



Geçici Vergi Uygulamasında Mahsup İşlemleri

Hazırlayan
Zekeriya CESUR
Vergi Denetmen Yardımcısı

1. GENEL AÇIKLAMA

Geçici Vergi, kazancın elde edildiği cari vergilendirme dönemi içinde ödenen ve cari vergilendirme döneminin gelir ve kurumlar vergisinden mahsup edilen, bir tür peşin vergidir. Geçici vergiyle Hazinesinin, hem "hazır kaynak" ihtiyacı sağlanmakta, hem de enflasyon nedeniyle uğradığı kaybı önlemek mümkün olabilmektedir.

Gelir Vergisi Kanununun (01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlüğe giren, 4369¹ Sayılı Kanunla değişik) mükerrer 120 nci maddesine göre, Ticari kazanç sahipleri (basit usulde vergilendirilenler hariç) ile serbest meslek erbabı cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, geçici vergi öderler. Kurumlar Vergisi Kanununun (01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlüğe giren, 4369 Sayılı Kanunla değişik) 25 inci maddesine göre de, kurumlar vergisi mükellefleri, cari vergilendirme döneminin Kurumlar Vergisine mahsup edilmek üzere, Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 120 nci maddesinde belirtilen esaslara göre geçici vergi öderler.

Geçici vergi, özellikli yapısı gereği çok yönlü mahsup işlemlerini gerektirmektedir. Bu çalışmada, geçici vergi uygulamasında mükelleflerin

muhasabe işlemleri ve beyanlarında, vergi idaresinin de vergilendirme işlemlerinde özellikli konular arasında yer alan mahsup işlemleri başlıklar halinde izah edilmeye çalışılmıştır.

1.1. Hesaplanan Geçici Vergiden Mahsup

Gelir vergisi mükellefleri GVK'nun 120, kurumlar vergisi mükellefleri KVK'nun 25 inci maddeleri gereğince üçer aylık² kazançları üzerinden geçici vergi ödemek zorundadırlar. Geçici vergi beyanname dönemleri üçer aylık olmakla birlikte, beyan edilecek kazanç, cari vergilendirme döneminin 3, 6, 9 ve 12 aylık mali tabloları esas alınarak, kümülatif olarak hesaplanmaktadır. Yani üçer aylık kazançların tespitinde her bir üç aylık dönem bağımsız olarak dikkate alınmayacak, her geçici vergi hesap döneminin kazancı önceki dönemin faaliyetlerini de kapsayacak şekilde belirlenecektir. Örneğin ikinci üç aylık geçici vergi beyanname dönemine ait kazanç hesaplanırken, ilk üç aylık faaliyette dahil olmak üzere, altı aylık faaliyet dikkate alınacaktır.

Geçici vergi sistemindeki bu uygulamanın bir sonucu olarak her döneme ait geçici vergi matrahı üzerinden hesaplanan geçici vergiden önceki dönemde hesaplanan geçici vergi mahsup edilerek ödenmesi gereken geçici vergi hesaplanacaktır. Örneğin, Kurumlar vergisi mükellefi (A) Ltd. Şti.'nin 2002/2 inci geçici vergi döneminde;

- | | |
|---|------------------------------|
| 1- Geçici vergi matrahı | 21.560.250.000 TL. |
| 2- Hesaplanan geçici vergi (G.V.) (1*%25 ³) | 5.390.060.000 TL. |
| 3- 2002/1. döneminde hesaplanan G.V. | 3.575.440.000 TL. ise, |
| 4- Bu dönemde ödenmesi gereken G.V. (2-3) | 1.814.620.000 TL. olacaktır. |

Hesaplanan geçici vergiden mahsup için, önceki dönem geçici vergisinin ödenmiş olması şart değildir. Önceki döneme ait verginin tarh edilmiş olması mahsup için yeterlidir.

1.2. Ödenmesi Gereken Geçici Vergiden Mahsup

Geçici vergiyi düzenleyen GVK'nun mükerrer 120 nci maddesinin üçüncü fıkrasına göre, "Hesaplanan geçici vergi (2000/1514 sayılı Kararın 1 inci maddesiyle değişen ibare) (1.1.2001 tarihinden geçerli olmak üzere) üç aylık dönemi izleyen ikinci ayın 15 inci günü akşamına kadar bağlı olunan vergi dairesine beyan edilir

ve aynı süre içinde ödenir. Aynı dönem içinde tevkif edilmiş bulunan Gelir Vergisi (42 nci maddede belirtilen kazançlardan yapılan tevkifat hariç) hesaplanan geçici vergiden mahsup edilir."

