

D.Erkan ATEŞLİ
Ender BOZKIR
Yeminli Mali Müşavir
11.01.2022

2021

Dönem Sonu İşlemler

Dönem Sonu İşlemler

- Genel Geçici Mizanın Düzenlenmesi
- Dönem Sonu Envanterinin Çıkarılması
- Dönem Sonu Muhasebe İşlemlerinin Yapılması
- Kesin Mizanın Düzenlenmesi
- Finansal Tabloların Hazırlanması
- Kapanış Kayıtlarının Yapılması

Envanter

Bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit etmektir. Bu kapsamda, ticari teamüllere göre tartılması, sayılması ve ölçülmesi mutad olmayan malların değerleri tahminen tespit olunur. Mevcutlar, alacaklar ve borçlar işletmeye dahil iktisadi kıymetleri ifade eder.

Envanter İşlemi Yapacak Olanlar:

- *Bilanço esasına göre defter tutan gelir vergisi mükellefleri,
- *Her türlü ticaret şirketleri,
- *Kurumlar vergisine tabi olup bilanço esasına göre defter tutan diğer tüzel kişiler,
- *İşletme hesabı esasına göre defter tutanlardan emtia üzerine iş yapan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleridir.

Envanter Türleri

- 1- Kaydi Envanter (Muhasebe İçi Envanter)
- 2- Fiili Envanter (Muhasebe Dışı Envanter)

İktisadi bir kıymetin varlığının fiili olarak, yani elle sayılarak tespit edilmesi **fiili envanter**, kayıt ve belgeler üzerinden tespit edilmesi ise **kaydi envanter** olarak adlandırılır. Muhasebe dışı envanter işlemler; sayma, tartma ve ölçme anlamındaki ilgili hesapların fiziki sayımını anlatırken, muhasebe içi envanter işlemleri ise, yapılacak yevmiye kayıtlarını anlatır. Kaydi envanter ve fiili envanter sonuçları birbirinden farklı ise kaydi envanter sonuçları fiili envanter değerine getirilmelidir.

Değerleme

VUK nun 186 . Maddesine göre Değerleme;

“Vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespittir.”

1-Tespit, mükelleflerce VUK’ nunda yer alan değerleme ölçüleri kullanılarak yapılan değerleme işlemi,

2-Takdir ise, mutad değerleme ölçüleri kullanılarak değerlendirme yapılamadığı takdirde idare tarafından yapılan takdir işlemidir. (VUK Madde 267)

Değerleme Yöntemleri

Vergi Usul Kanunu’nun Değerleme başlıklı üçüncü kitabında vergi matrahının hesabında iktisadi kıymetlerin hangi değerlendirme ölçüsü ile değerlendirileceği ayrıntılı açıklanmış olup değerlendirme ölçütlerini aşağıdaki başlıklar altında saymıştır.

- 1.Maliyet bedeli
- 2.Borsa rayici
- 3.Tasarruf değeri
- 4.Mukayyet değer
- 5.İtibari değer
- 6.Vergi değeri
- 7.Rayıç bedel
- 8.Emsal bedeli ve ücreti
- 9.Alış Bedeli

Kasa Hesabı

- Kasa hesabı **borç bakiyesi** verir. Kasa hesabının alacak bakiyesi vermesi , VUK, 30/4’e göre re’sen takdir nedeni olabilir ve cezalı tarhiyata yol açabilir. Burada kasa hesabındaki hareketlerin gerçek dışı olduğu ve paranın ortak tarafından kullanıldığı iddia edilebilir.
- Kasa sayımı yapılarak kaydi durumla fiili durum karşılaştırılmalı farklılık varsa gerekli araştırma yapıp kayıtlara 197 ve 397 hesaplara alınmalıdır. Noksanlıklar 197 Sayım ve Tesellüm Noksanları hesabının borcuna, fazlalıklar da 397 Sayım ve Tesellüm Fazlaları hesabının alacağına kaydedilir.
- **Kasa sayım noksanı, nedeni bulunamıyorsa, KKEG olarak**, 689 diğ. O.Dışı gid. Ve Zar. Hs. Kaydedilir.
- **Kasa sayım fazlası, nedeni bulunamıyorsa, vergi matrahına** ilave edilerek, 679 Diğ. O. Dışı Gid. Ve Zar. Hs. Kaydedilir.
- Kasadaki yabancı paralar **T.C Merkez Bankası efektif alış kuru** ile değerlendirilmesi gerekmektedir
- Kasada, **7.000 TL’yi aşan tahsilat ve ödemeler**; banka, ptt veya katılım bankaları aracı kılınarak yapılmalıdır. Bu zorunluluğa uymayan mükelleflere her bir işlem için mükerrer 355. Madde de belirtilen özel usulsüzlük cezasının uygulanacağı unutulmamalıdır.
- **Kasa bakiyesine** dikkat edilmelidir. İşletmenin büyüklüğüne, iş hacmine ve kasa işlemlerinin yoğunluğuna uygun bir rakam olması gerekir.

- Kasa bakiyesinin yüksek olması bu tutarların kasada olamayacağı ortaklar tarafından kullanılmış olduğu gerekçesiyle, transfer fiyatlandırılması yoluyla, **örtülü kazanç dağıtımı sayılarak cezalı tarhiyata muhatap olunabilir.**
- Kasa bakiyesinin dönem içinde uzun süre yüksek tutarda olması halinde; adetlandırılarak gelir yazılmalıdır.
- Bu durumda adat faizi hesaplayıp fatura düzenlenmesi ve KDV hesaplanması gerekmektedir. Bu hesaplamada kullanılacak avans faiz oranları 2021 yılı için aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Uygulandığı Dönem	TCMB Avans Faiz Oranı
21.12.2019-12.06.2020	% 13,75
13.06.2020-18.12.2020	% 10
19.12.2020- 30.12.2021	%16,75
31.12.2021-	%15,75

- Döviz cinsinden **değerleme farkları** olumlu ise, 646 Kambiyo Karları Hesabına; olumsuz farklar ise 656 Kambiyo Zararları Hesabı'na kaydedilerek dönem matrahının tespitinde dikkate alınmalıdır.

Alınan Çekler

- Dönem sonunda 4 sıra nolu Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliğ'de çeklere ilişkin olarak özün önceliği kuralı gereği; **alacak senetleri hesabına alınması** gerekmektedir.
- VUK md.281 ve 285'de hüküm kapsamında firmalar senetlerini reeskonta tabi tutabilirler. Reeskont, işletme aktifinde veya pasifinde yer alan alacak ve borç senetlerinin değerlendirme günündeki gerçek değerine indirgenmesidir
- Dönem sonunda reeskont ayrılması durumunda izleyen yılbaşında yeni bir kayıtla reeskont faiz geliri/gideri muhakkak iptal edilmelidir

Bankalar

- Bankalarda TL Mevduat Hesapları **Mukayyet Değerle** yani muhasebe kayıtlarında gösterilen değerle değerlendirilir.
- Bankalarda Yabancı Para Mevduat Hesapları, Maliye Bakanlığı tarafından, dönem sonunda, yayımlanan ilgili **döviz alış kuru** ile değerlendirilir.
- Muhasebe kayıtları ile banka ekstreleri mutabakatı sağlanmalıdır.
- Vadeli banka mevduatların ve repo işlemlerinin kıst döneme ait kısmı faiz geliri "642 faiz Gelirleri Hesabına kaydedilerek, vergi matrahına ilave edilmelidir. (Vuk md. 281).
- Vadesi değerlendirme gününden (31 Aralık 2021) sonra, ancak beyanname verme tarihinden önce 25.04.2022 tarihinden önce dolan; repo ve vadeli mevduat hesaplarında kıst olarak hesaplanıp gelir kaydedilen faizlere isabet eden gelir vergisi stopajı mahsup edilebilir Vadesi beyanname verme süresinden sonra (Kurumlar Vergisinde izleyen yıl 25 Nisan 2022 den) sonra dolan mevduat hesaplarında ise stopajın mahsubu faiz ödemesinin yapıldığı (faiz gelirinin elde edildiği) yıla ilişkin gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinde hesaplanan vergilerden yapılacaktır.
- Banka kredi borçlarına kıst faiz gider tahakkuku yapılmalıdır

Menkul Kıymetler

VUK' nun 279'uncu maddesi gereğince,

- Bazı menkul kıymetler (Devlet Tahvili, Hazine Bonosu ve Euro Bondlar-Varsa) borsa rayici ile,
- Bazı menkul kıymetler (hisse senedi) alış bedeli,
- Bazı menkul kıymetler de (Devlet Tahvili, Hazine Bonosu ve Euro Bondlar gibi-borsa rayiçleri yoksa) **kıst getiri hesaplanarak değerlendirilmeye** tabi tutulmaktadır.

Alacak ve Borçlar

- Alacaklar, "mukayyet değer" ile değerlendirilir (VUK. md.281). Mukayyet değerden kasıt söz konusu kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir.
- Ticari nitelikteki senetli alacaklar reeskonta tabi tutulabilir.
- Uzun süre hareketsiz duran alacak ve borçlar dikkatele incelenmelidir.
- Dövizli alacaklar, Maliye Bakanlığı tarafından açıklanan döviz alış kurları esas alınarak TL'ye çevrilerek oluşan kur farkları; gelir veya gider olarak kayıtlara alınır. Kasa'daki paralar Efektif alış kuru ile değerlendirilir. USD, Euro ve Sterlin için 2021 dönem sonu değerlendirme kurları aşağıdaki gibidir.

Döviz Cinsi	Döviz Alış	Efektif Alış
ABD DOLARI	12,9775	12,9684
EURO	14,6823	14,6721
İNGİLİZ STERLİNİ	17,4530	17,4408

- Yıl sonu değerlemesinden kaynaklanan kur farkları için KDV zorunluluğu bulunmamakta olup, ödeme aşamasında doğan kur farkı üzerinden KDV hesaplanmalıdır.
- Dönem sonunda alacak bakiyesi veren alıcılar 340-Alınan Sipariş Avansları Hesabına, borç bakiyesi verilen satıcılar 159-Verilen Sipariş Avansları Hesabına devredilmelidir.
- Alacakların (müşteriler hs.) bakiye mutabakatının yapılması gerekir. Bu yazılı olarak, mümkünse ıslak imzalı olarak gerçekleştirilmelidir. Alacaklarda oluşan mutabakatsızlıkların sebebi araştırılmalıdır. Araştırma sonucu tespit yapılırsa gereken düzeltme yapılır. Tespit yapılamıyorsa ise fark gelir veya gider olarak kayıtlara alınarak düzeltme tamamlanır. Gider yazılan tutar KV beyannamesinde KKEG olarak dikkate alınır
- Borçların (satıcılar hs.) bakiye mutabakatlarının da aynı şekilde gerçekleştirilmesi gerekir.

Alacak ve Borç Senetleri Reeskontu

- VUK md.281 ve 285'de düzenlenmiştir.
- Reeskont, işletme aktifinde veya pasifinde yer alan alacak ve borç senetlerinin değerlendirme günündeki gerçek değerine indirgenmesidir.
- Reeskont İşleminin Şartları;
-Alacak veya borç senede bağlı olmalıdır.

-Senet, vade içermelidir.

-Senedin vadesi değerlendirme günü itibariyle gelmemiş olmalıdır.

-Senet bilançoda yer almalıdır.

-Senet kazancın elde edilmesine yönelik olmalıdır.

- Yabancı para cinsinden olan senetli alacak ve borçlar reeskonta tabi tutulabilir. (VUK. 280/3). Ancak bu durumda reeskont oranı olarak; senette faiz oranı yoksa LIBOR (Londra Bankalar Arası Faiz Oranı) esas alınır.
- Reeskont hesabı iç iskonto formülü kullanılarak yapılacaktır. Eğer senet üzerinde taraflarca kararlaştırılmış yazılı bir faiz oranı yoksa, T.C.M.B.'nin Reeskont ve Avans İşlemlerinde Uygulanacak Faiz Oranları Hakkında Tebliği'nde belirlenen oran uygulanacaktır.
- Bankalar, bankerler ve sigorta şirketleri dışında kalan ve bilanço esasına göre defter tutan mükellefler için reeskont işlemi ihtiyaridir.
- Tahsile verilen senetler şartları taşıması kaydıyla reeskonta tabi tutulabilir
- Teminat niteliğindeki senetler senet üzerinde tam bir hakimiyet olmadığı için reeskonta tabi tutulmazlar.
- Avans niteliğindeki alacak senetlerinde reeskont hesaplanmaz.
- Senede bağlanmamış alacaklar için reeskont hesaplanmaz.
- Alacak senetlerini reeskonta tabi tutan kuruluşlar, borç senetlerini de reeskonta tabi tutmak zorundadır. Kısmi reeskont işlemi yapılamaz.
- Önceki yılda gider yazılan alacak senetleri reeskontlarının cari yılda ters kayıtla kapatılarak gelir yazılmalıdır.
- Önceki yılda gelir yazılan borç senetleri reeskontlarının cari yılda ters kayıtla kapatılarak gider yazılmalıdır.
- Yabancı para cinsinden olan senetli alacak ve borçlar ile Bankalara Teminata ve tahsilata verilen senetler için reeskont hesaplanabilir.
- 31.01.2012 tarihli 28193 (mükerrer) sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 6273 sayılı Çek Kanunu'na eklenen : "31.12.2017 tarihine kadar, üzerinde yazılı düzenleme tarihinden önce çekin ödenmek için muhatap bankaya ibrazı geçersizdir." hükmü ile de süre 31.12.2017 tarihine kadar uzatılmıştır. 7061 sayılı Kanun ile 31.12.2017 tarihi 31.12.2020 olarak uzatılmıştır. 7262 sayılı Kanun ile 31.12.2021 tarihine uzatılmıştır. 7341 sayılı Kanun ile 31.12.2023 tarihine uzatılmıştır

30.04.2013 tarih ve "VUK-64/2013-9/Vadeli Çeklerde Reeskont Uygulaması-2" başlıklı Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile Maliye Bakanlığı vadeli çekler için hesaplanan reeskont tutarlarının gider olarak yazılamayacağına ilişkin yıllardır süregelen katı uygulamasından vazgeçerek gerçek mahiyeti itibariyle çeklerin vergi uygulamaları bakımından vadeli olma hususiyetini kazandığını ve buna göre, ileri düzenleme tarihli çeklerin değerlendirme gününde vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçlar için uygulanması öngörülen reeskont uygulamasından yararlanması mümkün bulunmaktadır

Buna göre Çeklerin reeskonta tabi tutulmasına olanak verildiğinden, alınan çekler ile verilen çeklerin reeskonta tabi tutulması halinde oluşan farklar, vergilemede gelir veya gider olarak dikkate alınmalıdır.

