

DÖNEM SONU İŞLEMLERİ REHBERİ

Mehmet ERKAN
YMM, Yönetici Ortak

1

2017 Yılı Dönem Sonu İşlemleri



I-KASA VE BANKA

- Türk lirası cinsinden kasa ve banka mevcutları itibari değeri (üzerinde yazılı değerleri) ile değerlendirilir.
- Kasada yer alan yabancı para mevcutları ile bankalarda döviz tevdiat hesaplarında bulunan yabancı para mevcutları Maliye Bakanlığı'nın yıl sonunda tebliğ ile ilan ettiği kurlar ile çarpılmak suretiyle değerlendirilir.
- Kasa sayım noksan veya fazlaları tespit edildiğinde önce bunun sebebi araştırılır. Sebep bulunursa gerekli düzeltme kaydı yapılır. Kasa sayım noksanının nedeni tespit edilemezse fark kanunen kabul edilmeyen gider olarak muhasebeleştirilir. Kasada fazlalık durumunda bunun nedeni bulunamazsa fark gelir olarak dikkate alınır.
- Dönem sonu kasa bakiyesinin çok büyük meblağlarda olması halinde bu paranın kasada olamayacağı ve 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 tutar olması gerektiğine dikkat edilmelidir.

Vadeli Mevduat Hesapları

- Vadeli mevduatta faiz prensip olarak tahakkuk ettiği (tutar olarak kesinleştiği) dönemde gelir olarak kaydedilir.
- Ancak Maliye Bakanlığı tahakkuk esasını dikkate alan bu uygulamayı 67 No.lu KVK GT ile değiştirdi ve dönemsellik esasını dikkate alan uygulamayı benimsemistir. Söz konusu Tebliğe göre değerlendirme günü itibariyle işlemiş faizin dönemsellik ilkesi gereği ilgili döneme gelir olarak kaydedilmesi gerektiği açıklanmıştır.
- VUK md. 281 'de yapılan değişiklikte ticari işletmelere dahil vadeli mevduat hesapları için değerlendirme gününe kadar oluşan faiz tutarı işletmenin ilgili kapanan dönem geliri olarak dikkate alınmaya başlanmıştır.
- Vergi Usul Kanunu'nun 281'inci maddesine göre; mevduat ve kredi sözleşmelerine dayanan alacaklar değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır.
- Söz konusu madde hükmüne göre ticari bir işletmenin bankada bulunan vadeli mevduat hesaplarının dönem sonu değerlemesinde, değerlendirme gününe kadar işlemiş olan vade kısmına mevduata ilişkin faiz oranı kullanılarak faiz hesaplanacaktır. Böylece vadeli mevduat hesaplarının dönem sonu itibariyle gerçekleşen faiz tutarı, faiz geliri olarak dikkate alınacak ve vergilendirilecektir.
- Ancak hemen ifade etmek gerekir ki, bu uygulama sadece ticari işletmelere ait vadeli mevduat hesaplarına dayanan alacaklarda yapılacaktır. Bir diğer ifade ile gerçek kişilerin yani şahısların bankalardaki vadeli mevduat hesapları nedeniyle elde edecekleri faiz gelirleri vade bitiminde elde edilmiş sayılacak ve faiz gelirin tamamı vadenin bittiği yılın geliri olarak vergilendirilecektir.

Vadeli Mevduat Hesabı Faizlerine İsbet Eden Stopajın 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 suretiyle ödenmiş olan verginin, beyannameye ithal edilen gelire isabet eden kısmı hesaplanan yıllık vergiden mahsup edilebilecektir.
- Buna göre; vadesi değerleme gününden (31 Aralık 2017) sonra, ancak beyanname verme tarihinden önce (25 Nisan) dolan mevduat hesaplarında kıst olarak hesaplanıp gelir yazılan işlemiş faizlere isabet eden gelir vergisi stopajı mahsuba konu edilebilecektir.
- Vadesi beyanname verme süresinden sonra (Kurumlar Vergisinde izleyen yıl 25 Nisan) dolan mevduat hesaplarında ise stopajın mahsubu faiz ödemesinin yapıldığı (faiz gelirin elde edildiği) yıla ilişkin gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinde hesaplanan vergilerden yapılacaktır.

II-ALACAK VE BORÇLARIN DEĞERLEMESİ

- Alacakların (müşteriler hs.) bakiye mutabakatının yapılması gerekir. Bu yazılı olarak, mümkünse imzalı olarak gerçekleştirilmelidir.
- Borçların (satıcılar hs.) bakiye mutabakatlarının da aynı şekilde gerçekleştirilmesi gerekir.
- Ba ve Bs formlarının doldurulması sırasında zaman zaman yapıldığı görülmektedir.
- Alacaklarda oluşan uyumsuzlukların sebebi araştırılmalı. Araştırma sonucu tespit yapılırsa gereken düzeltme yapılır. Tespit yapılamıyor ise fark gelir veya gider olarak kayıtlara alınarak düzeltme tamamlanır. Gider yazılan tutar KV beyannamesinde KKEG olarak dikkate alınır.

YABANCI PARA CİNSİNDEN SENETLİ VEYA SENETSİZ ALACAK VE BORÇLAR

- Yabancı para cinsinden senetli veya senetsiz alacaklar da mukayyet (kayıtlı) değerle değerlendirilir.
- Ancak alacak ve borç tutarları Maliye Bakanlığı'nın yıl sonunda tebliğ ile ilan ettiği döviz kurlarıyla çarpılmak suretiyle düzeltilir. Oluşan kur farkları gelir veya gider olarak sonuç hesaplarına yansıtılır. Bu şekilde yapılacak değerlemelerde efektif cinsinden yabancı paralar için efektif alış kurunun (bulunmaması halinde döviz alış kurunun), döviz cinsinden yabancı paralar içinse döviz alış kurunun uygulanacağı tabiidir.
- Ancak, vergi uygulamaları açısından, bankaların 31/12/2017 tarihi itibarıyla yapacakları değerlendirme sırasında 434 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirlenen kurlar yerine, T.C. Merkez Bankası'na belirlenen esaslara uygun olarak tespit ettikleri ve fiilen uyguladıkları alış kurlarını esas almaları gerekmektedir.
- 31.12.2017 tarihi için T.C. Merkez Bankası'na belirlenen gösterge niteliğindeki kurlara T.C. Merkez Bankası adresinden ulaşmak mümkün bulunmaktadır.
- 31.12.2017 tarihi itibarı ile USD ve Euro cinsinden yabancı para cinsinden senetli veya senetsiz alacaklar değerlemesinde dikkate alınacak alış kurları aşağıda yer almaktadır.

Yabancı Paraların Yıl Sonu Değerleme Kurları	2017	2017
	Döviz Alış Kuru	Efektif Alış Kuru
USD	3.7719	3.7692
EURO	4.5155	4.5124

- Dövizli veya dövize endeksli olarak düzenlenen faturalar dolayısıyla 31.12.2017 tarihi itibarıyla oluşan kur farkları gelir veya gider yazılır. Söz konusu fatura bedelleri tahsil edildiğinde tahsilat tarihi itibarıyla kesinleşen kur farkı tutarı için KDV'li fatura düzenlenmesi gerekir.
- Kur farklarının uygulanması ile ilgili oluşabilecek tereddütler **26.08.2014** tarih ve **28983** nolu Resmi Gazete'de yayımlanan **KDV Genel Uygulama Tebliği 'nin 'III / A-5.3. Kur Farkı'** bölümünde açıklanmıştır. Söz konusu tebliğde kur farkı ile ilgili aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.
- “ *Bedelin döviz cinsinden veya dövize endekslenerek ifade edildiği işlemlerde, bedelin kısmen veya tamamen vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarihten sonra ödenmesi halinde, satıcı lehine ortaya çıkan kur farkı esas itibarıyla vade farkı mahiyetinde olduğundan, matrahın bir unsuru olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.*
- *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 hesaplanır.*
- *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.*
- *Yıl sonlarında ve geçici vergi dönemlerinde, Vergi Usul Kanunu uyarınca yapılan değerlemeler sonucu oluşan kur farkları üzerinden KDV hesaplanmaz.*

- Reeskont uygulaması alacak ve borçların değerlendirme günündeki (31.12.2017 tarihindeki) değerini tespit etme işlemidir. Vergi Usul Kanunu'na uygun reeskont işlemi değerlendirme gününde senede bağlanmış olan borç ve alacaklar için yapılabilir.
- Senetli alacaklarını reeskonta tabi tutan işletmeler borç senetlerini de aynı şekilde reeskonta tabi tutmak zorundadırlar.
- Reeskont işlemi iç iskonto yöntemine göre gerçekleştirilir.

$$X = A \times n \times t / 360 + (n \times t)$$

n : faiz oranı ve t: vadeye kadar gün sayısı

A= Senedin Nominal Değeri

X = Reeskont Gider/Geliri

- Reeskont uygulamasında esas alınacak faiz oranı, senet üzerinde belli edilmiş orandır. Eğer senet üzerinde belirtilmiş oran mevcut değilse, T.C. Merkez bankasının kısa vadeli avans oranı esas alınır. **(31.12.2016 tarihinden itibaren % 9,75)**
- Yabancı para cinsinden olan senede bağlı alacak ve borçlarda esas alınacak faiz oranı senette gösterilmemişse değerlendirme gününde geçerli olan Londra Bankalar Arası Faiz Oranı (LIBOR) esas alınacaktır.

Senetli Alacak ve Borçlar İçin Reeskont Uygulaması

- Reeskonta tabi tutulan senede bağlı borç-alacak daha önce işletmenin sonuç hesaplarına (gelir veya gider yada maliyet olarak) etki etmiş bir alacak veya borç olması gerekir.
- Vadesiz senetler için reeskont uygulaması yapılamaz. Aynı şekilde, vadesi belli olan ancak senede bağlanmayan alacak ve borçlar da reeskonta tabi tutulamaz.
- 31.12.2017 tarihi itibarıyla vadesi geçmiş senetler için reeskont ayrılamaz.
- Avans olarak alınan (özellikle kampanyalı satışlarda) alacak senetleri için reeskont ayrılamaz.
- Hatır senetleri için reeskont uygulanamaz.
- Teminata verilen senetler ile tahsile verilen senetler üzerinde mükellefin hakkı devam ettiğinden bu senetlerin reeskonta tabi tutulması mümkündür.
- GVK md.42 kapsamındaki senetler, işin bittiği yıl itibarıyla reeskonta tabi tutulabilirler.
- Önceki yılda gider yazılan alacak senetleri reeskontlarının cari yılda ters kayıtla kapatılarak gelir yazılması gerekir.
- Önceki yılda gelir yazılan borç senetleri reeskontlarının cari yılda ters kayıtla kapatılarak gider yazılması gerekir.

Vadeli Çeklerde Reeskont Uygulaması

- Gelir İdaresi Başkanlığınca yayınlanan 30.4.2013 tarih ve 64 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri'nde; vadeli çeklerde reeskont uygulamasına ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.
- 5941 sayılı Kanunun geçici hükümlerine göre çekin üzerinde yazılı düzenleme tarihinden evvel ödenmek için bankaya ibrazının 31.12.2017 tarihine kadar geçersiz olması; ayrıca ana maddelere göre çekle ilgili hukuki takip yapılabilmesinin ve karşılıksız çıkan çekle ilgili müeyyide tatbik edilmesinin çekin üzerinde yazılı düzenleme tarihine göre kanuni ibraz süresi içerisinde ibraz edilmesine bağlı olması ve son olarak karşılıksız çıkan çekin bedelinin ödenmek istenmesi hâlinde kanuni faizin, üzerinde yazılı düzenleme tarihine göre kanunî ibraz tarihinden itibaren işlemesi dikkate alındığında, gerçek mahiyeti itibarıyla çeklerin vergi uygulamaları bakımından vadeli olma hususiyetini kazandığını söylemek mümkün olacaktır.
- 213 sayılı Kanunun 281 inci maddesinde "Alacaklar mukayyet değerleriyle değerlendirir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit alacaklar değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır. Vadesi gelmemiş olan senede bağlı alacaklar değerlendirme gününün kıymetine irca olunabilir. Bu takdirde, senette faiz nispeti açıklanmış ise bu nispet, açıklanmamışsa Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddi uygulanır. Bankalar ve bankerler ile sigorta şirketleri alacaklarını ya Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddi veya muamelelerinde uyguladıkları faiz haddi ile değerlendirme günü kıymetine irca ederler." hükmü yer almaktadır.
- Anılan Kanunun 285 inci maddesinde de "Borçlar mukayyet değerleriyle değerlendirir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit borçlar değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır. Vadesi gelmemiş olan senede bağlı borçlar değerlendirme günü kıymetine irca olunabilir. Bu takdirde senette faiz nispeti açıklanmışsa bu nispet, açıklanmamışsa Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddinde bir faiz uygulanır. Banka ve bankerler ile sigorta şirketleri borçlarını, Cumhuriyet Merkez Bankasına resmi iskonto haddi veya muamelelerinde uyguladıkları faiz haddiyle, değerlendirme günü kıymetine irca ederler. Alacak senetlerini değerlendirme gününün kıymetine irca eden mükellefler, borç senetlerini de aynı şekilde işleme tâbi tutmak zorundadırlar." hükmü bulunmaktadır.
- Buna göre, **213 sayılı Kanun uyarınca vadesi gelmemiş olan alacak ve borç senetlerinin reeskonta tâbi tutulması gerekecektir. Ancak, bir ödeme aracı olarak kullanılmakla beraber yukarıda yer verilen yasal düzenlemeler çerçevesinde vergi uygulamaları bakımından çekin vadeli olabileceği ve değerlendirme gününde vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçlar için uygulanması öngörülen 213 sayılı Kanunda yer alan reeskont uygulamasından yararlanılmasının mümkün olduğu ortaya çıkmaktadır.**
- 64 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri'nde yapılan açıklamalar doğrultusunda ileri düzenleme tarihli çeklerin değerlendirme gününde vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçlar için uygulanması öngörülen reeskont uygulamasından yararlanması mümkün bulunmaktadır.

ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR

- ▶ Bilanço esasında defter tutulması ve ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla;
 - ❖ Dava ve icra safhasında bulunan alacaklar,
 - ❖ Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar,şüpheli alacak sayılır.
- ▶ Şüpheli alacağın teminatsız kısmı için pasifte karşılık ayrılabilir. Teminatlı alacaklar şüpheli alacak uygulamasına konu olmazlar.
- ▶ Kamu idare ve müesseselerinden olan alacağın tahsil edilememesi ve bu yüzden bir zararın oluşması ihtimali olmadığından bu tür alacaklar için prensip olarak şüphelilikten bahsedilemez
- ▶ Aciz vesikasına bağlanan alacaklar için de şüpheli alacak karşılığı ayrılabilir. Ancak bu alacakların değersiz alacak olduğundan bahsedilmez.
- ▶ Şüpheli alacağın sonradan tahsil edilen miktarı tahsil edildiği dönemde gelir olarak dikkate alınır.
- ▶ Alacak şüpheli hale geldiği dönemde karşılık ayrılabilir.
- ▶ Şüpheli hale gelen verilen avanslar için şüpheli alacak karşılığı ayrılamaz.
- ▶ KDV alacakları için şüpheli alacak karşılığı ayrılabilir.
- ▶ Kampanyalı satışlarda dönemi gelmeyen erken (peşinat olarak) alınmış senetler için karşılık ayrılamaz.
- ▶ Bakanlık şüpheli alacak uygulaması için önce bu işlem dolayısıyla hasılat yazılması gerektiği iddiasındadır.

