sari inşaat ve onarım işleri,
- Muafiyet ve istisna uygulamaları,
- Kayıt dışı, düşük bedelli ve hayali adlara satış,
- Randıman incelemeleri ile bulunan farklar,
- Sahte ve yanıltıcı belge kullanmak,
- Paravan firmalar yoluyla zarar satışı,
- Kaydi envanter yoluyla bulunan farklar,
- Beyan edilmeyen kazanç ve iratların varlığı,
- Şüpheli alacak karşılıkları (alacaklarda amortisman uygulamaları)

- Duran varlıklar ve amortisman hesaplarındaki dalgalanmalar,
- Sürekli devreden alacaklar ve verilen avanslar,
- Bankalardan kullanılan kredilerin ve faizlerinin durumu,

Hali hazırda Ankara ilinde yapılan pilot uygulamalar ile bazı vergi dairelerinin mükellefleri elektronik denetime tabi tutulmakta ve yukarıda listelediğimiz gelir/kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden yapılan sorgulamalar neticesinde bazı belge ve bilgiler istenilmektedir. Denetim hiç karşılaşmak istemediğimiz ancak mesleğimizin ve sisteminde olmaz ise olmazlarından bir müessesedir. Ancak denetimin mükellefin ticaretini engellememesi gerektiği gibi, meslek mensuplarına da angarya çıkarmamalıdır. Örneğin: Bilançoda bulunan 361 – Ödenecek sosyal güvenlik primlerinin kaydedildiği hesapta bakiye bulunması halinde, geriye dönük 5 yılın ödeme belgeleri ve muavin dökümleri istenilmektedir. Bu şirketin beş altı tane sigorta sicil dosyasının bulunması ve ödemelerini de bankadan otomatik ödeme ile yapması halinde, geriye dönük yüzlerce dekontun bankadan ya da muhasebeden üretilerek teslimi bir angaryadır. Eğer konumuz e-denetim ise, devlet diğer kurumların bilgi sisteminden bu verileri almalı, SGK sisteminde gözüken ödemeleri görmeli, akabinde belge ve bilgi istemelidir. Meslek mensubunun denetime, incelemeye ve diğer hususlarda bir isyanı yoktur, ancak yerinde, zamanında ve dozunda yapılan ve angarya üretmeyen çalışmaların yapılmasını talep etmektedir. Başka bir bilgi talebi ve eleştiri konusu yapılan olayda mükellefin 2010 ve 2011 yılları kayıtları tam incelemeden geçmiş olmasına ve bununda sistemden çok kolay görülmesine rağmen, 2011 yılında yaklaşık 800.000,00TL Kurumlar vergisi ödeyen şirketin bankadan elde etmiş olduğu ve tevkifata tabi tutulmayan 594 TL fon satış kazancının gelire dahil edilip edilmediği sorulması ve bunun tevsikinin istenmesi denetim değildir. 594 TL geliri yazmasa dahi kurumlar vergisi kaybı 120 TL olacak bir firma 800.000 TL kurumlar vergisi öder mi?

Yapmış olduğumuz araştırmalar neticesinde Ankara ilinde bir pilot vergi dairesinde uygulanan denetimlerde, V-21 Kodlu uygulama ile Gelir Vergisi Mükellefleri için 75 soru, V-22 Kodlu uygulama ile de Kurumlar vergisi mükellefleri için 75 soru üretildiği, bu incelemelerin hem vergi incelemesi olduğu hem de daha sonra yapılacak e-denetimin alt yapısına veri üretmek amacıyla yapıldığı tespit edilmiştir. Örneğin KDVİRA sistemi bu denetimler sonucu geliştirilmiş bir denetim sistemidir. Ancak yaptığımız görüşmeler ve aldığımız bilgiler ışığında üzülerek ifade ettiğimiz bazı hatalar da direk meslek mensubunun iş yoğunluğu ya da müşteri sayısının fazlalığından kaynaklanmaktadır. Örneğin: Beyanname vergi matrahına, gelir tablosundan vergi öncesi kar yerine dönem net karı yazılarak verginin aşındırılması, 370/371 uyumsuzluğuna takılanların bulunması, 690/691/692 hesapların çalıştırılmaması ile ilgili hatalar ile yukarıda sayılan izahı gereken konulardan direk meslek mensubunu ilgilendiren konular. Bu

vergi dairesinden bir meslek mensubunun muhasebe işlemlerini yürüttüğü 350 mükellefin kontrole takılması ve kendinden bilgi ve belge istenmesi üzerinde düşünülmesi gereken bir konudur.

Bir başka can alıcı örnek: Pilot uygulama yapılan vergi dairesi mükelleflerinde yapılan tespitler neticesinde, işletme defteri tutmakta iken bilanço esasına geçmesi gerektiği halde, halen işletme defteri tutan mükelleflere kesilebilecek yaklaşık 2.5 milyon TL cezanın mevcut olduğu.

Başka bir örnek, Transfer fiyatlaması hakkında yine bu daire teftişleri ile 3-4 bin örneğin mevcut olduğu, ifade edilmektedir.

Elektronik denetim ya da e-teftiş neden yapılmaktadır?

*Öncelikle vergi geliri elde etmek

*Vergi bilinci oluşturmak gönüllü uyumu artırmak

*e-denetimin alt yapısını oluşturmak,

*Kaliteyi artırmak,

*Ara geçiş denetimleri olarak yapmak,

*Meslek odalarının bu denetimlerden sonuç çıkartarak eğitim konularını belirlemek,

*Bu denetimler ile piyasaya mesaj vermek, Küçük çaplı binlerce esnafın incelenmesi ile tarh edilecek vergi tutarı, belki birkaç büyük ölçekli mükelleften alınabilecektir. Ancak bu denetimler piyasaya her zaman denetlene bilecekleri mesajı da vermektedir.

DEĞERLENDİRME VE SONUÇ:

Elektronik ortamda yapılan denetimler, denetimde sürati artırdığı gibi hazineye intikal etmesi gereken vergilerinde bir an önce intikalini sağlamaktadır. Ancak yapılan bu incelemelerde veri girişlerinin sürekli meslek mensubuna yaptırılması, bunun sonucu olarak da iş yükü ve angarya yaratması, meslektaşın kendine ve çok sık değişen mevzuata ayak uydurmasını ve takip etmesini zorlaştırmaktadır. Bunun doğal sonucu olarak meslektaşlar üzerinde olumsuz bir etki bırakmaktadır.

Bir meslek mensubunun bir taraftan SGK müfettişlerine teftiş vermesi, diğer taraftan vergi müfettişlerine teftiş vermesi bir diğer yandan TÜİK, Vergi dairesi, hazine vb kamu kurum ve kuruluşlarına teftiş ve bilgi vermesi, mesleği yapılamaz hale getirmiştir. İdarenin fiilin işlenmesinden sonra denetim yaparak vergi ve ceza kesmesi, ya da fiilin berte rafını sağlamaya yönelik çalışma yapmasından önce meslek mensuplarını yanına alarak, koruyup kollayarak beraber hareket ederek mali disiplini sağlamaya çalışması, fiilin işlenmesinden önce önlenmesi yolunda çalışmalar yapması ve bilgi paylaşımı hem mesleğin hem

meslektaşın hem de idarenin kazanımı olacaktır.213 sayılı VUK Mükerrer 227. Maddesi ve 3568 Sayılı Kanunun 4 seri nolu tebliğinde meslek mensubunun sorumluluk uygulaması her ne kadar sınırları çizilmeksizin tanımlanmış ise de, sorumluluk verilen kişiye yetki verilmesi de en doğal hak olmalıdır. Bugün meslek mensubunun kendi müşterisi hakkında dahi bilgi ve belgeyi idareden alamaması, Sahte ya da MİYB kapsamındaki sorumluluğu ile ilgili harici araştırma yapması halinde VUK md. 5-Vergi Mahremiyetinin önüne konulması denetimlerdeki olumsuzlukların nedenlerinden birisidir. Meslek mensubunun denetimlerde karşı cephe olarak görülmesi denetimin başarısını azaltmakta, meslek mensubu üzerindeki olumsuz etkisini artırmakta, vergi bilinci ve gönüllü uyumdan ise uzaklaştırmaktadır.

KAYNAKLAR:

213 sayılı VUK

Gelir İdaresi Başkanlığı 2014 yılı faaliyet raporu

VDK 2014 yılı faaliyet raporu,

Pilot Uygulama Vergi Daireleri bilgi isteme yazıları

IX MUVMS

Muhasebe Uygulamaları ve
Vergi Mevzuatı Sempozyumu

IV. Oturum

Başkan

SMMM Feyzullah TOPÇU
İzmir SMMM Odası Başkanı

Vergi ve TTK Uygulamaları Açısından Kar Dağıtımı, Tartışmalı Konular

Konuşmacı

Prof.Dr. Mustafa AKKAYA
Başkent Üniversitesi

**Serbest Meslek Kazançlarının Tespitinde Temel Vergilendirme İlkelerine
Aykırı Uygulamalar**

Konuşmacı

YMM A.Murat YILDIZ

VERGİ VE TTK UYGULAMALARI AÇISINDAN KAR DAĞITIMI, TARTIŞMALI KONULAR

Prof.Dr. Mustafa AKKAYA
Başkent Üniversitesi

I. GİRİŞ

Konulan sermayenin karşılığı, getirisi olarak elde edilen kâr, genelde ticaret, özelde ortaklıklar hukuku ve vergi hukuku bakımından özdeş değildir; bu kaçınılmazdır da; zira her iki hukuk dalının düzenlemeyi hedefledikleri ve güvence altına almayı öngördükleri alanlar aynı değildir. Bu durum, iki farklı kâr tanımını ve kavramını [“ticari kâr” ve “mali kâr”] beraberinde getirmektedir.

