



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

2024 YILI DÖNEM SONU İŞLEMLERİ

**Erdal SÖNMEZ
Yeminli Mali Müşavir
Sinerji Bağımsız Denetim
Danışmanlık ve YMM Ltd. Şti**

Ocak 2025



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

İÇİNDEKİLER

1. DEĞERLEME İŞLEMLERİ

1.1. Değerlemenin Tanımı

1.2. Değerleme Ölçüleri

1.2.1. Maliyet Bedeli

1.2.2. Borsa Rayici

1.2.3. Tasarruf Değeri

1.2.4. Mukayyet Değer

1.2.5. İtibari Değer

1.2.6. Rayiç Bedel

1.2.7. Emsal Bedeli ve Emsal Ücreti

1.2.8. Vergi Değeri

1.2.9. Alış Bedeli

2. MENKUL KIYMETLERİN DEĞERLEMESİ

2.1. Menkul Kıymet Tanımı

2.2. Menkul Kıymet Türleri

2.3. Menkul Kıymetlerin Değerlemesine İlişkin Yasal Düzenlemeler

2.3.1. Hisse Senetlerinin Değerlemesi

2.3.2. Yatırım Fonu Katılma Belgelerinin Değerlemesi

2.3.3. Hazine Bonolarının Değerlemesi

2.3.4. Devlet Tahvillerinin Değerlemesi



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

2.3.5. Özel Sektör Tahvillerinin Değerlemesi

2.3.6. Eurobondların Değerlemesi

2.3.7. Repo ve Ters Repo İşlemlerinde Değerleme

2.3.8. Türev Ürünlerin Değerlemesi

3. ALACAK VE BORÇLARDA REESKONT

3.1. Reeskonta Tabi Tutulacak Alacak ve Borçların Özellikleri

3.2. Reeskont İşleminin İhtiyarılığı

3.3. Reeskont İşlemi Açısından Özellik Arz Eden Alacak ve Borçlar

3.3.1. Hatır Senetleri

3.3.2. Teminata Verilen Senetler

3.3.3. Tahsile Verilen Senetler

3.3.4. Yabancı Para Cinsinden Alacaklar ve Borçlarda Reeskont

3.3.5. Şüpheli Alacak Durumundaki Senetli Alacaklar

3.4. Reeskont Oranı

3.5. Reeskontun Hesaplanması

3.6. Vadeli Çeklerde Reeskont Uygulaması

4. GÖTÜRÜ GİDER UYGULAMASI

5. SSK PRİMLERİNİN GİDER YAZILMASI

6. STOKLARIN DEĞERLEMESİ

6.1. Satın Alınan Emtianın Değerlemesi

6.2. İmal Edilen Emtianın Değerlemesi



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

6.3. Kıymetli Madenlerin Değerlemesi:

7. STOK DEĞERLEME YÖNTEMLERİ

7.1. Fiili Maliyet Yöntemi

7.2. Ortalama Maliyet Yöntemi

7.3. İlk Giren - İlk Çıkar (FIFO) Yöntemi

7.4. Son Giren - İlk Çıkar (LIFO) Yöntemi (Enflasyon Düzeltmesi uygulaması ile 1.1.2004 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır)

7.5. Emtiada Düşük Bedelle Değerleme

7.6. Kıymeti Düşen Mallarda Değerleme

8. YABANCI PARALARIN VE YABANCI PARA CİNSİNDEN OLAN BORÇ VE ALACAKLARIN DEĞERLEMESİ

8.1. Yabancı Paraların Değerlemesi

8.2. Yabancı Para İle Olan Senetli veya Senetsiz Alacak ve Borçlar

9. AMORTİSMAN UYGULAMASI

9.1. Amortisman Konusu

9.2. Amortisman Ayırma Koşulları

9.2.1. İşletmede Bir Yıldan Fazla Kullanılma

9.2.2. Yıpranma, Aşınma veya Kıymetten Düşmeye Maruz Bulunma
9.2.3. Envantere Dahil Olma



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

9.3. Arsa ve Arazide Amortisman

9.4. Amortisman Ayırma Yöntemleri

9.4.1. Normal Amortisman

9.4.2. Azalan Bakiyeler Usulüne Göre Amortisman

9.5. Fevkalade Amortisman

9.6. Kıst Amortisman Uygulaması

9.7. Vergi Matrahının Tespitinde Binek Otomobillerin Giderleri ile Amortismanlarına

1.1.2020 Tarihinden İtibaren Tutar Sınırlaması Getirildi

9.8. Özel Maliyetlerin İtfası

9.9. Özel Maliyet Niteliğindeki Kıymetlerin Kiralayana Devri:

10. DEĞERSİZ ALACAKLAR

10.1. Değersiz Alacak Sayılmanın Şartları

10.2. Bir Alacağın Değersiz Alacak Sayılabilmesi İçin Hukuki Yollar Tüketilmelidir

10.3. Borçlunun İflası Halinde Alacak Değersiz Olur mu?

10.4. Uzun Süre Tahsili Mümkün Olmayan Alacaklar Değersiz Alacak Sayılır mı?

10.5. Ticari Kazancın Elde Edilmesi ve İdame Ettirilmesiyle İlgili Olmayan Alacaklar

10.6. Değersiz Alacak Haline Gelen Alacağın Zarar Yazılacağı Dönem

10.7. Değersiz Alacakların Sonradan Tahsili

10.8. Değersiz Hale Gelen Alacakların KDV'sinin Akıbeti

10.9. Değersiz Hale Gelen Alacakların Muhasebe Kaydı

11. ŞÜPHELİ ALACAKLAR

11.1. Şüpheli Alacak Karşılığı Ayırmanın Şartları ve Esasları



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

11.1.1. Alacak Ticari Kazancın Elde Edilmesi ve İdame Ettirilmesi İle İlgili Olmalıdır

11.1.2. Alacak Zamanında Tahsil Edilmemiş Olmalıdır

11.1.3. Bilanço Esasında Defter Tutulmalıdır

11.1.4. Alacak Teminatsız Olmalı veya Teminat Yetersiz Olmalıdır

11.1.5. Şüpheli Alacak Karşılığının Ait Olduğu Alacak Muhasebe Kayıtlarında Gösterilmelidir

11.1.6. Alacağın Değerleme Günündeki Niteliği Esas Alınır

11.1.7. Sonradan Tahsil Edilen Şüpheli Alacaklar İçin Ayrılan Karşılıklar Gelir Yazılır

11.2. Şüpheli Alacaklar Açısından Özellik Gösteren Durumlar

11.2.1. Konkordato İlan Eden Firmalardan Olan Alacaklar İçin Şüpheli Alacak Karşılığı Ayrılabilir

11.2.2. Verilen Sipariş Avanslarının Durumu

11.2.3. Tahsil Edilemeyen Katma Değer Vergisi

11.2.4. Holdinglerin İştiraklerinden Olan Ticari Nitelikli Alacakları

11.2.5. Devletten ve Kamu Kuruluşlarından Olan Alacaklar

11.2.6. Ticari Faaliyetin Gereği Olarak Verilen Hatır Bonolarından Doğan Alacaklar

11.3. Muhasebeleştirme

12. VAZGEÇİLEN ALACAKLAR

13. YENİLEME FONU UYGULAMASI

13.1. Genel Açıklama

13.2. Yenileme Fonunun Oluşumu ve Kullanım Esasları

13.2.1. Yenileme Fonu Bilanço Esasına Göre Defter Tutanlarca Ayrılabilir

13.2.2. Satılan veya Hasara Uğrayan Kıymetin Amortismanına Tabi İktisadi Kıymet Olması Gerekir



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

13.2.3. Satılan İktisadi Kıymetin Yenilenmesinin Zorunlu Olması veya İşletmeyi İdare Edenlerce Bu Konuda Karar Verilerek Girişimde Bulunulması Gerekir

13.2.4. Yeni Alınan İktisadi Kıymetle Satılan İktisadi Kıymet Aynı Nitelikte Olmalıdır

13.3. Yenileme Fonunun Kullanımı ve Süresi

13.3.1. Yenileme Fonunun Kullanımı

13.3.2. Yenileme Fonu Kullanım Süresi

13.4. İş Terk, İşletmenin Devri veya Tasfiye Durumunda Yenileme Fonu

13.5. Amortisman Tabi Mallar İçin Alınan Sigorta Tazminatları

14. KDV YÖNÜNDEN DÖNEM SONU İŞLEMLERİNDE DİKKAT EDİLMESİ GEREKEN HUSUSLAR

14.1. Tahsil Edilemeyen KDV İçin Şüpheli Alacak Karşılığı Ayrılabilceği

14.2. Binek Otomobil Alımlarına Ait KDV/ÖTV'nin Doğrudan Gider Yazılabileceği veya Maliyete İntikal Ettirilebileceği

14.3. İş Bırakan Mükelleflerin İndiremedikleri KDV'yi Gider Yazabilecekleri

14.4. Dönem Sonu Değerlemeleri Nedeniyle Ortaya Çıkan Kur Farklarının KDV'ye Tabi Olup Olmadığı

14.5. Yıl Sonuna Kadar Defterlere Kaydedilmeyen Faturalardaki KDV'nin İndirilemeyeceği

14.6. Damga Vergisinin Yansıtılması İşleminde KDV

14.7. İmha Edilen Malların KDV'sinin İndirim Konusu Yapılamayacağı

14.8. Asıl Nüshası Kaybolan Faturanın Gider Kaydı ve KDV İndirimi

14.9. Stokta Bulunan Malların KDV'si İndirim KDV Olarak Gelecek Aylara Devreder

14.10. Dönem Sonu İskonto veya Ciro Primlerinin KDV Boyutu

14.11. Dönem Sonu Gider Yansıtımalarında KDV Uygulaması

14.12. Sayım Tesellüm Fazlalıkları (397 Hesap)



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

14.13. Sayım Tesellüm Noksanlıkları

14.13.1. Zayi Olan Mallara Ait KDV

14.13.2. Malların Zayi Olması Sonucu Meydana Gelen Kayıplar

14.13.3. Malların Değerinin Düşmesi Sonucu Meydana Gelen Kayıplar

14.13.4. Fire Sonucu Meydana Gelen Kayıplar

14.13.5. Nedeni Açıklanamayan Emtea Noksanlıkları

14.14. Ortaklara Borç Para Kullandırma İşlemi

15. NAKDİ SERMAYE ARTIŞLARINDA KURUM KAZANCINDAN İNDİRİM UYGULAMASI

15.1. Genel Bilgi

15.2. İndirim Uygulaması

15.3. Kazanç Yetersizliği Nedeniyle İndirim Konusu Edilemeyen Tutarın Sonraki Dönemlere Devri

15.4. İndirim Uygulamasına İlişkin Bakanlar Kuruluna Verilen Yetki

15.5. İndirim Uygulamasına İlişkin Sınırlamalar

15.6. Nakdi Sermaye Artışlarının Yurt Dışından Getirilen Kısımları İçin İndirim Oranı %75 Olarak Uygulanacak

15.7. Sermaye Avanslarının Durumu:

16. FİNANSMAN GİDER KISITLAMASI

16.1. Kapsama Giren Mükellefler

16.2. Finansman Gider Kısıtlamasının Uygulanacağı Dönem

16.3. 1/1/2013 Tarihinden Önce Yapılan Borçlanmalara İlişkin Finansman Giderlerinin Durumu



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

16.4. Gider Kısıtlaması Kapsamına Giren Yabancı Kaynaklara İlişkin Gider ve Maliyet Unsurları

16.5. Geçici Vergilendirme Dönemlerinde Finansman Gider Kısıtlaması

16.6. Finansman Gideri Yanında Finansman Gelirinin de Bulunması Durumu

17. ENFLASYON DÜZELTMESİ



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

1. DEĞERLEME İŞLEMLERİ

1.1. Değerlemenin Tanımı:

Vergi Usul Kanunu'nun 258 ve 259. maddelerinde değerlendirme, "vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarındaki değerlerinin tespiti" şeklinde tanımlanmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun 258 ve devam eden maddelerinde her bir aktif ve pasif kıymetin nasıl değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır.

Değerlemede iktisadi kıymetlerden her biri tek başına dikkate alınır. Teamülen aynı cinsten sayılan malların ve düşük kıymetli müteferrik eşyanın topluca değerlendirilmesi mümkündür (V.U.K. Md. 260).

1.2. Değerleme Ölçüleri:

Değerleme iktisadi kıymetin nevi ve mahiyetine göre, aşağıdaki ölçülerden biri ile yapılır (V.U.K. Md. 261):

1. Maliyet bedeli
2. Borsa rayici
3. Tasarruf değeri
4. Mukayyet değer
5. İtibari değer
6. Vergi değeri
7. Rayiç bedel
8. Emsal bedeli ve ücreti



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

9. Alış Bedeli

1.2.1. Maliyet Bedeli:

Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder (VUK md. 262).

Aşağıda sayılan giderler de maliyet bedeline dâhil edilir:

- a) İktisadi kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması ile doğrudan ilgili; gümrük vergileri, gümrük komisyonları, yükleme, boşaltma, nakliye ve montaj giderleri,
- b) İktisadi kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması ile doğrudan ilgili; resim ve harçlar, noter, tapu, mahkeme, değer tespiti, danışmanlık, komisyon ve ilan giderleri,
- c) İktisadi kıymetin finansmanında kullanılan kredilere ait faiz giderleri ve bunlara ilişkin kur farklarının; emtiada emtianın stoklara girdiği tarihe kadar, diğer iktisadi kıymetlerde ise iktisadi kıymetin envantere alındığı hesap döneminin sonuna kadar olan kısmı ile söz konusu kredilere ilişkin giderler (Faiz giderleri ile kur farklarının diğer kısımlarını maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttirler.),
- d) İktisadi kıymetin stoklara veya envantere alındığı tarihe kadarki depolama ve sigorta giderleri,
- e) Gayrimenkullerde mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderler.

Gayrimenkullerle doğrudan ilgili olması şartıyla, bunların envantere alındığı hesap dönemi sonuna kadar alınan hibeler maliyet bedelinden indirilir.

İktisadi kıymetin (emtia hariç) iktisap edilmesi veya değerinin artırılması ile ilgili olan özel tüketim vergisi, indirilemeyecek katma değer vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi ile



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

kaynak kullanımını destekleme fonunu maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttirler.

1.2.2. Borsa Rayici:

Borsa rayici, gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret ve kıymetli madenler borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden evvelki son muamele gününde borsadaki muamelelerin ortalama değerlerini ifade eder.

Normal temevvüçler dışında fiyatlarda bariz kararsızlıklar görülen hallerde, son muamele günü yerine değerlemeye takaddüm eden 30 gün içindeki ortalama rayici esas olarak aldirmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir (V.U.K. Md. 263).

1.2.3. Tasarruf Değeri:

Tasarruf değeri, bir iktisadi kıymetin değerlendirme gününde sahibi için arzettiği gerçek değerdir (V.U.K. Md. 264).

1.2.4. Mukayyet Değer:

Mukayyet değer, bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir (V.U.K. Md. 265).

1.2.5. İtibari Değer:

İtibari değer, her nevi senetlerle esham ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerlerdir (V.U.K. Md. 266).

1.2.6. Rayiç Bedel:

Rayiç bedel, bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım satım değeridir (V.U.K. mük. Md. 266).



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

1.2.7. Emsal Bedeli ve Emsal Ücreti:

Emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir.

Emsal bedeli sıra ile aşağıdaki esaslara göre tayin olunur.

Birinci sıra: (Ortalama fiyat esası) Aynı cins ve nevideki mallardan sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya bir evvelki veya bir daha evvelki aylarda satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan “ortalama satış fiyatı” ile hesaplanır. Bu esasın uygulanması için, aylık satış miktarının emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına nazaran %25’ten az olmaması gerekir.

İkinci sıra: (Maliyet bedeli esası) Emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli biliniyor veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için %5, perakende satışlar için %10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli eder.

Üçüncü sıra: (Takdir esası) Yukarıda yazılı esaslara göre belli edilemeyen emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilir. Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri nazara alınmak suretiyle yapılır. Takdir edilen bedellere mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açma hakkı mahfuzdur. Ancak dava açılması verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmaz.

Emsal bedelinin mükellef tarafından bizzat hesaplandığı hallerde, bu hesaplara ait kayıt ve cetveller ispat edici kağıtlar olarak muhafaza edilir.

Yukarıdaki esaslarla mukayyet olmaksızın kaza mercilerinin re’sen biçtikleri değerler ile zirai kazanç ölçülerini tespit eden kararnamelerde yer alan unsurlar emsal bedeli yerine geçer.

Ücretle yapılan imalatla ücretin gerçek miktarının bilinmemesi veya doğru olarak tayin edilememesi hallerinde tespit edilecek emsal ücret de aynı esaslara göre tayin olunur (V.U.K. Md. 267).



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

1.2.8. Vergi Değeri:

Vergi değeri, bina ve arazinin rayiç bedelidir (V.U.K. Md. 268).

1.2.9. Alış Bedeli:

Alış bedeli, bir iktisadi kıymetin satın alma bedelidir. İktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi ile ilgili diğer giderler alış bedeline dâhil değildir (V.U.K. Md. 268/A).

2. MENKUL KIYMETLERİN DEĞERLEMESİ

2.1. Menkul Kıymet Tanımı:

Menkul kıymetler; ortaklık veya alacaklılık sağlayan, belli bir meblağı temsil eden, yatırım aracı olarak kullanılan, dönemsel gelir getiren, misli nitelikte, seri halinde çıkarılan, ibareleri aynı olan ve şartları Sermaye Piyasası Kurulu tarafından belirlenen kıymetli evraklardır.

2.2. Menkul Kıymet Türleri:

Uygulamada karşılaşılan menkul kıymet türleri şunlardır:

- Hisse Senetleri,
- Yatırım Fonu Katılma Belgeleri,
- Devlet Tahvilleri,
- Özel Sektör Tahvilleri,
- Hisse Senedi ve Tahvil Kuponları,
- Hazine Bonoları,
- Gelir Ortaklığı Senetleri,



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

- Toplu Konut İdaresi ve Kamu Ortaklığı İdaresi'nce Çıkarılan Tahviller,
- Finansman Bonoları,
- Banka Bonoları,
- Banka Garantili Bonolar,
- Varlığa Dayalı Menkul Kıymetler,
- Kar-Zarar Ortaklığı Belgeleri.
- Eurobondlar
- Bedelsiz İktisap Edilen Hisse Senetleri
- Türev Ürünleri

2.3. Menkul Kıymetlerin Değerlemesine İlişkin Yasal Düzenlemeler:

Vergi Usul Kanunu'nun 279. maddesine göre;

“Hisse senetleri ile fon portföylerinin en az yüzde 51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeliyle, bunlar dışında kalan her türlü menkul kıymet borsa rayici ile değerlendirilir. Borsa rayici yoksa veya borsa rayicinin muvazaalı bir şekilde oluştuğu anlaşılırsa değerlemeye esas bedel, menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dahil) iktisap tarihinden değerlendirme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle hesaplanır. Ancak, borsa rayici bulunmayan, getirisi ihraç edenin kar ve zararına bağlı olarak doğan ve değerlendirme günü itibariyle hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler, alış bedeli ile değerlendirilir.”

Yukarıda yer alan yasal hüküm çerçevesinde iktisadi işletmelere dahil menkul kıymetlerin değerlemesine ilişkin olarak şu esaslar öngörülmüştür:



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

- İktisadi işletmelere dahil olan hisse senetleri alış bedeli ile değerlendirilecektir.
- İktisadi işletmelere dahil olan ve fon portföylerinin en az yüzde 51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeliyle değerlendirilecektir.
- Yukarıda yer alan menkul kıymetler dışında kalan her türlü menkul kıymet borsa rayici ile değerlendirilecektir.
- Menkul kıymetin borsa rayici yoksa veya borsa rayicinin muvazaalı bir şekilde oluştuğu anlaşılırsa değerlemeye esas bedel, menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dahil) iktisap tarihinden değerlendirme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle hesaplanacaktır.
- Borsa rayici bulunmayan, getirisi ihraç edenin kar ve zararına bağlı olarak doğan ve değerlendirme günü itibariyle hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler, alış bedeli ile değerlendirilecektir.

Vergi Usul Kanunu'nun 279. maddesi kapsamında iktisadi işletmelerin aktifine kayıtlı bulunan menkul kıymetlerin türüne göre üç ayrı değerlendirme ölçüsü ortaya çıkmıştır.

•**Alış Bedeli Ölçüsü:** Vergi Usul Kanunu'nda alış bedelinin tanımı yapılmamıştır. Ancak uygulamada alış bedelinin, bir iktisadi kıymetin iktisabı için satıcıya ödenen veya borçlanılan meblağ olduğu yönündeki görüş genel kabul görmüştür.

•**Borsa Rayici Ölçüsü:** Borsa rayici Vergi Usul Kanunu'nun 263. maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre borsa rayici, gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden evvelki son muamele gününde borsadaki muamelelerin ortalama değerlerini ifade eder.

Normal dalgalanmalar dışında fiyatlarda bariz karasızlıklar görülen hallerde, son muamele günü yerine değerlendirme gününden önceki 30 gün içindeki ortalama rayici esas aldirmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

•**Kıst Getiri Ölçüsü:** Borsa rayicine göre değeri lenmesi gereken menkul kıymetlerin, borsa rayicinin olmaması veya borsa rayicinin muvazaalı bir şekilde oluştuğunun anlaşılması halinde, değeri lenmeye esas bedel, menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dahil) iktisap tarihinden değeri lenme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle hesaplanacaktır.

2.3.1. Hisse Senetlerinin Değeri lenmesi:

Hisse senetleri Vergi Usul Kanunu'nun 279. maddesi uyarınca alış bedeliyle değeri lenenecektir. Dolayısıyla, aktifte bulunan hisse senetlerine ilişkin olarak 31.12.2024 tarihi itibariyle herhangi bir kar-zarar hesaplaması yapılmayacaktır. Ayrıca, hisse senetlerinin iktisabına bağlı olarak katılan muhtelif giderlerin (faiz, komisyon, saklama ücreti vb) muhasebe kayıtlarına doğrudan gider olarak intikal ettirilmesi mümkündür.

2.3.2. Yatırım Fonu Katılma Belgelerinin Değeri lenmesi:

Katılma belgeleri karşılığında halktan toplanan paralarla, belge sahipleri hesabına, riskin dağıtılması ilkesi ve inançlı mülkiyet esaslarına göre sermaye piyasası araçları, gayrimenkul, altın ve diğer kıymetli madenler portföyü işletmek amacıyla kurulan mal varlığına "Yatırım Fonu" denilmektedir. Fonun tüzel kişiliği bulunmamakla birlikte, mal varlığı kurucunun mal varlığından ayrı tutulur. Kurucular, kurdukları fonu katılma belgesi sahiplerinin haklarını koruyacak şekilde yönetmek zorundadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 279. maddesi uyarınca, fon portföylerinin en az yüzde 51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeli ile değeri lenenecektir.

Bunun haricinde kalan katılma belgelerinin ise borsa rayiciyle değeri lenmesi gerekir. Ancak, ülkemizde yatırım fonu katılma belgeleri henüz borsada işlem görmemektedir. Bu kıymetlerin değeri lenmesinde, bunların değeri lenme günü itibariyle kıst getirisinin dikkate alınması gerekir. Kıst getiri hesabında ise, katılma belgelerini ihraç eden kurumların ilan edecekleri fiyatların esas alınması gerekir.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

Öte yandan 7394 sayılı Kanunla yapılan değişiklik neticesinde portföyü TL cinsi kıymetlerden oluşan yatırım fonları katılma paylarının fona iadesinden doğan gelirler kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Portföyünde yabancı para birimi cinsinden varlık ve altın ile diğer kıymetli madenler ve bunlara dayalı sermaye piyasası araçları bulunan yatırım fonlarından elde edilen kazançlar ise istisnanın kapsamı dışında bırakılmıştır. Yapılan düzenleme ile yatırım fonlarının katılma paylarının Vergi Usul Kanunu'nun 279. maddesi kapsamında değerlendirilmesinden kaynaklanan değer artış kazançları da kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Yukarıda bahsolunan vergi istisna uygulaması 15.07.2023 tarihinden önce iktisap edilen TL cinsi yatırım fonu katılma paylarından sağlanan kazançlar için geçerli olup bahsolunan tarihten sonra iktisap edilenlerde kurumlar vergisi istisnası (7456 sayılı Kanun'un ilgili hükmü ile) kaldırılmıştır. Girişim sermayesi yatırım fon ve ortaklıklarından elde edilen kazançlara yönelik kurumlar vergisi istisna ise devam etmektedir.

Örnek:

(X) A.Ş., 30.08.2024 tarihinde (A) Bankası Yatırım Fonu katılma belgelerinden pay başına 100.-TL'den olmak üzere 2000 adet satın almıştır.

Bahsolunan fon, portföyünün % 75'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşmaktadır. Söz konusu katılma belgeleri toplam alış bedeli olan 200.000.-TL'den alış tarihi itibarıyla aktife kaydedilmiştir.

(A) Bankası 2024 yılı sonu itibarıyla söz konusu katılma belgelerinin pay başına değerini 134.-TL olarak açıklamıştır.

Fon portföyünün en az % 51'inin Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşması nedeniyle, 31.12.2024 tarihinde yapılacak olan değerlemede şirket, aktifine kayıtlı katılma belgelerini alış bedeli olan 200.000.-TL olarak değerlemeye devam edecektir. Bu kapsamda değerlendirilen kıymetlerde kar-zarar, söz konusu kıymetlerin elden çıkartılmasına, bir başka ifade ile realize edilmesine bağlı olarak doğmaktadır.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

Şirket, yukarıda belirtilen yatırım fonu katılma belgesini iktisap ettiğinde, iktisap tarihi itibariyle şu şekilde muhasebe kaydı yapacaktır:

_____	30/08/2024	_____
118 DİĞER MENKUL KIYMETLER		200.000.-
102 BANKALAR		200.000.-

Açıklama: Yatırım fonu katılma belgesi iktisabı

_____ / _____

2.3.3. Hazine Bonolarının Değerlemesi:

Devlet iç borçlanma senetlerinden, vadesi 1 yıldan daha az olanlar hazine bonusu olarak tanımlanmaktadır.

Hazine bonolarında kupon bulunmaz. Bunlar iskonto esasına göre ihraç edilmektedir.

Bononun üzerinde gösterilen tutar vade sonunda anapara ve faiz dahil ödenecek parayı gösterir. Bu nedenle de hazine bonolarında getiri sabittir ve önceden hesaplanabilir.

Hazine bonoları İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem görmekte olup, bunların borsa rayici bulunmaktadır.

Örnek :

(X) A.Ş. 29.07.2024 tarihinde, toplam nominal bedeli 500.000.-TL olan 180 gün vadeli hazine bonosunu, ticari hesabının bulunduğu (A) bankası aracılığıyla 400.000.-TL'ye satın almıştır.

Şirket 29.07.2024 tarihi itibariyle iktisap etmiş olduğu hazine bonolarını alış bedeli ile aşağıdaki gibi aktifine kaydetmiştir:



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

_____ / _____

112 KAMU KESİM TAHVİL 400.000

SENET VE BONOLARI

102 BANKALAR 400.000

Açıklama: Hazine Bonosu İktisabı

_____ / _____

Şirket aktifinde yer alan hazine bonosunun değerlendirme gününden önceki son iş gününde İMKB’de işlem gördüğü ortalama fiyata göre toplam değeri 480.000.-TL olarak gerçekleşmiştir.

Şirket değerlendirme günü olan 31.12.2024 tarihinde anılan hazine bonosunu borsa rayicine göre değerleyecektir.

Anılan işlem şu şekilde muhasebeleştirilecektir:

_____ 31.12.2024 _____

112 KAMU KESİM TAHVİL 80.000.-

SENET VE BONOLARI

642 FAİZ GELİRLERİ 80.000.-

Açıklama: Dönem sonu değerlendirme kaydı

_____ / _____



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

2.3.4. Devlet Tahvillerinin Değerlemesi:

Devlet iç borçlanma senetlerinden vadesi 1 yıl ve daha uzun olanlar devlet tahvili olarak tanımlanmaktadır. Devlet tahvilinin üzerinde yazılı değer fiilen borçlanılan tutarı gösterir. Ödeme planına göre borçlanılan tutar üzerinden, kupon karşılığı dönemler itibariyle faiz ödemesi yapılır.

Vergi Usul Kanunu'nun 279. maddesi uyarınca devlet tahvillerinin borsa rayicisiyle değerlendirilmesi gerekmektedir.

Dönem sonunda devlet tahvillerinin borsa rayicine göre değerlendirilmesinin şu şekilde muhasebeleştirilmesi gerekir:

_____ / _____	
112 KAMU KESİM TAHVİL	XXXX
SENET VE BONOLARI	
642 FAİZ GELİRLERİ	XXXX

Açıklama: Dönem sonu değerlendirme kaydı

_____ / _____	
---------------	--

2.3.5. Özel Sektör Tahvillerinin Değerlemesi:

Anonim şirketlerin finansman ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla itibari kıymetleri eşit ve ibareleri aynı olmak üzere çıkardıkları borç senetlerine tahvil denilmektedir.

Kamu kuruluşlarının çıkardığı tahviller haricinde kalan tahvil ihraçlarında Sermaye Piyasası Kanunu'nda öngörülen düzenlemelere uyulması zorunludur.

Tahvillerin faiz ödemeleri yıllık, 6 aylık veya 3 aylık kuponlara bağlı olarak yapılabilmektedir.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

Tahvilden elde edilecek getiri sabit olabileceği gibi faiz oranı belirli bir değışkene de bağlanabilmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 279. maddesi gereğince, vergi matrahlarının tespitinde özel sektör tahvillerinin borsa rayici ile veya borsa rayici yoksa bunların ilgili döneme isabet eden kıst getirilerinin hesaplanarak alış bedeline eklenmesi suretiyle değerlenmesi gerekir.

Dönem sonunda aktifinde özel sektör tahvili bulunan bir işletmenin anılan kıymetleri yukarıda belirtilen esaslar dahilinde değerlemesinin řu şekilde muhasebeleştirilmesi gerekir:

_____ / _____	
111 ÖZEL KESİM TAHVİL	XXXX
SENET VE BONOLARI	
642 FAİZ GELİRLERİ	XXXX

Açıklama: Dönem sonu değerleme kaydı

_____ / _____	
---------------	--

2.3.6. Eurobondların Değerlemesi:

Eurobond, devlet ya da şirketlerin, kendi ülkeleri dışında kaynak sağlamak amacıyla, uluslararası piyasalarda yabancı para birimleri üzerinden satışa sundukları, genellikle uzun vadeli borçlanma aracıdır.

Hazine tarafından ihraç edilen eurobondlar Borsa İstanbul Uluslararası Tahvil Pazarı'nda işlem gördüğü için dönem sonu değerlemesinde borsa rayici esas alınacaktır.

Hazine tarafından ihraç edilenlerin dışındaki eurobondlar Borsada işlem görmemekte olup, söz konusu kıymetler, ilgili döneme isabet eden kıst getirileri hesaplanarak değerlemeye tabi tutulacaklardır.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

Eurobondların dönem sonunda yapılacak değerlemesinde ortaya çıkan kur farkları da değerlemede dikkate alınacaktır.

