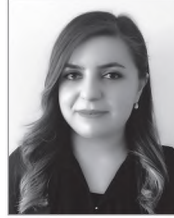


GEÇİCİ VERGİ UYGULAMA ESASLARI, BEYANI ve MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

ADVANCE TAX PROCEDURES,
ITS DECLARATION AND ACCOUNTING



Arzuhan AKTAŞ TOPCU*



Şengül KURNAZ**

ÖZ

Geçici vergi, yıllık vergilerin tahsil edilmesi zamanlarındaki gecikmenin önüne geçilmesi amacıyla, yıllık vergilere dönemlerinde mahsup edilmek üzere alınan bir tür peşin vergidir.

Geçici vergi uygulaması, vergi sistemimizde kurumlar vergisi ve gelir vergisi (ticari kazanç ve serbest meslek kazançları) uygulamasında yer almakta olup, kapsamdaki mükelleflerin üçer aylık kümülatif kazançları üzerinden hesaplanarak tahsil edilmekte, dönemler itibariyle önceki dönem geçici vergileri ve aynı konu üzerinden tevkif edilmiş vergiler mahsup edilmektedir. Yıllık vergi beyannamesi üzerinde de stopaj yoluyla ödenmiş vergilerle birlikte ödenmiş olan geçici vergilerin tamamı mahsup edilerek ödenecek yada iade edilecek vergiler tespit edilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Geçici Vergi Uygulama Esasları, Geçici Vergi Beyanı, Geçici Vergi Muhasebeleştirilmesi.

ABSTRACT

Advance tax is a kind of tax paid in cash that will be off set from annual tax in the relevant taxation periods aiming to avoid the delay in the collection of annual tax.

Advance tax practice takes place in the application of corporate and income tax laws (commercial earning and self-employment profits) in our taxation system and is collected by calculating the taxpayer's total cumulative earnings over the three months. In the periods, the advanced tax and withholdings on the same subject are deducted. In the annual tax declaration, taxes to be paid or returned is determined by deducting the withholdings and the entire advanced tax that is paid.

Keywords: Advance tax procedures, advance tax declaration, accounting of advance tax

* Vergi Müfettişi

** Vergi Müfettiş Yardımcısı

M.G.T.: 14.02.2017 / M.K.T.: 25.04.2017

1- GİRİŞ

Peşin vergi niteliğindeki geçici verginin mükellefleri, %10 oranında eksik beyanda bulunabilme olanakları ile yıllık vergilerinin ödenmesini üçer aylık dönemler itibariyle gerçekleştirmektedirler. Aynı konu üzerinden tevkifat suretiyle vergi ödenebilmekte ise de gerek tevkifatın hesaplandığı matrahın tespiti gerekse verginin oranları geçici vergi kadar **yıllık vergi ile uyumlu** olamayabilmektedir.

Geçici verginin matrahının tespitine ilişkin esasların yıllık verginin tespitine ilişkin esaslarla uyumlu olması, söz konusu vergiden mahsubu gibi durumlar, geçici verginin, yıllık verginin peşin tahsili olduğu izlenimi vermektedir. Diğer yandan gelir vergisinin artan oranlı tarifelerinin geçici vergide geçerli olmaması, geçici vergide %10'luk yanılma payının olması gibi önemli ayrışmalar da mevcuttur.

Kümülatif esaslara göre belirlenen matrahlar üzerinden hesaplanan geçici vergilerden önceki dönemlerde hesaplanan geçici vergilerin mahsubu, geçici vergi hesaplanan kazançlar üzerinden dönemde tevkif edilmiş vergilerin mahsup edilmesi ve yıllık vergi açısından ise ödenmiş olan geçici vergiler ile tevkif edilmiş vergilerin mahsup edilmesi uygulamanın esasını oluşturmaktadır. Uygulamaya göre, yıllık vergiden, dönemde daha fazla ödenen peşin vergilerin, mükellefe iadesi veya yıllık vergilerin peşin olarak ödenmiş olan vergilerden fazla olması halinde bu fark vergilerin hazineye intikali söz konusudur.

Çalışmamızda genel anlamda geçici verginin uygulama esaslarına değinildikten sonra geçici verginin beyanı ve muhasebeleştirilmesi örneklerle açıklanacaktır.

2- GEÇİCİ VERGİNİN KAPSAMI

Ticari kazanç sahipleri (basit usulde vergilendirilenler hariç) ile serbest meslek erbabı cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, GVK'nın ticari veya mesleki kazancın tespitine ilişkin hükümlerine göre (indirim ve istisnalar ile Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümleri de dikkate alınarak) belirlenen ilgili hesap döneminin altışar aylık kazançları (2000/1514 sayılı BKK ile üçer aylık) (42'nci madde kapsamına giren kazançlar ile noterlik görevini ifa ile mükellef olanların bu işlerden sağladıkları kazançlar hariç) üzerinden 103'üncü maddede yer alan tarifelin ilk gelir dilimine uygulanan oranda geçici vergi öderler. Diğer yandan Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 32'nci maddesi uyarınca kurumlar vergisi mükelleflerince, (dar mükellefiyete tâbi kurumlarda ticarî ve ziraî kazançlarla sınırlı olarak) cârî vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere Gelir Vergisi Kanunu'nda belirtilen esaslara göre ve cârî dönemin kurumlar vergisi oranında geçici vergi ödenir. Tam mükellef kurumlar için geçerli olan esaslar, dar mükellef kurumlara da aynen uygulanır. Aynı maddenin 3.bendinde ise Bakanlar Kuruluna belirtilen geçici vergi oranını 5 puana kadar indirmeye veya tekrar kanunî seviyesine kadar getirme konusunda yetki verilmiştir.

Düzenlemeye göre, ticari kazanç ve serbest meslek kazancı olmakla birlikte, basit usulde vergilendirilen ticari kazanç sahipleri ve 42'nci madde kapsamına yıllara sari inşaat ve onarma işlerine ait kazançlar ile noterlik görevini ifa ile mükellef olanların bu işlerden sağladıkları kazançlar geçici vergi kapsamına girmemektedir. Ancak bu mükellefler belirtilen kazançları dışında kalan ticari veya mesleki kazançları için geçici vergi mükellefi olacaklardır. Kanun'da gelir unsurlarından yalnızca ticari kazanç ve serbest meslek kazançları belirtildiğinden GVK'nın 2. maddesinde belirtilen diğer kazançları elde eden gelir vergisi mükelleflerinin geçici vergi ödeme yükümlülüğü bulunmayacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamına girmeyen kollektif ve adi komandit şirketlerin geçici vergi mükellefiyeti olmamakla birlikte bunların ortaklarından kazançları şahsi ticari kazanç veya mesleki kazanç

sayılanlar geçici verginin konusuna girecektir. Aynı şekilde Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi bulunan dar mükellefiyete tabi kurumlar, bu faaliyetleri dolayısıyla geçici vergi kapsamına gireceklerdir.

