

GEÇİCİ VERGİDE DÖNEM SONU İŞLEMLERİ

Gülcan EKİCİ ZABUN (*)

I - GİRİŞ

Gerçek ve tüzel kişilerin bir takvim yılında elde ettikleri kazançlar üzerinden alınan vergiler, kazancın elde edildiği dönemi izleyen takvim yılı içinde vergilendirilmektedir. Kazanç üzerinden alınan bu vergilerin kamu gelirine dönüşmesi uzun zaman aldığından peşin vergi alınması ihtiyacı doğmaktadır. Buna göre, gerçek usulde ticari kazanç sahipleri, serbest meslek erbabı ve kurumlar vergisi mükellefleri, bir sonraki yılda verecekleri yıllık beyannamelerine göre hesaplanacak olan gelir ve kurumlar vergilerinden mahsup edilmek üzere, cari vergilendirme dönemi içinde geçici vergi ödemektedirler.

Geçici vergi, bir nihai vergilendirme sistemi olmayıp sadece, daha sonra ödenecek olan gelir vergisinden mahsup edilmek alınan bir vergidir. Geçici verginin mantıksal izahını, verginin kaynakta kesilerek peşin alınanlarla, vergisini beyanname vererek ertesi yıl ödeyen mükellefler arasındaki eşitsizliğin giderilmesi düşüncesi oluşturmaktadır. Geçici vergi uygulaması ile geç ödmeden kaynaklanan enflasyon etkisinin diderilmesi de amaçlanmaktadır. Makalemiz geçici vergide dönem sonu işlemleri ile ilgili olup, geçici verginin genel esasları hakkında da açıklama yapılacaktır.

II.GENEL AÇIKLAMA

A.GEÇİCİ VERGİNİN ESASLARI

a.Gelir Vergisi Mükelleflerinde;

Gerçek usulde gelir vergisine tabi ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabı, cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, geçici vergi ödemek zorundadırlar. Buna göre:

-Kazançları bilanço hesabına göre tespit edilen ticari kazanç sahipleri

-Kazançları işletme hesabına göre tespit edilen ticari kazanç sahipleri

-Serbest meslek erbabı, ticari ve mesleki kazançları için geçici vergi ödeyeceklerdir. mükellefleridir.

Ticari veya mesleki faaliyetin adi ortaklık, kolektif şirket ve adi komandit şirket tarafından yürütülmesi halinde, söz konusu ortaklık ve şirketlerin gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti olmadığı için geçici vergi mükellefiyeti de olmayacaktır. Ancak bunların kazançlarından ortakların aldığı paylar şahsi ticari kazanç veya serbest meslek kazancı olduğu takdirde ortaklar da geçici vergi mükellefi olacaklardır. Kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı GVK'nın Mük. 122. maddesindeki parantez içi hükmüyle geçici vergi kapsamı dışında tutulmuştur.

(*) Vergi Denetmen Yrd.

b.Kurumlar Vergisi Mükelleflerinde;

Tam mükellef kurumlarda safi kurum kazancının tespitinde GVK'nın ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır. Kurum kazancı, bilanço esasında öz sermaye kıyaslaması yoluyla, GVK'nın 40. ve 41. maddeleriyle, KVK'nın 14. ve 15. maddeleri ve VUK'un değerlemeye ilişkin hükümleri dikkate alınarak ve istisnalar uygulanarak tespit edilecektir. Geçici vergiye esas kurum kazancının tespiti işlemi; geçici vergi vergilendirme dönemleri itibariyle safi kurum kazancının tespit edilmesi işlemidir. Bu nedenle tam mükellef olan tüm kurumlar geçici vergi mükellefidir.

Kurumlar vergisi mükelleflerinde geçici vergi uygulaması açısından özellik gösteren bazı haller vardır.

Eshamlı komandit şirketlerde komandite ortağın kazançtan aldığı pay şahsi ticari kazanç hükmündedir.(GVK md. 37) bu nedenle kazançtan komandite ortağın payına düşen kısım, komandit ortak tarafından şahsi ticari kazanç olarak beyan edilecektir. Komanditer ortağın payına düşen kısım ise eshamlı komandit şirketin geçici vergi matrahı olarak beyan edilecektir.

Dar mükellef kurumlar, sadece ticari kazanç elde etmeleri halinde geçici vergi mükellefi olurlar ve kazançlarda tam mükellef kurumların kazancı gibi belirlenir.