- Aşağıdaki durumlarda reeskont hesaplanmaz

-Kampanyalı (ön ödemeli) satışlarla ilgili olarak alınan senetler,

- Hatır senetleri,
- Yıllara sari inşaat işleri dolayısı ile alınan senetler,
- Müflisten olan alacaklar,
- Vadesi belli olsa dahi senetsiz alacak ve borçlar

- Senet tutarı KDV’de içeriyorsa, KDV hasılat unsuru olmadığından, reeskont işlemi yapılırken bu kısım senet bedelinden düşülüp düşülmeyeceği tartışmalıdır. Görüşümüze göre KDV düşüldükten sonra reeskonta tabi tutulmalıdır.

Ortaklardan Alacaklar

- Ortaklardan olan alacakların adlandırılarak faizlendirilmesi gerekir.
- Faiz oranı olarak işletmenin “kullandığı krediler” varsa bu krediler için katlandığı faiz maliyetleri esas alınır.
- Diğer durumlarda belirlenen “reeskont faizi” veya “ortalama banka faizi” dikkate alınabilir.
- Ortaklardan olan alacaklara hesaplanacak faiz tutarlarının işletme tarafından ilgili ortağa faturalanması ve fatura üzerinde KDV hesaplanması gerekir.

Avanslar

- Yabancı para cinsinden alınan veya verilen avanslar yabancı para cinsinden olan borç ve alacak hükmünde olduğundan, dönem sonlarında Vergi Usul Kanununun 263’üncü maddesine göre borsa rayıcı ile, yabancı paranın borsada rayıcı yoksa, Maliye Bakanlığınca tespit edilen kur esas alınmak suretiyle değerlemeye tabi tutulması ve ortaya çıkan kur farkının, gelir veya gider olarak dikkate alınarak dönem kazancıyla ilişkilendirilmesi gerekmektedir
- Uzun süreden bu yana alınan avanslarda yer alan tutarlar sorgulanmalıdır. Faturası kesilmeyen tutarlar olabilir. Verilen avanslarda uzun süredir duran tutarlar ortaklara veya ilişkili kişilere gönderilerek işletme dışına çıkartılması muhtemel tutarlar olabileceği göz önünde bulundurulmalıdır.
- TL avanslar mukayyet değer ile değerlenir

Şüpheli Alacaklar

- Şüpheli Alacaklar(VUK Md.323) de düzenlenmiştir.
Şüpheli Alacak Karşılığı Ayırmanın Koşulları ;
 - Bilanço usulüne göre defter tutulmalıdır.
 - Alacak, ticari veya zirai kazancın elde edilmesi ve devamı ile ilgili olmalıdır.
 - Alacak değerlendirme günü itibariyle şüpheli hale gelmiş olmalıdır.
 - Alacak, dava ve icra safhasında bulunmalı ve takibat ciddiyetle devam ettirilmelidir. Müracaat yeterli olmayabilir.
 - Alacağın dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacak olması halinde ise; yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş olmalıdır.
 - Alacak tahakkuk etmiş olmalıdır. (Daha önce hasılat olarak defterlere kaydedilmiş olmalı).
 - Alacak değerlendirme günü itibariyle teminatsız olmalıdır

- Vergi Kanunları gereği şüpheli alacak uygulaması ihtiyari bir uygulama olduğundan dolayı alacağın şüpheli hale geldiği dönemde karşılık ayırlamadığı durumda ihtiyariliğin karşılık ayırmama yönünde kullanıldığı kabul edilerek, daha sonraki dönemlerde bu alacak için karşılık ayrılması kabul edilmediğinden bu hususa dikkat etmek gerekir. Danıştayın tersi yönünde kararları vardır
- Vergi İdaresi kamu kurumlarından olan alacaklara karşılık ayrılmasını alacağın devletten tahsil edilemeyeceği gerekçesi ile teminatlı varsayarak karşılık ayrılmasına verdiği muktezalarla izin vermemektedir.
- 334 sayılı VUK Genel Tebliği'ne göre, alacağın ilgili dönem kayıtlarına girmiş olması ve KDV beyannamelerinde beyan edilmiş olması şartıyla, KDV içeren şüpheli alacaklarda katma değer vergisi için de karşılık ayrılabilir.
- Aciz vesikasına bağlanan alacaklarda alacağın tamamı için değil, bu vesikada yer alan tutar kadar karşılık ayrılabilir.
- Yurt dışından olan alacaklar için, dava açıldığının dış temsilciliklere onaylatılması şartıyla karşılık ayrılabilir.
- Daha önce karşılık ayrılan ve sonrasında tahsil edilen şüpheli alacaklar gelir olarak kayıt edilmelidir.
- VUK'un 323.maddesindeki "dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük" ibaresi "ve 3.000 Türk lirasını aşmayan" şeklinde değiştirilmiştir. Ayrıca; "İşletme hesabı esasında defter tutan mükellefler, yukarıdaki fıkralar kapsamında tespit edilen şüpheli alacaklarını defterlerinin gider kısmına ve bunlardan sonradan tahsil edilen miktarları ise tahsil edildikleri dönemde defterlerinin gelir kısmına, hangi alacaklara ait olduğunu gösterecek şekilde, kaydederler" hükmü ilave edilmiştir. Düzenleme 26/10/2021 tarihinde yürürlüğe girdi.
- Döviz endeksli veya döviz cinsinden olan şüpheli alacaklar için karşılık ayrılmasına karar verilmesi halinde, bu alacağa bağlı olarak ortaya çıkan kur farkları da şüpheli alacak kabul edilerek karşılık ayrılabilir
- İştiraklerden olan alacaklar için karşılık ayrılabilir.
- İflas halindeki kişilerden olan alacaklar için karşılık ayrılabilir.
- Şu anda yürürlükte olmayan İflas Erteleme kararı almış kurumlardan olan alacaklar için de karşılık ayrılabilir. (İVDB 'nın 31.07.2015 tarih 71754 sayılı muktezası ile BMVDB'nin 23.07.2009 tarih ve 25281 sayılı muktezası)
- Ferdi işletme ve şahıs şirketlerinde, şirketin ortaklarından olan alacakları için karşılık ayrılamaz.
- Şahıs şirketlerinden (Kollektif ve Adi Ortaklıklar) olan alacaklarda TTK hükümlerine göre tüm ortaklar bütün mal varlıklarıyla müteselsilen sorumlu olduklarından, şüpheli alacak karşılığı ayrılabilmesi için şirket tüzel kişiliği ve ortakların hepsi için takibata geçilmiş olması gerekmektedir.
- Ciro edilmek suretiyle gelen senet bedelinin ödenmemiş olması durumunda, şüpheli alacak karşılığı ayrılabilmesi için bu senedi ciro eden kişi hakkında takibe geçilmiş olunmalıdır.
- Kefaletle bağlı olan alacaklarda asıl borçlunun yanı sıra kefil nezdinde de takibata geçilmiş olunmalıdır.
- Hatır senetleri için şüpheli alacak karşılığı ayrılamaz.
- Alacak Temlik edilmesi durumunda alacak üzerinde tasarruf hakkı bulunmadığından karşılık ayrılamaz.

- Cari hesaba mahsuben fazla yapılan ödemelere gerekli şartlar varsa karşılık ayrılabilmesine ilişkin özelge mevcuttur. (BMVDB'nin 22.04.2015 tarih ve 11212 sayılı özelgesi)

Konkordato Sürecinde Şüpheli Alacak Karşılığı

- Konkordato sürecindeki aşamalara göre şüpheli alacak ve değersiz alacak uygulaması aşağıdaki gibi tabloda özetlenmiştir.

KONKORDATO AŞAMALARI			
		Karardan Önce Dava ve İcra Safhasına İntikal Etmiş Alacaklar	Karardan Önce Dava ve İcra Safhasına İntikal Etmemiş Alacaklar
Geçici Mühlet Verilmesi	Borçlu aleyhine takip yapılamamakta.	Karardan önceki şüpheli alacak karşılığına ilişkin hiçbir şey yapılmaz. Özetle Düzeltme yapılmaz.	Geçici mühlet kararının ilan edildiği hesap dönemi itibarıyla Şüpheli Alacak Karşılığı Ayrılabilir
	Geçici Mühlet Kararı Reddedilirse	Düzeltme Yapılmaz	Geçici mühlet kararının ilan edilmesi ile karşılık ayrılan alacaklar için Konkordato talebinin reddine ilişkin kararın ilan edildiği hesap dönemi itibarıyla düzeltme yapılır. Karşılık iptal edilerek gelir yazılır. Diğer taraftan, bu alacakların dava veya icra safhasına intikal etmesi durumunda genel hükümler çerçevesinde şüpheli alacak karşılığı ayrılmasının mümkün olduğu tabiidir.

KONKORDATO AŞAMALARI			
		Karardan Önce Dava ve İcra Safhasına İntikal Etmiş Alacaklar	Karardan Önce Dava ve İcra Safhasına İntikal Etmemiş Alacaklar
Kesin Mühlet	Konkordato başarılı olabilir.	Düzeltme Yapılmaz	Geçici mühlet kararının ilan edildiği hesap dönemi itibarıyla şüpheli alacak karşılığı ayrılmamışsa sonraki hesap döneminde kesin mühlet kararının ilan edilmesi durumunda şüpheli alacak karşılığı ayrılamaz.
	Kesin Mühlet Kararı Kaldırılırsa	Düzeltme Yapılmaz	Geçici mühlet kararının ilan edilmesi ile karşılık ayrılan alacaklar için ise ayrılmış olan karşılıkların konkordatonun reddine ilişkin kararın ilan edildiği hesap dönemi itibarıyla düzeltilmesi gerekmektedir. Diğer taraftan, bu alacakların dava veya icra safhasına intikal etmesi durumunda genel hükümler çerçevesinde şüpheli alacak karşılığı ayrılmasının mümkün olduğu tabiidir

KONKORDATO AŞAMALARI			
		Karardan Önce Dava ve İcra Safhasına İntikal Etmiş Alacaklar	Karardan Önce Dava ve İcra Safhasına İntikal Etmemiş Alacaklar
Konkordatonun Reddi ve İflasın Açıklanması	İflas masasına kaydedilmişse şüphelilik hali devam edeceğinden daha önce ayrılan karşılıklara ilişkin herhangi bir düzeltme yapılmaz ve bu durumda da daha önce ayrılmış olan karşılıklar devam edecektir.		
Konkordota Projesinin Tasdiki	Alacaklı borçlu lehine vazgeçtiği kısmı tasdik kararı itibarıyla "değersiz alacak" niteliğini kazanacak ve değersiz alacak ile bu alacağa isabet eden karşılık, konkordatonun tasdiki kararının ilan edildiği (bağlayıcı hale geldiği) hesap dönemi itibarıyla 213 sayılı Kanununun 322 nci maddesi hükmüne uygun olarak yok edilecektir. Projenin tasdik edilmesiyle beraber alacağın vazgeçilmeyen kısmının vadesi ise proje çerçevesinde uzatılmış olacaktır. Buna göre mahkemece tasdik edilen konkordato projesiyle alacaklı ile borçlu arasında yeni bir borç ilişkisi kurularak eski borç vade/miktar itibarıyla yenilediğinden bu alacaklar, şüpheli alacak olma vasfını kaybedecektir. Dolayısıyla söz konusu alacaklar için ayrılmış olan karşılıkların, konkordatonun tasdiki kararının ilan edildiği (bağlayıcı hale geldiği) hesap dönemi itibarıyla düzeltilmesi gerekmektedir.		

Değersiz Alacaklar

- Değersiz Alacak VUK 322' nci maddesinde düzenlenmiş olup şartları şunlardır
 - Alacak, bilanço veya işletme hesabı esasına göre defter tutan ticari veya zirai kazançla iştigal eden işletmelere ait olmalıdır.
 - Alacak ticari işle veya işletmeyle ilgili olmalıdır.
 - Alacağın tahsili, kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre imkansız hale gelmelidir.
 - Alacak ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve devam ettirilmesi ile ilgili olmalıdır.
- Değersiz alacak uygulamasında kanaat verici vesikalar olarak aşağıdakileri sayabiliriz
 - 1-Borçlunun yurt dışına kaçması ve haciz edilebilecek malı olmadığını gösterir belge,
 - 2-Alacaktan vazgeçildiğini gösteren mahkeme tutanakları,
 - 3-Borçlunun adresinin saptanamaması nedeniyle icra takibat dosyasının kaldırıldığını gösteren icra memurluğu yazısı,
 - 4-Alacaktan vazgeçildiğine dair konkordato anlaşması,
 - 5- Borçlunun, ülkeyi dönmek üzere terk ettiğini belirleyen gazeteler ve bunu doğrulayan resmi makam belgeleri.
 - 6-Borçlunun dolandırıcılıktan mahkûm olması ve herhangi bir mal varlığı bulunmadığını belgeleyen resmi evrak ve diğerleri,
 - 7-Ticaret mahkemesince borçlu hakkında verilmiş ve ilgili masa tarafından tasfiyeye tutulmuş bulunan iflas kararına ilişkin belgeler
- Bir alacağın değersiz alacak sayılabilmesi için tüm hukuki yolların tüketilmiş olması gerekir.
- Alacağın değersiz hale geldiği yıl hesaplarına gider (zarar) yazılması gerekir. Aksi takdirde izleyen yıllarda dikkate alınması sakıncalı olabilir.
- Değersiz alacaklar daha sonra tahsil edilirse tahsil edildiği yıl gelir yazılır.
- Bilanço esasına göre defter tutan işletmeler, değersiz hale gelen alacaklarını değersiz hale geldikleri yıl mukayyet değerleri ile zarara geçireceklerdir.
- İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ise defterlerine gider kaydederek yok ederler.

