

GEÇİCİ VERGİ UYGULAMALARI

Garip AYZAZ
Hesap Uzmanı

Erdal SÖNMEZ
Hesap Uzmanı

TÜRMOB YAYINLARI - 64
ANKARA - 1999
Sirküler Rapor Yayınları
Seri No : 7

ÖNSÖZ

Mesleki eğitime katkı sağlaması ve uygulamacılara yol göstermesi amacıyla yayımlamaya başladığımız, Sirküler Rapor serisinin yedinci kitabını da sizlerin istifadesine sunmuş bulunuyoruz.

Siz değerli meslektaşlarımızın ve stajyerlerimizin beğeni ve takdirini toplayan bu çalışmamızın yedinci kitabını Hesap Uzmanı Garip AYZ ve Hesap Uzmanı Erdal SÖNMEZ tarafından hazırlanan “**Geçici Vergi Uygulamaları**” isimli eser oluşturuyor. Bu çalışma bir kaynak kılavuz niteliğinde olup konuyu örnekleri ile açıklamaktadır.

Kitapta, bu geniş kapsamlı konu uygulamacılara yol gösterici nitelikte, kavranması kolay bir yöntemle örnek uygulamalar eşliğinde sunulmaktadır.

Kitabın, meslek camiamıza ve uygulamacılara faydalı olmasını diliyorum. Eğitim serimize gösterilen ilgi ve destekten dolayı meslektaşlarımıza ve stajyerlerimize teşekkürlerimi sunarım.

Uğur BÜYÜKBALKAN
Genel Sekreter

İÇİNDEKİLER

1. GİRİŞ	1
2. GEÇİCİ VERGİNİN KAPSAMI	3
2.1. Geçici Vergi Mükellefleri	3
2.1.1. Geçici Vergi Mükellefi Olan Gelir Vergisi Mükellefleri	3
2.1.2. Geçici Vergi Mükellefi Olan Kurumlar Vergisi Mükellefleri	4
2.1.3. Geçici Vergi Mükellefi Olan Dar Mükellefler	5
2.1.4. Geçici Vergi Mükellefi Olmayanlar	5
2.2. Geçici Vergi Kapsamına Girmeyen Kazançlar	6
2.3. Geçici Verginin Oranı	6
2.4. Geçici Vergi Matrahı	6
3. VERGİLENDİRME DÖNEMİ	7
3.1. Hesap Dönemi Takvim Yılı Olanlar	7
3.2. Kendilerine Özel Hesap Dönemi Tayin Edilenler	8
3.3. İşe Başlama İş Bırakma ve Hesap Döneminin Değişmesi	9
4. GEÇİCİ VERGİYE ESAS KAZANCIN TESPİTİ	10
5. GEÇİCİ VERGİ UYGULAMASINDA TİCARİ KAZANCIN TESPİTİ	10
5.1. Ticari Kazancın Tespitinde İndirilecek Giderler	11
5.1.1. Genel Giderler	11
5.1.2. Götürü Gider Uygulaması	12
5.1.3. Hizmetli ve İşçilerin İşe İbate vb. Giderleri	12
5.1.4. İşle İlgili Zarar Ziyan Tazminatlar	13
5.1.5. Seyahat Giderleri	13
5.1.6. Taşıt Giderleri	13
5.1.7. Aynı Vergi Resim ve Harçlar	14
5.1.8. Amortismanlar	14
5.1.9. İşverenler Sendikalarına Ödenen Aidatlar	14
5.2. Ticari Kazancın Tespitinde Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler	15
5.2.1. Teşebbüs Sahibi ile Eşinin ve Çocuklarının İşletmeden Çektiği Kıymetler	15

5.2.2. Teşebbüs Sahibi ve Aile Fertlerine Yapılan Ödemeler.....	15
5.2.3. Teşebbüs Sahibinin İşletmeye Koyduğu Sermaye İçin Yürütülecek Faizler.....	15
5.2.4. Teşebbüs Sahibinin ve Aile Fertlerinin Alacaklarına Yürütülen Faizler.....	16
5.2.5. Ceza ve Tazminatlar.....	16
5.2.6. Alkollü İçkiler Tütün ve Mamullerine Ait İlan ve Reklam Giderleri.....	16
5.2.7. İşletmenin Esas Faaliyet Konusu ile İlgisi Olmayan Yat, Kotra, Tekne, Sürat Teknesi Gibi Motorlu Deniz, Uçak ve Helikopter Gibi Hava Taşıtlarının Gider ve Amortismanları.....	16
5.2.8. Yabancı Kaynaklara Ait Giderlerde Kısıtlama.....	17
5.3. Kurumlar Vergisi Mükelleflerinde Ticari Kazancın Tespiti.....	17
5.3.1. Kurumlar Vergisi Mükelleflerinde Ticari Kazancın Tespitinde İndirilecek Giderler.....	18
5.3.1.1. Hisse Senedi ve Tahvil İhraç Giderleri.....	18
5.3.1.2. İlk Tesis ve Taazzuv Giderleri.....	18
5.3.1.3. Genel Kurul Toplantı Giderleri.....	20
5.3.1.4. Eshamlı Komandit Şirketlerde Komandite Ortağın Kar Hissesi.....	20
5.3.1.4.1. Eshamlı Komandit Şirketin Tanımı ve Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu.....	20
5.3.1.4.2. Komandite Ortağın Geçici Vergi Karşısındaki Durumu.....	21
5.3.1.4.3. Eshamlı Komandit Şirketin Geçici Vergi Karşısındaki Durumu.....	23
5.3.1.4.4. Komanditer Ortağın Geçici Vergi Karşısındaki Durumu.....	24
5.3.1.5. Bağış ve Yardımlar.....	24
5.3.1.6. Geçmiş Yıl Zararları.....	25
5.3.1.7. Faizsiz Krediler İçin Ödenen Kar Payları ile Özel Finans Kurumlarınca Ödenen Kar Payları.....	27
5.3.2. Kurumlar Vergisi Mükelleflerinde Ticari Kazancın Tespitinde Kabul Edilmeyen İndirimler.....	27
6. GEÇİCİ VERGİYE ESAS KAZANCIN TESPİTİNDE DÖNEMSELLİK ESASI.....	28
7. GEÇİCİ VERGİ UYGULAMASINDA DEĞERLEME İŞLEMLERİ	29
7.1. Yabancı Paraların ve Yabancı Para Cinsinden Olan Borç ve Alacakların Değerlemesi.....	29
7.2. Alacak ve Borç Senetlerinde Reeskont Uygulaması.....	29

7.2.1. Reeskonta Tabi Tutulacak Alacak ve Borçların Özellikleri.....	30
7.2.2. Reeskont İşlemi Açısından Özellik Arz Eden Alacak ve Borçlar.....	31
7.2.2.1 Vadeli Çek Reeskontu	31
7.2.2.2. Hatır Senetleri.....	32
7.2.2.3. Teminata Verilen Senetler	32
7.2.2.4. Tahsile Verilen Senetler.....	32
7.2.2.5. Vadeli Satışlar Dolayısıyla Edinilen Alacak Senetleri.....	33
7.2.2.6. Şüpheli Alacak Durumundaki Senetli Alacaklar	33
7.3. Reeskont Oranı	33
7.4. Reeskontun Hesaplanması.....	34
8. MALİYET TESPİT YÖNTEMİNİN SEÇİMİ.....	35
9. ŞÜPHELİ ALACAKLAR	35
10. YENİDEN DEĞERLEME UYGULAMASI	36
11. AMORTİSMAN UYGULAMASI	36
12. DÖNEM SONU MAL MEVCUTLARININ TESPİTİ VE DEĞERLEMESİ.....	37
13. ÖZELLİK GÖSTEREN DURUMLAR	37
13.1. İndirim ve İstisnaların Dikkate Alınması.....	37
13.2. Finansman Gider Kısıtlaması.....	38
13.3. Geçmiş Yıl Zararları	39
13.4. Yatırım İndirimi Uygulaması.....	39
13.5. Bağış, Yardım ve Sigorta Prim İndirimi	40
13.6. Gayri Maddi Hak Bedeli ve Ciro Primi Gibi Ödemeler	40
13.7. Yenileme Fonu Uygulaması	41
14. SERBEST MESLEK KAZANÇLARINDA GEÇİCİ VERGİ MATRAHININ TESPİTİ.....	41
14.1. Serbest Meslek Faaliyeti – Serbest Meslek Erbabı.....	41
14.1.1. Serbest Meslek Faaliyeti.....	41
14.1.2. Serbest Meslek Erbabı	43
14.2. Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi.....	43

14.2.1. Serbest Meslek Kazançlarının Tespiti	43
14.2.2. Geçici Vergi Uygulaması.....	44
14.2.3. İstisnanın Kapsamı.....	44
15. DAR MÜKELLEFİYETE TABİ OLANLARIN ULAŞTIRMA İŞLERİNDE MATRAH	45
16. YENİ İŞE BAŞLAYAN MÜKELLEFLER.....	45
17. İŞİ BIRAKAN VEYA TASFİYEE GİREN MÜKELLEFLER....	46
18. RE'SEN VEYA İKMALEN TARHİYAT VE CEZA UYGULAMASI.....	47
19. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN SORUMLULUĞU	47
20. GEÇİCİ VERGİNİN HESAPLANMASI BEYANI VE ÖDENMESİ	48
20.1. Geçici Verginin Hesaplanması	48
20.2 Geçici Verginin Beyanı ve Ödenmesi.....	48
20.3. Geçici Verginin Hesaplanmasıyla İlgili Örnekler.....	49
21. GEÇİCİ VERGİNİN MAHSUBU.....	52
22. GEÇİCİ VERGİ BEYANNAMESİNE EKLENECEK BELGELER	53
22.1 Bilanço Esasında Defter Tutan Mükellefler.....	53
22.2. İşletme Defteri veya Serbest Meslek Kazanç Defteri Tutan Mükellefler	53

1. GİRİŞ

Çeşitli vergi kanunlarında değişiklik yapan 22.7.1998 tarih ve 4369 sayılı kanun ile geçici vergi uygulamasında önemli değişiklikler yapılmıştır. Anılan değişiklik Kanunu öncesinde gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükelleflerinde geçici vergi uygulaması Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120 ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun mükerrer 40. madde hükümlerinde öngörülen esaslar dahilinde yapılmakta iken 4369 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120. maddesinde önemli değişikliklere gidilmiş, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun ise mükerrer 40. maddesi yürürlükten kaldırılmış, uygulama kurumlar vergisi oranının da belirlendiği 25. madde hükmünde yeniden düzenlenmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun "Geçici Vergi" başlıklı mükerrer 120. maddesinin 4369 sayılı Kanun'un 52. maddesiyle değişen ve 1.1.1999 tarihinde yürürlüğe giren yeni hali aşağıdaki gibidir:

"Ticari kazanç sahipleri (basit usulde vergilendirilenler hariç) ile serbest meslek erbabı cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, bu Kanunun ticari ve mesleki kazancın tespitine ilişkin hükümlerine göre (indirim ve istisnalar ile Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümleri de dikkate alınarak) belirlenen ilgili hesap döneminin üç aylık kazançları (42. madde kapsamına giren kazançlar ile noterlik görevini ifa ile mükellef olanların bu işlerden sağladıkları kazançlar hariç) üzerinden 103 üncü maddede yer alan tarifinin ilk gelir dilimine uygulanan oranda geçici vergi öderler. Geçici vergi matrahının hesaplanmasında dönem sonu mal mevcutları, kayıtlar üzerinden tespit edilebilir. Geçici vergi matrahının hesabında, yıllık beyannamede kazancın yetersiz olması nedeniyle indirilemeyen tutar hariç, harcama yapılmadıkça yatırım indirimi uygulanmaz.

Hesaplanan geçici vergi, üç aylık dönemi izleyen ikinci ayın 15 inci günü akşamına kadar bağlı olunan vergi dairesine beyan edilir ve aynı süre içinde ödenir. Aynı dönem içinde tevkif edilmiş bulunan gelir vergisi (42 nci maddede belirtilen kazançlardan yapılan tevkifat hariç) hesaplanan geçici vergiden mahsup edilir.

Yapılan incelemeler sonucunda, geçmiş dönemlere ait geçici verginin %10'u aşan tutarda eksik beyan edildiğinin tespiti halinde, eksik beyan edilen bu kısım için re'sen veya ikmalen geçici vergi tarh edilir. Mahsup süresi geçtikten sonra, kesinleşen geçici vergiler terkin edilir, ancak gecikme faizi ve ceza tahsil edilir.

Bir önceki takvim yılında üçer aylık dönemler halinde tahakkuk ettirilerek tahsil edilen geçici vergi, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir. Mahsup edilemeyen tutar, mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilir. Bu mahsuplara rağmen kalan geçici vergi tutarı, o yılın sonuna kadar yazılı olarak talep edilmesi halinde mükellefe red ve iade edilir.

İşin bırakılması halinde, işin bırakıldığı dönemi izleyen dönemlerde geçici vergi ödenmez.

Geçici vergi uygulamasına ilişkin usuller Maliye Bakanlığınca tespit edilir.”

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun kurumlarda Geçici vergi uygulamasının düzenlendiği ve 1.1.1999 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 25. madde hükmüne göre ise,

“.....

Kurumlar vergisi mükellefleri, cari vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere, Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120. maddesinde belirtilen esaslara göre üçer aylık kazançları üzerinden %25 oranında geçici vergi öderler.

.....”

Yukarıda yer verilen ve 1.1.1999 tarihinden itibaren yürürlüğe giren yasa hükümleri uyarınca geçici vergi uygulamasında yapılan en önemli değişiklik geçici vergi matrahının tespitinde yapılmıştır. Yeni düzenleme uyarınca, üçer aylık dönemler itibariyle tespit edilen ticari veya mesleki kazanç geçici vergi matrahı olarak dikkate alınacaktır. Bilindiği üzere değişiklik öncesi uygulamada geçici vergi, gelir veya kurumlar vergisi üzerinden hesaplanmaktaydı.