B.VERGİYE TABİ KAZANÇ UNSURLARI VE KAZANCIN TESPİTİ

Geçici vergiye esas kazançlar hesaplanırken dönemsellik ilkesine uyulması gerekmektedir. Bu ilkenin sonucu olarak VUK'da yer alan değerlendirme işlemlerinin , her geçici vergi döneminin kapandığı tarih itibariyle yapılması gerekmektedir. Mükellefler, vergilendirme dönemleri itibariyle geçici vergiye tabi kazançların belirlenmesinde Gelir Vergisi Kanununda yer alan ticari veya mesleki kazancın tespitine ilişkin hükümlere uymak zorundadırlar.

Kurumlar vergisi mükellefleri ticari kazançlarının belirlenmesinde GVK'nın ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin yanı sıra safi kurum kazancının tespiti

tinde, kurumlar vergisi kanununda yer alan hükümleri de dikkate alacaklardır.(Belirtilmesi gereken önemli bir nokta da GVK mük. md. 120'de parantez içi hükmü ile yıllara sari inşaat ve onarma işi yapanlar ile noter bulunmayan yerlerde Adalet Bakanlığının geçici yetkili noter yardımcısı olarak görevlendirilenlerin, bu işlerin yanında ticari veya mesleki kazançları olsa bile yıllara sari inşaat onarım işi ile noterlik işinden elde ettikleri kazançları için geçici vergi ödemeyecekleridir.)

a.Ticari Kazancın Tespiti

Mükellefler, vergilendirme dönemleri itibariyle geçici vergiye tabi kazançlarının belirlenmesinde, ticari veya mesleki kazancın tespitine ilişkin olarak GVK'da yer alan hükümlere uymak zorundadırlar. Gelir Vergisi Kanunu'nun 37. maddesinde ticari kazanç, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar olarak tanımlanmıştır. Bilanço esasına göre ticari kazanç; teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır (GVK md.38). İşletme hesabına göre ticari kazanç ise bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler arasındaki farktır (GVK md.39).

Gerek bilanço esasına göre gerekse işletme hesabına göre ticari kazancın tespitinde Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümleri ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 40 ve 41. maddelerinde yer alan hükümlere uyulacağı tabiidir.

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

b.Serbest Meslek Kazancının Tespiti

Gelir Vergisi Kanunu'nun 65. maddesinde serbest meslek kazancı; her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar olarak tanımlanmış ve serbest meslek faaliyeti de sermayeden ziyade şahsi mesaiye , ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması olarak belirlenmiştir. Serbest

meslek kazancı ise; bir hesap dönemi içinde, serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen paralar ve ayınlar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan farktır(GVK md.67).

Yine geçici verginin matrahının belirlenmesine ilişkin olarak dönemler itibariyle mesleki kazancın tespitinde de yukarıda yer alan açıklamalar ile GVK'nın 65-68. maddelerinde yer alan hükümlere uyulacağı ortadadır.

c.Kurum Kazancının Tespiti

Kurumlar Vergisi Kanununun 13. maddesinde kurumlar vergisinin, safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde ise Gelir Vergisi Kanunun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Bu hüküm uyarınca Gelir Vergisi Kanununun yukarıdaki bölümde açıklanan ticari kazanç hakkındaki hükümleri, kurumlar vergisi mükelleflerinin kurum kazançlarının tespitinde,dolayısıyla geçici vergi matrahlarının tespitinde de aynen geçerli olacaktır.

Kurum geçici vergi matrahının belirlenmesi işlemi, geçici vergi dönemleri itibari ile safi kurum kazancının tespit edilmesini ifade eder. Kurum kazancı, ticari kazanç hakkındaki hükümlere göre tespit edilmekle birlikte kurumlar vergisi mükellefleri için ayrıca Kurumlar Vergisi Kanunun 14. ve 15. maddeleri ile yine aynı kanunun 8. ve geçici maddeleriyle indirilebilecek ve indirilemeyecek giderler hüküm altına alınmıştır. Geçici vergi matrahının tespitinde adı geçen hükümlere de uyulması gerekmektedir.