DÖNEM SONU İŞLEMLERİ

DEĞERSİZ ALACAKLAR

- Bir mahkeme kararına veya kanaat verici bir belgeye göre tahsil edilmesine imkân kalmayan alacaklar işletme açısından değersiz alacak sayılır ve muhasebe kayıtlarındaki değeri ile zarara geçirilerek yok edilirler.
- Şüpheli alacak uygulamasının aksine bütün mükellefler değersiz alacak uygulamasından yararlanabilir. İşletme esasında defter tutan mükellefler değersiz alacakları doğrudan gider kaydederler. Değersiz alacak olarak gider yazılan bir alacak ileride tahsil edilirse doğrudan gelir yazılması gerektiği unutulmamalıdır.

VAZGEÇİLEN ALACAKLAR

- Kanaat verici vesika, alacağın tahsilinin imkansızlığını gösteren ve herkes tarafından kabul edilebilecek nitelikte bir delil olmalıdır. Aşağıda belirtilen belgeler kanaat verici vesika olarak kabul edilebilir.
- ❖ Konkordato anlaşmaları (anlaşma ile alacaklının borçluyu ibra ettiği tutar),
- ❖ Borçlunun yurtdışına kaçtığını ve haczi kabil malı olmadığını gösteren belgeler,
- ❖ Borçlu hakkında verilmiş gaiplik kararı,
- ❖ borçlunun ölümü ve mirasçıların mirası red kararı,
- ❖ alacaktan vazgeçildiğini gösteren sulh anlaşması (mahkeme tutanağı).
- Alacaklının tenzilat konkordatosu nedeniyle vazgeçmek zorunda kaldığı alacak kısmı değersiz alacak olarak değerlemeye tabi tutulur. Vergi Usul Kanunu'nun 322'nci maddesi uyarınca, konkordato nedeniyle vazgeçilen alacak kısmı, değersiz alacak olarak kabul edilmek suretiyle kayıtlı değeri üzerinden zarara geçirilerek yok edilecektir.
- Vade konkordatosu, borçluya ödeme zamanı konusunda yeni bir imkan tanınmasını içermekte olup, alacaktan vazgeçildiğini göstermediğinden, bu anlaşmaya bağlı olarak herhangi bir alacak tutarı değersiz alacak olarak değerlendirilemez ve giderleştirilemez.

III-GEÇİCİ AKTİF-PASİFLERİN DEĞERLENMESİ

❑ **Peşin Ödenen Giderler**

- Kira, sigorta primi vb. gibi gelecek aylara yada yıllara ilişkin olarak şimdiden peşin olarak ödenen giderlerin dönemsellik ilkesi gereğince cari yıla ait olan kısmının tespit edilerek geri kalan kısmının giderler arasından çıkarılması (yada aktifleştirilmiş ödemenin cari yıla isabet eden kısmının giderlere atılması) gerekmektedir.

❑ **Verilen Avanslar**

- Türk lirası cinsinden verilen avanslar mukayyet (muhasabede kayıtlı) değerleriyle değerlendirilir.
- Yabancı para cinsinden verilen avanslar Maliye Bakanlığı'nın yıl sonunda tebliğ ile ilan ettiği kurlar ile çarpılmak suretiyle değerlendirilir.

❑ **Alınan Avanslar**

- Alınan avanslar mukayyet (muhasabede kayıtlı) değerleriyle değerlendirilir.
- Yabancı para cinsinden alınan avansların da yıl sonunda Maliye Bakanlığı'nın tebliğ ile ilan ettiği kurlarla değerlendirilmesi asıldır. Diğer görüşlere göre değerlendirme sonucu ortaya çıkan kur farkı giderleri dönem gideri olarak dikkate alınamaz. Söz konusu kur farkları aktifleştirilerek avansla ilgili işin bitimine kadar aktifte bekletilir. İşin bittiği yılda biten işle ilgili kur farkı gideri olarak dikkate alınır.

❑ **Kıdem Tazminatı Karşılığı**

- İşletmede mevcut çalışanların tamamının işten çıkarılması halinde işletmenin karşı karşıya kalacağı mali yükü belirtmek üzere hesaplanan ve gider yazılan kıdem tazminatı karşılıkları Vergi Usul Kanunu açısından kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir.
- Fiilen gerçekleşen işten çıkarılmalar dolayısıyla yapılan tazminat ödemeleri ise gider yazılabilir.

DÖNEM SONU İŞLEMLERİ

IV-STOKLARIN DEĞERLEMESİ

- Satın alınan emtianın maliyet bedeli, emtianın stoklara fiili giriş tarihine kadar yapılan tüm masrafları kapsar.

Bu masraflar:

- Satın alma bedeli, ithal edilen mallarda CIF bedeli, malın işyerine getirilmesine kadar ödenen nakliye, yükleme, boşaltma, hamaliye ve sigorta giderleri,
- Varsa ödenen alış komisyonları, İthal edilen mallara ilişkin gümrük vergisi, gümrük komisyonu ve diğer ithalat giderlerini
- Kapsar.
- Emtianın stoklara girişinden sonra ortaya çıkan (malın muhafazası için yapılan depo kira gideri veya amortisman tutarı, Ambar memurunun ücreti vb. giderleri kapsamaz.

☐ **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 gib) 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.

IV-STOKLARIN DEĞERLEMESİ

❑ Emtia Stokları İle İlgili Vade Farkları

- Mal alımları ile ilgili alış sırasında hesaplanan vade farklarının mal maliyetine ilave edilmesi gerekir. Mal alındıktan sonra sonra ödemenin gecikmesine bağlı olarak doğan vade farkları ise finansman gideri mahiyetinde olduğundan alınacak fatura ile doğrudan gider yazılabilir.

❑ Emtia Stokları İle İlgili Kredi Faizleri

- İşletmeler yıl içinde kullandıkları kredi faizlerinden mal stoklarına pay vermek zorunda değillerdir (VUK G.T.238). Ancak dileyen mükellefler stokta bulunan emtiaya isabet eden kısmı maliyete alabilirler.
- Bu durum daha çok ilgili yılda zarar eden şirketler açısından (söz konusu kredi faizleri nedeniyle) oluşan bir kısım zararın sonraki yıla aktarılacak daha uzun süre devredilme şansı yaratılması açısından avantaj olabilir.
- İthal edilen emtiaya ilişkin olarak ortaya çıkan kur farklarından emtianın işletme stoklarına girdiği ana kadar olan kısmın ise ilgili emtia maliyetine dahil edilmesi zorunludur.
- Emtia maliyetinin tespiti açısından bedelin ödenmesi önem taşımamaktadır.

❑ Emtia Stokları İle İlgili Kur Farkları

- İthal edilen emtianın maliyet bedeli, ithal edilen malın döviz değeri ile fiili ithalinin yapıldığı tarihteki merkez bankası döviz alış kurunun çarpımı sonucu bulunur.
- İthalat bedelinin daha sonra ödenmesi dolayısıyla ortaya çıkacak kur farkları ise doğrudan gider yazılabilir veya maliyete eklenebilir.

IV-STOKLARIN DEĞERLEMESİ

❑ Çalışılmayan Kısım Amortismanları ve Giderleri

- İmal edilen mamulun üretimi ile ilgisi bulunmayan giderlerin maliyet hesaplarından çekilerek çalışılmayan kısım giderlerine atılması gerekir.
- Bu tip giderlere örnek;
 - ❖ Grev, lokavt, bakım vb. nedenlerle üretimin kısmen veya tamamen durduğu dönemlere ilişkin tüm giderler,
 - ❖ Yıl içinde üretimde kısmen veya tamamen kullanılmayan sabit kıymetlerin amortismanları,
 - ❖ Hesap döneminin sonunda aktifleştirilen ve işleme alınan sabit kıymetlerin amortisman ve diğer giderleri gösterilebilir.

❑ Yurtdışından Gelen İskontolar, Fiyat Farkları

- Yurtdışından gelen yılsonu iskontoları veya fiyat farkları (ciro primi benzeri) doğrudan gelir yazılır.
- Yurtdışından işletme lehine gelen fiyat farkları bire bir ithal edilen mallarla ilişkilendirilebiliyor ise doğrudan gelir yazılmak yerine ilgili malların maliyetinden düşülür.

IV-STOKLARIN DEĞERLEMESİ

❑ Kaybolan, Çalınan Mallar

- Kaybolan veya çalınan malların maliyet bedelleri, kaybolma veya çalınma olayının polis raporu veya benzeri belgelerle kanıtlanması halinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak kayıtlara alınır.
- Kaybolma veya çalınma olayının polis raporu veya benzeri belgelerle kanıtlanamaması durumunda söz konusu mallar işletmeden çekilmiş kabul edilir ve fatura düzenlenerek emsal bedellerinin hasılat yazılması gerekir. (sıradan stok sayım noksanlığı durumu hariç)
- Kaybolan, çalınan malların sigortalı olması halinde maliyet bedeli ile alınacak sigorta tazminatı arasındaki olumsuz fark kanunen kabul edilmeyen gider yazılır. Olumlu fark gelirdir.
- Kaybolan çalınan malın KKEG yazılan maliyet kısmına ilişkin KDV indirim konusu yapılamaz.

IV-STOKLARIN DEĞERLEMESİ

❑ Değeri Düşen Mallar

- Yangın, deprem, su baskını gibi afetler yüzünden veya bozulmak, çürümek, paslanmak, modasının geçmesi ve teknolojik eskime gibi haller neticesinde kıymetini kısmen veya tamamen kaybeden mallar maliyet bedeli yerine emsal bedelle değerlendirilir.
- Bir emtianın değeri düşen mal olarak değerlendirilebilmesi için emtiada yukarıda tanımlanan türden ve ticari faaliyetin normal icapları çerçevesinde meydana gelmiş kıymet kaybından bahsedilebilmesi gerekmektedir.

❑ Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı

- Emtiadaki değer düşüklüğü takdir komisyonunca hesap dönemi sonunda belirlenir. Bunun için takdir komisyonundan (emsal bedeli) kıymet takdiri talebinde bulunulması gerekir.
- Değeri düşen emtia yıl içerisinde (emsal bedeline-piyasa fiyatına uygun olarak) satılırsa takdir komisyonu kararına gerek yoktur. (mali idare yıl içinde satışa rağmen takdir komisyonu kararının olması gerektiğini iddia edebilir.)
- Kıymeti düşen emtianın maliyet bedeli emtia hesabından çıkarılarak kıymeti düşen mallar hesabına alınır. Takdir edilen değer düşüklüğü kadar karşılık ayrılarak gider yazılır.

IV-STOKLARIN DEĞERLEMESİ

■ Fire Oranlarının Tespiti ve Geçerli Oranlara Uygunluğu

- İşletmenin gerek üretim ve gerekse ticari fire oranlarının (yada randıman oranlarının) tespitinin yapılması gerekir. Bu oranlar üretimde (imalat maliyet sisteminden kaydi-fiili miktar dengelerine göre) ve ticaretle (kaydi-fiili miktar dengeleri kontrol edilmek suretiyle) tespit edilir.
- Fiili fire oranları şirketteki imalatın yapısına, benzer sektörlerdeki nispetlere, kapasite raporundaki prensiplere ve varsa Sanayi ve Ticaret odası kriterlerine uygun olmalı, (varsa) mevcut resmi fire oranlarını aşmamalıdır. Aksi halde uygulanan firelerin iktisadi ticari ve teknik icaplara uygun olduğunun izahı gerekebilir.
- Makul oranlardaki fireler dönem sonuç hesaplarında gider veya maliyet olarak dikkate alınabilir. Zaten bir çok üretim programı fireler dahil muhasebeleştirme yapmakla birlikte farklar olabilmektedir.

IV-STOKLARIN DEĞERLEMESİ

☐ Stok Sayım Farkları ve Yapılacak İşlemler

- Dönem sonu stok sayımında fiili stokların kayıtlı stoklardan eksik veya fazla çıkması halinde bu noksanlık veya fazlalığın nedenlerinin araştırılması gerekir.
- Stok sayımında fark çıkmasının bir çok sebebi olabilir. (fiili sayım yanlış yapılmış olabilir, stok kayıtları yanlış tutulmuş olabilir, fire oranları dikkate alınmamış veya olduğundan farklı dikkate alınmış olabilir, çeşitli nedenlerle kayıplar kayıtlara geçmemiş olabilir, vb.)
- Farkin sebebi bulunduğunda sebebin niteliğine göre işlem yapılması gerekir.
- Sayım noksan ve fazlalarına ilişkin 197 - Sayım ve Tesellüm Noksanları ve 397- Sayım ve Tesellüm Fazlaları hesapları birbirinden mahsup edilemez. Söz konusu fazlalar 679 - Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar Hesabına gelir kaydedilir.

V-SABİT KIYMETLERİN DEĞERLEMESİ

- Sabit Kıymetler Maliyet Bedeli ile Değerlenir. Sabit kıymetin alımı veya değerinin arttırılması nedeniyle yapılan ödemelerle , bunlara ilişkin tüm giderler sabit kıymetin maliyet bedelini oluşturur.
- **Maliyet bedeli ile değerlendirilecek iktisadi kıymetler,**
 - ❖ İktisadi işletmeye dahil olan Gayrimenkuller
 - ❖ (Ayrıca Gayrimenkullere ek olarak Gayrimenkullerin mütemmim cüzleri ve teferruatı, Tesisat ve Makinalar, Gemiler ve Diğer taşıtlar, Gayrimaddi Haklar)
 - ❖ Özel maliyet bedelleri,
 - ❖ Demirbaş eşya,
 - ❖ Emtia,
- Gayrimenkullerde, maliyet bedeline, satın alma bedelinden başka, aşağıdaki giderler girer:
- Makine ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri;
- Mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderler.
- Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve ÖTV ile emlak vergisinin sabit kıymet maliyetine ilavesi veya genel giderlerde gösterilmesi serbesttir. (Örneğin; Binek otomobilin KDV`sinde olduğu gibi.)

V-SABİT KIYMETLERİN DEĞERLEMESİ

❑ Sabit Kıymetlerde Maliyet Bedelini Arttıran Giderler

- Normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderler, gayrimenkulün maliyet bedeline eklenir.
- Sabit kıymetin maliyetine eklenen maliyet arttırıcı giderler ilgili sabit kıymetin kalan amortisman süresi içerisinde veya yaratılan yeni değer üzerinden eşit taksitler halinde itfa edilir.

❑ Sabit Kıymetlerle ilgili Kredi Faizleri ve Kur Farkları

- Sabit kıymetin aktifleştirildiği dönemin sonuna (31.12.2017 tarihine) kadar oluşan, sabit kıymetlerle ilgili, kredi faiz ve kur farklarının maliyet bedeline dahil edilmesi zorunludur.
- Sabit kıymetin aktife alınmasından sonraki dönemlerde doğan kur farkları ve faizlerin ise aktifleştirilmesi ihtiyaridir.
- Yukarıda açıklanan hususlar kur farklarının maliyet azaltıcı etki yapması halinde de geçerlidir.
- Sonraki yıllarda aktifleştirme işlemi yapılması bu uygulamanın daha sonraki yıllarda da sürdürülmesini gerektirmez. (Danıştay da bu görüşte olmakla birlikte Maliye idaresi aksi görüştedir.)

