

# DÖNEM SONU İŞLEMLERİ \*

## I- ŞİRKET ORTAKLARININ ŞİRKETTEN ÇEKTIĞİ PARALARIN KAR DAĞITIMI OLARAK KABUL EDİLİP EDİLEMEYECEĞİ

Vergi inceleme sonucunda, örtülü kazanç dağıtımı veya örtülü sermaye kullanımı gerekçesiyle tespit edilen ya da şirket ortaklarının fatura düzenlemeksizin işletmeden çektiği kazanç farkının kar dağıtımı kabul edilerek “gelir vergisi stopajı” ve ortak bünyesinde menkul sermaye iradı (vergi alacağı dahil) olarak vergilendirilmesi mümkün olacak mıdır?

Bilindiği gibi 4369 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu’nun 94/6.maddesinde yapılan düzenlemeye göre, tam mükellefiyete tabi kurumlarda gelir vergisi stopajı karın dağıtılması halinde yapılmaktadır. Dar mükellefiyete tabi olanlarda ise kurum kazancından kurumlar vergisi ve fon payı düşüldükten sonra kalan tutardan dağıtılsın dağıtılmasının anılan Kanunu’nun 94/6.maddesinin (b-iii) alt bendine göre (99/13230 sayılı B.K.K. uyarınca) %15 oranında gelir vergisi stopajı yapılacaktır. Tam mükellefiyete tabi kurumlarda ise aynı maddenin (b-i) alt bendine göre karın dağıtılması halinde söz konusu stopaj yapılacaktır. Ortaklara dağıtılan kar payının tutarı vergi alacağı dahil GVK’nun 86/1-c maddesinde belirtilen tutarı aşması halinde menkul sermaye iradı olarak ortak tarafından beyan edilmesi gerekmektedir.

Türk Ticaret Kanunu’na göre sermaye şirketlerinde karın dağıtılmasına yetkili organ anonim şirketlerde genel kurul, limited şirketlerde ortaklar kuruludur. Örtülü kazanç dağıtımı veya örtülü sermaye kullanımı ya da faturasız satış veya sahte fatura kullanımı yoluyla şirketten çekilen kazançların kurumlar vergisi yönünden vergilendirildikten sonra gelir vergisi stopajı ve vergi alacağı yönünden de vergilendirilip vergilendirilemeyeceği konusunda farklı görüşler vardır.

### 1. Görüş

Kanunun öngörmediği yasa dışı yöntemlerle örtülü veya örtüsüz şekilde şirketin dönem kazancının şirket ortaklarına intikal ettirilmesi kazancın fiilen dağıtımı kabul edilerek, ortağa intikal eden kazanç üzerinden GVK’nun 94/6.maddesinin (b-i) alt bendine göre gelir vergisi stopajı yapılmalıdır. Vergi inceleme raporu ile tespit edilen kurum kazancının kurumlar vergisi yönünden vergilendirilmiş olması şirket dışına aktarılan karın şirkete intikalini sağlamadığı için şirket belli bir gelirden mahrum kalmış, buna karşılık şirket ortağı veya ortakları haksız şekilde zenginleşmiştir. Karın fiilen dağıtıldığına kuşku yoktur. Bu nedenle kar dağıtımına tabi vergilendirmenin de yapılması gerekir.

---

**Sakıp ŞEKER, Yeminli Mali Müşavir** ( Bu çalışma Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası tarafından 22 Mart 2003 tarihinde düzenlenen “**Dönem Sonu İşlemleri**” konulu seminerin notu olarak hazırlanmıştır.

## 2.Görüş

Türk Ticaret Kanunu sermaye şirketlerinde karın hangi prosedüre uyularak dağıtılacağını belirlemiştir. Yetkili organın kararına dayanmayan gizli veya açık kar dağıtımını yasaya uygun bir dağıtım olmadığı için bu tür dağıtımların şirkete iadesinin sağlanması gerekir. Kaldı ki, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15/1.maddesinde örtülü sermaye kullanımı 17.maddesinde örtülü kazanç dağıtımını yasaklanmıştır. Örtülü olmayan sahte belge kullanımı ya da faturasız satış şeklindeki kar dağıtımının da yasak olduğu açıktır.

Bazı hallerde, yasa dışı yöntemlerle işletmeden çekilen kaynakların işletmeye iadesine rağmen ortada kurum kazancı doğmayabilir. Böyle bir durumda, yani ticari veya mali zararın olduğu bir durumda, şirket ortaklarına aktarılan kaynaklardan gelir vergisi stopajı hesaplanması hem ortada fiilen bir kar olmadığı halde vergi tahsil edilmesine hem de işletmenin mali yönden zor duruma düşmesine neden olacaktır.

Temsil veya idareye selahatli olanların vazifelerini yaptıkları sırada işledikleri haksız fiillerden anonim şirket mesul olur. Şirketin rücu hakkı makfuzdur.(TTK, Md:321/son fıkra)

İdare meclisi azalarının şirket işlerinde gösterecekleri dikkat ve basiret hakkında Borçlar Kanunu'nun 528.maddesinin ikinci fıkrası hükmü tatbik olunur.(TTK, Md:320)

Borçlar Kanunu'nun söz konusu hükmüne göre, "Ortaklık işlerini ücret karşılığında yürüten ortak, tıpkı bir vekil gibi sorumlu olur."

İdare meclisi azaları "**dağıtılan ve ödenen kar paylarının hakiki olmamasından**" gerek şirkete gerek münferit pay sahiplerine ve şirket alacaklılarına karşı müteselsilen mesuldürler.(TTK, Md:336/2) Müdürler, kanun veya esas mukavele yahut iş görme şartlarını tespit eden hükümlerle yükletilen mükellefiyetleri gereği gibi veya hiç yerine getirmemiş olması halinde idare meclisi azasının mesuliyetlerine ait hükümler gereğince şirkete, pay sahiplerine ve şirket alacaklılarına karşı mesul olur. (TTK, Md:342)

**Haksız yere kar payı almış olan ortak veya müdürler bunları geri vermekle mükelleftir.** Geri alma hakkı, paranın alındığı tarihten beş yıl, hüsünüyete dayanan hallerde iki yıl sonra zaman aşımına uğrar. (TTK, Md:535)

Murakıplar, kanun veya esas mukavele ile kendilerine yükletilen vazifelerini hiç veya gereği gibi yapmamalarından doğan zararlardan dolayı kusursuz olduklarını ispat etmedikçe müteselsilen mesuldürler. (TTK, Md:359)

Örtülü kazanç dağıtımını şeklinde veya diğer şekillerde şirket bünyesinden usulsüz şekilde çekilen değerlerin bütün şirket ortaklarına hisseleri oranında aktarıldığı söylenemez. Aile şirketlerinde veya şirketin sermayesinin hemen hemen tamamına sahip olan büyük ortaklı şirketlerde (örneğin, sermayenin %99'unun bir kişiye ait olması) bu durum fazla önemli olmazken, çok ortaklı şirketlerde usulsüz çekilen değerlerin ticaret hukukuna uygun bir kar dağıtımını saymak mümkün olmayacaktır.

Örtülü sermaye kullanımı nedeniyle ödenen faizlerin gider kabul edilmemesi KVK’nda belirtilmiş olup, TTK’nun 144.maddesinde, “kanunda aksine hüküm olmadıkça, **ortakların koydukları sermayeler için faiz** ve şirketteki hizmetleri dolayısıyla kendilerine ücret verilmesi şirket mukavelesiyle kabul olunabilir” denilmektedir. **TTK’na göre ortakların şirkete verdikleri sermaye için faiz tahakkuk ettirilebilir.** Bu nedenle örtülü sermaye kullanımı nedeniyle ödenen faizin KVK’na göre reddedilmesi kar dağıtımını olarak nitelendirilemeyeceği için GVK’nun 94/6.maddesinin (b-i) alt bendine göre gelir vergisi stopajı hesaplanmasını gerektirmez. Ana sözleşme uyarınca şirket ortaklarına koydukları paralar için ödenen faizler için sadece kurumlar vergisi hesaplanabilir.

Kar dağıtımına karar verme yetkisi genel kurula ait olup bu yetki devredilemez. Kanun ve ana sözleşme gereği dağıtılması zorunlu olan **birinci temettü ile genel kurulca dağıtımına karar verilen karın dağıtım tarihleri genel kurul tarafından belirlenir. Dağıtım tarihi konusunda yönetim kuruluna yetki devredilemez.** Halka açık şirketlerle ilgili olarak Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yapılan düzenlemeler saklı kalmak üzere dağıtım tarihleri genel kurul toplantısının yapıldığı yılın son gününü aşmamak üzere belirlenir.<sup>1</sup>

### 3. Benim Görüşüm

Benim görüşüm ikinci görüş paralelinde olup, şirket ortaklarının yasal olmayan yöntemlerle şirketten çektikleri değerlerin **şirkete iadesi** sağlanmalıdır. Yasal olmayan yöntemlerle çekilen paraları kar dağıtımını olarak kabul etmek mümkün değildir. Şartlar uygunsa ortağa verilen para borç kabul edilmelidir. Bu nedenle vergi incelemesi sonucunda örtülü kar dağıtımını veya örtülü sermaye kullanımı suretiyle hesaplanan kazanç farklarının GVK’nun 94/6. maddesinin (b-i) alt bendine göre gelir vergisi stopajı hesaplanması ve buna bağlı olarak ortak yönünden menkul sermaye iradı olarak vergilendirilmesi söz konusu edilemez.