- KDV içeren değersiz alacaklarda KDV de değersiz alacak olarak kabul edilebilir.
- Mahkeme kararına veya kanaat verici bir belgeye dayanarak tahsil olanağı kalmayan alacaklar kayıtlardan silinmelidir.
- Değersiz hale gelen alacaklara ilişkin hesaplanan ve beyan edilen KDV'nin alacağın zarar yazıldığı vergilendirme döneminde indirimi mümkündür. Şayet indirim konusu yapılan KDV daha önce karşılık ayrılmak yoluyla gider yazılmışsa KDV önce gelir yazılmalı sonra indirilmelidir.
- **Aciz vesikası**, alacağını tamamen alamamış olan alacaklıya, ödenmeyen alacak miktarı için verilen bir belgedir. Bu belgenin verilmesi ile alacaklının alacağı son bulmaz, hatta alacaklının durumu kısmen kuvvetlendirilmiş olur. Örneğin alacağın zamanasını süresi belgenin düzenlenmesinden itibaren yirmi yıl olur ve artık borçlu borcunun olmadığını iddia edemez. Başka bir deyişle aciz belgesi İcra İflas Kanununun 68 inci maddesi anlamında borç ikrarını içeren bir belge olup, alacağın değersiz olduğuna ilişkin bir vesika değildir. Bu nedenle takip sonucu aciz vesikası alınan alacaklar için değersiz alacak ayrılması mümkün değildir.
- **Semeresizlik belgesi** borçlunun bilinen tüm adreslerinde yapılan icra işlemlerinin sonuçsuz kalması ve borçlunun haciz yapılacak başkaca adresinin tespit edilememiş olması, ilgili yerlere yapılan haciz müzekkerelerinden herhangi bir sonuç alınamaması ve tahsilat yapılamadığını gösteren alacaklının talebi üzerine icra müdürlüğünce alacaklıya verilen bir belgedir. Söz konusu belge ile borçlunun borcu ortadan kalkmamakta olup, borçlunun tespit edilebilecek bir adresi bulunması halinde icra işlemine devam edilebilecektir. Bu nedenle semeresizlik belgesinin de alacaklı açısından değersiz alacağın ispatı açısından kanaat verici vesika olarak kabul edilmesi mümkün değildir.

Vazgeçilen Alacaklar

- VUK' un 324. maddesine göre; "Konkordato veya sulh yoluyla alınmasından vazgeçilen alacaklar, borçlunun defterinde özel bir karşılık hesabına alınır. Bu hesabın muhteviyatı alacaktan vazgeçildiği yılın sonundan başlayarak üç yıl içinde zararla itfa edilmediği takdirde kar hesabına naklolunur."
- Konkordato veya sulh yoluyla alınmasından vazgeçilen alacaklar, alacaklı yönünden değersiz alacaktır. Borçlu yönünden ise gerçek pasifte bir azalma olmuş, öz sermaye artmıştır. Bu nedenle vazgeçilen alacak borçlu yönünden hâsılat (kâr) hükmündedir. Ancak borcu bağışlanan bir kimsenin mali durumunun esasen bozuk olduğu göz önünde tutularak bu kârın alacaktan vazgeçildiği yılda değil, daha ileriki yıllarda vergilendirilmesi öngörülmüştür.
- Konkordato halinin tevsik edilmesinde bir zorluk bulunmamaktadır. Ancak aynı durum vazgeçilen alacaklar açısından düzenlenen ikinci durum olan sulh yoluyla vazgeçilen alacaklar için geçerli değildir. Şöyle ki, sulh yolu için gerekli bir hukuki prosedür olup olmadığı veya sulh anlaşmasının şekle tabi olup olmadığı konusunda kanunda bir açıklık yoktur. Ancak, 284 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile sulh anlaşmasının notere tasdik ettirilmesi veya noter huzurunda düzenlenmesi zorunluluğu getirilmiştir.

180 ve 380 Hesaplar

- Dönemsellik ilkesi gereği gelirin ve giderin ilgili olduğu yılda beyan edilmesi gerekmektedir.
- Peşin ödenen giderler içinde 2021 yılına ilişkin olanlarının alınıp cari yıl giderlerine atılması unutulmamalıdır. Kira, sigorta primi vb. gibi gelecek aylara veya gelecek yıllara ilişkin olarak ödenmiş ve döneme gider kaydedilmiş giderlerin, dönemsellik ilkesi gereğince, cari yıla ait olan kısmı gider hesaplarında bırakılmalı, geri kalan kısmı ise, aktifleştirilmelidir
- Peşin tahsil edilen gelirler hesabında bulunan ve 2021 yılı geliri olan kısmın bu hesaptan alınarak cari dönem hasılatına eklenmelidir. Kira gibi gelecek aylara veya gelecek yıllara ilişkin olarak peşin tahsil edilmiş ve döneme gelir kaydedilmiş olan işlemlerin, dönemsellik ilkesi gereğince, cari yıla ait olan kısmı gelir hesaplarında bırakılmalı, geri kalan kısmı ise, pasife alınmalıdır

Stoklar

- VUK' nun 274 ve 275. Maddelerinde satın alınan veya imal edilen emtianın maliyet bedeli ile değerlendirileceği hükme bağlanmıştır.
- Satın alınan emtianın maliyet bedeli , emtianın stoklara fiili giriş tarihine kadar yapılan tüm masrafları kapsar. Bu masraflar:
 - Satın alma bedeli, ithal edilen mallarda CIF bedeli, malın işyerine getirilmesine kadar ödenen nakliye,yükleme, boşaltma, hamaliye ve sigorta giderleri,
 - Varsa ödenen alış komisyonları (İthal edilen mallara ilişkin gümrük vergisi, gümrük komisyonu ve diğer ithalat giderlerini kapsar.)
 Bu masraflar:
 - Emtianın stoklara girişinden sonra ortaya çıkan malın muhafazası için yapılan depo kira gideri veya amortisman tutarı, ambar memurunun ücreti vb. giderleri kapsamaz.
- Mevcut emtia fiilen sayılmak suretiyle değerlendirilmesi yapılmalıdır.
- Stok sayımında fiili durum ile kaydî durum karşılaştırılarak noksanlık veya fazlalık varsa nedeni araştırılmalı ve katma değer vergisi de dikkate alınarak gerekli düzelme işlemleri yapılmalıdır
- Sayım noksan ve fazlalıklarına ilişkin 197 -Sayım ve Tesellüm Noksanları ve 397-Sayım ve Tesellüm Fazlalıkları Hesapları birbirinden mahsup edilemez.
- Stok sayım fazlalıkları 679 –Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar Hesabına gelir kaydedilir; Nedeni bulunamayan stok fazlalığının KDVK'nun 9/2 maddesindeki sorumluluk hükümleri uyarınca belgesiz mal bulundurma açısından eleştiri konusu yapılabilir.
- Sayım noksanlar ise 689-Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar Hesabına KKEG olarak kaydedilir. Envanterde yer alan stokların ortalama satış fiyatı üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir. Hesaplanan KDV ise kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınacak ancak beyanname üzerinde KKEG yapılacaktır.
- Stok sayım noksanlığı sebepleri ; fireler, hırsızlık, doğal afet ve teknik yok olma, işletmeden çekiş, kaydî envantere alınmama, faturasız satış, üretim işletmesinde bozuk ürünlerin yeniden üretime verilmesi, promosyon veya aynı ücret olarak yada bağışların kayıtlara alınmaması olabilir
- Dönem sonu 151-Yarı Mamuller hesap bakiyesinin oluşumuna ilişkin tablolar (720-730 hesaplardan verilen payların dağıtım anahtarları gibi) ile satış maliyetlerine ilişkin kayıtların dayanağı tablolar muhafaza edilmelidir

- Stokların değerlemesinde bir önceki yıl son giren ilk çıkar yöntemi kullanılmış ise, beş yıl bu yöntem değiştirilmeyeceği göz önünde bulundurularak aynı yöntemin kullanılmasına dikkat edilir. Diğer değerlendirme yöntemleri serbestçe kullanılır.
- Stok sayım ve değerlemesinden sonra satılan malın maliyeti tespit edilerek kayıtlara alınır
- Emtianın satın alınıp işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farklarının maliyete intikal ettirilmesi zorunludur. Sonraki dönemlerde ortaya çıkacak kur farklarının ise, ilgili buldukları yıllarda gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmesi ihtiyaridir.
- Krediler için ödenen faiz ve komisyon giderlerinin ise emtianın maliyeti ile ilişkilendirilmeksizin doğrudan gider yazılması mümkün olup, dönem sonu stoklarına pay verilmesi zorunluluğu yoktur
- Ticari mal alımları ile ilgili, alış sırasında, hesaplanan vade farkları ticari malların maliyetine ilave edilmelidir.
- Mal alındıktan sonra ödemenin gecikmesine bağlı olarak doğan vade farkları ise, finansman gideri mahiyetinde olduğundan, alınacak fatura ile doğrudan gider yazılabilir.
- Kaybolan veya çalınan malların maliyet bedelleri, kaybolma veya çalınma olayının polis raporu veya benzeri belgelerle kanıtlanması halinde KKEG gider olarak kayıtlara alınır.
- Kaybolma veya çalınma olayının polis raporu veya benzeri belgelerle kanıtlanamaması durumunda bu mallar işletmeden çekilmiş kabul edilir ve fatura düzenlenerek emsal bedellerinin hasılat yazılması gerekir.
- Kaybolan, çalınan malların sigortalı olması halinde maliyet bedeli ile alınacak sigorta tazminatı arasındaki, olumsuz fark, KKEG yazılır. Olumlu fark gelirdir.
- Kaybolan çalınan malın KKEG yazılan maliyet kısmına ilişkin KDV indirim konusu yapılamaz, KKEG yazılır
- İşletme tarafından çalışanlara veya işletme sahibine bedelsiz mallar ile ortaklar tarafından alınan iktisadi kıymetler işletmeden çekilmiş kabul edilir ve emsal bedelle değerlendirilerek hasılat yazılır. İşletmeden çekişler nedeniyle ilgili tarihte stok hesabından çıkış yapılmazsa dönem sonu envanterde stok sayım noksanı çıkar.
- Gider niteliğindeki promosyon, numune (ticari teamüllere uygun miktarda) eşantiyon vb harcamalar gider kaydedilir.
- Dönem içinde satın alınan ticari mallar için satıcı tarafından yapılan iskontolar, ticari malların maliyeti ile ilişkilendirilir.
- Dönem sonu ticari mallar maliyetinin tespitinde bu alış iskontoları ticari malların maliyet bedelinden indirilir.
- Emtia alımı anında ortaya çıkan vade farklarının maliyete dahil edilmesi, mal alımından sonra ortaya çıkanların ise doğrudan gider yazılması gerekmektedir.
- Bir muhasebe döneminde alınan toplam ticari mal bedeli üzerinden yapılan iskontolar (ciro primleri gibi) ise maliyetle ilişkilendirilmez. Doğrudan gelir yazılır.
- Ciro primine karşılık bedelsiz mal gönderilmesi halinde ciro primi gelir yazılırken, bedelsiz alınan malın alış bedeli üzerinden söz konusu mallar işletme aktifinde gösterilir.

Stoklara İlişkin Faiz ve Kur farkları

- İşletmeler yıl içinde kullandıkları kredi faizlerinden ticari mal stoklarına pay vermek zorunda değildir (VUK, GT 238).
- Ancak dileyen işletmeler stokta bulunan ticari mallara isabet eden kısmı maliyete alabilirler.
- İşletmeler kredi faizlerini aktife alındığı tarihe kadar, veya aktife alındığı dönem sonuna kadar yada aktife alındığı dönemden sonraki dönemde maliyet yada gider olarak dikkate alabilirler
- İthal edilen ticari mallara ilişkin olarak ortaya çıkan kur farklarından ticari malların işletme stoklarına girdiği ana kadar olan kısmın ise ilgili ticari mallar maliyetine dahil edilmesi zorunludur. Kur farklarında aktife alındığı tarihten dönem sonuna kadar yada aktife alındığı dönemden sonraki dönemde kur farklarını maliyete atabilecekleri gibi gider olarak da değerlendirebilirler
- Ticari Malların Maliyetinin tespiti açısından bedelin ödenmesi önem taşımamaktadır.
- 7338 Sayılı Kanununun 27.maddesiyle VUK'un "maliyet bedeli" başlıklı 262.maddesi yeniden düzenlenmiş ve 26/10/2021 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Maliyet bedeline zorunlu olarak ilavesi gereken unsurların tespitinde söz konusu hüküm ve yürürlük tarihi dikkate alınmalıdır.

Değeri Düşen Mallar

- Yangın, deprem, su baskını gibi afetler yüzünden veya bozulmak, çürümek, paslanmak, modasının geçmesi ve teknolojik eskime gibi haller neticesinde kıymetini kısmen veya tamamen kaybeden mallar maliyet bedeli yerine emsal bedel ile değerlendirilir.
- Bir emtianın değeri düşen mal olarak değerlendirilmesi için emtiada, yukarıda tanımlanan türden ve ticari faaliyetin normal icapları çerçevesinde meydana gelmiş kıymet kaybı oluşmalıdır.
- Stoklarda varsa değer düşüklüğü bununla ilgili olarak takdir komisyona başvuru gerekli karar alınmalıdır
- Değeri düşen emtia yıl içerisinde (emsal bedeline-piyasa fiyatına uygun olarak) satılırsa takdir komisyonu kararına gerek olmayabilir.
- Kıymeti düşen emtianın maliyet bedeli emtia hesabından çıkarılarak kıymeti düşen mallar hesabına alınır. Takdir edilen değer düşüklüğü kadar karşılık ayrılarak gider yazılır.
- Fireler miktarları yasal düzenlemeler ile veya ilgili mesleki kuruluşlar tarafından belirlenmektedir. Firelere ilişkin tespit ve takdir işlemlerinin Vergi Usul Kanununun 74 üncü maddesinde sayılan görevleri arasında olmamasından dolayı fire oranlarına ilişkin takdir ve tespit işlemlerinin; Takdir komisyonunca yapılması mümkün bulunmamaktadır.
- İmalat artıkları işletmenin asıl üretim konusunu teşkil etmemekte olup, asıl ürünün üretimi sırasında fire veya atık olarak ortaya çıkmaktadır. Satışa konu olsa dahi işletmenin amacı bu fire ve artıkları imal etmek olmadığından dolayı gelir ve kurumlar vergisi uygulamalarında bunlara ayrıca maliyet izafe edilmediği için imalat artığı için yüklenilen bir KDV söz konusu olmayacaktır. Bu nedenle imalat artığı için yüklenilen KDV nin düzeltilmesine gerek bulunmamaktadır.
- Ancak yasal düzenleme veya ilgili mesleki kuruluşlar tarafından belirlenen fire miktarını aşan kayıplara ilişkin giderlerin Gelir veya Kurumlar Vergisi kanunlarına

göre kazancın tespitinde indiriminin kabul edilmemesi halinde bu giderler dolayısıyla yüklenilen KDV 'nin indirim konusu yapılması mümkün değildir.