2.3.7. Repo ve Ters Repo İşlemlerinde Değerleme:

Vadesi değerlendirme gününden sonra dolan repo ve ters repo işlemlerinde, değerlendirme gününe kadar hesaplanacak kıst faiz tutarının değerlemede dikkate alınması ve tahakkuk ettirilecek faiz gelirlerinin ilgili gelir hesaplarına intikal ettirilmesi gerekmektedir.

2.3.8. Türev Ürünlerin Değerlemesi:

Türev araçları, getirisi başka bir kıymetin getirisine bağlanmış, diğer bir ifade ile başka bir kıymetin getirisinden türetilmiş mali araçlardır.

Türev piyasalar; futures sözleşmeleri, opsiyon sözleşmeleri, swap sözleşmeleri, forward sözleşmeleri gibi son derece geniş bir yelpazeyi içermektedir.

Türev araçlar hukuk sistemimizde menkul kıymet olarak tanımlanmamıştır. Bu nedenle türev ürünlerin değerlendirilmesi VUK'un 289. maddesine göre yapılmaktadır.

VUK'un "Özel Haller" başlıklı 289. maddesine göre;

"Bu bölümde yazılı olmayan veyahut yazılı olup da kendi ölçüleriyle değerlendirilmesine imkan bulunmayan iktisadi kıymetlerden bina ve arazi vergi değerleriyle, diğerleri, varsa borsa rayici, yoksa mukayyet değerleri, o da yoksa emsal bedeliyle değerlendirilir."

Yukarıda yer verilen açıklamalar çerçevesinde, Vadeli İşlem ve Opsiyon Borsası'nda gerçekleştirilen vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri dönem sonunda borsa rayici ile değerlendirilecektir. Anılan sözleşmelerin değerlendirme günü itibarıyla borsada oluşan uzlaşma fiyatına (borsa rayici) göre oluşan fark, ilgili kar-zarar hesaplarına intikal ettirilecektir. Borsada işlem görmeyen türev ürünleri ise mukayyet (kayıtlı) değerleriyle, mukayyet değerleri yoksa emsal bedelleriyle değerlendirilecektir.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

3. ALACAK VE BORÇLARDA REESKONT

VUK'un 281 ve 285. maddelerinde iktisadi işletmelere dahil alacak ve borçların değerlemesi düzenlenmiştir.

Anılan maddelerle, alacak ve borçların mukayyet değerleri ile değerlendirilmesi esası getirilmiştir. Ancak yasada öngörülen şekilde bazı mükellefler zorunlu, diğer bir kısmı ise ihtiyari olarak senede bağlı alacak ve borçlarını değerlendirme gününün değerine irca edebilmektedirler. Bu şekilde senede bağlı alacak ve borçların değerlendirme gününün değerine irca edilmesi işlemine pratikte reeskont işlemi denilmektedir. Bir başka ifade ile alacak ve borç senetlerinin mukayyet değerlerinden, vadelerine ve faiz oranına göre değişen bir meblağı düşmek suretiyle net bugünkü değere (değerleme günü-bilanço günü) ulaşılması reeskont işlemi ifade etmektedir.

3.1. Reeskonta Tabi Tutulacak Alacak ve Borçların Özellikleri:

a) Alacak veya Borcun İktisadi İşletme Bünyesinde Doğmuş Olması Gerekir:

Alacak ve borçlar ilke olarak mukayyet değerle değerlendirilir. Ancak VUK'nun 281 ve 285. maddelerine göre; vadesi gelmemiş olan senede bağlı alacak ve borçlar değerlendirme gününün değerine irca olunabilir. Diğer taraftan bu alacak ve borçların iktisadi işletme bünyesinde doğmuş 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 yıla sirayet eden alacak ve borçların dönemsel ilkesi gereği ait oldukları döneme mal edilmesidir.

b) Alacak veya Borcun Senede Bağlı Olması Gerekir:

Bir alacak veya borcun reeskonta tabi tutulabilmesi için alacak veya borcun senede bağlı olması gerekir.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

Senede bağı olmayan alacak veya borçlar için reeskont hesaplanması mümkün değildir.

c) Alacak veya Borcun Bağı Olduğu Senedin Vade İçermesi Gerekir:

Reeskonta tabi tutulacak alacak veya borç senedinin aynı zamanda bir vade içermesi gerekir.

Reeskont işlemi mantığı gereği ancak gelecek dönemlerde tahsil edilebilecek alacaklara veya ödenebilecek borçlara uygulanabilir.

d) Senede Bağı ve Vade İçeren Alacak veya Borcun Değerleme Günü İtibariyle Vadesinin Gelmemiş Olması Gerekir:

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

e) Alacak veya Borç Senedinin Değerleme Günü İtibariyle İşletmenin Aktifinde veya Pasifinde Yer Alması Gerekir:

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.

3.2. Reeskont İşleminin İhtiyarılığı:

VUK'un 281 ve 285. maddelerine göre bankalar, bankerler ve sigorta şirketleri, senede bağı alacak ve borçlarını reeskonta tabi tutmak zorundadırlar.

Bankalar, bankerler ve sigorta şirketleri dışında kalan ve bilanço esasına göre defter tutan vergi mükellefleri vadesi gelmemiş senede bağı alacak ve borçlarını reeskonta tabi tutmamak konusunda VUK'a göre seçimlik hakka sahiptirler.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

VUK'un 285. maddesinin son fıkrası uyarınca alacak senetlerini değerlendirme gününün değerine irca eden mükellefler, borç senetlerini de aynı şekilde işleme tabi tutmak zorundadırlar. Bir başka ifade ile alacak senetlerini reeskonta tabi tutarak hesapladığı reeskont tutarını gider yazan mükellefler, aynı şekilde borç senetlerini de reeskonta tabi tutarak hesaplayacakları reeskont meblağını gelir olarak hesaplarına yansıtma zorundadırlar.

VUK açısından (bankalar, bankerler ve sigorta şirketleri hariç) reeskont işlemi ihtiyari olmasına karşın SPK'ya tabi şirketler açısından reeskont mecburidir.

3.3. Reeskont İşlemi Açısından Özellik Arz Eden Alacak ve Borçlar:

3.3.1. Hatır Senetleri:

Gerçekte var olmayan bir borç alacak ilişkisini varmış gibi göstererek düzenlenen senetler hatır senetleridir. Hatır senetleri gerçek bir alacak borç ilişkisine dayanmadıklarından reeskonta da tabi tutulamazlar.

3.3.2. 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.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

3.3.3. Tahsile Verilen Senetler:

Tahsile verilen alacak senetleri değerlendirme gününde, henüz tahsil edilmemiş olmak şartıyla reeskonta tabi tutulabilir. Zira tahsile verilen alacak senetlerinde, tahsile veren işletmenin sahipliği hukuken devam etmektedir.

3.3.4. Yabancı Para Cinsinden Alacaklar ve Borçlarda Reeskont:

22.07.1998 tarih ve 4369 sayılı Kanunu'nun 7. maddesi ile yabancı paralar cinsinden olan senetli alacakların da reeskonta tabi tutulması imkanı getirilmiştir.

Yabancı para cinsinden olan alacak ve borç senetlerinin reeskonta tabi tutulmasında aşağıdaki şartların aranması gerekmektedir:

-Yabancı para cinsinden olan alacak veya borç, senede bağlı olmalıdır.

-Senedin bir vade içermesi gerekir.

-Değerleme gününde senedin vadesinin gelmemiş olması gerekir.

-Reeskonta tabi tutulacak olan alacak senedinin ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olması gerekir.

-Alacak veya borç senedinin işletmenin aktifine kayıtlı olması gerekir.

Yukarıdaki şartların tamamının var olması halinde, yabancı para cinsinden düzenlenmiş olan alacak veya borç senetlerinin değerlemesinde reeskont uygulaması yapılabilecektir.

Senette faiz oranının yazılı olması halinde bu faiz oranı esas alınır. Senette faiz oranının yazılı olmadığı durumlarda ise değerlendirme gününde geçerli olan Londra Bankalar Arası Faiz Oranı (LIBOR) esas alınır.

TL cinsinden olan alacak veya borç senetlerinin reeskont uygulamasında olduğu gibi yabancı para cinsinden olan alacak ve borç senetlerinin reeskontunda da iç iskonto yöntemi kullanılır.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

Bu türden alacak senetlerini reeskonta tabi tutan işletmeler borç senetlerini de reeskonta tabi tutmak zorundadırlar.

3.3.5. Şüpheli Alacak Durumundaki Senetli Alacaklar:

Şüpheli alacaklar senede bağlı olsun olmasın VUK'un alacaklarda ve sermayede amortismanına ilişkin 323. maddesine göre değerlemeye tabi tutulmaktadır. Dolayısıyla daha önce hasılat unsuru olarak kayıtlara intikal etmiş olan bir alacak, anılan maddedeki 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 ayrıca reeskont hesaplanması mümkün değildir.

3.4. 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. Ancak 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 T.C. Merkez Bankası resmi iskonto oranını uygularlar. T.C. Merkez Bankası resmi iskonto oranını uygulama zorunlulukları yoktur.

Maliye Bakanlığı 238 sıra numaralı VUK Genel Tebliği'nde, reeskont uygulamasında T.C. Merkez Bankası'nın reeskont faizinin değil, kısa vadeli avans işlemleri için belirlenen faiz oranının esas alınması gerektiğini belirtmiştir. Anılan faiz oranı TCMB tarafından 28.12.2024 tarihinden geçerli olmak üzere %49,25 olarak belirlenmiştir. Bu nedenle TL cinsinden alacak ve borç senetlerinin reeskont işlemine tabi tutulmasında %49,25 oranı esas alınacaktır.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

3.5. Reeskontun Hesaplanması:

Reeskont hesaplanmasında iç iskonto yöntemi kullanılır.

İç iskonto yönteminde, reeskonta konu edilecek senedin net bugünkü değeri (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.

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

Formülde yer alan **F**:İskonto tutarını, **A**: Senedin değerini, **n**: Faiz oranını ve **t**:senedin vadesini (değerleme günü itibariyle kalan gün sayısını) ifade etmektedir.

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

Nominal Değer x 360

Reeskont Tutarı = Nominal Değer - -----

360 + Faiz Oranı x Gün Sayısı

3.6. Vadeli Çeklerde Reeskont Uygulaması:

30.04.2013 tarih ve 64 sıra numaralı VUK Sirküleri Açıklaması:

“5838 sayılı Kanunun 18 inci maddesiyle 3167 sayılı Çekle Ödemelerin Düzenlenmesi ve Çek Hamillerinin Korunması Hakkındaki Kanuna ilave edilen geçici 2 nci maddede "31.12.2009 tarihine kadar, üzerinde yazılı keşide tarihinden önce çekin ödenmek için muhatap bankaya ibrazı geçersizdir" hükmüne yer verilmiştir.

Mezkûr hükme yönelik olarak mükelleflerin, geçici bir süre ile sınırlı olarak vade getirilmiş olan ileri tarihli çeklerin artık senet olarak kabul edilerek, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun reeskont konusundaki düzenlemeleri karşısında reeskonta tâbi tutulup tutulmayacağı



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

hususunda tereddüde düşüklerinin anlaşılması üzerine, mükellefler açısından uygulama birliğinin sağlanması gayesiyle 12.05.2009 tarihli ve 41 numaralı Vergi Usul Kanunu Sirküleri yayımlanmıştır.

Sözü edilen Sirkülerde özetle, mezkûr geçici 2 nci maddenin gerekçesinde bu maddenin belirli bir süreyle çekin, üzerinde yazılı keşide tarihinden önce ödenmek için muhatap bankaya ibrazının geçersiz kabul edilerek ekonomik sıkıntılarla çeklerin zamanında ödenememesi sonucunda ticari hayatta karşılaşılan sorunlara ve mağduriyetlere çözüm üretilmesi amacıyla getirildiğinin ifade edildiği, dolayısıyla bu düzenleme ile çeklerin bono ve poliçeler gibi vadeli senet haline getirilmesinin amaçlanmadığı, ayrıca 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun hükümleri gereğince çeke vade konulmasının kabul edilmediği açıklamalarına yer verilerek, çekin ödeme aracı olmasından dolayı senet olarak kabul edilmesi imkân dâhilinde bulunmadığından 5838 sayılı Kanunun 18 inci maddesiyle yapılan düzenlemeye uyan çeklere reeskont uygulanmasının mümkün olmadığı görüşüne yer verilmiştir.

20.12.2009 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 5941 sayılı Çek Kanunu ile 3167 sayılı Kanun yürürlükten kaldırılmış, Kanunun geçici 1 inci maddesinin beşinci fıkrası ile de "31.12.2011 tarihine kadar, üzerinde yazılı düzenleme tarihinden önce çekin ödenmek için muhatap bankaya ibrazı geçersizdir" hükmü ihdas edilmiş, bilahare 6273 sayılı Kanunun 6 ncı maddesiyle 5941 sayılı Kanuna eklenen geçici 3 üncü maddenin beşinci fıkrasında 31.12.2017 tarihine kadar üzerinde yazılı düzenleme tarihinden önce çekin ödenmek için muhatap bankaya ibrazı geçersiz sayılmıştır.

Diğer taraftan 5941 sayılı Kanunun,

3 üncü maddesinin sekizinci fıkrasında "Üzerinde yazılı bulunan düzenleme tarihinden önce ibraz edilen çekin karşılığının Türk Ticaret Kanununun 707 nci maddesi uyarınca kısmen veya tamamen ödenmemiş olması hâlinde, bu çekle ilgili olarak hukukî takip yapılamaz. İleri düzenleme tarihli çekle ilgili olarak hukukî takip yapılabilmesi için, çekin üzerindeki düzenleme tarihine göre kanunî ibraz süresi içinde bankaya ibraz edilmesi ve karşılıksızdır işlemine tâbi tutulması şarttır" hükmü,



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

5 inci maddesinin birinci fıkrasında "Üzerinde yazılı bulunan düzenleme tarihine göre kanunî ibraz süresi içinde ibrazında, çekle ilgili olarak karşılıksızdır işlemi yapılması hâlinde, altı ay içinde hamilin talepte bulunması üzerine, çek hesabı sahibi gerçek veya tüzel kişi hakkında, çekin tahsil için bankaya ibraz edildiği veya çek hesabının açıldığı banka şubesinin bulunduğu yer ya da çek hesabı sahibinin yahut talepte bulunanın yerleşim yeri Cumhuriyet savcısı tarafından, her bir çekle ilgili olarak çek düzenleme ve çek hesabı açma yasağı kararı verilir..." hükmü,

6 ncı maddesinin birinci fıkrasında ise "Karşılıksız kalan çek bedelinin, çekin üzerinde yazılı bulunan düzenleme tarihine göre kanunî ibraz tarihinden itibaren işleyecek 3095 sayılı Kanuna göre ticarî işlerde temerrüt faiz oranı üzerinden hesaplanacak faizi ile birlikte tamamen ödenmesi hâlinde, çek düzenleme ve çek hesabı açma yasağı Cumhuriyet savcısı tarafından kaldırılır..." hükmü yer almaktadır.

İlk defa 3167 sayılı Kanuna 28.02.2009 tarihinden 31.12.2009'a kadar uygulanmak üzere ilave edilen çekin üzerinde yazılı keşide tarihinden önce ödenmek için muhatap bankaya ibrazının geçersiz kabul edilmesi kuralı önce 5941 sayılı Kanunla 31.12.2011 tarihine, sonra da 6273 sayılı Kanunla 31.12.2017 tarihine kadar geçerli hâle getirilmiştir. Kısa bir dönem için geçici mahiyette ihdas edilen kural, bilahare yapılan iki düzenleme ile 31.12.2017 tarihine kadar geçerli hâle getirilmiştir. Mevcut durumda düzenlemenin geçicilik mahiyetini koruduğunu söylemek zor olacaktır.

Diğer taraftan, geçici maddede yer alan mezkûr düzenlemenin yanında 5941 sayılı Kanunun 3, 5 ve 6 ncı maddelerinin yukarıda yer verilen hükümleri incelendiğinde, ileri tarihli düzenlenen bir çekin, üzerinde yazılı bulunan düzenleme tarihinden önce ibraz edilmesi hâlinde çekin karşılığının Türk Ticaret Kanununun 795 nci maddesi uyarınca kısmen veya tamamen ödenmemiş olması hâlinde, bu çekle ilgili olarak hukukî takip yapılamayacağı; ayrıca 6273 sayılı Kanunla getirilen çek düzenleme ve çek hesabı açma yasağının, çekin, üzerinde yazılı bulunan düzenleme tarihine göre kanunî ibraz süresi içinde ibraz edilmesi, karşılığın bulunmaması ve karşılıksızdır işleminin yapılması hâlinde verileceği; son olarak çek düzenleme ve çek hesabı açma yasağının Cumhuriyet savcısı tarafından kaldırılması için



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

karşılıksız kalan çek bedelinin ödenmesinde kanuni faizin çekin üzerinde yazılı bulunan düzenleme tarihine göre kanunî ibraz tarihinden itibaren işletileceği görülmektedir.

Mezkûr 3 üncü maddenin gerekçesinde "...ileri düzenleme tarihli çeklerin üzerinde yer alan tarihten önce, bankaya ibraz edilmesi ve karşılığının kısmen veya tamamen bulunmaması halinde, bu çekle ilgili olarak karşılıksızdır işleminin ve hukukî takip yapılmasının önüne geçilmesi amaçlanmıştır. Bu düzenlemeye göre, ileri tarihli çekle ilgili olarak kambiyo senetlerine özgü hukukî takip yoluna başvurulabilmesi için üzerinde yazılı düzenleme tarihi itibarıyla kanunî ibraz süresi içinde bankaya ibraz edilmesi ve bu Tasarı hükümlerine göre karşılıksızdır işlemi yapılması gerekmektedir.",

Öte yandan, 5941 sayılı Kanunun "Amaç ve kapsam" başlıklı 1 inci maddesinin ikinci fıkrasında "Bu Kanunda hüküm bulunmayan hâllerde genel hükümler uygulanır." hükmüne yer verilmiştir. Böylece bu Kanunun 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununa göre özel bir kanun olduğu anlaşılmakta ve bu nedenle de düzenleme tarihinden önce ibraz yasağı ve hukuki takip yapılamama hususlarında 5941 sayılı Kanunun uygulanması lüzumu ortaya çıkmaktadır.

5941 sayılı Kanunun 1, 3, 5 ve 6 ncı maddelerinin yukarıda yer verilen hükümleri ve gerekçeleri birlikte değerlendirildiğinde bu hükümlerle çekin üzerinde yazılı düzenleme tarihine göre ibraz edilmesinin sağlanmasının, diğer bir ifadeyle üzerinde yazılı düzenleme tarihinden evvel ibrazın engellenmesinin amaçlandığı anlaşılmaktadır. Kaldı ki, Kanunun geçici 3 üncü maddesinde yer alan ve 31.12.2017 tarihine kadar mer'i olan üzerinde yazılı düzenleme tarihinden önce çekin ödenmek için muhatap bankaya ibrazının geçersiz sayılması kuralı bunu tamamen imkânsız kılmaktadır.

213 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinin (B) fıkrasında, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas alınacağı hükmüne yer verilmiştir. Bu hükme göre vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyeti esas alınmakta, diğer bir ifade ile vergi uygulamalarında olayın görünen yönü değil gerçek biçimi esas alınarak buna göre işlem yapılmaktadır.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

Bu itibarla, 5941 sayılı Kanunun geçici hükümlerine göre çekin üzerinde yazılı düzenleme tarihinden evvel ödenmek için bankaya ibrazının 31.12.2017 tarihine kadar geçersiz olması; ayrıca ana maddelere göre çekle ilgili hukuki takip yapılabilmesinin ve karşılıksız çıkan çekle ilgili müeyyide tatbik edilmesinin çekin üzerinde yazılı düzenleme tarihine göre kanuni ibraz süresi içerisinde ibraz edilmesine bağlı olması ve son olarak karşılıksız çıkan çekin bedelinin ödenmek istenmesi hâlinde kanuni faizin, üzerinde yazılı düzenleme tarihine göre kanunî ibraz tarihinden itibaren işlemesi dikkate alındığında, gerçek mahiyeti itibariyle çeklerin vergi uygulamaları bakımından vadeli olma hususiyetini kazandığını söylemek mümkün olacaktır.

5941 sayılı Çek Kanununda yer alan 31.12.2017 tarihi bugüne kadar uzatılmış olup son olarak da 7491 sayılı Kanun'un 65. maddesiyle ibraz vasağı süresi 31.12.2025 olarak belirlenmiştir. Yapılan son değişiklikle çekin üzerinde yazılı düzenleme tarihinden önce ödenmek için muhatap bankaya ibrazının geçersiz olmasına ilişkin düzenlemenin süresi 31.12.2025 tarihine kadar iki yıl süreyle uzatılmıştır.

213 sayılı Kanunun 281. maddesinde "Alacaklar mukayyet değerleriyle değerlendirilir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit alacaklar değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır.

Vadesi gelmemiş olan senede bağlı alacaklar değerlendirme gününün kıymetine irca olunabilir. Bu takdirde, senette faiz nispeti açıklanmış ise bu nispet, açıklanmamışsa Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddi uygulanır.

Bankalar ve bankerler ile sigorta şirketleri alacaklarını ya Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddi veya muamelelerinde uyguladıkları faiz haddi ile değerlendirme günü kıymetine irca ederler" hükmü yer almaktadır.

Anılan Kanunun 285. maddesinde de "Borçlar mukayyet değerleriyle değerlendirilir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit borçlar değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

Vadesi gelmemiş olan senede bağlı borçlar değerlendirme günü kıymetine irca olunabilir. Bu takdirde senette faiz nispeti açıklanmışsa bu nispet, açıklanmamışsa Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddinde bir faiz uygulanır.

Banka ve bankerler ile sigorta şirketleri borçlarını, Cumhuriyet Merkez Bankasına resmi iskonto haddi veya muamelelerinde uyguladıkları faiz haddiyle, değerlendirme günü kıymetine irca ederler.

Alacak senetlerini değerlendirme gününün kıymetine irca eden mükellefler, borç senetlerini de aynı şekilde işleme tâbi tutmak zorundadırlar" hükmü bulunmaktadır.

Buna göre, 213 sayılı Kanun uyarınca vadesi gelmemiş olan alacak ve borç senetlerinin reeskonta tâbi tutulması mümkün hale gelmektedir. Ancak, bir ödeme aracı olarak kullanılmakla beraber yukarıda yer verilen yasal düzenlemeler çerçevesinde vergi uygulamaları bakımından çekin vadeli olabileceği ve değerlendirme gününde vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçlar için uygulanması öngörülen 213 sayılı Kanunda yer alan reeskont uygulamasından yararlanılmasının mümkün olduğu ortaya çıkmaktadır.

Yukarıda yapılan açıklamalar doğrultusunda, ileri düzenleme tarihli çeklerin değerlendirme gününde vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçlar için uygulanması öngörülen reeskont uygulamasından yararlanması mümkün bulunmaktadır.

4. GÖTÜRÜ GİDER UYGULAMASI (G.V.K. md. 40/1)

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin 1 numaralı bendine 4108 sayılı Kanun'un 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



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

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 No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile yapılmıştır.

28.12.2023 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 7491 sayılı Kanunun 9. maddesi ile götürü gider uygulaması yürürlükten kaldırılmıştır. Değişiklik 1 Ocak 2024 tarihinden itibaren elde edilecek kazançlara uygulanmak üzere 28.12.2023 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

5. SSK PRİMLERİNİN GİDER YAZILMASI

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu’nun 88. maddesi uyarınca işveren, bir ay içinde çalıştırdığı sigortalıların primlerine esas tutulacak kazançlar toplamı üzerinden, bu Kanun gereğince hesaplanacak prim tutarlarını ücretlerinden kesmeye ve kendisine ait prim tutarlarını da bu miktara ekleyerek en geç ertesi ayın sonuna kadar kuruma ödemeye mecburdur. **Anılan madde hükmüne göre kuruma fiilen ödenmeyen prim tutarları Gelir ve Kurumlar vergisi uygulamasında gider yazılamaz.**

Öte yandan, Gelir Vergisi Kanunu’nun 40/2. maddesinde, ticari kazancın tespitinde, işverenlerce hizmet erbabı için ödenen SSK primlerinin dönem kazancının tespitinde gider olarak indirilebileceği hükme bağlanmıştır.

Bu hükümlere göre, SSK primlerinin gider olarak dikkate alınabilmesi için, bu primlerin Sosyal Sigortalar Kurumu’na **fiilen ödenmiş olması** gerekmektedir. Bu nedenle, sigorta primleri fiilen ödendiği tarihte gider yazılabilmektedir.

Ancak, 5510 sayılı Kanun’un 88. maddesi gereğince bir aya ait sigorta primleri ertesi ayın sonuna kadar ödenebileceğinden, Aralık ayına ait olan sigorta primlerinin ertesi yılın Ocak ayı içinde ödenmesi durumunda bu primler Aralık ayının gideri olarak dikkate alınabilecektir. Bunun dışında geçmiş dönemlere ilişkin prim ödemeleri ilgili olduğu dönemde değil SSK’ya fiilen ödendiği tarihte gider olarak dikkate alınabilecektir.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

6. STOKLARIN DEĞERLEMESİ

6.1. Satın Alınan Emtianın Değerlemesi:

Emtia maliyet bedeli ile değerlendirilir. Emtianın değerlemesinin kural olarak fiili maliyetle yapılması gerekir. İstisnai olarak, özellikle misli ve belirli mallarda, ortalama maliyet usulünün de değerlendirilmede esas alınması mümkündür.

Maliyet bedeli bir iktisadi kıymetin satın alınması veyahut değerinin artırılması için yapılan ödemelerle bunlara bağlı olarak doğan her türlü giderlerin toplamını ifade eder.

Aşağıda sayılan giderler de maliyet bedeline dâhil edilir:

- a) İktisadi kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması ile doğrudan ilgili; gümrük vergileri, gümrük komisyonları, yükleme, boşaltma, nakliye ve montaj giderleri,
- b) İktisadi kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması ile doğrudan ilgili; resim ve harçlar, noter, tapu, mahkeme, değer tespiti, danışmanlık, komisyon ve ilan giderleri,
- c) İktisadi kıymetin finansmanında kullanılan kredilere ait faiz giderleri ve bunlara ilişkin kur farklarının; emtiada emtianın stoklara girdiği tarihe kadar, diğer iktisadi kıymetlerde ise iktisadi kıymetin envantere alındığı hesap döneminin sonuna kadar olan kısmı ile söz konusu kredilere ilişkin giderler (Faiz giderleri ile kur farklarının diğer kısımlarını maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttirler.),
- d) İktisadi kıymetin stoklara veya envantere alındığı tarihe kadarki depolama ve sigorta giderleri,

İktisadi kıymetin (**emtia hariç**) iktisap edilmesi veya değerinin artırılması ile ilgili olan özel tüketim vergisi, indirilemeyecek katma değer vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi ile kaynak kullanımını destekleme fonunu maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttirler. Emtia iktisabına ilişkin söz konusu giderler ise emtianın maliyetine dahil edilecektir.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

6.2. İmal Edilen Emtianın Değerlemesi:

İmal edilen emtia maliyet bedeli ile değerlenir. İmal edilen emtianın maliyet bedeli (tam ve yarı mamul mallar) şu unsurları içerir:

-Mamulün meydana getirilmesinde sarf olunan iptidai ve ham maddelerin bedeli,

-Mamule isabet eden işçilik,

-Genel İmal giderlerinden mamule düşen pay,

-Genel idare giderlerinden mamule düşen pay (bu payın mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir),¹

-Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zorunlu olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli.

Mükellefler, imalatını yaptıkları emtianın maliyet bedelini anılan unsurları taşımak kaydıyla diledikleri usulde tespit edebilir.

6.3. Kıymetli Madenlerin Değerlemesi:

*“MADDE 263- Borsa rayici, gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret ve **kıymetli madenler** borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden evvelki son muamele gününde borsadaki muamelelerinin ortalama değerlerini ifade eder.*

Normal temevvüçler dışında fiyatlarda bariz kararsızlıklar görülen hallerde, son muamele günü yerine değerlemeye takaddüm eden 30 gün içindeki ortalama rayici esas olarak aldirmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir.“

"Kıymetli madenler:

Madde 274/A



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

(7524 sayılı Kanununun 8 inci maddesiyle eklenen madde Yürürlük; 02.08.2024)

Altın, gümüş, platin ve paladyum gibi kıymetli madenler borsa rayici ile değerlendirir. Borsa rayici yoksa veya borsa rayicinin muvazaalı bir şekilde oluştuğu anlaşılırsa değerlemeye esas bedel olarak, bu rayiç yerine maliyet bedeli esas alınır.

Bu madde hükmü kıymetli maden ile olan senetli veya senetsiz alacaklar ve borçlar hakkında da caridir. Kıymetli maden ile olan mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit alacaklar ve borçlar değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır. Alacak ve borçların değerlendirme günü kıymetine ircasına ilişkin olarak 280 inci, 281 inci ve 285 inci maddelerde yer alan hükümler bu fıkra kapsamındaki alacak ve borçlar bakımından da geçerlidir."

Yukarıda yer verilen düzenlemeler yapılmadan önce, bilançolarda yer alan ve herhangi bir menkul kıymetle temsil edilmeyen kıymetli madenler, VUK'da bunlar için tayin edilmiş başkaca bir değerlendirme ölçüsü olmadığı için "emtia" olarak kabul edilip maliyet bedeli ile değerlendirilmekteydi.

Yapılan düzenleme uyarınca, kıymetli maden üretim ve alım-satımı ile iştigal eden mükelleflerin aktiflerinde ticari mal olarak kayıtlı olanlar hariç olmak üzere, mükelleflerin aktiflerinde tasarruf/yatırım amacıyla tutmuş oldukları kıymetli madenler ile kıymetli maden ile olan alacak ve borçlar borsa rayici ile, yoksa maliyet bedeli ile değerlendirilecektir.

Kıymetli madenlere dayalı fiziki ya da kaydi olarak açılan mevduat hesapları ile kredi hesapları da borsa rayici ile değerlendirilecektir. Kıymetli maden ile olan mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit alacaklar ve borçlar değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınacaktır.

¹ Katma değer vergisi uygulaması bakımından emsal bedelin tayininde genel idare giderlerinden mamule düşen payın bedele katılması zorunludur.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

Bu değerlemede esas alınması gereken borsa rayici “Borsa İstanbul Kıymetli Madenler Piyasası”nda oluşan değerlerdir. Bu piyasada altın, gümüş, platin ve paladyum madenleri işlem görmektedir. Bu madenlerin ton veya kilogram işlem fiyatları oluşmaktadır. Bunlar külçe, granül, cevher vb. cinsler bazında fiyatlanabilmektedir.

Borsa rayiciyle değerlendirilen kıymetli madenler parasal kıymet olduğundan enflasyon düzeltilmesine tabi değildir. Ancak borsa rayici bulunmayan ve maliyet bedeli ile değerlendirilecek olanların enflasyon düzeltilmesine tabi tutulması gerekmektedir.