V-SABİT KIYMETLERİN DEĞERLEMESİ

❑ Binek Otomobillerde KDV ve ÖTV'nin Durumu

- Binek otomobil alımlarında ödenen KDV, hasılat KDV'den indirilemez. Binek oto alımında indirilemeyen bu KDV binek otomobilin maliyet bedeline dahil edilir veya gider yazılır.
- Binek otomobil alımlarında ödenen ÖTV binek otomobilin maliyet bedeline dahil edilir veya gider yazılır.

❑ Sabit Kıymetlerin Aktifleştirme ve Amortisman Başlangıç Zamanı

- ❖ Sabit kıymetler
 - ❖ envantere alındıkları veya
 - ❖ işletmede kullanılmaya başlandıkları yada
 - ❖ kullanıma hazır hale geldikleri,
- yılda aktifleştirilirler.

V-SABİT KIYMETLERİN DEĞERLEMESİ

- ❑ **Envantere dahil olmayla ilgili olarak şu hususlar özellik arz eder:**
 - Mülkiyeti muhafaza kaydıyla satışlarda amortisman mülkiyet sahibince ayrılır,
 - Kiralamalarda amortisman (mal sahibi) kiralayan tarafından ayrılır,
 - Finansal kiralamada amortisman hakkı kiracıya aittir.
 - Reklam panoları başkasının mülkü üzerinde de bulursa işletme tarafından envantere alınır ve amortismanına konu edilir.

V-SABİT KIYMETLERİN DEĞERLEMESİ

❑ Yenileme Fonu

- Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde satıştan elde edilen kar, ilgili kıymetin yenilenmesinin finansmanı için pasifte "yenileme fonu" adı altında geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir.
- Bu sürede kullanılmamış fon, kara ilave edilip vergilendirilir.
- Yenileme fonu tesisi için kıymetin yenilenmesinin zaruri olması veya yöneticilerce bu yönde karar alınmış olması gereklidir.
- Satıştan doğan kar gelir hesaplarına alınmaksızın doğrudan yenileme fonu hesabına alınır. Dönem kar-zararı ile ilişkilendirilmez.
- Yeni alınacak kıymetin hiç kullanılmamış olması yenileme fonu kullanımı için şart değildir. Yalnız alınan kıymetin cins ve vasıf olarak satılan kıymetle aynı olması zorunludur.
- Yenileme fonu üç yıl içinde yeni alınan kıymetin amortismanına mahsup edilir.
- Yeni kıymet alınmış dahi olsa mali idarenin görüşü uyarınca üç yıl içinde kullanılmayan yenileme fonu üçüncü yılın sonunda gelir yazılmalıdır.

VI-AMORTİSMANLAR

- İşletmede envantere kayıtlı olup birden fazla yıl kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle, gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadî kıymetler, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmleri amortismanla tabidir.
- İşletmede kullanılan ve değeri **2018 yılı için 1.000 Türk Lirasını (2017 yılı için 900 Türk Lirasını)** aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanla tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilir.
- VUK'da normal ve azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayrılması öngörülmüştür.
- Normal amortisman yönteminde(faydalı ömür esasına göre amortisman oranları bakanlıkça sektörler ve kıymetler itibarıyla ayrıntılı olarak tespit edilmiştir.) amortisman her yıl faydalı ömür esasına göre tespit edilen tutarda ayrılır. Azalan bakiyelerde ise amortisman oranı her yıl kalan net değer üzerinden normal amortisman oranının iki katı oran uygulanmak suretiyle ayrılır. (Azalan bakiyelerde bu şekilde dikkate alınan amortisman oranı %50'yi geçemez)

VI-AMORTİSMANLAR

- İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz eden üniteler için aynı amortisman yöntemi kullanılmalıdır.
- 5024 sayılı yasa ile faydalı ömür ilkesi benimsenmiş ve amortisman oranları bakanlıkça sektörler ve kıymetler itibariyle ayrıntılı olarak tespit edilmiştir. Belirlenen oranlar VUK'nun 333, 339, 365, 389, 406, 418 , 439 ve 458 numaralı genel tebliğleri ile ilan edilmiştir.
- Güncel amortisman oranları için; <http://www.erkymm.com/pratik-bilgiler-192.html> web sitemizden yararlanabilirsiniz.
- Amortisman uygulamasında Bakanlıkça ilan edilmiş oranlar kullanılmalıdır.
- Herhangi bir yılda amortisman ayrılmaması nedeniyle toplam amortisman süresi uzatılamaz. Sonraki yıllarda ki amortisman uygulamasına, ilgili yılda ayrılmış gibi hesaplama yapılarak devam edilir.
- Ancak 01.01.2004 tarihinden önce aktife giren iktisadi kıymetler için amortisman 5024 Sayılı Kanun öncesi yürürlükte bulunan eski hükümlere göre ayrılmaya devam edilecektir.

VI-AMORTİSMANLAR

❑ Kıst Amortisman Uygulamaları

- Tasfiye Edilen, Devredilen veya Birleşen Kurumda: Tasfiye, devir, birleşme ve nevi değişikliği hallerinde faaliyetin son bulduğu tarihe kadar kıst amortisman hesaplanır.

❑ Devralınan, Birleşilen yada Nevi Değişikliği

- Devir ve nevi değişikliği hallerinde devralınan sabit kıymetler için kıst amortisman,
- Bölünme halinde yıllık amortisman,
- Adi Ortaklıkta Ortak Değişikliği: İki ayrı kıst dönem halinde amortisman ayrılır.

❑ Binek Otomobiller

- Binek otomobilinin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır.
- Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir.

VI-AMORTİSMANLAR

☐ Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri İle Peştemallıkların Amortismanı

- Kuruluş ve örgütlenme giderleri ile peştemallıklar beş yılda eşit miktarlarda itfa edilir.
- Kuruluş ve örgütlenme gideri için amortisman ayırma işlemi kuruluşun işletme dönemine başladığı yılda başlanır.
- Peştemallıklar ile ilgili faydalı ömür esasına göre tebliğde ayrı bir belirleme (5 yıl) bulunmaktadır.

☐ Özel Maliyetler Bedelleri

- Gayrimenkulün kiracısı tarafından yapılan ve söz konusu gayrimenkulün iktisadi kıymetini devamlı olarak arttıran giderler özel maliyet bedelleridir.
- Kira süresi boyunca eşit tutarlarda itfa edilir. Kira süresi belli değilse itfa süresi beş yıl olarak alınır.
- Kira süresi dolmadan kiralanan gayrimenkulün boşaltılması halinde henüz itfa edilmemiş özel maliyetler, boşaltma yılında bir defada gider yazılır.

VII- MENKUL KIYMETLERİN DEĞERLENMESİ

- Menkul kıymetler; faiz geliri veya kâr payı sağlamak veya fiyat değişmelerinden yararlanarak kâr elde etmek amacı ile geçici bir süre elde tutulmak üzere alınan hisse senedi, tahvil, hazine bonosu, finansman bonosu, yatırım fonu katılma belgesi, kâr-zarar ortaklığı belgesi, gelir ortaklığı senedi gibi finansal araçlardır.
- VUK'nun 279'uncu maddesi gereğince, bir kısım menkul kıymetler borsa rayici, bir kısım menkul kıymetler alış bedeli ile bir kısmı ise kıst getiri hesaplanarak değerlendirilmektedir.

❑ Hisse Senetleri

- Hisse senetleri alış bedeli ile değerlendirilir. (VUK md.279)
- Hisse senedinin alımı dolayısıyla yapılan giderler alış bedeline dahil değildir.
- Bu çerçevede hisse senedi alımı dolayısıyla ödenen faiz ve kur farkları doğrudan gider yazılır.

❑ Yatırım Fonu Katılım Belgeleri

- Fon portföyünün en az yüzde 51 'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeliyle değerlendirilir.
- Yukarıdaki şartları sağlamayan yatırım fonlarına ait katılma belgeleri ise varsa borsa rayici yoksa kıst gelir esası veya ilgili fon yönetimince 31.12.2017 tarihi itibarıyla açıklanmış değerleri ile değerlendirilmesi gerekir.

VII- MENKUL KIYMETLERİN DEĞERLENMESİ

❑ Devlet Tahvilleri-Hazine Bonoları ve Euro Bondlar

- Devlet tahvili ve hazine bonoları 31.12.2017 tarihi itibarıyla mevcut ise borsa rayici ile mevcut değil ise; menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dahil) iktisap tarihinden değerlendirme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi (kıst yapılmak) suretiyle hesaplanacaktır.
- Türkiye Cumhuriyeti tarafından çıkarılan ve uluslararası dolaşımda bulunan eurobondlar da kıst getiri esasına göre değerlendirilir.

❑ Repo Gelir Reeskontları

- Repo işlemleri vadeli mevduatta olduğu gibi dönemsellik esasında vadesinde elde edilecek gelirin, ilgili döneme (2017 yılına) isabet eden kısmı dikkate alınarak değerlendirilir.

❑ Diğer Menkul Kıymetler

- Kar zarar ortaklığı belgeleri alış bedeli ile,
- Özel sektör tahvilleri,
- Finansman bonoları
- Varlığa dayalı menkul kıymetler ise,
- kıst getiri yöntemine göre değerlendirilir.

VIII-GELİR TAHAKKUKLARI

❑ Mal Satış Hâsılatı

- Mal satış hâsılatını tespit ederken işletmenin teslimini gerçekleştirdiği mallara ilişkin satış bedellerinin dikkate alınmış olması gerekmektedir.
- Bazen gelir, kısmen veya tamamen cari hesap dönemini ilgilendirmektedir. Ancak nakden veya hesaben tahsilatı sonraki dönemlerde yapılacaktır.
- Bu tür değerlerin de geçici hesaplarda izlenilmesi dönemsellik ve tahakkuk ilkeleri gereği ortaya çıkmaktadır. Ticari kazançla ilişkin olarak herhangi bir gelir unsurunun cari yıla ilişkin kısmı tahsil edilmemiş olsa dahi, tahakkuk esasının geçerli olması sebebiyle dönem kazancının tespitinde dikkate alınmak durumundadır.
- Bu konuda en yaygın ve bilinen örnek mevduat faizleridir. Vergi Usul Kanunu 281'inci maddesine göre "*Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit alacaklar değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır*". Dolayısıyla mevduat hesaplarındaki tutarların, değerlendirme günü itibarıyla işlemiş faiziyle (kıst dönem) birlikte dikkate alınması gerekmektedir.
- Vergi Usul Kanunu'nun 287. maddesi "Pasif Geçici Hesap Kıymetleri"ni aşağıdaki gibi düzenlemiştir. "*Gelecek hesap dönemlerine ait olarak peşin tahsil olunan hasılat ile cari hesap dönemine ait olup henüz ödenmemiş olan giderler mukayyet değerleri üzerinden pasifleştirilmek suretiyle değerlendirilir.*" Kanun hükmünde belirtilen peşin tahsil edilen hasılatlar ile cari döneme ilişkin henüz ödemesi yapılmamış giderler işletme açısından borç mahiyetindedir. Bu sebeple, pasif hesap kıymetleri olarak ifade edilmişlerdir. Diğer taraftan bu hesaplar, ilgili dönem geldiğinde veya ödeme yapıldığında kapatılacağından da geçici mahiyettedirler.

VIII-GELİR TAHAKKUKLARI

❑ Kira Gelirleri

- ➡ İşletmenin kiraya vermiş bulunduğu kıymetleri ile ilgili kapanışı yapılan döneme isabet eden kira gelirin (ilgili kira sözleşmelerinden tespit edilerek) tahsil edilmemiş ve fatura düzenlenmemiş olsa bile tahakkuk ettirilmesi gerekir.

❑ Faiz Gelirleri

- ➡ İşletmenin verdiği borçlar dolayısıyla (sözleşme düzenlenmiş olsun olmasın, faiz hesaplama dönemi kapanış tarihine rastlasın veya rastlamasın) taraflarca belirlenen faiz oranına göre kapanışı yapılan döneme ilişkin faiz gelirlerinin tahakkuk ettirilmesi gerekmektedir.

❑ Kredi Faizi, Elektrik, Su, Telefon vb. Gider Yansıtmaları

- ➡ İşletme tarafından ödenen kredi faizi, elektrik, su, telefon vb. hizmet bedellerinden, söz konusu hizmetlerden başka kişi veya firmaların yararlanması halinde onlara düşen gider paylarının yansıtılarak kayıtlarda gelir olarak tahakkuk ettirilmesi gerekmektedir.
- ➡ (İlgili firmalarında gider tahakkuku yapmaları gerektiği tabiidir.)

IX-GİDER TAHAKKUKLARI

❑ Kira Giderleri

- İşletmenin kiralamış olduğu kıymetler dolayısıyla yapmış olduğu sözleşmelere göre borçlandığı fakat henüz ödemede bulunmadığı kiralar dolayısıyla kapatılan döneme ilişkin gider tahakkuklarının yapılması gerekir.
- Söz konusu kira gider tahakkuklarının sözleşmelerde yer alan kiralama süreleri ve kira bedelleri göz önünde bulundurularak dönemsellik ilkesi çerçevesinde hesaplanması gerekmektedir.

❑ Faiz, Vade Farkı vb. Giderler

- İşletmelerin kullanmış olduğu yabancı kaynaklar dolayısıyla doğan faiz, vade farkı gibi giderlerden kapatılan döneme isabet eden kısımların tahakkuk ettirilerek gider yazılması gerekmektedir.
- Söz konusu giderlerin karşı işletmeler tarafından sözleşme gereği kapanış tarihi itibarıyla hesaplanmaması ve bunlar için faturalama yapılmaması, dönem sonu itibarıyla tahakkuk etmiş bu finansman giderlerinin gider yazılmasına engel değildir.
- Finansman Gider Kısıtlaması ile ilgili olarak bu sunumun “ **X-ÖZELLİK ARZEDEN KONULAR /14-Finansman Gider Kısıtlaması Uygulaması**” bölümündeki açıklamalara bakılmasında yarar bulunmaktadır.

IX-GİDER TAHAKKUKLARI

❑ Elektrik, Su, Telefon vb. Giderler

- Genellikle dönem sonundan sonra gelen elektrik, su, telefon vb. gibi faturaları dolayısıyla kapatılan döneme isabet eden giderler için tahakkuk yapılması gerekir. Söz konusu tahakkuk hesaplamalarının isabetli olması için sayaçların dönem sonu itibarıyla okunması, önceki dönemlere göre tahmin yapılması uygundur. Yapılan tahakkuklar kurumlar vergisi beyannamesi verilme tarihine kadar gerçekleşme durumuna göre gerekirse düzeltilmelidir.

❑ Factoring Giderleri

- Factoring, işletmenin alacaklarının factor olarak adlandırılan aracı kuruma satılması işlemidir. Normal bir alım satımda olduğu gibi işletmelerin alacaklarını factoring şirketine kesin olarak satmaları halinde alacak bedeli ile satış bedeli arasında oluşan olumsuz farkın (ki bu factoring ücreti olarak adlandırılır) gider yazılması tabiidir.
- Bu çerçevede factoring işlemleri dolayısıyla ödenen factoring ücretlerinin ödendiği dönemde gider yazılması gerektiği yönünde görüşler olmakla birlikte bu tutarların dönemsel bazda giderleştirilmesi yönünde görüşlerde mevcut olup, kanımızca doğru olanıdır.

