

REESKONT UYGULANAN SENETLERDE KATMA DEĞER VERGİSİ TUTARININ DURUMU

VALUE ADDED TAX ON REDISCOUNTED NOTES



Murat PINARBAŞI*

Öz

Fransızca kökenli bir kelime olan reeskont; bir bankanın elinde bulundurduğu, vadesi gelmemiş senetlerin bir başka bankaya iskonto ettirmesi olarak tanımlanmıştır.

Vergi hukukunda reeskont işlemi Vergi Usul Kanunu'nun 281. maddesinde alacakların, 285. maddesinde ise borçların "değerleme günü kıymetine irca olunmak" ifadesi kullanılmak suretiyle reeskonta tabi tutulmaları düzenlenmiştir. Buradan hareketle vergi hukukunda reeskont; "değerleme günündeki sahip olduğu değeri tespit etmek" olarak anlaşılmalıdır. Alacak ve borç senetlerinin satış bedeliyle birlikte KDV tutarını da kapsaması durumunda, KDV'ye isabet eden kısma reeskont hesaplanabileceğini ve hesaplanamayacağını ileri süren görüşler bulunmaktadır. Yazımızda reeskont işlemi bu görüşler doğrultusunda ele alınacaktır.

Anahtar Kelimeler: Reeskont, KDV, Değerleme, Alacak Senetleri, Borç Senetleri

ABSTRACT

Rediscount, a french origin word, is defined as discounting undue note that a bank possess to another bank. Rediscount should be regarded as the determination of value of the notes according to the arrangements made in Turkish Procedure Law Article 285 for debts and Article 281 for assets. There are opposing views on the calculation of rediscount, that is to say, to include the amount of value added tax when value added tax is included in the selling price of notes receivables and payables. In our study, rediscount operation will be reckoned through these views.

Keywords: Rediscount, Value added tax, Evaluation, Notes payables, Notes receivables

* Vergi Müfettiş Yardımcısı

1- GİRİŞ

Vergi Usul Kanunu'nun 280'inci maddesinde yer alan ana reeskont hükmü şöyledir: *"Bu madde hükmü yabancı para ile olan senetli veya senetsiz alacaklar ve borçlar hakkında da caridir. Bunlardan vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçlar, bu Kanunun 281 ve 285 inci maddeleri uyarınca değerlendirme günü kıymetine irca edilebilir."*

Aynı Kanun'un 281'inci maddesinde: *"Alacaklar mukayyet bedeliyle değerlendirir. Vadesi gelmemiş olan senede bağlı alacaklar değerlendirme gününün kıymetine göre irca olunabilir."*

285'inci maddesinde ise: *"Borçlar mukayyet değerleriyle değerlendirir. Vadesi gelmemiş olan senede bağlı borçlar değerlendirme günü kıymetine irca olunabilir. Alacak senetlerini değerlendirme gününün kıymetine irca eden mükellefler, borç senetlerini de aynı şekilde işleme tabi tutmak zorundadırlar."*

Üç hükümde de reeskonta tabi tutulacak alacak ve borçlar için konulan sınırlama "vadesi gelmemiş" ve "senede bağlı" olmaktır.

Reeskont uygulaması isteğe bağlıdır fakat VUK'un 281 ve 285'inci maddeleri uyarınca, bankalar, bankerler ve sigorta şirketleri için reeskont uygulaması zorunludur. Bu vasıftaki şirketler alacak ve borçlarını Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddi veya muamelelerinde uyguladıkları faiz haddiyle, değerlendirme gününün kıymetine dönüştürmeleri gerektiği anılan kanun maddelerinde belirtilmiştir.