Diğer yandan geçici vergi kapsamına girmekle beraber, gelir veya kurumlar vergisinden muaf olanlar, muafiyet şartlarını kaybedene kadar geçici vergi ödemeyeceklerdir.

Kanun'da sayılmamakla birlikte, serbest meslek kazanç istisnası kapsamındaki kazanç (GVK md. 18) sahipleri de yıllık beyanname vermeyecekleri için geçici vergi ödemeyeceklerdir. GVK'nın geçici 18.maddesinde belirtilen PTT acenteliği faaliyetinden elde edilen kazançlar da yıllık beyanname ile bildirilecek gelirler arasında sayılmadığı için geçici vergiye tabi değildir.

Ayrıca, 625 sayılı Kanuna göre kurulan özel eğitim ve öğretim kurumlarının (kreş, ana okulu, mesleki teknik okullar ile diğer özel okulları işletenlerin bu faaliyetlerden) elde ettikleri kazançlar anılan kanunda belirtilen bir veya beş yıl süre ile gelir veya kurumlar vergisinden muaf tutulmaları halinde, geçici vergiye de tabi tutulmayacaklardır.

4490 sayılı Kanununun 12. maddesi uyarınca Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar, gelir ve kurumlar vergisinden istisna olduğu için geçici vergiye de tabi tutulmayacaklardır.

3- GEÇİCİ VERGİNİN MÜKELLEFLERİ

3.1- Geçici Vergi Kapsamına Giren Gelir Vergisi Mükellefleri

Geçici verginin kapsamına giren gelir vergisi mükellefleri aşağıdaki gibidir.

- Bilanço yada işletme hesabı esasına göre defter tutan ticari kazanç sahipleri,
- Serbest meslek kazanç sahipleri,
- Kollektif şirket ortakları,
- Adi komandit şirketlerin komandite ortakları,
- Ticari veya serbest meslek kazancı sahibi adi ortaklık ortakları,

Kollektif şirketler, adi komandit şirketler ve adi ortaklıklar gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olmadıkları için şirket veya ortaklık olarak geçici vergi mükellefi değildir. Ancak, kollektif şirketler ile adi ortaklıkların gerçek kişi ortakları ile adi komandit şirketlerde komandite ortakların şirketten veya ortaklıktan paylarına düşen kazanç, ticari kazanç sayıldığından geçici verginin konusuna girmektedir. Adi komandit şirketlerin komanditer ortaklarının kar payları GVK'nın 75/2. maddesi uyarınca menkul sermaye iradı sayıldığından geçici vergi kapsamına girmemektedir.

Eshamlı komandit şirketler kurumlar vergisi mükellefi olduklarından tüzel kişilik olarak geçici verginin de mükellefidirler. Ancak KVK'nın 14/5. maddesi uyarınca eshamlı komandit şirketlerde komandite ortağın kar payı kurum matrahının tespitinde ayrıca indirildiğinden geçici vergi matrahının hesabında da toplam kurum kazancından komandite ortağın kazanç payı indirilir. Kalan kısım eshamlı komandit şirketin geçici vergi matrahını gösterecektir. Komandite ortak ise kendi payına düşen kazancı şahsi ticari kazanç olarak, geçici vergi matrahı kabul etmek suretiyle beyan edecektir.¹

Kurumların ortak olduğu adi ortaklıklarda ise kurum ortağın payına düşen kazanç payı kurum kazancının bir unsuru olarak kuruma ait gelir tablosuna iştirak veya bağlı ortaklık kazancı olarak alınmak suretiyle, kurum geçici vergi matrahının tespitinde dikkate alınır.²

¹ S. Şeker, Dönem Sonu İşlemler.Sürekli yayın. Ankara:Yaklaşım Yayınları, Ocak 2007

² S. Şeker, a.g.e.

3.2- Geçici Vergi Kapsamına Giren Kurumlar Vergisi Mükellefleri

KVK'nın 1. maddesinde yer alan kurumlar vergisi mükellefleri kural olarak geçici vergi mükellefidir. Kooperatiflerin kurumlar vergisine tabi kazançları geçici verginin de matrahını oluşturur.

Eshamli komandit şirketlerin komandite ortaklarının payına düşen kazanç komandite ortağın, komanditer ortakların payına düşen kazanç ise eshamli komandit şirketinin geçici vergi matrahı olarak ayrı ayrı beyan edilir. Adi komandit şirketler ise şahıs şirketi sayıldığından kurumlar vergisi mükellefi değildir.

İş ortaklıkları isteğe bağlı bir mükellefiyet şeklindedir. Yani iş ortaklığı ortakları isterse kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirebilirler, isterlerse adi ortaklık şeklinde faaliyet gösterebilirler. Kurumlar vergisi mükellefi olan iş ortaklıklarının yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapmaları ve işin sonunda ortaklığın tasfiye edilmesi gerekir. Böyle bir ortaklıkta elde edilen kazanç geçici vergi kapsamına girmemektedir. Ancak kanunda bu durumda olan mükelleflerin geçici vergi beyannamesi vermeyeceklerine ilişkin bir hüküm yoktur.

Kazançlarını yıllık beyanname ile beyan eden dar mükelleflerin geçici vergi yönünden tam mükelleflerden bir farkı yoktur. Dar mükellefiyete tabi olanların ulaştırma işlerinden elde ettikleri kazançları da bu kazançların tespitindeki usul ve esaslara göre geçici vergiye tabi olacaktır.

3.3- Geçici Vergi Mükellefi Olmayanlar

Aşağıda belirtilen mükellefler geçici verginin mükellefi değildirler.