IX-GİDER TAHAKKUKLARI

❑ Tahakkuk Eden Kredi Faizlerinin Gider Yazılması

- Vadesi sonraki yıla sarkan kredi faizlerinin cari yılda geçen süreye isabet eden kısmı gider yazılabilir.
- Bu konu uzun süre inceleme elemanlarınca ihtilaf konusu yapılmış ve bu konuda yargı birbiriyle çelişen birden çok karar vermiştir. Son olarak konu Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunca ele alınarak bu konuda Danıştay Üçüncü ve Dördüncü Daire kararları arasındaki aykırılığın, Danıştay Üçüncü Daire kararları doğrultusunda giderilerek, banka ve finans kurumlarından temin edilen ve vadesi kullanıldığı yılı izleyen yıla sarkan kredinin faiz tutarının cari yıla isabet eden kısmının kurum kazancının tespitinde karşılık ayırmak suretiyle gider yazılabileceği yönünde içtihadın birleştirilmesine karar verilmiştir.
- Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı gerek vergi yargısını gerekse vergi idaresini bağlayan, uyulması zorunlu nitelikteki kararlardandır.
- Finansman Gider kısıtlaması ile ilgili olarak bu sunumun “ **X-ÖZELLİK ARZEDEN KONULAR /14-Finansman Gider Kısıtlaması Uygulaması**” bölümündeki açıklamalara bakılmasında yarar bulunmaktadır.

X-ÖZELLİK ARZEDEN KONULAR



X-ÖZELLİK ARZEDEN KONULAR

1- İhracat Gelirlerine % 05 Götürü Gider Uygulaması

- ▶ İhracatçılar, yurt dışında inşaat, onarma ve montaj faaliyetlerinde bulunan firmalar, yurtdışı satışlarından döviz olarak elde ettikleri hasılatın %05' ini aşmamak şartıyla, yurtdışında bu işlerle ilgili yapmış oldukları giderlerine karşılık olmak üzere götürü gider yazabilirler.
- ▶ Ancak bu hakkın kullanımı için söz konusu gider tutarının işletme varlıklarından çıkmış olması, diğer bir anlatımla böyle bir harcamanın belgesiz dahi olsa dönem içinde yapılmış olması ve kayıtlara yansıtılması gerekmektedir.
- ▶ Eğer böyle bir harcama söz konusu değilse söz konusu işletmenin götürü gider hakkından yararlanması mümkün değildir.

X-ÖZELLİK ARZEDEN KONULAR

2-Bağış ve Yardımların Gider Kaydedilmesi

- Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara, kamu menfaatlerine yararlı sayılan derneklere ve bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların, dönem kurum kazancı var ise beyannamede gider olarak düşülmesi mümkündür.
- Bağış makbuz karşılığı yapılmalıdır.
- İşletmeye dahil olmayan mallar, KDV dahil malın maliyet bedeli ile indirim olarak dikkate alınır. Mala ait daha önce indirilmiş olan KDV, cari dönem KDV beyannamesine eklenerek düzeltilir.
- Bağış ve yardım, beyanname üzerinde düşülmelidir.
- İndirim; "Zarar mahsubu dahil giderler düşüldükten, iştirak kazançları hariç indirim ve istisnalar düşülmeden önceki tutar" üst sınır olarak kabul edilerek hesaplamalıdır.
- Yukarıda sayılan (sadece) kamu kurum ve kuruluşlarına bağışlanan okul, sağlık tesisi, yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezi inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımların tamamı, Beyanname üzerinde düşülebilir.

2-Bağış ve Yardımların Gider Kaydedilmesi

- İBADETHANELERE, YAYGIN DİN EĞİTİMİ VERİLEN TESİSLERE VE YEŞİLAY CEMİYETİNE YAPILACAK OLAN BAĞIŞ ve YARDIMLARIN TAMAMININ VERGİ MATRAHINDAN İNDİRİLEBİLMESİ MÜMKÜN BULUNMAKTADIR.
- 6322 sayılı kanunun 9. Maddesi ile Gelir Vergisi Kanununda, 36. Maddesi ile de Kurumlar Vergisi Kanununda değişiklikler yapılarak;
- ✓ İbadethaneler ve yaygın din eğitimi verilen tesislerin inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya
- ✓ Bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılacak olan her türlü bağış ve yardımlar ile
- ✓ Mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü aynî ve nakdi, bağış ve yardımların tamamının matrahtan indirilmesine imkân tanınmıştır.
- ✓ Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılacak olan nakdi bağış ve yardımların tamamının vergi matrahından indirilebileceği hükmü konulmuştur. Türkiye Kızılay Derneğine ve (6322 sayılı Kanunla aynı bentte yapılan değişiklikle 15/6/2012 tarihinden itibaren uygulanmak üzere)Türkiye Yeşilay Cemiyetine, kurumlar vergisi mükellefleri tarafından makbuz karşılığı yapılan nakdî bağış veya yardımların tamamı, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirilebilecektir. Anılan Dernek ve Cemiyete yapılacak aynî bağış ve yardımlar ise Kurum kazancının %5'i ile sınırlı bağış ve yardımlar kapsamında değerlendirilecektir.
- Düzenlemedeki "ibadethane" ve "yaygın din eğitimi verilen tesis" ifadelerinden de Diyanet İşleri Başkanlığınca ibadethane sayılan yerler ile Diyanet İşleri Başkanlığı denetimine tabi olan ve din eğitimi verilen tesislerin anlaşılması gerekmektedir.
- Mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin inşası ve/veya faaliyetine devam etmesi amacıyla kurulmuş bulunan vakıf veya derneklere yapılan bağışlar, anılan kurumlardan alınan makbuzlara veya bunlar tarafından bankalarda açılan hesaplara yatırıldığına ilişkin alınan banka dekontlarına istinaden kurum kazancından indirim konusu yapılabilecektir.
- Ancak, bunlar dışındaki diğer dernek veya vakıflara bu amaçla yapılan bağış ve yardımların ise; mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin inşası ve/veya faaliyetine devam etmesi amacıyla gerekli harcamaları finanse etmek üzere bağış ve yardım toplama amacıyla bir organizasyon oluşturulması ve bu hususta mülki idare amirleri ile bir protokol yapılması, nakdi olarak yapılacak bağış ve yardımlar için sadece protokol kapsamındaki işte kullanılmak üzere bir hesap açılması ve yapılan bağış ve yardımların bu hesaba yatırılması, aynı olarak yapılan bağış ve yardımların protokol kapsamındaki işte kullanılmak üzere şartlı olarak makbuz karşılığında yapılması, banka dekontu ile makbuzda hangi amaçla yapıldığına ilişkin bir açıklamanın yer alması, yapılan bağış ve yardımların, sadece yapılacak o işle ilgili olarak mülki idare amirleri gözetim ve denetimi altında kullanılması şartlarıyla, tamamının kurum kazancından indirim konusu yapılabilmesi mümkün olacaktır.

X-ÖZELLİK ARZEDEN KONULAR

3-Geçmiş Yıl Zararların İndirimi

- Her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek ve beş yıldan fazla nakledilmemek koşuluyla geçmiş yılların malî bilançolarına göre meydana gelen zararlar beyanname üzerinde gösterilen kurum kazancından indirilir.
- Zarar İndiriminde dikkat edilmesi gereken husus; indirilebilecek zararın mali zarar olmasıdır. Mali zararlar önceki yıllar kurumlar vergisi beyannamelerinde ortaya çıkan zararlar olup aynı dönemlerde beyanname ekinde verilen ticari bilançolarda gözüken ticari zararlardan farklıdır.

X-ÖZELLİK ARZEDEN KONULAR

4- İSTİSNA KAZANÇLARA AİT GİDER VE ZARARLAR

- Kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin giderlerin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan zararların, istisna dışı kurum kazançlarından indirimi mümkün değildir.
- **Devir alınan kurum zararları**
- Devir halinde devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarlarını geçmeyen zararları,
- Tam bölünme halinde bölünen kurumun öz sermaye tutarını geçmeyen zararları, indirilebilir.

5- KAPANIŞ TASDİKLERİ

- Yeni Türk Ticaret Kanunu uyarınca yasal defterlerin delil olarak kullanılabilmesi için;
- **Yevmiye defterinin** kullanıldığı dönemi takip eden **Haziran ayı sonuna kadar**,
- **Yönetim kurulu karar defterinin** kullanıldığı dönemi izleyen **Ocak ayı sonuna kadar** (Normal Hesap dönemleri için 31 Ocak tarihi) kapanış tasdiklerinin yapılması gerekir. **(TTK Madde 64/5)**
- Gerek Limited Şirketlerin gerekse Anonim Şirketlerin diğer defterlerin (Defteri Kebir, Envanter, Pay defteri, Genel Kurul Toplantı ve Müzakere Defteri) kapanış tasdiki mecburiyeti bulunmamaktadır.

X-ÖZELLİK ARZEDEN KONULAR

6- GİDER KABUL EDİLMEYEN ÖDEMELER

GELİR VERGİSİ KANUNU'NUN 41'NCİ MADDESİNE GÖRE GİDER KABUL EDİLMEYEN ÖDEMELER

- Teşebbüs Sahibi ile Eşinin ve Çocuklarının İşletmeden Çektikleri Paralar ve Aynen Aldıkları Sair Değerler
- Teşebbüs Sahibinin Kendisine, Eşine, Küçük Çocuklarına İşletmeden Ödenen Aylıklar, Ücretler, İkramiyeler, Komisyonlar ve Tazminatlar
- Teşebbüs Sahibinin İşletmeye Koyduğu Sermaye İçin Yürütülecek Faizler
- Teşebbüs Sahibinin, Eşinin ve Küçük Çocuklarının İşletmede Cari Hesap veya Diğer Şekillerdeki Alacakları Üzerinden Yürütülecek Faizler
- Teşebbüs Sahibinin, İlişkili Kişilerle Emsallere Uygunluk İlkesine Aykırı Olarak Belirlenmiş Bedel Yada Fiyatlar Üzerinden Gerçekleştirilen İşlemler Dolayısıyla İşletme Aleyhine Oluşan Farklar
- Her Türlü Para Cezaları ve Vergi Cezaları ile Teşebbüs Sahibinin Suçlarından Doğan Tazminatlar
- Her Türlü Alkol ve Alkollü İçkiler İle Tütün ve Tütün Mamullerine Ait İlan ve Reklâm Giderleri
- Kiralama Yoluyla Edinilen veya İşletmede Kayıtlı Olan Yat, Kotra, Tekne, Sürat Teknesi Gibi Motorlu Deniz, Uçak ve Helikopter Gibi Hava Taşıtlarından İşletmenin Esas Faaliyet Konusu İle İlgili Olmayanların Giderleri İle Amortismanları
- Basın Yoluyla İşlenen Fiillerden veya Radyo ve Televizyon Yayınlarından Doğacak Maddî ve Manevî Zararlardan Dolayı Ödenen Tazminat Giderleri

X-ÖZELLİK ARZEDEN KONULAR**6- GİDER KABUL EDİLMİYEN ÖDEMELER****KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NUN 11'İNCİ MADDESİNE GÖRE GİDER KABUL EDİLMİYEN ÖDEMELER**

- Öz sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faizler
- Örtülü Sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faiz, Kur Farkları ve Benzeri Giderler
- Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Olarak Dağıtılan Kazançlar
- Yedek Akçeler
- Kurumlar Vergisi, Her Türlü Para Cezaları, Vergi Cezaları, Gecikme Zammı ve Faizler
- Menkul Kıymetlerin İtibari Değerinin Altında Satışından Doğan Zararlar ve Bunlara İlişkin Olarak Ödenen Komisyonlar
- İşletmenin Esas Faaliyet Konusu ile İlgili Olmayan Deniz ve Hava Taşıtlarının Giderleri ve Amortismanları
- Kurumların Kendisinin, Ortaklarının, Yöneticilerinin ve Çalışanlarının Suçlarından Doğan Tazminat Giderleri
- Basın Yoluyla İşlenen Fiillerden Dolayı Ödenen Tazminat Giderleri
- Her Türlü Alkol ve Alkollü İçkiler İle Tütün ve Tütün Mamullerine Ait İlan ve Reklam Giderleri

6- GİDER KABUL EDİLMİYEN ÖDEMELER

GELİR VERGİSİ KANUNU VE KURUMLAR VERGİSİ KANUNU UYGULAMASINDA GİDER KABUL EDİLMİYEN DİĞER ÖDEMELER

- Kazancın Elde Edilmesi ve İdame Ettirilmesi İle İlgili Olmayan Giderler
- Belgelendirilemeyen Giderler
- Kanunen Yasaklanmış Fiiller Nedeniyle Katlanılan Giderler
- Dönemsellik İlkesine Aykırılık Dolayısıyla Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler
- Kurumlar Vergisinden İstisna Edilen Kazançlara İlişkin Gider ve Zararlar
- Kurumların Yönetim Kurulu Başkan ve Üyelerine Verilen Temettü İkramiyeleri
- Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlarda Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler
- Mükellefin Vergiye Tabi İşlemleri Üzerinden Hesaplanan Katma Değer Vergisi ile İndirilebilecek Katma Değer Vergisi
- Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına Göre Kazancın Tespitinde İndirimi Kabul Edilmeyen Giderler Dolayısıyla Ödenen Katma Değer Vergileri
- Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'na Bağlı (I) ve (IV) Sayılı Tarifelerde Yer Alan Taşıtlardan Alınan Vergi ve Cezalar İle Gecikme Zamları
- Sosyal Güvenlik Kurumuna Ödenmeyen Primler
- Özel İletişim Vergisi
- İşsizlik Sigortası Fonu'ndan Karşılanan Sigorta Primleri
- Hazine Tarafından Karşılanan Özürlü Personelin Sigorta Primi

DÖNEM SONU İŞLEMLERİ

X-ÖZELLİK ARZEDEN KONULAR

7-AVANSLARDA ŞÜPHELİ ALACAK KARŞILIĞI

- VUK'nun 323. maddesi uyarınca "ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartı ile, dava ve icra safhasında bulunan alacaklar" için karşılık ayrılıp, gider yazılabilir. Şüpheli alacak müessesesinde öteden beri uygulama;
 - Alacağın teminatsız olması,
 - Kamu idare ve müesseselerinden olmaması,
 - Alacağın şüpheli hale geldiği dönemde karşılık ayrılabilceği,
 - İcra takibinin yapılması gerektiği,
- En önemlisi de alacağın daha önceden gelir karşılığı olması (örneğin hatır senetlerinden oluşan alacak için karşılık ayrılamaz) yani gelir olarak kayıtlara intikal etmesi gerektiği vurgulanmaktadır.
- Bir alacağın ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olduğunun kabul edilebilmesi için, o alacağın daha önce hasılat olarak kayıtlara intikal ettirilmiş olması zorunludur. Dolayısıyla daha önce hasılat olarak yazılmamış bir alacak için karşılık ayrılması mümkün değildir.
- Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu'nun 25.09.2002 tarih ve 292/1 sayılı kararında da, karşılık ayrılacak alacağın daha önce hasılat hesaplarına intikal ettirilmesi gerektiği, bu nedenle daha önce hasılat olarak dikkate alınmamış olan avanslar için karşılık uygulamasına gidilemeyeceği ifade edilmiştir.

