

GEÇİCİ VERGİ ve GEÇİCİ VERGİDE DÖNEM SONU İŞLEMLERİ

Osman ÖZGÜL ^(*) Feyzullah DURANSOY ^(**)

1 - GİRİŞ

Toplumsal yaşamımızda bir çok kelime ifade etmek istediği anlamı ile kullanılmaktadır. Geçici kelimesi de bunlardan biridir. Yasalarımızı incelediğimizde, normal yasa maddelerinin devamında bir çok "Geçici Madde" ile aslında kısa sürede geçerli kalmayacak nitelikte hükümlere yer verildiğini saptırız ki bunlar çoğu tasarılar düzenlenirken göz ardı edilen veya tasarıların görüşülmesi sırasında verilen önergelerle tasarı düzeni bozulmaksızın eklenilen yasa hükümlerini içerir.

Geçici vergi de mali idarenin, vergi anlamında beklemeye tahammülü olmadığı veya gelir gruplarında örneğin ücret gelirlerinde ödeme gelirlerinde ödeme anında vergiler dirilirken, bu ve emsaline yaklaşan bir eşit uygulama fikrine dayalı olarak devlet kasasına girdi sağlama istediğinin bir kanıtı olarak vergi hukukumuzda girmiş bir

sistemdir. Batı ülkelerinde peşin ödeme veya alel hesap ödeme şeklinde ifade edilen geçici vergi uygulaması, son yirmi yıllık dönemde çok değişik şekiller almış, son olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120'nci maddesinde Geçici Vergi başlığı altında sisteme girmiş, yerleşmiştir. Geçici Vergi, bir nihai verilendirme sistemi olmayıp sadece daha sonra ödenecek olan gelir ve kurumlar vergilerinden mahsup edilmek üzere alınan bir vergidir. Yani, bir peşin ödeme veya ön ödeme sistemidir.

2- GEÇİCİ VERGİ UYGULAMASINA TABİ OLANLAR

GVK'nun Mükerrer 120'nci maddesi uyarınca ticari kazanç sahipleri (Basit usulde vergilendirilenler hariç) ile serbest meslek erbabı, cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, bu Kanunun ticari veya mesleki kazancın tespitine ilişkin hükümlerine göre (indirim ve istisnalar ile Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümleri de dikkate alınarak) belirlenen

(*) Vergi Denetmen Yardımcısı

(**) Vergi Denetmen Yardımcısı

ilgili hesap dönemi ile ilgili altışar aylık kazançları (2000/1514 sayılı BKK ile 01.01.2001 tarihinden itibaren üçer aylık) (42'nci madde kapsamına giren kazançlar ile noterlik görevini ifa ile mükellef olanların bu işlerden sağladıkları kazançları hariç) üzerinden 103'üncü maddede yer alan tarifenin ilk gelir dilimine uygulanan oranda geçici vergi ödemek zorundadır. Aynı şekilde, mülga Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 25'inci maddesi, yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32'nci maddesi uyarınca kurumlar vergisi mükellefleri de cari vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere, Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120'nci maddesine göre geçici vergi ödemektedirler.

Adi ortaklıklar ile kollektif şirketlerde ortaklar, adi ve eshamlı komandit şirketlerde komandite ortakların elde ettikleri kazançlar nedeniyle geçici vergi ödeme mükellefiyetleri bulunmaktadır. Basit usulde vergilendirilen ticari kazanç sahipleri ise geçici vergi ödemeyeceklerdir. Yıllara sari inşaat ve onarma işi yapanlar, münhasıran bu kazançları nedeniyle geçici vergi beyanında bulunmayacaklardır. Ancak, yıllara sari inşaat ve onarma işi dışında kalan kazançları için geçici vergi ödeyeceklerdir.

3- GEÇİCİ VERGİ BEYAN ve ÖDEME DÖNEMLERİ

GVK'nun mükerrer 120'nci maddesine göre geçici vergi, ilgili hesap dönemleri itibarıyla beyan edilecektir. Buna göre, bir hesap dönemi ile ilgili olarak 4 ayrı geçici vergi dönemi söz konusudur. Gelir Vergisi Kanunu'nun 92, 98, 119 ve Mükerrer 120'nci maddelerinde 4842, 5035 ile 04.04.2007 tarih ve 26483 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5616 sayılı Kanunlarla yapılan değişiklikler ile Gelir Vergisi Kanunu'nun Mükerrer 120'nci maddesi hükümleri gereğince, geçici

vergi beyannamelerinin üç aylık geçici vergilendirme dönemini izleyen ikinci ayın 14'üncü gününü akşamına kadar verilmesi, aynı ayın 17'inci günü akşamına kadar ise beyannameler üzerinde tahakkuk eden geçici vergilerin ödenmesi gerekmektedir.

Birinci dönem, Ocak-Mart aylarını kapsayacak olup, bu döneme ilişkin geçici vergi Mayıs ayının 14'üncü günü akşamına kadar beyan edilerek 17'inci günü akşamına kadar ödenecektir. İkinci dönem, Ocak-Haziran aylarını kapsayacak olup, bu döneme ilişkin geçici vergi Ağustos ayının 14'üncü günü akşamına kadar beyan edilerek 17'inci günü akşamına kadar ödenecektir. Üçüncü dönem; Ocak-Eylül aylarını kapsayacak olup, bu döneme ilişkin geçici vergi Kasım ayının 14'üncü günü akşamına kadar beyan edilerek 17'inci günü akşamına kadar ödenecektir. Dördüncü dönem; Ocak-Aralık aylarını kapsayacak olup, bu döneme ilişkin geçici vergi Şubat ayının 14'üncü günü akşamına kadar beyan edilerek 17'inci günü akşamına kadar ödenecektir.

Kendilerine özel bir hesap dönemi tayin edilen mükellefler için geçici vergi dönemleri, özel hesap döneminin başlangıç tarihinden itibaren üçer aylık dönemler olacaktır. Anılan kişilerin kazançları üzerinden, bu çerçevede geçici vergi hesaplanacak ve beyan edilecektir.

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,
- İş bırakma veya tasfiye hallerinde işin bıraktığı veya tasfiyeye girildiği tarihe kadar olan süre,
- Hesap döneminin değişmesi halinde yeni hesap döneminin başladığı tarihe kadar olan süre, ayrı bir vergilendirme dönemi sayılacaktır.