Ödenmesi gereken geçici vergiden varsa o hesap dönemine ait geçici vergiye tabi kazançlara ait tevkif edilmiş vergilerin indirimi konusunda 217 seri numaralı⁴ Gelir Vergisi Genel Tebliğinde açıklamalar yapılmıştır. Buna göre,

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

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

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

Geçici vergiden mahsup edilecek tevkif edilmiş vergilerin, geçici vergiye tabi kazançlarla ilgili olması gerekmektedir. Örneğin, geçici verginin konusuna girmeyen, GVK'nun 42 inci maddesinde belirtilen (birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işleri) kazançlarla ilgili olarak yapılan tevkifatların, geçici vergiye tabi olan diğer kazançlar üzerinden hesaplanacak geçici vergiden mahsubu mümkün bulunmamaktadır.

Bu durumda, geçici veriye tabi kazançlarla ait ilgili geçici vergi dönemlerinde tevkif edilen vergiler, yukarıda belirtilen şartlar çerçevesinde ödenmesi gereken geçici vergiden mahsup edilecektir. Örneğin, kendisine yapılan ödemelerden tevkifat yapma zorunluluğu bulunan gelir vergisi mükellefi serbest meslek erbabı (B)'nin 2002/1 inci geçici vergi döneminde;

1- Geçici vergi matrahı	9.875.000.000 TL
2- Hesaplanan GV (1x0.15)	1.481.250.000 TL.
3- Ödenmesi gereken GV	1.481.250.000 TL

- 4-Mahsup edilecek tevkifat tutarı 1.827.620.000 TL ise,
5- Bu dönemde ödenecek G.V. (2-4) 0 TL.
6- Sonraki döneme devreden tevkifat tutarı (4-3) 346.370.000 TL. olacaktır.

1.3. Ödenen Geçici Verginin Gelir veya Kurumlar Vergisinden Mahsubu

Geçici vergide mahsup denilince kastedilen dönem içinde ödenmiş geçici verginin, mükelleflerce cari vergilendirme döneminin gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilmesi işlemidir. GVK'nun mükerrer 120 nci maddesinin beşinci bendinde "Bir önceki takvim yılında (2000/1514 sayılı Kararın 1 inci maddesiyle değişen ibare) (1.1.2001 tarihinden geçerli olmak üzere) üçer aylık dönemler halinde tahakkuk ettirilerek tahsil edilen geçici vergi, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan Gelir Vergisinden mahsup edilir." hükmü yer almaktadır. Kurumlar vergisi mükellefleri de KVK'nun 25 inci maddesinde hüküm altına alındığı üzere GVK'nun mükerrer 120 inci maddesinde belirtilen esaslara göre geçici vergi ödeyeceklerdir. Bu bağlamda kurumlar vergisi mükelleflerinin de ödedikleri geçici vergiler, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilecektir.

Mahsup işleminin yapılabilmesi için üçer aylık dönemler halinde tahakkuk ettirilmiş geçici vergilerin ödenmiş olması şarttır. Tahakkuk etmiş ancak ödenmemiş geçici vergilerin mahsubu mümkün değildir.⁵ Tahakkuk etmiş ancak bir kısmı tahsil edilmiş ise, sadece tahsil edilmiş kısım mahsup edilir. Ödenmeyen kısım mahsup edilemeyecektir. Örneğin ticari kazanç sahibi gelir vergisi mükellefi (C) adına 2002 takvim yılının üçer aylık geçici vergi dönemlerinde tahakkuk eden geçici vergiler toplamı 8.750.000.000.- lira, ödediği toplam geçici vergi tutarı 5.250.000.000.- lira ise, 2003 yılı mart ayında vereceği gelir vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanacak gelir vergisinden ödediği 5.250.000.000.- liralık geçici vergi mahsup edilecek, ödemeyen 3.500.000.000.- liralık kısım ise mahsup edilemeyecektir.

1.4. Gelir veya Kurumlar Vergisinden Mahsup Edilemeyen Geçici Verginin Mahsubu

GVK'nun mükerrer 120 nci maddesinin beşinci bendinde "Bir önceki takvim yılında (2000/1514 sayılı Kararın 1 inci maddesiyle değişen ibare) (1.1.2001 tarihinden geçerli olmak üzere) üçer aylık dönemler halinde tahakkuk ettirilerek

tahsil edilen geçici vergi, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan Gelir Vergisinden mahsup edilir. Mahsup edilemeyen tutar, mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilir." hükmü yer almaktadır.