X-ÖZELLİK ARZEDEN KONULAR

8-AVANSLARDA DEĞERLEME

- Avanslarda değerlendirme öteden beridir tartışılan bir konudur. Değerlenebileceği yönünde de değerlendirilemeyeceği yönünde de karar ve görüşler mevcuttur.
- Esas sorun avansların bir borç/alacak olup olmadığından kaynaklanmaktadır. Bilindiği üzere VUK da avans değerlemesine ilişkin bir hüküm bulunmadığı için ancak borç/alacak sayılması durumunda değerlendirilmesi gerekmektedir.
- SPK uygulamalarında avansın karşılığının bir mal veya hizmet olması durumunda değerlendirilmemesi gerektiği çünkü avansın artık mal veya hizmete dönüştüğü, avansın bir mal veya hizmet karşılığı olmayıp cari hesap avansı şeklinde olması durumunda ise borç/alacak olarak değerlendirilmesi gerektiği ifade edilmiştir.
- Avansların (ticari teamüllere uygun vadeyi aşan) örtülü sermaye uygulamaları açısından borç sayıldığı unutulmamalıdır.

X-ÖZELLİK ARZEDEN KONULAR**9-GEÇ GELEN FATURALAR**

- ❑ **2017 yılı kapandıktan sonra, Aralık dönemine ait 2017 tarihli geç gelen faturalar için;**
 - KDV indirimini yasal defterlere kaydedilmeye bağlandığı için KDV indirimini yapılamaz.
 - Gider kurumlar vergisi beyannamesi verilene kadar kullanılabilir. (KDV dahil tutar gider/maliyet yazılabilir.)
- ❑ **2017 yılı kapandıktan sonra, Aralık dönemine ait olup, Aralık 2017 tarihli olarak gelen faturalar için;**
 - ❖ Genellikle elektrik, su, doğalgaz, ciro primleri ve iletişim faturalarında sıkça rastlanmaktadır,
 - ❖ Ticari kazancın tespitinde "tahakkuk esas ilkesi" ve "dönemsellik ilkesi" olmak üzere iki temel ilke geçerlidir. Buna göre; söz konusu bedelin matrah kısmı Aralık 2017 döneminde giderleştirilip, KDV'si 2018 Ocak döneminde indirim konusu yapılması gerekmektedir.
 - ❖ Gelir İdaresi Başkanlığı`nin vermiş olduğu 12.03.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.29-985 sayılı özelgesi ile 11.01.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.01.16.02-2010-542-KDV-7 sayılı özelgelerinde;

"Elektriğin aylık bazda satışı ve tedarikinde gelir veya gider mahiyet ve tutar itibarıyla ay sonunda kesinleşmiş olduğundan, elektrik satışı ve tedarikinden doğan gelir ve giderin de ay sonu itibarıyla tahakkuk ettiğinin kabulü gerekmektedir. Dolayısıyla şirketiniz tarafından elektrik satışı ve tedarikinden doğan gelir ve giderin tahakkuk tarihi itibarıyla ilgili geçici vergi ve takvim yılı hesap dönemlerinde kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

Bir önceki yılın Aralık ayında tüketilen elektrik, su, doğalgaz, ciro primleri ve iletişim bedellerine ait faturaların takip eden yılın Ocak ayında düzenlenmiş olması halinde, bu faturalardaki katma değer vergisi, söz konusu belgelerin defterlere kaydedildiği Ocak vergilendirme döneminde indirim konusu yapılabilecektir."

şekilde görüş verilmiştir.

DÖNEM SONU İŞLEMLERİ

X-ÖZELLİK ARZEDEN KONULAR

10- HARCAMANIN YANSITILMASI

HARCAMANIN KDV'NİN KONUSUNA GİRMESİ DURUMUNDA

- Masrafta hangi KDV oranı hesaplanmış ise, yansıtma faturasını düzenleyen firma da yansıtma faturasında da aynı oranda KDV hesaplayacak ve böylece masrafla birlikte KDV'de ilgisine yansıtılmış olacaktır. Bu konuyla ilgili
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi'nde KDV'nin yansıtma faturasında hesaplanması yönde görüş bildirmiştir; **“.....başkaları için yapılan ve aslı KDV'ye tabi olan harcamaların aktarılması amacıyla düzenlenen faturalarda harcamanın tabi olduğu oran üzerinden KDV hesaplanacaktır”.** (İst. VDB 2009 KDV-1782 sayılı Özelge)

HARCAMANIN KDV'NİN KONUSUNA GİRMEMESİ DURUMUNDA

1- Damga Vergisinin Yansıtılması

- Gelirler Genel Müdürlüğü'nün verdiği görüşte **“Bilindiği üzere, 3065 sayılı KDVK'nın 1/1. maddesine göre, ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti kapsamındaki teslim ve hizmetler katma değer vergisinin konusuna girmektedir.**

Bu hüküm gereğince, mükelleflerin masraf aktarma işlemleri, bir finans hizmeti olarak katma değer vergisine tabi bulunmaktadır. Ancak aktarılan masrafların katma değer vergisine tabi olmayan işlem bedellerine ait olması halinde, masraf aktarımı için de katma değer vergisi uygulanmamaktadır.

KDVK'nın 17/4-g maddesinde, damga pulu teslimlerinin katma değer vergisinden istisna olduğu hükme bağlanmıştır.

Buna göre, özelge tayin ettiğiniz limited şirketin, bir anonim şirket ile yapmış olduğu taşeron sözleşmesine ilişkin olarak anonim şirket tarafından ödenen damga vergisi tutarının sözleşme uyarınca yarısının fatura ile limited şirkete yansıtılması işleminde KDV uygulanmasına gerek bulunmamaktadır.”, damga vergisi masraf yansıtımalarında KDV hesaplanmayacağı yönünde görüş bildirmiştir.

X-ÖZELLİK ARZEDEN KONULAR

10- HARCAMANIN YANSITILMASI

2- Teminat Mektubu Masraflarının Yansıtılması

- Teminat mektubu masraflarının yansıtılmasında da KDV hesaplanmayacaktır. Maliye Bakanlığı bu konu ile verdiği özelgesinde;
“bayilik alabilmek için verdiği teminat mektuplarına ilişkin masrafları ana firmadan tahsil eden bir mükellefin bu işleminin, bir teslim veya hizmet karşılığını teşkil etmemesi nedeniyle KDV'nin konusuna girmedığı” (MB.'nin, 15.11.1996 tarih ve 54092 sayılı Özelge.)
- Gelir İdaresi'nin de yine aynı yönde görüş bildirdiği bir başka Özelge'de;
“banka ve sigorta muameleleri KDV kapsamına girmemesi nedeniyle katma değer vergisinden müstesna olan teminat mektubu komisyon bedellerinin müşterilerinizce şirketinize birebir yansıtılması işlemi KDV'ye tabi bulunmamaktadır” (GİB 01.06.2007 tarih 50358 sayılı Özelge.)

3- KDV'nin Konusuna Girmeyen Diğer Masraflarının Yansıtılması

- KDVK'nun 17/4-e maddesinde, banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamına giren işlemler ile sigorta acente ve prodüktörlerinin sigorta muamelelerine ilişkin işlemleri KDV'den istisna edilmiştir. Buna göre holding şirketin, yurt içi ve yurt dışındaki banka ve finans kuruluşlarından sağladığı krediler nedeni ile ödenen faiz, komisyon ve bunlara ilişkin kur farkları KDV'ye tabi değildir. Holding şirketin sağladığı krediyi birebir aynı koşullarda, vade, faiz, masraf aynı ancak bölümler halinde ya da parça grup şirketlerine yansıtması da KDV'ye tabi değildir. KDV hesaplanmayan masrafların yansıtılmasında KDV hesaplanmaması gerekmektedir.
- **Kural: Masraf aktarımına konu olan işlem; KDV'ye tabi ise masraf aktarımı da KDV'ye tabi olacak, KDV'den istisna veya vergiye tabi değil ise, masraf aktarımı da KDV'ye tabi olmayacaktır.**

X-ÖZELLİK ARZEDEN KONULAR

11- KDV KANUNU AÇISINDAN İŞLEMLERİN TÜRKİYE DE YAPILMASINDAN NE ANLAŞILMASI GEREKİR

- ▶ 3065 sayılı Kanunun 1 inci maddesine göre, Türkiye'de yapılan ve maddede sayılan mal teslimleri ve hizmet ifaları vergiye tabidir. Madde metninden anlaşılacağı üzere bir işlemin KDV'ye tabi olması için;
 - İşlemlerin, Türkiye'de yapılmış olması ve
 - İşlemlerin, 3065 sayılı Kanunun 1 inci maddesindeki şartları taşıyan mal teslimleri ve hizmet ifaları olması, gerekir.
- ▶ İthalat ise başka bir şart aranmaksızın verginin konusuna girer.
- ▶ 3065 sayılı Kanunun 6 ve 7 nci maddelerinde, hangi işlemlerin Türkiye'de yapılmış sayılacağı hükme bağlanmıştır. Buna göre;
 - Mal teslimlerinde malların teslim anında Türkiye'de bulunması,
 - Hizmet ifalarında ise hizmetin Türkiye'de yapılması veya hizmetten Türkiye'de faydalanılması, hallerinde işlemler Türkiye'de yapılmış sayılır.
- ▶ 3065 sayılı Kanun, işlemlerin Türkiye'de yapılmasını mal teslimleri, hizmet ifaları ve uluslararası taşımacılık yönünden ayrı esaslara bağlamıştır.

X-ÖZELLİK ARZEDEN KONULAR

11- KDV KANUNU AÇISINDAN İŞLEMLERİN TÜRKİYE DE YAPILMASINDAN NE ANLAŞILMASI GEREKİR

❑ Mal Teslimlerinin Türkiye'de Yapılması

- 3065 sayılı Kanunun (6/a) maddesi hükmü ile mal teslimlerinde malların teslim anında Türkiye'de bulunması, işlemin Türkiye'de yapılmış sayılması için yeterlidir.
- Mal teslimlerinde, mal teslim eden şahsın uyruğuna bakılmaksızın, teslim Türkiye sınırları içinde yapılmışsa vergiye tabidir. Türkiye dışında yapılan mal teslimleri ise verginin konusuna girmez. Dolayısıyla bir Türk vatandaşının Türkiye dışındaki mal teslimleri verginin konusuna girmez, yabancı uyruklu bir şahsın Türkiye içinde yaptığı mal teslimleri ise vergiye tabi tutulur.

❑ Hizmetin Türkiye'de Yapılması

- Hizmet ifalarında işlemin Türkiye'de yapılmış sayılması için, 3065 sayılı Kanunun (6/b) maddesine göre hizmetin Türkiye'de yapılması veya hizmetten Türkiye'de faydalanılması gerekir.
- Hizmetin Türkiye'de yapılmış sayılması için belirtilen iki şartın birlikte gerçekleşmesi gerekmez. Şartlardan herhangi birisinin oluşması halinde hizmet, Türkiye'de yapılmış sayılır. Bir diğer ifade ile hizmet Türkiye'de yapılmışsa, hizmetten hangi ülkede faydalanılırsa faydalanılsın işlem Türkiye'de yapılmış sayılır ve vergiye tabi olur. Hizmetin başka bir ülkede yapılması halinde bu hizmetten Türkiye'de faydalanılmış ise işlem yine Türkiye'de yapılmış sayılır.

X-ÖZELLİK ARZEDEN KONULAR

12- KDV KANUNU AÇISINDAN YURT DIŞINDAKİ İŞLEMLERDEN NE ANLAŞILMASI GEREKİR

- KDV Kanununun 1 ve 6 ncı maddelerine göre, yurtdışında gerçekleşen mal teslimleri ile yurt dışında ifa edilip yine yurtdışında yararlanılan hizmetler KDV'nin konusuna girmemektedir. Türkiye'de yapılmayan işlemin bedeli üzerinden KDV hesaplanması veya böyle bir işlemin Kanundaki herhangi bir istisna hükmü ile ilişkilendirilmesi söz konusu değildir.
- Buna göre, Türkiye'deki bir mükellefin;
 - Yurt dışında düzenlenen bir fuara Türkiye'den katılan firmalara yurt dışında verdiği stant kurulumu, montajı, lojistik vb. hizmetler,
 - Yurt dışında yaptığı inşaat, onarım, montaj işleri,
 - Yurt dışındaki bir firmanın doğrudan yurt dışındaki başka bir firmaya (mallar Türkiye'ye gelmeksizin) yapacağı teslimlere ilişkin olarak verdiği aracılık hizmeti,
 - Türkiye'deki başka bir firmanın personelini yurt dışına götürmek suretiyle aynı sektörde faaliyette bulunan yabancı firmalarla tanıştırma, bilgilendirme, eğitim şeklinde yurt dışında verdiği danışmanlık hizmeti,
 - Yurt dışındaki bir firmanın mallarının, yine yurt dışındaki bir başka firmaya pazarlanmasına yönelik olarak yurt dışında verdiği satış komisyonculuğu hizmeti
- Türkiye'de ifa edilmediğinden veya bu hizmetlerden Türkiye'de faydalanılmadığından KDV'nin konusuna girmemektedir.

X-ÖZELLİK ARZEDEN KONULAR

12- KDV KANUNU AÇISINDAN YURT DIŞINDAKİ İŞLEMLERDEN NE ANLAŞILMASI GEREKİR

► KDV Sorumluluğu Gerektiren Yurtdışı Hizmetler

Faydalanma Türkiye’de olmak ve KDV’yi önleyen özel bir hüküm olmamak kaydıyla, aşağıdaki hizmetler KDV sorumluluğu gerektirmektedir:

- Türkiye’de inşa edilecek bir bina için yurt dışında çizilip Türkiye’ye gönderilen mimari proje hizmeti,
- Yurt dışından teknik hizmet, montaj hizmeti veya danışmanlık hizmeti alınması,
- Yurt dışından kiralanmış bir menkul malın (örneğin bir iş makinesinin) Türkiye’ye getirilip kullanılması,
- Yurt dışından yazılım hizmeti alınması,
- Yurt dışından tamir-bakım hizmeti alınması,
- Yurt dışı firmanın personeli olan kişinin geçici süreyle Türkiye’de görev yapması,
- Banka veya finans kurumu olmayan yurt dışındaki kişi ve kuruluşlardan borç para alınması nedeniyle faiz ödenmesi,
- Yurt dışından gayri maddi hak alınması veya kiralanması (know-how, marka vs.),
- Türkiye’deki otel, hastane, okul işletmeleri için yurt dışında müşteri bulan firmaya komisyon ödenmesi,
- Türkiye’deki firmanın yurt dışındaki davasını takip eden avukata ücret ödenmesi ve benzeri ödemeler.