VUK 278/A Bendi Kapsamında İmha

- VUK 278/A bendi kapsamında Takdir komisyonu kararına gerek olmadan belirlenen imha oranı ile bazı mal grupları için gider yazma imkanı getirilmiştir
- Buna göre münhasıran kazançları bilanço usulüne göre tespit edilen gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri yapacakları başvuru tarihinden önceki son hesap dönemine ait bilançolarında yer alan rakamlardan;

(Net satışlar + aktif büyüklük)/2 > 10 Milyon veya Özsermaye > 5 Milyon TL nin üzerinde olan mükellefler bu uygulamadan yararlanacaktır. Uygulama kapsamına ise;

- Her türlü gıda ürünleri

- İlgili Bakanlık tarafından ruhsatlandırılan veya ithaline izin verilen insan ve hayvan sağlığı için kullanılan her türlü ilaç ve benzeri emtia girmektedir

Bu kapsamdan yararlanmak için yapılan başvuru ve değerlendirme aşamaları ise özetle aşağıdaki gibidir.

- İdareye yazılı olarak başvuruda bulunulmalı (GİB'e)

- GİB tarafından başvuru Vergi Denetim Kurulu Başkanlığına intikal ettirilir.

- VDK tarafından Görüş ve Öneri Raporu hazırlanması

- İmha Oranının belirlenmesi

Yukarda aşamalar sonrasında mükellef İmha işlemine ilişkin düzenlenen tutanağa dayanılarak gerekli yasal kayıtlar yapılacak olup, Değer düşüklüğünün yasal kayıtlara intikal ettirilebilmesi için ayrıca takdir komisyonu kararı almasına gerek kalmayacaktır.

Duran Varlıklar

- VUK.'nun 269. maddesine göre iktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkuller maliyet bedeli ile değerlendirilir.

Satın Alma Bedeline Eklenmesi Zorunlu Giderler;

1)Makine ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri

2)Mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsanın tesviyesinden doğan giderler.

Satın Alma Bedeline Eklenmesi İhtiyari Olan Giderler;

1)Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri,

2)Tapu harçları, özel tüketim vergileri

- K.D.V. Kanununun 30 ve 58. maddeleri hükümleri bir arada değerlendirildiğinde binek otomobil alımında ödenen K.D.V.'nin indirimi mümkün olmayıp gider veya maliyet yazılmalıdır.
- Mükellefler tarafından satın alınacak taşınmazla ilgili olarak banka kredisi kullanılması nedeniyle ödenen BSMV'nin kurum kazancının tespitinde, GVK'nun 40/6 numaralı bendi uyarınca gider yazılabilir.

Sabit Kıymet Alımı ve Yatırım Finansmanında Doğan Kredi Faizleri ve Kur Farklarının Durumu

- 163 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile; Yatırımların finansmanında kullanılan kredilere ilişkin **faiz giderleri** ile yurt dışından döviz kredisi ile sabit kıymet ithal edilmesi nedeniyle ortaya çıkan **kur farklarının**, aktifleştirme tarihine kadar olan kısmının maliyete intikal ettirilmesi,
- Faiz giderleri ve kur farklarının aktifleştirme tarihinden yıl sonuna kadar olan kısmının da maliyete intikal ettirilmesi
- Aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin kredi faizi ve kur farklarının ise seçimlik hak olarak doğrudan gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmek suretiyle amortismanına tabi tutulması gerektiği açıklanmış bulunmaktadır
- Ancak, taşınmaz ile ilgili kredi faizlerini ilgili buldukları yılda doğrudan gider mi yazılacağı yoksa amortismanına mı tabi tutulacağı hususundaki tercihin başlangıçta yapılması gerekmektedir. Gider yazma yolunun seçilmesi halinde daha sonraki yıllarda bu tür giderlerin gayrimenkulün maliyetine eklenerek amortisman yolu ile itfa edilmesi veya önce amortisman ayırmaya başlayıp sonra gider yazma yoluna gidilmesine kanunen imkân bulunmamaktadır
- 334 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile; Kurlarda meydana gelen düşüş nedeniyle lehte oluşan kur farklarının da aktifleştirme işleminin gerçekleştiği dönemin sonuna kadar oluşan kısmının maliyetten düşülmesi,
- Aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin olanların ise, kambiyo geliri olarak değerlendirilmesi veya maliyetten düşülmek suretiyle kalan tutar üzerinden amortismanına tabi tutulması gerekecektir.
- Ayrıca, daha sonraki dönemlerde, seçimlik olarak hangi hak kullanılmışsa o yönteme göre işlem yapılmasına devam edilecektir

Finansal Kiralama Sözleşmesinden Doğan Kur Farkları ve Faiz Giderleri

- Kiracı tarafından finansal kiralama sözleşmesine göre yapılan kira ödemelerinin borç anapara ödemesi ve faiz gideri olarak ayrıştırılması, bu ayrıştırma işleminin her bir dönem sonunda (finansal kiralama sözleşmesinde yer alan kira ödemelerinin yapılacağı tarih) kalan borç tutarına sabit bir dönemsel faiz oranı uygulanmak suretiyle yapılması, hesaplanan **faiz giderlerinin** ise ilk yıl iktisadi kıymetin maliyetine eklenmesi sonraki yıllar ise gider veya maliyet olarak dikkate alınması gerekmektedir.
- Öte yandan, finansal kiralama yoluyla edinilen kıymete ilişkin olarak kiralama süresi içinde sözleşmeye istinaden yabancı para üzerinden yapılan kira ödemelerinin değerlemesi sonucu ortaya çıkan **kur farkının da**, ilk yıl iktisadi kıymetin maliyetine eklenmesi sonraki yıllar ise gider veya maliyet olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Amortisman

- Amortisman Ayırmanın Şartları ;
 - İşletmede bir yıldan fazla kullanılabilir olması,
 - Yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunması,
 - Değerleme gününde envantere dahil ve kullanıma hazır olması,
 - İktisadi kıymetin değerinin 2021 yılı için 1500 TL'yi aşması.
- Gelir Vergisi Kanunu 40/7. Maddesi kapsamında faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç ilk iktisap bedeli 2021 yılında uygulanmak üzere 170.000 Türk lirasını, söz

konusu vergilerin maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hâllerde, amortismanına tabi tutarı 2021 yılında uygulanmak üzere 320.000 Türk lirasını aşan binek otomobillerinin her birine ilişkin ayrılan amortismanın en fazla bu tutarlara isabet eden kısmı gider yazılabilir. Bu hükmün uygulanmasında binek otomobilin iktisap edildiği tarihte yürürlükte olan tutar dikkate alınır.

- Bu listelerde yer alan oranlardan daha az oranda amortisman ayırmak suretiyle amortisman süresinin uzatılması mümkün bulunmamaktadır.
- Boş arazi ve arsa için amortisman ayrılmaz
- VUK Md.320; Amortismanın herhangi bir yıl ayrılmamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir şekilde yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılamaz.
- VUK'nun mükerrer 315 inci maddesinin ikinci fıkrasına göre; Azalan bakiyeler usulünde ayrılabilir azami amortisman oranı % 50' yi geçemeyecektir.
- 345 sıra numaralı VUK Genel Tebliğindeki açıklamalar doğrultusunda ticari amaçla kullanılan araçlar için iktisap edilen lastiklerin, faaliyet gösterilen sektörün çalışma şartları gereği tahsis edildiği hizmette kullanılmaya hazır hale geldiği tarih itibarıyla faydalı ömrünün bir yıldan az olması halinde amortismanına tabi tutulması mümkün olmayacağından kayıtlara doğrudan gider olarak intikal ettirilmesi mümkündür
- Mükellefler tarafından iktisap edilerek defter kayıtlarına geçirilen, değerlendirme gününde envantere dahil olan ve kullanılmaya hazır halde bulunan iktisadi kıymetler için kullanılma şartı aranmaksızın amortisman ayrılabilir.
- Bu kapsamda kullanılabilmesi kayıt ve tescile tabi taşınmazların, ilgili sicillerine yasal süresi içerisinde kayıt ve tescil işlemi yapılmak şartıyla; fiilen kullanılıp kullanılmadığına bakılmaksızın aktife alındıkları dönemden itibaren amortismanına tabi tutulması mümkün bulunmaktadır.
- Amortisman süresini doldurmuş bulunan iktisadi kıymetleri satın alanlar bu iktisadi kıymetlerden amortisman ayrılabilir.
- Yıl içinde satılan A.T.İ.K. nedeniyle ayrılmış bulunan amortismanlar satış esnasında dikkate alınmalıdır
- Binek otolar alındığı yıl kıst amortisman ayrılır.
- Kıst amortismanına tabi A.T.İ.K. ile ilgili olanların amortisman süresinin son yılında ayrılmayan ilk yıla ilişkin amortisman tutarının gider kaydı yapılmalıdır.
- 7103 sayılı kanunla VUK eklenen geçici 30 uncu madde ile yatırım teşvik belgesi olsun veya olmasın imalat sanayiinde veya Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinde kullanılan ve 31/12/2019 tarihine kadar alınan yeni makine ve teçhizatın mevcut amortisman sürelerinin yarısı kadarlık daha kısa bir sürede amortismanına tabi tutularak gider yazılabilmesine imkan sağlanmıştır.
- VUK'un Geçici 30.maddesine yapılan ilaveyle imalat sanayi/teknoloji geliştirme/ar-ge/YTB kapsamında **26/10/2021 tarihinden 31/12/2023** tarihine kadar iktisap edilecek yeni makine teçhizatlar için faydalı ömrün yarısı dikkate alınarak amortisman hesaplanması hususunda düzenleme yapılmıştır.
- KDVK'nın imalat sanayiine yönelik yatırım teşvik belgesi kapsamında yapılan yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV'nin iade edilmesi hakkında geçici 37.maddesi, mezkur maddede düzenlendiği şekilde, **2022-2023 ve 2024** yıllarında yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV için de uygulanır (31/12/2021 Tarih ve 5047 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı).

- Faydalını ömrünü tamamladıktan sonra zayi olan veya istisna kapsamında teslim edilen ATİK lere ilişkin yüklenilen KDV nin tamamı indirilecektir.
- Faydalını ömrünü tamamlamadan sonra zayi olan veya istisna kapsamında teslim edilen ATİK lere ilişkin yüklenilen KDV nin kullanılan süreye isabet eden kısmı indirilecek kalan faydalı ömre isabet eden KDV nin düzeltilmesi gerekmektedir
- VUK'un 320.maddesine ihtiyari uygulanmak üzere gün esasına ve faydalı ömre ilişkin ilaveler yapılmıştır. Gün hesabına göre amortismanına, iktisadi kıymetin kullanıma hazır olduğu tarihte başlanacaktır. Mükellefler, tespit ve ilan edilen faydalı ömürlerden kısa olmamak üzere amortisman süresini, her yıl için aynı nispette olmak kaydıyla, belirlemekte serbesttir. Bu süre Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen sürenin iki katını ve elli yılı aşamaz. Belirtilen şekilde amortisman hesaplanmasına başlandıktan sonra bu hesaplama şeklinden vazgeçilemez. Bu düzenlemeyle ilişkili olarak VUK'un 315 ve 318.maddelerinde değişiklik/ilaveler yapılmıştır. Düzenleme 26/10/2021 tarihinde yürürlüğe girmiştir

Özel Maliyet Bedeli

- VUK'un "Gayrimenkullerde maliyet bedelinin artması" başlıklı 272. maddesine göre; normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında gayrimenkulü genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderlerin gayrimenkulün maliyet bedeline eklenmesi gerekmektedir. Gayrimenkullerin kira ile tutulmuş olması halinde ise, kiracı tarafından yapılan bu nitelikteki giderlerin bunların özel maliyet bedeli olarak değerlendirilmesi gerekir. Bir harcamanın özel maliyet bedeli olarak değerlendirilmesi için şu şartların sağlanmış olması gerekmektedir.

1- Harcamanın yapılmış olduğu gayrimenkul veya gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymet başkasına ait olmalı ve kiralanmış olmalıdır.

2- Yapılan harcamalar kiracı tarafından yapılmış olmalıdır.

3- Yapılan harcamalar, normal tamir, bakım ve temizleme giderleri dışında gayrimenkulü genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak amacıyla yapılmış olmalıdır. Başka bir deyişle, yapılan harcama gayrimenkulün maliyet bedeline eklenmesi gereken türden olmalıdır.

- Buna göre; özel maliyet bedelinde itfa süresi kiralama süresidir. Oran ise her yıl eşit olacaktır.
- Kira süresinin belli olmadığı hallerde itfa süresi 5 yıldır.

Yenileme Fonu

- Yenileme Fonu; işletmeye dahil ATİK'lerin gerektiğinde yenilenebilmesi için bu kıymetlerin satış kar veya sigorta tazminatlarından ayrılan karşılığın bilançonun pasifinde azami üç yıl süre ile muhafaza edilmesidir. Koşulları;

-Bilanço esasına göre defter tutulmalıdır.

-Elden çıkarılan ve yerine alınacak olan kıymetin ATİK olması gerekir.

-Elden çıkarılan kıymetin yenilenmesi zorunlu olması veya yenilenmesi konusunda karar verilmiş olmalıdır.

-Yeni iktisadi kıymet, elden çıkan iktisadi kıymetle aynı nitelikte olmalıdır.

-Ayrılan Fon, yeni alınan ATİK'in amortismanlarında kullanılır.

-Yenileme fonu 3 yıl içinde kullanılmalıdır. Üç yılın hesabında satışın yapıldığı yılın da dikkate alınması gerekmektedir.

- VUK'un Yenileme Fonuna ilişkin 328.maddesinde değişiklik yapılarak satıştan doğan kârın, satışın yapıldığı tarihi takip eden üçüncü takvim yılının sonuna kadar pasifte geçici bir hesapta tutulabileceği; yenilenme gerçekleşmezse satışın yapıldığı yılı takip eden üçüncü takvim yılının kâr ve zarar hesabına ekleneceği; bir veya birden fazla kıymete ilişkin amortismanın fondan mahsup edilebileceği; kârın, satışı yapılan iktisadi kıymetin yerine iktisap edilen yeni kıymetlerin amortisman ayrılabilir tutarından fazla ise bu fazlalığın satışın yapıldığı yılı takip eden üçüncü takvim yılının kâr ve zarar hesabına ekleneceğine dair düzenleme yapılmıştır.