Bazı hallerde, örneğin, yüksek amortisman oranı uygulanması, aktifleştirilmesi gereken harcamanın gider yazılması, dönem kaydırması gibi nedenlere dayanan matrah farklarının şirket dışına kar transferine neden olmadığı için, hiçbir şekilde kar dağıtımını kabul edilemez.

---

<sup>1</sup> Sermaye Şirketlerinin Genel Kurul Toplantıları ve Bu Toplantılarda Bulunacak Sanayi ve Ticaret Bakanlığı Komiserleri Hakkında Yönetmelik (Md:15/i)

## **II- ŞİRKET ORTAKLARINA BORÇ PARA VERME VE GRUP ŞİRKETLERE KREDİ AKTARMA İŞLEMLERİNDE KDV KONUSU**

### **A-Faiz-Hizmet İlişkisi**

Katma Değer Vergisi Kanununda hizmetin tanımı yapılmamış, 4. maddede teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler hizmet olarak tanımlanmıştır. Bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi işlemler hizmet olarak sayılmıştır. Bu kelimeler arasında faiz yer almamaktadır. “Kiralama” kelimesinin faizi de kapsadığı ileri sürülse de biz bu düşüncede değiliz. Kanun koyucu faizi katma değer vergisinin kapsamına almak isteseydi faiz kelimesini de hizmet sayılan işlemler arasında sayardı. Faiz, hizmet kavramından farklı bir şeydir. Türkçe sözlükte hizmet, **“birinin işini görme, birine yarayan iş yapma, görev, iş, bakım, özen”** olarak tanımlanmıştır. Gelir Vergisi Kanununda da faiz ile hizmet arasında bir ilişki kurulmamıştır. Hizmet ücret veya serbest meslek kazancı ile ilişkilendirilmiştir. Borç para verme işleminin, ticari faaliyet çerçevesinde bir hizmet olduğu yönündeki görüşler, katma değer vergisinin teslim veya hizmet ifası ile ilişkisinin gözardı edilmesinden kaynaklanmaktadır.

KDV Kanununun 17/e maddesinde “banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamına giren işlemler” katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Gider Vergileri Kanununun 28. maddesinde, banka ve sigorta şirketlerinin her ne şekilde olursa olsun yapmış oldukları bütün muameleler dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakten veya hesaben aldıkları paraların BSMV’ne tabi olduğu belirtilmiştir. Vergiye tabi olmayan bir işlemin vergiden istisna edilmesi kanun tekniği ile uyuşmasa da Kanunlarımızda herhangi bir yanlış anlamayı önlemek amacıyla buna benzeyen düzenlemelere rastlanmaktadır. Tek başına faiz tahakkuku bir hizmet değil, ancak “finansman temini” bir hizmettir. Temin olayı bir şeyi yapmak kavramı çerçevesinde değerlendirilmelidir.

### **B-Şirket Ortaklarına Borç Para Verilmesi**

Uygulamada şirketlerin ortaklarına verdiği borç paralar KVK’nun 17. maddesi çerçevesinde örtülü kazanç dağıtımı olarak nitelendirilmekte ve hesaplanan faiz tutarı üzerinden ayrıca KDV hesaplanması istenmektedir. Konuyla ilgili olarak gerek Maliye Bakanlığının gerekse Danıştay’ın çelişkili görüşleri vardır. Maliye Bakanlığı bir holding şirketin bankadan aldığı krediyi aynen veya parça parça bir başka şirkete aktarması ve faiz giderlerinin de krediyi bizzat kullanan şirket tarafından gider yazılması olayının katma değer vergisine tabi olmadığı yönünde görüşler vermiştir. Holding şirketin amacının kendi ortaklarına finansman hizmeti sağlamak olduğundan hareketle böyle bir sonuca ulaşılmıştır. Danıştay’ın 7, 9 ve 11. Dairelerinin muhtelif kararlarında “kredi itibarını kullanarak temin edilen kredinin bir başka şirkete kullandırılmasının finansman temin hizmeti olmadığı” belirtilmiştir. Bu Dairelerin kredi aktarımlarının KDV’ne tabi olduğu yönünde de kararları vardır. Danıştay 9. Dairesinin 23.10.1997 gün ve K: 1997/3335 sayılı kararı ilginçtir. Yükümlü şirketin ortaklarına önemli ölçüde borç para verdiği, borç para karşılığında herhangi bir faiz tahakkuk ettirilmediği gerekçesiyle düzenlenen inceleme raporuna göre tarhedilen katma değer vergisini söz konusu işlemin BSMV’ne tabi olduğu gerekçesiyle kaldıran vergi mahkemesi kararını onayan 9. Daire, Vergi Dairesinin düzeltme talebine uyarak, önceki kararını kaldırmıştır.

Kararda, “*olayın banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi olabilmesi için yükümlü şirketin borç para verme işiyle devamlı olarak uğraşması, sadece ortaklarına değil, üçüncü kişilere de bir yıl içinde müteaddit defa borç para vermesi, başka bir ifade ile **ikrazatçılık** faaliyetinde bulunduğu tespit gerekmektedir. Oysa ortaklarla borç-alacak ilişkisini ikrazatçılık olarak nitelendirmek ve bu nedenle olayı banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi tutmak olanağı yoktur. Kurumlar vergisi açısından örtülü kazanç dağıtımında bulunduğu tespit edilen yükümlü şirketin ortaklarına borç para vermesi işlemi KDV Kanununun 1. maddesi anlamında ‘ticari faaliyet çerçevesinde yapılan hizmet’ olduğundan katma değer vergisine tabi olmalıdır.*”

Bu karardaki gerekçe tutarsızdır. İkrazatçılık için şirket ortakları dışındaki kişilere de borç para verilmesi tezi anlamsızdır. Bir kişiye bir defadan fazla borç para verilmesi veya birden fazla kişiye borç verilmesi ikrazatçılık ise alacaklının kimliğinin bir önemi olmamalıdır.

Nitekim Danıştay 7 ve 9. Dairelerinin son kararlarında “**süregelen içtihata göre aynı takvim yılı içinde birden fazla kişiye ya da birden fazla olmak üzere bir kişiye veya birbirini izleyen yıllarda bir ya da birden çok kişiye ödünç para verilmesi halleri, ikraz işiyle devamlı ve mutad meslek halinde uğraşıldığını göstermektedir. Bu bakımdan; ivaz karşılığı borç para verme işiyle devamlı ve mutad meslek halinde uğraşanların bu işten elde ettikleri kazancın katma değer vergisine değil banka ve sigorta muameleleri vergisine konu edilmesi**” gerekir.

Her iki Dairenin de yukarıdaki gerekçeye dayanan kararları istikrar kazanmıştır. Vergi mahkemelerinin de bu yönde kararları vardır. Bu gerekçeye göre bir şirketin bir takvim yılı içinde bir kişiye bir defalık verdiği borç nedeniyle hesaplanan faizin katma değer vergisine tabi mi olacaktır? Buna göre KDV’ne tabi olmamak için borç verme işlerinde en az iki kez işlem yapılması gerekecektir. Benim bu konudaki görüşüm, **kredi aktarımı ile ilgili faizin hiçbir şekilde katma değer vergisine veya BSMV’ne tabi tutulmaması gerektiği şeklindedir.** Ancak, şirketin kendine ait paraları ortaklarına veya üçüncü kişilere kullandığı para nedeniyle emsal bedel üzerinden hesaplanan faiz üzerinden Danıştay kararları doğrultusunda BSMV hesaplanmalıdır. Danıştay kararlarında faizle borç para verme ile faiz aktarımı arasında bir fark gözetilmemiştir.

90 sayılı Ödünç Para Verme İşleri Hakkında KHK’nin 3. maddesinde devamlı ve mutad meslek halinde faiz veya her ne ad altında olursa olsun bir ivaz karşılığı veya ipotek almak suretiyle ödünç para verme işiyle uğraşan veya ödünç para verme işine aracılık eden ve kendilerine faaliyet izni verilen gerçek kişiler **ikrazatçı** sayılmıştır. KHK’nine 9. maddesinde izin almadan ikrazatçılık yapılması **tefecilik** sayılmıştır. Aynı işin **finansman şirketi** olarak yapılması halinde Hazine Müsteşarlığından izin alınması gerekmektedir.