X-ÖZELLİK ARZEDEN KONULAR

12- KDV KANUNU AÇISINDAN YURT DIŞINDAKİ İŞLEMLERDEN NE ANLAŞILMASI GEREKİR

► KDV Sorumluluğu Gerektirmeyen Yurtdışı Hizmetler

- Türkiye’de üretilen mallara yurt dışında müşteri bulan bir yabancının yaptığı komisyonculuk hizmeti, hizmet yurt dışında ifa edildiği ve hizmetten yurt dışında yararlanıldığı için,
 - Yurt dışında eğitim veya sağlık hizmeti alınması, yurt dışı fuara katılma şeklindeki hizmetler hizmetten yurt dışında yararlanıldığı için,
 - Yurt dışı bankalardan kredi alınması karşılığı ödenen faizler istisna olduğu için,
 - Yurt dışında yapılan ilan ve reklam bedelleri, (hizmetten yurt dışında yararlanılması kaydıyla)
- gibi hizmetler KDV sorumluluğunu gerektirmemektedir.

X-ÖZELLİK ARZEDEN KONULAR

13- TAZMİNATLAR

- 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.
- Buna göre;
- Belediye tarafından ihale edilip sözleşmeye bağlanan inşaat, onarım, malzeme ve hizmet alımı işlerinde yükleniciden kaynaklanan gecikmelerden dolayı yükleniciye gecikme cezası tahakkuk ettirilmesi durumunda sözleşme gereği yükleniciden gecikme cezası adı altında tahsil edilen bedel KDV'ye tabi olmayacaktır. Öte yandan, gecikme cezasının hakedişten kesilerek tahsil edilmesinin, belediyenin yükleniciye ödemesi gereken KDV tutarına etkisi bulunmamaktadır.
- İşverenler tarafından çalışanlara ödenen kıdem tazminatları ücret mahiyetinde olduğundan KDV'nin konusuna girmemektedir. Bu nedenle;
 - İşçilerin iş akitleri feshedilmeden bir başka işverene nakledilmesi nedeniyle, işçilerin tazminat tutarlarının devir tarihine kadar hesaplanarak yeni işverene aktarılması,
 - İşçilerin yeni işverence iş akitlerinin feshedilmesi veya emeklilik hakkı kazanmaları nedeniyle, tazminat tutarlarının eski işverenin sorumlu olduğu kısmının yeni işverene aktarılmasıKDV'ye tabi olmayacaktır.
- 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.
- Ancak, 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.
- KDV Kanununun 24/c maddesinde, vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerlerin, KDV matrahına dahil olduğu hükme bağlanmıştır.
- Buna göre, KDV'ye tabi bir teslim veya hizmetin karşılığında alınan bedelle ilgili olarak, tazminat adı altında olsa bile, yapılan ödemeler matraha dahil olduğundan, bunlar üzerinden teslim veya hizmetin tabi olduğu oranda KDV hesaplanması gerekmektedir.
- Örneğin, elektrik faturasının vadesinden sonra ödenmesi nedeniyle aboneden alınan %5 geç ödeme tazminatı KDV matrahına dahil edilerek, toplam tutar üzerinden KDV hesaplanacaktır.

X-ÖZELLİK ARZEDEN KONULAR

14 - ZAYİ OLAN MALLAR

- Katma Değer Vergi Kanunu'nun 30.maddesine göre zayi olan malların KDV sinin düzeltilmesi gerekmektedir. Bu maddeden hareketle uygulamada değeri düşen veya miadı dolan mallarla ilgili olarak da daha önce indirim konusu yapılmış KDV'nin düzeltilmesi (indirimin iptal edilmesi/aynı tutar kadar KDV hesaplanması) gerektiği ileri sürülmektedir.
- Zayi olma, kelime anlamı itibariyle ziyaa uğrama, yok olma, yitme, ortadan kaybolma, gözden kaybolma anlamındadır. Bu tanımlamadan hareketle, zayi olma kavramının ortada bulunmayan, yok olan, nereye gittiği bilinmeyen mallar için kullanılması, doğru olacaktır. Teknolojik değişimler nedeniyle ekonomik değerini yitiren mallar, malın kullanım (ekonomik) ömrünün tükenmesi, miadın (tüketilebilme süresinin) dolması, tüketicinin korunmasına ilişkin hükümler çerçevesinde değiştirilen iade alınan mallar gibi zayi olma kapsamında değerlendirilemeyecek çok sayıda durum mevcuttur.
- 26 Nisan 2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete'yle yayımlanan KDV Genel Uygulama Tebliği'nin “ **III/C-2.4. Kullanım Süresi Geçen veya Kullanılamayacak Hale Gelen Mallara İlişkin Yüklenilen KDV'nin İndirimi** ” başlıklı bölümünde bu konuda açıklamalar yapıldı. Yapılan açıklamada; “ *Mükelleflerin faaliyetlerine ilişkin olarak stoklarında mevcut olan ancak kullanım süresi geçen veya bir başka nedenle kullanılamayacak durumda olan malların iktisabı dolayısıyla yüklenilen KDV'nin,3065 sayılı Kanunun (30/c) maddesi hükmü uyarınca indirim konusu yapılması mümkün değildir. Söz konusu malların ilgili mevzuat uyarınca teşkil edilen resmi komisyonlar veya Takdir Komisyonu huzurunda imha edilmesi durumunda da bu mallar ilişkin yüklenilen KDV indirilemez. 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.* ” açıklaması ile bu hususta idarenin görüşü netleşmiştir.

15 – MALLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNDEN DOĞAN KAYIPLARDA KDV`NİN DURUMU

- 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.

☐ Fire Sonucu Meydana Gelen Kayıplar

- Fire, bir malın imalat sürecinde veya tüketiciye arzına kadar kendi doğal akışı içinde uğradığı fiziksel kayıp olarak tanımlandığından, imalat sırasında veya sonrasında meydana gelen firelerin 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.

X-ÖZELLİK ARZEDEN KONULAR

❑ Çalınan Mallarda KDV`nin Durumu

- Çalınan-kaybolan malların KDV Kanunu'nun 30/c maddesi kapsamında zayi olan mal olarak değerlendirilmesi gerekir.
- Malların çalındığının polis tutanağı, duruma göre mahkeme kararı ile ispat ve tevsik edilmesi halinde, Kanun'un 30/c maddesine göre malların zayi olduğunun kabul edilmesi ve bu mallar nedeniyle yüklenilen KDV'lerin indirilmemesi gerekir. Çünkü, çalınan mallar nedeniyle yüklenilen KDV'lerin Kanun'un 30/c maddesine göre indirilmesi mümkün değildir.
- Vergi idaresi bakış açısına göre; malların çalındığının ya da kaybolduğunun geçerli belgelerle ispat ve tevsik edilememesi halinde, malların çalınmadığı, belgesiz satıldığı kabul edilecektir. Bu durumda ise, kaybolduğu veya çalındığı iddia olunan malların emsal satış bedeli üzerinden hasılat yazılması ve KDV hesaplanması söz konusu olacaktır. Durumun sonraki tarihlerde yapılacak bir vergi incelemesi ile tespiti halinde, malların emsal satış bedeli üzerinden hesaplanacak KDV, vergi ziyaı cezalı olarak mükelleflerden aranılabilir.

X-ÖZELLİK ARZEDEN KONULAR

16- PROMOSYON ÜRÜNLERİ, NUMUNE VE EŞANTİYONLARIN KDV KARŞISINDAKİ DURUMU

- ▶ Gerek numune, gerekse eşantiyon adı altında teslim edilen malların;
 - Ticari teamüllere uygun nitelikte ve miktarda olması,
 - Ayrıca bir satışa konu olmayacak şekilde verilmesi,

halinde katma değer vergisi hesaplanmayacağı belirtilmiştir. Ayrıca, işletmenin iktisadi faaliyetini yaygınlaştırmaya ve tanıtmaya yönelik olarak verilen bu mallar için yüklenilen vergilerin, genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılacağı ifade edilmiştir.

X-ÖZELLİK ARZEDEN KONULAR

17-CİRO PRİMİNDE KDV

- ▶ **26.08.2014** tarih ve **28983** no.lu Resmi Gazete’de yayımlanan **KDV Genel Uygulama Tebliği**’nin **III/A-6.1.İskontolar** başlıklı bölümü ile getirilen uygulamanın; söz konusu tebliğde; “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.” ifadesine yer verilmiştir.

- ▶ **26.08.2014** tarih ve **28983** no.lu Resmi Gazete’de yayımlanan **KDV Genel Uygulama Tebliği**’nin **III/A-6.1.İskontolar** başlıklı bölümü ile yapılan açıklamadaki dayanak, ‘ Fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmeyip, yıl sonlarında, belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro aşıldığında (satış primi, hâsılat primi, yıl sonu iskontosu gibi adlarla) yapılan iskontolar esas itibarıyla, asıl işleme ilişkin KDV matrahının değişmesi sonucunu doğurmaktadır. Dolayısıyla, KDV matrahında değişiklik vuku bulunduğu bu gibi durumlarda 3065 sayılı Kanunun 35 inci maddesine göre düzeltme yapılması gerekmektedir.’ denmektedir. Eski uygulamada ciro primi elde etmek için ek bir çaba gösterilmesi gereği kabul edilmişken, yeni uygulamada bu iskontoların hiçbir çaba karşılığı olmadığı, malın satıldığı dönemde yapılan iskontodan farksız olduğu yorumu yapılmıştır.

- ▶ Bu kapsamda düzeltme işleminin, 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.

X-ÖZELLİK ARZEDEN KONULAR

18-FİNANSMAN GİDER KISITLAMASI UYGULAMASI

- ▶ 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununu Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler başlıklı 41. Maddesinin 9. Maddesinde yer alan finansman gider kısıtlaması uygulamasına ait 6.7.1994 tarih ve 4008 sayılı kanundaki metni, 31.05.2012 tarih ve 6322 sayılı kanunla revize edilerek, ***Kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, (aşan kısma münhasır olmak üzere) yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere Bakanlar Kurulunca kararlaştırılan kısmın indirim imkanı kaldırılmaktadır. Belirlenecek oranı sektörler itibarıyla farklılaştırmaya Bakanlar Kurulu, bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.*** ” şeklini almıştır.
- ▶ Gelir Vergisi Kanunundaki yapılan düzenleme benzer şekilde Kurumlar Vergisi Kanununun 11. Maddesine (i) bendi eklenerek aşağıdaki şekli almıştır.
- ▶ “ i) Kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktöring ve finansman şirketleri dışında, ***kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kar payı, kur farkı ve benzer adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının % 10'unu aşmamak üzere Bakanlar Kurulunca kararlaştırılan kısmın indirim imkanı kaldırılmaktadır. Belirlenecek oranı sektörler itibarıyla farklılaştırmaya Bakanlar Kurulu, bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.***”

X-ÖZELLİK ARZEDEN KONULAR

18-FİNANSMAN GİDER KISITLAMASI UYGULAMASI

- ▶ Ancak, Bakanlar Kurulu'nun 01.01.2018 tarihi itibarıyla oran belirleme konusunda yetkisini kullanmaması nedeniyle uygulama henüz başlamamıştır. Bu konu ile ilgili yayımlanacak Bakanlar Kurulu Kararının takip edilmesi gerekmektedir.
- ▶ Söz konusu yasal düzenlemeye göre önem arz eden hususlar şunlardır :
- ▶ Kullanılan yabancı kaynakların öz kaynakları aşma koşulunun **süreklilik arz etmesi** gerekir.
- ▶ Finansman gider kısıtlamasına konu gider ve maliyet unsurları yatırım maliyeti hariç, işletmelerde kullanılan **yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kar payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyetleri** kapsamaktadır.
- ▶ Buradaki yatırım kavramından sadece teşvik belgeli yatırımlar anlaşılmamalı, amortismanı tabi iktisadi kıymet alımlarının tamamı yatırım kavramı içerisinde düşünülmelidir. Buna göre yatırım maliyetine eklenen söz konusu faiz, komisyon, vade farkı, kar payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyetler finansman gider uygulamasına konu edilmeyecektir.
- ▶ Yabancı kaynakların tespitinde ortaklardan ve ilişkili kişilerden temin edilen borçlara ait örtülü sermayeye konu olmayan ve emsaline uygun olan giderlerin bulunması durumunda söz konusu giderler finansman gider kısıtlamasına konu edilecektir.
- ▶ Finansman gider kısıtlamasına konu **oran**, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kar payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının % 10'unu aşamayacaktır. (%10'unu aşmamak üzere Bakanlar Kurulunca kararlaştırılan kısmın indirimi söz konusu olmayacaktır.)

X-ÖZELLİK ARZEDEN KONULAR

19- KASADAN YAPILAN ÖDEMELERDE DİKKAT EDİLEMESİ GEREKEN HUSUSLAR

4 Temmuz 2003 tarihinde yayımlanarak yürürlüğe giren 320 Sıra No.lu VUK Tebliği, 1 Ağustos 2003 tarihinden itibaren birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler, defter tutmak zorunda olan çiftçiler, serbest meslek erbabı ile vergiden muaf esnafın kendi aralarında yapacakları ticari işlemleri ile nihai tüketicilerden (Türkiye'de mukim olmayan yabancılar hariç) mal veya hizmet bedeli olarak yapacakları 5.000TL'yi aşan tahsilat ve ödemelerinin banka veya özel finans kurumları aracılığıyla yapılmasını; bu ödemelerin bu kurumlarca düzenlenen dekont veya hesap bildirim cetvelleri ile tevsik edilmesini zorunlu kılıyordu. Tespit edilen tutarı aşan avansların da banka veya özel finans kurumları aracılığıyla sağlanacağı belirtilmiş, tespit edilen tutarın üzerinde kalan işlemlerin tevsik zorunluluğundan kaçınmak amacıyla parçalara ayrılmasının kabul edilmeyeceği, aynı günde aynı kişi veya kurumlarla yapılan işlemlerin tek bir ödeme ya da tahsilat kabul edileceği söz konusu Tebliğ'de açıklanmıştı.

- 1 Ağustos 2003 tarihinde yayımlanan 323 Sıra No.lu VUK Tebliği'yle ise, belirlenen limit 5.000 TL'den 10.000 TL'ye çıkarılmıştır.
- 27 Nisan 2008 tarihinde yayımlanan 332 Sıra No.lu VUK Tebliği'nde ise 10.000 TL'lik sınır 8.000 TL'ye indirilmiş ve uygulama 1 Mayıs 2008 itibarıyla yürürlüğe girmiştir. Ancak, tahsilat ve ödemelerin tevsik zorunluluğuna ilişkin 8.000 TL'lik had, 459 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile **1/1/2016 tarihinde itibaren geçerli olmak üzere 7.000 TL'ye indirilmiştir.**
- Maliye Bakanlığı, 28 Ekim 2003 tarihinde yayımlanan 324 Sıra No.lu VUK Tebliği'nde limit uygulamasının vadeli satışlar, cari hesap kullanımı ve serbest meslek erbabı için ne şekilde olacağı konusunda açıklamada bulunulmuş olup, buna göre; Vadeli satışlarda, limiti aşan bedelin farklı tarihlerde ve taksitler halinde ödenmesi durumunda da
- Her bir taksit, banka veya özel finans kurumları aracılığıyla yapılması gerekmektedir.
- Herhangi bir ticari içeriği olmayan nakit hareketlerinde de işlem tutarı, limiti aşması halinde, banka veya özel finans kurumları aracılığıyla yapılması gerekmektedir.