Geçici vergi uygulamasına ilişkin olarak Maliye Bakanlığınca 27 Aralık tarih ve 23566 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 217 seri no.lu Gelir Ve Genel Tebliği ile önemli açıklamalar yapılmıştır. Devam eden bölümlerde a tebliğ ve konuya ilişkin yasa hükümleri dikkate alınmak suretiyle geçici uygulaması ortaya konulmaya çalışılmıştır.

2. GEÇİCİ VERGİNİN KAPSAMI

2.1. Geçici Vergi Mükellefleri

2.1.1. Geçici Vergi Mükellefi Olan Gelir Vergisi Mükellefleri

Ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabı geçici vergi mükellefidirler.

Adi ortaklıklar ve kollektif şirketler ile adi komandit şirketler ortaklık olarak veya kurumlar vergisi mükellefi olmadıklarından geçici vergi mükellef değildirlir.

Adi ortaklıklar tüzel kişiliği haiz değildir. Ticari faaliyetle uğraşan adi orta ortaklarının ortaklıktan aldıkları pay şahsi ticari kazanç sayılmaktadır. nedenle her ortak kendi başına müstakilen geçici vergi mükellefidir. E taraftan serbest meslek faaliyeti ile uğraşan adi ortaklıklarda, ortak ortaklıktan aldıkları pay serbest meslek kazancı sayılmaktadır. Bu ned serbest meslek faaliyeti ile uğraşan adi ortaklıkların ortakları yine geçici v mükellefidir.

Kollektif şirketler tüzel kişiliği haiz ticaret şirketi olmasına karşılık v uygulamasında, (stopaj, KDV hariç) kendi başına mükellef olarak k edilmemiştir. Ticari veya mesleki faaliyetle uğraşan kollektif şirket orta kendi başlarına müstakilen gelir vergisi mükellefi sayılmaktadır. Bu nedenle ticari hem de serbest meslek faaliyeti ile uğraşan kollektif şirket ortakları g vergi mükellefidir.

Adi komandit şirketler tüzel kişiliği haiz ticaret şirketleridir. Ancak v uygulamasında müstakil bir mükellefiyetleri yoktur. Adi komandit şirk

komandite (sınırsız sorumlu) ortakların aldıkları pay şahıs ticari kazanç, komanditer (sınırlı sorumlu) ortakların aldıkları pay ise menkul sermaye iradi sayılır. Bu nedenle ister ticari ister mesleki faaliyetle uğraşsın, adi komandit şirketlerin komandite ortakları geçici vergi mükellefidir. Komanditer ortaklar ise geçici vergi mükellefi değildir.

2.1.2. Geçici Vergi Mükellefi Olan Kurumlar Vergisi Mükellefleri

Kurumlar vergisi mükellefleri aynı zamanda geçici vergi mükellefidirler.

Kurumlar vergisi mükellefleri:

- Sermaye şirketleri.
- Kooperatifler.
- İktisadi kamu müesseseleri.
- Dernek, vakıf, sendika ve cemaatlere ait iktisadi işletmeler.
- İş ortaklıklarıdır.

Sermaye şirketleri anonim, eshamlı komandit ve limited şirketler ile aynı nitelikteki yabancı kurumlardır.

Eshamli komandit şirketlerde komandite (sınırsız sorumlu) ortağın kazançtan aldığı pay şahsi ticari kazanç sayılır. Bu nedenle üç aylık kazançtan komandite ortağın payına düşen kısım, komandite ortak tarafından şahsi ticari kazanç olarak beyan edilir. Komanditer (sınırlı sorumlu) ortakların payına düşen kısım ise eshamlı komandit şirketin geçici vergi matrahı olarak beyan edilir.

İş ortaklıkları, sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri ve dernek ve vakıflara bağlı iktisadi işletmelerin; kendi aralarında, şahıs ortaklıkları veya gerçek kişilerle belli bir işin birlikte yapılmasını müştereken taahhüt etmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardır.

4369 sayılı Yasa ile iş ortaklığı olarak mükellefiyet tesis edilmesi seçimlik hale getirilmiştir. Özetle iş ortaklığı tanımına giren mükelleflerden dileyenler iş ortaklığı olarak, dileyenler ise adi ortaklık ortakları gibi mükellefiyet tesis ettirebileceklerdir. Bu hüküm 29.07.1998 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Diğer taraftan iş ortaklığınca yapılan işin, birden fazla takvim yılına yaygın; inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetler olması gerekir.

Yıllara sarı işlerden sağlanan kazançlar geçici vergi kapsamına girmediğinden, iş ortaklıkları kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirmiş olsalar bile geçici vergi mükellefi olmazlar.

2.1.3. Geçici Vergi Mükellefi Olan Dar Mükellefler

Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcisi bulunan dar mükellefiyete tabi kurumlar, bu faaliyetleri dolayısıyla geçici vergi ödeyeceklerdir.

2.1.4. Geçici Vergi Mükellefi Olmayanlar

Gelir veya kurumlar vergisinden muaf olanlar geçici vergi ödemeyeceklerdir (Örneğin Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 7/16. maddesinde sayılan şartları taşıyan kooperatifler geçici vergi ödemezler. Bunlardan muafiyet şartlarını kaybedenler, mükellef oldukları tarihten itibaren geçici vergi ödemekle yükümlü olacaklardır).

Diğer taraftan:

- Ziraî kazanç sahiplerinin,
- Ücret sahiplerinin,
- Menkul sermaye iradı sahiplerinin,
- Gayrimenkul sermaye iradı sahiplerinin.

- Diğer kazanç ve irat elde edenlerin,

geçici vergi ödeme yükümlülüğü bulunmamaktadır.

2.2. Geçici Vergi Kapsamına Girmeyen Kazançlar

Senelere sari inşaat ve onarma işi yapan mükellefler ile noter bulunmayan yerlerde Adalet Bakanlığınca geçici yetkili noter yardımcısı olarak görevlendirilenler, bu kazançları dolayısıyla geçici vergi ödemeyeceklerdir.

Ancak söz konusu mükellefler, senelere sari inşaat ve onarma veya geçici yetkili noter yardımcılığı işlerinden elde ettikleri kazançları dışında kalan ticari veya mesleki kazançları için geçici vergi ödemek zorundadırlar.

2.3. Geçici Verginin Oranı

Gelir vergisi mükellefleri için geçici vergi oranı gelir vergisi tarifesinin ilk dilimine uygulanan orandır. Bir başka ifade ile gelir vergisi mükelleflerinde geçici vergi oranı % 15'tir. Bu oran Bakanlar Kurulu Kararı ile %10'a kadar indirilebilir.

Kurumlar vergisi mükellefleri için geçici vergi oranı %25'tir. Ancak Bakanlar Kurulu Kararı ile kurumlar vergisi mükellefleri için belirlenen geçici vergi oranını indirmek ve yükseltmek mümkün değildir. Bu oran değişmez nitelik taşımaktadır. Ancak yasal değişikliklerle, kurumlarda geçici vergisi oranı değiştirilebilir.

2.4. Geçici Vergi Matrahı

1998 yılına kadar uygulanan geçici verginin matrahı ticari ve mesleki kazanç ile kurum kazancı üzerinden hesaplanan gelir vergisi veya kurumlar vergisi idi. Yani geçici verginin matrahı gelir veya kurumlar vergisi idi. 4369 sayılı Yasa ile geçici vergi uygulamasında yapılan en önemli değişikliklerden biri; geçici vergi matrahının değiştirilmiş olmasıdır.

Geçici verginin matrahı artık ticari kazanç, serbest meslek kazancı ve kurum kazancıdır. Bir başka ifade ile geçici verginin hesaplanmasına baz olan tutar yükselmiştir. Ortaya çıkan yeni tabloyu eski uygulama ile karşılaştırdığımızda (istisna ve indirim yok varsayımı ile) aşağıdaki şekilde bir tablo ortaya çıkmaktadır.

	Gelir Vergisi Mükelleflerinde Durum		Kurumlar Vergisi Mükelleflerinde Durum	
	Eski Uygulama	Yeni Uygulama	Eski Uygulama	Yeni Uygulama
1. Kazanç	1.000.000.-	1.000.000.-	1.000.000.-	1.000.000.-
2. Hesaplanan GV/KV	250.000.-	150.000.-	250.000.-	300.000.-
3. Geçici Vergi Matrahı	250.000.-	1.000.000.-	250.000.-	1.000.000.-
4. Geçici Vergi Oranı	%50	%15	%70	%25
5. Hesaplanan Geçici Vergi (3x4=)	125.000.-	150.000.-	175.000.-	250.000.-
6. Geçici Vergi Yüklü (5/1=)	%12.5	%15	%17.5	%25

3. VERGİLENDİRME DÖNEMLERİ

Geçici vergi, hem gelir vergisi mükellefleri hem de kurumlar vergisi mükellefleri için ilgili hesap döneminin üçer aylık dönemleri itibarıyla beyan edilecektir.

Buna göre, bir hesap dönemi ile ilgili olarak 4 ayrı geçici vergi dönemi söz konusudur. Geçici vergi dönemleri, hesap dönemi takvim yılı olanlar ile kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenler bakımından farklılık göstermektedir.

3.1. Hesap Dönemi Takvim Yılı Olanlar

Hesap dönemi takvim yılı olan mükellefler için geçici vergi dönemleri aşağıda belirtildiği gibi olacaktır.

Birinci dönem; Ocak-Şubat-Mart,

İkinci dönem; Nisan-Mayıs-Haziran,

Üçüncü dönem; Temmuz-Ağustos-Eylül,

Dördüncü dönem; Ekim-Kasım-Aralık.

Geçici vergi dönemleri üçer aylık olmakla birlikte beyan edilecek kazancın hesaplanmasında 3,6,9 ve 12 aylık mali tablolar esas alınacaktır.

Örneğin, ikinci döneme ilişkin geçici vergi **Ocak-Haziran** dönemine ilişkin olarak çıkarılacak 6 aylık mali tablolara göre; üçüncü döneme ilişkin geçici vergi; **Ocak-Eylül** dönemine ilişkin olarak çıkarılacak 9 aylık mali tablolara göre bulunan kazanç üzerinden hesaplanan vergiden, birinci ve ikinci dönemlerde ödenmesi gereken geçici vergilerin indirilmesiyle bulunacaktır.

3.2. Kendilerine Özel Hesap Dönemi Tayin Edilenler

Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen mükellefler için geçici vergi dönemleri, özel hesap döneminin **başlangıç tarihinden itibaren üçer aylık dönemler olacak** ve yukarıdaki esaslar çerçevesinde geçici vergi hesaplanacaktır.

Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilmiş gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, 31/12/1998 tarihi itibarıyla içinde buldukları üç aylık dönemi takip eden dönemden başlayarak geçici vergi ödeyeceklerdir.

Bunların ilk geçici vergi dönem kazancının tespiti için, bu dönemin başı itibarıyla mali tabloların çıkartılması gerekmektedir. Geçici vergi beyannamesi verilen dönemlere ilişkin olarak eski hükümlere göre yıllık beyanname üzerinden tahakkuk ettirilen geçici vergi taksitleri terkin edilecektir.

Örneğin, 1 Ağustos- 1 Temmuz dönemi özel hesap dönemi olarak tayin edilmiş bir kurumlar vergisi mükellefi, 31/12/1998 tarihi itibarıyla içinde bulunduğu

Kasım 1998-Ocak 1999 dönemini izleyen **Şubat-Nisan 1999** döneminden itibaren üç aylık kazancı üzerinden geçici vergi ödemeye başlayacaktır.

Bu durumda, 1998 Kasım ayında verilen yıllık beyanname üzerinden tahakkuk ettirilen geçici vergi taksitlerinden Şubat 1999 ve izleyen aylara ilişkin olanlar terkin edilecektir.

1999 Kasım ayında verilen yıllık kurumlar vergisi beyanamesi üzerinden hesaplanan vergiden, bir önceki döneme ilişkin beyanname üzerinden tahakkuk ettirilen geçici verginin ödenen taksitleri ile 1 Şubat-31 Temmuz dönemine ilişkin olarak ödenen geçici vergiler mahsup edilecektir.

3.3. İşe Başlama İşi Bırakma ve Hesap Döneminin Değişmesi

İşe başlama, işi bırakma veya hesap döneminin değişmesi gibi üç aydan kısa olan vergilendirme dönemlerinde;

- İşe başlamada, işe başlanılan tarihin içinde bulunduğu dönemin sonuna kadar olan süre,
- İş bırakma veya tasfiye hallerinde işin bırakıldığı veya tasfiyeye girildiği tarihe kadar olan süre,
- Hesap döneminin değişmesi halinde yeni hesap döneminin başladığı tarihe kadar olan süre,

ayrı bir vergilendirme dönemi sayılacaktır.

Örnek: 1

Öteden beri hesap dönemi takvim yılı olan bir mükellefe, isteği üzerine **1 Mayıs-30 Nisan** özel hesap dönemi olarak tayin edilmiştir.

Geçici vergi uygulamasında, bu mükellefin ilk özel hesap döneminin başına kadar olan dört aylık sürenin ilk üç ayı bir vergilendirme dönemi, kalan bir aylık

süre (1 Nisan-30 Nisan) ise ayrı bir vergilendirme dönemi olarak kabul edilecektir.

Buna göre, özel hesap döneminin başladığı 1 Mayıs tarihinden 31 Temmuz tarihine kadar olan süre, özel hesap dönemine ilişkin ilk geçici vergi dönemi olacaktır.

Örnek: 2

Adnan Bey 25 Şubat 1999 tarihinde ticarete başlamış ve işletme hesabı esasına göre defter tutmaktadır. Hesap Dönemi takvim yılıdır.

Bu durumda ikinci hesap döneminin başı olan 1 Nisan 1999 tarihine kadar olan 25 Şubat-31 Mart 1999 tarihleri arasındaki dönem ilk geçici vergi hesap dönemi olacaktır.

4. GEÇİCİ VERGİYE ESAS KAZANCIN TESPİTİ

Mükellefler, vergilendirme dönemleri itibarıyla geçici vergiye tabi kazançlarının belirlenmesinde, ticari veya mesleki kazancın tespitine ilişkin olarak Gelir Vergisi Kanununda yer alan hükümlere uymak zorundadırlar.

