

Tarih : 31.12.2020

2020 YILI

DÖNEM SONU ÇALIŞMALARINDA

DİKKAT EDİLMESİ VE UYULMASI

GEREKEN KONULAR

KAYNAKLAR

- * 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- * 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- * 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- * 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- * İlgili Tebliğler, Sirkülerler
- * Yargı Kararları ve Muktezalar

Ek: İktisadi Kıymetleri Değerleme Tablosu

İÇİNDEKİLER

Sayfa

BİRİNCİ BÖLÜM:

“ENVANTER, DEĞERLEME VE DEĞERLEME ÖLÇÜLERİ”

| | | |
|------|-------------------------------------|----|
| I- | GİRİŞ | 6 |
| II- | ENVANTER İŞLEMLERİ | 7 |
| | A-Envanter Çeşitleri | 7 |
| | B-Envanter Çıkarmak Zorunda Olanlar | 8 |
| III- | DEĞERLEME | 8 |
| | A- T.T.K.'DA DEĞERLEME | 8 |
| | B- SPK'DA DEĞERLEME | 9 |
| | C- VERGİ KANUNLARINDA DEĞERLEME | 9 |
| IV- | DEĞERLEMEDEKİ AMAÇ VE DEĞER. ZAMANI | 12 |

İKİNCİ BÖLÜM:

“İŞLETME VARLIKLARINA (AKTİF) İLİŞKİN DEĞERLEME VE DÖNEM SONU İŞLEMLERİ”

| | | |
|------|--|----|
| I- | HAZIR DEĞERLER | 13 |
| | A-Nakit Paralar | 13 |
| | B-Çekler | 13 |
| | C-Bankalar | 13 |
| | D-Diğer Hazır Değerler | 14 |
| II- | MENKUL KIYMETLER | 15 |
| | A-Alış Bedeli Ölçüsü | 15 |
| | B-Borsa Rayici Ölçüsü | 15 |
| | C-Kıst Getiri Ölçüsü | 16 |
| III- | TİCARİ ALACAKLAR | 16 |
| | A-Alacaklar | 16 |
| | B-Alacak Senetleri | 16 |
| | C-Verilen Depozito ve Teminatlar | 17 |
| | D-Verilen Avanslar | 17 |
| | E-Değersiz Alacaklar | 18 |
| | F-Şüpheli Alacaklar | 19 |
| IV- | DİĞER ALACAKLAR | 21 |
| V- | STOKLAR | 22 |
| | A-Mal Maliyetlerinin Oluşumunda Kredi Faiz ve Kur Farklarının Durumu | 23 |
| | B-Dönem Sonu Stok Değerlemesi | 24 |
| | C-Fire, Zayıf, Değeri Düşen ve Çalınan Mallar | 24 |
| | D-İmha Edilen Emtianın Değ. Genel Uygulama | 27 |
| VI- | MADDİ DURAN VARLIKLAR | 29 |

| | |
|--|----|
| A-Yenileme Fonu Uygulaması | 30 |
| B-Binek Otomobillere İlişkin Bazı Uygulamalar | 31 |
| C-Sabit Kıymet ve Emtia Alımlarında Kur Farkı ve Faizin Kaydı | 35 |
| D-Hurdaya Ayrılan Sabit Kıymetler | 35 |
| E-Hesap Dönemi Sonunda Al. Dur. Var. ve Mlz. | 36 |
| F-Yapılmakta Olan Yatırımlar | 36 |
| G-Amortisman Uygulaması | 37 |
| H-Finansal Kiralamaya Konu Kıymetler | 37 |
| VII- MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR | 39 |
| VIII- ÖZEL TÜKENMEYE TABİ DURAN VARLIKLAR | 39 |
| IX- YILLARA SARİ TAAH İŞLERİ MLYT VE HASILATI | 39 |

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM:

"İŞLETME KAYNAKLARINA (PASİF) İLİŞKİN DEĞERLEME VE DÖNEM SONU İŞLEMLERİ"

| | |
|--|----|
| I- MALİ BORÇLAR | 41 |
| A-BANKA KREDİLERİ | 41 |
| 1- VUK md. 285'e Göre Faiz Hesaplaması | 41 |
| 2- Kredi Kullandırma Olaylarında Faiz Uyg. | 41 |
| 3- Finansal Kiralama Borçları | 43 |
| B- ÇIKARILMIŞ TAHV. VE BUNLARA İLİŞ. BORÇLAR | 43 |
| C- ÇIKARILMIŞ BONO VE SENETLER | 44 |
| D- ÇIKARILMIŞ DİĞER MENKUL KIYMETLER | 44 |
| E- DİĞER MALİ BORÇLAR | 44 |
| II- TİCARİ BORÇLAR | 44 |
| A-SATICILAR | 45 |
| 1- TL Borçları Değerleme | 45 |
| 2- Dövizli Borçların Değerlemesi | 45 |
| B- BORÇ SENETLERİ | 45 |
| 1- Borç Senetlerinde Envanter | 45 |
| 2- Dönem Sonu Değerlemesi | 45 |
| 3- Reeskont Uygulaması | 45 |
| C- ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR | 46 |
| D- ALINAN AVANSLAR | 46 |
| E- DİĞER TİCARİ BORÇLAR | 47 |
| III- DİĞER BORÇLAR | 47 |
| A- ORTAKLARA BORÇLAR | 47 |
| B- İŞTİRAKLERE BORÇLAR | 48 |
| C- BAĞLI ORTAKLARA BORÇLAR | 48 |
| D- PERSONELE BORÇLAR | 48 |

| | |
|---|----|
| E- DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR | 48 |
| IV- KARŞILIKLAR | 48 |
| A- VERGİ VE DİĞ. YASAL YÜKÜM. KARŞILIĞI | 48 |
| B- KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI | 49 |
| C- MALİYET GİDERLERİ KARŞILIĞI | 49 |
| V- DİĞER YABANCI KAYNAKLAR | 49 |
| VI- ÖZSERMAYE VE SERMAYE YEDEKLERİ | 50 |
| A- ÖZ SERMAYE | 50 |
| B- SERMAYE YEDEKLERİ | 50 |
| C- KÂRLAR VE KÂR YEDEKLERİ | 50 |
| VII- DÖNEM SONU İLE İLGİLİ DİĞ. ÖZEL. DURUMLAR | 52 |
| A-Götürü İhracat Gideri Uygulaması | 52 |
| B-İhracatçılarda Hesap Dönemi Sonunda Düzenlenen ve İhracatı Bir Sonraki Yılda Gerçekleşen Mallara Ait Faturaların Kayda Alınması | 52 |
| C-İnternet Yoluyla Yurtdışından Alınan Mal ve Hizmetlerde Belgelendirme | 53 |
| D-Ödenmeyen SSK Primlerinin Gider Yazılmaması | 53 |
| E-Bağış ve Yardımların Gider Yazılması ve Diğer İndirimler | 53 |
| 1-Kurum Kazancının %5'i İle Sınırlı Bağışlar | 54 |
| 2-Kurum Kazancının Tamamına Kadar İndirilebilecek Bağışlar | 55 |
| 3-Özel Kanunlarında Yer Alan Bağış ve Yard. | 56 |
| 4-Bağış ve Yardımların KDV'ne Etkisi | 60 |
| 5-Diğer İndirimler | 60 |
| 6-Engelliler Hakkında Kanuna Göre Korunmalı İşyeri İndirimi | 61 |
| F-İhracat Komisyonu ve Reklamasyon Ödemeleri | 61 |
| G-Hesap Dönemi Sona Erdikten Sonra Gelen Faturaların Kaydı | 62 |
| H-Gelir ve Gider Kaydedilmesi Gereken İskonto ve Primler | 64 |
| I-Gelmeyen İhracat Bedellerinin Tasfiyesi | 64 |
| J-Kaybolan Yasal Belgeler İle İlgili Yap. İşlemler | 65 |
| K-İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulamasında Yatırıma Katkı Tutarının Aşılıp Aşılmadığının Kontrolü | 65 |
| L-Yatırım İndirimi Uygulamasında Son Durum | 65 |
| M-Gelir ve Kurumlar Vergisinde İndirim Teşviki | 67 |

| | |
|--|----|
| (01.01.2018 Tarihinden Sonra Verilecek Bazı Beyannameler İçin Uygulanacak) | |
| N-KDV'de Dönem Sonu İşlemleri | 69 |
| 1-İşi Bırakan Mükellefler İndiremedikleri KDV'sini Gider Yazabileceklerdir | 69 |
| 2-Tahsil Edilemeyen KDV İçin Şüpheli Alacak Karşılığı Ayrılabilir | 69 |
| 3-Şirket Kuruluşundan Önce Yüklenilen KDV'lerinde Durum | 70 |
| 4-Fatura ve Benzeri Vesikalarda Ayrıca Gösterilmeyen KDV'lerin Durumu | 70 |
| 5-Faturanın İzleyen Hesap Döneminde Düzenlediği Durumlarda KDV İndirimi | 70 |
| 6-KDV Düzeltme Beyanı | 71 |
| 7-Geç Ödenen Elektrik, Su ve Telefon Faturalarının Gecikme Zammının Kaydı ve KDV Uygulaması | 71 |
| 8-Yıl Sonu ve Ciro İskontolarında KDV Uyg. | 71 |
| O-Perakende Satış Fişlerinin Gider Olma Durumu | 71 |
| P-Grup Şirketlerinde Ortak Gider Dağıtımı | 72 |
| R-Finansman Gideri Kısıtlaması | 73 |
| S-İş Akdi Feshedilen İşçiye Ödenecek Olan Kıdem ve İhbar Tazminatlarının Gider Kaydedileceği Dönem | 73 |
| T-Kent Kart Dolum Belgeleri ve Personel Yol Giderlerinin Belgelendirilmesi | 74 |

BİRİNCİ BÖLÜM

“ENVANTER, DEĞERLEME VE DEĞERLEME ÖLÇÜLERİ”

I- GİRİŞ

İşletmelerin süresiz kabul edilen ömrü, faaliyet sonuçlarının tespiti amacıyla belli faaliyet dönemlerine bölünmektedir. İşletmelerin ömrünün belli faaliyet dönemlerine bölünmesi ve faaliyet sonuçlarının bu dönemler itibarıyla tespit edilmesi, dönem sonu envanter ve değerlendirme işlemlerini zorunlu hale getirmiştir.

Dönem sonu işlemleri belli bir tarih itibarıyla işletme mali tablolarının, işletme faaliyet sonuçlarını ve işletmenin mali yapısını tam olarak yansıtmalarını sağlamak amacıyla, mali tabloda yer alacak bilgilerin gerçekliği ve doğruluğunun sağlanmasına yönelik işlemleri içermektedir. Bu işlemler yılda bir kez mali yıl sonunda (normal hesap döneminde 31 Aralık tarihinde) yapılmak zorundadır. V.U.K. md. 185 değerlendirme gününü “Bilanço Günü” olarak nitelendirmektedir. Bunun yanında mali kanunlar yönünden Geçici Vergiye ilişkin olarak üçer aylık dönemler halinde dönem sonu işlemlerinin kısmen yapılması da söz konusudur. Sermaye Piyasası Kanunu'na (SPK) tabi şirketler açısından bu zorunluluk anılan Kanun uyarınca üç aylık dönemler için uygun görülmüştür.

Dönem sonu işlemleri esas itibarıyla bilançoda yer alan varlık (Aktif) ve kaynakların (Pasif) envanteri ve envanterde tespit edilen kıymetlerin değerlendirilmesi işlemlerinin bütünü kapsar.

VUK'nun 182'nci maddesine göre aşağıdaki defterlerin tasdik ettirilmesi zorunludur.

- Yevmiye Defteri
- Envanter Defteri

Defter-i Kebir ve Karar Defterinin VUK'a göre tasdik zorunluluğu bulunmamakla birlikte, TTK'ya göre tasdiki gerekmektedir.

Ayrıca V.U.K. md. 221. ve 222'ye göre; işletmelerin anılan kanunda geçen tasdike tabi defterlerini yasal süreleri içerisinde tasdik ettirmeleri ve V.U.K. md. 219'a göre resmi defterlerin mutlaka zamanında işlenmesi ve çekilmesi gerekmektedir.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununa göre açılış tasdikine tabi defterler şunlardır.

- Yevmiye defteri
- Defter-i kebir
- Envanter defteri
- Pay defteri
- Yönetim kurulu karar defteri
- Genel kurul toplantı ve müzakere defteri

Bu defterlerden yevmiye defteri ile yönetim kurulu karar defteri ayrıca kapanış tasdikine tabidir. Yevmiye defterinin kapanış onayı izleyen dönemin altıncı ayının sonuna kadar, yönetim kurulu karar defterinin kapanış onayı ise izleyen dönemin birinci ayının sonuna kadar yaptırılır. Pay defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri, yeterli yaprak bulunmak kaydıyla izleyen faaliyet döneminde tasdik ettirilmeden kullanılmaya devam edilebilir.

Ayrıca sürekli damga vergisi mükellefi olanların her yıl Damga vergisi defteri tasdik ettirerek kullanmaları gerekir. Damga vergisi defterinde kapanış onayı zorunluluğu yoktur. Yeterli sayfa varsa Ocak ayında ara tasdik yaptırılarak kullanılmaya devam edilebilir.

Elektronik Defter

Ticari defterlerin elektronik ortamda tutulması halinde bu defterlerin açılışlarında ve yevmiye defteri ile yönetim kurulu karar defterinin kapanışında noter tasdiki aranmaz. (T.T.K md:64/3)

II- ENVANTER İŞLEMLERİ

Vergi Usul Kanunu'nun 186.ncı maddesine göre envanter çıkarmak; bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ayrıntılı olarak tespit etmektir. Ticari teamüle göre tartılması sayılması ve ölçülmesi mümkün olmayan malların değerleri tahminen tespit edilir.

V.U.K.'un 185. maddesinde envanterin, işe başlama tarihi ile her hesap dönemi sonunda çıkarılacağı hükme bağlanmıştır. V.U.K.'un 174. maddesinde de hesap dönemi;

- Normal takvim yılı esasına dayalı hesap dönemi,
- Özel hesap dönemi,
- Yeni işe başlayanların işe başlama tarihi ile takvim veya hesap dönemi sonuna kadar geçen süre,
- Yıl içinde işini bırakanların takvim yılı veya özel hesap dönemi başından işi bırakma tarihine kadar geçen süre, olarak ayrılmıştır.

Yasa hükümlerinden anlaşıldığı üzere, envanter her hesap dönemi sonunda çıkarılabileceği gibi; V.U.K.'nın 190'ıncı maddesine göre; büyük mağazalar ile eczanelerin isterlerse 3 yılda bir fiili envanter, her yıl sadece kaydi envanter çıkarabilecekleri hükme bağlanmıştır. Diğer yandan, aynı maddeyle yapılan düzenleme ile; Maliye Bakanlığı'ndan izin almak suretiyle büyük sını işlemler de, 2 veya 3 yılda bir envanter çıkarabileceklerdir.

Envanter Çeşitleri :

A- Muhasebe İçi Envanter : Yasal ticari defterlere kaydedilen bilgilere göre hesap dönemi sonunda mevcut, alacak ve borçların çıkarılması işlemidir.

B- Muhasebe Dışı Envanter : İşletmede bulunan mevcutlarla alacak ve borçları tartmak, ölçmek, saymak ve değerlemek suretiyle belirlenmesine denir.

Envanter Çıkarmak Zorunda Olanlar

Birinci sınıf tacirler ile işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler, hesap dönemi sonunda envanter çıkarmak zorundadırlar.

V.U.K.'un 189.'uncu maddesine göre; Amortisman tabii kıymetlerin ayrı olarak envantere alınması gerekmektedir. Ayrı envantere alınmak, envanter defteri veya listesinin ayrı bir yerinde gösterilmesi şeklinde olabileceği gibi, ayrı amortisman defteri tutulması şeklinde de olabilir. Envanter kayıtlarında bu iktisadi kıymetler için yıllar itibarıyla ayrılan amortismanlar ayrı olarak gösterilmelidir.

Ferdi işletmelerde kısmen kullanılan fabrika, atölye, ambar, dükkan, mağaza ve arazi envantere tamamı üzerinden geçirilir. Kısmı kısmı kullanılabilen gayrimenkullerin yarısından fazlasının işletmede kullanılması halinde de bu kıymetler tam olarak envantere alınır. (VUK md. 187)

Ayrıca firmaların yıl içinde kullanmış oldukları yasal belgelere ilişkin (fatura, sevk irsaliyesi, gider pusulası, müstahsil makbuzu) olarak da sayım tutanağı düzenlenmesi ve tam tasdik raporunda kullanılmak üzere kaşe ve imza tatbik edilmek suretiyle ilgili denetçiye verilmesi gerekmektedir.

III- DEĞERLEME

Değerleme, belirli bir iktisadi kıymetin belli bir zamandaki kıymetinin belli bir para cinsinden ifade edilmesidir. Ekonomik ve sosyolojik olarak değer biçme işlemine etki eden birçok unsur vardır. Bu nedenle genel kabul görmüş anlayışa göre değerlendirme işlemi özünde bir nevi subjektiflik içerir.

İşletme ile ilgili farklı kesimlerin işletme varlıklarını değerlemeleri amaçlarına göre birbirinden farklı olabilecektir. Bu nedenle işletme yönetimi değerlendirme işlemini yaparken; farklı grupların gaye ve hedeflerini işletme hedefleri ile birleştirerek mümkün olduğunca tarafsız davranmalıdır.

Değerleme iki aşamalı bir işlemdir. Birinci aşama değerlemeye konu iktisadi kıymetin miktarının tespit edilmesi, yani envanterin çıkartılması işlemidir. İkinci aşama ise, miktarı tespit edilen söz konusu kıymetin değerlendirme günü itibarıyla belli bir para cinsinden değerinin bulunması işlemidir. Değerlemede öncelikle kanunla belirlenmiş değerlendirme yöntemleri ve ölçüleri kullanılacaktır. Belirlenmiş bir ölçü ve yöntem yoksa işletme yönetiminin objektif kriterler kullanılmalıdır.

A- TÜRK TİCARET KANUNU'NDA DEĞERLEME

Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nin değerlendirme hükümleri; işletme sermayesinin haksız yere işletme yöneticileri veya ortaklarına aktarılmasının önlenmesi ve işletme ile ilişkisi bulunan üçüncü şahıslara ilişkin hak ve menfaatlerin korunması amacıyla yönelik hükümler içermektedir.

Yeni Türk Ticaret Kanununun 69 uncu maddesine göre

Yıl sonu finansal tablolar,

- a) Türkiye Muhasebe Standartlarına uyularak düzenlenmeli
- b) Açık ve anlaşılır olmalı
- c) Düzenli bir işletme faaliyeti akışının gerekli kıldığı süre içinde çıkarılmalıdır.

Ancak 6102 sayılı kanunun 64 üncü maddesinin 5 inci fıkrasına göre bu kanunun defter tutma, envanter, mali tabloların düzenlenmesi, aktifleştirme, karşılıklar, hesaplar ve değerlendirme hükümleri vergi usul kanunu ile diğer vergi kanunlarının aynı hususları düzenleyen hükümlerinin uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir.

B- SERMAYE PİYASASI KANUNU'NDA DEĞERLEME

Sermaye Piyasası Kanunu (SPK); günümüz ekonomisinde etkin bir yere sahip olan sermaye piyasaları ve dolayısıyla halka açık sermaye şirketlerinin uymaları gereken kuralları düzenlemektedir. Halka açık sermaye şirketlerinin diğer temel kanunlar yanında ayrıca uymak zorunda oldukları SPK'da yer alan değerlemeye ilişkin düzenlemeler; TTK.'da yer alan düzenlemelere paralel ancak, daha ayrıntılı ve daha belirgin ölçütler içerir. SPK'da yer alan düzenlemeler özellikle işletme hissedarları ile diğer üçüncü şahısların menfaatlerini korumaya yöneliktir.

Gerek TTK uyarınca, gerekse SPK uyarınca yapılacak değerlemeler "Ticari Bilanço" ve "Ticari Gelir Tablosu" oluşturmaya yöneliktir. Dolayısıyla bu kanunlarda yer alan hükümler uyarınca yapılacak değerlemeler, mali karın teşkilinde ikinci planda kalacaktır. Bu nedenle mali karın oluşturulmasında vergi kanunlarında (VUK) yer alan değerlendirme hükümlerinin esas alınması gerekmektedir.

C- VERGİ KANUNLARINDA DEĞERLEME

Değerleme hükümlerinin yer aldığı Vergi usul Kanunu'nda değerlemenin tanımı da "**değerleme, vergi matrahının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespittir.**" şeklinde yapılmıştır. VUK uyarınca değerlendirme "**takdir**" ve "**tespit**" olarak iki şekilde yapılabilir. Tespit mükelleflerce VUK'nda belirlenen değerlendirme ölçüleri kullanılarak yapılır. Mutad değerlendirme ölçülerinin kullanılmadığı durumlarda değerlendirme takdir (VUK md. 267) yoluyla yapılır.

VUK.'da sayılan değerlendirme ölçüleri aşağıdaki gibidir:

1- Maliyet Bedeli,

- a- Satın Alma Maliyeti
- b- Üretim Maliyeti

Maliyet Bedeli ile Değerlenecek İktisadi Kıymetler:

- Emtia (Satın alınan/İmal edilen),
- İşletmelere dahil gayrimenkuller,
- Özel Maliyet Bedeli,
- Demirbaş eşya,
- Zirai mahsuller

2- Borsa Rayici,

Borsa Rayici ile Değerlenecek İktisadi Kıymetler:

- Yabancı para,
- Yabancı para ile olan alacaklar,
- Yabancı para ile olan borçlar, (Not: Ülkemizde henüz yabancı para borsası kurulmadığı için bu kıymetlerin değerlemesinde; Dönem sonunda Maliye Bakanlığınca açıklanan kurlar, dönem içinde TCMB kurları dikkate alınır.)

3- Tasarruf Değeri,

Tasarruf Değeri ile değerlendirilecek İktisadi Kıymetler:

- İşletmelere dahil senetli alacak ve borçlar,

Bu ölçünün senetli alacak ve borçlarda kullanılması mükelleflerin seçimine bırakılmıştır. Ancak, banka, banker ve sigorta şirketlerinin tasarruf değeri ile değerlendirilmesi zorunludur.

4- Mukayyet (Kayıtlı) Değeri,

Mukayyet Değeri ile Değerlenecek İktisadi Kıymetler:

- Aktifleştirilen ilk tesis ve taazzuv giderleri,
- Peştemallıklar,
- Aktif ve Pasif Geçici hesap kıymetleri,
- Karşılıklar,
- Senetsiz Alacak ve Borçlar.

5- İtibari (Nominal) Değeri,

İtibari (Kayıtlı) Değer ile Değerlenecek İktisadi Kıymetler:

- Kasa Mevcudu (Yalnız TL),
- Eshamli Şirketlerce İhraç Edilen Hisse Senetleri, Çıkarılan Tahviller,

6- Vergi Değeri,

Vergi Değeri ile Değerlenecek İktisadi Kıymetler:

- Bu ölçü, genellikle veraset ve intikal vergisi ile emlak vergisinde uygulanan bir ölçüdür.

7- Rayiç Bedel,

Rayiç Bedel ile Değerlenecek İktisadi Kıymetler:

- Bu ölçü, genellikle veraset ve intikal vergisi ile emlak vergisinde uygulanan bir ölçüdür.

8- Emsal Bedeli ve Emsal Ücreti.

- Emsal bedel ile değerlendirme yapılabilmesi için bir kısım şartların gerçekleşmiş olması gerekir. Değeri bilinen kıymetlerde ise emsal bedeli ölçüsü hiçbir suretle kullanılamaz.

Öte yandan, değerlemeye konu kıymetin;

- Değerleme günü itibariyle gerçek değerinin belli olmaması,
- Gerçek değerinin doğru olarak tespit edilememesi hallerinde uygulanır.