X-ÖZELLİK ARZEDEN KONULAR

19- KASADAN YAPILAN ÖDEMELERDE DİKKAT EDİLEMESİ GEREKEN HUSUSLAR

- Limit uygulaması serbest meslek erbabının hizmeti tamamlamasına müteakiben serbest meslek makbuzu karşılığı yaptığı tahsilatlarda da geçerli olacaktır.
- Vergi İdaresi tarafından yapılan denetimlerde kasa hesabı hareketleri incelenerek Tebliğ'e aykırı işlemler kolaylıkla tespit edilebiliyor. VUK'un Mükerrer 257. Maddesi'nde zorunluluklara uymayanlardan;
- Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabına **1.600 TL** (490 Sayılı VUK Genel Tebliği'ne göre 01.01.2018 tarihinden itibaren),
- İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler **800 TL** (490 Sayılı VUK Genel Tebliği'ne göre 01.01.2018 tarihinden itibaren),
- Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlara **400 TL** (90 Sayılı VUK Genel Tebliği'ne göre 01.01.2018 tarihinden itibaren)
- VUK Mükerrer 355. Maddesi'ne göre; tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etme zorunluluğuna uymayan mükelleflerden her birine, her bir işlem için bu Madde'ye göre uygulanan cezalardan az olmamak üzere işleme konu tutarın % 5'i nispetinde özel usulsüzlük cezası kesileceği de hüküm altına alınmaktadır. Bir takvim yılı içerisinde **kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamının 2018 yılı için 1.200.000 TL'yi geçemeyeceği** 490 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği'nde belirtiliyor.
- Mükelleflerin cezai müeyyidelere maruz kalmamak adına belirlenen limit üstünde kalan tüm tahsilat ve ödemelerinin banka veya özel finans kurumları aracılığıyla yapmaları gerekmektedir.

X-ÖZELLİK ARZEDEN KONULAR

20- İMHA EDİLEN MALLAR

- KDV Kanunu'nun 30/c maddesinde; deprem sel ve Maliye Bakanlığı'nın yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olanlar hariç olmak üzere, zayi olan mallara ait KDV'nin indirim konusu yapılamayacağı hükme bağlanmıştır.
- Dönem sonlarında imha edilen mallarla ilgili düzeltmenin yapılıp yapılmadığına bakılması gerekmektedir. İmha edilen mal mevcut ise ve düzeltmesi de yapılmamış ise bu konuda mutlaka değerlendirme yapılması gerekmektedir.
- 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 çıkartılması gerekmektedir.
- Bu konunun aksine hareket etmek isteyen firmaların beyannamelerini ihtirazı kayıtlı vererek konuyu yargıya taşıma olanağını değerlendirmeleri gerekmektedir.

X-ÖZELLİK ARZEDEN KONULAR

21- AVANS KAR PAYI DAĞITIMI

09.08.2012 tarih ve 28379 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Kâr Payı Avansı Dağıtımı Hakkında Tebliğ ile şirketlerde kar payı avansı dağıtımı hususunda yasal düzenlemeler yapılmış olup, bu düzenlemelere göre işletmelerde şirket ortakları kar payı avansı alabileceklerdir. Buna göre ;

► **Kâr payı avans dağıtımı yalnızca;**

- SPK'ya tabi olmayan Anonim Şirketler,
- Limited Şirketler ve
- Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler, tarafından yapılabilecektir.

► **Kâr payı avansı dağıtılabilmesi için;**

- Genel Kurul Kararı,
- 3, 6 veya 9 aylık ara dönemlerde kâr edilmiş olması, gerekmektedir.

Genel Kurul Kararında Olması Gereken Hususlar Aşağıdaki Gibidir.

İlgili hesap dönemi sonunda, yıl içinde dağıtılan kâr payı avansını karşılayacak tutarda net dönem kârı oluşmaması durumunda;

- Net dönem kârını aşan kâr payı avanslarının öncelikle varsa bir önceki yıla ait bilançoda yer alan serbest yedek akçelerden mahsup edileceği,
- Serbest yedek akçe tutarının da dağıtılan kâr payı avanslarını karşılayamaması halinde fazla ödenmiş olan kâr payı avanslarının yönetim organının ihtar üzerine ortaklar tarafından şirkete iade edileceği ,hususlarının genel kurul kararında belirtilmesi gerekmektedir.

Ayrıca ilgili hesap dönemi sonunda Zarar oluşması durumunda; ilgili hesap dönemi öncesinde ödenen kâr payı avanslarının, ilgili olduğu yılın net dönem kârından mahsup edilmesi gerektiği ve bu işlem yapılmadan, şirket genel kurulunca kâr payı dağıtılmasına ve kâr payı avansı ödenmesine karar verilmesi mümkün bulunmamaktadır.

X-ÖZELLİK ARZEDEN KONULAR

21- AVANS KAR PAYI DAĞITIMI

Dağıtılacak kâr payı avansı tutarı ve hesaplanması:

- ▶ Kâr Payı Avansı Dağıtımı Hakkında Tebliğin 7 inci maddesinde ve Tebliğin 1 No.lu ekinde dağıtılacak kâr payı avansının hesaplamasının nasıl yapılacağı belirtilmiştir. Buna göre;
- ▶ Varsa geçmiş yıllar zararlarının tamamının,
- ▶ Vergi, fon ve mali karşılıkların,
- ▶ Kanunlara ve sözleşmeye göre ayrılması gereken yedek akçelerin,
- ▶ Varsa imtiyazlı pay sahipleri, intifa senedi sahipleri ve kâra katılan diğer kimseler için ayrılacak tutarların,oluşan ara dönem kârından indirilmesi suretiyle hesaplanır.
- ▶ Ödenecek kâr payı avansı, bu şekilde hesaplanan tutarın yarısını geçemez.

Kâr payı avansı ödemeleri

- ▶ - Kâr payı avansı, dağıtım tarihleri itibarıyla ortaklara payları oranında ödenir.
- ▶ - Kâr payı avansı, kârdan imtiyazlı paylara, imtiyaz dikkate alınmadan ödenir.
- ▶ - Ortakların sermaye taahhüt borçları dışında şirkete borçlu olmaları halinde söz konusu borç ortağa ödenecek kâr payı avansından mahsup edilir.

X-ÖZELLİK ARZEDEN KONULAR

21- AVANS KAR PAYI DAĞITIMI

Aşağıda belirtilenlere kâr payı avansı ödenemez.

- ▶ - İntifa senedi sahiplerine,
- ▶ - Ortak olmayan yönetim organı üyelerine ve
- ▶ - Ortaklar dışında kâra katılan diğer kimseler.

Kâr payı avansının ödenebilmesi için söz konusu dağıtıma ilişkin rapor hazırlanması gerekmektedir.

- Ancak, **hesap dönemi itibarıyla zarar doğması veya safi kazancın avans olarak dağıtımı yapılan kârdan düşük çıkması halinde**, ilgili mevzuatına göre geri çağrılan tutarlara transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri uygulanacaktır.

X-ÖZELLİK ARZEDEN KONULAR

22- NAKİT SERMAYE ARTIŞLARINA İLİŞKİN VERGİ TEŞVİĞİ

- 6637 sayılı Kanun'un 8'inci maddesi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun(KVK) 10'uncu maddesine eklenen "ı" bendi ile sermaye şirketlerinin öz kaynak kullanımını teşvik etmek ve sermaye yapılarını güçlendirmek amacıyla "nakit sermaye artışlarına ilişkin vergi teşviği" getirilmiştir.
- Şirketlerin borç yerine öz kaynak kullanımı özendiren bu düzenlemeyle sermaye şirketlerinin ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki;
 - **Nakdi sermaye artışları** veya
 - Yeni kurulan sermaye şirketlerinde **ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı** üzerinden,
 - TCMB tarafından açıklanan **ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı** dikkate alınarak,
 - Hesaplanan tutarın **%50'sinin** ilgili hesap dönemine ait **kurumlar vergisi matrahından indirilmesine** olanak sağlanmaktadır.
- Düzenlemeden finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri yararlanamamaktadır.

X-ÖZELLİK ARZEDEN KONULAR

22- NAKİT SERMAYE ARTIŞLARINA İLİŞKİN VERGİ TEŞVİĞİ

- Finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri hariç olmak üzere, **sermaye şirketleri** yararlanabilecektir.
- Bu düzenleme, 1 Temmuz 2015 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Uygulama 01.07.2015 tarihinde ve bu tarihten sonra yapılacak nakit sermaye artışları için geçerli bulunmaktadır. Yapılacak sermaye artırımına ilişkin kararın veya ilk kuruluş aşamasında ana sözleşmenin tescilinin, anılan tarihten yıl sonuna kadar yapılması halinde, söz konusu uygulamadan 2015 yılının geriye kalan kısmı için yararlanılacaktır.
- Sermaye şirketlerinin, ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarında yapılacak nakit sermaye artış tutarları üzerinden, ilgili yılda TCMB tarafından açıklanan **ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı** dikkate alınarak hesaplama yapılacaktır. **Hesaplama sonucu bulunan tutarın % 50'si**, ilgili hesap dönemine ait kurumlar vergisi matrahından indirilecek tutar olarak dikkate alınacaktır. Bankalarca açılan ticari kredilere uygulanan yıllık ortalama faiz oranı verilerine TC Merkez Bankası sitesinin <http://www.tcmb.gov.tr> "Genel İstatistikler" bölümünden ulaşılabilmektedir.
- Kurumlar vergisi matrahından indirilecek tutar aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır;
$$\text{İndirim Tutarı} = \text{Nakit artırılan sermaye} \times \text{TCMB faiz oranı} \times \% 50 \times \text{Yararlanılan süre(oran)}$$
- Yapılan hesaplama sırasında, nakdi sermayenin ödendiği ay kesri tam sayılmak suretiyle, hesap döneminin sonuna kadar kalan ay süresi dikkate alınarak, kıst hesaplama yapılacaktır.

X-ÖZELLİK ARZEDEN KONULAR

23- ELVERİŞLİ ELEKTRONİK ADRES KULLANMA (ELEKTRONİK TEBLİĞAT) ZORUNLULUĞU

- 456 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde; 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 107/A maddesi uyarınca; vergi dairelerince düzenlenen ve muhataplarına 213 sayılı Kanun hükümlerine göre tebliği gereken evrakın, Gelir İdaresi Başkanlığı aracılığıyla elektronik ortamda tebliğ edilmesi ile ilgili usul ve esaslara yer verilmiştir.
- Elverişli elektronik adres kullanma (Elektronik Tebligat) zorunluluğu getirilen mükellefler;
 - Kurumlar vergisi mükellefleri,
 - Ticari, zirai ve mesleki kazanç yönünden gelir vergisi mükellefiyeti bulunanlar, (Kazançları basit usulde tespit edilenlerle gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler hariç)
 - İsteğe bağlı olarak kendilerine elektronik tebligat yapılmasını talep edenler,oluşmaktadır.
- 01.01.2017 tarihinden itibaren tebliği gereken evrak, elektronik imza ile imzalanacak ve vergi dairesi adına Başkanlık tarafından tebliğ yapılacak **muhatapın elektronik tebligat adresine iletilmektedir.**
- Elektronik tebligat sistemine internet vergi dairesi üzerinden erişilecektir.

24- ZARAR TELAFİ FONU (Sermaye Tamamlama Fonu) UYGULAMALARI

- Türk Ticaret Kanunu'nun 376'ncı maddesine göre; Son yıllık bilançodan, sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının yarısının zarar sebebiyle karşılıksız kaldığı anlaşılırsa, yönetim kurulu, genel kurulu hemen toplantıya çağırır ve bu genel kurula uygun gördüğü iyileştirici önlemleri sunar.
- Şirketin aciz halinde bulunduğu (borcunu ödeme güçlüğüne düştüğü) şüphesini uyandıran emareler mevcutsa idare meclisi aktiflerin satış fiyatları esas olmak üzere bir ara bilanço hazırlar. Nominal sermayenin üçte ikisi karşılıksız kaldığı takdirde, genel kurul (limited şirketlerde ortaklar kurulu) bu sermayenin tamamlanmasına veya kalan üçte bir sermaye ile iktifaya (yetinmeye) karar vermediği takdirde şirket feshedilmiş sayılır. ,
- Şirket aktiflerinin borçları karşılamaya yetmemesi halinde durum yönetim kurulunca mahkemeye bildirilir. Şirket durumunun düzeltilmesi mümkün görülürse, alacaklı ya da ortaklardan birinin talebi üzerine mahkeme iflas kararını erteleyebilir.
- Uygulamada teknik iflas olarak tanımlanan bu durumun ortaya çıkmaması için ortaklar genelde zarar karşılama akçesi olmak üzere şirkete kaynak ilave ederler ya da mevcut alacaklarını yedeğe dönüştürürler.

24- ZARAR TELAFİ FONU (Sermaye Tamamlama Fonu) UYGULAMALARI (Devam)

- Bir şirketin sermayesinin artırılabilmesi için söz konusu şirket sermayesinin en az 1/3'ünün korunuyor olması gerekir. Ortaklarca oluşturulan bu yedekler zor duruma düşen şirketin sermaye artırımını da kolaylaştırır.
- Yetersiz öz kaynak ortakların şirkete verdiği borçlarının örtülü sermaye sayılmasına neden olur. Faiz ve kur farkları gider yazılamaz. Kanunen kabul edilmeyen gider olarak kabul edilir.
- Teknik iflas durumunun tespiti için öz sermaye tutarının, ödenmiş sermayenin 1/3 ünün altına düşüp düşmediğine bakılır. Altında ise veya öz sermaye sıfır yada negatif ise teknik iflas durumu mevcut demektir.
- Bu durumda; sermaye azaltılacaktır veya eşzamanlı sermaye arttırılacaktır yada sermaye tamamlama (zarar telafi fonu) adı altında şirkete nakit girişi sağlanması gerekecektir. Bu fon(zarar telafi fonu) özsermayenin bir unsuru olarak 500 lü hesaplarda tutulmak durumundadır. Zarar telafi fonu uygulaması için mutlaka genel kurul kararı alınması ve ortaklar tarafından gönderilen para dekontuna zarar telafisi için ibarelerinin yazılması tavsiye edilir.

24- ZARAR TELAFİ FONU (Sermaye Tamamlama Fonu) UYGULAMALARI (Devam)

- **Gelir İdaresi Başkanlığının görüşü;** sermayeyi tamamlama fonunun şirket bakımından vergiye tabi bir gelir ve ödeme yapan ortaklar bakımından kanunen kabul edilmeyen bir gider niteliğinde olduğu yönündedir.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, 01.06.2012 tarih ve B.07.1.0.06.49-010.01-11 sayılı özelgesinde; “...Sermayelerini kaybederek zor durumda olan kurumlar, TTK'nın 367 inci maddesine göre, zarar nedeniyle azalan sermayenin tamamlanmasına zorunlu olarak karar alırlarsa, ortakların payları oranında yapacakları sermaye tamamlanması ödemeleri, kendileri için kanunen kabul edilmeyen gider, zor durumdaki iştirak için de vergiye tabi kazanç olarak kayıtlara intikal ettirilecektir. (Böylece, kapatılan zararın kazançtan indirilmesi mümkün olamayacaktır). Ayrıca, ödemeyi yapan ortak kurumlar, ödemeleri kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alacaklardır.
- 12.02.2013 tarih ve 64597866-KDv-1/1-21 sayılı özelgesinde ise; “....yurtdışı mukimi ana firmadan karşılıksız olarak kullanacağı nakit desteğin, mahiyeti itibariyle gelir olarak kabul edilmesi ve elde edilen bu gelirin içinde bulunduğu takvim yılının kurum kazancı olarak değerlendirilmesi ” gerektiği konusunda açıklama mevcuttur.