Diğer yandan getirilen bu düzenleme kıymetli maden ile olan senetli veya senetsiz alacaklar ve borçlar hakkında da caridir.

7. STOK DEĞERLEME YÖNTEMLERİ

Stokların değerlemesinde kullanılacak belli başlı stok değerlendirme yöntemleri aşağıda açıklanmıştır.

7.1. Fiili Maliyet Yöntemi:

Bu stok değerlendirme yöntemi has maliyet, spesifik maliyet ve gerçek maliyet olarak da adlandırılmaktadır. Bu yöntemde değerlendirme gününde işletmede mevcut emtianın, hangi maliyet bedeli ile satın alındığının saptanması ve gerçek maliyetleri üzerinden değerlemeye tabi tutulması esastır. Bu yöntemde satın alınan ya da imal edilen mamulün dönem sonu stok değeri hesaplanırken, maliyete dahil edilmesi gereken harcamaların dikkate alınması gerekir.

Bu yöntemin uygulanabilmesi için stokta kalan malların hangi maliyet bedeli ile alındığı ya da hangi maliyetle imal edildiğinin bilinmesi gerekir. Ayrıca bu yöntemin sağlıklı olarak uygulanabilmesi için satışların çok iyi takip edilmesi gerekir. Ürün çeşidi fazla olan işletmelerde bu yöntemin uygulanması zorluklar doğurur. Bu yöntem daha çok ürün çeşidi az ve ürün bedeli yüksek olan işletmelerde uygulanabilir.

7.2. Ortalama Maliyet Yöntemi:

Ortalama maliyet yönteminin kendi içinde kullanılan üç çeşidi vardır. Bunlar;



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

-Basit Ortalama Maliyet,

-Ağırlıklı Ortalama Maliyet ve

-Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyet yöntemidir.

Son yöntemin ayrıntısına girilmeksizin şu genelleme yapılabilir: Gerçek maliyet yöntemine en yakın sonucu pratik bir şekilde veren değerlendirme yöntemi bu yöntemdir denilebilir. Ancak bu sonucun alınabilmesi için stok giriş ve çıkışlarının çok sağlıklı olarak takip edilebilmesi gerekir. Bu yöntem işletmede sürekli, düzenli ve ciddi bir envanter tutulmasını gerektirir.

Basit ortalama maliyet yönteminde maliyetler yıl içinde satın alınan malların her partiye ait birim maliyetler toplamının parti toplamına bölünmesi suretiyle hesaplanır. Bu hesaplamada dönem başı stok hesaplamaya dahil edilmemektedir.

Ağırlıklı ortalama maliyet yönteminde, dönem başı mal mevcudu ve dönem içinde alınan malların toplam maliyetlerinin mal miktarına bölünmesi ile maliyet tespit edilir.

Hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi ise fiili maliyete en yakın sonucu verir. Kural fiili maliyetle değerlendirme olduğundan, fiili maliyetle değerlendirme imkanı bulunmayan emtianın, sürekli envanter tutulduğu ya da alış ve satış tarihleri itibariyle kaydi envanter yapmanın imkan dahilinde olduğu hallerde, hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemine göre hesaplanacak maliyet bedeli ile değerlendirme yapılması gereklidir. Ancak bu hesaplama yapılamıyorsa o zaman ağırlıklı ortalama maliyet yöntemine göre değerlendirme yapılabilir.

7.3. İlk Giren - İlk Çıkar (FIFO) Yöntemi:

Bu yöntemde satılan veya imalata sevk edilen malların işletmeye ilk giren mallardan olduğu kabul edilir. Malların çıkışı tarih olarak önce alınandan başladığı ve sıranın buna göre devam ettiği düşünülür. Dönem sonunda ise stok olarak kalan emtia tarih itibariyle işletmeye en son giren emtiadır. Stok maliyeti ise doğal olarak işletmeye en son alınan malların maliyetine göre tespit edilir.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

7.4. Son Giren - İlk Çıkar (LIFO) Yöntemi:

LIFO yöntemi 1.1.2004 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.

7.5. Emtiada Düşük Bedelle Değerleme:

Vergi Usul Kanunu'nun 274. maddesine göre; emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri %10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği durumlarda mükellef maliyet bedeli yerine aynı Kanununun 267. maddesinin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere emsal bedeli ölçüsünü uygulayarak değerlendirme yapabilir. Burada satış fiyatı olarak esas alınacak fiyat mükellefin kendi satış fiyatları değil piyasa satış fiyatlarıdır.

7.6. Kıymeti Düşen Mallarda Değerleme:

Vergi Usul Kanunu'nun 278. maddesinde belirtilen nedenlerle, kıymetini kısmen veya tamamen kaybeden mallar maliyet bedeli yerine emsal bedeli ile değerlendirilir.

Emtianın, değeri düşen mal olarak değerlemeye tabi tutulabilmesi için, değerdeki kaybın şu nedenlerden kaynaklanmış olması gerekir:

-Değer kaybı ticari faaliyetin normal gerekleri dahilindeki bozulma, çürüme, kırılma, çatlama, paslanma gibi olaylar sonucunda meydana gelmelidir.

-Veya yangın, deprem, su basması gibi doğal bir afet yüzünden emtia değer kaybına uğramalıdır.

Bu haller, örneğin çalınma veya kaybolma gibi hallerde emtiada meydana gelen kayıplar için bu hüküm uygulanamaz.

Emsal bedelle yapılacak değerlemede, Vergi Usul Kanunu'nun 267. maddesinde belirtilen birinci sıradaki ortalama satış fiyatı esas, değer kaybı mal çeşitlerinde aynı ölçüde olamayacağı yani satılan veya hesap dönemi sonunda mevcut olan maldaki kayıp derecesi farklı olacağı için uygulanamaz.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

Vergi Usul Kanunu'nun 267. maddesinin ikinci sırasında belirtilen maliyet bedeli esasının uygulanması ise söz konusu değildir.

Bu nedenlerle, maldaki değer kaybı dolayısıyla takdir komisyonlarına başvurulup, emsal bedel tespitinin istenmesi gerekir. Malın tamamen değer kaybına uğramış olması bu durumu değiştirmez. Bu durumda takdir komisyonu değerini tamamen yok olduğunu başka bir ifade ile emsal bedelin sıfır olduğunu takdir eder.

Öte yandan 7103 Sayılı Kanununun 10. maddesiyle Vergi Usul Kanununa eklenen 278/A maddesi ile imha edilmesi gereken mallara ilişkin özel bir hüküm ihdas edilmiştir. Anılan hüküm 27.03.2018 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir. Buna göre:

“Bozulma, çürüme veya son kullanma tarihinin geçmesi gibi nedenlerle imha edilmesi gereken emtia, bu mahiyetteki imha işlemleri süreklilik arz eden mükelleflerin başvurularına istinaden, bu Kanununun 267 nci maddesinin ikinci fıkrasının üçüncü bendindeki usulle mukayyet olmaksızın, Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen usul çerçevesinde ve tayin olunan imha oranı dikkate alınmak suretiyle değerlendirilir.

Birinci fıkra hükmünden yararlanmak için yapılan başvurular, Maliye Bakanlığınca, mükellefin geçmiş yıllardaki işlemleri, fiili üretimi, satış ve imha süreçleri ile sektördeki diğer mükelleflerin durumu, yetkili idare, oda ve kuruluşların görüşleri de dikkate alınmak suretiyle değerlendirilir. Bu değerlendirme neticesinde, Maliye Bakanlığınca karşılıklı anlaşmak suretiyle, tayin olunan imha oranını aşmamak kaydıyla imha edilen emtianın emsal bedeli sıfır olarak kabul edilir.

Mükellefler, imha işlemine ilişkin her türlü kayıt, belge ve evrakı bu Kanunun ilgili hükümleri uyarınca muhafaza ve gerektiğinde ibraz etmek zorundadır.

Maliye Bakanlığı, bu maddeden yararlanmak için başvuruda bulunabilecek mükelleflerde aranacak şartları, tayin olunan imha oranının geçerli olacağı süreyi, imha oranının süresinden önce iptaline ilişkin kriterleri, bu madde kapsamına giren emtiayı (sektörler, iş kolları ve işletme büyüklüklerini ayrı ayrı ya da birlikte dikkate almak suretiyle) belirlemeye ve bu maddenin uygulanmasına ilişkin diğer usul ve esasları tespit etmeye yetkilidir.”



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

Yukarıda yer verilen Kanun hükmünün uygulama usul ve esasları ise 496 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir.

Örnek :

Maliyet bedeli 200.000.-TL olan emtia Kasım 2024’de gerçekleşen sel felaketi sonucu zarar görmüştür. Takdir komisyonuna mükellefin başvurusu üzerine komisyon emtianın iktisadi değerinin kalmadığına karar vermiştir:

İlgili muhasebe kaydı şu şekilde yapılacaktır²:

_____ / _____

157 DİĞER STOKLAR 200.000.-

153 TİCARİ MALLAR 200.000.-

Hasara uğrayan malların diğer stoklara alınması

_____ / _____

689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİD. VE ZAR. 200.000.-

157 DİĞER STOKLAR 200.000.-

²Katma Değer Vergisi Kanunu’nun “İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi” başlıklı 30/c maddesinde 4503 sayılı Kanun’un 3. maddesiyle yapılan ve 05.02.2000 tarihinde yürürlüğe giren değişiklik sonucu, deprem veya sel felaketi nedeniyle zayı olan malların katma değer vergisinin indirim konusu yapılacağı belirtilmiş olup, örneğin çözümünde yapılan bu yasal değişiklik dikkate alınmıştır. Ayrıca, 5228 sayılı Kanunun 17 nci maddesiyle 01.12.2003 tarihinden geçerli olmak üzere Deprem ve sel felaketine, Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayı olanlar mallar da eklenerek, bu kapsamda zayı olan malların indirimine izin verilmiştir.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

Takdir Komisyonu Kararı uyarınca zayıatın giderleştirilmesi

Örnek :

Maliyet bedeli 100.000.-TL (+ %20 KDV) olan emtia, Kasım 2024 tarihinde işletmede çıkan yangın sonucu kısmen değerini kaybetmiş, takdir komisyonuna yapılan başvuru sonucunda komisyon, emtiadaki kıymet kaybının %60 olduğunu tespit etmiştir.

Bu durumda dönem sonunda yapılması gereken muhasebe kayıtları şu şekilde olacaktır (KDV Genel Uygulama Tebliği ile 60 sıra numaralı KDV Sirkülerinde malın tamamen yok olmaması, ancak değerinde önemli derecede düşüklük meydana gelmesi halinde malın zayı olması hükümlerinin geçerli olmayacağı; bu durumda malların zayı olması değil, düşük bedelle veya zararına satışı söz konusu olacağından, bu malların iktisabı dolayısıyla yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılabileceği ifade edilmiştir):

_____ / _____	
157 DİĞER STOKLAR	100.000.-
153 TİCARİ MALLAR	100.000.-
<i>Hasara uğrayan malların diğer stoklara alınması</i>	
_____ / _____	
_____ / _____	
654 KARŞILIK GİDERLERİ	60.000
158 STOK DEĞER	60.000
DÜŞÜK KARŞILIĞI	



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

Takdir Komisyonu Kararı uyarınca zayıfın karşılık yoluyla giderleştirilmesi

_____ / _____

Hasara uğrayan mal Ocak 2025 tarihine (KDV hariç) 50.000.-TL'ye peşin satılmıştır. Satış kaydının şu şekilde muhasebeleştirilmesi gerekecektir:

_____ / _____

100 KASA 60.000.-

600 YURTIÇİ SATIŞLAR 50.000.-

391 HESAPLANAN KDV 10.000.-

_____ / _____

_____ / _____

158 STOK DEĞER DÜŞÜK KARŞILIĞI 60.000.-

644 KONUSU KALMAYAN 60.000.-

KARŞILIKLAR

_____ / _____

_____ / _____

621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ 100.000.-

157 DİĞER STOKLAR 100.000.-

_____ / _____



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

8. YABANCI PARALARIN VE YABANCI PARA CİNSİNDEN OLAN BORÇ VE ALACAKLARIN DEĞERLEMESİ

8.1. Yabancı Paraların Değerlemesi:

Yabancı paraların normal değerlendirme ölçüsü borsa rayicidir. Ancak ülkemizde döviz borsası olmadığı için normal değerlendirme ölçüsü olan borsa rayici kullanılamamaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 280. maddesinde, borsa rayici bulunmadığında Maliye Bakanlığı'nca belirlenen kurların esas alınacağı hükme bağlanmıştır.

Maliye Bakanlığı takvim yılı sonlarında değerlemede esas alınacak yabancı para kurlarını belirleyip tebliğ ile ilan etmektedir.

Dönem sonunda nakit olarak şirket aktifinde bulunan yabancı paraların Maliye Bakanlığı'nca ilan edilmiş bulunan efektif alış kuru üzerinden, nakdi olmayan yabancı para cinsinden bono, poliçe, gibi kıymetlerin de döviz alış kuru üzerinden değerlemesinin yapılması gerekmektedir.

8.2. Yabancı Para İle Olan Senetli veya Senetsiz Alacak ve Borçlar:

Yabancı para ile olan senetli veya senetsiz alacak ve borçlar, Maliye Bakanlığı'nca tespit ve ilan olunan döviz alış kurları ile değerlendirilir.

Maliye Bakanlığı'nca tespit ve ilan edilen kurlardaki değişiklik nedeniyle, yabancı para ile olan alacak veya borçların TL karşılığında meydana gelen artış veya azalışlar kar veya zarara intikal ettirilir.

9. AMORTİSMAN UYGULAMASI

9.1. Amortisman Konusu:

Amortisman konusu, Vergi Usul Kanunu'nun 313. maddesinde düzenlenmiştir. Anılan hükme göre;



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

“İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269. madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerlerinin bu kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder.

İlgili mevzuat gereğince sözleşme süresinden sonra bedelsiz olarak devlete veya devletçe tensip olunan bir teşekküle veya belediyeye intikali öngörülen amortisman tabi iktisadi kıymetlerden (sözleşme süresinde yenilenmesi gerekenler hariç) sermayenin veya özel maliyet bedellerinin itfası hükümlerine göre amortisman tabi tutulanlar , genel hükümler uyarınca ayrıca amortisman tabi tutulamazlar.

Değeri (2020 yılı için 1.400.-TL, 2021 yılı için 1.500.-TL, 2022 yılı için 2.000.-TL, 2023 yılı için 4.400.-TL, 2024 yılı için 6.900.-TL, 2025 yılı için 9.900.-TL'yi) aşmayan peştemallıklar ile işletmede kullanılan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortisman tabi tutulmayarak doğrudan gider yazılabilir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde bu had topluca dikkate alınır.”

Amortisman sınırı KDV hariç tutarlar dikkate alınmak suretiyle uygulanmaktadır.

Yukarıda yer verilen yasa hükmü uyarınca mevcutlar bakımından amortismanın konusu, işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz kalan gayrimenkullerin ve gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin, VUK’un değerlendirme hükümlerine göre belirlenen değerlerinin, yine VUK’da belirtilen esaslar ve süreler dahilinde yok edilmesidir.

9.2. Amortisman Ayırma Koşulları:

V.U.K.’nın 313 maddesine göre, bir iktisadi kıymetin amortisman tabi tutulabilmesi için, aşağıdaki şartların birlikte bulunması gerekmektedir.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

9.2.1. İşletmede Bir Yıldan Fazla Kullanılma:

İşletmede bir yıldan fazla kullanılacak olan iktisadi kıymetler amortismanına konu edilebilirler. Bir başka deyişle, bir kıymetin amortismanına konu iktisadi kıymet sayılabilmesi için, bir yılı aşan bir sürede yok edilebilmesi gerekmektedir.

İşletmede bir yıldan fazla kullanılması mümkün olmayan kıymetler dönem kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınırlar.

9.2.2. Yıpranma, Aşınma veya Kıymetten Düşmeye Maruz Bulunma:

Bir iktisadi kıymetin amortismanına tabi tutulabilmesi için gerekli şartlardan ikincisi, bu kıymetin yıpranma, aşınma veya başka nedenlerden dolayı kıymetten düşmeye maruz bulunmasıdır. İşletmede bir yıldan fazla kullanılacak nitelikte olmakla beraber, zamanla değerini kaybetmeyecek kıymetler amortisman konusuna girmezler. Boş arazi ve arsada durum böyledir.

9.2.3. Envantere Dahil Olma:

Amortisman ayrılması için gerekli şartlardan üçüncüsü, iktisadi kıymetin envantere alınmış olmasıdır. Amortisman konusu iktisadi kıymetler gerek bilanço ve işletme esasında defter tutan mükelleflerde gerekse serbest meslek erbabı ve çiftçilerde Vergi Usul Kanunu'nun 189. maddesinde gösterildiği şekilde envantere alınırlar.

İktisadi kıymetin envantere dahil olması, hem fiilen işletmenin tasarrufunda bulunması, hem de envantere kaydedilmiş olmasını ifade eder.

VUK'un 313'üncü maddesinde yer alan "işletmede ... kullanılan" ifadesi ile, bir iktisadi kıymetin değerinin amortisman yoluyla yok edilebilmesi için işletme aktifine kayıtlı olması ve işletmede bilfiil kullanılması veya kullanıma hazır olması gerektiği belirtilmek istenmiştir.

Bu noktada özellik arz eden bir husus da kayıt ve tescile tabi olan iktisadi kıymetlerle ilgilidir. 365 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği'nde yapılan açıklamaya göre, kullanılabilmesi kayıt ve



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

tescile tabi taşınmazların, ilgili sicillerine yasal süresi içerisinde kayıt ve tescil işlemi yapılmak şartıyla; aktife alındıkları dönemden itibaren amortismanına tabi tutulması mümkün bulunmaktadır.

9.3. Arsa ve Arazide Amortisman:

Vergi Usul Kanunu'nun 314. maddesine göre boş arazi ve boş arsalar amortismanına tabi değildir. Ancak;

a) Tarım işletmelerinde vücuda getirilen meyvelik, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle, incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri,

b) İşletmede inşa edilmiş olan her nevi yollar ve harklar,

amortismanına tabi tutulur.

9.4. Amortisman Ayırma Yöntemleri:

9.4.1. Normal Amortisman:

“Mükellefler amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa ederler. İlân edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınır.”(VUK md. 315)

Yukarıda ifade edilen Vergi Usul Kanununun 315. maddesi uyarınca, amortisman oranlarının iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınmak suretiyle Maliye Bakanlığı'na belirleneceği hükme bağlanmıştır.

Bu hükme istinaden belirlenen oranlar, iktisadi kıymetlerin kullanıldıkları yerler itibarıyla 333, 339, 365, 389, 399, 418, 497 ve 500 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ekindeki listelerde gösterilmiş ve uygulamayla ilgili gerekli açıklamalara anılan Tebliğlerde yer verilmiştir.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

Amortisman süresi, kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar. Bu sürenin yıl olarak hesaplanması için (1) rakamı mükellefçe uygulanan nispete bölünür.

Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerinin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir.

Dileyen mükellefler, amortisman işlemine, işletme aktifine yeni kaydedilecek iktisadi kıymetler (ikinci fıkra kapsamındakiler hariç) için bunların kullanıma hazır olduğu tarihte başlayıp ve her bir hesap dönemi için kıymetin aktifte kaldığı süre kadar gün esasına göre amortisman ayırabilir. Sürenin gün olarak hesaplanması için Hazine ve Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan edilen faydalı ömür süreleri üçyüzaltmışbeş ile carpılır.

Mükellefler, Hazine ve Maliye Bakanlığının iktisadi kıymetler için tespit ve ilan ettiği faydalı ömürlerden kısa olmamak üzere amortisman süresini, her yıl için aynı nispet olmak kaydıyla, belirlemekte serbesttir. Şu kadar ki, bu süre Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen sürenin iki katını ve elli yılı aşamaz. Mükellefler bu tercihlerini iktisadi kıymetin envantere alındığı geçici vergi dönemi sonu itibarıyla kullanırlar. Bu şekilde belirlenen amortisman süresi ve oranı izleyen dönemlerde değiştirilemez.

Her yılın amortismanı ancak o yıla ait değerlemede nazara alınabilir.

Amortismanın her hangi bir yıl yapılmamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir hadle yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılamaz.

Yıllık ya da günlük amortisman ayırma usulünü seçen mükellefler, amortisman hesaplanmasına başlandıktan sonra seçtikleri usulü değiştiremezler.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

9.4.2. Azalan Bakiyeler Usulüne Göre Amortisman:

“Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenler, amortismanına tabi iktisadi değerlerini, azalan bakiyeler üzerinden amortisman usulü ile yok edebilirler.

Bu usulün tatbikinde;

1. Her yıl, üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının tanzili suretiyle tespit olunur. (5024 Sayılı Kanununun 4’üncü maddesiyle eklenen hüküm:Yürürlük;01.01.2004) Enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde, üzerinden amortisman ayrılacak değer, amortismanına tâbi iktisadî kıymetin düzeltilmiş değerinden daha evvel ayrılmış olan amortismanların toplamının taşınmış değerleri indirilmek suretiyle tespit edilir.

*2. (5024 Sayılı Kanununun 4’üncü maddesiyle değişen bent:Yürürlük;01.01.2004)Bu usulde uygulanacak (5228 sayılı Kanununun 59/1-d maddesiyle değişen ibare. Yürürlük: 31.07.2004) **amortisman oranı % 50’yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katıdır.***

3. Bu usulde amortisman süresi normal amortisman nispetlerine göre hesaplanır.

Bu sürenin son yılına devreden bakiye değer, o yıl tamamen yok edilir.” (VUK mükerrer md 315)

9.5. Fevkalade Amortisman:

“Amortismanına tabi olup:

1. Yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybeden;

2. Yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen ve kısmen kullanılmaz bir hale gelen;

3. Cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalan;



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

Menkul ve gayrimenkullerle haklara, mükelleflerin müracaatları üzerine ve ilgili bakanlıkların mütalaası alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığınca her işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı belli edilen, fevkalade ekonomik ve teknik amortisman nispetleri uygulanır.”(V.U.K. Md. 317).

Fevkalade amortisman uygulamasından yararlanabilmek için mükelleflerin mutlaka Maliye Bakanlığı'na müracaat etmeleri gerekmektedir. Bakanlığa başvurulmadan uygulama yapılması mümkün değildir.

Mükelleflerin başvurudan önce amortisman tabi kıymetlerinin doğal afetler nedeniyle zarara uğradığını mahkeme kararı veya duruma göre belediye, tarım müdürlükleri gibi ilgili birimlere yaptırdıkları tespitlerle belgelemeleri gerekmektedir.

Maliye Bakanlığı, konu ile ilgili diğer bakanlıkların da mütalaasını alarak, ayrılacak amortisman oranını belirler ve mükelleflere bildirir. Müracatın süresi konusunda herhangi bir belirleme yapılmamasına karşın V.U.K.'nun 318 ve 320. maddeleri birlikte değerlendirildiğinde, başvurunun afetin olduğu hesap döneminde yapılması gerektiği sonucuna varılmaktadır.³

Fevkalade amortisman yukarıda sıralanan koşulların gerçekleşmesi durumunda, normal amortisman oranlarından daha yüksek oranda amortisman ayrılmasıdır. İktisadi kıymetin itfa edilmemiş bedelinin bir defada gider yazılması anlamını taşımaz. Bu nedenle fevkalade amortisman uygulandığı dönemde ayrıca normal (ya da azalan bakiyeler) usulüne göre amortisman ayrılamaz. Eğer fevkalade amortisman nispetinin uygulanmasından sonra da itfa edilmemiş bir kısım kalıyorsa, izleyen yıllarda normal (veya azalan bakiyeler) amortisman usulüne göre itfaya devam edilecektir.

Herhangi bir dönemde ayrılmamış olan amortismanlar daha sonra fevkalade amortisman ayrılması suretiyle giderilemez. Fevkalade amortisman tutarının hesaplanmasında, önceden ayrılmayan amortisman tutarı ayrılmış gibi dikkate alınır.

³ GEZGİN Burhan, Sel ve Diğer Doğal Afetlere Yönelik Vergisel Düzenlemeler, Vergi Dünyası, HUD Yayını, Eylül 1997, sayı 193, s. 59.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

Diğer taraftan doğal afet nedeniyle amortismanına tabi iktisadi kıymet bütünüyle değer kaybına uğramışsa, iktisadi kıymetin kalan değerinin tamamı fevkalade amortisman yoluyla gider yazılacaktır.⁴

9.6. Kıst Amortisman Uygulaması:

4108 sayılı Kanunu'nun 6. maddesiyle değişik Vergi Usul Kanunu'nun 320/2. maddesi uyarınca;

“Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerinin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, ifta süresinin son yılında tamamen yok edilir...”

Kıst amortisman uygulaması yalnızca işletmelerin aktifinde kayıtlı binek otomobillerine münhasır olup, binek otomobilleri dışında kalan amortismanına tabi diğer kıymetler için aktife alındıkları yılda tam amortisman ayrılacaktır.

Diğer taraftan, faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya sair şekillerde işletilmesi olan mükelleflerin bu amaçla kullandıkları binek otomobillerine kıst amortisman uygulanmayacaktır.

Bu hükmün uygulanmasında binek otomobillerine ilişkin olarak işletmenin aktifine alındıkları yılda tam amortisman ayrılabilmesi için;

a) İşletmenin faaliyet konuları arasında binek otomobillerinin kiralanması veya sair şekillerde işletilmesi,

b) Binek otomobillerinin esas itibariyle bu amaca tahsis edilmiş olması,

şartları aranacaktır.

⁴ GEZGİN, a.g.m., s. 59.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

Örneğin, faaliyet konusu binek otomobillerinin kiralanması olan bir işletmenin aktifine alınıp fiilen şirket yöneticilerinin kullanımına tahsis edilen binek otomobili için aktife alındığı yılda tam yıl amortisman ayrılması mümkün olmayıp kıst amortisman uygulaması yapılacaktır.

Kıst amortisman uygulamasında, binek otomobillerinin aktife girdiği hesap dönemine ilişkin amortisman tutarı, (Yıllık Amortisman x Kalan Ay Sayısı) formülüne göre hesaplanacaktır.

12

Hesaplama, binek otomobillerinin aktife girdiği ay kesri tam ay sayılacaktır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye kısım ise, son yılda ayrılacak amortisman tutarına ilave edilerek itfa edilecektir.

9.7. Vergi Matrahının Tespitinde Binek Otomobillerin Giderleri ile Amortismanlarına 1.1.2020 Tarihinden İtibaren Tutar Sınırlaması Getirildi:

1.1.2020 tarihinden itibaren mükellefler gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde, kiraladıkları veya aktiflerine kayıtlı bulunan binek otomobillerin giderleri ile amortismanlarının tamamını safi dönem kazançlarının tespitinde indirim olarak dikkate alamayacaklardır.

Uygulamanın genel esasları aşağıda maddeler halinde özetlenmeye çalışılmıştır:

A. Amortismanlar Açısından Uygulamanın Genel Esasları:

1. Binek otomobillere ilişkin gider olarak dikkate alınabilecek amortisman esas bedelin tespitinde, binek otomobilin iktisap edildiği tarihte yürürlükte olan tutarlar dikkate alınacaktır.
2. Amortismanlara ilişkin gider kısıtlaması 7/12/2019 tarihinden itibaren iktisap edilen binek otomobiller için uygulanacaktır. Anılan tarihten önce iktisap edilmiş bulunan binek otomobillerin amortismanlarının tamamı gider olarak dikkate alınabilecektir.

İlgili yasal düzenlemeler uyarınca (faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

üzere) 07/12/2019 tarihi ile 31.12.2019 tarihleri arasında iktisap edilenler için takip eden vergilendirme dönemlerinde gider olarak dikkate alınabilecek amortismanına esas bedel; özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç ilk iktisap bedeli 135.000 Türk lirası, söz konusu vergilerin maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hallerde amortismanına tabi tutarı 250.000 Türk lirasıdır.

Anılan tarihler arasında iktisap edilen binek otomobiller için 2019 yılında amortisman gideri kısıtlaması söz konusu olmayacaktır. 2020 yılı başta olmak üzere müteakip yıllarda ise söz konusu binek otomobiller amortisman gider kısıtlamasına tabi olacaktır.

3. Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere,

- Özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç ilk iktisap bedeli 2020 yılı için 160.000 TL, 2021 yılı için 170.000.-TL, 2022 yılı için 230.000.-TL, 2023 yılı için 500.000.-TL, 2024 yılı için 790.000.-TL'ye;

- ÖTV ve KDV'nin tercihen maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hallerde amortismanına tabi tutarı 2020 yılı için 300.000 TL, 2021 yılı için 320.000.-TL, 2022 yılı için 430.000.-TL, 2023 yılı için 950.000.-TL, 2024 yılı için 1.500.000.-TL, 2025 yılı için 2.100.000.-TL'yi aşan binek otomobillerin her birine ilişkin ayrılan amortismanın en fazla bu tutarlara isabet eden kısmı gelir ve kurumlar vergisi açısından safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

ÖTV ve KDV'nin kayıtlarda gider olarak dikkate alınması seçeneğinde ise gider yazılabilecek ÖTV ve KDV toplamı 2022 yılında 200.000.-TL iken, 2023 takvim yılı için 440.000 TL, 2024 takvim yılı için 690.000.-TL olarak belirlenmiştir.

Binek otomobil giderleriyle ilgili 2021 yılında uygulanan tutarlar ile yeniden değerlendirilmesinde artırılarak hesaplanan 2022 tutarları aşağıdaki tabloda özetlenmiştir:



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

	2022 yılı	2023 yılı
Binek otomobil aylık kira gideri sınırı (KDV Hariç)	8.000.-TL	17.000 TL
Binek otomobilin ilk iktisabında gider yazılabilecek KDV ve ÖTV toplamı	200.000.-TL	440.000.-TL
Binek otomobillere ilişkin masrafların (benzin, tamir, bakım gibi) gider olarak dikkate alınabilecek kısmı	%70	%70
Binek otomobiller için amortisman ayrılabilir üst sınır:		
- ÖTV ve KDV hariç olarak aktifleştirilenler	230.000.-TL	500.000.-TL
- ÖTV ve KDV maliyete eklenmek suretiyle aktifleştirilenler (ikinci el olarak alınanlar dahil)	430.000.-TL	950.000.-TL

2025 Takvim Yılı İçin Belirlenen Hadler:

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. ve 68. maddelerinde yer alan;

- Gider olarak indirim konusu yapılabilecek aylık araç kira bedeli **37.000 TL,(KDV hariç)**

- Gider olarak indirim konusu yapılabilecek ÖTV ve KDV toplam tutarı **990.000 TL,**

- Binek araçlara ait amortisman olarak indirim konusu yapılabilecek tutar ÖTV ve KDV hariç **1.100.000 TL,**

- Vergilerin maliyet bedeline eklendiği veya ikinci el olarak iktisap edildiği durumunda **2.100.000-TL** olarak belirlenmiştir.