Kâr payı ise, şirketlerin mevcut kârları üzerinden ortaklarına yaptıkları bir varlık dağıtımı olup, şirket kazancının ortaklara dağıtılması suretiyle ortaklığın mal varlığını azaltan, ortağın mal varlığını ise artıran işlemler olarak karşımıza çıkar. Vergi hukuku perspektifinden bakıldığında, mevzuatta bir kâr payı tanımının bulunmadığına işaret edilmesi gerekir. Gerçekten de, Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 75 inci maddesinde, sahibinin ticari, zirai ve mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye ve para ile temsil edilebilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kâr payı, menkul sermaye iradı olarak ifade edilmiştir.

Ticaret Kanunu'nda kâr payı dağıtımında “net kâr” esas alınmaktadır. GVK'nun 38 ve KVK'nun (KVK) 6 ncı maddesi birlikte değerlendirildiğinde, vergilendirilenin safi kazanç olduğu açıktır. Bu bağlamda, vergi hukuku bakımından dağıtımına konu edilen safi kazancın tespiti ile ortaklıklar hukuku kapsamında dağıtımına konu edilen net kârın farklı biçimlerde saptandığına da işaret etmek gerekir.

Ortaklık esas sermayesini aşan net malvarlığı olarak da ifade edilebilecek yedek akçeler ise, çeşitli kaynaklardan elde edilen net kârdan, pay sahiplerine ve diğer hak sahiplerine dağıtılmayarak, kanun, ana sözleşme ve şirketlerin yetkili kurullarınca alınan kararlar uyarınca ortaklıkta alıkonulan, esas sermayeyi aşan malvarlıklarıdır. Bilindiği üzere yedek akçeler vergilendirilecek kurum ka-

zancının saptanmasında, indirilemeyecek giderler arasındadır (KVK. m. 11/1).

Yukarıda da işaret edildiği üzere vergi hukukunun ve ortaklıklar hukukunun düzenlemeyi ve güvence altına almayı hedefledikleri menfaatlerin farklı oluşu, vergi hukukunun kendi terminolojisini yaratamamış olması, özellikle de pay sahiplerine veya kâra iştirak etme hakkına sahip diğer kişilere ödenecek kâr payının elde edildiği kaynağın bir tüzel kişilik olması ve dağıtılması/aktarılması hedeflenen kârın, kâr payını elde eden bakımından bir gelir unsuru, kârı dağıtan/aktaran (tüzel kişilik) bakımından kurum kazancı olarak vergilendirilmesi, bir yandan kurum kazancını aşındırmaya veya yok etmeye, diğer yandan da gerçekte kâr payı dağıtmasına karşılık, kişilerin bu payı kâr payı dışında gösterme çabalarıyla sıkça karşılaşılmasına neden olmaktadır. Bir başka söyleyişle, şirketler, hem kurum kazancını aşındırma ve/veya yok etmeye yönelik olarak, hem de kâr dağıtımına yönelik işlemlerini mutata ticari faaliyetlerinin bir parçası olarak sergileyerek, adı kâr payı dağıtımı olmayan, başka adlar, başka görünüm al altında, dolaylı biçimlerde ortaklarına menfaat aktarımlarıyla gerçekleştirmekte, bu da kâr payı dağıtımı bağlamında girift vergilendirme sorunlarının kaynağını oluşturmaktadır.

Sorunların irdelenmesine geçilmeden önce değinilmesi gereken bir diğer önemli husus da, vergi hukukunun diğer alanlarında da sıkça karşılaşıldığı üzere, kâr payı dağıtımına ilişkin sorunların özünde, vakıanın saptanması ve vergi normlarının anlamlandırılmasında vergi idaresinin ve zaman zaman da vergi yargısının varsayımsal kabullerinin önemli bir etken olduğudur. Özellikle, aşağıda da değinileceği üzere, her somut olayın öznel koşulları içinde değerlendirmek yerine, somut vakıaların atlandığı kategoriler yaratılarak, vergisel sonuçlara ulaşılması bu alandaki tartışmaları içinden çıkılmaz hale getirmekte, çözümü zor sorunlara zemin hazırlamaktadır.

II. ÖRTÜLÜ SERMAYE VE TRANSFER FİYATLANDIRMASI BAĞLAMINDA “KÂR DAĞITIMI”

Şirketin dağıtılmasını/aktarılmasını arzuladığı kârı, kârı aktarmak istediği kişiye farklı fiyatlar üzerinden gerçekleştirdiği işlemlerle ve/veya ortaklardan özsermayesine kıyasla yüksek miktarda borç temin ederek, borç için ödemediği faizlerle aktarması halinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı ve örtülü sermaye uygulamalarından bahsedilir. Açık bir kâr payı dağıtımı olmadığı için, örtülü/gizli kâr payı dağıtımı olarak da adlandırılan sıklıkla da gündeme gelen ve/veya geldiği iddia edilen bu uygulamalarda, öncelikle kâr payı dağıtım iradesinin varlığı ya da yokluğunun araştırılması ve saptanması gereği tartışma dışıdır veya tartışma dışı olmalıdır.

Şirketin kaynaklarını kullanarak kazanç elde etmesi mümkün iken, kaynaklarını ortağına karşılıksız olarak veya piyasa fiyatının veya kendisi için geçerli karşılığın altında kullandırması yaşamın olağan akışına, iktisadi ticari teknik

icaplara uygun olmadığı, böyle bir yaklaşımın transfer fiyatlandırması suretiyle kazanç aktarımına vücut vereceği açık olmakla birlikte, vergi idaresi, böyle bir durumun varlığı ya da yokluğu kararını, ticari hayatın gerekleri ve somut olayın öznal koşullarını dikkate alarak vermek zorundadır. Bu saptama uygulamadaki bir sorun bağlamında somutlaştırılabilir. Uygulamada, sıklıkla şirket ile ortak arasında alacak borç bakiyesinin tespiti ve takibine yönelik olarak açılan cari hesaplar, somut durum araştırılmaksızın, bir gizli kâr dağıtımı kategorisi yaratılarak, borç hesabı gibi değerlendirilmekte, bu değerlendirmeye bağlı olarak da ortağa örtülü/gizli kazanç dağıtıldığı sonucuna ulaşılmaktadır. Bu yaklaşım yanlıştır; böyle bir sonuca ancak açılan bu hesabın ortağın özel ihtiyaçları için kullanıldığının ve/veya şirketin ortağına cari hesap bakiyeleri üzerinden faizsiz ödünç para verdiği tespitine dayalı olarak varılabilir.

Yine ortağa yapılmış bir kâr aktarımından/dağıtımından söz edilebilmesi için ortağa yapılan mal ve hizmet satışının ve/veya ortaktan yapılan mal ve hizmet alışının kurum kazancını azaltacak şekilde emsallerine göre düşük veya yüksek bedeller üzerinden veya bedelsiz gerçekleştirilmesi; ortak lehine oluşan farkın tespiti gerekir. Ortak lehine oluşan farkın saptanmasında, tek başına emsal fiyat değil, edimin ifa zamanı, edimin öngörülen süre içinde ifa edilip edilmediği, edimin öngörülen süre içinde ifa edilmemesi, geç ifanın ortağa bir menfaat teminine yönelik olup olmadığı hususları araştırılarak vergisel sonuçlara ulaşılmalıdır. Bunlar yapılmaksızın ifanın ya da ödemenin zamanında yapılmamasından hareketle, ortağa gizli ya da örtülü kâr payı dağıtıldığı sonucuna ulaşılması yanlıştır.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı bağlamında emsallere uygun fiyat ya da bedele değinilmesi gerekli ve zorunludur. "İlişkili kişi" tanımını dışında kalan kişiler arasında, işlemin gerçekleştiği andaki koşullarda oluşan piyasa ya da pazar fiyatı olarak adlandırılan emsale uygun fiyat veya pazar fiyatının belirlenmesinde kullanılacak yöntemlerin uygulanması noktasında ciddi problemler yaşanmaktadır. Özellikle, OECD'nin "Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi"nde yer alan açıklamaların, yasa yerine ikame edilmesi vergilerin yasallığı ilkesini ihlal eder boyutlara varmıştır¹. Kazancın ortağa örtülü aktarıldığını iddia eden vergi idaresinin mal veya hizmet alım-satımına ilişkin ortakla gerçekleşen işlemin ortak lehine emsallerine aykırı belirlenmiş ve gerçekleşmiş olduğunu ispatlaması ve/veya gerçekleşen ilişkinin iktisadi ticari ve teknik icaplara aykırılığını ortaya koyması gerekir.

