



GEÇİCİ VERGİ ve DÖNEM SONU İŞLEMLERİ

Hacer GÜNEŞ^(*)

1 - GİRİŞ

Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) mükerrer 120. maddesi ile vergi sistemimize girmiş olan "Geçici Vergi" nihai bir vergilendirme sistemi olmayıp sadece daha sonra ödenecek olan gelir ve kurumlar vergisinden mahsup edilmek üzere alınan bir vergi olmasından dolayı bir peşin ödeme veya ön ödeme sistemi olarak anılmaktadır.

Bu çalışmada; öncelikler geçici verginin genel esaslarına yer verilecek, ardından geçici vergi matrahının tespiti ile geçici vergiye esas kazancın hesaplanmasında dönem sonu işlemleri açıklanacak ve son olarak konuya ilişkin örnek verilerek muhasebe kayıtları yapılacaktır.

2- GEÇİCİ VERGİNİN GENEL ESASLARI

2.1- Geçici Vergi Ödemek Zorunda Olanlar:

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120. 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 kazancına ilişkin hükümlere göre (indirim ve istisnalar ile Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri de dikkate alınarak) belirlenen ilgili hesap döneminin üçer aylık kazançları (42'nci madde kapsamına giren kazançlar ile noterlik görevini ifa ile mükellef olanların bu işlerinden sağladıkları kazançları hariç) üzerinden, 103. maddede yer alan tarifenin ilk gelir dilimine uygulanan oranda geçici vergi öderler. Söz konusu madde hükmüne göre geçici vergi ödemekle yükümlü olanlar aşağıda verilmiştir;

- Kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden ticari kazanç sahipleri,
- Kazançlarını işletme hesabına göre tespit eden ticari kazanç sahipleri,
- Serbest meslek erbabı,
- Kurumlar vergisi mükellefleri,
- Dar mükellef kurumlar (Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32. maddesine göre; Türkiye'de iş-

^(*) Vergi Müfettiş Yardımcısı

yeri ve daimi temsilcisi bulunan dar mükellefiyete tabi kurumlar, ticari veya zirai kazançları ile sınırlı olarak bu faaliyetleri dolayısıyla geçici vergi ödeyeceklerdir. Zira Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120. maddesinde tam ya da dar mükellef ayrımı yapılmamıştır.),

- Adi ortaklıklar ile kollektif şirketlerde ortaklar, adi ve eshamlı komandit şirketlerde komandite ortakların elde ettikleri kazançlar üzerinden (Eshamlı komandit şirketlerde komandite ortağın kazançtan aldığı pay şahsi ticari kazanç hükmündedir. Bu nedenle kazançtan komandite ortağın payına düşen kısım, komandit tarafından şahsi ticari kazanç olarak beyan edilecektir. Komanditer ortağın payına düşen kısım ise; eshamlı komandit şirketin geçici vergi matrahı olarak beyan edilecektir.),

2.2- Geçici Vergi Ödemek Zorunda

Olmayanlar:

Geçici vergi ödemek zorunda olmayanlar kazanç sahipleri aşağıda verilmiştir.

- Zirai kazanç sahipleri,
- Ücret geliri elde edenler,
- Menkul sermaye iradı sahipleri,
- Gayrimenkul sermaye iradı sahipleri,
- Diğer kazanç ve irat elde edenler,
- Yıllara sari inşaat ve onarım işi yapanların münhasıran bu kazançları nedeniyle,
- Noter bulunmayan yerlerde Adalet Bakanlığınca geçici yetkili noter yardımcısı olarak görevlendirilenlerin münhasıran bu kazançları nedeniyle,
- Basit usulde vergilendirilen ticari kazanç sahipleri,
- Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. maddesi hükmü uyarınca kazançları istisna edilen serbest meslek erbabı,
- Adi ortaklıklar, kollektif şirketler ile adi ko-

mandit şirketler ortaklık olarak (bu şirketler gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olmadıklarından), geçici vergi ödemeyeceklerdir.

2.3- Geçici Vergi Dönemleri:

Geçici vergi, GVK'nın mükerrer 120. maddesine göre ilgili hesap döneminin üçer aylık dönemleri itibarıyla beyan edilecektir. Buna göre; bir hesap dönemi ile ilgili olarak dört ayrı geçici vergi dönemi söz konusudur.

2.3.1- Hesap Yılı Takvim Yılı Olanlar:

Hesap dönemi takvim yılı olan mükellefler için geçici vergi dönemleri aşağıdaki gibidir.