Örnek 1:

Mobilya imalatıyla iştigal eden Bay (K), ticari işletmesinde kullanmak üzere 15/6/2020 tarihinde bir adet binek otomobil satın almıştır. Otomobilin katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi dahil alış bedeli 750.000 TL olup, mükellef tarafından binek otomobilin iktisabı esnasında ödenen vergiler tercihen binek otomobilin maliyetine dâhil edilmiştir.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

Bay (K) tarafından 2020 yılında iktisap edilen binek otomobil için en fazla 300.000 TL'ye isabet eden kısım için ayrılan amortisman, safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Buna göre mükellefin yıllar itibarıyla kazancının tespitinde gider olarak dikkate alabileceği amortisman tutarları aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:

2020 Yılı İçin Gider Yazılabilecek Kıst Amortisman Tutarının Hesaplanması:

Gider Olarak Dikkate Alınabilecek Toplam Amortisman Tutarının İktisap Bedeline Oranı = $300.000.-TL/750.000.-TL = \% 40$

Kıst Amortisman Tutarı = $750.000 \times \% 20 \times (7 \text{ Ay} / 12 \text{ Ay}) = 87.500.-TL$

Gider Yazılabilecek 2020 Yılı Kıst Amortisman Tutarı = $87.500 \times \% 40 = 35.000.-TL$

2021 Yılı İçin Gider Yazılabilecek Amortisman Tutarının Hesaplanması:

Gider Olarak Dikkate Alınabilecek Toplam Amortisman Tutarının İktisap Bedeline Oranı = $300.000.-TL/750.000.-TL = \% 40$

2021 Yılı Amortisman Tutarı = $750.000.-TL \times \% 20 = 150.000.-TL$

Gider Yazılabilecek 2021 Yılı Amortisman Tutarı = $150.000 \times \% 40 = 60.000.-TL$

Yıl	Amortisman Tutarı
2020	35.000 TL
2021	60.000 TL
2022	60.000 TL
2023	60.000 TL
2024	60.000 TL
	25.000 TL(*)

Kıst amortisman uygulamasından dolayı binek otomobillerin aktife alındığı yılda gider konusu yapılamayan (60.000 TL – 35.000 TL) 25.000 TL itfa süresinin son yılı olan 2024



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

yılında, o yıl için amortismanına esas bedel üzerinden ayrılan amortismandan ayrı olarak safi kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabilecektir.

Örnek 2:

İnşaat işiyle iştigal eden kurumlar vergisi mükellefi (TDE) Ltd. Şti. 1/9/2020 tarihinde vergisiz fiyatı 240.000 TL olan bir adet binek otomobil satın almıştır.

Söz konusu araç için mükellef tarafından ödenen özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi tutarı toplamı 354.720 TL olup, mükellef tarafından binek otomobilin iktisabı için ödenen vergiler safi kazancın tespitinde tercihen doğrudan gider olarak dikkate alınmıştır.

Adı geçen mükellef söz konusu binek otomobili 2/1/2024 tarihinde 100.000 TL bedel karşılığında satmıştır.

Buna göre, işletme kayıtlarına vergisiz satış fiyatı üzerinden alınan binek otomobil için 2020 yılında en fazla 160.000 TL'ye isabet eden kısım için ayrılan amortisman, kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Mükellef kurum tarafından bu kapsamda yıllar itibarıyla ayrılacak amortisman tutarları aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:

2020 Yılı İçin Gider Yazılabilecek Kıst Amortisman Tutarının Hesaplanması:

Gider Olarak Dikkate Alınabilecek Azami Amortisman Tutarının Vergisiz Toplam İktisap Bedeline Oranı = $160.000.-TL/240.000.-TL = \% 66,666$

Kıst Amortisman Tutarı = $240.000 \times \% 20 \times (4 \text{ Ay} / 12 \text{ Ay}) = 16.000.-TL$

Gider Yazılabilecek 2020 Yılı Kıst Amortisman Tutarı = $16.000 \times \% 66,666 = 10.666.-TL$

2021 Yılı İçin Gider Yazılabilecek Amortisman Tutarının Hesaplanması:

Gider Olarak Dikkate Alınabilecek Azami Amortisman Tutarının Vergisiz Toplam İktisap Bedeline Oranı = $160.000.-TL/240.000.-TL = \% 66,666$

2021 Yılı Amortisman Tutarı = $240.000.-TL \times \% 20 = 48.000.-TL$



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

Gider Yazılabilecek 2021 Yılı Amortisman Tutarı = 48.000 x % 66,666 = 32.000.-TL

Yıl	Amortisman Tutarı
2020	10.666 TL.
2021	32.000 TL.
2022	32.000 TL.
2023	32.000 TL.

Diğer taraftan mükellef kurum tarafından iktisap edilen binek otomobil için ödenen ve tercihen gider olarak dikkate alınan özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi tutarı toplamı olan 354.720 TL'nin 2020 yılı için azami 140.000 TL'si safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecek, söz konusu tutarı aşan (354.720 TL – 140.000 TL) 214.720 TL kanunen kabul edilmeyen gider olarak mükellef kurumun 2020 hesap dönemi kurum kazancına ilave edilecektir.

Mükellef kurumun binek otomobilini 2024 yılında sattığında yapması gereken muhasebe kaydı ise aşağıdaki gibi olacaktır (KDV ihmal edilmiştir):

102- Bankalar	100.000
257- Birikmiş Amortisman	106.666
689- Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar	33.334
254- Taşıtlar	240.000

Mükelleflerin aktiflerinde yer alan binek otomobiller için amortismanına esas bedelden daha fazla tutar üzerinden amortisman ayırmaları halinde, genel hükümlere göre ayrılan amortisman tutarı ile amortismanına esas bedel üzerinden ayrılan amortisman tutarı arasındaki fark, kanunen kabul edilmeyen gider sayılarak, o yıla ilişkin gelir veya kurumlar vergisi kazancına ilave edilecektir. Söz konusu binek otomobillerinin mükellefler tarafından satışı halinde ise ilgili yıllarda amortisman ayırma aşamasında kanunen kabul edilmeyen gider olarak kazançta ilave olunan tutarların toplamı



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

mükelleflerce vergiye tabi olmayan gelir olarak dikkate alınacak ve bu tutar, gelir veya kurumlar beyannamesinde “Diğer İndirimler” satırında gösterilmek suretiyle kazanç üzerinden indirim konusu yapılabilecektir.

4. Finansal kiralama yoluyla işletme aktifine alınmış ve rayiç bedel ile sözleşmeye göre kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı üzerinden “Haklar” hesabında izlenen binek otomobillerde, aktife alınan bedelin o yıl için belirlenen amortismanına esas tutarı aşması halinde, binek otomobillerin her birine ilişkin ayrılan amortismanın en fazla bu tutarlara isabet eden kısmı gelir ve kurumlar vergisi açısından safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

Örnek 3:

Kurumlar vergisi mükellefi (VYZ) Ltd. Şti.’nin faaliyet konusu gıda ürünlerinin perakende ticareti olup, anılan şirket 2/1/2020 tarihinde finansal kiralama yoluyla bir adet binek otomobil edinmiştir.

Kiralama konusu binek otomobile ait aylık kira ödemesi 14.500 TL olup, sözleşme süresi 3 yıldır. Söz konusu otomobil rayiç bedel olan 330.000 TL üzerinden sözleşme tarihinde işletmenin “Haklar” hesabına alınmış olup, mükellef tarafından 2020 yılına ilişkin finansal kiralama ödemesi kapsamında toplam 76.000 TL faiz ödemesi yapılmıştır.

213 sayılı Kanun hükümlerine göre finansal kiralamaya konu iktisadi kıymet, kendisi için tespit edilmiş amortisman sürelerinde amorti edileceğinden, işletmenin “Haklar” hesabında izlenen binek otomobil için aktife alınan bedel ile mükellef tarafından finansal kiralama kapsamında binek otomobilin ediniminde ilk yıla ilişkin ödenen ve maliyete dahil edilen faiz giderleri toplamının (330.000 TL + 76.000 TL= 406.000 TL) 2020 yılında en fazla 300.000 TL’sine isabet eden kısmı kurumlar vergisi açısından safi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

Binek otomobilin aktife alınma bedeli ve ilk yıl için maliyete dahil edilen faiz giderleri toplamı ile amortismanına esas bedel arasındaki farka tekabül eden amortisman tutarı da



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

(406.000 TL – 300.000 TL)/5= 21.200 TL) mükellefin 2020 hesap dönemi kurum kazancına kanunen kabul edilmeyen gider olarak ilave edilecektir.

B. Binek Otomobillere İlişkin Tamir, Bakım, Yakıt ve Benzeri Cari Giderler:

1. Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, binek otomobillere ilişkin giderlerin en fazla %70'i, gelir ve kurumlar vergisi açısından safi kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabilecektir. Bu kapsamındaki giderler genel olarak taşıtların tamir, bakım, yakıt, sigorta ve benzeri cari giderleridir.

Uygulamada, yapılan giderlerin işletmeye veya envantere kayıtlı ya da kiralama yoluyla edinilen binek otomobillere ilişkin olup olmamasının bir önemi bulunmamaktadır.

Finansal kiralama yoluyla edinilen binek otomobillere ilişkin, finansal kiralama konusu binek otomobillerin "Haklar" hesabında aktife alındığı dönemi izleyen dönemler için yapılan faiz giderlerinin mükellefler tarafından tercihen doğrudan gider olarak dikkate alınmak istenmesi halinde, bu giderlerin de en fazla %70'i, gelir ve kurumlar vergisi açısından safi kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabilecektir.

2. Gider kısıtlamasında binek otomobillerin iktisap edildiği tarihin bir önemi bulunmamaktadır. İktisap tarihleri ne olursa olsun binek otomobillere ilişkin giderlerin %30'u bu tutara tekabül eden KDV'leri ile birlikte kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.

C. Kiralanan Araçlar Açısından Uygulamanın Genel Esasları:

1. Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, kiralama yoluyla edinilen binek otomobillerin her birine ilişkin aylık kira bedelinin 2020 yılı için 5.500.-TL, 2021 yılı için 6.000.-TL, 2022 yılı için 8.000.-TL, 2023 yılı için 17.000.-TL, 2024 yılı için 26.000.-TL kadarlık kısmı gider olarak dikkate alınabilecektir.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

2. Gider olarak dikkate alınabilecek aylık azami tutarlar katma değer vergisi hariç bedellerdir.
3. Binek otomobillerin kiralanması durumunda, kira bedellerinin Kanun maddesinde ilgili yıl için belirlenen azami tutarı aşması halinde, aşan kısma ait katma değer vergisi de gelir ve kurumlar vergisi yönünden kazancın tespitinde ayrıca gider olarak dikkate alınamayacaktır.
4. 1/1/2020 tarihinden önce başlayıp Kanunun yürürlük tarihinden sonrasını da kapsayan kiralamalarda, yürürlük tarihinden sonrasına tekabül eden kira bedelleri gider kısıtlamasına tabi olacaktır. Gider olarak dikkate alınabilecek azami kiralama bedelinin tespitinde, kiralama döneminin tekabül ettiği yıl için belirlenen tutar dikkate alınacaktır.
5. Binek otomobillerin günlük şekilde kiralanmasında gider kısıtlaması, günlük kiralama bedelinin hesaplanması suretiyle uygulanacaktır. Kiralama giderlerine ilişkin günlük gider kısıtlamasının uygulanmasında, kiralamanın yapıldığı tarihte gider olarak dikkate alınabilecek aylık azami kiralama giderinin o ayın gün sayısına bölünmesiyle elde edilecek tutar dikkate alınacaktır.

2025 Takvim Yılı İçin Belirlenen Hadler:

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. ve 68. maddelerinde yer alan;

- Gider olarak indirim konusu yapılabilecek aylık araç kira bedeli **37.000 TL,(KDV hariç)**
- Gider olarak indirim konusu yapılabilecek ÖTV ve KDV toplam tutarı **990.000 TL,**
- Binek araçlara ait amortisman olarak indirim konusu yapılabilecek tutar ÖTV ve KDV hariç **1.100.000 TL,**
- Vergilerin maliyet bedeline eklendiği veya ikinci el olarak iktisap edildiği durumunda **2.100.000-TL** olarak belirlenmiştir.

9.8. Özel Maliyetlerin İtfası:

Türk Vergi Hukukunda özel maliyetler Vergi Usul Kanunu'nda tanımlanmıştır.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

Kanun'un 272. maddesinde yapılan belirleme aşağıdaki gibidir:

“Normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderler, gayrimenkulün veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının maliyet bedeline eklenir.

(Bir geminin iktisap tarihindeki süratini fazlalaştırmak, yolcu ve eşya yükleme ve barındırma tertibatını genişletmek veya değiştirmek suretiyle iktisadi kıymetini devamlı olarak artıran giderlerle bir motorlu kara nakil vasıtasının kasa veya motorunun yenisi ile değiştirilmesi veya alımında mevcut olmayan yeni bir tertibatın eklenmesi için yapılan giderler maliyet bedeline eklenmesi gereken giderlerdendir.)

Gayrimenkuller kira ile tutulmuş ise veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının işletme hakkı verilmiş ise, kiracı veya işletme hakkına sahip tüzel kişi tarafından yapılan bir ve ikinci fıkralardaki giderler bunların özel maliyet bedeli olarak ayrıca değerlendirilir.

Kiracının veya işletme hakkına sahip tüzel kişinin faaliyetini icra için vücuda getirdiği tesisata ait giderler de bu hükümdedir.

Gayrimenkuller veya elektrik üretim ve dağıtım varlıkları için yapılan giderler hem tamir, hem de kıymet artırma giderlerinden terekküp ettiği takdirde, mükellef bu giderlerden maliyet bedeline eklenecek kısmı ayrı göstermek mecburiyetindedir.”

Kanun'da yapılan tanımdan da görüleceği üzere özel maliyet uygulamasında temel bazı kriterler öngörülmüştür. Bunlar:

- a) Özel maliyetler kiralanan gayrimenkuller veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının işletme hakları için söz konusudur.
- b) Kiralanan gayrimenkul veya elektrik üretim ve dağıtım varlıkları için yapılacak harcamaların kiracı veya işletme hakkı sahibi tarafından yapılmış olması ve bu harcamaların normal bakım, onarım ve tamir gideri niteliğinde olmaması gerekmektedir.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

Normal bakım, onarım ve tamir gideri niteliğinde olan harcamalar vergi matrahının tespitinde, kayıtlara doğrudan gider olarak intikal ettirililer.

c) Kiracı tarafından yapılan harcamaların kiracı tarafından kendi adına yapılmış olması, kiralayana yansıtılmaması gerekmektedir.

d) Kiralanan gayrimenkuller veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının işletme hakları için yapılan giderlerin bu kıymetleri genişletici veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderlerden olması gerekmektedir.

Örneğin, özelleştirme sürecinde DHMİ'den (Devlet Hava Meydanları İşletmesi Genel Müdürlüğü) belli bir süre ile işletme hakkı devralınan bir havalimanında yeniden inşa edilen terminal binası özel maliyet kapsamında değerlendirilir.

Benzer şekilde restoran işletmeciliği amacıyla kiralanan bir gayrimenkulde yapılacak olan fırın, mutfak, kiler yapımı, parke döşetilmesi gibi harcamalar özel maliyet gideri kapsamındadır.

Özel maliyet bedellerinin itfası Vergi Usul Kanunu'nun 327. maddesinde düzenlenmiştir.

Anılan madde hükmüne göre;

*“Gayrimenkullerin, elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının ve gemilerin iktisadi kıymetlerini artıran ve 272 nci maddede yazılı özel maliyet bedelleri, **kira veya işletme hakkı süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilir.***

Kira veya işletme hakkı süresi dolmadan, kiralanan veya işletme hakkı alınan şeyin boşaltılması veya işletme hakkının herhangi bir sebepten sona ermesi halinde henüz itfa edilmemiş olan giderler, boşaltma veya hakkın sona erdiği yılda bir defada gider yazılır.”

333 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin eki listenin 56 no.lu satırında, özel maliyetlerin itfasında kira süresi belli olmayan durumlarda 5 yıllık kira süresi esas alınarak %20 oranının uygulanacağı belirtilmiştir.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

Özel maliyetlerin itfasında normal amortisman usulünün geçerli olduğu, azalan bakiyeler usulüne göre uygulama yapılamayacağı genel kabul görmüştür. Bu görüşte *kira veya işletme hakkı süresine göre esit yüzdelerle itfa edilir* belirlenmesi esas alınmaktadır.

Özel maliyet bedellerinin itfa süresinin kira sözleşmesinde yer alan süreye göre belirlenmesi esastır. Özel maliyet bedeli dışında kalan amortisman tabi iktisadi kıymetler açısından ise, esas olan faydalı ömürlerin Maliye Bakanlığınca ilan edilen tebliğlerle tayin edilmesidir. Kiralama sözleşmelerinde yer alan kira süresi, iki taraf arasında yapılan sözleşmeyle belirlendiğinden, özel maliyetlerin itfa süreleri, Maliye Bakanlığı tarafından söz konusu iktisadi kıymetler için tayin edilen faydalı ömürlerinden farklı olabilmektedir. Özellikle uzun süreli kiralama işlemlerinde, özel maliyetlerin itfa süreleri faydalı ömürlerinden çok daha uzun olmaktadır. Ancak, özel maliyet kapsamında değerlendirilen iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri ne kadar kısa olursa olsun, söz konusu iktisadi kıymetlerin kira süresine göre itfa edilmesi yasal zorunluluktur.

Örneğin kurumun 15 yıllığına kiraladığı bir binaya asansör yaptırması halinde, yaptırılan asansörün 333 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nde asansörler için belirlenen 10 yıllık faydalı ömrü ile değil kira süresi olan 15 yıl ile itfa edilmesi gerekmektedir.

9.9. Özel Maliyet Niteliğindeki Kıymetlerin Kiralayana Devri:

Özel maliyet bedeline konu olan harcama sonucunda oluşturulan kıymet, gayrimenkulün mütemmim cüz'ü niteliğini alması nedeniyle kira süresinin bitiminde gayrimenkulden ayrılamamaktadır. Bu nedenle de çoğu zaman kiracılar gayrimenkule ilave edilen kıymeti kira süresinin bitiminde kiralayana bırakmaktadırlar. Kiracı tarafından yapılan ve özel maliyet bedeli niteliğinde olan harcamalar sonucunda ortaya çıkan iktisadi kıymetlerin kira süresinin sonunda kiralayana devir işlemi, ilgili gayrimenkulün gerçek kişiye ait olması veya işletme aktifine kayıtlı olması durumuna göre farklı vergisel sonuçlar ortaya çıkarmaktadır.

Kiralayanın Gerçek Kişi Olması Durumu:

Özel maliyet bedeline konu olan harcama karşılığında meydana getirilen iktisadi kıymetin devri işletmenin faaliyeti çerçevesinde yapılan bir teslim olduğundan, KDVK'nın 1'inci



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

maddesinin birinci bendine göre KDV'ye tabi bir işlemdir. Bu yüzden, gayrimenkule ilave edilen kıymeti devreden kiracıların teslim bedeli üzerinden katma değer vergisi hesaplamaları gerekmektedir. Devredilen kıymetin bedelsiz olarak veya emsaline göre daha düşük bir bedelle devredilmesi halinde ise kiracı tarafından KDVK'nın 27'nci maddesi uyarınca belirlenecek emsal bedel üzerinden katma değer vergisi hesaplanacaktır. Mükelleflerin emsal bedel tespiti için Takdir Komisyonu'na başvurmaları gerekmektedir.

Özel maliyet bedeline konu olan harcamalar sonucunda meydana getirilen iktisadi kıymetin devrinde ortaya çıkan diğer bir vergisel durum ise kiracı tarafından yapılması gereken gelir vergisi tevkifatıdır. GVK'nın 94'üncü maddesinde, kamu idare ve müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerinin beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçilerin nakden veya hesaben yaptıkları ödemeler sırasında, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur oldukları belirtilmiştir. Tevkifata konu ödemeler bentler halinde sayılmış ve maddenin birinci fıkrasının beşinci bendinde GVK'nın 70'inci maddesinde yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığı yapılan ödemelerden tevkifat yapılacağı belirtilmiştir. Öte yandan GVK'nın 72'nci maddesinde kiracı tarafından yapılan bedelsiz devirlerin kiralayana yönünden aynen tahsil olunmuş gayrimenkul sermaye iradı sayılacağı belirlenmesi yapılmış olup, buna göre kiracı tarafından gerçekleştirilen bu türden teslimlerin varlığı halinde gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Tevkifat matrahının belirlenmesinde gayrisafi irat tutarı esas alınacağı için, kiralayana devrolunan kıymetin değerinin net kabul edilerek brüte iblağ işleminin yapılması gerekmektedir. Diğer taraftan kiralayana, GVK'nın 86'nci maddesini göz önünde bulundurarak brüt tutarı gayrimenkul sermaye iradı olarak beyan edecek ve stopaj tutarını gelir vergisinden mahsup edecektir.

KDVK'nın 1'inci maddesinde GVK'nın 70'inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemlerinin KDV'ye tabi olduğu belirtilmiştir. Ancak, aynı Kanunun 17'nci maddesinin 4-d bendinde iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemlerinin KDV'den istisna olduğu hüküm altına alınmıştır. Bu nedenle, gayrimenkul sermaye iradı elde eden kiralayana KDV hesaplaması gerekmemektedir.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

Diğer taraftan hesaplanan KDV'yi içeren faturayı düzenleyen kiracının söz konusu KDV tutarını kiralayandan tahsil etmesi çoğu zaman mümkün değildir. Bu durumda, muhasebeleştirme uygulamasında "Alacaklı" tarafa kaydedilen "Hesaplanan KDV" hesabının karşılığı olarak "Borçlu" tarafa "Kanunen Kabul Edilmeyen Gider" hesabının kaydedilmesi gerekmektedir. Zira, hesaplanan KDV'nin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınması KDVK'nın 58'inci maddesi uyarınca mümkün değildir.

Kiralayanın İktisadi İşletme Olması Durumu:

GVK'nın 94'üncü maddesinin birinci fıkrasında gelir vergisine mahsuben tevkifat yapılacağı belirtilmiştir. Diğer taraftan 128 Seri No'lu GVK Genel Tebliği'nin 10 no'lu bölümünde, herhangi bir işletmenin aktifinde kayıtlı olan gayrimenkul ve hakların kiraya verilmesi karşılığında elde edilen gelirin GVK yönünden ticari kazanç olarak kabul edildiği ve dolayısıyla gayrimenkul sermaye iradı niteliğinde olmayan bu tür ödemeler üzerinden tevkifat yapılmayacağı belirtilmiştir. Diğer taraftan KVK'nın 15'inci maddesinde sadece kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında yapılan ödemeler üzerinden tevkifat yapılacağı belirtilmiş olup, kooperatifler dışında kalan kurumlar vergisi mükelleflerine taşınmaz kiralaması karşılığında yapılan ödemeler üzerinden herhangi bir tevkifat yapılması söz konusu değildir. Buna göre, kiralanan gayrimenkulün gelir vergisi mükellefi bir iktisadi işletmeye veya kurumlar vergisi mükellefi (kooperatifler hariç) bir kurum aktifine dahil olması durumunda kiracı tarafından herhangi bir gelir vergisi veya kurumlar vergisi tevkifatı yapılmayacaktır.

Öte yandan KDV'nin 2'nci maddesinde, trampanın iki ayrı teslim olduğu belirtilmiş ve aynı Kanun'un 4'üncü maddesinde, bir hizmetin karşılığının bir mal teslimi veya diğer bir hizmet olması halinde bunların her birinin ayrı işlem olduğu ve hizmet veya teslim hükümlerine göre ayrı ayrı vergilendirileceği hüküm altına alınmıştır. Kiracı tarafından yapılan iktisadi kıymet devrinin KDV'ye tabi olduğu hususu ise bir önceki bölümde ortaya konulmuştur. Öte yandan kiralayanın gelir vergisi mükellefi bir iktisadi işletme veya kurumlar vergisi mükellefi bir kurum olduğu durumda kiralayan tarafından da katma değer vergisi hesaplanması gerekmektedir. Zira KDVK'nın 17'nci maddesinde yer alan istisna hükmü iktisadi işletmeye dahil olmayan gayrimenkuller açısından hüküm ifade etmektedir. Bununla birlikte gerek gelir



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

vergi mükellefi gerekse de kurumlar vergisi mükellefi olan kiralayanların, yapmış oldukları KDV'ye tabi gayrimenkul kiralamalarının bazı durumlarda KDVK'nın 17'nci maddesinde yer alan diğer istisna hükümleri (KDVK Md. 17/4-1'da yer alan serbest bölgelerde verilen hizmetler istisnası gibi) kapsamına girebileceğini de göz ardı etmemeleri gerekmektedir.

10. DEĞERSİZ ALACAKLAR

Vergi Usul Kanunu'nun 322. maddesinde değersiz alacaklar aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır.

“Kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkân kalmayan alacaklar değersiz alacaktır.

Değersiz alacaklar, bu mahiyete girdikleri tarihte tasarruf değerlerini kaybederler ve mukayyet kıymetleriyle zarara geçirilerek yok edilirler.

İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin bu madde hükmüne giren değersiz alacakları, gider kaydedilmek suretiyle yok edilirler.”

Kanun koyucu, yargısal bir hükme ve kanaat verici bir vesikaya göre artık tahsiline imkan kalmayan alacakların, mükellefler tarafından değersiz alacak olarak gider olarak dikkate alınabileceğine cevaz vermiştir.

Ancak, kanun hükümlerini değerlendirmeyi, hem mükelleflerin hem de vergi yönetiminin geniş ölçüde takdirine bırakmıştır.⁵

Değersiz alacaklar bu niteliğe girdikleri tarihte kayıtlı değerleri ile zarar yazılırlar.

10.1. Değersiz Alacak Sayılmanın Şartları:

Bir alacağın değersiz alacak sayılabilmesi için yargısal bir hükme veya kanaat verici bir belgeye göre, tahsiline imkan kalmadığının anlaşılması gerekir.

⁵ DOĞAN Hasan, Alacaklarda Amortisman, Değersiz, Şüpheli ve Vazgeçilen Alacaklar (I), Mükellefin Dergisi, Lebib Yalkın Yayınları, Sayı 70, Ekim 1998, s. 60.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

Yargısal hükümden amaç, alacağın tahsil edilebilme imkanının tamamen ortadan kalktığını hükme bağlayan, bir mahkeme kararının varlığıdır.

Kanaat getirici vesikadan ne anlaşılması gerektiği konusunda ise, kanunda yeterli açıklık yoktur. Aslında, vergi matrahının oluşumunu etkileyen kayıt ve işlemlerin belgelendirilmesi ile ilgili esaslar Vergi Usul Kanunu'nda düzenlemiş, geçerli vesikaların neler olacağı belirtilmiştir.

Uygulamada esas alınan yoruma göre, alacağın değersiz hale geldiğini gösteren belgelerin de, bu genel esaslara göre değerlendirilmesi gerekir. Yani, alacağın değersiz olarak zarar yazılabilmesi için, diğer belgelerde olduğu gibi, belgenin ifade ettiği olayın gerçek yönü araştırılacak, kanaat getirici bulunduğu takdirde kabul edilebilecektir. İlgili madde hükmünde “kanaat getirici vesika” deyimini özellikle kullanılmış olması, bu konuda, olması gereken uygulamadan muhtemel sapmaları önlemek amacını taşıyan, bir uyarı niteliğindedir.⁶

Kanaat getirici vesikaya örnek olarak şunlar gösterilebilir:

- Konkordato anlaşması (Konkordato ile alacaklının borçluyu ibra ettiği miktar değersiz alacak sayılır),
- Alacaklardan vazgeçildiğini gösteren mahkeme tutanakları,
- Borçlunun miras bırakmadan öldüğü ve mirasçıların mirası reddettiğini gösteren belgeler,
- Borçlunun kesin olarak yurt dışına çıktığını ve haczi kabil malı olmadığını gösteren belgeler,
- Gerek doğuşu, gerekse vazgeçilmesi bakımından, belli ve inandırıcı sebepleri olmak şartı ile alacaktan vazgeçildiğini gösteren anlaşmalar.⁷

⁶ ÖZBALCI Yılmaz, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara; Ekim 1998, s. 747.

⁷ ÖZBALCI, a.g.e., s. 747, 748.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

10.2. Bir Alacağın Değersiz Alacak Sayılabilmesi İçin Hukuki Yollar Tüketilmelidir:

Bir alacağın değersiz alacak olarak nitelenebilmesi için, mükelleflerin, alacaklarını tahsil için bütün yasal yolları ve fiili imkanları denemesi, buna karşın alacağın tahsiline artık hukuken ve fiilen imkan kalmadığının anlaşılması gerekir. Ancak bu süreçten sonra bir alacak, değersiz alacak olarak zarar yazılabilir.⁸

10.3. Borçlunun İflası Halinde Alacak Değersiz Olur mu?

Borçlunun sadece iflası hali, alacaklının alacağını değersiz hale getirmez. Vergi yargısının kararları da bu yöndedir.

İflas hali, bütün alacakların sükutunun intaç edemediği gibi, tamamının tahsilini de imkansız hale geldiğini göstermeyeceği cihetle bahis konusu meblağın değersiz alacaklardan sayılmasında isabet görülmemiştir.⁹

İflas masasına müracaat etmek, alacağın değersiz sayılmasına müsait değildir.¹⁰

10.4. Uzun Süre Tahsili Mümkün Olmayan Alacaklar Değersiz Alacak Sayılır mı?

Yapılan icrai takibata, ya da dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklarda yapılan protestoya ya da yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş alacaklar için, öncelikle bu alacaklara karşılık ayrılarak gider yazılma yolu işletilir.

Daha sonraki yıllarda aynı şekilde takibata devam edilmesine karşın uzun yıllar tahsil edilemeyen alacaklarla, daha başlangıcında uzun yıllar tahsil edilmeyeceği belli olan alacaklar değersiz alacak olarak gider yazılarak işletmenin kayıtlarından silinebilir.¹¹

Vergi Yargısının görüşü de aynı yöndedir.

⁸ Danıştay 4. D., 28.02.1970 tarih, E. No: 1968/3910, K. No: 1970/1064 (DOĞAN, a.g.m., s. 61).

⁹ Danıştay 4. D., T. 30.01.1961, E. No:1955/4363, K. No: 1956/2023, Danıştay Dergisi, S. 74.

¹⁰ Danıştay 4. D., T. 30.01.1961, E. No:1958/2818, K. No: 1961/250 (DOĞAN, a.g.m. s. 63).

¹¹ DOĞAN, a.g.m., s. 63.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

10.5. Ticari Kazancın Elde Edilmesi ve İdame Ettirilmesiyle İlgili Olmayan Alacaklar:

Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmayan alacakların tahsil edilmesinin mümkün olmadığı yargı kararı veya kanaat getirici bir vesika ile belgelense dahi zarar yazılamaz. Bu niteliklere sahip olan ve değersiz alacak haline gelen alacakların kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerekir.

10.6. Değersiz Alacak Haline Gelen Alacağın Zarar Yazılacağı Dönem:

Alacağın değersiz hale geldiği yıl hesaplarına zarar (gider) yazılması gerekir. İlgili olduğu yılda zarar yazılmayan değersiz alacak, sonraki yıllarda dikkate alınamaz.