Kurumların ortak veya ortakla ilişkili kişilerden borçlanmalarında; emsal faiz oranının uygulanmasını gerektiren transfer fiyatlandırması hükümleri ile borcun

1 OECD, üye ülkelerin transfer fiyatlandırması kurallarının birbiri ile uyumlu olmasını sağlamaya yönelik Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi adlı çalışma, kaleme alanlarını dahi hukuken bağlamayan, tavsiye niteliği taşıyan bir çalışma olup, Anayasa'nın 73'üncü maddesi uyarınca uygulanacak norm niteliğine haiz olmadığından, bu rehberdeki açıklama ve öneriler, tek başlarına tarhiyatlara dayanak oluşturamazlar

faizini gider kabul etmeyen örtülü sermaye hükümlerinin çeliştiği ve/veya çakıştığı düşünülebilir ise de bu noktada birbirini tamamlayan hükümlerin varlığından söz etmenin daha isabetli olduğu düşünülmektedir. 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 uygulanacaktır. Yasa hükmü ile örtülü (gizli) sermaye niteliğini kazanan borçlanmaların, borç olarak kabul edilmesi ve örtülü kazanç hükümleri gereğince emsal faiz oranının uygulanması mümkün olmayacaktır. Bu nedenle, ortak veya ortakla ilişkili kişilerden alınan borçların öncelikle KVK'nun 12 nci maddesinde hüküm altına alınan 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. Ortak veya ortakla ilişkili kişiden alınan borçlar için emsalinden yüksek oranda faiz ödenmesi halinde, yapılan borçlanma işlemine ilişkin olarak örtülü sermaye ve transfer fiyatlandırması hükümleri birlikte uygulanacaktır. Bu çerçevede örtülü sermaye yönünden; yapılan borçlanmanın örtülü sermaye sayılan (dönem başı öz sermayesinin üç katını aşan) kısmına isabet eden faiz giderinin tamamının reddedilmesi; 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.

Ortak veya ortakla ilişkili kişiden alınan borçlar için emsalinden düşük oranda faiz ödenmesi halinde, söz konusu borcun örtülü sermaye sayılan kısmına isabet eden faiz gideri kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır. Faiz ödemesinin emsalinden düşük olduğu hallerde borç alan yönünden transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından söz edilemeyecektir. Buna karşın, işlemin diğer tarafı, yani borç veren ve verdiği borç için emsalinden düşük oranda faiz tahsil eden kişi veya kurum açısından transfer fiyatlandırması hükümlerinin uygulanması, borcu verenin, bir kurumlar vergisi mükellefi veya GVK'nun 41 inci maddesi kapsamında teşebbüs sahibi olması halinde mümkündür.

Ortak veya ortakla ilişkili kişiden alınan borçlar için emsaline uygun oranda faiz ödenmesi durumunda, söz konusu borcun örtülü sermaye sayılan kısmına isabet eden faiz, kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacağından ve faiz oranı da emsaline uygun olduğundan, transfer fiyatlandırması yönünden bir düzeltme yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

Ortak veya ortakla ilişkili kişiden alınan borç için faiz ödenmiyor ise örtülü

sermaye kapsamında reddedilecek bir faiz gideri de yoktur. Ancak döviz cinsinden borçlanması ve buna ilişkin olarak bir kur farkı gideri doğmuş olması halinde, kur farkı giderinin örtülü sermayeye isabet eden kısmının gider olarak dikkate alınmayacağı da açıktır.

Transfer fiyatlandırmasına konu işlemlerle kurumun dönem sonu kârı değil, dönem içinde elde ettiği kazanç ortağa aktarıldığından, geçmiş dönemini veya içinde bulunduğu dönemi zararla kapatan, dolayısıyla da dönem sonunda dağıtacak kârı bulunmayan kurumlar bakımından da, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı söz konusu olabilecektir.

Bilindiği üzere, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına konu işlemin tespitinden sonra, hem hakkında ek tarhiyat yapılan kurumun hem de ortağın hesaplarında düzeltme işlemleri yapılacak; örtülü dağıtıldığı tespit edilen kazanç, gider olarak kaydedilmiş olmak kaydıyla, matraha eklenecek bu bağlamda da kâr dağıtımı tevkifatına ilişkin bir tarhiyat daha söz konusu olacaktır. Kâr dağıtımı tevkifatına yönelik tarhiyatta örtülü dağıtılan kazancın gider olarak dikkate alınıp alınmamasının önem taşımadığı da belirtilmelidir.

KVK'nun 12 nci maddesi uyarınca (12/7) 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 itibarıyla dağıtılmış kâr payı sayılmaktadır. Bir başka söyleyişle anılan yasal düzenlemeye göre, örtülü sermaye üzerinden hesaplanan tutarlar dönem sonu itibarıyla iştirak kazancı veya kâr payıdır.

İştirak kazançları veya kâr payları katma değer vergisinin konusunu oluşturmaz. Nitekim, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı da bir Özelgesinde² örtülü sermaye faizlerinin KDV'ye tabi olmadığını belirtmişti. Ancak, Gelir İdaresi Başkanlığı 18.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.0.01.55-130-14 sayılı Özelgesinde, ana ortak veya ilişkili firmalar arasındaki borç verme işlemlerini, KDV Kanununun 1/1 inci maddesi kapsamında finansman hizmeti olarak değerlendirmiş; bu işlemler nedeniyle hesaplanacak faizlerin KDV'ye tabi bulunduğunu belirtmiştir. Bu kabulün sonucu, 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 indirim konusu yapılamamasıdır.

III. KAYIT VE BEYAN DIŞI İŞLEMLER NEDENİYLE ORTAYA ÇIKAN MATRAH FARKLARININ KÂR PAYI DAĞITIMI SAYILIP SAYILMAYACAĞI

Vergi idaresi, kapanmış dönemlere ilişkin olarak belirlediği matrah farkın-

2 Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 09.06.2008 tarih ve 17363 sayılı Özelgesi; Aynı yönde Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 07. 04. 2012 tarihli Özelgesi

dan kaynaklanan kârdan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısımlar için ek vergi tarhiyatları yapılmaktadır; sonradan tespit edilen kurum kazancının ortaklara örtülü dağıtıldığı varsayımsal kabulüne dayalı, somut olayın özellikleri araştırılmaksızın gerçekleştirilen bu tarhiyatların hukuka uygunluğundan söz edilemez. Vurgulanarak belirtilmesi gerekir ki, bu tip tarhiyatlar, ancak KVK'nun 13 üncü maddesindeki düzenlemelere benzer, başka bir ifadeyle vergi idaresine gerçekleşen yerine, varsayılanı ikame etme olanağı veren açık yasal düzenlemelerin mevcudiyeti halinde mümkündür. Böyle bir düzenleme de mevcut olmadığına göre ortaklara fiilen dağıtım yapıldığının tespit edildiği haller dışında, bu ek tarhiyatlar hukuki temelden yoksundur. Bu tür tarhiyatlar, ancak vergi idaresinin, kurumun kayıt ve beyan dışı bıraktığı kazancın tamamen veya kısmen ortağa aktarıldığını tespit edebildiği durumlarda mümkündür.

IV. SERMAYE AZALTIMI İŞLEMLERİNİN VERGİSEL BOYUTU

Şirketlerce yapılacak sermaye azaltımı işlemlerinde; öncelikle sermayeye eklenmiş olan enflasyon düzeltmesi 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 çekildiği; azaltılan sermaye tutarının çekilmiş sayılan bu kalemlerin toplam tutarından fazla olması halinde, fazlalığın, şirket ortaklarınca nakit olarak konulan sermayeden kaynaklandığı kabul edilmektedir.

Ödenmiş sermayenin ve yeniden değerlendirme artış fonlarının sermayeye ilave edilmesinden kaynaklanan kısmının sermaye azaltımına konu edilmesi halinde, sermaye azaltımına konu edilen tutar üzerinden kurumlar vergisi ve kâr payı dağıtımına bağlı vergi kesintisi hesaplanarak ödenecektir.

Daha önce sermayeye eklenmiş olan enflasyon düzeltme farklarının, sermaye azaltımına gidilmesi nedeniyle işletmeden çekilmesi ve/veya çekilmiş sayılması halinde işletmeden çekilen bu tutarlar, öncelikle kurumlar vergisine, vergi sonrası dağıtılan kazancın da kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulması gerekmektedir.

Ödenmiş sermayenin kurumlar vergisinden istisna edilen ve sermayeye ilave edilen taşınmaz ve iştirak hisseleri satış kazancından kaynaklanan kısmının sermaye azaltımına konu edilmesi halinde ise, söz konusu kazanç sermaye hesabında beş yıldan fazla kalmış ise sermaye azaltımı yoluyla işletmeden çekilen bu tutar için kurumlar vergisi hesaplanmayacak, sadece kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulacaktır. Sermaye azaltımının Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi kapsamında istisna edilen kazançtan (beş yıllık süre içinde) karşılanması halinde, istisna edilen kazanç işletmeden çekilmiş sayılacağından, istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılarak, Vergi Usul Kanunu uyarınca vergi

ziyayı cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecek ve kâr dağıtımını hükümleri çerçevesinde ortakların statüsüne göre vergi kesintisi yapılacaktır.

Yasal veya olağanüstü yedek akçelerin geçmiş yıl veya cari dönem zararlarına mahsubu suretiyle sermaye azaltımına konu edilmesi halinde kâr payı dağıtımını söz konusu olmadığından vergi kesintisi yapılmayacaktır. Bu bağlamda, ödenmiş sermayenin yasal veya olağanüstü yedek akçelerin sermayeye ilave edilmesinden kaynaklanan kısmının kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulması gereği açıktır.

Sermaye azaltımının, ortaklar tarafından nakden veya aynen yapılan ödemelerden karşılanması halinde, ortakların esas olarak işletmeye koydukları sermayeyi Türk Ticaret Kanunu hükümleri çerçevesinde geri almaları söz konusu olduğundan, başka bir ifadeyle bir kâr dağıtımından söz edilemeyeceğinden vergisel bir sonuç doğmayacak; daha açık bir ifadeyle sermaye azaltımına konu edilen tutar üzerinden bir vergi kesintisi de yapılmayacaktır³.