- 3 yıllık süre yeni iktisadi kıymetin alınmasına ilişkin olup, bu süre içerisinde yeni amortisman tabi iktisadi kıymet alınmış olması durumunda yenileme fonunda yer alan tutar Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen faydalı ömür süresince ayrılmak üzere amortismanlara mahsup edilecektir.

**Vergiye Uyumlu
Mükelleflere Tanınan
%5 Vergi İndirimi**

- Gelir Vergisi Kanunu mükerrer madde 121 ile vergisini zamanında ödeyen ve belirtilen diğer şartları taşıyan gelir (Basit usul dahil) ve kurumlar vergisi mükelleflerine, verilecek yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin %5'ini, ödenmesi gereken vergiden indirme imkanı getirilmiştir.

%5 Vergi İndiriminden Yararlanma Şartları;

1- İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin **kanuni süresinde verilmiş** (Kanuni süresinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler bu şartın ihlali sayılmaz.) olması,

2- İndirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla, (1) numaralı bent kapsamındaki **vergi beyannameleri üzerine tahakkuk eden vergilerin ödenmiş olması**

3- İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıl içerisinde haklarında beyana tabi vergi türleri itibarıyla **ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması** (Yapılan tarhiyatların kesinleşmiş yargı kararlarıyla veya 213 sayılı Vergi Usul Kanununun uzlaşma ya da düzeltme hükümlerine göre tamamen ortadan kaldırılmış olması durumunda bu şart ihlal edilmiş sayılmaz.)

GVK'nın mükerrer 121/2.maddesi değiştirilerek vergiye uyumlu mükelleflere kolaylık sağlanmıştır. Söz konusu değişiklikle birlikte; İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki iki yılda haklarında tarhiyat yapılmamış olması koşulu, **yapılan tarhiyatların kesinleşmesine bağlanmıştır**. Kesinleşen tarhiyatın indirim tutarı üst sınırının (bu sınır 2021 yılı için 1.5 milyon TL'dir) %1'inden az olması halinde indirim hakkının kaybedilmemesine ilişkin düzenleme yapılmıştır. 01/01/2022 Tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere 26/10/2021 tarihinde yürürlüğe girdi. Bu düzenleme 2021 yılı için 2022 yılında verilecek gelir/kurumlar vergisi beyannamelerini kapsamaktadır.

4- Vergi indiriminin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla vergi aslı (vergi cezaları ve ferî alacaklar dâhil) **1.000 TL üzerinde vadesi geçmiş borcunun bulunmaması.**

5- Vergi indiriminin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında kaçakçılık suçu fiillerinin işlenmemiş olması.

- Hesaplanan indirim tutarı, her şart ve takdirde 1/1/2022 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere **2.000.000 Türk lirasından fazla olamayacaktır.**
- Vergi beyannameleri ibaresi, yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannameleri, geçici vergi beyannameleri, muhtasar, muhtasar ve prim hizmet beyannameleri ile Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi beyannamelerini; vergi ibaresi, anılan Bakanlığa bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken beyannameler üzerine tahakkuk eden vergileri ifade eder.

Örtülü Sermaye

- Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları her türlü borcun, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılacaktır.
- İşletmede kullanılan borçların örtülü sermaye sayılabilmesi için;
 - Doğrudan veya dolaylı olarak ortak veya ortakla ilişkili kişiden temin edilmesi,
 - İşletmede kullanılması,
 - Bu şekilde kullanılan borcun hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşması gerekmektedir.
- Örtülü sermaye uygulanmasında ortakla ilişkili kişi;
 - Ortağın, doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında ortağı olduğu veya en az %10 oranında oy veya kâr payı hakkına sahip olduğu bir kurumu ya da
 - Doğrudan veya dolaylı olarak ortağın veya ortakla ilişkili bu kurumun sermayesinin, oy veya kâr payı hakkına sahip hisselerinin en az %10'unu elinde bulunduran bir gerçek kişi veya kurumu ifade etmektedir.
- Örtülü sermaye üzerinden hesaplanan veya ödenen faiz, kur farkı ve benzerlerinin KKEG olarak dikkate alınması gerekmektedir.
- Örtülü sermaye üzerinden ödenen faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulanmasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacaktır. Kur farkları bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.
- Bu işlemler nedeniyle yapılan vergilemeye ilişkin olarak tam mükellefler nezdinde yapılacak düzeltmede örtülü sermayeye ilişkin kur farkları da dikkate alınmaz. Ancak bu düzeltmenin yapılabilmesi için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.

Transfer
Fiyatlandırması
Yoluyla Örtülü
Kazanç Dağıtımı

- Örtülü kazanç dağıtımı ise kurum kazancının vergilendirilmeden kurum dışına aktarılmasını ifade etmektedir.
- Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından söz edebilmek için;
 - Bir kurum tarafından bir mal veya hizmet alım ya da satımının yapılmış olması,
 - Söz konusu kurumun bu mal veya hizmet alım ya da satımını ilişkili kişilerle yapmış olması,
 - Bu mal veya hizmet alım ya da satımında “emsallere uygunluk ilkesi”ne aykırı olarak fiyat veya bedel tespiti yapılmış olması gerekmektedir.
- Dolayısıyla kurumların ilişkili kişilerle yapmış oldukları mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerinde kullanılacak fiyat veya bedelin emsallere uygun olması durumunda, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından söz edilmeyecektir.
- Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade etmektedir.
- Emsallere uygun fiyat ya da bedele ulaşmak için öncelikle iç emsal karşılaştırmaya esas ölçü olarak alınacaktır. Bu şekilde kullanılan fiyat ya da bedellerin bulunmaması ya da güvenilir olmaması halinde dış emsal karşılaştırmada esas alınacaktır. Amaç, en doğru ve güvenilir şekilde emsallere uygun fiyat ya da bedeli tespit etmektir.
- Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı’na kayıtlı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptığı yurt içi ve yurt dışı işlemleri ile diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptığı yurt dışı işlemlere ilişkin olarak kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresine kadar “Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu” hazırlamaları ve bu süre sona erdikten sonra istenmesi durumunda İdare’ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz etmeleri gerekmektedir.
- Teşebbüs sahibinin ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde, emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar işletmeden çekilmiş sayılacaktır.
- Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları’nın uygulaması bakımından; Alım, Satım, İmalat ve inşaat, Kiralama ve kiraya verme, Ödünç para alınması ve verilmesi, İkramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren diğer işlemler her halükarda mal veya hizmet alımı ya da satımı olarak dikkate alınacaktır.

Ar- Ge İndirimi

Ar-Ge indirimi gerek KVK’nın 10 uncu maddesinin (1/a) bendinde gerekse 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun 3 üncü maddesinde düzenlenmiştir. Ancak 6728 sayılı Kanunun 58 inci maddesiyle 09.08.2016 tarihin- den itibaren yürürlüğe girmek üzere KVK’da yer alan Ar-Ge indirimi müessesesi yürürlükten kaldırılmış ve aynı Kanunun 60 ncı maddesiyle 5746 sayılı Kanuna 18 “Diğer teşvik unsurları” başlıklı 3/A maddesi eklenmiştir

Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre Ar-Ge İndirimi

- KVK'nın, diğer indirimleri düzenleyen 10. maddesinin, (1-a) bendine göre, mükelleflerin, münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme faaliyetleri çerçevesinde, işletmeleri bünyesinde yaptıkları harcamaların %100'ü kurum kazancının tespitinde Ar-Ge indirimi olarak dikkate alınabilecektir.
- Gerek aktifleştirilerek üzerinden amortisman hesaplanan Ar-Ge harcamaları, gerekse doğrudan gider olarak dikkate alınan Ar-Ge harcamaları üzerinden %100 oranında hesaplanacak olan Ar-Ge indirimi, ilgili dönem kurum kazancından indirilecek, kurum kazancının yetersiz olması nedeniyle indirilemeyen tutar bulunması halinde ise, bu tutar sonraki hesap dönemlerine devredilecektir.
- İlgili olduğu dönemde indirilemeyen Ar-Ge indiriminin sonraki yıllara devredilmesinde süre sınırı bulunmamaktadır.
- Yapılan bir harcamanın Ar-Ge indirimine konu edilebilmesi için Ar-Ge faaliyeti kapsamında yapılmış olması gerekmektedir olup, aşağıda belirtilen amaçlara yönelik faaliyetler Ar-Ge faaliyetleridir:
 - 1-Bilimsel ve teknolojik alanlardaki belirsizlikleri gidermek ve bunları aydınlatmak amacıyla, bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak yeni teknik bilgilerin elde edilmesi,
 - 2-Yeni yöntemlerle yeni ürünler, madde ve malzemeler, araçlar, gereçler, işlemler, sistemler geliştirilmesi, tasarım ve çizim çalışmaları ile yeni teknikler ve prototipler üretilmesi,
 - 3- Yeni ve özgün tasarıma dayanan yazılım faaliyetleri,
 - 4- Yeni üretim yöntem, süreç ve işlemlerinin araştırılması veya geliştirilmesi,
 - 5- Bir ürünün maliyetini düşürücü, kalite, standart veya performansını yükseltici yeni tekniklerin /teknolojilerin araştırılması.
- Kurumlar, hesap dönemi içerisinde gayrimaddi hakka yönelik yaptıkları araştırma ve geliştirme harcamalarının tamamını aktifleştirmek zorundadırlar. Ancak, gayrimaddi hakka yönelik olmayan ve Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde aktifleştirilmesi gerekmeyen harcamalar doğrudan gider yazılabilecektir.
- Örneğin, kanser ilacı geliştirmek için yapılan araştırma faaliyetleri sonucunda patent, lisans gibi bir gayrimaddi hak ortaya çıkacağından, yapılan araştırma harcamalarının aktifleştirilmesi gerekecektir.
- Proje sonucu ortaya bir gayrimaddi hak çıkması halinde, aktifleştirilmesi gereken bu tutar, amortisman yoluyla itfa edilecektir.
- Aktifleştirilerek amortisman yoluyla itfa edilmesi gereken Ar-Ge harcamaları Tekdüzen Hesap Planında 263 numaralı Araştırma ve Geliştirme Giderleri hesabında izlenmektedir.
- Doğrudan gider yazılabilecek Ar-Ge harcamaları ise, 630 numaralı Araştırma ve Geliştirme Giderleri hesabına kaydedilecektir.
- İşletmede yeni bir ürün veya teknoloji oluşturulması veya yeni bir üretim yöntemi geliştirilmesine yönelik Ar-Ge projeleri kapsamında yapılan Ar-Ge harcamalarının aktifleştirilmesi gerekmektedir. Çünkü söz konusu harcamalar belli bir süreci kapsayan beklenen faydaları harcama yapılırken değil projenin birmesi ve üretimde kullanılması ile ortaya çıkan harcamalardır.

5746 Sayılı Ar-Ge Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanuna Göre Ar-Ge İndirimi

- 5746 sayılı Kanun'un 3/1. maddesi uyarınca;
 - Teknoloji merkezi işletmelerinde,
 - Ar-Ge merkezlerinde,
 - Kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen Ar-Ge ve yenilik projelerinde,
 - Rekabet öncesi işbirliği projelerinde ve
 - Teknogirişim sermaye desteklerinden yararlananlarca,

gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik harcamalarının tamamı, KVK'nın 10. maddesine göre kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilmektedir.
- Ayrıca 500 ve üzerinde tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam eden Ar-Ge merkezlerinde o yıl yapılan Ar-Ge ve yenilik harcamasının bir önceki yıla göre artışının yarısı da indirim konusu yapılabilir.
- 5746 sayılı Kanunun 3 üncü maddesine göre, Cumhurbaşkanınca belirlenen kriterleri haiz Ar-Ge merkezlerinde ayrıca o yıl yapılan Ar-Ge ve yenilik harcamalarının bir önceki yıla göre artışının yüzde ellisine kadar; Cumhurbaşkanınca belirlenen kriterleri haiz tasarım merkezlerinde ayrıca o yıl yapılan tasarım harcamalarının bir önceki yıla göre artışının yüzde ellisine kadar yukarıdaki esaslar dâhilinde indirim konusu yapılabilir.
- Bu kapsamda ek Ar-Ge indiriminden yararlanılabilmesi için, bir önceki yılda Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinin bulunması gerekmektedir. Bir başka ifadeyle, bir önceki yıl Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyeti olmayan dolayısıyla Ar-Ge, yenilik ve tasarım harcamaları tutarı sıfır olan mükellefler ek Ar-Ge indirimini hesaplamayacaklardır.
- 5746 sayılı Kanunun 3 üncü maddesi kapsamında kurulan ve aşağıda belirtilen göstergelerden herhangi birinde bir önceki yıla göre en az yüzde yirmi artış sağlayan Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde, o yıl yapılan Ar-Ge ve yenilik veya tasarım harcamalarının bir önceki yıla göre artış tutarının yüzde ellisi, 31.12.2023 tarihine kadar, KVK'nın 10 uncu maddesine göre kurum kazancının ve GVK'nın 89 uncu maddesi uyarınca ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılacaktır.
 - Ar-Ge veya tasarım harcamasının toplam ciro içindeki payı.
 - Tescil edilen ulusal veya uluslararası patent sayısı.
 - Uluslararası destekli proje sayısı.
 - Lisansüstü dereceli araştırmacı sayısının toplam Ar-Ge personeli sayısına oranı.
 - Toplam araştırmacı sayısının toplam Ar-Ge personeli sayısına oranı.
 - Ar-Ge sonucu ortaya çıkan yeni ürünlerden elde edilen cironun toplam ciroya oranı.
- Ar-Ge veya tasarım merkezleri tarafından siparişe dayalı olarak yürütülen Ar-Ge veya tasarım faaliyetlerine ilişkin olarak yapılan harcamaların sadece yüzde ellisi bu merkezler tarafından, bu harcamaların kalan yüzde ellisi ise siparişi veren gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından, Ar-Ge ve tasarım indirimini olarak dikkate alınabilir.
- Daha önce de belirtildiği gibi, 5746 sayılı Kanun kapsamında Ar-Ge indiriminden yararlanan mükellefler, KVK'nın 10/1-a maddesi hükmünden ayrıca yararlanamazlar.
- 5746 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin 5 numaralı fıkrasına göre 5746 sayılı Kanun kapsamındaki indirim, istisna, destek ve teşviklerden yararlanan kurumlar vergisi mükellefleri KVK'nın 10 uncu maddesinin (1/ğ) bendi hükümleri ile 4691 sayılı Kanunun geçici 2 nci maddesi hükümlerinden ayrıca yararlanamazlar.