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 edilir.⁶ Kanunun hükmü emredici nitelikte olduğundan, gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilemeyen geçici vergilerin, vergi dairelerince mükelleflerden herhangi bir yazılı başvuru aramadan re'sen, (varsa) diğer vergi borçlarına mahsubu öncelikle yapılmalıdır. Bu anlamda mahsup edilemeyen geçici vergilerin (varsa) diğer vergi borçlarına mahsubu dışında başka bir işleme konu edilmesi mümkün değildir.⁷ Örneğin, kurumlar vergisi mükellefi (D) A.Ş.'nin 1-12/2002 hesap döneminde;

1- Kurumlar vergisi matrahı	255.000.000.000 TL
2- Hesaplanacak kurumlar vergisi (1x%30)	76.500.000.000 TL
3- Mahsup edilecek (2002 yılında ödenmiş) geçici vergiler	82.450.000.000 TL ise,
4- (Varsa) Diğer vergi borçlarına mahsup edilecek geçici vergi (3-2)	5.950.000.000 TL olacaktır.

DİPNOTLAR

1. 29 Temmuz 1998 tarih ve 23417 sayılı mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.
2. 4369 sayılı kanunla yürürlüğe giren uygulama şekline göre geçici vergi kapsamındaki mükelleflere, 1.1.1999 tarihinden geçerli olmak üzere cari vergilendirme döneminin üçer aylık kazançları üzerinden geçici vergi beyan zorunluluğu getirilmiştir. 4444 sayılı kanunla 1.1.2000 tarihinden itibaren üçer aylık dönemler altışar aylık olmak üzere değiştirilmiş, 2000/1514 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla ise, 1.7.2000 tarihinden geçerli olmak üzere altışar aylık dönemler tekrar üçer aylık olmak üzere değiştirilmiş olup, geçici verginin halen belirtilen BKK'na istinaden üçer aylık dönemler halinde beyan edilme zorunluluğu vardır.
3. KVK'nun 4369 sayılı kanunla değişik 25 inci maddesine göre kurumlar vergisi mükelleflerinin 1.1.1999 tarihinden geçerli olmak üzere %25 oranında geçici vergi ödeme zorunluluğu bulunmaktadır. 4444 sayılı kanunla bu oran 1.1.2000 tarihinden itibaren uygulanmak üzere %20 oranına indirilmiş, 2000/1515 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla kurumlar vergisi mükellefleri için 1.1.2001 tarihinden itibaren uygulanmak üzere oran tekrar %25'e çıkarılmıştır. Gelir vergisi mükellefleri ise, GVK'nun mükerrer 120 nci maddesi uyarınca, aynı kanunun 103 üncü maddede yer alan tarifenin ilk gelir dilimine uygulanan oranda (ki bu oran %15'tir.) geçici vergi öderler.
4. 27 Aralık 1998 tarih ve 23566 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.
5. 217 seri numaralı GVK Genel Tebliğinin "Geçici Verginin Mahsubu" başlıklı bölümünde de denildiği gibi, üçer aylık kazançlar üzerinden tahakkuk ettirilmiş ancak tahsil edilememesi dolayısıyla yıllık beyanname üzerinde hesaplanan vergiden mahsup imkanı kalmayan geçici vergi tutarları terkin edilir. Terkin edilecek geçici vergi tutarına vade tarihinden mahsup imkanı kalmadığı tarihe kadar gecikme zammı uygulanır. 2000/6 seri numaralı uygulama iç genelgesinde belirtildiği üzere, terkin edilen geçici vergiye ilişkin olarak gelir vergisi için 1 Mart, kurumlar vergisi için 1 Nisan tarihi dikkate alınarak hesaplanan gecikme zammı tahakkuk fişi ile tahakkuk ettirilecektir.
6. 50 seri numaralı (11.03.1995 tarih ve 22224 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.) KVK Genel tebliğinin "geçici vergi" başlıklı bölümünde belirtildiğine göre, mahsuplardan arta kalan geçici vergi tutarlarının müteakip vergilendirme döneminin, üçer aylık dönemlerin geçici vergilerinden mahsup edilmesi de mümkün bulunmaktadır.
7. Bu mahsuplara rağmen kalan geçici vergi tutarı, o yılın sonuna kadar yazılı olarak talep edilmesi halinde mükellefe red ve iade edilir. (GVK'nun mükerrer 120/5 inci fıkra)