Kurumlar vergisi mükellefleri, dönem kazançlarının belirlenmesinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin yanı sıra, safi kurum kazancının tespitine ilişkin olarak Kurumlar Vergisi Kanununda yer alan hükümleri de dikkate alacaklardır.

5. GEÇİCİ VERGİ UYGULAMASINDA TİCARİ KAZANCIN TESPİTİ

Gelir Vergisi Kanunu'nun 37. maddesinin 1 numaralı fıkra hükmünde ticari kazanç, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar olarak tanımlanmıştır. Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki özsermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır. İşletme hesabı esasına göre ticari kazanç ise, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler arasındaki müspet farktır. Elde edilen hasılat, tahsil olunan paralarla

tahakkuk eden alacakları; giderler ise tediye olunan ve borçlanılan meblağları ifade etmektedir.

Gerek bilanço usulüne göre ticari kazancın tespitinde gerekse işletme hesabı esasında ticari kazancın tespitinde Vergi Usul kanununun değerlemeye ait hükümleri ile Gelir Vergisi Kanununun 40 ve 41. maddelerinde yer alan hükümlerine uyulur. Anılan hükümler uyarınca ticari kazancın tespitinde gelir ve giderler tahakkuk ile birlikte gerçekleşmektedir.

Geçici vergi matrahının belirlenmesine ilişkin olarak üçer aylık dönemler itibariyle ticari kazancın tespitinde de yukarıda yer alan açıklamalar aynen geçerli olacaktır.

Devam eden açıklamalarımızda ise üçer aylık dönemler itibariyle ticari kazancın tespitinde indirilebilecek ve indirilemeyecek giderler ana başlıklar halinde ortaya konulmuştur.

5.1. Ticari Kazancın Tespitinde İndirilecek Giderler

Gelir Vergisi Kanununun “indirilecek giderler” başlıklı 40. madde hükmünde safi ticari kazancın tespit edilebilmesi için indirilmesi mümkün olan giderler sayılmıştır. Devam eden açıklamalarımızda, anılan madde hükmünde ifade edilen giderler fazla ayrıntıya girilmeden ortaya konulmaya çalışılmıştır.

5.1.1. Genel Giderler

Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler safi kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınır.

Bir giderin ticari kazancın tespitinde indirim olarak dikkate alınabilmesi için gider ile ticari kazancın elde edilmesi arasında illiyet ilişkisi bulunması gerekir.

Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan ısıtma, aydınlatma, su, telefon giderleri; personelin maaş ve ücretleri; kiralar; temsil ağırlama giderleri; haberleşme giderleri; reklam giderleri; mesleki teşekküllere ödenen aidatlar; işletmenin bilançosuna dahil olan gayrimenkuller için ödenen vergiler ve

bunların tamir ve idame giderleri; kırtasiye ve sair müteferrik büro giderleri gibi her türlü işletme giderleri; normal bakım ve tamirat giderleri; değeri elli milyon lirayı aşmayan demirbaşlar vb. giderler ticari kazancın tespitinde genel giderler olarak dikkate alınırlar.

5.1.2. Götürü Gider Uygulaması

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin 1 numaralı bendine 4108 sayılı Kanunun 19. maddesiyle eklenen hükümlerle, 1.1.1995 tarihinden itibaren ihracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükelleflere, bu işlerle ilgili belgelendiremedikleri giderlerine karşılık olmak üzere götürü gider kaydedebilme imkanı getirilmiştir. Anılan hüküm uyarınca:

"İhracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilirler. "

Götürü gider uygulamasına ilişkin ayrıntılı düzenlemeler 194 ve 197 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile yapılmıştır. Geçici vergi uygulamasında üçer aylık dönemler itibarıyla ticari kazancın tespitinde yukarıda değinilen götürü gider uygulamasının da dikkate alınacağı açıktır.

5.1.3. Hizmetli ve İşçilerin İaşe İbate vb. Giderleri

Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müstemilatında iaşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı (Bu primlerin ve aidatın istirdat edilmemek üzere Türkiye'de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartıyla), Gelir Vergisi Kanunu'nun 27. maddesinde yazılı giyim giderleri Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/2. maddesi uyarınca ticari kazancın tespitinde indirim olarak dikkate alınacaktır.

5.1.4. İşle İlgili Zarar Ziyan Tazminatlar

Gelir Vergisi Kanununun 40/3. maddesinde, işle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyân ve tazminatların ticari kazancın tespitinde indirim olarak dikkate alınabileceği belirtilmiştir. Anılan hükümde sayılan ödemelerin gider olarak dikkate alınabilmesi için;

- İşle ilgili olması
- Ödemenin mukavelenameye, ilama veya kanun hükmüne istinaden yapılması gerekir.

5.1.5. Seyahat Giderleri

İşle ilgili ve yapılan işin ehemmiyeti ve genişliği ile orantılı seyahat ve ikamet giderleri (seyahatin amacının gerektirdiği süreyle sınırlı olmak şartıyla) ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınırlar (GVK md.40/4).

5.1.6. Taşıt Giderleri

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/5. maddesinde, kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri indirim kapsamında yer alan giderlerden sayılmıştır.

Gelir Vergisi Kanununun 40/5. maddesinin parantez içi hükmü 1.1.1999 tarihinden itibaren 4369 sayılı Kanunun 82. maddesinin 3 numaralı fıkrasının s bendi yürürlükten kaldırılmıştır. Anılan değişiklik öncesi, nakliyecilikte kullanılanlar hariç olmak üzere binek otomobillerinin ve zati ve ailevi ihtiyaçlar için de kullanılan diğer taşıtların giderlerinin yarısı indirim olarak dikkate alınamıyordu. Anılan uygulama 4369 sayılı Kanun ile 1.1.1999 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır. Böylece gerek kiralama yoluyla edinilen gerekse işletmeye dahil olan ve işte kullanılan bütün taşıtların giderleri herhangi bir sınırlamaya tabi olmaksızın ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

5.1.7. Aynı Vergi Resim ve Harçlar

İşletme ile ilgili olmak şartıyla; bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi aynı vergi, resim ve harçlar ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınır (GVK md. 40/6).

197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 14. maddesinde yapılan özel düzenleme uyarınca Motorlu taşıtlar Vergisi Kanunu'nda yer alan (I), (III) ve (IV) sayılı tarifelere göre ödenen vergiler (yukarıda yer verilen kapsamda yer almakla birlikte) gider olarak kabul edilmez.

5.1.8. Amortismanlar

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin 7 numaralı bendinde, ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecek bir başka gider türü Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar olarak belirtilmiştir.

Gelir Vergisi Kanununun 40/7. maddesinin parantez içi hükmü 1.1.1999 tarihinden itibaren 4369 sayılı Kanunun 82. maddesinin 3 numaralı fıkrasının s bendi yürürlükten kaldırılmıştır. Anılan değişiklik öncesi, nakliyecilikte kullanılanlar hariç olmak üzere binek otomobillerinin ve zati ve ailevi ihtiyaçlar için de kullanılan diğer taşıtların amortismanlarının yarısı indirim olarak dikkate alınamıyordu. Anılan uygulama 4369 sayılı Kanun ile 1.1.1999 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır. Böylece Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanların tamamı herhangi bir sınırlamaya tabi olmaksızın ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

5.1.9. İşveren Sendikalarına Ödenen Aidatlar

İşverenlerce, Sendikalar Kanunu hükümlerine göre sendikalara ödenen aidatlar ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınır (GVK md. 40/8). Ancak, işverenlerin Sendikalar Kanunu hükümlerine göre ödedikleri aidatın bir aylık tutarının işverene bağlı işyerlerinde çalışan işçilere ödenen bir günlük çıplak ücretin toplamını aşmaması gerekir. İşverenlerce sendikalara ödenen aidatın, belirtilen bu miktarı aşması halinde, aşan kısım ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınmaz.

5.2. Ticari Kazancın Tespitinde Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler

Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinde ticari kazancın tespitine ilişkin olarak indirilemeyecek bazı giderler sayılmıştır. Anılan maddede öngörülen giderler takvim yılı kazancının tespitinde olduğu gibi üçer aylık geçici vergilendirme dönemlerine ilişkin ticari kazancın tespitinde de gider olarak dikkate alınmayacaktır. Devam eden açıklamalarımızda fazla ayrıntıya girilmeden konu açıklanmaya çalışılmıştır:

5.2.1. Teşebbüs Sahibi ile Eşinin ve Çocuklarının İşletmeden Çektiği Kıymetler

Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerler gider olarak dikkate alınamaz.

Aynen alınan değerler emsal bedeli ile değerlendirilerek teşebbüs sahibinin çektiklerine ilave olunur (GVK md. 41/1).

5.2.2. Teşebbüs Sahibi ve Aile Fertlerine Yapılan Ödemeler

Teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar gider olarak dikkate alınamaz (GVK md. 41/2).

5.2.3. Teşebbüs Sahibinin İşletmeye Koyduğu Sermaye İçin Yürütülecek Faizler.

Teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler ticari kazancın tespitinde indirim olarak dikkate alınamaz (GVK md. 41/3). Gelir Vergisi mükellefi işletmeye koyduğu sermaye karşılığında ticari kazanç elde edeceği için ayrıca koyduğu sermaye için faiz yürütülmesi engellenmiş ve böylece vergi matrahının aşınması önlenmiştir.

5.2.4. Teşebbüs Sahibinin ve Aile Fertlerinin Alacaklarına Yürütülen Faizler

Teşebbüs sahibinin, eşinin ve küçük çocuklarının işletmede cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizler indirim olarak dikkate alınmaz (GVK md. 41/4).

5.2.5. Ceza ve Tazminatlar

Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlar ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınmaz.

Sözleşmelerde ceza şartı olarak öngörülen tazminatlar, cezai mahiyette tazminat sayılmaz (GVK md. 41/5).

5.2.6. Alkollü İçkiler Tütün ve Mamullerine Ait İlan ve Reklam Giderleri

Gelir Vergisi Kanunu'nun 41/6. maddesi uyarınca, her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamüllerine ait ilan ve reklam giderlerinin %50'sinin ticari kazancın tespitinde indirim olarak dikkate alınamayacağı belirtilmiş, %50'lik oranı %100'e kadar artırma ve sifıra kadar indirme konusunda Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir.

Bakanlar Kurulu 90/1081 sayılı Karar ile oranı sıfır olarak tespit etmiş olup anılan hükmün halen işlerliği bulunmamaktadır.

5.2.7. İşletmenin Esas Faaliyet Konusu ile İlgisi Olmayan Yat, Kotra, Tekne, Sürat Teknesi Gibi Motorlu Deniz, Uçak ve Helikopter Gibi Hava Taşıtlarının Gider ve Amortismanları

Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz, uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin

esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile amortismanları indirim olarak dikkate alınmaz (GVK md. 41/7).

5.2.8. Yabancı Kaynaklara Ait Giderlerde Kısıtlama

Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre, dönem sonu stoklarını son giren ilk çıkar yöntemine göre değerleyen veya amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutanların, işletmede kullandıkları yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kar payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yaptıkları giderler ve maliyet unsurları toplamına (yatırımın maliyetine eklenenler hariç) Gelir Vergisi Kanununun 41/8. maddesinde öngörülen esaslar dahilinde Maliye Bakanlığınca ilan edilecek indirim oranının uygulanması suretiyle bulunacak kısmın %25'i indirim olarak dikkate alınmaz.

Geçici vergi uygulamasında İndirim oranı üç aylık dönemler itibarıyla Maliye Bakanlığınca açıklanacaktır.

Sanayi siciline kayıtlı imalatçıların imalat faaliyetlerinde kullandıkları yabancı kaynaklara ait gider ve maliyet unsurları için gider kısıtlaması uygulaması yapılmayacaktır.

5.3. Kurumlar Vergisi Mükelleflerinde Ticari Kazancın Tespiti

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde kurumlar vergisinin, Kanununun 1. maddesinde yazılı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde ise Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Bu hüküm uyarınca Gelir Vergisi Kanununun yukarıdaki bölümlerde ifade edilen ticari kazanç hakkındaki hükümleri kurumlar vergisi mükelleflerinin kurum kazançlarının tespitinde de aynen geçerli olacaktır.

5.3.1. Kurumlar Vergisi Mükelleflerinde Ticari Kazancın Tespitinde İndirilecek Giderler

Kurumlar vergisi mükellefleri ticari kazancın tespitinde Gelir Vergisi kanununun 40. maddesinde sayılan ve yukarıda ifade edilen “indirilecek giderlerden başka” aşağıdaki giderleri de ayrıca hasılatlarından indirebilirler.

5.3.1.1. Hisse Senedi ve Tahvil İhraç Giderleri

Hisse ve tahvil senetlerinin ihraç giderleri kurum kazancının tespitinde ayrıca hasılattan indirilebilir (KVK md. 14/1).

Söz konusu giderler anılan bentte şu şekilde sıralanmıştır:

- Kağıt ve tab giderleri,
- Mahkeme, noter ve diğer tasdik ve tescil giderlerini,
- Damga resmi ve ihraç dolayısıyla ödenen sair harç ve resimler,
- Hisse ve tahvil senetlerinin borsaya kaydı için yapılan giderleri
- Diğer her türlü giderler

Yukarıda sayılan hisse senedi ve tahvil ihraç giderleri gerçekleştiği geçici vergilendirme döneminde bir kerede gider olarak dikkate alınabilecektir.

5.3.1.2. İlk Tesis ve Taazzuv Giderleri

İlk tesis ve taazzuv giderleri kurum kazancının tespitinde hasılattan indirilebilecektir (KVK. Md. 14/2).

Bunun yanısıra Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14/2. madde hükmünde, ilk tesis ve taazzuv giderlerinin aktifleştirilmesi halinde bunların Vergi Usul Kanunu gereğince değeri üzerinden ayrılacak amortismanın gider yazılacağı ifade

edilmiştir. Bu durumda geçici vergi uygulaması açısından, mükellefler yıllık olarak hesaplayacakları amortisman tutarının ilgili döneme isabet eden kısmını geçici vergiye ilişkin kazançlarının tespitinde dikkate alabileceklerdir. Yıl içinde aktifleştirilen ilk tesis ve taazzuv giderleri için yıllık olarak ayrılacak amortisman tutarından kazancın ilgili olduğu döneme isabet eden kısım dikkate alınacaktır. Örneğin, ikinci dönemde aktifleştirilen ilk tesis ve taazzuv giderleri için bu dönemde 6 aylık amortisman ayrılabilir.