V. ŞİRKET BİLANÇOSUNA KAYITLI DURAN VARLIKLARIN PİYASA DEĞERİ İLE DEĞERLEMESİ SONUCUNDA OLUŞAN ARTIŞIN ÖZEL FON HESABINA ALINMASI

Uygulamada, şirketlerin kredibilitelerini yükseltmek, ihalelere girebilmek için envanterlerine kayıtlı arsa, arazi ve bina gibi duran varlıkların piyasa değerlerini bilirkşi marifetiyle ve/veya yargı organlarına ya da yetkili değerlendirme şirketlerine değerletmek suretiyle değerlendirme sonucunda tespit edilen değeri ile muhasebe kayıtlarında yer alan değer arasındaki olumlu farkı özel fon hesabına kaydettikleri görülmektedir. Vergi idaresi, bu tür işlemleri, “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, aktife 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 yapılamayacağından, değerlendirme sonucu sermayeye ilavesi gereken bir fonun ortaya çıkması da söz konusu olamayacaktır.” gerekçesiyle “değerleme” işlemi olarak kabul etmemektedir⁴.

3 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 05/12/2012 tarih 62030549-125 [9-2012/ 58]-3132 sayılı Özelgesi. İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 17/08/2012 tarih B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300- 791 sayılı Özelgesi. İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 08/08/2012 tarih B.07.1.GİB.4.35.16.01-125-741 sayılı Özelgesi.

4 İstanbul VDB’na verilen 25/8/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-1358 sayılı mukteza.

VI. SERMAYE TAMAMLAMA VEYA DEĞERLENDİRİLMESİ ZARAR TELAFİ FONLARI

6102 sayılı Yeni TTK'nun "Sermayenin Kaybı, Borca Batık Olma Durumu" başlıklı 376 ncı maddesine göre, son yıllık bilanço'ya göre, sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının üçte ikisinin zarar sebebiyle karşılıksız kaldığı anlaşıldığı takdirde, derhâl toplantıya çağrılan genel kurul, sermayenin üçte biri ile yetinme veya sermayenin tamamlanmasına karar vermediği takdirde şirket kendiliğinden sona ermektedir. Bu hüküm, zarar nedeniyle sermaye ve yedek akçeler toplamının üçte ikisinin karşılıksız kalması halinde ya sermayenin üçte biri ile yetinilerek, zararın bünye dışına atılmasını, bir başka ifadeyle, sermayenin azaltılmasını ya da sermayenin en az zarar nedeniyle azalan tutar kadar veya daha fazla tutarda tamamlanmasını öngörmektedir.

Sermayenin azalan sermaye kadar tamamlanması veya azalan tutarı aşan biçimde sermaye artırımı yapılması; bilanço açıklarının pay sahiplerinin tümü veya bazı pay sahipleri tarafından kapatılması, bazı alacaklıların alacaklarını silmesi ile yaşama geçirilebilecek bu hükmün uygulanması noktasında vergi idaresi, iştirak edilen şirketin sermayesinin tamamlanması (sermaye tamamlama fonu) için yapılan ödemelerin [sermayeye ilave edilmemesi, bu ödemeleri vergi dışı tutan bir istisna hükmünün mevcut olmayışı nedeniyle], kendisine ödeme yapılan iştirakçe kurum kazancına dahil edilerek vergilendirilmesi gerektiği görüşündedir⁵. Bu görüş dikkate alındığında; sermaye tamamlama fonu adı altında ödenen tutarların, ödeme yapılan şirketçe Türk Ticaret Kanunu hükümleri kapsamında sermayeye ilave edilmediğinden, iştiraklerin maliyet bedeline eklenmesi ya da Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı ve Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinde sayılan giderler kapsamına da girmediğinden, gider yazılması veya zarar olarak dikkate alınması da mümkün bulunmamaktadır.

⁵ Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 01/06/2012 tarih ve B.07.1.GİB.0.06.49-010.01-11 sayılı ile muktezası.

SERBEST MESLEK KAZANÇLARININ TESPİTİNDE TEMEL VERGİLENDİRME İLKELERİNE AYKIRI UYGULAMALAR

YMM A. Murat YILDIZ

I- GİRİŞ:

Serbest meslek erbaplarının icra ettikleri mesleki faaliyetleri dolayısıyla elde etmiş oldukları gelirler, Gelir Vergisi Kanununda yapılan düzenlemeler çerçevesinde serbest meslek kazancı olarak özel bir vergilendirme rejimine tabi tutulmuştur.

Serbest Meslek Kazancı, Gelir Vergisi Kanununun 65 inci maddesinin birinci fıkrasında; “Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır.” şeklinde tanımlanmış, aynı maddenin üçüncü fıkrasında da; “Tahkim işleri dolayısıyla hakemlerin aldıkları ücretler ile kolektif, adi komandit ve adi şirketler tarafından yapılan serbest meslek faaliyeti neticesinde doğan kazançların da serbest meslek kazancı olduğu hükme bağlanmıştır.

Serbest Meslek Faaliyeti ise aynı maddenin 2’nci fıkrasında; “Sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin, işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır.” şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanıma göre bir faaliyetin serbest meslek faaliyeti olarak nitelendirilebilmesi için söz konusu faaliyetin;

- Sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanması,
- Ticari mahiyette olmaması,
- Bir işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması,
- Süreklilik göstermesi

Unsurlarının tamamını taşıması şart olup, aksi takdirde yapılan faaliyet serbest meslek faaliyeti olarak adlandırılmayacaktır.

Bu unsurlar aynı zamanda serbest meslek kazancının, diğer gelir türlerinden olan ticari kazanç, ücret ve arızı olarak yapılan serbest meslek kazançlarının dan ayrımında kullanılan kıstaslar olmaktadır.

Serbest meslek kazancı bu şekilde tanımlandıktan sonra; Gelir Vergisi Kanununun izleyen 67 ve 68 inci maddelerinde serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesi ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır. Serbest meslek kazancının tespiti düzenleyen 67 nci maddede; serbest meslek kazancının, bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ile diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden, bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan fark olduğu hükme bağlanmış ve kazancın Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tutulan serbest meslek kazanç defterine istinaden tespit edileceği belirlenmiştir. Görüldüğü üzere serbest meslek kazancında elde etme tahsil esasına bağlanmak suretiyle, bu gruba dahil mükellefler lehine bir düzenlemeye gidilmiştir. Serbest meslek kazancının tespitinde hasılattan indirilecek giderler ise 68 inci maddede sayılmıştır.

Vergi hukukunda kaynağını anayasadan ve/veya hukukun genel ilkelerinden alan vergilendirme ilkelerinin sayıları ve isimleri değişik yazarlara göre değişmekle birlikte belli başlıcaları; kanunilik, ödeme gücüne göre vergi alınması, genellik ilkesi, eşitlik ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi olarak sayılmaktadır.

Vergi ödeme gücüne göre vergi alınmasını teminen ülkemizde de uygulanan başlıca araçlar, asgari (en az) geçim indirimi uygulaması, artan oranlı vergi tarifi ve ayırma kuramı (ya da ilkesi) dir.

Bu ilkelerden ayırma ilkesi; sermayenin emeğe göre daha yüksek oranda vergilendirilmesi gerektiği savunan kuramdır. Bu kurama uygun olarak ülkemizde ücret gelirleri için uygulanan asgari geçim indirimi ve özel vergi tarifesinden maalesef aynı şekilde emeğe dayalı kazanç olmasına karşın serbest meslek erbapları yararlandırılmamaktadır. Bu durum bir tarafa Maliye Bakanlığı'nca kanunlarda açık hüküm bulunmayan hallere ilişkin olarak verilen birçok özeldede de ticari kazanç sahipleri lehine yapılan lehte yorumlar serbest meslek erbapları için yapılmamakta bırakın pozitif ayrımcılığı vergide eşitlik ilkesi bile zaman zaman ihlal edilebilmektedir.

Bütün bu açıklamalarımız çerçevesinde bu tebliğin konusunu ağırlıklı olarak Maliye Bakanlığınca verilen özeldeler ve vergi yargısınca verilen hükümler çerçevesinde serbest meslek kazançlarının tespiti ve beyanında serbest meslek erbapları aleyhine uygulana gelen düzenlemeler ile bu düzenlemelere ilişkin görüş ve önerilerimiz oluşturacaktır.

II- MALİYE BAKANLIĞI'NCA VERİLEN ÖZELGELER ÇERÇEVESİNDE SERBEST MESLEK KAZANÇLARININ TESPİTİ VE BEYANINDA TARTIŞMALI KONULAR

A- SERBEST MESLEK KAZANÇLARININ TESPİTİNDE GİDER İNDİRİMİNE İLİŞKİN TARTIŞMALI KONULAR

1. Serbest Meslek Faaliyeti Nedeniyle Müşteriler İle Yapılan Sözleşmelere ve Verilen Beyannamelere Ait Damga Vergisinin Serbest Meslek Kazancından İndirilmesi:¹

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.

2. Bağımsız Denetçi Belgesi Kurs ve Yetkilendirme Belgesi Ücretinin, Mali Sorumluluk Sigortasının Gider Kaydı:²

Bağımsız Denetçi Belgesine ilişkin eğitim (kurs) gideri ile Bağımsız Denetçi Yetkilendirme Belgesine ilişkin ücretler de Gelir Vergisi Kanununun 68 inci maddesindeki serbest meslek kazancının tespitinde indirilecek giderler arasında sayılmadığından, söz konusu giderler için yapılan ödemeler de serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak hasıllattan indirilemeyecek, ancak Bağımsız Denetçi Belgesine ilişkin eğitim (kurs) giderlerinin anılan Kanunun 89 uncu maddesinin 2 numaralı bendinde yer alan şartların taşınması halinde, yıllık beyanname üzerinden indirim konusu yapılması mümkün olacaktır.