4- GEÇİCİ VERGİ MATRAHININ TESPİTİ

Mükellefler, vergilendirme dönemleri itibariyle geçici vergiye tabi kazançlarının belirlenmesinde, ticari veya mesleki kazancın tespitine ilişkin olarak GVK'da yeralan hükümlere uyacaklardır. Geçici vergiye esas kazançların tespitinde, VUK'un değerlemeye ilişkin hükümlerinin de dikkate alınması gerekmektedir. Değerleme işlemleri, geçici vergi döneminin kapandığı tarih itibariyle yapılacaktır.

Mükellefler, geçici vergiye tabi kazançlarının tespitinde, söz konusu kazançlarını yıllık beyanname ile beyan etmeleri halinde yararlanabilecekleri tüm indirim ve istisnaları dikkate alabileceklerdir. İndirim ve istisnalardan yararlanma belirli şartlara bağlanmış ise, bu şartların yerine getirilip getirilmediği, ilgili geçici vergi döneminin son günündeki duruma göre belirlenecektir. Kazancın bütünüyle gelir vergisinden istisna edildiği veya hesaplanan gelir ve kurumlar vergisinden belirli oranlarda indirim yapıldığı durumlarda da, geçici vergi beyannamesi verilecektir. Gerekli şartlar yerine getirildiği için kazancın bütünüyle istisna edildiği durumda, verilecek geçici vergi beyannamesinde kazanç beyan edilecek; ancak geçici vergi hesaplanmayacaktır.

Şüphesiz her dönemde, mutlak vergi ödemeyi gerektirecek müsbet bir sonuç çıkmayabilir ve zarar da doğabilir. Tabiidir ki bu durumda bir ödeme de söz konusu olmayabilecektir.

5- DEĞERLEME ve ENVANTER KONUSU

Geçici vergiye esas kazançların tespitinde, VUK'un değerlemeye ilişkin hükümlerinin dikkate alınması gerekmektedir. Değerleme işlemleri, geçici vergi döneminin kapandığı tarih itibariyle yapılacaktır. VUK'un değerlendirme hükümlerinin geçici vergi yönünden uygulanmasına ilişkin esaslar aşağıda açıklanmıştır:

Hazır Değerler : Türk parası itibari değerle yani üzerinde yazılı değeri ile değerlendirilir. Yabancı paralar ise borsa rayici ile; borsa rayici yoksa Maliye Bakanlığı'nca belirlenecek kurla değerlendirilir.(VUK Mad.280) Geçici vergiye tabi kazançların tespitinde de yabancı paraların VUK'nun 280'inci maddesi uyarınca değerlendirilmesi gerekmektedir. 217 Seri numaralı GVK Genel Tebliği'nde yabancı paraların T.C. Merkez Bankası'nca Resmi Gazete'de geçici vergi döneminin kapandığı tarih itibariyle yayımlanan döviz alış kurları esas alınarak değerlendirileceği açıklanmıştır. Ancak 283 seri numaralı VUK Genel Tebliği'nde bu şekilde yapılacak değerlemelerde efektif cinsinden yabancı paralar için efektif alış kurunun (bulunmaması halinde döviz alış kurunun), döviz cinsinden yabancı paralar için ise döviz alış kurunun uygulanacağı belirtilmiştir. Çekler uygulamada nakit gibi işlem görmektedir. Bu nedenle, YTL cinsinden olanlar itibari değerle, yabancı para cinsinden olanlar da T.C. Merkez Bankası'nca belirlenen efektif alış kuru ile değerlendirilir.

Menkul Kıymetler : VUK'un 279'uncu maddesi uyarınca;

- Hisse senetleriyle, fon portföylerinin en az %51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgelerinin alış bedeliyle,

- Borsa rayici bulunmayan, geliri ihraç edenin kar ve zararına bağlı olarak doğan ve değerlendirme günü itibariyle hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetlerin alış bedeliyle,

- Bunlar dışında kalan her türlü menkul kıymetlerin borsa rayici ile, değerlendirilmesi esası getirilmiştir.

Menkul kıymetlerin borsa rayici yoksa veya borsa rayicinin muvazaalı bir şekilde oluştuğu anlaşılırsa değerlemeye esas bedel, menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dahil) iktisap tarihinden değerlendirme

gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle bulunacaktır.

Menkul kıymetin değerlemesine ilişkin hüküm geçici vergi yönünden de uygulanacaktır. Borsa rayici ile değerlendirilecek menkul kıymetlerde, geçici vergi döneminin son günü için geçerli olan borsa rayici esas alınacaktır. Bilindiği üzere borsa rayici VUK'un 263'üncü maddesinde "*gerçek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden önceki son muamele gününde borsadaki muamelelerin ortalama değerini ifade eder*" şeklinde tanımlanmıştır. Borsa rayici ile değerlendirilecek bir menkul kıymetin borsa da rayici bulunmuyorsa değerlendirme; iktisap tarihinden geçici vergi döneminin son gününe kadar geçen süreye isabet eden fark veya kazanç alış bedeline eklenerek yapılır.

Alacaklar : VUK'nun 280'inci maddesinde, yabancı baraların 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 kazançların tespitinde, yabancı para cinsinden olan alacak ve borçların bu hüküm dikkate alınarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu şekilde yapılacak değerlemede T.C. Merkez Bankası'nca Resmi Gazete'de geçici vergi döneminin kapandığı tarih itibarıyla yayımlanan döviz alış kurları esas alınacaktır.

Vadeli Mevduatlar : VUK'nun 281'inci maddesinde 5228 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerle, mükellefler mevduatlarını değerlendirme günü itibarıyla işlemiş faizi ile birlikte değerlemek durumundadırlar. Söz konusu hüküm geçici vergi açısından geçici vergilendirme dönemlerinin sonu itibarıyla uygulanacaktır.

Şüpheli Alacak Karşılığı Ayrılması : Geçici vergi uygulamasında şüpheli alacak karşılığı ayrılması, ilgili geçici vergi dönemi sonu itibarıyla

mevcut şartlara göre yapılacaktır. Şüpheli hale gelen alacaklar için değerlendirme günü itibarıyla karşılık ayırma şartlarının bulunup bulunmadığına bakılarak şartların gerçekleşmesi halinde karşılık ayrılabilir. Ancak şüpheli hale gelen alacak için, içinde bulunulan hesap dönemi aşılmamak şartıyla geçici vergi dönemlerinin herhangi birinde karşılık ayırmak mümkündür.