İlk tesis ve taazzuv giderleri Vergi Usul Kanunu'nun 282. maddesinde,

"... Kurumun tesis olunması veya yeni bir şubenin açılması veyahut da işlerin devamlı bir surette genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir kıymet iktisap olunmayan giderler bu cümledendir..." şeklinde tanımlanmıştır.

Madde metninde görüleceği üzere, ilk tesis ve taazzuv giderleri (ilk kuruluş ve örgütlenme giderleri) sadece kurumlarda aktifleştirilebilir. Ferdi teşebbüsler ve şahıs şirketlerinin ilk tesis ve taazzuv giderlerini aktifleştirme imkanları yoktur. Bunlar söz konusu giderlerin yapıldıkları dönemde doğrudan gider yazılırlar. Dolayısıyla ferdi teşebbüslerde ve şahıs şirketlerinde geçici vergiye ilişkin dönem ticari kazancının tespitinde ilk tesis ve taazzuv giderleri gerçekleştiği dönemde doğrudan doğruya gider olarak dikkate alınabilecektir.

Vergi Usul Kanunu'nun 326. maddesi uyarınca aktifleştirilen ilk tesis ve taazzuv giderleri mukayyet değerleri üzerinden eşit miktarda ve 5 yıl içinde itfa olunur.

Aktifleştirilen ilk tesis ve taazzuv giderlerinin normal itfa süresi olan beş yılda eşit tutarlarla gider yazılması gerekir. Giderlerin aktifleştirilmesinden sonra, bu usulden dönülüp kalan kısmın bir defada gider yazılması mümkün değildir.

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298. maddesinin 1 numaralı bendine göre, ilk tesis ve taazzuv giderleri yeniden değerlendirilme kapsamına girmemektedir.

5.3.1.3. Genel Kurul Toplantı Giderleri

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14. maddesinin 1 numaralı fıkrasının 3 numaralı bent hükmü uyarınca, kurum kazancının tespitinde genel kurul toplantıları için yapılan giderler hasılatтан indirilebilmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun anılan madde hükmünde, kurum kazancının tespitinde genel kurul toplantıları için yapılan giderler dışında ayrıca birleşme, fesiğ ve tasfiye giderlerinin de hasılatтан indirilebileceği belirtilmiştir.

5.3.1.4. Eshamlı Komandit Şirketlerde Komandite Ortağın Kar Hissesi

5.3.1.4.1. Eshamlı Komandit Şirketin Tanımı ve Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket (eshamlı komandit şirket), sermayesi paylara bölünen ve ortaklarından bir veya birkaçı şirket alacaklılarına karşı bir kollektif şirket (sınırsız sorumlu ortak), diğerleri bir anonim şirket ortağı gibi (sınırlı sorumlu ortak) mesul olan şirkettir. Sermaye, paylara bölünmeksizin sadece birden çok komanditerin iştirak nispetlerini göstermek maksadıyla kısımlara ayrılmış bulunuyorsa adi komandit şirket hükümleri tatbik olunur (Türk Ticaret Kanunu md. 475).

Eshamlı komandit şirket esas sözleşmesi, yazılı şekilde düzenlenir ve kurucularla komandite ortakların hepsi tarafından imza olunur. Sözleşmedeki imzaların noterce tasdiki şarttır (T.T.K. md. 477).

Esas sözleşmenin tanzimine iştirak edenlerle şirkete paradan başka sermaye koyanların hepsi kurucu sayılır.

Kurucular beş kişiden az olamaz. Kuruculardan hiç olmazsa birisinin komandite olması şarttır. Kurucu sıfatını haiz komanditerlerin sahip oldukları paylar tutarının esas sözleşmeye yazılması şarttır (T.T.K. md. 479).

Kurumlar Vergisi Kanununun 1 ve 2. madde hükümleri uyarınca eshamlı komandit şirketler kurumlar vergisi mükellefidirler.

Eshamli komandit şirketlerde komandite ortakların ortaklık karından aldıkları paylar ise şahsi ticari kazanç hükmünde sayılmıştır (G.V.K. md. 37). Dolayısıyla eshamlı komandit şirketlerde şirket karının komandite ortağa isabet eden kısmı bu ortaklar tarafından beyan edilmek suretiyle vergilenir. Bu itibarla eshamlı komandit şirketlerde Kurumlar Vergisine tabi tutulması gereken kar komanditer ortağın hissesine tekabül eden kısım olmaktadır.

Geçici vergi uygulaması bakımından eshamlı komandit şirketlerde izahı gereken üç durum ortaya çıkmaktadır. Bunlar;

- Komandite ortağın geçici vergi karşısındaki durumu,
- Eshamli komandit şirketin geçici vergi karşısındaki durumu,
- Komanditer ortağın geçici vergi karşısındaki durumu.

Devam eden açıklamalarımızda bu üç husus ayrı başlıklar altında ortaya konmaya çalışılmıştır.

5.3.1.4.2. Komandite Ortağın Geçici Vergi Karşısındaki Durumu

Yukarıda da ifade edildiği üzere Gelir Vergisi Kanunu'nun 37. maddesi uyarınca, eshamlı komandit şirketlerde komandite ortakların ortaklık karından aldıkları paylar şahsi ticari kazanç hükmünde sayılmıştır. Bu hüküm uyarınca vergi uygulaması karşısında eshamlı komandit şirketlerde komandite ortak tacir konumunda bulunmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 85. maddesi uyarınca ise tacirler ticari faaliyetlerinden kazanç temin etmemiş olsalar bile yıllık beyanname vermek zorundadırlar. Dolayısıyla komandite ortaklar eshamlı komandit şirketteki ortaklık payından dolayı bir kazanç temin etmemiş olsalar bile yıllık beyanname vermek zorundadırlar.

Öte yandan, geçici vergi uygulamasının genel esaslarının düzenlendiği Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 120. maddesi, ticari kazanç sahipleri (basit usulde vergilendirilenler hariç) ile serbest meslek erbabının vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari ve mesleki kazancın tespitine ilişkin hükümlerine göre (indirim ve istisnalar ile Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri de dikkate alınarak) belirlenen ilgili hesap döneminin üçer aylık kazançları (42. madde kapsamına giren kazançlar ile noterlik görevini ifa ile mükellef olanların bu işlerden sağladıkları kazançlar hariç) üzerinden 103. maddede yer alan tarifenin ilk gelir dilimine uygulanan oranda geçici vergi ödeyeceklerini hüküm altına almıştır.

Yukarıda yer verilen yasa hükümleri karşısında eshamlı komandit şirketlerde komandite ortağın payına isabet eden kar paylarının ilgili olduğu geçici dönemlerinde komandite ortak tarafından beyan edilmesi gerekmektedir. Bir başka ifadeyle, eshamlı komandit şirketlerin geçici vergi dönemlerine ilişkin ticari kazancın tespitinde üçer aylık şirket kazancından komandite ortakların payına düşen kısım komandite ortak tarafından geçici vergi matrahı olarak beyan edilecektir.

Örnek :

(Y) Eshamlı Komandit Şirketi Ocak-Şubat-Mart 1999 geçici vergi dönemine ilişkin olarak komandite ortağın kar hissesi düşülmeden önce 6.000.000.000.-TL ticari kazanç elde etmiştir. Şirketin bir adet %20 paylı komandite ortağı bulunmaktadır.

Komandite ortağın Ocak-Şubat-Mart 1999 döneminde şirket karından aldığı pay

(6.000.000.000 X 0.20 =) 1.200.000.000.-TL olup bu tutarın 15 Mayıs 1999 tarihine kadar komandite ortak tarafından bağlı olduğu Vergi Dairesine geçici vergi matrahı olarak beyan edilmesi ve bu tutar üzerinden hesaplanan geçici verginin aynı süre içinde Vergi Dairesine ödenmesi gerekir.

5.3.1.4.3. Eshamalı Komandit Şirketin Geçici Vergi Karşısındaki Durumu

Eshamalı komandit şirketler Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde anonim ve limited şirketlerle birlikte sermaye şirketleri arasında sayılmış, anılan Kanun'un 1. maddesinde de sermaye şirketlerinin kurum kazançlarının kurumlar vergisine tabi olduğu belirtilmiştir.

Kurumlar Vergisi mükelleflerinden sayılan eshamalı komandit şirketler üçer aylık ticari kazançları üzerinden geçici vergi ödeyeceklerdir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14/5. maddesi uyarınca Eshamalı komandit şirketlerde komandite ortağın kar hissesi kurum kazancının tespitinde ayrıca hasılattan indirilecektir. Bu tutar bir önceki bölümde de açıklandığı üzere komandite ortağın ticari kazancı olarak komandite ortak tarafından beyan edilecektir. Bu durumda eshamalı komandit şirketlerde Kurumlar Vergisine tabi tutulması gereken kar komanditer ortağın hissesine tekabül eden kısım olmaktadır.

Örnek :

(A) Eshamalı Komandit Şirketi Ocak-Şubat-Mart 1999 geçici vergi dönemine ilişkin olarak komandite ortakların kar hissesi düşülmeden önce 2.000.000.000.- TL ticari kazanç elde etmiştir. Şirketin beş adet %10'ar paylı komandite ortağı, on adet de %5'er paylı komanditer ortağı bulunmaktadır.

Komandite ortakların Ocak-Şubat-Mart 1999 döneminde şirket karından paylarına düşen kar hisseleri

(2.000.000.000 X 0.50 =>) 1.000.000.000.-TL olmaktadır. Bu tutarın, -yukarıda yer alan yasa hükümleri karşısında- eshamalı komandit şirketin Ocak-Şubat-Mart 1999 dönemi geçici vergi beyanına ilişkin ticari kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Bu durumda eshamlı komandit şirketin Ocak-Şubat-Mart 1999 dönemi geçici vergi beyanına ilişkin ticari kazancı (2.000.000.000 - 1.000.000.000 =) 1.000.000.000.-TL olmaktadır.

Ayrıca eshamlı komandit şirketin komandite ortakları şirketten hisselerine tekabül eden (1.000.000.000 / 5 =) 200.000.000.- TL'nı şahsi ticari kazançları olarak Ocak-Şubat-Mart 1999 geçici vergi dönemi matrahı olarak beyan edeceklerdir.

5.3.1.4.4. Komanditer Ortağın Geçici Vergi Karşısındaki Durumu

Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin 2 numaralı fıkrasının 2 numaralı bendinde komanditerlerin kar payları menkul sermaye iradı sayılmıştır. Menkul sermaye iradları Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120. maddesinde geçici vergiye tabi kazançlardan sayılmamıştır. Bu itibarla, eshamlı komanditer şirketlerde komanditer ortakların paylarına düşen kar hisselerinden dolayı geçici vergi mükellefiyetleri söz konusu değildir.

5.3.1.5. Bağış ve Yardımlar

Genel bütçeye dahil dairelere, katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflara, kamu menfaatlerine yararlı sayılan derneklere ve bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının geçici vergiye ilişkin vergilendirme döneminde tespit edilen kurum kazancının %5'ine kadar olan kısmı kurum kazancının tespitinde ayrıca hasıllattan indirilebilir.

Bağış ve yardımın nakden yapılmaması halinde bağışlanan veya yardımın konusunu teşkil eden mal veya hakkın maliyet bedeli veya mukayyet değeri, bu değer mevcut değilse Vergi Usul Kanunu hükümleri dairesinde takdir komisyonlarınca tespit edilecek değeri esas alınır.

Yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinde beyan edilen kazanç olmaması veya yetersiz olması halinde, geçici vergi dönemlerinde indirilen bağış ve yardım tutarının, yıllık beyannameye göre yararlanılması mümkün olan kısmı; gelir

vergisi mükelleflerince beyan edilen gelirden indirilecek, kurumlar vergisi mükelleflerince gider olarak dikkate alınacaktır. Kalan kısım, gelir vergisi mükelleflerince indirim konusu yapılamayacak, kurumlar vergisi mükelleflerince ise kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.

34 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin III-1 nolu bölümünde ticari kazancın tespitinde indirimde tabi tutulabilecek bağış ve yardımların uygulamasına ilişkin olarak aşağıdaki açıklama yapılmıştır :

“... indirim konusu yapılacak bağış ve yardım miktarının belirlenmesinde esas alınacak kurum kazancı, 14. maddenin diğer bentleri gereğince yapılan indirimlerden (geçmiş yıl zararları hariç) sonra kalan miktar olacaktır. Bu şekilde hesaplanan ilgili yıl kurum kazancını aşan ve bu nedenle indirilemeyen bağış ve yardımların ise müteakip yılların kurum kazançlarından indirilemeyeceği tabiidir.”

34 Seri Nolu Genel Tebliğinde yapılan ve yukarıda yer verilen açıklamalar geçici vergi beyanına ilişkin üç'er aylık dönemler itibarıyla ticari kazançların tespitinde de geçerli olacaktır. Dolayısıyla,

- Geçici vergi matrahının tespitine yönelik olarak indirim konusu bağış ve yardım miktarının belirlenmesinde esas alınacak kurum kazancı 14. maddenin diğer bentleri gereğince yapılan indirimlerden (geçmiş yıl zararları hariç) sonra kalan miktar olacaktır.
- Yukarıdaki şekilde hesaplanan ilgili dönem kurum kazancını aşan ve bu nedenle indirilemeyen bağış ve yardımlar müteakip dönemlerde doğrudan doğruya indirim olarak dikkate alınamayacaktır. İndirimde 3,6,9,12 aylık mali tablolara göre bulunan kazanç esas alınacaktır.

5.3.1.6. Geçmiş Yıl Zararları

Geçici vergi matrahının hesaplanmasında gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde indirimi mümkün olan geçmiş yıl zararları da dikkate alınabilecektir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14/7. maddesinde, beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların mali bilançolarına göre meydana gelen zararların (bilançolarda her yılın zararının ayrı ayrı gösterilmesi şartıyla) kurum kazancının tespitinde kurum hasılatından ayrıca indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 88. maddesinde de beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yıllarda ortaya çıkan zararların, zararın gerçekleştiği takvim yılını müteakip yılların gelirinden indirilebileceği belirtilmiştir.

Yukarıdaki şartlar dahilinde gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde indirimi mümkün olan geçmiş yıl zararları geçici vergi matrahının hesaplamasında dikkate alınabilecektir.

Örnek :

(X) Limited Şirketi 1998 hesap döneminde 1.500.000.000.-TL zarar etmiş ve Nisan 1999'da verilen kurumlar vergisi beyannamesi matrahsız olarak verilmiştir. Şirketin müteakip yıllara devreden zararı 1998 hesap döneminde gerçekleşen 1.500.000.000.- TL tutarındaki zarardan ibaret bulunmaktadır.

Şirket Ocak, Şubat, Mart 1999 döneminde geçici vergi beyanına ilişkin olarak (zarar mahsubu öncesi) 1.000.000.000.-TL ticari kazanç elde etmiştir. Şirketin üç aylık döneme ilişkin olarak elde etmiş olduğu ticari kazançtan 1998 hesap döneminden devreden 1.500.000.000.-TL tutarındaki zarar mahsup edilecek ve mahsup işlemi neticesinde Ocak, Şubat, Mart 1999 dönemine ilişkin olarak geçici vergi matrahı çıkmayacaktır.

Şirketin, Nisan Mayıs, Haziran 1999 geçici vergi dönemine ilişkin olarak beyan edilecek ticari kazancın tespitinde Ocak-Haziran 1999 dönemi faaliyet sonucu 2.000.000.000.-TL karla kapanmıştır. Bu durumda 1998 hesap döneminden devreden zarar altı aylık faaliyet sonucu elde edilen ticari kazançtan mahsup edilecek ve mahsup sonrası (2.000.000.000 - 1.500.000.000 =) 500.000.000.-TL üzerinden geçici vergi hesaplanacaktır.

5.3.1.7. Faizsiz Krediler İçin denen Kar Payları ile zel Finans Kurumlarınca denen Kar Payları

Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payları ile özel finans kurumlarınca kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları kurum kazancının tespitinde ayrıca hasıllattan indirilebilecektir (K.V.K. md. 14/8).

5.3.2. Kurumlar Vergisi Mükelleflerinde Ticari Kazancın Tespitinde Kabul Edilmeyen İndirimler

Kurumlar Vergisi Kanununun 15. maddesinde kurum kazancının tespitinde indirim kabul edilmeyen giderler düzenlenmiştir. Anılan madde hükmünde yapılan düzenleme geçici vergi uygulamasında da aynen geçerli olacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 15. maddesinde aşağdaki giderlerin kurum kazancının tespitinde indirilemeyeceğİ hükme bağlanmıştır:

- z Sermaye üzerinden ödenen veya Hesaplanan Faizler
- rtl Sermaye üzerinden ödenen veya Hesaplanan Faizler
- Sermaye Őirketlerince Dağıtılan rtl Kazançlar
- İhtiyat Akçeleri
- Dar mükellefiyete tabi kurumlarda, bu kurumlar hesabına yaptıkları alım satımlar için ana merkeze veya Türkiye dışındaki Őubelere verilen faizler, komisyonlar ve benzerleri; ana merkezin veya Türkiye dışındaki Őubelerin giderlerine veya zararlarına iştirak etmek üzere ayrılan hisseler (Türkiye'deki kurumun teftiş ve murakabesi için yabancı memleketlerden gönderilen yetkili kimselerin seyahat giderleri hariç)
- Kurumlar Vergisi, Para Cezaları, Vergi Cezaları, Gecikme Zamları ve Faizler

- Kanunlarla veya kanunların verdiği yetkiye dayanılarak tespit edilen hadler saklı kalmak üzere, menkul kıymetlerin itibari değerlerinin altında satışından doğan zararlar ile ödenen komisyonlar ve benzeri her türlü giderler
- V.U.K. Hükümlerine Göre Ödenen Gecikme Faizleri
- Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz, uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanlarının giderleri ile amortismanları
- Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre, dönem sonu stoklarını son giren ilk çıkar yöntemine göre değerleyen veya amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutan kurumların (Bankalar, Sigorta Şirketleri ve Finans Kurumları hariç) işletmede kullandıkları yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kar payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yaptıkları giderler ve maliyet unsurları toplamına (yatırımın maliyetine eklenenler hariç) Gelir Vergisi Kanununun 41/8. maddesinde öngörülen esaslar dahilinde Maliye Bakanlığınca ilan edilecek indirim oranının uygulanması suretiyle bulunacak kısmın %25'i (Geçici vergi uygulamasında indirim oranı üç aylık dönemler itibariyle Maliye Bakanlığınca açıklanacaktır).

6. GEÇİCİ VERGİYE ESAS KAZANCIN TESPİTİNDE DÖNEMSELLİK ESASI

Geçici vergiye ilişkin kazançların hesaplanmasında da, dönemsellik esasına uyulması gerekmektedir. Örneğin, ilk üç aylık kazancın tespitinde 1 Ocak tarihinde ödenen 1 yıllık kira bedelinin, sadece ilk üç aya isabet eden kısmı dikkate alınacaktır.

Örnek :

(X) Limited Şirketi Ocak 1999'da faaliyette bulunduğu işyerinin 1 yıllık kira bedelini peşin olarak ödemiştir. Ödenen kira bedeli tutarı 6.000.000.000.-TL'dir.

Şirketin geçici vergi ilişkin ilk üç aylık ticari kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecek kira tutarı $(6.000.000.000 \times 3 / 12 =)$ 1.500.000.000.-TL olacaktır. Altı aylık ticari kazancın tespitinde ise gider olarak dikkate alınacak kira tutarı $(6.000.000.000 \times 6 / 12 =)$ 3.000.000.000.-TL olacaktır.

7. GEÇİCİ VERGİ UYGULAMASINDA DEĞERLEME İŞLEMLERİ

Geçici vergiye esas kazançların tespitinde, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ilişkin hükümlerinin de dikkate alınması gerekmektedir. Değerleme işlemleri ise geçici vergi döneminin kapandığı tarih itibarıyla yapılacaktır.

Devam eden açıklamalarımızda değerlendirme işlemlerine ilişkin olarak yapılması gerekenler ana hatları ile izah edilmiştir.

7.1. Yabancı Paraların ve Yabancı Para Cinsinden Olan Borç ve Alacakların Değerlemesi

Vergi Usul Kanununun 280 inci maddesinde, yabancı paraların borsa rayici ile değerlendirileceği ve bu hükmün yabancı para ile olan senetli veya senetsiz alacaklar ve borçlar hakkında da cari olduğu belirtilmiştir. Dolayısıyla, geçici vergiye tabi kazançların tespitinde yabancı paralar ile yabancı para cinsinden olan alacak ve borçların bu hüküm dikkate alınarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu şekilde yapılacak değerlemede Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasınınca Resmi Gazetede geçici vergi döneminin kapandığı tarih itibarıyla yayımlanan döviz alış kurları esas alınacaktır.

7.2. Alacak ve Borç Senetlerinde Reeskont Uygulanması

Vergi Usul Kanununun 280, 281 ve 285 inci maddeleri uyarınca, yabancı para cinsinden olanlar da dahil olmak üzere, vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçlar değerlendirme günü kıymetine irca edilebilmektedir. Bu hüküm uyarınca mükellefler, geçici vergiye tabi kazançların tespitinde, isterlerse vadesi gelmemiş

senede bağlı borç ve alacaklarını değerleme gününün kıymetine irca edebileceklerdir.

Geçici vergi açısından reeskont yapılmıő olması müteakip geçici vergi dönemlerinde veya hesap dönemine ilişkin kazancın hesaplanmasında da reeskont işleminin yapılmasını gerektirmemektedir.

Örneğin, üç aylık kazancının tespitinde bu tür alacak ve borçlarını değerleme gününün kıymetine irca etmeyi tercih eden bir mükellef, dilerse altı aylık kazancının tespitinde senede bağlı alacak ve borçlarını değerleme gününün kıymetine irca etmeyebilecektir. Geçici vergi uygulaması yönünden senetli alacaklarını değerleme gününün kıymetine irca eden mükelleflerin, borç senetleri için de aynı uygulamayı yapmaları zorunludur.

7.2.1. Reeskonta Tabi Tutulacak Alacak ve Borçların Özellikleri

Alacak ve borçlar ilke olarak mukayyet değerle değerlenir. Vadesi gelmemiş olan senede bağlı alacak ve borçlar değerleme gününün değerine irca olunabilir. Diğer taraftan bu alacak ve borçların iktisadi işletme bünyesinde doğmuş olması gerekmektedir.

Bir alacak veya borcun reeskonta tabi tutulabilmesi için alacak veya borcun senede bağlı olması gerekir. Alacak veya borcun senede bağlı olması yeterli değildir. Bunun yanında reeskonta tabi tutulacak alacak veya borç senedinin aynı zamanda bir vade içermesi de gerekir. Çünkü reeskont işlemi mantığı gereği ancak, gelecek dönemde tahsil edilebilecek veya ödenebilecek alacak veya borçlara uygulanabilir.

Senedin belli bir vadeyi içermesi demek, bu senet üzerinde yazılı vadeden önce senette belirtilen alacağın tahsil edilemeyeceğini, borçlunun da bu vadeden önce senette belirtilen borcunu ödemek zorunda olmayacağını veya ödemeye zorlanamayacağını (kanunen veya sözleşme gereği muacceliyet kesbeden durumlar hariç) ifade etmektedir.

Bir alacak veya borcun reeskont işlemine tabi tutulabilmesi için, söz konusu alacak veya borcun bağlı olduğu senedin vadesinin değerlendirme günü itibariyle gelmemiş olması gerekmektedir.

Bir alacak veya borcun reeskonta tabi tutulabilmesi için, söz konusu alacağın gelir yaratıcı ya da hasılat unsuru, keza borcun da maliyet veya gider unsuru olması gerekmektedir. Çünkü, reeskont işleminin mantığı gelir ya da hasılat veya maliyet ya da gider etkisi birden fazla döneme sirayet eden alacak ve borçların dönemsellik ilkesi gereği ait oldukları döneme mal edilmesidir.

Reeskont işlemine tabi tutulacak alacak veya borç senedinin değerlendirme günü itibariyle işletmenin aktifinde ya da pasifinde yer alması gerekmektedir. Ancak alacak senedinin değerlendirme günü itibariyle teminata veya tahsile verilmiş olması reeskonta tabi tutulmasına engel teşkil etmez.

7.2.2. Reeskont İşlemi Açısından Özellik Arz Eden Alacak ve Borçlar

7.2.2.1. Vadeli Çek Reeskontu

Türk Ticaret Kanunu uyarınca, çek görüldüğünde ödenmesi gereken ve buna aykırı herhangi bir kayıt varsa yazılmamış sayılan, keşide günü olarak gösterilen günden önce ödenmesi için ibraz edilebilen bir kıymetli evraktır. Bir başka ifade ile çek bir senet değil bir ödeme aracıdır. Bu nedenle Vergi Usul Kanunu'nun 281.maddesi hükmü karşısında vadeli çeklerin reeskont işlemine tabi tutulması mümkün değildir. Ancak SPK'na tabi firmalarda sadece ilgili mevzuat açısından farklılık mevcuttur.

SPK'na tabi olmayan kurumlarda vadeli çek reeskontu yapılması mecburiyeti ve gereği yoktur. Mükellefler kendi istekleri vadeli çekleri reeskonta tabi tutarlarsa, yapılan bu reeskont işleminden kaynaklanan gelir ve gider, vergi matrahının hesaplanmasında bir gider veya gelir unsuru olarak dikkate alınmaz.

7.2.2.2. Hatır Senetleri

Gerçekte var olmayan bir borç alacak ilişkisini varmış göstererek gibi düzenlenen senetler hatır senetleridir. Hatır senetleri gerçek bir alacak borç ilişkisine dayanmadıklarından vergi matrahını etkileyici bir işleme tabi tutulmazlar.

7.2.2.3. Teminata Verilen Senetler

Teminata verilen senetler işletmenin mülkiyetinde olan ve halen işletme için bir alacağı temsil eden senetlerdir. Alacak senetlerinin bankaya teminata verilmiş olması ve karşılığında bir kredi alınmış olması, bu alacağın temlik edildiği anlamına gelmez. Teminata verilen senetler karşılığında bankadan alınan krediler ile senetler arasında ilişki istendiğinde başka senetlerle değiştirilebilir. Diğer taraftan bu senetlerle işletmenin portföyündeki senetler arasında bir fark bulunmamaktadır. Bu nedenle teminata verilen alacak senetleri de reeskonta tabi tutulabilmektedir. Nitekim bu husus Danıştay kararlarında istikrar kazanmıştır. Diğer taraftan Maliye Bakanlığı da bu görüşü benimsemiştir.

7.2.2.4. Tahsile Verilen Senetler

Senetlerin, tahsil olunmak üzere bankaya ciro edilmesi halinde, yapılan ciro, hukuken, bir "temsil cirosu" niteliğindedir. Mükellef, senedi bankaya tevdi etmekle, tahsil için bir temsil yetkisi vermektedir. Ancak, senet üzerindeki bütün haklar, aslında, mükellefe aittir. Banka, bu hakları sırf tahsil için mükellef adına kullanmaktadır. Bu nedenle, banka, sulh, ibra, ve feragat gibi haklar üzerinde tasarruflara yetkili değildir.

Öte yandan, senedi tahsile veren mükellef, tahsil edilene kadar, senet bedelini tahsil etmiş de değildir. Halbuki, senedin tahsil anına kadar mükellefin portföyünde bulunması ile tahsil için bankaya ciro edilmesi arasında bir fark mevcut değildir.

Bu itibarla, tahsile verilen alacak senetleri, değerlendirme gününde, henüz tahsil edilmemiş olmak şartıyla, reeskont konusu yapılabilir.

7.2.2.5. Vadeli Satışlar Dolayısıyla Edinilen Alacak Senetleri

Vadeli satış kampanyalarında satışa konu mal veya hizmet bedeline ait belge düzenlenmeksizin senede bağlanan alacak tutarlarından, vadesi gelmemiş alacak senetlerinin dönem sonlarında reeskonta tabi tutulması halinde hesaplanan reeskont faiz gideri kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir.

7.2.2.6. Şüpheli Alacak Durumundaki Senetli Alacaklar

Şüpheli alacaklar senede bağlı olsun olmasın Vergi Usul Kanunu'nun alacaklarda ve sermayede amortismanına ilişkin 323.maddesine göre değerlemeye tabi tutulmaktadır. Dolayısıyla daha önce hasılat unsuru olarak kayıtlara intikal etmiş olan bir alacak şartlar gerçekleşmiş olmak kaydıyla, zaten karşılık ayrılmak yoluyla giderleştirilmektedir. Bu nedenle karşılık ayrılmak suretiyle vergi matrahının hesabında gider olarak dikkate alınmış olan senetli şüpheli alacaklar için yeniden reeskont hesaplanması mümkün değildir.

7.3. Reeskont Oranı

Vergi Usul Kanunu'nun 280. 281 ve 285. maddelerine göre vadesi henüz gelmemiş senede bağlı alacak ve borçlar değerlendirme gününün kıymetine irca olunabilir. Bu takdirde, senette faiz nispeti açıklanmış ise bu nispet, açıklanmamışsa yabancı para cinsinden olan alacaklar için LIBOR (Londra Bankalar Arası Faiz Oranı), TL cinsinden olan alacaklar için ise Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddi uygulanır.

Bankalar ve bankerlerle sigorta şirketleri senede bağlı olsun olmasın tüm alacak ve borçlarını reeskonta tabi tutmak zorundadırlar. Ayrıca bu firmalar reeskont oranı konusunda seçimlik bir hakka sahip bulunmaktadır. Bu firmalar reeskont oranı olarak ya kendi işlemlerinde kullandıkları faiz oranını ya da LIBOR veya T.C. Merkez Bankası resmi iskonto oranını uygularlar.

T.C. Merkez Bankası tarafından tespit edilip 02.08.1997 tarih ve 23068 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan avans faiz oranı yıllık %80'dir. Buna göre yapılacak reeskont işlemlerinde eğer senette herhangi bir faiz oranı mevcut değil

ise TL cinsinden olan alacak ve borçlar için bu faiz oranının uygulanması gerekmektedir.

7.4. Reeskontun Hesaplanması

Reeskont hesaplanmasında iç iskonto yöntemi uygulanır.

İç iskonto yönteminde, reeskonta konu edilecek senedin net bugünkü (hali hazır değeri) esas alınarak hesaplama yapılır. Bunun için önce senedin hali hazır değerinin bulunması daha sonra bu değere iskonto oranının uygulanması gerekir.

İç iskonto formülü şöyledir.

$$F=A.n.t/360,$$

Burada, **F**: İskonto tutarını, **A**: Senedin değerini, **n**: Faiz oranını ve **t**:Senedin vadesini ifade etmektedir.

Bu formülü yazılı bir şekilde iç iskonto yöntemine göre açarsak; bu formül şu şekli almaktadır.

$$\text{Reeskont Tutarı} = \frac{\text{Nominal Değer} \times \text{Faiz Oranı} \times \text{Gün Sayısı}}{36.000 + (\text{Faiz Oranı} \times \text{Gün Sayısı})}$$

Örnek : 1

250.000.000.-TL nominal değerli 45 gün vadeli (-Vadeye 31.03.1999 tarihinden itibaren 45 gün kalmış-) olarak işletmeye bir senet verilmiştir. Söz konusu senette faiz oranı belirtilmemiştir. 31.03.1999 tarihi itibarıyla hesaplanması gereken reeskont tutarı aşağıdaki gibidir.

$$\text{Reeskont Tutarı} = \frac{250.000.000 \times 80 \times 45}{36.000 + (80 \times 45)}$$

Reeskont Tutarı = 22.727.272.-L olarak bulunmaktadır.

Örnek : 2

400.000.000.-TL nominal değerli 72 gün vadeli (-31.03.1999 tarihinden itibaren 72 gün var-) bir borç senedi işletmenin pasifinde yer almaktadır. Söz konusu senette faiz oranı belirtilmemiştir. 31.03.1999 tarihi itibarıyla hesaplanması gereken reeskont tutarı aşağıdaki gibidir (Bilindiği üzere alacak senetlerini reeskonta tabi tutan işletmeler, borç senetlerini de reeskonta tabi tutmak zorundadırlar).

$$\text{Reeskont Tutarı} = \frac{400.000.000 \times 80 \times 72}{36.000 + (80 \times 72)}$$

Reeskont Tutarı = 55.172.413.-TL olarak bulunmaktadır.

8. MALİYET TESPİT YÖNTEMİNİN SEÇİMİ

Değerleme işleminde mükellefe seçimlik hak tanındığı durumlarda, yıllık olarak yapılacak tercih geçici vergi uygulamasında da dikkate alınacaktır. Örneğin maliyet tespit yöntemi olarak son giren ilk çıkar (LİFO) yöntemini seçen bir mükellefin geçici vergi açısından da uygulama süresi boyunca bu yöntemi kullanması gerekmektedir. Aynı şekilde, geçici vergi döneminde LİFO yöntemi uygulanmaya başlanmışsa hesap dönemine ilişkin gelir veya kazancın tespitinde de bu yöntem kullanılacaktır.

9. ŞÜPHELİ ALACAKLAR

Şüpheli hale gelen alacaklar için değerlendirme günü itibarıyla karşılık ayırma şartlarının bulunup bulunmadığına bakılarak, şartların gerçekleşmesi halinde karşılık ayrılabilir. Şüpheli hale gelen alacağın içinde bulunduğu hesap dönemini aşmamak üzere geçici vergi dönemlerinden herhangi birinde karşılık ayırmak mümkündür.

10. YENİDEN DEĞERLEME UYGULAMASI

Geçici verginin hesaplanmasında esas alınacak kazançların tespiti ile ilgili olarak mükellefler, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutabilecekler ve yeniden değerlendirilmiş bedelleri üzerinden amortisman ayırabileceklerdir.

Yeniden değerlendirme işlemi Maliye Bakanlığı'nca üç aylık dönemler itibarıyla açıklanacak yeniden değerlendirme oranı kullanılmak suretiyle yapılacaktır. Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen mükellefler, geçici vergi dönemlerinin ilk ayının içinde bulunduğu dönem için ilan edilen yeniden değerlendirme oranını dikkate alacaklardır.

Yeniden değerlendirme uygulamasına istenilen geçici vergi döneminde başlanılabilecek ancak bu tercih hesap dönemi sonuna kadar değiştirilemeyecektir.

11. AMORTİSMAN UYGULAMASI

Mükellefler yıllık olarak hesaplayacakları amortisman tutarının ilgili döneme isabet eden kısmını geçici vergiye ilişkin kazançlarının tespitinde dikkate alabileceklerdir. Yıl içinde iktisap edilen amortismanına tabi iktisadi kıymetler için yıllık olarak ayrılacak amortisman tutarından kazancın ilgili olduğu döneme isabet eden kısım dikkate alınacaktır. Örneğin, üçüncü dönemde iktisap edilen bir demirbaş için bu dönemde 9 aylık amortisman ayrılabilir. Bu şekilde amortismanına tabi tutulacak iktisadi kıymetlerin değerlendirme günü itibarıyla aktifte bulunması gerekmektedir.

Ancak, Vergi Usul Kanununun 320 nci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan binek otomobillerin amortismanına tabi tutulmasına ilişkin hüküm, geçici vergiye ilişkin kazancın tespitinde de dikkate alınacaktır.

Amortisman uygulamasında da yıllık olarak seçilen usulün geçici vergi dönemlerinde değiştirilmesi mümkün değildir. Benzer şekilde, mükellefler ilk

defa aktife aldıkları kıymetler için geçici vergi açısından seçtikleri amortisman usul ve oranını yıllık olarak da uygulamak zorundadırlar.

12. DÖNEM SONU MAL MEVCUTLARININ TESPİTİ VE DEĞERLEMESİ

Bilindiği üzere, yıllık beyanname ile beyan edilen kazançların tespitinde, mükelleflerin, mal mevcutları fiilen saymak, ölçmek veya tartmak suretiyle belirlemeleri gerekmektedir. Ancak, Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 120 nci maddesi hükmü, geçici vergi matrahının hesaplanmasında dönem sonu mal mevcutlarının kayıtlar üzerinden tespit edilmesine imkan tanımıştır. Dolayısıyla geçici vergiye esas kazançların tespitinde mükellefler, dönem sonu mal mevcutlarını kaydi olarak tespit edebilme imkanına sahiptir. Bununla birlikte, dileyen mükellefler dönem sonu mal mevcutlarını fiili envanter yapmak suretiyle belirleyebileceklerdir.

İster kaydi, ister fiili envanter sonucu tespit edilmiş olsun, dönem sonu mal mevcutlarının değeri Vergi Usul Kanununda yer alan değerlendirme hükümlerine göre tespit edilecektir.

13. ÖZELLİK GÖSTEREN DURUMLAR

13.1. İndirim ve İstisnaların Dikkate Alınması

Mükellefler geçici vergiye tabi kazançlarının tespitinde, söz konusu kazançlarını yıllık beyanname ile beyan etmeleri halinde yararlanabilecekleri tüm indirim ve istisnaları dikkate alabileceklerdir.

İndirim ve istisnalardan yararlanma belirli şartlara bağlanmış ise, bu şartların yerine getirilip getirilmediği, ilgili geçici vergi döneminin son günündeki duruma göre belirlenecektir.

4325 sayılı Kanunun uygulamasında olduğu gibi, kazancın bütünüyle gelir ve kurumlar vergisinden istisna edildiği veya hesaplanan gelir ve kurumlar

vergisinden belirli oranlarda indirim yapıldığı durumlarda da geçici vergi beyannamesi verilecektir. Gerekli şartlar yerine getirildiği için kazancın bütünüyle istisna edildiği durumda, verilecek geçici vergi beyannamesinde kazanç beyan edilecek ancak geçici vergi hesaplanmayacaktır. Şarta bağlı olarak hesaplanan gelir ve kurumlar vergisinden belirli oranda indirim yapıldığı durumda ise, verilecek geçici vergi beyannamesinde beyan edilen geçici vergi matrahına göre hesaplanacak geçici vergiden, hak kazanılan oranda indirim yapılmak suretiyle ödenmesi gereken geçici vergiye ulaşılabacaktır.

Örneğin, hesaplanan geçici vergisi 100.000.000.- TL olan ve gelir vergisinden % 40 oranında indirim hakkı bulunan bir ticari kazanç sahibi geçici vergi mükellefi, [100.000.000 (1 - 0.40) =] 60.000.000.-TL geçici vergi ödeyecektir.

Öte yandan, istisna uygulaması için gerekli şartların kaybedilmesi halinde, bu durumun meydana geldiği tarihin içinde bulunduğu geçici vergi döneminden itibaren istisna uygulanamayacaktır. Bu durumda, şartların kaybedildiği tarihin içinde bulunduğu gelir ve kurumlar vergisi hesap dönemi bir bütün olarak değerlendirilecek, değişen geçici vergi uygulaması, aynı hesap döneminin şartların kaybedildiği tarihten önceki geçici vergi dönemlerini de kapsayacaktır. Ancak, şartların kaybedildiği dönemden önceki geçici vergi dönemlerine ilişkin olarak herhangi bir müeyyide uygulanmayacaktır.

Örneğin, hesaplanan gelir vergisinden indirim hakkını 15.10.1999 tarihinde kaybeden yukarıdaki mükellef, Ocak-Aralık arasını kapsayan dördüncü dönem geçici vergi matrahına % 15 oranını uygulayarak geçici vergisini hesaplayacaktır.

Geçici vergi matrahının tespitinde dikkate alınan indirim ve istisnalar için, Gelir Vergisi Kanununun 94/6 maddesi uyarınca herhangi bir kesinti yapılmayacaktır.

13.2. Finansman Gider Kısıtlaması

Yıllık beyanname ile beyan edilecek kazançların tespitinde uygulanan finansman gider kısıtlaması, geçici vergiye esas kazançların tespitinde de uygulanacaktır. İndirim oranı üç aylık dönemler itibarıyla Maliye Bakanlığı'nca açıklanacaktır.

13.3. Geçmiş Yıl Zararları

Geçici vergi matrahının hesaplanmasında, gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde indirimi mümkün olan geçmiş yıl zararları dikkate alınacaktır.

13.4. Yatırım İndirimi Uygulaması

Geçici vergi uygulamasında, yatırım indirimi özellik arz etmektedir. Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 120 nci maddesi hükmü uyarınca, geçici vergi matrahının hesabında yıllık beyanamede kazancın yetersiz olması nedeniyle indirilemeyen tutar hariç, harcama yapılmadıkça yatırım indirimi uygulanmayacaktır.

Örneğin, Temmuz 1999 tarihinde alınan bir yatırım teşvik belgesi ile ilgili olarak, mükellefin yararlanabileceği yatırım indirim tutarı, ilgili dönemlerde fiilen yapılan harcama tutarı esas alınarak belirlenecektir. Diğer bir anlatımla, Temmuz-Eylül 1999 ve Ekim-Aralık 1999 ya da 2000 yılında yapılması öngörülen yatırım harcamaları, söz konusu geçici vergi dönemi matrahları hesaplanırken indirim olarak dikkate alınmayacaktır.

Örnekteki mükellefin 1999 takvim yılı kazancına ilişkin olarak vereceği yıllık beyanamede, 1999 takvim yılında yapmış olduğu ve 2000 yılında yapmayı öngördüğü yatırım harcamaları üzerinden hesaplanan yatırım indirimi tutarı indirim konusu yapılabilecektir. Bu şekilde indirime hak kazanan toplam tutarın, 1999 yılı kazancının yetersiz olması nedeniyle indirilemeyen kısmı, 2000 yılına ilişkin geçici vergi matrahlarının tespitinde indirim olarak dikkate alınabilecektir.

Öte yandan, 2000 yılında yapılması öngörülen yatırım harcaması kapsamındaki yatırım indirimi tutarının, 1999 yılı kazancından tamamen indirilmiş olması halinde, 2000 yılının vergilendirme dönemlerine ilişkin geçici vergi matrahlarının hesabında, fiilen yapılan harcama tutarının önceki dönem gelir veya kurumlar vergisi beyanamesinde yararlanılan öngörülen yatırım indirimine esas harcama tutarına kadar olan kısmı yatırım indiriminden yararlanamayacaktır.

Buna göre, örnekteki mükellefin 2000 yılında yapmayı öngördüğü yatırım harcaması tutarının 100 milyar TL, 1999 yılına ilişkin kazancının 120 milyar TL ve yatırım indirimi oranının % 100 olduğu durumda, yatırım indiriminin tamamından 1999 yılında yararlanılmış olacaktır. 2000 yılının birinci geçici vergi

döneminde 30 milyar TL yatırım harcaması yapılması halinde, öngörülen ve 1999 yılı kazancından indirilen tutardan daha az olduğundan, söz konusu harcama için ayrıca yatırım indiriminden yararlanılamayacaktır. İkinci dönemde 80 milyar TL yatırım harcaması yapılması halinde, öngörülen indirim tutarını aşan (30+80+100 =>) 10 milyar TL için yatırım indiriminden yararlanılabilecektir.

Bir önceki yıl kazancının yetersiz olması nedeniyle indirilemeyen yatırım indirimi tutarının, anılan yılda veya daha önceki yıllarda fiilen yapılan yatırım harcamalarından kaynaklanan kısmı için, endeksleme yapılmak suretiyle geçici vergi dönemlerinde yatırım indiriminden yararlanılabilecektir. Bu işlemlerde kullanılacak yeniden değerlendirme oranı, üç aylık dönemler itibarıyla Maliye Bakanlığı'na açıklanacaktır.

13.5. Bağış, Yardım ve Sigorta Primi İndirimi

Geçici vergi mükellefi gerçek kişiler, Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinde belirtilen bağış, yardım ve sigorta primi indiriminden, kurumlar ise Kurumlar Vergisi Kanununun 14 üncü maddesinin 6 numaralı bendinde belirtilen bağış ve yardım indiriminden geçici vergiye esas kazançlarını tespit ederken yararlanabileceklerdir. Bu durumda, söz konusu maddelerde yer alan oranlar, geçici vergiye esas kazançta uygulanmak suretiyle indirim konusu yapılabilecek tutar belirlenecektir. Yıllık beyannameye beyan edilen kazanç olmaması veya yetersiz olması halinde, geçici vergi dönemlerinde indirilen bağış ve yardım tutarının, yıllık beyannameye göre yararlanılması mümkün olan kısmı; gelir vergisi mükelleflerince beyan edilen gelirden indirilecek, kurumlar vergisi mükelleflerince gider olarak dikkate alınacaktır. Kalan kısım, gelir vergisi mükelleflerince indirim konusu yapılamayacak, kurumlar vergisi mükelleflerince ise kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.

13.6. Gayri Maddi Hak Bedeli ve Ciro Primi Gibi Ödemeler

Hangi esasa göre hesaplanırsa hesaplanırsa, lisans, know-how gibi gayri maddi hak bedeli ile ciro primi niteliğindeki ödemeler, tahakkuk ettikleri dönemde gelir veya gider olarak dikkate alınacaktır.

13.7. Yenileme Fonu Uygulaması

Vergi Usul kanununun 328 inci maddesinde düzenlenen, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satılmasından kaynaklanan kârın yenileme fonuna alınmak suretiyle vergi matrahına eklenmemesi uygulaması geçici vergi matrahının tespitinde de yapılabilecektir. Bu durumda, yeni iktisadi kıymet iktisap edilmesi halinde, yenileme fonuna aktarılan kâr, bu kıymete ilişkin olarak geçici vergi dönemlerinde ayrılacak amortismanlara mahsup edilecektir.

14. SERBEST MESLEK KAZANÇLARINDA GEÇİCİ VERGİ MATRAHININ TESPİTİ

14.1. Serbest Meslek Faaliyeti - Serbest Meslek Erbabı

14.1.1. Serbest Meslek Faaliyeti

Gelir Vergisi Kanununun 65 inci maddesinde her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancı olarak belirlenmiş ve serbest meslek faaliyeti de sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın, şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır” şeklinde tanımlanmıştır.

Bu tanımdan anlaşılacağı üzere bir faaliyetin serbest meslek faaliyeti olup olmadığı, faaliyetin;

- Sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanması,
- Bir işverene bağlı olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması,
- Devamlı olması,

unsurlarını taşıyıp taşımadığına bağlı bulunmaktadır.

Bu unsurlar, bir taraftan serbest meslek kazancı ile ticari kazanç, öte yandan serbest meslek kazancı ile ücret ilişkisinin sınırlarını belirlemektedir. Ayrıca, faaliyetin devamlı olması özelliği de serbest meslek faaliyetini, arazi olarak yapılan serbest meslek faaliyetinden ayırmaktadır.

Gelir Vergisi Kanununun 61 inci maddesinde, "ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir." şeklinde tanımlanmıştır.

Bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere gerek ücret gerek serbest meslek kazancı emeğe dayanan gelir unsurlarıdır. Serbest meslek kazançlarında emek; bir işverene tabi olmaksızın, şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına değerlendirilmektedir. Bir işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışılması halinde ise elde edilen gelir ücrettir.

Uygulamada bazı durumlarda ücret ile serbest meslek kazancının ayırımında zorluklarla karşılaşmaktadır. Bu durumda yukarıda da belirtildiği gibi esas alınacak en önemli ölçüt; iş yerine bağlılık ve işverene tabiliktir. İş yerine bağlılıktan maksat; kendisine ait olmayan bir organizasyonun işyerinde çalışılmasıdır. İşverene tabilikten maksat ise; işverenin hizmetli üzerinde hiyerarşik bir kontrol ve yaptırım uygulama hakkının bulunup bulunmamasıdır. Bu unsurların bulunmaması halinde, gelir vergisi açısından işverene tabi olarak işveren-hizmetli ilişkisinden bahsedilemez.

Ücret - serbest meslek kazancı ayırımının önemi, vergilendirme ile ilgili ödevlerin yerine getirilmesinde ortaya çıkmaktadır. Zira, serbest meslek faaliyetinin bir hizmet akdi kapsamında bir işverene tabi ve bir işyerine bağlı olarak sürdürülmesi halinde elde edilen gelir ücret olarak vergilendirileceğinden, bu durumdaki bir mükellefin defter tutma, makbuz düzenleme, katma değer vergisi ve geçici vergi yükümlülükleri söz konusu olmayacaktır. Gelir vergisi beyannamesi verme yükümlülüğü ise, Gelir Vergisi Kanununun ücretlerin vergilendirilmesine ilişkin hükümlerinin gerektirdiği koşullarda doğabilecektir.

Aynı şekilde, serbest meslek faaliyetinin arızı olarak yapılması halinde de . mükellefin katma değer vergisi ve geçici vergi yükümlülüğü bulunmadığı gibi defter tutma ve makbuz düzenleme zorunluluğu da söz konusu değildir. Faaliyetin sürekli olması halinde ise, bütün bu yükümlülüklerin yerine getirilmesi gerekmektedir.

14.1.2. Serbest Meslek Erbabı

Gelir Vergisi Kanununun 66 ncı maddesinde serbest meslek faaliyetini mutad meslek halinde ifa edenler serbest meslek erbabı olarak tanımlanmıştır. Buna göre, bir kimsenin serbest meslek erbabı olabilmesi için hem serbest meslek faaliyetinde bulunması hem de bu faaliyeti mutad meslek halinde yapması gerekmektedir.

Diğer taraftan söz konusu maddede serbest meslek faaliyetinin yanında başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılmasının bu vasfı değiştirmeyeceği belirlenmiştir. Dolayısıyla serbest meslek erbabı olan bir kimse aynı zamanda ticari kazanç sahibi veya ücretli de olabilir. Bu durum onun serbest meslek erbabı olma niteliğini değiştirmez.

14.2. Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi

14.2.1. Serbest Meslek Kazançlarının Tespiti

Serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesi ile ilgili düzenlemeler Gelir Vergisi Kanununun 67 ve 68 inci maddelerinde yapılmıştır. Serbest meslek kazancının tespitini düzenleyen 67 nci maddede; serbest meslek kazancının, bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve aylar ile diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden, bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan fark olduğu hükme bağlanmış ve kazancın Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tutulan serbest meslek kazanç defterine istinaden tespit edileceği belirlenmiştir. Serbest meslek kazancının tespitinde hasılatтан indirilecek giderler ise 68 inci maddede sayılmıştır.

14.2.2. Geçici Vergi Uygulaması

Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 120 nci maddesinde, ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabının cari vergilendirme döneminin üç aylık dönemleri itibariyle geçici vergi ödeyecekleri hükme bağlanmıştır.

Bu hüküm uyarınca Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesinde belirtilen serbest meslek faaliyetlerini arzi olarak yapanların geçici vergi ödeme mükellefiyeti bulunmamaktadır. Bu faaliyetleri sürekli olarak yapanlar ise geçici vergi mükellefiyetiyle ilgili işlemleri yerine getireceklerdir.

Ayrıca söz konusu faaliyetleri mutad olarak yürütenler elde ettikleri hasılat tutarına bakılmaksızın geçici vergi beyannamesi verecekler, geçici vergi matrahının tespitinde istisna tutarını dikkate alacaklardır. Tevkifat yoluyla kesilen vergilerden istisnaya isabet eden kısım düşüldükten sonra kalan tutar, hesaplanan geçici vergiden mahsup edilecektir. İstisnaya isabet eden tevkifat tutarı aşağıdaki formül kullanılmak suretiyle tespit edilecektir:

İstisnaya İsabet Eden Tevkifat Tutarı = (İstisna Tutarı / Toplam Hasılat) X
Toplam
Tevkifat

14.2.3. İstisnanın Kapsamı

Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesinde yer alan düzenlemeye göre;

- İstisnadan yararlanma hakkı: müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekar ve mucitlerin kendileri ile bunların kanuni mirasçılarına tanınmıştır.
- İstisna kapsamına: Şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve inceleme, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video bant, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserler ve ihtira beratı girmektedir.

Hasılatın eserlerin; gazete, dergi, radyo, televizyon ve video da, yayınlanması, kitap, resim, heykel ve nota halindeki eserler ile ihtira beratlarının satılması veya bunlar üzerindeki mevcut hakların devir temlik edilmesi veya kiralanması karşılığında elde edilmesi gerekmektedir.

4369 sayılı Kanunla, serbest meslek kazançlarına tanınan istisna Gelir Vergisi Kanunu'nun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin birinci ve ikinci dilimleri toplamı tutarı ile sınırlandırılmıştır. Bu tutar 1/1/1999 tarihinden itibaren uygulanacak vergi tarifesine göre (2.000.000.000 + 5.000.000.000 =) 7.000.000.000 TL. dir. İstisna tutarı, yukarıda belirtildiği üzere vergi tarifesine bağlandığından, daha sonraki yıllarda vergi tarifesinde yapılacak değişikliğe paralel olarak değişecektir. Öte yandan, serbest meslek kazançlarına tanınan bu istisnanın, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiyi kapsamadığı gerek 18 inci maddede gerekse geçici 7 nci maddede açıkça belirtilmiştir.

Maddede istisna uygulamasına ilişkin olarak serbest meslek faaliyetinin devamlılığı açısından herhangi bir sınırlama getirilmemiştir. Bu nedenle Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesi kapsamındaki kazançların devamlı veya arızı olarak elde edilmesi istisnanın uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir.

15. DAR MÜKELLEFİYETE TABİ OLANLARIN ULAŞTIRMA İŞLERİNDE MATRAH

Dar mükellefiyete tabi olan gerçek kişilerin Türkiye ile yabancı memleketler arasında yaptıkları ulaştırma işleri ile dar mükellef yabancı ulaştırma kurumlarının geçici vergiye esas kazançları, gelir veya kurumlar vergisine matrah olacak kazançlarının belirlenmesinde uygulanan usul ve esaslara göre tespit edilecektir.

16. YENİ İŞE BAŞLAYAN MÜKELLEFLER

Yeni işe başlayan mükellefler, faaliyete başladıkları tarihten itibaren üçer aylık kazançları üzerinden geçici vergi ödemeye başlayacaklardır.

Örneğin, 15 Haziranda işe başlayan bir kurumlar vergisi mükellefi, 15-30 Haziran dönemine ilişkin geçici vergi beyannamesini 15 Ağustos gününe kadar vermek ve bu dönemde elde edilen kazanç üzerinden hesaplanacak geçici vergiyi ödemek zorundadır.

17. İŞİ BIRAKAN VEYA TASFİYEYE GİREN MÜKELLEFLER

Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 120 nci maddesi hükmü uyarınca, işin bırakılması halinde işin bırakıldığı dönemi izleyen dönemler için geçici vergi ödenmeyecektir.

Buna göre, işi bırakan gelir vergisi mükellefleri, işin bırakıldığı tarihi içeren dönemden sonraki dönemler için geçici vergi beyannamesi vermeyeceklerdir. Örneğin, Şubat ayında işi bıraktığını vergi dairesine bildiren bir gelir vergisi mükellefi, Ocak ve Şubat ayındaki faaliyetleri dolayısıyla elde ettiği kazancı üzerinden hesaplayacağı vergiyi Mayıs ayının 15. günü akşamına kadar bağlı olduğu vergi dairesine beyan ederek ödeyecektir. İşin bırakıldığı dönemi izleyen dönemlerde geçici vergiye tabi bir kazanç olmayacağından geçici vergi beyannamesi de verilmeyecektir.