Yabancı para ile olan alacak ve borç senetlerinin değerlemesi de ilke olarak aynı olmakla birlikte iki farklı durum söz konusudur. Birincisi, yabancı para tutarının Maliye Bakanlığınca belirlenen döviz alış kuru üzerinden değerlendirilmesi gerektiğidir (yabancı para cinsinden alacak ve borçların değerlendirilmesinde olduğu gibi). Diğer farklılık ise, faiz oranı olarak yine senet üzerindeki faiz oranının esas alınması gerekirken, senedin üzerinde faiz oranı belirtilmemişse, T.C. Merkez Bankası resmi iskonto oranı yerine Londra Bankalar Arası Faiz Oran'ının (LIBOR) esas alınması gerektiği hususudur. Söz konusu oranlar aylık olarak oluşturulduğundan reeskonta tabi tutulacak senedin vadesine uygun LIBOR oranı seçilmelidir.

2- REESKONT

2.1- Reeskonta Tabi Tutulacak Alacak ve Borçların Özellikleri

Bir alacak veya borcun reeskont işlemine tabi tutulabilmesi için aşağıdaki şartların gerçekleşmesi gerekir.

- Alacak veya borcun iktisadi işletme bünyesinde doğmuş olması gerekir
- Alacak veya borcun senede bağlı olması gerekir
- Alacak veya borcun bağlı olduğu senedin vade içermesi gerekir
- Senede bağlı ve vade içeren alacak veya borcun değerlendirme günü itibariyle vadesinin gelmemiş olması gerekir
- Alacak veya borç senedinin değerlendirme günü itibariyle işletmenin aktifinde veya pasifinde yer alması gerekir

1.2- Reeskont İşlemi Bakımından Özellik Arz Eden Durumlar

1.2.1- Vadeli Çek Reeskontu

"Türk Ticaret Kanununda kambiyo senetleri arasında yer almakla birlikte çekin, yasal olarak vade ve faiz kaydı taşımasının mümkün olmaması, görüldüğü anda karşılığının ödenmesinin zorunlu bu-

lunması nedeniyle bono ve poliçeden farklı nitelik taşıdığı ve sadece nakit ödeme aracı olarak işlem görmesi gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır. Uygulamada çekin çeşitli sebeplerle vadeli düzenlenmiş olması, adına çek düzenlenen yükümlünün ancak değerlendirme gününde vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçlar için uygulanması öngörülen 213 sayılı Yasanın 281 inci maddesindeki düzenlemeden yararlandırılmasına olanak vermeyeceğinden, ısrar kararında hukuka aykırılık bulunmamaktadır.”¹ Vergi yargısı Türk Ticaret Kanunu’ndan hareketle yukarıdaki karara paralel birçok karar vermiştir.

30.04.2013 tarih ve 64 sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Sirkülerinde ise; *“Bir ödeme aracı olarak kullanılmakla beraber yukarıda yer verilen yasal düzenlemeler çerçevesinde vergi uygulamaları bakımından çekin vadeli olabileceği ve değerlendirme gününde vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçlar için uygulanması öngörülen 213 sayılı Kanunda yer alan reeskont uygulamasından yararlanılmasının mümkün olduğu ortaya çıkmaktadır.”²* şeklinde ifade edilerek, vadeli çeklerde reeskont uygulamasına ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. İdare önceki dönemlerde verdiği görüşün aksine, söz konusu sirküler ile vadeli çekler için reeskont ayrılabilirliğini belirtmiştir.

1.2.2- Hatır Senetleri

Alacak ya da borç senedinin reeskonta tabi tutulabilmesi için, senede bağlanan alacak ya da borcun ticari faaliyetten kaynaklanması yani, hasılat ya da gelir yaratıcı veya maliyet ya da gider unsuru olması gerekir. Oysa gerçek bir alacak ya da borç ilişkisine dayanmayan hatır senetleri vergi matrahını etkileyici bir unsura tabi tutulmaması gerekir. Bu nedenle hatır senetleri için reeskont hesaplaması yapılamaz. Ancak bu tür senetlerin Muhasebe Sistemi Tebliği uyarınca reeskonta tabi tutulmaları zorunluluğu uygulanmaya başlandıktan sonra reeskont hesaplanarak kanunen kabul edilmeyen gider kaydedilmeleri gerekir.³