- Basit usulde vergilendirilen ticari kazanç sahipleri,
- Ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve irat sahipleri,
- Zirai kazanç sahipleri (deftere tabi olsun veya olmasın),
- Tasfiyeye giren kurumlar, tasfiyeye giriş tarihinden sonraki kazançları nedeniyle geçici vergi ödemeyeceklerdir.

Geçici vergi döneminden önce, özel veya münferit beyanname vermek zorunda olan dar mükellefler.

- Gelir veya kurumlar vergisinden muaf olanlar.

Türkiye'de sadece KVK'nın 24. maddesi gereğince tevkif yoluyla vergilendirilen kazanç ve iratları elde eden dar mükellefiyete tabi kurumlar ihtiyarlık haklarını kullanarak bu kazançları için yıllık beyanname vermiş olsalar dahi geçici vergi ödemeyeceklerdir.

4- GEÇİCİ VERGİDE VERGİLENDİRME DÖNEMLERİ

Geçici vergi, ilgili hesap döneminin üçer aylık dönemleri itibarıyla beyan edilecektir. Geçici vergi dönemleri, hesap dönemi takvim yılı olanlar ile kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenler bakımından farklılık göstermektedir. Hesap dönemi takvim yılı olanlar açısından geçici vergi dönemleri; I. dönem: Ocak-Mart; II. dönem: Ocak-Haziran; III dönem: Ocak-Eylül ve IV. dönem: Ocak-Aralık olarak belirlenmiştir. Buna göre 3, 6, 9 ve 12 aylık mali tabloların esas alınması gerekmektedir. Yani ikinci, üçüncü ve dördüncü vergilendirme dönemi kazançları, aynı takvim yılına ilişkin önceki dönem geçici vergi kazançlarını da kapsamaktadır.

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

İşe başlamada, işe başlanılan tarihin içinde bulunduğu dönemin sonuna kadar olan süre, işi bırakma veya tasfiye hallerinde; işin bırakıldığı veya tasfiyeye girildiği tarihe kadar olan süre, hesap dönemi

minin değişmesi halinde yeni hesap döneminin başladığı tarihe kadar olan süre ayrı bir vergilendirme dönemi sayılacaktır.

Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen mükellefler açısından geçici vergi dönemleri, özel hesap döneminin başlangıç tarihinden itibaren üçer aylık dönemler olacaktır.

5- GEÇİCİ VERGİYE TABİ KAZANCIN TESPİTİ ve BEYANI

Geçici vergiye tabi kazancın tespitinde mükellefler GVK'nın ticari veya mesleki kazancın tespitine ilişkin hükümleri, dönemsellik ilkesi, VUK'un değerleme hükümleri esas alınacaktır. GVK'nın mükerrer 120/7'nci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak, VUK'un değerleme hükümlerinin geçici vergi yönünden uygulamasına ilişkin açıklamalar, 217 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile yapılmıştır. Söz konusu detaylara bu makalede yer verilmeyecektir.

5.1- Geçici Verginin Hesaplanması

Mükellefler, ödeyecekleri geçici vergi tutarını hesaplamak için öncelikle ilgili hesap döneminin 3, 6, 9 ve 12'nci ayların sonu itibarıyla ticari veya mesleki kazançlarını, Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120'nci maddesi, 217 Nolu GVK Genel Teblięinin 3 ve 4'üncü bölümlerinde yapılan açıklamaları da dikkate almak suretiyle belirleyeceklerdir.

Geçici vergi, ilgili hesap dönemine ilişkin geçici vergi matrahlarına, gelir vergisi mükellefleri için Gelir Vergisi Kanunu'nun 103'üncü maddesinde yer alan tarifinin ilk gelir dilimine uygulanan %15 oranının, kurumlar vergisi mükellefleri için KVK'nın 32. maddesi hükmü uyarınca %20 oranının uygulanması suretiyle hesaplanacaktır.

Geçici vergi matrahının kümülatif esasa göre tespit edilmesi nedeniyle hesaplanan cari dönem geçici vergisinden varsa o hesap dönemi ile ilgili olarak daha önce ödenmiş geçici vergiler ve ayrıca geçici vergi dönemleri içinde, GVK'nın 94, KVK'nın 15 ve 30. maddeleri uyarınca, geçici vergiye tabi kazançlarla ilgili olması koşuluyla, stopaj yoluyla kesilmiş bulunan vergiler (geçici vergi konusuna girmeyen kazançlar üzerinden kesilen vergiler hariç) mahsup edilecektir.

Mahsuptan sonra kalan tutar o dönem için ödenmesi gereken geçici vergi olacaktır. Geçici vergi dönemi içinde stopaj yoluyla ödenen vergi tutarı, ilgili dönem geçici vergi tutarından fazla ise mahsup edilmeyen tutar izleyen geçici vergi döneminde hesaplanan vergiden mahsup edilecektir. GVK'nın 121. madde hükmü uyarınca hesaplanan geçici vergiden ister mahsup edilmiş olsun ister olmasın cari dönem içinde stopaj yoluyla ödenmiş olan vergilerin tamamı (yıllık beyannamede gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan kesilmiş olması koşuluyla) yıllık beyannamede hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilecektir. Bu uygulamadan anlaşılmaktadır ki, geçici vergi kapsamına giren kazançlarla ilgili olarak dönem içinde stopaj yoluyla ödenen vergiler geçici vergi ödemesi sayılmaktadır.³

5.2- Geçici Verginin Beyanı ve Ödenmesi

GVK'nın mükerrer 120. maddesinin 2. fıkrası hükmü ile Bakanlar Kuruluna, geçici vergi dönemlerini üç aya indirmeye, geçici verginin beyan süresini üç aylık dönemi izleyen ikinci ayın on dördüncü, ödeme süresini ise on yedinci günü akşamı olarak belirleme konusunda yetki verilmiştir.

³ M. Küçük, M.E. Akyol, Vergi Yönüyle Birlikte Açıklamalı ve Yorumlu Tek Düzen Hesap Planı ve Mali Tablolar. Sürekli yayın. Ankara:Yaklaşım Yayınları.

GVK'nın mükerrer 120. maddesinin 3. fıkrası hükmü uyarınca, mükellefler tarafından hesaplanan geçici verginin, ilgili olduğu üç aylık dönemi izleyen ikinci ayın 14'üncü günü akşamına kadar, geçici vergi beyannamesi ile beyan edilerek aynı ayın 17. günü akşamına kadar ödenmesi gerekmektedir.