Bilindiği üzere kurumlar, yetkili organlarının veya mahkemelerin kararı ile tasfiye edilirler. Kurum yetkili organınca tasfiyeye karar verilmesi halinde tasfiyenin Ticaret siciline tescil edilmesi gerekir. Bu şekilde tasfiyeye giren kurumlar, Ticaret Sicili Memurluğundan alacakları tasfiyeye girildiğinin tescil edildiğini belirten bir belgeyi, mahkeme kararıyla tasfiyeye giren kurumlar ise mahkemeden alacakları tasfiyeye girildiğini belirten kararı tasfiyeye giriş bilançosu ile birlikte bağlı buldukları vergi dairesine ibraz edeceklerdir. Kurumlar, tasfiyeye girdikleri tarihi ihtiva eden geçici vergi dönem kazançları üzerinden geçici vergi ödeyecekler, bu dönemden sonra geçici vergi beyannamesi vermeyeceklerdir.

Tasfiye döneminde, şirket varlıklarının paraya çevrilmesi, alacaklarının tahsili, borçların ödenmesi ve artan kısmın paylaşılması esastır. Bu nedenle, tasfiyeye giren kurumlar, tasfiye döneminde geçici vergi ödemeyeceklerdir. Bununla

birlikte, kurumlar tasfiye ile ilgili faaliyetleri dışında ticari faaliyette bulunmaları veya tasfiyeden vazgeçmeleri halinde, bu tarihten itibaren geçici vergi mükellefiyeti doğacaktır.

Geçici vergi beyannamesinin verilme süresinden önce aynı dönemi içeren gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi halinde, bu dönem için ayrıca vergi beyannamesi verilmeyecektir.

Örneğin, birleşme ve devir hallerinde, birleşme ve devir tarihi itibarıyla hukuki varlığı sona eren kurumların birleşme kârı veya devir tarihine kadar elde ettiği kazançlar için 15 gün içinde beyanname verilmesi gerektiğinden, hukuki varlığı sona eren kurumlar, birleşme veya devir tarihinin içinde bulunduğu dönemler için geçici vergi beyannamesi vermeyeceklerdir.

18. RE'SEN VEYA İKMALEN TARHİYAT VE CEZA UYGULAMASI

Geçici verginin % 10'u aşan tutarda eksik beyan edildiğinin tespit edilmesi halinde, % 10'u aşan kısım re'sen veya ikmalen tarhiyata konu olacaktır. Bu durumda, tarh edilecek ek vergi için vergi ziyat cezası ve gecikme faizi uygulanacaktır. İkmalen veya re'sen tarhiyata konu matrah farkının Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde belirtilen fiil ve işlemlerden kaynaklanması halinde, ayrıca söz konusu madde hükmüne göre ceza uygulanacaktır.

19. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN SORUMLULUĞU

Tam tasdik sözleşmesi kapsamında tasdik yapan yeminli mali müşavirlerin üçer aylık geçici vergi dönemleri için ayrıca tasdik raporu düzenlemelerine gerek yoktur. Ancak, yeminli mali müşavirler, geçici vergi matrahlarının doğruluğundan da sorumlu olup, düzenledikleri tasdik raporunda geçici vergiyec ilişkin tespitlere de yer vereceklerdir.

Öte yandan, kendilerine gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerini serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavire imzalatma yükümlülüğü getirilen mükellefler geçici vergi beyannamelerini de imzalatacaklardır.

20. GEÇİCİ VERGİNİN HESAPLANMASI BEYANI VE ÖDENMESİ

20.1. Geçici Verginin Hesaplanması

Geçici vergi, ilgili hesap döneminin üçer aylık kazançlarına, gelir vergisi mükellefleri için Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yer alan tarifinin ilk gelir dilimine uygulanan % 15 oranının, kurumlar vergisi mükellefleri için ise % 25 oranını uygulanması suretiyle hesaplanacaktır.

Mükellefler, ödeyecekleri geçici vergi tutarını hesaplamak için öncelikle ilgili hesap döneminin 3,6,9 ve 12 nci ayların sonu itibariyle ticari veya mesleki kazançlarını, Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 120 nci maddesi hükmüne önceki bölümlerde yapılan açıklamaları da dikkate almak suretiyle belirleyeceklerdir.

Hesaplanan geçici vergiden varsa o hesap dönemi ile ilgili olarak daha önce ödenmiş geçici vergi ve geçici vergiye tabi kazançlarla ilgili olarak tevkif edilmiş vergiler mahsup edilecektir. Mahsuptan sonra kalan tutar o dönem için ödenmesi gereken geçici vergi olacaktır.

20.2. Geçici Verginin Beyanı ve Ödenmesi

Mükellefler tarafından hesaplanan geçici vergi, ilgili olduğu üç aylık dönemi izleyen ikinci ayın 15'inci günü akşamına kadar, geçici vergi beyannamesi ile beyan edilecek ve aynı süre içerisinde ödenecektir.

Örneğin, vergilendirme dönemi takvim yılı olan bir kurumlar vergisi mükellefi Ocak-Mart dönemine ilişkin geçici vergi beyannamesini Mayıs ayının 15'inci günü akşamına kadar bağlı bulunduğu vergi dairesine verecek, ödenmesi gereken geçici verginin bulunması halinde bu tutarı da aynı süre içerisinde ödeyecektir.

Diğer yandan, üzerinden geçici vergi ödenecek kazançla ilgili olarak geçici vergi dönemi içerisinde tevkif suretiyle ödenmiş olan vergiler, beyanname üzerinde gösterilmek ve aşağıda belirtilen şekilde belgelendirilmek koşuluyla hesaplanan geçici vergiden mahsup edilecektir.

Tevkif suretiyle ödenen vergi, vergi sorumlusunun adı, soyadı ve varsa unvanı, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası ile yapılan ödemenin nevi, tutarı ve tevkif edilen vergiyi gösterir mükellef tarafından düzenlenecek liste ile belgelendirilecektir.

Bir geçici vergi döneminde tevkif suretiyle kesilen vergiler hesaplanan geçici vergi tutarından fazla ise, artan tutar izleyen geçici vergi dönemlerine hesaplanacak vergiden mahsup edilecektir.

Geçici vergiden mahsup edilecek tevkif edilmiş vergilerin, geçici vergiye tabi kazançlarla ilgili olması gerekmektedir. Örneğin, geçici verginin konusuna girmeyen, Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesinde belirtilen kazançlarla ilgili olarak yapılan tevkifatların, geçici vergiye tabi olan diğer kazançlar üzerinden hesaplanacak geçici vergiden mahsubu mümkün bulunmamaktadır.

20.3. Geçici Verginin Hesaplanmasıyla İlgili Örnekler

Örnek : 1

Vergilendirme dönemi takvim yılı olan ticari kazanç sahibi bir gelir vergisi mükellefinin Ocak-Mart 1999 dönemi ile ilgili olarak hesaplandığı geçici vergiye tabi kazancı 100 milyon TL dir. Bu kazanç üzerinden % 15 oranında hesaplanacak 15 milyon TL bu dönemin geçici vergisi olacaktır.

Mükellefin Ocak-Haziran 1999 dönemine ilişkin kazancının 300 milyon TL olması halinde, ikinci dönem için ödenmesi gereken geçici vergi, altı aylık kazançta % 15 oranının uygulanması suretiyle bulunan 45 milyon TL'dan birinci döneme ilişkin olarak hesaplanan 15 milyon TL'nin mahsup edilmesi suretiyle bulunan 30 milyon TL olacaktır.

Aynı mükellefin Ocak-Eylül 1999 dönemine ilişkin kazancı 800 milyon TL olduğunda, üçüncü dönemin geçici vergisi, bu dönemin matrahına göre hesaplanan (800 milyon x % 15 =) 120 milyon TL dan önceki dönemlerde ödenmesi gereken geçici vergi tutarı olan (15 milyon + 30 milyon =) 45 milyon TL nin mahsup edilmesi suretiyle bulunan 75 milyon TL olacaktır.

Örnek : 2

Vergilendirme dönemi takvim yılı olan bir kurumlar vergisi mükellefinin Ocak-Mart 1999 dönemine ilişkin kazancı 2 milyar TL zarar olduğunda, birinci dönem için geçici vergi ödenmeyecektir. Kurumun Ocak-Haziran 1999 dönemine ilişkin kazancının 1 milyar TL olması halinde, ikinci dönem için ödenmesi gereken geçici vergi, altı aylık kazançta % 25 oranının uygulanması suretiyle bulunan 250 milyon TL olacaktır. Bu mükellefin Ocak-Eylül 1999 dönemi dokuz aylık kazancının 900 milyon TL olması halinde, bu kazanç bir önceki altı aylık dönem kazancından daha az olduğundan, üçüncü döneme ilişkin olarak geçici vergi ödenmeyecektir.

Örnek : 3

Vergilendirme dönemi takvim yılı olan bir serbest meslek erbabının 1999 yılının geçici vergi dönemlerine ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir. (Tevkifat tutarı sütununda gösterilen rakamlar üçer aylık dönemler içinde yapılan tevkifatları göstermektedir.)

	<u>Serbest Meslek Kazancı</u> (TL)	<u>Tevkifat Tutarı (TL)</u>
Ocak-Mart dönemi	6.000.000.000	800.000.000
Ocak-Haziran dönemi	3.000.000.000	-
Ocak-Eylül dönemi	7.000.000.000	100.000.000
Ocak-Aralık dönemi	2.000.000.000	150.000.000

Söz konusu mükellefin ödeyeceği geçici vergi tutarları aşağıda hesaplandığı gibi olacaktır.

Ocak-Mart dönemi

Serbest meslek kazancı (matrah)	6.000.000.000
Hesaplanan geçici vergi	900.000.000
Mükellefe yapılan ödemelerden tevkif edilen vergi (-)	800.000.000
Ödenmesi gereken geçici vergi	100.000.000

Ocak-Haziran dönemi

Serbest meslek kazancı (matrah)	3.000.000.000
Hesaplanan geçici vergi	450.000.000
Ocak-Mart dönemi hesaplanan geçici vergi (-)	900.000.000
Ödenmesi gereken geçici vergi	(0)

Ocak-Eylül dönemi

Serbest meslek kazancı (matrah)	7.000.000.000
Hesaplanan geçici vergi	1.050.000.000
Ocak-Mart dönemi hesaplanan geçici vergi (-)	900.000.000
Ödenmesi gereken geçici vergi	150.000.000
Mükellefe yapılan ödemelerden tevkif edilen vergi (-)	100.000.000
Mahsup sonrası ödenecek geçici vergi	50.000.000

Ocak-Aralık dönemi

Serbest meslek kazancı (matrah)	2.000.000.000
Hesaplanan geçici vergi	300.000.000
Ocak-Eylül dönemi hesaplanan geçici vergi (-)	1.050.000.000
Ödenmesi gereken geçici vergi	(0)
Mükellefe yapılan ödemelerden	150.000.000

tevkif edilen vergi (-)
Mahsup sonrası ödenecek geçici vergi (0)

Söz konusu mükellefin dördüncü dönem geçici vergi beyannamesinde mahsup edemediği 150.000.000.-TL tevkifat tutarı, 1999 yılına ait gelir vergisi beyannamesinde hesaplanan vergiden mahsup edilecek, mahsup edilemeyen kısım, 2000 yılının sonuna kadar yazılı olarak talep edilmesi halinde, kendisine red ve iade edilecektir.

21. GEÇİCİ VERGİNİN MAHSUBU

Yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden, ilgili hesap döneminin üçer aylık dönemlerine ilişkin olarak ödenen geçici vergi mahsup edilecektir.

Mahsup işleminin yapılabilmesi için, üçer aylık dönemler halinde tahakkuk ettirilmiş geçici verginin mutlak suretle ödenmiş olması gerekmektedir. Dolayısıyla üçer aylık dönemler itibari ile tahakkuk ettirilmiş ancak ödenmemiş bulunan geçici verginin yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün değildir.

Üçer aylık kazançlar üzerinden tahakkuk ettirilmiş ancak tahsil edilmemesi dolayısıyla yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup imkanı bulunmayan geçici vergi tutarları terkin edilecektir. Terkin edilen geçici vergi tutarına, vade tarihinden terkin edilmesi gereken tarihe kadar gecikme zammı uygulanacaktır.

Ödenen geçici vergi tutarının, geçici verginin ilgili olduğu döneme ilişkin olarak verilen beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden fazla olması halinde; mahsup edilemeyen tutar, mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilecektir. Bu mahsuba rağmen arta kalan bir miktarın bulunması halinde, kalan kısım mükellefin o yılın sonuna kadar yazılı olarak başvurusu kaydıyla kendisine nakden iade edilecektir.

22. GEÇİCİ VERGİ BEYANNAMESİNE EKLENECEK BELGELER

22.1. Bilanço Esasında Defter Tutan Mükellefler

Bilanço esasında defter tutan mükellefler verecekleri geçici vergi beyannamesine, geçici verginin ilgili olduğu dönem sonu itibariyle çıkaracakları gelir tablosunu ekleyeceklerdir.

Söz konusu gelir tablosu, dönem sonu işlemler kayıtlarda gösterilmeksizin geçici vergi döneminin son günü itibariyle çıkarılacak mizandan hareketle düzenlenebilecektir. Bu durumda, dönem sonunda yapılması gereken işlemlere ilişkin olarak yasal defter kayıtları dışında yapılan hesaplamalar ve mizan, istenildiğinde ibraz edilmek üzere muhafaza edilecektir.

22.2. İşletme Defteri veya Serbest Meslek Kazanç Defteri Tutan Mükellefler

İşletme defteri tutan mükellefler geçici vergi beyannamelerine, beyannamelerinin ilgili olduğu dönemin son günü itibariyle çıkaracakları işletme hesabı özetini ekleyeceklerdir.

Serbest meslek kazanç defteri tutan mükellefler ise, beyannamelerinin ilgili olduğu dönemin son günü itibariyle çıkaracakları ve dönem içinde elde edilen gayri safi hasılat, yapılan gider ve dönem kâr veya zararını gösteren serbest meslek kazanç bildirimini beyannamelerine ekleyeceklerdir.