

S e m i n e r

Dönem Sonu İşlemlerinin Vergisel Boyutu ve Vergide Güncel Konular

**Konuşmacı:YMM A. Murat YILDIZ
YMM Emre KARTALOĞLU
SMMM MURAT ATAMER**

**Yer : Bodrum Ticaret Odası Toplantı Salonu
Tarih : 27.12.2013 Cuma
Saat : 10:00-16:30**



BODRUM SMMM ODASI

“DÖNEM SONU İŞLEMLERİNİN VERGİSEL BOYUTU”

Emre KARTALOĞLU

Yeminli Mali Müşavir

emre.kartaloglu@turkmenymm.com

A. Murat YILDIZ

Yeminli Mali Müşavir

muratyildiz@yildizymm.com

BODRUM - 26 ARALIK 2013

ENVANTER İŞLEMLERİ (VUK MAD.186-192)

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

İktisadi bir kıymetin varlığının fiili olarak, yani elle sayılarak tespit edilmesi **fiili envanter**, kayıt ve belgeler üzerinden tespit edilmesi ise **kaydi envanter** olarak adlandırılır.

VUK'nun 186. maddesi gereğince, envanter ise; bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit etmektir.

Bu kapsamda, ticari teamüllere göre tartılması, sayılması ve ölçülmesi mutad olmayan malların değerleri **tahminen** tespit olunur. Mevcutlar, alacaklar ve borçlar işletmeye dahil iktisadi kıymetleri ifade eder.

ENVANTER İŞLEMİ YAPACAK OLANLAR:

- * Bilanço esasına göre defter tutan gelir vergisi mükellefleri,
- * Her türlü ticaret şirketleri,
- * Kurumlar vergisine tabi olup bilanço esasına göre defter tutan diğer tüzel kişiler,
- * İşletme hesabı esasına göre defter tutanlardan emtia üzerine iş yapan mükellefleridir.

ENVANTER İŞLEMLERİ

Muhasebe uygulamasında envanter işlemleri genel olarak aşağıdaki sıraya göre yapılır:

- 1- Dönem sonunda muhasebe kayıtlarına göre genel geçici mizan düzenlenir.
- 2- Muhasebe dışı envanter işlemleri yapılarak iktisadi kıymetlerin gerçek durumu tespit edilir.
- 3- Muhasebe dışı envanter sonuçları ile genel geçici mizan karşılaştırılır varsa farklar bulunur.
- 4- Bulunan farkların sebeplerine göre gerekli düzenleyici muhasebe kayıtları yapılarak muhasebe içi envanter işlemleri yapılır.
- 5- Muhasebe kayıtları ile envanter sonuçlarının uyumu sağlanarak genel kesin mizan çıkarılır.
- 6- Son olarak ise mali tablolar düzenlenir.

DEĞERLEME

Değerleme: VUK'nun 258. maddesi gereğince, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlardaki değerlerinin takdir ve tespittir.

Tanım uyarınca değerlendirme;

A) Tespit

B) Takdir

şeklinde yapılmaktadır.

■ **Tespit**, mükelleflerce VUK'nda yer alan değerlendirme ölçüleri kullanılarak yapılan değerlendirme işlemi,

■ **Takdir** ise, mutlak değerlendirme ölçüleri kullanılarak değerlendirme yapılamadığı hallerde idare tarafından yapılan kıymet takdir işlemidir. (VUK Madde 267)

DEĞERLEME ÖLÇÜLERİ

1. Maliyet bedeli (VUK. MADDE 262) (1-Gayrimenkuller, 2-Demirbaş eşya, 3-Özel maliyet bedeli, 4-Zirai mahsuller, 5-Emtia, 6- Taşıtlar.)
2. Borsa rayici (VUK. MADDE 263) (Yabancı paralar, Devlet tahvili ve Hazine bonoları)
3. Tasarruf değeri (VUK. MADDE 264) (Alacak ve borç senetleri reeskontu)
4. Mukayyet değer (VUK. MADDE 265) (1-Senetsiz alacak ve borçlar, Reeskont uygulaması yapılmayan senetli alacak ve borçlar, 2-İlk tesis ve taazzuv giderleri ile peştamallıklar, 3-Aktif ve geçici hesaplara ilişkin kıymetler, 4-Karşılıklar)
5. İtibari değer (VUK. MADDE 266) (Kasa)
6. Vergi değeri (VUK. MADDE 268) (Bina ve araziler)
7. Rayiç bedel (VUK. MÜK. MADDE 266) (1-Veraset ve İntikal V.K'nun 10/c maddesinde yer alan menkul kıymetler, 2-Gemiler)
8. Emsal bedeli ve ücreti (VUK. MADDE 267) 1-Ortalama Fiyat Esası, 2-Maliyet Bedeli Esası, 3-Takdir Esası)
9. Alış Bedeli (Hisse senetleri, Kapsama dahil yatırım fonları katılma belgeleri)

KASA HESABI

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

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

◆ Dönem sonu **kasa bakiyesinin çok büyük meblağlarda olması halinde de** bu paranın kasada olamayacağı ortaklar tarafından kullanılmış olduğu gerekçesiyle transfer fiyatlandırılması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı sayılarak cezalı tarhiyata muhatap olunulabilir. Bu nedenle dönem sonu kasa bakiyesinin işletmenin büyüklüğüne iş hacmine ve kasa işlemlerinin yoğunluğuna uygun bir rakam olması gerekir.

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

◆ Kasada mevcut **yabancı paralar** efektif alış kuru ile değerlendirilir. Döviz cinsinden değerlendirme farkları olumlu ise **kambiyo karı** olarak, olumsuz farklar ise **kambiyo zararı** olarak dönem matrahının tespitinde dikkate alınır.

BANKALAR

- * Bu hesap, işletmece yurtiçi ve yurtdışı banka ve benzeri finans kurumlarına yatırılan ve çekilen paraların izlenmesini kapsar. Bankalara para olarak veya hesaben yatırılan değerler borç, çekilen tutarlar ile üçüncü kişilerce tahsil edildiği anlaşılan çek ve ödeme emirleri alacak kaydedilir.
- * Banka hesabında TL ve döviz cinsinden paralar tutulduğu için **TL cinsinden** kıymetler mukayyet değerle, **döviz cinsinden değerler** ise Maliye Bakanlığı'nca yayımlanan ilgili döviz alış kuru ile değerlendirilir.
- * Bankalar hesabının envanteri yapılırken öncelikle bankalar hesabı ile ilgili yanlış ve eksik kayıtların düzeltilmesi yapılarak muhasebe kayıtlarının **banka ekstreleri ile uyumu** sağlanır.
- * **Bankalarda bulunan yabancı para mevcutlarının** dönem sonunda mutlaka değerlendirme işlemi yapılarak oluşan kur farklarının ilgili hesaplara alınması gerekir.

VADELİ MEVDUAT HESAPLARININ DEĞERLEMESİ

VUK'nun 281. maddesinin birinci fıkrası aşağıdaki gibidir.

*“Alacaklar mukayyet değerleriyle değerlenir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit alacaklar **değerleme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır.**”*

Buna göre ticari işletmelerinin aktifine kayıtlı mevduat hesapları bulunan mükellefler, bu hesapları dolayısıyla **vadesinde elde edecekleri faiz gelirinden değerleme gününe kadar oluşan kıst döneme ait kısmı** ilgili oldukları dönemde gelir yazmak suretiyle kurum kazançlarına dahil edeceklerdir. Ticari işletmeler aktifine kayıtlı repo hesapları için de aynı şekilde işlem yapacaklardır.

Örneğin; Şirince Limited Şirketi'nin, 01.08.2013 tarihinde açtırmış olduğu 1 yıl vadeli mevduat hesabı dolayısıyla vade tarihi olan 01.08.2014 tarihinde 120.000 TL faiz geliri elde ettiği bir durumda söz konusu kazancın tamamı 2014 yılı kurum kazancının tespitinde değil, toplam faiz gelirinin 01.08.2013 – 31.12.2013 tarihleri arasında kalan beş aylık kıst döneme isabet eden kısmı olan 50.000 TL 2013 yılı kurum kazancının hesabında, 01.01.2014 – 31.07.2014 tarihleri arasında kalan yedi aylık kıst döneme isabet eden kısmı olan 70.000 TL ise 2014 yılı kurum kazancının hesabında gelir olarak dikkate alınacaktır.

VADELİ MEVDUATLARIN İŞLEMİŞ FAİZLERİNE İSABET EDEN STOPAJLARIN MAHSUBU

Kurumlar Vergisi Kanunu 1 Seri Numaralı Genel Tebliğinin (34.8.) bölümünde ;

“Vadesi değerlendirme gününden (31 Aralık) sonra olan repo ve ters repo işlemleri ile vadeli mevduat hesaplarına ilişkin olarak, değerlendirme gününe kadar tahakkuk eden ve kurum kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınan faiz tutarları üzerinden, ilgili dönem beyannamesinin verilmesi gereken sürenin sonuna kadar kesinti suretiyle ödenmiş olan verginin, beyannameye dahil edilen gelire isabet eden kısmı hesaplanan vergiden mahsup edilebileceği” açıklamasına yer verilmiştir.

Buna göre; vadesi değerlendirme gününden (31 Aralık 2013) sonra, ancak beyanname verme tarihinden önce dolan mevduat hesaplarında kıst olarak hesaplanıp gelir yazılan işlemiş faizlere isabet eden gelir vergisi stopajı mahsuba konu edilebilecektir. Vadesi beyanname verme süresinden sonra (Gelir Vergisinde 25 Mart 2014, Kurumlar Vergisinde 25 Nisan 2014) dolan mevduat hesaplarında ise stopajın tamamı faiz ödemesinin yapıldığı yıla ilişkin gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinde hesaplanan vergilerden yapılacaktır.

VADELİ MEVDUATLARIN İŞLEMİŞ FAİZLERİNE AİT STOPAJLARIN MAHSUBU

Örneğin; Seher Limited Şirketi vadesi 31.03.2014 tarihinde dolan 6 ay vadeli mevduat hesabından 200.000 TL brüt faiz geliri elde etmiş, bankaca faiz ödemesi sırasında 30.000 TL gelir vergisi tevkifatı yapılmıştır.

Söz konusu faiz gelirinin 01.10.2013 – 31.12.2013 tarihleri arasında kalan üç aylık kıst döneme isabet eden kısmı olan 100.000 TL 2013 yılı kurum kazancının hesabında, 01.01.2014 – 31.03.2014 tarihleri arasında kalan üç aylık kıst döneme isabet eden kısmı olan 100.000 TL ise 2014 yılı kurum kazancının hesabında gelir olarak dikkate alınacaktır.

Aynı şekilde bankaca faiz ödemesi sırasında yapılan 30.000 TL gelir vergisi tevkifatının 01.10.2013 – 31.12.2013 tarihleri arasında kalan üç aylık kıst döneme isabet eden kısmı olan 15.000 TL 2013 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde, 01.01.2014 – 31.03.2014 tarihleri arasında kalan üç aylık kıst döneme isabet eden kısmı olan 15.000 TL ise 2014 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir.

BANKA KREDİLERİNİN YIL SONU DEĞERLEMESİNDE DÖNEM SONUNA KADAR İŞLEMİŞ OLAN FAİZLER GİDER OLARAK DİKKATE ALINABİLECEKTİR.

VUK'nun 5228 Sayılı Kanun ile değişik 285 inci maddesinin birinci fıkrasına göre; ***“Borçlar mukayyet değerleriyle değerlenir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine ilişkin borçlar değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır.”***

Bu hüküm çerçevesinde finansman ihtiyaçlarını banka kredisi kullanmak suretiyle karşılayan mükellefler, banka kredisi borçları nedeniyle değerlendirme gününe kadar oluşan **kıst döneme ait tahakkuk etmiş ancak ödememiş bulundukları faizleri** de gider olarak kurum kazancından indirebileceklerdir.

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

ALTINA ENDEKSLİ BANKA KREDİLERİNİN DEĞERLEMESİ

Bankalardan kullanılan altın kredisi işletme açısından bir borç niteliği taşıdığından değerlendirme ölçüsü olarak borçlar için belirlenen ölçünün kullanılması ve Vergi Usul Kanunu'nun 285 inci maddesi uyarınca mukayyet değerle değerlendirilmesi gerekmektedir.

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

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

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

ALTINA ENDEKSİ BANKA KREDİLERİNİN DEĞERLEMESİ

Buna göre yapılacak olan değerlendirme işlemlerinde;

- Bahsi geçen Tebliğin 10 uncu maddesine göre, bankalar altın alış ve satış fiyatlarını serbestçe belirleyebildikleri için, altının İstanbul Altın Borsasındaki değerinin değil, krediyi kullandıran **bankanın altın kredisi için tespit etmiş olduğu satış fiyatının esas alınması,**
- Bankadan alınan altın kredisi, kredi sözleşmesine dayanan bir borç niteliği taşıdığından mukayyet değerle değerlendirilmesi, geçici vergi dönemi ve hesap dönemi sonundaki dönem için **altın olarak hesaplanan faizin de mukayyet değere eklenmesi,**
- Kredinin geri ödemesi sırasında **mukayyet değerle geri ödeme tarihinde bankanın hesapladığı değer arasındaki farkın,** gelir veya gider hesaplarına intikal ettirilmesi,
- Kredi olarak alınan altının, işletme için emtia niteliğinde olması sebebiyle aktife maliyet bedeli ile kaydedilmesi, geçici vergi dönemi sonları itibarıyla stokta bulunan **fiziki altın mevcudunun maliyet bedeli ile değerlendirilmesi ve satılmadığı sürece gelir veya gider hesaplarını etkilememesi,**

gerekmektedir.

MENKUL KIYMETLERİN DEĞERLEMESİ

VUK' un “Menkul Kıymetler” başlıklı 279. maddesinde;

- **Hisse senetleri** ile fon portföyünün en az yüzde 51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılım belgelerinin **alış bedeliyle**,
- Bunlar dışında kalan her türlü menkul kıymetin **borsa rayiciyle**,
(İMKB Tahvil ve Bono Piyasasında işlem gören ve dolayısıyla varsa borsa rayici ile değerlendirilecek menkul kıymetlere verilebilecek en yaygın örnek devlet tahvili ve hazine bonoları ile özel kesim tahvil ve bonolarıdır.)
- Borsa rayici yoksa veya borsa rayicinin muvazaalı bir şekilde oluştuğu anlaşılırsa, değerlemeye esas bedelin, menkul kıymetin alış bedelinin vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dahil) iktisap tarihinden değerlendirme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle bulunacak **kıst getiri ölçüsüyle**,
(Alış bedeli ile değerlendirilemeyen yatırım fonu katılma belgeleri, İMKB Tahvil ve Bono Piyasasında işlem görmeyen ve dolayısıyla borsa rayici bulunmayan Özel Sektör Tahvilleri, Finansman Bonoları.)

değerleneceği belirtilmiştir.

ALACAK VE BORÇLARIN DEĞERLEMESİ

VUK'nun 281. maddesine göre alacaklar **mukayyet değer** ile değerlendirilmektedir.

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

İsteyen mükellefler, işletme aktifinde veya pasifinde yer alan alacak ve borç senetlerini değerlendirme günündeki gerçek değerine indirgenmesi amacıyla **reeskont işlemi** yapabilirler.

Döviz cinsinden alacak ve borçların geçici vergi dönemleri itibarıyla T.C. Merkez Bankasınca, yıl sonunda ise Maliye Bakanlığı'nca açıklanan döviz alış kurları esas alınarak TL'ye çevrilmesi ve doğan kur farklarının gelir ya da gider olarak kayıtlara intikal ettirilmesi gerekmektedir.

- **Alacakların (müşteriler hs.) bakiye mutabakatının yapılması gerekir. Bu yazılı olarak, mümkünse ıslak imzalı olarak gerçekleştirilmelidir.**
- **Borçların (satıcılar hs.) bakiye mutabakatlarının da aynı şekilde gerçekleştirilmesi gerekir.**
- **Ba ve Bs formlarının doldurulması sırasında zaman zaman yapıldığı görülmektedir.**
- **Alacaklarda oluşan mutabakatsızlıkların sebebi araştırılmalı. Araştırma sonucu tespit yapılırsa gereken düzeltme yapılır. Tespit yapılamıyor ise fark gelir veya gider olarak kayıtlara alınarak düzeltme tamamlanır. Gider yazılan tutar KV beyannamesinde KKEG olarak dikkate alınır.**
- **Ortaklardan olan alacakların adatlendirilerek faizlendirilmesi gerekir.**
- **Faiz oranı olarak işletmenin kullandığı krediler varsa bu krediler için katlandığı faiz maliyetleri esas alınır.**
- **Diğer durumlarda belirlenen reeskont faizi veya ortalama banka faizi dikkate alınabilir.**
- **Ortaklardan olan alacaklara hesaplanacak faiz tutarlarının işletme tarafından ilgili ortağa faturalanması ve fatura üzerinde KDV hesaplanması gerekir. (Aksi yönde görüşlerde mevcuttur.)**

ŞÜPHELİ ALACAKLAR (VUK Md.323)

Şüpheli Alacak Karşılığı Ayırmanın Koşulları ;

1- Bilanço usulüne göre defter tutulmalıdır.

2- Alacak, ticari veya zirai kazancın elde edilmesi ve devamı ile ilgili olmalıdır.

3- Alacak değerlendirme günü itibariyle şüpheli hale gelmiş olmalıdır.

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

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

4- Alacak tahakkuk etmiş olmalıdır. (Daha önce hasılat olarak defterlere kaydedilmiş olmalı)

5- Alacak değerlendirme günü itibariyle teminatsız olmalıdır.

ŞÜPHELİ ALACAK KARŞILIĞI AYRILMASINDA ÖZELLİKLİ DURUMLAR

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

(Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilen 28/03/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.18.02-1741-366 sayılı mukteza)

➤ Kamu idare ve müesseselerinden kaynaklanan bir alacağın zamanında tahsil edilememesi durumunda, bu alacağın tahsilinin imkansız hale geldiği düşünülerek ya da tahsili mümkün olamayacağı kanaati ile şüpheli alacak olarak değerlendirilip karşılık ayrılması kamu idare ve müesseselerinin borçlarını ödememesi düşünülemeyeceğinden söz konusu olamaz.

(Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilen 21/02/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.18.02-32323-7986-282 sayılı mukteza)

➤ İleride teslim alınacak bir hizmet için yapılan sipariş avansı niteliğindeki ödemelerin ticari faaliyetin devamı için yapılması ve bu tür ödemelerin Kanunun 323 üncü maddesinde belirtilen şartları haiz olması halinde, bu ödemelerin tahsil edilemediği durumlarda karşılık ayrılması mümkün bulunmaktadır.

(Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilen 23/08/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.17.02-VUK-11-25-183 sayılı mukteza)

ŞÜPHELİ ALACAK KARŞILIĞI AYRILMASINDA ÖZELLİKLİ DURUMLAR

➤ **İflas masasına kaydedilen alacaklar** için iflas masasına kaydedildiği tarih itibariyle diğer bir ifadeyle icra safhasına intikal ettiği hesap döneminde şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkündür. İflas halinde de ayrılan şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen miktarları tahsil edildikleri dönemde kar-zarar hesabına intikal ettirilir.

(Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilen 10/10/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.18.02-32323-7876-863 sayılı mukteza)

➤ Borçlar Kanununun 162 nci maddesi hükmü uyarınca **temlik edilen alacağın**, alacak talep hakkı temlik edilen firmaya geçeceğinden, borca mahsuben temlik edilen tutarlar için şüpheli ticari alacak karşılığı ayrılması mümkün bulunmamaktadır.

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

➤ Şüpheli alacağın karşılık ayrılarak zarar yazılabilmesi için karın oluşumunu etkilemesi, daha önce tahakkuk esas gereği hasılat hesaplarına intikal ettirilmiş olması gerektiğinden, **faktöring şirketlerinin** daha önce hasılat kaydetmedikleri alacakları için şüpheli alacak karşılığı ayırmalarının mümkün değildir.

(Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilen 12.09.2011 tarih ve 085399 sayılı mukteza, Ancak Danıştay Dördüncü dairesi 15.06.2010 tarih E.2009/2277, K:2010/3654 sayılı kararında bu görüşün aksine hüküm verilmiştir.)

ŞÜPHELİ ALACAK KARŞILIĞI AYRILMASINDA ÖZELLİKLİ DURUMLAR

- * **Kampanyalı (ön ödemeli) satışlardan** doğan alacaklar ve avans mahiyetindeki alacaklar için karşılık ayrılamaz.
- * 334 sayılı VUK Genel Tebliği'ne göre, **alacağın ilgili dönem kayıtlarına girmiş olması ve KDV beyannamelerinde beyan edilmiş olması şartıyla, KDV** içeren şüpheli alacaklarda katma değer vergisi için de karşılık ayrılabilir.
- * **Aciz vesikasına bağlanan alacaklarda** alacağın tamamı için değil bu vesikada yer alan tutar kadar karşılık ayrılabilir.
- * **Yurt dışından olan alacaklar** içinde dava açıldığının veya icra takibine başlandığının belgelendirilmesi şartıyla karşılık ayrılabilir.
- * Döviz endeksli veya **döviz cinsinden olan şüpheli alacaklar** için karşılık ayrılmasına karar verilmesi halinde, bu alacağa bağlı olarak ortaya çıkan **kur farkları** da şüpheli alacak kabul edilerek karşılık ayrılır.
- * **İflas halindeki** kişilerden olan alacaklar için karşılık ayrılabilir.
- * **İflas Ertelemesi kararı** almış kurumlardan olan alacaklar için de karşılık ayrılabilir. (BMVDB'nın 23.07.2009 tarih ve 25281 sayılı muktezası)

ŞÜPHELİ ALACAK KARŞILIĞI AYRILMASINDA ÖZELLİKLİ DURUMLAR

- * **Ferdi işletme ve şahıs şirketlerinde** şirketin kendi ortaklarından olan alacakları için karşılık ayrılamaz.
- * **Şahıs şirketlerinden** (Kollektif ve Adi Ortaklıklar) olan alacaklarda TTK hükümlerine göre tüm ortaklar bütün mal varlıklarıyla müteselsilen sorumlu olduklarından şüpheli alacak karşılığı ayrılabilmesi için şirket tüzel kişiliği ve ortakların hepsi için takibata geçilmiş olması gerekmektedir.
- * **Ciro edilmek suretiyle gelen senet** bedelinin ödenmemiş olması durumunda, şüpheli alacak karşılığı ayrılabilmesi için asıl borçlunun yanı sıra bu senedi ciro eden kişi (ciranta) hakkında takibat yapılmış olması gerekir.
- * **Kefaletle bağlı olan alacaklarda** asıl borçlunun yanı sıra kefil nezdinde de takibata geçilmiş olması gerekir.
- * **İştiraklerden** olan alacaklar için karşılık ayrılabilir.
- * **Hatır senetleri** için şüpheli alacak karşılığı ayrılamaz.

DEĞERSİZ ALACAKLAR

Yargı Kararına veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline imkan olmayan alacaklardır.

■ Değersiz Alacağın Şartları :

- 1- Alacak, **bilanço veya işletme** hesabı esasına göre defter tutan ticari veya zirai kazançla iştigal eden işletmelere ait olmalıdır.
- 2- Alacak ticari işle veya işletmeyle ilgili olmalıdır.
- 3- Alacağın tahsili, kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre imkansız hale gelmelidir.
- 4- Alacak ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve devam ettirilmesi ile ilgili olmalıdır.

Kanaat Verici Vesikalar;

- Borçlunun herhangi bir mal varlığı bırakmadan ölümü veya Medeni Kanunun 31 ve izleyen maddelerine göre mahkemelerce borçlu hakkında verilen gaiplik kararı ve mirasçılarının da mirası reddettiklerine dair sulh hukuk mahkemelerince verilmiş bulunan mirası red kararı,
- Borçlunun yurt dışına kaçması ve haciz edilebilecek malı olmadığını gösterir belge,
- Alacaktan vazgeçildiğini gösteren mahkeme tutanakları,
- Borçlunun adresinin saptanamaması nedeniyle icra takibat dosyasının kaldırıldığını gösteren icra memurluğu yazısı,
- Alacaktan vazgeçildiğine dair konkordato anlaşması,
- Borçlunun, ülkeyi dönmek üzere terk ettiğini belirleyen gazeteler ve bunu doğrulayan resmi makam belgeleri.
- Borçlunun dolandırıcılıktan mahkûm olması ve herhangi bir mal varlığı bulunmadığını belgeleyen resmi evrak ve diğerleri,
- Ticaret mahkemesince borçlu hakkında verilmiş ve ilgili masa tarafından tasfiyeye tutulmuş bulunan iflas kararına ilişkin belgeler

ACİZ VESİKASI VEYA SEMERESİZLİK BELGESİNE BAĞLANMIŞ ALACAKLARIN DURUMU

Aciz vesikası, alacağın tamamen alamamış olan alacaklıya, ödenmeyen alacak miktarı için verilen bir belgedir. Bu belgenin verilmesi ile alacaklının alacağı son bulmaz, hatta alacaklının durumu kısmen kuvvetlendirilmiş olur. Örneğin alacağın zamanaşımı süresi belgenin düzenlenmesinden itibaren yirmi yıl olur ve artık borçlu borcunun olmadığını iddia edemez. Başka bir deyişle **aciz belgesi** İcra İflas Kanununun 68 inci maddesi anlamında borç ikrarını içeren bir belge olup, alacağın değersiz olduğuna ilişkin bir vesika değildir. Bu nedenle takip sonucu aciz vesikası alınan alacaklar için değersiz alacak ayrılması mümkün değildir.

Semeresizlik belgesi borçlunun bilinen tüm adreslerinde yapılan icra işlemlerinin sonuçsuz kalması ve borçlunun haciz yapılacak başkaca adresinin tespit edilememiş olması, ilgili yerlere yapılan haciz müzekkerelerinden herhangi bir sonuç alınamaması ve tahsilat yapılamadığını gösteren alacaklının talebi üzerine icra müdürlüğünce alacaklıya verilen bir belgedir. Söz konusu belge ile borçlunun borcu ortadan kalkmamakta olup, borçlunun tespit edilebilecek bir adresi bulunması halinde icra işlemine devam edilebilecektir. Bu nedenle semeresizlik belgesinin de alacaklı açısından değersiz alacağın ispatı açısından kanaat verici vesika olarak kabul edilmesi mümkün değildir.

(Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilen 01/03/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.01.0-VUK-323-68 sayılı mukteza)

DEĞERSİZ ALACAKLARDA ÖZELLİKLİ KONULAR

- Bir alacağın değersiz alacak sayılabilmesi için **tüm hukuki yolların tüketilmiş** olması gerekir.
- Alacağın **değersiz hale geldiği yıl hesaplarına gider** (zarar) yazılması gerekir. Aksi takdirde izleyen yıllarda dikkate alınamaz.
- Değersiz alacaklar daha sonra tahsil edilirse **tahsil edildiği yıl gelir** yazılır.
- Bilanço esasına göre defter tutan işletmeler değersiz hale gelen alacaklarını değersiz hale geldikleri yıl mukayyet değerleri ile zarara geçirerek, işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ise defterlerine gider kaydederek yok ederler.
- **KDV içeren değersiz alacaklarda KDV de değersiz alacak** olarak kabul edilecektir.
- **Özel sağlık kuruluşları**ncı Sosyal Güvenlik Kurumu mensuplarına verilen sağlık hizmetlerine ilişkin düzenlenen fatura bedellerinin Kurumca ödenmesi sırasında kesintiye tâbi tutulması nedeniyle oluşan alacaklar değersiz alacak kabul edilir.

VAZGEÇİLEN ALACAKLAR

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

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

Konkordato halinin tevsik edilmesinde bir zorluk bulunmamaktadır. Ancak aynı durum vazgeçilen alacaklar açısından düzenlenen ikinci durum olan sulh yoluyla vazgeçilen alacaklar için geçerli değildir. Şöyle ki, sulh yolu için gerekli bir hukuki prosedür olup olmadığı veya sulh anlaşmasının şekle tabi olup olmadığı konusunda kanunda bir açıklık yoktur.

Ancak, 284 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile sulh anlaşmasının notere tasdik ettirilmesi veya noter huzurunda düzenlenmesi zorunluluğu getirilmiştir.

ALACAK VE BORÇ SENETLERİ REESKONTU

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

Reeskont, işletme aktifinde veya pasifinde yer alan alacak ve borç senetlerinin değerlendirme günündeki gerçek değerine indirgenmesidir.

◆ **Reeskont İşleminin Şartları**

- Alacak veya borç senede bağlı olmalıdır.
- Senet, vade içermelidir.
- Senedin vadesi değerlendirme günü itibariyle gelmemiş olmalıdır.
- Senet bilançoda yer almalıdır.
- Senet kazancın elde edilmesine yönelik olmalıdır.
- Reeskont hesabı **iç iskonto** formülü kullanılarak yapılacaktır. Eğer senet üzerinde taraflarca kararlaştırılmış yazılı bir faiz oranı yoksa, **20.12.2012 tarihli Resmi Gazete'de** yayınlanan T.C.M.B.'nin Reeskont ve Avans İşlemlerinde Uygulanacak Faiz Oranları Hakkında Tebliği'ne göre; 31.12.2012 tarihinde yapılacak olan reeskont işlemlerinde **% 13,75** oranı uygulanacaktır.
- **Yabancı para** cinsinden olan senetli alacak ve borçlar reeskonta tabi tutulabilir. (VUK. 280/3). Ancak bu durumda reeskont oranı olarak; senette faiz oranı yoksa **LIBOR** (Londra Bankalar Arası Faiz Oranı) esas alınır.

REESKONTTA ÖZELLİKLİ DURUMLAR

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

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

* **Yabancı para** cinsinden olan senetli alacak ve borçlar ile **Bankalara Teminata ve tahsilata verilen senetler** için reeskont hesaplanabilir.

Diğer Taraftan;

- * Kampanyalı (ön ödemeli) satışlarla ilgili olarak alınan senetler,
- * Hatır senetleri ,
- * Yıllara sari inşaat işleri dolayısı ile alınan senetler,
- * Müflisten olan alacaklar,
- * Vadesi belli olsa dahi senetsiz alacak ve borçlar için **reeskont hesaplanamaz.**

* **Senet tutarı KDV'de içeriyorsa**, KDV hasılat unsuru olmadığından, reeskont işlemi yapılırken bu kısım senet bedelinden düşülüp düşülmeyeceği tartışmalıdır.

VADELİ ÇEK REEESKONTU

- 6102 sayılı yeni TTK'nun 780 ve devamı maddelerinde düzenlenmiş olan çeklerin , çek niteliğini haiz olabilmesi için taşınması gereken asli unsurlardan birisi de **keşide (düzenleme) günüdür.**
- Türk Ticaret Kanunu'nda sayılan diğer kıymetlerden farklı olarak çekte vade bulunmamaktadır. Zira anılan Kanunun 707 inci maddesinin 1 inci fıkrasında çekin görüldüğünde ödeneceğine, buna aykırı herhangi bir kaydın yazılmamış hükmünde olacağına ilişkin hüküm bulunmakta ve **ileri tarihli olarak düzenlenmiş bulunan çekler görüldüğünde ödenmek durumundadır.**
- Bununla birlikte son olarak 31.01.2012 tarihli 28193 (mükerrer) sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 6273 sayılı Çek Kanunu'na eklenen : "31.12.2017 tarihine kadar, üzerinde yazılı düzenleme tarihinden önce çekin ödenmek için muhatap bankaya ibrazı geçersizdir." hükmü ile de süre 31.12.2017 tarihine kadar uzatılmıştır.
- Bu hükme rağmen **41 seri numaralı VUK Sirkülerinde** çekler için reeskont hesaplanamayacağı belirtilmiştir. Söz konusu sirkülerde; 5941 sayılı Kanunla yapılan düzenlemenin amacının, çeke vade konulması ya da ileri tarihli çek düzenlemesinin sağlanması olmayıp, madde hükmü ile belirlenen tarihe kadarki süreç zarfında, çeklerin kullanılmasıyla ilgili olarak **ticari hayatta karşılaşılan sorunların ve bu sebeple yaşanan mağduriyetlerin giderilmesi ve sadece çekin tahsilinin üzerindeki keşide tarihinden önce olamayacağına yönelik** olduğu belirtilerek, çekin ödeme aracı olmasından dolayı senet olarak kabul edilmesi imkan dahilinde bulunmadığından düzenlemeye uyan **çeklere de reeskont uygulanması mümkün olmadığı açıklanmış** ve bu konuda yaşanan tereddütlere son verilmiştir.

MALİYE İNADINDAN VAZ GEÇTİ. ARTIK VADELİ ÇEKLER İÇİNDE REESKONT MÜMKÜN.

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

"... 213 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinin (B) fıkrasında, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas alınacağı hükmüne yer verilmiştir. Bu hükme göre vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyeti esas alınmakta, diğer bir ifade ile vergi uygulamalarında olayın görünen yönü değil gerçek biçimi esas alınarak buna göre işlem yapılmaktadır.

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

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

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

YABANCI PARA CİNSİNDEN ALINAN VEYA VERİLEN AVANSLARIN DEĞERLEMESİ

Döviz bazında fiyatlandırılmış olan mal veya hizmetlerin siparişiinde, bunların bedeline mahsuben yapılmış olan avans ödemelerinin mahiyeti ve bu avansların kur değerlemesi karşısındaki durumu, yoğun şekilde tartışılmaktadır. Maliye Bakanlığı'nın vermiş olduğu muktezalarda öne çıkan ağırlıklı görüşü ise; sipariş avansı alınması veya verilmesi sonucu oluşan dövizli bakiyelerin herhangi bir dövizli borç veya alacaktan farksız olduğu yönündedir.

Örneğin Kocaeli Vergi Dairesince verilen 24.02.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.41.15.02-190-3/8-18 sayılı muktezada özetle “ ... yabancı para cinsinden alınan veya verilen avanslar yabancı para cinsinden olan borç ve alacak hükmünde olduğundan, dönem sonlarında Vergi Usul Kanununun 263'üncü maddesine göre borsa rayici ile, yabancı paranın borsada rayici yoksa, Maliye Bakanlığınca tespit edilen kur esas alınmak suretiyle değerlemeye tabi tutulması ve ortaya çıkan kur farkının, gelir veya gider olarak dikkate alınarak dönem kazancıyla ilişkilendirilmesi gerekmektedir.” görüşüne yer verilmiştir.

Diğer taraftan 1 no'lu KVK Genel Tebliği'nin örtülü sermaye tutarı başlıklı 12.1.6. bölümünde de özetle; “ .. Gelecekte yapılacak bazı mal ve hizmet teslimleri karşılığında peşin alınan ya da verilen değerleri ifade eden avanslar, hangi amaçla verilirse verilsin işletmeye finansman imkanı sağladığı açıktır. Dolayısıyla, alınan avanslar da işletme bakımından alınan borç olarak değerlendirilecektir.” açıklamasına yer verilmiştir.

SATIN ALINAN EMTİANIN DEĞERLEMESİ

- Vergi Usul Kanunu'nun 274/1 madde hükmüne göre, satın alınan emtia **maliyet bedeli** ile değerlendirilir. Maliyet bedeli; bir iktisadi kıymetin satın alınması veya değerinin arttırılmasına yönelik yapılan ödemelerle buna bağlı olarak doğan tüm giderleri ifade eder.
- Emtianın satın alınıp işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan **kur farklarının** maliyete intikal ettirilmesi zorunludur. Sonraki dönemlerde ortaya çıkacak kur farklarının ise, ilgili bulundukları yıllarda gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmesi ihtiyaridir.
- Krediler için ödenen **faiz ve komisyon giderlerinin** ise emtianın maliyeti ile ilişkilendirilmeksizin doğrudan gider yazılması mümkün olup, **dönem sonu stoklarına pay verilmesi zorunluluğu yoktur.**
- Emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri % 10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde mükellef, maliyet bedeli yerine Vergi Usul Kanunu'nun 267 nci maddenin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere, emsal bedeli ölçüsünü tatbik edebilir. Bu hüküm mamuller için de uygulanabilir.

SATIN ALINAN EMTİANIN DEĞERLEMESİ

Prim ve İskontolar

- **Dönem içinde satın alınan emtia için** (sipariş edilen mal partisi bazında) satıcı tarafından yapılan **mal alış iskontoları**, **emtia maliyeti** ile ilişkilendirilir. Dönem sonu emtia stoklarının maliyetinin tespitinde bu alış iskontoları emtianın maliyet bedelini düşüren bir unsur olarak dikkate alınır.
- Bir yıl içinde alınan toplam emtia kıymeti üzerinden yapılan iskontolar (**ciro primleri** gibi) ise maliyetle ilişkilendirilmez. Doğrudan gelir yazılır. **Ciro primine karşılık bedelsiz mal gönderilmesi halinde ciro primi gelir** yazılır, bu tutar aynı zamanda bedelsiz alınan malın alış bedeli olarak kaydedilir. Söz konusu mallar işletme aktifinde bu bedelle gösterilir.

ÇALINAN VE KAYBOLAN MALLARA İLİŞKİN DEĞERLEME

- Çalınan veya kaybolan malların zarar yazılabileceğine dair vergi kanunlarında herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Çalınan veya kaybolan malların kıymeti düşen emtia olarak değerlendirilmesi ve vergi matrahı ile ilişki kurulması da mümkün değildir.
- Çalınan ve kaybolan mallar işletme için sermayede vukua gelen bir eksilme olarak kabul edilmekte ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 88. maddesi uyarınca gider olarak dikkate alınamamaktadır.
- Çalınan veya kaybolan malları mükellefler polis kayıtları vb. belgeler ile kanıtlanabiliyorsa, çalınan mallar maliyet bedeli üzerinden kanunen kabul edilmeyen gider olarak kaydedilmelidir.
- Çalınma olayının polis kayıtları vb. kayıtlar ile kanıtlanamaması halinde ise çalınan malın emsal satış bedeli ile değerlendirilerek ortaklara satış gibi işlem yapılması gerekmektedir.

Fire Oranlarının Tespiti ve Geçerli Oranlara Uygunluğu

- İşletmenin gerek üretim ve gerekse ticari fire oranlarının (yada randıman oranlarının) tespitinin yapılması gerekir. Bu oranlar üretimde (imalat maliyet sisteminden kaydi-fiili miktar dengelerine göre) ve ticaretle (kaydi-fiili miktar dengeleri kontrol edilmek suretiyle) tespit edilir.
- Fiili fire oranları şirketteki imalatın yapısına, benzer sektörlerdeki nispetlere, kapasite raporundaki prensiplere ve varsa Sanayi ve Ticaret odası kriterlerine uygun olmalı, (varsa) mevcut resmi fire oranlarını aşmamalıdır. Aksi halde uygulanan firelerin iktisadi ticari ve teknik icaplara uygun olduğunun izahı gerekebilir.
- Makul oranlardaki fireler dönem sonuç hesaplarında gider veya maliyet olarak dikkate alınabilir. Zaten bir çok üretim programı fireler dahil muhasebeleştirme yapmakla birlikte farklar olabilmektedir.
- Belli bir değeri olan imalat artıkları emsal bedelle değerlendirilir. Bu şekilde yapılacak olan emsal bedelin tespitinin ardından bulunan değer, ya mamul birim maliyetinin hesaplanmasında imalat maliyetinden düşülür, ya da bu dönem içinde satılmaları halinde elde edilen değerler satış hasılatı olarak gelir yazılır. Yine dönem sonu itibarıyla mevcut imalat artıkları ise emsal bedelle değerlendirilerek envanterde gösterilmek zorundadır. Bununla beraber hiçbir ekonomik değeri olmayan ve atılan imalat artıkları değerlendirme konusu yapılmaz.

DURAN VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ

VUK.'nun 269. maddesine göre iktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkuller **maliyet bedeli** ile değerlendirilir.

Satın Alma Bedeline Eklenmesi Zorunlu Giderler;

1. Makine ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri
2. Mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsanın tesviyesinden doğan giderler

Satın Alma Bedeline Eklenmesi İhtiyari Olan Giderler;

- 1- Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri,
- 2- Tapu harçları, özel tüketim vergileri

- K.D.V. Kanunun 30 ve 58. maddeleri hükümleri bir arada değerlendirildiğinde **binek otomobil alımında ödenen K.D.V.**'nin indirimi mümkün olmayıp gider veya maliyet yazılması gerekmektedir.
- Mükellefler tarafından satın alınacak taşınmazla ilgili olarak banka kredisi kullanılması nedeniyle ödenen **BSMV**'nin kurum kazancının tespitinde, GVK'nun 40/6 numaralı bendi uyarınca gider olarak dikkate alınabileceği tabiidir.

SABİT KIYMET ALIMI VE YATIRIMLAR DOLAYISIYLA DOĞAN KREDİ FAİZLERİNİN VE KUR FARKLARININ DURUMU

163 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile;

Yatırımların finansmanında kullanılan kredilere ilişkin faiz giderleri ile yurt dışından döviz kredisi ile sabit kıymet ithal edilmesi nedeniyle ortaya çıkan kur farklarının, aktifleştirme tarihine (31 Aralık) kadar olan kısmının maliyete intikal ettirilmesi, aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin olanların ise seçimlik hak olarak doğrudan gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmek suretiyle amortismanına tabi tutulması gerektiği açıklanmış bulunmaktadır.

334 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde yapılan açıklamalara göre ise;

Kurlarda meydana gelen düşüş nedeniyle Lehe oluşan kur farklarının da aktifleştirme işleminin gerçekleştiği dönemin sonuna kadar oluşan kısmının maliyetten düşülmesi, aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin olanların ise kambiyo geliri olarak değerlendirilmesi veya maliyetten düşülmek suretiyle kalan tutar üzerinden amortismanına tabi tutulması gerekecektir. **Ayrıca, daha sonraki dönemlerde, seçimlik olarak hangi hak kullanılmışsa o yönteme göre işlem yapılmasına devam edilecektir.**

FİNANSMAN GİDERLERİNİN GİDER YA DA MALİYET YAZILMASINDA TERCİHİNDE DEĞİŞİKLİK YAPILAMAYACAĞI

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

Yukarıda da açıkladığımız üzere; Banka kredisi kullanılmak suretiyle alınan taşınmazın, **aktifleştirildiği hesap döneminin sonuna kadarki** faiz giderlerinin taşınmazın maliyetine ilave edilmesi zorunlu olup, sonraki yıllarda oluşan faiz giderlerinin ise maliyete eklenmesi veya gider olarak dikkate alınması ihtiyaridir.

Ancak, taşınmaz ile ilgili kredi faizlerini ilgili bulundukları yılda doğrudan gider mi yazılacağı yoksa amortismanı mı tabi tutulacağı hususundaki tercihin başlangıçta yapılması gerekmektedir. **Gider yazma yolunun seçilmesi halinde daha sonraki yıllarda bu tür giderlerin gayrimenkulün maliyetine eklenerek amortisman yolu ile itfa edilmesi veya önce amortisman ayırmaya başlayıp sonra gider yazma yoluna gidilmesine kanunen imkân bulunmamaktadır.**^[1]

FINANSAL KİRALAMA SÖZLEŞMESİNDEN DOĞAN FAİZ VE KUR FARKLARININ DURUMU

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

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

AMORTİSMAN AYIRMA

İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin tespit edilen değerinin, bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder.

- ◆ Şartları ;
- ◆ İşletmede bir yıldan fazla kullanılabilir olması,
- ◆ Yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunması,
- ◆ Değerleme gününde envantere dahil ve kullanıma hazır olması,
- ◆ İktisadi kıymetin değerinin **2013 yılı için 800TL'yi** aşması.
- ◆ Satın alınan ATİK'ler için 333 ve 339 no'lu ile diğer ilgili VUK Genel tebliğlerinde yer alan faydalı ömür süreleri ve amortisman oranları esas alınarak amortisman ayrılacaktır. **Bu listelerde yer alan oranlardan daha az oranda amortisman ayırmak suretiyle amortisman süresinin uzatılması mümkün bulunmamaktadır.**
- ◆ **VUK Md.320;** Amortismanın herhangi bir yıl ayrılmamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir şekilde yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılamaz.
- ◆ **Normal usulden azalan bakiyeler usulüne geçiş** mümkün değildir. **Azalan bakiyeler usulünden normal usule geçiş** ise mümkündür. Amortisman süresi değiştirilmemek kaydıyla, iktisadi kıymetin kalan değeri, kalan amortisman süresi içinde eşit miktarlarda itfa edilir. Değişiklik beyannamede veya bilanço dipnotlarında belirtilmelidir.

AMORTİSMAN UYGULAMASINDA ÖZELLİKLİ KONULAR

- VUK'nun mükerrer 315 inci maddesinin ikinci fıkrasına göre; **Azalan bakiyeler usulünde ayrılabilir azami amortisman oranı % 50' yi geçemeyecektir.**
- 345 sıra numaralı V.U.K. Genel Tebliğindeki açıklamalar doğrultusunda ticari amaçla kullanılan araçlar için iktisap edilen **lastiklerin**, faaliyet gösterilen sektörün çalışma şartları gereği tahsis edildiği hizmette **kullanılmaya hazır hale geldiği tarih itibarıyla faydalı ömrünün bir yıldan az olması halinde** amortisman tabi tutulması mümkün olmayacağından kayıtlara doğrudan gider olarak intikal ettirilmesi mümkündür
- Mükellefler kullanmak üzere satın aldıkları ödeme kaydedici cihazlar için %100 oranında amortisman ayrılabilirlerdir. Bu şekilde kullanılmak üzere alınan **ödeme kaydedici cihazlarının maliyet bedelinin tamamı alındığı dönemde gider yazılmış olacaktır.**
- Mükellefler tarafından iktisap edilerek defter kayıtlarına geçirilen, **değerleme gününde envantere dahil olan ve kullanılmaya hazır halde bulunan iktisadi kıymetler için kullanılma şartı aranmaksızın** amortisman ayrılabilir. Bu kapsamda kullanılabilmesi **kayıt ve tescile tabi taşıtların**, ilgili sicillerine yasal süresi içerisinde kayıt ve tescil işlemi yapılmak şartıyla; fiilen kullanılıp kullanılmadığına bakılmaksızın **aktife alındıkları dönemden itibaren amortisman tabi tutulması mümkün bulunmaktadır.**
- Eski sahipleri elinde **amortisman süresini doldurmuş** bulunan iktisadi kıymetlerin yeni sahipleri tarafından yeniden amortisman ayrılabilir.

YENİLEME FONU

◆ **Yenileme Fonu:** İşletmeye dahil ATİK'lerin gerektiğinde yenilenebilmesi için bu kıymetlerin satış kar veya sigorta tazminatlarından ayrılan karşılığın bilançonun pasifinde azami üç yıl süre ile muhafaza edilmesidir.

◆ **Yenileme Fonu Ayırma Koşulları:**

- Bilanço esasına göre defter tutulmalıdır.
- Elden çıkarılan ve yerine alınacak olan kıymetin ATİK olması gerekir.
- Elden çıkarılan kıymetin yenilenmesi zorunlu olması veya yenilenmesi konusunda karar verilmiş olmalıdır.
- Yeni iktisadi kıymet, elden çıkan iktisadi kıymetle aynı nitelikte olmalıdır.
- Ayrılan Fon, yeni alınan ATİK'in amortismanlarında kullanılır.
- Üç yılın hesabında satışın yapıldığı yılın da dikkate alınmalı ve Yenileme fonu 3 yıl içinde kullanılmalıdır.

YENİLEME FONU UYGULAMASINDA ÖZELLİKLİ KONULAR

3 Yıllık Süre yeni iktisadi kıymetin alınmasına ilişkin olup, bu süre içerisinde yeni amortismanla tabi iktisadi kıymet alınmış olması durumunda yenileme fonunda yer alan tutar Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen faydalı ömür süresince ayrılacak amortismanlara mahsup edilecektir.

Örneğin; Şirketin aktifinde kayıtlı bir binanın 05/09/2011 tarihindeki satışından elde edilen kârın yenileme fonuna alınmasının başlangıcı olarak satışın gerçekleştiği 05/09/2011 tarihinin dikkate alınması, bu tarih itibarıyla tesis edilen yenileme fonunun en geç 31/12/2013 tarihi itibarıyla kullanılmış olması, 31/12/2013 tarihine kadar kullanılmamış olması halinde ise 2013 hesap dönemi kurumlar vergisi matrahınıza ilave edilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, şirketinize yukarıda belirtilen tarih aralığında (05/09/2011-31/12/2013), yenileme fonuna alınmış kârın kullanımıyla işin mahiyetine uygun bir bina alınmış olması halinde, **yeni alınan binanın iktisabında kullanılan kâr 3 yıllık süreyle sınırlı olmaksızın** yeni alınan bina için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen faydalı ömür ve amortisman oranı dikkate alınarak ayrılacak amortismanlara mahsup edilecektir. **(Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilen 10/09/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-1569 sayılı ile mukteza.)**

YENİLEME FONU UYGULAMASINDA ÖZELLİKLİ KONULAR

Yenileme fonu uygulamasında; yeni iktisadi kıymet, elden çıkan iktisadi kıymetle aynı nitelikte olmalıdır. Bu nedenle fabrika binası satışından doğan ve yenileme fonu hesabında beklettiğiniz karın, aynı Kanunun 328 inci maddesi kapsamında işyeri (büro) amaçlı bina alım ve yatırımında kullanılması mümkün bulunmamaktadır. (Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilen 19/06/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.20.15.02-105328-2012/2-405 sayılı ile mukteza.)

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 328'inci maddesinde yenileme fonunun kullanılacağı iktisadi kıymetlerin aynı neviden olması şartı yer almış, ancak adet sınırlaması yer almamıştır. Bu nedenle, satılan kıymetler ile aynı neviden olması koşulu ile yeni alınan kıymetlerin satılan kıymetler ile aynı sayıda olması gibi bir şart bulunmamaktadır. (Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilen 20/07/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.01.0-VUK-mük.290-75 sayılı ile mukteza.)

YENİLEME FONUNUN FİNANSAL KİRALAMA YOLUYLA EDİLEN VARLIKLARIN AMORTİSMANINDA KULLANILIP KULLANILAMAYACAĞI

Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satışından doğan kârın mezkûr Kanunun 328 inci maddesine uygun olarak pasifte geçici bir hesaba alınması kaydıyla, bilahare mükerrer 290 inci madde kapsamında **finansal kiralama yoluyla edinilen varlıkların kullanma hakkı üzerinden ayrılan amortismanların**, bu hesapta tutulan tutardan (yenileme fonundan) mahsup edilmesi mümkündür. Bu mahsup için kiralama konusu iktisadi kıymetlerin mülkiyetinin mükellefe intikal etmesi beklenmeyecek, mahsup iktisadi kıymeti kullanma hakkının itfa edilmeye başlanıldığı yıldan itibaren yapılacaktır.

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

BODRUM SMMM ODASI

**DÖNEM SONU İŞLEMLERİNİN
VERGİSEL BOYUTU**

DÖNEM SONU İŞLEMLERİNDE KDV YÖNÜYLE

ÖZELLİKLİ KONULAR

Emre KARTALOĞLU

Yeminli Mali Müşavir

emre.kartaloglu@turkmenymm.com

A. Murat YILDIZ

Yeminli Mali Müşavir

muratyildiz@yildizymm.com

1- DEĞERLEME NEDENİYLE ORTAYA ÇIKAN KUR FARKLARI

Katma değer vergisinin konusunu teşkil eden işlemler ve kur farklarının matraha dahil olduğu dikkate alındığında dönem sonu itibariyle yapılan değerleme işlemleri nedeniyle ortaya çıkan kur farklarının KDV'ye tabi olması mümkün değildir. Değerleme vergi matrahını hesaplamaya yönelik bir işlemdir, herhangi bir teslim veya hizmet ifasını içermemektedir.

KDV'ye tabi olan kur farklarına ilişkin olarak 105 seri numaralı KDV Genel Tebliğinde şu açıklamaya yer verilmiştir:

*“..... Buna göre, teslim veya hizmetin yapıldığı tarih ile bedelin **tahsil edildiği tarih** arasında ortaya çıkan lehte kur farkı için satıcı tarafından fatura düzenlenmek ve faturada gösterilen kur farkına, teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan oran uygulanmak suretiyle KDV hesaplanacaktır. Bedelin tahsil edildiği tarihte alıcı lehine kur farkı oluşması halinde, kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından satıcıya bir fatura düzenlenerek, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.”*

Tebliğde yer alan açıklamalar ve Maliye Bakanlığı'nın konuya ilişkin özeldeleri bir arada değerlendirildiğinde, **sadece yapılan değerleme işlemleri nedeniyle ortaya çıkan kur farkları KDV'ye tabi olmayıp, döviz cinsinden vadeli satışlarda bedelin tahsil edildiği tarih itibariyle hesaplanan kur farkları ise katma değer vergisine tabi bulunmaktadır.**

TAHSİL EDİLEN KUR FARKLARINA KDV'NİN DAHİL OLUP OLMADIĞI

Konuya ilişkin olarak 60 nolu KDV Sirkülerinin 4.5. bölümünde yer alan açıklama aşağıdaki gibidir.

- **KDV dahil toplam bedelin dövizde endeksli olarak belirlenmesi durumunda;** vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarih ile ödeme tarihi arasında ortaya çıkan kur farkı bedeline **iç yüzde oranı** uygulanarak,
- **Dövizde endeksli toplam bedele KDV'nin dahil edilmemesi durumunda;** vergiyi doğuran olay ile ödeme tarihi arasında ortaya çıkan kur farkları üzerinden lehine kur farkı ortaya çıkan mükellef tarafından düzenlenecek faturada KDV hesaplanması ve kur farkının ortaya çıktığı dönemde her iki mükellef tarafından genel esaslar çerçevesinde işlem yapılması gerekmektedir.

2- KASA VE ORTAKLAR CARİ HESABINA FAİZ HESAPLANMASINDA KDV'NİN DURUMU

- Vergi incelemelerde birçok mükellef kasa hesabının çok büyük meblağlarda borç bakiyesi verdiği durumda bu paranın kasada bulunmasının ekonomik teamüllere uygun olmadığından ortaklar tarafından kullanılmış olduğu gerekçesiyle transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümlerinden hareketle cezalı tarhiyata muhatap olabilmektedir. **Bu bağlamda hiçbir gelir sağlama amacı güdülmeden şirketin kasasında TL cinsinden işletmenin ihtiyacı üzerinde para tutulması ile ortaklara veya onların ilişkili bulunduğu kimselere emsaline nazaran düşük faizle veya faizsiz para verilmesi arasında fark yoktur.**
- İşletmelerin kasasında normal olarak kabul edilebilecek, azami iki üç günlük faaliyetleri sırasında nakit ihtiyacını karşılayacak kadar kasada bulundurması gereken nakit tutarın üzerinde kalan bakiyeler, **işletmenin yönetici ortakları tarafından çekildiği kabul edildiğinden** 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13/1-2. maddelerinde işletmenin ilişki içerisinde olduğu kişiler ile yapılan bu tür işlemlerin transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı olarak değerlendirilmekte ve adet yöntemiyle faiz hesaplanması yoluyla da vergilendirilmesi gerekmektedir.
- Aynı şekilde işletmelerin **ortaklar cari hesabının** borç bakiyeleri ortağa para kullandırma işleminin bir sonucu olarak kabul edilmektedir. Söz konusu işlem de 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunun 13/1-2 maddelerine göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç kapsamındadır. **Bu itibarla ortaklar cari hesabına adetlendirme yapılarak faiz ve buna ilişkin olarak KDV hesaplanması gerekmektedir.**

3- ORTAK VEYA ORTAKLA İLİŞKİLİ KİŞİLERDEN TEMİN EDİLEN BORÇLANMALARDA, ÖRTÜLÜ SERMAYE VE TRANSFER FİYATLANDIRMASI HÜKÜMLERİNİN BİRLİKTE DEĞERLENDİRİLMESİ

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

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

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

ÖRNEK:

Dönem Başı Özsermaye = 100 br.

Ortaktan alınan borç = 400 br.



■ EMSALİNDEN YÜKSEK FAİZ ÖDENMESİ

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

ÖRNEK (Emsalinden Yüksek Faiz Ödenmesi)

(A) Kurumunun dönem başı öz sermayesi 100 br. olup, ortağı Bay (B)'den yapmış olduğu borçlanmaya ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Alınan borç tutarı : 400 br.
Ödenen faiz : 80 br (%20)

Emsal faiz : 40 br (%10)

Yukarıdaki verilere göre,
Örtülü sermaye $[400 - (100 \times 3) =]$ 100 br.
Örtülü sermayeye isabet eden faiz gideri = $(80/4 =)$ 20 br. (KKEG)

Örtülü olarak dağıtılan kazanç = $(400 - 100 =)$ 300 br. borca isabet eden ödenen faiz/emsal faiz farkı olan $(60 - 30 =)$ 30 br. olarak hesaplanacaktır.

EMSALİNDEN DÜŞÜK FAİZ ÖDENMESİ

Ortak veya ortakla ilişkili kişiden alınan borçlar için emsalinden düşük oranda faiz ödenmesi halinde, söz konusu borcun örtülü sermaye sayılan kısmına isabet eden faiz giderinin KKEG olarak dikkate alınması gerekmektedir. Öte yandan, yapılan faiz ödemesi emsalinden düşük olduğu için, borcu kullanan yönünden transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında bulunulduğundan söz edilmesi mümkün değildir.

Buna karşın, işlemin diğer tarafı, yani borcu veren ve verdiği borç için emsalinden düşük oranda faiz tahsil eden kişi veya kurum açısından transfer fiyatlandırması hükümlerinin uygulanması mümkün olabilecektir. Ancak bunun için, borcu verenin, bir kurumlar vergisi mükellefi veya GVK'nın 41. maddesi kapsamında teşebbüs sahibi olması gerekir.

EMSALİNE UYGUN ORANDA FAİZ ÖDENMESİ

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

■ **HİÇ FAİZ ÖDENMEMESİ DURUMU**

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

4- ÖRTÜLÜ SERMAYE ÜZERİNDEN HESAPLANAN VE DAĞITILMIŞ KAR PAYI OLARAK DEĞERLENDİRİLEN TUTARLARDA KDV

- Bilindiği üzere örtülü sermayeye ilişkin faiz ve benzeri ödemeler ile transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü yoldan dağıtılan kazançlar bir yandan kanunen kabul edilmeyen gider iken diğer yandan bu ödemelerin hesap döneminin son günü itibariyle dağıtılmış **kar payı** sayılmaktadır. Bu tutarlar brütleştirilmek suretiyle üzerinden %15 oranında yapılacak temettü stopajına ilişkin muhtasar beyannamenin 23.01.2011 tarihine kadar verilmesi ve kesilen bu verginin 26.01.2011 akşamına kadar ödenmesi sağlanmalıdır.
- KVK'nın 12/7. maddesi ve KDVK'nın 1. maddesi birlikte değerlendirildiğinde, örtülü sermaye üzerinden yapılan veya hesaplanan faiz ve benzeri ödemeler gelir ve kurumlar vergisi kanunlarının uygulanmasında gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibariyle dağıtılmış kâr payı sayılmaktadır.
- Yani mevcut yasal düzenlemelere göre, **örtülü sermaye üzerinden hesaplanan tutarlar dönem sonu itibariyle iştirak kazancı veya kâr payı olarak kabul edilmektedir.** KDVK'nın 1. maddesinde KDV'nin konusunu teşkil eden işlemlere yer verilmiş olup, **iştirak kazançları veya kâr payları katma değer vergisinin konusuna girmemektedir.**
- Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 09.06.2008 tarih ve 17363 sayılı özelgede de **örtülü sermaye faizlerinin KDV'ye tabi olmadığı belirtilmiştir.**

4- ÖRTÜLÜ SERMAYE ÜZERİNDEN HESAPLANAN VE DAĞITILMIŞ KAR PAYI OLARAK DEĞERLENDİRİLEN TUTARLARDA KDV

Ancak son olarak Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilen 18.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.0.01.55-130-14 sayılı özelgede de;

“

Buna göre, ana ortak veya ilişkili firmalar arasındaki borç verme işlemleri, KDV Kanununun 1/1 inci maddesine göre finansman hizmeti olarak değerlendirilmekte ve bu işlemler nedeniyle hesaplanacak faiz tutarları KDV ye tabi bulunmaktadır. Kurumlarla ilişkili kişiler arasında gerçekleşen ticari faaliyetlerin sonradan Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulanmasında örtülü sermaye olarak değerlendirilerek dağıtılmış kar payı sayılması, KDV açısından işlemin finansman temin hizmeti olmasını etkilememektedir.

Ayrıca, Kurumlar Vergisi Kanununun 12 nci maddesi çerçevesinde örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkı ve benzeri giderlerin kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması kabul edilmediğinden bu giderler dolayısıyla ödenen KDV nin de, KDV Kanununun 30/d maddesi uyarınca indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.”

denilmek suretiyle örtülü sermaye faizlerinin KDV'ye tabi olduğu şeklinde görüş değişikliğine gidildiği görülmektedir.

5- GRUP ŞİRKETLERİNDE ALINAN BANKA KREDİSİNİN VE DAMGA VERGİLERİNİN YANSITILMASINDA KDV

➤ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 2009/34 Sayılı Uygulama Genelgesinde;

“Grup şirketinin aktifinde bulunan gayrimenkul teminat gösterilerek alınan banka kredisinin taksit tutarlarına isabet eden faiz ve kur farkı tutarının fiilen krediyi kullanan diğer grup şirketine (yatırım yapan firma) herhangi bir fark ilave edilmeksizin aynen yansıtılması işlemi KDV'ye tabi bulunmamaktadır.” açıklaması yer almaktadır. **Dolayısıyla söz konusu açıklamadan anlaşıldığı üzere kullanılan kredinin grup firmasına aynen yansıtılması halinde KDV hesaplanmayacaktır.**

➤ İVDB'nca verilen 19.04.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17-309 sayılı muktezaya istinaden; mal alınan satıcılara verilen **banka teminat mektubu masraf ve komisyonları**, KDV nin konusuna giren bir işlemin karşılığını teşkil etmediğinden, söz konusu masraf ve komisyonların, şirketinizce satıcılara aynen fatura edilmek suretiyle yansıtılması işleminde de KDV hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır.

➤ Aynı şekilde taraflardan birinin ödediği **damga vergisini diğer tarafa fatura ile yansıtmasında KDV hesaplanmayacaktır.**

6- ÇALINAN VE KAYBOLAN MALLARA İLİŞKİN KDV

- Çalınan veya kaybolan malların zarar yazılabileceğine dair vergi kanunlarında herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Çalınan veya kaybolan malların kıymeti düşen emtia olarak değerlendirilmesi ve vergi matrahı ile ilişki kurulması da mümkün değildir.
- Çalınan ve kaybolan mallar işletme için sermayede vukua gelen bir eksilme olarak kabul edilmekte ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 88. maddesi uyarınca gider olarak dikkate alınamamaktadır.
- Çalınan veya kaybolan malları mükellefler polis kayıtları vb. belgeler ile kanıtlanabiliyorsa, çalınan mallar maliyet bedeli üzerinden kanunen kabul edilmeyen gider olarak kaydedilmelidir. (Ayrıca KDVK Md. 30/c)
- Çalınma olayının polis kayıtları vb. kayıtlar ile kanıtlanamaması halinde ise çalınan malın emsal satış bedeli ile değerlendirilerek ortaklara satış gibi işlem yapılması gerekmektedir. Bu işlem ile ilgili olarak, ayrıca katma değer vergisi hesaplanması gerekecektir.

7- ZAYİ OLAN MALLARDA KDV (113 NOLU KDV TEBLİĞİ)

05.12.2009 Tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan 113 seri no’lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği’nin “E” Bölümünde aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

“KDV Kanununun (30/c) maddesinde; deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olanlar hariç olmak üzere, zayi olan mallara ait KDV'nin indirim konusu yapılamayacağı hükme bağlanmıştır.

Bu hüküm uyarınca, kullanım süresi geçen veya bir başka biçimde kullanılamayacak hale gelen ve imha edilen mallar, **zayi olan mal** mahiyetinde olduğundan mükelleflerce bu malların **iktisabı dolayısıyla yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılması da mümkün bulunmamaktadır.**

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

ZAYİ OLAN MALLARDA KDV (113 NOLU KDV TEBLİĞ, 60 NOLU SİRKÜLER BÖLÜM 81.31)

Buna göre örneğin ;

- İmalatta kullanılmak için alınan ancak imalata girmeden **eskime, bozulma, çürüme, çatlama** vb. nedenlerle kullanılamaz hale gelen ve bu nedenle imalatta veya ambalajlamada kullanılabilme vasfını yitiren hammadde ve malzeme ile ambalaj maddeleri,
 - Son kullanma tarihinin geçmesi**, çeşitli kimyasallar içerdiğinin tespit edilmesi gibi nedenlerle kanunen tekrar satılması mümkün olmayan ve imha edilen bisküvi, çikolata, konserve gibi gıda ürünleri,
 - Sağlık Bakanlığınca kullanımının yasaklanması nedeniyle imha edilen ilaçlar** ile kullanım süresi içinde formül hatası bulunan, miadının dolması veya hasar görmesi nedeniyle kullanılamaz hale gelmiş, üretimden kalkmış, insan sağlığını tehdit eden ilaçlar,
 - Hatalı dikim, renk farklılığı, leke ve benzeri nedenlerle ya da **şirket politikası gereği satışı mümkün olmadığından imha edilen mallar**,
 - Kullanım ömrünü tamamladığı için imha edilen **araç lastikleri**
- için yüklenilen KDV indirim konusu yapılamayacaktır.

Son olarak 113 Nolu Tebliğden sonra BMVD'nin verdiği 07.01.2010 tarih ve 852 sayılı ilginç bir mukteza da ise; "İmha edilecek muhtelif mallara ilişkin yüklenilen ve zayi olma durumu nedeniyle indirim hakkı ortadan kalkan KDV'nin kurumlar vergisinin hesaplanmasında gider yada maliyet unsuru olarak dikkate alınması mümkün değildir" denilmekte, bu suretle **KDV'nin de gider yazılamayacağı** vurgulanmaktadır.

8- MALLARIN DEĞERİNİN DÜŞMESİ SONUCU MEYDANA GELEN KAYIPLAR

Malın tamamen yok olmaması, ancak değerinde önemli derecede düşüklük meydana gelmesi halinde malın zayi olması hükümleri geçerli olmayacaktır. Bu durumda malların zayi olması değil, düşük bedelle veya zararına satışı söz konusu olacağından, bu malların iktisabı dolayısıyla yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılabileceği tabiidir.

Örneğin;

- Üretim esnasında renginde problem olan giyeceklerin,**
- Yangın sonucu tamamen yok olmayan ve ekonomik değeri olan yedek parça ve malzemelerin**

daha düşük bir fiyatla satılması halinde, bunlar nedeniyle yüklenilen KDV'nin tamamı indirim konusu yapılabilecektir.

9- FİRE SONUCU MEYDANA GELEN KAYIPLAR

Fire, bir malın imalat sürecinde veya tüketiciye arzına kadar kendi doğal akışı içinde uğradığı **fiziksel kayıp** olarak tanımlandığından, imalat sırasında veya sonrasında meydana gelen firelerin zayi olan mal kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Bu durumda, daha önce indirim konusu yapılan KDV'nin de düzeltilmesine gerek yoktur. Ancak, yasal düzenleme veya ilgili mesleki kuruluşlar tarafından belirlenen fire miktarını aşan kayıplara ilişkin giderlerin, Gelir veya Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indiriminin kabul edilmemesi halinde, bu giderler dolayısıyla yüklenilen KDV'nin de indirim konusu yapılması mümkün değildir.

Örneğin;

- **Akaryakıtın depolanması** sırasında ortaya çıkan ve ilgili kuruluşlar tarafından belirlenen oranlar dahilindeki kayıplar,
- Balık çiftliklerinde balık üretimi esnasında pazarlama aşamasına ulaşınca kadar geçen süreçte, balık üretim ve besleme firesi olarak oluşan **balık ölümleri**,
- **Tavuk çiftliklerinde**, üretimin doğal sonucu olarak ortaya çıkan kayıplar,
- **Hazır giyim eşyası dikiminde veya ayakkabı yapımında** üretim sürecindeki kesme, biçme, dikme gibi işlemlerin doğal sonucu olarak ortaya çıkan kayıplar

fire olarak değerlendirilmekte olup, bunlara ilişkin olarak yüklenilen KDV indirim konusu yapılabilecektir.

10- YIL SONUNA KADAR DEFTERLERE KAYDEDİLEMİYEN VE 7 GÜN İÇİNDE DÜZENLENMEYEN FATURALARIN KDV'Sİ

- Mükellefler yıl sonuna geldiklerinde çeşitli nedenlerle fatura ve benzeri vesikaları temin edemeyebilirler. Ancak KDV indirimi, belgelendirmeye ve kanuni defter kayıtlarına intikal ettirmeye bağlanmış bir müessesedir. Ayrıca **indirim hakkının kullanılmasında takvim yılının aşılmaması** gerektiğinden dönem sonunda sıkıntıya düşülmemesi için belgelerin temini ve kayıtlara alınması konusu önemlidir.
- Bununla birlikte Vergi Usul Kanunun 231/5. maddesine göre 7 gün içinde düzenlenmediği için hiç düzenlenmemiş sayılan ve özel usulsüzlük cezası kesilen faturalarda yer alan KDV'nin indirim konusu yapılabileceği yönünde **Bakanlık özelgesi** bulunmaktadır. Söz konusu özelgede; *"...Zamanında düzenlenmeyen fatura için hiç düzenlenmemiş sayılarak özel usulsüzlük cezası kesilmesi ancak harcamanın yasal kayıtlara intikalinde söz konusu faturanın geçerli belge olarak kabul edilmesi gerekir. Bu durumda, gider faturasının kayıtlara intikal ettirildiği dönemde bu faturada gösterilen KDV'nin indirim ve iade konusu yapılması mümkün bulunmaktadır"*. ifadesi yer almakta olup, nitekim VUK'nun 3/B maddesi uyarınca da vergilendirmede işlemlerin gerçek mahiyetinin esas alınacağı belirtilmiştir.
- Bu itibarla faturanın süresinden sonra düzenlenmiş olması vergiyi doğuran olayın gerçekleşmediğini göstermemektedir. Dolayısıyla **süresinden sonra düzenlendiği için özel usulsüzlük cezası kesilen faturalarda yer alan KDV'nin de yasal defterlere kaydedilmiş ve takvim yılı aşılmamış olması şartıyla indirim konusu yapılması mümkündür.**

11- TASDİKLİ ÖN SAYFALAR YETMEDİĞİ İÇİN DEFTERİNİN TASDİKSİZ ARKA SAYFALARINA BASTIRILAN YEVMİYE KAYITLARINDA GÖSTERİLEN KDV'LERİN İNDİRİMİ

Vergi idaresi, son dönemlerde verdiği özelgelerde KDV'nin gerçekte yüklenilmiş olması ve fatura veya benzeri belgelerde ayrıca gösterilmesi, kayıtların tasdikli defter-i kebir süresinde ve usulüne uygun kaydedilmesi koşuluyla, **yevmiye defterinin tasdiksiz arka sayfalarına** kaydedilen fatura veya benzeri belgelerde gösterilen KDV'nin indirilebileceği görüşündedir.

Diğer taraftan, Yargı organları ise yevmiye defterinin tasdiksiz arka sayfalarına kaydedilen faturalardaki KDV'nin indirilip indirilemeyeceği konusunda farklı kararlar vermektedir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, yevmiye defterinin tasdiksiz arka sayfalarına yapılan kayıtlarla, defter-i kebir ve envanter defteri arasında karşılaştırmalı bir inceleme ve araştırma yapılması, bu suretle biten yevmiye defterinin arka sayfasına yapılan kayıtların doğruluğunun araştırılması gerektiği, bu yönde bir inceleme yapılmadan sadece, söz konusu kayıtların biten yevmiye defterinin arka sayfasına yapıldığından hareketle KDV indirimlerinin reddedilemeyeceği görüşündedir.

12- KAYBOLAN FATURA YERİNE ASLI GİBİDİR ŞERHİ DÜŞÜLEN FATURA ÖRNEĞİNE İSTİNADEN KDV İNDİRİMİ

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17.09.2007 tarih ve 17820 sayılı muktezasına istinaden;

Kaybolan faturanın yerine kayıtlara uygun noterden tasdikli bir örneğinin kullanılması mümkün bulunmaktadır. (Bu örnek üzerine, “Zayi olan aynı tarih ve sayıyı taşıyan fatura aslı yerine kullanılmak amacıyla tasdik edilmiştir.” şeklinde noterce şerh düşülmesi gerekir.)

Öte yandan muhtelif sebeplerle kaybolan faturanın yerine geçen noter onaylı örneğinin kanuni defterlere kaydedilmesi şartıyla söz konusu faturada bulunan KDV'nin indirim konusu yapılacağı da tabiidir.

Diğer taraftan kaybolan fatura asılları yerine sadece faturayı düzenleyen firma yetkilileri tarafından onaylanan örneği şirket kayıtlarına intikal ettirilemeyecek ve söz konusu faturalarda yer alan Katma Değer Vergileri indirim konusu yapılamayacaktır.

13- PEŞİN TAHSİL EDİLEN YILLIK OKUL VE DERSHANE ÜCRETLERİNİN KDV AÇISINDAN BEYAN EDİLECEĞİ DÖNEM

Uygulamada özel okullar ve dershaneler genelde Eylül-Haziran dönemini kapsayan eğitim-öğretim dönemine ilişkin ücretleri velilerden peşin tahsil ettiklerinde bu tutarların KDV açısından hangi dönemde beyana konu edeceklerine dair tereddütler yaşamaktadırlar. Konuya ilişkin olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 18.05.2007 tarih ve 229-3705 sayılı görüşe göre;

- 1- Eğitim-öğretim bedelinin avans olarak peşin tahsil edilmesi durumunda** da her bir vergilendirme dönemine isabet eden vergiler ait oldukları dönemlerde beyan edilecektir.
- 2- Bedel tahsil edilmemiş** olsa dahi belli bir süreyi kapsayacak şekilde belirlenen eğitim ücretine ilişkin katma değer vergisinin, fiilen eğitim-öğretim hizmeti verilen vergilendirme dönemine isabet eden kısmının (bu kısım basit orantı yoluyla bulunacaktır) bu **vergilendirme dönemleri itibariyle hesaplanıp, beyan edilmesi gerekmektedir.**
- 3- Herhangi bir nedenle önceden fatura düzenlenmesi halinde** ise, Kanunun 10/b maddesi uyarınca fatura bedeli üzerinden vergi hesaplanacak ve hesaplanan bu vergi faturanın düzenlendiği vergilendirme dönemine ait beyanname ile beyan edilecektir.

14- İHRACAT FATURASI TARİHİ İLE FİİLİ İHRAÇ TARİHİNDE YIL FARKLILAŞMASI OLMASI DURUMUNDA KDV İSTİSNASININ UYGULANACAĞI VE BEYAN EDİLECEĞİ DÖNEM

Gelirin elde edildiği dönemin tespiti açısından ihracat işlemlerinde vergiyi doğuran olay, malın sevkine ilişkin işlemlerin bitirildiğini ifade eden intaç tarihinde değil, malın gümrük bölgesinden çıktığı tarihte vukuu bulmaktadır. Bu durumda, ihracattan doğan kazancının malın gümrük bölgesinden çıktığı tarih esas alınarak dönem kazancı ile ilişkilendirilmesi gerekir.

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

Örneğin; Fatura düzenlenerek gümrük çıkış beyannamesi 20.12.2013 tarihinde açılan malların **07.01.2014** tarihinde fiilen ihraç edilmesi ve gümrük çıkış beyannamesi kapatılması halinde, ihracat belgeleri GVK ve KVK yönünden 2013 yılının geliri olarak KDV istisnası da 2014 Ocak KDV beyannamesi ile beyan edilecektir.

15- TAZMİNAT ÖDEMELERİNİN KDV KARSISINDAKİ DURUMU

08.08.2011 tarih ve 60 no'lu KDV Sirkülerinin 1.2. numaralı “Tazminatlar” başlıklı bölümünde;

Herhangi bir teslim veya hizmetin karşılığı olarak ortaya çıkmayan tazminat ve benzeri ödemeler prensip olarak KDV'nin konusuna girmemektedir.