3. Mesleki Sorumluluk Sigortası Prim Ödemelerinin Gider Yıllık Beyanname Üzerinden İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı:

Serbest meslek erbablarının 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, söz konusu düzenlemelere göre Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin mesleki sorumluluk sigortası yaptırımları zorunluluğu bulunmadığından, isteğe bağlı olarak yaptırılan söz konusu sigorta giderlerinin serbest meslek kazancının tespitinde hasıllattan indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

1 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 27.09.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-65-8-605 sayılı özeli ile Çorum Defterdarlığı'nın 27.10.2013 tarih ve 76071283-120(68-2013-1)-16 sayılı özeli.

2 Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17.07.2014 tarih ve 17192610-120[ÖZG-2014-32]-215 sayılı özeli.

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 yer verilmiş bulunmaktadır.³

4. Mesleki Faaliyet Kapsamında Yapılan Hatalar Sonucu Müşterilere Kesilen ve Serbest Meslek Erbabı Tarafından Ödenen Cezaların Gider Kabul Edilmemesi

Serbest meslek erbabının mesleki faaliyeti kapsamında çalışanları tarafından yapılan hatalar sonucu müşterilerine kesilen ve serbest meslek erbabı tarafından ödenen cezaların, mesleki kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınamayacağı hakkında verilen bir özalgede özetle aşağıdaki görüşlere yer verilmiş bulunmaktadır.⁴

“193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun “Serbest Meslek Kazancının Tarifi” başlıklı 65. 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 işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır...*” hükmü yer almaktadır.

Aynı Kanun’un “Serbest Meslek Kazancının Tespiti” başlıklı 67. 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 menfaatlerden bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan farktır.*” hükmü yer almaktadır.

Öte yandan, “Mesleki Giderler” başlıklı 68. maddesinin birinci fıkrasında;

“*Serbest meslek kazancının tespitinde aşağıda yazılı giderler hasıllattan indirilir:*

...

10. Mesleki faaliyetle ilgili olarak kanun, ilam ve mukavelenameye göre ödenen tazminatlar.

Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile serbest meslek erbabının suçlarından doğan tazminatlar gider olarak indirilemez.” hükmüne yer verilmiştir.

Diğer taraftan, ödenen tazminatın gider yazılabilmesi için mesleki faaliyetle ilgili olması ve sözleşmeye, ilama ve kanun emrine bağlı bulunması şarttır. Mesleki faaliyetle ilgili olmayan ve mesleki faaliyetle ilgili olsa dahi serbest

3 İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 14.11.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176200-611 sayılı özalgesi

4 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 04/05/2015 tarih ve 62030549-120[65-2014/811]-52161 sayılı özalgesi

meslek erbabının şahsi kusuru nedeniyle ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar ise mesleki kazancın tespitinde gider olarak yazılamayacaktır. Ayrıca, Borçlar Kanunu'nun "İstihdam Edenin Kusursuz Sorumluluğu" hükümleri çerçevesinde katılan tazminat yükümlülüğü, teşebbüs sahibinin suçundan doğan tazminat olarak kabul edilmemektedir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, mesleki faaliyetiniz kapsamında çalışanlarınızın hatası sonucu müşterilerinize kesilen ve tarafınızca ödenen cezaların Gelir Vergisi Kanunu'nun 68. maddesi kapsamında mesleki kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır."

Maliye Bakanlığının bu görüşüne katılmamız mümkün değildir. Meslek mensuplarının ya da personellerinin müşterilerinin beyannamelerini yanlış veya eksik vermeleri, gerekli özeni göstermediklerini ifade eder ve bu kusurları nedeniyle Borçlar Kanunu da onları müşterinin zararını tazmin borcu altına sokar. Bu durumda ödenecek olan vergi cezası müşterinin uğradığı ve meslek mensubuna rücu edebileceği zarar, meslek mensubu içinde bu kapsamda ödenen tutar, zararın tazmini yani tazminattır. Diğer taraftan tamamen mesleki faaliyet kapsamında ortaya çıkan bir durumun mesleki kazancın tespitinde gider olarak indirilememesi düşünülemez.

5. Mükellefiyet Başlamadan Önce Meslek Kuruluşlarına Yapılan Ödemelerin Kazancın Tespitinde İndirim Olarak Dikkate Alınmayacağı:⁵

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olarak serbest meslek faaliyetine başlamak amacıyla Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğine kimlik ücreti, ruhsat ücreti ve sirküler rapor ücreti adı altında yapılan ödemelerin Gelir Vergisi Kanununun 68 inci maddesinin 1 inci bendine göre, Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına yıllık aidat ve giriş aidatı olarak yaptığınız ödemelerin ise Gelir Vergisi Kanununun 68 inci maddesinin 8 numaralı bendine göre serbest meslek kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan, ödemelere ilişkin makbuzda yer alan ...>a eğitim fonu, ... kampüs inşaat fonu, sosyal yardımlaşma ve dayanışma fonu adı altında yaptığınız ödemeler ise Gelir Vergisi Kanununun 68 inci maddesinde sayılan giderler arasında yer almadığından, söz konusu ödemelerin indirim olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

5 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 08.11.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-65-11-696 sayılı özelgesi.

6. Serbest Meslek Erbabının Dış Giyim Harcamalarının Mesleki Kazancın Tespitinde İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı:⁶

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 menfaatlerden 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 hasıllattan indirilecek giderler bentler halinde sayılmış olup, maddenin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinde, “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.)” hükmü, 2 numaralı bendinde; “Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müşterilerindeki iâşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı (bu primlerin ve aidatın geri alınmamak üzere Türkiye’de kâin 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 (Resmi ve özel daire ve müesseselerce 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 alışılabilirliği olması ve hizmetli ve işçilerin işten ayrılmaları durumunda bunların geri teslim edilmesi gerekmektedir.

6 Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul VDB'nin 23/10/2013 tarih ve 39044742-KDV.29-1692 sayılı muktezası ile İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02.06.2014 tarih ve 11395140-105[313-2012/VUK-1]-1546 sayılı muktezası.

Maliye Bakanlığı bu hüküm ve açıklamaların birlikte değerlendirilmesi durumunda, 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 alınmasının mümkün olmadığı yönünde görüş bildirmektedir.

Aynı gerekçelerle mesleğin icrası için kullanılması zorunlu olmayan dış giyim harcamaları Gelir Vergisi Kanununa göre kazancın tespitinde indirim kabul edilmeyen gider olduğundan, KDV Kanununun 30/d maddesi uyarınca bu harcamalar nedeniyle yüklenilen KDV nin indirim konusu yapılması da mümkün bulunmamaktadır.

7. Serbest Meslek Erbabının Faaliyetinde Kullanmak Üzere Satın Aldığı İkinci Aracı Ayırdığı Amortismanlar ile Giderlerini İndirim Konusu Yapıp Yapamayacağı

Genel kural serbest meslek envantere dahil olan 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 muktezada⁷ **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 çalışmayıp yanında sigortalı personeller çalıştıran serbest meslek erbablarının mesleki faaliyetlerinin ehemmiyet ve genişliği ile mütenasip olması koşuluyla birden fazla araca ait gider ve amortismanları indirim konusu yapmaları mümkün bulunmaktadır.

8. Serbest Meslek Faaliyetinde Kullanmak Üzere Bedelsiz Kiralanan Araç İçin Gelir Vergisi Tevkifatı Yapılıp Yapılmayacağı, Araca Ait Bakım, Benzin Masraflarının Gider Olarak Gösterilip Gösterilemeyeceği⁸

Serbest meslek erbablarının eşinden ya da diğer yakınlarından bedelsiz olarak kiraladığı araç için nakden veya hesaben bir kira ödemesi yapılmadı-

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

8 Gelir İdaresi Başkanlığı Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı'nca verilen 27/01/2015 tarih ve 49327596-120[68. GVK.ÖZ.2014.42]-27

ğından tevkifat söz konusu olmayacaktır. Ancak, Gelir Vergisi Kanununun 73 üncü maddesine göre tespit edilecek emsal kira bedelinin, aynı Kanunun 86 ncı maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi gereğince 2014 yılı için 1.400 TL'yi aşması halinde, bedelsiz olarak kiraya veren tarafından gayrimenkul sermaye iradı olarak beyan edileceği tabidir.

Öte yandan, kira sözleşmesi ile kiralanmış olan araca ait akaryakıt ve bakım gibi giderlerinin aracın işle ilgili olarak kullanılması şartıyla, serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

9. Serbest Meslek Kazancında Aralık Ayına Ait Faturaların Ertesi Yılın Ocak Ayında Ödenmesi Halinde İndirim Konusu Yapılacağı Dönem

Serbest meslek erbaplarının Aralık ayına ait elektrik, su, doğalgaz, kırtasiye vb. masraflar için gider faturalarını serbest meslek defterine fatura tarihine mi ödeme tarihine göre mi gider yazmanız gerektiği, Aralık tarihli elektrik, su, doğalgaz faturalarının Ocak ayında ödenmesi halinde hangi dönemin kayıtlarına intikal ettirileceği ve KDV'nin indirim konusu yapıp yapılamayacağına ilişkin bir muktezada özetle;⁹ “ Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre serbest meslek kazançlarında geçerli olan “tahsil esası” kuralının hem gelirler hem de giderler yönünden geçerli olduğundan, yıl içerisinde mal ve hizmet alım bedelleri ödemenin yapıldığı yılda serbest meslek kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınacağı buna bağlı olarak bir önceki yılın Aralık ayında tüketilen elektrik, su, doğalgaz bedellerine ait faturaların takip eden yılın Ocak ayında düzenlenmiş olması halinde ise bu faturalardaki katma değer vergisinin söz konusu belgelerin defterlere kaydedildiği Ocak vergilendirme döneminde indirim konusu yapılabileceği” şeklinde görüş bildirmiştir.