5.3- Geçici Verginin Mahsubu

5.3.1- Geçici Vergi Dönemleri İçinde Kesinti Suretiyle Ödenen Vergilerin Geçici Vergiden Mahsubu

Mükelleflerin, geçici vergiye tabi kazancı üzerinden GVK'nın 94. maddesinde kesilen vergileri, kesintinin yapıldığı döneme ait hesaplanan geçici vergiden mahsup etmeleri mümkün bulunmaktadır.

Mükerrer 120. maddenin ikinci fıkrasında, "...Aynı dönem içinde tevkif edilmiş bulunan gelir vergisi (42. maddede belirtilen kazançlardan yapılan tevkifat hariç) hesaplanan geçici vergiden mahsup edilir." Denilmektedir.

Mahsup fazlası kısım mükellefin öncelikle yıllık gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilir. Tevkif edilen vergi, vergi sorumlusu tarafından ödensin veya ödenmesin mükellefin geçici vergisinden mahsup edilir. Ödenmeyen geçici vergi ise mükellefin gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilemez.⁴

5.3.2- Geçici Verginin Yıllık Vergiden Mahsubu

Hesaplanan geçici vergi, altı aylık (2000/1514 sayılı BKK ile üç aylık. Yürürlük; 01.01.2001) dönemi izleyen ikinci ayın on dördüncü günü akşamına kadar bağlı olunan vergi dairesine beyan edilir ve on yedinci günü akşamına kadar ödenir. Aynı dönem içinde tevkif edilmiş bulunan gelir vergisi (42'nci maddede belirtilen kazançlardan yapılan tevkifat hariç) hesaplanan geçici vergiden mahsup edilir.

Bir önceki takvim yılında altışar aylık (2000/1514 sayılı BKK ile üçer aylık. Yürürlük; 01.01.2001) dönemler halinde tahakkuk ettirilerek tahsil edilen geçici vergi, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir. Mahsup edilemeyen tutar, mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilir. Bu mahsuplara rağmen kalan geçici vergi tutarı, o yılın sonuna kadar yazılı olarak talep edilmesi halinde mükellefe red ve iade edilir.

Mahsup işleminin yapılabilmesi için, üçer aylık dönemler halinde tahakkuk ettirilmiş geçici verginin mutlak suretle ödenmiş olması gerektiğinden üçer aylık dönemler itibariyle tahakkuk ettirilmiş ancak ödenmemiş bulunan geçici verginin yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün değildir. Tahakkuk ettirilmiş ancak tahsil edilmemesi dolayısıyla yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup imkanı bulunmayan geçici vergi tutarları terkin edilecektir. Terkin edilen geçici vergi tutarına, vade tarihinden terkin edilmesi gereken tarihe kadar gecikme zammı uygulanacaktır.

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

⁴ A. Aktaş, Geçici Vergi Uygulama Esasları, Mahsubu, Muhasebeleştirilmesi ve Beyanı. Lebib Yalkın, Sayı 131.

5.4-İkmalen ve Resen Tarhiyat İçin Öngörülen %10'luk Yanılma Payı Uygulaması

Yapılan incelemeler sonucunda, geçmiş dönemlere ait geçici verginin %10'u aşan tutarda eksik beyan edildiğinin tespiti halinde, eksik beyan edilen bu kısım için resen veya ikmalen geçici vergi tarh edilir. Mahsup süresi geçtikten sonra, kesinleşen geçici vergiler terkin edilir, ancak gecikme faizi ve ceza tahsil edilir. Söz konusu hüküm ile mükelleflere %10'luk bir yanılma payı hakkı tanınmıştır.

Yanılma payına isabet eden tutarın geçici vergi dışında tutulması, beyan edilmesi gereken geçici matrahının %10'luk kısmının geçici vergi dışında kalmasına neden olmaktadır. Bir anlamda öngörülen %10'luk yanılma payı, %10'luk bir istisna haline dönüşmüştür.⁵ Bu durum cari dönemin gerçek kazancının vergilendirilmesini ve yıllık beyanla geçici vergi matrahının örtüşmesini amaçlayan sistemi zaafiyete uğratmaktadır.

6- GEÇİCİ VERGİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ ve BEYANINA İLİŞKİN ÖRNEKLER

6.1- Geçici Verginin Muhasebeleştirilmesinde Kullanılan Hesaplara İlişkin Açıklamalar

Geçici Verginin muhasebeleştirilmesinde sıklıkla kullanılan hesaplara ilişkin olarak I Sıra Nolu Muhasebe Sistemi Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar aşağıdaki gibidir:⁶

193. Peşin Ödenen Vergiler Ve Fonlar

Mevzuat gereğince peşin ödenen ve bir yıl içinde indirim konusu yapılabilecek gelir, kurumlar ve diğer vergiler ile fonların kayıt ve takip edildiği hesaptır.

Peşin ödenen ve bir yıl içinde indirim konusu yapılabilecek gelir, kurumlar ve diğer vergiler ile fonlar, bu hesaba borç yazılır. Dönem sonunda tahakkuk edecek gelir veya kurumlar vergisi ile fon karşılıklarından yapılacak olan indirimi teminen "37- Borç Ve Gider Karşılıkları" grubunda bulunan "371-Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi Ve Gider Yükümlülükleri" hesabının borcuna aktarılır. Ancak aktarılacak tutar "370- Dönem Karı Vergi Ve Diğer Yükümlülük Karşılıkları" hesabının tutarından fazla olamaz. Aktarılamayan tutar, dönem sonunda bu hesabın bakiyesi olarak kalır.

37. Borç Ve Gider Karşılıkları

Bilanço tarihinde belirgin olarak ortaya çıkan ancak tutarının ne olacağı kesin olarak bilinmeyen veya tutarı bilinmekle birlikte ne zaman tahakkuk edeceği bilinmeyen kısa vadeli borçlar veya giderler için ayrılan karşılıkların izlendiği hesap grubudur. Bu grupta yer alan karşılık hesapları aktif düzenleyici nitelikte değildir.