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 dönemler olmakla birlikte, beyan edilecek kazancın hesaplanmasında; 3, 6, 9, 12 aylık mali tablolar esas alınacaktır. Örneğin, dördüncü döneme ait geçici vergi; Ocak-Aralık dönemine ilişkin olarak çıkarılacak 12 aylık mali tablolara göre bulunan kazanç üzerinden hesaplanan vergiden; birinci, ikinci, üçüncü dönemlerde ödenmesi gereken geçici vergilerin indirilmesi ile bulunacaktır.

2.3.2- Kendilerine Özel Hesap Dönemi

Tayin Edilenler:

Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen mükellefler için geçici vergi dönemleri özel hesap döneminin başlangıç tarihinden itibaren üçer aylık dönemleri olacak ve geçici vergi hesaplanmasında yine 3, 6, 9, 12 aylık mali tablolar esas alınacaktır. Örneğin, özel hesap dönemi 1 Nisan-31 Mart olan mükellefin geçici vergi dönemleri aşağıdaki gibidir.

Birinci Dönem	:	Nisan-Mayıs-Haziran
İkinci Dönem	:	Temmuz-Ağustos-Eylül
Üçüncü Dönem	:	Ekim-Kasım-Aralık
Dördüncü Dönem	:	Ocak-Şubat-Mart

2.3.3- İşe Başlama, İş Bırakma ve Hesap Döneminin Değişmesi:

İşe başlama, iş 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 ve tasfiye hallerinde işin bırakıldığı veya tasfiyeye girildiği tarihe kadar olan süre,
- Hesap döneminin değişmesi halinde yeni hesap döneminin başladığı tarihe kadar olan süre, ayrı bir vergilendirme dönemi sayılacaktır¹.

Örneğin, öteden beri hesap dönemi takvim yılı olan bir mükellefe, isteği üzerine 1 Ağustos-31 Temmuz özel hesap dönemi olarak tayin edilmiştir. Geçici vergi uygulamasında, bu mükellefin ilk hesap döneminin başına kadar olan ilk üç aylık süre (Ocak-Şubat-Mart) birinci geçici vergi dönemi, ikinci üç aylık süre(Nisan-Mayıs-Haziran) ikinci geçici vergi dönemi ve kalan bir aylık süre de üçüncü geçici vergi dönemi olacaktır. Buna göre, özel hesap döneminin başladığı 1 Ağustos tarihinden 31 Ekim tarihine kadar olan süre, özel hesap dönemine ilişkin ilk geçici vergi dönemi olacak ve uygulama üç, altı, dokuz, oniki aylık dönemlerle devam edecektir.

2.3.4- İş Bırakan ve Tasfiyeye Giren Mükellefler:

GVK'nın mükerrer 120. maddesine göre, işin

bırakılması halinde işin bırakıldığı dönemi izleyen dönemler için geçici vergi ödenmeyecektir.

Tasfiyeye giren mükelleflerde ise, kurum yetkili organınca tasfiye kararının verilmesi ve mahkeme kararı ile tasfiyeye girilmesinde süreç farklı işlemektedir. Kurum yetkili organınca tasfiyeye karar verilmesi halinde tasfiyenin Ticaret Siciline tescil edilmesi gerekir. Bu şekilde tasfiyeye giren kurumlar, Ticaret Sicili Memurluğundan alacakları tasfiyeye girildiğinin tescil edildiğini belirten belgeyi; mahkeme kararıyla tasfiyeye giren kurumlar ise mahkemeden alacakları tasfiyeye girildiğini belirten kararı tasfiyeye giriş bilançosu ile birlikte bağlı bulundukları vergi dairesine ibraz edeceklerdir². Kurumlar tasfiye döneminde geçici vergi ödemeyeceklerdir. Ancak tasfiyeye girdikleri tarihi ihtiva eden geçici vergi kazançları üzerinden geçici vergi ödeyeceklerdir, bu dönemden sonra geçici vergi beyannamesi vermeyeceklerdir.

2.4- Geçici Verginin Hesaplanması:

1 sayılı Gelir Vergisi Sirkülerinde geçici verginin nasıl hesaplanacağı açıklanmıştır. Buna göre geçici vergi, ilgili hesap dönemin üçer aylık kazançlarına, gelir vergisi mükellefleri için GVK'nın 103. maddesinde yer alan tarifenin ilk gelir dilimine uygulanan % 15 oranında tatbik edilmek suretiyle hesaplanır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32. maddesine göre, kurumlar vergisi mükelleflerince, cari vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre ve cari dönemin kurumlar vergisi oranında geçici vergi ödenir³.