Bu durum karşısında kredi aktarımı yapılması veya şirket ortaklarına veya aynı gruba dahil şirketlere borç para verilmesini tefecilik olarak nitelendirmek de mümkün değildir. Mükelleflerin dönem sonlarında kredi aktarımı veya borç para verme işlemlerinden kaynaklanan faiz tahakkukları nedeniyle BSMV’ ni ne şekilde beyan edecekleri belli değildir.

Bu konuda yapılan diğer bir hata da iki Şirket arasındaki d6vizli alacak ve borcun cari kur 6zerinden değerlendirilmesi sonucu ortaya 6ıkan kur farkına KDV'li fatura d6zenlenmesidir. Alacak veya borcun değerlemesi iŐleminde KDV veya BSMV y6n6nden vergiyi doğeruran olay yoktur. Fatura mal teslimi veya hizmet ifası halinde d6zenlenir. Kur farkı KDV matrahına ilave edilse dahi KDV'nin tahakkuku hesap d6nemi sonundaki kur değerlemesi sırasında değeril, alacak veya borcun ifa edildiği d6nemde yapılmalıdır. 6zellikle cari hesap Şeklindeki iŐlemlerde bu konuya dikkat edilmelidir. **Kur farkı sadece mal bedelinin d6vize endekslenildiği hallerde KDV'ne tabi tutulmalıdır.** D6vize endekleme iŐleminde olumlu kur farkı, vade farkı veya gecikme faizi iŐlevi g6r6r. D6vizle yapılan iŐlemlerde kur farkının b6yle bir iŐlevi yoktur.

### **C-Ortakların Şirkete D6viz Cinsinden Verdikleri Borçlara Ait Kur Farklarının Gider Yazılıp Yazılmayacağı**

KVK'nun 15/2. maddesinde 6rt6l6 sermaye 6zerinden 6denen faizlerin kurum kazancının hesabında gider yazılmayacağı h6kme bağlanmıştır. Kur farkının faiz olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği konusunda da farklı g6r6Őler vardır. 6rt6l6 sermaye kullanımında emsal Şirket konusu belirsizdir. Bununla birlikte 6ok az sermayeli bir Şirketin ortaklardan alınan bor6 para ile faaliyetin y6r6t6lmesini kanun koyucu uygun bulmamıŐtır. T6rk Ticaret kanununda asgari sermaye tutarları belirlenmiştir. Bazı 6zel yasalarda da buna benzer h6k6mler vardır. Esasen bunun dışında hangi faaliyetin ne kadar sermaye ile y6r6t6leceği konusu Şirket y6neticilerinin karar vereceği bir konudur. **6rt6l6 sermaye kullanımının yasaklanmasının nedeni Şirket ortaklarının d6zenli ve s6rekli Şekilde faiz almasının 6n6ne ge6ilmesidir.** Uygulamada ise 6 aydan daha uzun s6rede verilen bor6 paralalar 6rt6l6 sermaye kullanımı olarak değerlendirilmektedir. EleŐtirilerde ama6 ve s6reklilik birlikte aranmalıdır. **Kur farkının faiz olarak nitelendirilmesi hi6bir surette kabul edilemez. Faizde belirlilik vardır. Kur farkında b6yle bir durum yoktur. Bor6 veren y6n6nden bir zenginleŐme s6z konusu değerildir. Aksine bir fakirleŐme s6z konusudur.** Bor6 olarak alınan para Şirket tarafından deđerlendirilmiŐ ve bir kazanç elde edilmiş ise bor6 olarak alınan paranın kur farkının gider olarak kabul edilmemesi gelirin ger6ekliği ilkesi ile a6ıklanamaz. D6viz olarak alınan borca faiz verilmemesinde işletmenin kazancı, ortağın ise kaybı s6z konusudur. Faiz alınmadan bor6 para verilmesinde kanunun 6rt6l6 sermaye kullanımını yasaklayan s6rekli ve istikrarlı gelir elde etme ama6ı ger6ekleŐmemektedir.

### III- KREDİ FAİZİ GİDERLERİNDE DÖNEMSELLİK İLKESİNİN VE TAHAKKUK ESASININ ÇATIŞMASI

Vergiye tabi kazancın tespitinde ve elde edilmesinde göz önünde bulundurulması gereken temel ilkeler şunlardır.

1- Gelir vergiye tabi olmalıdır. (yasallık ilkesi)

2- Yapılan gider elde edilen gelirle aynı dönemde gerçekleşmelidir. (Dönemsellik ilkesi)

3- Kazanç safi olmalıdır. (Kazancın gerçekliği veya safılığı ilkesi)

Kazancın elde edilmesi için yapılan giderler aşağıdaki kriterlere uygun olmalıdır.

a) Yapılan gider kazancın elde edilmesi veya sürdürülmesi amacına hizmet etmelidir. (Nedensellik bağı)

b) Yapılan gider maddi veya gayri maddi bir kıymetin elde edilmesi ile ilgili olmamalıdır. (Amortisman tabi bir iktisadi kıymet olmamalıdır.)

c) Yapılan gider maliyet unsuru niteliğinde olmamalıdır. (Örneğin, mal alışlarına ilişkin nakliye giderleri maliyet unsurudur.)

d) Yapılan gider gelirin harcanmasına yönelik olmamalıdır. (Giderin kazanç elde etme amacı olmalı, harcama özel veya lüks nitelik taşımamalıdır.)

e) Yapılan gider vergiye tabi bir gelir için yapılmış olmalıdır.

KVK'nun 8.maddesinin son fıkrası hükmü, tam ve kısmi istisna yönünden ayrıma tabi tutulmalı, kısmi istisnalarda bu hüküm uygulanmamalıdır. (Örneğin, KVK Geçici Mad:28)

Gelirin elde edilip edilmediğinin tespitinde ilgili vergi kanunundaki "elde etme" nin gerçekleşip gerçekleşmediği araştırılmalıdır. Vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın meydana gelmesi veya hukuki durumun tamamlanması (tekemmülü) ile doğar. Buna göre,

Ticari kazançta, tahakkuk esası

Zirai kazançta, tahakkuk esası (Müstahsil makbuzu ödeme sırasında düzenlenir)

Serbest meslek kazancında, tahsil esası

Gayrimenkul sermaye iradında, tahsil esası

Menkul sermaye iradında, hukuki ve ekonomik tasarruf

Ücretlerde, hukuki ve ekonomik tasarruf

Diğer kazançlar, hukuki ve ekonomik tasarruf gerçekleşmiş ise kazancın elde edildiği kabul edilir.

**1.) Tahakkuk esası,** öz sermaye kıyaslaması yoluyla tespit edilen ticari ve zirai kazançta gelirin mahiyet ve tutar itibariyle kesin olarak hesaplanabilmesidir. Bu ilkeye göre, gelir **mahiyet itibariyle vergiye tabi bir gelir olmalı, ayrıca bu gelir tutar itibariyle kesin olarak** hesaplanabilmelidir. Bir organizasyona bağlı olarak elde edilen ticari veya zirai kazançta gelirin elde edilmesinin tahakkuk esası yerine tahsil esasının benimsenmiş olması halinde, işletme yöneticilerinin gelirin elde edildiği dönemi keyfi olarak değiştirebilme ihtimali, vergi gibi kamu düzenini etkileyen bir konuda gelirin elde edilmesinin daha objektif kriterlere bağlanmasını gerektirmiştir. İşletme hesabı esasına göre defter tutanların vergilendirilmesinde tahakkuk esasının uygulanmasında güçlükler vardır.

Ticari kazançta malın teslimi veya hizmetin yapılması gelirin doğması için yeterlidir. Faturanın hesap dönemi aşmamak kaydıyla 10 gün içinde düzenlenmesi yasal zorunluluktur. Bedelin tahsili tahakkuktan sonraki bir işlemdir. Tahakkuk esasının tahsil esasını tamamen dışladığı anlaşılmamalıdır. Senede bağlı alacakların reeskonta tabi tutulması, şüpheli alacaklarda karşılık ayrılmasına izin verilmesi v.b. müesseseler tahsil edilmeyen gelirden vergi almama anlayışının bir sonucudur.