370. Dönem Kârı Vergi Ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları

Dönem kârı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi, diğer vergi ve kesintiler, fonlar ve benzeri diğer yükümlülükler için ayrılan karşılıkların izlendiği hesaptır. Dönem kârı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi ve yasal yükümlülükler, dönem kârı hesabının borcu karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir. Vergi tahakkukunun kesinleşmesi durumunda borç kaydı suretiyle hesap kapatılır ve ilgili tutar "371. Dönem Kârının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri" ile mahsup edilerek kalan tutar "360. Ödenecek Vergi ve Fonlar" hesabına aktarılır.

371. Dönem Kârının Peşin Ödenen Vergi Ve Diğer Yükümlülükleri (-)

Mevzuat gereğince peşin ödenen gelir ve kurumlar vergisi ile diğer yükümlülüklerin izlendiği hesaptır. Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıklarından indirilmek üzere, "193. Peşin

⁵ M. Emin Akyol, 2013, Gelir Vergisi Kanun Tasarısında Geçici Vergi ve Öneriler. Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:385.,

⁶ I Sıra Nolu Muhasebe Sistemi Genel Tebliği, Hesap Açıklamaları

Ödenen Vergiler ve Fonlar Hesabı'ndan yapılan aktarmalar bu hesabın borcuna, 193 nolu hesabın alacağına kaydedilir. Tahakkuk eden tutarlar ve gelir vergisinden mahsup edilen tutarlar ise bu hesaba alacak kaydedilir.

6.2- Konuya İlişkin Örnekler

Örnek 1: Bir mükellefin geçici vergi dönemleri itibariyle kümülatif matrahlar üzerinden hesaplanan geçici vergileri ile üç aylık dönemler itibariyle kazançları üzerinden kesinti yoluyla ödenmiş olan gelir vergilerine ilişkin bilgi aşağıdaki gibidir.

Açıklama/Dönem	I. Dönem	II. Dönem	III. Dönem	IV. Dönem
Stopaj Yoluyla Ödenen Gelir Vergisi (Üçer Aylık Dönemler-Kümülatif Olmayan)	54.000,00	3.600,00	2.700,00	27.000,00
Hesaplanan Geçici Vergi (Üçer Aylık Dönemler-Kümülatif)	36.000,00	34.200,00	108.000,00	180.000,00

Üç aylık dönemler itibariyle kümülatif olarak hesaplanan geçici vergilerden önceki dönemlerde hesaplanan en yüksek geçici verginin düşülmesi sonucunda ödenecek geçici vergi bulunur. Ödenmesi gereken geçici vergilerden tevkifat yoluyla ödenmiş olan gelir vergileri mahsup edilerek döneme ait ödenecek geçici vergiler bulunur. Mahsup edilecek tevkifat tutarı bulunurken kümülatif tutarlar değil üç aylık dönemler itibariyle stopaj yoluyla ödenmiş olan tutarlar esas alınır. Ödenmesi gereken geçici vergilerden mahsup edilemeyen tevkifat tutarları, sonraki 3 aylık dönem tevkifat tutarına eklenmek üzere devreden tevkifat olarak dikkate alınır.

Buna göre mükellefin geçici vergi beyanlarına ilişkin özet bilgi aşağıdaki tablodaki gibi olacaktır.

Açıklama/Dönem	I. Dönem	II. Dönem	III. Dönem	IV. Dönem
Stopaj Yoluyla Ödenen Gelir Vergisi (Üçer Aylık Dönemler-Kümülatif Olmayan)	54.000,00	3.600,00	2.700,00	27.000,00
Hesaplanan Geçici Vergi (Üçer Aylık Dönemler-Kümülatif)	36.000,00	34.200,00	108.000,00	180.000,00
Önceki Dönemlerde Hesaplanan En Yüksek Geçici Vergi	0,00	36.000,00	36.000,00	108.000,00
Ödenmesi Gereken Geçici Vergi	36.000,00	0,00	72.000,00	72.000,00
Önceki Dönemden Devreden Tevkifat Tutarı	0,00	18.000,00	21.600,00	0,00
Mahsup Edilecek Tevkifat Tutarı	54.000,00	21.600,00	24.300,00	27.000,00
Ödenecek Geçici Vergi	0,00	0,00	47.700,00	45.000,00
Sonraki Döneme Devreden Tevkifat Tutarı	18.000,00	21.600,00	0,00	0,00

Konuya ilişkin GVK'nın 121. maddesi hükmü uygulamasının görülebilmesi amacıyla, yukarıdaki tabloda yer alan geçici vergi beyannamelerine ait veriler esas alınarak, yıllık beyanname üzerinde yapılacak olan mahsup işlemlerinin, ödenecek gelir vergisinin ve iade edilecek vergilerin tespiti için aşağıdaki varsayımlar yapılmıştır.

- Yıllık beyannamede hesaplanmış olan gelir vergileri örnek A ve B'de 189.000,00; Örnek C ve D'de ise 162.000 TL'dir.
 - Örnek B ve D'de dönemi içerisinde hesaplanan geçici vergilerin tamamı mükellef tarafından ödenmiştir. Örnek A ve C'de ise IV. döneme ilişkin olarak hesaplanmış geçici vergiler, mükellef tarafından ödenmemiştir.
 - Örneklerin tamamında tevkif edilen vergiler ödenmiştir.
- Buna göre mükellefin ödeyeceği yıllık vergi ve iade alacağı vergiler aşağıdaki gibi olacaktır.

Yıllık Vergi Beyannamesi Mahsup	Örnek A	Örnek B	Örnek C	Örnek D
Hesaplanan Gelir Vergisi (1)	189.000,00	189.000,00	162.000,00	162.000,00
Ödenen Geçici Vergi (2)	47.700,00	92.700,00	47.700,00	92.700,00
Tevkif Edilen Vergi (3)	87.300,00	87.300,00	87.300,00	87.300,00
Ödenecek Gelir Vergisi (4)(1-2-3)	54.000,00	9.000,00	27.000,00	0,00
İade Edilecek Vergi (5)(1-2-3)	0,00	0,00	0,00	18.000,00

Tablodaki hesaplama da anlaşılacağı üzere, mükellefin fiilen ödemediği geçici vergiler yıllık beyan üzerinden hesaplanmış olan gelir vergisinden düşülememektedir. Yıllık hesaplanan verginin aynı kapsamda peşin ödenmiş olan vergilerden daha yüksek olması halinde fark, ödenecek gelir vergisi olarak dikkate alınmakta, düşük olması halinde ise fark, iade edilebilmektedir.