Şüpheli alacaklar, karşılık ayrılmak suretiyle ve sadece bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerce gider kaydedilebilir. Karşılık ayrılması için alacağın daha önceden hasılat yazılması şartı aranmaktadır. Karşılık şüpheli alacağın değerlendirme günündeki tasarruf değerine göre ayrılmaktadır. Karşılık ayrılması için alacağın tahsili şüpheli hale gelmelidir. Teminatlı alacaklar için şüpheli alacak karşılığı ayrılamamaktadır. Karşılık alacağın şüpheli hale geldiği hesap döneminde ayrılabilir. Kamu idare ve müesseselerinden olan alacaklar için karşılık ayrılamamaktadır. Aciz vesikasına bağlanan alacaklar da şüpheli alacaklar olarak değerlendirilir.

İzleyen geçici vergi dönemlerinde ya da hesap dönemi sonu itibarıyla karşılık ayrılan alacaklar şüpheli alacak özelliğini kaybederse (örneğin teminata bağlanır veya tahsil edilirse) ve karşılık ayırma için kayıt yapılmışsa; bu kaydın tersi yapılarak karşılık ayırma işleminin iptal edilmesi gerekir. Son aşamada, karşılık gideri hesabının kapatılması yerine konusu kalmayan karşılık hesabı da kullanılabilir.

Değersiz Alacaklar : VUK'nun 322'inci maddesinde kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline imkan kalmayan alacaklar değersiz alacaklar olarak kabul edilmiştir. Değersiz alacaklar bilanço veya işletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerce gider kaydedilebilir. Alacağın tahsili kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre imkansız hale gelmelidir.

Reeskont Uygulaması : Reeskont uygulamasının yapılabilmesi için; alacak ve borç senede bağlanmış olmalı, alacak ve borcun bir ticari ilişkiden kaynaklanması, alacak ve borcun dayanağı olan senedin bir vade içermesi ve değerlendirme gününde senedin vadesinin henüz gelmemiş olması, alacak ve borç senedinin işletme aktifine kayıtlı bulunması gerekmektedir.

Alacak senetlerini reeskont hesaplamak suretiyle değerlendirme gününün kıymetine irca eden mükellefler, borç senetlerini de aynı şekilde reeskont işlemine tabi tutmak suretiyle değerlendirme günü kıymetine irca etmek zorundadır. Tahsile ve teminata verilen senetler değerlendirme günü itibarıyla ödenmemiş olmak kaydıyla reeskonta tabi tutulabilir. Şüpheli alacak karşılığı ayrılan senetler reeskont işlemine konu edilemez. Gelir idaresi vadeli çeklerin reeskonta tabi tutulamayacağı görüşündedir.

Reeskont tutarı aşağıdaki formül kullanılmak suretiyle iç iskonto yöntemi ile hesaplanacaktır.

$$F = (A \cdot (Ax360/360 + (M \cdot T)))$$

$$F = \text{İskonto (reeskont) Tutarı}$$

$$A = \text{Nominal Değer}$$

$$M = \text{Faiz Oranı}$$

$$T = \text{Vadeye Kalan Gün Sayısı}$$

Faiz oranı olarak; senette faiz oranı açıklanmışsa bu nispet, açıklanmamışsa T.C. Merkez Bankası'nın resmi iskonto (avans) oranı uygulanacaktır. 217 seri numaralı GVK Genel Tebliği'ne göre, geçici vergi açısından reeskont yapılması, müteakip geçici vergi dönemlerinde veya yıllık kazancın hesaplanmasında reeskont yapılmasını zorunlu kılmamaktadır. Örneğin, 2008 yılının birinci geçici vergi döneminde reeskont uygulaması yapan bir mükellef diğer geçici vergilendirme dönemlerine ilişkin kazancı hesaplarken veya 2008 yılının kazancını tespit ederken reeskont uygulamak zorunda değildir.

Stoklar : Stoklar, işletmenin üretiminde kullanılmak veya satmak amacıyla edindiği ilk madde ve malzeme, ticari mal, yarı mamul ve hurda gibi varlıkları ile kendi ürettiği benzeri nitelikte iktisadi kıymetleri ifade eder. Stokların genel değerlendirme ölçüsü maliyet bedelidir. GVK'nun mükerrer 120'nci maddesinde, geçici vergi matrahı hesaplanırken dönem sonu mal mevcutlarının kayıtlar üzerinde tespit edilmesine imkan tanınmıştır. Dolayısıyla, geçici vergiye esas kazançların tespitinde mükellefler fiili envanter yapmadan dönem sonu mal mevcutlarını kaydi olarak tespit edebilme imkanına sahiptirler. Ayrıca, dileyen mükellefler dönem sonu mal mevcutlarını fiili envanter yoluyla da tespit edebilirler. VUK'nda öngörülen temel değerlendirme ölçüsü fiili maliyettir. Ancak bu yöntemi uygulamak mümkün olmadığı takdirde ortalama maliyet yöntemi kullanılacaktır. 5024 Sayılı Kanun ile VUK'nun 274'üncü maddesi değiştirilmiş ve 01.01.2004'ten itibaren mükelleflerin stok değerlendirme yöntemi olarak, LİFO yöntemini tercih etme hakları kalmamıştır. Mükelleflerin yıllık kazançlarının tespitinde kullanılmış oldukları yöntem ile geçici vergi dönemleri itibarıyla kullandıkları yöntem aynı olmalıdır. Yeni işe başlayan bir mükellef, hesap dönemi sonunda da aynı yöntem ile değerlendirme yapacaktır.

İmalat artıkları ve değeri düşen mallar emsal bedelleri ile değerlendirilir. Emsal bedelin tespitinde öncelikle işletme içi emsaller dikkate alınır. Değeri düşen emtianın emsal bedelle değerlendirilmesinde, Takdir Komisyonunca tespit yapılması gerektiği, dolayısıyla söz konusu tespit yapıldığı geçici vergi döneminde emsal bedelle değerlendirme yapılacağı gözden kaçırılmamalıdır.