#### **Gelirin elde edilmesinde bazı özellikli durumlar;**

- Vadeli mevduatta faiz vade sonunda tahakkuk ettirildiğinden gelir vade sonunda elde edilmiş sayılır.
- Gayrimenkul satışlarında tapudaki tescil işlemi tarihi itibariyle gelirin doğduğu kabul edilir.
- Devletçe ödenen teşvik primlerinde gelirin elde edilmesi ekonomik tasarrufa bağlıdır. Örneğin, zirai ürün ihracatında ihracatçının vergi, sigorta gibi borçlarına mahsup şeklindeki şartta bağlı prim ödemelerinde gelirin elde edilmesi hakediş belgesinin düzenlenmesine değil, mükellefin vergi veya sigorta borcuna mahsup edildiği tarihtir. Borç yoksa ödeme yapılmadığı için gelir de doğmamıştır.
- Temettü gelirlerinde anonim şirketlerde genel kurul, limited şirketlerde ortaklar kurulunun kar dağıtım kararının onaylanması ve alacağın tahakkukudur.
- Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde geçici kabul tutanağının imzalandığı tarihtir.
- Peşin tahsil edilmiş kira gelirlerinde gelirin ilgili olduğu dönemin dolmasıdır.
- Yurtdışı satışlarda malın gümrük bölgesinden geçmesidir. (Malın alıcısına teslimi)



2.) **Dönemsellik ilkesi**, vergiye tabi kazancın tespitinde, kanunla belli edilen zaman dilimi içindeki faaliyet sonucunun esas alınması gerektiğini ifade eder. **Dönemsellik kavramı, işletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün belli dönemlere bölünmesi, her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanması olarak tanımlanmaktadır.** Vergi Usul Kanunu'nda dönemsellik ilkesi “**hesap dönemi**” olarak ifade edilmiştir. Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında hesap dönemi takvim yılıdır. Gelir ve giderler takvim yılı esasına göre muhasebeleştirilir. Gelecek yıllara ait gelir ve giderler aktif ve pasifi düzenleyici hesaplar olarak bilançoda yer alır. VUK'nun 283. ve 287. maddelerinde bu konuya ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Dönemsellik ilkesi temel ve kanuni bir ilke olup mükellefin bu ilkeye uymaları zorunludur. Diğer vergi kanunlarında da dönemsellik ilkesi geçerlidir. Katma Değer Vergisinde aylık ve üç aylık dönemler esas alınmıştır. Özel işlem vergisinde 15 günlük ve aylık dönemler öngörülmüştür. Devlet de bütçesini “takvim yılı” esasına göre düzenlemektedir.

Yukarıda belirtilen tahakkuk ilkesi ve dönemsellik ilkesi hem gelir hem de o gelire ilişkin gider yönünden geçerlidir. Gelirde olduğu gibi gider yönünden de her iki ilkenin varlığı araştırılmalıdır.

**Vadesi gelecek hesap dönemine taşan kredi faizlerinin hesap dönemi sonu itibariyle hesaplanıp gider tahakkuku yöntemiyle gider yazılıp yazılamayacağı konusunda iki farklı görüş vardır.**

- 1) Gider yazılamayacağı görüşünde olanlar dönem sonu itibariyle tahakkuk yapılamayacağı, keza faiz giderinin vade sonunda tahakkuk edeceği görüşündedir. Maliye Bakanlığı ve Danıştay 4. Dairesi bu görüştedir. Ancak Danıştay 4. Dairesinin 2003 yılında verdiği bir kararda bu görüşünde değişiklik olduğunu bir gazetede çıkan haberden öğrenmiş bulunmaktayız. 4. Dairenin de görüş değiştirmiş olması memnuniyet vericidir.<sup>1</sup>
- 2) Diğer görüş sahipleri ise kredi sözleşmesinde faiz oranı ve süre belli olduğu için kıst dönem itibariyle faiz giderinin kesin olarak hesaplanabileceği, ayrıca bu hesaplamanın dönemsellik ilkesi yönünden zorunlu olduğunu savunmaktadırlar. Ticari kazançta tahakkuk esası sadece gelir yönünden değil, gider yönünden de uygulanması zorunlu bir müessesedir. Danıştay 3. ve 4. Dairesi ve pek çok yazar ikinci görüştedir. Uluslararası Muhasebe Standartlarına göre de dönemsellik ilkesi gereği gider tahakkukunun yapılması gerekmektedir.

Birinci görüş dönemsellik ilkesi ve tahakkuk esası dışında şu nedenlerden dolayı da hatalıdır.

---

<sup>1</sup> Sabah Gazetesi

1.) Bankalar alacak ve borçlarını ya Merkez Bankası resmi iskonto haddi ya da kendi uyguladıkları faiz haddi üzerinden değerlendirme günü kıymetine icra etmek zorundadırlar. (VUK, md: 281 ve 285) Bu hükme göre bankalar verdiği kredi nedeniyle kıst dönem için hesapladığı faiz gelirini gelir olarak tahakkuk ettirmek zorundadır. Bankalardan kredi kullananlar da kredi faiz giderlerini de aynı hükümlere göre gider yazmak durumundadır. Vadenin bozulması yani erken ödeme, paranın kullanım süresine göre hesaplanan faiz tutarını değiştirmemektedir. Vadeli mevduatta ise, vadenin bozulmasında faiz gelirinin büyük ölçüde kaybedilmesi söz konusudur.

2.) İşletmenin kullandığı kredinin değerlendirilmesi sonucunda elde edilen kazanç gider unsuru dikkate alınmadan vergilendirilmiş olacaktır. İşletmenin ertesi yıl kapatılması veya feshedilmesi halinde söz konusu faiz gider yazılamayacağı için kazancın safılığı ilkesine aykırı bir durum ortaya çıkabilecektir.

3.) Vadeli mevduatta gelirin vade sonunda doğduğunun kabul edilmesinin (tasarruf ilkesinin), kredi borçlarında da ödeme esasının kabulünü gerektirmez. Vadeli mevduatta vadenin bozulması faiz hakkını ortan kaldırdığı veya önemli ölçüde azalttığı halde kredi geri ödemelerinde, faizde sadece erken ödeme süresi kadar bir indirim söz konusudur.

#### **IV- SABİT KIYMET ALIMLARI İÇİN ÖDENEN FAİZ VE KUR FARKLARININ DURUMU**

Bilindiği gibi 163 no'lu VUK Genel Tebliğinde sabit kıymetler ikili bir ayrıma tutulmuştur.

**Kuruluş dönemine** ait olan faiz giderlerinin maliyete kaydedilmesi **işletme dönemine** ait olanların ise ilgili buldukları yıllarda doğrudan gider yazılması kabul edilmiştir. Ancak, kuruluş dönemi tanımlanmamıştır. Bir fabrika veya otelin inşaata başlandığı tarihten faaliyete geçtiği tarihe kadar geçen süre kuruluş dönemi, faaliyete geçilen tarihten itibaren işletme dönemidir. Bu anlayışa göre hesap döneminin sonunu beklemeye gerek yoktur.

Tebliğde ithal edilen sabit kıymetler nedeniyle ortaya çıkan kur farkı ve faizlerin, sabit kıymetlerin iktisap edildiği dönem sonuna kadar olanların kıymet maliyetine eklenmesi zorunlu tutulmuştur. İthal edilmeyen sabit kıymetler için Tebliğde bir hüküm yoktur. Tebliğin yayımlandığı dönemde yurtçinde dövizle işlem yapılması serbest değildi.

163 no'lu Tebliğde ve Maliye Bakanlığınca verilen muhtelif muktezalarda amortisman tabi iktisadi kıymetlerin alımı nedeniyle ödenen finansman giderlerinden ilgili yılın hesap dönemi sonuna (31.12.....) kadar olanlar maliyete, izleyen yılda hesaplanan finansman giderleri maliyet veya doğrudan gider olarak yazılabileceği belirtilmekte ise de, bu görüşün de kanuni bir dayanağı yoktur. Bazı Danıştay Kararları ve yazarların görüşüne göre, iktisadi kıymetin aktife girdiği tarihe kadar hesaplanan finansman giderleri maliyete kaydedilebilir, aktife girdikten sonraki giderler ise doğrudan gider yazılabilir şeklindedir. Keza, ticari mallara ait finansman giderleri hakkında yayımlanan 238 no'lu Vergi Usul Genel Tebliğinde ticari malın aktife girdiği tarihten sonra hesaplanan finansman giderlerinin gider yazılabileceği belirtilmiştir.

Burada kritik kavram, “aktife girme”dir. Bana göre aktife girme, yasal deftere kaydın yapıldığı tarihtir. O tarih itibariyle çıkarılacak ara bilançoda söz konusu kıymet aktife görülecektir. Geçici vergi döneminde amortisman ayrılan bir kıymetin aktife girdiği tarihi hesap dönemi sonuna taşımının hiçbir yasal dayanağı olmadığı gibi teknik olarak da izah edilemez. Konunun, VUK’nun 185. Maddesindeki “bilanço günü” terimi ile bir ilgisi yoktur. Tebliğdeki görüşün 174. Maddedeki “hesap dönemi” kavramıyla da izahı mümkün değildir. Vadeli olarak 12 ay taksitle ithal edilen bir iktisadi kıymetin hesap döneminin (Ocak ayında) başında alınması halinde o yıla ait finansman giderinin gider yazılmayıp hesap dönemi sonunda (Aralık ayında) satın alınması halinde finansman giderinin tamamının gider yazılması maliyet bedeli ilkesi ile açıklanamaz.