Emsal Bedel ile Değerlenecek İktisadi Kıymetler:

- İşletmeye bağışlanan mal, gayrimenkul gibi kıymetler,
- Mükelleflerce ayın olarak yapılan bağış ve yardımlardan gelir vergisi mükellefleri için mukayyet değeri bilinmiyorsa, kurumlar vergisi mükellefleri için maliyet ve mukayyet değeri bilinmiyorsa,
- Değeri düşen mallar ile emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme gününde satış bedelleri % 10 ve daha fazla düşüklük gösterdiği hallerde,
- Teşebbüs sahibi ile eşinin çocuklarının işletmeden çektikleri değerler,

9- Alış Bedeli,

Alış Bedeli ile Değerlenecek İktisadi Kıymetler:

- Hisse senetleri,
- Pörföyünün en az % 51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan Yatırım Fonları,

10- Özel Haller,

VUK' nunda değerlendirme ölçüsü belirlenemeyen veyahut belirlenmiş olmasına rağmen kendi ölçüleriyle değerlendirilmesine imkan bulunmayan iktisadi kıymetler;

- Bina ve arazi vergi değerleriyle,

- Diğerleri, varsa borsa rayici ile,
- Yoksa mukayyet değerleri ile,
- O da yoksa emsal bedelleri ile değerlenir.

IV- DEğERLEMEDEKİ AMAÇ VE DEğERLEME ZAMANI

VUK uyarınca değerlemeden amaç vergi matrahının tespitine yönelik olarak iktisadi kıymet bedelinin tespit edilmesidir. Daha geniş anlamda değerlemeden amaç, işletme faaliyetleri ile ilgili işlemler ve bu işlemler sonucu oluşacak karlılığın tespiti, işletme performans ve verimliliğinin tespiti, işletme amaçlarının gerçekleşmesi, işletme hedef ve politikalarının belirlenmesi, işletme bilanço, gelir tablosu ve diğer mali tablolarının işletme hakkında reel, açık, anlaşılır ve tam bilgi vermesini sağlamaya yönelik olarak işletme varlıkları alacak ve borçlarının gerçek değerinin tespit edilmesi ve bu değerle kayıtlara yansıtılmasıdır.

Değerleme işlemleri belli dönemler itibariyle yapılmaktadır ve bu dönemler en fazla bir yıllık süreyi kapsamaktadır. İşletme faaliyetlerinin sürekliliğine karşın, belli tarihler itibariyle değerleme yapılmasının bir takım güçlükleri vardır. Bu güçlüklerin başında da dönemsel ayrımların yapılması gelir.

Dönemsel ayrımların yapılmasında iki unsur ön plana çıkmaktadır. Bunlar;

- 1- Tahakkuk Esası
- 2- Dönemsellik İlkesi

İKİNCİ BÖLÜM

“ İŞLETME VARLIKLARINA (AKTİF) İLİŞKİN DEĞERLEME VE DÖNEM SONU İŞLEMLERİ”

I- HAZIR DEĞERLER

Hazır değerler işletme varlıklarının en likit olanlarıdır. Bu varlıkların en önemli özelliği herhangi bir değer kaybına uğramaksızın her an nakde çevrilebilmeleridir.

A-Nakit Paralar :

Nakit paraların değerlemesinde iki ayırım vardır. Türk Lirası paralar itibari kıymetle değerlendirilir. Yabancı paralar ise Maliye Bakanlığınca yayımlanmış¹ **efektif alış kuru** ile değerlendirilir. (VUK md. 280, 284).

Yabancı paraların değerlendirme sonucu oluşan olumlu/olumsuz kur farkları 646/656 hesaplara kaydedilir.

Firmaların kasalarında işletme büyüklüğüne ve ticari teamüllere uymayan miktarlarda fiilen olmayan ancak kayden görülen paralar bulunabilmektedir. Fiilen olmayan ancak kayıtlarda görülen bu tutarlar bir şekilde işletmeden çıkan değerlerdir. İşletme kasasında bulunan ve işletmenin büyüklüğüne ve ticari teamüllere uygun olmayan fazlalıkların da işletmeden çekilen değer olarak kabul edilmesi ve faiz hesaplanarak KDV'li fatura düzenlenmesi gerekmektedir.

B-Çekler :

Alınan ve verilen çekler olarak iki grupta bilançoda yer alır. Her iki çek grubu da mukayyet/itibari değerle değerlendirilir. Dövizli bedelle düzenlenmiş çekler Maliye Bakanlığınca yayımlanan¹ **döviz alış kuru** üzerinden Türk Lirasına çevrilerek kayıtlar değerlendirilmelidir.

C-Bankalar :

Değerleme öncelikle TL ve yabancı para cinsine göre yapılır. TL cinsinden banka mevcutları mukayyet değerle değerlendirilir. Döviz bedelli banka mevcutlarının dönem sonu kur değerlemesinde Maliye Bakanlığınca yayımlanan ilgili **döviz alış kuru** esas alınır. **Maliye Bakanlığınca kurların ilan edilmediği durumlarda T.C. Merkez Bankasınca ilan edilen kurlar esas alınır.**

Vadesi bir sonraki cari döneme sarkan vadeli mevduatlar için (repo işlemlerine konu banka hesapları dahil olmak üzere), kıst faiz tahakkuku uygulanması gerekmektedir.

^[1] Döviz cinsinden olan alacak, borç, çek, senet, kasa veya bankada bulunan mevcutların dönem sonu tarihi itibariyle Maliye Bakanlığınca yayımlanan döviz kurları, Maliye Bakanlığınca ilan edilen kur yok ise; dönem sonu tarihindeki Merkez Bankası döviz kurları ile değerlendirilerek ortaya çıkan kur farklarının gelir, gider veya maliyet hesaplarına intikal ettirilmesi gerekmektedir.

Ödemelerin Banka Aracılığı ile Yapılması ve Tevsik Zorunluluğu

Vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayı, belli kurumların kayıt ve belgeleri yardımıyla tespit etmek ve böylece kayıt dışılığı önlemek amacı doğrultusunda tahsilat ve ödemelerde tevsik zorunluluğu getirilmiştir.

Tevsik zorunluluğu kapsamında yapılacak tahsilat ve ödemelerin aşağıdaki kurum ve kuruluşlar üzerinden geçirilmesi gerekir.

- Her çeşit bankalar,**
- Özel finans kurumları,**

Tevsik zorunluluğu kapsamında olanların, kendi aralarında ve tevsik zorunluluğu kapsamında olmayanlarla yapacakları, **7.000 TL yi aşan** tutardaki her türlü tahsilat ve ödemelerini aracı finansal kurumlar kanalıyla yapmaları ve bu tahsilat ve ödemeleri söz konusu kurumlarca düzenlenen belgeler ile tevsik etmeleri zorunludur.

Bu kapsamda örneğin;

-Her türlü mal teslimi veya hizmet ifasına ilişkin tahsilat ve ödemelerin,
-Avans, depozito, pey akçesi gibi suretlerle yapılacak tahsilat ve ödemelerin,

-İşletmelerin kendi ortakları ve/veya diğer gerçek ve tüzel kişilerle yaptığı her türlü tahsilat ve ödemelerin

belirlenen haddi aşması durumunda, aracı finansal kurumlar kanalıyla yapılması ve bu işlemlerin söz konusu kurumlarca düzenlenen belgeler ile tevsik edilmesi zorunludur.

Aynı günde aynı kişi veya kurumlarla yapılan toplam tutarın **7.000 TL yi aşması** durumunda, işlemlerin her biri işlem bazında belirlenen haddin altında kalsa bile, aştığı işlemten itibaren işleme konu tahsilat ve ödemelerin de aracı finansal kurumlar aracılığıyla yapılması zorunludur.

Bedelin farklı tarihlerde kısım kısım ödenmesinde işlemin toplam tutarı dikkate alınacak ve her bir tahsilat ve ödeme, tevsik zorunluluğu kapsamında aracı finansal kurumlar kanalıyla gerçekleştirilecektir.

Zirai ürünlerin ticari borsasına tescil ettirilmesinde, ödemelerin banka ve finans kurumları aracılığı ile yapılması mecburiyeti bulunmamaktadır.

D-Diğer Hazır Değerler :

Hazır değerlerin en önemlileri;

- Henüz bedeli tahsil edilmemiş kredi kartı slipleri,
- Henüz bedeli tahsil edilmemiş menkul kıymet kuponları,
- Henüz işleme ulaşmamış yoldaki paralar.

Diğer hazır kıymet kalemleri mukayyet bedelle değerlendirir. Dövizli kıymetlerde mukayyet bedel **efektif alış kuru**² ile yapılacak kur değerlemesi sonuçlarına göre düzeltilir.

II- MENKUL KIYMETLER

V.U.K.'un 279'uncu maddesine göre; "Hisse senetleri ile fon portföylerinin en az %51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeliyle, bunlar dışında kalan her türlü menkul kıymet borsa rayici ile değerlendirir. Borsa rayici yoksa veya borsa rayicinin muvazaalı bir şekilde oluştuğu anlaşılırsa değerlemeye esas bedel, menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dahil) iktisap tarihinden değerlendirme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle hesaplanır.

Ancak, borsa rayici bulunmayan, getirisi ihraç edenin kar ve zararına bağlı olarak doğan ve değerlendirme günü itibariyle hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler, alış bedeli ile değerlendirir."

VUK'un 279'uncu maddesi uyarınca, iktisadi işletmelerin aktifinde kayıtlı bulunan menkul kıymetlerin türüne göre üç ayrı değerlendirme ölçüsü ortaya çıkmıştır.

A-Alış Bedeli Ölçüsü :

VUK'da alış bedelinin tanımı yapılmamıştır. Fakat uygulamada alış bedelinin, bir iktisadi kıymetin iktisabı için satıcıya ödenen veya borçlanılan tutar olduğu genel olarak kabul görmüştür.

B-Borsa Rayici Ölçüsü :

Borsa rayici VUK'un 263'üncü maddesinde tanımlandığı üzere; " Borsa rayici, gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden evvelki son muamele gününde borsadaki muamelelerin ortalama değerlerini ifade eder.

Normal dalgalanmalar dışında fiyatlarda bariz kararsızlıklar görülen hallerde, son muamele günü yerine değerlendirme gününden önceki 30 günlük ortalama rayici esas aldirmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir." **Buna göre, Maliye Bakanlığınca aksi yönde bir düzenleme yapılmadığı sürece, borsada son muamele gününde oluşan rayiç esas alınmak suretiyle değerlendirme yapılır.**

^[1-2] Döviz cinsinden olan alacak, borç, çek, senet, kasa veya bankada bulunan mevcutların dönem sonu tarihi itibariyle Maliye Bakanlığınca yayımlanan döviz kurları, Maliye Bakanlığınca ilan edilen kur yok ise; dönem sonu tarihindeki Merkez Bankası döviz kurları ile değerlendirilerek ortaya çıkan kur farklarının gelir, gider veya maliyet hesaplarına intikal ettirilmesi gerekmektedir.

C-Kıst Getiri Ölçüsü :

Borsa rayicine göre değerlemesi gereken menkul kıymetlerin, borsa rayicinin olmaması veya borsa rayicinin muvazaalı bir şekilde oluştuğunun anlaşılması halinde, değerlemeye esas bedel, menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin(kur farkları dahil) iktisap tarihinden değerlendirme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle hesaplanmalıdır.

III- TİCARİ ALACAKLAR

Ticari alacaklar vadelerine göre kısa ve uzun vadeli olmak üzere ikiye ayrılır. Kısa vadeli olanlar bilançonun dönen varlıklar, uzun vadeli olanlar da duran varlıklar içinde gösterilir. Ticari alacaklar şu alacak kalemlerinden oluşur:

A-Alacaklar :

Alacaklar, VUK'un 281. maddesi uyarınca mukayyet değeri ile değerlendirilir. Mevduat veya kredi sözleşmesine müstenit alacaklar değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınacaktır. Dolayısıyla, dönemsel gelir tahakkuklarının yapılması sağlanmalıdır. Dövizli alacaklar da mukayyet değeri değerlendirilir Ancak VUK'un 280.maddesi uyarınca dövizli alacakların mukayyet değerlerine, değerlendirme günü itibariyle Maliye Bakanlığınca yayımlanan¹ döviz alış kuru üzerinden yapılacak kur değerlemesi sonuçlarının da ilave edilmesi gerekmektedir. Oluşan olumlu/olumsuz kur farkları 646/656 hesaplara kaydedilir.

B-Alacak Senetleri :

Vadesi gelmemiş olan senede bağlı alacaklar değerlendirme gününün kıymetine irca (çevirme) olunabilir. Bu takdirde senette faiz nispeti açıklanmış ise bu nispet, açıklanmamışsa T.C. Merkez Bankasının avanslar için iskonto haddi uygulanır. (Reeskont işlemleri sırasında iç **iskonto** yöntemi uygulanmalıdır).

Bilindiği gibi, Vergi Usul Kanununa göre alacak veya borçlar esas itibariyle mukayyet değeri değerlendirilmektedir. Ancak vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçların değerlemesinde, banka, banker ve sigorta şirketleri dışındaki mükellefler, isterlerse reeskont uygulayarak alacak ve borçlarını değerlendirme günündeki **iskonto** edilmiş değerlerine göre değerleyebilmektedirler. Vergi Usul Kanunu'nun 285 inci maddesine göre; vadesi gelmemiş alacak senetlerini değerlendirme gününün kıymetine irca eden mükellefler vadesi gelmemiş borç senetlerini de aynı işleme tabi tutmaya mecburdurlar.

Banka ve bankerler ile sigorta şirketleri alacak ve borçlarını Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası resmi **iskonto haddi** ve muamelelerinde uyguladıkları faiz haddiyle değerlendirme gününün kıymetine irca etmek zorundadırlar. Senede bağlı alacakların ve borçların değerlendirme günündeki kıymetlerine irca edilmesi sırasında senet üzerinde faiz nispetinin belli edilmediği hallerde T.C. Merkez Bankasının resmi **iskonto** hadlerinin uygulanması yasal bir zorunluluktur.

5941 sayılı Çek kanunu ile, 31.12.2021 tarihine kadar uygulanmak üzere, çekin üzerinde yazılı keşide tarihinden önce ödenmek için muhatap bankaya ibrazı geçersiz sayılmıştır.

30.04.2013 tarih ve 64 sayılı vergi usul kanunu sirküleri ile, ileri düzenleme tarihli çeklerin değerlendirme gününde vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçlar için uygulanması öngörülen reeskont uygulamasından yararlanmasının mümkün olduğu açıklanmıştır.

C-Verilen Depozito ve Teminatlar :

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 280. maddesinde "Yabancı paralar borsa rayici ile değerlendirilir, yabancı paranın borsa rayici yoksa, değerlemeye uygulanacak kur Maliye Bakanlığınca tespit olunur. Bu madde hükmü yabancı para ile olan senetli veya senetsiz alacaklar ve borçlar hakkında da caridir." denilmektedir. Depozito, bir taahhüt sırasında yatırılan inanca, bağlanma akçesi, güvence parası; bir sözleşmeden dolayı doğabilecek zararlara karşı verilen teminat olarak tanımlanmaktadır. Teminat, bir borcun zamanında ve uygun biçimde ödeneceğini sağlayan işlem; belli bir hukuksal durumu sağlamak için verilen garanti, inanç, güvence olarak tanımlanmaktadır. Dolayısıyla depozito ve teminatların alacak veya borç olarak düşünülmesi ve değerlemeye tabi tutulması mümkün değildir. Bu konuda Danıştay 3. Dairesi tarafından verilen 06.04.2001 tarih ve K.No.2001/3198 sayılı kararda teminatların işletme tarafından istendiği anda tasarruf edilmesinin ve işletmenin ticari faaliyetinde kullanılmasının mümkün olmadığı, bu nedenle alacak olarak değerlemeye tabi tutulmaması gerektiği belirtilmiştir.

D-Verilen Avanslar :

Verilen avanslar mukayyet bedelle değerlendirilir. Döviz üzerinden bir bedelle verilmiş olan avansların mukayyet bedeli, dönem sonu itibarıyla Hazine ve Maliye Bakanlığınca yayımlanacak döviz alış kuru ile yapılacak kur değerlemesi sonucuna göre düzeltilebilir. Kur değerlemesinde tespit edilecek lehte veya aleyhte tespit edilen kur farkları 646/656 hesaplara kaydolunur.

Döviz cinsinden avansların değerlendirilmesi hususunda üç farklı görüş vardır. Birinci görüş, avans dövizli alacak veya borç değildir, bu nedenle avanslar hiç değerlemeye tabi tutulmaz. İkinci görüş değerlemeye tabi tutulur ancak doğan kur farkları gelir ve gider hesaplarına intikal ettirilmeyerek aktif veya pasif geçici hesaplara kaydedilir. Üçüncü görüş ise değerlemeye tabi tutulur ve doğan kur farkları gelir ve gider hesaplarına intikal ettirilir. Son zamanlarda verilen Bakanlık muktezalarında avansların değerlendirilmesiyle oluşan kur farklarının gelir veya gider yazılabileceği benimsenmektedir. Yine bu konuda müstakar hale gelen yargı kararları da vardır. Bu nedenle bu üç seçenek içinde en uygunu doğan kur farklarının gelir ve gider hesaplarına intikal ettirilmesidir.

E-Değersiz Alacaklar:

Değersiz alacaklar V.U.K.'nun 322 inci maddesinde düzenlenmiştir. Alacağın değersiz sayılabilmesi için aşağıdaki şartların oluşması gerekir.

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

-Alacaklı, bilanço veya işletme hesabı esasına göre defter tutulmalıdır.

-Alacağın tahsilinin imkansız hale geldiği kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya dayandırılması gerekmektedir.

Devamlılık arz eden içtihat ve yargı kararlarından esinlenerek, uygulamada bir alacağın değersiz alacak sıfatını kazanabilmesi için kanaat verici vesika sayılan belgelere ilişkin örnekler aşağıda verilmiştir.

1.Borçlunun gaipliğine ilişkin mahkeme kararı ve buna bağlı olarak herhangi bir mal varlığının bulunmadığına dair resmi makam belgesi,

2.Borçlunun herhangi bir mal varlığı bırakmadan ölümü ve mirasçılarının da mirası reddettiklerine dair resmi belgeler,

3.Borçunun, alacaklı tarafından açılan davayı kazandığına dair, mahkeme kararı,

4.Mahkeme huzurunda alacaktan vazgeçildiğine ilişkin olarak düzenlenmiş belgeler,

5.Alacaktan vazgeçildiğine dair konkardato anlaşması,

6.Borçlunun, ülkeyi dönmek üzere terk ettiğini belirleyen gazeteler ve bunu doğrulayan resmi makam belgeleri. Örnek olarak, yabancı bir ülkeye kaçma ve sığınma talebine ilişkin belgeler verilebilir.

7.Borçlunun dolandırıcılıktan mahkum olması ve herhangi bir mal varlığı bulunmadığını belgeleyen resmi evrak ve diğerleri,

8.Medeni Kanunu'nun 31. ve izleyen maddelerine göre mahkemelerce borçlu hakkında verilen gaiplik kararı,

9.Borçlunun adresinin saptanmaması nedeniyle icra takibat dosyasının kaldırıldığını gösteren icra memurluğu yazısı,

10. Borçlunun ölümünü ve mirasçılarının bulunmadığını kanıtlayan resmi soruşturma belgesi,

11. Borçlunun ölümü ve mirasçılar adına Sulh Mahkemelerince verilmiş bulunan mirası ret kararı,

12. Gerek doğuşu gerekse vazgeçilmesi bakımından belli ve inandırıcı sebepleri olmak şartıyla alacaktan vazgeçildiğini gösteren anlaşmalar,

13. Ticaret mahkemesince borçlu hakkında verilmiş ve ilgili masa tarafından tasfiyeye tutulmuş bulunan iflas kararına ilişkin belgeler kanaat verici nitelikte belge veya belgeler sayılabilmektedir.

Bununla birlikte mükellefler eğer bir doğal afette (örneğin deprem gibi) maruz kalmışlar ise bu durumda aşıağıda belirtilen ve mükelleflerce verilen belgeler kanaat verici belgeler olarak da kabul edilebilir:

1. Borçlunun borcunu ödeyemeyeğine ilişkin afet bölgesinde bulunan mahkemelerden almış olduğu belge,

2. Borçlunun borcunu ödeyemeyeceğine ilişkin bu tür bir belge temin etme imkanının bulunmaması veya depremde ölmesi, kaybolması durumunda afet tarihinden önceki tarihi içeren ve henüz tahsil edilmemiş olan alacağı gösteren faturanın, borçlunun bölgedeki valilik, ticaret odası veya bölgede görev yapan kriz masasından soruşturularak depremde zarar gördüğü veya ödeme gücünü yitirdiğine ilişkin bir hasar tespit tutanağı kanaat verici belge olarak kabul edilebilmektedir.

Değersiz Alacalarda KDV

7104 sayılı Kanunla yapılan düzenleme ile değersiz hale gelen alacalara ilişkin hesaplanan ve beyan edilen KDV, alacağın zarar yazıldığı dönemde indirilebilecektir. KDV gider yazılmış ise indirim konusu yapılabilmesi için, KDV'nin tekrar gelir kaydedilmesi gerekir. (7104 Sayılı Kanun Md.8 yürürlük 01.01.2019)

F-Şüpheli Alacaklar :

VUK'un 323. maddesinin 1.fıkranın 1 numaralı bendinde; ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olmak şartıyla, dava veya icra safhasında bulunan bütün alacaklar için karşılık ayrılabilmesi belirtilmektedir.

1-Dava ve İcra Takibine Değmeyecek Küçük Alacaklar :

VUK'un 323. maddesinin 1.fıkranın 2 numaralı bendinde; ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olmak şartıyla, dava veya icra safhasında bulunan bütün alacakların ve yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek küçük alacakların şüpheli alacak sayılacağı açıklanmıştır.

2-Şüpheli Alacak Karşılığı Ayrılmasına İlişkin Şartlar ve Özellikli Durumlar

VUK'un 323. maddesinin "ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla" ifadesi, ticari ve zirai kazancın oluşumuna katkısı

olmayan alacaklar için şüpheli alacak karşılığı ayırlamayacağını ve gider kaydedilemeyeceğini açıklamaktadır.

Bu durumda işletmeye devredilen şahıs bonolarının ticari faaliyetten ileri gelmeyen ve şahsi münasebet sonucu doğan alacakların, bir gelir ve menfaat sağlamayan kefalet nedeniyle ortaya çıkan alacakların, finansman amacıyla alınan hatır senetlerinin şüpheli alacak karşılığının gider yazılması mümkün değildir.

Şüpheli alacak karşılığı ayırmada özellik arz eden durumlar aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Ticari ve zirai kazancın elde edilmesine bağlı alacaklar için karşılık ayrılabilir.
- Şüpheli alacak karşılığı ayrılması ihtiyaridir.
- Teminata bağlanmış alacaklar için şüpheli alacak ayrılamaz. Haciz uygulamasının alacağı teminata bağladığına dair İdare'nin ve Danıştay Vergi Dava Daireleri'nin görüşü bulunmaktadır.
- Şüpheli alacak karşılığı ayrılması için alacağın değerlendirme günü itibariyle şüpheli halde bulunması gerekir.
- Şüpheli alacak karşılığı ayrılacak tutar icra ve/veya davaya konu edilen tutar kadardır.
- Dava icra takibi bizzat alacaklı firma tarafından yapılmalıdır.
- Küçük alacaklar için doğrudan karşılık ayrılması alacağın tahsil masraflarının alaktan büyük olabileceği haller itibariyle mümkündür.
- Protesto noter marifetiyle; alacak talebi taahhütlü mektupla yapılmalı ve borçlusu tarafından bu bildirimler alınmış olmalıdır.
- Şüpheli alacak doğduğu yılda gider yazılır. Alacağın şüphelilik halinin devam etmesi durumunda istenilen yılda ayırlamayacağı konusu Danıştay Dava Daireleri Genel Kurul Kararıyla istikrar kazanmıştır.
- Kefaletle bağlı veya ciro senetlerinde kefile ve cirantaya da müracaat edilmiş olmalıdır. Eğer bunlar yapılırsa, kefaletten doğan alacaklar için yargı kararları uyarınca karşılık ayrılır.
- Verilen sipariş avansı niteliğindeki ödemeler ticari faaliyetin devamı için yapılan ödemelerdir ve verilen avans karşılığında malın veya verilen avansın alınamaması ve diğer koşulların da gerçekleşmesi halinde karşılık ayrılabilir. (Aksine idari görüşler ve yargı kararları da bulunmaktadır.)
- Kamu kuruluşlarından olan alacaklar için şüpheli alacak karşılığı ayrılması hususu tartışmalı olmakla birlikte karşılık ayrılabilmesi yönünde yargı kararı bulunmaktadır. Aksine yargı kararı da vardır.
- Zimmete para geçirme durumunda şüpheli alacak ayrılması konusunda vergi idaresinin aksine görüşleri olsa da, Danıştay'ın 1997/3983 sayılı kararında dava açılan şirket elemanının

zimetine geçirdiği tutarın karşılık olarak ayrılmasında sakınca bulunmadığı belirtilmiştir.

- Aciz vesikasına dayanılarak değersiz alacak kaydı yapılamaz. Alacak şüpheli olmaya devam eder. Bunun yanı sıra şüpheli alacaklara ilişkin koşulların yerine getirilmesi (dava, icra) şartıyla karşılık ayrılabilir.
- Konkordato MÜessesesinin şüpheli alacak karşılığı uygulaması karşısındaki durumuna ilişkin 14.02.2019 tarihinde V.U.K. No:112 sirküler yayımlanmıştır.

Sirkülerde en dikkat çekici olan nokta, konkordato ilan edenler hakkında dava ve icra yoluna gidilememesine rağmen **geçici sürenin ilanıyla şüpheli alacak karşılığı ayrılabilir.** Böylece Mali İdare kanundaki dava veya icra şartına rağmen geçici sürenin ilanıyla birlikte karşılık ayrılması imkanı sağlamış olmaktadır.

Konkordato halindeki borçlulardan olan alacakların V.U.K.'nun şüpheli ve değersiz alacaklara yönelik hükümleri karşısındaki açıklamalarımız 03.12.2018 tarih ve 2018/239-8 sayılı Özel Bültenimizde yer almaktadır.

- Borçlunun iflas etmesi halinde, alacaklarını iflas masasına kaydettiren mükellefler, dilerlerse bu alacakları için karşılık ayrırabileceklerdir.
- Yabancı Ülkelerden olan alacaklar için de karşılık ayrılabilir. Ancak vergi idaresi takibin ilgili ÜLke mercilerinde yapılmasını şart koşmaktadır.
- Holding ve grup şirketlerinin iştiraklerinden olan ve tahsil edilemeyen alacakları için yargı kararları uyarınca karşılık ayrılır.
- Yargı kararları uyarınca bankalarda batan ticari mevduatlar için de karşılık ayrılabilir.
- Katma Değer Vergisi ve ÖTV, ekonomik faaliyetlerin doğal bir sonucu olarak ortaya çıkan ve işletmenin alışları sırasında ödediği, işletme alacaklarının bir unsurunu teşkil eden ve doğrudan doğruya mal veya hizmet tesliminden veya ifasından kaynaklanan bir alacaktır. Bu itibarla, ÖTV ve katma değer vergisinden kaynaklanan alacak için şüpheli alacak karşılığı ayrılır. (334 no'lu VUK Genel Tebliğ)

Karşılık ayrılmış olan şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen miktarları tahsil edildikleri dönemde kar veya zarar hesabına aktarılır.

IV- DİĞER ALACAKLAR

VUK'nun 281. maddesine göre; "Alacaklar mukayyet değerleriyle değerlenir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit alacaklar değerleme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır."

Vadesi gelmemiş olan senede bağlı alacaklar değerlendirme gününün kıymetine irca (çevirme) olunabilir. Bu takdirde, senette faiz nispeti açıklanmış ise bu nispet, açıklanmamış ise Merkez Bankasının avans faiz oranı uygulanır.

T.C. Merkez Bankası tarafından tespit edilip, 21.12.2020 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren avans, faiz oranı yıllık %16,75 dir.

İşletme alacakları Tekdüzen Hesap Planında da belirtildiği üzere aşağıdaki alacak unsurlarından oluşur. Tekdüzen Hesap Planı uyarınca diğer alacaklarda ayırım borçlu kişi veya kuruluş bazında yapılmıştır. Ticari alacaklarda ise ayırım alacak türüne göre yapılmıştır:

- Ortaklardan alacaklar,
- İştiraklerden alacaklar,
- Bağlı ortaklıklardan alacaklar,
- Personelden alacaklar,
- Diğer çeşitli alacaklar,
- Şüpheli diğer alacaklar.
- Diğer işletme alacaklarının envanteri yukarıda açıklanan ticari alacak envanteri gibidir. Envanter işleminde kaydi ve fiili mevcutlar mutabakat sağlanarak tespit edilir. Envanter farklılıkları fiili envanter sonucuna göre düzeltilir.

Kısacası; yukarıda maddeler halinde sıralanan; Diğer Alacaklar grubunda yer alan alacaklar mukayyet bedelleri ile değerlendirilir. Döviz cinsinden alacakların dönem sonu değerlemesinde mukayyet bedeli, Maliye Bakanlığınca yayımlanan¹ döviz alış kuruna göre yapılacak kur değerlemesine göre düzeltilir.

Ortaklardan alacakların örtülü sermaye ve transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı açısından da değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu konudaki detay sonraki bölümlerde yer alan; ÜÇÜNCÜ BÖLÜM, III-DİĞER BORÇLAR, A-ORTAKLARA BORÇLAR bölümünde açıklanmıştır.

V- STOKLAR

VUK'nun 274. maddesi, " Emtia maliyet bedeli ile değerlendirilir. Emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri %10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde mükellef, maliyet bedeli yerine 267. maddenin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere, emsal bedeli ölçüsünü tatbik edebilir. Bu hüküm 275. maddede yazılı mamuller için de uygulanabilir."

VUK'nun 278. maddesine göre; "yangın, deprem, su basması v.b. gibi afetler yüzünden veya bozulmak, çürümek, kırılmak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia emsal bedeli ile değerlendirilir."

Malın satın alınıp depoya girinceye kadar yapılan tüm harcamalar malın maliyet bedeline dahil edilir.

Buna ilave olarak, imal edilen emtianın (Tam ve yarı mamul mallar) maliyet bedeli aşağıdaki yazılı unsurları ihtiva eder:

1. Mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve hammaddelerin bedeli,
2. Mamule isabet eden işçilik,
3. Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse,
4. Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse, (ki bu pay mamulün maliyetine eklenmesi konusunda ihtiyaridir.),
5. Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemelerinin bedeli,

Mükellefler, imal ettikleri emtianın maliyet bedellerini yukarıdaki unsurları ihtiva etmek şartı ile diledikleri usulde tayin edebilirler. (VUK md.275)

İşletme stokları şu kalemlerden oluşur:

- İlk madde malzeme,
- Yarı mamuller,
- Mamuller,
- Ticari mallar,
- Diğer stoklar
- Verilen sipariş avansları.

İşletme dönem sonunda kayıtlar üzerinden kaydi envanteri tespit eder. Üretim işletmelerinde kaydi envanter eğer tutuluyor ise imalat defterleri üzerinden tespit edilir. Dönem sonunda işletme stoklarının fiili envanteri çıkartılır ve kaydi envanterle karşılaştırılır. Farklılık bulunması halinde kaydi envanter fiili envanter seviyesine getirilir. Değerlemede fiili envanter sonuçları dikkate alınır. Dönem sonu envanter noksanlığının nedeni bulunamıyorsa 197 no.lu fark hesabına kaydedilir. Envanter fazlalığı halinde de fazlalık 397 no.lu hesaba kaydedilir. Ancak nedeni tespit edilemese de kaydi envanter fazlası dönem sonu itibariyle gelir kaydedilir. Bunun nedeni kaydi envanter fazlalığının her halükarda bir özvarlık artışını ifade etmesidir. Stok sayım noksanlığının nedenleri şunlar olabilir:

- Fireler,
- Hırsızlık olayları,
- Doğal afetler ve teknik yok olmalar,
- İşletmeden çekişler,
- Kaydi envantere herhangi bir nedenle alınmama,
- Faturası düzenlenmeyen satışlar,
- Üretim işletmelerinde, bozuk ürünlerin yeniden üretime verilmesi,
- Promosyon veya aynı ücret olarak verilme yada bağış yapılma durumlarının kayıtlara geçmemiş olması.

Stok sayım ve noksanlarının nedeni bulunamaz ise, stok fazlası gelirlere, stok noksanları ise yasal olmayan giderlere (KKEG) aktarılır. Stok sayım noksanlarına ilişkin KDV indiriminin iptali konusunda tereddütler vardır. KKEG olan giderin

önceki dönemlerde indirilen KDV'si varsa, ilave edilecek KDV olarak beyan edilip düzeltilmelidir.

A-Mal Maliyetlerinin Oluşumunda Kredi faiz ve Kur Farklarının Durumu:

Stoklara Alındığı Tarihe Kadar Stoklara Alındıktan Sonra

| | | |
|-------------------------------|---------------------------|---------------------------|
| <u>Kredi Faizi</u> * : | Gider veya Maliyet | Gider veya Maliyet |
| <u>Kur Farkı</u> : | Maliyet | Gider veya Maliyet |
| <u>Vade Farkı</u> : | Maliyet | Maliyet (*) |
| <u>Mal Satışından</u> | | |
| <u>Sonra oluşan</u> | | |
| <u>Finsm. Gid.</u> : | - | Gider |

* Sadece emtia alımı için kullanılan kredi maliyetinin, stoklara alındığı tarihe kadar maliyete verilmesi mecburidir.

(*) Stokta mevcut olan miktar ile orantılı olarak maliyete verilir.

B-Dönem Sonu Stok Değerlemesi:

Stokların değerlendirilmesi konusunda, uygulamada çeşitli yöntemler bulunmaktadır. Bu yöntemlerin her biri ayrı sonuçlar doğurur. Dolayısıyla her birinin uygulama şartları ve uygulama alanları farklıdır. Genel kabul görmüş değerlendirme yöntemleri şunlardır;

- İlk giren ilk çıkar yöntemi (FİFO)
- Ortalama maliyet yöntemi (Bu yöntemin kendi içinde üç versiyonu söz konusudur ve en çok kullanılan ağırlıklı ortalama maliyettir.)
- Fiili maliyet yöntemi,
- Belirli mamullerin izlenmesi yöntemi,
- Gelecek olan ilk çıkar (NİFO),
- Son giren ilk çıkar yöntemi (LİFO).

Mali idare, bu yöntemlerden fiili maliyet yöntemini esas olarak kabul etmekte olup, eğer fiili maliyet yöntemi uygulanamıyorsa ortalama maliyet yöntemini benimsemektedir. LİFO yöntemi önceki dönemlerde uygulanırken enflasyon düzeltmesi hükümleriyle 2004 yılında kanun maddesinden çıkarılmıştır.

C-Fire, Zayıf, Değeri Düşen ve Çalınan Mallar :

Ticari mal alım satımı yapan veya imalat işi ile uğraşan firmalarda işin mahiyetine göre değişik oranlarda fire ve zayıf meydana gelmektedir. Meydana gelen fire ve zayıfların maliyet unsuru olarak kayıtlara intikal ettirilebilmesi için sektörde meydana gelebilecek fire ve zayıf oranlarının yetkili kurum veya kuruluşlarca belirlenmiş olması gerekmektedir. Yaygın olarak Sanayi Odaları veya Ticaret Odalarının meslek komiteleri kararları fire ve zayıf oranları için geçerli kabul edilmektedir. Firmalar mümkünse kendi faaliyetlerine ilişkin

olarak ilgili odalardan kendi adlarına fire ve zayıat oranlarına ilişkin yazı alabilirler ise faydalı olacaktır. Çünkü genel verilmiş fire ve zayıata ilişkin kararlar firmaların faaliyet konularına her zaman bire bir uymayabilmektedir. Fire ve zayıat oranlarına ilişkin olarak firma tarafından alınmış bir yazı olmamakla beraber konu hakkında odaların meslek komiteleri tarafından alınmış bir karar varsa, kararda belirtilen oranları aşmamak koşuluyla meydana gelen fire ve zayıatlar maliyet unsuru olarak dikkate alınabilir.

Belirlenen fire ve zayıat oranlarını bariz bir şekilde aşan fire ve zayıat meydana gelmiş ise bunun nedeninin açıklanabilir ve kabul edilebilir olması gerekir. Aksi takdirde aşan kısım cezalı tarhiyat konusu yapılabilir.

Mallarda değer düşüklüğünden bahsedilebilmesi için; malın yangın, deprem ve su basması gibi afetlerden, ya da bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak, malın lekelenmesi, solması, modasının geçmesi, teknik icaplar nedeniyle iktisadi kıymetin kullanımından vazgeçilmesi gibi hallerden dolayı iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış meydana gelmesi gerekmektedir.

Firmaların herhangi bir nedenle değeri düşen malı varsa, bu mallarda meydana gelen değer düşüklüğünün tespit edilmesi için olayın vukuu bulunduğu tarihte Takdir Komisyonuna müracaat edilerek tespit yaptırılması gerekmektedir. Takdir komisyonlarına müracaatın en geç hesap döneminin son gününde yapılmış olması ve kararın ise en geç kurumlar vergisi beyanname verme süresi içinde alınmış olması gerekmektedir.

Bozulma, çürüme veya son kullanma tarihinin geçmesi gibi nedenlerle süreklilik arz eden imha işlemlerine konu emtianın değerlendirme işlemi aşağıda yer almaktadır.

Zayı olan mallar için de ilgili birimlerden alınacak ekspertiz raporu ile birlikte ilgili mahkemeye başvurmak suretiyle tespit yaptırılması halinde zayı olan mallar gider veya maliyet olarak dikkate alınabilir. Zayı olan mallar için yüklenilen KDV 'nin indirim konusu yapılması mümkün değildir. Daha önce indirim konusu yapılmış ise olayın vukuu bulunduğu dönemin, 1Nolu KDV beyannamesinin “**İlave Edilecek KDV**” satırına dahil edilmek suretiyle indirim hesaplarından çıkarılması gerekmektedir.

08.08.2011 tarihinde yayınlanan 60 nolu Katma Değer Vergisi Sirkülerinde ise malların zayı olması, değerinin düşmesi ve fire sonucu meydana gelen kayıplarla ilgili olarak aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

“ Malların Zayı Olması Sonucu Meydana Gelen Kayıplar

KDV Genel Uygulama Tebliğinin III-C/2.4 nolu bölümünde, kullanım süresi geçen veya kullanılamayacak hale gelen malların zayı olan mal olarak değerlendirileceği; KDV Kanununun 30/c maddesine göre mükelleflerce bu malların iktisabında yüklenilen KDV nin indirim konusu yapılmasının mümkün olmadığı ifade edilmiştir. (Süreklilik arz edenler ise aşağıda açıklanmıştır.)

Bu çerçevede;

- 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 yüklenen KDV indirim konusu yapılamayacaktır.

Malların Değerinin Düşmesi Sonucu Meydana Gelen Kayıplar

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

Fire Sonucu Meydana Gelen Kayıplar

Fire, bir malın imalat sürecinde veya tüketiciye arzına kadar kendi doğal akışı içinde uğradığı fiziksel kayıp olarak tanımlandığından, imalat sırasında veya sonrasında meydana gelen firelerin zayı olan mal kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Bu durumda, daha önce indirim konusu yapılan KDV nin de düzeltilmesine gerek yoktur. Ancak, yasal düzenleme veya ilgili mesleki kuruluşlar tarafından belirlenen fire miktarını aşan

kayıplara ilişkin giderlerin, Gelir veya Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indiriminin kabul edilmemesi halinde, bu giderler dolayısıyla yüklenilen KDV nin de indirim konusu yapılması mümkün değildir.

Örneğin;

- Akaryakıtın depolanması sırasında ortaya çıkan ve ilgili kuruluşlar tarafından belirlenen oranlar dahilindeki kayıplar,

- Balık çiftliklerinde balık üretimi esnasında pazarlama aşamasına ulaşıncaya kadar geçen süreçte, balık üretim ve besleme firesi olarak oluşan balık ölümleri,

- Tavuk çiftliklerinde, üretimin doğal sonucu oluşan 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 yüklenilen KDV indirim konusu yapılabilecektir.”

Çalınan mallar için yüklenilen KDV için de zayi olan mallar gibi işlem yapılması gerekmektedir. Ancak çalınan malların bedelinin gider veya maliyet olarak dikkate alınması mümkün değildir. Çalınan malların bedelinin KKEG olarak dikkate alınması gerekmektedir. Eğer çalınan mallar sigortalı ise malın bedeli ile sigorta tazminat bedeli ile karşılaştırılır ve sigorta tazminat bedelini aşan mal bedeli KKEG olarak dikkate alınır. Konu hakkında Bakanlık muktezası mevcuttur.

D. İmha Edilen Emtianın Değerlemesinde Genel Uygulama

Genel Uygulama

İmha edilen emtianın değerlendirilmesinde durumuna ve özelliğine göre aşağıdaki açıklamalar çerçevesinde uygulama yapılır.

İmha Edilen Emtianın Değerinin Takdir Komisyonu Tarafından Tespit Edilmesi

Yangın, deprem ve su basması gibi doğal afetler nedeniyle veya bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi nedenlerle iktisadi kıymetin imha edilmesinin gerektiği hallerde, emsal bedel ile değerlendirme yapılır.

Bu kıymetlerdeki değer düşüklüğü Takdir Komisyonu (Vergi Dairesi Başkanlığı) marifetiyle tespit edilir.

Değer düşüklüğüne uğrayan iktisadi kıymetin değeri “emsal bedel” olarak kayıtlara intikal ettirilir. Değer düşüklüğü Takdir Komisyonu kararının tebliğ edildiği dönemde gider olarak dikkate alınır.

Önceden indirim konusu yapılan KDV, olayın vuku bulduğu dönem KDV beyannamesinde “İlave Edilecek KDV” satırına dahil edilerek, indirim hesaplarında çıkarılır.

İmha Edilen Emtianın İlgili Bakanlık veya Yetkili Kurum Görevlilerin Yer Aldığı Bir Komisyon Nezdinde İmha Edilmesi

Kıymeti düşen emtialar;

- Son kullanma tarihi geçenler,
- Kalite standartlarına uygun olmayanlar,
- Çevreye ve insan sağlığına zarar verecek nitelikte olanlar,

İmha edilmesi gereken ürünler olarak nitelendirilmektedir.

İşletmelerde bu ürünlerin imha işlemleri,

- Takdir Komisyonuna başvurulmaksızın,
- İlgili Bakanlık veya yetkili kurum görevlilerinin de yer aldığı bir komisyon nezdinde,
- Tutanakla tespit edilmek suretiyle, malların imha edilmesi mümkündür.

Bu yöntemle gerçekleştirilen imha işlemlerine ilişkin düzenlenen tutanağa dayanılarak gerekli yasal kayıtlar yapılır. Tutanağın tebliğ edildiği dönemde gider olarak dikkate alınır.

Değer düşüklüğünün yasal kayıtlara intikal ettirilmesi için ayrıca Takdir Komisyonu kararı aranmaz. Ancak söz konusu imha tutanağı ile imha işlemine dayanak diğer belge ve vesikaların istenildiğinde ibraz edilmek üzere muhafaza edilmesi zorunludur.

Bu yöntemi ilk defa uygulayacak işletmelerin, müşavirliğimizden bilgi edinmesi önerilir.

Bozulma, Çürüme veya Son Kullanma Tarihinin Geçmesi Gibi Nedenlerle Süreklilik Arz Eden İmha İşlemlerine Konu Emtianın Değerlemesi

Yurt içinde satışa konu olan ancak, raf ömrün çok kısa olması, bozulması veya son kullanma tarihinin geçmesi gibi nedenlerle iade alınan, insan ve çevre sağlığına zararlı olması nedeniyle imha edilmesi mecburiyeti bulunan ve imha işlemleri süreklilik arz eden;

- Her türlü et ve et ürünleri (kıyma, pastırma, sucuk, salam, sosis gibi),
- Her türlü süt ve süt ürünleri (peynir, yoğurt, ayran, kaymak, tereyağı gibi),

-Yumurta,

-Pasta, kek, b6rek, ekmek gibi her t6rl6 unlu mamuller,

-İnsan ve hayvan sağlığı için kullanılan her t6rl6 ilaç,

ve benzeri emtialar bu d6zenlemeden yararlanabilirler.

Uygulamadan sadece kazançları bilanço usul6ne g6re tespit edilen gelir ve kurumlar vergisi m6kellefleri yararlanabilir.

Ayrıca m6kelleflerin d6zenleme kapsamında yapacakları başvuru tarihinden 6nceki son hesap d6nemine ait bilançolarında yer alan rakamlardan net satışları ile aktif b6y6kl6ę6n6n aritmetik ortalamasının 10.000.000 TL'nin veya 6zsermaye b6y6kl6ę6n6n 5.000.000 TL'nin 6zerinde olması gerekmektedir.

İşletmenin başvurusu 6zerine İdare bir 6n değerlendirmede bulunur. İmha oranının belirlenmesine y6nelik gerekli araştırma yapılması ve sonuçlarının g6r6ř ve 6neri raporuna bağlanması amacıyla Vergi M6fettişine g6nderilir.

Vergi M6fettişi yasal defter ve kayıtlar ile harici karinelere dayanarak her bir 6r6n itibariyle oranını belirler.

GİB'te bu konuda oluşturan komisyon nihai karar verir. Karar işletmeye tebliğ edilir. M6kellef bu oranı kabul eder ise kabul tarihi itibariyle imha oranı uygulanır. Kabul edilmemesi durumunda diğer y6ntemlerden biri tercih edilir.

İşletmelerin bu y6ntemi tercih etmesi durumunda m6şavirliğimizden 6nceden bilgi edinilmesi 6nerilmektedir.

VI- MADDİ DURAN VARLIKLAR

İşletme faaliyetlerinin icrasında kullanılan ve faydası birden çok yıl s6ren kıymetler işletme duran varlıklarını oluşturur. Duran varlıklar birden çok yıl kullanılmaları sebebiyle bilanço aktifinin en temel 6ęesi ve işletme varlık yapısının en 6nemli parçasıdır. Duran varlıkların t6r6 ve işletme varlıklarına oranı her sekt6r ve işletmede farklılık g6sterir.

Maddi duran varlıklar Tekd6zen Hesap Planında aşağıdaki şekilde gruplandırılmıştır:

- Arazi ve arsalar,
- Yeraltı ve yer6st6 d6zenleri,
- Binalar,
- Tesis, makine ve cihazlar,
- Taşıtlar,
- Demirbaşlar,

- Diğer maddi duran varlıklar,
- Yapılmakta olan yatırımlar.

Maddi duran varlıkların değerlendirilmesi: Gayrimenkuller; arsa, arazi, bina, yerüstü yapıları ve yeraltı yapılarından oluşur. İktisadi ve hukuki bakımdan tek başına mülkiyet konusu olmayan ve gayrimenkule dahil olan kıymetler de mütemmim cüzdür. Teferruat ise gayrimenkulü fonksiyonel hale getiren şeylerdir. Tesisat, işletmeler tarafından, faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla kurulan tesislerdir. Üretimde kullanılan makineler ise bağımsız birer sabit kıymettir. Gayri maddi haklar; gayrimenkul olarak tescil edilen haklar, imtiyaz, ihtira, telif, alameti farika, ticaret unvanı, marka gibi haklardan oluşur.

Maliyet bedeli VUK'un 262. maddesinde; bir iktisadi kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin arttırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara ilişkin diğer giderlerin toplamı olarak tanımlanmıştır. Gayrimenkullerde aşağıdaki giderlerin de maliyet bedeline dahil olduğu VUK'un 270.maddesinde düzenlenmiştir.

- Makine ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri;
- Mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsanın tesviyesinden mütevellit giderler. Bu giderlerin maliyete intikal ettirilmesi muhakkak zorunlu bulunmaktadır.
- Öte yandan, Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile emlak alım (tapu harcı) ve Özel Tüketim Vergilerini maliyet bedeline ithal etmek veya genel giderler arasında göstermekte mükelleflere serbestlik tanınmıştır.

A-Yenileme Fonu Uygulaması :

Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satışından veya doğal afetler nedeniyle zarar görmeleri halinde alınan sigorta tazminatları dolayısıyla doğan kar, belli şartlarla yenileme fonuna alınabilir. Yenileme fonunun tespiti ve kullanılması ile ilgili hususlar şu şekildedir:

- Bilanço esasına göre defter tutulması gerekmektedir.
- Satılan veya afetler yüzünden elden çıkarılan iktisadi kıymetin yenilenmesinin zaruri bulunması veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilip teşebbüse geçilmiş olması gerekmektedir.
- Satın alınacak iktisadi kıymetin daha önce satılan kıymetle aynı nitelikte olması gerekmektedir.
- Satılan ve yenilenecek olan iktisadi kıymetin, amortismanına tabi iktisadi kıymet olması gerekmektedir.
- VUK'nun 328. ve 329. maddelerinde yenileme fonunun pasif geçici hesapta azami 3 yıl tutulabileceği ve her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan karların, üçüncü yılın vergi matrahına eklenmesi gerekmektedir. (Yargı kararlarına göre üç bilançoda kalabilir.)
- Yenileme fonunun teşkili suretiyle satın alınan yeni kıymetlerin amortismanı, yenileme fonundan mahsup edilir.

- Yenileme fonunun iktisadi kıymetin satış karı kadar olması gerekmektedir.

Ayrıca, iktisadi kıymetin satış bedelinin yabancı para ile tahsili ve döviz bedelinin bankalarda tutulması durumunda ortaya çıkan kur farkı ve elde edilen faiz yenileme fonuna alınamaz. Bu tutarların ilgili yılın hasılatına dahil edilerek vergilendirilmesi gerekir.

B-Binek Otomobillere İlişkin Bazı Uygulamalar :

Binek otomobillerde kıst amortisman uygulaması devam etmektedir. Bu uygulamada amortisman yönteminin de önemi yoktur.

Ancak 7194 sayılı Kanunla 01.01.2020 tarihinden geçerli olmak üzere binek otomobillerin kira bedellerine, gider ve amortismanlarına kısıtlamalar getirilmiştir. 01.01.2020 tarihinde başlayan uygulama kapsamında;

-Kiralama yoluyla edinilen binek otomobillerin her birine ilişkin aylık kira bedelinin 5.500 TL'yi aşan kısmının Kanunen Kabul Edilmeyen Gider (KKEG) olarak dikkate alınması gerekir.

- Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere; kazancının tespitinde, binek otomobillere ilişkin giderlerin (yakıt, tamir – bakım, sigorta, kasko vs) en fazla % 70'i vergi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Aşan kısmın KKEG olarak dikkate alınması gerekir.

- Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, binek otomobillerin iktisabına ilişkin ÖTV ve KDV'nin toplamının en fazla 140.000 TL'ye kadarlık kısmı vergi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

- ÖTV ve KDV hariç ilk iktisap bedeli 160.000 TL'yi, ÖTV ve KDV'nin maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hallerde, amortismanına tabi tutarı 300.000 TL'yi aşan binek otomobillerin her birine ilişkin ayrılan amortismanının en fazla bu tutarlara isabet eden kısmı gider olarak dikkate alınacaktır.

-KKEG olarak yazılan giderlere ilişkin olarak ödenen KDV tutarları da, KDV Kanununun 30/d maddesi uyarınca, indirilecek KDV olarak dikkate alınamaz. Bu tutarlarda KKEG olarak kayıtlara alınacaktır.

Yukarıda yer alan tutarlar 2020 yılı tutarları olup, bu tutarlar her yıl yeniden belirlenmektedir.

Katma Değer Vergisi Kanununun 30/b maddesine göre faaliyeti kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerin alış belgelerinde gösterilen KDV, mükelleflerin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV 'den indirilemez. İndirilemeyen KDV aynı kanunun 58. maddesi gereğince gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilir. KDV genel uygulama Tebliği (III-C/2-1) de bu uygulamanın binek otomobil

işletmeciliği ile uğraşan mükelleflerin işletme amacı dışında satın aldıkları binek otomobiller için de geçerli olduğu belirtilmiştir.

Binek oto alımlarında ödenen ÖTV'nin de diğer masraflar ve KDV gibi gider yazılması veya maliyete ilave edilmesi mümkündür. (V.U.K. Md. 270)

170 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde motorlu taşıtların emsaline göre bariz bir şekilde düşük bedelle satılması halinde idarece taşıtın gerçek satış bedelinin tespiti yoluna gidileceği ve bu tespit işlemi sırasında diğer unsurlarla birlikte kasko bedelinden de yararlanılabileceği belirtilmiştir. Bu nedenle motorlu taşıtların satışında geçerli nedenler yok ise satış bedelinin kasko bedeline göre bariz düşüklük göstermemesi gerekir. Örneğin araç kaza yapmış ve kaza raporu tutulmuş ve araç hasarlı olarak satılmış ise bu geçerli neden olarak sayılabilir. Bunun dışında aracın aşırı kullanmadan dolayı fazla yıpranması nedeniyle emsaline göre değerinin düşmüş olması halinde ilgili odadan (şoförler ve Otomobilciler Odası) bir yazı alınmak suretiyle satış yapılabilir.

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun 14. maddesinde "bu kanuna bağlı (I) ve (IV) sayılı tarifelerde yer alan taşıtlardan (ticari maksatla kullanılan uçak ve helikopterler ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlar hariç) alınan vergi ve cezalar ile gecikme zamları gelir ve kurumlar vergilerinin matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmez" denilmiştir. Bu nedenle binek oto Motorlu Taşıt Vergilerinin KKEG olarak kaydedilmesi gerekmektedir.

Diğer yandan gerek taşıt araçları için düzenlenen sigorta poliçeleri gerekse diğer sigorta poliçeleri geçici vergi ve kurumlar vergisi açısından birden fazla dönemi ilgilendiriyor ise dönemsellik ilkesi gereğince ilgili oldukları dönemlerde gider olarak kayıtlara intikal ettirilmelidir.

Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 8701.90.50.00.00 pozisyonundaki kullanılmış traktörler ile 87.03 pozisyonundaki binek otomobilleri ve esas itibarıyla insan taşımak üzere imal edilmiş diğer motorlu taşıtların (87.02 pozisyonuna girenler hariç) kullanılmış olanları %1 oranında katma değer vergisine tabi bulunmaktadır.

08.08.2011 tarihli ve 60 sayılı Katma Değer Vergisi Sirkülerinde kullanılmış araç satışında uygulanacak KDV oranı hakkında detaylı açıklamalar aşağıdaki gibi yapılmıştır.

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 arasındaki sabit bir panel veya bariyer

bulunmayan kapalı kasa motorlu taşıtlar 87.03 pozisyonunda yer almakta olup, binek otomobiller bu kapsamda değerlendirilmektedir.

Sürücü dahil 10 veya daha fazla kişi taşımaya mahsus motorlu taşıtlar 87.02 pozisyonunda yer almaktadır.

Kamyonet türü araçlar genellikle birden fazla koltuk sırasına sahiptirler ve biri insan taşınmasına mahsus kapalı bir kabin ve eşya taşınmasına mahsus açık veya kapalı bir alan olmak üzere iki ayrı alandan meydana gelir. Bununla birlikte, bu tür araçların ikiden fazla aksı olması veya eşya taşımaya mahsus alandaki azami dahili taban uzunluğunun aracın dingiller arası mesafesinin %50 den fazla olması halinde bu araçlar 87.03 pozisyonunda sınıflandırılmazlar.

Arka kısımda güvenlik teçhizatı ve koltukların yerleştirilmesi için sabit tutturma noktaları ve bağlantı elemanlarının bulunmadığı birden fazla koltuk sırasına sahip olan panelvan türü araçlar, yolcu alanı ile yük alanı arasında sabit bir panel veya bariyer ya da yan panellerde pencereleri bulunsun veya bulunmasın 87.03 pozisyonunda sınıflandırılmazlar.

Kullanılmış araçların KDV kanununun 1/1 maddesi kapsamında ticari mahiyetteki teslimi veya 1/3-d maddesi kapsamında müzayede yoluyla satışı KDV'ye tabi tutulacaktır. KDV'ye tabi olacak şekilde satışı yapılan aracın durumunun, yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde tespit edilmesinden sonra;

(1)Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 8701.90.50.00.00 Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonunda yer alan kullanılmış tekerlekli zirai traktörler ve ormancılıkta kullanılan tekerlekli traktörlerin (motokültörler hariç)30/3/2009 tarihinden itibaren tesliminde %1 oranında KDV hesaplanacaktır.

(2)Aracın Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 87.03 pozisyonunda yer alan binek otomobili niteliğine haiz olması durumunda 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesinde ekli I sayılı listenin 9 uncu sırasına istinaden söz konusu aracın satışı %1 oranında KDV'ye tabi olacaktır.

KDV Kanununun 30/b maddesine göre binek otomobillerin alımında yüklendiği KDV'yi indirim hakkı bulunmayan mükelleflerin, kullanılmış binek otomobillerini satın alıp işletme adına kayıt ve tescil ettirdikten sonra satması halinde, alış sırasında satıcının durumuna bağlı olarak %1 veya %18 olarak ödenen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkün olmayıp gider veya maliyet olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Araç sahibinin KDV Kanununun 30/b maddesine göre binek otomobillerinin alımında yüklendiği KDV'yi indirim hakkı bulunması halinde (araç kiralama, taksi işletmesi gibi) bu aracın satışında KDV oranı %18 olarak uygulanacaktır.

(3)Aracın 87.03 pozisyonunda yer almaması durumunda ise %18 oranında KDV uygulanacaktır.

Örneğin; 87.04 tarife pozisyonundaki eşya taşımaya mahsus kamyonun kullanılmış olup olmadığına bakılmaksızın satışında %18 oranında KDV hesaplanacaktır.

Aynı şekilde 87.02 pozisyonunda yer alan otobüs, midibüs ve minibüs gibi araçların teslimi de %18 oranında KDV'ye tabi tutulacaktır.

Diğer taraftan yine aynı KDV Sirkülerinde binek otomobillerin alımında ödenen KDV ile ilgili olarak aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

“KDV Kanununun 30/b maddesi hükmüne göre, faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobillerinin alış belgelerinde gösterilen KDV hariç olmak üzere, KDV mükelleflerinin binek otomobili alımında yükledikleri KDV nin indirimi mümkün bulunmamaktadır.

Bu çerçevede, gerçek usulde vergilendirilen taksi işletmecisi, sürücü kursu ve otomobil kiralama şirketi gibi işletmelerin faaliyetleri ile ilgili satın aldıkları binek otomobilleri nedeniyle ödenen KDV indirim konusu yapılabilecektir. Bu mükelleflerin binek otomobilinin alış belgesinde gösterilen KDV, ait olduğu takvim yılı aşmamak kaydıyla, (01.01.2019 tarihinden itibaren ertesi yıla kadar; örneğin 01.01.2019 tarihinden itibaren 31.12.2020 tarihine kadar indirim konusu yapılabilecektir) ilgili belgelerin kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde, bu araçların fiilen faaliyette kullanılmaya başlanılıp başlanılmadığına bakılmaksızın indirilebilecektir.

Örneğin; mükellef tarafından araç kiralama faaliyetinde kullanılmak üzere Ocak/2010 döneminde satın alınan araç nedeniyle ödenen KDV, bu dönemde aracın kiralanıp kiralanmadığına bakılmaksızın indirilebilecektir.

Binek otomobili işletmeciliği ile uğraşan mükelleflerin işletme amacı dışında satın aldıkları binek otomobillerinin alış belgelerinde gösterilen KDV nin indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

Örneğin;

- Otomobil kiralama şirketinin kiralama amacı dışında şirketin kendi ihtiyacı için aldığı otomobili (örneğin; genel müdüre tahsis edilen otomobil, bir pazarlama şirketinin satış elemanına tahsis ettiği otomobil vb.) nedeniyle yüklenen KDV nin indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

- A Oto Servis ve Ticaret A.Ş. nin test sürüşü aracı olarak aktifine kaydettiği binek otomobiline ait yüklenen KDV yi indirim konusu yapması mümkün değildir.

- Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 87.04 tarife pozisyonunda belirtilen taşıtların sonradan değişiklik yapılarak binek otomobiline dönüştürülmesi durumunda, bu

taşıtların iktisabında yüklenilen KDV ile binek otomobiline dönüşüm nedeniyle oluşacak ÖTV farkı üzerinden hesaplanacak KDV indirim konusu yapılamayacaktır. Taşıttın alımında indirim konusu yapılan KDV ise, dönüşüm işleminin yapıldığı dönemde indirim hesaplarından çıkarılarak "ilave edilecek KDV" olarak beyan edilecektir."

C-Sabit Kıymet ve Emtia Alımlarında Kur Farkı ve Faizin Kaydı

Bedeli döviz olarak ödenmek üzere yurtdışından veya yurtiçinden sabit kıymet alınması halinde bu alışlara ilişkin olarak sabit kıymetin alındığı yılın sonuna kadar ortaya çıkan kur farkı ve faizin sabit kıymetin maliyetine eklenmesi zorunludur. Sabit kıymetin alındığı yıldan sonra ortaya çıkan kur farkı ve faizin ise gider yazılması veya sabit kıymetin maliyetine intikal ettirilmesi mükelleflerin seçimine bırakılmıştır. (163 ve 238 nolu VUK Genel Tebliği) Diğer yandan sabit kıymet alımında sabit kıymetin aktife alındığı dönemin sonuna kadar oluşan lehte kur farklarının da sabit kıymet maliyetinden düşülmesi gerekmektedir. (334 nolu V.U.K.Genel Tebliği) Sabit kıymetin aktife alındığı dönemden sonra oluşan lehte kur farklarının ise kambiyo geliri olarak dikkate alınması veya maliyetten düşülmesi ihtiyaridir.

Bedeli döviz olarak veya dövize endekli olarak ödenmek üzere alınan emtianın işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farkı ve faizlerin (sadece emtea alımı için kullanılan kredi faizi) emtianın maliyetine eklenmesi zorunludur. Daha sonra oluşan kur farkı ve faizlerin emtea halen stoklarda ise maliyete eklenmesi veya gider yazılması mümkündür. (238 No.lu VUK Tebliği)

D- Hurdaya Ayrılan Sabit Kıymetler

Üretim sırasında kullanılamayacak durumda olan, faydalı ömrünü tamamlamış demirbaş, araç, gereç ve makinalar hurda olarak nitelendirilmektedir.

Hurdaya ayrılmış demirbaş, araç, gereç ve iş makinalarının satışı KDV'den istisna edilmiştir. KDVK'nun 30/a maddesinde; vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan KDV, hesaplanan KDV'den indirilemez hükmü yer almaktadır.

Kısmi istisna kapsamına giren bu işlem dolayısıyla yüklenilen vergilerinde prensip olarak işlemin yapıldığı dönemde indirim hesaplarından çıkarılması gerekmektedir.

İktisadi kıymet hurda haline gelinceye kadar indirim hakkı tanınan işlemlerde kullanılmıştır. Yüklenilen vergilerin tamamı değil, hurda olarak satış bedelinin %18'ine isabet eden kısmı indirim hesaplarından çıkarılmalıdır. Bunun için ilave edilecek KDV sütununda beyan edilmelidir.

E-Hesap Dönemi Sonunda Alınan Duran Varlıklar ve Malzemeler :

Hesap döneminin son günlerinde yurtiçinden veya yurtdışından alınan sabit kıymetler üzerinden amortisman ayrılmasına ilişkin farklı görüşler vardır. Vergi idaresi sabit kıymetin amortismanına tabi tutulabilmesi için kullanılabilir halde olması gerektiğini öne sürerken, Danıştay ithalatın yapılmış olmasının veya yurtiçinden yapılan alışlarda sabit kıymetin işletmeye getirilmiş olmasının yeterli olacağını kabul etmektedir. Yurtiçinden alınarak veya yurtdışından ithal edilerek işletmeye getirilen sabit kıymet ayrıca montaj gerektirmiyorsa amortisman ayrılabilir. Sabit kıymetin montajı gerekiyorsa veya çalışabilir hale gelmesi için başka bir eklenti veya sabit kıymet gerekli ise işlemler tamamlandıktan sonra aktifleştirilerek amortisman ayrılması doğru olacaktır. Benzer olay motorlu taşıtlar içinde geçerlidir. Hesap döneminin son günlerinde alınan motorlu taşıtların geçici plakaları hesap dönemi bitmeden alınabilir ise amortisman ayrılabilir. Çünkü belli bir süre aracın geçici plaka ile kullanımı mümkündür. Geçici plaka alınmaz ise bir sonraki hesap döneminde aktifleştirilerek amortisman ayrılması gerekmektedir.

Yine hesap döneminin son günlerinde alınan ve stoklarda izlenmeyen işletme malzemelerinin henüz kullanılmamış veya firmanın üretim kapasitesi itibariyle kullanılması mümkün değilse gider kaydedilmeyerek stok hesaplarına veya gelecek dönemlere ait giderler hesabına kaydedilerek giderler içinden çıkarılması gerekmektedir.

F-Yapılmakta Olan Yatırımlar :

Dönem sonu itibariyle Yapılmakta Olan Yatırım hesabındaki tutarın yatırım gideri kapsamında olup olmadığı ve tamamlanıp tamamlanmadığı tespit edilir. Yatırım tamamlanmış ise yatırım harcaması ilgili aktif hesaba alınır. **Aktifleştirmenin yapıldığı yılın sonuna kadar gerçekleşen yatırımda kullanılan kredilerin faizleri ile kur farkları maliyete dahil edilir.**

163 nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'ne göre,

1. Yatırımların finansmanında kullanılan kredilerle ilgili faizlerden kuruluş dönemine ait olanların sabit kıymetle birlikte amortisman yoluyla itfa edilmek üzere yatırım maliyetine eklenmesi gerekmekte; işletme dönemine ait olanların ise, ilgili buldukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirmek suretiyle amortismanına tabi tutulması,

2. Döviz kredisi kullanılarak yurt dışından sabit kıymet ithal edilmesi sırasında veya sonradan bu kıymetlere ilişkin borç taksitlerinin değerlendirilmesi dolayısıyla ortaya çıkan kur farklarından, sabit kıymetin iktisap edildiği dönem sonuna kadar olanların, kıymetin maliyetine eklenmesi zorunlu bulunmakta; aynı kıymetlerle ilgili söz konusu dönemden sonra ortaya çıkan kur farklarının ise, ait oldukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilerek amortisman konusu yapılması,

mümkün bulunmaktadır.

Teşvik belgeli yatırımlar dolayısıyla alınan destekleme primleri, sabit yatırımların maliyet bedelini azaltıcı bir unsur olduğundan, bu primler tahakkuk ettirildikleri tarihte gerçekleştirilmiş olan sabit yatırımların maliyet bedelinden indirilebilir. Sabit yatırımın toplam bedelinden, alınan primin düşülmesinden sonra kalan değeri, sabit yatırımın değeri olarak aktiflere kaydedilebilir. Ancak istenildiği takdirde, tahakkuk eden destekleme primleri, doğrudan hasılat olarak da kaydedilebilir.

Tahakkuk tarihi ise söz konusu primlerin T.C Merkez Bankası'nca yatırımcı kuruluşa ödenebilir hale geldiği tarihtir.

G- Amortisman Uygulaması

İşletme aktifine kayıtlı duran varlıkların maliyetleri belli esaslar çerçevesinde kullanım dönemleri itibarıyla gider ve maliyetlere intikal ettirilir. Bu giderleşme sisteminin adı amortismandır. (VUK md.313) Amortismanın temel esprisini dönemsellik ilkesi oluşturmaktadır. Her dönemin gider ve maliyeti ilgili dönemin hasılatı ile karşılaştırılır. Sabit kıymetlere ilişkin amortismanlar bilanço aktifinde negatif değer olarak gösterilir. Dolayısıyla ilgili sabit kıymet dönem sonu itibarıyla işletme bilançosunda net değeri ile gösterilmiş olur. İktisadi ve teknik bütünlük arz eden kıymetler birlikte amortismanına tabi tutulur.

01.01.2004 tarihinden sonra alınan veya imal edilen amortismanına tabi iktisadi kıymetler için V.U.K. 333 nolu genel tebliği ile belirlenmiş oranda amortisman ayrılabilir. Bu tarihten önce alınan ve henüz itfa edilmemiş amortismanına tabi iktisadi kıymetler için eski oranlar üzerinden amortisman ayrılmaya devam edilir. Enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin düzeltilmiş değerleri üzerinden amortisman ayrılır. Amortisman normal usulde veya azalan bakiyeler (hızlandırılmış) usulüyle ayrılabilir. Hızlandırılmış amortisman uygulayanlar 333 no.lu V.U.K.genel tebliğinde belirtilen oranların iki katı ve % 50 oranını geçmemek üzere uygulama yapabilirler. Ancak normal usulde amortisman yöntemini seçenler bu usulden vazgeçemezler. Azalan bakiyeler usulünü seçenler ise bu usulden normal usule dönebilirler. Diğer taraftan, yeni düzenleme ile tebliğlerde belirtilen amortisman oranlarının uygulanması gerekmektedir. Tebliğ hükümlerini aşan sürelerle ait amortisman tutarlarının kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerekecektir. (Amortisman uygulama V.U.K. G.T 333, 339, 365, 389, 399)

H-Finansal Kiralamaya Konu Kıymetlerin Değerlenmesi

1. Kiralayan Tarafından:

Finansal kiralamaya konu edilen iktisadi kıymetler, bu kıymetlerin net bilanço aktif değerinden finansal kira ödemelerinin bugünkü değerinin düşülmesi suretiyle tespit edilen değerle değerlendirilir. Bulunan değer sıfır veya negatif ise bu kıymetler iz bedelle değerlendirilir.

İz bedelle değeri lenmeyen finansal kiralamaya konu edilmiş iktisadi kıymetler de diğ erleri gibi amortisman uygulamasına konu edilebilir.

2. Kiracı Tarafından:

Kiracı tarafından finansal kiralama iş lemine konu iktisadi kıymeti kullanma hakkı ve sözleşmeden doğ an borç, kiralama konusu iktisadi kıymetin rayiç bedeli veya sözleşmeye göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değ erinden düşük olanı ile değ erlenir.

3. Finansal Kiralama İş lemlerinde Faiz Ve Kur Farkları

Finansal kiralama konusunda 4842 sayılı kanunla 01.07.2003'den geç erli olmak üzere Vergi Usul Kanununun mükerrer 290'ıncı maddesinde yapılan değ iş iklik sonrası kiracılar finansal kiralamaya konu iktisadi kıymetin kullanım hakkını aktifleşt irmekte ve amortisman artık kiracılar tarafından ayrılmaktadır.

Yabancı para cinsinden düzenlenen finansal kiralama sözleşmeleri ile temin edilen amortisman tabi iktisadi kıymetlere ilişkin olarak sözleşme tarihinden sonra oluş an anapara kur farkları ve faizlerin gider yazılması veya maliyete eklenip amortisman tabi tutulması konusunda tereddütler bulunmaktadır.

Maliye Bakanlığ ının bu konuda bir muktezada belirttiğ i görüş ş öyledir;

“1.Kiracı tarafından finansal kiralama sözleşmesine göre yapılan kira ödemelerinin borç anapara ödemesi ve faiz olarak ayrış tırılması, bu ayrış tırma iş leminin her bir dönem sonunda (finansal kiralama sözleşmesinde yer alan kira ödemelerinin yapıldığı tarih) kalan borç tutarına sabit bir dönemsel faiz oranı uygulanması suretiyle yapılması, hesaplanan faiz giderlerinin ise ilk yıl iktisadi kıymetin maliyetine eklenmesi, sonraki yıllar ise gider veya maliyet olarak dikkate alınması gerekmektedir.

2.Finansal kiralama yoluyla edinilen kıymete ilişkin olarak kiralama süresi içinde sözleşmeye istinaden yabancı para üzerinden yapılan kira ödemelerinin değ erlenmesi sonucu ortaya çıkan kur farkının da, ilk yıl iktisadi kıymetin maliyetine eklenmesi, sonraki yıllar ise gider veya maliyet olarak dikkate alınması gerekmektedir.”

denilmektedir.

Yukarıda yer alan özelgeye göre, ister TL ister yabancı para üzerinden düzenlenen finansal kiralama sözleşmelerindeki hesaplanan faiz giderleri ilk yıl “Haklar” hesabına kaydedilen iktisadi kıymetin maliyetine eklenecek, sonraki yıllarda ise isteğ e bağı lı olarak gider veya maliyet hesaplarına aktarılacaktır. Yabancı para üzerinden düzenlenen sözleşmelerde ortaya çıkan kur farkları da ilk yıl maliyete eklenecek, sonraki yıllarda ise isteğ e bağı lı olarak gider veya maliyet hesaplarına aktarılacaktır. Bu görüş ten hareketle lehe olan kur

farklarının ise ilk yıl maliyetten düşülmesi, sonraki yıllarda ise gelir veya maliyet hesaplarıyla ilişkilendirilmesi gerektiğini söyleyebiliriz.

VII- MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

Fiziksel varlığı bulunmayan ve işletmenin belli ölçüde yararlandığı ya da yararlanmayı planladığı aktifleştirilen giderler ile belli koşullar altında hukuken himayeye göre haklar bilançonun maddi olmayan duran varlıklar içinde gösterilir. Bu varlıklar THP uyarınca şu şekilde ayırma tabi tutulmuştur:

- Haklar,
- Şerefiye,
- Kuruluş ve örgütlenme gideri,
- Araştırma ve geliştirme gideri,
- Özel maliyetler,
- Diğer maddi olmayan duran varlıklar.

Maddi olmayan duran varlıklar envanteri kayıtlar üzerinden yapılır. Hakların değerleri, kullanım sürelerine göre VUK'un amortismanına ilişkin hükümleri çerçevesinde amortisman ayrılmak suretiyle gider veya maliyete intikal ettirilir. Maddi olmayan duran varlıklara ilişkin olarak ayrılan amortismanlar bilanço aktifinde negatif değer olarak gösterilir. Böylece maddi olmayan duran varlıklar net değer bilançosuna uygun olarak net değeri ile bilançoda yer alır.

VIII- ÖZEL TÜKENMEYE TABİ DURAN VARLIKLAR

Duran varlık niteliğinde olmakla birlikte maddi ve maddi olmayan duran varlık kalemleri içinde değerlendirilmeyen kıymetler de bilanço aktifine özel tükenmeye tabi varlıklar olarak kaydolunur. Bu aktifler; tüketime sunulması zaman ve miktar ile sınırlı olan belli bir maddi varlıkla ilgili olarak önceden yapılan harcamaları ifade eder. Bu anlamda bu aktifler de yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyet bedelleri gibi gerçek bir aktif kıymeti ifade etmeyebilir.

Bilanço aktifinin bu grubunda genel olarak madenciliğe ilişkin;

- Arama giderleri,
- Hazırlık ve geliştirme giderleri ile mahiyeti itibariyle bunlara benzeyen aktif kıymetler yer alır.

Arama giderleri; maden arama amacı ile yapılan işlemlere ilişkin giderleri, hazırlık ve geliştirme gideri ise; bulunan madeni işlenebilir hale getirmek için yapılan giderleri ifade eder. Bu kıymetler maliyet bedeli ile değerlendirilir ve bu tutarla bilançoda gösterilir.

Aktifleştirilen bu tutarlar madenin çıkarılma ömrü ile uygun olmak üzere amortismanına tabi tutulur. Ayrılan amortisman tutarları bilanço aktifinde negatif değer olarak gösterilir.

Maden bulunamayan durumda arama giderinin aktifleştirilmesi zorunlu değildir.

Belli bir bedel karşılığı edinilen madenler Maliye Bakanlığı tarafından mükellefin müracaatı üzerine belirlenecek oranlar çerçevesinde amortismanına tabi tutulacaktır. Madenler de bilançoda maliyet bedelleri ile özel tükenmeye tabi varlıklar içinde gösterilir.

Açık işletme veya yer altı işletme yöntemlerine göre çalışan maden sahalarının kapatılması sırasında, Maden Yönetmeliğinin 85 inci maddesi hükmü dikkate alınmalıdır.

Anılan yönetmeliğin 85 inci maddesi "ruhsatın hükümden düşmesi ve terk edilen alanlarda alınacak tedbirleri" içermektedir.

Buna göre ruhsat sahasında gerekli emniyet tedbirlerinin alınması, çevre ile uyum planının hazırlanması gibi önlemlerin yerine getirilmesi talep edilmektedir.

IX- YILLARA SARI İNŞAAT VE TAAHHÜT İŞLERİ MALİYET VE HASILATI

Yıllara yaygın taahhüt işleri kazancı GVK'nun 42.- 44. maddeleri uyarınca işin bittiği (geçici kabul tutanağının idarece onaylandığı tarih veya kesin kabulün yapıldığı) yılda tespit edilir. Bu işlerden yıl içinde tamamlanmayanlara ilişkin olarak; yapılan harcamalar bilanço aktifinde, elde edilen hasılat da bilanço pasifinde gösterilir. Bilanço pasifinde yer alacak yıllara yaygın taahhüt işleri hasılatı ile bilanço aktifinde yer alacak yıllara yaygın taahhüt işleri maliyeti mukayyet bedelleri ile değerlendirilir.

Henüz tamamlanmamış yıllara yaygın taahhüt işlerine ilişkin olarak bilançoda yer alan maliyet ve hasılatlar gerçek bir aktif veya pasif değer değildir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

“ İŞLETME KAYNAKLARINA (PASİF) İLİŞKİN DEĞERLEME VE DÖNEM SONU İŞLEMLERİ”

I- MALİ BORÇLAR

Bilançoda yer alan mali borçlar şunlardır:

- Banka kredileri,
- Çıkarılmış Tahviller ve bunlara ilişkin borçlar,
- Çıkarılmış Bono ve Senetler,
- Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler,
- Diğer Mali Borçlar.

A- BANKA KREDİLERİ

İşletmelerin banka veya kredi kuruluşlarından temin ettikleri kaynaklar bilançonun kısa veya uzun vadeli yabancı kaynakları içinde yer alır. Banka kredisi TL olanlar mukayyet değeri ile değerlendirilir. Döviz bedelli kredi borçlarının mukayyet bedeli ise Maliye Bakanlığı'nca yayımlanmış döviz alış kuru ile hesaplanacaktır. Yabancı paraların kur değerlemesi sonucu ortaya çıkacak kur farkları kredi borç değerine eklenecek veya kredi borç değerinden düşülecek, karşılığında 780 hesap ilişkilendirilecektir. Söz konusu banka kredisi, sabit kıymet alımı ile ilgili ise, sabit kıymetin aktife girdiği yılsonuna kadar oluşan kur farkları sabit kıymet maliyeti ile ilişkilendirilip, olumlu veya olumsuz kur farkı olmasına göre ilgili kredi borç değerinden düşülecek veya kredi borç değerine ilave edilecektir.

1- VUK md.285'e Göre Faiz Hesaplanması

VUK'un 285. maddesine göre borçlar mukayyet değerleriyle değerlendirilir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit borçlar değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır.

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

Alacak senetlerini değerlendirme gününün kıymetine irca eden mükellefler, borç senetlerini de aynı şekilde reeskonta tabi tutmak zorundadır.

2- Kredi Kullanırma Olaylarında Faiz Uygulaması:

a- İşletmeler Arası Kredi Aktarımı

Kredi kuruluşlarından kredi kullanan bazı işletmeler, söz konusu kredileri kısmen veya tamamen başka işletmelere (özellikle grup içi şirketlere)

kullandırmaktadırlar. Bu durumda, kredi maliyeti olan kredi faizlerinin, kullanılan işletme bazında dağıtımına tabi tutulması gerekmektedir. Yani kredi kuruluşunun kredi kullanan işletme adına tahakkuk ettirdiği faizler, bu işletme tarafından kredinin kullanımı oranında kredi aktarılan kuruluşa aktarılmalıdır. Aktarılabacak tutarın hesaplanmasında faiz oranı, kullanım süresi ve kullanılan kredi tutarı dikkate alınacaktır. Kredi faiz aktarımının fatura ile yapılması gerekmektedir. Ancak, yargı kararları ve bazı müktezalara göre faiz aktarımı dekontla yapılabilir.

b- Personele Kredi Kullandırılması:

Firmaların almış oldukları kredileri veya kendi öz kaynaklarından belli bir parayı personeline kullandırması durumunda kullanılan krediler için firma kredi kullanıyor ise ortalama kredi faiz oranına makul bir oran ilave etmek suretiyle; firma kredi kullanmıyor ise ortalama piyasa faiz oranı üzerinden faiz hesaplanması gerekir. Bunun için KDV'li faiz faturası düzenlenir.

Personele kullanılan krediler için faiz tahsil edilmiyor ise; hesaplanan faizin net ücret olarak kabul edilmesi ve netten brüte gidilerek ücret olarak vergilenmesi gerekmektedir.

c- Şirket Ortaklarına ve Diğer Kişilere Kredi Kullandırılması:

Firmaların almış oldukları kredileri veya kendi öz kaynaklarından belli bir parayı ortaklarına, diğer şirketlere veya kişilere kullandırması durumunda kullanılan krediler için firma kredi kullanıyor ise ortalama kredi faiz oranına makul bir oran ilave etmek suretiyle; firma kredi kullanmıyor ise ortalama piyasa faiz oranı üzerinden faiz hesaplanması şirket ortağı olan gerçek ve tüzel kişiler adına KDV'li olarak fatura düzenlenmesi gerekmektedir.

Ayrıca 6009 Sayılı Kanun'un 1'inci maddesi ile 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun 28'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında yapılan değişiklikle banka, banker, ikrazatçı ve sigorta şirketleri ile esas iştigal konusu borç para verme olanlar haricindeki mükelleflerin ticari icaplar gereği borç alıp verme işlemlerinin BSMV'ye değil, KDV'ye tabi olacağı hususu netlik kazanmıştır. Böylece ortakların şirket üzerinden aldıkları borç paraya veya çektikleri paraya hesaplanan faiz üzerinden ayrıca katma değer vergisi hesaplanacaktır.

Kredi kullandırmadan maksat; grup şirketlerin emsaline göre bariz farklılık göstermeyen ticari ilişkileri nedeniyle ortaya çıkan alacak ve borçları dışında kalan borç ve alacak ilişkileri ile emsaline göre bariz farklılık gösteren cari hesap borç ve alacakları, ortakların işletmeden çektikleri değerler, personelin normal avans boyutunu aşan kıymet çekişleridir.

Gelir idaresinin bir muktezasında;

-Grup şirketlerince herhangi bir bedel eklenmeksizin anapara, faiz ve masraflarıyla birlikte aynen aktarılması işleminde aynen aktarılan bu bedeller için KDV hesaplanmayacağı,

-Bankadan temin edilen kredinin aynı faiz oranları ve masrafları ile grup firmasına kullandırılması işleminin krediyi kullandıran şirket tarafından ilişkili kişiye sunulan bir finansman hizmetinin ilişkisiz bir gerçek kişi veya kuruma verilmesi durumunda, verilen bu hizmet karşılığı ilişkisiz kişiden bir bedel talep edileceğinden,

-Bu hizmetin ilişkili kişiye verilmesi durumunda da hizmet karşılığı bir bedelin talep edileceğinin tabii olduğu, dolayısıyla grup şirketlerinden birinin bankadan temin ettiği krediyi aynı faiz oranı ve masraflarıyla grup firmasına kullandırması işleminde,

finansman hizmetine ilişkin bedelin kurumlar vergisi kanununun 13 üncü maddesi hükmü ile 1 seri nolu transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hakkında genel tebliğde yapılan açıklamalara göre belirlenmesi gerektiği yönünde görüş bildirilmiştir. (8.8.2012 tarih B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17-2472 nolu mukteza).

Bu muktezaya göre böyle bir durumda emsaline uygun bir oranla faiz tahakkuk ettirilmesi ve katma değer vergisi hesaplanması gerekmektedir.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununa göre pay sahipleri, sermaye taahhüdünden doğan vadesi gelmiş borçlarını ifa etmedikçe ve şirketin serbest yedek akçelerle birlikte karı geçmiş yıl zararlarını karşılayacak düzeyde olmadıkça şirkete borçlanamaz.

Aynı Kanuna göre, pay sahibi olmayan yönetim kurulu üyeleri ile yönetim kurulu üyelerinin pay sahibi olmayan üçüncü dereceye kadar kan ve kayın hısımları şirkete nakit borçlanamazlar.

3- Finansal Kiralama Borçları

Finansal kiralama yapan işletmelerin bu işlemlerinden kaynaklanan borçları mukayyet bedeli ile (301/401 no.lu hesaplar) değerlendirilir. Finansal kiralama borçları içinde yer alan Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri (302/402 no.lu hesap) yani kira ödemeleri içinde yer alan faiz kısımları değerlemede (-) değer olarak mukayyet bedeli ile dikkate alınır. Böylece bilançoda bu borçlar net haliyle yer almış olmaktadır.

B- ÇIKARILMIŞ TAHVİLLER VE BUNLARA İLİŞKİN BORÇLAR

VUK'un 286. maddesinde belirtildiği üzere; "eshamlı şirketlerle iktisadi kamu müesseseleri çıkardıkları tahvilleri itibari değerleriyle değerlemeye mecburdur." Döviz üzerinden düzenlenmiş tahviller itibari değerle değerlendirilir. Tahvillere ilişkin anapara ve faiz borçları da itibari değer ya da mukayyet bedelle değerlendirilir.

C- ÇIKARILMIŞ BONO VE SENETLER

Çıkarılmış bono ve senetlerin değerlemesi nominal bedel üzerinden yapılır. Tahvillerde olduğu gibi bu menkul kıymetlerin bünyesinde taşıdıkları finansman yükü bilançonun (308) Menkul Kıymetler İhraç Farkı kaleminde gösterilmektedir. Finansman yükünün cari dönemi ilgilendiren kısmı dönem sonu itibarıyla finansman gideri olarak (780-797 no.lu hesap) dikkate alınır ve dönem kazancından düşülür.

Dövizli bedelle düzenlenmiş bonoların nominal bedeli, Maliye Bakanlığınca yayımlanan döviz alış kuru ile yapılacak kur değerlemesi farkının dahil edilmesiyle tespit edilir. Diğer taraftan bu menkul kıymetlere ilişkin finansman tespitinde de kur değerlemesi yapılması gerekmektedir.

D- ÇIKARILMIŞ DİĞER MENKUL KIYMETLER

Tahviller ile çıkarılmış bono ve senetler dışında kalan ve işletme tarafından çıkarılmış olan diğer sermaye piyasası araçları bilançonun bu kısmında gösterilir. İşletme tarafından çıkarılan ancak bir borçlanma senedinden öte sahibine ek haklar tanıyan menkul kıymetler (yönetime katılma hakkı tanıyan katılma intifa senedi gibi...) bu kalem içinde gösterilmeyip öz sermaye içinde gösterilir.

Bilançonun bu kaleminde yer alan menkul kıymetler, tahvil ve bonolarda olduğu gibi envanter ve değerlemeye konu edilir.

E- DİĞER MALİ BORÇLAR

İşletmenin kredi ve menkul kıymetler borcunun dışında diğer mali borçları bilançonun bu kaleminde yer alır. Bu borçların değerlemesi ve envanteri de diğer mali borçlarda olduğu gibi mukayyet değer veya itibari (nominal) değer ile değerlendirilecektir.

II- TİCARİ BORÇLAR

Ticari borçlar vadesine göre kısa ve uzun vadeli olmak üzere ikiye ayrılır. İşletme ticari borçları aşağıdaki borç kalemlerinden oluşur.

- Satıcılar,
- Borç senetleri,
- Alınan Depozito ve Teminatlar,
- Alınan Avanslar,
- Diğer Ticari Borçlar.

A- SATICILAR

1- TL Borçlarının Değerlenmesi:

VUK'un 285. maddesi uyarınca mukayyet bedeli ile değerlendirilir. Borçların envanter ve değerlemesinde cari hesaplarla ilgili olarak dönemsel gider tahakkuklarının yapılması sağlanmalıdır.

2- Dövizli Borçların Değerlenmesi:

Döviz üzerinden borçlar da mukayyet değerle değerlendirilir. Ancak VUK'un 280. maddesi uyarınca dövizli borçların mukayyet değerine değerlendirme günü itibariyle Hazine ve Maliye Bakanlığınca yayımlanan döviz alış kuru üzerinden yapılacak kur değerlemesi sonuçlarının da eklenmesi gerekmektedir.

B- BORÇ SENETLERİ

1- Borç Senetlerinde Envanter

Borç senetlerinin fiili envanterinde alacaklı işletmelerle mutabakat sağlanır ve vadeleri bazında ayırım yapılır. Dönem sonu itibariyle nedeni tespit edilememiş envanter farklılıkları 197 ve 397 no.lu hesaplar kullanılmak suretiyle düzeltilir. İzleyen yılda envanter farklılığının nedeni tespit edildiğinde gerekli düzeltmeler yapılarak 197 ve 397 no.lu hesaplar düzeltilir.

2- Dönem Sonu Değerlemesi

Senetli veya senetsiz tüm borçlar, VUK'un 285. maddesinde belirtildiği üzere mukayyet değeri ile değerlendirilir. Ancak VUK'un 280. maddesi uyarınca dövizli borçların mukayyet değerine değerlendirme günü itibariyle Maliye Bakanlığınca yayımlanan döviz alış kuru üzerinden yapılacak kur değerlemesi sonuçlarına göre düzeltilir.

3- Reeskont Uygulaması

Hesap dönemi sonu itibariyle vadesi gelmemiş Türk Lirası veya döviz cinsinden senede bağlı ticari alacaklar ve borçlar reeskont işlemine tabi tutulabilir. Alacak senetlerini reeskont işlemine tabi tutanlar borç senetlerini de reeskont işlemine tabi tutmak zorundadırlar. Reeskont işlemi, senette faiz oranı belirtilmiş ise senette yazılı orandan yapılır. Senette faiz oranı belirtilmemiş ise Türk Lirası cinsinden senetlerin Merkez Bankası avans oranı, döviz cinsinden olan senetlerin ise LIBOR faiz oranından iskonto işlemine tabi tutulması gerekmektedir. Vadeli çekler için reeskont uygulaması vergi idaresi tarafından da kabul edilmektedir.

Reeskont işlemiyle borç senetleri, değerlendirme günü gerçek değerine indirgenmiş olacaktır. Hesaplanan borç senedi reeskont tutarı bilançonun Ticari Borçlar grubu içinde negatif değer olarak yer alacaktır. İlgili borç da mukayyet değeri ile geçirilecektir. Gerek borç senedi değerinin hesabında gerek reeskont

tutarının hesabında döviz üzerinden düzenlenmiş senetlerde kur değerlemesi yapılacağı açıktır.

Reeskont hesaplamasında iç iskonto formülü kullanılır.

İÇ İSKONTO:

Nominal Değer (Nom.Değ.) : Senet veya çek üzerindeki Yazılı Tutar,
Faiz Oranı (FO) : Senet veya çek üzerindeki orandır. Bu oran yoksa, TL cinsinden olan çek ve senetlerde değerlendirme gününde geçerli olan T.C.M.B. kısa vadeli avans oranı, yabancı para üzerinden düzenlenen çek ve senetler için LIBOR (Londra Bankalar Arası Faiz Oranı) esas alınır.

Gün Sayısı : Yıl sonundan veya geçici vergi dönemi sonundan çek ve senedin vade tarihine kadar geçecek gün sayısıdır.

Reeskont Tutarı: (Nom. Değ. X FO x Gün Say.) / ((36.000 + (F.O. x Gün Say.))

C- ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 280. maddesinde" Yabancı paralar borsa rayici ile değerlendirir, yabancı paranın borsa rayici yoksa, değerlemeye uygulanacak kur Hazine ve Maliye Bakanlığınca tespit olunur. Bu madde hükmü yabancı para ile olan senetli veya senetsiz alacaklar ve borçlar hakkında da caridir." denilmektedir. Depozito, bir taahhüt sırasında yatırılan inanca, bağlanma akçesi, güvence parası; bir sözleşmeden dolayı doğabilecek zararlara karşı verilen teminat olarak tanımlanmaktadır. Teminat, bir borcun zamanında ve uygun biçimde ödeneceğini sağlayan işlem; belli bir hukuksal durumu sağlamak için verilen garanti, inanca, güvence olarak tanımlanmaktadır. Dolayısıyla depozito ve teminatların alacak veya borç olarak düşünülmesi ve değerlemeye tabi tutulması mümkün değildir. Bu konuda Danıştay 3. Dairesi tarafından verilen 06.04.2001 tarih ve K.No.2001/3198 sayılı kararda teminatların işletme tarafından istendiği anda tasarruf edilmesinin ve işletmenin ticari faaliyetinde kullanılmasının mümkün olmadığı, bu nedenle alacak olarak değerlemeye tabi tutulmaması gerektiği belirtilmiştir.

Depozito ve teminatın bir iktisadi kıymet olarak alınması halinde ise dönem sonu itibarıyla herhangi bir değerlendirme farkı hesaplanmayacaktır.

D- ALINAN AVANSLAR

Alınan TL cinsi avanslar mukayyet bedelle değerlendirilir.

Döviz cinsinden kayıtlı avansların değerlendirilmesi gerekmektedir. Kur değerlendirilmesi sonu oluşacak lehte veya aleyhte kur farkları 656/646 no.lu hesaplara kaydedilecektir.

E- DİĞER TİCARİ BORÇLAR

İşletmelerin ticari faaliyetleri çerçevesinde meydana gelen ve yukarıda detaylı olarak açıkladığımız borçlara girmeyen ticari borçlar bu hesapta gösterilir. Bu hesabın değerlemesi de aynen satıcılar hesabında olduğu gibi kur değerlemesi dahil mukayyet bedeli ölçüsüne göre değerlendirilir.

III- DİĞER BORÇLAR

A- ORTAKLARA BORÇLAR

Ortaklara borçların değerlendirilmesinde ticari borç değerlendirme ölçüleri aynen geçerlidir. Borçlar mukayyet bedeli ile değerlendirilir.

Ortakları ile işletme arasında cari hesap ilişkisi doğumunun birçok nedeni bulunmaktadır. Ortaklarının sahibi oldukları şirketlerle yapmış oldukları işlemlerde ortaya çıkan borç alacak ilişkileri ile şirkete finansman temin etme ya da şirketin atıl fonlarını şirket dışı işlerinde kullanma davranışları, şirket ile ortakları arasında aktif karakterli cari hesap ilişkisinin oluşmasına neden olmaktadır. Tek düzen muhasebe sisteminde genel olarak, aktif karakterli "131 ortaklar cari hesabı" ile pasif karakterli "331 ortaklar cari hesabı" nda takip edilen cari hesap ilişkileri, bu hesapların yapılan adetlandırma neticesinde borç bakiye vermesi durumunda, vergi uygulamaları bakımından transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım veya örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz eleştirilerine maruz kalabilmektedir.

Bu itibarla ortaklardan alınan borçların işletmenin özsermayesinin üç katını geçip geçmediğine ve uygulanan faiz oranının emsallerine uygunluk ilkesine aykırı olup olmadığına dikkat edilmesi gerekmektedir. Emsallere uygun faiz oranı uygulamasında öncelikle işletme içi emsallere göre işlem yapılması, işletme yabancı kaynak kullanmamışsa Merkez Bankası reeskont faiz oranının veya piyasa ortalama faiz oranının esas alınması gerekir.

Diğer taraftan 85 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 sayılı Kararda önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu kararlar dövizli işlemlerde milat olarak kabul edilmektedir.

Yapılan düzenleme ile "Türkiye'deki yerleşik gerçek veya tüzel kişilerin kendi aralarında akdedilen ve konusu yurt içindeki işlem sözleşmelerinde yer alan bedel veya diğer yükümlülüklerin Türk Lirası olarak belirleneceği" hüküm altına alınmıştır.

Bu duruma göre ortaklar işletmeyle döviz cinsinden borç/alacak ilişkisine giremezler.

Döviz cinsinden sözleşmelere ilişkin kısıtlamalara ve istisna hallere ilişkin son düzenlemeler 20.11.2018 tarih ve 2018/238-7 sayılı Özel Bültenimizde yer almaktadır.

B- İŞTİRAKLERE BORÇLAR

İşletmenin, sermayesinin %10 ile %50 arasında payına sahip olduğu işletmelere olan ve ticari işlem sonucu doğmamış bulunan borçları bu kalemde gösterebilir ve değerleyebiliriz.

İştiraklere borçların envanter ve değerlemesi ortaklara borçlarla aynıdır. Bu borçlar mukayyet bedeli ile değerlendirilir.

İşletmeler iştirakleriyle döviz cinsinden borç/alacak ilişkisine giremezler. Döviz cinsinden sözleşmelere ilişkin kısıtlama ve istisna halleri 20.11.2018 tarih ve 2018/238-7 sayılı Özel Bültenimizde yer almaktadır.

C- BAĞLI ORTAKLIKLARA BORÇLAR

İşletmenin %50'den fazlasına sahip olduğu işletmelere olan ticari işlem sonucu doğmamış bulunan borçları bu bölümde gösterebilir ve değerleyebiliriz.

Bağlı ortaklıklara borçların envanter ve değerlemesi ortaklara borçlarla aynıdır. Borç ve alacaklara faiz yürütülmesi halinde örtülü sermaye hükümlerinin dikkatte tutulması gerekir.

İşletmeler bağlı ortaklıkları ile döviz cinsinden borç/alacak ilişkisine giremezler. Döviz cinsinden sözleşmelere ilişkin kısıtlama ve istisna halleri 20.11.2018 tarih ve 2018/238-7 sayılı Özel Bültenimizde yer almaktadır.

D- PERSONELE BORÇLAR

Personele borçlar bilançonun (335 no.lu hesap) bu kalemi içinde gösterilir ve mukayyet bedeli ile değerlendirilir. İşletmeler personeline döviz cinsinden borçlanamazlar.

E- DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR

İşletmenin ticari işlemleri sonucu doğmamış olan borçlarından; ortaklar, iştirakler, bağlı ortaklıklar, personel dışında kalan kişi ve kurumlara olanlar vadelerine göre, bilançoda bu kalem içinde gösterilebilir ve mukayyet bedeli ile değerlendirilir.

IV- KARŞILIKLAR

A- VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIĞI

İşletmelerin cari dönemde kar elde etmeleri durumunda bu karlar üzerinden izleyen yıl içinde beyan edilip ödenecek kazanç vergileri için THP uyarınca vergi karşılığı tesis edilmesi ve dönem sonu bilançosunda (bilanço pasifinde) gösterilmesi (370 no.lu hesapta) zorunludur. Bu vergi karşılığı kazanç vergisinin tahakkuk ettirilmesi ile kapatılır.

Vergi matrahı olan Mali Kar'ın tespitinde, önceki konularda söz ettiğimiz değerlemeler sonucu ile KKEG de dikkate alınacaktır.

Kazanç vergileri; G.V. mükellefleri için GVK'nun 103. maddesinde düzenlenen artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak yıllık gelir vergisi toplamını,

Kurumlar vergisi mükellefleri için KVK'nun 32. maddesinde düzenlenen %22 sabit orana göre hesaplanacak kurumlar vergisi ile GVK'na göre üzerinden stopaj hesaplanacak indirimlerin stopaj tutarını ifade eder.⁴

Kurumlar tarafından hesaplanan vergi ve diğer yasal yükümlülükler karşılıkları mukayyet bedeli ile değerlendirir ve bu bedelle bilançoda yer alır.

Cari yıl kazancına mahsuben peşin ödenen vergiler de bilanço pasifinde vergi ve diğer yükümlülükler karşılığının altında (371 no.lu hesapta) negatif değerle yer alır.

B- KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI

Karşılık ayrılma esnasında ortaya çıkan karşılık giderlerinin KKEG olarak dikkate alınması gerekmektedir. Kıdem tazminatı vergi kanunları uyarınca ancak ödendikleri dönemde gider yazılabilir. Başka bir deyişle, cari dönemde ödenen kıdem tazminatlarının daha önce karşılık ayrılmış olanlarının, söz konusu karşılık kadar olan kısmının da cari dönemde giderleştirilmesi gerekmektedir.

C- MALİYET GİDERLERİ KARŞILIĞI

Standart maliyet yöntemini kullanan işletmeler giderlerini fiilen ortaya çıkmasını beklemeden önceden bütçeleme yaparak üretim maliyeti oluştururlar. Bütçeleme, maliyet gider karşılığı ayrılmak üzere yapılır. Bütçelenen gider reel olarak gerçekleştiği zaman, karşılık hesabı da kapatılır. Buradaki amaç üretim giderlerinin üretim dönemi maliyetlerine intikal etmesini sağlamaktır.

Dönem sonu itibariyle bu şekilde ayrılmış olan maliyet giderleri karşılığı (373 no.lu hesabın bakiyesi) mukayyet bedeli ile değerlendirir.

V- DİĞER YABANCI KAYNAKLAR

Muhasebe tekniği ve dönemsellik ilkesi gereği hesaben ayrılan ve izlenen tutarlar, genel borç değerlendirme hükümleri uyarınca mukayyet bedeli ile değerlendirilir.

Bunlara örnek verecek olursak;

^[4] 2018,2019 ve 2020 yıllarında başlayan hesap dönemleri için %22 oranı uygulanacaktır. Yine 2018/1. Geçici vergi döneminden itibaren %22 oranı uygulanacaktır

- Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri hak ediş bedel. (350 hs.),
- Ödenecek Vergiler ve Sosyal Güven. Kesin. (360-361-368 hs.),
- KDV borçları (391, 392, 492 no.lu hs.),
- Sayım ve tesellüm fazlalıkları (397 hs.),
- Tesise katılma payları (493 hs)

VI- ÖZSERMAYE VE SERMAYE YEDEKLERİ

A- ÖZSERMAYE

Kurumlarda işletme öz sermayesi aşağıdaki menkul kıymetlerle temsil edilir;

- Hisse Senetleri,
- Hisse Senedi İlmuhaberleri,
- İntifa Senetleri.

Mali uygulamada özsermaye daha geniş anlamda kullanılmaktadır. Özsermaye vergi kanunları uyarınca dönem kazancının tespitinde kullanılan bir araçtır. GVK'nun 38. maddesinde, bilanço esasında Ticari Kazanç, teşebbüsteki özsermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır. Bu açıdan özsermaye unsurlarının tespiti büyük önem arz etmektedir.

İşletme özsermayesinin envanterinde apel alacaklarının zamanında ödenip ödenmediği, ödemelerin kayıtlara intikal ettirilip ettirilmediği kontrol edilir. Apel (ödemeye çağrı) alacaklarının geç ödenmesi durumunda ilgili ortaktan bu gecikme için faiz hesaplanmalıdır. Alınan faiz gelir olarak dikkate alınacak, özsermaye unsuru olarak dikkate alınmayacaktır.

Özsermaye unsurları (sermaye ve ödenmemiş sermaye) mukayyet değerle değerlendirilmelidir.

B- SERMAYE YEDEKLERİ

Sermaye yedeklerinden dönem sonunda; yedeklerden sermayeye eklenenler için kayıt yapılıp yapılmadığı kontrol edilir. Sermaye yedeklerinden dönem sonu itibarıyla işletmede olanlar mukayyet bedelle değerlendirilir.

C- KÂRLAR VE KÂR YEDEKLERİ

Kârlar ve kâr yedeklerinin dönem sonu envanterinde önceki dönemden devreden fonlar, bu fonlardan dönem içinde yapılan kullanımlar, cari dönemde ayrılan fonlar, karlara mahsup edilen geçmiş dönem zararlarına ilişkin yasal kayıtların varlığı ve doğruluğu kontrol edilir. Ayrıca yapılan hesaplamalar tekrar kontrol edilir.

Dönem sonu itibarıyla elde olan mevcut kar yedekleri ve dönem karı veya zararı ile geçmiş dönem karı veya zararı mukayyet bedelle değlerlenirler.

Geçmiş Yıl Zararlarının Mahsup Edilmesi:

Firmaların kapanan hesap dönemine ilişkin olarak verecekleri kurumlar vergisi beyannamesinde zarar mahsubu yaparken zararın beyannamenin ait olduğu hesap döneminden önceki son (5) hesap dönemine ait beyannamelerinde yer alan mali zarar olmasına dikkat etmeleri gerekmektedir. Beş yıldan önceki zararlar ile kanunen kabul edilmeyen giderlerin dikkate alındığı ticari zararlar zarar olarak beyannameden indirilemez. Zarar ilgili döneme ait mali tablolarında yer almalıdır. Diğer taraftan 6111 ve 7143 sayılı Kanunlara göre matrah artırımında bulunulan yıllara ait zararların sadece %50'si, 2018 ve izlenen yıllar karlarından mahsup edilecektir.

5520 sayılı Kanununun 20 nci maddesinin birinci fıkrası çerçevesinde devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararları ile 20 nci maddenin ikinci fıkrası kapsamında gerçekleştirilen tam bölünme işlemi sonucu bölünen kurumdaki öz sermayesinin devralınan tutarını geçmeyen ve devralınan kıymetle orantılı zararların indirilmesinde aşağıdaki şartlar ayrıca aranır:

1) Son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması.

2) Devralınan kurumun faaliyetine devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam edilmesi.

Bu şartların ihlali halinde, zarar mahsupları nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için vergi ziyayı doğmuş sayılır.

Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili olanlar hariç olmak üzere, beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla yurt dışı faaliyetlerden doğan zararlar,

1) Faaliyette bulunulan ülkenin vergi kanunlarına göre beyan edilen vergi matrahlarının zarar dahil, her yıl o ülke mevzuatına göre denetim yetkisi verilen kuruluşlarca rapora bağlanması,

2) Bu raporun aslı ile tercüme edilmiş bir örneğinin Türkiye'deki ilgili vergi dairesine ibrazı,

halinde indirim konusu yapılır.

Denetim kuruluşlarınca hazırlanacak raporun ekinde yer alan vergi beyanlarının, bilanço ve gelir tablosunun, o ülkedeki yetkili mali makamlarla onaylanması zorunludur. Faaliyette bulunulan ülkede denetim kuruluşu olmaması halinde, her yıla ait vergi beyannamesinin, o ülke yetkili makamlarından alınan birer örneğinin mahallindeki Türk elçilik ve

konsoloslukları, yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı mahiyetteki temsilcilerine onaylatılarak, aslının ve tercüme edilmiş bir örneğinin ilgili vergi dairesine ibrazı yeterlidir.

Türkiye'de indirim konusu yapılan yurt dışı zararın, ilgili ülkede de mahsup edilmesi veya gider yazılması halinde, Türkiye'deki beyannameye dahil edilecek yurt dışı kazanç, mahsup veya gider yazılmadan önceki tutardır.

Zarar Olarak Mahsup Edilecek Olanlar

- Diğer kazanç ve iratlar dışındaki kazanç ve iratlar,
- Yurt dışındaki faaliyetten doğan zararlar,(ilgili ülkedeki denetim elemanlarınca rapora bağlanmalıdır)
- 5 yılla sınırlıdır.

Zarar Olarak Mahsubu Yapılmayacak Olanlar

- Türkiye'de vergiden istisna edilen kazançlarla ilgili zararlar

VII- DÖNEM SONU İLE İLGİLİ DİĞER ÖZELLİKLİ DURUMLAR

A- Götürü İhracat Gideri Uygulaması:

Götürü gider uygulamasından; ihracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetler ile uluslararası faaliyetinde bulunanlar yararlanabilir.

İhracatçı firmalar yurt dışında yapmış oldukları ve fatura veya fatura yerine geçen belgeler ile belgelendiremedikleri giderlerinin FOB ihracat bedelinin binde beşine (% 0,5) kadar olan kısmını götürü ihracat gideri olarak kayıtlarına alabilirler. Ancak götürü ihracat gideri yazabilmek için bahse konu giderler için ödemenin yıl içinde yapılmış olması gerekmektedir. İhraç kaydıyla mal teslimlerinde götürü ihracat giderinden ihracatı gerçekleştiren firma yararlanacaktır. (GVGT/ 195-233)

Bu uygulamadan yurt dışında inşaat onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetinde bulunan firmalarda faydalanır.

B- İhracatçılarda Hesap Dönemi Sonunda Düzenlenen ve İhracatı Bir Sonraki Yılda Gerçekleşen Mallara Ait Faturaların Kayda Alınması:

İhracatçı firmalar tarafından hesap dönemi sonunda düzenlenen faturanın fiili ihracatı hangi yılda gerçekleşmiş ise o döneme gelir olarak kaydedilmesi gerekmektedir. Bu husus hem KDV matrahının tespiti hem de Gelir ve Kurumlar vergisi matrahının tespiti yönünden aynıdır. Fiili ihracatı bir sonraki hesap döneminde gerçekleşen malın, önceki hesap döneminde mahiyetine göre mamul veya ticari mal olarak stoklarda gösterilmesi gerekmektedir. Bakanlık muktezası da bu doğrultudadır.

C- İnternet Yoluyla Yurtdışından Alınan Mal ve Hizmetlerde Belgelendirme:

İnternet yoluyla yurtdışından yapılan mal ve hizmet alımlarında, satıcı tarafından düzenlenen fatura veya fatura yerine geçen belgelerin elden veya posta yoluyla temini mümkün olmayabilmektedir. Bu işlemlerle ilgili olarak elektronik ortamda alınan belgenin çıktıları, ödemeye ilişkin kredi kartı slipleri veya ekstre ile birlikte muhafaza edilmesi ve istendiğinde ibraz edilmesi halinde tevsik için yeterli kabul edilebilecektir.

D- Ödenmeyen SGK Primlerinin Gider Yazılamaması:

İlke olarak hesap dönemi içinde ödenmeyen SGK primleri gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınamaz. Bunun tek istisnası hesap dönemi takvim yılı olan firmalarda Aralık ayı, özel hesap dönemine tabi firmalarda ise özel hesap döneminin son ayına ait SGK primlerinin yasal ödeme süresi bir sonraki hesap dönemi olmasına karşın, yasal süresi içinde ödenmek koşuluyla gider olarak kayıtlara alınabilmesidir. Hesap dönemi içinde ödenmediğinden gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınamayan SGK primlerinin ödendikleri hesap döneminin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınması gerekir. (174 seri numaralı Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği)

E- Bağış ve Yardımların Gider Yazılması ve Diğer İndirimler :

Bağışlar, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından beyanname üzerinden indirim konusu yapılabilecek bağışlar, gider olarak dikkate alınabilecek bağışlar ve özel kanunlar uyarınca gider yazılabilecek bağış ve yardımlar olarak ayrımlanabilir.

Ancak, bağış ve yardımlar beyanname üzerinde ar-ge harcamalarının %100'ü olarak hesaplanan ar-ge indirimi ve spor dalları için yapılan sponsorluk harcamalarından sonra indirilir.

Kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından **sirasıyla** aşağıdaki indirimler yapılır (KVK m.10):

a) Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 100'ü oranında hesaplanacak "Ar-Ge indirimi".

AR-GE VE TASARIM İNDİRİMİ (5746 Sayılı Kanun)

-Teknoloji merkezi işletmelerinde,

- Ar-Ge merkezlerinde,

- Kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kurum ve

kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen Ar-Ge ve yenilik projelerinde,

-Rekabet öncesi işbirliği projelerinde,

-Tekno-girişim sermaye desteklerinden yararlananlarca gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik harcamalarının tamamı,

-Kanun kapsamında yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından desteklenen tasarım projelerinde ve tasarım merkezlerinde gerçekleştirilen münhasıran tasarım harcamalarının tamamı,

kurum kazancının ve ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılır.

Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden ve tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmayan amortisman tabi iktisadi kıymetler için hesaplanan amortisman tutarlarından verilen paylar üzerinden Ar-Ge indirimi hesaplanmaz. Matrahın yetersiz olması nedeniyle ilgili dönemde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki hesap dönemlerine devreder. Ar-Ge indiriminden yararlanılacak harcamaların kapsamını ve uygulamadan yararlanabilmesi için gerekli belgeler ile usulleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

5746 Sayılı Kanun ve buna ilişkin çıkarılan "Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği" ile tebliğ düzenlemelerine bakılmasında yarar vardır.

b) 21/5/1986 tarihli ve 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü'nün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 17/6/1992 tarihli ve 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının sözü edilen kanunlar uyarınca tespit edilen amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50'si. (Bakınız K.V.K.G.T. 10.3.1.)

Sponsorluk uygulamasına ilişkin usul ve esaslar "Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü Sponsorlu Yönetmeliğinde" düzenlenmiştir.

1- Kurum Kazancının % 5'i ile sınırlı bağışlar:

- Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Cumhurbaşkanlığı tarafından vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının % 5'ine kadar olan kısmı. (KVK 5520 md. 10/c)İndirim konusu yapılacak bağış ve yardımın belirlenmesinde esas alınacak kurum kazancının zarar mahsubu dahil giderler düşüldükten, iştirak kazancı hariç, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kazanç olarak anlaşılması

gerekmektedir (Ticari bilanço karı-(iştirak kazançları istisnası+geçmiş yıl zararları)
(KVKGT. 1-10.3.2.1.)

2- Kurum Kazancının Tamamına Kadar İndirilebilecek Bağışlar:

- 5520 Sayılı kanununun 10'uncu maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde sayılan kamu kurum ve kuruluşlarına bağışlanan okul, sağlık tesisi, 100 yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde 50 yatak) kapasitesinden az olmamak kaydıyla öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezi ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin ve Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri ile gençlik ve İzcilik kamplarının inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdi ve aynı bağış ve yardımların tamamı.

- Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler ve köyler, Cumhurbaşkanlığı tarafından vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan veya Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen ya da desteklenmesi uygun görülen;

1) Kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin ticari olmayan ulusal veya uluslararası organizasyonların gerçekleştirilmesine,

2) Ülkemizin uygarlık birikiminin kültürü, sanatı, tarihi, edebiyatı, mimarisi ve somut olmayan kültürel mirası ile ilgili veya ülke tanıtımına yönelik kitap, katalog, broşür, film, kaset, CD ve DVD gibi manyetik, elektronik ve bilişim teknolojisi yoluyla üretilenler de dahil olmak üzere görsel, işitsel veya basılı materyallerin hazırlanması, bunlarla ilgili derleme ve araştırmaların yayınlanması, yurt içinde ve yurt dışında dağıtımı ve tanıtımının sağlanmasına,

3) Yazma ve nadir eserlerin korunması ve elektronik ortama aktarılması ile bu eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılmasına,

4) 21/7/1983 tarihli ve 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınmaz kültür varlıklarının bakımı, onarımı, yaşatılması, rölöve, restorasyon, restitüsyon projeleri yapılması ve nakil işlerine,

5) Kurtarma kazıları, bilimsel kazı çalışmaları ve yüzey araştırmalarına,

6) Yurt dışındaki taşınmaz Türk kültür varlıklarının yerinde korunması veya ülkemize ait kültür varlıklarının Türkiye'ye getirilmesi çalışmalarına,

7) Kültür envanterinin oluşturulması çalışmalarına,

8) Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınır kültür varlıkları ile güzel sanatlar, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki ürün ve eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılması ve güvenliklerinin sağlanması,

9) Somut olmayan kültürel miras, güzel sanatlar, sinema, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki üretim ve faaliyetler ile bu alanlarda araştırma, eğitim veya uygulama merkezleri, atölye, stüdyo ve film platosu kurulması, bakım ve onarımı, her türlü araç ve teçhizatının tedariki ile film yapımına,

10) Kütüphane, müze, sanat galerisi ve kültür merkezi ile sinema, tiyatro, opera, bale ve konser gibi kültür ve sanat faaliyetlerinin sergilendiği tesislerin yapımı, onarımı veya modernizasyon çalışmalarına,

ilişkin harcamalar ile makbuz karşılığı yapılan bağış ve yardımların % 100. Cumhurbaşkanı, bölgeler ve faaliyet türleri itibarıyla bu oranı, yarısına kadar indirmeye veya kanuni seviyesine kadar getirmeye yetkilidir.(5520 sayılı Kanun md. 10/d)

-Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan aynı ve nakdi bağışların tamamı (5520 sayılı kanun md.10/e).

-İktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneği'ne ve Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış veya yardımların tamamı (5520 Sayılı Kanun Md.10/f.)

Bağış ve yardımların nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu oluşturan mal veya hakkın maliyet bedeli veya kayıtlı değeri, bu değer mevcut değilse Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre takdir komisyonlarınca tespit edilecek değeri esas alınır.

3- Özel Kanunlarında Yer Alan Bağış ve Yardımlar:

Özel kanunlarında hüküm bulunan kurum ve kuruluşlara yapılan bağış ve yardımlarda GVK m.89 ve KVK m. 10'da öngörülen sınırlamalar geçerli değildir. Bu bağış ve yardımların tamamı, farklı bir düzenleme olmadıkça kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınırlar.

Özel Kanunlarında gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince gider yazılabilecek bağışların yapılabileceği kurum ve kuruluşlar aşağıda verilmiştir. Bilindiği üzere, bağış ve yardımların makbuz mukabili yapılması ve bu amaçla verildiğinin makbuzda açıklanması gerekmektedir. Bir kısmı aşağıda verilmiştir. Aynı yardımlarda ayrıca teslim tutanağı düzenlenmesinde yarar vardır.

| | Bağışın İndirilmesi veya Gider Yazılabilmesi İçin Hangi Kuruluşa Yapılması Gerekli | Dayanak Kanun/Md No | | Bağışın Nev'i | K.V. Mükellefleri İçin Sınır | G.V. İçin Sınır | İndirim/Gider |
|----|--|----------------------------|----------------|----------------------|-------------------------------------|--|----------------------|
| 1. | - Genel bütçeye dâhil dairelere - Katma bütçeli idarelere - İl özel idarelerine - Belediyelere - Köylere - Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara - Kamu menfaatine yararlı sayılan derneklere - Bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve Kuruluşlara | 5520 193 | 10/1-c 89/4 | Nakdî ve Aynî | Kurum kazancının % 5'i | Beyan Edilen Gelirin %5'i (K.Ö.Y. %10) | İndirim |
| 2. | Yukarıdaki kuruluşlara bağışlanacak okul, sağlık tesisi, 100 yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde 50 yatak) kapasitesinden az olmamak kaydıyla öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezi ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan bağışlar | 5520 193 | 10/1-ç 89/5 | Nakdî ve Aynî | Kurum Kazancın Tamamı | Beyan Edilecek Gelirin Tamamı | İndirim |
| 3. | Kültürel Harcamalar İle Kültürel Bağış ve Yardımlar | 5520 193 | 10/1-d 89/7 | Nakdî ve Aynî | Kurum Kazancın Tamamı | Beyan Edilecek Gelirin Tamamı | İndirim |
| 4. | Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyaları | 5520 | 10/1-e | Nakdî ve Aynî | Kurum Kazancın Tamamı | Yok | İndirim |
| 5. | İktisadi İşletmeleri Hariç Türkiye Kızılay Derneği'ne ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine Yapılan Bağışlar | 5520 | 10/1-f | Nakdi | Kurum Kazancının Tamamı | Yok | |

Kurumlar İçin de Geçerli Olan GVK' nun 40/10'uncu Maddesindeki Bağışlar

| | | | | | | | |
|----|--|-----|------------------------------|----------------|-----------------------------|--|-------|
| 1. | Fakirlere yardım amacıyla Gıda Bankacılığı Yapan Dernek ve Vakıflara Bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddeleri | 193 | 40/10 89/6 251 GVKT | Sadece Aynî | Kurum Kazancın Tamamı | Beyan Edilecek Gelirin Tamamı | Gider |
|----|--|-----|------------------------------|----------------|-----------------------------|--|-------|

Özel Kanunları Uyarınca İndirime veya Gider Kaydına Konu Olabilen Bağışlar

| | | | | | | | |
|-----|--|------|------|------------------|-----------------------------|--|---------|
| 1. | Umumî Hayata Müessir Afet Felâketzedeleri için Milli ve Mahallî Yardım Komitelerine | 7269 | 45 | Nakdî ve Aynî | Kurum Kazancın Tamamı | Beyan Edilecek Gelirin Tamamı | Gider |
| 2. | Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu ile Kuruluşlarına | 2828 | 20/b | Nakdî ve Aynî | Kurum Kazancın Tamamı | Beyan Edilecek Gelirin Tamamı | İndirim |
| 3. | Üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri | 2547 | 56 | Nakdî ve Aynî | Kurum Kazancın Tamamı | Beyan Edilecek Gelirin Tamamı | İndirim |
| 4. | İlköğretim kurumları | 222 | 76/g | Sadece Nakdî | Kurum Kazancın Tamamı | Beyan Edilecek Gelirin Tamamı | İndirim |
| 5. | Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu (TÜBİTAK) | 278 | 13 | Sadece Nakdî | Kurum Kazancın Tamamı | Beyan Edilecek Gelirin Tamamı | İndirim |
| 6. | Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Kurumu | 2876 | 101 | Nakdî ve Aynî | Kurum Kazancın Tamamı | Beyan Edilecek Gelirin Tamamı | Gider |
| 7. | 3294 Sayılı Kanunla kurulan Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonu veya Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Vakıfları | 3294 | 9 | Nakdî ve Aynî | Kurum Kazancın Tamamı | Beyan Edilecek Gelirin Tamamı | İndirim |
| 8. | 4122 Sayılı Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Seferberlik Kanunu Çerçevesinde Yapılan Harcamalar | 4122 | 12 | Nakdî ve Aynî | Kurum Kazancın Tamamı | Beyan Edilecek Gelirin Tamamı | İndirim |
| 9. | Gülhane Eğitim ve Araştırma Hastanesi (K.H.K. ile Sağlık Bakanlığına devredilerek 30.07.2016 tarihinde genel bütçeye aktarılmıştır.) | 2955 | 46/b | Sadece Nakdî | Kurum Kazancın Tamamı | Beyan Edilecek Gelirin Tamamı | İndirim |
| 10. | Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı | 3388 | 3 | Aynî ve Nakdî | Kurum Kazancın Tamamı | Beyan Edilecek Gelirin Tamamı | İndirim |

| | | | | | | | |
|-----|--|------|------|---------------|-----|-----|---------|
| 11. | SSK Hastanelerine Yapılan Bağış ve Yardımlar (SSK Hastaneleri 5283 Sayılı Kanunla Sağlık Bakanlığına devredildiği için bu bağışın uygulama alanı kalmamıştır.) | 4958 | 23 | Aynı ve Nakdi | Yok | Yok | İndirim |
| 12. | Terörle Mücadele Kanunu | 3713 | 21 | Aynı | Yok | Yok | İndirim |
| 13. | Çanakkale Savaşları Gelibolu Tarihi Alan Başkanlığı Kurulması Hakkında Kanun | 6546 | 11/2 | Aynı ve Nakdi | Yok | Yok | İndirim |
| 14. | Türkiye Sağlık Enstitüleri Başkanlığı Kurulması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun | 6569 | 17/1 | Nakdi | Yok | Yok | İndirim |
| 15. | Türkiye Maarif Vakfı Kanunu | 6721 | 5/5 | Aynı ve Nakdi | Yok | Yok | İndirim |
| 16. | Türk-Japon Bilim ve Teknoloji Üniversitesinin Kuruluşu Hakkında Kanun | 7034 | 4/2 | Aynı ve Nakdi | Yok | Yok | İndirim |
| 17. | Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname | 633 | Ek:5 | Aynı ve Nakdi | Yok | Yok | İndirim |

İndirime Konu Olabilen Sponsorluk Harcamaları

| | | | | | | | |
|----|---|-------------|----------------|---------------|--------------------------------|-------------------------------|---------|
| 1. | Kapsam dahilinde olmak şartıyla profesyonel veya amatör spor dallarına yönelik olarak (amatör tamamı, profesyonel %50'si) | 5520 193 | 10/1-b 89/8 | Aynı ve Nakdi | Harcama nın Tamamı veya Yarısı | Beyan Edilecek Gelirin Tamamı | İndirim |
|----|---|-------------|----------------|---------------|--------------------------------|-------------------------------|---------|

Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyalarında yapılanlar, gıda bankacılığı kapsamında öngörülen usul ve esasları dahilinde yapılan gıda, temizlik, giyecek, yakacak yardımları ve tamamı indirim konusu yapılabilecek bağış ve yardımlar hariç yapılan bağışlardan kurum kazancının % 5 'ini aşan kısmı ile vergiden muaf olmayan vakıflara ve kamuya yararlı sayılmayan derneklere yapılan bağış ve yardımların KKEG olarak kayıtlara alınması gerekmektedir. Öte yandan, firmanın mali zararı var ise yapılan bağış ve yardımların KKEG olarak dikkate alınması gerekecektir. Bağış yapılması dolayısıyla zarara geçilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla, vergi kanunlarında yer alan ve ister beyan edilen kazancın belirli bir oranı ile sınırlı olsun, ister tamamı beyanname üzerinden indirilebilir nitelikte olsun bağış ve yardımların kanuni defterlere gider kaydedilerek giderleştirilmesi mümkün değildir. Bunun yanında zarar doğurucu bir işlem olarak da değerlendirilmesi mümkün değildir. Bunun tek istisnası, fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak yardımlarıdır. Sadece bu bağışların gider yazılarak zarar doğurucu işlem olarak kabulü mümkündür. (G.V.K. G.T:251)

4- Bağış ve Yardımların KDV'ne Etkisi:

Üniversite ve yüksekokullar ilgili dönemdeki kapasitelerinin %50'sini geçmeyen bedelsiz eğitim ve öğretim hizmetleri ile 8.6.1965 tarihli ve 625 sayılı Kanun hükümlerine tâbi özel okullar tarafından ilgili dönemdeki kapasitelerinin %10'unu geçmemek üzere verilen bedelsiz eğitim ve öğretim hizmetleri, kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz olarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları, birinci fıkrada sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifaları ile fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin teslimi kısmi istisna kapsamındadır.(KDVK md.17/2-b) Bir işlemin kısmi istisna kapsamı niteliğinde olması halinde, ilgili teslimlere ait KDV yüklerinin KDVK md 30/a hükmü gereğince indirim imkânı ortadan kalkmaktadır. Bu nedenle yüklenen KDV'lerin KDV beyannamesinde diğer ilaveler satırında beyan edilmesi, öte yandan da bağış ve yardımın maliyetine ilave edilmesi gerekecektir.

5- Diğer indirimler

a) Vergi usul kanununun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların beyan edilen gelirin %10 unu aşmayan kısmı

b) Türkiyede yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiyede verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri ile ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiyede yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerden elde ettikleri kazancın %50 si. (6728 sayılı Kanunla değişen şekli)

Bu indirimden yararlanılabilmesi için fatura veya benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi şarttır.

c) Finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri hariç olmak üzere sermaye şirketlerinin ilgili hesap dönemi içinde, ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları veya yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı üzerinden Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından indirimden yararlanılan yıl için en son açıklanan "Bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı" dikkate alınarak, ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarının %50'si.

Bu indirimden, sermaye artırımına ilişkin kararın veya ilk kuruluş aşamasında ana sözleşmenin tescil edildiği hesap döneminden itibaren

başlamak üzere izleyen her bir dönem için ayrı ayrı yararlanır. Sonraki dönemlerde sermaye azaltımı yapılması hâlinde azaltılan sermaye tutarı indirim hesaplamasında dikkate alınmaz.

Bu bent hükümlerine göre hesaplanacak indirim tutarı, nakdi sermayenin ödendiği ay kesri tam ay sayılmak suretiyle hesap döneminin kalan ay süresi kadar hesaplanır. Matrahın yetersiz olması nedeniyle ilgili dönemde indirim konusu yapılamayan tutarlar, sonraki hesap dönemlerine devreder. Bu bendin uygulanmasında sermaye şirketlerine nakit dışındaki varlık devirlerinden kaynaklananlar dâhil olmak üzere, sermaye şirketlerinin birleşme, devir ve bölünme işlemlerine taraf olmalarından veya bilançoda yer alan öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklenmesinden kaynaklanan ya da ortaklar veya bu Kanunun 12 nci maddesi kapsamında ortaklarla ilişkili olan kişilerce kredi kullanılmak veya borç alınmak suretiyle gerçekleştirilen sermaye artırımları, indirim hesaplamasında dikkate alınmaz.

Bu bentte yer alan oranı, şirketlerin aktif büyüklükleri, ortaklarının hukuki niteliği, çalışan personel sayıları ve yıllık net satış hasılatlarına göre veya sermayenin kullanıldığı yatırımdan elde edilen gelirlerin kurumun esas faaliyeti kapsamında olmayan faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşmasına göre ya da sermayenin kullanıldığı yatırımların teşvik belgeli olup olmadığına veyahut makine ve teçhizat veya arsa ve arazi yatırımları için sermayenin kullanıldığı alanlar itibarıyla ya da bölgeler, sektörler ve iş kolları itibarıyla ayrı ayrı sınıfa kadar indirmeye veya %100'e kadar artırmaya; halka açık sermaye şirketleri için halka açıklık oranına göre %150'ye kadar farklı uygulamaya Cumhurbaşkanı yetkilidir.

6- Engelliler Hakkında Kanuna Göre Korumalı İşyeri İndirimi

5378 sayılı Engelliler Hakkında Kanuna göre kurulan korumalı işyerlerinde istihdam edilen ve iş gücü piyasasına kazandırılmaları güç olan zihinsel veya ruhsal engelli çalışanlar için diğer kişi ve kurumlarca karşılanan tutar dahil yapılan ücret ödemelerinin yıllık brüt tutarının %100 ü oranında korumalı işyeri indirimi (indirim, her bir engelli çalışan için azami beş yıl süreyle uygulanır ve yıllık olarak indirilecek tutar, her bir engelli çalışan için asgari ücretin yıllık brüt tutarının %150 sini aşamaz).

F- İhracat Komisyonu ve Reklamasyon Ödemeleri :

Yapılan ihracatlar dolayısıyla fatura karşılığında yurtdışına ödenen ihracat komisyonları gider olarak kaydedilebilmektedir. Komisyon oranı benzer işletmelerin uyguladığı oranlarla uyumlu olmalı ve makul süre içinde ilgisine ödenmelidir. Götürü ihracat gideri uygulamasında olduğu gibi, komisyon ödemelerinin yıl sonuna kadar ödenmesi şart değildir. Normal cari hesap ilişkileri çerçevesinde takip edilmelidir. Yapılan ödemelerde vergi stopajı olmadığı gibi KDV sorumluluğu da yoktur. Konu hakkında Bakanlık muktezası mevcuttur. Diğer taraftan, ihracat komisyonuna ilişkin faturaların vergi cenneti olarak kabul edilen ülkelerden alınmaması ve komisyon hizmetinin fiilen verilmesi önemlidir.

İhracatın yapıldığı firma tarafından ihraç edilen malın kusurlu çıkması veya benzeri nedenlerle düzenlenen Reklamasyon faturaları da öne sürülen kusurların kabul edilmesi halinde gider olarak kaydedilebilir. Konuya ilişkin yazışmaların faturanın altına eklenmesi yararlı olabilir. Reklamasyon tutarlarının fatura yerine geçen belgeler ile belgelendirilmesi de mümkündür. Konu ile ilgili Bakanlık muktezasında bu tür belgelerin alınmadığı durumlarda yeni bir belge düzenleyerek önceki faturanın iptal edilmesi ve reklamasyon bedeline isabet eden kısmının iade edildiğini gösterir bir belgenin de ispat vesikası olarak kullanılmasının mümkün olduğu belirtilmiştir. Ancak uygulamada eski faturanın iptal edilerek yeni bir fatura düzenlenmesinin bir çok probleme yol açması ihtimali vardır. (Bakanlığın 20.08.1999 tarih ve 39884 sayılı mukt.)

Diğer yandan yine Bakanlığın vermiş olduğu muktezaya göre ilgili ülkede geçerli belge olduğu kanıtlanan debit note'lar da gider olarak kaydedilebilecektir. Bunu yapabilmek için ilgili ülkedeki, yetkili kuruluşlardan bu belgenin o ülkede vergi mevzuatı açısından geçerli bir belge olduğuna dair yazı alınması gerekmektedir. (Maliye Bakanlığı' nın B.07.0.GEL.0.29/2920-227-80/38132 sayılı özelgesi)

Credit Note; satıcı ile alıcı arasındaki hesap uyumsuzluğunu gidermek amacıyla tanzim olunan belgedir. İthatalattan sonra yurt dışı firma tarafından düzenlenen "credit note" ilişkin olarak yapılan KDV düzeltmeleri nedeniyle İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 27.08.2013 tarih ve 1357 sayılı özelgesi aşağıdaki gibidir.

"Buna göre, fiili ithal tarihinden sonra yurt dışındaki firmanın alış iskontosu nedeniyle tarafınıza göndereceği "credit not belgesine istinaden lehinize bir fiyat indirimi yapılması durumunda, yapılan indirimler nedeniyle işlemin matrahında değişiklik vuku bulmakta olup, bu değişikliğin Kanununun 35 inci maddesi hükümlerine göre düzeltilmesi gerekmektedir. Bu itibarla, söz konusu malların ithali sırasında ödenen KDV tutarlarının indirim konusu yapıldığı hususu da dikkate alınarak, mal bedelinde meydana gelen değişikliğe paralel olarak indirim tutarı da düzeltilecektir. Bu düzeltme işlemi, matrahta değişikliği vuku bulduğu vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesinde fazladan indirilen tutar, "ilave edilecek KDV" satırında beyan edilmek suretiyle yapılacağından, yurt dışındaki satıcı adına fatura düzenlenmesine ve indirim tutarı üzerinden KDV hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır. Öte yandan, düzeltme sonucu "ilave edilecek KDV" satırında beyan edilen KDV tutarının indirim hesaplarına alınması mümkün bulunmaktadır.

G- Hesap Dönemi Sona Erdikten Sonra Gelen Faturaların Kaydı:

7104 Sayılı Kanunla yapılan düzenlemeyle; 01.01.2019 tarihinden itibaren KDV indirim hakkı, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılını takip eden takvim yılı açılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir.

Örneğin; 2019/Ocak döneminde gerçekleştirilen bir mal teslimine ilişkin faturada yer alan KDV tutarı; 2019 ya da 2020 yıllarında yasal defter kayıtlarına alınmak kaydıyla, en geç 2020/Aralık dönemine kadar olmak üzere, ilgili belgenin yasal defterlere kaydedildiği dönemde alıcı tarafından indirim konusu yapılabilecektir.

Bu çerçevede KDV Uygulama Genel Tebliğinin III/C-5.6. no'lu bölümünün sonuna aşağıdaki paragraflar eklenmiştir.

“Diğer taraftan, düzenlenen faturanın alıcı tarafından dava konusu yapılması nedeniyle ilgili takvim yılında indirim konusu yapılamayan KDV, davanın sonuçlandığı yıl içinde alıcı tarafından kanuni defterlere kaydedilmesi şartıyla indirim konusu yapılabilir.

Sorumlu sıfatıyla KDV beyanının hiç yapılmadığının veya eksik yapıldığının tespiti üzerine veya mükellefin kanuni süresinden sonra sorumlu sıfatıyla verdiği beyanname üzerine bu vergilerin tarh edilmiş halinde, tarh edilen KDV'nin vergi dairesine ödenmesi ve ödemenin gerçekleştiği takvim yılı aşılması şartıyla, ödenen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkündür.

KDV'ye tabi işlemi yapan satıcı tarafından zamanında düzenlenmeyip, alıcı tarafından en geç fatura düzenleme süresinin son gününü takip eden vergilendirme dönemi içinde noterden ihbarname gönderilmesi üzerine satıcı tarafından düzenlenen faturada gösterilen KDV, alıcı tarafından faturanın düzenlendiği takvim yılı içinde kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirim konusu yapılabilir.”

Bu açıklamalar çerçevesinde vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği takvim yılının aşılması durumunda mükelleflere tanınan KDV indirim imkanları aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

| AÇIKLAMA | KDV İNDİRİMİNİN EN SON KULLANILMA DÖNEMİ | GEREKLİ ŞARTLAR |
|---|---|---|
| 01.01.2019 Sonrası İşlemler: Tüm Alımlara Ait KDV | İzleyen yılın son dönemi | Faturanın en geç izleyen yıl sonuna kadar kayıtlara alınması |
| İhtilaf nedeniyle Alıcı Tarafından Kayıtlara Alınmayan Faturalara Ait KDV | Davanın Sonuçlandığı Yıl Sonuna Kadar | -Alıcı tarafından faturanın dava konusu yapılması, -Davanın sonuçlandığı yıl içinde alıcı tarafından defterlere kaydedilmesi |
| Sonradan Beyan/Tarh Edilen Sorumlu Sıfatıyla KDV | Sorumlu Sıfatıyla KDV'nin Ödendiği Yıl Sonuna Kadar | -Sorumlu Sıfatıyla KDV'nin ödenmesi -Ödemenin Yapıldığı yıl sonuna kadar alıcı tarafından defterlere kaydedilmesi |

| AÇIKLAMA | KDV İNDİRİMİNİN EN SON KULLANILMA DÖNEMİ | GEREKLİ ŞARTLAR |
|--|---|---|
| Satıcı tarafından İlgili Yılda Düzenlenen Faturaya Ait KDV | Gecikmeli Faturanın Düzenlendiği Yıl Sonuna Kadar | -Vergiye doğuran olayın meydana geldiği tarihten sonraki 7'nci günün rastladığı ayı izleyen ayın sonuna kadar Alıcı tarafından noterden ihtarname gönderilmesi -Faturanın düzenlendiği yıl sonuna kadar alıcı tarafından defterlere kaydedilmesi |

H- Gelir ve Gider Kaydedilmesi Gereken İskonto ve Primler :

Hesap dönemi sonlarında alış ve satış iskontoları gündeme gelmektedir. Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi matrahının tespitinde tahakkuk esas ve dönemsel prensibi gereğince alış ve satış iskontolarının ilgili buldukları hesap dönemi kayıtlarına intikal ettirilmesi gerekmektedir. Bunun için de alış iskontosu faturalarının düzenlenmesi ve satış iskontosu faturalarının ise alınması ve faturalara dayanılarak kayıtlara intikal ettirilmesi yerinde olacaktır.

Yine teşvik primi, AR-GE Desteği ve KDV desteği gibi teşvik unsurlarından hesap önemi içinde alınanların gelir olarak kayıtlara alınacağı tabiidir. Diğer yandan alınacak prim tutarları için ilgili idareye resmi başvuru yapılarak dosyanın tekemmül etmiş ve alınacak tutarın belirlenmiş olması durumunda tahsil edilmese dahi tahakkuk yoluyla gelir yazılması gerekmektedir.

İ- Gelmeyen İhracat Bedellerinin Tasfiyesi :

Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karara İlişkin Tebliğde 04.09.2018 tarihinde ihracat bedelinin yurda getirilerek bozdurulmasını ve DAB'a bağlanması zorunluluğu getiren düzenleme yapılmıştır. Daha sonra 31.12.2019 tarihli düzenleme ile dövizin bozdurularak DAB'a bağlanma zorunluluğu kaldırılmış, bankalarca ihracat bedeli kabul belgesi düzenlenmesi yeterli kabul edilmiştir.

Buna göre ilk tebliğin yayım tarihi olan 04.09.2018 tarihinden, 01.01.2020 tarihine kadar yapılacak ihracat işlemlerinde;

-İhracat bedellerinin tamamı fiili ihraç tarihinden itibaren 180 gün içerisinde yurda getirilmesi,

-Yurda getirilen ihracat bedelinin en az %80'inin bankalara satılması yani Türk Lirasına çevrilmesi

-Peşin döviz karşılığında ihracatın 24 ay içinde gerçekleştirilmesi,

Zorunludur.

01.01.2020 tarihinden itibaren ihracat bedelleri aynı süreler içinde yurda getirilecek, ancak %80'inin bozdurularak DAB'a bağlanma zorunluluğu

kaldırılmıştır. Bankalar gelen ihracat bedellerini, ihracat bedeli kabul belgesi düzenleyerek, ihracat hesaplarını kapatacaklardır. 30.000-USD ve altında veya ihracat bedelinin %10'u daha yüksekse %10'unun altında kalan açıklar doğrudan terkin edilir. Bu tutarların üzerinde açık kalan ihracat bedelleri vergi idaresine bildirilir ve idare tarafından şirketten izahat istenir ve açık kalan bedelin kapatılması, aksi halde cezai işlem uygulanacağına ilişkin bir yazılı tebliğat yapılır.

Gelmeyen ihracat bedeli bir şekilde ortadan kalkmadığı sürece değerlendirilmesi gerekmektedir.

J- Kaybolan Yasal Belgeler İle İlgili Yapılacak İşlemler :

Firmalar tarafından kullanılan yasal belgelerin herhangi bir neden ile kaybolması durumunda, mutlaka yargı organına tespit davası açılmak suretiyle kaybolan yasal belgelerin kaybolduğunun tespit ettirilmesi gerekmektedir. Belgelerin çalınması halinde ise öncelikle güvenlik kuvvetlerine gerekli tespitin yaptırılması gazetede ilan verilmesi, işletme içinde bir tutanak düzenlenmesi ve daha sonra yargı organında tespit davası açılması gerekecektir. Belgelerin yanmış olması durumunda ise ilk tespitin iffaiyeye yaptırılması ve daha sonra yargı organına tespit davası açılması gerekmektedir. Ayrıca tespit davasını müteakip zayi belgesinin alınması amacıyla mahkemeye dava açılmalıdır. Yasal belgelerin kaybolduğunun, çalındığının veya yandığının yargı organınca tespit edilmiş olması mükellefi bu belgelerin ibraz yükümlülüğünden kurtarmaktadır. Yapılan tespit işlemi bir dilekçe ekinde bağlı bulunulan vergi dairesine ayrıca bildirilmelidir.

Bunlar yapılmadığı takdirde vergi idaresi giderleri reddetmekte, satış faturaları için ise mevcut faturaların hasılat ortalamasını alarak matrah tespiti yapmaktadır.

K- İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulamasında Yatırıma Katkı Tutarının Aşılıp Aşılmadığının Kontrolü

Kurumlar vergisi kanununun 32/A maddesine göre yatırıma katkı tutarı, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların devletçe karşılanacak tutarıdır.

Yatırımın tamamlanması şartıyla, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle yararlanılan kısmı hariç olmak üzere kalan yatırıma katkı tutarı, yatırımın tamamlandığı hesap dönemini izleyen yıllarda, bu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınır.

L- Yatırım İndirimi Uygulamasında Son Durum

5479 sayılı Kanununun 2 nci maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Ticari ve Zirai Kazançlarda Yatırım İndirimi İstisnası" başlıklı 19 uncu maddesi yürürlükten kaldırılmıştır. Bu yasal düzenleme ile, 01.01.2006 tarihinden (Ancak Anayasa Mahkemesi'nin ileride açıklanacak kararı gereğince 08.04.2006

tarihinden) itibaren gerçekleştirilen yatırımlar için artık yatırım indirimi uygulaması yapılamayacaktır. Ancak, 31.12.2005 tarihinden önce yatırımına başlanmış yatırımlar için GVK'nunda geçici 69'uncu madde ile bir kısım düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenleme kapsamında kullanılabilir yatırım indirimi hakları sonraki dönem kazançlarından indirim olarak kullanılabilir. Ancak bundan sonraki yıllara devreden yatırım indirimi hakları varsa artık kullanılamayacaktır.

Gelir Vergisi Kanununa eklenen Geçici 69 uncu madde hükmü aşağıdaki gibidir :

Geçici Madde 69- Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri; 31/12/2005 tarihi itibarıyla mevcut olup, 2005 yılı kazançlarından indiremedikleri yatırım indirimi istisnası tutarları ile;

a) 24/4/2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 9/4/2003 tarihli ve 4842 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmadan önceki ek 1, 2, 3, 4, 5 ve 6 ncı maddeleri çerçevesinde başlanmış yatırımları için belge kapsamında 1/1/2006 tarihinden sonra yapacakları yatırımları,

b) 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mülga 19 uncu maddesi kapsamında 1/1/2006 tarihinden önce başlanan yatırımlarla ilgili olarak, yatırımla iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edip bu tarihten sonra yapılan yatırımları, nedeniyle, 31/12/2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplayacakları yatırım indirimi istisnası tutarlarını, yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (vergi oranına ilişkin hükümler dahil) çerçevesinde sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait kazançlarından indirebilirler. Bu hüküm, yatırım indirimi hakkını kullanmayı tercih eden mükelleflerin indirim ve istisnalardan sonra ilgili yılda gelir ve kurumlar vergisi matrahları çıkması halinde, bu kazançlara 31.12.2005 tarihindeki gelir ve kurumlar vergisi oranları uygulanacaktır.

Ancak Anayasa Mahkemesi 15.10.2009 tarihinde yaptığı toplantıda sözü edilen 69'uncu maddedeki "sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait" ibaresini iptal etmiştir. Bu suretle yararlanılamayan yatırım indirimi tutarlarının indirim süresine ilişkin üç yıllık süre sınırlaması kaldırılmıştır. Söz konusu iptal kararı Anayasa Mahkemesi kararının resmi gazetede yayınlandığı tarihten itibaren geçerli olacaktır. Yatırım indiriminden yararlanan mükelleflerin 31.12.2005 tarihinde geçerli olan vergi oranlarına tabi olacağına ilişkin uygulama değişmemiştir.

Yine Anayasa Mahkemesi aynı toplantıda 5479 sayılı Kanunun 15'inci maddesinin (2) numaralı bendinde yer alan "2" rakamının iptaline karar vermiştir. Böylece Gelir Vergisi Kanunu'nun yatırım indirimi düzenleyen 19'uncu maddesinin yürürlükten kaldırılma tarihi 01.01.2006 tarihi yerine 5479 sayılı kanunun yayım tarihi olan 08.04.2006 olmaktadır. Bu suretle mükelleflerin 08.04.2006 tarihine kadar yaptıkları ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 19'uncu

maddesi kapsamındaki yatırımları 01.01.2006 tarihinden önce başlayan yatırımlarla iktisadi ve teknik bütünlük arz etmese dahi yatırım indiriminden yararlanır hale gelmiştir.

Ancak Maliye Bakanlığı, bu kararı 2009 yılı kazançları için uygulamamış, Ocak 2010 ile başlayan dönemler için uygulanabileceğini açıklamıştı.

1 Ağustos 2010 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6009 Sayılı Kanun'un 5'inci maddesinde yatırım indirimi yeniden düzenlenmiştir. Bu maddeye göre,

193 sayılı Kanunun geçici 69 uncu maddesinin birinci fıkrasında yer alan "yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (vergi oranına ilişkin hükümler dâhil) çerçevesinde kazançlarından indirebilirler." ibaresi "yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (bu Kanunun geçici 61 inci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan vergi oranına ilişkin hüküm dâhil) çerçevesinde kazançlarından indirebilirler." şeklinde değiştirilmiş ve bu ibareden sonra gelmek üzere "Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın % 25'ini aşamaz. Kalan kazanç üzerinden yürürlükteki vergi oranına göre vergi hesaplanır." cümleleri eklenmiştir.

Ancak Anayasa Mahkemesinin 26.7.2013 tarihli kararıyla %25 sınırlaması da kaldırılmıştır.

Buna göre;

-GVK'nun mülga ek:1-6 maddeleri çerçevesinde 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında 31.12.2015 tarihine kadar yapılan harcamalar dolayısıyla hak kazanılan yatırım indirimi; tutarlarının izleyen dönemlere devreden kısmı, yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanmaktadır. (eski hükümler)

-G.V.K'nun mülga 19'uncu maddesi kapsamında 08.04.2006 tarihinden önce başlayan yatırımlarla ilgili olarak gerçekleşen harcamalar üzerinden hesaplanan ancak ilgili yıl kazancının yetersiz olması nedeniyle indirilemeyerek izleyen dönemlere devreden yatırım indirimi hakları (uygulamada bunlara yeni hükümlere tabi yatırım indirimi hakları denilmektedir) ise Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksinde (Yİ-ÜFE) meydana gelen artış oranında artırılmak suretiyle uygulanmaktadır.

Diğer taraftan 28.02.2009 tarihinde yayınlanan 5838 Sayılı Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen 32/A maddesi ile teşvik belgeli yatırımlar için indirimli kurumlar ve gelir vergisi uygulaması getirilmiştir.

M- Gelir ve Kurumlar Vergisinde İndirim Teşviki

Vergiye uyumlu, bir diğer ifadeyle vergisini tam ve zamanında ödeyen mükellefler için vergi indirimi teşviki getirilmiştir. Getirilen teşvik ile birlikte yıllık gelir

veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden **hesaplanan verginin %5'i**, beyan edilen ödenmesi gereken gelir veya kurumlar vergisinden indirilir.

Vergi indirimi müessesesinden; şartları sağlayıp, ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle **gelir vergisi mükellefi** olanlar ile finans ve bankacılık sektörlerinde faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri ile emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları hariç olmak üzere **kurumlar vergisi mükellefleri** yararlanabilir.

Vergi indirim teşviki, 01.01.2018 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde hesaplanan vergiler için uygulanmaya başlanmıştır. Buna göre gerekli şartları sağlayan mükellefler, 2021 yılında verilecek gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerine ait 2020 yılı kazançları üzerinden hesaplanan vergiler için vergi indirimi teşvikinden yararlanabileceklerdir.

Özel hesap dönemine tabi olup da yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesini vermesi gereken mükellefler açısından da aynı durum geçerlidir.

Söz konusu indirimden faydalanabilmek için;

-İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş (Kanuni süresinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler bu şartın ihlali sayılmaz.) olması ,

-Yukarıda belirtilen süre içerisinde haklarında beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması (Yapılan tarhiyatların kesinleşmiş yargı kararlarıyla veya 213 sayılı Vergi Usul Kanununun uzlaşma ya da düzeltme hükümlerine göre tamamen ortadan kaldırılmış olması durumunda bu şart ihlal edilmiş sayılmaz.),

- İndirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla, (1) numaralı bent kapsamındaki vergi beyannameleri üzerine tahakkuk eden vergilerin ödenmiş olması, ayrıca indirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla vergi aslı (vergi cezaları ile fer'i alacaklar dâhil) 1.000 Türk lirasının üzerinde vadesi geçmiş borcunun bulunmaması, şarttır.

İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde sayılan fiilleri işlediği tespit edilenler, bu madde hükümlerinden yararlanamazlar.

Bu madde kapsamında vergi indiriminden yararlanan mükelleflerin, öngörülen şartları taşımadığının sonradan tespiti hâlinde ilgili vergilendirme döneminde indirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergiler, vergi ziyası cezası uygulanmaksızın tarh edilir.

Bu hüküm, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yılda herhangi bir vergiye ilişkin beyanların gerçek durumu yansıtmadığının indirimden yararlanıldıktan sonra tespiti üzerine yapılan tarhiyatların kesinleşmesi hâlinde de uygulanır. Bu takdirde indirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergiler açısından zamanaşımı, yapılan tarhiyatın kesinleştiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren başlar.

Bu kapsamda; mükelleflerin 2020 yılı kazançlarına ilişkin 2021 yılında verecekleri beyannamelerini vermeden önce Gelir İdaresi Başkanlığının <https://ivd.gib.gov.tr> adresindeki interaktif vergi dairesinde yer alan "Sorgulamalar" sekmesinden durumlarını sorgulamaları tavsiye edilmektedir.

Gelir vergisi mükelleflerinden **geliri sadece** gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı, ücret, değer artış kazancı yahut arızı kazançlardan veya bunların tamamından / bir kaçından ibaret olan gelir vergisi mükellefleri vergi indirimi uygulamasından **yararlanamaz**.

N- KDV'de Dönem Sonu İşlemleri

1- İşi Bırakan Mükellefler İndiremedikleri KDV 'sini Gider Yazabileceklerdir:

Ticari yaşamda mükellefler çeşitli nedenlerle ticari faaliyetlerine son verebilmektedirler. Vergi uygulamasında bu işleme işi bırakma denilmektedir. Mükellefler faaliyetlerine ilişkin yüklendikleri KDV 'yi hesaplanan KDV'nin azlığı vb. nedenlerle indirememeye sorunu ile karşı karşıya kalabilmektedirler. Vergi idaresi ve Danıştay, işi bırakan mükelleflerin yüklenip indiremedikleri KDV'nin, işi bırakmanın iade hakkı doğuran bir işlem olmaması nedeniyle iade edilemeyeceği görüşündedir. Söz konusu KDV'nin işi bırakma nedeniyle indirim yoluyla giderilmesi mümkün olmadığına ve işi bırakmanın iade hakkı doğuran işlem sayılmaması nedeniyle iade olarak alınması da söz konusu olmayacağına göre KDVK'nun 58. maddesi gereğince gider olarak kaydedilmesi gerekecektir. Bu konuda Bakanlığın dar mükellef bir kurum ile ilgili olarak verilmiş muktezası bulunmaktadır.

2- Tahsil Edilemeyen KDV İçin Şüpheli Alacak Karşılığı Ayrılabilir:

Şüpheli alacaklara karşılık ayrılmasına ilişkin hususlar 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 323. maddesinde düzenlenmiştir. Ancak yapılan düzenlemede şüpheli hale gelen KDV için karşılık ayrılıp ayrılmayacağına dair bir husus yer almamaktadır. Mal ve hizmet satışı üzerinden hesaplanan ve tahsil edilemediği halde beyan edilen KDV, satıcı mükellef yönünden mal ve hizmet satışından doğan alacak niteliğine dönüştüğünden, KDV'den doğan alacaklar için de şüpheli alacak karşılığı ayrılması gerekir. Aksi düşünce, tahsil edilemediği halde beyan edilen KDV'nin mükellef üzerinde bir yük olarak kalmasına neden olur ki, bu da KDV'nin temel mantığına aykırı olur. Konu ile ilgili VUK 334 no.lu tebliğde; "ekonomik faaliyetlerin bir sonucu olarak ortaya çıkan, işletme alacaklarının bir unsurunu teşkil eden ve doğrudan doğruya mal ve hizmetin satılmasından kaynaklanan ancak şüpheli hale gelen alacak için karşılık ayrılacaktır" denilmiştir.

Ayrıca işlemler sonucunda alacağın değersiz hale gelmesi durumunda, şüpheli alacak karşılığı ayrılan KDV tutarı gelir yazılmak şartıyla, değersiz alacak yazıldığı dönemde indirim konusu yapılabilir. (KDVK 29/4. Madde)

3- Şirket Kuruluşundan Önce Yüklenilen KDV'lerde Durum:

Yüklenilen KDV'nin indirilebilmesi için gerekli şartlar KDVK'nun 29.ve 34. maddelerinde sayılmıştır. Öte yandan KDV Kanununda vergi indirimi hakkından yararlanılabilmesi için, faaliyetle ilgili mal ve hizmet alımlarının mükellefiyet tesis ettirilmesinden önce veya sonra yapılması gibi ayırt edici bir düzenleme yer almamaktadır. Buna göre şirket kuruluşundan önce başlanılacak işle ilgili olarak alınan mallar veya yapılan masraflara ait belgeler VUK hükümleri gereği işle başlanılmasını müteakip 10 gün içinde yasal defterlere kaydedilebildiğinden, bu belgelerde yer alan KDV de indirim konusu yapılabilirdir. Yine hesap dönemi içinde alınan belgelerde yer alan KDV izleyen hesap dönemi sonuna kadar yasal defterlere kaydedilmek suretiyle kaydın yapıldığı dönemde indirim konusu yapılabilir.

4- Fatura ve Benzeri Vesikalarda Ayrıca Gösterilmeyen KDV'lerin Durumu:

Katma Değer Vergisi Kanununun 34/1 maddesine göre KDV 'nin indirim konusu yapılabilmesi için aranılan şartlardan birisi de verginin fatura veya benzeri belgede ayrıca gösterilmesidir. Fatura veya benzeri belgede ayrıca gösterilmeyen KDV mükellefçe esasta indirilmesi gereken bir KDV iken şekil şartına uyulmaması nedeniyle indirilemeyecek KDV haline gelmektedir. Vergi idaresinin görüşü de fatura veya benzeri belgelerde ayrıca gösterilmeyen KDV'nin indirim konusu yapılamayacağı yönündedir. İndirim konusu yapılamayan KDV'nin maliyet veya gider olarak kaydedilmesi gerekecektir. Ancak yargının, şekil şartının önemli olmadığı, fatura veya benzeri belgelerde KDV ayrıca gösterilmemiş olsa dahi indirim konusu yapılabileceği yönünde kararları bulunmaktadır.

5- Faturanın İzleyen Hesap Döneminde Düzenlendiği Durumlarda KDV İndirimi:

Yılın son aylarına ait elektrik, telefon ve su faturaları izleyen yılın başında düzenlenebilmektedir. Bu tür faturaların düzenlendikleri yılın yasal defterlerine kaydedilmeleri ve KDV 'nin de yasal deftere kaydedildiği dönemde indirim konusu yapılması gerekmektedir. Bununla birlikte bu tür faturalarda yer alan malların tüketimi önceki hesap döneminde gerçekleştiği için tüketim bedellerinin tahakkuk yoluyla tüketimin ait olduğu yılda gider veya maliyet hesaplarına intikal ettirilmesi dönemsellik ve tahakkuk ilkelerinin bir gereğidir.

6- KDV Düzeltme Beyanı

Katma Değer Vergisi mükellefleri tarafından geçmiş vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak bir düzeltme beyannamesi verilmesi halinde, en son KDV beyannamesi de dahil olmak üzere aradaki tüm KDV beyanlarının buna göre düzeltilmesi gerekmektedir.

Ancak, düzeltme beyannamesinin verildiği dönemden en son vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesine kadar, bu düzeltme neticesinde aradaki vergilendirme dönemlerinde ödenecek bir vergi çıkmaması kaydıyla, her bir dönem için ayrı ayrı düzeltme beyannamesi verilmesine gerek bulunmamaktadır. Dolayısıyla bu tür durumlarda düzeltmenin yapıldığı vergilendirme dönemi ile en son vergilendirme dönemine ilişkin, düzeltme beyannamesi verilmesi yeterli olacaktır.

7- Geç Ödenen Elektrik, Su ve Telefon Faturalarının Gecikme Zammının Kaydı ve KDV Uygulaması:

Gelir Vergisi Kanununun 40/3. maddesinde, işle ilgili olmak şartıyla mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatların safi kazancın tespitinde indirilecek gider olarak dikkate alınacağı hükme bağlanmıştır. Elektrik, su ve telefon tüketimlerinin yapılabilmesi, ilgili kurumlar ile sözleşme yapılmasına bağlıdır ve bundan doğan alacaklar da akitten doğan olacaktır. Bu nedenle geç ödenen elektrik, su ve telefon faturalarından kaynaklanan gecikme zamlarının, işle ilgili olarak mukavelenameye göre ödenen tazminat olarak değerlendirilmesi ve GV ve KV matrahlarının tespitinde gider olarak dikkate alınması gerekir. Yine ödenen gecikme zamları üzerinden hesaplanan KDV'nin de indirim konusu yapılması gerekmektedir. Konu ile ilgili olarak bakanlık muktezası mevcuttur.

8- Yıl Sonu ve Ciro İskontolarında KDV Uygulaması:

KDVK'nun 25/a maddesine göre, teslim ve hizmet işlemlerinde fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilen ticari teamüllere uygun iskontolar KDV matrahına dahil edilmeyecektir.

KDV uygulama genel tebliğinde ciro primleri iskonto (matrahta değişiklik) olarak kabul edilerek düzeltme işleminin yine alıcı tarafından satıcı adına fatura (ciro prim faturası) düzenlenerek yapılacağı ve faturada matrahta değişikliğe neden olan iskonto tutarına ilk teslim ve hizmetin yapıldığı tarihte bu işlem için geçerli olan KDV oranının uygulanacağı belirtilmiştir.

O- Perakende Satış Fişlerinin Gider Olma Durumu :

204 ve 206 Sıra no.lu Vergi Usul Kanunu genel tebliğlerinde, mükelleflerin ticari faaliyetlerine ilişkin olarak iş yerlerinde kullanılmak ve tüketilmek amacıyla satın aldıkları ve bedeli fatura düzenleme mecburiyetine ilişkin hadde ulaşmayan, diğer bir anlatımla perakende satış fişi (veya yazar kasa fişi) düzenleme sınırları içinde kalan temizlik, büro ve kırtasiye malzemeleri vb. gibi giderler için düzenlenen satış veya yazar kasa fişleri gider belgesi olarak kabul edilmiş ve bu belgelerle ayrıca gösterilen katma değer vergisinin indirim konusu yapılacağı belirtilmiştir. Aynı şekilde akaryakıtı ilişkin fişler de geçerli belge sayılmaktadır. Diğer yandan VUK 275 Sıra No'lu Tebliği uyarınca taksit fişleri geçerli belge olarak kabul edilmektedir.

Ancak İdarenin bu imkanın işyerinde kullanılan ve tüketilen mal ve hizmetler için söz konusu olduğu, işyeri dışında örneğin işletme personelinin iş

seyahatlerinde aldığı, yemek, otopark ücreti gibi harcamalara ait yazar kasa fişleri için söz konusu olamayacağına dair muktezalari bulunmaktadır.

P- Grup Şirketlerde Ortak Gider Dağıtımı :

Holding veya ana şirketler yıl içinde yaptıkları genel idare giderlerini, bağlı şirketlerin yönetim ve denetimi amacıyla yapmaktadırlar. Söz konusu şirketler tarafından yapılan genel idare giderleri yıl içinde veya yıl sonunda belirlenen kriterlere göre bağlı şirketlere fatura edilmek suretiyle dağıtılmaktadır.

Söz konusu genel idare giderleri dağıtımının vergi uygulaması açısından kabul edilip edilemeyeceği konusunda tereddüte düşülmüş ve vergi idaresi tarafından yayımlanan 1 no.lu (eski 33.seri no.lu) Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde konuya ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

“Bilindiği üzere holding şirketler tarafından bağlı şirketlere aşağıdaki konularda hizmet verilebilmektedir.

- Araştırma ve geliştirme
- Finansman temini
- Pazarlama ve dağıtım
- Yatırım projelerinin hazırlanması
- Hedeflerin tayini
- Planlama
- Örgütlenme ve kararların uygulanması
- Bilgisayar hizmetleri
- Sevk ve idare
- Mali revizyon ve vergi müşavirliği
- Piyasa araştırmaları
- Halkla ilişkilerin tanzimi
- Personel temini ve eğitimi
- Muhasebe organizasyon ve kontrolü
- Hukuk müşavirliği

Holding tarafından verilen bu tür hizmetlerin bağlı şirketlerce gider yazılabilmesi için:

- a) Hizmetin mutlaka verilmiş olması,
- b) Düzenlenen faturalarda hizmet türünün ayrıntılı olarak belirtilmesi,
- c) Tek faturada birden fazla hizmet bedelinin bir arada yer alması halinde ise her hizmet bedelinin ayrı ayrı gösterilmesi, şarttır.

Yukarıda belirtilen koşullara uygun olarak bağlı şirketler, holding tarafından düzenlenen fatura bedelini gider olarak kayıtlarda gösterebileceklerdir.

Diğer taraftan (1) Sayılı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğe göre de grup için hizmetlerle ilgili olarak;

- Hizmetin fiilen sağlanıp sağlanmadığı,
- Hizmeti alan şirketlerin sözkonusu hizmete ihtiyacı olup olmadığı;
- Hizmetin alınmış olması halinde hizmet bedelinin emsallere uygunluk ilkesine uygun olup olmadığının belirlenmesinin gerektiği belirtilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanununda yer alan örtülü kazanç ve örtülü sermaye düzenlemeleri esas itibariyle vergi güvenlik müesseseleridir. Anılan uygulamalar şirketle ortakları arasındaki ticari ilişkiler vasıtasıyla kurum kazancının azaltılmasını önlemeye çalışır. Bu yaklaşım tarzı ile holding şirketler ile bağlı şirketler arasındaki ilişkilerde söz konusu uygulamaların kapsamına gireceği şüphesizdir. Bu nedenle söz konusu ilişkilerin yakından izlenmesinde fayda vardır.

R- Finansman Gideri Kısıtlaması

Cumhurbaşkanınca şu ana kadar henüz bir oran belirlenmediğinden uygulaması başlamamıştır.

S- İŞ AKDİ FESHEDİLEN İŞÇİYE ÖDENECEK OLAN KIDEM VE İHBAR TAZMİNATLARININ GİDER KAYDEDİLECEĞİ DÖNEM

Bilindiği üzere kurum kazancının tespitinde, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8 inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 40 ıncı maddesinde yer alan giderlerin indirilmesi mümkündür.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/1.3 maddesinde; işle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye, ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatların ticari kazancın tespitinde gider olarak indirileceği hükme bağlanmıştır.

Yine bu kanunun 25/1.7 maddesi 1475 sayılı İş Kanunu'na göre ödenen kıdem tazminatlarının 24 aylığını aşmayan miktarlarının (hizmet ifa etmeksizin ödenen ücretler tazminat sayılmaz) gelir vergisinden müstesna olacağını hüküm altına almıştır.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde; kıdem ve ihbar tazminatının gider kaydı konusunda G.V.K.'nun 40 ıncı maddesinde özel bir hüküm olmamakla birlikte anılan maddenin 1.3 bendi çerçevesinde kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilebilmesi için İş Kanunu'na göre işçinin kıdem tazminatına hak kazanması ve hak edilen kıdem tazminatının işçiye ödenmiş olması gerekmektedir. Tahakkuk etmiş olsa da ödenmemiş kıdem tazminatının gider yazılması Vergi İdaresi tarafından kabul edilmemektedir.

Bu nedenle; iş akdi feshedilen çalışana ileriki dönemlerde ödenecek kıdem ve ihbar tazminatı tutarlarının, yukarıda yer alan hükümler çerçevesinde ödemenin yapıldığı dönemde kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkündür.

Diğer taraftan söz konusu tazminatın 1475 sayılı Kanunu'nun 14 üncü maddesine göre hesaplanacak kıdem tazminatına tekabül eden kısmı gelir

vergisinden istisna olup, kıdem tazminatının istisnayı aşan kısmı ile ihbar tazminatının tamamı ise G.V.K.'nın 61 inci maddesi uyarınca ücret kabul edilecek ve gelir vergisi tevkifatına tabi tutulacaktır.

T- Kent Kart Dolum Bedelleri ve Personel Yol Giderlerinin Belgelendirilmesi

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin (Sıra No:382) "Özel Kartlar Kullanılarak Yapılan Şehir İçi Yolcu Taşımacılığında Belge Düzeni" başlıklı ikinci bölümünde bazı firmalar tarafından çeşitli adlarla çıkarılan özel kartların, anlaşma yapılan şehir içi toplu yolcu taşıma işletmelerince (anlaşmalı yolcu taşıma işletmeleri) yürütülen taşıma hizmetinin ödeme aracı olarak kullanıldığı belirtilerek anlaşmalı yolcu taşıma işletmelerince verilen yolcu taşıma hizmetinin belgelendirilmesine ilişkin açıklamarda bulunulmuştur. Mezkür Tebliğde ayrıca, bayilerce müşterilere yükleme yapılması sırasında mali değeri olmayan bir belgenin müşteriye verilmesinin mümkün olduğu ifade edilmiştir.

Bu açıklamalara göre işletme bünyesinde çalışan personelin;

-Kartlı ödeme sistemlerinin kullanıldığı şehir içi ulaşım vasıtaları (otobüs v.b.) için yaptığı masrafların temin edilmesi halinde 382 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde belirttiği şekilde yükleme yapılması sırasında bayilerce düzenlenecek olan bilgi fişinin de eklenmesi suretiyle tanzim edilecek bir bordroya dayanılarak tevsik edilmesi,

-Kartlı ödeme sistemlerinin kullanılmadığı diğer şehir işi ulaşım vasıtaları (minibüs vb.) için yaptığı masrafların tanzim edilecek bir bordroya dayanılarak tevsik edilmesi

mümkün bulunmaktadır.

Hasan Zeki SÜZEN (YMM) – Ekrem KAYI (YMM)