1.2.3- Teminata Verilen Senetler

Teminata verilen senetler işletmenin mülkiyetinde olan ve halen işletme için bir alacağı temsil eden senetlerdir. Alacak senetlerinin bankaya teminata verilmiş olması ve karşılığında bir kredi alınmış olması, bu alacağın temlik edildiği anlamına gelmez. Teminata verilen senetler karşılığında bankadan alınan krediler ile senetler arasında ilişki istendiğinde başka senetlerle değiştirilebilir. Diğer taraftan bu senetlerle işletmenin portföyündeki senetler arasında bir fark bulunmamaktadır. Bu nedenle teminata verilen alacak senetleri de reeskonta tabi tutulabilmektedir. Nitekim bu husus Danıştay kararlarında istikrar kazanmıştır. Diğer taraftan Maliye Bakanlığı da bu görüşü benimsemiştir.⁴

1.2.4- Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşleri Dolayısıyla Edinilen Alacak Senetleri

Gelir Vergisi Kanunu’nun 42’nci maddesinde, yıllara sari inşaat onarma işlerinde dönem kazancının, işin bittiği yıl kati olarak tespit edileceği ve tamamının o yılın geliri sayılarak, işin bittiği yıl beyannamesine dahil edileceği hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla birden fazla yıla sirayet eden inşaat ve onarma işleri nedeniyle alınan alacak senetleri ile verilen borç senetleri ancak işin bittiği yıl itibarı

¹ Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu 1999/448 E. 2000/145 K.

² VUK-64/2013-9/ Vadeli Çeklerde Reeskont Uygulaması-2

³ Kazım Yılmaz, Değerleme, HUD Yayını, İstanbul, 1997, s.188.

⁴ Danıştay 4. Daire; E. No:1982/6020, K. No:1985/886, Tarih 05.02.1985; Danıştay 13. Daire; E. No:1980/1923, K. No:1981/2133, Tarih 17.09.1981; Danıştay 13. Daire; E. No:1980/1989,K. No:1981/1533, Tarih: 29.05.1981

ile reeskont hesaplamasına tabi tutulabilecektir. Çünkü bu işlere ilişkin kazanç işin bittiği yıl itibariyle kayıtlara gelir olarak intikal ettirilip ticari kazancın tespitinde dikkate alınmaktadır. Bu bağlamda yıllara sari inşaat ve onarma işi ile ilgili olarak iş bitmeden, önceki yıllarda alınan alacak senetleri ile verilen borç senetleri kayıtlara alındığı dönem kazancının tespitinde dikkate alınmadığı için reeskont hesaplamasına tabi tutulamaz.⁵

2- REESKONT HESAPLAMASINDA KDV

2.1- Reeskont Uygulanan Senetlerde KDV Tutarının Durumu

Katma Değer Vergisi hasılatın bir unsuru değildir. Türkiye Muhasebe Standartları Md.18'e göre hâsılat, ortakların sermayeye katkıları dışında, öz kaynakta artışla sonuçlanan ve işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetlerinden elde edilen brüt ekonomik fayda tutarıdır.

Hasılat işletmenin olağan faaliyetleri neticesinde ortaya çıkar ve satış, ücret, faiz, temettü, lisans ücreti ve kira gibi çeşitli adlar taşır. Hasılat, yalnızca işletmenin kendi adına aldığı ve alacağı brüt ekonomik yarar akışlarını içerir. Üçüncü kişiler adına tahsil edilen satış vergileri, mal ve hizmet vergileri ve katma değer vergisi gibi tutarlar işletme tarafından elde edilen ekonomik yararlar değildir. Öz kaynakta artış yaratmaz ve bu nedenle bu tutarlar hasılat dışında bırakılır.⁶

Ayrıca KDV Kanunu'nun 58. maddesinde; "*Mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan Katma Değer Vergisi ile mükellefçe indirilebilecek Katma Değer Vergisi, Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmez.*" ibaresi yer almaktadır. Dönem içinde gelir olarak kaydedilmeyen Katma Değer Vergisinin üzerinden reeskont hesaplanmaması daha doğru bir yaklaşım olacaktır. Reeskont işleminin yapılmasındaki amaç mukayyet değerleri üzerinden muhasebeleştirilen alacak ve borç senetlerinin bilanço tarihinde işletme açısından tasarruf değerine reeskont işlemi vasıtasıyla dönüştürülerek, sahibi açısından gerçek bedelini tespit etmektir. Bu nedenle esasen sahibi için bir gelir olmayan katma değer vergisinin hesaplamaya dâhil edilmesi tasarruf bedelinin doğru tespit edilmesini engelleyecektir. Vergi Usul Kanunu'nun 264. maddesinde yer alan "*Tasarruf değeri, bir iktisadi işletmenin değerlendirme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değeridir.*" şeklinde tanımlanarak görüşümüzü desteklemektedir.

2.1.1- Reeskont Hesaplamasının KDV Dâhil Bedel Üzerinden Yapılması

Reeskont uygulaması bankalar, bankerler ve sigorta şirketleri için zorunludur. Bu mükellefler alacak ve borçlarını Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto oranı veya kendi muamelelerinde uyguladıkları faiz oranıyla değerlendirme gününün kıymetine irca edeceklerdir. Reeskont işlemi yapılırken, banka, banker ve sigorta şirketi dışındaki mükellefler, senetlerin üzerinde bir faiz oranı belirtilmişse bu oranı, böyle bir oran yoksa 238 Numaralı VUK Genel Tebliği uyarınca Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından kısa vadeli avans işlemlerine uygulanan faiz oranını esas alacaklardır.⁷

Reeskont uygulanan senetlerde KDV tutarına ilişkin görüşler iki grupta toplanmaktadır. Bu bölümde Reeskont hesaplamasının Katma Değer Vergisi dâhil tutar üzerinden olması gerektiği görüşü yasal dayanaklarıyla birlikte değerlendirilecektir.

⁵ F. Boyraz, (2012). Alacak ve Borçlar ile Yabancı Paraların Değerlemesi ve Reeskont İşlemleri Vergi Dünyası Dergisi Sayı:376

⁶ R. Aygün, (2012). Örnek ve Açıklamalarla TMS 18 Hasılat Standardı Vergi Dünyası Dergisi Sayı:368

⁷ E. Zengin, (2015) Alacak ve Borçlar ile Yabancı Paraların Değerlemesi, Reeskont İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi. Vergi Dünyası Dergisi Sayı:412

Senede bağılı alacak veya borçlarda, senet bedeline dâhil olan katma değer vergisinin reeskonta tabi tutulup tutulamayacağı öteden beri tartışma konusu olmuştur. Maliye Bakanlığı, konuya ilişkin olarak vermiş olduğu 10.08.2001 tarih ve 42547 sayılı özelgede KDV dahil tutar üzerinden reeskont ayrılabilmesi şeklinde görüş bildirmiştir. Buna istinaden mükellefler arasında genel uygulama KDV tutarlarına da reeskont ayrılması şeklinde oluşmuştur.

Çalışmamızın 2.1. bölümünde de değinildiği üzere; Bir alacak veya borcun reeskont işlemine tabi tutulabilmesi için: Alacak veya borcun iktisadi işletme bünyesinde doğmuş olması, alacak veya borcun senede bağılı olması, alacak veya borcun bağılı olduğu senedin vade içermesi, senede bağılı ve vade içeren alacak veya borcun değerlendirme günü itibarıyla vadesinin gelmemiş olması, alacak veya borç senedinin değerlendirme günü itibarıyla işletmenin aktifinde veya pasifinde yer alması, şartlarını birlikte taşıması gerekir. İşte bu görüşe göre bu şartları birlikte taşımak reeskont işlemi için yeterli koşullardır.

Aynı görüş savunucuları Katma değer vergisinin hasılat kalemi olmadığı ve ayrıca Katma Değer Vergisi Kanunu madde 58'e göre verginin gider kaydedilemeyeceği bu sebeple de reeskont hesaplanmasında KDV'nin senet bedelinden ayrıştırılması gerektiği görüşünün kanunun çok geniş yorumlandığı ve zorlama yorumuna dayandığı gerekçesiyle kabul etmemektedirler.

Temel dayanakları iki grupta toplanabilir. İlk argümanları; bir değerlendirme hükmü olarak reeskont işlemi, diğer değerlendirme hükümleri gibi, Vergi Usul Kanunu'nun 258'inci maddesinde ifade edildiği üzere, vergi matrahlarının tespiti maksadıyla iktisadi kıymeti değerlediği, asıl amacın değerlemenin yapıldığı döneme ilişkin vergi matrahının tespiti olmakla beraber, değerlendirme hükmü iktisadi kıymetin kendisine uygulandığıdır. Alacak veya borç senedinin içerdiği meblağın tutar ve KDV şeklinde bir ayırma tabi tutulması ve reeskont işleminin sadece dönem içinde gelir veya hasılat ya da gider veya maliyet teşkil edilen bedele hasredilmesi mümkün olmadığını ifade etmektedirler.

Konunun sadece alacak senetleri itibarıyla ele alınması durumunda, reeskont işleminin mükellef lehine ve mali idarenin ise aleyhine olduğu gibi bir algıya sebep olabileceği, ancak Vergi Usul Kanunu'nun 285'inci maddesindeki alacak senetlerini reeskonta tabi tutan mükelleflerin borç senetleri üzerinden de reeskont ayırma zorunluluğu mali idarenin menfaatinin zarar görmesini önlemeye yönelik olduğunu belirtmişlerdir. İktisadi hayatın koşulları çoğu zaman mükelleflere envanterinde aynı anda birçok alacak ve borç senedini bulundurmalarını dayattığı, KDV dahil bedel üzerinden reeskont ayrılması sadece mükellef lehine olan bir işlem olmadığı görüşünü savunmaktadırlar.

İkinci argümanları ise; *"Reeskont işlemiyle alacak senedinin temsil ettiği bedel üzerinden reeskont gideri hesaplanır. KDV dahil bedel üzerinden düzenlenen senetteki KDV; satıcının işlemi muhasebeleştirip devletin tahsildarı olarak işlemin KDV'sini beyan etmesiyle, alacakla bağıyı koparır ve artık mal satışından kaynaklanan bir ticari alacak hüviyetini kazanır KDV'den kaynaklanan alacak için şüpheli alacak karşılığı ayrılmasına imkan tanıyan 334 sıra no.lu VUK Genel Tebliğinin dayandığı, "Katma değer vergisi, ekonomik faaliyetlerin doğal bir sonucu olarak ortaya çıkan ve işletmenin alışları sırasında ödediği, işletme alacaklarının bir unsurunu teşkil eden ve doğrudan doğruya mal (veya hizmet) tesliminden (veya ifasından) kaynaklanan bir alacaktır." şeklindeki gerekçe reeskont işlemi için de aynen geçerlidir. Borç senetleri açısından da durum aynıdır. Mükellef, örneğin, mal alışını nedeniyle KDV'yi satıcıya ödemekte ve ödediği KDV'yi indirilecek KDV olarak dikkate almak suretiyle KDV açısından işlemini tamamlamış olmaktadır. Satıcıya ödemediği KDV'yi ödememiş olmasına karşın indirilecek KDV olarak dikkate alabilmektedir. Senedin düzenlenmesiyle, KDV, mükellefin senetle temsil edilen borcuna dönüşmüştür. Alacak veya borç senetlerinin KDV dâhil bedel üzerinden reeskonta tabi tutul-*

maları, Vergi Usul Kanunu'nun 281 ve 285'nci maddelerinde vaaz ettiği hükümlere ve bu hükümlerin hedeflediği amaca daha uygun düşmektedir. KDV'nin reeskonta tabi tutulmaması yönündeki görüşün dayandığı iki temel gerekçe, KDV'nin dönem içerisinde gelir yazılmaması ve Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 58'nci maddesidir. İlk gerekçe Vergi Usul Kanunu'nda bu yönde her hangi bir hükmün bulunmaması; ikinci gerekçe ise senette temsil edilen KDV'nin bir ticari alacak veya borca dönüşmesi nedeniyle geçerli değildir.”⁸ şeklinde ifade etmişlerdir.

Anılan görüşlerde üzerinde durulan iki durum senet üzerindeki tutar ister mal alışından ister katma değer vergisinden kaynaklansın alacak veya borç senedine dönüşmesiyle birlikte işle ilgili bir alacak veya borç olacağı ve bu sebeple Gelir Vergisi Kanunu madde 40 kapsamında işle ilgili gider olarak indirime tabi olabileceği ve Vergi Usul Kanun'unda reeskont işleminin sınırlarının 280, 281 ve 285. maddelerindeki sınırlar olduğu buradan hareketle reeskont hesaplamasının KDV dahil bedel üzerinden yapılmasına engel bir durum olmadığı görüşünü savunmuşlardır.

2.1.2- Reeskont Hesaplamasının KDV Hariç Bedel Üzerinden Yapılması

Katma Değer Vergisi dahil olarak alacak ve borç senedi alınması halinde; bu senetler üzerinde reeskont hesaplaması yapılırken KDV'nin hesaplama dışında bırakılması gerekir. Zira KDV bir hasılat veya gider unsuru olmayıp her bir teslim veya hizmet ifası anında yaratılan katma değer üzerinden hesaplanıp ödenen bir işlem vergisidir. Bu nedenle alacak ve borç senetleri için hesaplanan reeskont tutarları kurum kazancı ile ilişkilendirilmekte olduğundan bu durum Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 58. maddesi uyarınca mümkün bulunmamaktadır. Muhasebe tekniği de bu görüşü teyit etmektedir.⁹

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 58'inci maddesinde, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin, gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilemeyeceği hükmü yer almaktadır. Katma değer vergisi dahil tutar üzerinden alacak senedi alınması ve bu senette yazılı tutarın tamamını reeskonta tabi tutularak bulunan reeskont faiz giderini sonuç hesaplarına intikal ettiren bir mükellef, hesaplanan katma değer vergisinin bir kısmını gider hesaplarına intikal ettirmiş olacaktır. Bu durum ise Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 58'inci maddesi hükmüne aykırı düşmektedir. Dolayısıyla ticari işlemler sonucunda, katma değer vergisi dahil tutar üzerinden alacak senedi alınması halinde, reeskont hesaplaması yapılırken katma değer vergisi hesaplama dışı bırakılmalıdır. Gerek bir alacak senedi için reeskont yapılmasının temel sebebinin senede bağlı alacağın gelir yaratıcı veya hasılat unsuru olması şartı, gerekse Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 58. maddesi hükmü, alacak senedin katma vergisine isabet eden kısmı için reeskont hesaplanamayacağını göstermektedir.¹⁰

Alacak senetlerinin reeskonta tabi tutulmasındaki asıl amaç, dönemsellik ilkesi gereği senet tutarının hesap dönemi içerisinde gelir kaydedilen vade farkı gelirinin ilgili oldukları hesap dönemlerine naklini sağlamaktır. Bu bağlamda, hesap dönemi içinde gelir kaydedilmeyen bir tutarı reeskonta tabi tutmanın mantıklı bir gerekçesi bulunmamaktadır. Çünkü reeskont yoluyla daha önce gelir yazılan tutar dönem sonunda gider olarak kaydedilmektedir. Sonuç olarak, katma değer vergisi dönem içerisinde hasılatın unsuru olarak kabul edilmediğinden, bu verginin reeskonta tabi tutulmaması gere-

⁸ İ. Meriç, (2014) Reeskont İşlemlerinde KDV Sorunsalı Vergi Dünyası Dergisi Sayı: 390

⁹ M. Dayanç, (2013) Alacak ve Borçlarda Reeskont İşlemleri ve Özellikli Durumlar Vergi Dünyası Dergisi Sayı:268

¹⁰ Vergi Rehberi 2014.Ankara Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını

kir. Türkiye Muhasebe Standartları Md.18'e göre hâsılat, "Ortakların sermayeye katkıları dışında, öz kaynakta artışla sonuçlanan ve işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetlerinden elde edilen brüt ekonomik fayda tutarındır" tanımından hareketle katma değer vergisinin bir hasılat unsuru olmadığı açıktır. Alacak senedinin KDV dahil tutarı üzerinden reeskont hesaplanması, hesaplanan katma değer vergisinin bir kısmının reeskont yoluyla gider yazılması sonucunu doğuracaktır ki bu durum da mevzuata uygun değildir.

3- SONUÇ

Çalışmamızda "Reeskont Uygulanan Senetlerde Katma Değer Vergisi Tutarının Durumu" açıklanmaya çalışılmıştır. Doktrinde iki yaygın görüş bulunmaktadır. Kanaatimizce; gerek Katma Değer Vergisi Kanunu 58. maddesinde açıklandığı üzere verginin gider yazılamayacağı gerek dönem içinde gelir yazılmayan bir kalemin dönem sonunda gider yazılamayacağı noktalarından hareketle reeskont hesaplaması yapılırken KDV tutarının hariç tutulması daha uygun olacaktır. Hasılatın yalnızca işletmenin kendi adına aldığı ve alacağı brüt ekonomik yarar akışlarını içermesi görüşünden hareketle katma değer vergisinin işletmenin kendi adına bir ekonomik yarar sağlamadığı göz önüne alınırsa KDV'nin gider yazılmaması gerektiği görüşü pekişir. Sonuç olarak her ne kadar senet üzerinde yer alan toplam bedel mükellefin alacağı olarak değerlendirilse de, senedin içerdiği katma değer vergisi devlet adına bir gelir unsurudur, mükellef burada sadece devletin tahsildarı konumundadır ve tüm bu sebeplerle reeskont hesaplaması yapılırken katma değer vergisi hesaplamaya dahil edilmemelidir.

KAYNAKÇA

- 1 Sıra Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- AKSU, S. (2011).Diğer Kazanç ve iratların Vergilendirilmesi ve Beyanı. Vergi Dünyası Dergisi Sayı: 355.
- AYGÜN, R. (2012). Örnek ve Açıklamalarla TMS 18 Hasılat Standardı Vergi Dünyası Dergisi Sayı: 368
- Beyanname Düzenleme Kılavuzu İstanbul HUD Yayını 2014.
- BOYRAZ, F. (2012). Alacak ve Borçlar ile Yabancı Paraların Değerlemesi ve Reeskont İşlemleri Vergi Dünyası Dergisi Sayı:376
- DAYANÇ, M. (2013) Alacak ve Borçlarda Reeskont İşlemleri ve Özellikli Durumlar Vergi Dünyası Dergisi Sayı:268
- MERİÇ, İ. (2014) Reeskont İşlemlerinde KDV Sorunsalı Vergi Dünyası Dergisi Sayı: 390
- Vergi Rehberi Ankara Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını 2014.
- YILMAZ, K. Değerleme, HUD Yayını, İstanbul, 1997, s.188.
- ZENGİN, M. (2015) Alacak ve Borçlar ile Yabancı Paraların Değerlemesi, Reeskont İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi. Vergi Dünyası Dergisi Sayı:412.
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu 1999/448 E. 2000/145 K. Sayılı Karar
- Danıştay 4. Dairesi 05.02.1985 Tarih ve E:1982/6020, K:1985/886 Sayılı Karar
- Danıştay 13. Dairesi 17.09.1981 Tarih E:1980/1923, K:1981/2133 Sayılı Karar
- Danıştay 13. Dairesi 29.05.1981 Tarih E:1980/1989,K:1981/1533 Sayılı Karar
- VUK 30.04.2013 Tarih 64 Nolu Sirküler