¹ DURGUT Feyzullah, "Geçici Vergi ve Geçici Vergide Dönem Sonu İşlemleri", Vergi Raporu, Sayı:99, 2007, s.138-148

² DURGUT Feyzullah, a.g.m., s.138-148

³ EKİCİ ZABUN Gülcan, "Geçici Vergide Dönem Sonu İşlemleri", Vergi Raporu, Sayı:87, 2006, s.111-117

2.5- Geçici Verginin Beyanı ve Ödenmesi:**2.5.1- Hesap Dönemi Takvim Yılı Olanlar İçin:**

Geçici vergi beyan süresi, üç aylık dönemi izleyen ikinci ayın 14. günü, ödeme süresi ise aynı ayın 17. günü mesai saati bitimine kadar olup aşağıda her bir geçici vergi dönemi için beyan tarihi ve ödeme tarihleri gösterilmiştir.

Vergilendirme Dönemi	Beyan Tarihi	Ödeme Tarihi
1. Dönem Geçici Vergi	14 Mayıs	17 Mayıs
2. Dönem Geçici Vergi	14 Ağustos	17 Ağustos
3. Dönem Geçici Vergi	14 Kasım	17 Kasım
4. Dönem Geçici Vergi	14 Şubat	17 Şubat

Beyan ve ödeme tarihlerinin son günü tatil günlerine denk gelirse bu durumda süreler tatil gününü takip eden ilk iş günü mesai saati sonuna kadar uzamış sayılır⁴.

2.5.2- Kendilerine Özel Hesap Dönemi Tayin Edilenler:

Özel hesap döneminin başlangıç tarihinden itibaren üçer aylık dönemler halinde beyan edilecek, üç aylık dönemi izleyen ikinci ayın 14. gününe kadar beyan edilip, aynı ayın 17. günü ödenecektir.

2.6- Geçici Verginin Mahsubu ve İadesi:

217 seri numaralı GVK Genel Tebliğinin "Geçici Verginin Mahsubu" başlığının taşıyan 6. bölümünde aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

"Yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden, ilgili hesap döneminin üçer aylık dönemlerine ilişkin olarak ödenen geçici vergi mahsup edilecektir.

Mahsup işleminin yapılabilmesi için, üçer aylık dönemler halinde tahakkuk ettirilmiş geçici verginin mutlak suretle ödenmiş olması gerekmektedir. Dolayısıyla üçer aylık dönemler itibarıyla tahakkuk ettirilmiş ancak ödenmemiş bulunan geçici verginin yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün değildir.

Üçer aylık kazançlar üzerinden 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 ALTUN Baki, "Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında Geçici Vergi Uygulaması", Maliye Postası, Sayı:730, 2011, s.124-126

217 seri numaralı Tebliğin yukarıda verilen bölümünden de anlaşıldığı üzere;

- Mükelleflerce yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinde, ilgili hesap döneminin üçer aylık dönemlerine ilişkin olarak ödenen geçici vergi mahsup edilecektir.

- Mahsup işleminin yapılabilmesi için, üçer aylık dönemler halinde tahakkuk ettirilmiş geçici verginin mutlaka ödenmiş olması gerekmektedir. Ödenmemiş olması halinde ödenmeyen kısım mahsup edilmeyecektir. Ayrıca üçer aylık kazançları üzerinden 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, hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilmesine rağmen mahsup edilemeyen bir geçici vergi tutarı mevcut ise bu tutar mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilecektir. Bu mahsuba rağmen arta kalan bir tutar mevcut ise kalan kısım mükellefin o yılsonuna kadar vergi dairesine yazılı olarak müracaatı ile kendisine nakde iade edilecektir.

Ayrıca 252 seri numaralı Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliğinin 2.3 bölümünde geçici verginin mahsup ve iadesiyle ilgili hususlara yer verilmiştir. 262 seri numaralı Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde 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 talepleri,

nakden iade şartları ile usul ve esaslarının belirlendiği Katma Değer Vergisi Genel Tebliği çerçevesinde yerine getirilecektir.

2.7- Re'sen veya İkmalen Tarhiyat ve Ceza Uygulaması:

GVK'nın mükerrer 120. maddenin 4. fıkrasına göre; yapılan incelemeler sonucunda geçmiş dönemlere ait 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.

217 Seri Numaralı Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliğinin 4.11 bölümünde belirtildiği üzere; 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 ziyai cezası ve gecikme cezası uygulanacaktır.