24- ZARAR TELAFİ FONU (Sermaye Tamamlama Fonu) UYGULAMALARI (Devam)

- Maliye Bakanlığı'nın 01.06.2012 ve 12.02.2013 tarihli görüşlerinde; sermaye tamamlama fonunun gelir addedilmesi gerektiği , Türkiye'deki firmanın faaliyetinin kesintiye uğramaması için aktarılan bedellerin hem kurumlar vergisine hem KDV ne tabi olduğu ifade edilmiştir.
- Bu bakış açısına istinaden sermayenin tamamlanması amacıyla gönderilen ve sermayenin bir cüzü olarak kabul edilen bir paranın hizmet ifası sonucu geldiğini söylemek hiçte kolay değildir.
- Bununla birlikte Türk Ticaret Kanunu'nun 376 nci maddesinin 2 inci fıkrası hükmü: *"Son bilançoya göre, sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının üçte ikisinin zarar sebebiyle karşılıksız kaldığı anlaşıldığı takdirde, derhal toplantıya çağrılan genel kurul, sermayenin üçte biri ile yetinme veya sermayenin tamamlanmasına karar vermediği takdirde şirket kendiliğinden sona erer."* şeklindedir.
- Bu zorunluluğa uyulmamasının yaptırımı da, *"...şirketin kendiliğinden sona ermesi"* şeklinde açıklanmaktadır. Buna göre, genel kurulda sermayenin tamamlanması kararının alınması üzerine ortakların, sermayenin tamamlanması için, finansal açıdan yeterli olmayan şirketlere ortakları tarafından ödeme yapılmalıdır. Bu işlemin yapılmasının bir yolu da sermaye tamamlama fonu (zarar telefi fonu)`dur.

25- OTOMATİK KATILIM KAPSAMINDA BİREYSEL EMEKLİLİK

- Çalışanların işverenleri aracılığıyla otomatik katılım kapsamında bireysel emeklilik planına dâhil edilmelerine ilişkin usul ve esaslar, 2 Ocak 2017 tarih ve 29936 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 2017/9721 sayılı Yönetmelik ile belirlenmiştir.
- İşverenin kapsama alınma tarihi itibarıyla çalışmakta olan ve 45 yaşını doldurmamış Türk vatandaşları ile doğumla Türk vatandaşı olup, çıkma izni almak suretiyle Türk vatandaşlığını kaybedenler ve bunlarla birlikte işlem göre çocukları otomatik katılım kapsamında bulunmaktadırlar. İşverenin kapsama alınmasından sonra işe başlayan ve işe başladığı tarihte 45 yaşını doldurmamış olanlar da emeklilik planına dahil edileceklerdir.
- Özel sektörde istihdam edilen çalışanlar, işverenin bir veya birden fazla emeklilik şirketi ile imzalamış olduğu sözleşme kapsamında aşağıdaki sürelerde emeklilik planına dahil edileceklerdir:

Çalışan sayısı	Otomatik BES katılım tarihi
1.000 kişi ve üzeri	1 Ocak 2017
250-999 kişi	1 Nisan 2017
100-249 kişi	1 Temmuz 2017
50-99 kişi	1 Ocak 2018
10-49 kişi	1 Temmuz 2018
5-9 kişi	1 Ocak 2019

25- OTOMATİK KATILIM KAPSAMINDA BİREYSEL EMEKLİLİK (Devam)

- Çalışan katkı payı, çalışanın 5510 sayılı Kanun'un 80. maddesi çerçevesinde belirlenen prime esas kazancının % 3'üne karşılık gelen tutardır. (2017 yılında; asgari ücret alanlardan aylık 53 TL, SGK tavanı ve üzerinde ücret alanlardan ise aylık 399 TL.)
- Otomatik katılım kapsamında bireysel emeklilik planına dâhil olanlardan fon işletim gideri kesintisi dışında bir kesinti yapılamayacaktır.
- Yukarıdaki şekilde hesaplanan katkı payı tutarının en geç çalışanın ücretinin ödeme gününü takip eden iş günü, işveren tarafından sözleşme imzalanmış olan bireysel emeklilik şirketine aktarılması gerekmektedir.
- Çalışan, emeklilik planına dâhil olduğunun kendisine bildirildiği tarihi takip eden **2 ay içinde sözleşmeden cayma hakkını kullanabilir**. Cayma hâlinde, ödenen katkı payları, varsa hesabında bulunan yatırım gelirleri ile birlikte on iş günü içinde çalışana iade edilecektir.
- Çalışan adına bireysel emeklilik hesabına ödenen katkı payları üzerinden **% 25 oranında devlet katkısı sağlanmaktadır**. Ayrıca çalışanın cayma hakkını kullanmaması hâlinde, sisteme girişte bir defaya mahsus olmak üzere, (Devlet katkısı hak etme ve ödeme koşuluna tabi olmak kaydıyla) **1.000 TL ilave Devlet katkısı sağlanacaktır**.
- Yönetmelik **1.1.2017 tarihi itibarıyla yürürlüğe** girmiştir.

26- VERGİSİNİ ZAMANINDA ÖDEYEN MÜKELLEFLERE % 5 VERGİ İNDİRİMİ

- 08/03/2017 tarihli ve 30001 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6824 Sayılı Kanunla 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mülga mükerrer 121 inci maddesi yeniden düzenlenerek getirilen vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi **1 Ocak 2018 tarihinden itibaren uygulanmaya başlandı.**
- Vergiye uyumlu;
 - a) **Ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle gelir vergisi,**
 - b) **Finans ve bankacılık sektörlerinde faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri, emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları hariç olmak üzere, kurumlar vergisi**mükellefleri vergi indiriminden yararlanacaktır.

26- VERGİSİNİ ZAMANINDA ÖDEYEN MÜKELLEFLERE % 5 VERGİ İNDİRİMİ

- 08/03/2017 tarihli ve 30001 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6824 Sayılı Kanunla 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mülga mükerrer 121 inci maddesi yeniden düzenlenerek Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi indiriminden yararlanabilmeleri için;
 - a) İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerini kanuni süresi içerisinde vermiş ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergileri kanuni süresi içerisinde ödemiş olmaları,
 - b) İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıl içerisinde haklarında beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir vergi tarhiyatının bulunmaması,
 - c) İndirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla vergi aslı (vergi cezaları dahil) 1.000 Türk Lirası'nın üzerinde vadesi geçmiş borçlarının bulunmaması,
 - d) İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında Vergi Usul Kanunu'nun 359 uncu maddesinde düzenlenen ve kaçakçılık sayılan fiilleri işlememiş olmaları
- gerekmektedir.
- Belirtilen şartları taşıyan mükellefler; yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin %5'ini, ödenmesi gereken gelir ve kurumlar vergisinden indirerek vergi indiriminden yararlanabileceklerdir.
 - Vergi indiriminden yararlanan mükelleflerin belirtilen şartları taşımadığının sonradan tespiti halinde ilgili vergilendirme döneminde indirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergiler, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın tarh edilecektir.

26- VERGİSİNİ ZAMANINDA ÖDEYEN MÜKELLEFLERE % 5 VERGİ İNDİRİMİ

► Vergi indirimi uygulaması

- Vergi indirimine ilişkin şartları haiz mükellefler, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinin %5'i oranında vergi indirimi tutarını hesaplayacaktır.
- Vergi indirimi tutarı, her hal ve takdirde 1 milyon Türk lirasından fazla olamayacaktır. Bu suretle hesaplanan vergi indirimi tutarı, öncelikle bu beyannameler üzerinden ödenmesi gereken gelir veya kurumlar vergisinden indirilebilecektir.
- Vergi indirimi tutarının ödenmesi gereken vergiden fazla olması halinde ise kalan tutar, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi izleyen bir tam yıl içinde mükellefin beyanı üzerine tahakkuk eden diğer vergilerinden mahsup edilebilecektir. Bu süre içerisinde mahsup edilemeyen tutarlar red ve iade edilmeyecektir.

26- VERGİSİNİ ZAMANINDA ÖDEYEN MÜKELLEFLERE % 5 VERGİ İNDİRİMİ

► Vergi indirimi uygulaması

Örnek 1: Vergi indiriminden yararlanma şartlarının tamamını sağlayan ve 2017 hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde hesaplanan kurumlar vergisi 22.000.000.- TL olan (H) A.Ş.'nin bu hesap dönemine ilişkin olarak yurtiçinde kesinti suretiyle ödemiş olduğu kurumlar vergisi tutarı 400.000.- TL'dir. (H) A.Ş. aynı döneme ilişkin olarak ayrıca 20.000.000.- TL geçici vergi ödemiştir.

Vergi indirimi tutarı = Hesaplanan kurumlar vergisi x İndirim oranı

= 22.000.000.- TL x 0,05

= 1.100.000.- TL

olarak hesaplanmış olsa da (H) A.Ş.'nin yararlanabileceği vergi indirimi tutarı 1.000.000.- TL olarak dikkate alınacaktır. Buna göre, (H) A.Ş. vergi indiriminden aşağıdaki şekilde yararlanacaktır.

A. Hesaplanan Kurumlar Vergisi	22.000.000.- TL
B. Hesaplanan Vergi İndirimi Tutarı	1.000.000.- TL
C. Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı	20.400.000.- TL
Kesinti Suretiyle Ödenen Vergi 400.000.-TL	
Ödenen Geçici Vergi 20.000.000.-TL	
Ç. Ödenmesi Gereken Kurumlar Vergisi (A-C)	1.600.000.- TL
D. Mahsup Edilen Vergi İndirimi Tutarı	1.000.000.- TL
E. Ödenecek Kurumlar Vergisi (Ç-D)	600.000.- TL

26- VERGİSİNİ ZAMANINDA ÖDEYEN MÜKELLEFLERE % 5 VERGİ İNDİRİMİ

► Vergi indirimi uygulaması

Örnek 2: (X) A.Ş. 2017 hesap dönemine ilişkin olarak kanuni süresinde verdiği kurumlar vergisi beyannamesinde beyan ettiği matrah üzerinden 100.000.-TL kurumlar vergisi hesaplanmıştır. Vergi indiriminden yararlanma şartlarının tamamını taşıyan (X) A.Ş.'nin 2017 hesap dönemine ait ödemiş olduğu geçici vergi tutarı 98.000.- TL'dir.

$$\begin{aligned}\text{Vergi indirim tutarı} &= \text{Hesaplanan kurumlar vergisi} \times \text{İndirim oranı} \\ &= 100.000.- \text{ TL} \times 0,05 \\ &= 5.000.- \text{ TL}\end{aligned}$$

olarak hesaplanmıştır. Buna göre, (X) A.Ş. vergi indiriminden aşağıdaki şekilde yararlanacaktır. Kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden indirilemeyen 3.000.- TL'lik vergi indirimi tutarı, 2017 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi izleyen bir tam yıl içerisinde (25/4/2019 tarihine kadar), mükellefin beyanı üzerine tahakkuk eden diğer vergilerinden mahsup edilebilecektir. (X) A.Ş. tarafından bu süre içerisinde mahsup edilemeyen vergi indirimi tutarları ise red ve iade olunmayacaktır.

A. Hesaplanan Kurumlar Vergisi	100.000.- TL
B. Hesaplanan Vergi İndirimi Tutarı	5.000.- TL
C. Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı	98.000.- TL
Ödenen Geçici Vergi 98.000.-TL	
Ç. Ödenmesi Gereken Kurumlar Vergisi (A-C)	2.000.- TL
D. Mahsup Edilen Vergi İndirimi Tutarı	2.000.- TL
E. Ödenecek Kurumlar Vergisi (Ç-D)	0.- TL
F. Devreden Vergi İndirimi Tutarı (B-D)	3.000.- TL

HAKKIMIZDA

- ❖ ERK DENETİM VE YMM HİZMETLERİ LTD.ŞTİ. Maliye Bakanlığı'nda on altı yılı aşkın süre Hesap Uzmanlığı ve Baş Hesap Uzmanlığı görevlerinin yanı sıra Maliye Bakanlığı'nda Daire Başkanlığı görevlerinde bulunmuş olan ve denetim elemanlığı görevi süresince sayısı yüzlerle ifade edilebilecek yerli ve yabancı sermayeli kuruluşların kamu adına vergi ve mali denetimi alanında hizmet vermiş olan Mehmet ERKAN 'ın liderliğinde kurulmuştur. Yeminli Mali Müşavirlerimiz merkezi denetim elemanlığı görevi yanında, Maliye Bakanlığı-Gelir İdaresi Başkanlığı'nda idari görevlerde bulunmuştur.
- ❖ Tecrübeli uzman kadrosu ile kurumsal ve bireysel müşterilerine yeminli mali müşavirlik, denetim ve danışmanlık hizmetleri sunmaktadır.



HİZMETLERİMİZ

- Tasdik
- KDV iadesi hizmetleri
- ÖTV iadesi hizmetleri
- Vergi denetimi
- Bağımsız denetim
- Revizyon
- İç kontrol
- Vergi danışmanlığı
- Yönetim danışmanlığı
- Vergi planlaması
- Şirket kuruluşları
- Şirket birleşmeleri
- Uyuşmazlık ve uzlaşmalarda süreç yönetimi
- Vergi yargısı hizmetleri.

DÖNEM SONU İŞLEMLERİ



ERK YMM, Müşterilerinin mali yaklaşımlar ışığında, iç denetim uygulamaları, muhasebe sistemleri ve raporlama açısından standartların üzerine taşıyarak kârlı bir şekilde büyümelerine katkıda bulunmayı kendine misyon olarak benimsemiştir.

Bu **misyonun** gerçekleştirilmesi amacıyla **vizyonumuz;**

- ✓ ***Doğru ve güvenilir bilgi sunumu,***
- ✓ ***Etik standartlar ve dürüstlük,***
- ✓ ***Mesleki faaliyetlerin icrasında güvenilirlik,***

İlkelerine dayanmaktadır.

ERK YMM, Global anlamda gelişmeleri izleme becerisiyle donanmış bilgili ve tecrübeli kadrosuyla, yukarıda değinilen temel değerler çerçevesinde oluşturduğu hizmet anlayışıyla, sektöründe standart yaratacak; gücünü kaliteli hizmetin yararlarını gören müşterilerin sağladığı referanslardan alacaktır.



İLETİŞİM

ERK Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Hizmetleri Ltd. Şti.

A : Küçükbakkalköy Mah.Vedat Günyol Cad.Defne Sok. No:1

Flora Residence K:11 D:141-142 Ataşehir/İSTANBUL

T : 0.216.340 00 86

F : 0.216.340 00 87

E : info@erkymm.com

W : www.erkymm.com

W : www.erkdenetim.com.tr

Sunumda yer verilen açıklamalarımız, konuya ilişkin genel bilgiler içermektedir.

Ayrıntılı açıklamalar için ilgili mevzuata veya görüş için ERK YMM'ye başvurulmasında yarar bulunmaktadır.

© Copyright. ERK Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Hizmetleri Ltd. Şti.