10. Serbest Meslek Erbabının İşyerinde Çalıştırdığı Eşine, Annesine Ödediği Ücretler İle Sigorta Primlerinin Gider Olarak İndirilebileceği:¹⁰

Gelir Vergisi Kanunu'nun “Mesleki Giderler” başlıklı 68 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde; mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderlerin, (2) numaralı bendinde de; hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müstemilatındaki 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 giderlerinin, serbest meslek kazancının tespitinde hasılattan indirileceği, son fıkrasında ise, her türlü

9 Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nca verilen 17.08.2015 tarih ve 62030549-120[68-2014/514]-75148 sayılı mukteza

10 Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 27.04.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.07.16.01-GVK.2010.42-11 sayılı özeldesesi.

para cezaları ve vergi cezaları ile serbest meslek erbabının suçlarından doğan tazminatlarının gider olarak indirilemeyeceği belirtilmiştir.

Diğer taraftan, Gelir Vergisi Kanununun “Ücretin Tarifi” başlıklı 61 inci maddesinin birinci fıkrasında; “Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.” Hükmüne yer verilmiştir.

Bu hükümlere göre; serbest meslek erbabının annesi, babası, kardeşi ile eş ve çocuklarına hizmet akdine dayalı olarak yapılan ve Gelir Vergisi Kanununun 61, 94, 103 ve 104 üncü maddeleri uyarınca vergilendirilen ücret ödemelerinin, mesleki kazancın tespitinde gider olarak indirilebilmesi mümkündür.

Ancak söz konusu ücret ödemelerinin serbest meslek erbabı tarafından icra edilen mesleki faaliyetin idame ettirilmesi kapsamında yürütülen faaliyetlere ilişkin olması gerektiği tabiidir. Mesleki faaliyetin icra edilmesi ile ilgisi olmayan veya gerçek bir hizmet akdine dayanmayan ücret ödemelerinin gider olarak dikkate alınması mümkün değildir. Sosyal güvenlik primleri işveren payının ise, fiilen ödendiği tarihte gider yazılması mümkün bulunmaktadır.

11. Emekli Serbest Meslek Erbablarınınca Ödenen Sosyal Güvenlik Primi-nin Serbest Meslek Kazancından İndirimi:¹¹

Sosyal Güvenlik Kurumundan (Bağ-Kur) emekli olmakla birlikte serbest meslek faaliyetlerine devam eden mükelleflerin, emekli maaşlarından kesilmek suretiyle ödenen “sosyal güvenlik destek primleri” nin gelir vergisi beyannamesinden indirilip indirilemeyeceği hususuna ilişkin olarak verilen bir mukteza da özetle aşağıdaki görüşe yer verilmiş bulunmaktadır.

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 işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır...” hükmü yer almaktadır.

Diğer taraftan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 67 nci maddesinde, serbest meslek kazancının tespitinin ne şekilde yapılacağına ilişkin hükme yer verilmiş, 68 inci maddesinin birinci fıkrasının (8) numaralı bendinde de serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla emekli sandıklarına ödenen giriş ve emeklilik aidatları ile mesleki teşekküllere ödenen aidatlar, serbest meslek kazancının tespitinde hasıllattan indirilebilecek giderler arasında sayılmıştır.

Ayrıca, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun 30 uncu maddesinde üçüncü fıkrasının (b) bendinde, “*4 üncü maddenin birinci*

¹¹ Gaziantep Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14.05.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.27.15.01-10-515-23-6 sayılı özeli.

fıkrasının (b) bendinin (4) numaralı alt bendi hariç olmak üzere diğer alt bentlerine tabi çalışmaya başlayanlardan aylıklarının kesilmemesi için yazılı istekte bulunanların yaşlılık aylıklarının ödenmesine devam edilir. Bunlardan, almakta oldukları aylıklarının % 15'i (%10) oranında sosyal güvenlik destek primi kesilir...” denilmiş, aynı Kanunun 88 inci maddesinde ise kuruma fiilen ödenmeyen prim tutarlarının, gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında gider yazılamayacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu açıklamalara göre, serbest meslek faaliyeti dolayısıyla emekli maaşından kesilmek suretiyle ödenen sosyal güvenlik destek primlerinin, mesleki kazancın tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün bulunmaktadır.

12. Bağ-Kur Primlerinin Serbest Meslek Kazancının Tespitinde İndirim Olarak Dikkate Alınıp Alınmayacağı ve Söz Konusu Ödemelerin Dönem Sonucunun Zarar Olması Halinde Zararı Artıracak Şekilde Hesaplara İntikal Edilip Edilemeyeceği:¹²

Konu ile ilgili olarak yayımlanan 110 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde, Bağ-Kur Kanunu kapsamına giren serbest meslek erbabının, Gelir Vergisi Kanununun 68/8’inci maddesi hükmüne dayanarak hasılatlarından emekli aidatı veya sosyal sigorta primi indirmemiş olmaları şartıyla, anılan Kanun gereğince ödedikleri Bağ-Kur giriş keseneği ve primlerini gider yazmaları gerekmekte ise de, diledikleri takdirde serbest meslek erbaplarının Bağ-Kur giriş keseneği ve primlerini serbest meslek kazançları ile ilgili olarak verecekleri yıllık beyannamelerinde gösterdikleri gelirden indirmelerinin uygun bulunduğu açıklanmıştır.

Diğer taraftan, 1479 sayılı Esnaf ve Sanatkarlar ve Diğer Bağımsız Çalışanlar Sosyal Sigortalar Kurumu (Bağ-Kur) Kanunu, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun yürürlüğe girmesi ile yürürlükten kaldırılmış olup, 5510 sayılı Kanunun “Primlerin Ödenmesi” başlıklı 88 inci maddesinde; Kuruma fiilen ödenmeyen prim tutarlarının gelir vergisi ve kurumlar vergisi uygulamasında gider yazılamayacağı hüküm altına alınmıştır.

Buna göre; sosyal güvenlik (Bağ-Kur) primleri, gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olduğunun tevsik edilmesi kaydıyla hangi yıla ait olduğuna bakılmaksızın fiilen ödendiği yılda gider ya da indirim konusu yapılacaktır.

Öte yandan, söz konusu primlerin serbest meslek kazanç defterine gider yazılmayıp, beyanname üzerinde indirimin tercih edildiği durumda beyan edilen mesleki kazancın yetersiz olması veya dönem sonucunun zarar olması halinde müteakip yıllarda devreden geçmiş yıl zararı olarak indirilmesi mümkün değildir.

¹² Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 08.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2011-GVK-65-2-371 sayılı özeliği.

13. Performans Artışı Amacıyla Personele Yaptırılan Tatil Masraflarının Gider Olarak İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı:¹³

Gelir Vergisi Kanunu'nun 68'inci maddesinde serbest meslek kazancının tespitinde hangi giderlerin hasıllattan indirilebileceği sayılmış olup, (1) numaralı bendinde, mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderlerin, (3) numaralı bendinde ise, mesleki faaliyetle ilgili seyahat ve ikamet giderleri (seyahat maksadının gerektirdiği süre ile sınırlı olmak şartıyla) serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak hasıllattan indirilebileceği belirtilmiştir.

Serbest meslek erbabının yanında çalışan personelin iş gücünü geliştirmek, performansını artırmak amacıyla konaklamaları için ödenecek otel masrafları mesleki faaliyetle ilgili bir gider olmaması nedeniyle serbest meslek kazancının tespitinde indirim konusu yapılamayacaktır. Ancak, bu masrafların personelin ücretine yansıtılması ve ücrete ilişkin hükümlere göre vergilendirilmesi koşuluyla serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi mümkündür.

14. Serbest Meslek Erbabının Kredi Kullanarak Aldığı İşyeri İçin Ödediği Faizlerin Gayrimenkulün Aktife Alındığı Hesap Dönemi Sonuna Kadar Olan Kısımının Maliyete İntikal Ettirilmesi Zorunlu Olup, Sonraki Dönemlerde Ödenen Kredi Faizlerinin İse Maliyete İntikal Ettirilmesi veya Doğrudan Gider Olarak İndirim Konusu Yapılabileceği:¹⁴

Gelir Vergisi Kanununun 68 inci maddesinde serbest meslek kazancının tespitinde indirilecek giderler bentler halinde sayılmış olup, maddenin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinde, **“1. Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderler (İkametgâhlarının 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.

Diğer taraftan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun “Amortisman mevzuu” başlıklı 313 üncü maddesinin birinci fıkrasında “İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269 uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder.” Hükmüne, 262 nci maddesinde **“Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder.”** Hükmüne yer verilmiş, Kanunun 269 uncu maddesinde de iktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkullerin maliyet bedeli ile değerlendirileceği belirtilmiştir.

13 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 04.10.2013 tarih ve 62030549-120[40-2013/477]-1649 sayılı özelgesi

14 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 22.04.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-65-7-302 sayılı özelgesi.

Konuyla ilgili olarak 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 eklenmesi 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. Diğer taraftan, söz konusu gayrimenkul için hesaplanacak amortismanların, serbest meslek faaliyetinden elde edilen gelirden indirilebileceği açıktır.

15. Serbest Meslek Erbabının Kredi Kullanarak Aldığı ve Home-Ofis Olarak Kullandığı Gayrimenkul İçin Ödediği Faizlerin Gider Kaydı¹⁵

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 eklenmesi 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

¹⁵ Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara VDB'nin 02/01/2013 tarih ve 38418978-120[68-12/4]-3 sayılı muktezası.