Örnek 2:

- Mükellefin 2015 yılı tahakkuk eden geçici vergileri,
I. Dönem/18.000;
II Dönem/22.500;
III Dönem/7.500 ve
IV.Dönem/15.000 TL tutarındadır.
 - Mükellefin konuyla ilgili olarak 193 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar hesabında, 2015 yılında ödediği 22.500 TL'lik gelir vergisi tevkifatı bulunmaktadır.
 - Mükellef 2015 yılı kurumlar vergisini 75.000 TL olarak hesaplamış ve dönem sonunda bu tutar kadar karşılık ayırmıştır
- 2015 yılına ilişkin geçici vergi tahakkuk kayıtları aşağıdaki gibidir.

31.03.2015	
193 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar	18.000
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar	18.000
I.dönem geçici vergi tahakkuku	
30.06.2015	
193 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar	22.500
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar	22.500
II.dönem geçici vergi tahakkuku	

30.09.2015		
193 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar	7.500	
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar		7.500
III.dönem geçici vergi tahakkuku		
31.12.2015		
193 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar	15.000	
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar		15.000
IV.dönem geçici vergi tahakkuku		
/		

Mükellefin dönem karı üzerinden hesaplanmış olduğu 75.000 TL kurumlar vergisine ilişkin olarak 31.12.2015 tarihi itibarıyla ayırdığı vergi karşılığı aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilecektir.

31.12.2015		
691 Dön. Karı Vergi ve Diğ. Yasal Yükümlülük Karşılıkları	75.000	
370 Dön. Karı Vergi ve Diğ. Yasal Yükümlülük Karşılıkları		75.000
Dönem Karı Üzerinden hesaplanan vergi karşılığı kaydı		
/		

Mükellefin dönem sonunda 193 Peşin Ödenen Vergi Ve Fonlar Hesabında biriken tevkif edilmiş vergi ve tahakkuk ettirilmiş geçici vergilerinin toplam tutarı 85.500 TL olmakla birlikte 371- Dönem Kârının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri hesabına yapılacak aktarma 370- Dönem Karı Vergi Ve Diğer Yükümlülük Karşılıkları hesabında yer alan 75.000 TL tutarından fazla olamayacaktır. Aktarma kaydına ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

31.12.2015		
371 Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükleri	75.000	75.000
193 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar		
Tevkif Edilen Vergi	22.500	
Ödenen I.Dönem Geçici Vergi	18.000	
Ödenen II.Dönem Geçici Vergi	22.500	
Ödenen III.Dönem Geçici Vergi	7.500	
Ödenen IV.Dönem Geçici Vergi	4.500	
Dönem sonu peşin ödenen vergilerin aktarma kaydı		
/		

Yukarıdaki kayıttan da anlaşılacağı gibi, kurumun 193 Nolu Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar hesabının borcuna toplam 85.500 TL tutarında gelir vergisi tevkifatı ve geçici vergi tahakkuku kaydı yapılmışken, bu tutarın, ancak yıl sonunda hesaplanan 370 Dönem Karı Vergi Ve Diğer Yükümlülük Karşılıkları hesabında yer alan 75.000 TL'si kadarı 371 Dönem Kârının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri hesabına aktarılmıştır. Bu şekilde IV. Geçici vergi döneminde tahakkuk ettirilen 15.000 TL verginin ancak 4.500 TL'si 371 nolu hesaba aktarılmış olmaktadır.

Mükellef, ödeme dönemlerinde I, II ve III. Geçici vergi dönemlerine ait tahakkuk ettirilen vergileri ödemiştir. Ancak kurum IV.dönem geçici vergisini yıl sonunda tahakkuk ettirmekle birlikte kurumlar vergisi beyan dönemine kadar ödememiştir. Mükellefin IV.döneme ait geçici vergiyi ödememiş olması nedeniyle ödenmeyen geçici verginin terkin edilmesi gerekmektedir. Buna göre terkin kaydında, IV. döneme ait 15.000 TL'lik tahakkuk eden ancak ödenmeyen geçici verginin 4.500 TL'sinin 371 nolu hesaptan, 10.500 TL'sinin ise 193 nolu hesaptan karşılanması gerekmektedir. İlgili terkin kaydı aşağıdaki gibi olacaktır. (Örnek ana hatlarıyla çözülecek olup gecikme faizi, ödeme kayıtları vs dikkate alınmayacaktır)

15.04.2015	
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar	15.000
371 Dönem Kar Peşin Öd. Vergi ve Diğ. Yas.Yük.	4.500
193 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar	10.500
Ödenmeyen geçici verginin terkin kaydı	

Kurumun beyanname verme döneminde, bir satış faturasını 2015 yılında düzenlendiği halde kayıtlara intikal ettirilmediği ve mali karın hesabında dikkate alınmadığı anlaşılmış ve bu nedenle de yıllık verginin karşılık ayrıldığı üzere 75.000 TL değil 82.500 TL olması gerektiği tespit edilmiştir.

Buna göre beyanname döneminde kurumlar vergisi 82.500 TL olarak gerçekleştiğinden mükellefin yıl içinde peşin ödemiş olduğu 70.500 TL'lik vergi mahsup edilerek kalan 12.000 TL'nin mükelleften yıllık vergi olarak aranması gerekmektedir. Yukarıdaki kayıtlara bağlı olarak bu durum aşağıdaki gibi muhasebeleştirilecektir. Mükellefin 2015 yılında dikkate almadığı ve karşılık ayırmadığı ancak daha sonra ortaya çıkmış olan, 2015 yılına ait 7.500 TL'lik vergi, dönemsellik ilkesi gereği 2016 yılında kanunen kabul edilmeyen gider olarak 681 Önceki Dönem Gider ve Zararları Hesabı veya 570 Geçmiş Yıllar Karları Hesabında muhasebeleştirilebilecektir.