Borçlar : VUK'nun 280'inci maddesinde, yabancı paraların borsa rayıcı ile değerlendirileceği ve bu hükmün yabancı para ile olan senetli ve senetsiz alacaklar ve borçlar hakkında da cari olduğu

bilirtilmiştir. Dolayısıyla, geçici vergiye tabi kazançların tespitinde yabancı para cinsinden olan alacak ve borçların bu hüküm dikkate alınarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu şekilde yapılan değerlemede T.C. Merkez Bankası'nca Resmi Gazete'de geçici vergi döneminin kapandığı tarih itibarıyla yayımlanan döviz alış kurları esas alınacaktır.

Mükellefin, 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.

Krediler : VUK'nun 285'inci maddesinde 5228 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik ile, mükellefler kredi sözleşmelerinden doğan borçlarını değerlendirme günü itibarıyla işlemiş faizi ile birlikte değerlemek durumundadırlar. Söz konusu hüküm, geçici vergi açısından geçici vergilendirme dönemlerinin sonu itibarıyla uygulanacaktır.

Duran Varlıklar : Sabit varlıklar maliyet bedeli ile değerlendirilir. Bu varlık değerleri üzerinden, geçici vergi dönemleri itibarıyla amortisman ayrılabilir. Amortisman hesaplamasında geçici vergi dönem sonu itibarıyla kıst yapılır. İktisadi kıymetlerin kısa veya uzun vadeli borç kullanılarak iktisap edilmesi halinde, iktisadi kıymetin iktisap edildiği yıl sonuna kadar bu borca ilişkin olarak tahakkuk eden faizler ile hesaplanan kur farkları iktisadi kıymetin maliyet bedeline eklenmelidir. Bu çerçevede maliyete eklenen faiz ve kur farkları maliyet bedelinin bir unsuru olarak amortisman uygulamasına konu olacaktır.

İktisap yılında ortaya çıkan faiz ve kur farklarının iktisadi kıymet maliyetine eklenmesi hususu hem yıl sonu değerlemesinde hem de geçici vergi dönem sonu değerlemesinde gözden kaçırılmamalıdır. İktisadi kıymetin aktifte alındığı yıldan sonra ortaya çıkan kredi faizleri ve kur farklarının

sabit kıymet maliyetine eklenme zorunluluğu bulunmamaktadır. Ancak bu dönemlerde yapılacak tercihin geçici vergi dönemleri itibarıyla de uygulanması zorunludur.

Amortisman Uygulaması : Mükellefler iktisadi kıymetlerle ilgili olarak amortisman yöntemi ni, iktisadi kıymetin edinildiği yıl seçecektir. İlk yıl azalan bakiyeler usulünü seçen mükellefler daha sonraki yıllarda normal usule dönebileceklerdir. Ancak normal usulden azalan bakiyeler usulüne dönüş mümkün bulunmamaktadır.

Geçici vergi dönemlerinde, yıl sonu itibarıyla tercih edilen yöntemle göre işlem yapılacaktır. Diğer bir ifade ile yıl içinde edinilen iktisadi kıymetler ile ilgili olarak geçici vergi döneminde yapılacak tercih, yıl sonunda da uygulanmak zorundadır.

Mükellefler yıllık olarak hesaplayacakları amortisman tutarının ilgili döneme isabet eden kısmını, geçici vergiye ilişkin kazaçalarının 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. Örneğin üçüncü dönemde iktisap edilen bir demirbaş için bu dönemde 9 aylık amortisman ayrılabilir. Bu şekilde amortisman tabi tutulacak iktisadi kıymetlerin değerlendirme günü itibarıyla aktifte bulunması gerekmektedir.

Ancak, VUK'nun 320'nci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan binek otomobillerin amortisman tabi tutulmasına ilişkin hüküm, geçici vergiye ilişkin kazancın tespitinde de dikkate alınacaktır. Amortisman uygulamasında da yıllık olarak seçilen usulün geçici vergi dönemlerinde değiştirilmesi mümkün değildir. Benzer şekilde, mükellefler ilk defa aktifte aldıkları kıymetler için

geçici vergi açısından seçtikleri amortisman usulünü yıllık olarak da uygulamak zorundadırlar.

Aktifleştirilen ilk tesis ve taazzuv giderleri, peştemallıklar ve özel maliyet bedellerinin itfasında da yıllık olarak itfa edilecek tutardan ilgili geçici vergi dönemine isabet eden kısım dikkate alınacaktır.

Yenileme Fonu Ayrılması : VUK’unda yer alan şartların varlığı kaydıyla geçici vergi dönemlerinin herhangi birinde yenileme fonu ayrılmaya başlanabilir. Ancak başladıktan sonra yıl sonuna kadar ve yıl sonunda da yenileme fonu ayrılmalıdır. Örneğin birinci geçici vergi döneminde satılan bir iktisadi kıymet için aynı dönemde yenileme fonu ayrılmamış da olsa izleyen geçici vergi döneminde aynı kıymet için yenileme fonu ayrılabilir. Ancak yenileme fonu ayrıldıktan sonra izleyen geçici vergi dönemlerinde de ayrılmaya devam olunmalıdır. Bu durumda mükellefin hem geçici vergi dönemleri itibarıyla hem de dönem sonu itibarıyla tercih haklarını bu yönde kullandığı kabul edilir. Geçici vergi dönemleri itibarıyla yenileme fonu ayrılmamış olsa dahi, yıl sonu itibarıyla yıllık kazancın tespiti esnasında yenileme fonu ayrılabilir. Diğer yandan yenileme fonuna ilişkin kullanım süresi sınırlaması yıllık bazda takip edildiğinden, geçici vergi dönemleri itibarıyla farklı bir uygulama yapılmaz.

6- GEÇİCİ VERGİ UYGULAMASINDA ÖZELLİK GÖSTEREN DURUMLAR

İndirim ve İstisnaların Dikkate Alınması:

Mükellefler geçici vergiye tabi kazançlarının tespitinde, söz konusu kazançlarını yıllık beyanname ile beyan etmeleri halinde yararlanabilecekleri tüm indirim ve istisnaları dikkate alabileceklerdir. İndirim ve istisnalardan yararlanma belli şartlara bağlanmış ise, bu şartların yerine getirilip

getirilmediği, ilgili geçici vergi döneminin son günündeki duruma göre belirlenecektir. Kazancın bütünüyle gelir vergisinden istisna edildiği veya hesaplanan gelir ve kurumlar vergisinden belirli oranlarda indirim yapıldığı durumlarda da geçici vergi beyannamesi verilecektir. Gerekli şartlar yerine getirildiği için kazancın bütünüyle istisna edildiği durumda, verilecek geçici vergi beyannamesinde kazanç beyan edilecek; ancak geçici vergi hesaplanmayacaktır.

Şarta bağlı olarak hesaplanan gelir vergisinden belirli oranda indirim yapıldığı durumda ise; verilecek geçici vergi beyannamesinde beyan edilen geçici vergi matrahına göre hesaplanacak geçici vergiden, hak kazanılan oranda indirim yapılmak suretiyle ödenmesi gereken geçici vergiye ulaşılacaktır.

Öte yandan, istisna uygulaması için gerekli şartların kaybedilmesi halinde, bu durumun meydana geldiği tarih içinde bulunduğu geçici vergi döneminden itibaren istisna uygulanamayacaktır. Bu durumda, şartların kaybedildiği tarihin içinde bulunduğu gelir vergisi hesap dönemi bir bütün olarak değerlendirilecek, değişen geçici vergi uygulaması, aynı hesap döneminin şartların kaybedildiği tarihten önceki geçici vergi dönemlerini de kapsayacaktır. Ancak, şartların kaybedildiği dönemden önceki geçici vergi dönemlerine ilişkin olarak herhangi bir müeyyide uygulanmayacaktır.

Geçmiş Yıl Zararları : Yasaların şartlarını hâiz indirimi mümkün geçmiş yıl zararları haliyle matrahtan tenzil edilecektir.

Yatırım İndirimi Uygulaması : 08.04.2006 Tarihinden geçerli olmak üzere, 4842 sayılı Kanunla yatırım indirimi müessesesi kaldırılmıştır. Gelir Vergisi Kanunu’nun geçici 69’uncu maddesinde geçiş dönemi için “gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri; 31.12.2005 tarihiyle mevcut

olup, 2005 yılı kazançlarından indiremedikleri yatırım indirimi istisna tutarları ile;

a) 24/04/2003 Tarihinden önce yapılan müraaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 9/4/2003 tarih ve 4842 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmadan önceki Ek 1,2,3,4,5 ve 6'ncı maddeleri çerçevesinde başlanılmış yatırımları için belge kapsamında 1/1/2006 tarihinden sonra yapacakları yatırımları,

b) 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mülga 19'uncu maddesi kapsamında 1/1/2006 tarihinden önce başlanılan yatırımlarla ilgili olarak, yatırımla iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edip bu tarihten sonra yapılan yatırımları nedeniyle, 31/12/2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplayacakları yatırım indirimi istisna tutarlarını, yine bu tarihte mevzuat hükümleri (vergi oranına ilişkin hükümler dahil) çerçevesinde sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait kazançlarından indirebilirler." şeklinde düzenleme yapılmıştır.

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nca çıkarılan 07/08/2006 tarih ve 3 numaralı 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu sirkülerinde yatırım indirimine ilişkin olarak aşağıda yer alan açıklamalar yapılmıştır:

"193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na 5479 sayılı Kanunla eklenen Geçici 69'uncu madde kapsamında yatırım indirimi istisnasından yararlanıp yararlanılmaması mükelleflerin isteklerine bırakıldığından, 2007 ve 2008 yıllarında mükelleflerin tercihlerini ilk geçici vergilendirme dönemlerine ilişkin beyannamenin verileceği tarihe kadar belirlemeleri gerekmektedir."

Diğer taraftan, aynı sirkülerde, mükelleflerin yapmış oldukları bu tercihlerden yıllık beyanname döneminde vazgeçmelerine imkan bulunmadığı ve mükelleflerin kendi istekleri ile yararlanmadıkları

yatırım indirimi istisnası tutarlarının yatırım indirimi uygulamasının tercih edildiği yıllarda indirim konusu yapılmasının mümkün olmadığı, ancak kazanç yetersizliği nedeniyle indirim fiilen mümkün olmayan kısmı ise müteakip dönemlerde indirebileceklerdir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 69'uncu maddesi kapsamında (2006, 2007 ve 2008 yılları için) yatırım indirimi uygulayan gelir vergisi mükellefleri, 31/12/2005 tarihinde yürürlükte bulunan vergi tarifesi; kurumlar vergisi mükellefleri ise mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 25'inci maddesinde yer alan % 30 kurumlar vergisi oranını, indirimin uygulandığı yıl kazançlarına uygulamak suretiyle anılan yıllara ait gelir veya kurumlar vergilerini hesaplayacaklardır.

Bağış Yardım ve Sigorta Primi İndirimi : Geçici vergi mükellefi gerçek kişiler, GVK'nın 89'uncu maddesinde belirtilen bağış, yardım ve sigorta primi indiriminden geçici vergiye esas kazançlarını tespit ederken yararlanabileceklerdir. Bu durumda, söz konusu maddelerde yer alan oranlar, geçici vergiye esas kazanca uygulanmak suretiyle indirim konusu yapılabilecek tutar belirlenecektir. Yıllık beyannamede beyan edilen kazanç olmaması veya yetersiz olması halinde, geçici vergi dönemlerinde indirilen bağış ve yardım tutarının, yıllık beyannameye göre yararlanılması mümkün olan kısmı, beyan edilen gelirden indirilecek, kalan kısım indirim konusu yapılamayacaktır.

Gayri Maddi Hak Bedeli ve Ciro Primi gibi Ödemeler : Hangi esasa göre hesaplanırsa hesaplansın, lisans, know-how gibi gayri maddi hak bedeli ile ciro primi niteliğindeki ödemeler, tahakkuk ettikleri dönemde gelir veya gider olarak dikkate alınacaktır. Gayri maddi hakların iktisap edilmesi durumunda ise iktisap edildikleri dönemde iktisap bedelleri üzerinden ayrılan amortisman tutarları gider olarak dikkate alınacaktır.

Yenileme Fonu Uygulaması : VUK'nun 328'inci maddesinde düzenlenen, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satılmasından kaynaklanan kârın yenileme fonuna alınmak suretiyle vergi matrahına eklenmemesi uygulaması geçici vergi matrahının tespitinde de yapılabilecektir. Bu durumda, yeni iktisadi kıymet iktisap edilmesi halinde, yenileme fonuna aktarılan kâr, bu kıymete ilişkin olarak geçici vergi dönemlerinde ayrılacak amortismanlara mahsup edilecektir.

Dar Mükellefiyete Tabi Olanların Ulaştırma İşlerinde Matrah : Dar mükellefiyete tabi olan gerçek kişilerin Türkiye ile yabancı memleketler arasında yaptıkları taşıtırma işleri ile dar mükellef yabancı taşıtırma kurumlarının geçici vergiye esas kazançları, gelir ve kurumlar vergisine matrah olacak kazançlarının belirlenmesinde uygulanan usul ve esaslara göre belirlenecektir.

Yeni İşe Başlayan veya İş Bırakan Mükellefler : Yeni işe başlayan mükellefler işe başladıkları tarihten itibaren; iş bırakan mükellefler ise işin bırakıldığı dönemi izleyen dönemler için geçici vergi ödemeyeceklerdir.

7- GEÇİCİ VERGİNİN HESAPLANMASI, BEYANI ve ÖDENMESİ

Geçici vergi, ilgili hesap döneminin üçer aylık kazançlarına, gelir vergisi mükellefleri için GVK'nun 103'üncü maddesinde yer alan tarifelin ilk gelir dilimine uygulanan 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere %15 oranının uygulanması suretiyle hesaplanacaktır.

Kurumlar vergisi, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32'inci maddesine göre kurum kazancı üzerinden % 20 oranında alınır. Kurumlar vergisi mükelleflerince, (dar mükellefiyete tabi kurumlarda ticari ve zirai kazançlarla sınırlı olarak) cari vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere Gelir Vergisi

Kanunu'nda belirtilen esaslara göre ve cari dönemin kurumlar vergisi oranında geçici vergi ödenir.

Hesaplanan geçici vergiden, varsa daha önceki geçici vergi dönemlerinde o hesap dönemi ile ilgili olarak daha önce ödenmiş geçici vergi ve geçici vergiye tabi kazançlarla ilgili olarak tevkifat yoluyla ödenmiş vergiler mahsup edilecektir. Mahsuptan sonra kalan tutar, o dönem için ödenmesi gereken geçici vergi olacaktır. Tevkif suretiyle ödenen vergi, vergi sorumlusunun adı soyadı ve varsa ünvanı, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası ile yapılan ödemenin nev'i, tutarı ve tevkif edilen vergiyi gösteren mükellef tarafından düzenlenecek bir liste ile belgelendirilecektir.

Geçici vergiden mahsup edilecek tevkif edilmiş vergilerin, geçici vergiye tabi kazançlar ile ilgili olması gerekmektedir. Örneğin, geçici vergi konusuna girmeyen, GVK'nın 42'inci maddesinde belirtilen kazançlarla ilgili olarak yapılan tevkifatların, geçici vergiye tabi olan diğer kazançlar üzerinden hesaplanacak geçici vergiden mahsubu mümkün değildir.

Daha önce değinildiği üzere, Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 69'uncu maddesi kapsamında (2006, 2007 ve 2008 yılları için) yatırım indirimi uygulayan gelir vergisi mükellefleri, 31/12/2005 tarihinde yürürlükte bulunan vergi tarifelerini; kurumlar vergisi mükellefleri ise mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 25'inci maddesinde yer alan % 30 kurumlar vergisi oranını, indirimin uygulandığı yılın kazançlarına uygulamak suretiyle ilgili yıllara ait gelir ve kurumlar vergilerini hesaplayacaklardır.

GVK'nın mükerrer 120'nci maddesine göre mükellefler, geçici vergi tutarını, üçer aylık hesap dönemlerini izleyen ikinci ayın 14'üncü günü akşamına kadar hesaplayıp beyan edecekler ve 17'nci günü akşamına kadar da ödeyeceklerdir.

8- GEÇİCİ VERGİNİN MAHSUP ve İADESİ

GVK'nun mükerrer 120'nci maddesi uyarınca; yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, ilgili hesap döneminin üçer aylık dönemlerine ilişkin olarak ödenen geçici vergi mahsup edilecektir. Mahsup işleminin yapılabilmesi için tahakkuk etmiş geçici verginin mutlak surette ödenmiş olması gerekmektedir. Dolayısıyla tahakkuk etmiş ancak ödenmemiş bulunan geçici verginin yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün değildir.

Tahakkuk ettirilmiş ancak, tahsil edilememesi 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 durumunda; 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 başvurusu kaydıyla kendisine nakden iade edilecektir.

252 Seri numaralı GVK Genel Tebliğinin 2.3 bölümünde aşağıda yer alan açıklamalarda bulunulmuştur:

“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 borçlarına mahsup edilir. Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120'nci maddesi hükmü uyarınca, mahsup iş-

leminin yapılabilmesi için yazılı başvuru şartı aranmaz. Söz konusu mahsup işlemi 6183 sayılı Kanunun 47'nci maddesi hükmü de dikkate alınarak ilgili vergi dairesince re'sen yapılır. Mahsup işlemi yıllık beyannamenin verildiği tarih esas alınarak yerine getirilir. Mahsup yapılacak vergi borçları için vade tarihinden, yıllık beyannamenin verildiği tarihe kadar gecikme zammı uygulanır. Dolayısıyla bu tarihten sonra söz konusu borçlar için gecikme zammı uygulanmaz. Mahsup sonrası iadesi gereken tutarın bulunması ve bu tutarın beyannamenin ilgili tablosuna yazılmış olması mükellefçe yazılı olarak yapılmış iade talebi olarak kabul edilir. Yıllık beyannamenin ilgili tablosunda/satırında gösterilmeyen geçici verginin mahsuben veya nakden iade edilebilmesi için o yılın sonuna kadar yazılı olarak başvurulması gerekir. Geçici verginin gerek mahsuben gerekse nakden iadesinde herhangi bir tutar sınırlaması olmayıp, geçici verginin ödenmiş olması yeterlidir. Geçici vergiye ilişkin iade taleplerinde teminat ve inceleme raporu aranmaz.”

262 Seri numaralı GVK Genel Tebliği'nde ise Katma Değer Vergisi iade alacağının geçici vergiye mahsubu düzenlenmiştir. Buna göre Katma Değer Vergisi iade alacağının geçici vergi borçlarına mahsup edilmesi ve mahsup yoluyla ödenmiş bu geçici verginin de gelir/kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan gelir/kurumlar vergisine mahsubundan sonra kalan tutarın nakden iadesinin talep edilmesi durumunda, söz konusu iade taleplerinin asıl kaynağının katma değer vergisi alacağı olması nedeniyle bu tür iade talepleri, nakden iade şartları ile iade usul ve esaslarının belirlendiği Katma Değer Vergisi Genel Tebliği çerçevesinde yerine getirilecektir.

9- RE'SEN veya İKMALEN TARHİYAT ve CEZA UYGULAMASI

GVK'nun mükerrer 120'nci maddesi hükmü uyarınca; yapılan vergi incelemelerinde geçici verginin % 10'u aşan tutarda eksik beyan edildiğinin tespit edilmesi halinde, % 10'u aşan kısım re'sen veya ikmalen tarhiyata konu olacaktır. Bu durumda tarh edilecek ek vergi için vergi ziyası cezası ve gecikme faizi uygulanacaktır. 5479 Sayılı Kanunun 13'üncü maddesiyle 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere VUK'na eklenen geçici 27'nci madde ile "01/01/2006 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak bu tarihten sonra ortaya çıkan ve vergi ziyası cezası kesilmesini gerektiren fiiller için ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyası cezası kesilecek ve bu ceza; vergi ziyasına 359' uncu maddede yazılı fiiller ile sebebiyet verenlere üç kat, bu fiillere iştirak edenlere bir kat, vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için de yüzde elli oranında uygulanacağı" hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan GVK'nun mükerrer 120'nci maddesinin dördüncü fıkrasında: "Yapılan incelemeler sonucunda geçmiş dönemlere ait geçici verginin % 10'u aşan tutarda eksik beyan edildiğinin tespiti halinde, eksik beyan edilen bu kısım için re'sen veya ikmalen geçici vergi tarh edilir. Mahsup süresi geçtikten sonra kesinleşen geçici vergiler terkin edilir, ancak gecikme faizi ve ceza tahsil edilir." hükmüne yer verilmiştir.

217 Seri numaralı Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nin "Re'sen veya İkmalen Tarhiyat ve Ceza Uygulaması" bölümünde ise: "Geçici verginin % 10'u aşan tutarda eksik beyan edildiği-

nin tespit edilmesi halinde, % 10'u aşan kısım re'sen veya ikmalen tarhiyata konu olacaktır. Bu durumda, tarh edilecek ek vergi için vergi ziyası cezası ve gecikme faizi uygulanacaktır..." denilmektedir.

Bu çerçevede, yapılan incelemeler sonucunda geçmiş dönemlere ait geçici verginin % 10'u aşan tutarda eksik beyan edildiğinin tespiti halinde, % 10 yanılma payının beyan edilmesi gereken geçici vergi matrahı üzerinden hesaplanması gerekmektedir. GVK'nun mükerrer 120'nci maddesinin sözü edilen dördüncü fıkrası ile mükelleflerin hesap hataları sonucu yanılma halini düzenlemiş olup, geçici vergi beyannamelerinde matrah beyan etmeyen mükellefler için beyan edilmesi gereken vergi matrahının % 10'u kadar bir yanılma payı söz konusu olacak, geçici vergi beyannamesi vermeyen mükellefler için ise yanılma payı uygulanmayacaktır.

10- GEÇİCİ VERGİNİN HESAPLANMASIYLA İLGİLİ BİR ÖRNEK

Vergilendirme dönemi takvim yılı olan Karde-len Ltd.Şti. hukuki danışmanlık ve avukatlık hizmetleri faaliyetinde bulunmaktadır. Firmanın 2008 yılı geçici vergilendirme dönemlerine ilişkin bilgileri aşağıdadır. (Tevkifat sütununda gösterilen rakamlar üçer aylık geçici vergi dönemlerine ilişkindir)

Geçici Vergi Dönemi Kurum Kazancı (YTL) Tevkifat Tutarı (YTL)

Ocak-Mart	50.000	15.000
Ocak-Haziran	30.000	5.000
Ocak-Eylül	70.000	7.000
Ocak-Aralık	60.000	10.000

Dönemler	Açıklama	Tutar
Ocak-Mart Dönemi		
Kurum Kazancı (Matrah)		50.000
Hesaplanan Geçici Vergi	(50.000 x % 20)	10.000
Ödenmesi Gereken Geçici Vergi		10.000
Mahsup Edilecek Tevkifat Tutarı		15.000
Ödenecek Geçici Vergi		-
Sonraki Döneme Devreden Tevkifat Tutarı	(15.000-10.000)	5.000
Ocak-Haziran Dönemi		
Kurum Kazancı (Matrah)		30.000
Hesaplanan Geçici Vergi	(30.000 x % 20)	6.000
Önceki Dönemlerde Hesaplanan En Yüksek Geçici Vergi (-)		10.000
Ödenmesi Gereken Geçici Vergi		-
Mahsup Edilecek Tevkifat Tutarı	Geçen dönemden devreden tevkifat tutarı ile Nisan-Haziran dönemi tevkifat tutarı toplanarak bulunur (5.000 + 5.000)	10.000
Ödenecek Geçici Vergi		-
Sonraki Döneme Devreden Tevkifat Tutarı		10.000
Ocak-Eylül Dönemi		
Kurum Kazancı (Matrah)		70.000
Hesaplanan Geçici Vergi	(70.000 x % 20)	14.000
Önceki Dönemlerde Hesaplanan En Yüksek Geçici Vergi (-)		10.000
Ödenmesi Gereken Geçici Vergi		4.000
Mahsup Edilecek Tevkifat Tutarı	Geçen dönemden devreden tevkifat tutarı ile Temmuz-Eylül dönemi tevkifat tutarı toplanarak bulunur (10.000+7.000)	17.000
Ödenecek Geçici Vergi		-
Sonraki Döneme Devreden Tevkifat Tutarı		13.000
Ocak-Aralık Dönemi		
Kurum Kazancı (Matrah)		60.000
Hesaplanan Geçici Vergi	(60.000 x % 20)	12.000
Önceki Dönemlerde Hesaplanan En Yüksek Geçici Vergi (-)		14.000
Ödenmesi Gereken Geçici Vergi		-
Mahsup Edilecek Tevkifat Tutarı	Geçen dönemden devreden tevkifat tutarı ile Ekim-Aralık dönemi tevkifat tutarı toplanarak bulunur (13.000+10.000)	23.000
Ödenecek Geçici Vergi		-
Sonraki Döneme Devreden Tevkifat Tutarı		23.000

Yukarıda yer alan örnekte görüldüğü gibi mükellefin yıl içinde elde ettiği kazançlar üzerinden toplam 37.000 YTL tutarında vergi tevkifatı yapılmıştır. Geçici vergi dönemleri itibariyle mükellef kurumun elde ettiği kazançları üzerinden hesap-

lanan vergi tevkifatı tutarı, hesaplanan geçici vergiden fazla olduğundan hiçbir geçici vergi döneminde geçici vergi ödenmemiştir.

Ancak mükellef kurum yıl içinde kurum kazancı üzerinden kesilen 37.000 YTL tutarındaki

tevkifatı, ödemesi gereken Kurumlar Vergisinden mahsup edebilecek, mahsup sonrası yine fazladan ödenen vergi bulunursa, mükellefin başka bir mahsup talebi yoksa vergi dairesi tarafından mükellefe bildirilecek ve 1 yıl içinde mükellefin müracaatı üzerine ret ve iade edilebilecektir.

- Ocak-Mart 2008 dönemine ilişkin geçici vergi beyannamesi doldurulurken hesaplanan geçici vergiden tevkif edilen vergiler mahsup edilecek, sonrasında ödenmesi gereken geçici vergi tutarı bulunacaktır. ($10.000 < 15.000$ olduğundan ödenecek geçici vergi çıkmamaktadır.) Dolayısıyla mahsup edilemeyen 5.000 YTL sonraki döneme devreden tevkifat tutarı olarak yazılacak ve sonraki geçici vergi döneminde dikkate alınacaktır.

- Ocak-Haziran 2008 dönemine ilişkin geçici vergi beyannamesi doldurulurken hesaplanan geçici vergiden önceki dönem hesaplanan en yüksek geçici vergi (Ocak-Mart 10.000 YTL) öncelikle mahsup edilecek, sonrasında ödenmesi gereken geçici vergi tutarı bulunacaktır. ($6.000 < 10.000$ olduğundan ödenecek geçici vergi çıkmamaktadır.)

Geçen dönemden devreden tevkifat tutarı ile Nisan-Haziran dönemi tevkifat tutarı toplanarak bulunan tutar ($5.000 + 5.000 = 10.000$) sonraki döneme devreden tevkifat tutarı olarak yazılacak ve bir sonraki geçici vergi döneminde dikkate alınacaktır.

- Ocak-Eylül 2008 dönemine ilişkin geçici vergi beyannamesi doldurulurken hesaplanan geçici vergiden önceki dönem hesaplanan en yüksek geçici vergi (Ocak-Mart 10.000 YTL) öncelikle mahsup edilecek, sonrasında ödenmesi gereken geçici vergi tutarı $14.000 - 10.000 = 4.000$ YTL bulunacaktır. Bir sonraki aşamada mahsup edilecek tevkifat tutarının bulunması gerekmektedir. Söz konusu tevkifat tutarı bulunurken, Ocak-Haziran geçici vergi döneminden devreden tevkifat tutarı ile Temmuz-Eylül arasındaki 3 aylık dönemdeki tevkifat tutarı ($10.000 + 7.000 = 17.000$) toplanacaktır. Sonraki döneme devreden tevkifat tutarı ise mahsup edilmesi gereken tevkifat tutarından ödenmesi gereken geçici verginin düşülmesi ($17.000 - 4.000 = 13.000$) yo-

luyla bulunacaktır.

- Ocak-Aralık 2008 dönemine ilişkin geçici vergi beyannamesi doldurulurken hesaplanan geçici vergiden önceki dönem hesaplanan en yüksek geçici vergi (Ocak-Eylül 14.000 YTL) öncelikle mahsup edilecek, sonrasında ödenmesi gereken geçici vergi tutarı bulunacaktır. ($12.000 < 14.000$ olduğundan ödenecek geçici vergi çıkmamaktadır.) Daha sonra mahsup edilecek tevkifat tutarının bulunması gerekmektedir. Söz konusu tevkifat tutarı bulunurken, Ocak-Eylül geçici vergi döneminden devreden tevkifat tutarı ile Ekim-Aralık arasındaki 3 aylık dönemdeki tevkifat tutarı ($13.000 + 10.000 = 23.000$) toplanacaktır. Sonraki döneme devreden tevkifat tutarı ise mahsup edilmesi gereken tevkifat tutarından ödenmesi gereken geçici verginin düşülmesi yoluyla bulunacaktır.

11- SONUÇ

Geçici vergi, mali idarenin vergi anlamında beklemeye tahammülü olmadığı, biran önce devlet kasasına girdi sağlama isteğinin bir sonucu olarak doğmuş ve vergi hukukumuzda girmiş bir sistemdir. Son yirmi yıllık dönemde çok değişik şekiller almış ve son olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120'inci maddesinde Geçici Vergi başlığı altında vergi hukukumuzda yerini almıştır. Geçici Vergi, bir nihai vergileme sistemi olmayıp sadece daha sonra ödenecek olan gelir ve kurumlar vergilerinden mahsup edilmek üzere alınan bir vergidir. Yani bir peşin ödeme, ön ödeme sistemidir.

Kaynakça :

Ali Hadi ORHUN, Geçici Vergi, Mevzuat Dergisi, Ocak 1999 sayısı

Selahattin TUNCER, Eski Hesap Uzmanı-YMM, Geçici Vergi, Turmob.org.tr

İrfan ÇETİN-Hesap Uzmanı, Geçici Vergi Uygulaması ve Dönem Sonu Değerlemesi, Vergi Dünyası Dergisi, Aralık 2007 sayısı

Beyanname Düzenleme Kılavuzu, 2008, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını