

# DÖNEM SONU İŞLEMLERİ VERGİ BOYUTU

Emre KARTALOĞLU  
Yeminli Mali Müşavir

İstanbul, 01.12.2011

# TÜRKİYE KURUMLAR VERGİSİ

2009 yılında Türkiye genelinde;

- 283 bin kurum 39 milyar lira kanunen kabul edilmeyen gider, beyan edilmiştir.

# İSTİSNALARA İLİŞKİN GİDER VE ZARARLARIN DURUMU

**İstisna kazançlara ilişkin giderler.**  
(İştirak hissesi alımı ile ilgili finansman giderleri hariç)



**İstisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan zararlar.**



2- istisna faaliyetleri

**Örnek :**

(A) Kurumu, tam mükellef (B) Kurumuna senetlerini satın almış olup, finansman için toplam 80.000 TL kredi faizi ödemiştir. Senetlerinin alımı için aracılık eden (C) Kurum ödemedir.

Örnekte yer alan, 80.000 TL'lik finansman düşülebilecektir. Komisyon gideri olarak dikkate alınması gerekir.

**Örnek:**

**Yurt dışı inşaat işinden kaynaklanan zararlar.**

ında  
000 TL

k

# İSTİSNALARA İLİŞKİN GİDER VE ZARARLARIN DURUMU

## ÖRNEĞİN;

- İştirak edilen kurumun genel kuruluna katılmak için yapılan giderlerin,
  - Yurt dışında bulunan iştirak hissesinin satılması amacıyla yurt dışında yapılan giderlerin,
  - Aktifte 2 yıldan fazla süreyle kayıtlı olan taşınmazın satışı sırasında yapılan giderlerin,
  - Yurt dışında işyeri açılması amacıyla yapılan giderlerin,
  - Yurt dışında oluşturulan inşaat şantiyesi için yapılan giderlerin
- kurum kazancından indirilmesi mümkün değildir.

# İSTİSNALARA İLİŞKİN GİDER VE ZARARLARIN DURUMU

## ■ 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 görüşündeyiz. İVDB zararı indiremezsiniz (B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-5/e), GİB indirebilirsiniz diyor (23.08.2007/074720).

# ÖRTÜLÜ SERMAYE VE TRANSFER FİYATLANDIRMASI

- Örtülü sermayeye ilişkin faiz ve benzeri ödemeler ile örtülü yoldan dağıtılan kazançlar bir yandan kanunen kabul edilmeyen gider olması yanında, diğer yandan bu ödemeler hesap döneminin son günü itibariyle dağıtılmış kar payı sayıldığı hususu unutulmamalı ve ödenen bu tutarlar brütleştirilmek suretiyle üzerinden kar dağıtımına ilişkin %15 oranında yapılacak vergi kesintisine ilişkin muhtasar beyannamenin 23.01.2012 tarihine kadar verilmesi ve kesilen verginin 26.01.2012 günü akşamına kadar ödenmesi sağlanmalıdır.

# ÖRTÜLÜ SERMAYE VE TRANSFER FİYATLANDIRMASI

- Örnek 1. (X) A.Ş. Ortaktan aldığı 600.000 TL. borç karşılığında 2011'de 60.000 TL faiz ödemiş ve finansman gideri yazmıştır. Dönem başı öz sermayesi 150.000 TL.dir.
- Örtülü Sermaye Tutarı = Ort. Alınan Borç - (Öz sermaye x 3)
- 150.000 TL = 600.000 – (150.000 x 3)
- Örtülü Ser.İlişkin Faiz =  $\frac{\text{Örtülü Sermaye} \times \text{Ort.Ödenen Faiz}}{\text{Ort. Alınan Borç Toplamı}}$   
$$15.000 \text{ TL} = \frac{150.000 \times 60.000}{600.000} \text{ (K.K.E.Gider yazılır.)}$$
- Dağıtılan net kar payı = Ört.Sermayeye ilişkin faiz olup 15.000 TL'dir.
- Dağıtılan kar payının net tutarı %15 kesinti oranına göre brüt tutarı =  $15.000 \times 100 / 85 = 17.647,06$  TL olup, bu tutar üzerinden yapılacak vergi kesintisi  $(17.647,06 \times \%15) = 2.647,06$  TL olacaktır.
- Bu tutar vergi 23.01.2012 günü akşamına kadar muhtasar beyanname ile beyan edilip 26.01.2012 günü akşamına kadar ödenmesi ve ödenen bu tutar kurumca 2012 yılı kayıtlarına KKEG yazılması gerekir.

# ÖRTÜLÜ SERMAYE VE TRANSFER FİYATLANDIRMASI

- Örnek 2. (X) A.Ş. 2011 yılında ilişkisiz kişiye 500.000 TL sattığı malın bir benzerini aynı vade ve koşullarda ortağının eşine 420.000 TL satmıştır.
- Transf. Fiy.Yoluyla Örtülü Dağıtılan Kazanç = Emsal Fiyatı - Ort. Eşine Satış Bedeli.
- $80.000 \text{ TL} = 500.000 \text{ TL} - 420.000 \text{ TL}$
- Transf. Fiy. Yoluyla Örtülü olarak dağıtılan 80.000 TL KKEG olarak kurum kazancına eklenmesi yanında ayrıca dağıtılan net kar payının olarak %15 vergi kesintisine tabi tutulacaktır.
- Buna göre 80.000 TL' nin %15 kesinti oranına göre brüt tutarı =  $80.000 \times 100 / 85 = 94.117.65 \text{ TL}$  olup, bu tutar üzerinden yapılacak vergi kesintisi  $(94.117.65 \times \%15) = 14.117.65 \text{ TL}$  olacaktır.
- Bu tutar vergi 23.01.2012 günü akşamına kadar muhtasar beyanname ile beyan edilip 26.01.2012 günü akşamına kadar ödenmesi ve ödenen bu vergi tutar kurumca 2012 yılı kayıtlarına KKEG yazılması gerekir.<sup>8</sup>



# ÖRTÜLÜ SERMAYE VE TRANSFER FİYATLANDIRMASI

**Kar payı KDV'ye tabi değildir midir?**

- KVK'nın 12/7. maddesi ve KDVK'nın 1. maddesi birlikte değerlendirildiğinde, örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, **gelir ve kurumlar vergisi kanunlarının uygulanmasında** gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibariyle **dağıtılmış kâr payı** veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılmaktadır. Yani mevcut yasal düzenlemelere göre, örtülü sermaye üzerinden hesaplanan tutarlar dönem sonu itibariyle iştirak kazancı veya kâr payı olarak kabul edilmektedir. KDVK'nın 1. maddesinde KDV'nin konusunu teşkil eden işlemlere yer verilmiş olup, iştirak kazançları veya kâr payları katma değer vergisinin konusuna girmemektedir.
- Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 09.06.2008 tarih ve 17363 sayılı özelgede de örtülü sermaye faizlerinin KDV'ye tabi olmadığı belirtilmiştir.
- GİB tarafından verilen 18.08.2011 tarihli özelgede ise Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulanmasında örtülü sermaye olarak değerlendirilerek dağıtılmış kar payı sayılan faizlerin, KDV açısından işlemin finansman temin hizmeti olmasını etkilemediği belirtilmiştir.

# YATIRIM İNDİRİMİ NE OLDU ?

- 5479 sayılı Kanun ile GVK'nin yatırım indirimini düzenleyen 19. maddesi 01.01.2006 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.
- Aynı Kanun ile GVK'ye eklenen geçici 69. madde uyarınca, mükellefler 31.12.2005 tarihi itibarıyla mevcut olup, 2005 yılı kazançlarından indiremedikleri yatırım indirimi istisnası tutarları ile devam eden bazı yatırımlar nedeniyle hesaplanan yatırım indirimi istisnası tutarlarını bazı şartlarla (gelir vergisi ve kurumlar vergisi oranları yüksek uygulamak şartıyla) 2006, 2007 ve 2008 yıllarında indirim konusu yapabileceklerdi.
- GVK'nin geçici 69. maddesinde yer alan “... *(vergi oranına ilişkin hükümler dahil)* ...” ile “... *sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait ...*” ibarelerinin iptallerine ve yürürlüklerinin durdurulmasına karar verilmesi istemi ile yeterli sayıda milletvekili tarafından 2006/95 Esas Sayısı ile dava açılmıştı.

# YATIRIM İNDİRİMİ NE OLDU ?

- Anayasa Mahkemesi, 15 Ekim 2009 Perşembe tarihli toplantısında konuyu esastan görüşmüş ve
- “... (vergi oranına ilişkin hükümler dahil) ...” ibaresinin REDDİNE,
- “... sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait ...” ibaresinin İPTALİNE,
- Karar vermiştir.
- Bu karar 08.01.2010 tarihli R.G.!de yayımlanmıştır. Bu yayım tarihi nedeniyle de Maliye Bakanlığı 2009 yılı için yatırım indiriminden tararlanılmayacağını belirtmiştir.

# YATIRIM İNDİRİMİ NE OLDU ?

- 6009 sayılı Kanun ile 2010 ve izleyen yıllarda devreden ve devam eden yatırım harcamaları için yatırım indiriminden yararlanılabileceği belirtilmiştir.
- Ancak, yapılan düzenlemede, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutarın, ilgili yıl kazancının % 25'ini aşamayacağı, kalan kazanç üzerinden yürürlükteki vergi oranına göre vergi hesaplanacağı belirtilmiştir.
- Hatay 1. Vergi Mahkemesi bu hükmün iptali istemi ile Anayasa Mahkemesi'nde dava açmıştır. Anayasa Mahkemesi, 17 Kasım 2011 tarihli oturumunda dava açan mahkemenin yetkisizliğine karar vermiş, kanun hakkında karar vermemiştir.

# AR-GE HARCAMALARI AKTİFE Mİ ? GİDERLERE Mİ ?

- 1 Seri Nolu KVK GT’de Ar-Ge harcamalarının gayrimaddi hakka yönelik olması durumunda aktifleştirilmek zorunda olduğu, gayrimaddi hakka yönelik olmayan **ve** Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde aktifleştirilmesi gerekmeyen harcamaların doğrudan gider yazılacağı açıklanmıştır.
- 5746 sayılı Kanun’da ise Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamındaki harcamalar bir gayrimaddi hakka yönelik olsun veya olmasın, Ar-Ge projesi devamı süresince öncelikle aktifleştirilmek ve VUK hükümlerine göre amortisman yoluyla itfa edilerek giderleştirilmesi öngörülmüştür.
- Projelerin *tamamlanmasına zorunlu nedenlerle imkan kalmaması veya projenin başarısızlıkla sonuçlanması nedeniyle iktisadi kıymet oluşmaması hallerinde*, Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında yapılan ve önceki yıllarda aktifleştirilmiş olan tutarlar doğrudan gider yazılır (Ar-Ge Yönetmeliği Md.8/7).