C.GEÇİCİ VERGİ DÖNEMLERİ,HESAPLANMASI,BEYANI VE ÖDEME ZAMANI

a. Geçici Vergi Dönemleri

GVK'nın mükerrer 120. maddesine göre geçici vergi, ilgili hesap döneminin üçer aylık dönemleri itibariyle beyan edilecektir. Buna göre, bir hesap dönemiyle ilgili olarak 4 ayrı geçici vergi dönemi söz konusudur. Geçici vergi dönemleri; hesap dönemi takvimi yılı olanlar, kendilerine özel hesap döne-

mi tayin edilenler, işe başlayanlar, işi bırakanlar ve hesap dönemi değişenler için farklılık göstermektedir. Bunlara kısaca değinecek olursak;

-Hesap dönemi takvim yılı olan mükellefler için geçici vergi dönemleri bir takvim yılı içinde 4 tane ve aşağıdaki gibi olacaktır.

Birinci dönem: Ocak-Şubat-Mart

İkinci dönem: Nisan-Mayıs-Haziran

Üçüncü dönem: Temmuz-Ağustos-Eylül

Dördüncü dönem: Ekim-Kasım-Aralık

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

-Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen mükellefler için geçici vergi dönemleri, özel hesap döneminin başlangıç tarihinden itibaren üçer aylık dönemler olacak ve geçici vergi hesaplamasında yine 3,6,9,12 aylık mali tablolar esas alınacaktır.

-İşe başlama, işi bırakma ve hesap döneminin değişmesi gibi üç aydan kısa olan vergilendirme dönemlerinde ise; işe başlamak işe başlanılan tarihin içinde bulunduğu geçici vergi döneminin sonuna kadar olan süre, işi bırakma ve tasfiye hallerinde, işin bırakıldığı veya tasfiyeye gidildiği tarihe kadar olan süre, hesap dönemlerinin değişmesi halinde ise yeni hesap döneminin başladığı tarihe kadar olan süre ayrı bir vergilendirme dönemi sayılacaktır.

b.Geçici Verginin Hesaplanması

Geçici vergi, ilgili hesap döneminin üçer aylık kazançlarına gelir vergisi mükellefleri için Gelir Vergisi Kanunun 103. maddesinde yer alan tarifenin ilk gelir dilimine uygulanan %20 oranının, kurumlar vergisi mükellefleri için ise yeni KVK'nın 32. maddesinin 2 numaralı fıkrasına göre Kanunun yayım tarihinden itibaren ödenecek geçici vergiler için %20 oranının uygulanması suretiyle hesaplanacaktır.

5520 sayılı Kanunun yayımı tarihinden önce kapanmış ve kurumlar vergisi mükellefleri bu dönemde %30 oranında geçici vergi ödenmiştir. Yeni KVK'nın Geçici 1. maddesinin 11 numaralı fıkrasında %30

oranında ödenen geçici verginin mahsubuna ilişkin düzenleme yapılmıştır. Buna göre, 01.01.2006 tarihinden sonraki geçici vergi dönemlerinde %30 oranına göre hesaplanan ve tahsil edilen geçici verginin anılan dönemler için bu yeni KVK'ya göre hesaplanan tutarı aşan kısmı, müteakip dönemler için hesaplanan geçici vergiden mahsup edilecektir. Bu durumda Kanunun yayım tarihine kadar kapanan geçici vergi dönemleri için %30 oranında hesaplanan kurumlar vergisinin %20'yi aşan kısmı, Kanunun yayım tarihinden sonra hesaplanacak geçici vergilerden mahsup edilebilecektir.

c.Geçici Verginin Beyanı ve Ödenmesi

Geçici vergi mükellefleri geçici vergi tutarını üçer aylık hesap dönemlerini takip eden ikinci ayın onuncu günü akşamına kadar bağlı oldukları vergi dairesine beyan edecekler ve aynı ayın onyedinci günü akşamına kadar ödeyeceklerdir (GVK mük. md. 120).

Makalenin bu kısmına kadar geçici verginin genel esasları hakkında kısaca bilgi verildi. Sonraki bölümde geçici vergi ile ilgili dönem sonu işlemleri hakkında açıklamalar yapılacaktır.

III.GEÇİCİ VERGİDE DÖNEM SONU İŞLEMLERİ

GVK mük. md. 120'de belirtildiği üzere geçici vergi matrahı; ilgili hesap dönemlerinin kazançları, indirim ve istisnalar ile VUK'un değerlemeye ilişkin hükümleri de dikkate alınarak tespit edilecektir. Bu kazançların hesaplanmasında 3,6,9 ve 12 aylık mali tablolar esas alınacaktır. Örneğin birinci döneme ilişkin geçici vergi Ocak-Mart dönemine ilişkin olarak çıkarılacak 3 aylık mali tablolara göre; üçüncü döneme ilişkin geçici vergi ise Ocak-Eylül dönemine ilişkin olarak çıkarılacak 9 aylık mali tablolara göre bulunan kazanç üzerinden hesaplanacaktır. Yani her geçici vergi döneminin kazancı diğerlerinden bağımsız olarak tespit edilmeyecek, kazanç tespiti kümülatif esasa göre yapılacaktır.

Bu açıklamalardan sonra bilanço varlık ve kaynak gruplarına ilişkin geçici vergi dönem sonu işlemlerine bakalım.

A.HAZIR DEĞERLER

Türk parası itibari değerle yani üzerinde yazılı değerleri ile değerlendirilir. Yabancı paralar ise VUK md. 280'e göre borsa rayici ile değerlendirilecektir. Borsa rayici yoksa Maliye Bakanlığınca belirlenecek kurla değerlendirilir. Ancak Maliye Bakanlığı tarafından kur tespiti yapılmadığı sürece, T.C. Merkez Bankası tarafından geçici vergi döneminin kapandığı tarih itibariyle tespit ve ilan edilen döviz alış kurları esas alınacaktır.

Bu durumda T.C. Merkez Bankası tarafından 31 Mart,30 Haziran,30 Eylül tarihleri için yayınlanan döviz alış kurları esas alınarak yabancı paraların değerlendirme işlemi yapılacaktır. 31 Aralık tarihi itibariyle yapılacak değerlemelerde ise Maliye Bakanlığı tarafından kur tespiti yapılırsa bu kur, yapılmazsa yine T.C. Merkez Bankası tarafından 31 Aralık tarihi için uygulanan kur esas alınacaktır.

Hemen belirtelim ki çekler uygulamada nakit gibi işlem gördüğü için Türk parası cinsinden olan çekler itibari değerle, yabancı para cinsinden olanlar da T.C. Merkez Bankası tarafından belirlenecek olan döviz alış kurları ile değerlendirilecektir.

B.MENKUL KIYMETLER

Menkul kıymetler hakkında Vergi Usul Kanununun 279. maddesine göre değerlendirme işlemi yapılacaktır. Adı geçen madde hükmü uyarınca;

-Hisse senetleri ile fon portföyünün en az %51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeli ile,

-Borsa rayici bulunmayan, getirisi ihraç edenin kar ve zararına bağlı olarak doğan ve değerlendirme günü itibari ile hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler alış bedeli ile,

-Bunlar dışında kalan her türlü menkul kıymetler, borsa rayici ile değerlendirilir.

Borsa rayici ile değerlendirilecek menkul kıymetlerde, geçici vergi döneminin son günü için geçerli olan borsa rayici esas alınacaktır.

Borsa rayici ile değerlendirilecek menkul kıymetin

borsada rayici bulunmuyorsa değerleme, vade bitiminden elde edilecek gelirin, iktisap tarihinden geçici vergi döneminin son gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmı alış bedeline eklenerek yapılacaktır. Değerleme konusu menkul kıymet, içinde bulunulan yılda veya hesap döneminde iktisap edilmişse gelir veya kurumlar vergisi yönünden dönem sonunda geçici vergi döneminin son gününe kadar olan süreye isabet eden gelir dikkate alınacaktır.

C.ALACAKLAR

İşletmenin sahip olduğu bütün senetli ve senetsiz alacaklar bu kavrama dahildir. TL cinsinden olan alacakların değerleme ölçüsü mukayyet değer yani kayıtlarda yer alan değerdir.

Vergi Usul Kanunun 280. maddesinde yabancı paraların borsa rayici ile değerlendirileceği ve bu hükmün yabancı para ile olan senetli veya senetsiz alacaklar ve borçlar hakkında da cari olduğu belirtilmiştir. Dolayısıyla geçici vergiye tabi kazançlar tespit edilirken bu hüküm de dikkate alınarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu şekilde yapılacak değerlendirme de TCMB'nca Resmi Gazetede geçici vergi döneminin kapandığı tarih itibarı ile yayımlanan döviz alış kurları esas alınacaktır.