Konuyla ilgili olarak Danıştay’ın farklı kararları vardır:

a) Örneğin, Dn. 4. Dairesinin 13.04.1994 tarih ve E:1994/602; K:1994/2241 sayılı kararında demirbaş eşyanın maliyet bedeline girecek giderlerin neler olduğu Vergi Usul Kanunu’nun 262, 270 ve 273. maddelerinde açıklanmış olup, **faiz giderleri** anılan maddelerde belirtilen giderler arasında sayılmadığı gibi ne şekilde değerlendirileceği konusunda VUK’nda açık bir hüküm bulunmadığından **doğrudan gider yazılması** gerekir şeklindedir. (Ş. Kızılot Cilt:3 Sy:990)

b) Yine, 4. Dairenin, uzun vadeli kredi ile satın alınan iktisadi kıymetler için **ödenen faizler**, maliyete eklenmeden **doğrudan gider yazılabilir** şeklindedir. (Dn. 4. Dairesinin 30.03.1997 tarih ve E:1976/2155; K:1977/1032) (Ş. Kızılot Cilt:2 Sy:2515)

c) Danıştay 3. Dairesi de, “sabit kıymetin iktisabı için kullanılan krediler dolayısı ile ödenen **faizlerin** sabit kıymetlerin maliyetine eklenmesini zorunlu kılan açık yasa hükmünün bulunmadığı” gerekçesiyle tarhiyatı kaldıran vergi mahkemesi kararını onamıştır. (Dn. 3. Dairesinin, 6.3.1996 tarih ve E:1995/1370; K:1996/614 sayılı kararı. Ş. Kızılot. Cilt:3 Sy:1029)

d) Danıştay 4.Dairesinin 27.11.1998 gün ve E: 1997/5413; K:1998/4652 sayılı kararında, “ döviz cinsinden vadeli olarak satın alınan makinalar için ödenen kur farklarının maliyete intikal ettirilmesi yolunda kanunda bir hüküm bulunmadığı, malın aktife kaydedildiği tarihte belli olmayan kur farkı giderinin maliyete intikal ettirilmesinin mümkün olmadığı, dolayısıyla sonradan ödenen bu tür giderlerin doğrudan genel gider olarak kaydında kanuna aykırılık bulunmadığı” belirtilmiştir.

e) Olumlu yöndeki bu kararlara rağmen az da olsa, hesap dönemi sonuna kadar hesaplanacak finansman giderlerinin maliyete kaydedilmesi gerektiği yönünde Danıştay kararı da vardır. (Dn. 4. Dairesinin 30.5.1970 tarih ve E:1965/2775; K:1970/3255 sayılı kararı)

Sonuç itibariyle, finansman giderlerinin (kur farkı ve faizlerin) amortismanına tabi iktisadi kıymet maliyetine intikal ettirilmesi konusunda Danıştay ve Maliye Bakanlığı arasında görüş ayrılığı vardır.

163 No'lu Tebliğ'deki ihtiyari olarak maliyete ilave edilecek finansman giderleri tercihinin değiştirilemeyeceği konusundaki görüşün de hiçbir kanuni gerekçesi yoktur. Yöntem değişikliği mali tabloların kıyaslanmasında dikkate alınmalı ve gerekli açıklama Dipnotta yapılmalıdır. Gider yazılması gereken bir harcamanın ertelenmesi dönemsellik ilkesine ve Uluslararası Muhasebe Standartlarına aykırıdır. 163 no'lu Tebliğ kanun gibi algılanmamalı ve gözden geçirilmelidir. Aktife alma kavramı amortisman tabi iktisadi kıymetin işletmenin tasarrufuna girmesi ve defter kayıtlarına intikal ettirilmesi şeklinde yeniden tanımlanmalıdır.

## **V- ATİK'LERİN MALİYET BEDELİ VE AMORTİSMAN AYRILMASINA İLİŞKİN HÜKÜMLER**

İşletmelerin dönem sonlarında yapması gereken en önemli işlemlerden birisi de amortisman ayırma konusudur. Dönem kazancının tespitinde amortisman konusu önemli bir yer tutmaktadır. Amortisman konusu VUK'nun 313-330.maddelerinde düzenlenmiştir. Bu bölümde amortisman konusunda tereddüt edilen ve önemli saydığım bazı konulara değinmek istiyorum. Vergi Usul Kanunu'nun 313.maddesinde;

- 1- İşletmede bir yıldan fazla kullanılan,
- 2- Yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan,
- 3- Değerin 250 milyon TL'yi aşan,(2002 yılı için); (2003 yılı için 350 milyon lira)
- 4- Envantere dahil olan,

gayrimenkuller, tesisat ve makinalar, gemiler, taşıtlar, gayrimaddi haklar, demirbaşlar, alet, edavat, mefruşat ile sinema filmleri amortisman ayırmak suretiyle itfa olunur. Amortisman oranı %20 nispetinden fazla olmamak üzere serbestçe tespit edilebilir. Bu oran binalarda %2 olup, %20'nin altındaki ve üstündeki oranlar Maliye Bakanlığı'nca 153 no'lu VUK Genel Tebliği ile belirlenmiştir. Amortisman konusunda sıkça ihtilafa neden olan bazı uygulamalar hakkında hatırlatmalarda bulunmak istiyorum.

**a)** Ekonomik ömrün bir yıldan az olması halinde amortisman ayrılmaz.

Özel dershanenin hazırlattığı soru kitapçığının bir yıldan fazla sürede kullanıldığı konusunda tespit yoksa, ödenen telif ücreti gayrimaddi hak bedeli olarak kabul edilerek amortisman tabi tutulmaz. (Dn. 3. Dairesinin 11.04.1999 gün ve K:1999/1341 sayılı kararı)

**b)** Tescile tabi varlıklarda tescil işlemi yapılmadan amortisman ayrılmaz.

Ancak Danıştay TAV ödenmeyen aracın aktife kaydedilmesi halinde amortisman ayrılabilmesi görüşündedir. (Dn. 4. Dairesinin 24.06.1999 gün ve K:1999/2850 sayılı kararı)

Bununla birlikte tapuya kayıtlı bir binanın yeni malik adına tapu siciline kayıt yapılmadan satış vadi sözleşmesine göre satın alınması halinde amortisman ayrılmaz.

Yapı kullanma izin belgesi alındığı veya fiilen kullanılmaya başlandığı halde cins tashihi yapılmamış ise bina aktife kaydedilmiş olması halinde amortisman ayrılabilir.

c) Montajı tamamlanmamış iktisadi kıymetler için amortisman ayrılamaz. Amortisman için bina tesis veya makinenin **kullanmaya hazır hale gelmesi** gerekir.

Amortisman tabi iktisadi kıymet işletmede kullanılmasa dahi, kullanılmaya hazır halde ise amortisman ayrılabilir. Örneğin, fabrikanın ekonomik kriz nedeniyle faaliyetini durdurması amortisman ayrılmasına engel değildir.

d) Depozitolu meyve suyu, süt, meşrubat şişelerinin amortisman tabi olup olmayacağı tartışılmalıdır.

Danıştay'ın meşrubat şişelerinin amortisman tabi tutulması gerektiği yönünde kararı vardır. (Dn. 4. Dairesinin 11.12.1984 gün ve K:1984/4420 sayılı kararı) Maliye Bakanlığı da aynı görüştedir. 09.08.1998 gün ve 33896 sayılı özelgesi)

Hesap Uzmanları Danışma Komisyonu ise depozitolu cam şişelerin ticari mal gibi değerlendirilmesi gerektiği görüşündedir. (HUK 257 no'lu kararı)

Bizim bu konudaki görüşümüz ise depozito olarak verilen şişelerin gider hesaplarına değil depozito hesabına yazılması, yıl içinde depozitodan dönmeyen şişelerin gider olarak kaydedilmesidir. Bu yöntem Vergi Usul Kanunumuzda amortisman kavramı içinde düşünülen "tükenme payı" şeklinde giderleştirilmelidir.

Cam şişe gibi kırılması kolay olan ve 5 yıl ekonomik ömrü olmadığı açık olan iktisadi kıymetlerin "tükenme payı" yöntemiyle muhasebeleştirilmesi gerektiği görüşümdedir. Bu konuda farklı bir amortisman yöntemine ihtiyaç vardır.

Bayilerden dönmeyen kırık şişelerin maliyet bedeli üzerinden veya sözleşmede belirtilen bedel üzerinden bayiye fatura edildiği takdirde, işletme sadece dolum ve nakliye sırasında kırılan şişeleri gider yazmış olacaktır. Bu yöntem klasik amortisman yöntemine göre işletmecilik anlayışına daha uygundur.

e) Aynı durum damızlık (anaç) tavukların amortismanında da geçerlidir. Damızlık tavukların ekonomik ömrü yumurtalama döneminden itibaren 10 ila 14 ay arasındadır. Ekonomik verimliliği düşen anaçlar sürüden ayrılmaktadır. Böyle bir duruma VUK'nun amortisman hükümleri cevap vermemektedir. Bu gibi durumlarda iktisadi bütünlük aranır.