- 5746 sayılı Kanun kapsamında hesaplanan Ar-Ge indirimi de kurumlar vergisi beyannamesi ile geçici vergi beyannamelerinin ilgili satırına yazılmak suretiyle indirim konusu yapılacaktır
- Ar-Ge, yenilik ve tasarım harcamaları VUK'ya göre aktifleştirilmek suretiyle amortisman yoluyla itfa edilecek, söz konusu harcamalar sonucunda bir iktisadi kıymet oluşmaması halinde yapılan harcamalar doğrudan gider yazılacaktır.
- KVK'nın 10. maddesinde düzenlenmiş olan "Diğer İndirimler" maddede yer alan sırasıyla kurum kazancından indirilecektir. Öte yandan, 10. maddede sayılan diğer indirimlerden Ar-Ge indirimi dışındaki indirimler, ilgili hesap döneminde kurum kazancının yeterli olması halinde indirilecek, ilgili olduğu dönemde indirilemeyen kısımlar ise sonraki yıllara devredilmeyecektir.
- Söz konusu maddenin Ar-Ge indirimi ile ilgili (1-a) bendinde; matrahın yetersiz olması nedeniyle ilgili dönemde indirim konusu yapılamayan Ar- Ge indirimi tutarının, sonraki hesap dönemlerine devredeceği belirtilmiştir.
- Öte yandan, 5746 sayılı Kanununun 3. maddesinde de, kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili hesap döneminde indirim konusu yapılamayan tutarların, sonraki hesap dönemlerine devredileceği hükmüne yer verilmiş; buna ilaveten, devredilen tutarların, takip eden yıllarda 213 sayılı Kanuna göre her yıl belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınacağı da ayrıca belirtilmiştir.
- Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ilişkin olarak kamu kurum ve kuruluşları, kanunla kurulan vakıflar ile uluslararası fonlardan alınan destekler özel bir fon hesabında tutulur. Bu fonda yer alan tutarlar, Kurumlar Vergisi Kanununa göre vergiye tabi kazancın tespitinde gelir, Ar-Ge indirimi tutarının tespitinde Ar-Ge harcaması olarak dikkate alınmaz. Bu şekilde sağlanan karşılıksız fonlardan yapılan harcamalar, yapıldığı yere göre doğrudan gider ya da amortismanına tabi iktisadi kıymet olarak muhasebeleştirilir.
- Bu hesabın elde edildiği hesap dönemini izleyen 5 yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi hâlinde, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler vergi zıyaı cezası ve gecikme faiziyle birlikte tahsil edilir.

**Sponsorluk
Harcamaları ve
Reklam Harcamaları**

- 21.05.1986 tarihli ve 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 17.06.1992 tarihli ve 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun, kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının sözü edilen kanunlar uyarınca tespit edilen,
 - Amatör spor dalları için tamamı,
 - Profesyonel spor dalları için % 50'si,
 kurumlar vergisi matrahının tespitinde, ilgili oldukları hesap döneminde beyan edilen kurum kazancından indirilebilecektir.
- Sponsorluk harcamaları, ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilişkili olmayan veya ilişkisi ölçülemeyen, sosyal amacı öne çıkan harcamalar olup ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilişkili olan reklam harcamalarından farklılık arz etmektedir. Yukarıda da belirtildiği üzere, sponsorluk harcamaları esasen kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde olup, KVK'nın 10. maddesinin (1-b) bendinde yer alan düzenleme uyarınca, bu bentte yer alan usul ve esaslar çerçevesinde beyanname üzerinde indirim konusu edilebilmektedir.

Bağış ve Yardımlar

- Reklam harcamaları ise, ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilgili olduğundan genel hükümler dahilinde gider olarak kurum kazancından indirilmektedir.
- Sponsorluk faaliyetinin yanında reklam ve tanıtım amacını da içeren işlemler nedeniyle yapılan harcamaların, sözleşmede belirtilmek ve emsaline uygun olmak şartıyla, reklam ve sponsorluk harcamaları olarak ayrıştırılabilmesi mümkündür.
- Yapılan bağış ve yardımların gider yazılması yerine, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinde beyan edilen gelirden indirilmesi esası getirilmiş olduğu hususu dikkate alınmalı ve buna göre bağış ve yardımların tamamı önce kanunen kabul edilmeyen gider olarak beyanname üzerinde kazanca eklenmeli ve daha sonra gelirden indirilecek bağış ve yardımların tutarı kazancın %5'ine (kalkınmada öncelikli yörelerde %10'una) (K.V.K.10/1-c maddesi uyarınca kurumlar vergisi mükelleflerinde sadece %5'i) kadar olan kısmı hesaplanarak beyannameye ayrıca gösterilmek suretiyle kazançtan indirilmelidir.
- Aşağıdaki Kurum ve kuruluşlara kurum kazancının %5'i ile sınırlı genel nitelikli bağış ve yardım yapılabilir. Bunlar
 - Genel ve özel bütçeli kamu idareleri,
 - İl özel idareleri ve belediyeler,
 - Köyler
 - Kamu yararına çalışan dernekler,
 - Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar,
 - Bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlar
- Bağış ve Yardımın Üst Sınırı şu formülle hesaplanır

$$\text{«Ticari bilanço kârı – (iştirak kazançları istisnası + geçmiş yıl zararları)» x \% 5}$$
- Bağış ve Yardım mutlaka makbuz karşılığında olmalıdır.
- Bağışlar karşılıksız yapılmalıdır
- **%5 Oranı İle Sınırlı Olmaksızın Tamamı İndirilebilecek Bağış ve Yardımlar**
 - Okul, sağlık tesisi ve öğrenci yurtlarına yapılan bağışlar
 - Kültür ve tabiat varlıklarının korumasına yönelik olarak yapılan bağışlar
 - Çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezlerine yapılan bağış ve yardımlar
 - Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımlar
 - İbadethanelere, Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislere yapılan bağışlar
 - Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri ile gençlik ve izcilik kamplarının yapılan bağışlar
 - Eskişehir 2013 Türk Dünyası Başkenti Hakkında Kanun uyarınca kurulan ajansa yapılan bağış ve yardımlar
 - EXPO 2016 Antalya Ajansına yapılan bağış ve yardımlar
 - Sosyal yardımlaşmayı ve dayanışmayı teşvik fonuna veya bu fona ilişkin vakıflara yapılan bağış ve yardımlar

- 7269 sayılı kanun uyarınca afetzedelere yapılacak bağış ve yardımlar
- TÜBİTAK'a yapılan bağış ve yardımlar
- Üniversitelere ve ileri teknoloji enstitülerine yapılan bağış ve yardımlar
- Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumuna yapılan bağışlar
- Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumuna yapılacak bağış ve yardımlar

Nakit Sermaye artırımında İndirim Uygulaması

- Finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri hariç olmak üzere sermaye şirketleri nakdi sermaye artırımında indirim uygulamasından faydalanabilmektedirler.
- İndirime konu olabilecek nakdi sermaye tutarı, ilgili hesap dönemi içinde, ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları veya yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı olarak tanımlanmıştır.
- İndirim tutarı, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (TCMB) tarafından indirimden yararlanan yıl için en son açıklanan bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı dikkate alınarak, ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarın %50'sinin olarak hesaplanmaktadır. Hesaplanan indirim tutarı kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirim konusu yapılabilecektir.
- Söz konusu oran Merkez Bankası verilerine göre 2021 yılı sonu itibarıyla **% 24,52** olarak açıklanmıştır. (Bu oran 2015 yılında %14,65, 2016 yılında %13,57, 2017 yılında %17,06, 2018 yılında %27,04 ve 2019 yılında %12,02, 2020 yılında %19,62 şeklinde oluşmuştur) Dolayısıyla sermaye şirketleri 1.7.2015 tarihinden sonra gerçekleştirdikleri sermaye artırımlarının nakden ve fiilen ödenen kısımları üzerinden – daha sonra sermaye azaltımları ile geri çekilen tutar hariç olmak üzere % 24,52 oranını esas alarak hesaplayacakları indirim tutarını 2021 son dönem geçici vergi ve nisanda verecekleri yıllık kurumlar vergisi beyannamelerinde kurum kazancından indirebileceklerdir.
- İndirime konu edilecek tutarın hesaplanmasında; 1/7/2015 tarihinden itibaren ticaret siciline tescil edilmiş olan mevcut sermaye şirketlerinde ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları, yeni kurulan sermaye şirketlerinde ise ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı dikkate alınacak olup sermayenin nakit olarak karşılanmayan kısmı indirim uygulamasından yararlanamamaktadır. Bununla birlikte;
 - Sermaye şirketlerine nakit dışındaki varlık devirlerinden kaynaklanan sermaye artışları,
 - Sermaye şirketlerinin birleşme, devir ve bölünme işlemlerine taraf olmalarından kaynaklanan sermaye artışları,
 - Bilançoda yer alan öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklenmesinden kaynaklanan sermaye artışları,
 - Ortaklarca veya Kurumlar Vergisi Kanununun 12 nci maddesi kapsamında ortaklarla ilişkili olan kişilerce kredi kullanılmak veya borç alınmak suretiyle gerçekleştirilen sermaye artışları,
 - Şirkete nakdi sermaye dışında hisse senedi, tahvil veya bono gibi kıymetlerin konulması suretiyle gerçekleştirilen sermaye artışları,

- Bilanço içi kalemlerin birbiri içinde mahsubu şeklinde gerçekleştirilen sermaye artışları, indirim tutarının hesaplamasında dikkate alınmayacaktır.

- İndirim hesaplamasına konu edilebilecek sermaye artışı tutarı, artırılan sermayenin ortaklarca şirketin banka hesabına nakit olarak fiilen yatırılan kısmı ile sınırlı olup taahhüt edilen sermayenin, ortaklar tarafından nakit olarak şirketin banka hesabına fiilen yatırılmayan kısmı indirim tutarının hesaplanmasında dikkate alınmayacaktır.

- Nakden taahhüt edilen sermayenin;

-Sermaye artırımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği tarihten önce şirketin banka hesabına yatırılan kısmı için tescil tarihi,

-Tescil tarihinden sonra şirketin banka hesabına yatırılan tutarlar için ise şirketin banka hesabına yatırılma tarihi, esas alınarak indirim tutarı hesaplanacaktır.

- İndirim tutarı aşağıdaki şekliyle hesaplanacaktır.

Kurum Kazancından Yararlanabilecek Tutar	=	Nakdi Sermaye Artışı	X	TCMB Ticari Krediler Faiz Oranı	İndirim Oranı(%50)	Süre (Sermaye artırımının yapıldığı aydan hesap döneminin sonuna kadar olan ay sayısının 12 aya olan oranı, izleyen yıllarda yılın tamamı dikkate alınarak hesaplanacak
--	---	----------------------	---	---------------------------------	--------------------	---

- Sermaye şirketleri gerçekleştirdikleri nakdi sermaye artışları üzerinden, nakdi sermaye artışının yapıldığı hesap döneminden itibaren başlamak üzere izleyen her bir hesap dönemi için ayrı ayrı indirim uygulamasından yararlanabileceklerdir. Öte yandan, sonraki dönemlerde sermaye azaltımı yapılması hâlinde nakdi sermaye artışının azaltılan sermaye tutarı kadarlık kısmı indirim hesaplamasında dikkate alınmayacaktır.
- Sermaye şirketleri tarafından nakdi sermaye artışına ilişkin hesaplanan indirim tutarının kazanç yetersizliği nedeniyle ilgili olduğu hesap dönemine ait matrahın tespitinde indirim konusu yapılamaması halinde bu indirim tutarları, herhangi bir endekslemeye tabi tutulmaksızın izleyen hesap dönemlerine ilişkin matrahın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.
- İndirim tutarının hesaplanmasında TCMB tarafından yararlanılan yıl için en son açıklanan ticari krediler faiz oranı dikkate alınacağından geçici vergi dönemlerinden sadece dördüncü geçici vergilendirme dönemi itibarıyla bu indirimden yararlanılması mümkün bulunmaktadır. Öte yandan, kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili hesap döneminde indirim konusu yapılamayan tutarlar, izleyen hesap dönemine ilişkin geçici vergilendirme dönemlerine ait geçici vergi matrahlarının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.
- İndirimden faydalanmak isteyen sermaye şirketlerinin, taahhüt edilen sermaye artırım tutarının nakit olarak şirketin banka hesabına fiilen yatırıldığına ilişkin olarak bu işlemleri içeren ve ilgili banka şubesi tarafından onaylanmış banka hesap özetini kağıt ortamında veya elektronik ortamda ilgili dönem kurumlar vergisi beyannamesi verme süresi içerisinde kurumlar vergisi yönünden bağlı oldukları vergi dairelerine ibraz etmeleri gerekmektedir.
- Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yer alan açıklamalar çerçevesinde indirimden faydalanmak isteyen sermaye şirketlerinin, nakdi olarak artırdıkları sermaye ile indirime konu edecekleri tutara ilişkin bilgileri, her yıl kurumlar vergisi

beyannamesinin “Ekler” bölümünde “Nakdi Sermaye Artışından Kaynaklanan Faiz İndirimi” bölümünde ayrıntılı bir şekilde bildirmeleri gerekmektedir.