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.

16. Serbest Meslek Erbabının Aktifine Kayıtlı Olan veya Kiracısı Oldukları Gayrimenkullerin Tamamen veya Kısmen Kiraya Verilmesi Halinde Vergilendirme¹⁶

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 37 inci maddesinde; her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu belirtilmiş, aynı Kanunun 70 inci maddesinin birinci fıkrasında aynı fıkra da 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 “*Yukarıda yazılı mallar ve haklar ticari veya zirai bir işletmeye dahil bulunduğu takdirde bunların iratları ticari veya zirai kazancın tespitine müteallik hükümlere göre hesaplanır.*” Hükmü yer almıştır.

Öte yandan Kanunun “*Serbest Meslek Kazancının Tarifi*” başlıklı 65 inci maddesinin birinci fıkrasında her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançların serbest meslek kazancı olduğu belirtilmiştir.

Aynı 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 (2009/14592 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 03.02.2009 tarihinden geçerli olmak üzere) 70’inci maddede yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığı yapılan ödemelerden %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Öte yandan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 236’ncı maddesinde “*Serbest meslek erbabı, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim etmek ve bir nüshasını müşteriye vermek, müşteri de bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetindedir*” hükümleri yer almaktadır.

¹⁶ İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 21.08.2013 tarih ve 84098128-120[70-2012-3]-521 sayılı muktezası.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde; muhasebe bürosu olarak kullandığınız işyerinin envanterinize kayıtlı olduğu belirtilmekle birlikte, Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinin ikinci fıkrası hükmü ticari ve zirai işletmeleri kapsadığından ve Gelir Vergisi Kanununda serbest meslek faaliyetinde kullanılan mal ve hakların kiralanmasından doğan kazancın serbest meslek kazancı sayılacağına dair bir hüküm de bulunmadığından, işyerinizin bir bölümünü kiraya vermeniz nedeniyle elde ettiğiniz gelir serbest meslek kazancı değil gayrimenkul sermaye iradı olup, kiracı tarafından tarafınıza yapılacak kira ödemeleri karşılığında Gelir Vergisi Kanununun 94/5-a maddesi gereğince tevkifat yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla tahsil ettiğiniz kira bedelleri karşılığında serbest meslek makbuzu düzenlemeniz söz konusu olmayacaktır.

Ayrıca tevkif suretiyle vergilendirilen söz konusu gayrimenkul sermaye iradı ile serbest meslek kazancınızın toplamının, Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşması halinde, serbest meslek kazancınıza ilişkin vereceğiniz yıllık gelir vergisi beyannamesine tevkif suretiyle vergilendirilmiş gayrimenkul sermaye iradınızın da dahil edilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, KDV Kanununun 1. Maddesinin 3/f bendinde GVK'nun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemlerinin de vergiye tabi olduğu hüküm altına alındıktan sonra aynı Kanunun 17/4-d maddesinde ise iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemlerinin KDV'den istisna olduğu hükme bağlanmıştır.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, serbest meslek erbaplarının envanterine dahil olan veya 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.

B- SERBEST MESLEK ERBAPLARININ YARARLANAMAYACAĞI BAZI VERGİSEL AVANTAJLAR

1. Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Amortisman Ayırma

Vergi Usul Kanununun mükerrer 315.maddesi hükmünde bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenlerin, amortisman tabi iktisadi değerlerini, azalan bakiyeler üzerinden amortisman usulü ile yok edebilecekleri belirtildiğinden, serbest meslek erbapları azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayıramayacaklardır.

2. Alacak Senetleri Reeskontu

Vergi Usul Kanununda yer alan şartlarla senede bağlı alacak ve borçların reeskonta tabi tutulması mümkündür. Ancak, bu imkan da bilanço esasında defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine tanındığından ve serbest mes-

lek kazançlarında elde etme tahsil esasına göre belirlendiğinden, hasılat olarak kabul edilmeyen alacaklara ilişkin reeskont giderlerinin indirilmesi mümkün olmayacak, bu nedenlerle serbest meslek erbapları alacak ve borç senetlerini reeskonta tabi tutamayacaklardır.

3. Şüpheli Alacak Karşılığı Ayırma ve Değersiz Alacak Yazma

Vergi Usul Kanununun 323'üncü maddesine göre; ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla; Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar ile yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar; şüpheli alacak sayılacak ve bu şekilde şüpheli hale gelen alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılacaktır.

Şüpheli hale gelen alacaklar için karşılık ayrılması da Kanun hükümlerine göre bilanço esasında defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine tanınmış bir hak olup, böyle olmasa dahi serbest meslek kazançlarında elde etme tahsil esasına göre belirlendiğinden hasılat olarak kabul edilmeyen alacakların karşılık ayırma yoluyla gider yazılabilmesi de mümkün olmayacaktır.

Benzer gerekçelerle; serbest meslek erbaplarının Vergi Usul Kanununun 323'üncü maddesine göre; kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkân kalmayan alacaklarını değersiz alacak olarak gider yazmalarına da imkân bulunmamaktadır.

4. Serbest Meslek Erbaplarının Yenileme Fonu Uygulamasından Yararlanıp Yararlanamayacağı¹⁷

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.

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.

5. Serbest Meslek Kazançlarında Beşeri Sermaye Amortismanı Önerisi

İlk olarak 1960'lı yıllarda Theodore W. Schultz tarafından iktisat literatürüne dâhil edilen beşeri sermaye kavramı; gelir artışına bağlı olarak kazanılan insani özellikleri içermektedir. Beşeri sermaye [human capital] kavramının, bir sosyal kavram olarak, üzerinde birleşilmiş ortak bir tanımı bulunmamaktadır. En genel ifadeyle beşeri sermaye, toplumdaki bireylerin, üretim süreciyle ilgili olarak, bir

17 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nca verilen 01/03/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.18.02-32328-8407-14 sayılı mukteza.

taftan sahip oldukları bilgilerinin, becerilerinin, yeteneklerinin, tecrübelerinin, işine karşı duygusal bağlılığının, davranışlarının ve değerlerinin ulaştığı düzeyi; diğer taraftan bedensel ve zihinsel zindeliği ya da sağlamlığı ifade eden bir kavramdır.

Serbest meslek faaliyetinin unsurlarına bakıldığında uzun bir eğitim ve uzmanlık süreci gerektirdiği, hem zihinsel bir emeğe hem de bu süreç esnasında bir maliyete katlanıldığı görülmektedir. Çünkü özellik arz eden, hassasiyeti olan konularla ilgili hizmet üretmek ve bu hizmetin sorumluluğunu taşımak ancak özel eğitimler ve ihtisas süreçleriyle mümkün olmaktadır. Bu çerçevede serbest meslek erbaplarının esas sermayesi beşeri sermayedir ve ne yazık ki diğer birçok amortisman tabi iktisadi kıymete benzer bir biçimde aşınmaya, yıpranmaya ve nihayetinde yok olmaya mahkûmdur. Bu yüzden nasıl ki diğer gelir grupları iktisadi işletmelerine dahil olan kıymetlerin önemli bir kısmı için amortisman ayırabiliyorlarsa serbest meslek erbapları da en büyük sermaye unsuru olan beşeri sermayeleri için amortisman ayırabilmelidir.

Bu kapsamda bilgi, beceri, yetenek ve zeka gibi unsurları içine alan beşeri sermayenin tespit edilmesi, ölçülmesi ve raporlanması ve muhasebeleştirilmesi akademik olarak tartışmaya gelen bir konu olmakla beraber süreç içerisinde Beşeri sermayenin amortismanı konusunda literatürde birtakım çalışmalar yapılmış ancak hala Türkiye’de beşeri sermayenin amortismanı konusunda gerek THP çerçevesinde, gerekse TFRS 38 kapsamında hâlihazırda önerilen bir model bulunmamaktadır.

İşte özellikle meslek mensuplarının ve örgütünün uzunca bir süredir savunduğu ve yasalaşması için çaba sarf ettiği Beşeri Sermaye üzerinden hesaplanacak olan ve Beyin Amortismanı olarakta adlandırılabilir uygulamaların bir an önce hayata geçmesi gerekmektedir.

Bu çerçevede Serbest Meslek Faaliyetlerinin türleri itibariyle her bir meslek grubu için ayrı ayrı hesaplanacak olan beşeri sermaye değeri üzerinden azami 25 yıllık çalışma süresi aşılmamak üzere belirlenecek oranda amortisman hesaplanması ve bu şekilde hesaplanacak olan amortisman tutarlarının serbest meslek kazancının tespitinde ya serbest meslek kazanç defterine doğrudan gider yazılmak ya da yıllık gelir vergisi beyannamesinde indirilmesine imkan tanınması gerektiği kanaatindeyiz.

C- SERBEST MESLEK KAZANÇLARINDA VERGİYİ DOĞURAN OLAYDA GELİR VERGİSİ VE KDV ÇELİŞKİSİ

Bilindiği üzere 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun “Vergiye Doğuran Olay” başlıklı 19’uncu maddesinde, vergi alacağının, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğacağı hüküm altına alınmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun serbest meslek kazançlarında elde etme kavramını düzenleyen 67'nci maddesinin birinci fıkrası ise şöyledir. "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 menfaatlerden bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan farktır." Serbest meslek faaliyetinde gelirin elde edilmesi tahsil esasına bağlı olduğu gibi gider yönünden de ödeme esası kabul edilmiştir. Genel anlamda ödenmeyen giderler kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmemektedir.

Elbette ki ticari kazançtan farklı olarak serbest meslek kazançlarında elde etme kavramının tahsil esasına bağlanmış olmasının kendi içerisinde bir mantığı mevcuttur. Şöyle ki; bir kişiyi bir vergiyi ödemeye yükümlü kılmak için her şeyden önce o kişinin vergiyi ödeme gücünün olması gerekir. Gelir Vergisi Kanununda serbest meslek kazancı için elde etmenin tahsil esasına bağlanmış olması, bu faaliyet türünde ödeme gücünün tahsilâtla doğacağı gerçeğine dayanır. Daha öncede belirttiğimiz üzere Vergi Usul Kanunu'nda ticari kazanç ve zirai kazanç için şüpheli alacak karşılığı, değersiz alacak ve reeskont uygulamalarının getirilmiş olması, bu faaliyet türlerinde elde etmede tahakkuk esasının kabul edilmesinden kaynaklanmaktadır. Ticari ve zirai kazançta tahakkuk esasının kabul edilmiş olmasına bağlı olarak tahsil edilemeyen alacakların bu uygulamalar vasıtasıyla ile gider yazılması sağlanmıştır. Serbest meslek faaliyetinde ise bu tahsilât gerçekleşmediği sürece vergi ödemesi de gündeme gelmeyeceğinden bu uygulamalara gerek görülmemiştir.

Serbest meslek kazançlarında vergiyi doğuran olayın, dolayısıyla da vergi ödeme gücünün açıkladığımız üzere tahsil esasına bağlanmasına karşın, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 10'uncu maddesinin (a) fıkrasında, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması; (b) fıkrasında da, malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgelerin verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi; (c) fıkrasında ise, kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması anında vergiyi doğuran olayın meydana geleceği hükme bağlanmıştır. Bu yasal düzenlemelere göre; serbest meslek kazançlarında katma değer vergisi açısından vergiyi doğuran olay, hizmetin ifası anında meydana gelmekte olup, bu hususta ticari, sınaî, zirai veya serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler yönünden farklı bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Serbest meslek kazancının tespitinde, gelir vergisi açısından, tahsilat esasının getirilmiş olması da, yukarıda anılan hukuki durumu değiştirmemektedir.

Bu şekilde serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan hizmetlerde gelir vergisi ve KDV yönünden vergiyi doğuran olayın, aynı hizmet ve aynı kişi için farklı esaslara bağlanması uygulamada zaman zaman duraksamalara ve ihtilaf-

lara yol açmaktadır. Şöyle ki; özellikle yıllık sözleşme ile defter tutmayı ve mali tablolar ile döneme ait beyannameleri hazırlamayı belli bir bedelle (aylık taksitler halinde oniki taksitte) üstlenen serbest meslek erbabının bazı aylar ücretini tahsil edememesine rağmen, o aylarda da hizmetin verildiği gerekçesi ile KDV ödemeleri istenilmekte, ödemeyenler hakkında da cezalı tarhiyatlar yapılabilmektedir.

Diğer taraftan serbest meslek erbabının belgesi, serbest meslek makbuzudur. Bu belge, tahakkuk ilkesinin gereği olarak müşteriye borçlandığı meblağı göstermek üzere düzenlenen olan faturadan farklı bir niteliğe sahiptir ve adı üzerinde sadece tahsilatın yapıldığını gösterir bir makbuz niteliğindedir. Dolayısıyla serbest meslek erbaplarının hizmet ifa etmiş olmasına rağmen hizmet bedelini tahsil etmedikleri sürece makbuz düzenleme zorunlulukları da yoktur. Bu durumda hizmetin verildiği dönemde tahsilat yapılmadığı sürece her ne kadar KDV doğsa da müşteri konumunda bulunan taraf makbuz düzenlenmediği sürece KDV indirimi uygulamasından yararlanamayacak, özellikle de takvim yılının değiştiği dönemlerde ciddi vergisel problemlerinde doğmasına neden olabilecektir.

Bu noktada serbest meslek erbabının tahsilat olmamasına karşın serbest meslek makbuzu düzenlemesi ve kanuni defterine kaydetmesi hukuksal anlamda hizmet bedelinin tahsil edildiği anlamına geleceğinden, alacağın tahsil edilmediği durumda icra yoluyla takip ve tahsil yeteneğini de önemli ölçüde erzyona uğratacaktır. Ya da bazı serbest meslek erbaplarının yaptığı gibi tahsilat olmamasına sadece KDV içeren serbest meslek makbuzu düzenlenmesi de, hem yasal dayanaktan yoksun hem de bu defa da alacağın KDV'ne isabet eden kısmının cebri takip ve tahsilini sekteye uğratacak niteliktedir.

Tüm bu görüş ve uygulamada süregelen tartışmalara karşın hem Maliye Bakanlığı hem de Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu 14.04.2006 tarih ve E:2006/19, K:2006/92 sayılı kararından bu yana vergi yargısı gelir vergisi uygulamasının aksine serbest meslek kazançlarında tahsilat olmasa dahi KDVK açısından hizmetin verildiği dönemde KDV'nin doğduğu görüşünde olduğundan mevcut düzenlemeler çerçevesinde daha sonra cezalı bir tarhiyata muhatap olmamak için mükelleflerin bu uygulamaya riayet etmekten başka seçeneği kalmamıştır.

Serbest meslek erbaplarını söz konusu sıkıntıdan kurtarabilmek için yapılacak olan bir yasal düzenleme ile; ya KDV Kanunu'nun 10'uncu maddesinin (a) bendinin parantez içine "serbest meslek faaliyetinde vergiyi doğuran olayın bedelin tahsil edilmesi" ile gerçekleştirilmesine dair hüküm eklenmesi ya da bunun mümkün olmadığı durumda tebliğ bazında yapılacak bir düzenleme ile KDV mükelleflerine verilen serbest meslek hizmetlerinde KDV yönünden tam tevkifat uygulaması getirilmesinden başka çare bulunmamaktadır.

III- SONUÇ

Vergi hukukunda adil ve mali güce göre vergilendirme anlamında önemli bir yer tutan ayırma ilkesi sermayenin emeğe kıyasla daha yüksek oranda vergilendirilmesini gerektiğini savunmaktadır. Hal böyleyken tebliğ içeriğinde açıkladığımız üzere **ücretlilerden sonra emeğinden para kazanan** en büyük grup olan serbest meslek erbapların aleyhine birçok vergisel uygulama uygulanmaktadır. Bu sakıncaları bir nebze olsun giderebilmek için acilen aşağıdaki düzenlemelerin yapılması gerektiğini düşünmekteyiz.

1- Ayırma kuramını tam anlamıyla hayata geçirebilmek için ücret gelirleri için uygulanan asgari geçim indirimi ve özel vergi tarifesinin kapsamı serbest meslek erbaplarını da içerecek şekilde genişletilmelidir.

2- Tebliğ içeriğinde beyanname damga vergisinin ve mesleki sorumluluk sigorta primlerinin gider yazılamaması vb. birçok örneğine yer vermiş olduğumuz üzere Maliye Bakanlığı'nca kanunlarda açık hüküm bulunmayan hallere ilişkin olarak serbest meslek erbaplarına verilen ve **özelge** havuzunda yer alan görüşler yeniden değerlendirilmeli kanunlarda açık olmayan konular serbest meslek erbapları lehine yorumlanmalıdır.

3- Meslek mensuplarının ve meslek örgütünün uzunca bir süredir savunduğu ve yasalaşması için çaba sarf ettiği Beşeri Sermaye üzerinden hesaplanacak olan ve Beyin Amortismanı olarakta adlandırılabilen uygulamanın bir an önce hayata geçmesi gerekmektedir.

3- Vergi Usul Kanunu'nda ticari kazanç ve zirai kazanç sahipleri için var olan şüpheli alacak karşılığı ayırma ile değersiz alacak müesseselerinden, hiç değilse serbest meslek makbuzu düzenlenmiş olmasına karşın tahsilat yapılamadığı durumlarda serbest meslek erbaplarında yararlanmasına imkân tanınmalıdır.

4- Benzer bir biçimde Vergi Usul Kanunu'nda ticari kazanç ve zirai kazanç sahipleri için var olan azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayırma ve yenileme fonu uygulamalarından serbest meslek erbaplarının da yararlanabilmesini teminen gerekli yasal düzenlemeler bir an önce yapılmalıdır.

5- Serbest meslek erbaplarını müşterilerinden tahsil etmedikleri KDV'yi ödemek durumunda bırakan uygulamadan kurtarabilmek için yapılacak olan bir yasal düzenleme ile; ya KDV Kanunu'nun 10'uncu maddesinin (a) bendinin parantez içine "serbest meslek faaliyetinde vergiyi doğuran olayın bedelin tahsil edilmesi" ile gerçekleşeceğine dair hüküm eklenmesi ya da bunun mümkün olmadığı durumda tebliğ bazında yapılacak bir düzenleme ile KDV mükelleflerine verilen serbest meslek hizmetlerinde KDV yönünden tam tevkifat uygulaması getirilmesinden başka çare bulunmamaktadır.

IX MUVMS

Muhasebe Uygulamaları ve
Vergi Mevzuatı Sempozyumu

Panel

Başkan

Abdullah Erdem CANTİMUR

Maliye Bakan Yardımcısı

Panelistler

Faruk GÖZÜBÜYÜK

Gelir İdaresi Başkanlığı Daire Başkanı

Mustafa Umut ÖZGÜL

Gümrük ve Ticaret Bakanlığı İç Ticaret Genel Müdürlüğü Şirketler Dairesi
Başkanı

Derviş ALTINOK

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Daire Başkanı

Yücel AKDEMİR

TÜRMOB Genel Sekreteri

Mehmet ERTÜRK

SMMM