# KASA HESABI

- Kasa hesabı, daima borç bakiyesi verir veya sıfır olur. Hiçbir şekilde alacak bakiyesi vermemesi gerekir.
- Kasa hesabının alacak bakiyesi vermesi; muhasebe işlemlerinde hata olduğunu gösterir. Muhasebe işlemlerinin doğru olduğu iddia edildiğinde ise bu durum ya gelirlerin gizlendiği ya da gerçek dışı ödemelerin sanki yapılmış gibi kayıtlara intikal ettirildiği anlamına gelir ki bu da V.U.K.'nun 30/4. maddesine göre re'sen takdir nedeni olup, cezalı tarhiyata yol açabilir.

# KASA HESABI

- Dönem sonu kasa bakiyesinin çok büyük meblağlarda olması halinde bu paranın kasada olamayacağı ortaklar tarafından kullanılmış olduğu gerekçesiyle örtülü kazanç dağıtımı sayılarak cezalı tarhiyata muhatap olunabilir. 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.

# GAYRİMENKUL İKTİSABINDA KULLANILAN KREDİ FAİZLERİ VE KUR FARKLARI

- Kur yükselmeleri için VUK GT.163
- Kur düşmeleri için VUK GT.334



## SABİT KIYMET ALIMINDA KULLANILAN KREDİLERİN FAİZLERİ VE OLUŞAN KUR FARKLARI

- Seçimlik hak sonradan değiştirilebilir mi ?
- Bir yıl kur yükselmesi ertesi yıl ise kur düşmesi durumunda ne şekilde işlem yapılacaktır.

# ÖZEL MALİYET BEDELİ

Yapılan bir harcamanın özel maliyet bedeli olarak değerlendirilmesi için şu şartların sağlanmış olması gerekmektedir.

- Harcamanın yapılmış olduğu gayrimenkul (veya gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymet ?) başkasına ait olmalı ve kiralanmış olmalıdır.
- Harcamalar kiracı tarafından yapılmış olmalıdır.
- Yapılan harcamalar; normal tamir, bakım ve temizleme giderleri dışında gayrimenkulü genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak amacıyla yapılmış olmalıdır. Başka bir deyişle, yapılan harcama gayrimenkulun maliyet bedeline eklenmesi gereken türden olmalıdır.

# ÖZEL MALİYET BEDELİNİN İTFASI

Özel maliyet bedellerinin itfası Vergi Usul Kanunu'nun 327. maddesinde hüküm altına alınmış olup anılan madde şu şekildedir;

*“Gayrimenkullerin, elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının ve gemilerin iktisadî kıymetlerini artıran ve 272'nci maddede yazılı özel maliyet bedelleri, kira veya işletme hakkı süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilir. Kira veya işletme hakkı süresi dolmadan, kiralanan veya işletme hakkı alınan şeyin boşaltılması veya işletme hakkının herhangi bir sebepten sona ermesi halinde henüz itfa edilmemiş olan giderler, boşaltma veya hakkın sona erdiği yılda bir defada gider yazılır.”*

# ÖZEL MALİYET BEDELİNİN İTFASI

“Kira süresi” ifadesinden, özel maliyet harcamasının yapıldığı tarihten itibaren kira süresinin sonuna kadar olan kısmın anlaşılması gerekir.

Örneğin, dört yıllığına kiralanmış bir gayrimenkul için kira süresinin ikinci yılında yapılan bir özel maliyet harcaması, kalan süre içerisinde yani üç yılda amortisman ayrılmak suretiyle itfa edilecektir.

# ÖZEL MALİYET BEDELİNİN İTFASI

- Özel maliyetin azalan bakiyelere göre itfası mümkün mü ?
- Kira süresi belli değil ise itfa ne şekilde yapılacak ? (VUK GT. 55-333)
- Kira süresi bir yıl ise itfa ne şekilde yapılacak ?
- Kira süresi çok uzun ise itfa ne şekilde yapılacak ?
- Kira süresi dolmadan ekonomik ömür tükenir ise itfa ne şekilde yapılacak ?

# ÇALINAN MAKİNE VE TEÇHİZATIN DURUMU

Söz konusu iktisadi kıymetlerin alış bedelini veya maliyet bedelinin gider yazılabileceğine ilişkin olarak gerek GVK gerekse KVK'da herhangi bir düzenleme yer almamaktadır. Bu nedenle çalınan makine ve teçhizatların alış veya maliyet bedelinin, kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

- Çalınan amortismanına tabi iktisadi kıymetler için fevkalade amortisman uygulanması mümkün değildir. (Doğal afet, cebri çalışma, yeni icat)
- Çalınan iktisadi kıymet bedelinin kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması suretiyle muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Nitekim bu husus, İstanbul Defterdarlığı tarafında verilen 10.07.2001 tarih ve 5026 sayılı muktezada da belirtilmiştir.

# YENİLEME FONU (ŞARTLARI)

- Yenileme Fonu Ayrılabilmesi İçin Bilanço Esasına Göre Defter Tutulmalıdır
- Yenileme Fonu Sadece Amortismanına Tabi İktisadi Kıymetler İçin Ayrılabilir
- Yenilemenin Zorunlu Olması ya da Yenileme Konusunda Karar Alınıp Teşebbüse Geçilmesi
- Satılan İktisadi Kıymet ile Yeni Alınan İktisadi Kıymet Aynı Nitelikte Olmalıdır

# YENİLEME FONU

## (3 YILLIK SÜRE SORUNU)

- **1. Görüş:** Üç yılın hesabında satışın yapıldığı yılın da dikkate alınması gerekmektedir (Bakanlık Görüşü).
- **2. Görüş:** Üç yıllık süreden üç hesap döneminin değil, üç yıl pasifte bekletilmenin anlaşılması gerekmektedir. Bu görüşe göre, satış tarihinden itibaren üç yıllık sürenin geçmesi beklenmelidir Danıştay'ın bu yönde kararları vardır).
- **3. Görüş:** Vergi Usul Kanunu'nun sürelerin hesaplanması ile ilgili 18. maddesinden hareket edilmelidir. Buna göre, sürenin sabit kıymetin satıldığı günü izleyen günden başlaması ve üç yıl sonra satışa tekabül eden günün akşamı bitmesi gerekmektedir.



# SATIN ALINAN EMTİANIN DEĞERLEMESİ

- Vergi Usul Kanunu'nun 5024 sayılı Kanun ile 01.01.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere değiştirilen 274. maddesinde emtianın maliyet bedeliyle değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır.
- Emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri % 10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde mükellef, maliyet bedeli yerine 267 nci maddenin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere, emsal bedeli ölçüsünü tatbik edebilir. Bu hüküm mamuller için de uygulanabilir.

# SATIN ALINAN EMTİANIN DEĞERLEMESİNDE KUR FARKLARI VE KREDİ FAZİLERİ

## Emtia Değerlemesinde Kredi Faizleri ve Kur Farklarının Durumu (VUK GT.238):

- Emtianın işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan,
  - Kur farkları ilgili stokların maliyetine eklemek zorundadır.
  - Kredi faizleri ve komisyonlar maliyet veya gider olarak dikkate alınabilecektir.
- Emtianın işletme stoklarına girdiği tarihten sonra oluşan, kur farkları, kredi faizleri ve komisyonlar maliyet veya gider olarak dikkate alınabilecektir.

# SATIN ALINAN EMTİANIN DEĞERLEMESİNDE VADE FARKLARI

- İster fatura bedeline dahil olsun, ister sonradan doğduğu için ayrıca fatura edilmiş olsun vade farkları doğrudan malın alışı ile ilgilidirler ve bu nedenle malın maliyetine eklenirler. Mal satışından sonra doğan vade farkları ise eklenecek oldukları malın maliyet bedeli sonuç hesaplarına aktarılmış olacağı için maliyete eklenmeden doğrudan gider yazılır.

# KIYMETİ DÜŞEN EMTİANIN DEĞERLEMESİ

Vergi Usul Kanunu'nun 278. maddesinde kıymeti düşen malların ne şekilde değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır.

Ticari malların değeri düşen mal kapsamında emsal bedel ile değerlendirilebilmesi için değer kaybının şu nedenlerden kaynaklanmış olması gerekmektedir.

- Değer kaybı ticari faaliyetin normal gerekleri dahilindeki bozulma, çürüme, kırılma, çatlama, paslanma gibi olaylar sonucunda meydana gelmiş olmalıdır.
- Veya yangın, deprem, su basması gibi doğal bir afet yüzünden değer kaybına uğramalıdır.

# STOK DEĞERLEMESİNDE ÖZELLİKLI DURUMLAR

## ■ ÇALINAN VE KAYBOLAN MALLAR

Çalınan veya kaybolan malların zarar yazılabileceğine dair vergi kanunlarında herhangi bir hüküm bulunmamaktadır.

Çalınan veya kaybolan mallar ile ilgili olarak, söz konusu malların kıymeti düşen emtia olarak değerlendirilmesi ve vergi matrahı ile ilişki kurulması da mümkün değildir.

Çalınan mallar işletme için sermayede vukua gelen bir eksilmedir ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 88. maddesi uyarınca gider olarak dikkate alınamayacaktır.

# STOK DEĞERLEMESİNDE ÖZELLİKLI DURUMLAR

## ■ ÇALINAN VE KAYBOLAN MALLAR

Hırsızlık olayı polis kayıtları vb. belgeler ile kanıtlanabiliyorsa, çalınan mallar maliyet bedeli üzerinden kanunen kabul edilmeyen gider olarak kaydedilmelidir. (Ayrıca KDVK Md. 30/c)

# STOK DEĞERLEMESİNDE ÖZELLİKLİ DURUMLAR

## ■ ÇALINAN VE KAYBOLAN MALLAR

Hırsızlık 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.

# STOK DEĞERLEMESİNDE ÖZELLİKLI DURUMLAR

## ■ ALINAN PRİMLER VE YAPILAN İSKONTOLAR

Vergi idaresinin KDV açısından yaptığı yorum (KDV Genel Tebliđi 26), bizleri, verilen primler ve yapılan iskontoların, emtia maliyeti ile ilişkilendirilmeksizin doğrudan gelir olarak dikkate alınması gerekeceği sonucuna ulaştırmaktadır.

Diğer taraftan, mal alımı sırasında yapılan ve fatura ve benzeri belgelerde gösterilen iskontoların maliyet bedelini etkileyeceği şüphesizdir.



# STOK DEĞERLEMESİNDE ÖZELLİKLI DURUMLAR

## ÖDENEN AVANSLAR

- KVK GT.1'de borç olarak değerlendirileceği belirtilmiştir.

# STOK DEĞERLEMESİNDE ÖZELLİKLİ DURUMLAR

- İmha edilen malların KDV'leri düzeltilecek (KDVK GT.113)

# REESKONT UYGULAMASININ ŞARTLARI

- Reeskonta Tabi Tutulacak Alacak veya Borç İktisadi İşletme ile İlgili Olmalıdır
- Reeskonta Tabi Tutulacak Alacak veya Borç Senede Bağlı Olmalıdır
- Alacak ve Borç Senedinin Vade İçeriyor Olması Gerekmemektedir

# REESKONT UYGULAMASINDA ÖZELLİK ARZ EDEN HUSUSLAR

- Reeskont İşlemi İsteğe Bağlıdır (Alacak senetlerini reeskonta tabi tutan mükellefler, borç senetlerini de aynı şekilde işleme tabi tutmak zorundadırlar.)
- Hatır Senetleri
- Müflisten Olan Senetli Alacaklar (Borçlunun gayrimenkul ipoteği ile teminata bağlanmış alacakları dışında kalan alacakları, borçlunun iflasının açılması ile muaccel olur.)
- Şüpheli Alacak Mahiyetini Kazanmış Senetli Alacaklar
- KDV Dahil Olan Alacak Senetlerinde Reeskont Uygulaması

## VADELİ ÇEK REESKONTU

- 5941 sayılı yeni Çek Kanunu'nun geçici 1. maddesinde *“31/12/2011 tarihine kadar, üzerinde yazılı düzenleme tarihinden önce çekin ödenmek için muhatap bankaya ibrazı geçersizdir.”* hükmü yer almaktadır.
- Bu hükme rağmen 41 seri numaralı VUK Sirkülerinde çekler için reeskont hesaplanamayacağı belirtilmiştir.

# REESKONT UYGULAMASINDA ÖZELLİK ARZ EDEN HUSUSLAR

- Danıştay'ın istikrar kazanmış görüşlerine ve Maliye Bakanlığı muktezalarına göre, **teminata verilen senetlerin** reeskonta tabi tutulması mümkündür.
- Değerleme gününde henüz tahsil edilmemiş olmaları şartıyla, **tahsile verilen alacak senetlerinin** reeskonta tabi tutulması mümkündür.
- Reeskont uygulaması yapılırken tüm alacak senetlerinin reeskonta tabi tutulması gerekir. Bir kısım alacak senetlerinin reeskonta tabi tutulması bir kısmının ise tabi tutulmaması, yani alacak senetleri açısından kısmi reeskont işleminin yapılması vergi idaresince kabul edilmemektedir. Ancak, Danıştay 4. Dairesi 28.04.1986 tarih ve E:1985/5206, K:1986/1684 sayılı kararında kısmi reeskont uygulamasının mümkün olduğunu belirtmiştir.

# MEVDUAT VE KREDİ SÖZLEŞMELERİNE DAYANAN ALACAK VE BORÇLARIN DEĞERLEMESİ

- Vergi Usul Kanunu'nun 281. maddesine göre;  
*“Alacaklar mukayyet değerleriyle değerlenir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit alacaklar değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır.”*

# MEVDUAT VE KREDİ SÖZLEŞMELERİNE DAYANAN ALACAK VE BORÇLARIN DEĞERLEMESİ

- Vergi Usul Kanunu'nun 281. maddesine göre;  
*‘Borçlar mukayyet değerleriyle değerlenir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit borçlar değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır.’*



# VADELİ MEVDUATLARDA STOPAJ MAHSUBU

- Vadesi değerleme gününden sonra olan repo ve ters repo işlemleri ile vadeli mevduat hesaplarına ilişkin olarak, değerleme gününe kadar tahakkuk eden ve ticari kazancın tespitinde gelir olarak dikkate alınan faiz tutarları üzerinden, ilgili dönem beyannamesinin verilmesi gereken sürenin sonuna kadar tevkif edilmiş olan verginin, beyannameye ithal edilen gelire isabet eden kısmı hesaplanan vergiden mahsup edilecektir.
- Buna göre; vadesi değerleme gününden ( 31 Aralık 2011 ) 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 sresinden sonra dolan mevduat hesaplarında ise stopajın tamamı faiz ödemesinin yapıldığı yıla ilişkin gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinde hesaplanan vergilerden yapılacaktır.

# VADELİ MEVDUATLARDA STOPAJ MAHSUBU

- Örneğin; Liman Limited Şirketi vadesi 31.03.2012 tarihinde dolan 6 ay vadeli mevduat hesabından 200.000 TL brüt faiz geliri elde etmiş,
- Bankaca faiz ödemesi sırasında 30.000 TL gelir vergisi tevkifatı yapılmıştır.
- Söz konusu faiz gelirinin 01.10.2011 – 31.12.2011 tarihleri arasında kalan üç aylık kıst döneme isabet eden kısmı olan 100.000 TL 2011 yılı kurum kazancının hesabında,
- 01.01.2012 – 31.03.2012 tarihleri arasında kalan üç aylık kıst döneme isabet eden kısmı olan 100.000 TL ise 2012 yılı kurum kazancının hesabında gelir olarak dikkate alınacaktır.
- Aynı şekilde bankaca faiz ödemesi sırasında yapılan 30.000 TL gelir vergisi tevkifatının 01.10.2011 – 31.12.2011 tarihleri arasında kalan üç aylık kıst döneme isabet eden kısmı olan 15.000 TL 2011 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde,
- 01.01.2012 – 31.03.2012 tarihleri arasında kalan üç aylık kıst döneme isabet eden kısmı olan 15.000 TL ise 2012 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir.

# VADELİ MEVDUATLARDA STOPAJ MAHSUBU

- Aynı örnekte mevduat hesabının vadesinin 25 Nisan 2012 tarihinden sonraki bir tarihte dolacağı, dolayısıyla gelir vergisi stopajının da bu tarihten sonra yapıldığı bir durumda ise yapılan stopajın tamamı 2012 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecek, 2011 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde ise bu gerekçe ile herhangi bir mahsup yapılmayacaktır.

# ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAK KARŞILIĞI AYIRABİLMENİN ŞARTLARI

- Karşılık ayrılabilmesi için alacağın ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesiyle ilgili bir olay nedeniyle doğmuş olması gerekmektedir.
- Bilanço Esasına Göre Defter Tutulması Gerekmemektedir .
- Alacak Şüpheli Hale Gelmiş Olmalıdır

# ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAK KARŞILIĞI AYIRABİLMENİN ŞARTLARI

- Alacağın Teminatsız Olması Gerekmemektedir
  - Alacağın teminatlı olup olmadığına, hangi tarih itibariyle itibariyle bakılmalıdır ?
  - Alacağın ne kadarlık kısmının teminatlı, ne kadarlık kısmının teminatsız olduğunun tespitinde zorluklar yaşanıyorsa ?
  - İzleyen dönemlerde icra takibinin sonuçlanması ve haciz uygulaması sonucu teminatlı hale gelmesi durumunda; daha önce karşılık yolu ile gider yazılmış tutarın bu defa gelir yazılması gerekecek midir ?
  - Haciz uygulanması hali ?
  - Şahsi kefalet teminat sayılır mı ?
  - Adi ortaklıklardan olan alacaklar ?
  - Ciro edilerek gelen senetler ?
  - Kamu idaresinden olan alacaklar ?

# ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAK KARŞILIĞI UYGULAMASINDA ÖZELLİK ARZ EDEN HUSUSLAR

- Şüpheli Hale Gelen Alacaklar Karşılık Ayrılarak Zarar Yazılabilirler
- Şüpheli Alacak Karşılığının Ayrılacağı Dönem
- Şüpheli Alacak Karşılığı Ayrılmasında Hatır Senetleri
- İflas Halinde Şüpheli Alacak Karşılığı Uygulaması
- Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın "İflas erteleme hüükümleri kapsamında dava ve icra takibine konu edilmeyen alacaklar hakkında şüpheli alacak karşılığı ayırabileceği yönünde" verilmiş özelgesi bulunmaktadır. (İstanbul Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı 23.7.2009 gün, sayı: 25281)
- İştiraklerden Olan Alacakların Durumu
- Aciz Vesikasına Bağlanan Alacakların Durumu

# ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAK KARŞILIĞI UYGULAMASINDA ÖZELLİK ARZ EDEN HUSUSLAR

- Tahsil Edilemeyen KDV İçin Şüpheli Alacak Karşılığı Ayrılabilir mi?
- Avans Niteliğindeki Alacaklarda Karşılık Uygulaması
- Yurt Dışından ve Döviz Cinsinden Olan Şüpheli Alacakların Durumu ,
- Borçlunun Konkordato Talebinde Bulunması Durumunda Alacakların Durumu
- Karşılık Ayrılan Alacağın Tahsil Edilmesi

# DEĞERSİZ ALACAKLAR İÇİN GEREKEN ŞARTLAR

- Alacak Ticari İşle veya İşletmeyle İlgili Olmalıdır
- Alacak, Bilanço veya İşletme Hesabı Esasına Göre Defter Tutan Ticari veya Zirai Kazançla İştigal Eden İşletmelere Ait Olmalıdır
- Alacağın Tahsili, Kazai Bir Hükme veya Kanaat Verici Bir Vesikaya Göre İmkansız Hale Gelmelidir
- Alacak, Ticari ve Zirai Kazancın Elde Edilmesi ve Devam Ettirilmesi ile İlgili Olmalıdır



# BAĞIŞ YARDIM İNDİRİMİ

- Yapılan bağış ve yardımların gider olarak kazançtan düşülmesi mümkün değildir. Beyannameye “indirim” olarak gösterilmelidir.

# ANAYASA MAHKEMESİ KARARLARI (İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEMLERDE İADE)

- Anayasa Mahkemesi 17.11.2011 tarihli oturumunda;
- KDVK'nın 29/2 numaralı fıkrasında yer alan; “Bakanlar Kurulu, vergi nispeti indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, amortismanına tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisinin iade hakkını kaldırmaya;” hükmünü Anayasa'ya aykırı bulmuş ve İPTAL etmiştir.
- Bu davada yürütmeyi durdurma kararı verilmemiştir.
- Turizm sektöründe uygulanan bu kısıtlayıcı hükmün, Danıştay 4. Dairesi'nin E. 2009/6371 sayılı Kararı ile yürütmesi durdurulmuştu.

# ANAYASA MAHKEMESİ KARARLARI (LTD. ŞTİ. ORTAK VE KANUNİ TEMS. SORUMLULUĞU)

- 5766 sayılı Kanun'un geçici 1. maddesi hükmü iptal edildi.
- Bu hükmün iptal edilmesi ile 5766 sayılı Kanun ile 6183 sayılı Kanun'un 35. ve mükerrer 35. maddelerinde yapılan değişiklikler 5766 sayılı Kanun'un Resmi Gazete'de yayımlandığı 06.06.2008 tarihinden önceki dönemlerde doğan amme borçları açısından geçerli olmayacaktır.
- Buna göre, yeni ortaklar ile kanuni temsilcilerin ortaklık veya temsilcilik sıfatınının kazanımından önceki dönemlere ilişkin sorumluluğu 06.06.2008 tarihinden sonra doğan borçlar açısından söz konusu olabilecektir.

# ANAYASA MAHKEMESİ KARARLARI (MÜKELLEF ALACAKLARININ GECİKMESİNDE TECİL FAİZİ UYGULANMASI)

- Anayasa Mahkemesi, 14.05.2011 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan Kararı ile VUK' un 112. maddesinin 4 numaralı fıkrasını Anayasaya aykırı bulmuş ve iptaline karar vermiştir.
- Anayasa Mahkemesi Kararı'nda, iptal hükmünün, Karar'ın Resmî Gazete'de yayımlanmasından başlayarak bir yıl sonra (14.05.2012 tarihinde) yürürlüğe girmesine, karar verilmiştir.
- Tanınan bu bir yıllık süre içerisinde, vergi idaresinin, kendi alacağında uyguladığı faizi bireylerin alacaklarına da uygulamayı sağlayacak bir düzenleme yapması gerekmektedir.

# ANAYASA MAHKEMESİ KARARLARI

## (HAKSIZ ÇIKMA ZAMMI)

- Ödeme emrine açılan dava kaybedilirse, haksız çıkma zammı ödenmeye devam edilecek.
- Ödeme emrine dava açma süresi 7 gün olarak uygulanmaya devam edecek.

# ÖZELGELERLE ÇEŞİTLİ KONULAR

- Taraflardan birinin ödediği damga vergisini diğer tarafa fatura ile yansıtmasında KDV hesaplanmayacaktır.
- Finansal Kiralama Şirketlerinin, kiracılarına yansıttıkları MTV'ler ve emlak vergileri finansal kiralama sözleşmesinde geçerli oran üzerinden KDV'ye tabi tutulacaktır.
- Süresinde düzenlenmemesi nedeniyle hiç düzenlenmemiş sayılan faturalar, gider belgesi olarak kabul edilebilir. KDV'leri indirilebilir.
- Adi ortaklığın ortakları tarafından hisseleri oranında para konulması işlemi, adi ortaklığın gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmaması, adi ortaklığın kullanımına bırakılacak paranın sonuçta ortakların hesabını ilgilendirmesi, dolayısıyla böyle bir durumda borç alan ve kullananların aynı kurumlar olması nedeniyle, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından söz edilemeyecektir. Bu itibarla söz konusu paralar için faiz hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır.
- Yurt dışındaki ana firma tarafından temin edilip aynı koşullarla yansıtılan krediye ait faiz ödemeleri örtülü sermaye kapsamına girmez, ancak, yurt dışındaki ana firma finans kurumu olmadığı için KVK Md. 30 uyarınca alacak faizi üzerinden vergi kesintisi yapılması gerekir.

# ÖZELGELERLE ÇEŞİTLİ KONULAR

- Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulan ve kanuni veya iş merkezleri serbest bölgede bulunan şirketlerin tam mükellef kurum olarak değerlendirilmesi gerekir. Bu nedenle; serbest bölgede faaliyet gösteren mükellefler tarafından kâr dağıtımı yapılması halinde, dağıtılan kâr payları üzerinden kârı elde edenin hukuki statüsüne göre, tevkifat yapılması gerekir.
- Belediye tarafından düzenlenen festival çerçevesinde dans topluluğu getirilmesine yönelik olarak bir başka şirkete ödenen tutarlar, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin birinci fıkrasının (c) ve (d) bentleri kapsamında değerlendirilerek kurum kazancından indirilemez.
- İhracatta malın satıcının Türkiye'deki işyerinde teslim alınması hariç olmak üzere, gerçekleştirilen ihracat faaliyetlerine ilişkin elde edilen gelirin fiili ihracat tarihi itibarıyla tahakkuk ettiğinin kabul edilmesi ve bu tarihin içinde bulunduğu takvim yılının kurum kazancı olarak değerlendirilmesi gerekir.

# ÖZELGELERLE ÇEŞİTLİ KONULAR

- Enflasyon düzeltmesi işlemi ile yeniden değerlendirme müessesesi kaldırıldığından, enflasyon düzeltmesi haricinde başka bir değerlendirme işlemi yapılamaz. Öte yandan, şirket aktifinde yer alan taşınmazın değerinin, Asliye Ticaret Mahkemesi veya gayrimenkul değerlendirme şirketlerince yeniden tespit edilmesi halinde, ortaya çıkan farkların bilançonun dipnotlarında sadece bilgi amaçlı gösterilmesi mümkündür.
- Avanslar gelecekte yapılacak olan mal veya hizmet teslimleri karşılığında peşin alınan veya verilen değerleri ifade ettiğinden, işle ilgili olarak alınan avansların değerlemesinden kaynaklanan kur farklarının işe ait kazancın tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.
- Mal alınan satıcılara verilen banka teminat mektubu masraf ve komisyonları, KDV'nin konusuna giren bir işlemin karşılığını teşkil etmediğinden, söz konusu masraf ve komisyonların, satıcılara aynen fatura edilmek suretiyle yansıtılması işleminde de KDV hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır.



# ÖZELGELERLE ÇEŞİTLİ KONULAR

- Son kullanma tarihi geçmiş ilaçların emsal bedelleri, takdir komisyonları aracılığıyla belirlenmesi gerekmekte ise de; ilaçların ilgili Bakanlık elemanlarından oluşmuş komisyon nezdinde tespit edilmek suretiyle, tutanak düzenlenerek imhasının yapılması ve istenildiğinde bu tutanakların ibrazı şartıyla muhasebe kayıtlarına intikal ettirilmesi mümkün bulunmaktadır.
- Yenileme fonuna alınan karın, bilahare mükerrer 290 ıncı madde kapsamında finansal kiralama yoluyla edinilen sabit kıymetlerin kullanma hakkı üzerinden ayrılan amortismanların, bu hesapta tutulan tutardan (yenileme fonundan) mahsup edilmesi mümkündür. Bu mahsup için kiralama konusu iktisadi kıymetlerin mülkiyetinin şirketinize intikal etmesi beklenmeyecek, mahsup iktisadi kıymeti kullanma hakkının itfa edilmeye başlanıldığı yıldan itibaren yapılacaktır.
- Yenileme fonunun kullanılacağı iktisadi kıymetlerin aynı neviden olması şartı yer almış, ancak adet sınırlaması yer almamıştır. Bu nedenle, satılan kıymetler ile aynı neviden olması koşulu ile (satılan uçağın yerine uçak motoru veya ekipmanı değil, yeni uçak alımı) yeni alınan kıymetlerin satılan kıymetler ile aynı sayıda olması gibi bir şart bulunmamaktadır.

# ÖZELGELERLE ÇEŞİTLİ KONULAR

- İşletmelere ait web sitelerinin tanıtım amaçlı veya ticari amaçlı olarak kullanılması mümkündür. Buna göre, web sitesinin tasarımına ilişkin harcamaların, eğer web sitesi işletme bakımından gelir yaratıcı bir işleve sahipse “4.3.Bilgisayar Yazılımları” sınıflandırması uyarınca 3 yılda ve %33,33 amortisman oranı ile itfa edilmesi gerekmekte olup, web sitesinin sadece işletmenin tanıtımına yönelik olarak kullanılması halinde söz konusu harcamaların aktifleştirilmeyip doğrudan gider yazılması mümkün bulunmaktadır.
- Şirket müdürü adına düzenlenmiş alacak senetlerinin, niteliğine göre şüpheli alacak veya değersiz alacak olarak kaydedilmesi mümkündür.
- Şirketinizce, malların pazarlamasını yürüten firmaya olan borcunuza mahsuben temlik edilen tutarlar için şüpheli ticari alacak karşılığı ayrılması mümkün bulunmamaktadır.
- Mülga 5422 sayılı Kanun hükümlerinin yürürlükte olduğu dönemde hazine zararı şartının uygulanması mümkün değildir.

# VERGİ İNCELEMELERİNDE YENİ DÖNEM

- 646 sayılı KHK ile çok başlı vergi inceleme yapısına son verildi.
- 31 Ekim 2011 tarihli Resmi Gazete’de;
- Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği,
- Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik,
- Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği ve
- Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik Yayınımlandı.

## 6111 - KESİNLEŞMİŞ ALACAKLAR (SÜRESİNDE ÖDEME YAPILMAMASI)

- Ödenmesi gereken taksitlerin bir takvim yılında en fazla iki defa ödenmemesi veya eksik ödenmesi halinde, ödenmeyen bu tutarların son taksidi izleyen ayın sonuna kadar her ay ve kesri için ayrı ayrı gecikme zammı oranında hesaplanacak geç ödeme zammı ile birlikte ödenmesi halinde, kanun hükümlerinden yararlanmanın devamı sağlanmaktadır.
- Süresinde ödenmeyen veya eksik ödenen taksitlerin belirtilen şekilde de ödenmemesi veya bir takvim yılında ikiden fazla taksitin süresinde ödenmemesi veya eksik ödenmesi halinde Kanun hükümlerinden yararlanma hakkı kaybedilecektir.

## 6111 - KESİNLEŞMİŞ ALACAKLAR (SÜRESİNDE ÖDEME YAPILMAMASI)

- Geçmiş borçlarını ödemek amacıyla yapılandırma talebinde bulunan mükelleflerin, taksit ödeme süresince verilen beyannameler üzerine tahakkuk eden yıllık gelir veya kurumlar vergilerini, gelir (stopaj) vergisi, kurumlar (stopaj vergisi), katma değer vergisi ve özel tüketim vergisini **çok zor durum olmaksızın bir takvim yılında ikiden fazla vadesinde ödememeleri ya da eksik ödemeleri halinde** Kanun maddesi hükümlerine göre yapılandırılan borçlarına ilişkin kalan taksitler için haklarını kaybedeceklerdir.
- Ancak yıllık gelir veya kurumlar vergilerinin, gelir (stopaj) vergisi, kurum (stopaj) vergisi, katma değer vergisi ve özel tüketim vergisinin % 10'unu aşmamak üzere 5 liraya (bu tutar dahil) kadar eksik ödenmesi Kanun hükümlerini ihlal sayılmayacaktır.

Teşekkürler.....

[emre@emrekartaloglu.com](mailto:emre@emrekartaloglu.com)