- Genel İndirim oranı % 50 dir.
- KV'nın 10/1-ı maddesine “Nakdi sermaye artışlarının, yurt dışından getirilen nakitle karşılanan kısmı için bu oran %75 olarak uygulanır” ilavesi yapılmıştır. Düzenleme 26/10/2021 tarihinde yürürlüğe girdi ve bu tarihten sonraki sermaye artırımlarında uygulanacaktır.
- Payları borsada işlem gören halka açık sermaye şirketlerinden, indirimin uygulanacağı yılın son günü itibariyle, halka açıklık oranı % 50’den az olanlar için %75
- Payları borsada işlem gören halka açık sermaye şirketlerinden, indirimin uygulanacağı yılın son günü itibariyle, halka açıklık oranı % 50’nin üzerinde olanlar için % 100
- Nakit artırılan sermayenin, yatırım teşvik belgeli üretim ve sanayi tesisleri ile bu tesislere ait makine ve teçhizat yatırımlarında ve/veya bu yatırımların inşasına tahsis edilen arsa ve arazi yatırımlarında kullanılmasında durumunda (Teşvik belgesinde yer alan sabit yatırım tutar ile sınırlı olmak üzere) % 75
- Gelirlerinin %25 veya fazlası şirket faaliyeti ile orantılı sermaye, organizasyon ve personel istihdamı suretiyle yürütülen ticarî, ziraî veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşan sermaye şirketleri için indirim oranı %0 olarak uygulanacaktır.
- Aktif toplamının %50 veya daha fazlası bağlı menkul kıymetler, bağlı ortaklıklar ve iştirak paylarından oluşan sermaye şirketleri için indirilebilecek tutarın hesaplanmasında indirim oranı %0 olarak uygulanacaktır.
- Artırılan nakdi sermayenin başka şirketlere sermaye olarak konulan veya kredi olarak kullandırılan kısmına tekabül eden tutarla sınırlı olmak üzere indirilebilecek tutarın hesaplanmasında indirim oranı %0 olarak uygulanacaktır.
- Arsa ve arazi yatırımı yapan sermaye şirketlerinde arsa ve arazi yatırımına tekabül eden tutarla sınırlı olmak üzere indirilebilecek tutarın hesaplanmasında indirim oranı %0 olarak uygulanacaktır.
- İndirimden yararlanan sermaye şirketlerinin daha sonra sermaye azaltımı yapmaları halinde, nakdi sermaye artışının azaltılan sermaye tutarı kadarlık kısmı için sermaye azaltımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği ayı izleyen aydan itibaren bu indirimden yararlanmaları mümkün olmayacaktır. Öte yandan, nakdi sermaye artışı yapılmadan önce sermaye şirketlerinin sermaye azaltımına gitmiş olmaları halinde, bu indirimin hesaplanmasında azaltılan sermaye tutarı kadarlık kısım dikkate alınmayacaktır.
- Şirketlerin sonraki dönemlerde sermaye artırımına gitmeleri halinde, şartları taşımaları kaydıyla, artırılan bu sermaye tutarları için indirim uygulamasından yararlanabileceklerdir.
- Sermaye avanslarının durumu

İleride gerçekleştirilecek sermaye artırımından kaynaklanan sermaye taahhüdünün yerine getirilmesinde kullanılmak amacıyla, sermaye artırımına ilişkin karardan önce ortaklar tarafından sermaye avansı olarak şirketin banka hesabına yatırılan tutarların;

- a) Banka hesabına yatırıldığı tarihten itibaren şirketin bilançosunda öz sermaye kalemleri arasında yer alan “Diğer Sermaye Yedekleri” hesabında izlenmesi ve
- b) Banka hesabına yatırıldığı tarihin içinde bulunduğu hesap döneminin sonuna kadar bu tutarlarla ilgili sermaye artırımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil ettirilmesi

şartıyla, söz konusu kararın ticaret siciline tescil ettirildiği tarih esas alınarak indirim uygulamasında dikkate alınması mümkündür

- Dolayısıyla, şirketin banka hesabına yatırıldığı tarihin içinde bulunduğu hesap döneminde sermaye artırımına konu edilmeyen sermaye avansı niteliğindeki tutarların, indirim uygulamasında dikkate alınması mümkün değildir. Ayrıca, şirketin banka hesabına yatırıldığı tarihten itibaren bilançoda öz sermaye kalemleri arasında yer alan "Diğer Sermaye Yedekleri" hesabında izlenmeyen tutarlar için, ilgili hesap döneminde bu tutarlara ilişkin sermaye artırımı gerçekleştirilse dahi indirim uygulamasından faydalanılması mümkün bulunmamaktadır.
- Öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklenmesinden kaynaklanan sermaye artışları'nın kapsam dışında tutulduğunu belirtmiştik. Sermaye avansı adı altında gerçekleştirilecek sermaye artışlarında ise kurumlar vergisi tebliğinde yer verilen açıklamalara uyulması şartı ile indirim tutarı hesaplaması mümkün olabilecektir.

İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması

- KVK'nın 32/A maddesine göre; Ekonomi Bakanlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır.
- İndirimli kurumlar vergisi uygulaması; esas itibariyle yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden (işletme döneminde) itibaren uygulanan bir vergisel teşviktir.
- Genel uygulama bu olmakla birlikte; gerek KVK'nın 32/A maddesinin ikinci fıkrasının (c) bendi gerekse 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Bakanlar Kurulu Kararının Vergi İndirimi başlıklı 15 inci maddesinde yer alan düzenlemelerle yatırımın kısmen veya tamamen işletilmeye başlamadan önce (yatırım döneminde) de mükelleflerin diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulama imkanı bulunmaktadır.
- **İşletme Döneminde Yatırımlardan Elde Edilen Kazançlara İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması**
- Yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançlara, ilgili teşvik belgesinde yer alan yatırıma katkı ve vergi indirim oranları dikkate alınarak yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren, yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.
- **Yatırıma katkı tutarı;** indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların Devletçe karşılanacak tutarını ifade etmektedir.
- **Yatırıma katkı oranı;** yatırıma katkı tutarının yapılan toplam yatırım tutarına bölünmesi suretiyle bulunacak oran ifade etmektedir
- **Toplam yatırıma katkı tutarı,** yatırımdan elde edilen kazançta indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle Devletin tahsilinden vazgeçeceği kurumlar vergisi tutarını ifade etmektedir.
- KVK'nun 32/A maddesinin ikinci fıkrasının (b) bendinde "%55", "%65" ve "%90" şeklinde yer alan kanuni oranlar sırasıyla "%70", "%80" ve "%100" şeklinde ve (c) bendinde "%50" şeklinde yer alan kanuni oran ise "%100" şeklinde uygulanacaktır.
- 2012/3305 sayılı BKK'nın geçici 8. maddesine göre "(Ek:RG-22.02.2017-29987) (Değişik:RG-30.12.2017-30286) (1) Bu Karar ve daha önceki kararlara istinaden

imalat sanayiine yönelik (US-97 Kodu:15-37) düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, 01.01.2017 ile 31.12.2019 tarihleri arasında gerçekleştirilecek yatırım harcamaları için;

- a)Bina-inşaat harcamalarında KDV iadesi,
b) Bölgesel, büyük ölçekli ve stratejik teşvik uygulamaları kapsamında vergi indirimi desteğinde uygulanacak yatırıma katkı oranları her bir bölgede geçerli olan yatırıma katkı oranına 15 puan ilave edilmek suretiyle, kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirimi tüm bölgelerde yüzde yüz oranında ve yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına uygulanacak oranı yüzde yüz olmak üzere, teşvik belgesi üzerinde herhangi bir işlem yapılmaksızın uygulanır."

- 1950 sayılı CK uyarınca; imalat sanayiine yönelik (US-97 Kodu: 15-37) düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, 1/1/2020-31/12/2022 tarihleri arasında gerçekleştirilen yatırım harcamaları için bölgesel, büyük ölçekli ve stratejik teşvik uygulamaları kapsamında vergi indirimi desteğinde uygulanacak yatırıma katkı oranları

- her bir bölgede geçerli olan yatırıma katkı oranına 15 puan ilave edilmek suretiyle,
- kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirimi tüm bölgelerde yüzde yüz oranında
- yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına yüzde yüz oranında

olmak üzere teşvik belgesi üzerinde herhangi bir işlem yapılmaksızın uygulanacaktır

- Bu kapsamda KVK'nun geçici 9 uncu maddesinin birinci fıkrasında yapılan değişiklik ile imalat sanayine yönelik yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlarda indirimli kurumlar vergisi uygulaması 2021 yılında da uygulamaya devam edecektir.
- Yatırım dönemi ifadesinden, Yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırıma fiilen başlanılan tarihi içeren geçici vergilendirme döneminin başından tamamlama vizesi yapılması amacıyla Bakanlığına müracaat tarihini içeren geçici vergilendirme döneminin son gününe kadar olan sürenin anlaşılması gerekmektedir.
- İşletme döneminde sadece yatırımdan elde edilen kazançta indirimli kurumlar vergisi uygulanır.
- Komple yeni yatırımlarda; yatırımdan elde edilen kazancın ayrı şekilde tespiti şarttır.
- Tevsi yatırımlarda ise; kazancın ayrı bir şekilde tespit edilememesi halinde:

YATIRIMDAN ELDE EDİLEN KAZANÇ = (yatırım tutarı / toplam sabit yatırım tutarı) x ticari kazanç

- **Diğer Faaliyetlerden Elde Edilen Kazançlara İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması (Yatırım Döneminde)**

Yatırıma katkı tutarına mahsuben

a) Toplam yatırıma katkı tutarının Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen oranını geçmemek

ve

b) Gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşmamak üzere,

yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde ettikleri kazançlarına uygulayabileceklerdir.

- KVK'nın İndirimli Kurumlar Vergisi başlıklı 32/A maddesine eklenen fıkra ile bu fıkra kapsamında diğer vergi borçlarından terkin edilebilecek toplam tutar, ilgili yatırım teşvik belgesi kapsamında fiilen yapılan yatırım harcamalarına, yatırıma katkı oranı uygulanmak suretiyle hesaplanan tutarın %10'undan fazla olamaz." Düzenleme 1/1/2022 tarihinden itibaren yapılacak yatırım harcamalarına uygulanmak üzere 26/10/2021 tarihinde yürürlüğe girmektedir.

KV Beyannamesinin verilmesi gereken ayı takip eden 2. ayın sonuna kadar talep edilmesi şartıyla, özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç olmak üzere tahakkuk etmiş diğer vergi borçlarından terkin edilmek suretiyle kullanılabilir.

Terkin talebinde bulunulabilecek tutar, hak edilen yatırıma katkı tutarından indirimli kurumlar vergisi yoluyla kullanılan yatırıma katkı tutarının düşülmesinden sonra bulunan tutarın yarısından fazla olamaz.

Diğer vergi borçlarının terkini suretiyle kullanılan tutarın bir katına isabet eden yatırıma katkı tutarından vazgeçildiği kabul edilir, diğer vergilerden terkin talep edilen tutar ile vazgeçilen yatırıma katkı tutarları dolayısıyla vergi matrahına indirimli oranda kurumlar vergisi uygulanmaz.

Binek Oto Gider Kısıtlaması

- Gelir Vergisi Kanunu 40/1. Maddesi kapsamında Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, kiralama yoluyla edinilen binek otomobillerinin her birine ilişkin aylık kira bedelinin 2021 yılında 6.000 Türk lirasına kadarlık kısmı ile binek otomobillerinin iktisabına ilişkin özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi toplamının en fazla 2021 yılında uygulanmak üzere 150.000 Türk lirasına kadarlık kısmı gider olarak dikkate alınabilir.)
- Gelir Vergisi Kanunu 40/5. Maddesi kapsamında Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, binek otomobillere ilişkin giderlerin en fazla %70'i, gelir ve kurumlar vergisi açısından safi kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabilecektir.
- Gelir Vergisi Kanunu 40/7. Maddesi kapsamında faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç ilk iktisap bedeli 2021 yılında uygulanmak üzere 170.000 Türk lirasını, söz konusu vergilerin maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hâllerde, amortismanına tabi tutarı 2021 yılında uygulanmak üzere 320.000 Türk lirasını aşan binek otomobillerinin her birine ilişkin ayrılan amortismanın en fazla bu tutarlara isabet eden kısmı gider yazılabilir. Bu hükmün uygulanmasında binek otomobilin iktisap edildiği tarihte yürürlükte olan tutar dikkate alınır.
- Bu kapsamda giderler genel olarak taşıtların tamir, bakım, yakıt, sigorta ve benzeri cari giderleridir. Yapılan giderlerin işletmeye veya envantere kayıtlı ya da kiralama yoluyla edinilen binek otomobillere ilişkin olup olmamasının bir önemi bulunmamaktadır.
- Binek otomobillere ilişkin, kasko sigorta poliçeleri, önceki dönemlerde alınmış olsa dahi kredi ile yapılan alımlarda ödenen faiz tutarları, araca ait tebliğde sayılı tüm

giderler ayrıştırılmalı ve gider kısıtlamasına uygun, kontrol edilebilir şekilde yasal defterlere kaydedilmesi gerekmektedir.

SGK Primlerinin Gider Yazılması

- 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun 80. maddesinin üçüncü fıkrasında "Kuruma ödenmeyen prim Gelir ve Kurumlar vergisi uygulamasında gider yazılmaz" hükmü yer almıştır.
- Öte yandan, Gelir Vergisi Kanunu'nun yukarıda yer verilen 40/2. maddesinde, ticari kazancın tespitinde, işverenlerce hizmet erbabı için ödenen SSK primlerinin dönem kazancının tespitinde gider olarak indirilebileceği hükme bağlanmıştır.
- Bu hükümlere göre, SSK primlerinin gider olarak dikkate alınabilmesi için, bu primlerin Sosyal Sigortalar Kurumu'na fiilen ödenmiş olması gerekmektedir. Bu nedenle, sigorta primleri fiilen ödendiği tarihte gider yazılabilmektedir.
- Aralık ayına ait olan sigorta primlerinin ertesi yılın Ocak ayı içinde ödenmesi durumunda ise bu primler Aralık ayının gideri olarak dikkate alınabilecektir

Finansman Gider Kısıtlaması

- Yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşmış olan bilanço hesabına göre defter tutan vergisi mükelleflerinin, aşan kısım sınırlı olmak üzere, yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'luk kısmı, kurum kazancının tespitinde KKEG olarak dikkate alınacaktır.
- Ayrıca, öz kaynak tutarını aşan yabancı kaynaklara ilişkin olarak faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurlarından, yatırımın maliyetine eklenmiş olan yabancı kaynaklardan doğan gider ve maliyet unsurları ise %10'luk bu kısıtlamaya tabi tutulmayacaktır.

- 315 Seri No.lu Gelir Vergisi Tebliği ile Gelir/Kurumlar Vergisi Beyannamesinde yer alan Tevkif yoluyla kesilen vergilere ilişkin nakden iade sınırı;

İnceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilecekler için tutar 10.000 TL'den 50.000 TL'ye,

Süresinde tam tasdik sözleşmesi düzenlemiş yeminli mali müşavirce düzenlenecek tam tasdik raporu uyarınca vergi inceleme raporu olmaksızın tutar 100.000 TL'den 500.000 TL'ye çıkarılmıştır.

Hadler bundan böyle her yıl bir önceki yıl için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak uygulanacaktır. Tebliğin yürürlük tarihi olan 06/10/2021 tarihi itibarıyla sonuçlanmamış iade talepleri hakkında da bu hadler geçerlidir.

Tevkif yoluyla kesilen vergilerin yıllık beyannamedeki mahsuplar sonunda kalan kısmının diğer vergi borçlarına mahsup talepleri, önceden olduğu gibi tutarına bakılmaksızın, inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilecektir.