10.7. Değersiz Alacakların Sonradan Tahsili:

Değersiz alacak haline gelerek gider yazılan alacakların sonradan herhangi bir şekilde tahsil edilmesi durumunda tahsil edildikleri dönemde gelir yazılması gerekir. Değersiz hale geldiği için gider yazılan alacaklardan, alacağın değersiz hale geldiği yılda tahsil edilenlerin kayıtlarının düzeltme kaydıyla düzeltilmesi gerekir.

10.8. Değersiz Hale Gelen Alacakların KDV'sinin Akıbeti:

KDV Kanunu'nun 29. maddesine 7104 sayılı Kanunun 8. maddesi ile eklenen ve 1.1.2019 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren 4 numaralı fıkra hükmüne göre;

"Vergi Usul Kanununun 322 nci maddesine göre değersiz hale gelen alacaklara ilişkin hesaplanan ve beyan edilen katma değer vergisi, alacağın zarar yazıldığı vergilendirme döneminde indirim konusu yapılabilir (Şu kadar ki Vergi Usul Kanununun 323 üncü maddesine göre karşılık ayrılmak suretiyle gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınan katma değer vergisinin bu fıkra kapsamında indirim konusu yapılabilmesi için gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gelir olarak dikkate alınması şarttır.)"



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

10.9. Değersiz Hale Gelen Alacakların Muhasebe Kaydı:

Örnek :

(C) A.Ş.'nin senede bağlı olan 250.000.-TL değerindeki bir alacağı 2023 yılı içinde (Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde) değersiz hale gelmiştir. Bu durumda şirket, değersiz hale gelen alacağını şu şekilde muhasebeleştirecektir:

659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR	250.000.-
121 ALACAK SENETLERİ	250.000.-

Değersiz hale gelen alacağın kaydı

11. ŞÜPHELİ ALACAKLAR

Şüpheli hale gelen alacaklar için değerlendirme günü itibariyle karşılık ayırma şartlarının bulunup bulunmadığına bakılarak, şartların gerçekleşmesi halinde karşılık ayrılabilir.

Şüpheli alacaklarla ilgili Vergi Usul Kanunu'nun 323. maddesi aşağıdaki gibidir.

"Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla;

1. Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar;

2. Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan (7338 sayılı kanunun 35 inci maddesiyle değişen ibare; Yürürlük: 26.10.2021) ve 3.000 Türk lirasını (2022 yılı için 4.000.-TL, 2023 yılı için 8.900.-TL;2024 yılı için 14.000.-TL, 2025 yılı için 20.000 -TL'yi) aşmayan alacaklar;



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

Şüpheli alacak sayılır.

Yukarıda yazılı şüpheli alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir.

Bu karşılığın hangi alacaklara ait olduğu karşılık hesabında gösterilir. Teminatlı alacaklarda bu karşılık teminattan geri kalan miktara inhisar eder.

Şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen miktarları tahsil edildikleri dönemde kar-zarar hesabına intikal ettirilir.

(7338 sayılı kanununun 35 inci maddesiyle eklenen fıkra; Yürürlük: 26.10.2021) İşletme hesabı esasında defter tutan mükellefler, yukarıdaki fıkralar kapsamında tespit edilen şüpheli alacaklarını defterlerinin gider kısmına ve bunlardan sonradan tahsil edilen miktarları ise tahsil edildikleri dönemde defterlerinin gelir kısmına, hangi alacaklara ait olduğunu gösterecek şekilde, kaydederler."

Şüpheli alacak ve şüpheli alacak karşılığı müesseselerinin sistemde bulunmasının nedeni ticari kazançta tahakkuk esasının geçerli olmasıdır. Zira, ticari kazanç açısından bir gelirin tahakkuk etmesi, elde etme için yeterlidir. Ancak tahsil imkanı şüpheli hale gelen bir gelir veya hasılat unsuru tahsil edilemediği zaman ekonomik ve hukuki tasarruftan söz edilemez. İşte tahakkuk edip hasılat yazıldığı halde ilgili şartlar tamamlanmış olmak kaydıyla, tahsil edilemeyen alacaklar karşılık ayrılmak suretiyle gider yazılmakta ve ekonomik ve hukuki tasarrufa konu olmayan gelirin vergi yükü nötr hale getirilmektedir.

11.1. Şüpheli Alacak Karşılığı Ayırmanın Şartları ve Esasları:

Alacağın şüpheli hale gelmesi için iki şartın birlikte bulunması gerekir. Bu iki şartın birlikte varlığı halinde, alacak şüpheli hale gelir ve alacaklar arasından çıkarılarak şüpheli alacak olarak kayıtlara intikal ettirilir.

Bu şartlardan birincisi söz konusu alacağın ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olması ikincisi ise alacağın dava veya icra safhasında bulunması veya yapılan



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmiş olmasına rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacak olması gerekir.

7338 sayılı Kanununun 35. maddesiyle "**dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük**" ibaresi 26.10.2021 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere Yasa metninden çıkartılmış ve bu tür alacakları karşılamak üzere yine Yasa metnine **3.000.-TL azami tutar** eklenmiştir. Dolayısıyla yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan ve 3.000 Türk lirasını aşmayan alacaklar **(bu tutar 2022 yılı için 4.000.-TL, 2023 yılı için 8.900.-TL, 2024 yılı için 14.000.-TL, 2025 yılı için 20.000 - TL olarak dikkate alınacaktır)** dava ve icra takibi şartı aranmaksızın şüpheli alacak olarak dikkate alınabilecektir.

11.1.1. Alacak Ticari Kazancın Elde Edilmesi ve İdame Ettirilmesi İle İlgili Olmalıdır:

Vergi uygulaması açısından şüpheli hale gelen alacağın ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ilgili olması şarttır.

11.1.2. Alacak Zamanında Tahsil Edilmemiş Olmalıdır:

Değerleme günü itibarıyla tahsil zamanı gelmemiş alacaklar için karşılık ayrılamaz.

Teminata bağlı alacaklar, tahsil edilmemeleri söz konusu olmayacağı için şüpheli alacak haline gelmezler. Kısmen teminata bağlı alacakların da teminata bağlı kısımlarının şüpheli hale gelmeleri söz konusu değildir. Ancak bu alacakların teminatsız kalan kısımlarının da şüpheli hale gelmesi mümkündür.

11.1.3. Bilanço veya İşletme Esasında Defter Tutulmalıdır:

26.10.2021 tarihinde yürürlüğe giren 7338 sayılı Kanununun 35. maddesiyle eklenen fıkra hükmüne kadar sadece bilanço esasına göre defter tutan ticari kazanç sahipleri şüpheli hale gelen alacakları için şüpheli alacak karşılığı ayırabiliyorlardı.

7338 sayılı Kanununun 35. maddesiyle Vergi Usul Kanununun 323. maddesi eklenen fıkra hükmü ile (yürürlük tarihi 26.10.2021) İşletme hesabı esasında defter tutan mükellefler de,



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

yukarıdaki esaslar çerçevesinde tespit edilen şüpheli alacaklarını defterlerinin gider kısmına ve bunlardan sonradan tahsil edilen miktarları ise tahsil edildikleri dönemde defterlerinin gelir kısmına, hangi alacaklara ait olduğunu gösterecek şekilde, kaydedebilecekler.

11.1.4. Alacak Teminatsız Olmalı veya Teminat Yetersiz Olmalıdır:

Bir alacağın şüpheli sayılıp karşılık ayrılabilmesi için teminatsız olması gerekir.

Menkul rehni veya gayrimenkul ipoteği şeklinde yani bir teminata bağlanmış alacaklar için karşılık ayrılamaz.¹²

Kefaletle bağlı alacaklar, şüpheli alacak uygulamasında teminatlı alacak sayılır. Ancak, aynı teminattan farklı olarak, burada kefil hakkında da takibat yapılmış olması ve takibatın sonuçsuz kalması halinde şüpheli alacak karşılığı ayrılabilir.¹³

Adi ortaklığın borçlarından, borç doğuran işlemin ortaklık adına yapıldığının bilinmesi şartı ile ortaklar şahsen ve müteselsilen sorumludurlar. Bu nedenle, adi ortaklıktan olan alacak dolayısıyla karşılık ayrılabilmesi için, ortaklardan her biri adına takibat yapılması gerekir.¹⁴

Kısmen teminata bağlı olan alacaklarda, yalnızca teminatsız kalan şüpheli alacak için karşılık ayrılabilir. Öte yandan bir alacak için dava ve icra süreci devam ederken, bu alacağın tahsilini sağlamak amacıyla borçlunun mallarına haciz konulması alacağı teminatlı kılmaz. Borçlunun mallarına haciz konulması şüpheli halde olan bu alacak için karşılık ayrılmasını engellemez.¹⁵

11.1.5. Şüpheli Alacak Karşılığının Ait Olduğu Alacak Muhasebe Kayıtlarında Gösterilmelidir:

Ayrılan şüpheli alacak karşılığının hangi alacağa ait olduğunun muhasebe kayıtlarında gösterilmesi gerekir.

¹² ÖZBALCI, a.g.e., s. 749.

¹³ ÖZBALCI, a.g.e., s. 749.

¹⁴ ÖZBALCI, a.g.e., s. 749.

¹⁵ Danıştay 4. D., T. 22.05.1990, E. No: 1989/4580, K. No:1990/1491 (KIZILOTL Şükrü, Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar), C. 2, Yaklaşım Yayınları, s. 2629).



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

11.1.6. Alacağın Değerleme Günündeki Niteliği Esas Alınır:

Şüpheli alacaklara karşılık ayrılabilmek için şüpheli hale gelen alacağın değerlendirme gününde de bu nitelikte olması gerekir.

Uygulamada bazen takibat sonucunda dönem içinde şüpheli hale gelen alacaklar için, ya teminat alınmakta veya borcun vadesi bir bedel karşılığında veya bedelsiz olarak uzatılmaktadır. Bu tür durumlar hesap dönemi içinde gerçekleşmekte ve değerlendirme günü itibarıyla daha önce şüpheli hale gelen alacak, dönem sonunda şüpheli alacak niteliğini kaybetmektedir. Bu tür alacaklar için karşılık ayrılamaz.

11.1.7. Sonradan Tahsil Edilen Şüpheli Alacaklar İçin Ayrılan Karşılıklar Gelir Yazılır:

Şüpheli alacak tahsil edildiği zaman şüpheli alacaklar hesabından çıkarılmak suretiyle bu hesap kapatılır. Ayrılmış olan şüpheli alacak karşılığı ile ilgili “129- Şüpheli Alacak Karşılıkları” hesabına borç ve “644- Konusu Kalmayan Karşılıklar” hesabına alacak kayıt yapılmak suretiyle gelir yazılır.

İşletme hesabı esasında defter tutan mükellefler de, şüpheli alacaklarını defterlerinin gider kısmına ve bunlardan sonradan tahsil edilen miktarları ise tahsil edildikleri dönemde defterlerinin gelir kısmına, hangi alacaklara ait olduğunu gösterecek şekilde, kaydedeceklerdir.

11.2. Şüpheli Alacaklar Açısından Özellik Gösteren Durumlar:

11.2.1. Konkordato İlan Eden Firmalardan Olan Alacaklar İçin Şüpheli Alacak Karşılığı Ayrılabilir:

2004 sayılı İcra ve İflas Kanununda yapılan değişiklikle iflas erteleme müessesesi kaldırılmış, bunun yerine konkordato müessesesi kapsamlı bir şekilde yeniden düzenlenmiştir.

İcra ve İflas Kanununun 285. maddesine göre borçlarını vadesi geldiği halde ödeyemeyen veya vadesinde ödeyememe tehlikesi altında bulunan herhangi bir borçlu, vade verilmek veya tenzilat yapılmak suretiyle borçlarını ödeyebilmek veya muhtemel bir iflastan kurtulmak için



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

konkordato talep edebilmektedir. İflas talebinde bulunabilecek her alacaklı da gerekçeli bir dilekçeyle, borçlu hakkında konkordato işlemlerinin başlatılmasını isteyebilmektedir.

Konkordato talebi üzerine ilgili asliye ticaret mahkemesi, Kanunda sayılan belgelerin eksiksiz olarak mevcut olduğunu tespit ettiğinde derhal geçici mühlet kararı vermekte ve borçlunun malvarlığının muhafazası için gerekli gördüğü bütün tedbirleri almaktadır.

Geçici mühlet üç aydır. Mahkeme bu üç aylık süre dolmadan borçlunun veya geçici komiserin yapacağı talep üzerine geçici mühleti en fazla iki ay daha uzatabilmektedir.

Mahkeme, kesin mühlet hakkındaki kararını geçici mühlet içinde verir.

Konkordatonun başarıya ulaşmasının mümkün olduğunun anlaşılması halinde borçluya bir yıllık kesin mühlet verilir.

Konkordato talebi ile amaçlanan iyileşmenin, kesin mühletin sona ermesinden önce gerçekleştiğinin komiserin yazılı raporuyla mahkemeye bildirilmesi üzerine mahkemece resen, kesin mühletin kaldırılarak konkordato talebinin reddine karar verilir.

Mahkemece verilecek mühlet içinde borçlu aleyhine kamu alacaklarına ilişkin takipler de dahil olmak üzere hiçbir takip yapılamaz ve evvelce başlamış olan takipler durur; ihtiyati tedbir ve ihtiyati haciz kararları uygulanmaz; bir takip muamelesi ile kesilebilen zamanaşımı ve hak düşüren müddetler işlemez.

Konkordatonun tasdiki kararında alacaklıların hangi ölçüde alacaklarından vazgeçtiği ve borçlunun borçlarını hangi takvim çerçevesinde ödeyeceği belirtilir.

Konkordato tasdik edilmezse mahkeme konkordato talebinin reddine karar verir. Borçlunun iflasa tabi şahıslardan olması ve doğrudan doğruya iflas sebeplerinden birinin mevcut olması halinde mahkeme, borçlunun iflasına resen karar verir.

Konkordato esas itibarıyla bir borçlunun, alacaklılarının belli bir çoğunluğu ile yaptığı ve ticaret mahkemesinin tasdiki ile hüküm ifade eden bir cebri anlaşma olup, bununla alacaklılar, borçluya karşı olan alacaklarının bir kısmından feragat ederler ve/veya borçluya borcunu



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

ödeme konusunda belli bir süre verirler. Konkordato temelde iflasın engellenmesini ve borçlunun borçlarının yeniden yapılandırılmasını amaç edinmiş bir kurumdur.

Vergi Usul Kanununun 323. maddesinde öngörülen şartlar çerçevesinde şüpheli hale gelen alacaklar için mükellefler bilançolarının pasifinde karşılık ayrılabilen ve ayrılan karşılık tutarını gelir veya kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak dikkate alabilmektedirler.

Teminatlı alacaklarda ayrılacak karşılık, teminatı aşan tutar kadar olabilmektedir.

Maliye İdaresinin açıklamalarına göre şüpheli hale gelen alacak için bu dönemde karşılık ayrılması gerekmekte olup, ilgili olduğu hesap döneminde ayrılmayan karşılığın sonraki hesap dönemlerinde ayrılması mümkün değildir. Ancak bu durumun hilafına Danıştay kararları da bulunmaktadır.

2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu uygulamasında konkordato süreci, çeşitli aşamalarda (geçici mühlet, kesin mühlet, konkordatonun reddi, konkordato projesinin tasdiki gibi) düzenlenmiş olup, ilgili aşamaların şüpheli alacak karşılığı (gider karşılığı) uygulaması karşısındaki durumuna aşağıda yer verilmiştir:

1. Geçici Mühlet Kararı Verilmesinin Sonuçları:

a) Geçici mühlet kararından önce dava veya icra safhasına intikal etmiş alacaklar için Vergi Usul Kanunu'nun 323. maddesi kapsamında karşılık ayrılmış ise mahkeme tarafından geçici mühlet kararı verilmesi, alacağa ilişkin şüphelilik durumunda herhangi bir değişiklik meydana getirmediğinden, daha önce ayrılan karşılığa ilişkin herhangi bir düzeltme yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

b) Geçici mühlet kararı kesin mühletin hukuki sonuçlarını doğurmakta olduğundan ve geçici mühlet kararı ile birlikte takip yapılması mümkün bulunmadığından, geçici mühlet kararından önce dava veya icra safhasına intikal ettirilmemiş alacaklar için geçici mühlet kararının ilan edildiği hesap dönemi itibariyle şüpheli alacak karşılığı ayrılabilir.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

2. Geçici Mühletin Kaldırılarak Konkordato Talebinin Reddedilmesi:

Geçici mühletin kaldırılarak konkordato talebinin reddine ilişkin karar verilmiş olması durumunda;

- Geçici mühlet kararından önce dava veya icra safhasına intikal etmiş olması nedeniyle karşılık ayrılan alacaklar için herhangi bir düzeltme yapılmaması,

- Geçici mühlet kararının ilan edilmesi ile karşılık ayrılan alacaklar için ise, ayrılmış olan karşılıkların geçici mühletin kaldırılarak konkordato talebinin reddine ilişkin kararın ilan edildiği hesap dönemi itibariyle düzeltilmesi (karşılığın iptal edilmesiyle gelir hesabına alınması)

gerekmektedir.

Diğer taraftan, bu alacakların dava veya icra safhasına intikal etmesi durumunda genel hükümler çerçevesinde şüpheli alacak karşılığı ayrılacaktır.

3. Kesin Mühlet Kararı Verilmesi:

Konkordatonun başarıya ulaşmasının mümkün olduğunun anlaşılması durumunda geçici mühlet verilmiş olan borçluya kesin mühlet verilmektedir. Bu aşamada, konkordatonun başarıya ulaşmasının mümkün olduğu kabul edilmekle birlikte, bu süreçte de alacaklılar tarafından dava veya icra süreçleri yürütülemediğinden daha önce ayrılmış olan karşılıklara ilişkin herhangi bir düzeltme yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

4. Borçlunun Mali Durumunun Düzelmeye Halinde Kesin Mühlet Kararının Kaldırılması:

Konkordato talebi ile amaçlanan iyileşmenin kesin mühletin sona ermesinden önce gerçekleşmesi nedeniyle konkordato talebinin reddine karar verilmesi halinde;

- Geçici mühlet kararından önce dava veya icra safhasına intikal etmiş olması nedeniyle karşılık ayrılan alacaklar için herhangi bir düzeltme yapılmaması,



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

- Geçici mühlet kararının ilan edilmesi ile karşılık ayrılan alacaklar için ise ayrılmış olan karşılıkların konkordatonun reddine ilişkin kararın ilan edildiği hesap dönemi itibariyle düzeltilmesi

gerekmektedir.

Diğer taraftan, bu alacakların dava veya icra safhasına intikal etmesi durumunda genel hükümler çerçevesinde şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkündür.

5. Kesin Mühlet İçinde Konkordatonun Reddi ve İflasın Açılması:

İflasa tabi borçlu bakımından, kesin mühletin verilmesinden sonra ilgili maddede belirtilen şartların gerçekleşmesi halinde mahkeme tarafından kesin mühletin kaldırılarak konkordato talebinin reddine ve borçlunun iflasına resen karar verilmesi öngörülmüş olup, bu durumda ilgili mevzuatına uygun olarak iflas masasına kaydedilen alacaklarda şüphelilik hali devam edeceğinden daha önce ayrılan karşılıklara ilişkin düzeltme yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

6. Konkordato Projesinin Tasdik Edilmesi veya Reddedilmesi Durumu:

2004 sayılı Kanunun 306. maddesi uyarınca, konkordatonun tasdiki kararında alacaklıların hangi ölçüde alacaklarından vazgeçtiği ve borçlunun borçlarını hangi takvim çerçevesinde ödeyeceğinin belirtilmesi gerekmektedir.

Bu kapsamda, alacakların borçlu lehine vazgeçilen kısmı, değersiz alacak niteliğini kazanacak ve değersiz alacak ile bu alacağa isabet eden karşılık, konkordatonun tasdiki kararının ilan edildiği (bağlayıcı hale geldiği) hesap dönemi itibariyle muhasebe kayıtlarından silinecektir.

Projenin tasdik edilmesiyle beraber alacağın vazgeçilmeyen kısmının vadesi ise proje çerçevesinde uzatılmış olacaktır. Buna göre mahkemece tasdik edilen konkordato projesiyle alacaklı ile borçlu arasında yeni bir borç ilişkisi kurularak eski borç vade/miktar itibariyle yenilendiğinden bu alacaklar, şüpheli alacak olma vasfını kaybedecektir. Dolayısıyla söz



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

konusu alacaklar için ayrılmış olan karşılıkların, konkordatonun tasdiki kararının ilan edildiği (bağlayıcı hale geldiği) hesap dönemi itibariyle düzeltilmesi gerekmektedir.

Öte yandan muaccel hale gelmediği için dava veya icra safhasına intikal ettirilmemiş olan alacaklardan, vadesi geçici ve kesin mühlet sürelerine rastlayanlar, vadenin dolduğu hesap döneminde şüpheli alacak uygulamasına konu edilebilecektir.

11.2.2. Verilen Sipariş Avanslarının Durumu:

Avans bir mal ya da hizmet almak için mal veya hizmeti almadan önce bu mal veya hizmetin bedeline mahsuben yapılan ödemedir. Ticari defterlere, verilen avans olarak kaydedilen erken ödemeler işle, bir başka ifade ile ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmalıdır. Aksi takdirde avans olarak değil alacak olarak cari hesaba kaydedilir. Yanlış kayıt yapılarak işle ilgili olmayan bir ödemenin de, salt verilen avanslar hesabına kaydedildi diye avans olarak kabul edilmeyeceğinin de göz önünde bulundurulması gerekir. Burada ele alınan husus muvazaadan ari avansların durumudur.¹⁶

Ticari faaliyete konu olacak bir mal veya hizmet için verilen sipariş avansının, bu alımın gerçekleşmemesi ve sipariş avansı olarak yapılan ödemenin geri tahsil edilememesi halinde, bu alacak yürütülen yasal takibat sonucundan eğer şüpheli hale gelmiş ise karşılık ayrılabilir düşüncesindeyiz.¹⁷

Aksine de görüş bulunmaktadır. Bu görüşe göre; ancak ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olarak, daha önce hasılat hesaplarına intikal ettirilmiş alacaklar olarak kabul edip, işlemi gerçekleşmeyen ve tahsil edilemeyen avanslar için karşılık ayrılamaz.¹⁸

11.2.3. Tahsil Edilemeyen Katma Değer Vergisi:

Katma değer vergisinden kaynaklanan alacak için şüpheli alacak karşılığı ayrılabilmesi; ilgili kanun maddesinde yer alan şartların mevcut olması, alacağın ilgili dönemin kayıtlarına

¹⁶ YILMAZ Kazım, Değerleme, HUD Yayını, İstanbul, 1997, s. 378.

¹⁷ Aynı yönde görüş için bkz. YILMAZ, a.g.e., s. 379.

¹⁸ SAĞLAM Erdoğan, Şüpheli Alacak Karşılığı Uygulaması ve Bir kaç Sorun, Vergi Dünyası Dergisi, HUD Yayını, S. 155, Temmuz 1994, s. 41.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

girmesi ve katma değer vergisi beyannamelerinde beyan edilmesi halinde mümkündür (334 sıra numaralı VUK G.T. 05.05.2004 tarih ve 25453 sayılı R.G.).

11.2.4. Holdinglerin İştiraklerinden Olan Ticari Nitelikli Alacakları:

Holding şirketlerin kendi iştiraklerinden olan alacakları eğer normal ticari ilişkilerden doğuyorsa bu alacaklar için karşılık ayrılabilir. Çünkü sonuç itibariyle holding şirketin kendisi ile iştiraki durumunda olan kurumlar ayrı tüzel kişiliklerdir. Aralarındaki ilişki ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilintili ise ve bu ilişkilerden doğan alacaklar yasal prosedür tamamlanmak şartı ile şüpheli hale gelmişse, söz konusu alacak için karşılık ayrılmaması için bir neden bulunmamaktadır. Nitekim bu konudaki bir Danıştay kararı aynı görüşü onamıştır. Buna göre; holding şirketlerin iştirakleri ile olan ilişkileri ticari nitelikli olduğundan şüpheli alacak karşılığı ayrılabilir.¹⁹

11.2.5. Devletten ve Kamu Kuruluşlarından Olan Alacaklar:

Ödeme süresi geçtiği halde Hazine ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarından ve bu arada belediyelerden olan alacaklar için şüpheli alacak karşılığı ayrılıp ayrılamayacağı tartışmalıdır.

Bu konuda iki görüş mevcuttur.

Birinci görüşe göre; kamu kurum ve kuruluşlarından olan alacaklar zaten devletin güvencesindedir. Öte yandan ticari hayatta Devlet güvencesinden daha büyük bir güvence olmaz. Bunun yanında karşılık ayırmanın temel mantığı, doğması olası zararların varlığıdır. Kamu kurum ve kuruluşlarından olan alacağın zamanında tahsil edilememesi halinde, bu alacağın tahsilinin tehlikeye girdiği söylenemez. Bu nedenle kamu kurum ve kuruluşlarından olan alacakların tahsilinde gecikilmesi ve takibat yapılması halinde de bu alacaklar için karşılık ayrılamaz.

İkinci görüşe göre; İcra ve İflas Kanunu'nun 82. maddesi uyarınca Devlet malları, Belediye Kanunu'nun 19. maddesi uyarınca Belediyelerin malları haczedilmez. Bununla beraber bu kurum ve kuruluşlar hakkında yasal takibat yapılmasını engelleyen herhangi bir hüküm



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

bulunmamaktadır. Ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun 323. maddesinde, kişiler değil alacakların nitelikleri sayılmıştır. Bu nedenle bu nitelikleri taşıyan alacaklar kimden olursa olsun ilgili prosedüre tabidir.

Nitekim bu görüş Hesap Uzmanları Danışma Komisyonu'nca da kabul görmüştür. Bu karara göre; “kamu idarelerine karşı yapılan inşaat taahhütlerinden doğan istihkaklara ait alacaklar için Vergi Usul Kanunu'nun 323. maddesi gereğince şüpheli alacak karşılığı ayrılabilir. Ayrılan karşılığın taahhüt hesapları ile ilgilendirilmeyerek ayrıldığı yılın genel ticari kar - zarar hesabına mal edilmesi gerekir.”²⁰

11.2.6. Ticari Faaliyetin Gereği Olarak Verilen Hatır Bonolarından Doğan Alacaklar:

İlgililerin gerçeğe uygun olmadığını bilerek var olmayan bir borcu veya sözleşmeyi varmış göstererek düzenledikleri senet²¹ olarak tanımlanabilir. Ancak bazı durumlarda hatır bonusu bir ticari kefalet niteliğinde olabilir. Bazı durumlarda bu bonolara istinaden karşılık ayrılabilir.

Ticari faaliyetle ilgisi bulunmayan hatır bonoları için ayrılmış olan şüpheli alacak karşılığı matraha dahil edilir. Bu konuda aşağıdaki Danıştay Kararı İlginç bir örnektir.

“Kollektif şirkete süresi içinde, ödenmediğinden karşılığı şüpheli alacak yazılan senetlerin, A.Ş.'nin kredi ihtiyacını karşılamak üzere verilmiş hatır bonoları olduğu hususunun inceleme raporu ve tutanakla sabit olduğu, böyle gelir sağlamayı hedef tutmayan faaliyetin ticari işletme ile ilgisi bulunmadığından söz konusu meblağın şüpheli alacak yazılamayacağı gerekçesiyle matrahta ipka²² etmek (...) doğrudur.”²³

Ancak belirli şartların gerçekleşmesi halinde, isimleri hatır bonusu olsa dahi doğan alacaklar için karşılık ayrılabilir. HUK Danışma Komisyonu kararına göre; “hatır bonolarından doğan alacakların tahsil edilememesi halinde değersiz veya şüpheli alacak olarak zarar yazılabilmesi

¹⁹ YILMAZ, a.g.e., s. 381.

²⁰ HUK Danışma Komisyonu Kararı, T. 28.05.1962, Y. Sıra No:166, K. Sıra No:1962/2.

²¹ YILMAZ Ejder, Hukuk Sözlüğü, Seçkin Kitabevi, Ankara, 1986, s. 279.

²² İpka: kalma, yerinde bırakma, daim kılmak. (YILMAZ, Hukuk S..... s. 343).

²³ Danıştay, 4. D., T. 09.03.1976, E. No: 1975/2661, K. No: 1976/582 (DOĞAN, a.g.m., s. 71).



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

için zarara muhatap olan kurumun hatır bonosunu ticari bir amaçla almış veya vermiş olması ve keza işlemin ticari defterlerde muhasebeleştirilmesi”²⁴ gerekir.

Bu şartları taşıyan hatır bonolarına bağlı olan alacakların artık adı önemli değildir. Bu noktada ortada olan senetlerin adı hatır bonusu olsa bile karşılık ayrılabilir. Çünkü Vergi Usul Kanunu vergisel olayları fiili yönü ve gerçek mahiyeti ile kavramaktadır.

11.3. Muhasebeleştirme:

İşletme bünyesinde bulunan ve Vergi Usul Kanunu hükümleri karşısında şüpheli hale gelen alacakların muhasebe kayıtları şu şekilde olacaktır:

_____ / _____

128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR XXXX

121 ALACAK XXXX

SENETLERİ

_____ / _____

_____ / _____

654 KARŞILIK GİDERLERİ XXXX

129 ŞÜPHELİ TİCARİ XXXX

ALACAKLAR KARŞILIĞI

_____ / _____

²⁴ HUK Danışma Komisyonu Kararı, T. 22.06.1960, Y. Sıra No:102, G. Sıra No:102.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

_____ / _____

690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI XXXX

654 KARŞILIK GİDERLERİ XXXX

_____ / _____

Karşılık ayrılan alacakların kısmen veya tamamen tahsil edilmesi durumunda ise ilgili muhasebe kayıtları şu şekilde olacaktır:

_____ / _____

100 KASA (veya Diğer İlgili Hesaplar) XXXX

128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR XXXX

_____ / _____

_____ / _____

129 ŞÜPHELİ TİCARİ XXXX

ALACAKLAR KARŞILIĞI

644 KONUSU KALMAYAN

KARŞILIKLAR XXXX

_____ / _____

_____ / _____

644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR XXXX

690 DÖNEM KAR VEYA ZARARI XXXX



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

_____ / _____

Şüpheli alacağın tahsilinin imkansız hale gelmesi ve alacağın değersiz alacağa dönüşmesi durumunda ise yapılacak muhasebe kaydı şu şekilde olacaktır:

_____ / _____

129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAK KARŞILIĞI XXXX

128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR XXXX

_____ / _____

12. VAZGEÇİLEN ALACAKLAR

Konkordato veya sulh yoluyla alınmasından vazgeçilen alacaklar, alacaklı yönünden değersiz alacak sayılır. Borçlu yönünden ise, gerçekte pasifte bir azalma olmuş ve öz sermaye artmıştır.