Geçici vergi dönem sonlarında alacaklarla ilgili yapılması gereken diğer işlemler şöyledir.

a.Şüpheli Alacak Karşılığı Ayrılması

Şüpheli alacaklar aşağıdaki esaslar çerçevesinde değerlendirilmektedir.

-Şüpheli alacaklar, karşılık ayrılmak suretiyle ve sadece bilanço esasına göre defter tutan mükellefler gider olarak kaydedilebilir.

-Karşılık ayrılabilmesi için alacağın daha önceden hasılat yazılması şartı aranmaktadır.

-Karşılık şüpheli alacağın değerlendirme günündeki tasarruf değerine göre ayrılmaktadır.

-Karşılık ayrılabilmesi için alacağın tahsili şüpheli hale gelmelidir.

-Teminatlı alacaklar için şüpheli alacak karşılığı ayrılamaz.

-Karşılık, alacağın şüpheli hale geldiği hesap döneminde ayrılabilir.

-Kamu idare ve müesseselerinden olan alacaklar için karşılık ayrılamaz.

Şüpheli hale gelen alacaklar için geçici vergi dönemi sonu itibarıyla karşılık ayırma şartlarının bulunup bulunmadığına bakılarak şartların gerçekleşmesi halinde karşılık ayrılabilir. Ayrıca şüpheli hale gelen alacak için , içinde bulunulan hesap dönemi aşılmamak kaydıyla geçici vergi dönemlerinin herhangi birinde karşılık ayırmak mümkündür.

Karşılık ayrılan alacaklardan izleyen geçici vergi dönemlerinde ya da hesap dönemi sonu itibarıyla şüpheli alacak özelliğini kaybedenlerden muhasebe kaydı yapılanların, karşılık ayırma işlemine ilişkin muhasebe kayıtları ters kayıtlarla kapatılmalıdır.

b.Değersiz Alacaklar

Alacaklı mükellef için değerlendirme gününde tasarruf değeri olmayan alacaklara değersiz alacaklar denmektedir. Değersiz alacaklar bilanço veya işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler gider olarak kaydedilebilir.

Değersiz hale gelen alacaklar da geçici vergi yönünden dikkate alınacaktır. Bir hesap dönemi içindeki vergilendirme dönemlerinde değersiz hale gelen bir alacağın, hesap dönemi aşılmamak kaydıyla gider olarak yazılabilmesi gerekir. Ancak değersiz hale gelmenin gerçekleştiği geçici vergi döneminde giderleştirilmesi daha avantajlı olacaktır.

c.Reeskont Uygulaması

Alacak ve borç senetleri reeskontundan amaç; senede bağlı alacak ve borcun değerlendirme günü itibarıyla net değerinin tespiti ve dolayısıyla dönem kar-zararın tespitinde, bulunan net alacak ve borç senedi tutarının dikkate alınmasını sağlamaktır. Diğer bir ifade ile reeskont, dönemsel ilkesi gereği alacak ve borç senetleri ile ilgili cari döneme ait olmayan hasılat(kar) ve maliyet(zarar) tutarlarının kanunun öngördüğü şekilde hesaplanarak ilgili (vadenin isabet ettiği) vergilendirme dönemine aktarılması işlemidir.

Reeskont işlemiyle, ilgili döneme aktarılan kazanç ve maliyet tutarları; vadeli alış nedeni ile borçlanılan vade farkı gideri veya vadeli satış nedeni ile alacaklanılan vade farkı gelirin süre ve faiz oranı dikkate alınmak suretiyle değerlendirme gününden sonraki zaman dilimine isabet eden kısımdır.

Alacak ve borç senetlerinin döviz üzerinden düzenlenmesi halinde vade tarihlerindeki YTL karşılıklarının bilinmesi mümkün olmaz. Bu nedenle döviz üzerinden düzenlenen senetlerin reeskonta tabi tutulması halinde, bu senetlerin üzerindeki döviz bedellerinin esas alınması gerekir. Bu hesaplamayla bulunacak tutar Maliye Bakanlığı'na belirlenen kur esas alınarak YTL'ye çevrilerek hesaplara intikal ettirilir.

Mükellefler dönem mali kazancının tespiti ile ilgili olarak senetli alacak ve borçlarını değerlendirme günü kıymetine irca edebileceklerdir. Alacak senetlerini reeskonta tabi tutan mükellefler, borç senetlerini de reeskonta tabi tutmak zorundadırlar. Ancak istenirse sadece borç senetleri reeskonta tabi tutulabilecektir.

Reeskont uygulamasına istenilen geçici vergi döneminde başlanabilir. Reeskont uygulanan geçici vergi dönemini izleyen geçici vergi dönemlerinde aynı uygulamanın yapılması zorunluluğu bulunmamaktadır.

Geçici vergi döneminde yapılıp yapılmamasına bakılmaksızın reeskont uygulaması dönem sonunda da istenirse yapılabilir. Her dönem itibarıyla mükellefin tercih hakkı bulunmamaktadır. Bu hak, reeskont müessesesinin özünden kaynaklanmaktadır.

Geçici vergide reeskont uygulanırken dikkat edilmesi gereken bir nokta da; alacak ve borç senetlerinin vadelerinin geçici vergi dönemine ilişkin değerlendirme gününden sonra olmasıdır.

D.STOKLAR

Stoklar işletmenin üretimde kullanmak veya satmak amacıyla edindiği ilk madde ve malzeme, ticari mal, yarı mamül, mamül ve hurda gibi varlıkları ile kendi ürettiği benzeri nitelikte iktisadi kıymetleri ifade eder.

Stokların genel değerlendirme ölçüsü maliyet değeridir. Ancak işletmede üretilen malların değerlemesi özellik arz eder. Stokların bazı hallerde emsal bedelle değerlendirilmesi de gerekebilir.

GVK'nın mük. 120. maddesinde geçici vergi matrahları hesaplanırken dönem sonu mal mevcutlarının kayıtlar üzerinden tespit edilmesine imkan tanınmıştır. Dolayısıyla geçici vergiye esas kazançların tespitinde mükellefler fiili envanter yapmadan dönem sonu mal mevcutlarını kaydi olarak tespit edebilme imkanına sahiptir. Ayrıca dileyen mükellefler dönem sonu mal mevcutlarını fiili envanter yoluyla da tespit edebilecektir. İster kaydi ister fiili envanter sonucu tespit edilmiş olsun, dönem sonu mal mevcutlarının değeri VUK'ta yer alan değerlendirme hükümlerine göre tespit edilecektir. VUK'ta öngörülen temel değerlendirme ölçüsü spesifik maliyettir. Ancak bu yöntemi uygulamak mümkün olmadığı takdirde ortalama maliyet yöntemi kullanılacaktır.

5024 sayılı kanunla VUK'un 274. maddesinde yapılan değişiklikle 01.01.2004 tarihinden itibaren mükelleflerin stok değerlendirme yöntemi olarak LİFO yöntemini tercih etme hakları kalmamıştır. Ancak 5024 sayılı kanunun geçici birinci maddesine göre dileyen mükellefler 2004 yılının ilk geçici vergi döneminde beyan edecekleri matrahın tespitinde; enflasyon düzeltmesine ilişkin hükümler yerine VUK'un bu kanunla değiştirilmeden önceki değerlendirme hükümlerini dikkate alırlar. Tercihlerini eski hükümlerden yana kullanan mükellefler 2004 yılı 1. geçici vergi matrahının tespitinde stok değerlendirme yöntemi olarak LİFO'yu kullanabilirler.

İşletme yıllık olarak hangi yöntemi kullanıyorsa geçici vergi dönemleri itibarı ile de dönem sonu stoklarını aynı yöntemle değerlemelidir. Yeni işe başlayan bir mükellef geçici vergi dönemlerinde hangi yöntemi uyguladıysa hesap dönemi sonunda da aynı yöntemle değerlendirme yapacaktır.

E.BORÇLAR

İşletmenin ödemekle yükümlü bulunduğu senetli ve senetsiz borçlar da, alacaklarda olduğu gibi değerlemeye tabi tutulacaktır. Alacaklar için dönem sonunda yapılacak değerlendirme işlemleri borçlar için de yapılabilecektir.

Alacak senetlerini geçici vergi dönem sonu itibarıyla reeskonta tabi tutan mükellefler borçlarını da reeskonta tabi tutmak zorundadırlar.

F.AKTİF VE PASİF GEÇİCİ HESAP KIYMETLERİ

Geçici vergi dönemleri itibarıyla peşin tahsil edilen gelirler ile peşin ödenen giderler tespit edilerek dönemsellik ilkesi uyarınca ayıklanmalı, kazancı cari geçici vergi dönemine ait olmayan gelir ve giderler ilgili oldukları geçici vergi döneminde dikkate alınmak üzere VUK'un 283. ve 287. maddeleri uyarınca işleme tabi tutulmalıdır.