İkmalen veya re'sen tarhiyata konu matrah farkının Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde belirtilen fiil ve işlemlerden kaynaklanması halinde, ayrıca söz konu madde hükmüne göre ceza uygulanacaktır. Mahsup süresi geçtikten sonra kesinleşen geçici vergiler terkin edilecek, ancak gecikme faizi ve ceza tahsil edilecektir. Ayrıca, % 10 yanılma payının beyan edilmesi gereken geçici vergi matrahı üzerinden hesaplanması gerekmektedir. Öte yandan geçici vergi beyannamesi vermeyen mükellefler için ise yanılma payı uygulanmayacaktır.

3- GEÇİCİ VERGİ MATRAHININ TESPİTİ, GEÇİCİ VERGİYE ESAS KAZANCIN HESAPLANMASINDA DÖNEM SONU İŞLEMLERİ

3.1- Geçici Vergiye Esas Kazancın Tespiti:

Mükellefler, vergilendirme dönemleri itibari-

le geçici vergiye tabi kazançlarının belirlenmesinde, ticari veya mesleki kazancın tespitine ilişkin olarak Gelir Vergisi Kanununda yer alan hükümlere uymak zorundadırlar.

Kurumlar vergisi mükellefleri, dönem kazançlarının belirlenmesinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin yanı sıra, safi kurum kazancının tespitine ilişkin olarak Kurumlar Vergisi Kanununda yer alan hükümleri de dikkate alınacaktır. Dar mükellef kurumlar sadece ticari ve/veya zirai kazanç elde etmeleri halinde geçici vergi mükellefi olurlar ve kazançları da tam mükellef kurumların kazançları gibi belirlenir. Ayrıca her geçici vergi döneminin kazancı diğerlerinden bağımsız olarak tespit edilmeyecek, kazanç tespiti hesap dönemi başından başlamak üzere kümülatif olarak hesaplanacaktır. Diğer yandan, geçici vergiye ilişkin kazançların hesaplanmasında da, dönemsellik esasına uyulacağı tabiidir. Geçici vergiye esas kazançların tespitinde, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ilişkin hükümlerinin de dikkate alınması gerekmektedir. Değerleme işlemleri ise geçici vergi döneminin kapandığı tarih itibariyle yapılacaktır.

3.2- Değerleme ve Envanter Konusu:

3.2.1- Hazır Değerler:

Vergi Usul Kanunu'nun 280. maddesine göre; Türk parası itibari değerle, diğer bir ifadeyle üzerinde yazılı değerleri ile değerlendirilir. Yabancı paralar ise borsa rayici ile, borsa rayici yoksa Maliye Bakanlığınca belirlenecek kurla değerlendirilir. Geçici vergiye tabi kazançların tespitinde de yabancı paraların bu hükme göre değerlendirilmesi gerekir. Değerleme, T.C. Merkez Bankasınca Resmi Gazetede geçici vergi döneminin kapandığı tarih itibariyle yayımlanan efektif alış kurları esas alınarak yapılacaktır.

Çekler ise bilindiği gibi uygulamada nakit gi-

bi işlem görmektedir. Bu nedenle TL cinsinden olan çekler itibari değerle, yabancı para cinsinden olan çekler ise T.C. Merkez Bankasınca belirlenen döviz alış kuru ile değerlendirilecektir.

3.2.2- Menkul Kıymetler:

Vergi Usul Kanunu'nun 279. maddesine göre menkul kıymetlerin değerlendirme işlemi yapılacaktır. Mezkur madde 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 itibariyle hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler alış bedeli ile,
- Bunlar dışında kalan her türlü menkul kıymet borsa rayici ile değerlendirilir.

Borsa rayici ile değerlendirilecek menkul kıymetler de, geçici vergi döneminin son günü için geçerli olan borsa rayici esas alınacaktır. Borsa rayici bulunmuyorsa değerlendirme, vade bitiminden elde edilecek gelirin, iktisap tarihinden geçici vergi döneminin son gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmı alış bedeline eklenerek yapılacaktır.

Menkul kıymetlerde değerlendirme mevzuu, içinde bulunulan yılda veya hesap döneminde iktisap edilmemişse gelir veya kurumlar vergisi yönünden dönem sonunda geçici vergi döneminin son gününe kadar olan süreye isabet eden gelir dikkate alınacaktır.

3.2.3- Alacaklar ve Borçlar:

Vergi Usul Kanunu'nun 280. maddesinde; yabancı paralar borsa rayici ile değerlendirileceği, borsa rayicinin takarrüründe muvazaa olduğu anlaşırsa bu rayiç yerine alış bedeli esas alınacağı,

yabancı paranın borsada rayici yoksa, değerlemeye uygulanacak kur Maliye Bakanlığınca tespit olunacağı ve bu hükmün yabancı para ile olan senetli veya senetsiz alacaklar ve borçlar hakkında da caridir.

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 Bankasınca Resmi Gazetede geçici vergi döneminin kapandığı tarih itibarıyla yayımlanan döviz alış kurları esas alınacaktır.

Ayrıca TL cinsinden olan alacak ve borçların değerlendirme ölçüsü, mukayyet değer, diğer bir ifadeyle kayıtlarda yer alan değerdir.

3.2.4- Alacak ve Borç Senetlerinde

Reeskont Uygulaması:

Alacak ve borç senetleri reeskontundan amaç; senede bağlı alacak ve borcun değerlendirme günü itibarıyla net değerinin tespiti ve dolayısıyla dönem kar-zararının tespitinde, bulunan net alacak ve borç senedi tutarının dikkate alınmasını sağlamaktır.

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

Vergi Usul Kanunu'nun 280, 281 ve 285. maddeleri uyarınca yabancı para cinsinden olanlarda dahil olmak üzere, vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçlar değerlendirme günü kıymetine irca edilebilmektedir. Reeskont hesaplanmasında faiz oranı olarak, senette faiz oranı açıklanmışsa bu nispet, açıklanmamışsa T.C. Merkez Bankasının resmi iskonto oranı uygulanacaktır.

217 seri numaralı Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde, geçici vergi açısından reeskont yapılmasının, müteakip geçici vergi dönemlerinde veya yıllık kazancın hesaplanmasında reeskont yapılmasını zorunlu kılmadığı belirtilmiştir.

3.2.5- Şüpheli ve Değersiz Alacaklar:

Geçici vergi uygulamasında şüpheli alacak karşılığı ayrılması, ilgili geçici vergi dönemi sonu itibarıyla mevcut şartlara göre yapılacaktır. Şüpheli hale gelen alacağın içinde bulunduğu dönem aşmamak üzere geçici vergi dönemlerinden herhangi birinde karşılık ayırmak mümkündür.

Buna göre;

- 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 ayrılabilmesi için alacağın tahsili şüpheli hale gelmelidir.
- Teminatlı alacaklar için şüpheli alacak karşılığı ayrılmamaktadır.
- Karşılık alacağın şüpheli hale geldiği hesap döneminde ayrılabilir.

Vergi Usul Kanunu'nun 322. maddesine göre; kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline imkan kalmayan alacaklar değersiz alacaklardır. Görüldüğü gibi değersiz alacaklar, alacaklı mükellefler için değerlendirme gününde tasarruf değeri olmayan alacaklardır. Bunlar, bilanço veya işletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerce gider kaydedilebilir.

3.2.6- Amortisman Uygulaması:

Geçici vergi dönemlerinde, yıl sonu itibarıyla tercih edilen amortisman yöntemine göre işlem

yapılacaktır. Başka bir ifadeyle yıl içinde edinilen iktisadi kıymetlerle ilgili olarak geçici vergi döneminde yapılacak tercih, yılsonunda da uygulanacaktır. Amortisman uygulamasında yıllık olarak seçilen usulün geçici vergi dönemlerinde değiştirilmesi mümkün değildir.

Mükellefler yıllık olarak hesaplayacakları amortisman tutarının ilgili döneme isabet eden kısmını, geçici vergiye tabi 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. Mesela; altıncı döneme iktisap edilen bir demirbaş için bu dönemde altı aylık amortisman ayrılacaktır. Amortisman tabi tutulacak iktisadi kıymetlerin değerlendirme günü itibarıyla aktifte bulunması gerekmektedir. Ancak Vergi Usul Kanunu'nun 320. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan binek otomobillerin amortisman tabi tutulmasına ilişkin hüküm, geçici vergiye ilişkin kazancın tespitinde de dikkate alınacaktır.

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

3.2.7- Dönem Sonu Stokların Tespiti ve Değerlemesi:

Stokların genel değerlendirme ölçüsü maliyet bedeli olmakla birlikte iki aşamalı olarak dönem sonu stokları değerlendirilir. İlk merhalede değerlemeye konu edilecek iktisadi kıymetlerin miktarı tespit edilir; ikinci merhale de ise miktarı tespit edilen iktisadi kıymetlerin değerlendirme günü itibarıyla belli bir para cinsinden değerinin bulunması yer alır.

GVK'nın mükerrer 120. maddesi ile geçici vergi matrahı hesaplanırken dönem sonu mal mevcutların 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 sahiptir. Bununla birlikte mükellefler yıllık kazançlarının tespitinde kullanmış oldukları yöntem ile geçici vergi dönemleri itibarıyla kullandıkları yöntem aynı olmalıdır. Yeni işe başlayan bir mükellef, geçici vergi dönemlerinde hangi yöntemi uyguladıysa; hesap dönemi sonunda da aynı yöntemle değerlendirme yapacaktır.

3.2.8- Aktif ve Pasif Geçici Hesap Kıymetleri:

Geçici vergi dönemleri itibarıyla peşin tahsil edilen gelirler ile peşin ödenen giderler tespit edilerek dönemsellik ilkesi uyarınca ayrılmalı; kazancı tespit edilen geçici vergi dönemine ait olmayan gelir ve giderler ilgili oldukları geçici vergi döneminde dikkate alınmak üzere Vergi Usul Kanunu'nun 283 ve 287. maddeleri gereğince işleme tabi tutulmalıdır.

4- GEÇİCİ VERGİDE ÖZELLİKLİ DURUMLAR

4.1- İndirim ve İstisnaların Dikkate Alınması:

Konuya ilişkin düzenleme 217 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılmıştır. Buna göre, 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. 4325 sayılı Kanunun uygulamasında olduğu gibi, kazancın bütünüyle gelir ve kurumlar vergisinin

den 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 ve kurumlar 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 ulaşılabacaktır.

4.2- Geçmiş Yıl Zararları:

Geçici vergi matrahının hesaplanmasında, gelir vergisi matrahlarının tespitinde mahsubu mümkün olan geçmiş yıl zararları dikkate alınacaktır.

4.3- Yatırım İndirimi Uygulaması:

3 No.lu Kurumlar Vergisi Sirkülerinde; GVK'ya eklenen geçici 69'uncu madde kapsamında yatırım indirimi istisnasından yararlanıp yararlanılmaması mükelleflerin isteklerine bırakıldığı, mükelleflerin tercihlerini ilk geçici vergi-lendirme dönemlerine ilişkin beyannamenin verileceği tarihe kadar belirlemeleri gerektiği belirtilmiştir.

Aynı sirkülerde, mükelleflerin yapmış oldukları bu tercihlerden yıllık beyanname döneminde vazgeçmelerine imkan bulunmadığı ve mükelleflerin kendi istekleri ile yararlanmadıkları yatırım indirimi uygulamasının tercih edildiği yıllarda indirim konusu yapılmasının mümkün olmadığı, ancak kazanç yetersizliği nedeniyle indirimi fiilen mümkün olmayan kısmı ise müteakip dönemlerde indirebileceği hususlar düzenlenmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 69. maddesi kapsamında yatırım indirimi uygulayan gelir ver-

gisi mükellefleri 31.12.2006'da yürürlükte bulunan vergi tarifesini; kurumlar vergisi mükellefleri ise mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 25. maddesinde yer alan kurumlar vergisi oranını (% 30), indirimin uygulandığı yıl kazançlarına uygulamak suretiyle anılan yıllara ait gelir veya kurumlar vergilerini hesaplayacaklardır.

4.4- Bağış, Yardım ve Sigorta Primi İndirimi:

217 seri numaralı Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği ile yapılan düzenlemeye göre, geçici vergi mükellefi gerçek kişiler, Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesinde belirtilen bağış, yardım ve sigorta primi indiriminden, kurumlar ise 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinde belirtilen bağış ve yardım indiriminden geçici vergiye esas kazançlarını tespit ederken yararlanabileceklerdir. Bu durumda, söz konusu maddelerde yer alan oranlar, geçici vergiye esas kazançta uygulanmak suretiyle indirim konusu yapılabilecek tutar belirlenecektir. Yıllık beyanname beyan edilen kazanç olmaması veya yetersiz olması halinde, geçici vergi dönemlerinde indirilen bağış ve yardım tutarının, yıllık beyannameye göre yararlanılması mümkün olan kısmı; gelir vergisi mükelleflerince beyan edilen gelirden indirilecek, kurumlar vergisi mükelleflerince gider olarak dikkate alınacaktır. Kalan kısım, gelir vergisi mükelleflerince indirim konusu yapılamayacak, kurumlar vergisi mükelleflerince ise kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.

4.5- Gayri Maddi Hak Bedeli ve Ciro Primi Gibi Ödemeler:

217 seri numaralı Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği uyarınca, hangi esasa göre hesaplanırsa hesaplanırsın, lisans, know-how gibi gayri maddi hak bedeli ile ciro primi niteliğindeki ödemeler, tahakkuk ettikleri dönemde gelir veya gider olarak dikkate alınacaktır.

4.6- Yenileme Fonu Uygulaması:

217 seri numaralı Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliğine göre, Vergi Usul Kanunu'nun 328. maddesinde düzenlenen, amortismanla tabi iktisadi kıymetlerin satılmasından kaynaklanan karın yenileme fonuna alınmak suretiyle vergi matrahına eklenmemesi uygulaması geçici vergi matrahının tespiti de uygulanabilecektir. Bu durumda, yeni iktisadi kıymet iktisap edilmesi halinde, yenileme fonuna aktarılan kar, bu kıymete ilişkin olarak geçici vergi dönemlerinde ayrılacak amortismanlara mahsup edilecektir.

4.7- Dar Mükellefiyete Tabi Olanların Ulaştırma İşlerinde Matrah:

217 seri numaralı Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde, dar mükellefiyete tabi olan gerçek kişilerin Türkiye ile yabancı memleketler arasında yaptıkları taşıma işleri ile dar mükellef yabancı taşıma kurumlarının geçici vergiye esas kazançlarının, gelir veya kurumlar vergisine matrah olacak kazançlarının belirlenmesinde uygulanan usul ve esaslara göre tespit edileceği belirtilmiştir.

5- ÖRNEK UYGULAMA ve MUHASEBE KAYITLARI

Örnek 1:Kurumlar vergisi mükellefi olan A Ltd. Şti'nin 2011/2. geçici vergi döneminde zarar beyan ettiği varsayımına göre yapılan hesaplama şu şekildedir.

Mükellef kurumun geçici vergi matrahı oluşmaması dolayısıyla bu dönem geçici vergi ödemeyecek olup aynı zamanda önceki dönemde ödenmiş olan geçici vergi de mahsup edilemeyecektir⁵.

Dönem Karı Veya Zararı	:	70.000
Kanunen Kabul Edilmeyen Gider	:	3.000
İndirim Ve İstisnalardan Önceki Kazanç	:	73.000
İndirim Ve İstisnalar	:	80.000
Geçmiş Yıl Zararları:18.000		
Yatırım İndirimi:56.000		
İştiraklerden Temettü Gelirleri: 12.000		
Geçici Vergi Beyanı	:	7.000 (zarar)

Mükellef kurumun 3. dönem geçici vergi matrahının 25.000-TL olduğu ve önceki dönemlerde 4.000-TL geçici vergi ödediği varsayılarak yapılan hesaplama aşağıda verilmiştir.

Geçici Vergi Matrahı	:	25.000
Geçici Vergi Oranı	:	% 20
Hesaplanan Geçici Vergi (25.000* % 20)	:	5.000
Önceki Dönem Ödenen Geçici Vergi	:	4.000
Bu Dönem Ödenecek Geçici Vergi (5.000-4.000)	:	1.000

⁵ ATAY Tezcan, "Geçici Verginin Hesaplanması ve Beyanı", Vergi Sorunları, Sayı:146,2000, s.116-128

Muhasebe kayıtları:

Mükellef 1. dönem için 4.000 TL geçici vergi ödediği varsayılırsa muhasebe kaydı aşağıdaki olacaktır.

15.05.2011	
193 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar	4.000
193.01- 2011 yılı 1. dönem geçici vergi	
360. Ödenecek Vergi ve Fonlar	4.000
360.01-2011 yılı 1. dönem geçici vergi	
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar	4.000
360.01- 2011 yılı 1. dönem geçici vergisi	
100. Kasa	4.000

Mükellef kurum 2011/2. geçici vergi dönemine ilişkin; örnekten de anlaşılacağı üzere zarar mevcut olmasından dolayı geçici vergi ödemeyecektir. Mükellef kurumun 2011/3. geçici vergi dönemine ilişkin yapması gereken muhasebe kayıtlar ise şu şekildedir:

15.11.2011	
193 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar	1.000
193.02- 2011 yılı 2.dönem geçici vergisi	
360. Ödenecek Vergi ve Fonlar	1.000
360.02. 2011 yılı 2.dönem geçici vergisi	
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar	1.000
360.02- 2011 yılı 2. dönem geçici vergisi	
100. Kasa	1.000

Örnek 2: Bilanço esasına göre defter tutan gelir vergisi mükellefi Bay B'nin 2010 yılı 1. geçici vergi döneminde ödemesi gereken geçici vergi tutarı 24.000-TL, 2. geçici vergi döneminde 32.000-TL, 3. geçici vergi döneminde 18.000-TL ve 4. geçici vergi döneminde ise 15.000-TL'dir. Mükellef 1. dönem geçici vergiyi 15.05.2010'da, 2. dönem geçici vergiyi 15.08.2010'da, 3. dönem geçici vergiyi 15.11.2010'da ve 4. dönem geçici vergiyi 15.02.2011'de beyan edip ödemiştir. Konuya ilişkin yapılması gereken muhasebe kayıtları aşağıda gösterilmiştir.

1	15.05.2010	
193 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar	24.000	
193.01-2010 yılı 1.dönem geçici vergi tutarı		
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar	24.000	
360 Ödenecek Vergi Fonlar	24.000	
100 Kasa	24.000	
2	15.08.2010	
193 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar	32.000	
193.01-2010 yılı 2.dönem geçici vergi tutarı		
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar	32.000	
360 Ödenecek Vergi Fonlar	32.000	
100 Kasa	32.000	
3	15.11.2010	
193 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar	18.000	
193.01-2010 yılı 3.dönem geçici vergi tutarı		
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar	18.000	
360 Ödenecek Vergi Fonlar	18.000	
100 Kasa	18.000	
	31.12.2010	
371 Dönem Karının Peş.Öd.Ver. v.Y.Yük.(-)	74.000	
371.01-2010 yılı 1.,2. ve 3.dönem geçici vergi tutarı		
193 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar	74.000	
	15.02.2011	
371 Dönem Karının Peş. Öd.Ver.v.D.Yük.(-)	15.000	
100 Kasa	15.000	

Mükellef Bay B'nin 2010 yılına ilişkin hesaplanan gelir vergisinin 100.000-TL olduğu, gelir vergisi beyannamesinin 20.03.2011'de verildiği ve verginin aynı gün ödendiği varsayıldığında yapılması gereken muhasebe kaydı şu şekildedir.

Hesaplanan Gelir Vergisi	:	100.000
Mahsup Edilecek Geçici Vergi	:	89.000
Ödenecek Geçici Vergi	:	11.000

—20.03.2011—

370 Dönem Karının Peş.Öd.Vergi ve Diğer Yük. Karş.(-) 100.000

360 Ödenecek Vergi ve Fonlar 11.000

371 Dönem Karının Peş.Öd.Ver.ve D.Y. 89.000

—20.03.2011—

360 Ödenecek Vergi ve Fonlar 11.000

100 Kasa 11.000

6- SONUÇ

Vergi sistemimizde gelirin elde edildiği dönem ile tahsil edildiği dönem arasındaki farkı azaltmak, enflasyonun vergi gelirleri üzerindeki aşındırıcı etkisini bertaraf etmek ve vergisi kaynakta kesilenlerle vergisini ertesi dönem beyan edip ödeyenler arasındaki eşitsizliği ortadan kaldırmak amacıyla geçici vergi adıyla peşin vergi uygulaması getirilmiştir. Ülkemizde uzun yıllar var olan yüksek enflasyon ve gelirin elde edildiği dönem ile beyan edildiği dönem arasındaki sürecin uzun olması, vergi sistemimizde geçici vergi uygulamasını zorunlu kılmıştır. Geçici vergi müessesesinin ihdas edilmesiyle birlikte, belirli dönemlerde ödenen peşin vergiler daha sonra cari vergilendirme üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilmektedir. Böylelikle bir yandan mükellefler arasındaki adaletsizlik ve eşitsizlik ortadan kaldırılmış, diğer yandan enflasyonun olumsuz etkisi nedeniyle vergi gelirinin erimesi ve devletin vergi kaybına uğraması engellenmiş olmaktadır.

Çalışmamızda Türk Vergi Sisteminde geçici vergi uygulamasına ilişkin genel ilke ve esaslar ile dönem sonu işlemleri, başta 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu olmak üzere, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ve diğer ilgili kaynaklar dikkate alınmak suretiyle analiz edilmiştir.

KAYNAKÇA

- ALTUN Baki, “Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında Geçici Vergi Uygulaması”, Maliye Postası, Sayı:730, 2011
- ATAY Tezcan, “Geçici Verginin Hesaplanması ve Beyanı”, Vergi Sorunları, Sayı:146, 2000
- DURGUT Feyzullah, “Geçici Vergi ve Geçici Vergide Dönem Sonu İşlemleri”, Vergi Raporu, Sayı:99, 2007
- EKİCİ ZABUN Gülcan, “Geçici Vergide Dönem Sonu İşlemleri”, Vergi Raporu, Sayı:87, 2006