Vazgeçilen alacak borçlu yönünden kar mahiyetindedir. Çünkü alacaklı yönünden vazgeçilen tutar değersiz alacak sayıldığından, alacaklı bünyesinde vazgeçilen tutar zarar yazılmakta, doğal olarak borçlu yönünden bu tutarın kar olması gerekmektedir. Ancak bu şekilde borçlu bünyesinde oluşan karın, alacaktan vazgeçildiği yılda değil, daha ileriki yıllarda vergilendirilmesi öngörülmüştür.

Alacaklısı tarafından konkordato veya sulh yoluyla vazgeçme suretiyle borcundan kurtulan borçlu bu azalan borç tutarını, öz sermaye kalemleri arasında açılacak Vazgeçilen Alacaklar Karşılığı hesabına alır. Bu şekilde açılan karşılık hesabına aktarılan tutar kar olmasına rağmen 3 yıl süre ile gelir yazılmaz. Bu hesaba alınan tutar 3 yıl içinde zararlarla itfa edilmediği takdirde 4. yılın sonunda kara alınır.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

13. YENİLEME FONU UYGULAMASI

13.1. Genel Açıklama:

Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satışından doğan veya hasara uğrayan amortismanına tabi iktisadi kıymetler için sigortadan alınan tazminat dolayısıyla meydana gelen kar, belirli şartlarla yeni alınacak amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin amortismanında kullanılmak üzere yenileme fonuna alınabilir.

Yenileme fonunun oluşumu ve kullanımı ile ilgili esaslar aşağıda açıklanmıştır.

13.2. Yenileme Fonunun Oluşumu ve Kullanım Esasları:

13.2.1. Yenileme Fonu Bilanço Esasına Göre Defter Tutanlarca Ayrılabilir:

Yenileme fonu oluşturulabilmesi için, ilk şart bilanço esasında defter tutulmasıdır. Kanun metninde yenileme fonu olarak ayrılacak fonun pasifte geçici bir hesapta tutulacağı belirtilmiştir. İşletme hesabı esasına göre defter tutanlarla serbest meslek kazanç defteri tutanlar yenileme fonu ayıramazlar. Bu konu maddenin gerekçesinde de açıkça ifade edilmiştir. Ancak isteğe bağlı olarak bilanço esasında defter tutanlar yenileme fonu ayırabilirler.

13.2.2. Satılan veya Hasara Uğrayan Kıymetin Amortismanına Tabi İktisadi Kıymet Olması Gerekir:

Yenileme fonu oluşturabilmek için, satılan veya hasara uğrayan kıymetin amortismanına tabi iktisadi kıymet olması gerekir. Amortismanına tabi olmayan arsa ve arazi ile amortismanına tabi olmayan diğer duran varlıkların satılması durumunda, bunların yerine yenisinin alınması zorunlu olsa dahi yenileme fonu oluşturulamaz.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

13.2.3. Satılan İktisadi Kıymetin Yenilenmesinin Zorunlu Olması veya İşletmeyi İdare Edenlerce Bu Konuda Karar Verilerek Girişimde Bulunulması Gerekir:

Yenileme fonu oluşturulması için gerekli bir diğer şart, satılan iktisadi kıymetin yenilenmesinin, işin niteliğine göre zorunlu bulunması veya işletmeyi idare edenlerce bu konuda karar verilmiş olması ve girişime geçilmiş olmasıdır.

Burada iki durum söz konudur: ya satılan kıymetin yenilenmesi işletmenin faaliyetini sürdürebilmesi için zorunlu olacak, ya da böyle bir zorunluluk olmamakla birlikte, işletmeyi yönetenler yenilenmesi için karar vermiş ve yenileme işlemlerine başlamış olacaklardır.²⁵

13.2.4. Yeni Alınan İktisadi Kıymetle Satılan İktisadi Kıymet Aynı Nitelikte Olmalıdır:

Satış veya tazminat alınmasından doğan kar, aynı nitelikte bir amortisman tabi iktisadi kıymetin alınmasına tahsis edilmelidir. Satılan iktisadi kıymet yerine, başka bir amaca tahsis edilebilecek aynı nitelikte olmayan bir iktisadi kıymet almak amacı ile satış veya tazminattan doğan kar yenileme fonuna alınamaz.

Örneğin bir iplik fabrikasında, harman makinasının satışından doğan karın yenileme fonuna alınması için yine harman makinası alınmalıdır. Bunun yerine tarak makinası alınması için yenileme fonu oluşturulamaz.

Bununla beraber, iktisadi kıymetin yenilenmesi sırasında teknolojik gelişmeler ve firma ihtiyaçlarının gerektirdiği bazı değişiklikler olabilir. Örneğin, eşya nakliyatı yapan bir firmada, kamyon satışından doğan karla, bir treyler ve frigofirik kamyon alınması mümkündür. Keza, yolcu nakliyatı ile uğraşan bir firmada, 30 kişilik bir otobüs satışından doğan karla, 50 kişilik bir otobüs alınabilir. Buna karşılık, hem eşya hem de yolcu nakliyatı yapan bir firmada, kamyon satışı, otobüs alımına tahsis edilecekse, yenileme fonu oluşturulamaz.²⁶

²⁵ YILMAZ, a.g.e., s. 419.

²⁶ ÖZBALCI, a.g.e., s. 777.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

Alınacak iktisadi kıymetin tahsis edileceği hizmet ile satılan iktisadi kıymetin tahsis edildiği hizmet aynı olmalıdır. Hizmet aynı değilse, satıştan doğan karla yenileme fonu oluşturulamaz.

Diğer taraftan satılan her iktisadi kıymet için bu satıştan doğan kardan ayrılan yenileme fonu, bu iktisadi kıymetin yerine alınacak yeni kıymetin amortismanında kullanılacağından, iktisadi kıymetlerin yenileme fonlarının muhasebe kayıtlarının ayrıntılı olması, her iktisadi kıymetin yenileme fonunun ayrıca izlenmesi gerekir.²⁷

13.3. Yenileme Fonunun Kullanımı ve Süresi:

13.3.1. Yenileme Fonunun Kullanımı:

Yenileme fonu oluşturulması suretiyle satın alınan yeni amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin amortismanı, yenileme fonundan mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş kısım kalması halinde buna ilişkin amortismanlar normal şekilde amortismanına tabi tutulur ve cari yıl giderlerine veya maliyetlerine intikal ettirilir.

13.3.2. Yenileme Fonu Kullanım Süresi:

Yenileme fonuna alınan karın 3 yıl içinde kullanılması zorunludur. Her ne şekilde olursa olsun bu süre içinde kullanılmayan yenileme fonuna alınan kar, satışı takip eden 3. yılın vergi matrahına eklenir. Ayrıca yeni alınan iktisadi kıymetin ayrılan amortismanının yenileme fonundan düşük olması halinde de yine mahsup edilemeyen kısım, satışı takip eden 3. yıl sonunda vergi matrahına eklenir.

Konuya ilişkin olarak VUK'un 328. maddesinde aşağıdaki düzenleme yapılmıştır:

"Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki fark kar ve zarar hesabına geçirilir. İşletme hesabı esasında defter tutan mükelleflerle serbest meslek kazanç defteri tutan mükellefler bu farkı defterlerinde hasılat veya gider kaydederler.

²⁷ YILMAZ, a.g.e., s. 420.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

Amortisman ayrılmış olanların değeri ayrılmış amortismanlar düşüldükten sonra kalan meblağdır.

Devir ve trampa satış hükmündedir.

(7338 sayılı kanununun 36 ncı maddesiyle değişen fıkra; Yürürlük: 26.10.2021)Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerce;

*a) Satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi veya benzer mahiyetteki bir iktisadi kıymetin iktisabı, işin niteliğine göre zorunlu bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde, **satıştan doğan kâr, satışın yapıldığı tarihi takip eden üçüncü takvim yılının sonuna kadar pasifte geçici bir hesapta tutulabilir. Bu süre içinde, satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi veya benzer mahiyetteki bir iktisadi kıymetin iktisabı gerçekleşmezse, geçici hesapta tutulan kâr, satışın yapıldığı yılı takip eden üçüncü takvim yılının kâr ve zarar hesabına eklenir.***

*b) Pasifte geçici bir hesapta tutulan kâr, **finansal kiralama yoluyla edinilenler de dâhil olmak üzere** (a) bendindeki esaslar dâhilinde iktisap edilen bir veya birden fazla kıymetin bu Kanun hükümlerine göre ayrılacak amortismanlarına mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunur.*

c) Pasifte geçici bir hesapta tutulan kâr, satışı yapılan iktisadi kıymetin yerine iktisap edilen yeni kıymetlerin amortisman ayrılabilir tutarından fazla ise bu fazlalık, satışın yapıldığı yılı takip eden üçüncü takvim yılının kâr ve zarar hesabına eklenir.

ç) Satışın yapıldığı yılı takip eden üçüncü takvim yılının sonundan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi hâlinde pasifte geçici bir hesapta tutulan kâr o yılın kâr ve zarar hesabına eklenir..."

13.4. İş Terk, İşletmenin Devri veya Tasfiye Durumunda Yenileme Fonu:

Tasfiye halindeki kurumların sattıkları sabit kıymetlerin yenilenmesi söz konusu olamayacağına göre, sabit kıymet satışından doğan karın yenileme fonuna alınması mümkün



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

değildir. Öte yandan daha önce satılmış ve doğan karı yenileme fonuna alınmış olan sabit kıymetlerin tasfiyeye giriş tarihi itibarıyla kara alınması gerekir.

Ancak, satılan iktisadi kıymetin yerine tasfiyeye giriş tarihinden önce yeni iktisadi kıymet alınmışsa, yenileme fonu pasifte kalır ve genel hükümler çerçevesinde amortismanlara mahsup edilmesine devam olunur.

İşin terki halinde, terk tarihinde henüz üç yıllık süre dolmamış ise yenileme fonunun vergi matrahına eklenmesi gerekir.

İşletmenin devri halinde de henüz kullanım süresi dolmamış olan yenileme fonunun vergi matrahına eklenmesi gerekir.

13.5. Amortisman Tabi Mallar İçin Alınan Sigorta Tazminatları:

Yangın, deprem, sel, su basması gibi afetler yüzünden tamamen veya kısmen zıya, uğrıyan amortisman tabi iktisadi kıymetler için alınan sigorta tazminatı bunların değerinden (Amortismanlı olanlarda ayrılmış olan amortisman çıktıktan sonra kalan değerden) fazla veya eksik olduğu takdirde farkı kar veya zarar hesabına geçirilir.

(7338 sayılı kanunun 37. maddesiyle VUK'un 329. maddesinde yapılan değişiklik sonrası hükme göre (yürürlük: 26.10.2021) Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerce;

a) Alınan sigorta tazminatı ile tamamen veya kısmen zarar gören amortisman tabi iktisadi kıymetlerin yenilenmesi veya benzer mahiyetteki bir iktisadi kıymetin iktisabı, işin niteliğine göre zorunlu bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa tazminat fazlası, tazminatın alındığı tarihi takip eden üçüncü takvim yılının sonuna kadar pasifte geçici bir hesapta tutulabilir. Her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde zarar gören iktisadi kıymetlerin yenilenmesi veya benzer mahiyetteki bir iktisadi kıymetin iktisabı gerçekleşmezse, geçici hesapta tutulan tazminat fazlası, tazminatın alındığı yılı takip eden üçüncü takvim yılının kâr ve zarar hesabına eklenir.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

b) Pasifte geçici bir hesapta tutulan tazminat fazlası, finansal kiralama yoluyla edinilenler de dâhil olmak üzere (a) bendindeki esaslar dâhilinde iktisap edilen bir veya birden fazla kıymetin bu Kanun hükümlerine göre ayrılacak amortismanlarına mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunur.

c) Pasifte geçici bir hesapta tutulan tazminat fazlası, zarar gören iktisadi kıymetin yerine iktisap edilen yeni kıymetlerin amortisman ayrılabilir tutarından fazla ise bu fazlalık, tazminatın alındığı yılı takip eden üçüncü takvim yılının kâr ve zarar hesabına eklenir.

ç) Tazminatın alındığı yılı takip eden üçüncü takvim yılının sonundan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi hâlinde pasifte geçici bir hesapta tutulan tazminat fazlası o yılın kâr ve zarar hesabına eklenir

14. KDV YÖNÜNDEN DÖNEM SONU İŞLEMLERİNDE DİKKAT EDİLMESİ GEREKEN HUSUSLAR

14.1. Tahsil Edilemeyen KDV İçin Şüpheli Alacak Karşılığı Ayrılabilir:

Dönem sonu işlemlerinde tereddüt edilen hususlardan birisi de, hesaplandığı halde tahsil edilemeyen KDV için şüpheli alacak karşılığı ayrılıp ayrılamayacağıdır. KDV, ekonomik faaliyetlerin doğal bir sonucu olarak ortaya çıkan ve işletmenin alışları sırasında ödediği, işletme alacaklarının bir unsurunu teşkil eden ve doğrudan doğruya mal teslimi veya hizmet ifasından kaynaklanan bir alacaktır. Dolayısıyla, mal ve hizmet satışı üzerinden hesaplanan ve tahsil edilemediği halde beyan edilen KDV, satıcı mükellefler yönünden mal ve hizmet satışından doğan bir alacak niteliğine dönüştüğünden, KDV'den doğan alacaklar için de şüpheli alacak karşılığı ayrılması gerekir. Konu ile ilgili olarak 334 Seri No.lu VUK Genel Tebliği'nde gerekli açıklamalar yapılmıştır.

14.2. Binek Otomobil Alımlarına Ait KDV/ÖTV Doğrudan Gider Yazılabileceği Gibi Maliyete de İntikal Ettirilebilmektedir:

3065 sayılı KDV Kanunu'nun 30/b maddesine göre, faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerin alış belgelerinde gösterilen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkün değildir. VUK'un 270. maddesinin 5035 sayılı Kanunla değişik ikinci fıkrasında ise, **“mükelleflerin ÖTV'yi maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte serbest oldukları”** hükme bağlanmıştır.

Bu çerçevede, binek otomobillerine ait ÖTV ile indirim konusu yapılması mümkün bulunmayan KDV, mükellefler tarafından doğrudan gider yazılabileceği gibi, maliyete de intikal ettirilebilecektir. Bu konudaki seçimlik hak tamamen mükellefe ait olup, Maliye Bakanlığı da aynı görüştedir. **Ancak gider yazılabilecek tutarın tespitinde, ilgili yıllar itibarıyla Hazine ve Maliye Bakanlığınca ilan edilen tavan tutarlar aşılamayacaktır.**

14.3. İşi Bırakan Mükellefler İndiremedikleri KDV'yi Gider Yazabilirler:

KDV Kanunu'nda, işi bırakan mükelleflerce yüklenildiği halde indirim konusu yapılamayan ve işi bırakma nedeniyle indirim olanağı da kalmayan KDV'ler hakkında yapılacak işlem konusunda özel bir düzenleme bulunmamaktadır. Yüklenildiği halde indirilemeyen ve işi bırakma nedeniyle de bir daha indirilmesi mümkün bulunmayacak hale gelen KDV'nin mükelleflere iadesi, iade hakkı doğuran işlemler hariç kanunen mümkün bulunmamaktadır.

Maliye Bakanlığı, işi bırakan mükelleflerce yüklenildiği halde indirilemeyen KDV'nin GVK ve KVK yönünden gider olarak dikkate alınması gerektiği görüşünde olup, bu doğrultuda verdiği bazı Özelgelerden özeti aşağıdadır:

“Türkiye’de dar mükellefiyet esasında vergilendirilmekte iken işini bırakan bir kurumun, Türkiye’de yüklenip indiremediği KDV’yi kurumlar vergisi yönünden gider yazması mümkün bulunmaktadır.”

“31.12.2000 tarihinde faaliyetini terk eden mükellefin indirim yoluyla gideremediği vergilerin 2000 yılına ait gelir vergisi matrahının tespitinde gider veya maliyet unsuru olarak göz önüne alınmasında bir sakınca yoktur.”

“İşin bırakılması veya şirketin tasfiyesi dolayısıyla, işletmede bulunan vergiye tabi malların işin bırakılması veya şirketin tasfiyesinden önce satış vb. yollarla tasfiye edilmesi halinde



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

teslim bedeli üzerinden, tasfiye edilmemiş ise bu malların işletmeden çekilen değer olarak KDV Kanunu'nun 3/a maddesi gereğince emsal bedel üzerinden KDV hesaplanarak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilmesi gerekmektedir. İndirim konusu yapılamayan KDV ise sonraki döneme devreden KDV olarak kalacaktır. Sonraki döneme devreden KDV'nin iadesinin talep edilmesi mümkün bulunmamaktadır. Ancak, mükellefiyetin terkin edildiği tarih itibariyle indirim yoluyla giderilemeyen KDV ilgili dönem gelir ya da kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilecektir. Diğer taraftan, devreden vergilerin gider yazılabilmesi ile ilgili bu uygulama sadece faaliyeti bırakan mükellefler için geçerlidir. Faaliyetin devamı süresince devreden vergilerin gider veya maliyet olarak değerlendirilmesinin mümkün olamayacağı tabiidir.”

14.4. Dönem Sonu Değerlemeleri Nedeniyle Ortaya Çıkan Kur Farkları KDV'ye Tabi Değildir:

İşletmelerde dönem sonunda yapılan değerlendirme sonucu ortaya çıkan kur farkları, bir teslim ve hizmetin karşılığı olarak doğmadığından KDV'ye tabi bulunmamaktadır. Değerleme, tamamen kanunen yapılması gereken bir zorunluluk olup, KDV'yi doğuran bir işlem değildir. Çünkü, değerlendirme işlemi tek taraflı bir işlem olup, bir teslim veya hizmetin karşılığı değildir.

Nitekim, bu konu hakkında verilen iki Özelge'nin özeti aşağıdadır:

“Ortaklarınızla ilişkili kişilerden borç para alma işleminiz finansman temini hizmeti kapsamında KDV'ye tabi olup, bedelin döviz cinsinden ifade edildiği borç işlemlerinde VUK'un değerlemeye ilişkin hükümleri uyarınca dönem sonunda yapılan değerlendirme nedeniyle ortaya çıkan kur farkları, alacaklıya ödenmediği sürece KDV hesaplanmayacaktır.”

“Şirketin döviz cinsinden belirlenen borcunu yıl sonunda değerlemesi sırasında ortaya çıkan kur farkının KDV'ye tabi tutulmaması gerekir.”

14.5. Yasal Defterlere Kaydedilmeyen Faturalardaki KDV'nin İndirim Süresi:

KDV Kanunu'nun 29/3. maddesinde, Kanun'un 30. maddesinde sayılanlar hariç olmak üzere faaliyetlere ilişkin olarak yüklenilen KDV'ye ilişkin indirim hakkının, “vergiyi doğuran



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

olayın meydana geldiği takvim yılı aşılmamak şartıyla ilgili belgelerin yasal deftere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılması gerektiği” hükme bağlanmıştır.

Ancak 7104 sayılı Kanunun 8. maddesi ile KDV Kanununun 29/3. maddesine eklenen ibare neticesinde 1.1.2019 tarihinden geçerli olmak üzere indirim hakkı, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılını takip eden takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilecektir.

14.6. Damga Vergisinin Yansıtılması İşleminde KDV:

Firmalar, aralarında yaptıkları yazılı veya sözlü anlaşmalarla, yapacakları işlemlere ait damga vergisinin öncelikle taraflardan birisi tarafından ödenmesini, daha sonra ise ödenen damga vergisinin belli bir kısmının ya da tamamının karşı taraftan tahsil edilmesini öngörebilmektedirler. Uygulamada, damga vergisinin gerçek ilgisinden tahsil edilmesi işleminin KDV’ye tabi olup olmayacağı konusunda tereddütlerle karşılaşmaktadır.

Vergi literatüründe “masraf aktarımı” olarak tanımlanan bu tür işlemlerde KDV uygulaması, masrafların bire bir aktarılıp aktarılmadığına bağlı olarak değişmektedir. Ödenen damga vergisinin gerçek ilgisine bire bir aktarılarak tahsil edilmesi işlemi esas itibarıyla bir masraf yansıtılması işlemi olup, KDV’nin konusuna giren bir teslim veya hizmet niteliğinde değildir. Dolayısıyla, damga vergisinin taraflardan birisi tarafından ödendikten sonra bire bir diğer tarafa aktarılarak tahsil edilmesi işlemi KDV’ye tabi bulunmamaktadır. Ancak, ödenen damga vergisinin bire bir değil de, üzerine bir bedel ilavesi suretiyle gerçek ilgisine yansıtılması halinde ise, masraf yansıtılmasının yanı sıra bir de aracılık hizmeti söz konusu olmaktadır. Bu durumda, faturada yer alan bedelin yansıtılan damga vergisi tutarını aşan kısmı üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir. Maliye Bakanlığı’nın konu ile ilgili görüşü ve uygulaması da bu doğrultudadır.

14.7. İmha Edilen Malların KDV’sinin İndirim Konusu Yapılamayacağı:

Uygulamada mükelleflerin stoklarında yer alan ancak kullanım süresinin geçmesi veya başka nedenlerle kullanılamayacak hale gelmesi nedeniyle ilgili mevzuat uyarınca teşkil edilen resmi komisyonlar veya Takdir Komisyonu huzurunda imha edilen malların zayi olan mal



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği ve bu mallara ilişkin yüklenilen KDV'lerin indirilip indirilemeyeceği hususlarında tereddütlerle karşılaşılmaktaydı.

Konuya ilişkin olarak KDV Genel Uygulama Tebliğinin "**2.4. Kullanım Süresi Geçen veya Kullanılmayacak Hale Gelen Mallara İlişkin Yüklenilen KDV'nin İndirimi**" başlıklı bölümünde aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır:

"Mükelleflerin faaliyetlerine ilişkin olarak stoklarında mevcut olan ancak kullanım süresi geçen veya bir başka nedenle kullanılmayacak durumda olan malların iktisabı dolayısıyla yüklenilen KDV'nin, 3065 sayılı Kanununun (30/c) maddesi hükmü uyarınca indirim konusu yapılması mümkün değildir. Söz konusu malların ilgili mevzuat uyarınca teşkil edilen resmi komisyonlar veya Takdir Komisyonu huzurunda imha edilmesi durumunda da bu mallara ilişkin yüklenilen KDV indirilemez. Bu çerçevede, zayi olan mallara ait yüklenilen ve daha önce indirim konusu yapılan KDV'nin, imha tarihini kapsayan vergilendirme dönemine ait 1 No.lu KDV Beyannamesinin "İlave Edilecek KDV" satırına dahil edilmek suretiyle indirim hesaplarından çıkarılması gerekmektedir."

14.8. Asıl Nüshası Kaybolan Faturanın Gider Kaydı ve KDV İndirimi:

Mal ve hizmet satışlarına ilişkin olarak düzenlenen faturaların asılları alıcılara ulaşmadan postada, kargoda vb. şekillerde kaybolabilmektedir. Bu gibi durumlarda kaybolan faturaların kayıtlara nasıl intikal ettirileceği ve bu faturalardaki KDV'nin indirim konusu yapılıp yapılamayacağı konularında tereddüte düşülmektedir.

Uygulamada, fatura aslının kaybolduğu durumlarda, satıcı firmalar faturanın kendilerinde kalan nüshasının fotokopisi üzerine "Aslı Gibidir" yazarak kaşeleyip imzalamakta, alıcılar ise satıcılar tarafından belirtilen şekilde onaylanan fatura fotokopilerini kayıtlarına gider olarak intikal ettirmekte ve KDV'lerini de indirim konusu yapmaktadırlar. Ancak, Maliye Bakanlığı, fatura asıllarının kaybedildiği durumlarda, faturanın satıcılarda kalan nüshasının noter tasdikli fotokopilerine (Bu örnek üzerine, "Zayi olan aynı tarih ve sayıyı taşıyan fatura aslı yerine kullanılmak amacıyla tasdik edilmiştir." şeklinde noterce şerh düşülmesi gerekir) dayanılarak gider kaydı ve KDV indirimi yapılabileceği görüşündedir.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

14.9. Stokta Bulunan Malların KDV'si İndirim KDV Olarak Gelecek Aylara Devreder

14.10. Dönem Sonu İskonto veya Ciro Primlerinin KDV Boyutu:

Vergi İdaresi 116 seri no.lu KDV Genel Tebliğine kadar dönem sonu ciro primlerinin müstakil bir hizmet ifası olarak genel oranda KDV'ye tabi olduğunu savunmuştur (26 seri no.lu KDV GT açıklaması). Ancak vergi ihtilafları İdarenin aleyhine sonuçlanmıştır. İdare 116 seri no.lu KDV Genel Tebliği ile görüşünü değiştirmiştir. Buna göre ciro primi, satış primi, hasılat primi vb. adlar altında yapılan ödemeler ve cari hesap düzeltmeleri esas matrahta vuku bulan değişikliklerden olup, esas işlemin tabi olduğu oranda KDV'ye tabi tutulacaktır (aynı görüşe 1 Mayıs 2014 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren KDV Genel Uygulama Tebliği'nde de yer verilmiştir).

14.11. Dönem Sonu Gider Yansıtımalarında KDV Uygulaması:

Özellikle grup şirketlerinde dönem sonlarında yansıtma faturaları düzenlenmesi sıklıkla karşılaşılan durumlardandır. Yansıtma işlemlerinde (örneğin banka kredi faizi yansıtması, teminat komisyonu gideri yansıtması gibi) yansıtılan masraf KDV'ye tabi değil ise yansıtma işlemi KDV'siz; işlem KDV'ye tabi ise yansıtma işlemi esas işlemin tabi olduğu oranda KDV'li yansıtılacaktır. Yansıtma işleminde komisyon alınmışsa komisyon tutarı aracılık hizmeti olarak genel oranda KDV'ye tabi olacaktır.

14.12. Sayım Tesellüm Fazlalıkları (397 Hesap):

Dönem sonu emtea stoklarının fiili sayımında mal sayım fazlasının çıkması durumu söz konusu olabilir. Nedeni tespit edilememişse fazlalık gelir hesaplarına aktarılır.

KDV Kanunu'nun 9/2. maddesine göre;

“Fiilî yada kaydî envanter sırasında belgesiz mal bulundurulduğu veya belgesiz hizmet satın alındığının tespiti halinde, bu alışlar nedeniyle ziyaa uğratılan katma değer vergisi, belgesiz mal bulunduran veya hizmet satın alan mükelleften aranır.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

Belgesiz mal bulundurdukları veya hizmet satın aldıkları tespit edilen mükelleflere, bu mal ve hizmetlere ait alış belgelerinin ibrazı için tespit tarihinden itibaren 10 günlük bir süre verilir. Bu süre içinde alış belgelerinin ibraz edilememesi halinde, belgesi ibraz edilemeyen mal ve hizmetlerin tespit tarihindeki emsal bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisi, alışlarını belgeleyemeyen mükellef adına re'sen tarhedilir. Bu tarhiyata vergi ziyai cezası uygulanır.)

Ancak belgesiz alınan mal ve hizmetleri satanlara, bu satışlarla ilgili olarak, vergi inceleme raporuna dayanılarak katma değer vergisi tarhiyatı yapıldığı takdirde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin ceza ayrıca alıcılardan aranmaz.”

Yukarıda yer verilen hüküm sayım tesellüm fazlası veren mükelleflerde tarhiyat riski doğurmaktadır.

14.13. Sayım Tesellüm Noksanlıkları:

14.13.1. Zayi Olan Mallara Ait KDV:

KDV sisteminde alış belgelerinde gösterilen verginin indirilmesi, bu malların satışı sırasında mala eklenen katma değer vergilendirileceği düşüncesine dayanmaktadır.

1 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile KDV Genel Uygulama Tebliği'nde, zayi olan mallar için satış ve dolayısıyla yaratılan bir katma değer olmayacağından, bu mallara ilişkin alış vesikalarında gösterilen verginin indirilmesinin, zayi olan mallar üzerindeki vergi yükünü tamamen ortadan kaldıracığı; bu nedenle, Kanunun 30/c maddesi uyarınca, zayi olan malların alış vesikalarında gösterilen KDV'sinin mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilemeyeceği belirtilmiştir.

Öte yandan aynı bentte, deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olan mallar nedeniyle yüklenilen vergilerin indirimine olanak tanınmaktadır.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

Örneğin; sel felaketi nedeniyle bir şirketin deposunda yer alan malların zayi olması veya Maliye Bakanlığınca yangın sebebiyle mücbir sebep ilan edilen yerde olması koşuluyla, yangın nedeniyle malların kullanılamaz duruma gelmesi halinde bu mallara ilişkin yüklenilen vergiler indirim konusu yapılabilecektir.

Buna karşılık Maliye Bakanlığınca yangın sebebiyle mücbir sebep ilan edilmediği süreçte, yangın sonucu zayi olan mal nedeniyle yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkün değildir. Örneğin, ithal edilen malların depolandığı antrepolarda çıkan yangın sonrasında Maliye Bakanlığınca mücbir sebep ilan edilmediği takdirde, zayi olan malların ithalinde ödenen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

14.13.2. Malların Zayi Olması Sonucu Meydana Gelen Kayıplar:

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin ilgili bölümünde, kullanım süresi geçen veya kullanılamayacak hale gelen malların zayi olan mal olarak değerlendirileceği, KDV Kanununun 30/c maddesine göre mükelleflerce bu malların iktisabında yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılmasının mümkün olmadığı ifade edilmiştir.

Bu çerçevede;

- İmalatta kullanılmak için alınan ancak imalata girmeden eskime, bozulma, çürüme, çatlama vb. nedenlerle kullanılamaz hale gelen ve bu nedenle imalatta veya ambalajlamada kullanılabilme vasfını yitiren hammadde ve malzeme ile ambalaj maddeleri,
- Son kullanma tarihinin geçmesi, çeşitli kimyasallar içerdiğinin tespit edilmesi gibi nedenlerle kanunen tekrar satılması mümkün olmayan ve imha edilen bisküvi, çikolata, konserve gibi gıda ürünleri,
- Sağlık Bakanlığınca kullanımının yasaklanması nedeniyle imha edilen ilaçlar ile kullanım süresi içinde formül hatası bulunan, miadının dolması veya hasar görmesi nedeniyle kullanılamaz hale gelmiş, üretimden kalkmış, insan sağlığını tehdit eden ilaçlar,



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

- Hatalı dikim, renk farklılığı, leke ve benzeri nedenlerle ya da şirket politikası gereği satışı mümkün olmadığından imha edilen mallar,

- Kullanım ömrünü tamamladığı için imha edilen araç lastikleri

için yüklenen KDV indirim konusu yapılamayacaktır.

14.13.3. Malların Değerinin Düşmesi Sonucu Meydana Gelen Kayıplar:

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

Örneğin;

- Üretim esnasında renginde problem olan giyeceklerin,

- Yangın sonucu tamamen yok olmayan ve ekonomik değeri olan yedek parça ve malzemelerin daha düşük bir fiyatla satılması halinde, bunlar nedeniyle yüklenen KDV'nin tamamı indirim konusu yapılabilecektir.