G.ÖZSERMAYE

İşletme sermayesi, sermaye yedekleri, geçmiş yıllar karı veya zararı ile kar yedekleri geçici vergi dönemi sonu itibarıyla mukayyet bedeli ile değerlendirilir. Mükelleflerin geçici vergi dönemi sonu itibarıyla yasal veya ihtiyari yedek ayırma zorunluluğu yoktur.

H.AMORTİSMAN UYGULAMASI

Mükellefler yıllık olarak hesaplayacakları amortisman tutarının ilgili döneme isabet eden kısmını geçici vergiye ilişkin kazançlarının tespitinde dikkate alabileceklerdir. Yıl içinde iktisap edilen amortisman tabi iktisadi kıymetlerden, geçici vergi dönem sonu itibarıyla aktifte bulunanlar için yıllık olarak ayrılacak amortisman tutarından geçici verginin ilgili olduğu döneme isabet eden kısım dikkate alınacaktır. Amortisman tabi tutulacak iktisadi kıymetin değerlendirme günü itibarıyla aktifte bulunması gerekmektedir.

Amortisman uygulamasında da yıllık olarak seçilen usulün geçici vergi dönemlerinde değiştirilmesi mümkün değildir.

VUK'un 320. maddesinin 2. fıkrasında yer alan binek otomobillerin amortisman tabi tutulmasına ilişkin hüküm, geçici vergiye ilişkin kazancın tespitinde de dikkate alınacaktır.

İ.YENİDEN DEĞERLEME UYGULAMASI

5021 sayılı kanunla VUK'un mükerrer 298. maddesinde yapılan değişiklikle 01.01.2004'ten itibaren amortisman tabi iktisadi kıymetlerin yeniden değerlemeye tabi tutulması uygulamasına son verilmiştir. Ancak 5024 sayılı kanunun geçici 1. maddesine göre dileyen mükellefler 2004 yılının ilk geçici vergi döneminde beyan edecekleri matrahın tespiti-

tinde; enflasyon düzeltmesine ilişkin hükümler yerine VUK'un bu kanunla değiştirilmeden önceki değerlendirme hükümleri ile GVK ve KVK'nın bu kanunla kaldırılan hükümlerini ve VUK'un 280. maddesinin bu kanunla kaldırılan son fıkrasını dikkate alırlar.

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

J.MALİYET BEDELİ ARTIRIMI

Enflasyon muhasebesine ilişkin düzenlemelerde bulunan 5024 sayılı kanunun 01.01.2004 tarihinde yürürlüğe giren 9. maddesinin b bendene göre maliyet bedeli artırımını düzenleyen GVK'nın 38. maddesinin 4. ve 5. fıkra hükümleri yürürlükten kaldırılmıştır.

IV.SONUÇ

Geçici vergi dönemi itibarıyla kazanç, yıllık kazanç vergisi tespit esaslarına göre belirlenmektedir. Yıllık kazancın tespiti ile ilgili olarak yapılması gereken dönem sonu işlemleri ile yıl sonunda yapılması öngörülen değerlendirme işlemleri genel olarak geçici vergi dönemi sonu itibarıyla de yapılmaktadır. Ancak geçici vergi dönemleri itibarıyla fiili envanter yapılması zorunluluğu bulunmamaktadır.

Geçici vergi uygulaması mükelleflere ek bir yük getirmekle beraber, elde edilen kazanç üzerinden alınan vergilerin kamu gelirine dönüşme süresi kısaldığından, özellikle bu konuda sıkıntı yaşayan ülkemiz açısından yararlı bir vergilendirme sistemidir ve uygulanmasında isabet vardır.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

1. Beyanname Düzenleme Kılavuzu Maliye Hesap Uzmanları Kurulu 2006
2. Gelir Vergisi Kanunu
3. Vergi Usul Kanunu
4. Kurumlar Vergisi Kanunu
5. TEKİN Cem, KARTALOĞLU Emre, 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu, ASMMMO 2006
6. BİLİCİ Nurettin , Vergi Hukuku 2006
7. KÜÇÜK Muzaffer, Geçici Vergide Dönem Sonu İşlemleri, Vergi Dünyası Dergisi Aralık 2001