

GİDER, HASILAT, TAZMİNAT, VERGİ VE CEZALARIN YANSITILMASI : TÜRK VERGİ KANUNLARI VE MUHASEBE UYGULAMALARI AÇISINDAN

REFLECTION OF COSTS, REVENUES, COMPENSATIONS, TAXES AND PENALTIES: IN TERMS OF TURKISH TAX LAWS AND ACCOUNTING PROCEDURE

İsa TEKİN*

Öz

Kişilik kavramı gereği muhasebe, işletme ile ilgili olan finansal faaliyetlerin raporlanması ile ilgilenmektedir. Ancak işletmeler yasal veya ekonomik nedenlerle ticari faaliyetleri ile ilgisi olmayan bazı gider, hasılat, tazminat, vergi ve cezalara da muhatap olmaktadır.

Yasal veya ekonomik nedenlerle muhatap olunan gider, hasılat, tazminat, vergi ve cezaların asıl muhatabına aktarılması, Türk vergi ve muhasebe uygulamalarında yansıtma kavramı başlığında toplanmıştır. Aynı kavram vergi teorisinde, vergi mükellefinin kanunen ödemekle yükümlü olduğu vergi yükünü başkalarını devretme süreci olarak tanımlanmaktadır. Ancak uygulamada

* Vergi Denetmeni

kanunen yükümlü olunan verginin yanında, işletmeye ait gider, ceza ve tazminatlar da yansıtılmaktadır.

Anahtar Sözcükler: yansıtma, gider, hasılat, tazminat, vergi, ceza, Türk vergi ve muhasebe uygulamaları

Abstract

The accounting entity concept is the principle that financial records are prepared for a distinct entity regarded as separate from the individuals that own it. Because of the legal or economics reasons, sometimes entities could be subjected to some costs, revenues, compensation, taxes and penalties which are not related to their economics activities.

At Turkish tax and accounting applications, the transfers of these costs, revenues, compensation, taxes and penalties to the real respondent is described with the concept of reflection. In tax theory the same concept is defined as the transfer process of tax payer's tax burden which prescribed by law, to someone else. However, in practice costs, revenues, compensations and penalties are also reflected with the taxes.

Key Words: Reflection, costs, revenues, compensations, taxes and penalties, Turkish tax laws and accounting procedure

Giriş

Türk muhasebe ve vergi uygulamalarında yansıtma ¹, masraf paylaşımı

¹ Sözlükte, yansıtma ve aktarma birbirinin yerine kullanılmış, transfer sözcüğü ise aktarmanın karşılığı olarak verilmiştir. İnikas ise, yansıtma, yankı ve (ekonomik terim olarak) piyasada etki ve tepki olarak yer almaktadır. (www.tdk.gov.tr) Bazı yazarlar yansıtma yerine aktarma sözcüğünü kullanmayı tercih etmişlerdir (Kırınkaş, 2002,207). İngilizcede vergilerin yansıtılması için "tax incidence" terimi kullanılmakta, sözcüğün Türkçeye ilk çevrimlerinde 'inikas' sözcüğü kullanılmış, sonraki yıllarda 'yansıtma' sözcüğü tercih edilmiştir. Incidence sözcüğü, anlam itibarıyla etki kelimesi ile eş anlamlı olmasına rağmen, reflection sözcüğü daha çok fiziksel durumlar için kullanılmaktadır.

(cost sharing) ², ortak giderlerin dağıtılması, yanlış faturalandırma, devir kredisi, asıl yükümlünün başkası olma durumu, hatıra dayalı bir işlemin varlığı ve yasal veya ekonomik nedenlerle muhatap olunan diğer gider, hasılat, tazminat, vergi ve cezaların asıl muhatabına aktarılması (muhasabe açısından yansıtma) gibi durumlar ile asıl yükümlü tarafından ticari faaliyet ³ kapsamında gelir ve gider hesaplarında değerlendirilmesi gereken gider, tazminat, vergi ve cezaların diğer ekonomik birimlere mal ve hizmet bedelinden ayrı olarak yansıtılması (ekonomik yansıtma) olarak iki şekilde ortaya çıkmıştır. Kavram, her iki durum içinde kullanılmasına rağmen mevzuat ve teorik anlamda belirleyici bir tanımlama yapılmamıştır.

Gelir, gider, tazminat ve cezaların yasal ve ekonomik anlamda asıl gelir sahibi veya gider yükümlüsüne yansıtılmasına kadar olan aşamalar için muhasabe açısından yansıtmadan bahsedebiliriz. Asıl yükümlüden sonraki aşamalara yansıtılan bu tür gelir ve yükümlülüklerin ise ticari faaliyet kapsamında yapılan mal teslimi veya hizmet ifaları kapsamında elde edilen hasılat (ekonomik yansıtma) olarak değerlendirilmesi gerekir.

Aşağıda yer alan örnekte, asıl yükümlüye kadar olan yansıtılmalar ile asıl yükümlüden başkalarına olan yansıtılmalar için farklı muhasabe ve vergi uygulamalarını gerektirecektir. Bir beyaz eşya firması, bayilerinden yıllık ciroları tutarında teminat mektubu istemektedir. Teminat mektubunun masraflarını da kendisinin karşılayacağını bayilerine bildirmiştir. Bayilerden biri, istenilen teminat tutarının bir kısmını kendisi karşılamış, kalan kısmı için başka bir işletmeden ilgili firma adına teminat mektubu almasını istemiş ve istenilen teminat tutarını karşılayabilmiştir. Bayi tarafından, satıcı firmaya yansıtılan

² Masraf paylaşımı (cost sharing) ve masraf dağıtımı (cost allocation) farklı muhasabe ve vergi uygulamalarını gerektirmektedir. Masraf paylaşımı, ortak tüketime konu olan bölümlendirilebilir giderlerin ilgisine fatura edilerek aktarılmasıdır. Masraf dağıtımı ise birden fazla işletme için yapılan giderlerin ana işletmede toplanması ve ilgili işletmelere dağıtılmasıdır. Bu tür giderler katılma payı olarak da adlandırılan denetim, finans ve danışmanlık gibi merkezin ortak giderlerinin yavru şirketlere dağıtılmasını kapsamaktadır.

³ Yazıda ticari kazanç için yapılan yorumlar, defter tutan zirai kazanç ve serbest meslek kazançları için - GVK'nın 57. ve 68. maddelerinde yer alan özellikli durumlar hariç- geçerli olacaktır.

teminat mektubu masrafları ekonomik yansıtma, bayi adına bankadan teminat mektubu alıp bayiye yansıtan işletme açısından ise muhasebese ve vergi uygulamaları açısından yansıtma örnek olacaktır. Bayi ile beyaz eşya firması arasındaki ilişki ekonomik bir faaliyet mevcut iken, bayi ile diğer işletme arasında hatıra dayalı bir işlem söz konusu olacaktır.

Ekonomik yansıtma; ekonomik birimlerin, kendi üzerlerine düşen bir kısım gider, vergi ve cezaları, fiyat mekanizması ile dolaylı ya da doğrudan fatura etmek suretiyle bir sonraki safhaya yansıtılmalarıdır. Yansıtmadan amaç, ekonomik birimlerin muhatap oldukları gider ve diğer yükümlülükleri fiyat mekanizmasından yararlanarak ileriye doğru (müşterilere) veya geriye doğru (tedarikçilere) yansıtarak, karın maksimize edilmesidir. Maliye teorisinde yer alan, sadece vergi açısından analiz edilen yansıtma (tax incidence- vergilerin in'ikası) kavramı ile vergilerin hangi ölçüde ve hangi yönde yansıtıldıklarını (Turhan, 1998, 244) ve yasal yükümlünün vergi yükü ve vergiye tepkilerini ölçmek amacıyla kullanılmıştır.

Teorik olarak bir işletmeye yasal veya ekonomik anlamda ait olan vergi, ceza ve tazminatlarında gider veya maliyet unsuru olduğu ve tamamının mal ve hizmet üretimi için tüketildiği varsayımında, bu hususların başka işletmelere yansıtılmaları (fatura edilmesi) mümkün olmayacak, yansıtılan işletmelerde bu unsurları bu adlar altında kayıtlayamayacaklardır. Yansıtılan işletme açısından bu unsurlar satın alınan mal ve hizmet maliyetine dahil etmesi gerekecektir.

Maliye teorisinde, bir işletmenin maliyet ve giderleri arasında yer alan hususlar ayrıca yansıtma konu olmayacakları 'zaten mal ve hizmet maliyeti içerisinde yer aldıkları' için, dışsal bir maliyet olan vergiler gibi ölçümlemeye tabi tutulmamışlardır⁴. Yine de uygulamada, vergilerin haricinde işletme-

⁴ Vergilerin yanında zorunlu maliyetlerde (sigorta gibi), fiyatları etkileyebilmektedir. Bu maliyetlerin de fiyat-kar analizleri ile bu maliyetlerin ne kadarının işletmede, ne kadarının tedarikçi ve müşterilere yansıtıldığı hususu analiz edilebilir. Bayilik almak için bankadan alınan teminat mektubunun, bayilik alınan işletmeye fatura edilmesi, vergilerin haricinde bazı giderlerinde geriye doğru yansıtılabileceğini, ya da araç kiralama işletmesinin kasko masraflarını müşteriye yansıtması ileriye doğru yansıtma olarak analiz edilebileceğini göstermektedir.

ye ait olan gider, ceza ve tazminatların ayrıca fatura edilerek ileriye doğru (müşterilere) veya mal ve hizmet alımı yaptıkları işletmelere (tedarikçilere) geriye doğru yansıtılmasına rastlanılmaktadır.

Mal teslimi veya hizmet ifalarına ait bedelin içerisinde yansıtılan vergi ve diğer yükümlülükler, hasılatın ⁵ bir unsurunu oluşturacağından, vergi ve muhasebe uygulamaları açısından eleştiriyi gerektirecek bir husus bulunmayacaktır. Ancak mal teslimi ve hizmet ifalarına istinaden düzenlenen faturalarda ayrıca belirtilen yada ayrı bir fatura ile doğrudan fatura edilen gider, vergi, tazminat ve cezaların ticari faaliyet kapsamında elde edilen hasılatın bir unsuru olarak değerlendirilmesi ve KDV matrahına dahil edilmesi gerekmektedir.

Muhasebe ve vergi uygulamaları açısından yansıtma ise, işletmenin masraf aktarımı, hatıra dayalı bir işlemin varlığı ile yasal ve ekonomik muhataptıktan kaynaklanan işlemlere muhatap olmasını ve bunların yasal veya ekonomik anlamda kayıtlarında yer alması gereken işletmelere yansıtılması amacıyla yapılan muhasebe ve vergi uygulamalarını anlatmaktadır. Kavramın muhasebe ve vergi uygulamalarında kullanımında, maliyet muhasebesinde yer alan yansıtma hesapları gibi “aslında hiç bir değişiklik yapmadan hedef kaynağa aktarma” olarak tanımlanabilecek bir durum varlığının anlaşılması gerekmektedir.

Yasal ve ekonomik anlamda bir giderin hangi işletmenin kayıtlarında gider veya maliyet unsuru olarak yer alabileceği ticari faaliyet kapsamında yansıtılan hususlar ile muhasebe ve vergi uygulamalarında yer alan yansıtılan hususların ayırımında esas teşkil etmektedir. Yazımızda bu iki ayırımın yapılabilmesi için, öncelikle yasal ve ekonomik anlamda bir giderin hangi işletmenin kayıtlarında gider veya maliyet unsuru olarak yer alabileceği, Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK) açısından değerlendirilmesi ve yansıtma faturası ve yansıtma konu olabilecek hususlar vergi ve muhasebe uygulamaları

⁵ Burada kullanılan hasılat kavramını, KDVK 21 ve 24. maddelerinde yer alan ‘matrah’ kavramı içeriği olarak yorumlamak gerekir. KDV ve ÖTV gibi dolaylı vergiler ise mal ve hizmet bedelinden ayrı muhasebe kayıtlarında izlenmektedir.

açısından incelenecektir. Sonraki bölümde ise, yansıtma kavramı, türleri ve uygulaması yer alacaktır.

1. Ekonomik Yansıtma:

Ekonomik yansıtma, ekonomik birimlerin muhatap oldukları gider ve diğer yükümlülükleri müşterilere veya tedarikçilere yansıtarak, karın maksimize edilmesidir. Yansıtılan gider ve diğer yükümlülükler, işletmenin gider ve maliyet unsurları içerisinde yer alması, işletmeden mal ve hizmet olarak çıkması gerekirken, mal ve hizmet bedellerinden ayrı olarak fatura edilmektedir.

Gider ve diğer yükümlülüklerin, kar maksimizasyonu kapsamında ekonomik anlamda mı, yoksa muhataplardan kaynaklanan muhasebe açısından yansıtıldığı ayrımı gider ve yükümlülüklerin hangi işletme açısından gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacağına bağlıdır.

Gider, gelir, vergi, ceza ve tazminatların bir işletmenin mal ve hizmet maliyeti, genel giderleri ve hasılatları içerisinde yer alabilmesinin temel şartı, mal ve hizmet üretimi ve işletmenin sürekliliği gereği yapılan giderler içerisinde yer alması ve ticari kazaç ve işletme ile illiyet bağının bulunmasıdır. Bunun yanında Türk Ticaret Kanunu (TTK) ve Vergi Usul Kanunu (VUK) hükümleri ile muhasebenin belgelendirme ilkesi gereği yukarıdaki şartları taşıyan maliyet ve gider unsurlarının işletme adına düzenlenmiş bir belgenin bulunmasını gerektirir. Bu hususları taşımayan gider veya maliyet unsurları işletme açısından gider olarak kayıtlanamazlar. Vergi uygulamaları bakımından mal ve hizmet maliyeti içine girecek **maliyet unsurları** VUK'un değerlendirme ile ilgili maddeleri kapsamında, **gider, vergi, ceza ve tazminatların** işletmenin kayıtlarında yer alabilmesi ise Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın indirilebilecek giderler başlığındaki 40. maddesi kapsamında değerlendirilmiştir ⁶.

⁶ Muhasebe uygulamaları açısından GVK 41. maddesinde yer alan bazı hususlar da ayrıca gider olarak dikkate alınmaktadır.

VUK, hizmet üretim maliyeti ile 262. maddesine göre iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması hususlarında herhangi bir kısıtlamada bulunmamaktadır⁷. Ancak 275. maddede, imal edilen emtianın (tam ve yarı mamul mallar) maliyet bedeli içerisinde,

1. Mamulün vücuda getirilmesinde sarfolunan iptidai ve ham maddele-
rin bedeli;

2. Mamule isabet eden işçilik;

3. Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse;

4. Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse; (Bu hisselerin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir.);

5. Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedelini ihtiva etmek şartıyla, diledikleri usulde imal ettikleri emtianın maliyet bedellerini tayin edebilirler, şeklinde imal edilen emtianın maliyet bedeli içerisinde yer alması gereken zaruri ve ihtiyari unsurlarda belirleme yapmıştır. VUK, bu belirlemeleri vergi matrahının tespiti amacıyla düzenlemiştir. Maliyet muhasebe açısından işletmenin seçmiş olduğu yaklaşım göre yukarıdaki maddede yer alan zaruri unsurların yanına ihtiyari unsurlar da mal ve hizmet maliyetine eklenebileceklerdir.

Mal ve hizmet üretiminin haricinde, işletmenin faaliyetlerini sürdürebilmesi ve sürekliliğini sağlayabilmesi için katlanmış olduğu giderler “genel gider” olarak adlandırılmaktadır. Genel giderler işletmelerin faaliyet konularına, büyüklüklerine, ticari ilişkilerine ve benzeri işletme özelliklerine göre değişebilecek giderlerdir. Bir gider bir işletme için kabul edilebilirken, başka işletme için kabul edilemez nitelikte olabilir. Genel giderler tanımı Vergi Kanunlarında yapılmamış olmakla birlikte, ticari faaliyetten bağımsız olarak, ticari işletmeyle ilgili ve ticari işletmenin varlığına bağlı olarak yapılan gider-

⁷ VUK 270. maddesinde gayrimenkullerin maliyet bedeli içerisinde giren giderler açısından özel bir düzenleme bulunmakta, bu maddeye göre, “noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile Emlak Alım ve Özel Tüketim Vergilerini maliyet bedelini ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttirler” hükmü yer almaktadır.

lerin de bu nitelikte olduğu kabul edilmektedir (Bıyık ve Kıratlı, 2005, 62). Bu giderlerin neler olduğu ya da olmadığı konusunda kesin sınırların belirlenmesi güçlük arz etmekle birlikte, yapılan giderin ticari kazancın elde edilmesi ve sürdürülmesi ile ilişkisinin sağlıklı bir şekilde kurulabilmesine bağlıdır (Akdoğan, 2004, 130).

GVK 40/1. bendinde yer alan düzenlemeye göre ticari kazancın tespitinde dikkate alınabilecek giderler, **şarta bağlı** giderlerdir. Ticari kazancın elde edilmesi ve idame edilmesi ile ilgili olduğu yükümlü tarafından tevsik edilemeyen giderler ticari kazancın tespitinde dikkate alınamayacağı (Danıştay 3.D., 1991, E.1989/4105 K.1991/440 Alıntı:Bıyık ve Kıratlı, 2005, 83), ticari kazançla ilgili olmayan giderlerin indirim konusu yapılamayacağı yönünde Danıştay kararlar⁸ vermiştir.

Mal ve hizmet üretimi içerisinde yer alan maliyet unsurları da şarta bağlıdır. Bu şart, mal ve hizmet üretimi kapsamında maliyet unsuru taşımayan hususların maliyete dahil edilemeyeceği yönündedir. Başka bir mala ait maliyet unsuru, ilgili malın maliyetinin tespitinde dikkate alınamaz, maliyet içerisinde yer alması gereken hususlarda (VUK 275. maddesi) maliyet dışında tutulamazlar.

Yukarıdaki Kanun hükümlerine göre, **bir işletmenin maliyet ve giderlerinde, gider, gelir, vergi, ceza ve tazminat olarak yer alan hususlar, mal ve hizmet üretimi veya işletmenin sürekliliğini sağlamak amacıyla yapmış olduğundan, sadece o işletmenin kayıtlarında yer alabilir.** VUK hükümleri ve maliyet muhasebesi kapsamında ekonomik, GVK hükümleri kapsamında yasal anlamda işletmenin kayıtlarında yer alan gider, gelir, vergi, ceza ve tazminatlar, mal ve hizmet üretimi veya işletmenin sürekliliği kapsamında tüketildiğinden, bu isimlerle işletmeden çıkışı yapılamaz. Yasal, iktisa-

⁸ “Karşılıksız düzenlenen borç senetleri nedeniyle katlanılan faiz ve komisyon giderleri” (Danıştay 3. D., 1989, E.1988/1751 K.1989/269), “İhtiyacı olmayan krediyi alarak başkasına kullandıran işletmenin, bu kredi ile ilgili giderleri” (Danıştay 3. D., 1989, E.1988/1751 K.1989/269).

di ve teknik anlamda hangi işletmenin gideri ise o işletmenin kayıtlarında yer alması gerekir.

Mali müşavirlik hizmeti sunan bir işletme, denetim hizmeti vermiş olduğu işletmeye fatura düzenlerken, yanında çalıştırdığı personeline ödediği ücret, ücrete ait sigorta primleri, Gelir Vergisi, Damga Vergisi... gibi hususları faturada ayrıca gösterse veya ayrı bir fatura düzenlese de, vermiş olduğu hizmet, denetim hizmetidir. Ayrıca belirtilen bu hususların tamamı sözkonusu müşavirlik işletmesi açısından hizmet maliyetinde, hizmeti alan işletme açısından denetim hizmetine dahildir.

Bir işletmenin giderlerinde şarta bağlı olarak yer alan ancak fatura ile başka bir işletmenin kayıtlarına aktarılan gider, vergi, ceza ve tazminatların ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgisi bulunmaması nedeniyle yansıtılan işletme açısından ticari kazancın tespitinde dikkate alınmama durumu da ortaya çıkabilir. Ancak bu durumda fatura ile başka bir işletmenin kayıtlarında yer alan gider, vergi, ceza ve tazminatların mal teslimi ve hizmet ifaları nedeniyle ödenen bedeller olduğu, faturada ayrıca yada ayrı bir fatura edilen gider, vergi, ceza ve tazminatların teslim ve hizmet ifalarının bir unsuru olarak değerlendirildiğinde ise yansıtılan işletmenin kayıtlarında gider veya maliyet unsuru olarak yer alabilecektir.

Araç kiralama işletmesi, kiracısına aylık araç kira bedelinin yanında trafik sigortası, kasko ve birinci döneme ait Motorlu Taşıtlar Vergisi (MTV)'ni ayrıca belirterek fatura düzenlemiştir. Kiracının kayıtlarında gider olarak yer alacak olan sigorta, kasko ve MTV'nin, söz konusu işletmenin aracının ve MTV mükellefiyetinin olmaması nedeniyle, yukarıdaki paragrafta yer alan ilk görüş dahilinde değerlendirildiğinde, yansıtılan sigorta, kasko ve MTV yansıtılan işletme açısından GVK 40/1 maddesine göre işletme ile illiyet bağı kurulamayacağı için kanunen kabul edilmeyen gider olacaktır. İkinci durumda ise, her ne kadar hizmet bedelinden ayrı olarak bu hususlar yansıtılmış olsa dahi, faturada yer alan bu hususlar hizmet bedelinin bir unsurunu oluşturacaktır. Dolayısıyla kira bedelinin haricinde ödenen sigorta, kasko ve MTV'nin araç