252 tebliğde yapılan değişiklik uyarınca; mahsup talebinin 252 No.lu Tebliğ'deki Ek-2 No.lu Dilekçe ve yıl içinde yapılan tevkifata ilişkin Tablo ile değil; 10/10/2013

Tevkif Yoluyla Kesilen Vergilerin İadesi

tarihli ve 28791 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 429)’nin ekinde yer alan iade talep dilekçesi (1A) ile yapılması gerekmektedir.

Söz konusu vergilerin nakden iade taleplerinde ise; yine iade taleplerinin yukarıda belirtilen **iade talep dilekçesi (1A) ile** yapılması gerekmekte olup, 252 No.lu Tebliğ’in 1 no.lu eki kullanılmayacaktır.

252 No.lu Tebliğ’de nakden iade için sadece ticari ve zirai kazançlara ilişkin olarak tevkif yoluyla kesilen vergilerin vergi sorumlusu tarafından ilgili vergi dairesine ödenmiş olduğuna ilişkin belge talep edilirken Tebliğ ile yapılan değişiklik sonucunda kurumlar vergisi mükelleflerine de ilgili tevkifatın vergi sorumluları tarafından vergi dairesine ödenmiş olduğuna dair belge ibraz etme yükümlülüğü getirilmiştir. Buna göre kurumlar vergisi mükellefleri açısından da nakden iade edilen tevkifat tutarları açısından, ilgili tevkifat tutarının vergi dairesine yatırılmış olması şartı getirilmiştir.

Tebliğ ile yapılan değişiklik neticesinde nakden iade işlemlerinde tevkifat yapılan kişinin adı soyadı, vergi kimlik numarası (T.C. kimlik numarası), ödemenin gayri safi tutarı ve yapılan tevkifatın tutarına ilişkin bilgiler ile tevkif yoluyla kesilen vergilerin ödenip ödenmediği hususunun vergi daireleri tarafından GİBİNTRANET/Yönetim Bilgi Sistemi (YBS) ekranından tespit edilebilmesi durumunda, bu bilgilere ilişkin belgelerin mükelleflerden ayrıca kağıt ortamında aranılmayacağı; ancak, nakden iadeye ilişkin bilgilerin YBS ekranından tespit edilememesi durumunda belirtilen belgelerin dilekçe ekinde istenilmesine devam edileceği düzenlenmiştir.

Geçici Verginin İadesi

Ödenen geçici vergi tutarının, geçici verginin ilgili olduğu döneme ilişkin olarak verilen beyanname üzerinde hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden fazla olması halinde, mahsup edilemeyen tutarın mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edileceği şeklindeki uygulama devam ettirilmekte ve mahsup sonucu iadesi gereken miktarın bulunması ve bu tutarın beyannamenin ilgili tablosuna yazılmış olması mükellefçe yazılı olarak yapılmış iade talebi olarak kabul edilmektedir.

Ancak Tebliğ’in 5’inci maddesi ile yapılan değişiklik uyarınca; yıllık beyannamenin ilgili tablosunda/satırında gösterilmeyen geçici verginin mahsuben veya nakden iade edilebilmesi için **o yılın sonuna kadar** Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 429)’nin ekinde yer alan **iade talep dilekçesi (1B)’nin** verilmesi gerekmektedir.

Dönem Sonu Dikkat Edilmesi Gereken Diğer Hususlar

- Alıcılarla (müşterilerle) ilgili cari hesap mutabakatları yapılmalıdır.
- Satıcılarla ilgili cari hesap mutabakatları yapılmalıdır.
- 7194 sayılı Kanun ile 2020 yılından geçerli olmak üzere binek oto giderlerinde getirilen %30 KKEG ile amortisman ve kiralama giderlerindeki sınırlamaların dikkate alınması gerekmektedir.
- Yıllık beyannameye eklenmek üzere, yıl içinde kesinti yolu ile ödenen vergilerle ilgili olarak, kesintiyi yapan kurum ve kuruluşlardan yazılar alınmalıdır.
- Dönem giderleri ile ilgili yansıtma kayıtları yapılarak, gelir ve gider hesaplarının tamamı dönem kar veya zarar hesabına aktarılmalıdır
- Tahakkuk etmiş olsa da ödenmemiş kıdem tazminatının gider yazılması mümkün değildir. Bu nedenle, iş akdinin fesih sözleşmesi ile sona erdirilmesi veya mahkeme kararı dolayısıyla mükellef tarafından çalışanlarınıza ödenecek kıdem ve ihbar tazminatı giderlerinin ödemenin yapıldığı dönemde kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır

- Hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödeme ve yardımlar için 303 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğine göre işlem tesis edilmesi gerekir.
- Diğer kanunen kabul edilmeyen giderler tespit edilerek beyannamede kurum kazancına eklenmesi unutulmamalıdır.
- Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesi kapsamında kurumlar vergisinden istisna edilen varsa tespit edilerek kurum kazancından indirilmesi sağlanmalıdır
- Zarar gören A.T.İ.K. ile ilgili olarak alınan sigorta tazminat bedeli iktisadi kıymetin değerinden fazla olan kısmı, gerekli koşulların varlığı halinde yenileme fonu hesabına atılmalıdır.
- İlk tesis ve taazzuv (kuruluş ve örgütlenme) giderleri ile özel maliyetler gibi aktifleştirilen giderlerin yıllık itfa payları hesaplanıp gider yazılmalıdır.
- Bozulma, çürüme, kullanım süresinin geçmesi nedeniyle zayi olan mallara ait KDV indirimlerinden çıkarılacaktır
- Alış faturası kayıtlara geçirilmemişse hesap dönemi takip eden takvim yılı aşılmamak kaydıyla yevmiye defterine kaydedilerek KDV si indirilebilir
- 2020 yılına ilişkin olup 2021 yılı kayıtlarına alınan geç gelen fatura bedelleri, 2020 yılı kurum kazancından beyanname üzerinden indirilmiş olacağından, bu tutarların 2021 yılı beyanı sırasında kanunen kabul edilmeyen gider olarak kurum kazancına eklenmesi unutulmamalıdır
- Bir önceki yılın son ayında (Aralık ayında) tüketilen elektrik, su, telefon, doğalgaz vs. faturalarında yer alan bedeller, aralık ayı içerisinde tahakkuk etmiş olduğundan, bu giderlere ilişkin faturalar izleyen takvim yılının Ocak ayında düzenlenmiş olsa dahi bir önceki yıla ilişkin olarak beyan edilecek ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Bununla birlikte, gider tutarının mükellefçe bilinmemesi ve faturaların ilgili yıl hesaplarının kapatılmasından sonra düzenlenmesi halinde, ilgili yılda indirim konusu yapılamayan söz konusu giderler, faturaların düzenlendiği döneme ilişkin ticari kazancın tespitinde de dikkate alınabilecektir (Adana Vergi Dairesi Başkanlığının 11/01/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.01.16.02-2010-542-KDV-7 sayılı özeldesesi).
- 2019 vergilendirme döneminde satılan ve yenilenmesine karar alınan demirbaşlarla ilgili olarak oluşturulan yenileme fonu hesabına konulan tutar, ilgili iktisadi kıymet alınmaması halinde 2021 yılı kazancına eklenmesi unutulmamalıdır.
- Örtülü sermayeye ilişkin faiz ve benzeri ödemeler ile örtülü yoldan dağıtılan kazançlar bir yandan kanunen kabul edilmeyen gider olması yanında, diğer yandan bu ödemeler hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kar payı sayıldığı hususu unutulmamalı ve ödenen bu tutarlar brütleştirilmek suretiyle üzerinden kar dağıtımına ilişkin %10 oranında yapılacak vergi kesintisine ilişkin muhtasar beyannamenin 26.01.2022 tarihine kadar verilmesi ve kesilen verginin 26.01.2022 günü akşamına kadar ödenmesi sağlanmalıdır.
- KVK.'un 7 inci maddesi ile GVK.'un 75 inci maddesi uyarınca 31.12.2021 tarihi itibarıyla elde edilmiş sayılan kontrol edilebilen kurum kazancı veya kar payı tutarlarının beyannameye ithal edilmesi unutulmamalıdır
- 15.6.2012 tarih ve 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar'a uygun yeni veya tevzi yatırım yapanlar bahsi geçen kararnamenin 15 nci maddesi uyarınca **indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanmayı** gözden kaçırmamalıdır.

- Yurt dışında ödenen vergilerin mahsubunda yasadaki belirtilen belgeler temin edilerek tercüme ettirilmesi ve beyannameye eklenmelidir. Bu şekilde mahsup edilecek verginin tutarı, yurt dışı kazanç üzerinden Türkiye’de alınacak vergiden fazla olmayacaktır.
- Vadesi değerlendirme gününden sonra olan repo ve ters repo işlemleri ile ilgili olarak, değerlendirme gününe kadar tahakkuk eden faiz tutarları, repoya taraf olanlarca gelir veya gider olarak dikkate alınır.
- Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin 2 numaralı bendi ve 174 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği uyarınca sigorta primlerinin gider olarak dikkate alınabilmesi için, bu primlerin Sosyal Güvenlik Kurumuna fiilen ödenmiş olması gerekmektedir. Bu itibarla, sigorta primleri dönemine ve ait olduğu yıla bakılmaksızın fiilen ödendiği tarihte gider yazılacaktır. Bu durumun tek istisnası, Aralık ayına ait olup Ocak ayında ödenen sigorta primleridir.
- Yıl sonlarında ve geçici vergi dönemlerinde, Vergi Usul Kanunu uyarınca yapılan **değerlemeler sonucu oluşan kur farkları üzerinden KDV hesaplanmayacaktır**
- Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler (İhracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hâsılatın **binde beşini aşmamak** şartıyla yurt dışındaki bu işlemlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilirler.
- Aslı KDV ye tabi olan harcamaların aktarılması amacıyla düzenlenen faturada harcamanın tabi olduğu oran üzerinden KDV hesaplanacak, aslı KDV nin konusuna girmeyen veya KDV den istisna olan masrafların aktarılmasında KDV hesaplanmayacaktır.
- 2021 yılı için yeniden değerlendirme oranı % **36,20** olarak belirlenmiştir.
- Faturada aktarıma konu masrafın yanında komisyon, hizmet bedeli adı altında ilave bir bedel de yer alıyorsa, söz konusu bedel üzerinden genel oranda KDV hesaplanmalıdır.
- Deprem, sel veya mücbir sebep nedeniyle zayi olan mallarla ilgili KDV düzeltmesi yapılmayacaktır
- Mutad fireler nedeniyle KDV düzeltmesi gerekmez. Ancak, mutad aşan firelerin gider olarak kabul edilmemesi halinde bunlara ilişkin KDV de KKEG olarak dikkate alınacaktır
- 2021 yılı aktif toplamı **37,703,000 TL** veya net satışlar toplamı **83,783,700 TL**’yi aşan mükelleflerin, 2022 yılında verecekleri yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerine temel mali tabloların yanı sıra ek mali tabloları da eklemeleri gerekmektedir. Bu kapsamda, ek mali tablolardan sadece kar dağıtım tablosunun eklenmesi yeterlidir. Faaliyet sonuçları zarar olsa dahi kar dağıtım tablolarının verilmesinde yarar vardır. Son dönemlerde vergi daireleri zararlı olup bu tabloyu vermeyen mükelleflere usulsüzlük cezası uygulamaktadırlar.

Bilanço ve Gelir Tablolarının ise beyannamelere, bütün mükellefler tarafından, eskiden olduğu gibi dipnotlu ve mukayeseli olarak eklenmesi zorunludur.

- 2022 yılına ilişkin beyannameler için herhangi bir düzenleme yapılmadığı için hadlerin yeniden değerlendirme oranında artırılarak uygulanacağı anlaşılmaktadır.

Bu nedenle 2021 yılı mali tablolarına göre,

AKTİF TOPLAMI (13.258.000 x 1,362=) **18.057.000 TL** ve

NET SATIŞLARI (26.508.000 x 1,362=) **36.104.000 TL**’yi AŞMAYAN

- Kurumlar vergisi mükellefleri ile
- Ticarî, ziraî ve mesleki kazançları dolayısıyla gerçek usulde vergilendirilen gelir vergisi mükellefleri,

2022 yılı kurumlar vergisi veya gelir vergisi beyannamelerini, muhtasar beyannamelerini ve KDV beyannamelerini bir **SM veya SMMM'ye imzalatmak mecburiyetindedirler.**

Bu hadlerden HERHANGİ BİRİNİ AŞANLAR beyanname imzalatmaya mecbur değildirler.

- 2021 yılı aktif toplamı 18.057.000 TL ve net satışları 36.104.000 TL'nin altında kaldığı için beyannamelerini SM veya SMMM'lere imzalatmak zorunda olanlar bir YMM ile tam tasdik sözleşmesi imzalatarak beyannamelerini imza mecburiyetinden muaf olabilirler.
- 7344 sayılı 2022 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanununa ekli H Cetveli, Harcırâh Kanunu'na göre yurtiçi seyahatler nedeniyle 2022 yılında ödenecek gündelik miktarlarını belirlemektedir. Bu cetvelin (I/A-b) bölümünde, en yüksek Devlet memuru olan Cumhurbaşkanlığı İdari İşler Başkanına 2022 yılında yurtiçi seyahatler için **92 TL** gündelik ödenmesi öngörülmüştür.

Buna göre, özel sektör firmaları personeline ücret seviyesi ne olursa olsun yurtiçi seyahatler nedeniyle, bu tutarda vergiden müstesna harcırâh gündeliği ödeyebilecektir. Bu tutarı aşan ödemelerin GVK'nun 24/2'nci maddesi gereğince net ücret ödemesi kabul edilerek vergiye tabi tutulması gerekir.

- Bilindiği gibi, devlet memurlarına ödenmesi gereken harcırâh gündelikleri Harcırâh Kanunu'nun 34'üncü maddesine istinaden Cumhurbaşkanı Kararları ile belirlenmektedir. Bu konuda son olarak 5090 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı yayımlanmıştır
- Buna göre, özel sektör firmaları, personeline ücret seviyesi ne olursa olsun yurt dışı seyahatler 5090 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ekindeki tabloda gösterilen miktarlarda vergiden müstesna harcırâh gündeliği ödeyebilir. Tabloda gösterilen gündelikler ilk 10 günlük süre için % 50 zamlı olarak ödenebilmektedir. Bu şekilde hesaplanan tutarları aşan harcırâh ödemelerinin net ücret ödemesi kabul edilerek gelir vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

D. Erkan ATEŞLİ

Ender BOZKIR

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR