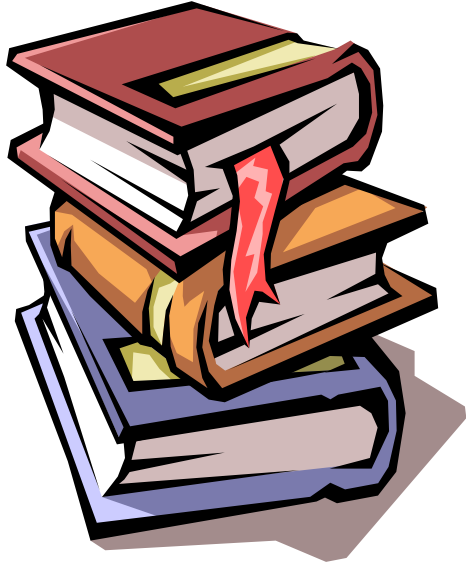




İSTANBUL SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI
İSTANBUL CHAMBER OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS

DÖNEM SONU İŞLEMLERİNİN VERGİSEL BOYUTU



EMRE KARTALOĞLU
Yeminli Mali Müşavir
emre@emrekartaloglu.com

İSTANBUL – 12-13 ARALIK 2013

DÖNEM SONU İŞLEMLERİNİN VERGİSEL BOYUTU

**BİRİNCİ BÖLÜM :
DÖNEM SONU DEĞERLEME İŞLEMLERİNE
İLİŞKİN ÖZELLİKLİ KONULAR**

TÜRKİYE KURUMLAR VERGİSİ

- 2009 yılı... 283 bin kurum... 39 milyar lira kanunen kabul edilmeyen gider,
- 2010 yılı... 294 bin kurum... 41,7 milyar lira kanunen kabul edilmeyen gider,
- **2011 yılı... 316 bin kurum... 85,8 milyar lira kanunen kabul edilmeyen gider,**
- 2012 yılı... 315 bin kurum... 52,8 milyar lira kanunen kabul edilmeyen gider,

beyan etmiş.

2012 yılı matrah beyan eden kurumlar vergisi mükellefi sayısı... 332.062

2012 yılı toplam kurumlar vergisi matrahı... 161,1 milyar lira.

KAR.. 191 milyar lira.

KKEG.. 52,8 milyar lira.

KASA HESABI

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

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

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

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

BANKALAR

- * Banka hesabında TL ve döviz cinsinden paralar tutulduğu için **TL cinsinden** kıymetler mukayyet değerle, **döviz cinsinden değerler** ise Maliye Bakanlığı'nca yayımlanan ilgili döviz alış kuru ile değerlendirilir.
- * Bankalar hesabının envanteri yapılırken öncelikle bankalar hesabı ile ilgili yanlış ve eksik kayıtların düzeltilmesi yapılarak muhasebe kayıtlarının **banka ekstreleri ile uyumu** sağlanır.
- * **Bankalarda bulunan yabancı para mevcutlarının** dönem sonunda mutlaka değerlendirme işlemi yapılarak oluşan kur farklarının ilgili hesaplara alınması gerekir.

VADELİ MEVDUAT HESAPLARININ DEĞERLEMESİ

VUK'nun 281. maddesinin birinci fıkrası aşağıdaki gibidir.

“Alacaklar mukayyet değerleriyle değerlendirir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit alacaklar değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır.”

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

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

VADELİ MEVDUATLARIN İŞLEMİŞ FAİZLERİNE İSABET EDEN STOPAJLARIN MAHSUBU

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

“Vadesi değerlendirme gününden (31 Aralık 2013) sonra olan repo ve ters repo işlemleri ile vadeli mevduat hesaplarına ilişkin olarak, değerlendirme gününe kadar tahakkuk eden ve kurum kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınan faiz tutarları üzerinden, ilgili dönem beyannamesinin verilmesi gereken sürenin sonuna kadar kesinti suretiyle ödenmiş olan verginin, beyannameye dahil edilen gelire isabet eden kısmı hesaplanan vergiden mahsup edilebileceği” açıklamasına yer verilmiştir.

Buna göre; vadesi değerlendirme gününden (31 Aralık 2013) sonra, ancak beyanname verme tarihinden önce dolan mevduat hesaplarında kıst olarak hesaplanıp gelir yazılan işlemiş faizlere isabet eden gelir vergisi stopajı mahsuba konu edilebilecektir. Vadesi beyanname verme süresinden sonra (Gelir Vergisinde 25 Mart 2014, Kurumlar Vergisinde 25 Nisan 2014) dolan mevduat hesaplarında ise stopajın tamamı faiz ödemesinin yapıldığı yıla ilişkin gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinde hesaplanan vergilerden yapılacaktır.⁷

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

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

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

Örneğin; Yıldız Limited Şirketi'nin, 01.07.2013 tarihinde almış olduğu 1 yıl vadeli banka kredisi dolayısıyla vade tarihi olan 01.07.2014 tarihinde defaten 120.000 TL faiz ödemesinde bulunacağı bir durumda, söz konusu faiz giderinin tamamı 2014 yılı kurum kazancının tespitinde değil, toplam faiz giderinin 01.07.2013 – 31.12.2013 tarihleri arasında kalan altı aylık kıst döneme isabet eden kısmı olan 60.000 TL 2012 yılı kurum kazancının hesabında, 01.01.2014 – 30.06.2014 tarihleri arasında kalan altı aylık kıst döneme isabet eden kısmı olan 60.000 TL 2014 yılı kurum kazancının hesabında gider olarak dikkate alınacaktır.

ALACAK VE BORÇLARIN DEĞERLEMESİ

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

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

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

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

ŞÜPHELİ ALACAKLAR (VUK Md.323)

Şüpheli Alacak Karşılığı Ayırmanın Koşulları ;

1- Bilanço usulüne göre defter tutulmalıdır.

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

3- Alacak değerlendirme günü itibariyle şüpheli hale gelmiş olmalıdır.

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

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

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

5- Alacak değerlendirme günü itibariyle teminatsız olmalıdır.

ŞÜPHELİ ALACAK KARŞILIĞI AYRILMASINDA ÖZELLİKLİ DURUMLAR

- * **Avans mahiyetindeki alacaklar için** karşılık ayrılabilir. (23.08.2011 tarih ve 183 sayılı özelge)
- * 334 sayılı VUK Genel Tebliği'ne göre, **alacağın ilgili dönem kayıtlarına girmiş olması ve KDV beyannamelerinde beyan edilmiş olması şartıyla, KDV** içeren şüpheli alacaklarda katma değer vergisi için de karşılık ayrılacaktır.
- * **Aciz vesikasına bağlanan alacaklarda** alacağın tamamı için değil bu vesikada yer alan tutar kadar karşılık ayrılabilir.
- * **Yurt dışından olan alacaklar** içinde dava açıldığının dış temsilciliklere onaylatılması şartıyla karşılık ayrılabilir.
- * Döviz endeksli veya **döviz cinsinden olan şüpheli alacaklar** için karşılık ayrılmasına karar verilmesi halinde, bu alacağa bağlı olarak ortaya çıkan **kur farkları** da şüpheli alacak kabul edilerek karşılık ayrılır.
- * **İflas halindeki** kişilerden olan alacaklar için karşılık ayrılabilir.
- * **İflas Ertelemesi kararı** almış kurumlardan olan alacaklar için de karşılık ayrılabilir. (BMVDB'nin 23.07.2009 tarih ve 25281 sayılı muktezası)

ŞÜPHELİ ALACAK KARŞILIĞI AYRILMASINDA ÖZELLİKLİ DURUMLAR

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

DEĞERSİZ ALACAKLAR

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

■ Değersiz Alacağın Şartları :

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

Kanaat Verici Vesikalar:

- Konkordato anlaşması,
- Borçlunun Miras Bırakmadan Ölümü ve Mirasçılarının mirası reddettiğini gösteren belge,
- Borçlunun yurt dışına kaçması ve haciz edilebilecek malı olmadığını gösterir belge,
- Alacaktan vazgeçildiğini gösteren mahkeme tutanakları,
- Borçlunun adresinin saptanamaması nedeniyle icra takibat dosyasının kaldırıldığını gösteren icra memurluğu yazısı.

DEĞERSİZ ALACAKLARDA ÖZELLİKLİ KONULAR

- Bir alacağın değersiz alacak sayılabilmesi için **tüm hukuki yolların tüketilmiş** olması gerekir.
- Alacağın **değersiz hale geldiği yıl hesaplarına gider** (zarar) yazılması gerekir. Aksi takdirde izleyen yıllarda dikkate alınamaz.
- Değersiz alacaklar daha sonra tahsil edilirse **tahsil edildiği yıl gelir** yazılır.
- Bilanço esasına göre defter tutan işletmeler değersiz hale gelen alacaklarını değersiz hale geldikleri yıl mukayyet değerleri ile zarara geçirerek, işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ise defterlerine gider kaydederek yok ederler.
- **KDV içeren değersiz alacaklarda KDV de değersiz alacak olarak kabul edilecektir.**

ALACAK VE BORÇ SENETLERİ REESKONTU

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

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

◆ **Reeskont İşleminin Şartları**

- Alacak veya borç senede bağlı olmalıdır.
- Senet, vade içermelidir.
- Senedin vadesi değerlendirme günü itibariyle gelmemiş olmalıdır.
- Senet bilançoda yer almalıdır.
- Senet kazancın elde edilmesine yönelik olmalıdır.
- Reeskont hesabı **iç iskonto** formülü kullanılarak yapılacaktır.

REESKONTTA ÖZELLİKLİ DURUMLAR

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

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

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

Diğer Taraftan;

* Kampanyalı (ön ödemeli) satışlarla ilgili olarak alınan senetler,

* Hatır senetleri ,

* Yıllara sari inşaat işleri dolayısı ile alınan senetler,

* Müflisten olan alacaklar ,

* Vadesi belli olsa dahi senetsiz alacak ve borçlar için **reeskont hesaplanamaz**.

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

VADELİ ÇEK REEESKONTUNDA SON DURUM

- Türk Ticaret Kanununun 692 ve devamı maddelerinde düzenlenmiş olan çeklerin, çek niteliğini haiz olabilmesi için taşınması gereken asli unsurlardan birisi de **keşide (düzenleme) günüdür.**
- Türk Ticaret Kanunu'nda sayılan diğer kıymetlerden farklı olarak çekte vade bulunmamaktadır. Zira anılan Kanunun 707 inci maddesinin 1 inci fıkrasında çekin görüldüğünde ödeneceğine, buna aykırı herhangi bir kaydın yazılmamış hükmünde olacağına ilişkin hüküm bulunmakta ve **ileri tarihli olarak düzenlenmiş bulunan çekler görüldüğünde ödenmek durumundadır.**
- Bununla birlikte son olarak 5941 Sayılı Çek Kanunu'nun Geçici 1. Maddesi ile yapılan düzenleme ile "31.12.2011 tarihine kadar, üzerinde yazılı keşide tarihinden önce çekin ödenmek için muhatap bankaya ibrazı geçersizdir." hükmü getirilmiştir.
- Bu hükme rağmen **41 seri numaralı VUK Sirkülerinde** çekler için reeskont hesaplanamayacağı belirtilmişti.
- **30 Nisan 2013 tarihinde 64 numaralı Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile bu görüş değiştirildi. Artık vadeli çekler için reeskont mümkün.**

DURAN VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ

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

Satın Alma Bedeline Eklenmesi Zorunlu Giderler;

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

Satın Alma Bedeline Eklenmesi İhtiyari Olan Giderler;

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

* K.D.V. Kanununun 30 ve 58. maddeleri hükümleri bir arada değerlendirildiğinde **binek otomobil alımında ödenen K.D.V.'nin indirimi** mümkün olmayıp gider veya maliyet yazılması gerekmektedir.

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

163 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile;

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

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

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

SATIN ALINAN EMTİANIN DEĞERLEMESİ

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

SATIN ALINAN EMTİANIN DEĞERLEMESİ

Prim ve İskontolar

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

AMORTİSMAN UYGULAMASINDA ÖZELLİKLİ KONULAR

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

YENİLEME FONU

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

◆ **Yenileme Fonu Ayırma Koşulları**:

- Bilanço esasına göre defter tutulmalıdır.
- Elden çıkarılan ve yerine alınacak olan kıymetin ATİK olması gerekir.
- Elden çıkarılan kıymetin yenilenmesi zorunlu olması veya yenilenmesi konusunda karar verilmiş olmalıdır.
- Yeni iktisadi kıymet, elden çıkan iktisadi kıymetle aynı nitelikte olmalıdır. Fabrika binası satılıp iş merkezi binası alınırsa yararlanılamaz. (19.06.2012 tarih ve 405 sayılı özelge)
- Ayrılan Fon, yeni alınan ATİK'in amortismanlarında kullanılır.
- Yenileme fonu 3 yıl içinde kullanılmalıdır.
- Üç yılın hesabında satışın yapıldığı yılın da dikkate alınması gerekmektedir (Bakanlık Görüşü).

YENİLEME FONU (KULLANIMI)

- **Birikmiş amortismanı 10.000 TL ve kayıtlı maliyet bedeli 15.000 TL olan bir iktisadi kıymetin 15.08.2013 tarihinde 12.000 TL'ye satıldığını varsayalım. Bu satıştan doğan 7.000 TL tutarındaki kar yenileme fonuna alınmıştır. Aynı yıl içinde 20.000 TL'ye aynı nitelikteki yeni bir iktisadi kıymet satın alınmıştır. Yeni alınan iktisadi kıymetin amortisman oranı %20'dir.**
- **Normal amortisman usulünde, yeni alınan iktisadi kıymetin 2013 hesap dönemi amortismanı 4.000 TL olacaktır. Bu tutarın tamamı aynı yıl yenileme fonuna mahsup edilecektir. 2014 hesap döneminde hesaplanacak 4.000 TL tutarındaki amortismanın 3.000 TL tutarındaki kısmı yenileme fonuna mahsup edilecek ve kalan 1.000 TL tutarındaki kısım ise o dönemin amortisman gideri olarak kayıtlara intikal ettirilecektir. Sonraki yıllarda normal amortisman uygulamasına devam edilecektir.**

YENİLEME FONU (ÖZELGE)

- Diğer taraftan, şirketinize ait fabrika binasının satışından elde edilecek kazancın 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5-1/e maddesi çerçevesinde istisnaya konu edilmesi ve istisna dışında kalan % 25'lik kısmının ise yeni bir fabrika binasının iktisap edilmesi amacıyla yenileme fonuna aktarılması mümkün bulunmaktadır. (İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 09.12.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-716 sayılı Özelgesi.)

DÖNEM SONU İŞLEMLERİNİN VERGİSEL BOYUTU

**İKİNCİ BÖLÜM :
DÖNEM SONU İŞLEMLERİNDE GİDERLERE
İLİŞKİN ÖZELLİKLİ KONULAR**

1-GÖTÜRÜ GİDER UYGULAMASI

GVK'nun 40-1 maddesinin bendinin parantez içi hükmüne göre;

- ◆ İhracat, Uluslararası taşımacılık ve
- ◆ Yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve faaliyetlerinde bulunanlar,
- ◆ Bu faaliyetlerden **döviz** olarak elde ettikleri **hasılatın binde 5'ini** aşmamak şartıyla;

Götürü gider indirimi hakkından yararlanabilirler.

Götürü Gider İndiriminde;

- Yurt dışında döviz cinsinden elde edilen hasılatın kambiyo mevzuatı gereğince yurda getirilme şartı aranmamaktadır.
- Dar mükellefiyete tabi yabancı ulaştırma kurumları bu uygulamadan yararlanamaz.
- İhraç kaydıyla mal tesliminde bulunanlar, götürü gider uygulamasından yararlanamaz.
- Bu indiriminden yararlanabilmek için bent kapsamındaki belgesiz giderlerin dönem içinde kanuni defterlere kaydedilmesi gerekmekte olup, doğrudan beyanname üzerinde indirim doğru değildir.

2- ELEKTRİK, SU, DOĞALGAZ, HABERLEŞME BEDELLERİNİN GİDER YAZILMASINDA VE KDV İNDİRİMİNDE ÖZELLİKLİ DURUMLAR

A- GEÇMİŞ DÖNEME AİT İZLEYEN YILDA GELEN FATURALAR

2013 yılında tüketilen elektrik, su, doğalgaz ve haberleşme hizmetlerine ilişkin bedeller, 31.12.2012 tarihi itibariyle tahakkuk etmiş olduğundan, bu giderlere ilişkin faturalar daha sonraki bir tarihte (2014 yılında) düzenlenmiş olsa dahi, 2013 yılına ilişkin olarak beyan edilecek ticari kazancın tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

Bununla birlikte, gider tutarının mükellefçe bilinmemesi ve faturaların ilgili yıl hesaplarının kapatılmasından sonra düzenlenmesi halinde, **ilgili yılda indirim konusu yapılamayan söz konusu giderler faturaların düzenlendiği döneme ilişkin ticari kazancın tespitinde de dikkate alınabilecektir.**

Diğer yandan, Katma Değer Vergisi Kanununun 29/3. maddesinde indirim hakkının vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla ilgili vesikaların **kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde** kullanılabileceği hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla, yılın son aylarında tüketilen bu tür giderlere ait faturalar izleyen yılın ilk aylarında düzenlendiğinden, faturalardaki katma değer vergisinin, söz konusu belgelerin **defterlere kaydedildiği dönemde indirim konusu yapılması mümkündür.**

B- FATURALARIN GEÇ ÖDENMESİ NEDENİYLE HESAPLANAN GECİKME ZAMLARI

Elektrik, su, telefon ve doğalgaz bedellerinin geç ödenmesi nedeniyle hesaplanan gecikme zamları bir sözleşmeye dayandıklarından bunların takip ve tahsili 6183 sayılı Yasa'ya değil özel hukuk hükümlerine tabi olacaktır. Bu durumda bedelin geç ödenmesi nedeniyle ödenen gecikme zamları Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinin beşinci bendinin parantez içi hükmü kapsamında değerlendirilerek sözleşmeye dayanan tazminat olarak kabul edilecek ve safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınacaktır. Aynı kapsamda gecikme zamlarına ilişkin ödenen katma değer vergileri de indirim konusu yapılacaktır.

C- FATURALARIN MÜKELLEF ADINA DÜZENLENMEMİŞ OLMASI

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun üçüncü maddesi uyarınca vergilemede vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin esas olduğu hüküm altına alınmıştır. Bu durumda elektrik, su, telefon ve doğalgaz harcamalarına ait **faturaların işletme adına düzenlenmemiş olması** bu harcamaların işletme için yapıldığı gerçeğini değiştirmez. Böylesi bir durumda olayın gerçek mahiyeti araştırılmalı iş veya işletme ile ilgili olduğu tevsik edilen bu tür harcamalar gider olarak kabul edilmelidir. Aynı şekilde bu durumda bulunan harcamalar için ödenen katma değer vergilerinin de indirimini kabul etmek gerekir.

3- HAYIR AMAÇLI VERİLEN ÖĞRENİM BURSLARI

Mükelleflerce, yurt içinde bulunan öğrencilere verilen burslar sadece aşağıdaki şartların varlığı halinde gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınabilir.

➤ Eğitim masrafları karşılanacak kişilerin, okulu bitirdikten sonra burs veren işletmede hizmet yükümlülükleri nedeniyle çalışacaklarını gösterir bir **sözleşme**nin düzenlenmesi ve bu durumun vergi incelemesi sırasında inceleme elemanına kanıtlanması. (**Zorunlu Hizmet Sözleşmesi**)

➤ Burs verilecek öğrencilerin, Türkiye'nin her tarafından eğitim gören öğrenciler arasından bir **yarışma sınavı** sonunda kazanan kişilerden olması,

➤ Bursun süresinin ve karşılanacak eğitim giderleri miktarının işin önemi ve genişliği ile orantılı olması.

Ancak söz konusu öğrencilere öğretim süresi boyunca (karşılıksız) sadece yardım amacıyla verilen burslar genel gider niteliğinde olmadığından gider olarak yazılamaz.

4- KURUMLAR VERGİSİNDEN İSTİSNA EDİLEN KAZANÇLARA İSABET EDEN GİDERLERİN DİĞER KAZANÇLARDAN İNDİRİLEMEMESİ

KVK'nun 5 inci maddesinin üçüncü fıkrasında, **iştirak hissesi alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere**, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesinin kabul edilmeyeceği hükmü yer almaktadır.

Buna göre; kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin olarak yapılan giderlerin, kurumun vergiye tabi diğer kazanç tutarının tespitinde kurum kazancını azaltıcı veya kurum zararlı ise bu zararı artırıcı bir unsur olarak indirim konusu yapılamayacaktır. Bu nedenle, bu gelirlerin elde edilmesi için yapılan giderlerin sadece kurumlar vergisinden istisna edilen söz konusu kazançların tespitinde indirim konusu yapılacağı tabiidir.

Aynı şekilde, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançların elde edilmesi sırasında zarar doğması halinde bu zararların da istisna kapsamı dışındaki gelirlerden indirilmemesi gerekmektedir.

Örneğin; Teknoloji geliştirme bölgelerinde veya serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin, bölgedeki istisna kapsamındaki faaliyetlerinin zararla sonuçlanması halinde, zarar tutarı “kanunen kabul edilmeyen gider” olarak dikkate alınacaktır.

Aynı gerekçeyle kurumlar vergisi mükellefleri **yurt dışı inşaat** faaliyetlerinden doğan zararları da “kanunen kabul edilmeyen gider” olarak dikkate alınacaktır

Taşınmaz ve İştirak Hissesi Satışı İle İlgili Giderlerin Durumu

Taşınmaz ve iştirak hissesi satış kazancı istisnasına ilişkin giderlerin istisna kazanca isabet eden kısmı kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır. Burada dikkat edilmesi gereken nokta, elde edilen kazancın %75'i istisna olduğu için, istisnaya ilişkin giderlerin de %75'inin KKEG olarak değerlendirilmesi gerektiğidir.

Taşınmaz ve İştirak Hissesi Satışlarından Kaynaklanan Zararın Durumu

Gerek, taşınmaz ve iştirak hisselerinin satışından kaynaklanan zararların “istisna faaliyetlerden doğan zararlar” tanımına girmemesi; gerekse, istisna uygulamasının mükelleflerin ihtiyarında olan bir takım şartlara bağlanmış olması hususları göz önünde bulundurulduğunda, taşınmaz ve iştirak hissesi satış işlemlerinden kaynaklanan zararların kurum kazancının tespitinde dikkate alınabileceği görüşünderiz.

İVDB B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-5/e sayılı muktezasında zararın indirilemeyeceği, GİB ise 23.08.2007 tarih ve 074720 sayılı muktezasında zararın indirilebileceği görüşünderiz.

5- PERSONELE ÖDENEN TEMETTÜ İKRAMİYELERİNİN GİDER YAZILACAĞI DÖNEM

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun uygulanmasına ilişkin açıklamaların yer aldığı 1 seri numaralı KVK Genel Tebliği'nin 11.11. bölümünde;

“Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesi uyarınca, **idare meclisi başkan ve üyelerine ödenen kâr payları** menkul sermaye iradı sayılmıştır. Bu itibarla, söz konusu ödemelerin kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Öte yandan, **kurum personeline ödenen temettü ikramiyeleri** kurum kazancının tespitinde ücret gideri olarak dikkate alınacaktır. Söz konusu temettü ikramiyelerinin **bilanço günü itibarıyla ödenecek toplam tutarı kesinleştiğinden, çalışanlara o yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresinin sonuna kadar ödenecek temettü ikramiyeleri, ilgili olduğu yılın kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.”**

Bu açıklamalara göre, şirket çalışanlarına performans değerlemelerine bağlı olarak verilen prim ve ikramiyelerin kazancın ait olduğu yıla ilişkin bilanço günü itibarıyla (31 Aralık) ödenecek toplam kesinleştiğinden, çalışanlara aynı yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresinin sonuna kadar ödenecek söz konusu tutarlar, ilgili olduğu yılın kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

6- İNDİRİMİ MÜMKÜN OLMAYAN GİDERLERE İLİŞKİN HATIRLATMALAR

- 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun 88'inci maddesi gereğince, fiilen **ödenmeyen Sosyal Güvenlik Primleri** gelir vergisi ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak yazılamamaktadır.
- Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun “Gider Kaydedilmeme Hali” Başlığını taşıyan 14'üncü maddesi gereğince; Bu Kanuna bağlı (I), (III) ve (IV) sayılı tarifelerde yer alan taşıtlardan (Ticari maksatla kullanılan uçak ve helikopterler ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlar hariç) alınan vergi ve cezalar ile gecikme zamları gelir ve kurumlar vergilerinin matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmez. **Örneğin; Binek otomobillere ve motosikletlere ilişkin olarak ödenen MTV.**
- **Kıdem tazminatları** için ayrılan karşılıklar gider yazılamayacaktır. Kıdem tazminatı için karşılık ayrılması durumunda da bu tutar dönem matrahına ilave edilecek, sadece dönem içinde fiilen ödenen kıdem tazminatları gider yazılabilecektir.
- 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun 39 uncu maddesinin son fıkrasına göre **Özel İletişim Vergisi**, katma değer vergisi matrahına dahil edilmez, gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında gider kaydedilmez ve hiçbir vergiden mahsup edilmez. Bu hükme göre sabit ve mobil hatlı telefonlara ilişkin haberleşme ücretleri, internet servis sağlayıcılarına ödenen ücretler , digital tv ve radyo yayın hizmet bedelleri ve diğer telekomünikasyon hizmet bedelleri üzerinden ödenen özel iletişim vergilerinin gider yazılması mümkün olmayacaktır.

DÖNEM SONU İŞLEMLERİNİN VERGİSEL BOYUTU

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM DÖNEM SONU İŞLEMLERİNDE KDV YÖNÜYLE ÖZELLİKLİ KONULAR

1- BİNEK OTOMOBİL ALIMINDA ÖDENEN KDV

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

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

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

2- DEĞERLEME NEDENİYLE ORTAYA ÇIKAN KUR FARKLARI

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

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

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

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

HESAPLANAN KUR FARKLARINA KDV'NİN DAHİL OLUP OLMADIĞI

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

➤ **KDV dahil toplam bedelin dövize endeksli olarak belirlenmesi durumunda;** vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarih ile ödeme tarihi arasında ortaya çıkan kur farkı bedeline **iç yüzde oranı** uygulanarak,

➤ **Dövize endeksli toplam bedele KDV'nin dahil edilmemesi durumunda;** vergiyi doğuran olay ile ödeme tarihi arasında ortaya çıkan kur farkları üzerinden lehine kur farkı ortaya çıkan mükellef tarafından düzenlenecek faturada KDV hesaplanması ve kur farkının ortaya çıktığı dönemde her iki mükellef tarafından genel esaslar çerçevesinde işlem yapılması gerekmektedir.

3- ÇALINAN VE KAYBOLAN MALLARA İLİŞKİN KDV

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

4- ZAYİ OLAN MALLARDA KDV (113 NOLU KDV TEBLİĞ)

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

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

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

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

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

Buna göre örneğin ;

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

için yüklenen KDV indirim konusu yapılamayacaktır.

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

5- MALLARIN DEĞERİNİN DÜŞMESİ SONUCU MEYDANA GELEN KAYIPLAR

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

Örneğin;

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

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

6- FİRE SONUCU MEYDANA GELEN KAYIPLAR

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

Örneğin;

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

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

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

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

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

8- İTHALATÇI LEHİNE YAPILAN FİYAT İNDİRİMİNDE KDV

• İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 08.09.2006 tarih ve 7055 sayılı muktezası:

“İlgi dilekçeniz ile, sağlık malzemeleri ithalat ve ticareti ile iştigal ettiğiniz belirterek, yurtdışındaki firmalar tarafından sattıkları malların pazarlanmasına destek vermek için alacak notu (creditnemo veya creditnotte) başlıklı yazı ile %10- % 35 arası indirim yapılarak borcunuzdan düşüldüğü ancak bu indirim bildirildiğinde mal satılmış olduğundan satılmış malların maliyetine nasıl yansıtılacağı ya da yansıtılmayıp olağandışı gelir gibi mi düşünüleceği hususlarında görüş talep edilmektedir.

Yurt dışından ithal ettiğiniz emtialar için fiili ithal tarihinden sonra satıcı tarafından **ithalatçı lehine fiyat indirimi yapılması katma değer vergisinin konusuna girmemektedir**. Ancak, katma değer vergisi kapsamına girmese dahi alış iskontosu ile ilgili olarak yurt dışındaki satıcıya yönelik **KDV ihtiva etmeyen bir fatura düzenlenmesi** ve bu faturanın da kayıtlara intikal ettirilmesi ve düzenlenen fatura ile birlikte fiyat indirimine yönelik olarak gönderilen creditnemo vb. yazıların zamanaşımı süresine bağlı olarak muhafaza edilmesi gerekir.”

İTHALATÇI LEHİNE YAPILAN FİYAT İNDİRİMİNDE KDV

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 12.03.2008 tarih ve 6801 sayılı muktezası:

“yurt dışından bilgisayar ve yedek parça ithalat isiyile iştigal ettiğinizi belirtilerek, bilişim ve elektronik ürünlerde şirketiniz aleyhine olan fiyat dalgalanmaları nedeniyle üretici firmaların şirketinize yaptığı fiyat koruma mahiyetindeki ödemelerin vergi mevzuatı karsısındaki durumu hakkında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

Buna göre, yurt dışından ithal edilen emtiaların piyasalarda fiyatının düşmesine bağılı olarak fiili ithal tarihinden sonra üretici firma tarafından fiyat koruma hasılatı adı altında şirketiniz lehine yapılan indirimler katma değer vergisinin konusuna girmemektedir.

Ancak katma değer vergisi kapsamına girmese dahi yurt dışındaki satıcıya yönelik KDV ihtiva etmeyen bir fatura düzenlenmesi ve söz konusu faturanın yasal kayıtlara intikal ettirilmesi gerekmektedir.”

9- TAZMİNAT ÖDEMELERİNİN KDV KARSISINDAKİ DURUMU

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

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

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

10- KAZA YAPAN TAŞITLAR İÇİN SİGORTA ŞİRKETİNDEN ALINAN HASAR BEDELLERİNDE KDV UYGULAMASI

A- ARACIN TAMİR BEDELİNİN ÖNCE SAHİBİNCE ÖDENİP, SONRA SİGORTA ŞİRKETİNDEN TALEP EDİLMESİ DURUMU

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nce Hazine Müsteşarlığı Sigorta Genel Müdürlüğü'ne verilen 16.09.2002 tarih ve 037987 sayılı muktezaya göre;

“Hasar gören iktisadi kıymetin hasarının sigortalı tarafından giderilmesi ve buna ilişkin bedelinde sigortalı tarafından ödenmesi durumunda faturanın sigortalı adına düzenlenmesi gerekir. Bu durumda, sigortalının hasar gören iktisadi kıymetin zararının telafisi için piyasadan yaptığı alımlarda ödediği katma değer vergisi dahil bedelin, katma değer vergisi mükellefi sigortalı tarafından yansıtma faturası düzenlenerek sigorta şirketine aktarılması ve katma değer vergisine tabi bu masrafların aktarılması için de faturada katma değer vergisinin ayrıca gösterilmesi gerekmektedir.”

Son olarak 08.08.2011 tarih ve **60 no'lu KDV Sirkülerinin** 1.2. numaralı bölümünde de; “Sigortalı mükellefin hasar gören eşyayı tamir ettirerek, adına düzenlenen faturaları ibraz etmek suretiyle tamir bedelini sigorta şirketinden tahsil ettiği durumda, sigortalının, sigorta şirketi adına yaptığı ve KDV'ye tabi olan masrafların aynen sigorta şirketine yansıtılması için fatura düzenlenmesi ve KDV hesaplanması gerekmektedir.” açıklaması yer almaktadır.⁴⁸

B- ARACIN TAMİR BEDELİNİN SİGORTA ŞİRKETİNCE DOĞRUDAN TAMİRCİYE ÖDENMESİ DURUMU

Sigorta şirketinin sigortalı ile hiç ilişkilendirmeksizin hasarlı binek otomobili kendisinin tamir ettirmesi halinde, sigortalının yapması gereken herhangi bir husus bulunmamaktadır. Binek otomobilin tamirini yapan yetkili servisler veya tamirciler faturayı sigorta şirketi adına düzenleyecekler ve KDV hesaplayarak faturada ayrıca göstereceklerdir. Sigorta şirketi, KDV dahil fatura bedelini tamiri yapan mükellefe ödeyecek, KDV dahil fatura bedelini gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alacaktır.

C- HASAR TUTARINA BAKILMAKSIZIN SİGORTA ŞİRKETİNCE MAKTU ÖDEME YAPILMASI DURUMU

Sigorta şirketinin, yapılan sözleşmeye göre hasara uğrayan sigortalı binek otomobili eski durumuna getirmek yerine hasarın tutarına bakmaksızın kaza başına belli bir miktarda ödeme yapması durumunda, yapılan ödeme tazminat olup, KDV'ye tabi değildir. Dolayısıyla, anılan tazminat bir teslim ve hizmetin karşılığını oluşturmaması nedeniyle KDV hesaplanmaması ve sigorta şirketi adına düzenlenecek faturada gösterilmemesi gerekmektedir. **Çünkü, tazminat, KDV'nin konusuna girmemektedir.** Öte yandan, işletme aktifine kayıtlı aracın tamiri nedeniyle yüklenilen KDV, mükellefin kendi faaliyetleri ile ilgili gider niteliğini taşıdığından indirim konusu yapılabilecektir. **(MB'nin, 08.06.1998 tarih ve 21421 sayılı Özelgesi)**

Son olarak 08.08.2011 tarih ve **60 no'lu KDV Sirkülerinin 1.2. numaralı bölümünde de;** Bir teslim veya hizmetin karşılığını teşkil etmeyen veya buna bağlı olarak ortaya çıkmayan sigorta tazminatları KDV'nin konusuna girmemektedir. Bu durumda, sigortalının hasar gören eşya için sigorta şirketinden aldığı tazminat için KDV hesaplanması söz konusu olmayacaktır.

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

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

KASA VE ORTAKLAR CARİ HESABINA HESAPLANAN FAİZLERİN BSMV VE KDV YÖNÜYLE DEĞERLENDİRİLMESİ

- **Sermaye şirketlerinin ortaklarına cari hesap yoluyla borç para kullandırması işleminin KDV mi yoksa BSMV mi tabi olduğu konusunda tereddütler bulunmaktaydı.**
- **Bu konuda Gelir İdaresi bugüne kadar vermiş olduğu özalgelerde anılan işlemlerin KDV'ye tabi olduğunu belirtmiş, Danıştay ise bazı kararlarında işlemin KDV'ye, bazı kararlarında ise BSMV'ye tabi KDV'den istisna olduğunu belirtmiştir.**
- **Son olarak 01.08.2010 tarih ve 27659 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan **6009 Sayılı Kanunla, Gider Vergileri Kanununun 28. maddesinin 3. fıkrası** değiştirilerek, ödünç para verme işlemini esas iştigal konusu olarak yapmayanların ticari icaplar gereği yaptıkları borç para verme işlemleri BSMV'nin kapsamı dışına çıkarılarak, söz konusu tereddütler giderilmiştir.**

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

- Bilindiği üzere örtülü sermayeye ilişkin faiz ve benzeri ödemeler bir yandan kanunen kabul edilmeyen gider iken diğer yandan bu ödemelerin hesap döneminin son günü itibariyle dağıtılmış **kar payı** sayılmaktadır. Bu tutarlar brütleştirilmek suretiyle üzerinden %15 oranında yapılacak temettü stopajına ilişkin muhtasar beyannamenin 23.01.2014 tarihine kadar verilmesi ve kesilen bu verginin 26.01.2014 akşamına kadar ödenmesi sağlanmalıdır.
- KVK'nın 12/7. maddesi ve KDVK'nın 1. maddesi birlikte değerlendirildiğinde, örtülü sermaye üzerinden yapılan veya hesaplanan faiz ve benzeri ödemeler gelir ve kurumlar vergisi kanunlarının uygulanmasında gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibariyle dağıtılmış kâr payı sayılmaktadır.
- Yani mevcut yasal düzenlemelere göre, **örtülü sermaye üzerinden hesaplanan tutarlar dönem sonu itibariyle iştirak kazancı veya kâr payı olarak kabul edilmektedir.** KDVK'nın 1. maddesinde KDV'nin konusunu teşkil eden işlemlere yer verilmiş olup, **iştirak kazançları veya kâr payları katma değer vergisinin konusuna girmemektedir.**
- Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 09.06.2008 tarih ve 17363 sayılı özelgede de **örtülü sermaye faizlerinin KDV'ye tabi olmadığı belirtilmiştir.**

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

Ancak son olarak Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilen 18.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.0.01.55-130-14 sayılı özelgede de (aynı görüş 12.04.2012 tarih ve 1345 sayılı özelge ile tekrarlanmış);

“

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

DÖNEM SONU İŞLEMLERİNİN VERGİSEL BOYUTU

**DÖRDÜNCÜ BÖLÜM
(BAZI KONULAR)**

6322 sayılı Kanun ile Yapılan Düzenlemeler

1- GİRİŞİM SERMAYESİ FONU

İşletmeler, **15 Haziran 2012 tarihinden itibaren**, 6322 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu'na eklenen 325/A maddesi uyarınca, Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi olarak Türkiye'de kurulmuş veya kurulacak olan girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına sermaye olarak konulması veya girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması amacıyla, ilgili dönem kazancından veya beyan edilen gelirden girişim sermayesi fonu ayırabilecekler. **Bu fon, kurum kazancının veya beyan edilen gelirin %10'unu ve öz sermayenin %20'sini aşamayacak.**

Girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar pasifte geçici bir hesapta tutulacak. Mükelleflerce, fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya girişim sermayesi yatırım fonlarına yatırım yapılması gerekmektedir. Aksi halde, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecek.

6322 sayılı Kanun ile Yapılan Düzenlemeler

GİRİŞİM SERMAYESİ FONU

6322 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinde gerekli düzenlemeler yapıldı. Buna göre; beyan edilen gelirin veya kurum kazancının % 10'unu aşmamak şartıyla, ayrılan girişim sermayesi fonları, gelir vergisi matrahından veya kurum kazancından indirilebilecek. Böylece, kazancı yüksek olan bir işletmede, ayrılan fonun vergi oranı kadarlık kısmı devletçe karşılanmış olacak.

01.01.2013 tarihinden itibaren girişim sermayesi yatırım ortaklıkları ile girişim sermayesi yatırım fonlarından elde edilen kazançlar da kurumlar vergisinden istisna olacak.

6322 sayılı Kanun ile Yapılan Düzenlemeler

2- YURT DIŞI HİZMET KAZANCI İNDİRİMİ

15/6/2012 tarihinden itibaren uygulanmak üzere Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara **Türkiye’de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmeti** alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleriyle ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak **eğitim ve sağlık** alanında faaliyet gösteren ve Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50’sinin beyan edilen kurum kazancından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

3- GİDER PUSULASI KABUSU

4- YENİ GELİR VERGİSİ YASA TASARISI

Bazı Belirlemeler

Yürürlük Tarihine İlişkin Tespitler

5- ŞİRKET ORTAK VE YÖNETİCİLERİNİN VERGİ BORCU NEDENİYLE
SORUMLULUĞU

6- TÜZEL KİŞİ YÖNETİM KURULU ÜYELERİNE YAPILAN ÖDEMELERİN
VERGİSEL YANSIMASI (ÜCRETLER KDV TABİ Mİ ?)

7- SAT-GERİ KİRALA YÖNTEMİ İLE VERGİSİZ FİNANSMAN

8- BİREYSEL YATIRIM KATILIMCISI İNDİRİMİ

9- KOD UYGULAMASI SORUNLARI

10- SERMAYE ARTIRIMI

- FİNANSMAN GİDER KISITLAMASI

11- 6111 SAYILI KANUN KAPSAMINDA OLUŞAN KKEG'LERİN GEÇMİŞ

YIL KARLARINDAN MAHSUBUNUN KAR DAĞITIMI SAYILMASI

12- 6111 KAPSAMINDA YAŞANAN KISIR DÖNGÜ

13- A.Ş.'LER DENETİMSİZ KALDI...

14- ELEKTRONİK TEBLİGAT

15- OTOMOBİL MERAKLISINA TÜCCAR VERGİSİ

16- TİCARİ BELGELERE EKLENMESİ GEREKENLER

DÖNEM SONU İŞLEMLERİNİN VERGİSEL BOYUTU

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM (ÖZELGELERDEN SEÇMELER)

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

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

3- Finansal kiralama işleminin süre bitiminde **malın mülkiyetinin kiracıya geçmesi durumunda**, binek otomobillerine ait yüklenilen KDV nin indirilmesi mümkün bulunmamaktadır. **Sözleşme sonunda malın kiraya verende kalması durumunda** ise söz konusu işlem bir kiralama hizmeti olarak değerlendirileceğinden, kira tutarları üzerinden ödenen KDV indirim konusu yapılabilecektir. (19/04/2013 tarih ve 39044742-KDV.30-602 sayılı – İstanbul)

4- Ücretlilerin, asgari geçim indiriminden yararlanabilmek için "Aile Durumu Bildirimi" ile işverenlerine bildirimde bulunmaları zorunlu olup, zamanında formu vermeyen personelinizin, sonradan bildirimde bulunması durumunda geçmiş dönemlere ilişkin asgari geçim indiriminden yararlanmaları mümkün değildir. (29/07/2013 tarih ve 64597866-120[32-2013]-114 sayılı – BMVDB)

5- Gerçek kişilere yapmış olduğunuz aylık kira ödemelerinin, 396 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde belirtilen tutarı aşması halinde, 268 Sıra No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen tevsik edici belgelere dayandırılarak, "Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba)" ile bildirilmesi gerekmektedir. **(GİDER PUSULASINDAN BAHSEDİLMİYOR)** (11/11/2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.01.0-VUK 257-47 sayılı – BMVDB)

6- İhracat işlemlerinin form Bs ile bildirilmesinde gümrük çıkış beyannamesinin kapanma tarihinin (fiili ihraç tarihi), beyannamedeki yabancı para biriminin Türk lirasına çevirme işleminde ise T.C. Merkez Bankası döviz alış kurunun esas alınması gerekmektedir. (01/02/2013 tarih ve 11395140-019.01-124 sayılı – İstanbul)

7- Motosikletin iktisabında yüklenilen katma değer vergisinin indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır. (23/08/2013 tarih ve 11395140-105[269-2012/VUK-1- . . .]-1328 sayılı – İstanbul)

8- İşletmenizin ticari faaliyetiyle ilgili stoklarında bulunan emtianın, işletmenize ait yapılmakta olan inşaatlarınızda kullanılmak üzere sevk edilmesi halinde bu işlemin sevk irsaliyesine bağlanması gerekmekte olup, fatura düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır. (24/07/2013 tarih ve 88031814-VUK-15-06-102 sayılı - Hatay)

9- Belediyesi Başkanlığına irat kaydedilen geçici teminat tutarının Kurumlar Vergisi Kanununun 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (g) bendi uyarınca kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır. (27/06/2013 tarih ve 62030549-125[8-2013/35]-925 sayılı – İstanbul)

10- Faaliyet konuları arasında taşınmaz kiralaması bulunan şirketinizin, kiraya vermek suretiyle değerlendirilen taşınmazını satması halinde elde edilen kazancının Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde belirtilen istisnaya konu edilmesi mümkün değildir. Şirketiniz aktifinde kayıtlı bulunan taşınmazların kiraya verilmesi, bunların ticari amaçla aktifte bulundurulması olarak değerlendirileceğinden, ticari amaçla elde bulundurulan söz konusu taşınmazların tesliminde, bu taşınmazların iki yıldan fazla süredir aktifte bulundurulup bulundurulmadığına bakılmaksızın, Kanunun 17/4-r maddesindeki istisna hükmünün uygulanması mümkün değildir. (28/05/2013 tarih ve 39044742-KDV.17-787 sayılı – İstanbul)

11- Kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmayan adi ortaklığınızın kesin mizan bildirimini verme yükümlülüğü bulunmamaktadır. (06/11/2013 tarih ve 11395140-105[257-2012/VUK-1- . . .]-1748 sayılı – İstanbul)

12- Serbest muhasebeci ve mali müşavirlik hizmetinin ifasında şahsınızın kullandığı dış giyime ait harcamalar Gelir Vergisi Kanununun 68 inci maddesinin 1 ve 2 numaralı bentleri kapsamında değerlendirilemeyeceğinden, anılan harcamaların serbest meslek kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir. Ayrıca KDV'leri indirilemez. (23/10/2013 tarih ve 39044742-KDV.29-1692 sayılı – İstanbul)

13- İmha edilen malların bedellerinin ... A.Ş. tarafından gider olarak dikkate alınabilmesi için söz konusu imha işleminin Bakanlık yetkililerinin katılımıyla bir Komisyon tarafından gerçekleştirilmesi, bunun sağlanamaması halinde ise olayın Takdir Komisyonuna sevk edilerek imha edilen ürünlerin emsal bedelinin belirlenmesi gerekmektedir. (30/09/2013 tarih ve 39044742-KDV.29-1617 sayılı – İstanbul)

15- Kurumunuzun personeline ait motosikletlerin kiralanması karşılığında yapacağı ödemeler ücretli çalışan söz konusu personele ait ücret ödemelerinden ayrı değerlendirileceğinden %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Ayrıca bu işlem, KDV Kanununun 1/3-f maddesi gereğince KDV ye tabi olup, bu kiralama işlemiyle ilgili KDV, aracı kiralayan kurumunuz tarafından, sorumlu sıfatıyla 2 No lu KDV beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir. (04/03/2013 tarih ve 11395140-019.01-297 sayılı – İstanbul)

17- Sermaye azaltımının, ortaklar tarafından nakden veya aynen yapılan ödemelerden karşılanması halinde, ortakların esas olarak işletmeye koydukları sermayeyi Türk Ticaret Kanunu hükümleri çerçevesinde geri almış olmaları nedeniyle mükellefiyet statüsüne bakılmaksızın vergilendirme işlemi yapılmayacaktır.

Ödenmiş sermayenin yeniden değerlendirme artış fonlarının sermayeye ilave edilmesinden kaynaklanan kısmının sermaye azaltımına konu edilmesi halinde, kâr payı dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılmaması gerekmektedir.

Ödenmiş sermayenin kurumlar vergisinden istisna edilen ve gayrimenkul satış kazancından kaynaklanan kısmının sermaye azaltımına konu edilmesi halinde, söz konusu kazancın sermaye hesabında kalması için aranılan yasal süre olan beş yıllık sürenin dolmasından sonra yapılması nedeniyle, sermaye azaltımı yoluyla işletmeden çekilen bu tutar için kurumlar vergisi hesaplanmayacak ve geçmiş yıl veya cari dönem zararlarına mahsubu nedeniyle de vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Ödenmiş sermayenin olağanüstü yedek akçenin sermayeye ilave edilmesinden kaynaklanan kısmının geçmiş yıl veya cari dönem zararlarına mahsubu suretiyle sermaye azaltımına konu edilmesi kâr payı dağıtımı olarak değerlendirilmeyeceğinden vergi kesintisi yapılmaması gerekmektedir.
(05.12.2012 tarih ve 62030549-125[9-2012/58]-3132 sayılı – İstanbul)

Teşekkürler...

emre@emrekartaloglu.com