Bu kapsamda, işin sözleşme şartlarına uygun yapılmaması, **işin verilen süre içerisinde tamamlanmaması, sözleşmenin feshedilmesi** gibi nedenlerle **tazminat, cayma bedeli** vb. adlarla yapılan cezai şart mahiyetindeki ödemeler herhangi bir teslim veya hizmetin karşılığı olmadığından KDV'nin konusuna girmemektedir.

Diğer taraftan İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 2009/154 sayılı Uygulama Tamimine göre de;

Şirket zararının tazmini amacıyla yurt dışında mukim olan dolaylı ortak tarafından şirkete yapılacak tazminat ödemeleri herhangi bir teslim veya hizmetin karşılığı olmadığından KDV'ye tabi olmayacaktır.

16- FATURA VE BENZERİ BELGELERDE AYRICA GÖSTERİLMİYİP YIL SONLARINDA, BELLİ BİR DÖNEM SONUNDA YA DA BELLİ BİR CİRO AŞILDIĞINDA YAPILAN İSKONTOLAR

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

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

17- YAP-İŞLET-DEVRET MODELİ ÇERÇEVESİNDE KURULAN, BELİRLİ BİR SÜRE İŞLETİLEN TESİSLERİN İŞLETME SÜRESİ SONUNDA İLGİLİ KURUMA DEVRİNDE KDV

08.08.2011 tarih ve 60 no'lu KDV Sirkülerinin 1.5. numaralı bölümüne göre;

KDV Kanununun 27/1 inci maddesinde, bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrahın, işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücreti olduğu, 27/2 nci maddesinde bedelin emsal bedeline veya emsal ücretine göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanamadığı hallerde de matrah olarak emsal bedeli veya emsal ücretinin esas alınacağı hükmüne yer verilmiştir.

3996 sayılı Kanun kapsamındaki yap-işlet-devret modelinde ilgili kurumca süre sonunda tesisin kendisine devri karşılığında işleticiye doğrudan bir bedel ödenmemektedir. Bir finansman türü olan bu modelde işletici tesisin devrine ilişkin bedeli, tesisi sözleşme ile öngörülen süre içinde işletmek suretiyle elde ettiği kazanç ile karşılamaktadır.

Bu çerçevede, yap-işlet-devret modelinde, süre sonunda tesisin işletici tarafından ilgili kuruma tesliminde emsal bedel üzerinden KDV aranılmayacaktır.

18- KOSGEB'İN GERİ DÖNÜŞÜMSÜZ OLARAK SAĞLADIĞI DESTEKLER

KOSGEB tarafından nitelikli eleman istihdamı ve yurtiçi fuarları finansal programı gibi geri dönüşümsüz olarak firmalara yapılan ödemeler **bir teslim ve hizmetin karşılığı olarak ortaya çıkmadığından** KDV'nin konusuna girmemektedir.

19- BİNEK OTOMOBİL ALIMINDA ÖDENEN KDV

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30/b maddesi hükmü uyarınca; faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerin alış vesikalarında gösterilen KDV hesaplanan KDV'den indirilemez. Ancak indirim konusu yapılamayan bu KDV'nin **23 No'lu KDV Genel Tebliği'nin** (I) Bölümünde yer alan açıklamalar çerçevesinde **mükelleflerin binek otomobillerin alış vesikalarında gösterilen ve indirim konusu yapamadığı KDV'ni gider veya maliyet unsuru** olarak dikkate alınması konusunda seçimlik hakları bulunmaktadır.

Benzer biçimde binek otomobil alımında faturada ayrıca hesaplanan **Özel Tüketim Vergisi**ni ise VUK'nun 270. maddesinde belirtildiği üzere maliyet bedeline ithal etmek veya giderler arasında göstermek ihtiyaridir.

Daha önce binek oto sınıfına dahil olmayan **Doblo, Connect, Kongo, Expres, Combi, Partner, Caddy, Transpoter, Starex** gibi (4+1) araçların Gümrük Müsteşarlığı'nın 8 Seri No.lu Gümrük Genel Tebliği (Tarife-Sınıflandırma Kararları) ile 21.7.2005 tarihinden itibaren binek otomobili sınıfına dahil edilmiştir. **Dolayısıyla bu araçların alımında ödenen KDV indirim konusu yapılamayacaktır.** 60 no'lu KDVK Sirkülerinin 10.1. bölümüne göre; 1+1, 1+3, 1+4 veya 1+7 koltuklu, şoför ve öndeki yolcunun arkasındaki kısımda **emniyet kemerleri** veya emniyet kemeri montajı için tertibat, koltuk ve emniyet ekipmanı montajı için sabit tertibat, aracın iç kısmının her tarafında, araçların yolcu bölümlerinde yer alan konfor özellikleri ve iç döşemeleri (**örn. yer kaplamaları, havalandırma, iç aydınlatma, küllükler**), iki yan panel boyunca arka camları bulunan (en arkada yük bölümünün sağ ve sol taraflarında cam bulunsun bulunmasın); şoför ve öndeki yolcuların bölümü ile insan veya eşya taşınması için kullanılan arka bölüm arasında **sabit bir panel veya bariyer** bulunmayan kapalı kasa motorlu taşıtlar 87.03 pozisyonunda yer almakta olup, binek otomobiller kapsamında değerlendirilmektedir.

20- YURTDIŞINDAN SİPARİŞ EDİLEN MAKİNEİN YURDA GETİRİLMEDEN SATIŞI HALİNDE KAZANCIN HANGİ YILIN KAZANCINA DAHİL EDİLECEĞİ VE KDV

Bilindiği üzere, kurum kazancı, ticari kazanç niteliği taşıdığından ve ticari kazanç gibi tespit edildiğinden kazancın elde edilmesi yönünden tahakkuk esası geçerlidir. Tahakkuk ise gelirin miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleşmesini ifade eder. Bunun için de geliri doğuran işlemin tekemmül etmesi gereklidir. Ticari faaliyet çerçevesinde mal veya hizmet bedeli taraflarca belirlenip fatura kesildiğinde de gelir veya gider tahakkuk etmiş sayılır. KDVK'nun 10/b bendi çerçevesinde KDV'de faturanın düzenlendiği dönemde doğacaktır.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, şirket tarafından 2009 yılında yurt dışından sipariş edilen ve aynı dönemde bir kamu kurumuna satışına ilişkin faturası düzenlenen makineden elde edilen bedelin, **faturanın düzenlendiği tarih dikkate alınarak 2009 yılı hesap dönemine ilişkin kurum kazancına ve 2009/12.dönem KDV matrahına dahil edilmesi gerekmektedir.**

21- FİNANSAL KİRALAMA YOLUYLA KİRALANAN BİNEK OTO İÇİN ÖDENEN KDV'NİN İNDİRİMİ

Finansal Kiralama Kanununun 9 uncu maddesinde; finansal kiralama konusu malın mülkiyetinin kiralayan şirkete ait olduğu; ancak taraflarca sözleşmede, sözleşme süresi sonunda kiracının malın mülkiyetini satın alma hakkını haiz olacağının kararlaştırılabileceği hüküm altına alınmıştır.

KDV Kanununun 30/b maddesinde ise; faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralınması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen KDV nin, mükelleflerin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV den indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, finansal kiralama işleminin süre bitiminde malın mülkiyetinin kiracıya geçmesi durumunda, binek otomobillerine ait yüklenilen KDV nin indirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Sözleşme sonunda malın kiraya verende kalması durumunda ise söz konusu işlem bir kiralama hizmeti olarak değerlendirileceğinden, kira tutarları üzerinden ödenen KDV indirim konusu yapılabilecektir.*

Öte yandan, finansal kiralama yöntemi ile kiralanan aracın işte kullanılması şartı ile kullanım aşamasındaki akaryakıt, bakım ve benzeri giderler nedeniyle yüklenilen KDV nin indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

* İstanbul VDB'nca verilen 19.04.2013 tarih ve 39044742-KDV.30-602 sayılı mukteza.

22- ŞİRKET PERSONELİNDEN KİRALANAN BİNEK OTO VE MOTOSİKLETLER ÖDENEN KİRALARIN KDV KARŞISINDAKİ DURUMU

Bilindiği gibi 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1/3-f maddesine göre, Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralınması işlemleri katma değer vergisi (KDV) ne tabi bulunmaktadır. Buna göre, şirketlerin bünyesinde çalıştıracağı vergi mükellefi olmayan işçileri adına tescilli otomobil veya motosikleti şirket işlerinde kullanılmak amacıyla kiralaması işlemi, KDV Kanununun 1/3-f maddesi gereğince KDV ye tabi olup, bu kiralama işlemiyle ilgili KDV, aracı kiralayan kurum tarafından, sorumlu sıfatıyla 2 No lu KDV beyannamesi ile beyan edilip ödenecektir.

Diğer taraftan, kiralanan taşıtların nakden veya hesaben yapılacak kira ödemeleri üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (5/a) bendine istinaden %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul VDB'nca verilen 04.03.2013 tarih ve 11395140-019.01-297 sayılı mukteza.

23- 6111'E GÖRE MATRAH ARTIRIMI YAPANLAR KODDAN ÇIKAMIYOR !!!

6111 sayılı Kanun'un uygulanmasına ilişkin açıklamalar yapan 1 numaralı Genel Tebliğ'de, KDV yönünden matrah artırımı yapanların “kod”dan çıkarılacağı ifade ediliyordu.

Daha sonra, 115 seri numaralı KDV Genel Tebliği ile konuya ilişkin düzenlemeler yapıldı. Özetle şöyle dendi; sahte belge kullanımı nedeniyle “kod” girmişseniz ve bu tespit doğrudan sizinle ilgili ise “kod”dan çıkabilmek için faaliyette bulunulan tüm dönemler için KDV yönünden matrah artırımı yapmış olmanız ve çıkan vergilerin tamamını ödemeniz gerekmektedir. Yani bu tür mükellefler için ilgili dönemlerde matrah artımında bulunmuş olmayı “kod”dan çıkabilmek için yeterli saymadılar.

BODRUM SMMM ODASI

**DÖNEM SONU İŞLEMLERİNİN
VERGİSEL BOYUTU**

**DÖNEM SONU İŞLEMLERİNDE
ÖZELLİKLİ KONULAR**

Emre KARTALOĞLU

Yeminli Mali Müşavir

emre.kartaloglu@turkmenymm.com

A. Murat YILDIZ

Yeminli Mali Müşavir

muratyildiz@yildizymm.com

BODRUM – 27 ARALIK 2013

1- KAZANÇ OLUŞMASINA KARŞIN KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNDE İNDİRİME KONU EDİLMEYEN GEÇMİŞ DÖNEM ZARARLARINIZIN DÜZELTME YOLU İLE İNDİRİME KONU EDİLİP EDİLEMEYECEĞİ

İlgili hesap döneminde kazanç olmasına ve indirim konusu yapılabilecek geçmiş yıl zararı bulunmasına rağmen geçmiş yıl zararlarını dikkate almayan mükelleflerin, bu dönemi izleyen yıllarda söz konusu geçmiş yıl zararlarını mahsuba konu etmeleri mümkün değildir. Ayrıca, kazanç beyan edilen dönemde geçmiş yıl zararlarını mahsup etmeyerek bu hakkından vazgeçen mükelleflerin, kazanç beyan edilen dönem beyannamesini düzeltmeleri ve geçmiş yıl zararlarını indirim konusu yapmaları da söz konusu olmayacaktır.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde örneğin, 2011 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde indirim imkanı olduğu halde kurum kazancından düşülmeyen 2009 ve 2010 yılı zarar tutarlarının, sonraki yıl beyannamelerinde indirim konusu yapılması mümkün olmayıp **söz konusu zarar tutarının 2011 yılı kurumlar vergisi beyannamesinin düzeltilmesi yoluyla da indirim konusu yapılması mümkün değildir.**

2- KAZANCIN % 5'İ İLE SINIRLI BAĞIŞ VE YARDIMLARDA ÜST SINIRIN HESAPLANMASI HK.

Kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecek bağış ve yardımların tutarı, o yıla ait kurum kazancının %5'i ile sınırlıdır.

İndirilebilecek bağış ve yardım tutarının tespitinde esas alınan kurum kazancı, zarar mahsubu dahil giderler ile iştirak kazançları istisnası düşüldükten sonra, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki tutardır.

[Ticari bilanço kârı -- (iştirak kazançları istisnası + geçmiş yıl zararları)]

Bu hüküm ve açıklamalara göre; kurumlar vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılacak olan bağış ve yardımlara ait üst sınırının hesaplanmasında ticari bilanço karının dikkate alınması gerekmektedir.

Dolayısıyla Kurumlar vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılacak bağış ve yardım tutarının hesabında kanunen kabul edilmeyen giderleri dikkate alınmayacaktır.

Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul VDB'nın 03/05/2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK-10-66 sayılı muktezası.

3- SAĞLIK BAKANLIĞINA BAĞIŞLANACAK DEVLET HASTANESİ VEYA MİLLİ EĞİTİM BAKANLIĞI'NA BAĞIŞLANACAK OKUL İNŞAATI İÇİN YAPILACAK HARCAMALARIN HANGİ DÖNEM BEYANNAMESİ ÜZERİNDE İNDİRİM KONUSU YAPILACAĞI

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "10.3.2 Bağış ve yardımlar" başlıklı bölümünde ayrıntılı açıklamalarda bulunulmuştur. Tebliğin "10.3.2.2.4 Bağış ve Yardımların Belgelendirilmesi" başlıklı bölümünün son paragrafında "Kamu kurum ve kuruluşları ile imzalanan protokol gereğince kamu arazisi üzerine **okul** yaptırılması halinde, söz konusu okul inşasına ilişkin olarak yapılan harcamalar, harcamanın yapıldığı yıla ilişkin kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir." açıklamalarına yer verilmiştir.

Tebliğin "10.3.2.2.4" bölümünde yapılan açıklama kamu arazisi üzerine yaptırılan hastane inşasını da kapsamakta olup önemli olan husus inşa edilen tesisin kamu arazisi mi yoksa kendi arazisine mi yapıldığıdır. **Zira, kendi arazisi üzerine inşa edilen tesisler için yapılan harcamalar, tesisin tamamlanıp ilgili kamu kurumuna teslim edildiği yılın kazancından indirilebilmektedir.**

Ancak, bağışın yapıldığı dönemde faaliyetinizin zararla sonuçlanmış olması veya kurum kazancınızın yetersiz olması durumunda indirilemeyen bağış tutarının daha sonraki yıllarda indirim konusu yapılması veya zarar olarak devretmesi mümkün değildir.

Gelir İdaresi Başkanlığı BMVDB'nın 28/06/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-KVK-6-52 sayılı muktezası.

4- TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİNDE YAPILAN AR-GE FAALİYETİNE YÖNELİK ALINAN HİBELERİN VERGİLENDİRİLİP VERGİLENDİRİLMEMEYECEĞİ

TUBİTAK'tan geri ödemesiz olarak alınan destek tutarının alındığı yılın kurum kazancına dahil edilmesi ve 4691 sayılı Kanunun geçici 2 inci maddesine istinaden de istisna edilmesi gerekmektedir.

Diğer yandan, yürütülen Ar-Ge projesi ile ilgili olarak yapılan ve aktifleştirilen harcamaların; söz konusu proje sonucunda gayri maddi bir hak elde edilememesi nedeniyle, projenin sona erdiği dönemde doğrudan gider yazılabilmesi mümkün bulunmaktadır.

Ayrıca, istisna kazançlara ilişkin yapılan giderlerin veya oluşan zararların istisna dışı diğer faaliyetlere ilişkin kazançlardan indirilmesi mümkün değildir.

5- ISO 14001:2004 VE ISO 9001:2008 BELGELERİNİN ALINMASI SIRASINDA YAPILAN GİDERLERİNİN DESTEKLENMESİ İÇİN DESTEKLEME VE FİYAT İSTİKRAR FONUNDAN ALINAN TUTARIN VERGİLENDİRİLMESİ

ISO 14001:2004 ve ISO 9001:2008 belgelerinin alınması sırasında mükellef kurumca yapılan harcamaların kurum kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün olup, Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonundan kuruma ödenen tutarlarında kurum kazancına dahil edilmesi gerekmektedir.

6- TÜRKİYE-AVRUPA BİRLİĞİ KATILIM ÖNCESİ YARDIMI ÇERÇEVESİNDE HİBE EDİLEN TUTARIN KURUMLAR VERGİSİNE TABİ OLUP OLMAYACAĞI

1 Sıra No.lu Türkiye-Avrupa Birliği Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA) Çerçeve Anlaşması Tebliğinin "4.5. Gelir ve Kurumlar Vergisi İstisnası ve Uygulaması" bölümünün alt başlığı olan "4.5.2. İstisnanın Uygulanması" başlıklı bölümünde;

" ...
Buna göre, AT Sözleşmesi kapsamında, Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olan veya Türkiye'de mukim olan gerçek kişiler ile Türkiye'de işyeri veya sabit yerleri olması kaydıyla tüzel kişilere AT Sözleşmesi kapsamındaki yükümlülüklerini yerine getirmek üzere hibe şeklinde sağlanan tutarlar, Kurumlar Vergisi mükellefleri için de ticari kazancın bir unsuru olarak kurum kazancına dahil edilerek Kurumlar Vergisine tabi olacaktır." açıklamaları yer almaktadır.

Buna göre, Türkiye-Avrupa Birliği Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA) Çerçeve Anlaşması kapsamında sağlanan hibe tutarlarının, ticari kazancın bir unsuru olarak kurum kazancına dahil edilmesi gerekmektedir.

Afyon Defterdarlığı'nın 20/09/2010 tarih ve B.07.4.DEF.0.03.10.00-003.KVK.MUK.193-6 sayılı muktezası.

7- KIRSAL KALKINMA YATIRIMLARININ DESTEKLENMESİ PROGRAMI ÇERÇEVESİNDE ALINAN HİBENİN KURUM KAZANCININ TESPİTİNDE DİKKATE ALINIP ALINMAYACAĞI

Kurumun ticari faaliyetiyle ilgili olarak "Kırsal Kalkınma Yatırımlarının Desteklenmesi Programı Çerçevesinde Tarıma Dayalı Yatırımların Desteklenmesi Tebliği" kapsamında yapılan "V. Etap Ekonomik Yatırımlar" için hibe olarak aldığı destek tutarını kurum kazancının tespitinde gelir unsuru olarak dikkate alması gerekmektedir.

8- YÖNETİM KURULU ÜYESİ OLAN ŞİRKET ORTAKLARININ SOSYAL GÜVENLİK PRİMLERİNİN KURUM KAZANCININ TESPİTİNDE GİDER OLARAK İNDİRİLİP İNDİRİLEMEYECEĞİ

5510 sayılı Kanun gereğince ödenen sosyal güvenlik primlerinin yıllık gelirden veya kurum kazancından indirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Ancak, anonim şirketlerin kurucu ortakları adına anılan Kanun çerçevesinde ödenen sosyal güvenlik primleri, anonim şirkete ortaklık nedeniyle elde ettikleri menkul sermaye iratlarının beyanında yıllık gelirden indirilebileceğinden, söz konusu sosyal güvenlik primlerinin kurum kazancının tespitinde ayrıca gider olarak dikkate alınabilmesi mümkün değildir.