Örneğin 01.02.2002 tarihinde yumurtaya başlayan damızlık sürünün maksimum ömrü 31.03.2003'tür. Böyle bir durumda amortismanın "Tükenme Payı" yöntemine göre aylık olarak hesaplanması gerekir.

Aksi takdirde 2002 yılı için amortismanın azalan bakiyeler usulüne göre %40'nın kalan %60'nın ise 2. yıl amortisman tabi tutulması veya net değer maliyet olarak muhasebeleştirilmesi gerekir.

Damızlık hayvanlarda damızlık dönemine kadar olan masraflar aktifleştirilerek amortismanına tabi tutulmalı, damızlık dönemindeki harcamalar normal bakım gideri olarak doğrudan gider kaydedilmelidir.

**f)** Arsalar aşınmaya tabi olmadığı için amortismanına tabi tutulmaz. Ancak, arsa üzerine yapılan binanın maliyetine arsanın bedeli de dahil edildiğinden VUK'nun 270. maddesine göre arsa dahil bina üzerinden amortisman ayrılır. Uluslararası Muhasebe Standartlarında (TMS ve BDDK Muhasebe Uygulama Yönetmeliğinde binalarda amortismanın arsa bedeli hariç tutardan ayrılacağı belirtilmektedir. Ancak, bu durum ticari kazançla ilgili olup, mali karın hesabında VUK hükümleri geçerli olacaktır.

**g)** Sinema koltukları, otel demirbaşları, bürolardaki masa, koltuk, sandalye, etejer gibi eşyalar bütünlük arzeder. Bunların toplam değeri 250 milyon lirayı geçiyorsa amortismanına tabi tutulmalıdır.

**h)** Binek otomobillerinde kıst amortisman uygulanır.

**ı)** Trafik kazası sonucu hasara uğrayan tankerin veya fırtınada uçan çatının eski haline getirilmesi için yapılan masraflar doğrudan gider yazılmalıdır. Bu tür masraflar normal onarım gideri sayılmalıdır.

**j)** İş makinasının kırılan parçasının değerinin çok yüksek olması gider yazılmasına engel değildir.

**k)** Herhangi bir işletmede amortisman süresini doldurduktan sonra ikinci el olarak satın alınan iktisadi kıymet, alış bedeli üzerinden yeniden amortismanına tabi tutulur.(Bu durumun tek istisnası serbest meslek erbabının envanterine dahil ettiği binek otomobildir.)

**l)** Özel maliyet harcamaları hariç kiralanan iktisadi kıymetler için amortisman ayrılamaz.

**m)** Zaman geçtikçe değer kazanacağı, değer kaybı meydana gelmeyeceği gerekçesiyle sanat eserlerinin amortismanına tabi tutulmaması kabul edilemez. Sanat eserinin değerinin artacağına bir garantisi yoktur.

**n)** Süs bitkilerinin ömrünün bir yıldan fazla olması kesin olmadığı için doğrudan gider yazılmalı, ancak bahçe düzenleme ve çevre düzenleme giderleri aktifleştirilerek amortismanına tabi tutulmalı, bunların sulama, ilaçlama, gübreleme, budama gibi yetişme dönemindeki masrafları doğrudan gider yazılmalıdır.

**o)** Komple satın alınan fabrika, otel, özel okul, hastane gibi tesislerde ekonomik ömrü bina ömründen daha kısa olan mütemmim cüz niteliğinde olmayan makine, tesis ve demirbaşların değeri satış faturasında belirtilerek genel hükümlere göre amortisman ayrılmalıdır.

ö) Binanın ilk inşası sırasında binanın mütemmim cüzi olarak inşa edilen elektrik, su, asansör, telefon gibi tesisat ve makinalar binanın tabi olduğu amortisman oranına tabidir. Yine binaya rapdedilen üretim makinaları ve tesislerinin de binanın tabi olduğu amortisman oranına tabidir. Sonradan inşa edilen makine ve tesisatlar genel hükümlere göre amortismanına tabi tutulur. Binaya rapdedilmeyen fabrika ve atölyelerdeki üretim makinalarının genel hükümlere göre amortismanına tabi tutulabileceği görüşündeyim. Bu makinaların tapu kütüğüne mütemmim cüz olarak kaydedilmiş olmasının amortisman yönünden binanın ömrü içinde kalarak itfa edileceği anlamı çıkmamalıdır.

p) İrtifak hakkı yoluyla tahsis edilen kamu arazisi üzerine kurulan tesislerde yapılan harcamalar özel maliyet bedeli olarak değil, bina, yer altı ve yer üstü tesisi olarak kayıtlarda gösterilmeli ve amortisman genel hükümlere göre ayrılmalıdır. (Dn.4.Dairesinin 25.02.2002 gün ve K:2002/1257 sayılı Kararı)

r) Başkalarına ait araziler üzerine inşa edilen reklam panoları fiilen işletmeye ait bir yerde bulunmasa dahi envantere kaydedilmek şartıyla amortismanına tabi tutulur. TEDAŞ'a terk edilen elektrik trafo binalarının da aynı şekilde amortismanına tabi tutulabileceği görüşündeyim. Doğrudan gider yazılabileceği şeklinde görüşler de var.

s) Ölüm nedeniyle devirlerde, KVK'nun 36-37.maddeleri uyarınca yapılan devirlerde GVK'nun 81.maddesi kapsamındaki şahıs işletmesi ve şahıs şirketlerinin sermaye şirketlerine devrinde ve nev'i değişikliklerinde amortismanına kalındığı yerden devam edilir. Devirler birikmiş amortismanla birlikte yapılır. Satış söz konusu değildir.

## **B- İktisadi Kıymetlerin Değerini (Fonksiyonunu) ve Ömrünü Artırıcı Harcamalar**

VUK'nun 272. maddesinde **normal** bakım, tamir ve temizleme giderleri dışındaki;

- gayrimenkulü genişletmek,
  - İktisadi kıymetini **devamlı** olarak artırmak,
- maksadıyla yapılan giderler **maliyet bedeline** eklenir.

Örneğin, harap haldeki bir binanın bütün kapı ve pencerelerinin yenilenmesi, merdivenlerinin mermerle kaplanması, çatısının yenilenmesi normal bakım gideri sayılmayabilir. Böyle bir harcamanın binanın değerini ve dolayısıyla fonksiyonunu artırdığına kuşku yoktur. Ancak, bu artışın toplam değeri üzerindeki olumlu etkisinin sınırlı olduğu unutulmamalıdır. Bununla birlikte bazı kapı veya pencerelerin değiştirilmesi normal bakım ve onarım olarak değerlendirilmelidir.

Yapılan bu tür harcamaların iki yönü vardır.

- Değer artırıcı (fonksiyon artırıcı)
- İktisadi ömrü uzatıcı

a) Binalarda yapılan büyük onarım harcamaları esas itibariyle (çatı onarımı hariç) binanın ömrünü çoğunlukla uzatmaz, fonksiyonunu da artırmaz ancak değerini artırır. Çatının onarılmaması binanın kısa sürede harap olmasına neden olur. Fonksiyonunu artırmaktan maksat örneğin bir deponun ofis olarak düzenlenmesi veya bir binada bazı tadilatlar yaparak kullanım amacının değiştirilmesidir. Fonksiyon değiştirici harcamalar normal bakım ve onarım sayılmayacağı için amortisman yoluyla itfa edilmelidir. Binanın normal ömrü içinde yapılan tamir giderleri tutarına bakılmaksızın doğrudan gider yazılmalı, normal ömrü sona erdikten sonra yapılan büyük onarımlar aktifleştirilerek ek bina harcaması olarak amortismanına tabi tutulmalıdır.

b) Yapılan ilave harcama esas iktisadi kıymetin değerini ve/veya ömrünü artırıyorsa ayrı bir iktisadi kıymet gibi normal amortisman süresi dikkate alınarak amortisman ayrılmalıdır. Sayın, Yılmaz Özbalcı gayrimenkulün ömrünü uzatmayan ancak değerini ve kullanım fonksiyonunu artıran harcamaların gayrimenkulün kalan ömrü içinde itfa edilmesi gerektiği görüşündedir. Ancak, kanunda böyle bir açıklık yoktur.

c) Binalarda çatının aktarılması veya fırtına nedeniyle meydana gelen hasarın tamiri nedeniyle yapılan harcamalar doğrudan gider yazılmalıdır. Çünkü yapılan işlem kaybolan değer yerine konulmasından ibarettir.

d) Binada mevcut olmayan kalorifer, asansör gibi sonradan ilave edilen tesislerin binadan ayrı olarak 5 yıl süre içinde amortismanına tabi tutulmalı, bu tesislerin bina ile birlikte inşa edilmesi halinde binanın tabi olduğu amortisman süresi içinde itfa edilmelidir. Tesisatlar binanın kullanma süresinden önce yenilenmiş ise yenilenme giderinin yapıldığı yılda doğrudan gider yazılmalıdır.

### **C- İhtiyari Olarak Maliyete İlave Edilen Değerler**

ATİK'in maliyetine kaydedilen harcamalar bazı hallerde ne iktisadi kıymetin ömrünü ne de değerini artırır. (163 no'lu VUK Genel Tebliği) Örneğin, ATİK'lerin aktife alındığı yılı izleyen yıllarda maliyetine ilave edilen kredi faiz ve kur farkları bu tür giderlerdendir. Maliyete ilave edilen faiz ve kur farklarının ilgili olduğu iktisadi kıymetin kalan ömrü içinde amortismanına tabi tutulması gerekir. Örneğin 2000 yılında aktife alınan otomobil için 2002 yılında aktifleştirilen faiz ve kur farkının amortismanı kalan üç yıl içinde %33 oranında amortisman hesaplanarak itfa edilmelidir. Aksi takdirde esas iktisadi kıymet itfa edildiği halde, iktisadi kıymetin gerçek değerini artırmayan veya ömrünü uzatmayan bir değer bilançoda varlık olarak görülmesi izah edilemez.



## VI- ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ VE BU VERGİNİN MALİYET VEYA GİDER OLARAK KAYDEDİLDİĞİ DURUMLAR

2002 yılı içinde vergi konusunda yapılan en önemli düzenleme 16 adet vergi kaldırılarak 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun çıkarılmasıdır. Bu kanun gider vergileri konusundaki dağılımı ortadan kaldırmıştır. İndirim imkanının sınırlı olması ve mükellef sayısının az sayıdaki imalatçı veya ithalatçı olması bu vergide verimliliği artıracak özelliklerdir. Hizmetler özel tüketim vergisine tabi değildir. Devlet yönünden beyanname verme ve ödeme sürelerinin kısalığı da bu vergideki verimliliği artırıcı rol oynamaktadır.

Burada sadece özel tüketim vergilerinin maliyet unsuru mu gider unsuru mu olarak değerlendirileceği konusundaki tereddütler üzerinde duracağım.

Yasada özel tüketim vergisinin KDV matrahına dahil olduğu belirtildiği halde bu verginin vergi uygulamasında gider mi maliyet mi olması gerektiği belirtilmemiştir. Bu önemli bir eksikliklerdir.

Vergi Usul Kanunu'nun 274. maddesinde satın alınan veya imal edilen emtianın maliyet bedeli ile değerlendirileceği, 262. maddesinde ise maliyet bedelinin iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade ettiği, hükme bağlanmıştır. Bu tanımlardan iktisadi kıymetin satın alınması veya imali nedeniyle kullanılan hammaddeler içinde ödenen ÖTV'nin maliyet bedeli içinde yer alması gerektiği sonucuna varılmaktadır.

Öte yandan, VUK'nun 269. maddesinde gayrimenkullerin mütemmim cüzileri ve teferruatları, tesis ve makinalar, gemiler ve diğer taşıtların gayrimenkul gibi değerlendirileceği belirtildikten sonra 270. maddede, gayrimenkullerde maliyet bedeline satınalma bedelinden başka makine ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderlerinin de dahil edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

270. maddede, makine ve tesisatta maliyete gümrük vergileri ve montajın dahil olduğu belirtilirken, 273. maddede, demirbaş eşyanın değerlendirilmesinde, **satın alma bedelinden gayri** komisyon ve nakliye giderleri gibi özel giderlerin de maliyet bedeline dahil edileceği belirtilmiştir.

Burada **satın alma bedelinin** ne olduğu konusu önem kazanmaktadır. Vergi Usul Kanununda satın alma bedelinin tanımı yapılmamıştır. Belki de “satın alma bedeli”nin tanımı yapılmasına ihtiyaç duyulmamış olabilir. **Malın satın alınması için satıcıya ödenen bedel satın alma bedeli olarak tanımlanabilir.** İndirim konusu edilecek KDV'nin bu bedelden ayrı tutulması gerektiği açıktır.

Bu kısa açıklamalarımızdan ÖTV'nin satın alma bedeline dahil olduğunu ve satın alınan iktisadi kıymetin maliyet bedeli içinde değerlendirilmesi gerektiği sonucuna varılmaktadır. Ancak, VUK'nun gayrimenkullerin değerlendirilmesiyle ilgili 270. maddesinin 2365 sayılı Kanunla değiştirilen son fıkrasında özel bir değerlendirme hükmü daha var. ( Makinalar, gemiler ve taşıtlar gayrimenkul gibi değerlendirilir.)

Bu hükme göre, noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile **emlak alım ve taşıt alım vergilerini** maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttirler.

Denilebilir ki, yürürlükte ne emlak alım vergisi ne de taşıt alım vergisi var. Bu kanun hükmü sadece noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri için geçerlidir. Vergi kanunlarının yorumunda lafzın açık olduğu prensibi bunu gerektirir. Ancak, kanun koyucunun böyle bir unutkanlık içinde olduğu da kabul edilemez. Bu nedenle 270. maddenin son paragrafındaki taşıt alım ve emlak alım vergileri yerine konulan ÖTV ve tapu harcını aynı esasa göre dikkate almak gerektiğini düşünüyorum. Emlak alım vergisinin kaldırıldığı 1982 yılından beri yerine konulan tapu harcı, emlak alım vergisi kabul edilmektedir. Maliye Bakanlığının da bu yönde görüşleri vardır. Maliyet bedeli uygulamasında taşıt alım vergileri yerine konulan özel tüketim vergisini de “taşıt alım vergileri” kabul etmek gerekir.

Sonuç itibarıyla, VUK'nun 270. maddesine göre gayrimenkul gibi değerlendirilen tesis, makine, gemi ve taşıtlar için ödenen özel tüketim vergilerinin iktisadi kıymetin maliyetine yazıp yazmamak konusunda mükellefler serbesttir. Ancak, demirbaşlar hesabına yazılacak örneğin buzdolabı, televizyon gibi iktisadi kıymetler için ödenen özel tüketim vergileri anılan Kanununun 262 ve 274. maddelerine göre **maliyet bedeli** içinde değerlendirilmelidir. Ticari mallar nedeniyle ödenen özel tüketim vergileri de satın alma bedeli içinde kabul edilerek maliyet bedeli içinde muhasebeleştirilmelidir. İmal edilen mallarda da ilk madde ve malzeme için ödenen ÖTV mamul maliyetine dahil edilmelidir. (VUK. Md:274)

## **VII- İFLASI ÖNLEMEK AMACIYLA ŞİRKET AKTİFLERİNİN SATIŞ FİYATINA GÖRE DEĞERİNİN TESPİT EDİLMESİ**

### **1- Sermaye Kaybı Nedeniyle İflas**

TTK'nun 434/3.maddesine göre şirketin esas sermayesinin 2/3'ünü kaybetmesi halinde anonim şirketler münfesihi olur. Esas sermayeden maksat tescil edilmiş nominal sermayedir.

Anılan Kanunun 324.maddesine göre esas sermayenin yarısının karşılıksız kalması halinde yönetim kurulu derhal toplanarak durumu genel kurula bildirmek zorundadır. Aynı hüküm limited şirketler için de geçerlidir.(TTK, Md:546) Esas sermayenin üçte ikisinin karşılıksız kalması halinde, genel kurul bu sermayenin tamamlanmasına veya kalan üçte bir sermaye ile faaliyetin sürdürülmesine karar vermediği takdirde şirket feshedilmiş sayılır. Kalan üçte bir sermaye ile faaliyete devam edilmesi kararı alınması halinde sermayenin azaltılması gerektiği konusunda kanunda bir hüküm yoktur. Şirketin birikmiş zararları sermayenin 2/3'ünü aşarsa şirketin faaliyetini sürdürmesi mümkün değildir. Hesaplama sermaye ve kar yedeklerinin de dikkate alınması gerekir. Şirketin aktifleri şirketin borçlarını karşılamaya yetmemesi halinde yönetim kurulunun bu durumu mahkemeye bildirmesi zorunludur. Böyle bir durumda genel kurulun toplantıya çağırılmasına gerek yoktur. Mahkeme bu takdirde şirketin iflasına hükmeder. Ancak, yönetim kurulunun veya alacaklılardan birinin talebi ile şirketin yaşatılması (ıslahı) mümkün ise mahkeme iflas kararını erteleyebilir.

## 2- TTK Hükümlerine Göre Değerleme

Mali tabloların işletmenin iktisadi ve mali durumu hakkında mümkün olduğu kadar doğru bir fikir vermesi için envanter ve bilançonun ticari esaslar (genel kabul görmüş muhasebe kuralları) gereğince eksiksiz, kolay anlaşılır bir şekilde Türk Lirası üzerinden tutulması gerekir.(TTK, 75/1)

TTK'nun 75.maddesine göre, bütün aktifler **en çok** bilanço gününde işletme için haiz oldukları değer üzerinden kaydolunur. Borsada kote edilen emtia ve kıymetler o günün **borsa rayicine** göre, alacaklar ve borçlar **itibari** değerine göre (ihtilaflı olanlar hariç) değerlendirilir. (TTK, 75/2,3)

Gayrimenkuller, binalar, enerji santralleri, makinalar, nakil vasıtaları, demirbaş ve tesisler, haklar ile hammaddeler, mamuller, ticari mallar **en fazla maliyet bedeli** üzerinden değerlendirilir.(TTK, Md:460,461)

Değerleme hükümleri konusunda esas itibariyle TTK ile Vergi Usul Kanunu arasında önemli bir farklılık yoktur. Aktif değerleri maliyet bedelinin altında gösterilmesi istisnai bir durum olup, şirketin gelişmesi ve istikrarlı kar dağıtımını için öngörülmüştür. Esas olan maliyet bedelidir. Bunun dışında aktif kıymetlerin maliyet bedelinden daha fazla gösterilebildiği tek durum **aciz halinde** söz konusudur.

Şirketin aciz halinde bulunduğu şüphesini uyandıran emareler mevcutsa yönetim kurulu **aktiflerin satış fiyatları esas** olmak üzere bir ara bilanço tanzim eder. (TTK Md:324) Şirketin esas sermayesinin 2/3'ünü kaybetmesi aciz halinde bulunduğu anlamına gelir.

TTK Kanunu hükümlerine göre mali tabloların hazırlanması ve defterlerin tutulmasında genel kabul görmüş muhasebe kuralları geçerlidir. Bu nedenle aktif kıymetlerin maliyet bedeli üzerinden, borçların ise kayıtlı (itibari) değer üzerinden gösterilmesi esastır. Ancak, şirketin aciz halinde aktiflerin satış fiyatı üzerinden ara bilanço düzenlenmesi yanında, 458. maddeye göre, şirket işlerinin devamlı gelişmesini veyahut mümkün merteye istikrarlı kar payları dağıtılmasını temin bakımından münasip ve faydalı olduğu taktirde, **aktiflerin bilanço günündeki kıymetlerinden daha aşağı** bir kıymetle bilançoya konması şeklinde veya başka suretle **gizli yedek akçe** ayrılması caizdir.

Ekonomik kriz nedeniyle meydana gelen aşırı zararlar bazı şirketlerin özkaynaklarını (-) değere düşürmüştür. Bu durumdaki şirketlerin faaliyetlerini sürdürebilmeleri ve Sanayi ve Ticaret Bakanlığı ile olan işlemlerini sürdürebilmeleri için 324.maddeye göre aktif kıymetleri satış fiyatı (piyasa fiyatı) üzerinden değerlemek suretiyle bir **ara bilanço** düzenlemeli ve Sanayi ve Ticaret Bakanlığına veya ilgili mahkemeye ibraz edilmelidir. **Değer düzeltme niteliğindeki bu işlemler hiçbir suretle yasal defterlere kaydedilmemelidir.**

Örneğin, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı esas sermayesi 1 trilyon, öz kaynakları toplamı (-) 5 trilyon olan bir şirketin sermayesini 3 trilyon liraya çıkarmasına esas sermayesinin 2/3'ünü kaybettiği gerekçesiyle izin vermemektedir. Böyle bir şirketin asgari olarak artırması gereken sermaye tutarı 8 trilyon olmalıdır. Diğer bir ifade ile öz kaynaklar nominal sermayenin (9 trilyon) 1/3'ünün altına düşmemelidir.

### 3- Aktif Kıymetlerin Satış Fiyatının Tespiti

Zaman zaman işletmenin aktifindeki kayıtlı değeri ile piyasa değeri arasındaki farkın bilançoda **değerleme farkı** olarak sermaye yedekleri hesabında gösterildiği, buna göre bilanço düzenlendiği, hatta bu şekilde hesaplanan fonun “**değer artışı fonu**” olarak sermayeye ilave edilmek istendiği veya dönem karına ilave edilerek bilançonun düzeltilmesi yoluna gidildiği görülebilmektedir.

Bu suretle hesaplanan değerleme farklarının ne Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298.maddesi hükmünde ne de TTK hükümlerinde yeri vardır. Bu nedenle Kanun hükmüne dayanmayan sermaye yedeklerinin fiilen böyle bir yedek olsa dahi sermayeye ilave edilmesi, Hazine lehine olduğu gerekçesiyle kara ilave edilmesi veya zarardan mahsup edilmesi veya **herhangi bir şekilde şirketin defter kayıtlarında gösterilmesi mümkün değildir.**

Satış bedeline göre değerleme sadece şirketin öz varlığının esas sermayenin 1/3'ünün altına düşmesi halinde iflas durumunu önlemek bakımından ilgili Mahkemeye veya Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'na ibraz etmek amacıyla düzenlenebilir. Değerlemenin gerçeğe uygun olması bakımından mahkemece atanan bilirkişiye yaptırılmasında yarar vardır. TTK'nun 324.maddesinde bilirkişi zorunluluğu yoktur. **Böyle bir durumda sermaye yedekleri arasında gösterilecek tutar, (değerleme farkı) piyasa bedeli ile bilançodaki aktif değer arasındaki fark olmalıdır.** Bilançodaki aktif değer ile satış fiyatı arasındaki olumlu fark ise aktife ilave edilir. Bu suretle düzenlenecek bilanço esas bilanço değil, geçici mahiyette bir **ara bilançodur.** Satış (piyasa) fiyatları esas alınarak yapılacak değerlemede ortaya çıkan değerleme artışının (gizli yedeklerin) yeterli olması, yani öz kaynakların nominal sermayenin 1/3'ünün üzerinde olması halinde şirketin faaliyetini sürdürmesi mümkündür.

### VIII- KDV DAHİL ALACAKLARDA REESKONT HESAPLANMASI VE ŞÜPHELİ ALACAK KARŞILIĞI KONUSU

Son zamanlarda işletmelerin varlığını sürdürmesi gereği hiç gözetilmeden bir takım gerekçelerle alacak içindeki KDV için reeskont hesaplanamayacağı veya şüpheli alacak karşılığı ayrılamayacağı yönünde görüşlere rastlanmaktadır. Bu görüşler ticari icaplardan kopuk görüşlerdir. Gerekçe olarak KDV'nin gelir hesaplarını ilgilendirmediği, reeskont veya şüpheli alacak karşılığının gider olarak kaydı karşısında gelirin azaltıldığı ileri sürülmektedir. Olay sadece gelir veya kurum kazancı yönünden ele alınırsa böyle bir sonuca varılabilir. Olayın işletmecilik yönünden ele alınması halinde durum farklıdır. KDV uygulamasında şüpheli hale gelen KDV alacağı için düzeltme müessesesi bulunmamakta, Devlet hesaplanan KDV'ni mükelleften talep etmektedir. Bilançoda tahsil edilemeyen KDV de alacak olarak yer almaktadır. Bunun başka şekilde raporlanması da mümkün değildir. Kanunda belirtilen koşullar uygunsa alacak için reeskont hesaplanması veya karşılık ayrılmasında bir sakınca yoktur. Olayın KDV Kanununun KDV'nin gider yazılamayacağı ile ilgili 58. maddesi hükmü ile irtibatlandırılmasını doğru bulmuyorum. Ancak, KDV Kanununda tahsil edilemeyen KDV'nin indirim suretiyle düzeltilmesine imkan verilmesi halinde KDV'ne reeskont uygulamasında veya şüpheli alacak karşılığı hesaplanmasında, alacak içindeki KDV'nin kanunen gider olarak dikkate alınması kabul edilebilir. Aksi halde alacağı dönüşen ve devlete ödenen KDV için reeskont da hesaplanabilir, şüpheli alacak karşılığı da ayrılabilir. Kısmi tahsilatlarda önceliğin KDV'ne verilmesi gerekir.

Bu arada Maliye Bakanlığının Şüpheli alacak içindeki KDV'ne de karşılık ayrılabileneine ilişkin 6zelgesi bulunduğunu belirtmek isterim.

Sırası gelmiŐken Şu konuya da değinmeden ge6emeyeceğim. Reeskont hesaplamayı senede bağlı alacakla sınırlandırmak hatalıdır. G6n6m6zde senet kullanımı yaygın değildir. Devlet senet d6zenlemeyi damga vergisi nedeniyle cezalandırmaktadır. Bu nedenle Vergi Usul Kanununda gerekli deđiŐiklikler yapılmalıdır. **ŐiŐletmenin kasasına girmeyen para, Devletin Veznesine de girmez.** Bu 6er6evede, 6z6n 6nceliğini ve 6lke ger6eğini g6zardı eden, D.V.D.D. Genel Kurulu'nun 6eke bağlı alacaklar i6in reeskont hesaplanamaz Şeklindeki kararını doğru bulmuyorum.