14.13.4. Fire Sonucu Meydana Gelen Kayıplar:

Fire, bir malın imalat sürecinde veya tüketiciye arzına kadar kendi doğal akışı içinde uğradığı fiziksel kayıp olarak tanımlandığından, imalat sırasında veya sonrasında meydana gelen firelerin zayi olan mal kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Bu durumda, daha önce indirim konusu yapılan KDV'nin de düzeltilmesine gerek yoktur. Ancak, yasal düzenleme veya ilgili mesleki kuruluşlar tarafından belirlenen fire miktarını aşan kayıplara ilişkin giderlerin, Gelir veya Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indiriminin kabul edilmemesi halinde, bu giderler dolayısıyla yüklenen KDV'nin de indirim konusu yapılması mümkün değildir.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

Örneğin;

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

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

14.13.5. Nedeni Açıklanamayan Emtea Noksanlıkları:

Nedeni açıklanamayan noksanlıklar Maliyece faturasız satış olarak yorumlanmaktadır. Noksan malın emsal bedeli üzerinden kayıtlara satış olarak intikali ve KDV beyanı talep edilmektedir. Maliyenin bu uygulamasının yerindeliği yönünde Danıştay Kararları da bulunmaktadır.

Uygulamada mükelleflerin bu mahiyetteki noksanlıkları kayıtlı değerleri üzerinden KKEG olarak dikkate aldıkları gözlemlenmektedir. Olası bir vergi incelemesinde bu tür işlemlerin eleştiriye tabi tutulması kuvvetle muhtemeldir.

14.14. Ortaklara Borç Para Kullandırma İşlemi:

Şirketlerin ortaklarına veya ilişkili gerçek ve tüzel kişilere kullandırdıkları paraların faiz hesaplamasına konu edilmesi gerekmektedir. Hesaplanacak faiz tutarı üzerinden ayrıca %20 oranında KDV hesaplanmalı ve fatura düzenlenmelidir.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

15. NAKDİ SERMAYE ARTIŞLARINDA KURUM KAZANCINDAN İNDİRİM UYGULAMASI

15.1. Genel Bilgi:

Bilindiği üzere 6637 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanununun 8. maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin birinci fıkrasına eklenen (1) bendinde, finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri hariç olmak üzere sermaye şirketlerinin ilgili hesap dönemi içinde, ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları veya yeni kurulan **sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı üzerinden Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (TCMB) tarafından indirimden yararlanan yıl için en son açıklanan bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı dikkate alınarak, ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarın %50'sinin, kurumlar vergisi matrahının tespitinde kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından indirim konusu yapılabileceği hüküm altına alınmıştır.**

Maliye Bakanlığı'nca Resmi Gazete'de yayımlanan 9 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile sermaye artırımlarında indirim uygulamasının usul ve esasları ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Buna göre; sermaye şirketlerinin sermaye yapılarının güçlendirilmesi amacıyla getirilen bu düzenleme uyarınca indirime konu edilecek tutarın hesaplanmasında, **1/7/2015 tarihinden itibaren** ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki **nakdi sermaye artışları** veya bu tarihten itibaren yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı üzerinden, ilgili hesap döneminin sonuna kadar Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (1) bendi hükmüne göre hesaplanacak tutar dikkate alınacaktır.

İndirim uygulamasında,



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

a) Nakdi sermaye artışı, sermaye şirketlerince ilgili hesap döneminde ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi artışlar ile yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakdi olarak karşılanan kısmını,

b) Ticari krediler faiz oranı, bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı olarak dikkate alınacak olan ve TCMB tarafından indirimden yararlanan yıl için en son açıklanan “Bankalarca Açılan Kredilere Uygulanan Ağırlıklı Ortalama Faiz Oranları”ndan “Ticari Krediler (TL Üzerinden Açılan) (Tüzel Kişi KMH ve Kurumsal Kredi Kartları Hariç)” faiz oranını,

c) Süre, ticaret siciline tescil edilen sermaye artırımının nakit olarak karşılanan kısmının şirketin banka hesabına yatırıldığı tarihin içinde bulunduğu (Nakden taahhüt edilen sermayenin, sermaye artırımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği tarihten önce şirketin banka hesabına yatırılan kısmı için tescil tarihinin içinde bulunduğu) aydan hesap döneminin sonuna kadar olan ay sayısının 12 aya olan oranını,

ifade etmektedir.

İndirim tutarının hesaplanmasında aşağıda belirtilen şekilde gerçekleştirilen sermaye artırımları dikkate alınmayacaktır:

a) Sermaye şirketlerine nakit dışındaki varlık devirlerinden kaynaklanan sermaye artışları,

b) Sermaye şirketlerinin birleşme, devir ve bölünme işlemlerine taraf olmalarından kaynaklanan sermaye artışları,

c) Bilançoda yer alan öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklenmesinden kaynaklanan sermaye artışları,

d) Ortaklarca veya Kurumlar Vergisi Kanununun 12 nci maddesi kapsamında ortaklarla ilişkili olan kişilerce kredi kullanılmak veya borç alınmak suretiyle gerçekleştirilen sermaye artışları,



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

e) Şirkete nakdi sermaye dışında hisse senedi, tahvil veya bono gibi kıymetlerin konulması suretiyle gerçekleştirilen sermaye artışları,

f) Bilanço içi kalemlerin birbiri içinde mahsubu şeklinde gerçekleştirilen sermaye artışları.

İndirimden finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri hariç olmak üzere, şartları sağlayan sermaye şirketlerinin yararlanabilmeleri mümkündür. Dolayısıyla finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri bu indirimden yararlanamayacaktır.

15.2. İndirim Uygulaması:

Nakdi sermaye artışı üzerinden, indirimden yararlanılan yıl için TCMB tarafından en son açıklanan ticari krediler faiz oranı dikkate alınarak, ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarın Bakanlar Kurulunca belirlenen orana isabet eden kısmı ilgili dönem kurum kazancından indirilebilecektir.

İndirim uygulamasında, artırılan sermayenin hesap dönemi içerisinde ortaklarca nakit olarak ödendiği (Nakden taahhüt edilen sermayenin, sermaye artırımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği tarihten önce şirketin banka hesabına yatırılan kısmı için tescil tarihinin içinde bulunduğu) ay kesri tam ay sayılmak suretiyle, yılın kalan süresi için kıst dönem esasına göre indirim tutarı hesaplanacaktır.

Takip eden hesap dönemlerine ait kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde de indirim uygulamasına devam edilebilecektir.

Sonraki dönemlerde sermaye azaltımı yapılması halinde nakdi sermaye artışının azaltılan sermaye tutarı kadarlık kısmı indirim hesaplamasında dikkate alınmayacaktır.

Örnek :

(BA) A.Ş.'nin sermayesinin nakdi olarak 6.000.000 TL artırılmasına ilişkin 3/8/2019 tarihli genel kurul kararı 24/8/2019 tarihinde ticaret siciline tescil ettirilmiş ve sermaye taahhüdünün tamamı ortaklarca bu ay içinde şirketin banka hesabına yatırılmıştır.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

(BA) A.Ş. 2019 hesap döneminde 5 aylık süre için indirimden yararlanacak ve şartları sağlamaya devam ettiği sürece artırılan bu sermaye tutarı dolayısıyla izleyen hesap dönemlerinde de indirim uygulamasına devam edebilecektir. Ancak 7417 Sayılı Kanun ile nakit sermaye artırımına ilişkin faiz indirimine sonradan sınırlama getirilmiştir. Yapılan düzenleme ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10. maddesinin birinci fıkrasının (1) bendinin üçüncü paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"Bu indirimden, sermaye artırımına ilişkin kararın veya ilk kuruluş aşamasında ana sözleşmenin tescil edildiği hesap dönemi ile bu dönemi izleyen dört hesap dönemi için ayrı ayrı yararlanır. Bu dönemlerde sermaye azaltımı yapılması hâlinde azaltılan sermaye tutarı indirim hesaplamasında dikkate alınmaz."

Yapılan düzenleme ile nakit sermaye artırımına ilişkin faiz indiriminden süresiz yararlanma hakkı 5 yıl ile sınırlandırılmış, sermaye artırımına ilişkin kararın veya ilk kuruluş aşamasında ana sözleşmenin tescil edildiği hesap dönemi ile bu dönemi izleyen dört hesap dönemi dikkate alınarak hesaplanacağı belirtilmiştir.

05.07.2022 tarihinden önce sermaye artırımını yapan veya ilk defa kurulan şirketler için 2022 yılı hesap dönemi dahil olmak üzere 5 hesap dönemi için uygulanacaktır.

Kazancın yetersizliği nedeniyle ilgili dönemlerde indirim konusu yapılamayan tutarlar, beş yıllık süre dolduktan sonra da indirime konu edilebilecektir.

Yeni uygulama 05.07.2022 itibariyle yürürlüğe girmiştir.

15.3. Kazanç Yetersizliği Nedeniyle İndirim Konusu Edilemeyen Tutarın Sonraki Dönemlere Devri:

Sermaye şirketleri tarafından nakdi sermaye artışına ilişkin hesaplanan indirim tutarının kazanç yetersizliği nedeniyle ilgili olduğu hesap dönemine ait matrahın tespitinde indirim konusu yapılamaması halinde bu indirim tutarları, herhangi bir endekslemeye tabi tutulmaksızın izleyen hesap dönemlerine ilişkin matrahın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

Örnek :

2024 hesap döneminde gerçekleştirdiği nakdi sermaye artışları üzerinden 500.000 TL indirim tutarı hesaplamış olan (D) A.Ş. bu hesap dönemindeki mali zararı nedeniyle indirimden yararlanamamıştır.

(D) A.Ş.'nin 2024 hesap döneminde kazanç yetersizliği nedeniyle kurum kazancından indiremediği 500.000 TL'lik indirim tutarı sonraki dönemlere devredecektir. İzleyen dönemlerde kazancın bulunması halinde, 2024 hesap döneminde indirilemeyen bu tutar herhangi bir endekslemeye tabi tutulmaksızın ilgili dönem matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

15.4. İndirim Uygulamasına İlişkin Bakanlar Kuruluna Verilen Yetki:

Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (1) bendinin dördüncü paragrafı ile Bakanlar Kuruluna verilen yetki 26/6/2015 tarihli ve 2015/7910 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kullanılmıştır.

Anılan Bakanlar Kurulu Kararında genel indirim oranı %50 olarak belirlenmiş olup durumlarına göre sermaye şirketleri bu orana aşağıdaki oranları eklemek suretiyle indirim uygulamasından yararlanabileceklerdir.

a) Payları borsada işlem gören halka açık sermaye şirketlerinde indirim oranı, indirimden yararlanan yılın son günü itibarıyla, Merkezi Kayıt Kuruluşu A.Ş. nezdinde borsada işlem görebilir nitelikte pay olarak izlenen payların nominal tutarının ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermayeye oranı;

- %50 ve daha az olan şirketler için 25 puan,

- %50'nin üzerinde olan şirketler için ise 50 puan,

ilave edilmek suretiyle uygulanacaktır.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

b) Nakdi olarak artırılan sermayenin, yatırım teşvik belgeli üretim ve sanayi tesisleri ile bu tesislere ait makine ve teçhizat yatırımlarında ve/veya bu tesislerin inşasına tahsis edilen arsa ve arazi yatırımlarında kullanılması durumunda, yatırım teşvik belgesinde yer alan sabit yatırım tutarı ile sınırlı olmak üzere 25 puan ilave edilmek suretiyle söz konusu indirim uygulanacaktır.

15.5. İndirim Uygulamasına İlişkin Sınırlamalar:

2015/7910 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının birinci maddesinin üçüncü fıkrasında indirim uygulamasında dikkate alınmak üzere farklı indirim oranları belirlenmiştir.

a) Gelirlerinin %25 veya fazlası şirket faaliyeti ile orantılı sermaye, organizasyon ve personel istihdamı suretiyle yürütülen ticarî, ziraî veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşan sermaye şirketleri için indirim oranı %0 olarak uygulanacaktır.

b) Aktif toplamının %50 veya daha fazlası bağlı menkul kıymetler, bağlı ortaklıklar ve iştirak paylarından oluşan sermaye şirketleri için indirilebilecek tutarın hesaplanmasında indirim oranı %0 olarak uygulanacaktır.

c) Artırılan nakdi sermayenin başka şirketlere sermaye olarak konulan veya kredi olarak kullandırılan kısmına tekabül eden tutarla sınırlı olmak üzere indirilebilecek tutarın hesaplanmasında indirim oranı %0 olarak uygulanacaktır.

d) Arsa ve arazi yatırımı yapan sermaye şirketlerinde arsa ve arazi yatırımına tekabül eden tutarla sınırlı olmak üzere indirilebilecek tutarın hesaplanmasında indirim oranı %0 olarak uygulanacaktır.

İndirim tutarının hesaplanmasında TCMB tarafından yararlanılan yıl için en son açıklanan ticari krediler faiz oranı dikkate alınacağından geçici vergi dönemlerinden sadece dördüncü geçici vergilendirme dönemi itibarıyla bu indirimden yararlanılması mümkün bulunmaktadır.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

Öte yandan, kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili hesap döneminde indirim konusu yapılamayan tutarlar, izleyen hesap dönemine ilişkin geçici vergilendirme dönemlerine ait geçici vergi matrahlarının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilmiş olan sermaye şirketleri, şartların sağlanması kaydıyla, hesap dönemlerinin sona erdiği ay itibarıyla TCMB tarafından en son açıklanan ticari krediler faiz oranını dikkate alarak indirimden yararlanabileceklerdir.

İndirimden faydalanmak isteyen sermaye şirketlerinin, taahhüt edilen sermaye artırım tutarının nakit olarak şirketin banka hesabına fiilen yatırıldığına ilişkin olarak bu işlemleri içeren ve ilgili banka şubesi tarafından onaylanmış banka hesap özetini kağıt ortamında veya elektronik ortamda ilgili dönem kurumlar vergisi beyannamesi verme süresi içerisinde kurumlar vergisi yönünden bağlı oldukları vergi dairelerine ibraz etmeleri gerekmektedir.

Ayrıca indirimden faydalanmak isteyen sermaye şirketlerinin, nakdi olarak artırdıkları sermaye ile indirim konusu edecekleri tutara ilişkin bilgileri, kurumlar vergisi beyannamesi ekinde bildirmeleri gerekmektedir.

Yukarıda da ifade edildiği üzere indirim uygulamasında dikkate alınacak faiz oranı TCMB tarafından indirimden yararlanılan yıl için en son açıklanan “Bankalarca Açılan Kredilere Uygulanan Ağırlıklı Ortalama Faiz Oranlarından ‘Ticari Krediler (TL Üzerinden Açılan) (Tüzel Kişi KMH ve Kurumsal Kredi Kartları Hariç)’ faiz oranıdır.

2024 yılı için nakit sermaye artırımından hesaplanacak faiz indirimi uygulamasında herhangi bir değişiklik meydana gelmemesi halinde %55,55 oranı, aksi halde güncellenen en son oran dikkate alınacaktır. Bankaların geriye dönük düzeltmeleri nedeniyle zaman serilerinde güncelleme yapılabildiğinden 2024 yılı kurumlar vergisi beyannamesi hazırlanırken açıklanan oranın yeniden teyit edilerek, güncelleme yapılmış olması halinde güncellenen oranın nakdi sermaye artırım faiz indiriminde dikkate alınması gerekmektedir.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

15.6. Nakdi Sermaye Artışlarının Yurt Dışından Getirilen Kısımları İçin İndirim Oranı %75 Olarak Uygulanacak:

7338 Sayılı Kanunla 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10. maddesinde yapılan değişiklik ile nakdi sermaye artışlarının, yurt dışından getirilen ve nakitle karşılanan kısmı için indirim oranı %75 olarak uygulanacaktır.

15.7. Sermaye Avanslarının Durumu:

İleride gerçekleştirilecek sermaye artırımından kaynaklanan sermaye taahhüdünün yerine getirilmesinde kullanılmak amacıyla, sermaye artırımına ilişkin karardan önce ortaklar tarafından sermaye avansı olarak şirketin banka hesabına yatırılan tutarların;

a) **Banka hesabına yatırıldığı tarihten itibaren şirketin bilançosunda öz sermaye kalemleri arasında yer alan “Diğer Sermaye Yedekleri” hesabında izlenmesi,**

b) **Banka hesabına yatırıldığı tarihin içinde bulunduğu hesap döneminin sonuna kadar bu tutarlarla ilgili sermaye artırımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil ettirilmesi şartıyla, söz konusu kararın ticaret siciline tescil ettirildiği tarih esas alınarak indirim uygulamasında dikkate alınması mümkündür.** Dolayısıyla, şirketin banka hesabına yatırıldığı tarihin içinde bulunduğu hesap döneminde sermaye artırımına konu edilmeyen sermaye avansı niteliğindeki tutarların, indirim uygulamasında dikkate alınması mümkün değildir. Ayrıca, şirketin banka hesabına yatırıldığı tarihten itibaren bilançoda öz sermaye kalemleri arasında yer alan “Diğer Sermaye Yedekleri” hesabında izlenmeyen tutarlar için, ilgili hesap döneminde bu tutarlara ilişkin sermaye artırımını gerçekleştirilse dahi indirim uygulamasından faydalanılması mümkün bulunmamaktadır.

Örnek:

(B) A.Ş.’nin ortaklarından Bay (T)’nin, şirketin yürüttüğü proje için ihtiyaç duyulan finansmanın sağlanması amacıyla ve ileride sermayeye eklenmek üzere 10/5/2024 tarihinde şirketin banka hesabına yatırdığı 10.000.000 TL tutarındaki sermaye avansı, (B) A.Ş.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

tarafından 10/5/2024 tarihinde “Diğer Sermaye Yedekleri” hesabına kaydedilmek suretiyle şirket kayıtlarına intikal ettirilmiştir.

Daha sonra (B) A.Ş.’nin nakdi sermaye artışına ilişkin karar 30/6/2024 tarihinde ticaret siciline tescil ettirilerek söz konusu tutarla ilgili sermaye artırımına ilişkin gerekli muhasebe kayıtları yapılmıştır.

Buna göre, ortak Bay (T) tarafından 10/5/2024 tarihinde şirketin banka hesabına yatırılan ve aynı tarihte “Diğer Sermaye Yedekleri” hesabına kaydedilerek şirket kayıtlarına geçirilen bu tutar için nakdi sermaye artışına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği 30/6/2024 tarihinden itibaren indirim uygulamasından yararlanılması mümkündür.

16. FİNANSMAN GİDER KISITLAMASI

Finansman gider kısıtlaması 6322 sayılı Kanunun 37 nci maddesiyle 1/1/2013 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere 5520 sayılı Kanunun 11 inci maddesinin birinci fıkrasına eklenen (i) bendiyle; kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri dışında, kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10’unu aşmamak üzere Cumhurbaşkanınca kararlaştırılan kısmı kanunen kabul edilmeyen gider (KKEG) olarak kabul edilmiştir.

Ayrıca, bu oranı sektörler itibarıyla farklılaştırmaya Cumhurbaşkanı, bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Cumhurbaşkanı bu yetkisini 4/2/2021 tarihli ve 31385 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 3/2/2021 tarihli ve 3490 sayılı Cumhurbaşkanı Kararıyla kullanmış olup bu Kararda 1/1/2021 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi kazançlarına uygulanmak üzere söz konusu gider ve maliyet unsurlarının %10’unun kurum kazancının tespitinde indiriminin kabul edilmeyeceği düzenlenmiştir. Dolayısıyla, yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşmış olan kurumlar vergisi mükelleflerinin, aşan kısım sınırlı olmak üzere, yabancı kaynaklara



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'luk kısmı, kurum kazancının tespitinde KKEG olarak dikkate alınacaktır.

Ayrıca, öz kaynak tutarını aşan yabancı kaynaklara ilişkin olarak faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurlarından, yatırımın maliyetine eklenmiş olan yabancı kaynaklardan doğan gider ve maliyet unsurları ise %10'luk bu kısıtlamaya tabi tutulmayacaktır.

Söz konusu gider kısıtlaması uygulamasında;

- Kredi kuruluşu: 5411 sayılı Kanun kapsamında tanımlanan mevduat ve katılım bankalarını,
- Finansal kuruluş: 5411 sayılı Kanunda kredi kuruluşları dışında kalan ve sigortacılık, bireysel emeklilik veya sermaye piyasası faaliyetlerinde bulunmak veya bu Kanunda yer alan faaliyet konularından en az birini yürütmek üzere kurulan kuruluşlar ile kalkınma ve yatırım bankaları ve finansal holding şirketlerini,
- Finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri: 6361 sayılı Kanunun ilgili maddelerinde yer alan sözleşmelere uygun olarak faaliyette bulunan şirketleri,
- Finansman giderleri: Yabancı kaynağın kullanım süresine bağlı olarak doğan her türlü faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı, faktoring kuruluşlarına verilen iskonto bedelleri ve benzeri adlar altında yapılmış olan gider ve maliyet unsurlarını,
- Yabancı kaynaklar: Bilançonun kısa vadeli yabancı kaynaklar ve uzun vadeli yabancı kaynaklar toplamını,
- Yatırım: İlgili duran varlık kullanılmaya hazır hale gelinceye kadar yatırım projelerine ilişkin olarak "yapılmakta olan yatırımlar" hesabında izlenen tutarlar da dahil olmak üzere her türlü (teşvik belgeli veya belgesiz) amortismanına tabi iktisadi kıymetleri ifade etmektedir.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

16.1. Kapsama Giren Mükellefler:

Kanunun 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinde düzenlenen finansman gider kısıtlaması, yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan kurumlar vergisi mükellefleri hakkında uygulanacaktır. Ayrıca, finansman gider kısıtlaması uygulamasında, yabancı kaynak ve öz kaynak mukayesesi gerekmekte olduğundan bu düzenleme bilanço esasına tabi mükellefler için geçerli olup işletme hesabı esasına tabi mükellefler bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

- 4632 sayılı Kanun kapsamında faaliyette bulunan emeklilik şirketleri,
- 5411 sayılı Kanun kapsamında faaliyette bulunan Türkiye’de kurulu mevduat bankaları, katılım bankaları, kalkınma ve yatırım bankaları, yurt dışında kurulu bu nitelikteki kuruluşların Türkiye'deki şubeleri ve finansal holding şirketleri,
- 5684 sayılı Kanun kapsamında faaliyette bulunan sigorta ve reasürans şirketleri,
- 6361 sayılı Kanunun ilgili maddelerinde yer alan sözleşmelere uygun olarak faaliyette bulunan finansal kiralama, faktoring, finansman şirketleri ve tasarruf finansman şirketleri ile
- 6362 sayılı Kanun kapsamında sermaye piyasası faaliyetlerinde bulunan kurumlar finansman gider kısıtlamasına tabi tutulmayacaklardır.

16.2. Finansman Gider Kısıtlamasının Uygulanacağı Dönem:

Gider kısıtlaması kapsamında olup bilanço esasına göre defter tutan kurumlar vergisi mükellefleri, her bir geçici vergilendirme döneminin son günü itibarıyla finansman gider kısıtlaması öncesi Vergi Usul Kanununa göre çıkaracakları bilanço esas alınmak suretiyle öz kaynak ve yabancı kaynak mukayesesi yaparak finansman gider kısıtlamasına tabi olup olmayacaklarını tespit edeceklerdir.

Yıllık dönemde; hesap dönemi olarak takvim yılını kullanan mükelleflerde 31 Aralık tarihli bilanço, özel hesap dönemini kullanan mükelleflerde ise hesap döneminin son günü itibarıyla çıkarılacak bilanço esas alınacaktır. Dolayısıyla, finansman gider kısıtlaması ilk defa 2021 yılının birinci geçici vergilendirme dönemi itibarıyla dikkate alınacaktır.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

16.3. 1/1/2013 Tarihinden Önce Yapılan Borçlanmalara İlişkin Finansman Giderlerinin Durumu:

Kurumlar Vergisi Kanununun “Kabul edilmeyen indirimler” başlıklı 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinde yer alan finansman gider kısıtlamasına ilişkin düzenleme 1/1/2013 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiş olup bu tarihten itibaren (bu tarih dahil) sağlanan finansman hizmetleri veya akdedilen kredi sözleşmeleri nedeniyle oluşan finansman giderleri, 3/2/2021 tarihli ve 3490 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararıyla 1/1/2021 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemlerine uygulanmak üzere yürürlüğe giren finansman gider kısıtlamasının hesabında dikkate alınacaktır.

Bu nedenle, dönem sonu itibarıyla kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, 1/1/2013 tarihinden itibaren sağlanan yabancı kaynaklara ilişkin olarak mahiyet ve tutar itibarıyla 1/1/2021 tarihinden itibaren kesinleşen gider ve maliyet unsurları gider kısıtlamasına tabi tutulacaktır.

Öte yandan, 1/1/2021 tarihinden önce mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleşerek tahakkuk ve dönemsellik ilkeleri gereği 2020 ve önceki yıllarda kurum kazancının tespitinde dikkate alınmış olan finansman giderlerinin finansman gider kısıtlamasına tabi tutulması söz konusu olmayacaktır.

16.4. Gider Kısıtlaması Kapsamına Giren Yabancı Kaynaklara İlişkin Gider ve Maliyet Unsurları:

Gider ve maliyet unsurlarından yatırımın maliyetine eklenenler gider kısıtlaması kapsamı dışındadırlar. Finansman gider kısıtlaması kapsamında yatırım olarak kabul edilen kıymetlerin maliyet bedelinin hangi unsurlardan oluştuğu Vergi Usul Kanununun 262 nci maddesinde belirlenmiştir. Bu madde ve bu maddeye ilişkin Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde yapılan açıklamalar çerçevesinde, zorunlu olarak ya da mükellefin ihtiyarında maliyete eklenen yabancı kaynaklara ait gider ve maliyetler gider kısıtlamasına konu olmayacaktır.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

Bir gider veya maliyet unsurunun gider kısıtlamasına konu edilmesi için bunların yabancı kaynak kullanımına ve bu kaynağın kullanım süresine bağlı olarak doğmuş olması gerekmektedir.

Teminat mektubu komisyonları, tahvil ihracı ile ilgili olarak yapılan baskı ve benzeri giderler ile ipotek masrafları gibi herhangi bir yabancı kaynak kullanımına bağlı olmaksızın yapılan giderlerin gider kısıtlamasına konu edilmesi söz konusu değildir. Aynı şekilde bir finansman gideri olmayıp finansman 125 geliri azalması niteliğinde olan erken ödeme iskontoları veya peşin ödeme iskontoları da finansman gider kısıtlaması kapsamı dışındadır.

Satış bedelinin belirli bir vade sonunda ödenmesine ilişkin olarak, mükelleflerin Vergi Usul Kanununa göre düzenlenen bilançolarında izlenen “satıcılar” vb. hesaplar için finansman gideri hesaplanmaması halinde bu işlemler için ayrıca ayırıştırma yapılarak satış bedelinin belirli bir kısmı gider kısıtlamasına tabi tutulmayacaktır.

Diğer yandan söz konusu hesaplarda yer alan tutarların Vergi Usul Kanununun 280 inci maddesi kapsamında değerlemesinden kaynaklanabilecek kur farkı giderleri ise gider kısıtlaması kapsamında değerlendirilecektir. Kredi sözleşmelerine ilişkin olarak ödenen damga vergisi veya banka havale ücretlerine ilişkin ödenen banka ve sigorta muameleleri vergisi gibi bir yabancı kaynağın kullanım süresine bağlı olarak doğmayan gider ve maliyet unsurları finansman gider kısıtlaması uygulamasına tabi olmayacaktır. Bu giderlerden kredi faizleri üzerinden hesaplanan banka ve sigorta muameleleri vergisi gibi bir yabancı kaynağın işletmede kullanım süresine bağlı olarak doğanların ise finansman gider kısıtlaması uygulamasına konu edileceği açıktır.

Ayrıca, işletmelerce banka vb. kurumlardan temin edilen kredilerin, bu işletmelerin üzerinde herhangi bir finansman yükü kalmaksızın grup şirketlerine aktarılması halinde, bu kredilere ilişkin finansman giderinin, krediyi devralan ve fiilen kullanan şirket bünyesinde gider kısıtlamasına tabi tutulması gerekmektedir.

Öte yandan, imalatçı veya tedarikçi şirketlerle imzalanan aracılı ihracat sözleşmesine dayanarak dış ticaret sermaye şirketleri ve sektörel dış ticaret şirketleri üzerinden aynı değerle



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

alınıp aynı değerle ihracatı gerçekleştirilen, malın üretimi veya tedarikine ilişkin tüm yükümlülüklerden doğrudan ve münhasıran imalatçı veya tedarikçi şirketlerin sorumlu olması ve ihracattan doğan finansman yükünün aracılı ihracat sözleşmesinin tarafı olan imalatçı veya tedarikçi şirketlere aktarılması kaydıyla, bu işlemler nedeniyle dış ticaret sermaye şirketleri veya sektörel dış ticaret şirketleri nezdinde finansman gider kısıtlaması uygulanmayacaktır.

Ancak, dış ticaret sermaye şirketleri ve sektörel dış ticaret şirketlerinin kendi nam ve hesabına yurt içinden satın aldıkları malların satışından doğan finansman giderleri finansman gider kısıtlamasına tabi tutulacaktır.

Örnek 1:

Öz kaynakları toplamı 800.000 TL olan (A) A.Ş.'nin aynı dönemde yabancı kaynakları toplamı 1.000.000 TL'dir. Bu döneme ilişkin toplam finansman gideri ise 100.000 TL'dir. Dönem sonu itibarıyla (A) A.Ş.'nin yabancı kaynak tutarı öz kaynak tutarını aştığı için aşan kısma münhasır olmak üzere yabancı kaynaklara ilişkin finansman giderinin %10'luk kısmı, kurum kazancının tespitinde gider olarak kabul edilmeyecektir.

Finansman gider kısıtlamasına tabi tutarın hesabı:

Aşan kısım (Yabancı kaynak tutarının öz kaynak tutarını aşan kısmı) : Yabancı kaynak toplamı – Öz kaynak toplamı : 1.000.000 TL – 800.000 TL = 200.000 TL

Aşan kısma isabet eden finansman gideri: Finansman gideri x (Aşan kısım / Toplam yabancı kaynak) : 100.000 TL x (200.000 TL / 1.000.000 TL) : 100.000 TL x %20 : 20.000 TL

Yabancı kaynağın öz kaynak tutarını aşan kısmına isabet eden finansman giderinin %10'luk kısmı olan (20.000 TL x %10=) 2.000 TL kurum kazancının tespitinde KKEG olarak dikkate alınacaktır.

Örnek 2:

Öz kaynakları toplamı 2.000.000 TL olan (B) A.Ş.'nin aynı dönemde yabancı kaynakları toplamı 2.500.000 TL'dir.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

Şirketin bu döneme ilişkin toplam finansman gideri ise 200.000 TL'dir.

(B) A.Ş. devam eden yatırımı dolayısıyla aynı dönemde kullanmış olduğu krediden kaynaklanan 60.000 TL'lik finansman giderini yatırımın maliyetine eklemiştir.

(B) A.Ş.'nin bu dönemde yabancı kaynak tutarı öz kaynak tutarını aştığı için aşan kısma münhasır olmak üzere yabancı kaynaklara ilişkin finansman giderinin %10'luk kısmı kurum kazancının tespitinde gider olarak kabul edilmeyecektir.

Diğer taraftan, finansman giderinin yatırımın maliyetine eklenmiş olan kısmı %10'luk bu sınırlamaya tabi tutulmayacaktır.

Bu döneme ilişkin toplam 200.000 TL'lik finansman giderinin 60.000 TL'lik kısmı yatırımın maliyetine eklenmiş olduğundan finansman gider kısıtlamasının hesabında dikkate alınacak tutar (200.000 TL – 60.000 TL=) 140.000 TL olacaktır.

Aşan kısım : Yabancı kaynak toplamı – Öz kaynak toplamı : 2.500.000 TL – 2.000.000 TL = 500.000 TL

Aşan kısma isabet eden finansman gideri: Finansman gideri x (Aşan kısım / Toplam yabancı kaynak) : 140.000 TL x (500.000 TL / 2.500.000 TL) : 140.000 TL x %20 : 28.000 TL 28.000 TL x %10 = 2.800 TL'lik finansman gideri ise kurum kazancının tespitinde KKEG olarak kabul edilecektir.

16.5. Geçici Vergilendirme Dönemlerinde Finansman Gider Kısıtlaması:

Kanunun 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendi kapsamında finansman gider kısıtlaması 3490 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararıyla, 1/1/2021 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi kazançlarına uygulanmaya başlandığından,

- Hesap dönemi olarak takvim yılını kullanan mükelleflerde 2021 yılının ilk geçici vergilendirme döneminde,



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

- Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilmiş olan mükelleflerde ise 2021 yılında başlayan özel hesap döneminin ilk geçici vergilendirme döneminde yabancı kaynak ve öz kaynak mukayesesi yapılarak dikkate alınacaktır.

Dolayısıyla, gerek geçici vergilendirme dönemlerinde gerekse yıllık dönemde finansman gider kısıtlamasına tabi olunup olunmayacağı hesap döneminin son günü itibarıyla finansman gider kısıtlaması öncesi Vergi Usul Kanununa göre çıkarılacak bilanço esas alınarak tespit edilecektir.

Önceki geçici vergilendirme dönemlerinde finansman gider kısıtlaması şartlarını taşımayan mükellefler, şartların olduğu geçici vergilendirme döneminden itibaren finansman gider kısıtlamasına tabi olacaktır.

Örnek:

(C) A.Ş.'nin 2024 yılı birinci geçici vergilendirme dönemi itibarıyla 31/3/2024 tarihindeki bilançosunda yer alan öz kaynaklar toplamı 9.000.000 TL, yabancı kaynakları toplamı 12.000.000 TL olup bu geçici vergilendirme dönemine ilişkin finansman gideri toplamı ise 500.000 TL'dir.

Finansman gider kısıtlamasına tabi tutarın hesabı:

Aşan kısım : Yabancı kaynak toplamı - Öz kaynak toplamı : 12.000.000 TL - 9.000.000 TL = 3.000.000 TL

Aşan kısma isabet eden finansman gideri: Finansman gideri x (Aşan kısım / Toplam yabancı kaynak) : 500.000 TL x (3.000.000 TL / 12.000.000 TL) : 500.000 TL x %25 : 125.000 TL

Buna göre, (C) A.Ş. tarafından, 2024 yılının birinci geçici vergilendirme döneminde 125.000 TL'lik finansman giderinin %10'luk kısmı olan (125.000 TL x %10=) 12.500 TL finansman gider kısıtlaması düzenlemesi uyarınca kurum kazancının tespitinde KKEG olarak dikkate alınacaktır.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

16.6. Finansman Gideri Yanında Finansman Gelirinin de Bulunması Durumu:

Finansman giderlerinin yanı sıra finansman geliri de elde etmiş olan mükelleflerin gider kısıtlaması uygulamasında söz konusu gelir ve giderlerini birbiri ile mukayese etmek suretiyle netleştirmeleri mümkün olmayıp finansman giderleri toplamının gider kısıtlamasına konu edilmesi gerekmektedir. Şu kadar ki aynı kaynağa ilişkin olarak bir hesap dönemi içindeki aynı veya farklı geçici vergilendirme dönemlerinde oluşan kur farkı gelir ve giderleri mahsuplaştırılarak işlem tarihi veya dönem sonu itibarıyla bu kaynağa ilişkin net kur farkı gideri doğması halinde bu tutar finansman gideri kısıtlamasında dikkate alınacaktır. Aynı dönem içinde olsa bile farklı yabancı kaynaklara ilişkin olarak oluşan kur farkı gelirleri ile kur farkı giderlerinin birlikte değerlendirilmesi mümkün değildir.

Öte yandan, temin edilen yabancı kaynağın mevduat vb. şekillerde değerlendirilmesi sonucu doğacak kur farkı geliri şirketin bilançosunun aktifinde yer alan bir varlığın değerlemesi sonucu oluştuğu için, yabancı kaynağa ilişkin kur farkı giderinden mahsup edilemeyecektir.

İşletmenin kullanmış olduğu yabancı kaynaklara ilişkin faiz ve kur farkı gibi giderlerden örtülü sermaye, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı veya binek otomobillerde gider kısıtlaması uygulamaları nedeniyle kurum kazancının tespitinde hali hazırda KKEG olarak dikkate alınmış olanlar finansman gider kısıtlamasına tabi tutarın hesabında dikkate alınmayacaktır.

17. ENFLASYON DÜZELTMESİ

Bilindiği üzere Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298/A fıkrasında sayılan koşulların gerçekleşmiş olması sebebiyle 2023 hesap dönemine ilişkin mali tablolar enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuştur.

2024 yılından itibaren yapılacak enflasyon düzeltmesi 2023 yılının enflasyon düzeltmesinden farklı olarak doğrudan vergisel sonuç doğurmaktadır (bankalar, sigorta şirketleri, sermaye piyasası kuruluşları, finansal kurumlar vb. hariç).



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

Mükellefler tarafından gerçekleştirilecek düzeltme işlemlerinde dikkat edilecek hususlar maddeler halinde aşağıda açıklanmaya çalışılmıştır:

1. Vergi Usul Kanunu'nun (VUK'un) mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasında enflasyon düzeltmesi, "mali tablonun ait olduğu tarihteki satın alma gücü cinsinden hesaplanması" şeklinde tanımlanmıştır. Buna göre **enflasyon düzeltmesi, mali tablolarda yer alan parasal olmayan kıymetlerin Türk Lirası değerlerinin, tablonun ait olduğu tarihteki değerine yükseltilmesinden ibaret bir işlemdir.**

Düzeltilme, parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak tutarlarının düzeltme katsayıları ile çarpılması suretiyle gerçekleştirilecektir.

2. **Enflasyon düzeltmesi, kolektif, adî komandit ve adî şirketler dâhil kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri tarafından yapılacaktır.**

Adi ortaklıklarda enflasyon düzeltmesi adi ortaklığın bilançosu üzerinden yapılacak ve düzeltme sonucu tespit edilen kâr veya zarar ortaklar tarafından hisseleri oranında kendi kazançlarına dahil edilecek, 31/12/2023 tarihli bilançonun düzeltilmesinden kaynaklanan kâr veya zarar vergilendirilecek kazancın tespitinde dikkate alınmayacak, izleyen dönemlerde yapılan düzeltme işleminden kaynaklanan kâr veya zararlar ise vergilendirilecek kazancın tespitinde dikkate alınacaktır.

3. **Kazançlarını işletme hesabı esasına (zirai işletme hesabı dâhil) göre tespit eden mükellefler ile serbest meslek kazanç defteri tutan serbest meslek erbabı mükellefler** enflasyon düzeltmesi yapamamakla birlikte amortismanına tâbi iktisadi kıymetlerini düzeltilmiş tutarları üzerinden amortismanına tâbi tutabileceklerdir.

4. **Gelir/kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmakla birlikte kazançları gelir veya kurumlar vergisinden istisna olan, bilanço esasına göre defter tutan mükellefler** de enflasyon düzeltmesi hükümlerine göre düzeltme yapmak zorundadırlar.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

Kurumlar vergisinden muaf olan ve bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin enflasyon düzeltmesi yapmaları zorunluluğu bulunmayıp, ihtiyari olarak düzeltme yapmaları mümkündür.

5. Enflasyon düzeltmesinde mükellefler aşağıdaki işlemleri/adımları sırasıyla yerine getireceklerdir:

a) Mali tabloda yer alan kıymetlerden hangilerinin parasal olmayan kıymet olduğu tespit edilecektir.

b) Tespit edilmiş parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak tutarları (düzeltmeye esas tutarları) bulunacaktır.

c) Tespit edilmiş parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde, düzeltmeye esas tarihleri ve düzeltme/taşıma katsayıları belirlenecektir.

d) Tespit edilmiş düzeltmeye esas tutarlar ait oldukları düzeltme/taşıma katsayılarıyla çarpılarak, parasal olmayan kıymetlerin düzeltilmiş tutarları hesaplanacak ve düzeltilmiş değerler ile düzeltme öncesi değerler arasındaki enflasyon farkları kayıtlara alınacaktır.

e) Parasal olmayan kıymetler düzeltilmiş değerleriyle, parasal kıymetler ise düzeltmeye tabi tutulmaksızın mali tabloda gösterilecektir.

6. Mükellefler yabancı para üzerinden yapmış oldukları işlemlerini VUK'un mevcut hükümleri doğrultusunda değerlemeye devam edecekler, bunlar için ayrıca düzeltme yapmayacaklardır.

Yabancı paralar ile yabancı para cinsinden ifade edilen (alacak ve borç senetleri gibi) kıymetler parasal kıymet olarak addedilecektir.

7. Bilançoda yer alan karşılıkların, ayrıldığı kaynağın parasal olan veya olmayan kıymet olup olmamasına göre enflasyon düzeltmesinde dikkate alınması gerekmektedir.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

Düzeltilme işlemine tabi olacak karşılıklar VUK hükümlerine göre ayrılması mümkün olan karşılıklardır. Buna göre, VUK hükümlerine göre ayrılması mümkün olmayan bir karşılık, bilançoda yer alsa bile enflasyon düzeltmesinde dikkate alınmayacaktır. Örneğin, kıdem tazminatı karşılığı, garanti gider karşılığı gibi karşılıklar VUK'da sayılan karşılıklar arasında yer almadığından enflasyon düzeltmesinde de dikkate alınmayacaktır.

VUK hükümlerine uygun olarak ayrılmış olan şüpheli alacak karşılığı ise parasal mahiyet taşıdığından enflasyon düzeltmesine tabi tutulmayacaktır.

8. **Hisse senetleri** esas itibarıyla parasal olmayan bir iktisadi kıymettir ve düzeltme/taşıma katsayısı ile çarpılmak suretiyle düzeltme işlemi gerçekleştirilecektir. Ancak, işletmelerin aktifinde bulunan **yabancı para cinsinden hisse senetleri, iştirakler ve avanslar düzeltme tarihindeki döviz kuru ile düzeltileceklerdir. Bu kapsamda, yabancı para cinsinden olan bağlı menkul kıymetler ve bağlı ortaklıklar da iştirakler gibi düzeltilecektir.**

9. **Mükellefler, çeşit ve miktar itibarıyla önemli tutarlara ulaşan stoklarına ilişkin olarak,** düzeltme işleminde gerçek yöntemi uygulayabilecekleri gibi toplulaştırılmış yöntemlerden birini de tercih edebileceklerdir.

555 sıra numaralı VUK Genel Tebliğinde **“Basit Ortalama Yöntem”** ve **“Stok Devir Hızı Yöntemi”** olmak üzere iki adet toplulaştırılmış yöntem belirlenmiştir.

a) **“Basit Ortalama Yöntem”de** düzeltme katsayısı, mali tabloların ait olduğu aya ilişkin fiyat endeksinin, bu endeks ile bir önceki geçici vergi döneminin sonundaki fiyat endeksi toplamının ikiye bölünmesi sonucu bulunan endekse bölünmesiyle elde edilen katsayı olarak hesaplanacaktır.

b) **“Stok Devir Hızı Yöntemi”nde** mükellefler; öncelikle stok devir hızını, sonrasında ortalama stokta kalma süresini hesaplayacaklar ve nihayetinde de 2024 hesap dönemi sonuna ait bilançoda görünen stokların hangi aydan kaldığını bulacaklardır. Stokların hangi aydan kaldığı bulunduktan sonra ise düzeltmeye esas tarih itibarıyla düzeltme katsayısı bulunacak ve bu katsayıyla 2024 hesap dönemi sonuna ait bilançoda görünen stoklara ait tutar çarpılacaktır.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

c) **Stokların düzeltilmesinde gerçek yöntemi kullanan mükellefler** ise mümkün olduğunca inebildikleri kadar alt ayrıma giderek düzeltme işlemini gerçekleştireceklerdir.

Toplulaştırılmış yöntemleri seçenler ise her bir mal grubu ve mümkün olduğunca inebildikleri her bir alt ayırım itibarıyla diledikleri toplulaştırılmış yöntemi kullanmakta serbestirler.

2024 hesap döneminde ilk geçici vergi dönemi itibarıyla yapılan toplulaştırılmış yöntem tercihi sonraki dönemlerde değiştirilemediği gibi, toplulaştırılmış yöntem tercihinde bulunanların her bir mal grubu ve alt ayırım itibarıyla seçtikleri toplulaştırılmış yöntemden üç hesap dönemi boyunca vazgeçmeleri de mümkün değildir. Ancak 2024 hesap döneminde ilk geçici vergi dönemi itibarıyla yapılan gerçek yöntem tercihi sonraki hesap döneminde değiştirilebilecektir.

Örneğin, hesap dönemi takvim yılı olan (J) A.Ş. beyaz eşya, telefon ve bisiklet ticareti yapmaktadır. Mükellef 31.12.2023 tarihli stoklarını düzeltme işlemlerine tabi tutarken beyaz eşya için toplulaştırılmış yöntemi seçebilecek, telefon ve bisiklet için ise gerçek yöntemi kullanabilecektir. Ayrıca söz konusu dönemde mükellef beyaz eşya ile ilgili toplulaştırılmış yöntemleri kullanırken buzdolabını basit ortalama yöntemine, çamaşır makinesini stok devir hızı yöntemine göre düzeltmeye tabi tutabilecektir. (J) A.Ş. 2024 yılında ise, 2023 yılında hangi stok düzeltme yöntemini kullandığının bir önemi olmaksızın istediği stok düzeltme yöntemini bağımsız bir şekilde kullanabilecek olup, 2024 yılında, beyaz eşya ve telefon için gerçek yöntemi, bisiklet için toplulaştırılmış yöntemi tercih edebilecektir

Öte yandan, mükelleflerce 2024 hesap döneminin ilk geçici vergi dönemi itibarıyla gerçek yöntemin tercih edilmesi halinde (izleyen geçici vergi dönemleri dâhil) içinde bulunulan hesap dönemi sonunda ilgili stok grubu için bu tercihten vazgeçilemeyecek, ancak 2025 hesap döneminden itibaren bu tercih değiştirilebilecektir. Bu durumda 2025 hesap döneminde stok grubu için toplulaştırılmış yöntemi tercih eden mükellef yine izleyen geçici vergi dönemleri ile içinde bulunulan hesap dönemi dâhil, üçüncü hesap döneminin sonuna kadar (bu dönem dâhil) bu yöntemden dönemeyecektir.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

10 VUK'un mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (3/b) bendinde, **ilk madde ve malzeme, ticari mallar, yarı mamul ve mamul stokların maliyetine dâhil edilen unsurların,** defterlere kayıt tarihi itibari ile düzeltileceği hüküm altına alınmıştır. Bu itibarla yarı mamul ve mamulün düzeltilmesinde düzeltmeye esas tarih olarak, bunların üretilerek aktife kaydedildikleri tarihler değil bu mamullerin maliyetine dâhil edilen ilk madde malzeme, işçilik, genel üretim giderleri gibi unsurların deftere kayıt tarihleri esas alınacaktır.

11. Enflasyon düzeltmesi yapmak zorunda olan mükelleflerce, mali tablolardan **sadece bilanço enflasyon düzeltmesine tabi tutulacaktır.**

12. Enflasyon düzeltmesinde yalnızca bilançoda görünen parasal olmayan kıymetler (parasal olmayan varlıklar ve parasal olmayan kaynaklar) enflasyon düzeltmesine tabi tutulacaktır.

Nevi itibarıyla iktisadi işletmelere dâhil bulunan kıymetlerden parasal ve parasal olmayan kıymetler 555 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin eki listelerde (EK 1 ve EK 2) yer almaktadır. **Söz konusu listelerde öz sermaye kalemlerine yer verilmemekle birlikte uygulamada öz sermaye kalemleri "parasal olmayan kıymet" olarak kabul edilecektir.**

Bu kapsamda, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 376. maddesi uyarınca sermayenin tamamlanmasına karar verilen şirketin ortakları tarafından zarar sebebiyle karşılıksız kalan kısmı kapatacak miktarda aktarılan ve öz kaynaklar içerisinde takip edilen **sermaye tamamlama fonu parasal olmayan kıymet olarak kabul edilecek ve düzeltmeye tabi tutulacaktır. Sermaye avansı olarak sermaye yedekleri hesabında takip edilen ve TTK'nın 376. maddesi kapsamında bulunmayan tutarlar ise parasal kıymet olarak kabul edilecek ve düzeltmeye tabi tutulmayacaktır.**

13. Parasal olmayan kıymetler için mahsuben **verilen ve alınan avanslar** parasal olmayan nitelikte iseler ödeme/tahsil tarihinden mahsup tarihine kadar düzeltilecektir. **Bu kapsamda, belli mal veya hizmet miktarına endekslenen avansların parasal olmayan nitelikte olduğu kabul edilecek ve düzeltilecektir.**

Parasal olmayan kıymet mahiyetindeki alınan avansların enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucu oluşan farkların avans kapatıldığında gelir hesaplarına intikal ettirilmesi



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

gerekmektedir. Bu şekilde gelir hesaplarına aktarılan farklar 2023 hesap döneminden kaynaklanıyorsa vergiye tabi tutulmayacak, beyannamede diğer indirimler kısmında gösterilecektir.

Verilen avanslar malın teslim edilmesi veya hizmetin görülmesi halinde aynı hesabın alacağına yazılarak kapatılacaktır. Avansa ilişkin taahhüdün yerinde getirilmesi ile parasal olmayan verilen avanslar kapatılırken bu avansa ait düzeltme farkı da avansın mahsup edileceği ilgili hesaba (153 Ticari Mallar gibi) aktarılarak kapatılacaktır.

14. 2024 hesap dönemi sonuna ait bilanço üzerinde yapılacak düzeltme işleminde; bilançoda yer alan bazı parasal olmayan varlıkların içerisinde bulunan **reel olmayan finansman maliyetlerinin**, ilgili varlığın maliyet veya alış bedelinden düşülmesi sonucu bulunacak tutar düzeltmeye esas alınacaktır.

Maliyet veya alış bedellerine intikal ettirilmiş ve düzeltmeye esas tutara ulaşılırken düşülecek reel olmayan finansman maliyeti ihtiva edebilecek parasal olmayan varlıklar aşağıdaki gibidir:

- a) Stoklar,
- b) Maddi duran varlıklar,
- c) Mali duran varlıklar,
- d) Özel tükenmeye tabi varlıklar.

Maliyet veya alış bedelleri içerisinde ROFM ihtiva edebilen iktisadi işletmeye dâhil kıymetler 555 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine ekli listede (EK 3) yer almaktadır.

"Haklar" hesabında takip edilen finansal kiralamadan kaynaklananlar dâhil **maddi olmayan duran varlıklar** ROFM ayrıştırması yapılması gereken parasal olmayan kıymetler kapsamında bulunmamaktadır.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

15. Düzeltme sonrası bilançoda yer alacak öz sermaye kalemleri şunlardan oluşacaktır:

- a) Sermaye,
- b) Sermaye Düzeltmesi Olumlu ve Olumsuz Farkları,
- c) Hisse Senetleri İhraç Primleri (Emisyon Primi),
- d) Hisse Senedi İptal Kârları,
- e) Yasal Yedekler,
- f) Statü Yedekleri,
- g) Olağanüstü Yedekler,
- h) Özel Fonlar (VUK'un 328 ve 329. maddeleri kapsamında oluşturulan **sabit kıymet yenileme fonu** ile aynı Kanunun 325/A maddesi kapsamında ayrılan **girişim sermayesi fonu**; **Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e, j ve k bentleri gereğince oluşturulan fonlar**; 6111, 6736, 7143, 7326, 7440 sayılı Kanunlar kapsamında, **işletmede mevcut olduğu halde kayıtlarda ver almayan emtianın kayda alınmasına ilişkin olarak oluşturulan karşılık hesapları**; 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun ek 3 üncü maddesi ile 28/2/2008 tarihli ve 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun 3 üncü maddesi kapsamında oluşturulan fon hesapları gibi) bilançoda düzeltilmiş değerleriyle yer alacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 85, 90 ve 93. maddeleri ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 15. maddesi ve 5811 sayılı Kanun kapsamında oluşturulan fon hesaplarından; anılan Kanun hükümleri dâhilinde işletmeye konulan altın, taşınmaz gibi parasal olmayan kıymetlerden kaynaklı olanlar da parasal olmayan kıymet olarak kabul edilecek ve bilançoda düzeltilmiş değerleriyle yer alacaktır.

16. "Düzeltilmeye Esas Tarih" aşağıdaki esaslara göre belirlenecektir:



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

- a) Alış bedeli ile değerlendirilen menkul kıymetler ve mali duran varlıklar için: **Satın Alma Tarihi.**
- b) İlk madde ve malzeme, ticari mallar, yarı mamul ve mamul stokların maliyetine dâhil edilen unsurlar, yıllara sâri inşaat ve onarım işlerinde maliyeti oluşturan unsurlar, gelecek aylara ve yıllara ait giderler, maddi duran varlıklar ve bu varlıkları oluşturan unsurlar, maddi olmayan duran varlıklar ve bu varlıkları oluşturan unsurlar, özel tükenmeye tabi varlıklar ve bu varlıkları oluşturan unsurlar, yıllara sâri inşaat ve onarım hak edişleri ile haklar ve şerefîyeler, özel fonlar (sabit kıymet yenileme fonu, 5520 sayılı Kanununun 5/1-e bendi gereğince oluşturulan fon gibi parasal olmayan kıymet olarak kabul edilen fonlar), kâr yedekleri için: **Defterlere Kayıt Tarihi** (Bunlara mahsuben verilen veya alınan parasal olmayan avanslar, ödeme veya tahsil tarihinden mahsup tarihine kadar düzeltilir).
- c) Parasal olmayan alınan depozito ve teminatlar ile avanslar, nakit olarak ödenmiş sermaye, hisse senetleri ihraç primleri, hisse senedi iptal kârları için: **Tahsil Tarihi.**
- d) Parasal olmayan verilen depozito ve teminatlar ile avanslar için: **Ödeme Tarihi.**
- e) Aynı sermaye olarak konulan kıymetler için: **Mülkiyetin İntikal Ettiği Tarih.**
- f) Kâr yedekleri, geçmiş yıl kârları ve net dönem kârının, parasal olmayan kıymet olarak kabul edilecek fonların, öz sermaye kalemlerine ait fark hesaplarının sermayeye ilave edilmesi dolayısıyla artırılan sermaye için: **Tescil Tarihi.**
- g) Nakdi sermaye karşılığı alınan hisse senetleri için: **Ödeme Tarihi.**
- h) Aynı sermaye karşılığı alınan hisse senetleri için: **Sermaye Olarak Konulan Kıymetlerin Mülkiyetinin İntikal Ettiği Tarih.**
- i) Temettü karşılığı alınan hisse senetleri için: **İştirak Edilen Şirket Sermayesinin Tescil Tarihi.**
- i) Parasal olmayan karşılıklar için: **Bağlı Oldukları İktisadi Kıymet İçin Belirlenen Tarihler.**



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

17 Yıllara sâri inşaat ve onarma işlerine ilişkin maliyetler ile hakedişler deftere kayıt tarihi esas alınarak düzeltme işlemine tabi tutulacaktır. Bu hesaplara ilişkin mahsuben verilen veya alınan parasal olmayan avanslar ise ödeme veya tahsil tarihinden mahsup tarihine kadar düzeltilecektir.

Yıllara sâri inşaat ve onarma işlerine ait maliyet ve hak edişlerine ilişkin düzeltmeler, “698 Enflasyon Düzeltme Hesabı” yerine “697 Yıllara Sâri İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı”na kaydedilecektir. Bu hesap alacak ve borç kalanı vermesi durumuna göre "178- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı" veya "358- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı"na devredilerek kapatılacaktır.

Yıllara sâri inşaat ve onarma işlerine ait maliyet ve istihkak tutarları ile ilgili olarak 2023 hesap dönemi sonu itibarıyla düzeltme sonucu oluşan düzeltme farkları işin bitiminde (2023 hesap dönemi sonundan önce başlayan işlerde) mali kâr/zarar tutarının tespitinde dikkate alınmayacaktır. Bir başka ifade ile 2023 hesap dönemi sonuna kadar geçen süreye isabet eden kazanç düzeltme öncesi hükümlere, sonraki dönemlere isabet eden kazanç ise düzeltilmiş değerlere göre tespit edilecek ve bunların toplanması suretiyle oluşan kazanç tutarı beyan edilecektir.

18. 1/1/2024 tarihinden sonraki (1/1/2024 tarihinden itibaren başlayan) döneme ait düzeltme işlemleri, enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş 31/12/2023 tarihli bilançoda yer alan düzeltilmiş değerler üzerinden yapılacaktır.

İzleyen hesap döneminde amortismanlar ve itfa payları, düzeltilmiş değerler üzerinden hesaplanmaya başlanacaktır.

19. 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun düzeltilmesi sonucu oluşan geçmiş yıllar kârları veya zararları, kaydedildiği “Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları” hesabının alt hesabında izlenecek ve sonraki dönemlerde düzeltme işlemine tabi tutulacaktır.

2023 yılı hesap dönemine ait gelir/kurumlar vergisi beyannamesinde yer alan indirilemeyen geçmiş yıl mali zararları ile cari dönem mali zararları matrahın tespitinde mukayyet değerleri ile dikkate alınacaktır. Diğer bir ifade ile 1/1/2024 tarihinden sonra



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

verilecek yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannameleri ile geçici vergi beyannamelerinde beyan edilen vergi matrahlarının tespitinde, (düzeltme öncesi bilançolara dayanan) 2023 yılı mali zararı ve önceki yıllara ait indirilemeyen geçmiş yıl mali zararları mukayyet değerleri ile dikkate alınacaktır.

Bilançoda görünen ve 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun düzeltilmesi neticesinde oluşan geçmiş yıllar kârları/zararları da 2024 yılından itibaren yapılacak düzeltmede taşıma katsayısı kullanılarak düzeltilecektir.

20. **2024 hesap dönemine ait bilançoların düzeltilmesi sırasında, 2024 hesap dönemi başından itibaren ayrılmış olan yedek akçelerin düzeltmeye esas tarihi olarak, yedek akçe olarak ayrılmış olan tutarın ait olduğu hesap dönemi sonundaki ay dikkate alınacaktır. Buna göre, hesap dönemi takvim yılı olanlarda 01.01.2024 tarihinden sonraki dönemlere ait bilançoların düzeltilmesi sırasında, 2024 yılı içerisinde ayrılan yedek akçelerin düzeltmeye esas tarihi 2023 yılının Aralık ayı olacaktır.**

21. Mükellefler 2024 hesap dönemi başından itibaren verilecek yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannameleri ile geçici vergi beyannamelerinde beyan edecekleri vergi matrahlarını tespit ederken, **2024 ve sonraki hesap dönemlerine ait geçmiş yıl mali zararlarını,** enflasyon düzeltmesi yapma şartlarının varlığına/devamına bağlı olarak, enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş tutarları ile dikkate alacaklardır.

22. **Enflasyon düzeltmesine tâbi tutulan parasal olmayan kıymetlerin elden çıkarılması halinde, bunlara ilişkin enflasyon düzeltme farkları maliyet olarak dikkate alınacaktır. Ancak, düzeltme işlemine tabi tutulmuş olan 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançoda yer alan parasal olmayan kıymetlerden amortismanına tabi olmayan kıymetlerin, düzeltilmiş değerlerinin altında bir bedelle satılması halinde, düzeltme sonrası değerle, düzeltme öncesi değer arasındaki farka isabet eden zarar, gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınmayacaktır.**

23. Pasif kalemlere ait enflasyon fark hesapları, herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

ilişkilendirilmeksizin, bu dönemde vergiye tabi tutulacaktır. Ancak, avanslar, depozitolar, hakedişler ve sabit kıymet yenileme fonu gibi işleyişi gereği ilgili olduğu hesaplara aktarılarak kapatılması mümkün olan hesapların kapatılması durumunda, bunlara ait enflasyon fark hesapları işletmeden çekilmiş sayılmayacaktır.

Öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farkları düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebilecek veya kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilecektir. Bu işlemler kâr dağıtımını sayılmayacaktır.

24. 2023 yılı hesap dönemine ait bilançonun düzeltilmesi sonucu oluşan geçmiş yıllar kârları hesabında takip edilen; 2023 yılı enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan geçmiş yıl kârının herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi durumunda, nakledilen veya çekilen tutar bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin bu dönemde gelir veya kurumlar vergisine tabi tutulacaktır. Ayrıca işletmeden çekilen değerler, elde edenlerin hukuki statüsüne göre kâr payı stopajına tabi tutulacak ve kâr paylarının vergilendirilmesine ilişkin hükümler doğrultusunda vergilendirilecektir.

2023 yılı hesap dönemine ait bilançonun düzeltilmesi sonucu oluşan geçmiş yıl kârının kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilmesi mümkün olup, bu işlem kâr dağıtımını sayılmayacaktır.

2023 yılı hesap dönemine ait bilançonun düzeltilmesi sonucu oluşan 2023 yılı geçmiş yıllar kârları hesabında takip edilen; düzeltme öncesi geçmiş yıl ve/veya carî dönem ticari kârının, 01.01.2024 tarihinden sonra kâr dağıtımına konu edilmesi durumunda, dağıtılan tutar gelir ve kurumlar vergisine tabi tutulmayacak, elde edenlerin hukuki statüsüne göre kâr payı stopajına tabi tutulacak ve kâr paylarının vergilendirilmesine ilişkin hükümler doğrultusunda vergilendirilecektir.

25. 2024 hesap dönemine ait bilançoların düzeltilmesi sırasında, 2024 hesap dönemi başından itibaren ayrılmış olan yedek akçelerin düzeltmeye esas tarihi olarak, yedek akçe olarak ayrılmış olan tutarın ait olduğu hesap dönemi sonundaki ay dikkate alınacaktır. Buna göre,



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

hesap dönemi takvim yılı olanlarda 01.01.2024 tarihinden sonraki dönemlere ait bilançoların düzeltilmesi sırasında, 2024 yılı içerisinde ayrılan yedek akçelerin düzeltmeye esas tarihi 2023 yılının Aralık ayı olacaktır.

Saygılarımızla,

SİNERJİ
Bağımsız Denetim
Danışmanlık ve Yeminli
Mali Müşavirlik Ltd. Şti.