Öte yandan, anonim şirketin ortak statüsünde bulunmayan ve ücret geliri elde eden yönetim kurulu üyeleri ve çalışanları adına ödenen sosyal güvenlik primleri ise ödenmiş olmak şartıyla kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecektir.

Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul VDB'nın 01/07/2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 8-220 sayılı muktezası.

9- ŞİRKET ORTAKLARINA ÖDENEN ÜCRETLERİN KURUM KAZANCININ TESPİTİNDE GİDER OLARAK İNDİRİLİP İNDİRİLEMEMEYECEĞİ HK.

Kurumların kendi ortakları ilişkili kişiler arasında sayıldığından, şirket ortaklarına hizmetleri karşılığı olmak kaydıyla **emsaline uygun olarak ödeyeceğiniz ücretin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.**

Ancak, şirketiniz tarafından ortaklarınıza emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak ücret ödenmesi halinde Kurumlar Vergisi Kanununun transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtılması hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı ve emsaline göre fazla ödenen tutarın kurum kazancınızın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılmayacağı tabiidir.

10- YAP İŞLET DEVRET MODELİNDE YAPILAN SÖZLEŞMELERDE DEĞERLEME VE BELGE DÜZENİ

Şirket ile arsa sahibi şahıslar arasında "yap işlet devret sözleşmesi kapsamında inşa edilecek binayı, tamamlanmasından itibaren sözleşme süresi doluncaya kadar kullanılması ve sözleşme bitiminde binanın arsa sahiplerine bedelsiz olarak teslim edilmesine" ilişkin olarak imzalanan sözleşmeler vergisel boyutuyla bir çok tartışmayı ve farklı uygulamayı da beraberinde getirmektedir. Bu kapsamda sözleşme süresince arsa sahiplerine nakdi ve aynı kira ödemesinde bulunulmadığından şirket tarafından gelir vergisi kesintisi yapıp yapılmayacağı, sözleşme süresinin sonunda bina devredilirken arsa sahibinin elde ettiği gayrimenkul sermaye iradı hesabında şirketin inşaat için yapmış olduğu harcama miktarını mı yoksa emsal bedeli mi esas alacağı, şirket tarafından yapılan inşaat harcamalarının özel maliyet bedeli kapsamında mı yoksa bir başka biçimde mi giderleştirileceği ilk akla gelen sorulardır.

Buna göre;

- Şirket ile arsa sahibi şahıslar arasında akdedilen sözleşmeye istinaden bina inşa edilmesi için yapılan harcamaların özel maliyet bedeli olarak dikkate alınması mümkün bulunmayıp, sözleşmeye göre yapılan tesislerin tamamlanıp cins tashihinin yapıldığı veya fiilen kullanılmaya başlandığı tarih itibarıyla, şirketçe sözleşmeye konu arsa üzerine bina yapılarak söz konusu şahıslara teslim edildiğinin kabul edilmesi,**
- Sözleşmeye istinaden arsa sahiplerine bina yapım hizmeti verilmek suretiyle inşa edilen bina için yapılan harcamaların emsale uygun belirlenen bir kâr marjı ile arsa sahibi şahıslara fatura edilerek bina yapım hizmeti karşılığı alacak olarak kayıtlara intikal ettirilmesi ve yapım hizmeti nedeniyle oluşan kazancın da kurum kazancına dahil edilerek vergilendirilmesi**

- Şirket ile arsa sahipleri arasında yapılan sözleşme hükümleri dikkate alındığında, sözleşme süresinin sonuna kadar binanın kullanım hakkı şirkete ait olduğunda şirket tarafından fatura edilen ve alacak olarak kayıtlara intikal ettirilen tutarın, binanın kullanılmaya başlandığı tarihi müteakip kalan kira süresine bölünmek suretiyle hesaplanan kısmının ilgili yıllar itibariyle alacak tutarından düşülerek safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi uyarınca ilgili yıllar itibarıyla kira gideri olarak dikkate alınması,
- Şirketçe ilgili yıllar itibarıyla kira gideri olarak dikkate alınan tutarların arsa sahibi şahıslara hesaben yapılan kira ödemesi olarak kabul edilmek suretiyle bu tutarlar üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesine göre gelir vergisi kesintisi yapılması; arsa sahibinin kurumlar vergisi mükellefi veya gerçek usulde gelir vergisi mükellefi olması halinde ise elde edilen kira gelirleri ilgili dönem kurumlar vergisi veya gelir vergisi beyannamesi ile beyan edileceğinden vergi kesintisi yapılmaması,
- Gelir Vergisi Kanununun 72 nci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca, mülk sahibinin şirkete olan borcundan yıllar itibariyle mahsup edilen tutarlar tahsil hükmünde olduğundan, anılan Kanunun 86 ncı maddesinin birinci fıkrasının (1/c) bendinde yer alan haddin (2013 yılı için 26.000 TL) aşılması halinde, gerçek kişiler tarafından elde edilen ve kesinti yoluyla vergilendirilmiş olan söz konusu kira gelirlerinin beyan edilmesi,
- Diğer yandan, anılan sözleşme kapsamında gerçekleştirilen işlemlerin ilişkili kişilerle yapılması halinde Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinde yer alan hükümlere uyulması, gerekmektedir.

11- EĞİTİM-ÖĞRETİM KAZANÇ İSTİSNASINDAN FAYDALANACAK ŞİRKETİN İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ ORANINDAN YARARLANIP YARARLANAMAYACAĞI VE İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ TEŞVİKİNİN UYGULANMASINA NE ZAMAN BAŞLANILACAĞI

Yatırım teşvik belgesi kapsamında yapılan okul için kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren indirimli kurumlar vergisinden yararlanması mümkün olup okulun faaliyete geçtiği eğitim-öğretim döneminde eğitim-öğretim kazancı istisnasından faydalanması halinde kurumlar vergisi matrahı doğmayacağından, **söz konusu istisnanın uygulanacağı beş vergilendirme dönemini izleyen dönemlerde indirimli kurumlar vergisi teşvikinden faydalanabileceği tabiidir.**

12- ECRİMİSİL ÖDEMESİNİN GİDER YAZILIP YAZILAMAYACAĞI

19.06.2007 tarih ve 26557 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Hazine Taşınmazlarının İdaresi Hakkında Yönetmeliğin" "Tanımlar" başlıklı 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde; "**Ecrimisil:** Hazine taşınmazının, İdarenin izni dışında gerçek veya tüzel kişilerce işgal veya tasarruf edilmesi sebebiyle, İdarenin bir zarara uğrayıp uğramadığına veya işgalcinin kusurlu olup olmadığına bakılmaksızın İdarece talep edilen tazminattır." hükmüne yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, Hazineye ait arsanın tarafınızca kullanılması yoluyla sağlanmış olan menfaatin parasal karşılığı olarak tahakkuk ettirilen ve anılan Yönetmelikte her ne kadar tazminat olarak tanımlanmışsa da kira ödemesi niteliği taşıyan **ecrimisil ödemelerinin kurum kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.**

Öte yandan, ecrimisil bedeline ilişkin Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun hükümlerine göre ödenen gecikme zammının kurum kazancınızın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılamayacağı tabiidir.

13- ÇEVRE VE ŞEHİRCİLİK BAKANLIĞINA BAĞLI OLARAK BELİRLİ TARİFE ÜZERİNDEN VERİLEN YAPI DENETİM HİZMETİNİN, TARİFENİN ALTINDA BİR BEDELLE VERİLMESİ DURUMUNDA YAPILACAK VERGİLENDİRME İŞLEMLERİ

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3/B maddesinde ise, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu hükme bağlanmıştır.

Buna göre, yapı denetim firmalarınca verilen yapı denetim hizmetlerinin ilgili mevzuatta yer alan ücret tarifesinden daha düşük bedelle verilmesi halinde, gelir vergisi ve kurumlar vergisi uygulaması bakımından esas alınacak bedel, bu hizmetin karşılığını teşkil eden gerçek bedel olacaktır. Ancak, hasılat olarak gösterilen ve kurum kazancına dahil edilen söz konusu bedelin emsallere uygun olacağı ve kanaat verici vesikalarla tevsik edilmesi gerekeceği de tabiidir.

14- ŞİRKETLERİN AKTİFİNDE YER ALAN VE EKONOMİK ÖMRÜNÜ TAMAMLAMIŞ OLAN BİLGİSAYAR, YAZICI, FAKS VE FOTOKOPİ GİBİ HURDA NİTELİĞİNDEKİ DEMİRBAŞLARI SABİT KIYMETLERDEN ÇIKARMAK AMACIYLA BU TÜR ELEKTRONİK ATIKLARI TOPLAYAN ÖZEL ŞİRKETLERE MAKBUZ KARŞILIĞINDA BAĞIŞLANMASI DURUMUNDA İZLENECEK YOL

Son kullanım tarihi geçmiş, hasar görmüş, miadı dolmuş, bozulmuş, ekonomik değerini kaybetmiş emtianın **takdir komisyonunca takdir edilecek emsal bedeli** ile maliyet bedeli arasındaki tutarının stok maliyetinden indirilerek dönem kazancının tespitinde gider olarak yazılması mümkündür.

Öte yandan faydalı ömrünü tamamlamış bir iktisadi kıymetin değerinin amortisman yoluyla itfa edilmiş olması ve kanuni defter kayıtlarında iz bedeli ile takip ediliyor olması durumunda ise bu kıymetin **Çevre ve Şehircilik Bakanlığının düzenlemeleri çerçevesinde elektronik atık toplamaya yetkili kurumlara teslimi** aşamasında emsal bedel tespitine gerek bulunmamaktadır.

Ayrıca söz konusu iktisadi kıymetlerin belirtildiği şekilde teslimine ilişkin olarak ilgili mevzuata göre düzenlenmesi gereken belgelerin Vergi Usul Kanununun muhafaza ve ibraz ile ilgili hükümlerine göre saklanması gerekmektedir.

15- İŞ KAZALARI SONUCUNDA ÖDENEN TAZMİNATLARIN GİDER YAZILIP YAZILAMAYACAĞI

Ödenen tazminatın gider yazılabilmesi için işle ilgili olması ve sözleşmeye, ilama veya kanun emrine göre yapılması şarttır. İşle ilgili olmayan veya işle ilgili olsa dahi **kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının şahsi kusuru nedeniyle ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar gider yazılamaz.**

Yukarıdaki hüküm ve açıklamalara göre, meydana gelen iş kazaları sonucunda;

- Kaza geçiren iş görene veya bunun varislerine şirketinizin kusurundan dolayı mahkeme kararına göre ödenen tazminatlar ve faizleri ile
- Gerek bir iş akdi veya toplu iş sözleşmesi hükümlerine istinaden anlaşmak suretiyle, gerek hiçbir akde veya sözleşmeye bağlı olmaksızın doğrudan sulh yoluyla ödenen tazminatlar
- Kurum bünyesinde çalışan işçinin ölümü nedeniyle **herhangi bir mahkeme ilamı da olmaksızın işçinin varislerine ödenmiş olan tazminatların**

Kurumlar Vergisi Kanununun 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (g) bendi uyarınca kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacaktır.

G.İ.B. İzmir VDB'nın 23/02/2012 tarih B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-244 sayılı muktezası.

G.İ.B. Afyon VDB'nın 19/8/2011 tarih ve B.07.4.DEF.0.03.10.00-KVK.MUK.196-33 sayılı muktezası.

16. ŞİRKET ORTAĞINA AİT İŞYERİNİN BEDELSİZ KULLANIMI:^[1]

Şirket ortaklarına ait gayrimenkullerin şirket tarafından bedelsiz olarak kullanılmasında nakden veya hesaben bir ödeme yapılmadığından Gelir Vergisi Kanununun 94/5-a maddesine göre tevkifat yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

Ancak şirkete bedelsiz tahsil edilen iş yeri için Gelir Vergisi Kanununun 73 üncü maddesine göre tespit edilecek emsal kira bedeli, aynı Kanunun 86-1/d maddesi gereğince 2012 yılı için 1.290 TL'yi aşması halinde emsal kira bedeli olarak hesaplanan tutarın tamamının şirket ortağı tarafından gayrimenkul sermaye iradı olarak beyan edilerek vergilendirilmesi gerekmektedir.



^[1] Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 28.01.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-94-40-41 sayılı özelgesi.

17 . İŞTİRAK HİSSELERİ VE TAŞINMAZLARIN SATIŞINDAN DOĞAN KAZANCIN KURUMLAR VERGİSİNDEN MÜSTESNA TUTULMASININ ŞARTLARI

- İki tam yıl süre ile aktifte bulundurulma; İstisna uygulamasına konu olacak taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının en az iki tam yıl (730 gün) süreyle kurumun aktifinde yer alması, diğer bir ifadeyle kurumun bu değerlere iki yıl süreyle bilfiil sahip olması gerekmektedir.
- Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ile uğraşılmaması
- Kazancın fon hesabında tutulması
- Fon hesabına alınan tutarın satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar söz konusu fon hesapta tutulması. (Beş yıl içinde fon hesabından başka bir hesaba (sermayeye ilave hariç) nakledilmesi, işletmeden çekilmesi, dar mükellef kurumlar tarafından yurt dışına transfer edilmesi veya bu süre içinde işletmenin tasfiyesi halinde, bu işlemlere tabi tutulan kazanç kısmı için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, Vergi Usul Kanunu uyarınca vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ile birlikte alınacaktır.)
- Satış bedelinin satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi

TAŞINMAZ VE İŞTİRAK HİSSESİ SATIŞ KAZANÇ İSTİSNASINDA ÖZELLİKLİ KONULAR

- İstisna, satış kazancının %75'ine uygulandığından, kazancın tamamının fon hesabına alınma şartı bulunmayıp, **sadece istisnadan yararlanan kazanç kısmının söz konusu fon hesabına alınması gerekmektedir.**
- İstisna uygulamasında mükelleflerin kazancın belli bir kısmı için istisnadan yararlanabilmeleri mümkün bulunmaktadır. İstisnadan kısmen yararlanılması halinde, yararlanılmayan bu kazanç tutarı için sonraki yıllarda istisnadan yararlanılabilmesi mümkün değildir. **İstisnadan yararlanması öngörülen kazanç kısmının fon hesabına alınan kazanç kısmından büyük olmayacağı tabiidir.**
- **Fon hesabına alınma işleminin, satışın yapıldığı yılı izleyen hesap döneminin başından itibaren kazancın beyan edildiği döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar yapılması gerekir.**

Örneğin, 2013 yılında yapılan bir satış için kazancın fon hesabına alınma zamanı, 01.01.2014 tarihinden beyannamenin fiilen verildiği tarihe kadar olan süre olacaktır. Mükellefin ilgili dönem beyannamesini 20 Nisan 2014 tarihinde verdiği kabul edildiğinde, fon hesabına aktarma işleminin de bu tarihe kadar yapılmış olması gerekir.

- Satış işlemi ile birlikte satış kazancı oluşacağından istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanacaktır. İstisna kapsamındaki değerlerin satışından kaynaklanan alacaklar için **alınan faiz, komisyon ve benzeri gelirler**, istisna kazancın tespitinde dikkate alınmayacaktır. Aynı şekilde, satış bedelinin döviz cinsinden belirlenmesi durumunda ortaya çıkan kur farklarının da istisna kazancın tespitinde dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

- **İnşaatı henüz tamamlanmamış bina satışında arsaya tekabül eden kazanç istisna kapsamındadır.** Ancak inşaatı tamamlanan binalarda,arsası iki yıldan eski iktisap edilmiş bile olsa, inşaatın tamamlandığı ve bina olarak kullanılmaya başlandığı tarihten itibaren iki yıl geçmedikçe kazanç istisnadan yararlanılamaz.
- Taşınmazların para karşılığı olmaksızın devir ve temlik, trampası gibi işlemler istisna kapsamına girmemektedir. **Kat karşılığı arsa devri işleminin**, bir malın başka bir mal ile değiştirilmesini ifade eden trampa niteliğinde olmasından dolayı, bu gibi işlemlerden elde edilen kazançlara söz konusu istisnanın uygulanması mümkün değildir.
- **Cins tashihi** herhangi bir nedenle geciken binalarda iki yıllık süre tashihi yapıldığı tarihte değil ,binanın fiilen kullanım tarihinden itibaren başlamaktadır.
- **OSB'lerce** katılımcılara tahsis edilen ancak tapu kaydı katılımcı üzerinde bulunmayan arsaların satışı istisna kapsamında değildir. Ancak, iki tam yıl kullanıldığı tevsik edilen taşınmazın tapuda kurum adına tescil edildikten sonra satılması halinde, satıştan elde edilen kazançlar bu istisna kapsamında değerlendirilecektir
- Finansal kiralama yöntemiyle edinilen taşınmazlarda 2 yılın hesabı tapuya tescilden itibaren başlar.
- Devir, bölünme ve birleşmelerde 2 yılın hesabı ilk iktisap tarihidir.

➤ Şirketin ana faaliyet konuları arasında **taşınmaz ticareti ve kiralması** faaliyetinin bulunması halinde, (faaliyetin yürütülmesine tahsis edilen taşınmazın satışı hariç) taşınmaz satışından elde edilen kazancın Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi kapsamında kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmamaktadır. **(Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara VDB'nin 04/05/2010 tarih B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-KVK-5-4-333 sayılı muktezası.)**

➤ Şirkete ait fabrika binasının satışından elde edilecek kazancın 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5-1/e maddesi çerçevesinde istisnaya konu edilmesi ve istisna dışında kalan % 25'lik kısmının ise yeni bir fabrika binasının iktisap edilmesi amacıyla yenileme fonuna aktarılması mümkün bulunmaktadır. **(Gelir İdaresi Başkanlığı İzmir VDB'nin 09/12/2011 tarih B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-716 sayılı muktezası.)**

➤ 2013 yılında yaptığı taşınmaz ve iştirak hissesi satışları dolayısıyla yaklaşık **210.000 TL'nin üzerinde istisnadan faydalanan kurumların ayrıca YMM raporu düzenlettirmesi gerekir**. Tam tasdik sözleşmesi bulunanlarda ayrıca rapora ihtiyaç yoktur.

➤ 6111 sayılı Kanunla 25/2/2011 tarihinden itibaren uygulanmak üzere mevcut maddeye eklenen parantez içi hüküm gereği taşınmazların; kaynak kuruluşlarca kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketlerine satışı ile bu varlıkların varlık kiralama şirketlerince taşınmazın devralındığı kuruma satışında, en az iki tam yıl süreyle aktifte bulundurma şartı aranmayacaktır.

➤ SAT-GERİ KİRALA YÖNTEMİ İLE VERGİSİZ FİNANSMAN

18- HASILAT PAYLAŞIM SÖZLEŞMESİNE İSTİNADEN DEVREDİLEN TAŞINMAZLARDA % 75 İSTİSNA UYGULAMASININ MÜMKÜN OLUP OLMADIĞI

Şirket aktifinde iki tam yıldan uzun süredir kayıtlı bulunan ve üzerinde şirketin üretim tesisleri bulunan arsayı "hasılat paylaşımı" modeliyle, bir inşaat şirketine satılması, bu modelde şirket adına inşaat ruhsatı alınacağı ve bağımsız bölümlerin kat irtifakının kurulacağı, kat irtifaklarının nihai alıcıya her bir satışta ayrı ayrı olmak üzere tapu devirlerinin şirket tarafından yapılacağı, tapu devirleri sonrasında inşaat şirketine hasılat paylaşımına göre arsa faturası kesileceği belirtilmiştir.

Bu durumda, her ne kadar firmanızca yapılan arsa tesliminde inşaa edilen bağımsız bölümler yerine bunların satışından elde edilen hasılattan pay alınmış olsa da, **aslında yapılan işin arsa karşılığı inşaat olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.**

Buna göre, arsa satışında uygulayacağınız hasılat paylaşımı modeliyle, taşınmaz ticareti yapmış olacağınızdan, bu satış nedeniyle oluşacak kazanç, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan istisnanın uygulanması mümkün değildir.

19- 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 çekildiğinin kabulü gerekmekte olup azaltılan sermaye tutarı bunların toplam tutarından fazla ise fazlalığın, şirket ortakları tarafından nakit olarak konulan sermayeden kaynaklandığı kabul edilecektir.

Bu açıklamalar çerçevesinde;

1- Ödenmiş sermayenin yeniden değerlendirme artış fonlarının sermayeye ilave edilmesinden kaynaklanan kısmının sermaye azaltımına konu edilmesi halinde, sermaye azaltımına konu edilen tutar üzerinden Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesinin Mülga "Yeniden Değerleme" başlıklı bölümünün birinci fıkrası uyarınca kurumlar vergisi ve kâr payı dağıtımına bağlı vergi kesintisi hesaplanarak ödenmesi ancak sermayeye ilave edilen yeniden değerlendirme artış fonlarının geçmiş yıl veya cari dönem zararlarına mahsubunda nakden veya hesaben bir ödeme bulunmadığından kâr payı dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılmaması gerekmektedir.

2- Daha önce sermayeye eklenmiş olan **enflasyon düzeltme farklarının**, sermaye azaltımına gidilmesi nedeniyle işletmeden çekilmiş sayılması ve işletmeden çekilen bu tutarların öncelikle kurumlar vergisine, vergi sonrası dağıtılan kazancın da kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulması gerekmektedir.

3/a- Ödenmiş sermayenin kurumlar vergisinden istisna edilen ve **sermayeye ilave edilen gayrimenkul satış kazancından kaynaklanan kısmının** sermaye azaltımına konu edilmesi halinde, söz konusu kazancın sermaye hesabında kalması için aranılan yasal süre olan **beş yıllık sürenin dolmasından sonra** yapılması halinde, sermaye azaltımı yoluyla işletmeden çekilen bu tutar için kurumlar vergisi hesaplanmayacak, ancak kar dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak, ancak geçmiş yıl veya cari dönem zararlarına mahsubu nedeniyle de vergi kesintisi yapılmayacaktır.

3/b- Sermaye azaltımının Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi kapsamında istisna edilen kazançtan **(beş yıllık süre içinde)** karşılanması halinde, istisna kazanç işletmeden çekilmiş sayılacağından, istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerin ziyaa uğramış sayılarak Vergi Usul Kanunu uyarınca vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecek ve kar dağıtımı hükümleri çerçevesinde ortakların statüsüne göre vergi kesintisi yapılacaktır.

4- Ödenmiş sermayenin **yasal veya olağanüstü yedek akçenin sermayeye ilave edilmesinden kaynaklanan kısmının kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulması, yedeklerin geçmiş yıl veya cari dönem zararlarına mahsubu suretiyle sermaye azaltımına konu edilmesi halinde ise kâr payı dağıtımı olarak değerlendirilmeyeceğinden vergi kesintisi yapılmaması gerekmektedir.**

5- Daha önceki yıllarda şirket sermayesine eklenen **geçmiş yıl karlarının sermaye azaltımı dolayısıyla ortaklara dağıtılması durumunda kar dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılacaktır.**

6- Sermaye azaltımının, **ortaklar tarafından nakden veya aynen yapılan ödemelerden karşılanması halinde, ortakların esas olarak işletmeye koydukları sermayeyi Türk Ticaret Kanunu hükümleri çerçevesinde geri almış olmaları nedeniyle mükellefiyet statüsüne bakılmaksızın vergilendirme işlemi yapılmayacaktır. Şirket ortakları tarafından nakden veya aynen konulan sermaye ticari kazancın bir unsuru olmadığından, sermaye azaltımına konu edilen tutar üzerinden vergi kesintisi de yapılmayacaktır.**

- **Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul VDB'nin 05/12/2012 tarih 62030549-125 [9-2012/ 58]-3132 sayılı muktezası.**
- **Gelir İdaresi Başkanlığı İzmir VDB'nin 17/08/2012 tarih B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300- 791 sayılı muktezası.**
- **Gelir İdaresi Başkanlığı İzmir VDB'nin 08/08/2012 tarih B.07.1.GİB.4.35.16.01-125-741 sayılı muktezası.**

20- ŞİRKET BİLANÇOSUNA KAYITLI DURAN VARLIKLARIN PİYASA DEĞERİ İLE DEĞERLEMESİ SONUCUNDA OLUŞAN ARTIŞIN ÖZEL FON HESABINA ALINIP ALINAMAYACAĞI

Uygulamada şirketler bilançolarının gerçeği yansıtması, kredibilitelerini yükseltmek ve ihalelere girebilmek için gerekli rasyo değerlerini tutturabilmek gibi amaçlarla zaman zaman envanterlerine kayıtlı arsa, arazi ve bina gibi duran varlıklarının piyasa değerlerini bilirkişi marifetiyle yargı organlarına ya da yetkili değerlendirme şirketlerine değerletmek suretiyle değerlendirme sonucunda tespit edilen değer ile muhasebe kayıtlarında yer alan değer arasında doğan olumlu farkı özel fon hesabına kaydetmek yolunu seçmektedirler.

Konuya ilişkin olarak Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul VDB'nca verilen 25/8/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-1358 sayılı muktezada özetle bu işlemin mümkün olamayacağı aşağıdaki şekilde gerekçelendirilmiştir.

“5024 sayılı Kanunla getirilen ve Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298'inci maddesinde yer alan enflasyon düzeltmesi işlemi ile yeniden değerlendirme müessesesi kaldırılmış olup, kanun maddesinde yer alan şartları haiz mükellefler enflasyon düzeltmesi haricinde başka bir değerlendirme işlemi yapamayacaklardır. Bu nedenle, 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.”

21- SERMAYE TAMAMLAMA VEYA ZARAR TELAFİ FONLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

İlgili Madde TTK 376: Sermayenin kaybı, borca batık olma durumu; Son yıllık bilançoya 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 erer.

Gerekçe: Son yıllık bilânçodan, zararlar sebebiyle sermaye ile kanunî yedek akçeler toplamının üçte ikisinin karşılıksız kaldığı anlaşıldığı takdirde, yönetim kurulunun çağrısı üzerine genel kurul iki karardan birini alabilir, (1) sermayenin üçte biri ile yetinme, yani sermayenin azaltılıp zararın bünye dışına atılması; (2) tamamlama. Bu iki karardan birini almamışsa anonim şirket sona erer. Tasarının genel kurulu bu seçenekler arasında tercih yapmaya zorlamasının sebebi, şirketin durumunu bir an önce açıklığa kavuşturmak düşüncesidir. Tamamlama ile, azaltılan sermaye kadar veya ondan fazla sermaye artırımı yapılması veya bilânço açıklarının pay sahiplerinin tümünce veya bazı pay sahipleri tarafından kapatılması ya da bazı alacaklıların alacaklarını silmesi kastedilmektedir. Bu ek yüküm ne sermaye konulması ne de borç verilmesi olmayıp karşılıksızdır.

SERMAYE TAMAMLAMA VEYA ZARAR TELAFİ FONLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Yeni TTK'nın 376'ncı maddesinde yapılan düzenleme ile **sermayenin tamamlanması** ile kastedilen husus, maddenin gerekçesinde de belirtildiği üzere, sermayenin;

- Azaltılan sermaye kadar veya ondan fazla sermaye artırımı yapılması,
- Bilanço açıklarının pay sahiplerinin tümünce veya bazı pay sahipleri tarafından kapatılması,
- Bazı alacaklıların alacaklarını silmesi kastedilmektedir.

Ancak Maliye Bakanlığı iştirak edilen şirkete yapılan sermaye tamamlama fonu ödemelerinin ödendiği iştirakçe gelir yazılarak vergilendirilmesi görüşündedir.

Bu çerçevede, **sermaye tamamlama fonu** adı altında ödenen tutarlar, kurucu ortağı olduğunuz iştirakiniz tarafından Türk Ticaret Kanunu hükümleri kapsamında sermayeye ilave edilmediğinden, söz konusu tutarların iştiraklerin maliyet bedeline eklenmesi de mümkün değildir. Sermaye tamamlama fonunun ödendiği iştirakin ise söz konusu tutarların sermayeye ilave edilmemesi ve vergi mevzuatında bir istisna hükmü bulunmaması nedeniyle, bu tutarları kurum kazancına dâhil etmesi gerekmektedir.

Ayrıca, şirketiniz tarafından sermaye tamamlama fonu adı altında iştirakinize ödenen tutarlar, Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı ve Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinde sayılan giderler kapsamına da girmediğinden, gider yazılması veya zarar olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

(Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilen 01/06/2012 tarih ve B.07.1.GİB.0.06.49-010.01-11 sayılı ile mukteza.)

22- 6111 SAYILI KANUN KAPSAMINDA KAYDA ALINAN EMTİA İÇİN AYRILAN KARŞILIĞIN ORTAKLARA DAĞITILMASI VE ORTAKLAR TARAFINDAN BEYAN EDİLİP EDİLMEMEYECEĞİ

6111 sayılı Kanunun "İşletmede mevcut olduğu halde kayıtlarda yer almayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşlar" başlıklı 10 uncu maddesinde;

"

(2) *Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler, birinci fıkra hükümleri uyarınca aktiflerine kaydettikleri emtia için ayrı, makine, teçhizat ve demirbaşlar için ayrı olmak üzere özel karşılık hesabı açarlar. Emtia için ayrılan karşılık, ortaklara dağıtılması veya işletmenin tasfiye edilmesi halinde sermayenin unsuru sayılır ve vergilendirilmez. Makine, teçhizat ve demirbaşlar envantere kaydedilir ve ayrılan karşılık birikmiş amortisman addolunur. İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ise söz konusu emtiayı defterlerinin gider kısmına satın alınan mal olarak kaydederler. ..."*

hükmüne yer verilmiştir.

Bu çerçevede, şirketinizin 6111 sayılı Kanunun 10 uncu maddesine istinaden stok artışı beyanında bulunduğu emtia için karşılık hesabına kaydettiği tutarlar sermayenin unsuru sayıldığından, bu tutarların ortaklara dağıtılması halinde gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır. Diğer yandan anılan tutarlar şirket ortakları tarafından da ayrıca gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmeyecektir.

23- ORTAKLAR CARİ VE KASA HESABI İÇİN 6111 SAYILI KANUNDAN YARARLANILMASI SONUCU MEYDANA GELEN ZARARLARIN, YEDEK AKÇELERDEN VE GEÇMİŞ YIL KÂRINDAN MAHSUP EDİLMESİNİN VERGİSEL SONUÇLARI

Hatırlanacağı üzere; 6111 sayılı Kanunun 11 inci maddesinin ikinci fıkrası kapsamında kayıtlarda yer aldığı halde işletmede bulunmayan kasa mevcudu ve ortaklardan alacaklar bakiyeleri mükelleflerce beyan edilmek %3 oranında vergi yüküne katlanmak koşuluyla "Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar" hesabına kaydedilerek yok edilmiş ve yok edilen tutarlar beyannamede kanunen kabul edilmeyen gider olarak kurum kazancına eklenmiştir. Diğer taraftan bu Kanun kapsamında kayıtların düzeltilmesi nedeniyle ortaya çıkan zararın, izleyen yıllarda kurum kazancından indirim konusu yapılması da söz konusu değildir.

Bu kapsamda Maliye Bakanlığı'nca verilen muktezalarda 6111 sayılı Kanunun 11/2 inci maddesi kapsamında kayıtların düzeltilmesi nedeniyle "Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar" hesabına kaydedilen tutarlar gerçek anlamda ticari bir zarar niteliği taşımadığından; söz konusu zararın, geçmiş yıl kârlarından veya yedek akçelerden mahsup edilmesi halinde, bu mahsup işlemi kâr dağıtımı olarak değerlendirilecek ve mahsubu yapılan tutar üzerinden de kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılacaktır.*

* Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı İzmir VDB'nca verilen 12/03/2013 tarih ve 84098128-125[15-2012/9]-145sayılı mukteza ile Antalya VDB'nca verilen 14/05/2013 tarih 49327596-125[KVK.2012.ÖZ.32]-114 sayılı mukteza.

24- VERGİ İNCELEME RAPORUNA İSTİNADEN TARH EDİLEN VE 6111 SAYILI KANUN KAPSAMINDA ÖDENEN KURUM STOPAJININ KURUM KAZANCINDAN İNDİRİMİ

6111 sayılı Kanunun yayın tarihinden önce başlamış vergi incelemesine dayalı olarak düzenlenen vergi inceleme raporlarına istinaden tarh edilen ve 6111 sayılı Kanunun 4 üncü maddesi kapsamında yapılandırılarak 2013 yılında tamamen ödendiği belirtilen kurumlar vergisi kesintilerinin, 2013 yılı kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkündür.

Öte yandan, 6111 sayılı Kanun kapsamında yapılandırılan vergi asılları dışında kalan cezaların, gecikme faizlerinin ve/veya TEFE/ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanan tutarların ise kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamayacağı tabiidir. *

***Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Büyük Mükellefler VDB'nca verilen 16/01/2013 tarih ve 64597866-125[6-2013]-2 sayılı mukteza**

25- MATRAH ARTIRIMINDAN YARARLANAN MÜKELLEFLERDE ÖNCEKİ YIL ZARARLARININ MAHSUBU

6111 sayılı Kanunun 6 ncı maddesinin (9) numaralı fıkrasında, “Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin matrah artırımında bulundukları yıllara ait zararların %50’si, 2010 ve izleyen yıl karlarından mahsup edilmez.” hükmü yer almaktadır.

Bu hükme göre, mükellefler, matrah artırımında bulundukları yıllara ait olup indirim konusu yapılamamış geçmiş yıl zararlarının yarısını, 2010 ve müteakip yıl karlarından mahsup edemeyeceklerdir. Söz konusu zararların diğer yarısı ise, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanununun ilgili maddelerinde yer alan esaslar çerçevesinde mahsup edilmeye devam edilecektir.

Örneğin, bir kurumlar vergisi mükellefinin 2009 yılı zararı 10.000 TL ise ve bu mükellef 2009 yılı için kurumlar vergisi yönünden matrah artırımında bulunursa, 2010, 2011 ve 2012 yıllarında zarar beyanı nedeniyle zarar mahsubundan yararlanmadığı varsayımıyla Nisan 2014’ te vereceği kurumlar vergisi beyannamesinde 2013 yılına ilişkin olarak beyan edeceği kurum kazancından 2009 yılı zararı olarak düşebileceği azami tutar $10.000,00 / 2 = 5.000$ lira olacaktır.

26- BELLİ PARA İÇERMEYEN SÖZLEŞMENİN KONUSU İFA EDİLİP FATURAYA BAĞLANDIĞINDA DAMGA VERGİSİ

(...) Kıymetli Mal Taşıma Sözleşmesine ait bedelin sözleşme düzenlendiği anda tespit edilememesi nedeniyle damga vergisinin aranılmaması gerekir. Ancak; bu sözleşmeye ilişkin bedelin sözleşme düzenlendikten sonra belirlenmesi veya sözleşmeye şerh konulması veya sözleşmeyi değiştiren bir kağıt düzenlenmesi (fatura, tahsilat makbuzu, ödemeye ilişkin belge vb.) halinde değişikliğin yapıldığı tarih itibarıyla damga vergisini doğuran olay meydana geldiğinden bu tarih itibarıyla söz konusu kağıtların nüsha adedi de göz önünde bulundurularak (...) damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

27. GERÇEK KİŞİLERE YAPILAN KİRA ÖDEMELERİNDE BELİRLenen HADDİN AŞILMASI HALİNDE FORM BA İLE BİLDİRİLME ZORUNLULUĞU

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığının 11.11.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.01.0-VUK 257-47 sayılı özelgesinde gerçek kişilere yapılan kira ödemelerinde belirlenen haddin aşılması halinde Form Ba ile bildirilme zorunluluğu hakkında aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

“..... 268 Sıra No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde; işyeri ve konut kiralama işlemlerinde yapılacak tahsilat ve ödemelerin banka veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik edilmesi zorunluluğuna ilişkin açıklamalar yapılmış olup;

Söz konusu tebliğ ile konutlarda, her bir konut için aylık 500 TL ve üzerinde kira geliri elde edenlerin, işyerlerinde ise tutarı ne olursa olsun işyerini kiraya verenler ile kiracıların kiraya ilişkin tahsilat ve ödemelerinin 1/11/2008 tarihinden itibaren banka veya Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü tarafından düzenlenen belgelerle tevsik edilmesi zorunluluğu getirilmiştir.

Yine aynı tebliğde, banka veya Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü aracı kılınmak suretiyle, para yatırma veya havale, çek veya kredi kartı gibi araçlar kullanılmak suretiyle yapılan tahsilat ve ödemeler karşılığında dekont veya hesap bildirim cetvelleri düzenlendiğinden bu belgelerin tevsik edici belge olarak kabul edileceği ile bankaların internet şubeleri üzerinden yapılan ödeme ve tahsilatların da aynı kapsamda değerlendirileceğine ilişkin açıklamalar yer almaktadır.

Buna göre, gerçek kişilere yapılan aylık işyeri kira ödemelerinin brütleştirilmiş tutarının, 396 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde belirtilen 5.000 TL'lık tutarı aşması halinde, 268 Sıra No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen tevsik edici belgelere dayandırılarak, "Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba)" ile bildirilmesi gerekmektedir”

28- İŞYERİ KİRA ÖDEMELERİNDE BANKA DEKONTUNUN TEK BAŞINA TEVSİK EDİCİ BELGE OLARAK KULLANILMAYACAĞI

Maliye Bakanlığı son dönemlerde vermiş olduğu muktezalarda mükelleflerin faaliyetleri ile ilgili olarak bankaya ödedikleri kira bedellerini gider kaydedebilmeleri için banka dekontunun tek başına yeterli olamayacağı mutlaka ayrıca gider pusulası düzenlenmesi gerektiği görüşüne yer vermektedir.^[1]

^[1] Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Kocaeli VDB'nın 16/05/2013 tarih ve 70280967-105[234-2012/14]-89 sayılı muktezası.

29- ALICININ, SATICI ADINA TAPU MASRAFI VE ALIM SATIM VERGİSİNİ ÖDEDİĞİ DURUMLARDA, ALICI ŞİRKETİN, YAPILAN BU MASRAFLARI MATRAHIN TESPİTİNDE GİDER OLARAK DİKKATE ALIP ALAMAYACAĞI

Ticari kazancın tespitinde dikkate alınacak giderlerin indirim konusu yapılabilmesi için giderlerin tevsike esas belgelerle belgelendirilmesi ve bu belgelerin mükellef adına düzenlenmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun "*Mükellef ve Vergi Sorumlusu*" başlıklı 8 inci maddesinin üçüncü fıkrasında, vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukavelelerin vergi dairesini bağlamayacağı hükmü yer almaktadır.

Bu hükümlere göre, kurum adına satın alınan taşınmaz için kurum tarafından satıcı adına ödenen ve ödeme belgeleri satıcı adına düzenlenen harç tutarlarının safi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

Gelir İdaresi Başkanlığı Antalya VDB'nın 26/8/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.07.16.01-KVK.ÖZ.2011.42-265 sayılı muktezası.

30- SATIŞ FATURASI BU YIL DÜZENLENEN ANCAK MALİYETİ İZLEYEN YILDA OLUŞACAK SATIŞLARDA KAZANCIN BEYAN EDİLECEĞİ DÖNEM

Uygulamada özellikle kamu idareleri o döneme ilişkin ödeneklerinin yanmaması amacıyla yıl sonlarına ihtiyaçlarına ilişkin yüklü alışlar yapabilmekte bu durumda fatura bu dönemde alınmakla birlikte malın teslimi izleyen yıla sarkabilmektedir. Bu durumda satışı yapan firmalar stoklarında yer almayan ve henüz muhasebe kayıtlarında maliyetleri oluşmamış mallar için satış faturası düzenlediklerinde bu satıştan doğan kazancın satışın yapıldığı bu yılda mı yoksa maliyetlerin oluşacağı ve satışa ilişkin malların alışının yapılacağı izleyen yılda mı doğacağı bir başka deyişle hangi yılın kazancı olarak beyan edilmesi gerektiği hususunda tereddütler yaşayabilmektedirler.

Ticari kazancın tespitinde iki temel ilke geçerlidir. Bunlar "dönemsellik" ve "tahakkuk esası" ilkeleridir. Tahakkuk esası ilkesinde, gelir veya giderin miktar ve mahiyet itibariyle kesinleşmiş olması, yani geliri veya gideri doğuran işlemin tekemmül etmesinin yanı sıra, miktarının ve işlemde kaynaklanan alacağın veya borcun ödeme şartlarının da belirlenmiş olması gereklidir. Dönemsellik ilkesi ise, bu gelir veya giderin ilgili olduğu döneme intikalinin sağlanmasıdır. Bu esas dikkate alındığında bir gelir veya gider unsurunun, özel bir düzenleme bulunmadığı sürece, mahiyet ve tutar itibariyle kesinleştiği dönem kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, örneğin 31/12/2013 tarihinde fatura düzenlenmek suretiyle satışı yapılan mallara ilişkin gelir; bu tarih itibariyle miktar ve mahiyet itibariyle kesinleştiğinden 2013 hesap döneminin kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir. Ayrıca, satışı yapılan ancak, 2014 yılı Ocak ayında satın alınarak veya ithal edilerek teslim edilecek olan söz konusu malların maliyet bedellerinin de dönemsellik ilkesi gereği ilgili olduğu hesap döneminde dikkate alınması gerektiğinden, 2013 hesap döneminin kazancının tespitinde dikkate alınması mümkündür.

SATIŞ FATURASI BU YIL DÜZENLENEN ANCAK MALİYETİ İZLEYEN YILDA OLUŞACAK SATIŞLARDA KAZANCIN BEYAN EDİLECEĞİ DÖNEM

Konuyu öncelikle **Katma Değer Vergisi Kanunu yönünden** ele aldığımızda ise; Katma Değer Vergisi Kanunu'nun; 10'uncu maddesinin (a) bendinde, vergiyi doğuran olayın mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde malın teslimi veya hizmetin yapılmasıyla meydana geleceği, (b) bendinde ise; **malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgelerin verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesiyle de vergiyi doğuran olayın gerçekleşeceği hüküm altına alınmıştır.**

Buna göre, mallar 2014 yılı Ocak ayında satın alınarak veya ithal edilerek teslim edilecek olsa dahi, önceden 31/12/2013 tarihinde fatura düzenlenmesi halinde KDV Kanunu'nun 10/b maddesi uyarınca vergiyi doğuran olay gerçekleşeceğinden, faturada gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura bedeli üzerinden vergi hesaplanması ve hesaplanan bu verginin faturanın düzenlendiği vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

31- TAHSİL EDİLEMEYEN ADAT FATURASI İÇİN ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAK KARŞILIĞI AYRILABİLİR Mİ ?

Şirketinizin ortaklardan olan alacaklarına aylık dönemler itibariyle hesaplanan adat faizleri için Kanunda yer alan şartların yerine getirilmesi durumunda şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün bulunmaktadır. (20/06/2013 tarih ve 70280967-105[323-2012/12]-111sayılı – Kocaeli)

32- FİNANSAL KİRALAMADA AMORTİSMAN SÜRESİ

Şirketinizce ofis olarak kullanılmak üzere finansal kiralama yolu ile dört yıllığına kiralanacak ve sözleşme süresi sonunda devralınacak gayrimenkul için yapılan ödemelerin, kira süresi boyunca "*Haklar*" hesabında, devirden sonra ise "*Binalar*" hesabında takip edilmek suretiyle 50 yıl içerisinde itfa edilmesi gerekmektedir.
(04/07/2013 tarih ve 11395140-019.01-977 sayılı – İstanbul)

33- TAHSİL ZAMANAŞIMI

- Zamanaşımı süresinin dolmasından önce yapılan cüz'i tutardaki ödemeler tahsil zamanaşımı süresini kesmez.

(Danıştay 3. Dairesi kararı, 25.09.2012 E:2010/4340 K:2012/3047)

34- TAKDİR KOMİSYONUNA SEVK YOLUYLA VERGİ İNCELEMESİ

- Takdir komisyonuna sevk edilip , incelemeye devam edilemez,
Takdir Komisyonunun asli görevi matrah belirlemektir. Devreden KDV için tasarrufta bulunma yetkisi yoktur.

(İstanbul 2. Vergi Mahkemesi kararı, 26.06.2013 E:2012/3305 K:2013/1542)

35- KDV'DE UZLAŞMA YAPILMASI DEVREDEN KDV'NİN ORTADAN KALKMASI ANLAMINA GELİR.

- Uzlaşma sonucunda mükellefler uzlaşılan miktarı ödemeyi kabul ettiği gibi uzlaşılan miktar üzerinden beyan tablosunun düzenlenmesini de kabul etmiş sayılırlar. Bu nedenle uzlaşılan dönemde hem ödenecek verginin hem de sonraki döneme devreden indirilecek katma değer vergisinin çıkması mümkün değildir.

(Danıştay 9. Daire, 30.12.2011 tarihli, E.2008/2222, K.2011/9120 sayılı karar).

36- CİRO PRİMİ FATURASI NEDENİYLE YÜKLENİLEN KDV’NİN İADE HESABINA DAHİL EDİLİP EDİLEMeyeceĞİ KONUSU

- **Olumlu Vergi Mahkemesi Kararı:** Ciro Priminin, asıl satış işlemi ile doğrudan bağlantılı olduğu, yasada döneminden sonra gelen fatura konusunda bir kısıtlama yapılmadığı, faturada yüklenilen KDV’nin indirim konusu yapılabildiği gibi iade hesabına da dahil edilebileceği... (İstanbul 6. ve 9. Vergi Mahkemeleri)
- **Olumsuz Vergi Mahkemesi Kararı:** Ciro priminin asıl satış işlemi ile doğrudan bağlantısının olmadığı ve ciro primi faturalarının döneminden sonra gelmesi nedeniyle iade hesabına konu edilemeyeceği... (İstanbul 3, 6 ve 7. Vergi Mahkemeleri)
- Not: İstanbul 6 VM’nin kararı olumsuz iken, son verdiği karar olumludur.
- Danıştay’ın kararı bekleniyor.

BODRUM SMMM ODASI

DÖNEM SONU İŞLEMLERİNİN VERGİSEL BOYUTU

SERBEST MESLEK KAZANÇLARINDA

ÖZELLİKLİ KONULAR

Emre KARTALOĞLU

Yeminli Mali Müşavir

emre.kartaloglu@turkmenymm.com

A. Murat YILDIZ

Yeminli Mali Müşavir

muratyildiz@yildizymm.com

BODRUM – 27 ARALIK 2013

1- SERBEST MESLEK ERBABININ FAALİYETİNDE KULLANMAK ÜZERE SATIN ALDIĞI İKİNCİ ARACI İÇİN AMORTİSMAN AYIRIP AYIRAMAYACAĞI

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 muktezada * özetle;

"Serbest meslek faaliyetinin ehemmiyet ve genişliği ile mütenasip olan ve işte kullanılan envantere kayıtlı araçların giderleri ile amortismanlarının indirim konusu yapılabileceği hususu dikkate alındığında, tek başınıza icra ettiğiniz serbest meslek faaliyetine ilişkin envantere kayıtlı olsa dahi ikinci bir araca ait gider ve amortismanların indirim konusu yapılması mümkün olmadığı" görüşüne yer verilmiştir.

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

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

2. MESLEKİ SORUMLULUK SİGORTASININ, YILLIK BEYANNAME ÜZERİNDEN İNDİRİM KONUSU YAPILIP YAPILMAYACAĞI:^[1]

Serbest meslek erbaplarının mesleki sorumluluk sigorta poliçesinde belirtilen ve taraflarca konusu tarif edilerek sınırları çizilen mesleki faaliyeti ifa ederken meydana gelen zarar, ziyan ve tazminatlar belli şartlar dahilinde sigorta kapsamına alınabilmektedir. Ancak, söz konusu düzenlemelere göre Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin **mesleki sorumluluk sigortası** yaptırmaları zorunluluğu bulunmadığından, isteğe bağlı olarak yaptırılan söz konusu sigorta giderlerinin serbest meslek kazancının tespitinde **hasılatтан indirilmesi mümkün bulunmamaktadır**.

Aynı muktezanın devamında ise; "mesleki faaliyeti ifa ederken meydana gelecek zararlara karşı ödenen mesleki sorumluluk sigortasının, Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinin 1 numaralı bendinde yer alan şahıs sigortası kapsamında olmaması nedeniyle, yıllık **beyanname üzerinden de indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır**." görüşüne yer verilmiş bulunmaktadır.

^[1] İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14.11.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176200-611 sayılı özelgesi.

3. SOSYAL GÜVENLİK DESTEK PRİMİNİN SERBEST MESLEK KAZANCINDAN İNDİRİMİ:^[1]

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 hasılatтан 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 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 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.**

^[1] Gaziantep Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14.05.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.27.15.01-10-515-23-6 sayılı özelgesi.

4- SERBEST MESLEK ERBAPLARININ YENİLEME FONU UYGULAMASINDAN YARARLANIP YARARLANAMAYACAĞI

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.

* Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara VDB'nca verilen 01/03/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.18.02-32328-8407-14 sayılı ile mukteza.

5. SERBEST MESLEK FAALİYETİ NEDENİYLE MÜŞTERİLER İLE YAPILAN SÖZLEŞMELERE VE VERİLEN BEYANNAMELERE AİT DAMGA VERGİSİNİN SERBEST MESLEK KAZANCINDAN İNDİRİLMESİ:^[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**.

^[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 özelgesi.

6- SERBEST MESLEK ERBAPLARININ GİYİM HARCAMALARININ GİDER YAZILIP YAZILAMAYACAĞI

GVK'nun 68 inci maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinde yer alan genel giderlerin, serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilebilmesi için kazancın elde edilmesi ve idamesi ile açık ve doğrudan bir bağının bulunması, yapılan işin mahiyetine uygun olması ve iş hacmi ile mütenasip olması gerekmektedir. 2 numaralı bendinde yer alan giyim giderleri ise işyerinde çalıştırılan hizmetli ve işçilere verilen giyim eşyalarıyla sınırlı olup, bu giyim eşyalarının işçilerce kullanımının işin gereği olması, bunların giyime hazır şekilde ve ayın olarak verilmesi, ticari teamüllere göre bu eşyanın işverence temininin alışlagelmiş olması ve hizmetli ve işçilerin işten ayrılımları durumunda bunların geri teslim edilmesi gerekmektedir.

Maliye Bakanlığı bu hüküm ve açıklamaların birlikte değerlendirilmesi sonucunda örneğin serbest muhasebeci ve mali müşavirlik hizmetinin ifasında kullanılan dış giyim eşyaları münhasıran faaliyetin yürütülmesine mahsus olmaması, söz konusu dış giyim eşyalarının iş dışında özel hayatında da kullanılmaya elverişli olması nedenleriyle, belirtilen dış giyim harcamaları ile kazancınızın elde edilmesi veya idamesi arasında doğrudan bir bağ olduğundan söz edilememesinden hareketle anılan harcamaların serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün olmadığı yönünde görüş bildirmektedir*

Aynı gerekçelerle mesleğin icrası için kullanılması zorunlu olmayan dış giyim harcamaları Gelir Vergisi Kanununa göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen gider olduğundan, KDV Kanununun 30/d maddesi uyarınca bu harcamalar nedeniyle yüklenilen KDV nin indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

[1] Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul VDB'nın 23/10/2013 tarih ve 39044742-KDV/29-1692 sayılı muktezası.

7- SERBEST MESLEK ERBABININ KREDİ KULLANARAK ALDIĞI VE HOME-OFİS OLARAK KULLANDIĞI GAYRİMENKUL İÇİN ÖDEDİĞİ FAİZLERİN GİDER KAYDI

Serbest meslek erbaplarının kredi kullanarak satın aldığı konutta 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 VUK Genel Tebliğlerinde, amortismanı tabi iktisadi kıymetlerin iktisabında kullanılan krediler nedeniyle ödenen faizlerin iktisadi kıymetin aktifleştirme işleminin gerçekleştiği dönemin sonuna kadar oluşan kısmının maliyetle ilişkilendirilmesi, aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin olanların ise maliyet bedeline eklenilmesi veya doğrudan gider yazılması hususunda mükelleflerin serbest oldukları belirtilmiştir. Bu itibarla, **serbest meslek faaliyetinde kullanılan gayrimenkulün iktisabı için kullanılan banka kredisi dolayısıyla ödenen faizlerin, gayrimenkulün aktive alındığı hesap dönemi sonuna kadar olan kısmının maliyete intikal ettirilmesi zorunlu olup, sonraki dönemlerde ödenen kredi faizlerinin ise maliyete intikal ettirilmesi veya doğrudan gider olarak indirilmesi mümkün bulunmaktadır.**

Öte yandan Gelir Vergisi Kanunu'nun 68 inci maddesinin 1 inci fıkrasında; "Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderler (**ikametgâhlarının bir kısmını iş yeri olarak kullananlar, ikametgâh için ödedikleri kiranın tamamı ile ısıtma ve aydınlatma gibi diğer giderlerin yarısını indirebilirler. İş yeri kendi mülkü olanlar kira yerine amortismanı, ikametgâhı kendi mülkü olup bunun bir kısmını iş yeri olarak kullananlar amortismanın yarısını gider yazabilirler.**)" hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre, banka kredisi kullanarak iktisap edilen konutun aynı zamanda ofis olarak da kullanıldığı durumda (home office), söz konusu konut için hesaplanacak amortismanların ve ödenecek faizlerin yarısının serbest meslek kazancından indirilmesi mümkün olup, kredi ile satın alınan konutun işyeri olarak kullanılmaması halinde ise söz konusu konuta ilişkin olarak hesaplanacak amortismanların ve **ödenen faizlerin gider olarak indirilemeyeceği tabiidir.** [\[1\]](#)

[\[1\]](#) Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara VDB'nın 02/01/2013 tarih ve 38418978-120[68-12/4]-3 sayılı muktezası.

8- SERBEST MESLEK ERBABININ KİRALADIĞI İŞYERİNİN BİR BÖLÜMÜNÜ ŞİRKETE KİRAYA VERMESİ DURUMUNDA VERGİLENDİRME

Serbest meslek erbaplarının kiralamış oldukları işyerinin bir bölümünü gerçek usulde vergiye tabi gelir vergisi mükelleflerine veya kurumlar vergisi mükellefine kiraya vermesi sonucu elde ettikleri gelirin serbest meslek kazancı olarak değil, gayrimenkul sermaye iradı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu çerçevede tahsil edilen kiralar için serbest meslek makbuzu düzenlenmesine de gerek bulunmamaktadır.

Dolayısıyla, serbest meslek erbaplarının kiracısı konumundaki gerçek usulde vergiye tabi gelir vergisi mükellefleri veya kurumlar vergisi mükelleflerince yapılan kira ödemeleri üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94/5-a maddesine istinaden % 20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekir.

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 kiracısı olduğu işyerinin bir bölümünü bir başkasına kiralaması neticesinde elde edilen kazanç serbest meslek kazancı kapsamında değerlendirilemeyeceğinden, bahse konu kiralama işlemi katma değer vergisine de tabi olmayacaktır.*

*Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı İzmir VDB'nın 14/05/2013 tarih ve 84098128-120[70-2012-41-294 sayılı muktezası.

9- SERBEST MESLEK ERBAPLARININ YARARLANAMAYACAĞI BAZI VERGİSEL UYGULAMALAR

A- AZALAN BAKİYELER YÖNTEMİNE GÖRE AMORTİSMAN AYIRMA:

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.

B- ALACAK SENETLERİ 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 meslek 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

C- ŞÜPHELİ ALACAK KARŞILIĞI AYIRMA VE DEĞERSİZ ALACAK YAZMA :

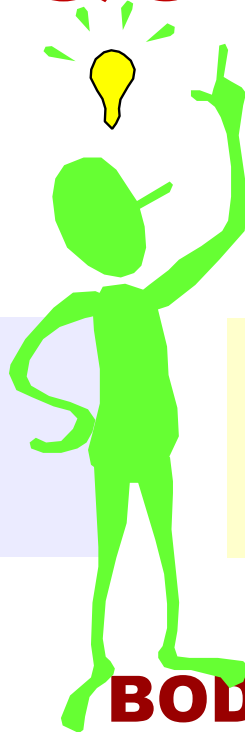
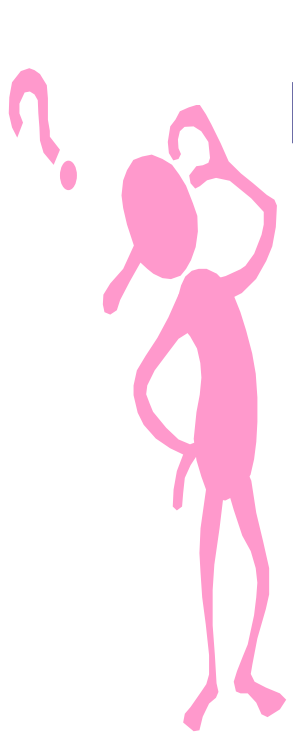
Vergi Usul Kanununun 323'üncü maddesine göre; ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla; Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar ile yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra 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 imkan kalmayan alacaklarını değersiz alacak olarak gider yazmalarına da imkan bulunmamaktadır.

BODRUM SMMM ODASI
DÖNEM SONU İŞLEMLERİNİN
VERGİSEL BOYUTU

SORU&CEVAP



Emre KARTALOĞLU
Yeminli Mali Müşavir
emre@emrekartaloglu.com

A. Murat YILDIZ
Yeminli Mali Müşavir
muratyildiz@yildizymm.com

BODRUM – 27 ARALIK 2013