15.04.2016	
370 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yüküm. Karşılıkları	75.000
681 Önceki Dönem Gider ve Zararları (veya)	7.500
570 Geçmiş Yıllar Karları (2012 Yılı Karı)	
371 Dönem Karının Peşin Öd. Vergi ve Diğer Yük.	70.500
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar (Ödenecek yıllık vergi)	12.000
2015 Yılı kurumlar vergisinin tahakkuku ve geçici verginin mahsubu	

Örnek 3: (A) Şirketinin 2014 takvim yılı ticari bilanço karı 180.000 TL'dir. Şirketin 180.000 TL'lik ticari karının hesabında dikkate alınmış olan giderlerden 108.000 TL tutarındaki kısmın kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde olduğu tespit edilmiştir. Şirketin 180.000 TL'lik ticari karının 48.000 TL'lik kısmı tam mükellef bir kurumdan elde edilen iştirak kazancından oluşmaktadır.

Vergi kanunlarının matrah olarak ticari karı değil mali karı esas alması ve mali karın tespitinde de ticari kara eklenmesi ve indirilmesi gereken unsurlar belirlenmesi nedeniyle 690 Dönem Karı hesabında yer alan ticari kar ile beyannamede matrah olarak dikkate alınan mali kar eşit olmayabilmektedir.

Mükellefler, tek düzen hesap planı, muhasebe sistemi uygulama tebliğleri ve ilgili mevzuata uygun tutulan yasal kayıtlara göre hesaplanan ticari kara, bir takım ilaveler yada indirimler yapmak suretiyle, üzerinden yıllık verginin hesaplanacağı mali kara ulaşmaktadırlar.

Buna göre şirketin döneme ilişkin gelir tablosunda yer alan 690 Dönem Karı hesabındaki ticari kar rakamına örneğimizde yer alan kanunen kabul edilmeyen giderlerin eklenmesi ve iştirak kazancı istisnasının çıkarılması suretiyle mali kara ulaşılması, daha sonra bu tutar üzerinden, kurumlar vergisi karşılığının hesaplanarak 370 Dönem Karı Vergi Ve Diğer Yükümlülük Karşılıkları hesabına aktarılması gerekmektedir. Hesaplama aşağıdaki gibi olacaktır:

Kurum ticari kazancı	180.000
Kanunen kabul edilmeyen giderler	+108.000
İştirak kazancı istisnası	-48.000
Kurumlar vergisi matrahı	240.000
Hesaplanan kurumlar vergisi (200.000*0,2)	48.000

Yukarıdaki hesaplama üzerinden, 108.000 TL tutarındaki kanunen kabul edilmeyen gider ticari kara ilave edilmiştir.

Diğer yandan kurumun 2014 yılına ait 180.000 TL tutarındaki ticari karının 48.000 TL'lik kısmı, tam mükellef bir kurumdan elde edilen iştirak kazancından oluştuğundan, KVK'nın 5. maddesi hükmü uyarınca 48.000 TL tutarındaki iştirak kazancı, ticari kardan düşülmüştür.

Bu durumda kurum 2014 yılı için mali kar olarak tespit edilen 240.000 TL üzerinden (240.000 x 0,2=) 48.000 TL tutarında vergi karşılığı ayırmıştır. Dönem sonu vergi karşılığı kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

31.12.2014	
691 Dön. Karı Vergi ve Diğ. Yasal Yükümlülük Karşılıkları	48.000
370 Dön. Karı Vergi ve Diğ. Yasal Yükümlülük Karşılıkları	48.000
Dönem Karı Üzerinden hesaplanan vergi karşılığı kaydı	

Kurumun 2014 takvim yılı içinde tahakkuk ettirilerek ödenen geçici vergi tutarının 44.400 TL olduğunu kabul edelim. Bu tutarın, yıllık kurumlar vergisinden mahsubunu sağlamak üzere dönem sonu aktarma kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

31.12.2014	
371 Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükleri	44.400
193 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar	44.400
Dönem sonu geçici verginin aktarma kaydı	

31.12.2014		
690 Dönem Karı veya Zararı	240.000	
691 Dönem Kar Vergi ve Diğ. Yasal Yüküml. Karş.		48.000
692 Dönem Net Karı veya Zararı		192.000
Dönem net karının tespiti		
31.12.2014		
692 Dönem Net Karı veya Zararı	192.000	
590 Dönem Net Karı		192.000
Dönem net karının bilanço hesabına aktarılması		
01.01.2015		
590 Dönem Net Karı	192.000	
570 Geçmiş Yıl. Karları		192.000
Aktarma Kaydı		
/		

Tek düzen hesap planı, ilgili mevzuatı ve VUK hükümleri ve özel Kanunlarda yer alan hükümler dikkate alınarak bilanço çıkarılması ve mali kar tespiti halinde, hesaplanan kurumlar vergisi karşılığı tutarı ile beyanname döneminde fiilen tahakkuk eden vergi tutarının aynı olması beklenmelidir. Ancak çeşitli nedenlerle, bilançoda yer alan vergi karşılığı ile, fiilen tahakkuk eden vergi tutarları farklı olabilmektedir.

31 Aralık tarihinde ticari karın ve 370 no.lu hesapta yer alan kurumlar vergisi karşılığının hesaplamasında dikkate alınan ancak mali karın tespitinde sehven dikkate alınmayan yada döneme ait kapanış kayıtlarının yapılması ve bilançonun çıkarılması tarihinden sonra, geçmiş döneme ilişkin olarak, ortaya çıkan ve mali karı etkileyen unsurlar dönemsel ilkeleri uyarınca, beyanname üzerinde dikkate alınmaktadır.

Ticari hayatın içinde birçok unsur, 370 no.lu hesapta yer alan kurumlar vergisi karşılığı tutarı ile fiilen tahakkuk eden kurumlar vergisinin farklı olması sonucunu doğurabilir. Örnek olarak, dönem içinde alınan bir malın yada satılan bir malın faturasının yasal kayıtlarda yer almaması sonucunda, bu faturanın ticari kar, mali kar ve 370 no.lu hesaptaki kurumlar vergisi karşılığının hesaplanmasında dikkate alınmamış olması gösterilebilir.

Bilançoda yer alan vergi karşılığı tutarı ile beyanname döneminde fiilen tahakkuk eden vergi tutarına bağlı olarak ortaya çıkabilecek olası durumlar açısından aşağıdaki kayıtlar yapılacaktır.

a) Bilançoda yer alan vergi karşılığı ile fiilen tahakkuk eden verginin aynı olması halinde;

Dönem sonunda hesaplanarak 370 no.lu kurumlar vergisi karşılığı hesabına aktarılan verginin, beyanname verme döneminde fiilen tahakkuk eden kurumlar vergisiyle aynı tutarda olması halinde, yapılacak olan muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

15.04.2015	
370 Dönem Karı vergi ve Diğer Yasal Yüküm. Karşılıkları	48.000
371 Dönem Kannın Peşin Öd. Vergi ve Diğer Yük.	44.400
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar (Ödenecek Kurumlar Vergisi)	3.600
Geçici Verginin mahsubu ve ödenecek yıllık vergi kaydı	

b) Fiilen tahakkuk eden vergi tutarının bilançoda yer alan vergi karşılığı tutarından daha fazla olması halinde;

Beyanname döneminde fiilen tahakkuk eden kurumlar vergisinin, dönem sonunda karşılık ayrıldığı üzere 48.000 TL değil; 60.000 TL olarak hesaplandığını varsayalım. Bu durumda muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

15.04.2015	
370 Dönem Karı vergi ve Diğer Yasal Yüküm. Karşılıkları	48.000
681 Önceki Dönem Gider ve Zararları (veya)	12.000
570 Geçmiş Yıllar Karları (2014 Yılı Karı)	
371 Dönem Kannın Peşin Öd. Vergi ve Diğer Yük.	44.400
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar (Ödenecek Kurumlar Vergisi)	15.600
Geçici Verginin mahsubu ve ödenecek vergi kaydı	

Kayıttan da anlaşılacağı üzere 2014 yılına ilişkin fiilen tahakkuk eden yıllık verginin, döneminde ayrılmış olan karşılık ve ödenen geçici vergiden yüksek çıkması nedeniyle 2014 yılı sonunda ayrılan yıllık vergi karşılığı ile fiilen 2015/Nisan döneminde oluşan 2014 dönemi yıllık vergisi arasında mükellef aleyhine oluşan 12.000 TL'lik tutar, 681 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükleri hesabında muhasebeleştirilebilmektedir. Bu durumda, söz konusu 12.000 TL'lik tutarın dönemsellik ilkesi gereği, 2015 dönemi yıllık vergisinin hesaplanmasında kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Diğer yandan kurum adına beyanname döneminde hesaplanan 60.000 TL tutarındaki yıllık vergiden kurumun dönem içinde ödemiş olduğu 44.400 TL tutarındaki geçici vergi düşülerek bulunan 15.600 TL'lik verginin mükellef tarafından kurumlar vergisi olarak ödenmesi gerekmektedir.

c) Fiilen tahakkuk eden vergi tutarının bilançoda yer alan vergi karşılığı tutarından daha az olması halinde;

Beyanname döneminde fiilen tahakkuk eden kurumlar vergisinin, dönem sonunda karşılık ayrıldığı üzere 48.000 TL değil; 36.000 TL olarak hesaplandığını varsayalım. Bu durumda muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

15.04.2015	
370 Dönem Karı vergi ve Diğer Yasal Yüküm. Karşılıkları	48.000
193 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar (2014 yılı geçici vergisi)veya 136 Diğer Çeşitli Alacaklar (2014 Yılı Geçici Vergi İade Alacağı)	8.400
371 Dönem Karının Peşin Öd. Vergi ve Diğer Yük.	44.400
671 Önceki Dönem Gelir ve Karları (veya)	12.000
570 Geçmiş Yıllar Karları (2014 Yılı Karı)	
Kurumlar Vergisi Tahakkuku	

Kayıttan da anlaşılacağı üzere 2014 yılına ilişkin fiilen tahakkuk eden yıllık verginin, döneminde ayrılmış olan karşılık ve ödenen geçici vergiden düşük çıkması nedeniyle ödenmiş olan fark geçici verginin mükellefe iade edilmesi gerekmektedir. 2014 yılı sonunda ayrılan yıllık vergi karşılığı ile fiilen 2015/Nisan döneminde oluşan 2014 yılı yıllık vergisi arasında mükellef lehine oluşan 12.000 TL'lik tutar, 671 Önceki Dönem Gelir ve Karları hesabında muhasebeleştirilebilmektedir. Bu durumda, söz konusu 12.000 TL'lik tutarın dönemsellik ilkesi gereği, 2015 yılı yıllık vergisinin hesaplanmasında gelir olarak dikkate alınmaması gerekmektedir.

Diğer yandan kurum adına beyanname döneminde hesaplanan 36.000 TL tutarındaki yıllık vergi ile kurumun dönem içinde ödemiş olduğu 44.400 TL tutarındaki geçici vergi karşılaştırıldığında, dönemi içinde 8.400 TL tutarında geçici verginin fazladan hesaplanarak ödendiği anlaşılmaktadır. Söz konusu 8.400 TL tutarındaki fazladan idareye ödenmiş olan geçici verginin de usulüne uygun olarak talebi halinde mükellefe iadesi gerekmektedir.

7- SONUÇ

Geçici vergi, kamu kasasına, yıllık vergiler kanalıyla, gecikmeli olarak giren vergi gelirlerinin daha erken tahsilini sağlaması yanında, fiskal olmayan sonuçlar da doğurmaktadır. Bu nedenle vergi sistemi açısından önemli bir unsurdur. Uygulamada yıl içinde kesinti yoluyla ödenen vergilerin ve geçici verginin mahsubu önem arz etmektedir.

Çalışmada, geçici verginin mahsubu, beyanı ve muhasebeleştirilmesi örnekler üzerinden açıklanmaya çalışılmıştır. Bu şekilde uygulamanın ana mantalitesi ortaya konulmuş olup değişik örneklerde değişik çözümler üretilebileceği mümkündür.

KAYNAKÇA

- 217 Sayılı Gelir Vergisi Tebliği,
- AKTAŞ, A., Geçici Vergi Uygulama Esasları, Mahsubu, Muhasebeleştirilmesi ve Beyanı. Lebib Yalkın, Sayı 131.
- AKYOL, M. E. 2013, Gelir Vergisi Kanun Tasarısında Geçici Vergi ve Öneriler. Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:385.,
- Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği,
- KÜÇÜK, M., AKYOL, M.E. Vergi yönüyle birlikte açıklamalı ve yorumlu tek düzen hesap planı ve mali tablolar.Sürekli yayın. Ankara:Yaklaşım Yayınları.
- ŞEKER, S. Dönem Sonu İşlemler.Sürekli yayın. Ankara:Yaklaşım Yayınları.