



**İŞLETMELERDE  
HESAP DÖNEMİ  
SONUNDA  
YAPILACAK İŞLEMLER  
VE  
MUHASEBE KAYITLARI**



T.C

SAĞLIK BAKANLIĞI

Sağlık Projesi Genel Koordinatörlüğü

İŞLETMELERDE  
HESAP DÖNEMİ  
SONUNDA YAPILACAK  
İŞLEMLER  
VE  
MUHASEBE KAYITLARI

Hazırlayan  
Yakup TOKAT  
MALİYE BAKANLIĞI  
Baş Hesap Uzmanı

1. Basım: 1000 Adet-1997

ISBN 975-8088-65-3

Bu kitap, Sağlık Bakanlığı Sağlık Projesi Genel Koordinatörlüğü tarafından kullanılmak üzere yazılmış ve çoğaltılmıştır. Birinci basımın telif hakları Sağlık Projesi Genel Koordinatörlüğü'ne aittir. Kaynak gösterilmeksizin yayınlarda kullanılamaz, alıntı yapılamaz.

Basıldığı Yer: **Aydoğdu Ofset** • Tel: 0 (312) 310 79 79 Ankara

## SAĞLIK İŞLETMELERİNİN VERGİ HUKUKUYLA İLİŞKİSİ

Sağlık Reformu, sağlık sektöründe sistemin bütününe ele alan, sektörün başlıca finansman ve hizmet sunumu alanları ile destekleyici yapılarında kalite ve verimliliği amaçlayan bir çalışmadır.

Bu açıdan bakıldığında, reform alanlarını;

- Sektörün finansmanını hizmet sunumundan ayırarak, ilk planda kapsayıcılık anlamındaki eksiklikleri giderecek olan Genel Sağlık Sigortası uygulaması ve daha sonra da kamu sağlık sigortacılığını tek bir sistemde toplayacak düzenleme,
- Birinci basamak sağlık hizmetlerinde etkililiği ve basamaklar arasında etkin bir sevk zincirini getirecek Aile Hekimliği uygulaması.
- İkinci basamak sağlık hizmetlerinde kalite ve verimliliği sağlayacak olan özerkleşme uygulaması ve Sağlık işletmeleri modeli.
- Sağlık Bakanlığı'nın politika geliştirme ve standartlar koyma fonksiyonunu güçlendirmeye yönelik Merkez ve Taşra Teşkilatı Reorganizasyonu ile,
- Ulusal Sağlık Akademisi'nin kurulması ve Sağlık Mevzuatında yer alan daha bir çok kanunun günün gerek ve ihtiyaçlarına göre düzenlenmesi (Refik Saydam Ulusal Sağlık Araştırma Kurumu Tasarısı, Kamu Sağlığı Kanun Tasarısı gibi başlıklarında özetleyebiliriz.

Sağlık sektöründe yaşanan sorunlara baktığımızda, bunların çözümünde, tüme varım ilkesi ile yaklaşımın kaçınılmaz olduğu, yapılan çalışmaların bir bütün olarak ele alınması ve uygulamaya geçilmesi durumunda sektörde yaşanan sorunlara çözüm bulunabileceği görülmektedir.

Öncelikle, "Hastane ve Sağlık İşletmeleri Temel Kanunu" tasarısında da belirtildiği gibi, sağlık işletmeleri kamu tüzel kişiliğine haiz özerk işletmeler olacaktır. Burada amaçlanan hastaneleri özelleştirmek değil, onları özerkleştirmektir. Özerkleşme, sağlık hizmeti sunumunda hastane hizmetleri için tanımlanan bir yönetim modelidir. Bu modelle hastanelerin, idari ve mali açıdan özerk, verimlilik ve etkililik esaslarına dayalı yönetim anlayışıyla hizmet veren, personel istihdamı konusunda tam yetkili olan, kaliteli hizmet sunumunda yarışabilen, kendi gelirleri ile giderlerini karşılayabilen kamu tüzel kişiliğine sahip sağlık işletmelerine dönüşmeleri öngörülmektedir.

Mülkiyeti devretmeden yönetimin devredilmesi. "4046 Sayılı Özelleştirme Uygulamalarının Düzenlenmesine ve Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" ile düzenlenmiştir. Özerkleşme ile hedeflenen ise sağlık işletmelerinin yönetimini devretmeden idari ve mali özerklik sağlamaktır.

Özerk sağlık işletmelerine geçişte mali hukukun istemleriyle karşı karşıya kalınması kaçınılmazdır. Her sağlık işletmesi birer vergi mükellefi sıfatıyla belli mali sorumlulukları üstlenecektir. Sağlık işletmeleri, bağımsız vergi mükellefi konumuna eriştikleri andan itibaren mali hükümlerin öngördüğü mecburiyetleri yerine getirmek zorundadırlar:

- Öncelikle, buldukları çevrede yetkili vergi dairesine müracaatla, mükellefiyet kayıtlarını tescil ettirerek sicil numarası alacaklardır.
- Kurumlar Vergisi mükellefi olarak faaliyetini sürdürecektir bu işletmeler, bilanço esasına göre kayıt tutacaklar ve mali işlemlerini tekdüzen muhasebe sistemine uygun şekilde yürüteceklerdir.
- Artık kendi gelirleri ile giderlerini karşılayacak olan sağlık işletmeleri devletten

doğrudan destek alamayacakları için sundukları hizmetin daha etkin olmasına çalışacaklar ve her sağlık işletmesi gerçek maliyetleri içeren gelir tablosu hazırlayacaktır.

- Doğru verilere dayalı bir kâr-zarar hesabının çıkarılması için, işletme açısından gider sayılan ve mali hukukun da masraf kabul ettiği maliyet unsurlarının tespiti gereklidir.

Bu amaçla, sağlık işletmesi;

1- Mülkiyetine sahip olduğu bina, makina, teçhizat gibi iktisadi kıymetlerde amortisman payı ayıracak, kiralama yoluyla iktisap edilen varlıklara ait kira bedeline ilişkin ödemeleri ilgili hesaplara kaydedecek ve varsa stopaj (Kıradan vergi kesintisi) yükümlülüğünü yerine getirecektir.

2- Muayene ve tedavi için kullanılan amortisman tabii makina, teçhizat ve benzeri iktisadi varlıklar özel bir deftere (Amortisman veya demirbaş defteri) veya listelere kaydedilecektir.

İşletmenin sağlık hizmetlerinde sarfettiği malzemeler dışında kalan emtiaları, değeri belli bir tutarı aşanlar ve birden fazla yılda yararlanma niteliği taşıyanların kayıtları bu defterlerde/listelerde izlenecektir.

4- Enflasyonun firma faaliyeti üzerinde yarattığı fiktif kâr oluşumuna bağlı gelirin vergilenmesini kısmen önlemek için, hastane işletmesi:

- Amortisman tabii iktisadi kıymetlerini yerinde değerlemek ve değerlendirilmiş tutarlar üzerinden amortisman hesaplamak.

- Bir kısım iktisadi varlıkların satışından doğan kazancın sermayeye eklenmesi kaydıyla vergi istisnasından yararlanmak.

- Vergiyi etkileyici nitelikte yenileme fonu teşkil etmek gibi pek çok yasal haklara, mali avantajlara kavuşacaktır.

5- İşletmenin ticari hizmetleri çerçevesinde doğan alacaklarıyla ilgili olarak; yıl içerisinde tahakkuk ettiği ve hasılatla girdiği halde vadesinde tahsil edilemeyen, bu nedenle yargı veya icra yoluyla alınmaya çalışılan kısım için dönem sonunda şüpheli alacaklar karşılığı ayıracaklardır.

6- Yine işletmeciye ait senetli alacak ve borçlar bakımından reeskont işlemi uygulanabilecektir. Bu kayıt, İşletmenin varlığına dahil alacak ve borçların bilanço günnü değerine getirilmesini sağlayacak, ayrıca vergiye tabii kazanç tutarının da değışmesini temin edecektir.

Takvim yılını dönem kabul ettiğimizde (31.12.) itibariyle düzenlenecek bilanço ve gelir tablosunda faaliyetin kârla sonuçlanması halinde; izleyen yılın Nisan ayında kurumlar vergisi, Mayıs ayında ise ortaklara ait kâr payına ilişkin stopaj beyanname verecek olan sağlık işletmeleri, faaliyeti nedeniyle yaptığı kanunen kabul edilmeyen giderleri dikkate almak ve kurumlar vergisi beyannamesinde bunu ticari kâra eklemek zorundadır. Çünkü tekdüze hesap planına göre işleyen kayıtlar, mali kârı değil ticari kân tespit sonucunu vermektedir. Dolayısıyla belirlenen kâr işletme varlığında azalışa yol açan faaliyet giderinin yanısıra vergi hukukunda masraf sayılmayan harcamaları indirim unsuru olarak değerlendirmektedir.

Hastanelerin mali işlerinden sorumlu olanların, Sağlık Projesi Genel Koordinatörlüğü'nün organizasyonunda düzenlenen "tekdüzen muhasebe uygulaması" ajanında kısa süreli eğitimine katkı sağlayıcı ve vergi hukuku hükümleri doğrultusunda yapılması gerekli çalışmalara ışık tutmayı amaçlayan bu kitabın faydalı olacağı umudunu taşımaktayız.

# İÇİNDEKİLER

	SAYFA
<b>KISIM 1</b>	
<b>I- İŞLETMELERDE KAPANIŞ DÖNEMİ İŞLEMLERİ</b>	9
A- Hesapları Belli Dönemlerde Kesim Nedenleri	9
B- Hesap Dönemi	9
C-Dönem Sonu İşlemleri	10
D- Kanunen Gider Kabul Edilmeyen Unsurlar	11
1 - G.V.K.'nda Reddedilen Giderler	11
2- K.V.K.'na Göre Kabul Edilmeyen Giderler	12
3- Kurumlarda Örtülü Kazanç Dağıtımına İlişkin Kararlar	13
E- Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler ve Tek Düzen Hesap Uygulaması	13
F- Ticari Kâr-Mali Kâr Ayrımı	14
<b>KISIM 2</b>	
<b>II- AMORTİSMANA TABİ İKTİSADİ KIYMETLERE İLİŞKİN YENİDEN DEĞERLEME</b>	15
A- Vergi Usul Kanununun Mükerrer 298. Maddesi Hükmü	17
B- Yeniden Değerlemeye Tabi Olan ve Olmayan İktisadi Kıymetler	17
C-Özellik Taşıyan Durumlar	18
1 - Yurt Dışından Döviz Kredisiyle Sabit Kıymet İthalı	18
2-Kredi faizleri	18
3- İktisadi Varlıkların Değerini Artırıcı veya Gayrimenkulleri Genişletici Giderler	19
4- Yapılmakta Olan Yatırımlar veya İktisadi Kıymetler	19
5- Yeniden Değerleme Tüm İktisadi Kıymetler İçin Aynı Anda Yapılmalı mı? Kısmi Yeniden Değerlendirme Mümkün müdür?	19
6- Yeniden Değerlemenin Diğer Sonuç ve Özellikleri	20
7- Değer Artış Fonunun Niteliği	20
8-Yeniden Değerlemenin Noksan Uygulanmasının Sonucu	21
9- Muhasebe Kayıtları	21
10- Bazı Mükellefler İçin 4008 Sayılı Kanunla Getirilen Uygulama	22

	SAYFA
<b>KISIM 3</b>	
<b>III- AMORTİSMANLARIN HESAPLANMASI</b>	23
A- Genel Açıklama	23
" B- Amortisman Usulleri	23
C- Amortisman Uygulamasına İlişkin Özel Durumlar	25
1- Vergi Usul Kanununda Sözü Edilen "Aktife Girme" Deyimi Bir İktisadi Kıymetin" İşletmede Kullanılmaya Başlama"sını Kapsar mı?	26
2- Faaliyetini Sürdüren Bir İşletmenin Üretim Yapmak Üzere Yeni Bir Ünite Tesisine Yönelik Yatırımlarını Tamamlamadan Satın Aldığı Makinalar İçin Amortisman Ayırması	27
D-1995 Yılında Amortisman Oranında Değişiklik	28
E- Muhasebe Kayıtları	28
F- Hesap Dönemi Değişikliğinde Kıst Amortisman Uygulaması	29
G-Kıst Amortisman Tabi İktisadi Kıymetler	29
H- Binek Otomobilde Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Amortisman ve Kıst Amortisman Uygulaması	31
I- Amortismanlarla İlgili Yargı Kararları	32
<b>KISIM 4</b>	
<b>IV- ŞÜPHELİ ALACAKLAR VE KARŞILIK AYRILMASI</b>	34
A- Şüpheli Alacaklar Nedeniyle Karşılık Ayırabilecek Mükellefler	34
B- Hangi Tür Alacaklar Şüpheli Alacak Kapsamında Değerlendirilmektedir	34
C- Bir Alacağın Şüpheli Alacak Sayılma Şartları ve Sınırı	34
D- Zarara Atılan Şüpheli Alacağın Tahsil Edilmesi Halinde Tabi Olacağı İşlem	35
E- Muhasebe Kayıtları	35
F- Şüpheli Alacaklarla İlgili Yargı Kararları ve Bakanlık Görüşleri	37
<b>KISIM 5</b>	
<b>V- REESKONT UYGULAMASI</b>	38
A- Reeskont İşleminin Niteliği	38
B- İşlemin Avantaja Dönüşmesi	38
C- Reeskonta İlişkin Fayda Geçici Niteliktedir ve Faizsiz Vergi Ertelemesi Sağlamaktadır	38
D- Alacak ve Borçlarda Değerleme Reeskont Oranı	38
E- Reeskont İşlemleriyle İlgili Özel Durumlar	39
F- Mali İdarenin Reeskont İşlemi Formülü	39
G- Muhasebe Kayıtları	40

	<b>SAYFA</b>
<b>KISIM 6</b>	
<b>VI- YABANCI PARAYLA OLAN MEVCUT, ALACAK VE BORÇLARIN DEĞERLEMESİ</b>	41
A- Genel Açıklama	41
B- Yıl Sonu Değerlemesi Yapılacak Yabancı Para ve Diğer İktisadi Kıymetlerin Niteliği	41
C- Muhasebe Kayıtları	43
<b>KISIM 7</b>	
<b>VII-FİİLİ ENVANTER</b>	44
A- Genel Açıklama	44
B- Vergi Usul Kanununa Göre Envanter	44
C- Envanterin Zamanı	45
D- Envanter Kaydının Kapsamı ve Niteliği	46
E- Büyük İşletmeler ve Eczanelerde Envanter	46
F- Envanter Farklarına İlişkin Muhasebe Kayıtları	47
G- Yıl Sonu Stoklarının Değerlemesi	48
1- Değerleme Ölçüleri	48
2- Değeri Düşen İktisadi Kıymetler	50
3- Stok Değerlemesinde Finansman Giderlerinin Durumu	52
4- Randıman İncelemeleri	53
5- Fiili Envanter	55
6-1996 Yılı Sonunda Emtia Stokunun Değerlemesi ve Finansman Giderinin Zarar Kaydında Sınırlama	56
H- Yıl Sonu Değerlemesiyle İlgili Finansman Masraflarının Yargı Kararları Karşısında Durumu	57
I- İşletmeden Çekişlerin Değerlemesi Konusunda Yargı Kararları	57
<b>KISIM 8 VIII-</b>	
<b>AMORTİSMANA TABİ İKTİSADİ KIYMETLERİN SATIŞINA İLİŞKİN İŞLEMLER</b>	58
A- Amortisman Tabi Malların Satılması ve Bunlara İlişkin Sigorta Tazminatı	59
B- Yenileme Fonu Uygulamasına İlişkin Özel Durumlar	60
1- Vergi İncelemesi Sırasında Hasılat Yönünden Farkın Meydana Çıkarılması	60
2- Dövizle Bağlı Satışlarda Kur Farklarının Durumu	61
C- Gayrimenkuller, İştirak Hisseleri ve Amortisman Tabi Diğer İktisadi Kıymetlerin Elden Çıkarılması	61
1- Maliyet Bedeli Artırımına Konu Olacak İktisadi Kıymetler	61



	<b>SAYFA</b>
2- Elden Çıkarılan, İktisadi Varlıkların Maliyet Bedelinin Artırılmasında Gözönünde Bulundurulması Gereken Hususlar	63
3- Gayrimenkullerin Elden Çıkarılmasından Doğan Kazancın Tespitinde Maliyet Bedelinin Artırılmasına İlişkin Uygulamalar	67
4- İştirak Hisselerinin Satışında Maliyet Bedelinin Artırılması	72
D- Tam Mükellef Kurumlarda Kazanç İstisnası	73
<b>KISIM 9</b>	
<b>IX- BİLANÇO ESASINA TABİ İŞLETMELERDE TİCARİ KÂRDAN MALİ KÂRA GEÇİŞ</b>	74
<b>KISIM 10</b>	
<b>X- İNŞAAT FİRMALARINDA DAĞITIM İŞLERİ</b>	76
A- Müşterek Masraflar ve Amortismanların Dağıtımı	77
B- Müşterek Genel Giderlerin Niteliği	77
C- Müşterek Kullanıma Bağlı Amortismanlar	77
D- İnşaat İşleriyle İlgili Bazı Kararlar	79
<b>KISIM 11</b>	
<b>XI- YATIRIM İNDİRİMİ</b>	80
A- Yatırım İndiriminden Yararlanabilecek Olanlar	80
B- Yatırım İndirimi Uygulanacak Kazançlar	81
C- Yatırım Yapılacak Sektörler, Konular ve Asgari Yatırım Tutan	81
D- Yatırım İndirimi Uygulaması Bakımından Teşvik Belgesinin Ödemi	82
E- Yatırımın Şartlarında ve Öngörülen Sürelerde Değişiklik	82
F- Yatırım İndiriminin Konusu, Kapsamı ve Oranı	82
G- Yatırım İndirimi Uygulamasının Başlangıcı.	83
H- Yatırım Konusu İktisadi Kıymetlere Ait Kur Farkı ve Kredi Faizlerinin Durumu	84
I- Yatırım İndiriminde ve İstisnalarda Öncelik Sırası	84
J- Yatırımın Finansman Kaynağının Önemi	85
K- Yatırım İndiriminde Endeksleme Uygulaması	85
L- Yatırım İndirimi İstisnasında Vergi Kesintisi	86
M- Yatırım İndiriminden Yararlanan Aktif Değerlerin Satışı veya Devredilmesi	86
N- Teşvik Belgesiz Yatırımlara İlişkin Düzenleme	89
<b>KISIM 12</b>	
<b>XII-ŞİRKETLERDE KÂR DAĞITIMI</b>	93
A- Bazı Kavramların Tanımı	93
B- Kâr Dağıtım Tablosu Hazırlanmasına İlişkin Bir Uygulama	94

# İŞLETMELERDE HESAP DÖNEMİ SONUNDA YAPILACAK İŞLEMLER VE MUHASEBE KAYITLARI

## KISIM 1

### I- İŞLETMELERDE KAPANIŞ DÖNEMİ İŞLEMLERİ

#### A-Hesapları Belli Dönemlerde Kesme Nedenleri

Değişik iktisadi alanlarda ticari gaye ile faaliyette bulunan işletmelerin başarı ölçüsü olan kârlılık durumları, belli dönemler itibariyle hesaplanmak ve firmanın kazançlı olup olmadığı ortaya konmak zorundadır.

Firmanın işi yaptığı sahada başarı düzeyini gösteren dönemsel kâr tutarının veya sermayede azalışı ifade eden zarar miktarının belirli zaman aralıklarıyla tespiti gereği, hem işletme yönetimi için ve hem de mali nedenlerle vazgeçilmez ihtiyaçtır.

Ticari işletmelere farklı gerekçelerle müdahale imkanı veren hukuki düzenlemelerden önce, firma sahip veya yöneticileri, faaliyetin seyrini izlemek ve olumlu gelişmeyi sağlayacak kararları uygun zamanlarda alabilmek için, genellikle üçer aylık dönemler halinde faaliyet sonucunu görmek isterler. Bu sayede, bilanço ve gelir tablosu verileri analiz edilerek, mevcut ekonomik şartlar içinde geleceğe ilişkin üretim, istihdam, alış, satış gibi dönem başında saptanan temel politikalar gözden geçirilerek hedeften sapmalar belirlenir ve ulaşılabilecek rakamlara firmayı götürececek düzeltici yeni tedbirler uygulamaya getirilir.

Mali idare, temelde işletme yönetiminin yada sahibinin beklentisinden çok farklı ve esas itibariyle kamu harcamalarını karşılamak kaygısından kaynaklanan vergi geliri ihtiyacı nedeniyle işletmelerin faaliyetini kesmek gereği duymaktadır. Ancak vergi tahakkukuna yönelik kazanç tespiti işlemi hiç bir zaman iktisadi faaliyetin durdurulması anlamına gelmemektedir.

Firmanın mali yapısı ve kâr-zarar durumu, vergi hukukunda hesap dönemi olarak nitelenen ve genellikle 12 aylık zaman kesitini içine alan faaliyet süresi içerisinde hesaben dondurulmaktadır. Tamamı muhasebe defterleri üzerinde gerçekleştirilen ve kayıtlarla ilgili bu dönemsel ayırım, ortaya bir kâr veya zarar rakamı çıkarmaktadır.

#### B- Hesap Dönemi

Vergi mükellefi gerçek kişilerin elde ettiği gelirlerin belli bir zaman boyutunda vergilendirilmesi gerekliliği, G.V.K.'nın 1. maddesinde hükme bağlanmıştır. Anılan Yasa hükmüne göre, gelir vergisine tabi tutulacak kazanç ve iratlar, "bir takvim yılı" içinde sağlanan safi tutar olarak belirlenmiştir.

Diğer taraftan, tüzel kişi kurumlarda vergileme, K.V.K.'nın 13.maddesi uyarınca; "Bir hesap dönemi içinde elde edilen safi kurum kazancı" baz alınarak gerçekleştirilmektedir.

Gelir Vergisi Kanununda "takvim yılı" ve Kurumlar Vergisi Kanununda "hesap dönemi" şeklinde ifade edilen vergilendirme döneminin başlangıcından sonuna kadar yapılan işlemlerle ilgili bilanço çıkarılacağını ve bilanço verilerinin envantere dayandırılması lazım geldiğini, Vergi Usul Kanununun 185. ve 186. maddelerinden anlamaktayız. Değişen bu iki yasa maddesi, her hesap döneminin sonunda tekrarlanacak "kapanış işlemleri"nin zorunluluğuna işaret etmektedir.

İşletmelerin faaliyet sonucuna ait toplu değerlerin gösterildiği bilançonun, özellikle de istisna ile indirimler öncesinde hesaplanan ve vergi tahakkukuna esas olacak mali kâr-zararın hazırlanması aşamasında; fiili ve kaydi mal mevcudunun tespiti, işletme bilançosuna dahil tüm malların değerlendirilmesinin yapılması, bazı iktisadi kıymetlerin yeniden değerlemeye tabi tutulması, biten ve devam eden işlemler arasında maliyetin doğru saptanmasına yarayacak masraf dağıtımının temini gibi çalışmalar, ticari kârdan mali kâra geçişe imkan veren ve kayıtların düzeltilmesini sağlayan hukuki işlemlerdir.

### **C- Dönem Sonu İşlemleri**

İşletmenin defterlerinde oluşan sonuca etki yaparak, onu değiştiren ve yine muhasebe kayıtlarında ya da bunların dışında yer alması gereken düzeltici işlemler, kapanış kayıtları şeklinde özetlenebilecek bir yığın idari ve yasal düzenlemeye dayanmaktadır.

Kapanış işlemleri.;

- İşletmenin maddi iktisadi kıymetleri ile,
- Aktif ve pasif kaydi unsurlar üzerinde yapılan çalışmalardan ibarettir.

Firmaların maddi varlıkları içinde yer alan, işletmenin ticari veya sınai üretim faaliyetinin yürütülmesi sırasında kullanılmayan ve tekrar satışa arz edilen mallar başta olmak üzere, herhangi bir ölçü birimiyle tespiti mümkün tüm iktisadi kıymetlerinin, kanuni defterlerdeki miktarlarıyla niteliklerinin kıyaslanması daima gereklidir.

Muhasebe defterlerinde kayıtlı malların dönem sonu miktarları her zaman aynı sonucu vermeyebilir.

Özellikle, kayıt dışı alım-satımların yoğun olduğu işletmelerde, fiili mal miktarı ile defter verileri farklı değerler ortaya koymaktadır.

Öte yandan, belge düzenine sıkı sıkıya bağlı işletmelerde dahi, yıl sonu itibarıyla mevcut mal stokunda; bozulma, çürüme, kırılma, çalınma ve sair nedenlerle kayıtlardaki miktarlardan değişik sayı ve nitelikte iktisadi kıymetle karşılaşma ihtimali daima sözkonusudur.

İşletmeye ait varlıklarda, hem miktar ve hem de değer açısından rastlanabilecek noksanlıkların vergiye tabi kazancın tutarıyla yakın ilişkisi, kazançta azalış doğuran etkenlerin dikkate alınması yasal bir hak olarak Vergi Usul Kanununda yer almaktadır.

Ayrıca, aynı Yasa bünyesinde yapılan başka düzenlemelerde; aktif ve pasif pek çok iktisadi kıymetin hesap dönemi sonundaki defter bedelini değiştirici yeni değerinin tayin edilmesine ve meydana gelecek artış ya da azalışların faaliyet kâr-zararıyla ilgilendirilmesine imkân tanınmıştır.

#### **D- Kanunen Gider Kabul Edilmeyen Unsurlar**

Hesap dönemi sonunda işletmenin sahibi veya ortakları açısından öncelik taşıyan ve bilinmek istenen temel veri ticari kâr'dır.

İşletmenin faaliyeti sırasında, aktif varlığında noksanlaşma doğuracak olsa da, kaçınılmaz biçimde yapılmak gereği duyulan bir kısım harcamalar; Ticari kârın tespitinde indirim unsuru olarak değerlendirilirken, mali kârın hesaplanması noktasında kazançta ilave edilmesi zorunlu ödemeleri oluşturmaktadırlar.

G.V.K.'nın 40. maddesinde yer alan, kurumlar vergisi mükelleflerinin safi kârlarının saptanması bakımından da esas alınan ve ticari faaliyetle uğraşan kişilerin gelirlerinden indirilmesi kabul edilen harcamalarda genel ilke, yapılan giderin;

- Ticari kazancın elde edilmesi ve devamlılığı için gerekli bulunmak,
- İşle ve İşletmeyle ilgili olmak niteliklerini taşımasıdır.

Ancak, belirtilen özelliklere sahip olmasına rağmen bazı ticari ilişki ve harcamalar, işletmenin kanuni defterlerinde gider kaydedilmiş olsa dahi, vergiye tabi kazancın tayini aşamasında kanunen kabul edilmeyen masraflar sayılmakta ve vergilenmektedirler.

#### **1- Gelir Vergisi Kanunu'nda Reddedilen Giderler**

G.V.K.'nın 41. maddesinde sıralanan bir kısım ödemelerin, vergilendirilecek safi kârın tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Şahsi işletmelerin sahiplerini, adi ve kollektif şirketlerin ortakları ile adi ve eshamlı komandit şirketlerin ortaklarını "Teşebbüs sahibi" sayan yasa hükmüne göre, gerek bu kişilerin ve gerekse bunların eşlerinin, çocuklarının;

- İşletmeden çektikleri paraların,
- İşletmeden mal ve hizmet şeklinde aldıkları değerlerin ,
- İşletmece ödenen aylık, ücret, ikramiye, komisyon ve tazminatların,
- İşletmeye koydukları sermaye için hesaplanan faizlerin,
- Cari hesapları veya diğer türlü alacakları için tahakkuk edecek faizlerin,

mali kârın tespiti bakımından gider kabul edilmesi hukuken İmkânsızdır.

Ayrıca, aşağıdaki harcamaların gelirden düşülmesine de G.V.K. izin vermemektedir.

- Gelir vergisi ve diğer şahsi vergiler, her türlü para cezaları ,
- Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki K.' hükümlerine göre ödenen zam ve faiz dahil tüm vergi cezaları,
- Vergi Usul Kanunu uyarınca ödenen gecikme faizleri,
- Teşebbüs sahibinin suçundan doğan tazminatlar,
- Binek otomobillerin amortisman ve giderlerinin yarısı,
- İşletmede, kayıtlı olsa dahi, yat, kotra, helikopter ve uçak gibi işletmenin asli faaliyetiyle ilgili olmayan taşıtların gider ve amortismanlarının tamamı,
- Zati ve ailevi ihtiyaçlar için de kullanılan diğer taşıtların amortisman ve masraflarının yarısı,
- İşle ilgili olmayan harcamalar ile yapılan işin önemini ve boyutunu aşan, seyahat ve ikamet giderleri,
- Finansman masraflarının bir kısmı, (G.V.K.'nun 41. md.'nin 8. bendinde öngörüldüğü şekilde saptanan yabancı kaynak maliyeti)
- Belli sınırlar ve şartlar dahilinde beyanname üzerinde indirim kabul edilen; sigorta primleri, bağış ve yardımlarda yasal haddi aşan tutarlar.

## **2- Kurumlar Vergisi Kanununa Göre Kabul Edilmeyen Giderler**

K.V.K'nun 15. maddesi hükmü doğrultusunda, işletmenin kayıtlarında varlığı tespit edilen bazı ödemeler ve ilişkiler, mali kâra ulaşmayı sağlayacak çalışmalar sırasında yeniden gözden geçirilerek, değerlendirilmek zorundadır.

İşletmenin mali nitelikli safi kazancının tespit edilmesi aşamasında indirilemeyecek giderler şunlardır.

- Öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler,
- Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler,
- Sermaye şirketlerince dağıtılan örtülü kazançlar,
- Her türlü ihtiyat akçeleri,
- Her türlü para ve vergi cezaları,
- Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanuna göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler,
- Bu kanuna göre hesaplanan kurumlar vergisi,
- Vergiden istisna edilen kazançlarla ilgili giderler,
- Vergi Usul Kanunu uyarınca ödenen gecikme faizleri,
- Finansman giderlerinin bir kısmı (G.V.K 41. md. 8. bent hükmü)

- İşletmenin esas faaliyetiyle ilgili olmayan yat, kotra, tekne, uçak helikopter gibi deniz ve hava taşıtlarının giderleri ile amortismanları,
- Menkul kıymetlerin İtibari değerlerinin altında satışından doğan zararlar, ödenen komisyonlar ve benzeri her türlü giderler,
- Dar mükellefiyete tabi kurumların; ana merkezle veya Türkiye dışındaki şubeleriyle ilişkileri, alım satımlar dolayısıyla verdikleri faiz, komisyon ve benzerleri İle bunların giderlerine yada zararlarına katılma payları.

### **3- Kurumlarda Örtülü Kazanç Dağıtımına İlişkin Kararlar**

\* Dan. 4. Daire E.1994/83, K.1994/2237

Mükellef şirket tarafından ortaklık ilişkisi bulunan diğer bir şirkete ödenen teşhir ve tanıtım bedellerinin emsallerine nazaran yüksek olmaması örtülü kazanç dağıtımı niteliğindedir.

\* Dan. 4. Daire, E.1992/3670, K.1994/1141

Bankalardan kredi alan şirketin, bu krediyi aynı şirketler grubuna dahil bir başka şirkete kullandırması olağan olmakla birlikte, bu kullandırma için faiz veya komisyon tahakkuk ettirilmemesinin örtülü kazanç dağıtımı olduğu hakkında.

\* Dan. 10. Daire E.1993/724-K.1994/387

Şirket kasasında bulunan nakit fazlasının, ortaklara karşılıksız (faizsiz) olarak ödünç verilmesi örtülü kazanç dağıtımıdır.

Örtülü kazanç olayının varlığı halinde bankalarca vadesiz mevduata verilen faiz oranının esas alınması suretiyle matrah farkı bulunması gerekir.

\* Dan. 4. Daire, E.1993/4480, K.1994/614

Ortaklar cari hesabı kullanılarak uzun süre faiz almadan ortaklarına borç veren şirketin, örtülü kazanç dağıtımı yaptığının kabulü gerekir.

\* Dan. 3. Daire, E.1994/4323, K.1'995/1642

Ortaklar cari hesabında görülen meblağların gerçek nakdi bir ödeme olmadığı, fiktif ve hesabi bir ödeme olduğunun sabit olması halinde; şirketin nakit fonlarının bir kısmını bedelsiz olarak ortaklarına vermesi durumunda, bu ödemenin örtülü dağıtılmış kazanç olarak kabulü suretiyle vergileme yoluna gidilemez.

### **E- Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler ve Tekdüzen Hesap Uygulaması**

İşletmenin bir hesap döneminde elde ettiği kazancı ticari-mali kâr şeklinde iki farklı tanıma ayırmak ihtiyacı, vergi hukukunun kanunen kabul edilmeyen giderler, vergi istisna ve muafiyetleri, geçmiş yıl zararları gibi yasal sınırlar içinde kalan veya belirlenen hadleri aşan harcama ve gelirlere ilişkin uygulamalarından kaynaklanmaktadır.

Kazancın tespitinde özel önem taşıyan ve defterlere kayıt anında hukuka aykırılığı genellikle dikkate alınmayan "kanunen kabul edilmeyen giderler"in tümü ticari kazancın hesaplanmasında gerçek harcamalar arasında yer alan indirim unsuru olsa da, mali kâra beyanname üzerinde eklenmek ve

onun ayrılmaz parçası sayılmak durumundadır. Belirtilen özelliğiyle, işletme aktifinde fiili azalış doğurucu masrafların vergilendirilmesine yol açan, gelirin ötesinde harcamaya yöneldiği için safi kazancın vergilendirilmesi ilkesine aykırı düşen bir uygulama gündemde tutulmaktadır.

İşletmenin gerçek giderlerinin dahi vergilendirilmesi sonucunu yaratan mali kâr kavramı, hukukun kaçınılmaz gereği olarak aranmaktadır.

Zira, 1994 yılından itibaren işletmeleri bağlayıcı şekilde uygulamaya konan tek düzen muhasebe sisteminin ilkeleri, mali kârı değil ticari kârı tespit etmeyi amaçlamaktadır.

Diğer ifadeyle, vergi mevzuatı ile tek düzen muhasebe sistemi arasındaki uyumsuzluk da, ağırlıklı olarak işletme kayıtlarına dayalı yeni bir kâr hesaplanmasını zorunlu kılmaktadır.

Nitekim bu olguya gerek 1 ve gerekse 4 sıra no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinde değinilmiş olup; tek düzen muhasebe sistemine ilişkin esaslar çerçevesinde düzenlenecek mali tablolardan hareketle, vergiye tabi safi kazancın tespitinde vergi mevzuatı uyarınca istenilen bilgileri sağlayacak şekilde gerekli düzenleme ve hesapların yapılması lüzumu ifade edilmiştir.

Bilanço usulüne göre defter tutan gelir vergisi mükellefleri ile tüm kurumlar vergisi mükelleflerini ilgilendiren bu yükümlülük, esasında doğrudan vergi matrahını oluşturacak safi kazancın tespitinin tek düzen muhasebe sistemine göre düzenlenen mali tabloların dışında yapılmasını gerektirmekte, dolayısıyla bir sonraki döneme devredecek olan ve ticari kârı gösteren bilanço ile mali tabloların verilerinin değiştirilmesini önlemektedir.

Açıklamalardan anlaşılacağı üzere, bir yandan vergi mevzuatının mükelleflere sunduğu hak ve imkanların kullanımına bağlı nedenlerle, diğer yandan tek düzen muhasebe sistemi uyarınca işlem/kayıt yapma zorunluğundan kaynaklanan vergi yasalarına aykırılıkların giderilmesi gerekçesiyle, işletmelerin yıl sonu hesaplarıyla, vergi beyanına esas verilerde muhasebe dışı düzeltmelerin temini mutlaka gerekmektedir.

#### **F- Ticari Kâr- Mali Kâr Ayrımı**

Firmanın olağan faaliyetini sürdürdüğü zaman kesitinin son anında şekillenen ve bir yıllık dönemde yapılan mal veya hizmet satışlarıyla, parasal işlemlerden elde edilen kâr/zarara ilişkin veri, çoğunlukla vergi hukukunun aradığı sonuca denk düşmemektedir.

Çünkü, bir hesap dönemine ait doğrudan ticari, sınai veya zirai ürünlerin alım/satımı ve işletmenin aktif-pasif varlık ve borçlarındaki değişimlerden doğan rakamsal sonuç, vergileme bakımından yeterli değere sahip bulunmamaktadır. Zira, mali hukuk, işletmenin öz sermayesinde oluşan artış ya da azalışa ulaşmak için mükelleflere bir çok hak ve imkânlar kullanma fırsatı sağlamıştır.

## KISIM 2

### II- AMORTİSMANA TABİ İKTİSADİ KIYMETLERE İLİŞKİN YENİDEN DEĞERLEME

Ülkemizde yaşanan yüksek oranlı enflasyonun işletmelerin kazançları ve ikame mal maliyetleri bakımından yarattığı etki nedeniyle, fiktif, yani gerçek olmayan kârların vergi dışında bırakılmasını temin için, vergi hukukumuzda 1960'larda dahil edilen yeniden değerlendirme müessesesi sonradan, geliştirilerek uygulamaya başlamıştır.

Nitekim 1982 yılında gündeme gelen 2791 sayılı ve Vergi Usul Kanununda değişiklik getiren yaşanan genel gerekçesi ile madde hükmünün dayanağı şu şekildedir.

"Ekonominin sağlıklı geliştiği dönemlerde iktisadi işletmeler aktiflerini yeni bir değerlemeye tabi tutmak gereğini duymazlar. Enflasyon oranlarının düşük seyrettiği, yani fiat artış hızının gelirler büyüme hızından geri kaldığı dönemlerde de, yeniden değerlendirme pek zaruri olmayabilir. Amortisman tabi değerler için tam karşılık ayrılamaması, sonuçta gelirden alınan vergi yükünün bir miktar ağırlaştırılmış olması anlamını taşır.

Mükelleflerin bu yoldan gizli vergilenmeleri de, işletmelerin çaresizliğe düşmeleri sonucunu vermez. Ancak fiyat artış hızının gelirin büyüme hızının üstünde bir seyir takip etmesi devamlı bir hal aldığında gelirden alınan vergiler enflasyon vergisine dönüşmüş olur. Yani gerçekte bir gelir olmadığı halde enflasyonist büyüme, gelirmiş gibi vergilenmeye başlar. Bu halin bir iki yıl için vaki olup, tekrar istikrarlı bir ekonomik hayata dönülmesinde, gelir üzerinden vergi verenler o yıllarda yüksek vergi ödemiş olmayı' kabul ederek aktiflerin yeniden değerlemesini istememiş olabilirler. On yıllık bir sürede sabit fiyatlarla önemli bir büyüme göstermeyen gelir cari fiyatlarla % 100'ün üzerinden bir büyüme göstermiş olursa, bu sürede vergilenecek gelir az olduğu halde, yüksek gelir vergisi ödemeye devam eden iktisadi işletmelerin varlıkları, giderek küçülerek sıfır seviyesine kadar düşmüş olabilir.

Bugün ülkemizin içinde bulunduğu durum tam anlamıyla son temas ettiğimiz haldedir. Sanayi ve tarım malları üreticilerinin yaptıkları yatırımlardan sağladıkları gelirler, son on yılda fiyat artışının yıllık ortalamasının % 25 civarında olması nedeniyle ve sabit fiyatlarla gelirler de % 5 civarında büyümüş olduklarından tamamıyla bir enflasyon vergisine tabi olmuşlardır. Başka bir deyimle, 1972 Toptan Eşya Fiyat Endeksi ortalaması 100 kabul edilince 1973-1982 yıllarında sırasıyla 120, 156, 172, 199, 247, 377, 618,1280, 1752 ve 2278 olmuştur. Bu global endeksle uyuşan fiyatlar; yıldan yıla 1973-1982 süresindeki on yılda sırasıyla % 20, 30, 10, 16, 24, 53, 64, 107, 37 ve 30 oranlarında yükselmiş bulunmaktadır.



Bu durumda işletmelerin tekrar sağlığa kavuşmaları ancak sabit kıymetlerinin yeniden değerlendirilmesiyle mümkün olur. Çoğu batı ülkelerinde fiyat artış hızı % 5'e ulaştığında vergi mükellefleri yeniden değerlendirme hakkına sahiptir. Türkiye 1960'lı yılların sonunda yeniden değerlendirme ihtiyacını duymuş ve Vergi Usul Kanununun geçici 11 'inci maddesi kanunlaştırılmıştır.

Vergi Usul Kanununun geçici 11 'inci maddesi vergi kaybından çekinerek değerlemenin vergilenecek yapılması esasını kabul etmiştir. Bilahare değerlemenin yeni bir vergileme değil, vergilemedeki adaletsizliğin giderilmesi için yapılacak bir operasyon olduğu tespit edilerek, Maliye Bakanlığı maddenin uygulaması için hareketsiz kalmıştır.

Ekonomiye istikrar kazandırmak, pazar ekonomisinin şartları iade edilerek enflasyonist baskıları tümüyle gidermek amacıyla 24 Ocak 1980 günü ilan edilen program gereği hükümetler gerçek döviz kuru, gerçek faiz, serbest rekabet fiyatı ve gerçek gelir politikası uygulamasına girişmiş bulunmaktadır. Böyle bir durumda enflasyonist aşırı talebin kısılması sanayi işletmelerinin enflasyonist yüksek kârlar elde etmeleri yolunu tıkamıştır. Şimdi yapılacak işlerden biri de işletmelere gerçek varlıklarını yeniden kazandırmak olmalıdır. Aksi takdirde bu günkü sanayi yapımızla dünya pazarları için üretim yapmak, yani serbest piyasa rekabet düzeyine ulaşmak imkanı yoktur.

Yeniden değerlendirme kaçınılmaz olunca; bunun kamu gelirleri fazla aşındırılmadan İşletmelere sağlık kazandırılması yolu bulunarak yapılması gerekir.

Bu nedenle, 1970 yılından itibaren ülke ekonomisinde görülen hızlı gelişme ve kurumlaşmanın yanında fiyatlar genel seviyesinin de hızla yükselmeye başlaması işletmelere dahil iktisadi kıymetlerin yeniden değerlemeye tabi tutulmasını zorunlu hale getirmiştir. Zira fiyatlar genel seviyesindeki artış, aktif kıymetlerin ikame fiyatlarının da yükselmesine neden olduğundan Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca aktif kıymetlerin maliyet bedelleri üzerinden ayrılan amortismanların oluşturduğu fonlarla bu kıymetlerin yenilenmesine imkân bulunmamaktadır.

Ticaret Bakanlığınca yayımlanan Toptan Eşya Fiyatları yıllık ortalama fiyat artışları dikkate alınarak katsayılar saptanmış ve madde metnine dahil edilmek suretiyle yeniden değerlemeye ilişkin geçici 11'inci madde yeniden düzenlenmiştir.

Enflasyondan olumsuz yönde etkilendiği belirtilen işletmelerin tekrar sağlığa kavuşmalarına katkı sağlayacak yasa hükmünün işlerlik kazanmasıyla;

- Gerçek kazançtan alınması icabeden vergilerin enflasyon vergisine dönüşümünün kısmen önlenmesi ve,

- İşletmelere varlıklarını yenileme imkânının verilmesi

için fırsat yaratılmıştır.

### **A- Vergi Usul Kanununun Mükerrer 298. Maddesi Hükümü**

Yeniden değerlendirme alanında yapılan son değişiklikler sayesinde oldukça geniş bir mükellef kitlesi, bilançolarına dahil iktisadi kıymetlerini içinde bulunan yılın değerlerine yakınlaştırabilmek ve düzeltilmiş bedeller üzerinden amortisman hesaplamak hakkına sahip olmuşlardır.

V.U.K.'nun mük. 298. maddesi imtiyazlı şirketler ile işletme hesabı esasında defter tutan mükellefler hariç;

- Tam ve dar mükellefiyete tabi kurumlar,
- Kollektif, adi komandit ve adi şirketler,
- Ve hesaplarını bilanço esasında tutulan defterlerde izleyen işletmeler bakımından yeniden değerlendirme uygulamasını benimsemiştir.

Belirtilen yolla, işletmelerin; bina, arsa ve araziler hariç değerlendirme öncesine kıyasla daha fazla tutarlı amortisman hesaplamaları ve gider kaydetmeleri, bu suretle de enflasyon katkılı kazancı azaltarak düşük vergi ödemeleri mümkün olmaktadır.

### **B- Yeniden Değerlemeye Tabi Olan ve Olmayan İktisadi Kıymetler**

Esas itibarıyla, işletmenin bilançosuna dahil amortisman tabi iktisadi kıymetler yeniden değerlendirme kapsamında yer almaktadır.

Ancak işletmenin aktifinde bulunan varlıkların maliyetine giren ya da bilançoda gösterilen bir kısım harcamalar ve masraf unsurları yeniden değerlemenin dışında kalmaktadır.

Yeniden değerlendirme işleminin uygulanamayacağı belirtilen iktisadi kıymetler ve harcamalar, ilgili maddenin 1. ila 12. bentlerinde sayılmıştır. Buna göre;

- İşletmenin satınalma, inşa veya imal suretiyle sahip olduğu iktisadi kıymetler için bilançoya girişin gerçekleştiği ilk dönemde yeniden değerlendirme yapılması mümkün değildir.

Bundan başka;

- İktisadi kıymetlerin maliyetlerine sonraki yıllarda eklenmiş olan kur farkları,
  - Kiralanan mallarla ilgili özel maliyet bedelleri,
  - İşletmelerin ilk kuruluş ve hukuki varlık oluşumuna ilişkin giderler,
  - Organizasyon, etüd ve arama giderleri,
  - Alameti farika hakları,
  - Peştemallıklar,
  - Benzer mahiyetteki sair iktisadi kıymetler ve,
  - Amortisman yoluyla tamamen itfa olunmuş aktif varlıklarla ilgili
- Yeniden değerlemenin yapılamıyacağı açıkça ifade edilmiştir.

Amortismanına tabi iktisadi varlıklarda yeniden değerlendirme işleminin;  
- Gerekliğinde sermayeye eklenebilecek değer artış fonu oluşturmak  
ve,

- Yeniden değerlendirilen iktisadi varlıkların yükseltilmiş yeni kıymetleri üzerinden amortisman ayırmak,  
şeklinde iki temel fonksiyonu vardır.

Mükelleflerin işletmelerine dahil iktisadi kıymetleri yeniden değerlemeye tabi tutup tutmamaları konusunda serbestiye sahip buldukları gerçeğinden hareketle, tercihlerini yeniden değerlendirme yönünde kullanmalarının fayda sağlayacağına kuşku duymamak gerekir.

### **C- Özellik Taşıyan Durumlar**

#### **1- Yurt Dışından Döviz Kredisiyle Sabit Kıymet İthalı**

Mükelleflerin yabancı ülkelere satın aldıkları iktisadi kıymetlerine ait döviz cinsinden borçlarına bağlı ve işletmeye ek yük getiren kur farkları iki bölümde değerlendirilmektedir: Sabit kıymetin iktisap dönemi ve sonrası kur farkları (V.U.K. 163 sıra no.lu tebliğ)

Mali idare, ithalat yoluyla satın alınan İktisadi kıymetlerin İktisap edildikleri dönemdeki kur farklarının maliyete eklenmesini zorunlu görmektedir, Dolayısıyla iktisadi kıymetlerin işletmenin aktifine alındığı dönem sonunda doğan kur farklarının esasen maliyet bedelini oluşturduğu gerekçesiyle yeniden değerlendirme kapsamına girdiği kabul edilmiştir. (V.U.K. 151 sıra no.lu tebliğ)

Söze konu sabit kıymetlerin aktife kaydoldukları tarihten sonraki döneme ve yıllara ait ortaya çıkan kur farkları ise, doğrudan gider yazmak yerine maliyete atılmaları halinde, bu tutarlar ve amortisman payları yeniden değerlemenin dışında bırakılacaktır.

#### **2- Kredi Faizleri**

Bankalardan veya finans kurumları gibi kredi veren ticari kuruluşlardan sağlanan borç kaynaklarla iktisap olunan amortismanına tabi kıymetler nedeniyle doğan finansman giderleri bakımından kur farklarındakinden farklı uygulama ve anlayış benimsenmiştir.

Mali idarenin 163 no.lu tebliğdeki yaklaşımı; yatırım dönemi faizlerinin maliyete eklenmesi gerektiği, kuruluştan sonraki döneme ait faiz ve masrafların ise maliyete intikal ettirilip ettirilmemesinde mükelleflerin serbest olduğu yönündedir.

Buna göre iktisadi kıymetlerin aktife girmesinden sonraki yıllarda doğan ve maliyete eklenen faizlerin, aktifleştirildikleri yılları izleyen dönemde yeniden değerlemeye tabi tutulması imkân dahilinde bulunmaktadır.

Yatırımın gerçekleştiği döneme ilişkin faizler maliyete ekleneceğinden, yeniden değerlendirme işlemine tabi olduğunda hiç bir tereddüt yoktur.

### **3- İktisadi Varlıkların Değerini Artırıcı Veya Gayrimenkulleri Genişletici Giderler**

İşletmeye dahil iktisadi kıymetlerle ilgili ve fakat normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında kalan, V.U.K'nun 272. maddesinde öngörülen türdeki harcamalar maliyete eklenmiş olmak kaydıyla yeniden değerlendirilebileceklerdir.

Gayrimenkulleri genişletici yahut da kıymetini devamlı olarak artırıcı nitelikte giderlerin maliyet unsuru sayılması, yeniden değerlemeyi kendiliğinden gerekli kılmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 272.maddesinin başlığı, "gayrimenkullerde maliyet bedelinin artması" şeklinde ifade edilmiş olmasına rağmen, gerek maddenin içeriğinden ve gerekse aynı Yasa'nın 269. madde hükmünden, gayrimenkuller kavramının oldukça geniş kapsamlı kullanıldığı görülmektedir.

Çünkü, 269. madde hükmünde gayrimenkullerin maliyet bedelleri ile değerlendirileceği belirtilirken; tesisat ve makinaların, gayrimenkullerin tamamlayıcı kısımları (mütemmim cüz) ve teferruatı ile gemiler ve diğer taşıtların da gayrimenkuller gibi değerlendirilmesi gerektiğine işaret olunmuştur.

Öte yandan, 272. maddenin parantez hükmünde;

- Motorlu kara vasıtasının kasasının ya da motorunun yenisi ile değiştirilmesine,
- İktisadi kıymetin alımında mevcut olmayan yeni bir tertibatın eklenmesine,
- Gemilerin hızını fazlalaştırmaya, yolcu ve eşya yükleme/barındırma kapasitesini genişletmeye, ilişkin masrafların aktif varlığın maliyetine ekleneceği ifadesi yer almaktadır.

Dolayısıyla, gayrimenkuller ve bunlar gibi değerlendirilecek diğer bazı iktisadi varlıkların kıymetlerini devamlı olarak artırıcı giderlerin maliyete eklenmek suretiyle yeniden değerlendirilebilmeleri imkânı sağlanmıştır.

#### **4- Yapılmakta Olan Yatırımlar Veya İktisadi Kıymetler**

İşletmenin, bina inşaatı veya makina, Tesisat gibi yapılmakta olan yatırımları; tamamlandıktan ve işletme bilançosunda ilgili sabit kıymet hesabına alındıktan sonra yeniden değerlemeye tabi tutulabilirler.

İnşa veya imal edilerek, işletmede kullanılmaya üzere sahip olunan iktisadi kıymetlerin birden fazla yılda bitirilmiş olması mümkündür. Ama, inşaat ya da imalata ilişkin harcamaların yapıldığı yıllara ait değerlendirme katsayıları dikkate alınmaksızın, söze konu varlıkların aktife girdikleri yılı izleyen dönemden itibaren yeniden değerlendirme işlemi yerine getirilebilecektir.

#### **5- Yeniden Değerleme Tüm İktisadi Kıymetler İçin Aynı Anda Yapılmalı mı? Kısmi Yeniden Değerlendirme Mümkün müdür?**

Yeniden değerlendirme, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin hemen bütünü için geçerli olmakla birlikte, mükellefler bilanço ya da bilançoya dahil varlıkların tamamında değil, sadece bir kısmında bu uygulamayı gerçekleştirebilir ve kalan iktisadi kıymetlerde yeniden değerlendirme işlemine başvurmayabilirler.

## **6- Yeniden Değerlemenin Diğer Sonuç ve Özellikleri**

Yeniden değerlendirme sırasında işletmenin bilançosuna dahil iktisadi kıymetlerinin; hem aktif tutarı ve hem de pasif unsur olan bu varlıklara ait birikmiş amortisman tutarı, yeniden değerlendirme katsayısıyla çarpılarak yeni değerler bulunmaktadır.

Yeniden değerlendirme sonrası ve öncesi net aktif değerler arasındaki fark, diğer deyişle değer artışı bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında gösterilecektir. Net aktif değer; iktisadi kıymetin aktif tutarından, birikmiş amortisman tutarının indirilmesi sonrasında kalan rakamdır.

## **7- Değer Artış Fonunun Niteliği**

İktisadi kıymetin yeniden değerlemeye tabi tutulmasına bağlı değer artış fonu;

-Kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilir. İşletmenin sermayesini artıran bu işlem kâr dağıtımı sayılmamaktadır. Sermayeye eklenen değer artışları işletmeye aktarılmış kıymetler kabul edilmektedir.

Bu yolla, kurum kazancının tespitinde dönem sonu ve dönem başı öz sermayeleri arasındaki farktan işletmeye ilave edilen kıymetler indirim konusu yapılacağından G.V.K'nun 38. maddesi doğrultusunda değerlemeden kaynaklanan öz sermaye artışının vergilendirilmesi önlenmiştir.

Belirtilen fonun sermayeye ilave dışında, herhangi bir suretle bilançoda görülen başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde bu işlemin yapıldığı dönem kazancı ile ilgilendirilmeksizin vergiye tabi tutulacağı açıktır. (V.U.K. 298. mad. 7. bent)

- Gelir vergisi mükelleflerince ayrılan değer artış fonunun başka hesaba aktarılması veya sermayeye ilave edilmesi hukuken vergilemeye yol açmaktadır. Çünkü, hem aktarma ve hem de sermayeye ilave etme imkânı bu mükelleflere tanınmamıştır.

- Bu noktada bir hususa değinmek istiyoruz. Değerleme yönünden mükellefler iki grup altında toplanırken; kollektif, adi komandit ve adi şirketler gelir vergisi mükellef grubuna dahil edilmiştir. Değer artışının sermayeye ilavesi konusunda ise yalnızca "gelir vergisi mükellefleri" tanımlaması yapılmış ve şirketlerin ne yönde işleme tabi oldukları hususunda açıklık sağlanmamıştır. Mali idare, değişiklikle ilgili açıklamalara yer verdiği 234 no.lu tebliğde de suskunluğunu korumuş, olayı muğlak bırakmıştır.

Şirketlerin doğrudan gelir vergisi mükellefiyeti sözkonusu olmadığına göre, bunların bilançolarında oluşan değer artış fonunu sermayelerine eklemelerine dolaylı şekilde izin verildiği kanısı uyanmaktadır.

## 8- Yeniden Değerlemenin Noksan Uygulanmasının Sonucu

Mükellefler amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini yeniden değerlendirme kararı aldıkları takdirde bu işlemi tam ve doğru şekilde uygulamak durumundadırlar.

Aksi halde;

- Yeniden değerlemenin herhangi bir yıl yapılmaması nedeniyle veya,
- Değerleme oranının düşük uygulanmasından dolayı,

sonraki yıllarda, geçmiş dönemlere ilişkin yeniden değerlendirme hakkını kullanamayacaklardır. {V.U.K. 298. mad. 11. bent)

## 9- Muhasebe Kayıtları

Yeniden değerlemeye tabi iktisadi kıymetlerde yıl sonu işlemiyle ilgili muhasebe kaydını, bir örnekle verelim.

İşletmenin aktifinde 800 milyon TL. lık değerle yer alan, 1994'te defterlere kaydedilmiş bulunan ve birikmiş amortismanı 250 milyon lira olan bir makina için, 1995 yılı sonunda yapılacak yeniden değerlendirme dolayısıyla yerine getirilecek muhasebe kaydı, tespit edilen değerlendirme oranının % 80 olduğu varsayımı altında şöyledir.

Değerlenecek Bilanço Unsurları	Önceki Değeri	Değer Artışı	Hesaplanan Yeni Değer
Makina	800.000.000	640.000.000	1.440.000.000
Bir. amort.	250.000.000	200.000.000	450.000.000
Yeniden değerlendirme nedeniyle oluşan değer artış fonu, iktisadi kıymetin değerlendirme işlemi sonunda ortaya çıkan net değeri ile değerlemeden önceki net değeri arasındaki farktan ibarettir.			
Buna göre;			
Yeniden değerlemeye			
bağlı net bilanço aktif değeri			990.000.000
(1.440.000.000 - 450.000.000 =)			
(-) Yeniden değerlemeden önceki			
net bilanço aktif değeri			550.000.000
(800.000.000 - 250.000.000 =)			
Bulunan değer artışı			440.000.000
<hr/>			
253- Tesis, makina ve cihazlar		640.000.000	
257-Bir. amortismanlar			200.000.000
522-MDV Yeniden değerlendirme artışları			440.000.000

1995 yılı sonunda makina için % 25 oranı üzerinden amortisman ayrılacağını varsayalım. Amortisman, yeniden değerlendirme işlemine tabi tutulmak suretiyle tespit edilen 1.440.000.000 TL. sı baz alınarak hesaplanacaktır.

---

770- Genel yönetim giderleri	360.000.000
257-Bir. amortismanlar	360.000.000

---

Makina, peşin bedelle 1996'da 1 milyar liraya satılsın. (K.D.V. ve maliyet bedeli artırımı ihmal edilmektedir)

---

100- Kasa	1.000.000.000
257- Bir. amortismanlar	810.000.000
522- MDV yen. değ. artışları	440.000.000
253- Tes. mak. cihazlar	1.440.000.000
679-Diğer. ol.dışı gelir/kârlar	810.000.000

---

#### **10- Bazı Mükellefler İçin 4008 Sayılı Kanunla Getirilen Uygulama**

Kollektif, adi komandit ve adi şirketler dahil bilanço esasına göre defter tutan mükelleflere iktisadi kıymetlerini yeniden değerlendirme imkânı daha önce sağlanmıştı.

Fakat, yeniden değerlemeye tabi tutulsa bile, iktisadi kıymetlerin değerlemeden önceki tutarları üzerinden amortisman ayrılması gerekmektedir.

Bu kez, 4008 sayılı Kanunla getirilen değişiklik sonunda, sözü edilen mükelleflerin de yeniden değerlendirilen tutarlardan amortisman ayırabilmeleri hakkı tanınmıştır.

Ancak, V.U.K'na eklenen geçici 18. madde hükmü; sözkonusu imkanın, 1.1.1995 tarihinden sonra edinilecek iktisadi kıymetlerle sınırlı şekilde kullanılabilmesi ve bu tarihten evvel aktife alınan sabit kıymetler için ise, yeniden değerlendirme yapılmadan önceki eski değerler üzerinden amortisman hesaplanması şartını öngörmüştür.

Diğer taraftan iş ortaklıklarının da yeniden değerlendirme yapabilmeleri, yargının ısrarı doğrultusunda alınan kararlar mali idarece de kabul edilmiştir. (V.U.K. Tebliği no. 231)

### KISIM 3

#### III- AMORTİSMANLARIN HESAPLANMASI

##### A- Genel Açıklama

Bilançoya kayıtlı olan ve genellikle sabit kıymet niteliğini taşıyan, esas itibarıyla mükelleflerin işletmelerinde kullanmak veya faaliyetlerini yerine getirmek amacıyla satın aldıkları bazı iktisadi kıymetlerin amortismanına tabi tutulması, bu suretle vergilenebilir kazancın azaltılarak, işletmelerin üzerindeki vergi yükünün hafifletilmesi vergi hukukumuzda yeralan temel mali teşviklerden biridir.

Bir iktisadi kıymetin amortisman yoluyla faaliyet kâr-zarar hesabına yansıtılması açısından V.U.K.'nın "Amortismanlarla ilgili hükümleri çerçevesinde aranan özellikler şunlardır.

- Aktif varlığın işletmede bir yıldan fazla kullanılması, (V.U.K. mad. 313),

- Mal ve hizmet üretimine katkısı sırasında fiziki veya teknolojik yıpranmaya uğraması, aşınması, kıymetten düşmesi, (V.U.K. mad. 313 ve mad. 317),

- İşletme nedeniyle içindeki cevherin azalması ve dolayısıyla maddi değerini kaybetmesi (V.U.K. mad. 316)

- Yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybetmesi (V.U.K. mad. 317)

- İktisadi ve teknik bütünlük arzeme hali hariç, varlığın değerinin her yıl Bakanlar Kurulu kararıyla belirlenen belli bir tutarın üzerinde bulunması, (V.U.K. mad. 313, ikinci fıkra)

Açıklanan niteliklere sahip olmasına rağmen bazı iktisadi kıymetler farklı değerlendirilmeye tabi tutularak, amortisman uygulamasının dışında bırakılmış ve amortisman masrafının ya kısmen ya da tamamen kayıtlara intikali önlenmek istenmiştir.

Buna göre, amortisman gideri kaydı yönünden;

- İşletmenin aktifinde kayıtlı olmakla birlikte, binek otolarda kısmi, (G.V.K. mad. 40/5. bent),

- İşle ilgili olmayan yat, kotra, tekne, uçak, helikopter gibi deniz ve hava araçlarında tam (G.V.K. mad. 41/7. bent) yasaklama hükmü yürürlüktedir.

Ayrıca, işletme bilançosunda yer alsa dahi boş arazi ve boş arsalar amortismanına tabi tutulamamaktadır. (V.U.K. mad. 314)

##### B- Amortisman Usulleri

İktisadi kıymetlerin alış veya maliyet bedelleri üzerinden kayıtlı defter değerlerinin belli esaslar doğrultusunda yokedilmesini, diğer ifadeyle gelir tablosuna ve bilançoya yansıtılmasını temin için Vergi Usul Kanununda değişik usuller öngörülmüştür.



Anılan Yasa'nın izin verdiği usuller, esas olarak;

- Normal amortisman,
- Azalan bakiyeler usulüyle amortisman,
- Fevkalade amortisman'dan ibarettir.

İktisadi kıymetlere uygulanacak amortisman oranı Yasayla % 20 düzeyinde saptanmış olup, ilk iki usul bu oranı baz almaktadır. Üçüncü yöntem ise, işletmeye ait varlıkların uğraması ihtimali düşünülen hasarları ve tamamen özel durumları kapsamaktadır. Bu sonuncu hale yakın bir başka amortisman usulü, madenler için düzenlenen hükümde bulunmaktadır. (V.U.K. mad. 316)

Olağan dışı haller ve bazı iktisadi kıymetler bakımından amortisman hesaplamasında kullanılacak esaslar yada oranlar mali idarenin yetkisindedir ve idarece karara bağlanmaktadır.

Dolayısıyla, belirtilen ilk iki amortisman usulü dışında, fevkalade amortismanı da içerecek biçimde, idari kararlarla şekillenen amortisman ayırma ve hesaplama yöntemi de hukukumuzda yerleştirilmiştir.

Mali idare, gerek afetler nedeniyle gerekse yeni icatlar veya cebri/zorlanarak çalıştırma sonucunda iktisadi varlıkların kıymetinde meydana gelen kayıp, verim yetersizliği ve fazla aşınma gibi değer azalışlarını muhasebeleştirmek için; her işletme bakımından işin niteliğine göre değişen, ayrı ayrı "fevkalade ekonomik ve teknik amortisman nispetleri" belli etmektedir. Bu oranlar İlgililerin müracaatta bulunduğu hesap döneminde geçerlidir.

Amortisman süresi, uygulanan oranla yakından ilgili bulunmaktadır. Çünkü, yıl itibarıyla saptanacak itfa süresi, (1) rakamının mükellef tarafından tayin edilen orana bölünmesiyle ortaya çıkmaktadır. (V.U.K. mad. -320)

Mükellefler, amortisman tabi iktisadi kıymetin değerini, yasa da öngörülen normal amortisman oranını aşmayacak biçimde serbestçe tespit ettikleri nispetler üzerinden yok etmek imkânına sahiptirler. (V.U.K. mad. 315)

Bu durumda, yasal % 20 amortisman oranının benimsenmesi halinde, en düşük amortisman süresi  $\{1/0.20 =\}$  5 yıl olarak hesaplanmaktadır.

Normal amortisman her mükellefin uygulayabileceği bir usul olmasına karşın, azalan bakiyeler usulüyle amortisman yalnızca bilanço esasına göre defter tutan işletmelere hak tanınmıştır. (V.U.K. mük. mad. 315)

### C- Amortisman Uygulamasına İlişkin Özel Durumlar

Vergi Usul Kanunu, iktisadi kıymetlerin maliyet değeri üzerinden amortisman tabi tutulması sırasında; nispetlerin değiştirilemeyeceğini, normal amortisman usulünden dönülemeyeceğini, sürenin uzanamayacağını, iktisadi ve teknik açıdan bütünlük arzmemek kaydıyla bilançoya dahil iktisadi kıymetlerde ayrı usullerin uygulanmasını özel olarak hükme bağlamıştır. Bu suretle, hem amortisman hesaplarında karışıklığa yol açılması önlenmiş olmakta ve hem de yasa hükümlerine aykırı işlemlere fırsat verilmemektedir.

Nitekim, değinilen yasal kuralların ayrıntılı irdelenmesinde de görüleceği üzere, amortisman ayırma ilkeleri muhtelif maddelere şu şekilde . serpiştirilmiştir.

- Maliye Bakanlığının yetkisini kullanma hali hariç, mükellefler uygulamaya başladıkları amortisman nispetlerini takip eden faaliyet yıllarında değiştiremezler. (V.U.K. mad. 319)

- Bir iktisadi değer üzerinden normal amortisman usulüne göre amortisman ayrılmasına başlandıktan sonra bu usulden dönülemez. (V.U.K. mük. mad. 320/2. bent)

- Amortismanın herhangi bir yıl yapamamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir hadle yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılamaz. (V.U.K. mad. 320)

- İktisadi ve teknik bakımdan bir bütünlük teşkil eden değerler için normal veya azalan bakiyeler usulü ile amortisman usullerinden yalnız birisi uygulanabilir. (V.U.K. mük. mad. 320/1. bent)

Bu hüküm, aynı işleme ait bilançonun aktifinde yer alan iktisadi kıymetler için ayrı ayrı amortisman usulünün tercih edilmesine imkan yaratmaktadır. Örneğin, bir inşaat firması, sahip bulunduğu iki dozerden birini normal amortisman usulüne göre amortisman tabi tutarken, diğeri için azalan bakiyeler usulünü uygulayabilir.

- Vergi Usul Kanunu, aynı iktisadi kıymet bakımından normal amortisman usulünden dönüşü yasaklarken azalan bakiyeler usulünden normale geçişi kabul etmiştir. (V.U.K. mük. mad. 320/3. bent)

Örneğin, satın alma bedeli ve alışa ilişkin giderlerle birlikte 800 milyon liraya maledilen bir makina için % 20 oranı üzerinden;

İlk yıl,  $800.000.000 \times \% 40 = 320.000.000.-TL$

İkinci yıl,  $(800.000.000 - 320.000.000 =) 480.000.000.-TL$

$480.000.000 \times \% 40 = 192.000.000.-TL$  amortisman payı

hesaplandığını varsayalım.

İşletme, üçüncü faaliyet yılında herhangi bir nedenle bu iktisadi Kıymeti normal amortisman usulüyle itfa etmek istediği takdirde;

- Normal amortisman oranına göre tespit edilen 5 yıllık itfa süresini değiştirmemek şartıyla ve,

- Bakiye amortisman süresiyle, örnekte 3 yıl, bağlı kalarak amortisman ayırmaya devam edecektir.

Bu durumda, normal amortisman oranı hiç dikkate alınmaksızın, iktisadi kıymetin henüz amorti edilmemiş değer kısmı üçe bölünecek ve eşit tutarlarda hesaplara intikal ettirilecektir. Örneğimize dönecek olursak, durum şu şekilde sonuçlanacaktır.

İktisadi kıymetin maliyet bedeli.....800.000.000.-TL

- İlk iki yıla ait birikmiş amortisman ..... 512.000.000.-TL

(320.000.000 + 192.000.000 =)

İtfa edilmemiş değer tutarı.....288.000.000.-TL

Kalan amortisman süresi ve yıllık pay: 3 yıl,

(288.000.000/3=).....96.000.000.-TL

Buna göre, iktisadi kıymetin maliyet bedeli ilk iki yılda azalan bakiyeler usulüyle ve büyük ölçüde amorti edilmiş, kalan kısmın ise, göreceli olarak daha düşük tutarlarda normal amortisman yöntemiyle itfası sağlanmış olacaktır.

İşletmenin ticari faaliyetinde kullandığı iktisadi kıymetlerden amortisman tabi tutulanlarla ilgili özellik taşıyan bazı hususları daha aktarmak istiyoruz.

Amortisman ayırma bakımından ortaya çıkan bir kısım sorunlar hakkında, Maliye Bakanlığı'nın onayını taşıyan ve 1988'de alınmış, 267 yayın sıra no.lu Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu'nun kararında getirilen çözümleri özet olarak iletmeyi faydalı görmekteyiz.

### **1- Vergi Usul Kanununda Sözü Edilen "Aktife Girme" Deyimi, Bir İktisadi Kıymetin "İşletmede Kullanılmaya Başlama"sını Kapsar mı?**

Amortisman tabi bir iktisadi kıymetin aktife girmesi, o kıymetin iktisap edilerek defter kayıtlarına geçirilmesi, değerlendirme gününde envantere dahil olması ve kullanılmaya hazır halde bulunması olarak değerlendirilmelidir.

"Kullanılmaya hazır halde bulunma" kavramı ise;

- Alındığı şekliyle kullanılacak iktisadi kıymetlerde sözleşme şartlarının yerine getirilip kıymetin teslim alınmasını,

- Eğer kullanım için makina ve teçhizatın montajı gerekliyse bu kıymetlerin montajının tamamlanmasını,

- İthalat söz konusuysa malların gümrükten çekilip, işletmeye dahil edilmesini,

- İnşa veya imal olunan kıymetler bakımından inşa/imâl işleminin tamamlanarak, İşin sabit kıymetler hesabına alınmasını ifade etmektedir.

Ancak, aktife girme deyimi, amortisman uygulaması açısından iktisadi kıymetin işletmede fiilen kullanılmaya başlanmasını gerektirmemektedir.

**2- Faaliyetini sürdüren bir işletmenin üretim yapmak üzere yeni bir ünite tesisine yönelik yatırımlarını tamamlamadan satın aldığı makinalar için amortisman ayırması;**

- Yatırımların tamamlanmamış olması,

- Makinaların montajının yapılmaması ve kullanılmaya hazır halde bulunmaması,

nedeniyle mümkün değildir.

**3- Satın alınan, fakat yapılan kira sözleşmesi gereği satıcının tasarrufunda bırakılan makina ve tesisat üzerinden amortisman ayrılabilir.**

**4- İktisap edilen, fakat fiilen kullanılmayan yedek makina ve tesisatın amortismanına tabi tutulup tutulmaması açısından hukuki durum nedir?**

Kullanıma tahsis edilmemiş olan yedek parça niteliğindeki iktisadi kıymetlerin amortismanına tabi tutulabilmesi için kullanıma hazır halde bulunması yeterlidir.

**5- Satın alınan iktisadi kıymetlerin maliyetinin bir kaç aşamada tamamlanması, örneğin yıl içinde satın alınarak fatura edilen makinanın; nakliye, sigorta ve montaj giderlerinin ikinci yılda gerçekleşmesi durumunda, amortisman ayırmaya başlama dönemi ne olmalıdır?**

Değinildiği gibi maliyeti bir kaç aşamada oluşan iktisadi kıymetlerde, makina; montajının tamamlandığı yıl kullanılmaya hazır hale geleceğinden, montajın gerçekleştirildiği yıl sonuna kadar teşekkül eden maliyet unsurlarının alış bedeline eklenmesi ve bulunan tutar üzerinden amortisman ayrılması gereklidir.

Daha sonraki dönemler için, 163 no'lu V.U.K. Genel tebliği uyarınca, ya ilgili yılda gider yazılmak ya da masrafları aktifleştirmek suretiyle işlem yapılmalıdır.

### **D-1995 Yılında Amortisman Oranında Değişiklik**

İşletmenin varlıklarına dahi! iktisadi kıymetleri için uygulayacakları normal amortisman oranı, V.U.K'nun 315. maddesinde 4008 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle % 25'ten % 20'ye indirilmek suretiyle amortisman süresi de 5 yıla çıkarılmıştır.

Ancak bu yeni oran, 1.1.1995 tarihinden sonra aktife giren iktisadi kıymetler bakımından geçerli olacaktır.

Dolayısıyla, mükellefler belirtilen tarihten önceki iktisadi kıymetler için, aktife alındıkları yılda yürürlükte bulunan hükümlere göre amortisman ayırmaya devam edeceklerdir.

### **E- Muhasebe Kayıtları**

İşletmenin hesap dönemi sonunda amortisman kaydı bakımından faaliyetin türü önem taşımaktadır.

Çünkü, ticari bir işletmedeki kayıtlar, sınai faaliyetle veya inşaatla uğraşan işletmelerin amortisman hesapları farklı kodlarda izlenecektir.

Örneğin, satınalma bedeli 1.800 milyon lira olan bir makinanın 7/B seçeneğinde yapılacak muhasebe kaydı şöyledir. İşletmenin normal amortisman usulünü tercih ettiğini ve amortisman oranının % 20 olduğunu farzedelim.

796- Amortismanlar ve tükenme payları	360.000.000
796-104 Tesis, mak. ve cihaz amort. gideri	
257- Birikmiş amortismanlar	360.000.000
257- 40.000 Tesis, mak. ve cihazlar	
632- Genel Yönetim giderleri	360.000.000
798- Gider çeşitleri yansıtma	360.000.000
798- Gider çeşitleri yansıtma	360.000.000
796- Amort. ve tükenme payları	360.000.000
690- Dönem kâr veya zararı	360.000.000
632- Genel yönetim giderleri	360.000.000

## **F- Hesap Dönemi Değişikliğinde Kıst Amortisman Uygulaması**

Ticari veya zirai bazı faaliyetlerde hesap dönemi takvim yılına uygun düşmeyebilir. Örneğin, özel dersaneler, özel okullar ya da bir kısım zirai uğraşılarda doğru ve kesin faaliyet kâr-zararını, takvim yılının içinde herhangi bir ayda tespit etmek daha anlamlı sonuç verebilir.

Bu nedenle, mükelleflerin kendilerine tayin edilen öze! hesap dönemine geçişleri veya özel hesap döneminden takvim yılı esasına dönmeleri sırasında ortaya çıkan kıst hesap döneminde, kıst amortisman ayırmaları mümkündür. Kıst döneme ait aylar için DİE'nce açıklanan "toptan eşya fiyatları endeksi"nde meydana gelen ortalama fiyat artış oranı esas alınarak yeniden değerlendirilebilir.

Örneğin, hesap dönemi takvim yılı olan ve kendisine 1.7.1996 tarihinden geçerli olmak üzere, 1 Temmuz-30 Haziran tarihleri arasında özel hesap dönemi tayin edilen bir mükellefin amortisman ve yeniden değerlendirilmesi şu şekildedir.

-1.1.1996-30.6.1996 tarihleri arasında kalan kıst dönem için 6 aylık kıst amortisman hesaplanacak ve faaliyet kâr-zararı buna göre hesaplanacaktır.

- Yeniden değerlendirilme ise, belirtilen kıst dönemde toptan eşya fiyatları genel indeksinde saptanan ortalama fiyat artışı esas alınarak yapılacaktır.

Eğer, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin itfa süresinin son yılı sözkonusuysa, Bakanlıkça, 1996 yılı için açıklanacak yeniden değerlendirilme oranının, yıllık orandan kıst dönem düşüldükten sonra kalan süreye isabet eden kısmı yeniden değerlendirilme olarak uygulanacaktır. (V.U.K. tebliği no. 245)

## **G- Kıst Amortisman Tabi İktisadi Kıymetler**

Vergi Usul Kanununun 320. maddesinde 4108 sayılı Yasayla sağlanan değişiklik sonunda, daha önce pek çok iktisadi kıymet için öngörülen kıst amortisman uygulaması fazlaca daraltılmıştır.

Değişiklik hükmü genellikle eskiye dönüşü temin etmiştir. 1.1.1994'ten itibaren geçerli sayılan maddeye göre;

- Kıst amortisman uygulaması yalnızca işletmelerin aktifinde kayıtlı binek otomobillerle sınırlandırılmış olup, bunların dışında kalan amortisman tabi diğer iktisadi kıymetler için aktife alındıkları yılda tam amortisman ayrılması esası benimsenmiştir.

- Ancak, faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması ya da çeşitli şekillerde işletilmesi olan işletmelerde, araçların, gerçekten bu amaçlara tahsis edilmeleri şartıyla tam amortisman ayrılması imkânı tanınmıştır.

Fakat, belirtilen işletmelerde yöneticilerin kullanımına verilen binek otomobillerde tam yıl değil, kıst dönem amortisman hesaplanacaktır.

Kıst amortismanında, binek otomobilin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılacaktır.

Amortisman ayrılamayan süreye ait bakiye değer itfa süresinin son yılında yok edilecektir.

Örneğin, 18.7.1996'da 1.800.000.000-TL'sına satın alınan opel vectra marka binek oto, özel otomobil kiralama şirketinin genel müdürünün emrine tahsis edilmişse, 1996 takvim yılı için % 20 oranı üzerinden 6 aylık dönem için 180 milyon lira amortisman payı hesaplanacaktır.

Tabii ki, Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin 7. bendi uyarınca, sözkonusu otomobil yolcu nakli için kiralamada kullanılmadığından, hesaplanan amortismanın sadece yarısı gider olarak kayıtlarda yer alacak, kalan kısım kanunen kabul edilmeyen giderlere atılacaktır.

Bu konuda idarenin görüşünün ortaya konduğu 180 no.lu G.V.K. tebliğindeki iki örneği sunmak isteriz.

**Örnek:** Dayanıklı tüketim malları ticareti ile uğraşan bir mükellefin işletmesine kayıtlı binek otomobil, işte kullanılsa bile, masraf ve amortismanlarının sadece yarısı gider olarak kabul edilebilecektir.

Çünkü, bu otomobilin işletmenin esas faaliyetinin gerçekleştirilebilmesi bakımından kullanımının zorunlu olmadığı anlayışı kararda esas alınmıştır.

**Örnek:** Sağlık ürünleri pazarlaması işi ile uğraşan bir kolektif şirketin personeli tarafından eczane ve hastanelerde, tıbbi malzemelerin tanıtım ve satışı yapılmaktadır.

Bu amaç için satın alınan ve sahip olunan binek otomobiller, işletmenin asli faaliyeti açısından gerekli olduğundan giderleri ile amortismanlarının tamamı indirim konusu yapılacak, ancak sözü edilen araçlarda, ilk yıl için kıst amortisman ayrılacaktır.

Zira, işletmenin faaliyeti otomobil kiralaması olmadığı gibi, V.U.K'nun 320. maddesinde ifade edildiği haliyle binek otomobillerin "çeşitli şekillerde işletilmesi" de sözkonusu değildir.

## H- Binek Otomobilde Kanunen Kabul Edilmeyen Gider, Amortisman ve Kıst Amortisman Uygulaması

Bir ticari işletme, şirket sermayesinin % 60'ına sahip genel müdürün kullanımı için Eylül-1996 ayında 6 milyar liraya binek otomobil satın alıyor. Belirtilen taşıt aracıyla ilgili, 1996 yılı sonuna kadar yapılan masrafların ve ödenen katma değer vergilerinin dökümü şu şekildedir.

Harcamanın Niteliği	Harcama Tutarı	Ödenen KDV
Binek oto	6.000.000.000	1.380.000.000
Akan/akıt	160.000.000	24.000.000
Bakım	80.000.000	12.000.000

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30/b maddesi hükmü, faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanlar haricinde kalan işletmelerde faturalarda gösterilen verginin indirilemeyeceğini emretmektedir.

Alış vesikalarında yer alan, fakat indirimine izin verilmeyen katma değer vergisinin; işin mahiyetine göre, ya gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmesi imkanı mevcuttur.

Örnekteki işletmenin, ödenen vergiyi gider kaydettiğini düşünerek muhasebe işlemini yapalım.

254- Taşıtlar		6.000.000.000
01-Binek oto		
770- Genel Yön. Gid.		1.380.000.000
01 - Binek oto KDV	690.000.000	
02- K.K. edm.KDV	690.000.000	
100-Kasa		7.380.000.000

Yıl içinde otomobilin kullanımı nedeniyle yapılan akaryakıt ve bakım masraflarının G.V.K.'nun 40. maddesinin 5. bendi uyarınca sadece yarısı mali kâr-zararla ilgilendirilecektir.

Öte yandan, binek otomobillerde kıst amortisman hesaplanması gereğini dikkate alarak, 1996 yılına ait dört aylık amortisman giderini muhasebeleştiririm. Amortisman oranını % 20 kabul edelim. Yıllık amortisman 1.200.000.000 liradır.

770- Genel yönetim giderleri		400.000.000
06 Amortisman gideri		
257- Birikmiş amortismanlar		400.000.000



Kanunen gider sayılmayan amortisman kısmının, mali kâra ilave edilmek üzere Nazım Hesaplarda izlenmesi önerilen yollardan biridir.

---

950- Matraha eklenecek unsurlar	200.000.000
01 Amort. gideri	
951 - Matraha eklenecek unsur. karş.	200.000.000

---

Bu tutarın beyan olunacak gelire/kazanca eklenmesini takiben ters kayıtla kapatılması gerekir.

### **Binek Otomobilin Yeniden Değerlemeye Tabi Tutulması ve Muhasebe Kaydı**

İşletmenin kayıtlarına ilk girdiği yılda, iktisadi kıymet için yeniden değerlendirme işlemi yapılamaz.

İkinci yıldan itibaren gerçekleştirilecek yeniden değerlendirme ve amortisman kaydı şu şekildedir. Vergi Usul Kanununa göre tayin edilen değerlendirme oranını % 50 varsayalım;

	<u>Eski Değeri</u>	<u>Y.D. Oranı</u>	<u>Değer Artışı</u>	<u>Yeni Değeri</u>
<b>Taşıtlar</b>	6.000.000.000	% 50	3.000.000.000	9.000.000.000
<b>Bir. amort.</b>	400.000.000	"	200.000.000	600.000.000

---

254- Taşıtlar	3.000.000.000
01 Binek otomobil değer artışı	
257- Bir. amort.	200.000.000
522- MDV Yeniden Değer. Artışları	2.800.000.000

---

770- Genel Yön. Gid.	1.800.000.000
01 Kab. ed. amort.	900.000.000
02 " edm. "	900.000.000
257- Bir. amort.	1.800.000.000

---

### **I- Amortismanlarla İlgili Yargı Kararları**

- Dan. 3. Daire E.1991/59, K.1993/1595

Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin alımında ödenen katma değer vergisinin, indirimine konu edilememesi durumunda, iktisadi kıymetin alış bedeline ilave edilerek amortismanına tabi tutulabilir.

\* Dan. 3. Daire E.1986/735, K.1987/2345

İşletmede bir yıldan fazla kullanıldığı kanıtlanamayan sebze sandıkları için amortisman ayrılmasına olanak bulunmadığı, bedellerinin doğrudan gider yazılabileceği hk.

\* Dan. 4. Dairesi, E.1989/761, K.1989/3895

Toprak hafriyatında kullanılan iş makinalarının faal durumda tutulması amacına yönelik parçaların iktisadi değer artırıcı nitelikte olmadıkları, bu yüzden amortisman tabi tutulamayacakları hk. \* Dan. 4. Daire, E.1987/4868, K.1990/1222

İşletmede bir yıldan fazla süre ile kullanılan aktifte kayıtlı kıymetlerin amortisman yolu ile itfa edilmelerinin gerekli olduğu hk.

\* Dan. 3. Daire, E. 1988/2717, K.1990/2029

İşletmede bir yıldan fazla kullanılmadığı anlaşılan elma sandıklarının bedelinin amortisman tabi tutulamayacağı, doğrudan gider yazılması gerektiği hk.

\* Dan. 4. Daire, E.1987/54, K.1989/2338

Maliye Bakanlığınca fevkalade amortisman nisbetinin belirlenmemesi nedeniyle, yangın hasan ile sigorta tazminatı arasındaki farkın K-Z hesabına aktarılmasında yasalara aykırılık bulunmadığı hk.

\* Dan. 3. Daire, E.1990/1313, K.1991/1808

Bir iktisadi kıymet olan kasasız kamyonun aktifte dahil edildiği yıldan itibaren amortisman tabi tutulması gerektiği hk.

\* Dan. 4. Daire, E.1994/4272, K.1995/3894

Bir inşaat işine amortismanlardan pay verilebilmesi için; makine, tesisat ve ulaştırma araçlarının bu işte kullanılmış olması gerekmektedir.

\* Dan. 4. Daire, E.1994/1879, K.1995/1259

Lokantada kullanılan ve değeri V.U.K'nun 313. maddesinde yazılı amortisman ayırma haddinin altında kalan emtianın, işletmede bir yıldan fazla kullanılması da mümkün değilse, amortisman uygulanmaksızın doğrudan gider yazılması yoluna gidilebilir.

\* Dan. 4. Daire, E.1992/3388, K.1993/457

Kredi alacaklarının tahsili için bankanın edinmek ve 3 yıl içinde elden çıkarmak zorunda kaldığı gayrimenkullerin, aktifte kaldıkları süre içinde amortisman tabi tutulması gerekir.

## KISIM 4

### IV- ŞÜPHELİ ALACAKLAR VE KARŞILIK AYRILMASI

Vergi hukukumuz, ticari kazanç elde eden gerçek ve tüzel kişi mükelleflerin bir kısmı için geçerli olan ve vadesinde tahsil edemedikleri alacaklarıyla sınırlı tutulan karşılık ayrılması ve zarar kaydı İmkanını iktisadi işletmelere tanımıştır.

Belli bir hesap döneminde defterlere hasılat kaydedilmek suretiyle saptanan kazanç üzerinden vergisi ödenen mal veya hizmet satış bedelinin tahsilinde sonradan güçlükler doğması halinde mükellefler, bu alacaklarını!, diğer alacaklarından ayırmak ve şüpheli olarak nitelenen kısım için pasifte karşılık oluşturmak hakkına sahiptirler.

#### A- Şüpheli Alacaklar Nedeniyle Karşılık Ayırabilecek Mükellefler

Vergi kanunları çerçevesinde kalmak kaydıyla ve mali gerekçelerle, bir kısım alacakların şüpheli sayılarak karşılık ayrılması fırsatı yalnızca bilanço esasına göre defter tutan mükellef ve işletmelere sağlanmıştır.

İşletme hesabı esasında kayıtlarını izleyen ikinci sınıf tacirlerin, benzeri durumdaki gerçek usulde vergilendirilen diğer işletmelerin ve serbest meslek erbabının belirtilen haktan yararlanmaları mümkün değildir.

Söze konu mükellef ve İşletmelerin alacakları arasında tahsili imkansız hale gelen kısım varsa; bu olayla ilgili tutarın, kanıtlayıcı kazai bir hüküm veya inandırıcı bir belgeyle delillendirilmesi şartıyla "değersiz alacaklar" bünyesinde gider yazılması ya da zarara atılması imkanı mevcuttur. (V.U.K. md. 322)

#### B- Hangi Tür Alacaklar Şüpheli Alacak Kapsamında Değerlendirilmektedir?

Genel olarak işletmenin bilanço varlıklarına dahil edilen veya gelir tablosuna yansıyan işlemleriyle ilgili alacakları şüpheli alacak kapsamında yer almaktadır.

Yasadaki ifadeyle; ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idamesiyle ilgili bulunmak, bir alacak tutarının şüpheli sayılmasının ve pasifte karşılık oluşturulmasının asli şartıdır.

Diğer deyişle, mükellef veya işletmeye ait ticari ya da zirai kazancın elde edilmesi ve devamlılığıyla ilgili olmayan şahsi alacaklar ile işletme bilançosuna kayıtlı da olsa, şahsi kefalet ve teminatlardan doğan alacaklar esas itibarıyla şüpheli alacak kapsamı dışında tutulmaktadır.

#### C- Bir Alacığın Şüpheli Alacak Sayılma Şartları ve Sınırı

Alacığın, ticari veya zirai faaliyetle ilişkisinin gerekliliğini belirttiğinden sonra, kazancın kaynağı olan bu varlığın hangi aşamada şüpheli sayılacağı ve ne zaman karşılık ayrılacağı, bunun şartlarının ne olduğu hususlarına V.U.K'nun 323. maddesi doğrultusunda yanıt arayacağız.

Bono veya çek gibi bir kıymetli evraka bağlı olsun ya da bir belgeye dayanmasın, işletmenin faaliyetinden doğan alacağın şüpheli sayılması için;

- Tahsil edilememe nedeniyle yargıya intikal etmesi, diğer bir ifadeyle dava veya icra safhasında bulunması, ve,

- Protestoya ve yazılı bir defadan fazla istenilmesine rağmen ödenmemesi ayrıca yargıya intikale değmeyecek derecede küçük olması şartları aranmaktadır.

Mali yönden yeterli şüphelilik şartına sahip alacaklarla ilgili hesaplarda ayıklama yapılacaktır ve bu tür alacaklar ayrı kayıtlarda izlenecektir.

Tekdüzen hesap planı uygulamasında bu olgu; 22- Ticari alacaklar hesabından indirim unsuru olarak ve 229- Şüpheli alacaklar karşılığı adı altında, fakat mali düzenlemeden çok farklı bir yöntemle saptanmakta, takip edilmektedir.

Şüpheli hale gelen alacak nedeniyle % 100 karşılık ayırlamayacaktır. Çünkü, V.U.K'nun sözü edilen hükmünde, teminata bağlanan alacak kısmı için karşılık ayrılması önlenmiş, karşılığın teminatsız alacağı kapsadığı ifade olunmuştur.

#### **D- Zarara Atılan Şüpheli Alacağın Tahsil Edilmesi Halinde Tabi Olacağı İşlem**

İşletmeye ait alacağın tahsili aşamasında karşılaşılan güçlükler dolayısıyla veya borçlunun vadesinde ödeme yapmaktan kaçınması ve benzeri olumsuz hallerde, ya yargıya gidilmesi kaçınılmaz olacak veya küçük alacaklarda yargı masraflarının ağırlığı nedeniyle zorunlu şekilde tahsilattan vazgeçilerek, ayrılan karşılık tutarı dönem sonuç hesabına intikal ettirilecektir.

Ancak, bu tutarın; bir gün müşteri tarafından rızaen ödenmesi ya da yargı kararıyla ödenmesinin sağlanması ihtimali her zaman imkân dahilindedir.

Hangi biçimde olursa olsun, şüpheli alacaklar yönünden gerçekleşen tahsilatlar tahsil edildikleri dönemde gelir kaydedilecektir. (V.U.K. md. 323/ son paragraf)

#### **E- Muhasebe Kayıtları**

Vergi Kanunları uyarınca kabul edilen şüpheli alacak ve bununla ilgili karşılık ayrılmasına ilişkin muhasebe kaydı şu şekildedir.

Örneğin, işletmede 1995 yılında ödenmesi gereken 150 milyon liralık alacak senedi icraya intikal ettirilmek suretiyle tahsil olunacaktır ve yıl sonunda icra henüz sonuçlanmamıştır.

128-	Şüpheli ticari alacaklar	150.000.000	
	121-Alacak senetleri		150.000.000
654-	Karşılık giderleri	150.000.000	
	129- Şüpheli ticari alacaklar karşılığı		150.000.000
690-	Dönem kârı veya zararı	150.000.000	
	654- Karşılık giderleri		150.000.000

**Örnek:** Sarieşme Tic. A.Ş.'nin emtia satışından kaynaklanan iki ayrı senede bağlanmış olan 200.000.000 liralık alacağının vadesi 31.10.1996 tarihini taşımasına rağmen, borçlu herhangi bir ödeme yapmamıştır.

Firma, alacağını icra dairesi vasıtasıyla tahsil için girişimde bulunmuştur.

Bu durumda alacağın şüpheli hale gelmesinden doğan muhasebe işleminin yerine getirilmesi ve ilgili hesaplara kayıt düşülmesi gerekmektedir.

----- 5.11.1996-----

128-	Şüpheli Ticari Alacaklar	200.000.000	
	121 - Alacak Senetleri		200.000.000

Alacağın icra yoluyla tahsiline  
yönelinmesi

Alacağın 100 milyon liralık kısmı 15 Aralık 1996 tarihinde tahsil ediliyor.

----- 15.12.1996-----

100-	Kasa	100.000.000	
	128- Şüpheli tic. al.		100.000.000

Yıl sonunda henüz tahsil edilememiş alacak tutarı nedeniyle karşılık ayrılması kaçınılmaz olmuştur.

----- 31.12.1996-----

654-	Karşılık giderleri	100.000.000	
	129- Şüpheli tic. al. karşılığı		100.000.000

Ayrılan karşılık dönem faaliyet sonucuna yansıtılmak zorundadır.

690-	Dönem kârı veya zararı	100.000.000	
	654- Karşılık giderleri		100.000.000

Vergi hukukumuzda şüpheli hale gelen alacaklar için ne oranda ve hangi ölçüye göre karşılık ayrılacağına ilişkin açıklık yoktur. Uygulamada genellikle şüpheli alacağın tamamı tutarında karşılık ayrılmaktadır. Karşılık ayrılan alacağın bir sonraki dönemde tahsili halinde 644 no.lu Konusu kalmayan karşılıklar hesabı ile kapatılması gerekir.

## **F- Şüpheli Alacaklarla İlgili Yargı Kararları ve Bakanlık Görüşleri**

\* Dan. 4. Daire, E.1994/1635, K.1995/377

Satış bedellerinin tahsili mümkün olmayan üç kişiye ait arabaların, kasko sigortası yaptırılmış olması, alacağın teminat altına alındığını göstermez. Bu durumda, sözkonusu alacakların şüpheli alacak sayılarak karşılık ayrılması yerindedir.

\* Dan. 4. Daire, E.1992/839, K.1992/5015

Holding şirketlerin iştirakleri ile olan ilişkileri ticari nitelikli olduğundan iştiraklerinden olan şüpheli alacakları için pasifte karşılık ayırabilecekleri hk.

\* Dan. 3. Daire, E.1989/4216, K.1989/2768

Bir alacağın şüpheli sayılabilmesi için, bu atacağa ait senedin ilk cirantası hakkında icra takibinde bulunulmasının, yeterli olduğu, ayrıca asıl borçlu hakkında icra takibi yapılmasının da gerekli olmadığı hk.

\* Dan. 3. Daire, E. 1994/731, K.1994/149

Teminatlı alacaklarda, teminatın bir davaya konu edilmiş olması, alacağın şüpheli sayılmasını gerektirmez.

\* Dan. 3. Daire, E.1989/4580, K.1990/1491

Borçlunun mallarına ihtiyati veya normal haciz konulması alacağı teminatlı kılmıyacağından dava veya icra safhasında bulunan bu alacağın şüpheli sayılmasını engellemeyeceği hk.

\* Maliye Bakanlığı Özelgesi, T.29.6.1995 S. 13:000-220/7897

Kamu idare ve müesseselerindeki alacaklar için karşılık ayrılması söz konusu olamaz.

\* Dan. 4. Daire, E.1975/2661, K.1976/582

Hatır senedi mahiyetindeki bonoların karşılığı şüpheli alacak yazılamaz.

\* Dan. 4. Daire, E.1973/2932 , K.1978/1387

Karşılığında bir gelir ve menfaat sağlanmayan kefalet nedeniyle şüpheli hale gelen alacak için karşılık ayrılamaz.

\* Dan. 4. Daire, E.1970/9190, K/1973/927

İcra takibi durdurulup yeni senede bağlanan alacak "şüphelilik" niteliğini kaybeder,

\* Dan. 3. Daire, E.1986/2768, K.1987/1552

İcra takibinin ciddi olarak takip edilmemesi nedeniyle dosyası takipten düşen alacak şüpheli alacak kabul edilmez.

\* Dan. 4. Daire, E.1971/6636, K.1973/524

Ticari mahkemesince onanma kararı olmadıkça.; konkordato anlaşması hüküm ifade edemeyeceğinden, anlaşmaya konu alacak zarar olarak kaydedilemez.

\* Dan. 3. Daire, E.1991/1853, K.1991/2746

Pasifte karşılık ayrılmaması halinde şüpheli alacak kâr-zararın hesabında gö2önüne alınamaz.

## KISIM 5

### V- REESKONT UYGULAMASI

Mali hukukun mükelleflere sağladığı imkanlardan bir başkası da reeskont uygulamasıdır. Hemen belirtelim ki, reeskont işleminin sonunda her zaman işletmenin lehine fayda doğmayabilir.

#### A- Reeskont İşleminin Niteliği

Reeskontun esasım, senetli alacak ve borçların değerlendirme gününün kıymetine irca olunması teşkil etmektedir. Bu suretle, aktif varlık olan senetli alacaklarda kârı azaltıcı, pasif unsur senetli borçlarda ise kân artırıcı reeskont karşılığı hesaplanarak dönem faaliyet kazancı tespit edilecektir.

#### B- İşlemin Avantaja Dönüşmesi

İlke olarak, tek taraflı işlemleri hukuken mümkün bulunmayan reeskont işlemi sırasında, firmanın lehine sonuç elde edilebilmesi için senetli alacakların vade ve tutar itibarıyla senetli borçlardan fazla olması gereklidir. Ancak bu taktirde veya işletmenin sadece senetli alacağa sahip olması halinde, dönem kârı hesaplanan reeskont karşılığı fazlası veya yalnızca karşılık tutarı kadar azalış gösterecektir.

Reeskonttan kaynaklanan kâr azalışı mükellefin beyanına yansıtılacağından, doğa! olarak vergi daha az tahakkuk edecek ve aynı şekilde daha düşük tutarda ödenecektir.

#### C- Reeskonta İlişkin Fayda Geçici Niteliktedir ve Faizsiz Vergi Ertelemesi Sağlamaktadır

Reeskonta dayalı vergi avantajının doğması durumunda, bu mali faydanın sürekli nitelik arz etmediği gerçeği dikkate alınmalıdır.

Zira, hesaplanan karşılıklar, bir sonraki yılda, ters kayıtlarla tekrar kâr zarar hesabına aktarılacaktır. Bu nedenle; önceki yılda gider kaydedilen alacak senetleri reeskont karşılığı bu defa gelir yazılacaktır. Belirtilen işlemler, senetli alacak ve borçların yoğunluğuna bağlı olarak her hesap döneminde az veya çok işletmenin kazancı üzerinde etki yapacaktır.

Bahsedilen etki olumlu ise, yani alacak senetleri reeskont tutan ve karşılığı ne kadar fazla rakama erişiyorsa, mükellefin ilgili dönem vergi yükü de aynı yönde ve artan oranda hafifleyecek, azalacaktır.

Fakat, belirtilen hafifleme, izleyen yılda yapılması zorunlu düzeltme kaydı nedeniyle kalıcı özellikte olmayacaktır. Diğer bir anlatımla, mükellef, reeskont işleminden doğan vergi azalışı tutarını, faizsiz tecil uygulamasına benzer biçimde bir yıl erteleme imkânına kavuşacaktır.

#### D- Alacak ve Borçlarda Değerleme, Reeskont Oranı

Vergi Usul Kanunu, işletme bilançosuna dahil senetli-senetsiz tüm alacak ve borçlar bakımından genel bir değerlendirme ölçüsü benimsemiştir. Kabul edilen ölçü, bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değerini ifade eden "mukayyet değer"dir. (V.U.K . md. 281 ve md. 285)

Anılan Yasa'nın ilgili hükümleri, senetsiz alacak ve borcu hariç tutan bir yaklaşımla, yalnızca senetli olanlarda değerlendirme günü kıymetinin tespitine izin verirken, reeskont sırasında kullanılacak iskonto hadlerini de tayin etmiştir.

Senede bağı aktif ve pasif unsurların değerlendirme günü itibariyle kıymetlerinin belirlenmesi bakımından Vergi Usul Kanununda kabul edilen ölçülerden;

- İki, taraflar kararlaştırmışlarsa senetlerin üzerinde yazılı faiz nispetidir.

- İkincisi, senetlerde herhangi bir faiz oranının açıklanmaması halinde başvurulması mümkün olan Merkez Bankası'nın resmi iskonto haddidir.

- Üçüncü kıstas ise, bankalar, bankerler ve sigorta şirketleri için geçerli olan, ancak ikinci usule ilaveten öngörülen, bu kurumların işlemlerinde uyguladıkları faiz haddidir.

#### **E- Reeskont İşlemleriyle İlgili Özel Durumlar**

- Alacak ve borç senetlerinin reeskont işlemine tabi tutulmasında; iç iskonto yöntemi esas alınacak ve senet üzerinde faizlerin belli edilmediği hallerde, Merkez Bankasının reeskont oranı değil, kısa vadeli avans işlemlerinde uygulanan orana göre hesaplama yapılacaktır. (V.U.K. Tebliği, No. 238)

- Alınan ve verilen vadeli çeklerin reeskont yoluyla değerlendirme gününün kıymetine irca olunması vergi hukukuna aykırıdır. S.P.K. mevzuatına tabi işletmeler bu konuda düzeltmeye gitmek zorundadırlar.

- Döviz cinsinden düzenlenen ticari senetler bakımından reeskont uygulaması hususunda açıklık bulunmamaktadır ve bu konu tartışmalıdır.

Reeskont uygulaması ile ilgili bir Danıştay karar ve kararın gerekçesi şu şekildedir.

\* Dan. 3. Daire, E.1989/2881, K.1991/251

Alacak senetlerinin değerlemesinde Cumhuriyet Merkez Bankasının İç Reeskont haddinin uygulanacağı hk.

"Vadesi gelmemiş senede bağı alacağın reeskont suretiyle değerlendirme gününün kıymetine indirgenmesi, kayıtlı değerle değerlendirme günündeki değer arasındaki farkın dönem matrahından düşülmesi anlamını taşır.

Öte yandan, senetli alacağın değerlendirme gününün kıymetine indirgenmesi değerlendirme günü ile ödemenin yapılacağı vade gününe kadar geçecek süre ile ilgili faizin alacak tutarından indirilmesi demektir. Bunun için senette faiz nispeti, açıklanmışsa bu nispet, aksi halde Cumhuriyet Merkez Bankası'nın resmi iskonto hadleri uygulanacaktır.

Ticari kazançta tahakkuk esasının geçerli olması karşısında faiz nispeti açıklanmamış senetlerde yazılı tutarlar, senedin vade tarihindeki değerini ifade ettiğinden vergilendirme döneminin son günü itibariyle yapılacak değerlemelerde iç iskonto formülü uygulanarak senedin değerlendirme günündeki gerçek kıymeti ile değerlendirilmesi vergilendirme açısından zorunlu bulunmaktadır."

#### **F- Mali İdarenin Reeskont İşlemi Formülü**

Alacak ve borç senetlerinin reeskont işlemine tabi tutulmasında, Merkez Bankasının uygulamasıyla paralellik sağlanmak istemiştir.

Nitekim, 238 numaralı V.U.K. tebliğinde, iç iskonto yöntemine göre ve kısa vadeli avans işlemlerinde belirlenen faiz oranının esas alınarak, reeskont hesaplanması ilkesi benimsenmiştir.



Senede bağılı borç ve alacakların hesap dönemi sonunda değerlendirme günü itibariyle haiz olacağı değeri tespiti yarayan iç iskonto formülü şöyledir;

$$F = A - [Ax360/360 + (m \times t)]$$

F= Reeskont tutarı, A= Senedin nominal değeri,

m= İç iskonto faiz oranı, t = vade

Örneğin, 31.12,1996 tarihinde işletmeye verilen, 50.000.000.-TL nominal değerli ve 90 gün vadeli bir senede ilişkin reeskont işlemi şu şekilde yapılacaktır.

Senetle ilgili verileri, formüle uygulamak reeskont tutarının hesaplanması için yeterli olacaktır.

$$F = 50.000.000 - [50.000.000 \times 360/360 + (\% 70 \times 90)]$$

$$F = 50.000.000 - (18.000.000.000/423) F = 50.000.000 -$$

$$42.553.191 F = 7.446.809$$

Merkez Bankası'nın kısa vadeli avans işlemleri için uyguladığı faiz oranı % 70 kabul edilmiştir.

Dolayısıyla Merkez Bankası'nın 1996 yılı sonu itibariyle belirleyeceği kısa vadeli faiz oranının bilinmesi, reeskont işlemleri açısından mutlaka gereklidir.

Örneğimizde, reeskont tutarı 7.446.809.-TL olarak bulunmuş olup, bu tutar 1996 takvim yılı kazancının tespitinde dikkate alınacak ve bilançoda senedin nominal değerinden düşülecektir. Diğer bir deyişle, belirtilen rakam 657 no.lu Reeskont faiz giderleri hesabının borcuna kaydedilecek, bu hesaptan 690 no.lu Dönem karı ve zararı hesabına intikal ettirilecektir.

#### G- Muhasebe Kayıtları

Alacak ve borç senetleriyle ilgili reeskont işlemlerini ifade etmek için işletmenin; yıl sonu itibariyle 250 milyon lira alacak senetleri ve 160 milyon lira borç senetleri reeskontu hesapladığını varsayalım.

#### Alacak Senetleri Reeskontu:

657-	Reeskont faiz giderleri	250.000.000	
	122- Alacak senetleri reeskontu		250.000.000
690-	Dönem kârı veya zararı	250.000.000	
	657- Reeskont faiz giderleri		250.000.000

#### Borç Senetleri Reeskontu:

322-	Borç senetleri reeskontu	160.000.000	
	647- Reeskont faiz gelirleri		160.000.000
647-	Reeskont faiz gelirleri	160.000.000	
	690- Dönem kârı veya zararı		160.000.000

## KISIM 6

### VI- YABANCI PARAYLA OLAN MEVCUT, ALACAK VE BORÇLARIN DEĞERLEMESİ

#### A- Genel Açıklama

Gerçek usulde vergiye tabi pek çok mükellefi yakından ilgilendiren yabancı para cinsinden varlık unsurlarının değerlendirilmesi, gelişen dış ticari ilişkiler ve yıllık bazda yüksek oranlara ulaşan devalüasyon nedeniyle giderek daha da önem kazanmaktadır.

Vergi Usul Kanunu, 280. maddesinde "yabancı paralar" açısından getirdiği değerlendirme ölçüsünün, yabancı parayla ifade olunan bütün alacak ve borçlar da kapsadığını hükme bağlamıştır.

Sözü edilen maddeye göre, yabancı paralar ve dövizle bağlanmış bilanço unsurları bakımından üç ayrı değerlendirme kriterinin uygulanabilmesi imkanı sağlanmıştır.

- Borsa rayici,
- Alış bedeli,
- Maliye Bakanlığının tespit ettiği kur.

Bu ölçülerden herhangi birinin seçilme serbestisi bulunmamaktadır.

Mükellef, önce, varsa döviz borsasında oluşan rayici yıl sonu değerlemesinde esas alacaktır.

Eğer, rayiç değer yıl sonu seviyesi açısından kuşku ve yapay müdahalelerin varlığı söz konusuysa, borsa rayici yerine alış bedeli değerlendirme sırasında kullanılacaktır.

Ya da, ülkede piyasanın arz ve talep dengesine göre çalışan döviz borsası kurulmamışsa, değerlendirme kuru Maliye Bakanlığı'nca saptanacak, mükellef bu verileri gözönünde bulunduracaktır.

#### B- Yıl Sonu Değerlemesi Yapılacak Yabancı Para ve Diğer İktisadi Kıymetlerin Niteliği

Yabancı para ve dövizle dayalı diğer unsurlardan, şahsi servetin dışında kalan ve yalnızca ticari varlığa dayalı olanlar değerlemeye tabi tutulacaktır.

Vergi mükellefi tüzel kişilere ait hesaplarda izlenen, kasada, bankada diğer kişi ve kurumlar nezdinde mevcut yabancı para, dövizli menkul kıymet ve alacaklarla, borçlar bakımından değerlendirme mutlaka gerçekleştirilmek zorundadır.

Gerçek kişi mükelleflerde ise, ister tacir, isterse serbest meslek erbabı olsun, şahsi varlık ve borçlarda değerlendirme gerekli değildir. Ancak işletmenin iktisadi faaliyeti çerçevesinde elde edilen veya doğan, ticari nitelikte varlık ve borçlar bilançoya dahil olmak kaydıyla değerlendirme kapsamında yer almaktadır.

Hemen belirtmeliyiz ki, işletmeye ait bulunmakla beraber herhangi bir nedenle kanuni defterlere intikal ettirilmemiş, diğer deyişle kayıt dışı bırakılmış bilanço unsurlarının ortaya çıkarılması halinde, bunların bilançoda gösterilmemiş olması değerlendirme yapılmasına kesinlikle engel değildir. İnceleme elemanı kazancı tayin ve matrahı takdir sırasında, sonradan tesbit ettiği yabancı paraya dayalı bilanço unsurlarını, doğrudan ve Maliye Bakanlığı'nca saptanan kurları dikkate alarak değerleyecektir.

Ticari servete dahil olmayan veya ticari servetten özel varlığa aktarılan döviz ve dövize dayalı iktisadi kıymetler bakımından yıl sonunda değerlendirme yapılmasını öngören hukuk kuralı vergi sistemimizde yoktur.

Türk lirasının yabancı paralar karşısında değer kaybetmesi nedeniyle, dövizde ve dövize bağlı kıymetlerde T.L cinsinden yıl sonunda meydana gelebilecek değer artışı; işletme bünyesinde vergiye tabi tutulurken, özel servetteki artış, veraset yoluyla intikal dışında vergilendirilmemektedir.

Yabancı paralar ve döviz cinsinden alacaklar yönünden sürekli devalüasyondan kaynaklanan değer kazanımı gelir sayıldığından, işletmenin gerçek kazancının ötesinde sermayesinin vergilendirilmesine sebep olduğunu gözlemekteyiz.

İşletmenin aktifinde kayıtlı olan, satışa yönelik diğer mallar açısından belirtildiği tarzda değerlendirme yapılmadığı gibi, değerinde artış olduğu gerekçesine dayalı vergileme de sözkonusu değildir. Yalnızca amortismanına tabi iktisadi kıymetlerde yeniden değerlendirme işlemine bağlı değer artışı hesaplanmakta, fakat önceden değindiğimiz gibi özel hallerde vergilemeye gidilmektedir.

Hesap dönemi sonunda işletmenin emtia ve malzeme stoklarında değerlendirme ölçüsü; genellikle iktisap maliyeti veya kısaca maliyet bedeli denilen, iktisadi kıymetin alış bedeli, inşa yahutta imal giderinden ibaret değeridir. Bu değere, vergi hukukunun ithalini kabul ettiği nakliye, montaj komisyon masrafları ile sair vergi ve harçlar gibi harcamalar da girmektedir.

### C- Muhasebe Kayıtları

İthalat-ihracat işleriyle uğraşan bir firmanın döviz cinsinden alacakları dolayısıyla fatura bedellerine kıyasla, 220 milyon liralık lehe ve borçları nedeniyle de, 170 milyon liralık aleyhe kur farkı hesapladığını kabul edelim.

#### Dövizli Alacaklara İlişkin Kur Farkları

120- Alıcılar	220.000.000	
120.20.000 Yurtdışı alıcılar		
646- Kambiyo kârları		220.000.000
645.50.000- Kur farkı gelirleri		
646- Kambiyo kârları	220.000.000	
646.10.000- Kur farkı gelirleri		
690- Dönem kârı ve zararı		220.000.000

#### Dövizli Borçlara İlişkin Kur Farkları

656- Kambiyo zararları	170.000.000	
656.10.000- Kur farkı giderleri		
320-Satıcılar		170.000.000
320.20.000 Yurtdışı satıcılar		
690- Dönem kân veya zararı -	170.000.000	
656- Kambiyo zararları		170.000.000
656.10.000-Kur farkı gelirleri		

İşletmenin sahip olduğu döviz varlıkları, dönem içerisinde yabancı para giriş ve çıkışlarının yapıldığı bankanın veya kurumun işlem günü kuru ile kayda alınır.

Bilanço gününde ise, Maliye Bakanlığı'nca ilan edilen kurlar gözönünde tutulur ve meydana gelen farklar 646 Kambiyo kârları hesabına alacak veya 656 Kambiyo zararları hesabına borç yazılmak suretiyle dönem sonuç hesabına intikal ettirilir.

İhracatla ilgili dönem içinde ortaya çıkan kur farkları 601 Yurtdışı satışlar hesabına gelir kaydedilecektir.

İhracattan kaynaklansa bile, dönem sonundaki döviz mevcudu değerlemesi kur farkı geliri, defterlerde 646 no.lu Kambiyo kârları hesabına intikal ettirilmelidir.

## KISIM 7

### VII- FİİLİ ENVANTER

#### A- Genel Açıklama

Mükellefler, hesap döneminin kapanışı sırasında, yıl sonu itibariyle işletmede mevcut malların ve malzemelerin envanterini çıkarmak mecburiyetindedirler.

Bu zorunluluk, Vergi Usul Kanununun 185. maddesinde hükme bağlanırken, izleyen maddeyle de işlemin niteliği tanımlanmış, yapılacak işin ayrıntısı belli edilmiştir.

Nitekim, V.U.K'da "defter tutma" ya ilişkin ilke ve esasların düzenlendiği 171. ve takip eden maddelerinde;

- Birinci sınıf mükelleflerin, envanter defteri tutmak ve bu deftere ya da büyük müesseselerde envanter listelerine, gerek İşe başlama tarihinde ve gerekse her hesap döneminin sonunda çıkardıkları envanter verilerini kaydetmek zorunda oldukları,

- İkinci sınıf mükelleflerden emtia üzerine iş yapanların ise, envanterlerini işletme defterinde göstermeleri gerektiği ifade olunmuştur.

#### B- Vergi Usul Kanununa Göre Envanter

Vergi Usul Kanununun 186. maddesinde tanımlanan envanter çıkarmak işleminin kapsamında; mevcutların, alacakların ve borçların;

- Sayılması,
- Ölçülmesi,
- Tartılması ve

- Değerlemeye tabi tutulması işleri yer almaktadır. İşletmeye ait iktisadi kıymetlerin, bir yandan miktar itibariyle dökümünün tespiti, diğer yandan, tutarlarını verecek değerlendirme işleminin yapılması, iki doğal sonuca ulaşmamızı sağlayacaktır:

- Kaydi envanter verileriyle kıyaslama ve varsa defterlerdekine göre doğabilecek farkların saptanması,

- Miktar bazında uygunluğa rağmen, iktisadi varlıkların değerlerinde meydana gelebilecek değer azalışlarını belirlemek,

İşletmede, dönem sonunda emtia, malzeme ve diğer iktisadi kıymetlerin mevcuduyla bunların değerleri yönünden yapılacak kaydi ve fiili envanter verilerinde gözlenen farklar, faaliyet kâr-zararının oluşumunda etki doğurmaktadır.

Çünkü, fiili envanterde, defter verilerine göre ortaya çıkan emtia noksanı işletme açısından kazancı azaltıcı sonuç yaratmış olmaktadır.

Örneğin, kaydi envantere göre dönem sonu stokunda 20 adet olması gereken televizyon miktarının fiili envanterde 15 adet olarak sayılması halinde; ya satışların kayıtlara doğru şekilde intikal ettirilmediğini ya da bu ihtimale ilaveten çalıntının varlığını düşünmek ve kabul etmek durumundayız.

Dolayısıyla, çalınma halinin vergi hukukunda zarar kaydına imkan vermediğini gözönünde tutacak olursak, dönem sonu stokunda gösterilmesi mümkün bulunmayan 5 adet televizyonun, emsal bedeli üzerinden hesaplanan tutarının; satıldığı ve fakat kayıtlara yansıtılması unutulduğu için, ortalama satış fiyatlarıyla hasılatla ilave edilmesi gerekecektir.

Bir diğer örneği irdeleyelim. İşletmenin deposunda yapılan tesbite göre 1.000 kg. hammaddenin bozulduğu ve üretimde kullanılmayacak nitelikte olduğu görülmüştür,

İşletme yönetimi, mali idareye başvurmuş ve olayın Takdir Komisyonuna sevk edilmesini istemek suretiyle maliyeti 300 milyon lira olan bu emtianın piyasa değerinin bulunmadığına dair karar alınmasını temin etmiştir.

Bu takdirde, işletmenin uğramış olduğu ve idari kararla tevsik ettiği 300 milyon liralık zararın, safi kazancın hesaplanması aşamasında dikkate alınacağı tabiidir,

### **C- Envanterin Zamanı**

Mükellefler işletme mevcutlarını miktar ve değer itibarıyla izlemek amacıyla her zaman envanter çıkarabilirler. Ayrıca, işletmenin ne yolda gittiğini anlamak bakımından fiili ve kaydi envanterin belli aralıklarla yapılmasında fayda vardır.

Vergi hukukunu ilgilendiren envanter, bilanço günündeki fiili emtia dökümünü tespiti yarayan işlemdir. V.U.K.'nın 185. maddesindeki hüküm doğrultusunda çıkarılan, dönemsel mali sonucun belirlenmesini sağlayıcı ve işletmenin faaliyetinin hesaben durdurulduğu anda gerçekleştirilen envanter, hukuken zorunlu olması nedeniyle mükelleflerden yapmaları beklenen döküm ve değerlendirme faaliyetidir.

Dolayısıyla, vergi hukukunun öngördüğü envanter, hesap dönemi olarak tayin edilen belli zamanlar itibarıyla çıkarılacak olmalıdır.

Hesap dönemi, her işletmede aynı zaman aralığını kapsamamaktadır. Mükelleflerin veya firmaların çoğunluğu hesaplarını takvim yılı bazında kapatırken, bir kısmı işlerinin gereği sonucu özel hesap dönemine göre faaliyetlerini yürütmektedirler. Bunların dışında kist dönem olarak tanımlanan, işletme sahibinin vefatı, ülkeyi terketmesi, firmanın tasfiyesi gibi nedenlere bağlı olarak, 12 aydan daha kısa devrelerde hesapların kapatılmasına yol açan ve envanter çıkarılmasını gerektiren vergilendirme dönemleri söz konusudur.

#### **D- Envanter Kaydının Kapsamı ve Niteliği**

İşletmenin bilanço varlıklarıyla ilgili çıkarılacak envanter,

- Mevcutlar,
- Alacaklar ve
- Borçlar'ın,

ayrıntılı dökümünü içermek durumundadır. Diğer bir ifadeyle, envanter, işletmenin mal varlığını cins, miktar, tutar bakımından ve kaydi döküm yapılmasını temin edecek tarzda kesin verileri itibariyle göstermelidir.

Aynı şekilde, iktisadi faaliyete bağlı olsun olmasın; müşteriler, işletme ortakları ile personeli ve üçüncü kişiler nezdinde mevcut senetli, senetsiz alacaklar, vadeleri ve tutarları açısından ayrıntılı biçimde envanterde yer almalıdır.

Borçlar yönünden de, alacaklardaki gibi satıcılar, ortaklar ve herhangi bir nedenle üçüncü kişilere ait veriler envanterde mutlaka belirtilmek zorundadır.

#### **E- Büyük İşletmeler ve Eczanelerde Envanter**

İlke olarak, vergi mükellefi işletmelerin tamamı her hesap dönemi sonu itibariyle envanter çıkarmakla yükümlüdür.

İşletmenin, satış veya üretimde kullanmak amacıyla mağaza, depo, atölye, fabrika, inşaat şantiyesi gibi işyerlerinde bulundurduğu her türlü emtiyasının yanısıra, amortisman tabii iktisadi kıymetleri de (fabrika, dükkan, ambar, arazi gibi gayrimenkulleri dahil) envantere ithal edilecektir. (V.U.K. mad. 187, mad. 189)

Ancak, genel ve yıllık fiili envantere istisna sayılacak bir hükümlerle, bazı büyük çapta işletmelere ve çok çeşitli mal satan firmalara özgü ayrıcalık kabul edilmiştir.

Nitekim, V.U.K'nun 190. maddesinde;

- Büyük mağazaların ve,
- Eczanelerin,

her yıl yerine, üç yılda bir envanter çıkarmalarının mümkün olduğu hükme bağlanmıştır.

Ayrıca, Maliye Bakanlığı'ndan izin almak kaydıyla büyük sınıai işletmeler de iki veya üç yılda bir envanter çıkarabilmektedirler.

Fiili sayım ve ölçümün yapılmadığı ara yıllarda, söze konu işletmeler hesaben envantere başvuracaklardır.

Çeşitli mal üzerine yüksek cirolu ve perakende mal satışıyla uğraşan ticarethaneler, eczaneler ve sınıai işletmelerin hesaben çıkaracakları envanter, defter kayıtları, bilgisayar verileri ve belgelere dayanmak zorundadır.

Aksi halde, kanuni defter kayıtlarını hiç dikkate almaksızın ve tamamen keyfi, tahmini özellik taşıyan envanter, dönem sonu stokunun ve bilanço rakamlarının yanıltıcı olmasına, gerçeği yansıtmamasına yol açacaktır.

#### **F- Envanter Farklarına İlişkin Muhasebe Kayıtları**

Fiili envanter sırasında kaydi envanter verileriyle miktar yönünden ayrılık veya farklılıkların ortaya çıkması mümkündür.

Her İki envanter sonucu denkse bir işlem yapılması gerekmemektedir. Fakat, sayım fazlaları ve noksanlarının tespit edilmesi halinde durumu düzeltici kayıtların yerine getirilmesi zorunludur.

#### **Sayım Fazlalarının Saptanması Hali**

Örneğin yıl sonunda kasa sayımında nedeni bilinmeyen 6 milyonluk fazlalık belirlenmiş olsun.

----- / -----		
100- Kasa	6.000.000	
397- Sayım ve tesellüm fazlaları		
397-1 Kasa sayım fazlaları		6.000.000
----- / -----		
397- Sayım ve tesellüm fazlaları	6.000.000	
679- Diğer olağandışı gelir ve kârlar		6.000.000
----- / -----		

Bir diğer örneği de, emtia stokunda görülen ve emsal bedeli 40 milyon lira olan sayım fazlalığında izleyelim.

----- / -----		
153- Ticari mallar	40.000.000	
397- Sayım ve tesellüm fazlaları		
397- 2 Stok sayım fazlaları		40.000.000
----- / -----		

Nedeni bilinmeyen fazlalık gelir hesaplarına atılabilir.

----- / -----		
397- Sayım ve tesellüm fazlaları	40.000.000	
679- Diğer. ol. dışı gelir ve kârlar		40.000.000
----- / -----		

Fazlalığın nedenine göre, ya ilgili firma alacalandırılmak suretiyle ya da fazlalığın kaynağının belli olmaması durumunda, 679 no.lu diğer olağandışı gelir ve kârlara kayıt düşülerek 397 no.lu hesap kapatılmalıdır.

İşletmede dönem sonu sayımında ortaya çıkan noksanlıklar bakımından 197 no.lu sayım ve tesellüm noksanları hesabı kullanılacaktır.

Noksanlığın belirlenmesi ile bu hesaba borç, sorumlulardan tahsil veya zarar kaydedilmesi durumunda ise alacak kaydedilir.



### **Sayım Noksanlarının Saptanması Hali**

Örneğin, herhangi bir emtianın sayımında emsal bedeli 4.000.000 T.L olarak değerlendirilen noksanlık saptanmış ve bunun olağandışı zayıattan doğduğu anlaşılmıştır.

197-	Sayım ve tesellüm noksanları	4.000.000	
	197.20 Stok noksanı		
	153- Ticari mallar		4.000.000
689-	Diğer olağandışı gider ve zararlar	4.000.000	
	197- Sayım ve tesellüm noksanları		4.000.000

Ancak, kayıp ve çalındığı anlaşılan kıymetler dolayısıyla zarar yazıldığı takdirde, bu tutarlar kanunen kabul edilmeyen gider sayılacağından, beyan sırasında matraha eklenmelidir.

### **G-Yıl Sonu Stoklarının Değerlemesi**

İşletmenin ticari kâr-zararının tespit edilmesi bakımından hesap dönemi sonu itibariyle mevcut emtianın değerlemeye tabi tutulması gerekmektedir.

Esasen, Vergi Usul Kanunu'nun 186. maddesinde öngörülen envanter işleminin son halkasında, değerlendirme faaliyeti tamamlayıcı aşama olarak yer almaktadır.

Mükelleflerin hesaplarının incelenmesi sırasında en çok eleştiri alan işlem, stok mallarla ilgili değerlendirme verileridir.

Çünkü, emtia stokunun değerlendirilmesi açısından tartışmaya açık pek çok harcama unsuru vardır. Son zamanlara kadar mükellefleri yönlendirecek yasal ya da idari hüküm ve kararlar bulunmadığı için, gerçekleştirilen değerlemeler konusunda idare/mükellef ihtilaflarının oldukça fazla sayıya eriştiği gözlenmekteydi.

Bu hususta, vergi idaresinin görüşünü açıkça ortaya koyan ve uyumsuzlukları azaltıcı nitelikte, yasalar ve tebliğlerle yaptığı düzenlemeler bazı boşlukları kapatmıştır.

#### **1- Değerleme Ölçüleri**

İşletmenin; satınalma, imal ya da inşa suretiyle sahip olduğu ve kullanmak amacıyla değil tekrar satmak için aktifine dahil ettiği stok emtiada genel değerlendirme ölçüsü, maliyet bedelidir.

Emtianın türü ne olursa olsun; taşınabilir her cins mal, inşa olunan binalar, motorlu kara, deniz ve hava taşıtları, makina ve teçhizat gibi ticari mallar, zirai ürünler ve hayvanlarda maliyet bedeliyle değerlendirilmesi, V.U.K'nun 274-277..maddeleri hükmü uyarınca zorunludur.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde ise stokların elde edilme maliyeti ile muhasebeleştirileceği belirtilmiştir. Ancak, bu kavramın içerdiği unsurlar ve maliyeti saptama yöntemi konusunda açıklama yapılmamıştır.

Maliyetin genel tanımlaması, V.U.K'nun 262. maddesinde şu şekilde yer almaktadır.

"Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin arttırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilimum giderlerin toplamını ifade eder"

Ticari bir malın iktisabı nedeniyle yapılan ve maliyetin oluşumunda dikkate alınması gereken harcamalar genellikle şunlardan ibarettir.

- Alış bedeli,
- Nakliye, yükleme, boşaltma,
- Taşıma sigortası,
- Alış komisyonu,
- Alış tarihine kadar ki bir kısım finansman giderleri.

Daha özel durumlarda ise,

- İnşa edilen binalarda, gemilerde, makina ve tesisatta; inşa ve imal giderleri maliyete baz kabul edilmektedir.

- İthalatta ödenen vergi ve fonlarla, montaj giderleri, akreditif masrafları ve emtianın işletme stoklarına girdiği tarihe kadar doğan kur farkları maliyete eklenmek zorundadır.

- İnşaatlarda mevcut bir binanın yıkılması ve arsanın düzeltilmesini sağlamaya yönelik harcamalar maliyete dahildir.

- Mahsup imkânı tanınmayan katma değer vergileri, (binek otolarla, istisnadan yararlanan konut teslimleri gibi) maliyete intikal ettirilebilecektir.

- İmal edilen emtiada; ürünün bünyesine doğrudan giren ilk ve hammaddeler, işçilikler, genel imal giderleri payı ve ambalaj malzemesi bedeli maliyetin temel unsurlarıdır.

- İşletmeler, iktisadi kıymetin satın alınması veya sair şekilde iktisabı dolayısıyla ödedikleri noter, mahkeme, kıymet takdiri masrafları ile emlak alım harcı, taşıt alım vergisi, İmalatta genel idare giderleri payı, stokta kalan emtiayla ilgili daha sonra ortaya çıkan kur farkları ve finansman giderlerini maliyete ithal edip etmemekte serbest bırakılmışlardır.

- İşletmede mevcut olup ta, yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden, yahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli azalış doğan emtia, maliyet bedeli yerine emsal bedeli ile değerlendirilecektir.

- Maliyeti tam olarak bilinmeyen ancak belli bir piyasa değeri bulunan imalat artığı emtiadan döküntü, deşe, ıskarta gibi ürünler de emsal bedeli ile değerlemeye tabi tutulacaktır.

## **2- Değeri Düşen İktisadi Kıymetler**

İşletmenin satın aldığı ya da İmal ettiği emtia, piyasaya sunulma niteliklerini kısmen yahut da tamamen kaybedebilir. Herhangi bir nedenle ticari değeri düşen veya yok olan emtiayla ilgili V.U.K'nun 278. maddesi hükmüne göre emsal bedeli ile değerlendirilmesi gerekmektedir.

Söz konusu yasanın 278. maddesi şu şekildedir:

"Yangın, deprem, su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia, maliyetlerinin hesaplanması mutad olmayan hurdalar, döküntüler, deşe ve ıskartalar emsal bedeli ile değerlendirilir"

Belirtilen türdeki emtiada maliyet bedeline göre değerlendirilmesi olanağı bulunmadığından, V.U.K'nun emsal bedelinin tayinine ilişkin 267. maddesindeki ortalama fiyat ve çoğunlukla da takdir esasına göre değer tayini işlemi yapılacaktır.

Emtiada değer düşüklüğüne yol açan hallerin varlığının tespit edilmesini takiben, durumun ilgili idari makamlardan alınacak belgelerle tevsik olunması ve olayın niteliğine göre, mümkün olduğu ölçüde mutlaka takdir komisyonunca karara bağlanması gereği ihmal edilmemelidir.

Özellikle yıl sonunda yapılacak emsal bedeli değerlemesi açısından emtiadaki değer kaybının takdir komisyonunca tayin olunması faydalıdır. Çünkü, değer düşüklüğüne dayalı zarar kaydının kabulü yönünden yargı ve mali idare, komisyon kararını aramak eğilimindedirler.

**Emtia Değer Kaydıyla İlgili Muhasebe İşlemleri Örnek** : Maliyet bedeli 50 milyon lira olan emtia nedeniyle % 50 oranında karşılık ayrılacak olsun.

654- Karşılık giderleri	25.000.000	
158-Stok değ. düşüklüğü karşılığı		25.000.000
690- Dönem karı veya zararı	25.000.000	
65- Karşılık giderleri		25.000.000

Değer düşüklüğü dönem içinde gerçekleşmişse, karşılık ayırmaya gerek bulunmamaktadır. Emtianın düşük bedelle satışından doğan zarar gelir tablosuna yansiyacaktır.

İşletmede üretimde veya satış amacıyla kullanılma imkânı bulunmayan malların; 152 Mamuller Hesabından veya 153 Ticari Mallar hesabından çıkartılarak 294 no.lu Elden çıkartılacak stoklar ya da 157 Diğer stoklar hesabına aktarılmasında yarar vardır.

Örneğin, V.U.K'nun 278. maddesinde sayılan nedenlerden birisi dolayısıyla kısmen hasara uğrayan, 80 milyon lira maliyet değerli emtia için takdir komisyonu 20 milyon lira emsal bedeli tayin etmiş olsun.

157- Diğer Stoklar	80.000.000	
157.10 Hasar gören mallar		
153-Ticari mallar		80.000.000
654- Karşılık giderleri	60.000.000	
158- Stok değer düşüklüğü karşılığı		60.000.000

Hırsızlık, dolandırıcılık veya sahtekarlık gibi nedenlerle çalınan/ kaybedilen mallar için karşılık ayrılamıyacağı gibi, bu emtianın bedelinin zarar kabul edilmesi de hukuken mümkün değildir.

Karşılık ayrılmışsa, veya zarar yazılmışsa, söze konu tutarlar kanunen kabul edilmeyen gider sayılarak vergi matrahına dahil edilmelidir.

Bu gibi hallerde işletmeden çekişin varlığını düşünerek, işletme sahip veya yöneticilerinin borçlandırılması uygun olur.

Vergi Usul Kanununda 4008 sayılı Yasa İle yapılan değişiklik sayesinde, mükelleflerin stok emtia maliyetini tespit için son giren ilk çıkar (Lifo) yöntemini tercih edebilmeleri hükme bağlanmıştır. Bu yolla genellikle dönem sonu stokunun düşük fiyatla ve satılan malların yüksek fiyatla değerlemeye tabi tutulması imkânı sağlanmıştır. Söze konu uygulama 1996 itibariyle yürürlüğe girmektedir. Lifo yönteminin uygulandığı ilk yılda dönem kârı düşürülmek suretiyle mükelleflere göreceli avantaj kazandırılmaktadır. (V.U.K. md. 274)

Ancak, bir sonraki yıla ait mal değerinin de, İlk maliyet bedeli esas alınacağı için bilançoda düşük tutarla gösterilmesi kaçınılmazdır.

Fiyat artışlarının yüksek oranlı olduğu ve süreklilik taşıdığı ekonomilerde, işlemleri son giren ilk çıkar yöntemine göre muhasebeleştirilmesinin mükelleflere daha az vergi yükü getirerek fayda yarattığı bir gerçektir.

### **3- Stok Değerlemede Finansman Giderlerinin Durumu**

İşletmenin ticari veya sınai faaliyetlerini her zaman öz kaynaklarıyla karşılamaları mümkün değildir. Bu nedenle, firmaların borçlanmalara yönelmesi, çok yaygın biçimde başvurulan çareler arasında yer almaktadır.

Genellikle banka kredisi kullanımı veya taksitler halinde ödemeyi içeren vadeli mal alımları, işletmelerin önde gelen çıkış yollarını teşkil etmekte ve fakat, bu olguların mali sonuçları maliyetin tesbitinde önemli sorunlara neden olmaktadır.

Çünkü, banka kaynaklarını kullanmaktan doğan faiz ve masraflar ile kredili emtia alımına ilişkin vade ve kur farklarının maliyetin bir unsuru mu olduğu yoksa genel giderlere mi dahil edilmesi gerektiği konusu uzun süre ihtilaflara yol açmıştır.

Konuya açıklık getirmek amacıyla, 238 no.lu V.U.K. Genel Tebliği yayınlanmıştır.

Buna göre, herhangi bir giderin dönem sonundaki stok maliyetiyle ilişkilendirilebilmesi için, giderin; iktisadi bir kıymetin edinilmesi veya değerinin artırılmasına yönelik ödemeler ile bunlara benzer ek diğer masraflardan olması gerekmektedir.

Bu çerçevede, emtianın satın alınıp işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farklarının maliyete intikal ettirilmesi zorunlu tutulmuştur.

Stokta kalan emtia ile ilgili olarak daha sonra ortaya çıkacak kur farklarının ise; ait buldukları yıllarda gider yazılması yada maliyete intikal ettirilmesi imkânı sağlanmıştır.

- İşletmelerin finansman temini maksadıyla bankalardan veya benzeri kredi kurumlarından aldıkları borç paralar nedeniyle ödedikleri faiz ve komisyon giderlerinden dönem sonu stokuna pay vermeleri zorunlu değildir.

Dolayısıyla mükellefler sözü edilen ödemelerini doğrudan gider olarak kaydedebilecekleri gibi, istedikleri takdirde stokta mevcut emtiaya isabet eden kısmı maliyete dahil edebileceklerdir.

- Vade farklarına ilişkin görüşler

Stok emtiaya ait vade farkları bakımından ne yönde işlem yapılacağı noktasında belirsizlik bulunduğundan, mükellefler mali idarenin görüşünü " almak ve bu doğrultuda hareket etmek zorundadırlar.

Bakanlığın konuya ilişkin bir muktezasını yol gösterici olabilir düşüncesiyle aktarmak istiyoruz.

Geç ödemedeki doğan vade farklarının emtianın satılmasından önce tahakkuk ettirilmesi halinde maliyet bedeline eklenmesi, satıştan sonra gerçekleşen kısmın ise genel gider olarak dikkate alınması gerekir. {12.3.1993 - 45/452-262-92/17136}

#### **4- Randıman İncelemeleri**

Ticari faaliyetin satınalma aşamasından başlamak üzere, malın, depoya veya mağazaya getirilişi ya da üretime verilmek yahut da piyasaya arz edilmek için muhafaza edildiği noktalarda, daha da önemlisi imalat sırasında miktar itibarıyla azalışa uğraması kaçınılmazdır.

Malın, hammadde veya mamül niteliğindeki başlangıç miktarıyla, üretim sonrası satış yada stok miktarı arasındaki farklılık fire veya/ve zayıf olarak ifade edilmektedir.

Kırılma, dökülme, bozulma, kırpıntı ve sair biçimlerde ortaya çıkan miktar noksanlığı, ya kaydı ve fiili envanter kıyaslamasında belli olur yada randıman İncelemeleriyle tespit edilir.

. İncelemenin randıman esasına dayandırıldığı durumda, makul sayılmayan fire ve zayıf, üretildiği halde defter ve kayıtlara intikal ettirilmeyen mamul değeri olarak stoklara yada satış hasılatına ilave olunur.

Makul sayılan, diğer deyişle kabul edilebilir fire/zayıf oranları, ticari hayatta işletmeler açısından çok az farkla genellik taşıyan değerlerdir. İmalatta ise, üretim tesislerinde kullanılan makina ve teçhizatın gelişmişliğine, uygulanan teknolojinin yeniliğine bağlı şekilde kayıplar değişik oranlarda ifade edilir.

Ticaret ve sanayi odalarınca yada yetkili kamu kurumlarınca benimsenen, karara bağlanan oranlar dışında, çok öze! nedenlere bağlı

olağandışı kayıplar ve noksanlıklar hariç, mükelleflerin beyanlarına dayalı fire açıklamaları incelemeler sırasında dikkate alınmamaktadır. Normal sayılan fireleri aşan kısım ile ilgili üretim miktarları, re'sen tarhiyata konu olacağından cezalı vergi salınması sonucunu doğurmaktadır.

Ancak, denetim elemanlarının salt bir katkı maddesine dayalı randıman hesaplamaları yargı organlarınca uygun görülmemekte ve tarhiyatlar kaldırılmaktadır.

Örneğin, ihtilaf yaratan bir olay nedeniyle Dan. 3.Dairesinin E.1987/60, K.1987/839 sayılı kararına değinmekte yarar var; Ekmek üretiminde un, maya, yakıt, işçilik gibi temel girdi maddelerini gözardı ederek sadece tuzdan hareketle saptanan matrah farkı hukuka uygun bulunmayarak reddedilmiştir.

Öte yandan, genel kabul gören fire oranlarından daha yüksek oranlı kayıplarda, imalatı yapan firmanın sahip olduğu tesisin teknik koşullarının da dikkate alınması gerekliliği, inceleme ve tarhiyatın sağlamlığı açısından aranan unsurlardandır.

Bazı hallerde, mükellefin fire beyanı, bilirkişilerce de doğrulanmaktadır. Genel fire oranına göre fazla olduğu saptanan üretim kaybının incelemede gözönünde tutulması kaçınılmaz olabilir. Mükellefin, ikna edici açıklamalarını kabul etmeyerek matrah farkı tesis eden inceleme sonuçları yargıda bozulmaktadır. Nitekim, Dan. 3. Dairesinin E.1986/2414, K.1987/2868 no.lu kararında, haddehanede imal edilen demirin randıman hesaplamasında T. Demirçelik işletmelerinin bildirdiği tufal fire oranı değil, bilirkişice saptanan % 4 fire oranının uygulanması kabul edilmiştir.

#### **5- Fiili Envanter**

"Fiili envanter sonucu çıkan envanter fazlasının beyan dışı kalan kazanca ait olduğu" genel bir ilke sayılmaktadır. Hem mali idare hem de yargı kararları aynı yöndedir. Belgesiz emtia alım satımının çok yaygın olduğu kuyumculuk faaliyetiyle ilgili bir olayda Dan. 3. Dairesinin E. 1988/1230, K.1988/1814 sayılı kararını vermekte fayda görmekteyiz.

Kuyumcunun 1986 hesap dönemine ilişkin incelemede fiili envanter ile kaydi envanter arasında bulunan fark nedeniyle, çıkan envanter fazlası 1985 yılı beyanına eklenmiş buna göre cezalı vergi tarh edilmiştir.

İnceleme raporu 1986'nın başlarında yapılan fiili envanteri esas almış ve geriye gidilerek 1985 takvim yılı sonu stokunun gerçek miktar ve değeri fark büyüklüğüne artırılarak kazancın 1985 yılına ait olduğu kabul edilmiştir.

Mükellef;

- Mahkemenin re'sen seçtiği bilirkişinin kendilerine bildirilmediği,
- Üç günlük itiraz hakkı tanınmadığı,
- 1985 yılı defter ve belgelerinin incelenmediği, -
- 1985 yılı için re'sen takdir nedeni bulunmadığı,
- Fiili envanterden iki gün önce sevk irsaliyesi ile gelen 5,5 kg. altının iade edildiğini,
- Karşıt inceleme yapılmadan bu izahın kabul edilmediği,
- İşletmede belgesiz giren emtianın maliyet bedelinin dikkate alınmadan değerlendirildiği savlarını ileri sürmüştür.

Danıştay, fiili envanter fazlasını ihtilafı yıl safi karı olarak karara bağlamıştır. Farkın 1985 ve daha önceki yıllardan kaynaklanabileceği yönündeki bilirkişi tezi mahkemece benimsenmemiştir.

Konuyla ilgili bir yargı kararından hareketle bir başka olayı irdelemek istiyoruz.

\* Dan. 3. Daire, E.1989/2916, K.1991/2026

18.2.1987 't. de fiili envanter yapılıyor. Geriye dönülerek 1986 dönem sonu envanterinde hata saptanıyor. Bu noktada ortaya çıkan matrah farkı mükellefin faturasız mal alıp sattığının göstergesi olarak değerlendiriliyor.

1986'yı doğru sayarsak, fiili tespitin kaydi sonuçlara uymamasından kaynaklanan fazlalık, tespitin yapıldığı yıl içinde belgesiz mal alış satışından sağlanan vergisi ödenmemiş kazancın belgesiz emtiaya dönüşümü kabul edilir.

#### Örnek:

1986 sonu	100 adet tv
(+) 1987 alışlar	50 "
(-) 1987 satışlar	80 " "
Olması gereken	70
Fiili mevcut	100
Fark {fazla} -	30 " "

Sonucun değerlendirilmesi şu şekildedir;

Ya, 1986 sonu yanlıştır, noksan gösterilmiştir. Ya da 1986 doğru ise, açıktan belgesiz alım vardır.

Birinci halde, fazlalık 1986 dönem sonuna mal edilir. Farkın değeri kadar ilave matrah yaratılır, 1987'ye belirlenen maliyetle mal girişi yapılır ve K.D.V. aranmaz, sadece gelir veya kurumlar vergisi istenir.



İkinci halde, 1987'de belgesiz alışlar satışlar nedeniyle usulsüzlük cezası uygulanır. K.D.V. istenir. Fazlalık, yıl içi alış maliyetine eklenir.

### **6-1996 Yılı Sonunda Emtia Stokunun Değerlemesi ve Finansman Giderinin Zarar Kaydında Sınırlama**

Vergi Usul Kanunu'nun 274. maddesindeki hüküm; mükelleflerin satın aldıkları veya imal ettikleri emtianın maliyet bedelini, son giren ilk çıkar yöntemini uygulamak suretiyle tespit edebilmeleri imkânını vermektedir.

İşletmenin sattığı malın maliyetinin yüksek ve fakat, stok malın değerinin düşük hesaplanması sonucunu yaratan bu yöntem, 1996 takvim yılından itibaren değerlemede dikkate alınabilecektir.

Ancak, hem gelir vergisi ve hem de kurumlar vergisi mükellefleri, sözü edilen yöntemi kullanmak suretiyle sahip oldukları emtialarını değerlemeye tabi tuttıkları takdirde, finansman giderlerinin bir kısmını masraf yazamayacaklar, ya da mali kârı tespit ederken belirtilen masrafı kazanca ekleyeceklerdir.

Çünkü, G.V.K'nun 41/8. bent hükmü ile K.V.K'nun 15/13. bent hükmünde, dönem sonu stoklarını son giren ilk çıkar (LIFO) yöntemine göre değerleyenlerin, işletmede kullandıkları yabancı kaynaklara ilişkin;

Faiz,  
Komisyon,  
Vade farkı,  
Kâr payı,

Kur farkı ve benzeri adlar altında yaptıkları giderlerle maliyet unsurları toplamına, yeniden değerlendirme oranının, ortalama ticari kredi faiz oranına bölünmesiyle bulunan İndirim oranının uygulanması suretiyle saptanan kısmın % 25'ini gider olarak indirmeleri yasaklanmıştır.

Finansman giderlerinde sınırlama, yeniden değerlendirme uygulayan mükellefler açısından da geçerlidir.

Söze konu yasal düzenleme;

- Sanayi siciline kayıtlı imalatçıların sadece imalat faaliyetlerinde kullandıkları yabancı kaynaklara ait ve

- Yatırımlarda değerlendirilen", aynı nitelikteki finansman imkanlarından doğan gider ve maliyetleri kapsam dışında bırakmıştır.

## **H- Yıl Sonu Değerlemesiyle İlgili Finansman Masraflarının Yargı Kararları Karşısında Durumu**

\* Dan. 3. Daire, E.1987/1468, K.1988/496

Kredi faizlerinin, sabit kıymetlerin maliyetlerine eklenmeden doğrudan gider yazılabileceği hk.

\* Dan. 4. Daire, E.1993/4040, K.1994/3336

Yurt dışından döviz karşılığı satın alınan mallar dolayısıyla ödenen kur farklarının doğrudan gider yazılabileceği hk.

\* Dan. 3. Daire, E.1995/785, K.1996/526

Banka kredisi ile satın alınan iki kamyon için, izleyen yılda bankaca tahakkuk ettirilen faizin, doğrudan gider yazılmasında yasaya aykırı bir durum yoktur.

\* Dan. 4. Daire, E.1994/4037, K.1995/1371

Ticari kredilere ilişkin finansman giderlerinden dönem sonu stoklarına pay verilmeden, doğrudan gider yazılması yerinde bir uygulamadır.

\* Dan. 3. Daire, E.1994/1190, K.1995/529

Kurumun kredi faizleri ile teminat mektupları, komisyon giderlerinin doğrudan kâr-zarar hesabında genel gider olarak muhasebeleştirilmesi mümkündür.

\* Dan. 4. Daire E.1994/4049, K.1994/5559

İştirak hissesi alımında kullanılan banka kredileri için ödenen faizin, gider olarak kaydedilmesi mümkündür.

## **I- İşletmeden Çekişlerin Değerlemesi Konusunda Yargı Kararları**

\* Dan. 3. Daire, E.1989/438, K.1990/3254

İşletmeden çekilen gayrimenkulun emsal bedeli ve takdir esasına göre değerlendirileceği Hk.

\* Dan. 4. Daire, E.1994/5625, K.1995/4878

Müteahhidin kendi adına fatura ederek İşletmeden çektiği dairenin, emsal bedeli ile değerlendirilmesi, değerlemenin de takdir esasına göre yapılması gerekir.

## KISIM 8

### VIII- AMORTİSMANA TABİ İKTİSADİ KIYMETLERİN SATIŞINA İLİŞKİN İŞLEMLER

İşletmelerin bilançolarına kayıtlı amortisman tabi iktisadi kıymetlerden bazılarının hesap dönemi içinde satışı sözkonusu olduğunda; maliyet artırımı, yeniden değerlendirme ve yenileme fonu ayrılması bakımından defterlerde özel işlemlerin yapılması gerekecektir.

Dönem içinde satılan bir aktif varlığın ilgili sabit kıymet hesaplarından ihracının yanısıra, satışın kârlı şekilde gerçekleşmesi halinde vergiye esas kazancın tespiti noktasında bazı düzeltme kayıtlarına ihtiyaç bulunmaktadır.

Çünkü, vergi hukukunda, satıştan doğan kazancın belli bir süre vergilenmesini önleyen ve ayrıca kısmen vergi dışı bırakan mali imkanlar mükelleflere sağlanmıştır.

- İktisadi bir kıymeti satan, fakat bunun yerine yenisini satın alma kararı veren işletmenin; satış kârını yenileme fonu hesabına atarak, üçüncü yıl sonuna kadar vergiye tabi kazanca intikal ettirmeme hakkı mevcuttur.

- Diğer taraftan, yeniden değerlendirilen bir iktisadi kıymetin satışı dolayısıyla, değer artış fonunun amortisman gibi değerlendirilip kazanca eklenmesi gerekmezse de, sözü edilen meblağın sermayeye ilave olunması halinde vergi dışında tutulması fırsatı doğacaktır.

- Bir başka mali imkân ise 4108 sayılı Kanunla sağlanmıştır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 38. maddesi hükmünde yapılan değişikliğe göre en az iki tam yıl işletme bilançosunda yer alması kaydıyla satışı gerçekleşen bir iktisadi kıymetin (gayrimenkul, iştirak hisseleri ve amortisman tabi diğer bir iktisadi varlık) yıl içinde satılması halinde maliyet bedeli; belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak kazanç tespit edilmektedir.

- Ayrıca, sadece tam mükellefiyete tabi kurumlara tanınan bir hak,. Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 23. maddeyle geçmiş yıllardaki imkânın farklı nitelikte devamı olarak sürdürülmektedir.

Söze konu maddeyle; 1.1.1994-31.12.1998 tarihleri arasında geçerli şekilde uygulanmak üzere kurumların iştirak hisseleriyle, gayrimenkullerin satışından doğan kazancın sermayeye eklenmesi şartıyla vergiye tabi tutulmaması avantajı korunmuştur.

Genel hatlarıyla sunduğumuz açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, mükelleflerin veya işletmelerin bilançolarına kayıtlı iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmalarına bağlı pek çok işlemin; hesap dönemi sonunda gözden geçirilmesi ve vergi kanunlarına uygun biçimde hakların kullanılması temin edilmelidir.

### **A- Amortisman Tabi Malların Satılması ve Bunlara İlişkin Sigorta Tazminatı;**

V.U.K'nun 328. maddesi hükmünde ifade olunan bir mali imkân; amortisman tabi bir iktisadi kıymetin satışından doğan kârın, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süreyle tutulabilmesinden ibarettir.

İşletmenin varlıklarına dahil ve üzerinden amortisman ayrılan herhangi bir iktisadi kıymetin satış kârının, satışın gerçekleştiği yıla ait kazançta eklenmeyerek iki dönem süresince vergi ertelemesine yol açması ve üçüncü yılda vergilenmesi için bazı şartların yerine getirilmesi gerekmektedir.

Yasa hükmüne göre,

- Satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi, işin mahiyeti itibariyle zorunlu bulunmalıdır.

- Veya işletme yönetimi, bu hususta karar vermiş ve teşebbüse geçmiş olmalıdır.

- Ayrıca, yenilenecek iktisadi kıymet, satılanla nitelik yönünden benzerlik/aynılık taşımaktadır. Aynılığın, eskisiyle teknik ve kapasite ölçükleri veya marka, model gibi unsurlarla sınırlandırılmadığı bilinmelidir.

Konuyla ilgili bir örnek ve muhasebe kaydı aşağıda verilmiştir.

Defter değeri 200 milyon, birikmiş amortisman tutarı 80 milyon olan ve değer artış fonu 30 milyon lira olup, bunun sermaye artışında kullanılmadığı varsayımı altında, 500 milyon liraya satılan bir makinaryı gözönünde tutalım. Hesaplanan katma değer vergisi 75 milyon liradır. Kârın, yenileme fonuna aktarılması yönünde karar alınması halinde, muhasebe işlemi şöyle olacaktır.

Satışa ilişkin kayıt;

100-Kasa	575.000.000
257- Birikmiş amortismanlar	80.000.000
522- Maddi duran varlıklar	30.000.000
yen. değ. artışları	
254-Taşınlar	200.000.000
391-Hesaplanan KDV	75.000.000
679- Diğer olağandışı gelir ve kârlar	410.000.000

Satılan iktisadi kıymetlere ait ve sermayeye eklenmemiş değer artış fonunun aynen amortismanlar gibi işleme tabi tutulacağı V.U.K'nun mük. 298. maddesi hükmüdür. Diğer deyişle, yeniden değerlendirme değer artış fonu satış bedeline eklenerek, kâr veya zararın tayininde dikkate alınacaktır.

Satış kârının yenileme fonuna intikal ettirilmesi;

679- Diğer olağandışı gelir ve kârlar	410.000.000	
549- Özel fonlar		410.000.000
549,10 Yenileme fonu		

Belirtilen fon, ileriki dönemlerde satın alınan değerler nedeniyle ayrılacak amortismanlara mahsubedilmek suretiyle tüketilir. Başka bir ifadeyle, yeni alınan değerlerle ilgili yıllık amortisman payı, cari yıl kârından indirilmeksizin fondan düşürülecektir.

Benzer işlem, V.U.K'nun 329. maddesinde sözü edilen amortisman tabi malların sigorta tazminatı açısından da geçerlidir.

Buna göre; yangın, deprem, sel ve su basması gibi afetler yüzünden tamamen veya kısmen ziyana uğrayan amortisman tabi iktisadi kıymetler için alınan sigorta tazminatı, ayrılan amortismanlar da hesaba katılmak suretiyle bunların değerinden fazla ise, fark kısım önce kâra geçirilir. Sonradan zarar gören malların yenilenmesi gerektiğinde, tazminat fazlası özel bir fon hesabına alınarak üç yıl süre ile bu hesapta tutulabilir ve değinilen muhasebe işlemleri gerçekleştirilir.

#### **B- Yenileme Fonu Uygulamasına İlişkin Özel Durumlar**

Amortisman tabi iktisadi kıymetin, işletmenin sahipleri veya yöneticileri tarafından satılmasından doğan kazancın ya da yetkililerin iradelerinin dışında yangın, deprem ve benzeri nedenlerle kayba uğramaları sonunda alınan sigorta tazminat fazlalarının "yenileme fonu"nda tutulması kararının, bazı olgulardan etkilenmesi kaçınılmazdır.

#### **1- Vergi İncelemesi Sırasında Hasılat Yönünden Farkın Meydana Çıkarılması**

Mükellef nezdinde yapılan incelemede, verdiğimiz örnekteki makinanın, gerçekte 800 milyon liraya satıldığı ödeme belgeleriyle kanıtlanmış ve alıcının ifadesiyle doğrulanmış olsun.

Satışın ve yenileme fonu işleminin 1989 yılında gerçekleştiğini incelemenin zamanaşımı süresi içinde 1994 yılında yapıldığını kabul edelim.

Mükellef, inceleme tarihi itibarıyla yenileme fonunu yeni alınan makinanın amortismanına mahsup etmiş olabilir ya da halen fon artığı mevcuttur.

Her iki ihtimali gözönünde tuttuğumuzda, mükellefler lehine iyi niyetle düzenlenmiş hükmün kötü amaçlara hizmetine, mali teşvikin hasılatın gizlenmesi gibi vergi kaçırma kasdına alet edilmesine haklı gerekçe bulunamaz.

Kaldı ki, yenileme fonunun tamamının amortismanla tüketilmesi durumunda cezalı vergi tarh edilmesi zaten kaçınılmazdır.

Bu nedenle hasılat farkının, yenileme fonuyla ilgilendirilmeksizin satışın yapıldığı dönem kazancına eklenmesi gerektiği kanısındayız.

## **2-Dövize Bağlı Satışlarda Kur Farklarının Durumu**

Yabancı parayla yapılan satışlarda, satışa ilişkin fatura bedelinin kayıtlara intikal ettirildiği tarihten sonraki dönemin bitimine kadar veya ileriki yıllarda ortaya çıkacak satış hasılatını ve iktisadi kıymetin satış kârını artırıcı kur farkının nasıl işlemi tabi tutulacağı yönünde yasal hüküm bulunmamakla birlikte;

- Satışın yapıldığı dönem sonuna dek oluşan kur farkının, yenileme fonuna ithal edilmesi,

- Sonraki yılda/yıllarda doğan kur farkının ise ilgili dönem hasılatı bünyesinde kazanca eklenmesi gerektiği inancındayız.

## **C- Gayrimenkuller, İştirak Hisseleri ve Amortisman Tabi Diğer İktisadi Kıymetlerin Elden Çıkarılması**

İşletmelerin aktif varlıklarına tabi bazı iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan kazancın tespit edilmesi sırasında, bunların maliyet bedellerinin yeniden değerlendirilmesinde artırılması İmkânı getirilmek suretiyle; gerçek kâr sayılmayan gelirin vergilendirilmemesi, bu yolla mükellefler üzerindeki vergi yükünün belli ölçüde hafifletilmesi amaçlanmıştır. (G.V.K. md. 38)

Konuya ilişkin ayrıntılı açıklamaların yer aldığı ve uygulama esaslarının örneklerle anlatıldığı 49 no.lu Kurumlar Vergisi Kanunu tebliğini, 4108 sayılı Yasayla getirilen değişiklikleri de ekleyerek, kısmen aktarmayı uygun görmekteyiz.

### **1- Maliyet Bedeli Artırımına Konu Olacak İktisadi Kıymetler**

#### **I.a) Gayrimenkuller**

Gayrimenkuller esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan, dolayısıyla yerinde sabit olan mallardır. Bunlar Türk Medeni Kanununun 632'nci maddesinde arazi, tapu siciline müstakil ve daimi olmak üzere ayrıca kaydedilen haklar ve madenler olarak sayılmıştır. Binalar ise anılan maddede sayılmamakla birlikte bulunduğu arsa veya arazinin mütemmim cüzü niteliğinde bulunduğundan gayrimenkul olduğu şüphesizdir. Gayrimenkullerin maliyet bedelinin artırılması uygulamasına konu olabilmesi için Medeni Kanunun 910 ve 911'inci maddesi gereğince tapuya tescil edilmiş olması şarttır.

Diğer taraftan gayrimenkul tanımına gayrimenkulun mütemmim cüzü niteliğinde olan unsurlar da girecektir. Teferruat ise bu kapsama dahil edilmeyecektir.

Medeni Kanunun 619'uncu maddesinde, "Bir şeye malik olan Kimse, o şeyin bütün mütemmim cüzülerine de malik olur. Mahalli örfе göre, bir şeyin esaslı bir unsurunu teşkil eden, o şey telef veya tahrip yahut taşıyır edilmedikçe ondan ayrılması kabil olmayan cüzüler o şeyin mütemmim cüzüleridir" denilmektedir.

Makinalar açısından değerlendirildiğinde makinaların sökülmesi gerektiği zaman bina tahrip veya zarar görecektir ise bu makinalar binanın mütemmim cüzü olarak kabul edilecektir. Aynı şekilde bina ile birlikte bir bütün oluşturan ve birbirinden ayrılmaları halinde istenilen faydayı sağlamayacak durumda olan makinalar da binanın mütemmim cüzüdür. Buna örnek olarak transformatörler, kazanlar, zemine rappedilen türbinler sayılabilir.

Teferruat, Medeni Kanunun 621'inci maddesinde tarif edilmiştir. Sözü edilen maddede "Bir şeye ait yapılacak temlik tasarruflarda o şeyin istisna olunmayan teferruatı dahil olur. Mahalli örfе veya malikin açık arzusuna göre bir şeyin işletilmesi veya muhafazası veya ondan istifade olunması için daimi bir tarzda tahsis olunan ve kullanmakta o şeye tabi kılınan veya takılan veya onunla birleştirilen menkul eşya asıl şeyin teferruatıdır. Asıl şeyden muvakkat bir zaman içinde ayrılmakla teferruatı olmak sıfatı zail olmaz" denmektedir.

Bu durumda, gayrimenkulle birlikte satışa konu olan ve o gayrimenkulun mütemmim cüzü sayılan şeyler için de gayrimenkulle birlikte maliyet bedeli artırımını uygulaması yapılabilecektir.

#### **1.b) İştirak Hissesi**

Gelir Vergisi Kanununun 38'inci maddesinin son fıkrasında yer alan "İştirak hisseleri" deyimini menkul değerler portföyüne dahil tam mükellef kurumlara ait hisse senetleri ile ortaklık paylarını ifade etmektedir. Bunlar;

- Anonim şirketlerin hisse senetleri, {Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım ortaklıkları hisse senetleri dahil),
- Limited Şirketlere ait iştirak payları,
- Eshamlı komandit şirketlerin komanditer ortaklarına ait ortaklık payları,
- İş ortakları ile adi ortaklıklara ait ortaklık paylarıdır.

Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları katılma belgelenen ise Gelir Vergisi Kanununun 38'inci maddesinin son fıkrası hükmünün uygulanmasında iştirak hisseleri olarak değerlendirilmeyecektir.

#### **1-.c) Amortisman Tabi Diğer İktisadi Kıymetler**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 38. maddesine genişletilerek eklenen "maliyet bedeli artırımına ilişkin hüküm; kayıtlarını bilanço esasına göre tutan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin yanısıra, ticari kazancını işletme hesabına dayanarak tespit eden mükellefleri ve ayrıca gayrimenkul ve iştirak hisselerine ilave olarak, amortisman tabi diğer İktisadi kıymetleri de uygulama kapsamına almıştır.

Ancak, belirtilen iktisadi kıymetlerin "maliyet bedeli artırımı"ndan yararlanabilmesinin şartı, diğerlerinde olduğu gibi, iktisap tarihinden itibaren en az iki tam yıl süreyle işletmede kayıtlı bulunma zorunluğunun yerine getirilmesidir.

Amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetler ifadesi, işletmede mal ve hizmet üretiminde kullanılan, değişik nitelikte ve türde pek çok varlığı kapsamaktadır. İşletme yönetiminin, satış, devir ve temlik, trampa gibi yollarla iktisadi kıymeti elden çıkarmaları halinde, kazancın maliyet bedeli artırımı esasları çerçevesinde tespiti için yeterli ilke; en az iki tam yıl süreyle kayıtlarda yer almış olması ve işlemde kazanç doğmasıdır.

## **2- Elden Çıkarılan İktisadi Varlıkların Maliyet Bedelinin Artırılmasında Gözönünde Bulundurulması Gereken Hususlar**

### **2.a) Maliyet Bedeli Artırımından Faydalanacaklar**

GVK'nun 38. maddesine eklenen hükümde 4108 sayılı Yasayla yapılan değişiklik sonunda maliyet bedeli artırımından bilanço esasına tabi işletmelerin yanısıra, işletme hesabı esasına göre ticari kazancını tespit edenler de yararlanabilmektedirler.

Serbest meslek faaliyetiyle uğraşan ve işlemlerini serbest meslek kazanç defterinde izleyen mükellefler bu hükmün dışındadırlar.

### **2.b) İktisadi Kıymetlerin İki Tam Yıl Süre İle Aktifte Bulundurulması**

Önceden de ifade ettiğimiz gibi, maliyet bedeli artırımına konu olacak gayrimenkul, amortismanına tabi varlıklar ve iştirak hisselerinin iki tam yıl süreyle aktifte yer almış olması gerekmektedir. Örneğin, 15.4.1994 tarihinde iktisap edilmiş bir gayrimenkul veya iştirak hissesinin 15.4.1996 tarihinden (bu\_ tarih dahil) sonra satılması halinde, bu iktisadi kıymetlerin maliyet bedeli artırılarak kazanç tespit edilebilecektir. Satışın bu tarihten önce yapılması halinde maliyet bedeli artırımı söz konusu olmayacaktır.

Öte yandan, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin, gayrimenkul ve iştirak hisselerinin maliyet bedelinin yeniden değerlendirilmesinde artırılması işlemi, bu kıymetlerin satın alındığı ve elden çıkarıldığı yıllar için uygulanmayacaktır. Buna göre, yukarıdaki örnekte belirtilen satış olayında maliyet bedeli sadece 1995 yılı için belirlenen yeniden değerlendirilmesinde artırılabilir.

Maliyet bedelinin artırılması uygulamasında iktisadi kıymetlerin, gayrimenkullerin ve iştirak hisselerinin aktife girdiği tarihte Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenecek değeri esas alınacak ve bu değer yeniden değerlendirilmesinde artırılacaktır.



### **2.c) Gayrimenkul veya Menkul Kıymet Ticareti İle Uğraşılması**

Gayrimenkul veya menkul kıymet ve diğer iktisadi kıymetlerin ticareti ile uğraşan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin bu amaçla ellerinde bulundurdukları gayrimenkul ve iştirak hisseleri için maliyet bedeli artırımını yapılmayacaktır. Ancak, bu mükelleflerin faaliyetlerine tahsis ettikleri gayri menkulleri için artırım mümkündür, örneğin, bir inşaat şirketinin şirket merkezi olarak kullanılmak üzere inşa etmiş olduğu veya satın aldığı binayı bir süre kullandıktan sonra satması halinde, bu satıştan doğan vergiye tabi kazancın tespitinde maliyet bedeli artırımını uygulanacaktır.

Ancak, 4108 sayılı Kanunla değiştirilen hükümlerle inşaat işletmelerinde ortaya çıkan bir soruna çözüm sağlanmıştır.

Buna göre, inşaat yapımına tahsis edilen arsa ve arazilere ilişkin olarak inşaatın bitim tarihine kadar geçen süre için maliyet bedeli artırımını yapılabilecektir.

İnşaatın tamamlanmasından önce satılan gayrimenkuller için maliyet artırımını, satışın yapıldığı tarihe kadar uygulanacaktır.

Öte yandan, menkul kıymet ticareti ile uğraşan mükelleflerin doğrudan veya dolaylı olarak diğer şirketlerin yönetimine ve politikaların belirlenmesine katılmayı temin eden ortaklık payları da artırıma konu olabilecektir.

### **2.d) Maliyet Bedeli Artırılacak Gayrimenkul, Diğer Varlıklar veya İştirak Hisselerinin İktisap Tarihi**

Gelir Vergisi Kanununa 3946 sayılı Kanunla eklenen geçici 39'uncu maddenin 2 numaralı bendinde, Gelir Vergisi Kanununun 38'inci maddesinin sonuna eklenen fıkra hükmünün 1.1.1994 tarihinden önce iktisap edilen gayrimenkul ve iştirak hisseleri hakkında Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre yeniden değerlendirme oranının tespit edildiği yıldan itibaren uygulanacağı belirtilmiştir.

Buna göre, Gelir Vergisi Kanununun 38'inci maddesinin son fıkrası hükmü, 1.1.1994 tarihinden önce iktisap edilmiş olan gayrimenkul, amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetler veya iştirak hisseleri için de uygulanacaktır.

### **2.e) Maliyet Bedelinin Arttırılmasında Esas Alınacak Yeniden Değerleme Oranları**

Bilindiği üzere, Vergi Usul Kanununa göre, yeniden değerlendirme işlemi ilk defa 1983 yılında, 1982 ve daha önceki yıllardan beri işletmenin aktifinde yer alan amortismanına tabi iktisadi kıymetler için iktisap edildiği yıla göre 1 ila 11

arasında değişen katsayılar uygulanmak suretiyle yapılmıştır. 1984 ve müteakip yıllarda ise bu işlem, her yıl için Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan olunan yeniden değerleme oranları uygulanmak suretiyle yapılmaktadır.

Gelir Vergisi Kanununun 38'inci maddesinin son fıkrası hükmüne göre yeniden değerleme oranının uygulanacağı tutar, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre yeniden değerlenmiş tutarlar olmayıp iktisadi kıymetin iktisap edildiği tarihteki maliyet bedelidir.

Bu durumda, gayrimenkul veya iştirak hisselerinin iktisap edildiği tarihteki maliyet bedeline, 1984 yılından itibaren Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan olunan yeniden değerleme oranları uygulanmak suretiyle iktisadi kıymetin maliyet bedeli artırılabilir ve bu arttırılmış tutar satıştan doğan kazancın tespitinde maliyet bedeli olarak dikkate alınacaktır.

Öte yandan, 2791 sayılı Kanunla 1982 yılında bir defaya mahsus uygulanmak üzere tespit edilen yeniden değerleme katsayıları maliyet bedelinin artırılmasında dikkate alınmayacaktır.

Buna göre, Vergi Usul Kanununa göre yeniden değerlemeye tabi tutulmuş olsun olmasın elden çıkarılan gayrimenkullerde satış kazancının vergilendirilecek kısmı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

(Satış bedeli + Birikmiş Amortisman + Yeniden değerleme fonu) -  
(Yeniden değerleme oranında arttırılmış maliyet bedeli + maliyet artışları fonu)  
= Satış kazancının vergilendirilmesi gereken tutarı.

Gayrimenkul, iştirak hisselerinin ve amortismanına tabi diğer kıymetlerin bir şirkete aynı sermaye olarak konulması halinde de Gelir Vergisi Kanunu'nun 38'inci maddesinin son fıkrası hükmüne göre uygulama yapılabilir.

### **2.1) Maliyet Bedeli Artırımı İşleminin Kümülatif Esasa Göre Yapılacağı**

Maliyet bedeli artırımı işleminin birden fazla yılı kapsamaması halinde bu hesaplama kümülatif esasa göre yapılacaktır.

#### **Örnek:**

1988 yılında 200.000.000 liraya satın alınan bir gayrimenkulun veya iştirak hissesinin 1994 yılında 4.000.000.000 liraya satılması halinde bu satıştan doğan kazanç 3.800.000.000 lira olacaktır. Ancak Gelir Vergisi Kanununun 38'inci maddesinin uygulanması halinde bu satıştan doğan kazanç aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Yıllar	Yeniden Değerleme Artırma Esas Oranları (%)	Artırılmış Maliyet Tutar(TL)	Artırılmış Maliyet Bedeli (TL)
1989	70,4	200.000.000	340.800.000
1990	55,5	340.800.000	529.944.000
1991	54,1	529.944.000	816.643.704
1992	61,5	816.643.704	1.318.879.582
1993	58,4	1.318.879.582	2.089.105.258

Bu mükellefin satış kazancı 3.800.000 milyon lira olmasına karşın, maliyet . bedelinin yeniden değerlendirme oranında artırılması sonucu vergilendirilecek kurum kazancı (4.000.000.000 - 2.089.105.258 =) 1.910.894.742 lira olacaktır.

Örnekte görüldüğü gibi bir sonraki yılda yeniden değerlemeye esas alınacak maliyet bedeli yeniden değerlendirme oranında arttırılmış tutar dikkate alınmak suretiyle kümülatif hesaplama yöntemine göre yapılmıştır.

### **2.g) Bedelsiz İktisap Edilen Hisse Senetlerinin Elden Çıkarılması**

İştirak edilen şirketlerden bedelsiz alınan hisse senetlerinin satışında maliyet bedeli, bu hisse senetlerinin itibari değerinin Gelir Vergisi Kanununun 38'inci maddesinin son fıkrası hükmüne göre artırılması suretiyle bulunacaktır. Bu husus 3946 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen geçici 21 'inci maddenin 3 numaralı fıkrasıyla hüküm altına alınmıştır.

### **2.h) İlk Kuruluşta veya Sermaye Artırımında, Sermaye Taahhüt Borcunun Kademeli Olarak Ödenmesi Halinde İktisap Edilen İştirak Hisselerinin Durumu**

Şirketlerde, sermaye taahhüt borcu bazı ortaklarca apeller halinde ödenebilmektedir. Ancak iştirak hissesinin iki tam yıl süre ile işletmede bulundurulması şartına uyulup uyulmadığının tespitinde apel ödemelerinin ne zaman yapıldığı önem arz etmemektedir. Örneğin 1991 yılında iktisap edilen bir sermaye şirketine ait iştirak hissesi dolayısıyla sermaye taahhüt borcunun 1991, 1992, 1993 ve 1994 yıllarında % 25'lik apeller halinde ödenmiş olması ve bu iştirak hissesinin 1994 yılında satılması halinde, bu iştirak hissesinin maliyet bedeli 1992 ve 1993 yıllarında tespit ve ilan olunan yeniden değerlendirme oranında artırılabilir.

### **2.ı) Dar Mükelleflerin Durumu**

Gelir Vergisi Kanununun 38'inci maddesinin son fıkrasında tam ve dar mükellef ayrımı yapılmamıştır. Bu nedenle hüküm dar mükellefiyete tabi olup bilanço usulünde defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri için de uygulanacaktır.

## **2. i) Serbest Bölgelerde Faaliyette Bulunan Mükelleflerin Durumu**

Yürürlükteki 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun 6'ncı maddesinde, "Serbest Bölgeler" gümrük hattı dışında sayılır.

Bu bölgelerde vergi, resim, harç, gümrük ve kambiyo mükelleflerine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz.

Türkiye'deki tam ve dar mükellef gerçek ve tüzel kişilerin serbest bölgelerdeki faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazanç ve iratlar, Türkiye'nin diğer yerlerine getirildiğinin kambiyo mevzuatına göre tevsiki halinde de gelir ve kurumlar vergilerinden muaftır" hükmü yer almaktadır.

Bu hükme göre, tam mükellefiyete tabi gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin serbest bölgelerdeki gayrimenkullerinin satışından doğan kazançlar Türkiye'de vergilendirilmeyeceğinden, maliyet bedeli artırımı uygulanmayacaktır.

## **3- Gayrimenkullerin Elden Çıkarılmasından Doğan Kazancın Tespitinde Maliyet Bedelinin Artırılmasına İlişkin Uygulamalar**

Hukuken, Vergi Usul Kanununun mükerrer 298'inci maddesi uyarınca boş arsa ve arazi dışında kalan gayrimenkuller ve bunların amortismanları yeniden değerlemeye tabi tutulabilmektedir. Bu gayrimenkuller, yeniden değerlemeden önceki kıymetleri üzerinden amortisman tabi tutulmaktadır. Bunlar üzerinden amortisman ayrılıp ayrılmaması, yeniden değerlemeye tabi tutulup tutulmaması ve değer artış fonunun sermayeye ilave edilip edilmemesi Gelir Vergisi kanununun 38'inci maddesinin son fıkrası hükmünün uygulanmasına engel teşkil etmemektedir.

Gayrimenkullerde maliyet bedelinin artırılmasına ilişkin olarak yapılacak işlemler aşağıda açıklanmıştır.

### **3,a) Yeniden Değerlemeye Tabi Tutulmamış Gayrimenkullerin Elden Çıkarılmasında Maliyet Bedeli Artırımı**

Gayrimenkulün yeniden değerlemeye tabi tutulmaması durumunda satış kazancının vergiye tabi tutulacak kısmı (satış bedeli + fiilen gider yazılan amortisman - yeniden değerlendirme oranında artırılan maliyet bedeli = vergilendirilecek satış kazancı) şeklinde hesaplanacaktır.

#### **Örnek:**

1990 yılında 400.000.000 liraya satın alınan bir bina 1994 yılında 1.800.000.000 liraya peşin bedelle satılmıştır. Bina için her yıl % 2 oranında amortisman ayrılmıştır.

Söz konusu gayrimenkulün satışından doğan kazanç (1.800.000.000 + 32.000.000 - 400.000.000 =) 1.432.000.000 liradır. Bu mükellefin Gelir Vergisi Kanununun 38'inci maddesine göre uygulama yapması halinde vergilendirilecek kazancı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Yıllar	Yeniden Değerleme Oranları (%)	Artırma Esas Tutar(TL)	Artırılmış Maliyet Bedeli (TL)
1991	54,1	400.000.000	616.400.000
1992	61,5	616.400.000	995.486.000
1993	58,4	995.486.000	1.576.849.824

Bu hesaplama göre gayrimenkulün maliyet bedeli {1.576.849.824 - 400.000.000 =} 1.176.849,824 lira artırılmış bulunduğundan bu gayrimenkulün satışından doğan kazancın vergilendirilecek tutarı (1.800.000.000+32.000.000 - 1.576.849.824=) 255.150.176 lira olacaktır. Bu hesaplamada sadece fiilen ayrılan amortismanlar dikkate alınacaktır.

Söze konu veriler ışığında iktisadi kıymetin satışından doğan kazançla ilişkin maliyet artırımını öncesi ve sonrası muhasebe kayıtları şöyle olacaktır.

a1) İşletme, maliyet bedeli artırımını yapmamıştır.

100- Kasa	2.070.000.000
257- Birikmiş amortismanlar	32.000.000
252-Binalar	400.000.000
391- Hesaplanan KDV	270.000.000
679- Diğer ol. dışı gelir ve kârlar	1.432.000.000

Yıl içinde gerçekleşen satışın dönem sonunda kaydı sırasında satış kazancı 690 no.lu hesaba aktarılacaktır.

679- Diğer." Ol. dışı. gel. ve kâr	1.432.000.000
690- Dönem kârı veya zararı	1.432.000.000

a2) Satış kazancı, maliyet bedeli artırımını hesaplanmak suretiyle tespit edilmiştir.

Artırım, gayrimenkulün alış ve satış yılları hariç tutularak saptanmış olup, bulunan tutar bina maliyetine eklenmiştir.

252-Binalar	1.176.849.824
252.02 Maliyet Artışı	
524- Maliyet artış fonu	1.176.849.824
524.01 Bina	

100-Kasa		2.070.000.000	
257- Bir. amortismanlar		32.000.000	
252-Binalar			1.576.849.824
252.1 Bina mali	400.000.000		
252.2 Bina mali. art.	1.176.849.824		
391- Hesaplanan KDV			270.000.000
679- Diğer ol. dışı gelir/kârlar			255.150.176
01 Gayrimenkul satış kârı			

### 3.b) Yeniden Değerlemeye Tabi Tutulmuş Olan Gayrimenkullerin Elden Çıkarılmasında Maliyet Bedeli Artırımı

Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde ayrılmış bulunan amortismanlar, Vergi Usul kanununun 328'inci maddesine göre kâr artırıcı bir unsur olarak dikkate alınmaktadır. Bir başka ifade ile iktisadi kıymetlerin satılması halinde daha önce amortisman yoluyla gider yazılan tutarlar yeniden kâra intikal ettirilmektedir. Dolayısıyla, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satışında daha önce bunlar üzerinden amortisman ayrılıp ayrılmaması satış kârını değiştirmemektedir.

Buna göre gayrimenkullerin yeniden değerlemeye tabi tutulmuş olması, Gelir Vergisi Kanununun 38'inci maddesinin son fıkrası uyarınca maliyet artırımına konu olmasına engel teşkil etmemektedir.

#### Örnek:

(X) Anonim Şirketi, 1990 yılında şirket merkezi olarak kullanılmak amacıyla 400.000.000 liraya bir bina satın almıştır. Bu bina 1994 yılında 1.800.000.000 liraya peşin bedelle satılmıştır. Söz konusu bina için her yıl % 2 oranında amortisman ayrılmıştır.

Bina, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre yeniden değerlemeye tabi tutulmuş, ancak yeniden değerlendirme fonu sermayeye eklenmemiştir.

Yıllar	Yeniden Değerleme Oranı (%)	Yeniden Değerlenmiş Tutarı (TL)	Amortisman Ayrılan Oranı (%)	Ayrılan Amortisman	Birikmiş Amort. (TL)
1990		400.000.000	2	8.000.000	8.000.000
1991	54.1	616.400.000	2	8.000.000	12.328.000
1992	61.5	995.486.000	2	8.000.000	19.909.000
1993	58.4	1.576.849.824	2	8.000.000	31.536.996
				32.000.000	71.774.716

#### Özetle;

Gayrimenkulün Yeniden Değerlemeden Önceki Net Değeri (400.000.000 - 32.000.000 =)	:	368.000.000 TL
Gayrimenkulün Yeniden Değerlemeden Sonraki Net Değeri (1.576.849.824 - 71.774.716 =)	:	1.505.075.108 TL
Değer Artış Fonu (1.505.075.108 - 368.000.000 =)	:	1.137.075.108 TL
İndirim Konusu Yapılan Amortisman Tutarı:		32.000.000 TL (Binalarda, eski kıymet üzerinden amortisman ayrılır.)

Bu Kurum yeniden değerlemeye tabi tutmuş olduğu binasını 1994 yılında satmış olduğundan bu satıştan doğan kazancını tespit ederken Gelir Vergisi Kanunu'nun 38'inci maddesinin son fıkrasına göre gayrimenkulunun maliyet bedelini aşağıdaki şekilde artırbilecektir.

Yıllar	Yeniden Değerleme Oranları (%)	Artırma Esas Tutar(TL)	Artırılmış Maliyet Bedeli (TL)
1991	54,1	400.000.000	616.400.000
1992	61,5	616.400.000	995.486.000
1993	58,4	995.486.000	1.576.849.824

Vergilendirilecek Satış Kazancının  
Tespitinde Gayrimenkulun Maliyet Bedeli  
Olarak Dikkate Alınacak Tutar..... :1.576.849.824 TL  
Maliyet Bedelindeki Artış Tutarı ..... :1.176.849.824 TL  
(1.576.849.824 - 400.000.000) Bu satış dolayısıyla yapılacak  
muhasabe kayıtları (K.D.V. ihmal edilmiştir.)

100-Kasa	1.800.000.000
522- MDV Yeniden Değerleme Artışı	1.137.075.108
257-Birikmiş Amortismanlar	71.774.716 ,
252-Binalar	1.576.849.824
524- Maliyet Artışları Fonu	1.176.849.824
679-Olağandışı Gelir ve Kârlar	255.150.176

### 3.c) Yeniden Değerleme Fonunun Sermayeye Eklenmesi Halinde Maliyet Bedelinin Artırımı

Bilindiği üzere, kurumlar vergisi mükellefleri Vergi Usul Kanununa göre yaptıkları yeniden değerlendirme uygulaması sonucu oluşan değer artış fonlarını sermayeye ilave edebilmektedirler.

Değer artış fonunun sermayeye eklenmesi kurumlara vergisel bir avantaj sağlamaktadır. Yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin satışında hiç amortisman ayırmayan veya yeniden değerlendirme yapmayan kurumlara göre değer artış fonu sermayeye eklenen kurumların satış kazancı sermayeye ekledikleri kısım kadar azalmaktadır. Ancak, gayrimenkullere ilişkin değer artış fonunun sermayeye eklenmesi farklılık arz etmektedir. Vergi Usul kanununun mükerrer 298'inci maddesine göre bina, arsa ve araziler yeniden değerlemeden önceki kıymetleri üzerinden amortisman tabi tutulur.

Bu bakımdan, sözü edilen gayrimenkullerde yeniden değerlendirme uygulamasının bir vergi avantajı yaratmaması gerekir. Bu nedenle, gayrimenkullere ilişkin değer artış fonunun sermayeye eklenmesi halinde, hesaplanan değer artış kârının hesabında nazara alınması gerekir.

Bu mükellefler Gelir Vergisi Kanununun 38'inci maddesinin son fıkrasına göre maliyet artırımı uygulaması yaptıklarında, oluşan maliyet artışından sermayeye ilave etmiş oldukları değer artış fonunu düşeceklerdir. Başka bir ifade ile gayrimenkulün maliyet bedeli, sermayeye eklenen fon tutarı kadar daha az artırılmış olacaktır.

Bu genel tebliğin (5/b) bölümündeki 2 numaralı örnekte sözü edilen kurumda gayrimenkulün satışından önce değer artış fonunun sermayeye ilave edilmiş olması durumunda gayrimenkulün Gelir Vergisi Kanununun 38'inci maddesine göre hesaplanan maliyet artışı 1.176.849.824 lira olmasına rağmen, bu gayrimenkulün satışında maliyet artışı olarak bu tutar dikkate alınmayacak sermayeye eklenen fonun düşülmesinden sonra kalan  $(1.176.849.824 - 1.137.075.108) = 39.774.716$  TL olacaktır. Bu bilgilere göre gayrimenkulün satışından doğan kazanç  $(1.800.000.000 + 71.774.716) - (1.576.849.824 + 39.774.716) = 255.150.176$  lira olacaktır.

Buna göre, 2 no.lu örnekteki gayrimenkulün satışından önce değer artış fonunun sermayeye ilave edilmiş olması durumunda muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde yapılacaktır.

100-Kasa	1.800.000.000
257- Birikmiş Amortisman	71.774.716
252-Binalar	1.576.849.824
524- Maliyet Artışları Fonu	39.774.716
679-Olağandışı Gelir ve Kârlar	255.150.176

Bu örnekteki mükellef, maliyet artışlarını tekdüzen hesap planında gösterilen "52- Sermaye Yedekleri hesabının boş bulunan herhangi bir alt hesabında izleyebilecektir.

#### **Örnek:**

Turizm işletmeciliği faaliyetinde bulunan (A)-Limited Şirketi, 1991 yılında 100 milyar liraya bir otel inşa etmiştir. Bu otelin tefrişi için 50 milyar lira tutarında demirbaş alınmıştır. Bu otel 1994 yılında 300 milyar lira bedel karşılığı satılmıştır. Binaya ilişkin ayrılan birikmiş amortismanların tutarı 6 milyar lira, demirbaş için ayrılan birikmiş amortismanların tutarı 37.500.000.000 liradır. Bina mükellef tarafından yeniden değerlemeye tabi tutulmamıştır.

Bu kurumun söz konusu gayrimenkul satışında Gelir Vergisi kanununun 38'inci maddesinin son fıkrası hükmüne göre gayrimenkulün maliyet bedeli ve bu satıştan doğan vergilendirilecek kazancı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.



Yıllar	Yeniden Değerleme Oranları (%)	Artırıma Esas Tutar(TL)	Artırılmış Maliyet Bedeli (TL)
1992	61.5	100.000.000.000	161.500.000.000
1993	58,4	161.500.000.000	255.816.000.000

Söz konusu otelin satışından doğan kurum kazancı (300.000.000.000 + 43.500.000.000 - 150.000.000.000 =) 193.500.000.000 TL olmasına karşın mükellefin, gayrimenkulün maliyet bedelinin yeniden değerlendirilmesinde artırılması sonucu vergilendirilecek kazanç tutarı (300.000.000 + 43.500.000.000) - (255.816.000.000 + 50.000.000) = 37.684.000.000 lira olacaktır.

Bu işleme ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde yapılacaktır.

100-Kasa	300.000.000.000	
257- Birikmiş Amortismanlar	43.500.000.000	
252- Binalar		100.000.000.000
255- Demirbaşlar		50.000.000.000
524- Maliyet Artışları Fonu		155.816.000.000
679- Olağandışı Gelir ve Kârlar		37.684.000.000

Görüldüğü üzere, otel olarak kullanılmak üzere İnşa edilen binanın maliyet bedeli 1992 ve 1993 yıllarında Vergi Usul Kanununa göre belirlenen yeniden değerlendirilmesinde artırılmak suretiyle satış kazancının tespitinde dikkate alınmıştır. Bu binanın tefrişi için satın alınan 50 milyar liralık demirbaş ise gayrimenkul niteliğinde bulunmadığından maliyet bedeli artırılmasına konu yapılmamıştır.

Not: Örneğin dayandığı Aralık 1993 tarihli 3946 sayılı Yasa, Mayıs 1995'te kabul edilen 4108 sayılı Yasa ile değiştirilmek suretiyle, maliyet artırımı uygulanacak işletme varlıkları arasında (gayrimenkul ve iştirak hisselerine ilaveten) amortisman tabii diğer iktisadi kıymetler de dahil edilmiştir.

Bu nedenle, örnekteki hesaplama ve ifadeler 4108 sayılı Yasa hükmüne bütünüyle uygun düşmemektedir. Esasında, demirbaşlarla da ilgili maliyet artırımı hesaplanması gerekmektedir. Tebliğ, temel uygulama kurallarını içerdiği için rakamlar değiştirilmeksizin aynen alınmıştır.

#### 4- İştirak Hisselerinin Satışında Maliyet Bedelinin Artırılması

Bilindiği üzere, Gelir Vergisi kanununun 38'inci maddesinin son bendinin uygulanmasında maliyet bedelinin artırılmasına konu iştirak hisselerinin neler olduğu bu tebliğin 1/b bölümünde açıklanmıştır.

Öte yandan, Vergi Usul Kanununa göre iştirak hisseleri için gayrimenkuller gibi amortisman ayrılması söz konusu olmadığından, bu hükmün uygulanmasında iştirak hisselerinin sadece maliyet bedeli yeniden değerlendirilmesinde artırılabilir.

### Örnek:

(Y) Anonim Şirketi iştirak etmiş olduğu şirketin, yedek akçelerini sermayeye ilave etmesi nedeniyle 1991 yılında bu şirketten 100 milyon lira itibari değeri olan bedelsiz hisse senedi almıştır. Bu hisse senetlerini 1994 yılında 300 milyon liraya satmıştır.

Bu kurum, Gelir Vergisi Kanununun 38'inci maddesine göre sadece 1992 ve 1993 yılları için maliyet bedelini artırabilecektir. Bu durumda anılan iştirak hissesinin satışından doğan vergilendirilecek kurum kazancı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Yıllar	Yeniden Değerleme Oranları (%)	Artırma Esas Tutar(TL)	Artırılmış Maliyet Bedeli (TL)
1992	61.5	100.000.000	161.500.000
1993	58,4	161.500.000	255.816.000.

Bu durumda vergilendirilecek kurum kazancı (300.000.000 255.816.000=) 44.184.000 TL olacaktır.

Bu işleme ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde yapılacaktır.

100-Kasa		300.000.000
242-İştirakler		100.000.000
524- Maliyet Artışları Fonu		155.816.000
679-Olağandışı Gelir ve Kârlar		44.184.000

### D- Tam Mükellef Kurumlarda Kazanç İstisnası

K.V.K'nun geçici 23. maddesinin (a) bendinde 31.12.1998 tarihine kadar geçerli kabul edilen bir hükümlerle tam mükellefiyete tabi kurumların iştirak hisselerinin veya gayrimenkullerinin satışından doğan kazancın sermayeye eklenen kısmı kurumlar vergisinden müstesnadır.

Peşin tahsilatta, satışın yapıldığı yılda sermayeye eklenmek, vadeli satışta ise, satışın gerçekleştiği dönemi izleyen İkinci hesap dönemi sonuna kadar tahsil edilmek ve sermayeye eklenmek şartıyla istisnadan yararlanılabilir.

Ancak, vadeli satışta, ilk yapılan tahsilat kazanca ait sayılmaz. Tahsilatta sıralama önceliği iştirak hissesinin ya da gayrimenkulün maliyet bedeli kabul edilir.

Öte yandan, istisna uygulaması kurumların üretim tesislerinin ve bu tesislere ilişkin gayrimenkullerin teşvik belgeli yatırım yapmak amacıyla kurulacak sermaye şirketine veya yeni kurulacak yabancı ortaklı bir anonim şirkete aynı sermaye olarak konulması halinde de geçerlidir.

Bu konuda 51 no.lu K.V.K. tebliğinde geniş açıklama yapılmış olup, incelenmesinde fayda vardır.

## KISIM 9

### IX- BİLANÇO ESASINA TABİ İŞLETMELERDE TİCARİ KÂRDAN MALİ KÂRA GEÇİŞ

Daha önce ifade ettiğimiz üzere, bilanço esasına göre defter tutan mükellefler, ticari işlemlerini tekdüzen hesap planına ilişkin muhasebe usul ve esaslarına uygun şekilde kayda aldıkları için, faaliyet sonucuna ilişkin verileri beyan döneminde vergi mevzuatıyla uyumlu hale getirmek zorundadırlar.

Zira, tekdüzen hesap planına göre dönem kayıtlarına intikal ettirilen bazı gider ve gelirlerin vergi yasaları bakımından cari dönemle veya beyana esas kazançla ilgilendirilmemesi lazım gelmektedir.

Dolayısıyla muhasebe sistemi uygulama tebliğlerinde öngörülen fakat vergi mevzuatına kıyasla farklılık gösteren ve aykırılık taşıyan düzenlemelerin yarattığı çelişkiyi gidermek ihtiyacı vardır.

Tekdüzen hesap planı ilkeleri doğrultusunda hazırlanan ticari bilançoda yeralan kârdan, vergi matrahına baz olacak mali kâra ulaşabilmek amacıyla yapılacak düzeltmelerle ilgili 4 no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği yayımlanmıştır. (R.G. 18 Mart 995-22231)

Sözü edilen tebliğe göre, yerine getirilmesi istenen İşlemler ve konular oldukça fazladır.

İşletmenin "gelir tablosu"nda tek kalem halinde "karşılık giderleri" bünyesinde bulunmakla birlikte, vergi kanunlarınca gider sayılmayan ve indirimi kabul edilmeyen bazı unsurlar şunlardır.

- Kıdem tazminatı karşılığı,
- Perakende satış yöntemiyle hesaplanan şüpheli alacak karşılıkları,
- Ticari olmayan şüpheli alacak karşılıkları,
- Vergi Usul Kanununa uygun olmayan stok değer düşüklüğü karşılıkları,
- Menkul kıymetler değer düşüklüğü karşılıkları,
- Stok sayım noksanları karşılığı,
- Hesap mutabakatsızlıkları karşılıkları

Belirtilen bu karşılıkların muhasebe kayıtları dışında ve bilanço ile gelir tablosunu değiştirmeksizin beyan sırasında ayrıca dikkate alınması, matraha eklenecek unsurlar olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, tekdüzen hesap planı uyarınca ticari kârdan düşülen "Tahsil edilecek çekler reeskontu"nun dönem sonunda mali kâra ilave edilmesi ve kârın içinde yer alan "Ödenecek vadeli çekler reeskontu"nun ise, mali kârdan indirilmesi icabetmektedir.

Vergi yasalarınca da mecburi olan düzeltici işlemler hakkında 1 no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğiyle zaten uyarı yapılmıştı.

Nitekim konuyla ilgili açıklamada Şu ifadelere yer verilmiştir.

"Tekdüzen hesap planı uygulaması kapsamında bulunan Őletmeler, muhasebe sistemlerini bu tebliğ ve ekinde öngörölen kurallara uygun olarak yürüteceklerdir.

Ancak, vergiye tabi kârın tesbiti aşamasında vergi kanunlarında yer alan özel hükümleri gözönünde bulundurmak zorundadırlar.

Mali tabloların tekliği deđiŐtirilmez olup, Őletmeler bu tablolardan hareketle vergiye tabi safi kazancın tespitinde vergi mevzuatı uyarınca istenilen bilgilen sağlayacak Şekilde gerekli düzenleme ve hesaplamaları yapacaklardır"

Bu açıklamadan da anlaŐıldıđı üzere, Őletme hesaplarıyla ilgili düzeltmeler sırasında, gerek bilançoya ve gerekse gelir tablosuna dokunulmayacaktır. Ticari kâra eklenecek veya bundan düŐülecek tutarlar, tamamen muhasebenin dışında gerçekteŐirilen Őlemlere dayanacaktır. Dolayısıyla bilanço, Őletmenin mali durumunu daha gerçekteŐi biçimde yansıtmıŐ olacak ve faaliyet sonucu da, bir takım olumsuz iktisadi/ticari geliŐmelerden arındırılmak suretiyle doğru değerlere oturacaktır.

Vergi kanunlarında öngörölmeyen ya da farklı Şartlar taşıyan ve bu nedenle kazancın saptanması sırasında hiç hesaba katılmayan karŐılıklardan başka, diğer bazı masraflar da yıl sonunda gözönünde tutulmalıdır.

Örneğin, Sosyal Sigortalar Kurumuna yıl içinde ödenmemiş olan prim borçları, dönem kazancının hesabında gider olarak dikkate alınamayacaktır.

#### **Örnek Uygulama**

Benli Ticaret A.Ő'nin 1995 takvim yılı sonu itibariyle ve sahip olduğu iktisadi kıymetlerle ilgili olarak ayırdığı karşılıklar Şöyledir:

- Menkul kıymetlerinin borsa değerindeki değer azalmasından doğacak zararı karşılamak amacıyla 100 milyon lira,
- Vadeli satıŐları için 400 milyon lira, (ki, bunun sadece 200 milyon lirası Vergi Usul Kanununa uygun karŐılıktır.)
- Ödemesi öngörölen kıdem tazminatı dolayısıyla 250 milyon lira, zarara atılmıŐtır.

- Ayrıca, envanter sırasında noksan olduğu tespit ve çalındığı tahmin edilen bazı mallar için 70 milyon lira zarar yazılmış ve,

- Yıl içinde ödenmeyen 120 milyon liralık SSK priminin giderlere intikal ettirildiği saptanmıŐtır.

Mükellef, tekdüzen hesap planı uygulaması çerçevesinde defterlerde ilgili hesaplara zarar kaydettiği karşılıkların ve giderlerin, Vergi Usul kanunu hükümlerine aykırı miktarlarını, tamamen ya da kısmen, ticari kâra ilave etmek zorundadır.

Buna göre, Őletmenin 1995 hesap dönemi ticari kârına; (100 + 200 + 250 + 70 + 120=) 740 milyon liralık tutarın eklenmesi, bu Şekilde mali kârın belirlenmesi icabetmektedir.

## KISIM 10

### X- İNŞAAT FİRMALARINDA DAĞITIM İŞLERİ

İnşaat işlerinde maliyetin teşekkülü ve kâr/zararın tesbiti, vergi hukukumuzda ikili çözüm içerisinde değerlendirilmektedir.

- Yapı satıcılık diye de tanımlanan özel bina inşaatı faaliyetinin olağan ticari alım satım işinden ya da imalat işlerinden çok farklı niteliği bulunmamaktadır.

dolayısıyla yıl sonunda henüz tamamlanmamış veya bitirildiği halde satışı gerçekleşmemiş daire ve işyerleri stok emtia gibi değerlendirilmekte, maliyet bedeliyle bilançoda gösterilmektedir.

- Birden fazla takvim yılına yayılan inşaat onarma işleri ise, taahhüt sözleşmesinde belirtilen şartlara bağlı olarak; ya geçici kabulün yapıldığını gösterir tutanağın düzenlendiği tarih itibarıyla ya da fiilen tamamlandığı / bırakıldığı yıl dikkate alınarak sonuçlandırılmakta kâr/zarar hesaplanmaktadır.

Hesap dönemi sonunda geçici kabulü yapılmamış ya da bitirilmemiş inşaat işleri de, bilanço gününe kadar oluşan maliyetleriyle değerlendirilmekte olmaktadır.

Yıllara yayılı inşaat işlerinin temel özelliği, müşterek nitelikteki giderler ve amortismanlardan pay alma noktasında ortaya çıkmaktadır.

Buna göre, imal edilen emtialarda maliyet bedeline katılması ihtiyari olan genel idare giderlerinin inşaat işlerinde maliyete dahil edilmesi, Gelir Vergisi Kanunu'nun 43. maddesinde zorunlu görülmüştür.

Birden fazla yıla yaygın inşaat ve onarım işlerinde mükelleflerce yerine getirilmesi gereken işlemler şu şekilde sıralanabilir.

- Biten işlerin tespit edilmesi,
- Şantiye depolarında sayım yapılarak varsa noksanlıkların belirlenmesi,
- İnşaat hakedişleriyle ilgili gider hesaplarında sarf kaydı yapılan malzemelerin karşılaştırılması,
- Müşterek genel giderlerin ve amortismanların inşaat işleri ve diğer işler gelirleri oranında dağıtılması,

İnşaat taahhüt işlerinde özellikle son iki konuda mükelleflerin çok fazla hata yaptıkları gözlenmektedir.

Hakedişlerde yer alan ve ölçülebilir nitelikte olan, demir, çimento, nakliye ve sair malzeme miktarlarıyla, belgelerine istinaden defterlere kaydedilen malların miktarı bakımından genellikle büyük ölçüde farklılıklara rastlanmaktadır.

Öte yandan aşağıda açıklanan masraf dağıtımı bakımından yanlışlıkla, yapılmaktadır.

### **A- Müşterek Masraflar ve Amortismanların Dağıtımı**

Belirtilen konuyu hükme bağlayan Gelir Vergisi Kanunu'nun 43. maddesi şöyledir.

- Yıl içinde birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderlerin dağıtımı ölçüsü ilgili yılda tahsil olunan istihkak bedellerinin birbirine oranıdır.

- Yıl içinde bir veya birden fazla inşaat ve onarma işinin başkaca işlerle birlikte yapılması halinde, dağıtım; Tahsil olunan istihkak bedelleri ile diğer işlere ait satış veya hasılat tutarlarının birbirine olan nisbeti dikkate alınarak gerçekleştirilir.

- Mükellefin birden fazla inşaat işini veya bu işlerle ticari/sınai nitelikte diğer işleri birlikte yapması durumunda, müşterek olarak kullanılan tesisat, makina ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları bunların her içte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtılır.

### **B- Müşterek Genel Giderlerin Niteliği**

Gelir Vergisi Kanununda özel düzenlemeye konu olan müşterek genel giderlerin hangi tür harcamalardan oluştuğunu belirtir bir tanımlama yer almamaktadır.

Ancak, işletmenin faaliyet alanına giren işlerden biriyle doğrudan ilintili olmayan, diğer deyişle yıl içinde gerçekleştirilen birden fazla işin tümünü ilgilendiren masrafların "müşterek genel giderlerden sayıldığı kabul edilmektedir.

Her harcama unsurunun mutlaka bir işle bağlantısının bulunacağına dair kural yoktur. Eğer; yapılan harcamanın hiç bir inşaat işiyle veya ticari işle bağlantısı kurulamıyorsa, bu tutarın dağıtım işleminin dışında tutulması gerekir. Örneğin ihalesine girilen, ancak alınamayan bir işe ait şartname bedeli, seyahat gideri ve geçici teminat masrafları bu tür ödemeler arasında değerlendirilebilir.

Öte yandan, müşterek genel giderlerden pay alma açısından işletmenin olağan dışı gelirlerinin ayrı değerlendirilmesi gerektiği yönünde uygulama geliştirilmiştir.

Buna göre, kira geliri, menkul kıymet geliri ve banka mevduat faizleri, iktisadi kıymet satış hasılatı, alınan tazminatlar gibi arazi nitelikteki gelirlere pay verilmemektedir.

Müşterek genel giderler ayrımı ve bunun dağıtımına tabi kılınması ihtiyacı vergilendirilmenin yıllık olmasının doğal bir gereğidir.

Belli bir dönemde devam eden her işe, ortak masraflardan pay vermek suretiyle elde edilen gelirlere yapılan masrafların karşılaştırılmasını sağlamak ve bu yolla ortaya çıkan safi kazancı vergilemek yasal bir zorunluluktur.

### **C- Müşterek Kullanıma Bağlı Amortismanlar**

Benzer yaklaşım, müştereken kullanılan iktisadi kıymet amortismanları için de geçerlidir.

İşletme giderleri içerisinde oldukça yüksek miktara erişen amortismandan, kâr-zararı sonraki yıllarda saptanacak işlere pay vermek, maliyetin gerçekçi biçimde saptanmasını temin edecektir.

Amortisman dağıtımında: makina, alet, araç ve benzeri iktisadi kıymetlerin kullanıldıkları gün sayısı esas alınmakla birlikte, işle ilgisinde önem taşımaktadır.

Amortismanın işle ilgisinin kurulması, özellikle çalışılmayan İşlere ve günlere ait amortisman giderinin durumu yönünden belirleyici olmaktadır.

Vergi hukukuna uygun düşen genel eğilim, müştereken kullanımın sözkonusu olmadığı işlere pay vermemek, kullanılmayan günlere ilişkin amortismanı ise doğrudan zarara almak yönündedir.

Örneğin, Sarışme İnşaat ve Ticaret A.Ş.'nin 1995 takvim yılında gerçekleştirdiği faaliyetlerine ilişkin bazı veriler şu şekildedir.

Yılgınlı inşaat işi istihkakları ..... 800.000.000.-TL.

(Bu iş henüz 1995'te sonuçlanmamıştır, istihkaklar tahakkuk eden yıllık tutarı göstermektedir.)

Bina inşaat hasılatları..... 400.000.000.- TL

(Henüz tamamlanmamıştır.)

İnşaat malzemesi satış hasılatı..... 400.000.000.-TL

İnşaat makinası satış geliri..... 300.000.000.- TL.

İşletmenin müşterek genel gider olarak tespit ettiği masrafların tutarı 500.000.000.-TL dir.

İnşaat makinaları amortismanı 720.000.000.-TL olup ortak-kullanımla ilgili kayıtlara göre ;

Yılgınlı inşaatında 90 gün

Bina inşaatında 36 gün çalışma yapılmıştır.

Bu durumda, yıl içinde alınan hakedişlerin, bina inşa gelirinin ve emtia satış hasılatının toplamı dikkate alınarak, müşterek genel giderlerin; 250 milyon lirası, birden fazla yıla yayılı inşaaata aktarılacak (800.000.000/1.600.000.000 = % 50 x 500.000.000) kalan kısmın ise; 125 milyon lirası, ticari amaçlı bina inşaatı maliyetine kaydedilecek, aynı tutarda da 1995 hesap dönemi sonuç hesabına gider yazılacaktır.

Dağıtımı düzenleyen madde hükmü faaliyeti/işleri baz aldığı için, diğer deyişle işletmenin arzi gelirinin masrafın bölüştürülmesinde etkisi olmaması nedeniyle, makina satış gelirine giderden pay verilmemiştir.

İnşaat makinalarının ortak kullanımı dolayısıyla yıllık amortisman payından,

Yılgınlı inşaatına 180 milyon lira,

(90/360 = % 25 X 720.000.000)

Bina inşaatına ise 72 milyon lira

(36/360 = % 10 x 720.000.000)

tutarında maliyet unsuru yüklenecektir.

Boşta kalan (360 -126 =) 234 güne isabet eden amortisman masrafının da, müşterek genel giderler bünyesinde dağıtılması uygun görülmektedir.

Ancak, inşaat makinalarının ticari faaliyette kullanımı sözkonusu olmadığından gün sayısını gözönünde bulunduran dağıtımdan arta kalan 720.000.000 - (180.000.000 + 72.000.000) = 468.000.000 liralık amortisman giderinin yalnızca iki inşaatla paylaşılması gene! kabul gören uygulama biçimidir.

Müşterek genel giderlerin dağıtımı bakımından yasa maddesinde istihkakların "tahsil" edilen tutarları araması, özellikle kamu inşaatlarında ödeneklerin serbest bırakma oranları dahilinde ve nakit mevcuduna göre verilmesi nedeniyle sorun doğurucu nitelikte görünmektedir. Bizce kesinleşen ya da tahakkuk eden verilere göre işlem yapılması uygundur. Zira, istihkakların işletmenin kasa veya banka hesabına intikal etmesini beklemek, ödemesi geciken işlerde yanıltıcı maliyet oluşumuna yol açacaktır. Oysa, ticari kazançlar yönünden gelir/maliyet kıyaslamasında; tahsilatın önemi bulunmamakta ve tahakkuk yeterli sayılmaktadır.

#### **D- İnşaat İşleriyle İlgili Bazı Karârlar**

\* Dan. 4. Daire, E.1994/4989, K.1995/2383

Yıllara yaygın İnşaat ve onarım işleriyle uğraşanların elde ettikleri faiz gelirleri ile kur farkı gelirleri inşaatla ilgili hakedişin bir unsuru olarak değerlendirilir. Bu nedenle, söz konusu gelirlerin her yıl itibarıyla beyan edilmesi gerekmez.

\* Maliye Bakanlığı Özelgesi, T. 5.1.1995 S. 44/4405-566/422

İnşaat ve taahhüt işlerinde taahhüt işi kavramından; taahhüt işi yapan kişilerin gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin yanında, kamu kurum ve kuruluşları, vakıflar, demekler, kooperatifler ve benzeri kurumlara yapılan inşaat ve onarma işleri şeklinde yorumlanması gerekir.

\* Maliye Bakanlığı Özelgesi-T. 5.12.1994, S.11043-001/14088

Yıllara yaygın inşaat işlerinde, ortak genel giderlerin dağıtımında, tahakkuk eden değil, tahsil edilen istihkakların esas alınması ve dağıtımında buna göre yapılması gerekir.

Taahhüt araçlarından ve makinalardan bazılarının kullanılmadığı ve kullanılmasının mümkün olmadığı işlere pay verilmemesi gerekir.

\* Dan. 4. Daire, E.1993/622, K.1994/216

Kendi nam ve hesabına inşaat yapıp satanların yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yaptığı kabul edilemez.

\* Dan. 3. Daire, E. 1989/2014, K. 1991/2010

Geçici ve kati kabul rejimine tabi olmayan yıllara sari inşaat ve onarım işinde, işin bitim tarihi, fiili duruma, bir başka anlatımla, işin fiilen tamamlandığı ya da fiilen bırakıldığı tarihe göre belirleneceğinden, işin tamamlanmasından önce ortaklıktan ayrılan ortağın işi fiilen bıraktığı tarihe göre dönem bilançosu hazırlayarak kazancını beyan etmesi gerekir.



## KISIM 11

### XI-YATIRIM İNDİRİMİ

Vergi mükelleflerimizi mali açıdan teşvik etmek için öngörülen hükümlerin bir kısmı geçici nitelikte olup, belli bir süre sonra yürürlükten kaldırılmaktadır.

Bunun yanısıra, uzun yıllar boyunca geliştirilip yaygınlaştırılan bazı istisnalar vardır ki, bugün dahi önemlerini korumaktadırlar.

Kabul edilen kazanç istisnaları ülkenin içinde bulunduğu ekonomik sıkıntılara bağlı olarak, duruma göre, yaşanan darboğazın yoğunluğu ve sağlanan faydanın büyüklüğü ölçüsünde yer değiştirmekte, değer ve öncelik kazanmaktadırlar.

Örneğin, döviz girdisine şiddetle ihtiyaç duyulduğunda; ihracat, yurtdışı inşaat işleri ve turizm sektörüne yönelik teşvikler gündemin ağırlıklı konularını oluşturmaktadır.

Artan nüfusa iş imkânları yaratmak, üretimi artırmak ve bölgesel istihdamı alanlarını genişletmek sözkonusu olduğunda, başta yatırım indirimi istisnası olmak üzere diğer teşvikler önceliği almaktadırlar.

Fiziki mal üretimini ve İşgücü kullanımını potansiyelini çoğaltmak gibi ikili temel işleve sahip yatırım indirimi istisnası, Gelir Vergisi Kanunu'na, 1963 yılında kabul edilen 202 sayılı Kanunla ek maddeler şeklinde ilave olunmakla birlikte, yıllardan beri asıl hükümler biçiminde uygulama alanı bulmuştur, bugün de değerinde hiç bir kayıp doğmamıştır.

#### **A-Yatırım İndiriminden Yararlanabilecek Olanlar**

Firmaların elde ettikleri kazancın yapılan yatırım tutarının belli bir oranı ölçüsünde vergi dışı kalmasını sağlayan yatırım indirimi istisnası, gerçek ve tüzel kişilerin üretim tesisleri kurmalarını, mevcut fabrikaların kapasitelerini arttırmalarını hedefleyen ve yatırım yapmalarını özendiren anlayışın ürünüdür.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 36. maddesinden sonra gelen bir numaralı ek madde hükmündeki düzenleme, istisna kapsamındaki mükellefleri tayin etmiştir.

Tam mükellefiyet esasında vergiye tabi tutulan ticari veya zirai kazanç sahibi;

- Kurumlar vergisi mükellefleri ile
- Gelir vergisi mükellefleri

yatırım indirimi istisnasından yararlanmak hakkına sahiptirler.

Bu arada, doğrudan vergi mükellefi sayılmayan şahıs şirketleri; adi ortaklıklar, kolektif ve adi komandit şirketlerin gerçekleştirdikleri yatırımlar da istisna kapsamında değerlendirilmektedir.

Kurumlar vergisi mükellefi sayılan; Kooperatifler, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıkları yatırım indiriminden faydalanmakla birlikte uygulamada sermaye şirketleri ile iktisadi kamu müesseselerinin bu hakkı daha çok kullandıkları bir gerçektir.

Geçmişte dar mükellefiyete tabi işletmeler için tanınmayan yatırım indirimi, bu kurumlar lehine alınan yargı kararları doğrultusunda yapılan yasa değişikliği ile sözkonusu mükellefleri de kapsayacak şekilde genişletilmiştir.

### **B - Yatırım İndirimi Uygulanacak Kazançlar**

Yatırım indiriminin uygulanacağı kazançları iki ayrı mükellef türü itibarıyla değerlendirmek lazımdır.

Gelir vergisi mükelleflerinde, kazancın niteliği ve tespit şekli önem taşımaktadır.

Çünkü, yatırım indirimi istisnası, sadece ticari ve zirai kazanç unsurları açısından geçerlidir. Yatırımın yapıldığı ticari veya zirai işten kazanç elde edildiği takdirde bu gelire, eğer faaliyet zararla sonuçlanmışsa, varsa mükellefin diğer işletmelerine ait gelirlere ve ticari kazanç sayılan ortaklık paylarıyla, zirai kazanç gelirin istisna uygulanır. Ticari ve zirai faaliyet dışında ifa edilen iş ve hizmet gelirleri istisnanın kapsamına dahil değildir. Diğer deyişle, belirtilen iki gelir unsuru haricinde sağlanan ve beyannamede yer alan; ücret, serbest meslek kazancı, menkul ve gayrimenkul sermaye iradı, yatırım indirimi istisnasından yararlanma hakkına kapalıdır.

Öte yandan, beyan olunan gelir unsurları arasında, işletme hesabı esasına göre saptanan ticari kazanç mevcut ise, söze konu kazanç ticari faaliyetten veya zirai faaliyetten elde edilmiş olmasına rağmen istisna uygulamasının haricinde bırakılmıştır.

Yalnız, ifadeyi daha açık kılmak için bir hususun altını çizmek uygun olacaktır;

Yatırım, ticari faaliyet sayılan bir alanda gerçekleşmişse, indirim ancak bilanço esasına göre tespit edilen işletme gelirlerine uygulanır, fakat zirai kazanç vergiye tabi tutulur,

Aynı şekilde, yatırım indirimi zirai sektörle ilgiliyse sadece bu alandan sağlanan kazançtan düşülür.

Kurumlarda gerçekleştirilen faaliyetin niteliği ne olursa olsun, elde edilen gelirin tamamı kurum kazancı sayıldığından, yatırım indirimi yönünden herhangi bir ayırım yapmaya gerek yoktur. Dolayısıyla, kurumlar vergisi mükelleflerinin değişik alanlardaki uğraşlarından sağladıkları gelir, yatırım yapılan sektörden ve kazancın türünden etkilenmemekte, yatırım indirimi istisnasından yararlandırılmaktadır.

### **C- Yatırım Yapılacak Sektörler, Konular Ve Asgari Yatırım Tutarı**

Yapılacak yatırımlara bağlı istisna uygulaması genel ve şartsız bir hak doğurmamaktadır.

İstisnanın kabul edildiği alanlar ve konular, kalkınma planları ve yıllık programlarda öngörülen, ülke ekonomisinin gelişmesi açısından önem taşıyan sektörlerle sınırlandırılmıştır.

Maliye Bakanlığı ve Hazine Müsteşarlığınca belirlenen yatırım alanları, "Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar" çerçevesinde her yıl ilan olunmaktadır.

İndirim imkânından yararlanabilmenin şartlarından biri de, yatırımın tutarıyla ilgilidir.

Yasa hükmüne göre, yatırım teşvik belgesine sahip olunsun veya olunmasın indirim uygulaması imkanı her zaman mevcuttur.

Ancak, istisnanın işletilebilmesi bakımından, ek 2. maddenin 3. bendinde yer alan ve Bakanlar Kurulu Kararıyla tayin edilen veya yeniden değerlendirilerek artırılarak bulunan yatırım tutarının, 4. bende göre ise; bu rakamların yarısının altına düşmeyecek yatırım düzeyinin gerçekleştirilmesi zorunludur.

#### **D- Yatırım İndirimi Uygulaması Bakımından Teşvik Belgesinin Önemi**

Yatırım indiriminden yararlanabilmek için teşvik belgesi alınması mutlaka gerekli değildir.

Çünkü, ek 2. maddede 4108 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonunda 1995/Haziran ayından itibaren belgesiz yatırımlara da indirim imkânı tanınmıştır.

Ancak, teşvik belgesiz yatırımlar dolayısıyla Hazine Müsteşarlığından belge alınmasına ihtiyaç olmamakla birlikte, yapılacak yatırıma ilişkin projenin ve ayrıntılı mallar listesinin, bağlı bulunulan vergi dairesine başvuru formu eşliğinde iletilmesi zorunludur.

Fakat, teşvik belgesine bağlanmamış yatırımlar nedeniyle ve belgeli yatırımlara kıyasla ortaya çıkan en önemli olumsuz sonuç, bu yatırımlarla ilgili istisna uygulaması sırasında endekslemeye izin verilmemiş olmasıdır.

#### **E- Yatırım Şartlarında Ve Öngörülen Sürelerde Değişiklik**

İlke olarak yatırım, tasdik edilen şartlar ve süreler içinde gerçekleştirilmek zorundadır.

Eğer, yetkili birimlerce tasdik olunan şartlarda sonradan değişiklik doğar veya belirlenen sürelerin aşılması kaçınılmaz hale gelirse, söz konusu olguların meydana çıkmasından itibaren üç ay içinde onaylatılması lazımdır.

Değişiklik vize ettirilmediği takdirde, hem Önceki tasdik hükümsüz kalacak ve hem de yatırım indiriminden yararlanma hakkı ortadan kalkacaktır. (G.V.K. ek md.2, bent 5)

#### **F- Yatırım İndiriminin Konusu, Kapsamı Ve Oranı**

İndirimden yararlanma imkanı veren yatırım harcamaları; işletmelerin bina, makina, tesisat, esas faaliyet konusuyla ilgili araçlar ve benzeri amortisman tabii iktisadi kıymetlerin inşaa, alım ve imali için yapılan giderlerden oluşmaktadır.

Temel kural, aktif değerlerin yeni olmasıdır. Diğer bir ifadeyle, bu kıymetlerin yurt içinde ve dışında daha önce hiç bir şekilde kullanılmamış bulunması zorunludur.

Ancak, Hazine Müsteşarlığınca uygun görülme kaydıyla ithal edilen bazı makina ve tesisler de istisna kapsamında kabul olunmaktadır.

Yasa hükmüne göre, aşağıda sayılan yatırım harcamaları istisna uygulamasının dışında tutulmaktadır:

- Kalkınmada öncelikli yörelerde yapılanlar haricinde kalan personel lojmanları inşa ve tefrişi için sarfedilen giderler,
- Arsa veya arazi temini amacıyla yapılan masraflar,
- Yedek parça sağlamaya yönelik ödemeler,
- Asıl projeye dahil olmayan tesisat, makina ve araçların alım bedelleri,
- İnşaatı tamamlanmış veya henüz bitmemiş binaların satınalma bedelleri,

Ancak, bu binalara yapılacak tamamlama harcamaları, teşvik belgesinde yer alması kaydıyla indirimden faydalanabilmektedir.

- İşletmelerin kuruluş ve örgütlenme giderleri,
- İşletmelerin deneme imalatı giderleri,
- Yatırımın bitirilmesinden sonraki dönemlerde tahakkuk eden kur farkları ve kredi faizleri

Yatırım indirimi kapsamındaki iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerini oluşturan tutarlar, istisna edilecek kazancın belirlenmesinde esas olacaktır.

Bu nedenle, yatırıma dahil makina, tesisat, araç ve binalara ilişkin Vergi Usul Kanunu'ndaki maliyet hükümleri çerçevesinde hesap ve değerlendirme yapılması gerekmektedir.

Yapılan yatırımlara uygulanacak indirim oranlarıyla ilgili düzenleme bazı değişikliklere uğramış olmakla birlikte, son durumda şu ilke ve oranlar kabul edilmiştir.

1.1.1995 tarihinden sonra teşvik belgesine bağlanmış olan yatırım harcamalarına söz konusu belgeye işlettirilmek kaydıyla %30 oranında indirim uygulanacaktır.

Kalkınmada öncelikli yöreler ile özel önem taşıyan sektörlerde 1.1.1995'ten sonra belge alınmış yatırım harcamaları için, yine belgeye işlettirmek şartıyla %100 oranında indirim uygulanması benimsenmiştir.

Öte yandan, su ürünleri alanında yapılacak yatırımlar için de %100 oranında indirim imkânı tanınmıştır.

### **G- Yatırım İndirimi Uygulamasının Başlangıcı**

Yatırım indirimi bakımından uygulama, projede yer alan ve indirim kapsamında bulunan aktif varlıklara ilişkin harcamaların yapıldığı takvim yılı itibarıyla başlamaktadır.

Bir diğer deyişle; amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin iktisabı amacıyla yapılan ödemeler veya borçlanmalar, harcama kavramı yaklaşımıyla dikkate alınarak, yıl içinde gerçekleşen mal/hizmet bedeline indirim oranının uygulanmasıyla bulunan tutarda kazanç azaltılmakta, gelirin bir kısmı vergilendirilmemektedir.

Mali idare, 187 no.lu Gelir Vergisi Kanunu Tebliğinde "harcama" sözünün anlamını geniş tutmuş ve indirim konusu iktisadi kıymetlere ilişkin bedelin ödenmesinin veya borçlanılmasının yanısıra;

- Belirtilen varlıkların işletmenin aktifinde herhangi bir hesaba kaydedilmesini ve

- Bu varlıklara yatırımcı tarafından tasarruf edilebilir duruma gelmesini de harcamaya dahil etmiştir.

Yurt dışından satın alınan yatırım konusu mallarda her ne şekilde olursa olsun akreditif açılması harcama kabul edilmemektedir.

Yabancı ülkelerden sağlanan malların ancak kat'i ithali halinde indirim uygulaması imkânı doğmaktadır. Hatta, işlem bazında ithal de yeterli görülmemekte, malın gümrükten çekilmek suretiyle işletme aktifine kaydedilmesi şartı aranmakta, montaj ve nakliye giderleri de maliyet bünyesinde indirim kapsamında değerlendirilmektedir.

#### **H- Yatırım Konusu İktisadi Kıymetlere Ait Kur Farkı Ve Kredi Faizlerinin Durumu**

İktisadi kıymetlerin borçla finansmanı nedeniyle ortaya çıkan kur farkları ile faizler, esas itibariyle bu varlıkların maliyetine eklenecek harcamalar olmakla birlikte, 163 numaralı V.U.K. Tebliğindeki idari yaklaşım kısmen baz alınmıştır.

dolayısıyla;

-Yatırım konusu iktisadi kıymetlerin aktife aktarıldığı dönemin sonuna kadar hesaplanan ve maliyete intikal ettirilen kur farkları ve faizler yatırım indiriminden yararlandırılacaktır.

-Fakat, sözü edilen varlıkların aktifleştirilerek amortismanına tabi tutulur hale geldikleri dönemi izleyen yılda doğan kur farkları ve faizler istisna uygulamasının dışında bırakılmıştır.

#### **I- Yatırım İndiriminde Ve İstisnalarda Öncelik Sırası**

Bazı firmaların, aynı faaliyet döneminde birden fazla yatırım harcaması gerçekleştirmesi ve aynı zamanda başka istisna imkanlarından yararlanma hakkına sahip olması mümkündür.

Örneğin, turizm sektöründe faaliyet gösteren bir işletme 600 yataklı oteline ilave olarak, 400 yataklı ikinci bir tesisin inşaatına başlamış olsun.

Söz konusu firma, turizm işinden ülkeye kazandırdığı dövizler dolayısıyla hasılatı dayalı kazanç istisnasının yanısıra, ikinci otel yapımı nedeniyle de yatırım indirimi istisnasından faydalanmaya hak kazanmaktadır.

Benzer durumlarda, mükellefin elde ettiği kazanç üzerinden, aynı anda iki ayrı nitelikte istisna uygulanması fırsatı doğmaktadır. Hatta, kimi zaman birden fazla yatırım, ayrı teşvik belgeleriyle tek firma bünyesinde yapılabilir.

Bu takdirde, işletmenin dönem faaliyet kazancının tutar itibariyle yeterliği önem taşımaktadır.

İşletmenin sağladığı gelir yeterli ise, tüm istisnaların uygulanması mümkün olacak ve herhangi bir sorun doğmayacaktır. Gelirin yeterli bulunmaması halinde, istisnaların bir sonraki döneme devredip devredemeyeceği hususu gündeme gelmektedir.

Vergi yasalarında, bazı istisnaların sadece dönemsel uygulanabileceği, bir kısmının ise kazancın azlığı nedeniyle ileriki dönemlerde indirilebilmesi imkânı öngörülmüştür.

Değinilen örnekte, turizm hasılatı istisnası yıllık olup, yatırım indirimi istisnası ise birçok döneme yayılı şekilde indirimde konu edilebilmektedir. (G.V.K. ek 4. md.)

İdarenin 187 no.lu G.V.K. Tebliğindeki açıklamalar doğrultusunda, birden fazla sayıda yatırımın varlığı halinde; safi kazancın yeterli olmaması nedeniyle devreden yatırım indirimi uygulamasında öncelik, devreden bu tutarlara aittir. Daha sonra, yeni yatırımlara ilişkin indirimler istisnadan yararlandırılır.

Yatırım indirimiyle birlikte, başka indirim (mali zarar gibi) ve istisnalar da mevcutsa; önce diğer istisnalar, sonra devir imkânı olan yatırım indirimi dikkate alınır.

Yatırım indiriminin bir önemli özelliği, uygulama yönünden serbestinin olmamasıdır.

Mükellefler, kazançlarının varolduğu dönemde istisnayı uygulamak zorundadırlar. Kazancın elverişli bulunduğu dönemde yatırım indiriminden faydalanmayan mükelleflerin, bu tutarları daha sonraki yıllara ait kazançlarından düşmeleri hakkı olmamakta, fakat Vergi Usul Kanunu'na göre düzeltme yoluyla indirim sağlanabilmektedir.

#### **J- Yatırımın Finansman Kaynağının Önemi**

Mükelleflerin satınalma, inşa veya imal etmek suretiyle gerçekleştirdikleri yatırımın finansmanı, hazırlanan projenin özel şartları arasında yer almaktadır.

Finansman kaynağının işletmenin kendi imkânlarından oluşması ve/veya yabancı borç kaynaktan yararlanması belli oranlarda dağıtılmışsa, bu ölçütlere uymak zorunludur.

Yatırım, ister tümüyle özkaynaklarla karşılansın, isterse dış kredi kullanılarak yapılsın harcamaların tamamı indirimden yararlanabilmektedir.

#### **K- Yatırım İndiriminde Endekslleme Uygulaması**

Yüksek oranlı enflasyonun firmaların kazançlarıyla ilgili veriler ve değerleri açısından yol açtığı zararı önlemek amacıyla, yatırımın yapıldığı dönemde indirilemeyen istisna tutarının, sonraki yıllarda düşülmesi sırasında değerlemeye tabi tutulması ve artırılması artırılması imkânı getirilmiştir.

Çünkü, indirilemeyen yatırım tutarı sabit kalırken, sonraki dönemlerde gelirlerde, enflasyonun da etkisiyle gerçek baza oturmayan çoğalma gözlenmekte ve istisna uygulamasının fazla anlamı kalmamaktadır.

Yatırım indirimi istisnasından beklenen faydayı kuvvetlendirmek için geliştirilen değerlendirme yöntemi, devreden yatırım tutarının Vergi Usul Kanunu çerçevesinde artırılmasına neden olmaktadır.

Ancak, bu değerlendirme, İndirimin yapılamadığı yılı izleyen üç yıl boyunca geçerlidir. Bu sürede indirim gerçekleştirilmezse artık değerlemeye izin verilmemektedir.

Süre şartının kayıtlarda izlenebilmesini temin için her yıla ait yatırım indiriminin ayrı ayrı tespit edilmesi gerekmektedir.

#### **L- Yatırım İndirimi İstisnasında Vergi Kesintisi**

Kurumlar vergisi mükelleflerinin, indirim ve istisna uygulaması sonunda kalan kazanç tutarı üzerinden %25 vergi alındıktan sonra, ayrıca ortaklara dağıtılabılır kâr payı nedeniyle %20 oranında vergi kesilmektedir.

Fakat, hesaplanan kurumlar vergisi, istisna ve indirimin var olduğu durumda bu unsurların düşülmesinden önceki safi kazancın %20'sinden az olamaz.

İstisna ve indirimlerden kaynaklanan asgari vergi uygulaması bakımından yatırım indirimi matrah dışında tutulmuştur. Yani, yatırım indirimi istisnası sözkonusuysa, bu miktarın kazançtan düşülmesi ve %20'lik verginin buna göre hesaplanması gerekmektedir.

Öte yandan, menkul sermaye iradı sayılan ortaklara ait kâr payının tespitinden önce Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 6/b bendine göre vergileme noktasında, yatırım indirimi istisnası stopaj matrahına dahi! edilecektir.

#### **M- Yatırım İndiriminden Yararlanan Aktif Değerlerin Satışı Veya Devredilmesi**

Yatırım indirimi teşvikinden yararlanan bir tesisin tamamının veya kısmen bir başka firmaya satılması veya devredilmesi mümkündür.

İndirim kapsamındaki aktif iktisadi kıymetlerin;

- Yatırımın tamamlanmasını takiben veya,

- Kullanılmaya ve üretime başlandıktan sonra satılması yada devri halinde; satıcı ve alıcı yönünden yapılması gereken işlemler, indirim dolayısıyla alınamayan vergilerin durumu gibi konular yasayla belirlenmiştir.

Yasa, komple tesis satış veya devri ile diğerleri şeklinde ikili değerlendirme ve ayırma gitmiştir.

Sözü edilen konularla ilgili ayrıntılı açıklamalar 187 no.lu tebliğde yer aldığı için, bu idari düzenlemeyi aynen aktarmayı uygun görmekteyiz. (G.V.K. tebliği)

### **1-Satan veya Devreden Yönünden Yapılacak İşlemler**

Yatırım konusu aktif değerlerin, komple tesislerde yatırım tamamlandıktan , diğerlerinde ise kullanılmaya ve üretime başlandıktan sonra topluca satılması veya devri halinde, satıcı veya devreden yönünden herhangi bir işlem yapılmayacaktır. Diğer bir anlatımla, sözü edilen durumda, yatırım indirimi uygulamasından beklenen amaç, yatırımın tamamlanması nedeniyle gerçekleşmiş olduğundan, satan veya devredenden yatırım indirimi dolayısıyla alınmayan vergilerin istenilmesi sözkonusu değildir. Ancak, satış veya devir işleminden önce tamamlama vizesinin belge üzerinde Hazine Müsteşarlığına yaptırılmış olması gerekmektedir.

Yatırımın konusuna giren aktif değerler, komple tesislerde yatırım tamamlanmadan, diğerlerinde kullanıma ve üretime başlanmadan topluca satılır yada devredilirse, yatırım indiriminden beklenen amaç tahakkuk etmemiş olduğundan, satış yada devir tarihine kadar yatırım indirimi uygulaması dolayısıyla alınmayan vergiler, satan veya devredenden tahsil edilecektir.

### **2- Satın veya Devir Alan Yönünden Yapılacak İşlemler**

Yatırım indiriminin konusuna giren aktif değerleri kısmen veya tamamen satın yada-devir alanlar,(yatırım indiriminden faydalanma şartları mevcut olmak kaydıyla) işbu indirimden yararlanabileceklerdir.

Sözü edilen aktif değerleri, satan veya devredenenler satış yada devirden önce yatırım indiriminden hiç yararlanmamış iseler, yatırım indiriminden yararlanılacak tutar, satan veya devredene tanınan, tutara satın yada devir alanın yararlanacağı oran uygulanmak suretiyle hesaplanır.

#### **Örnek:**

(A) Limited Şirketi, 2.000.000.000 liraya tamamladığı tesisi hiç yatırım indirimi uygulamadan, 2.000.000.000 liraya (B) Anonim Şirketine satmıştır. (A) Limited şirketine tanınan yatırım indirimi oranı %20'dir. Devir işleminden kısa bir süre sonra yatırımın yapıldığı yer kalkınmada öncelikli yöreler arasına alındığından, (B) Anonim Şirketine verilen belgede gösterilen yatırım indirimi oranı ise %70'dir. Sözkonusu olayda yatırım indirimi tutarının hesaplanmasında dikkate alınacak miktar 2.000.000.000 liradır. Uygulanacak oran ise (B) anonim şirketine tanınan % 70'dir. Uygulanacak yatırım indirimi tutarı ise  $2.000.000.000 \times 0,70 = 1.400.000.000$ .-lira olacaktır.

Yatırım indirimine konu aktif değerler için daha önce yatırım indiriminden yararlanılmış ise , satın veya devir alan aynı değer üzerinden hesaplanacak bakiye yatırım indirimi kısmından yararlanabilecektir. Ancak bu bakiye kısım, bahis konusu aktif değerler için daha önce istifade edilmiş indirimlerin, satın veya devir alanın istifade edebileceği nispete göre hesaplanacak indirimden tenzili suretiyle bulunacak miktarı aşamaz.

#### **Örnek:**

(Y) Limited Şirketi 3.000.000.000.- liraya tamamladığı bir tesisi 500.000.000.- liralık yatırım indiriminden yararlandıktan sonra 4.000.000.000.- liraya (Z) Anonim Şirketine satmıştır..(Y) Limited Şirketinin yatırım indirimi oranı % 20, (Z) Anonim Şirketinin yatırım indirimi oranı ise % 70'dir.



Bu olayda, tesisi satın alan (Z) Anonim Şirketinin yararlanabileceği yatırım indirimi tutarı şu şekilde hesaplanacaktır.

Yararlanılabilecek toplam yatırım indirimi tutarı  $3.000.000.000 \times 0.70 - 2.100.000.000$ .-TL'dir.

Bu miktardan, satıcı (Y) Limited Şirketinin yararlandığı tutar düşüldüğünde (Z) Anonim Şirketinin yararlanabileceği yatırım indirimi tutarı bulunacaktır. Bu da  $2.100.000.000 - 500.000.000 = 1.600.000.000$ .-TL'dir

**Örnek:**

(A) Anonim Şirketi 10.000.000.000.-liraya tamamladığı bir tesisi 2.000.000.000.- liralık yatırım indiriminden yararlandıktan sonra, 15.000.000.000.- liraya (B) Anonim Şirketine satmıştır. (A) Anonim Şirketinin yatırım indirimi oranı % 70, (B) Anonim Şirketinin yatırım indirimi oranı ise % 20'dir.

Bu olayda, tesisi satın alan (B) Anonim Şirketinin yararlanabileceği yatırım tutarı şu şekilde hesaplanacaktır.

Yararlanılabilecek toplam yatırım indirimi tutarı  $10.000.000.000 \times 0,20 = 2.000.000.000$ . -TL'dir.

Bu miktardan satıcı (A) Anonim Şirketinin yararlandığı tutar düşüldüğünde (B) Anonim Şirketinin yararlanabileceği yatırımı indirimi tutarı bulunacaktır. Bu da  $2.000.000.000 - 2.000.000.000 = 0$ 'dır

Bu örneğimizde de görüleceği üzere yatırıma konu tesisi satın alan (B). Anonim Şirketinin yararlanabileceği yatırım indirimi tutarı kalmadığından yatırım indiriminden yararlanamayacaktır.

Diğer taraftan, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 36,37 ve 38'inci maddelerinde belirtilen birleşme, devir veya nev'i değişikliklerinde, münfesiş kurumun vergilendirme ile ilgili bütün yükümlülükleri hukuken yeni şirkete geçmektedir. Bu nedenle, münfesiş kurumdan, diğer bir ifade ile yatırım indirimine konu aktif değerleri devir eden konumundaki kurumdan, evvelce uygulanan yatırım indirimi dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler geri alınmayacaktır. Yeni şirket ise yatırım İndiriminden yararlanma şartlarını taşıması kaydıyla kalan yatırım indiriminden yararlanmaya devam edecektir.

Ayrıca, Gelir Vergisi Kanunu'nun 81'inci maddesi hükümlerine uygun olarak;

a) Ferdi bir işletmenin sahibinin ölümü halinde kanuni mirasçılar tarafından işletmenin faaliyetlerinin sürdürülmesi,

b) Kazancı bilanço esasına göre tesbit edilen ferdi bir İşletmenin bilançosunun bir sermaye şirketine bütün aktif ve pasifiyle devrolunması,

c) Kollektif ve adi komandit şirketlerin nev'i değiştirerek sermaye şirketine dönüşmesi,

hallerinde de yukarıda açıklandığı şekilde işlem yapılacaktır.

Ancak, devir, birleşme veya nev'i değişikliği işlemlerinin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 36,37 ve 38'inci maddelerine uygun olarak gerçekleşmemesi halinde, devir eden kurumdan yatırım indirimi dolayısıyla alınmayan vergiler tahsil edilecektir.

### **3 - Şartların İhlali Halinde Yapılacak İşlem**

Yatırım indirimine konu olan aktif değerlerin yatırımın hangi aşamasında olursa olsun, yatırımla güdülen amaç dışında parça parça satılması veya EK 2. maddedeki şartlardan herhangi birisinin ihlal edilmesi halinde, yatırım indirimi dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerin cezalı olarak tahsil edileceği tabiidir.

Yukarıda sözü edilen durumda alınmamış olan vergi ve cezalarda zamanaşımı, parça parça satışın yapıldığı veya indirimdeki şartların ihlal edildiği tarihi izleyen yılbaşından itibaren başlar.

### **N - Teşvik Belgesiz Yatırımlara İlişkin Düzenleme**

Daha önce değindiğimiz üzere, 4108 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle teşvik belgesiz yatırımlara da istisnadan yararlanma imkânı getirilmiştir.

Konuya ilişkin idari düzenleme 195 no.lu G.V.K. Tebliğinde açıklanmış olup , ayrıntılarını özet olarak vermeye çalışacağız

#### **1-Genel İlkeler**

\* Teşvik belgesiz yatırımlardan, sadece imalat sektörü ile tarım-hayvancılık alt sektörüne ait olanlar yararlanacaktır.

İmalatta; ana üretimle ilgili makina ve teçhizat harcamaları ve,

Hayvancılık alt sektöründe; hayvan barınakları inşaatı ile sağlanan ürünlerin değerlendirilmesinde kullanılacak yeni makina ve teçhizat harcamaları istisnadan yararlanmaktadır.

\* Teşvik belgesiz imalata dönük yatırımların; kalkınmada öncelikli yörelerde ve diğer yerlerde, küçük sanayi siteleri ile organize sanayi bölgelerinde gerçekleştirilmesi esastır.

Tarım ve hayvancılık sektöründe, imalat sektöründeki gibi sınırlama yoktur.

\* Yapılacak yatırımın türü;

- Komple yeni yatırım,
- Tevsi yatırımı,
- Modernizasyon yatırımı,
- Darboğaz giderme yatırımı,
- Yenileme yatırımı,
- Kalite düzeltme yatırımı ve
- Benzeri yatırımlar olabilmektedir.

\* Teşvik belgesiz yatırım indiriminden yararlanabilmek için süre şartı konmuştur. Buna göre;

- Vergi dairesine başvuru tarihinden başlamak üzere, kalkınmada Öncelikli yörelerde 2 yılda, diğer yörelerde ise bir yılda yatırımın tamamlanması zorunludur.

- Belirtilen süreleere uyulmadığında, faydalanılan indirim cezalı şekilde geri alınacaktır.

\* Yatırım indirimi oranı, projenin vergi dairesine verildiği tarihte yürür lükte olan oranlardır.

\* Bir takvim yılında tamamlanan yatırımlarda, indirimden faydalana bilecek tutar, o yıl için belirlenen azami yatırım tutarını aşamayacaktır.

Birden fazla yıla yaygın yatırımlarda, ilgili yıllardaki azami yatırım tutarları dikkate alınır. Ancak, indirim kapsamındaki cari harcamaların yatırımın başladığı yıldaki değere dönüştürülmüş tutarları toplamı, o yıl için belirlenen yatırım tutarını aşamayacaktır.

Değer dönüşümünün hesap şekli ve örnek uygulamalar açısından anılan Tebliğin ilgili bölümünü açıklamaların sonunda aynen aktarıyoruz.

## **2- Teşvik Belgesiz Yatırımlarda İndirim Yönünden Aranılan Diğer Hususlar;**

- Bu yatırımların endekslemeden faydalanması mümkün değildir.

- Aynı işletme bir vergilendirme döneminde sadece bir projesini belgesiz yatırım indiriminden yararlandırabilir.

- Aynı mükellefe ait olmakla birlikte, faaliyet alanları farklı olan ve müstakil muhasebe tutan ekonomik birimler ayrı işletme sayılırlar.

- İktisadi ve teknik açıdan bir bütün teşkil eden projelerin parçalara ayrılarak, teşvik belgesiz yatırım indiriminden yararlanılması düzenlemeye aykırıdır,

- Yatırımın tamamlanmasını takiben vergi dairesine bildirim zorunludur.

- Yatırımın tamamlanmış sayılması için, bağımsız olarak imalat yapabilecek makina parkına sahip olunması ve öngörülen asgari rakamların üzerinde harcama yapılmış olması gerekmektedir.

- Bahse konu yatırım kapsamındaki iktisadi kıymetler yatırım tamamlanıp aktife alındığı tarihten itibaren iki yıl süre ile satılamaz ve devredilemez.

- En az yatırım tutarının altında gerçekleşen yatırımlar indirimden yararlanamaz.

- Azami yatırım tutarının aşılması halinde, aşan kısım için yatırım indirimi uygulanamaz.

### **Örnek:**

#### **Değer Dönüşümünün Saptanması**

Kalkınmada öncelikli yörede 6 milyar lira tutarındaki teşvik belgesiz yatırıma 15.10.1995 tarihinde başlayan ve bu yatırımı en geç 15.10.1997 tarihinde tamamlamak durumunda bulunan bir mükellefin 1995 yılında 1,5 milyar, 1996 yılında 6 milyar ve 1997 yılında 8 milyarlık harcama yaptığını varsayalım . Yatırım indirimi oranı % 100'dür

Azami yatırım tutarları 1995 yılı için 6 milyar, 1996 yılı için 12 milyar ve 1997 yılı için 24 milyar liradır. Buna göre, azami yatırım tutarındaki artış oranı 1996 ve 1997 yılları için % 100 olmaktadır.

### 1995 Yılı

Harcama Tutarı ..... 1.500.000.000

Yatırım İndirimi Oranı Uygulanabilecek

Harcama Tutarı ..... 1.500.000.000

İndirilebilecek Yatırım İndirimi Tutan ..... 1.500.000.000  
(1.500.000.000x%100)

Bu yılda Yapılan Harcamanın Yatırımın

Başladığı Yıldaki Değere Dönüş.Tutarı..... 1.500.000.000

(1.500.000.000x1:1)

Bu yılda Yapılan Harcamanın Dönüştürülmüş

Tutarının Toplam Yatırım Tutarına Oranı ..... % 25

(1.500.000.000/6.000.000.000)x100)

Bakiye Toplam Yatırım Tutarı Oranı..... % 75

(% 100- % 25)

### 1996 Yılı

Harcama Tutarı..... 6.000.000.000

Yatırım İndirimi Oranı Uygulanabilecek

Harcama Tutarı..... 6.000.000.000

İndirilebilecek Yatırım İndirimi Tutarı ..... 6.000.000.000

(6.000.000.000x%100)

Bu yılda Yapılan Harcamanın Yatırımın

Başladığı Yıldaki Değere Dönüş.Tutarı ..... 3.000.000.000

(6.000.000.000 x 6.000.000.000)

12.000.000.000) Bu yılda

Yapılan Harcamanın Dönüştürülmüş

Tutarının Toplam Yatırım Tutarına Oranı.....% 50

(3.000.000.000/6.000.000.000)x100)

Bakiye Toplam Yatırım Tutarı Oranı.....% 25

(% 75- % 50)

### **1997 Yılı**

Harcama Tutarı .....8.000.000.000

Yatırım İndiriminden Faydalanılacak

Harcama Tutarı ..... 6.000.000.000

İndirilebilecek Yatırım İndirimi Tutarı..... 6.000.000.000

(6.000.000.000x%100)

Bu yılda Yapılan Harcamanın Yatırımın

Başladığı Yılda Değere Dönüş. Tutarı ..... 2.000.000.000

(8.000.000.000 x 6.000.000.000) x 12.000.000.000)

12.000.000.000 24.000.000.000)

Yatırım İndiriminden Faydalanacak

Harcama Tutarının Dönüş. Değeri..... 1.500.000.000

(6.000.000.000 x 6.000.000.000) x 12.000.000.000)

12.000.000.000 24.000.000.000)

Bu yılda Yapılan Harcamanın Dönüştürülmüş

Tutarının Toplam Yatırım Tutarına Oranı ..... % 25

(1.500.000.000/6.000.000.000)x100)

Bakiye Toplam Yatırım Tutarı Oranı.....

Yukarıdaki örneğe göre 1995,1996 ve 1997 yıllarında yatırım indiriminden faydalanabilecek harcamaların cari tutarları toplamı 13,5 milyar lirayı geçemeyecektir. Söz konusu 13,5 milyar liranın 1995 yılı değerine dönüştürülmüş tutarı, 1995 yılı için azami yatırım tutarı olan 6 milyar liraya tekabül etmektedir.

#### **Örnek:**

##### **Yatırımın Asgari Tutarın Altında Kalması**

Teşvik belgesiz yatırım yapmak için en az yatırım tutarı 1995 yılı için 3.000.000.000 liradır. 1995 yılında başlanıp bu yılda tamamlanan yatırım için yapılan toplam harcama tutarının 2.500.000.000 lira olarak gerçekleşmesi halinde bu yatırım için yatırım indiriminden yararlanılması mümkün değildir.

#### **Örnek:**

##### **Azami Yatırım Tutarının Aşılması**

Teşvik belgesiz yatırımlarda azami yatırım tutarı 1995 yılı için 6.000.000.000 lira olarak belirlenmiştir. 1995 yılında başlanıp bu yılda tamamlanan yatırım için yapılan toplam harcama tutarının 7.000.000.000 lira olarak gerçekleşmesi halinde yatırım indirimi sadece 6.000.000.000 liralık harcamaya uygulanabilecek, kalan 1.000.000.000 liraya yatırım indirimi uygulanmayacaktır.

## KISIM 12

### XII- Şirketlerde Kâr Dağıtımı

Şirketler, yıl sonunda tahakkuk eden ticari kârdan, vergi ,fon ve yedek akçe gibi bazı yasal ödemeleri düştükten sonra, kalanını yetkili organların kararı doğrultusunda ortaklara sermayeleri oranında dağıtabilir.

Bu nedenle, şirketlerce kâr dağıtımı sırasında gözönünde tutulması gereken hukuki esasları belirtmeyi faydalı bulmaktayız.

Kâr dağıtımı tablosu şu şekildedir.

Dönem ticari kârı

- Ödenecek vergi ve yasal yükümlülükler

Net dönem kârı

- Varsa geçmiş yıllar zararı

-1. tertip yasal yedek akçe

(Safi ticari kârın % 5'i, ödenmiş sermayenin % 20'sini buluncaya kadar)

- İşletmede bırakılması gereken fonlar (Yenileme fonu vb.)

Dağıtılabılır net dönem kârı

- Ortaklara I. temettü (ödenmiş sermayenin % 5'i)

- Personele temettü

- Yönetim kuruluna temettü

- Ortaklara II. temettü

- II. tertip yasal yedek akçe ( Dağıtılabılır kârın % 10'u)

- Statü yedekleri (Sözleşme hükümlerine göre)

- Olağanüstü yedekleri (Genel kurul kararına göre)

- Diğer yedekler (Genel kurul kararına göre)

- Özel fonlar (Çeşitli mevzuat hükümlerine göre)

Anonim şirketlerde kâr dağıtımına karar vermeye yetkili organ genel kurul, Limited şirketlerde ise ortaklar kuruludur. Genel kuru! ve ortaklar kurulu bu yetkisini anonim şirketlerde yönetim kuruluna, Limited şirketlerde müdürlere devredemez. Sadece kârın dağıtımının başlangıç tarihini belirleme yetkisini devredebilirler.

#### A- Bazı Kavramların Tanımı

**Dönem Kârı:** Vergi ve yasal yükümlülüklerden önceki kâr olup; Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre oluşan bu ticari kâr, kâr dağıtım tablosunun düzenlenmesinde esas alınır.

**Ödenecek Vergi Ve Yasal Yükümlülükler:** Mali kâr üzerinden hesaplanan vergi ve diğer yasal yükümlülükleri kapsar. Bilançoda yeralan 370 no.lu hesabın bakiyesidir. Bu hesaba kayıtlar yıl sonunda yapılmaktadır.

**Geçmiş Yıllar Zararı:** Geçmiş faaliyet dönemi veya dönemlerine ait zararları ifade etmektedir. T.T.K'nın 470. maddesine göre geçmiş dönem zararları, dönem kârı ile kapatılmadan kâr dağıtılamaz.

**Birinci Tertip Yedek Akçe:** Her yıl safi kârın yirmide birinin ödenmiş esas sermayenin beşte birini buluncaya kadar ayrılan yedek akçeler 1. Tertip Yedek Akçe olarak adlandırılır. T.T.K'nun 466/1. maddesine göre; "690 Dönem Kârı Veya Zararı " hesabının tutarından, "580 Geçmiş Yıllar Zararları" hesabının bakiyesi düşüldükten sonra kalan kısım üzerinden, ödenmiş sermayenin % 20'sine ulaşıncaya kadar her yıl % 5 oranında I. Tertip Yedek Akçe ayrılır. Dönem kârından ayrılan I. Tertip Yedek Akçe " 540 Yasal Yedekler" hesabında izlenir,

**Ortaklara Birinci Temettü:** İşletmenin ödenmiş sermayesinin üzerinden % 5 oranında ayrılır." 331 Ortaklara Borçlar" hesabında izlenir.

**Ortaklara İkinci Temettü:** Genel kurul kararıyla ortaklara dağıtılması gereken ikinci tertip temettüdür."331 Ortaklara Borçlar" hesabında izlenir.

**İkinci Tertip Yasal Yedek Akçe:** T.T.K.'daki ilgili hüküm uyarınca ayrılan I. Tertip Yasal Yedek Akçe ve % 5 oranında ayrılan birinci temettü hariç, kalan kârın dağıtılmasına karar verilen kısmının % 10'udur. Kâr dağıtımı nedeniyle ayrılması gereken ikinci tertip yasal yedek akçenin oranı 10/ 110'dur "540 Yasal Yedekler" hesabında izlenir.

#### **B- Kâr Dağıtım Tablosu Hazırlanmasına İlişkin Bir Uygulama**

Ödenmiş sermayesi 25.000.000.000.-TL olan Z- AŞ'i, seramik üretim faaliyetinde bulunmaktadır.

Şirket, 1995 yılında seramik satışından 20.000.000.000.-TL hasılat elde etmiş olup, bu hasılatı elde edebilmek amacıyla da 10.000.000.000.-TL gider yapmıştır. Z- AŞ 'i, hasılatından hariç aşağıdaki kazançları da elde etmiştir.

- Hazine Bonusu Alım- Satım Kazancı	200.000.000.-TL
- Repo Geliri	200.000.000.-TL
- Emisyon Primi	2.000.000.000.-TL
- A Tipi Fon Kâr Payı	800.000.000.-TL
- İştirak Kazancı	1.000.000.000.-TL
- Gelir Ortaklığı Senedi Geliri	600.000.000.-TL
- Devlet Tahvili Faizi	1.500.000.000.-TL

Ayrıca Z- AŞ'nin 1995 yılında 3.000.000.000.-TL yatırım indirimi uygulama hakkı vardır.

Ortaklar, dönem ticari kârından; vergi ve yasal yükümlülükleri, Birinci Tertip Yedek Akçe ve Birinci Temettüyü ayırdıktan sonra kalan kârdan % 5 Personele Temettü,% 10 Yönetim Kuruluna Temettü ve % 50 İkinci Temettü ayıracaktır. Artan kâr ise olağanüstü yedek olarak ayrılacaktır.

#### **Kurumlar Vergisinin Hesaplanması:**

Hasılat Tutarı.....	26.300.000.000.-
İştirak Kazancı .....	1.000.000.000.-
Seramik Satış Hasılatı .....	20.000.000.000.-
Haz.Bonusu Alım-Satım Kaz .....	200.000.000.-
A Tipi Fon Kâr Payı .....	800.000.000.-
Emisyon Primi.....	2.000.000.000.-
Repo Geliri.....	200.000.000.-
Gelir Ortaklığı Senedi Geliri .....	600.000.000.-
Devlet Tahvili Faizi.....	1.500.000.000.-
Giderler(-).....	(10.000.000.000).-
İndirim Ve İstisnalardan Önceki Kurum Kazancı .....	<u>16.300.000.000.-</u>
İstisna Ve İndirimler (-) .....	(6.800.000.000).-
Yatırım İndirimi (G.V.K. Ek Md.1) ....	3.000.000.000.-
İştirak Kazancı (K.V.K. 8/1) .....	1.000.000.000.-
Emisyon Primi (K.V.K. 8/5).....	2.000.000.000.-
A Tipi Fon Kâr Payı (K.V.K. 8/6).....	800.000.000.-
Kurumlar Vergisi Matrahı (Mali Kâr) .....	9.500.000.000.-
Kurumlar Vergisi .....	2.375.000.000.-
(9.500.000.000 x %25)	
Kurumlar Vergisi Fon Payı.....	237.500.000.-
(2.375.000,000 x%10)	

#### **Asgari Kurumlar Vergisinin Hesaplanması:**

İndirim Ve İstisnalardan Önceki	
Kurum Kazancı .....	16.300,000.000.-
İştirak Kazancı (-).....	1.000.000.000.-
Yat. Fon. Ve Ort. Portföy İşletme-	
ciliğinden Doğan Kârları.....	0



Yatırım İndirimi (-) .....	3.000.000.000.-
% 20 Oranlı Kurumlar Vergisi	
Matrahı.....	12.300.000.000.-
% 20 Oranlı Kurumlar Vergisi .....	2.460.000.000.-
(12.300.000.000 x% 20) %	
20 Oranlı kurumlar Vergisi	
Fon Payı.....	246.000.000.-
(2.460.000.000 x% 10)	

% 20 oranına göre hesaplanan Asgari Kurumlar Vergisi % 25 oranına göre hesaplanan vergiden büyük olduğu için Z- A.Ş.'i 2.460.000.000.-TL Kurumlar Vergisi ve 246.000.000.-TL Fon payı ödeyecektir.

Gelir Vergisi Tevkifat Tutarı ....	2.251.970.000.-
Tevkifat Fon Payı.....	225.197.000.-

### **Kâr Dağıtım Tablosu**

Ticari Kâr (Bilanço kârı) .....	16.300.000.000.-
(-) Ödenecek Vergiler ve Fonlar .....	5.183.167.000.-
Kurumlar Vergisi .....	2.460.000.000.-
Kurumlar vergisi Fon Payı .....	246.000.000.-
Gelir Vergisi Tevkifatı .....	2.251.970.000.-
Gelir Vergisi Tev. Fon Payı .....	225.197.000.-
Vergi/Fon sonrası kalan .....	11.116.833.000.-
(-) I. Tertip Yedek Akçe .....	(815.000.000.-)
(16.300.000.000 x% 5)	
(-) I. Temettü.....	(1.250.000.000.-)
(25.000.000.000 x % 5)	
Dağıtılabılır Kâr .....	9.051.833.000.-
(-) Personele Temettü.....	(452.591.650.-)
(9.051.833.600% 5)	
(-) Yönetim Kuruluna Temettü .....	(905.183.250.-)
(9.051.832.500 x% 10)	
(-) II. Temettü.....	(4.525.916.500.-)
9.051.833.000 x% 50	
(-) II. Tertip Yedek Akçe .....	(588.369.000.-)
(5.883.691.000 x% 10)	
(-) Olağanüstü Yedek .....	(2.579.772.600.-)