kiralama bedeline dahil olacak ve bu ödemelerin tamamı satın alınan hizmet maliyetini oluşturacaktır. Hatta yansıtılan gider, vergi, ceza ve tazminatlar yansıtılan işletme açısından kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde olsa bile, yansıtılan işletme açısından önemi bulunmayacak, yansıtılan işletme toplam tutarları hizmet maliyetine aktaracaktır.⁹

1.1. Ekonomik Yansıtmanın KDV Karşısındaki Durumu:

Bir önceki bölümde yer aldığı üzere, işletmenin maliyet veya gider kayıtlarında yer alan, mal ve hizmet üretimi veya işletmenin sürekliliği kapsamında tüketilen gider, vergi, ceza ve tazminatların, işletmeden bu isimler altında çıkışı yapılamayacağını yasal ve ekonomik açıdan mümkün olmadığını belirttik. Ancak yine de, bu isimlerle faturada ayrıca veya ayrı bir fatura ile diğer ekonomik birimlere yansıtılan bu hususlar aşağıda yer alacağı üzere KDV'nin konusuna girecektir.

KDVK 20/1'e göre "teslim ve hizmet işlemlerinde matrah, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedeldir." Bedel ise izleyen fıkrada; "malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade eder" şeklinde açıklanmıştır. Kanun

⁹ MTV Kanunu'na göre I ve IV. Sayılı listelerde yer alan araçlara ait verginin gider olarak kayıtlanabilmesi için "uçak ve helikopterlerin ticari maksatla, taşıtların ise kiralama amacıyla" kiraya verilmesine bağlıdır. Esas faaliyet konusu taşıt kiralama işi olmayan işletmelerden kiralanan taşıtlara ait kira bedelinden hariç olarak fatura edilen MTV'lerde kiralayan açısından hizmet maliyeti kapsamında ödenen bedel olacağından, gider olarak kayıtlanabilir. Bu durum hem GVK 41. madde hükmü için hemde kendi kanunlarında gider kaydedilmeme hali mevcut olan durumlar için geçerli olacaktır.

İşletmenin kendi gider ve maliyetlerini mal ve hizmet bedelinden ayrı olarak yansıttığı durumlarda, yansıtılan işletme açısından kanunen kabul edilmeyen gider özelliğini taşıyan hususlar dahi, yansıtılan işletme açısından maliyet unsuru niteliğinde olacaktır. MTV'nin ayrı fatura edilmesi veya MTV'nin geç ödenmesi nedeniyle gecikme zammı dahi ayrıca fatura edilmiş olsa da yansıtılan işletme açısından, satın aldığı mal ve hizmetin bir unsuru olacaktır.

20. maddede matrahın genel tanımını yapmasına rağmen uygulamada tereddüde yer vermemek amacıyla matraha dahil olan unsurları 24. maddede ayrıca belirtmiştir. KDVK 24. madde matraha dahil unsurları,

a) Teslim alanın gösterdiği yere kadar satıcı tarafından yapılan taşıma, yükleme ve boşaltma giderleri,

b) Ambalaj giderleri, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurlar,

c) Vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler,” şeklinde belirtmiştir.¹⁰

Madde gerekçesinde; “KDV matrahı, vergiye tabi işlemin karşılığını teşkil eden bedeldir. Bu bedelin içine taşıma, yükleme, boşaltma, ambalaj, sigorta, komisyon, faiz, erken ifa dolayısıyla yapılan ödemeler müşterinin temerrüdü dolayısıyla yapılan ve müşteriye fatura edilen giderler, her türlü vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı, fiyat farkı, prim, servis ücreti ve benzeri adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler esas itibariyle dahil bulunmakta olup, ticari hayattan işlemler genellikle böyle yürütülmektedir.

Madde, konuya açıklık getirmek ve uygulamada muvazaalı yollarla matrahın daraltılması önlemek amacıyla tevdin edilmiştir” şeklindedir (KDVK Kanun Gerekçesi, 1984, 333).

Vergiye tabi işlemler dahilinde sayılmayan ancak mükellefiyete ya da ekonomik muhataplığa istinaden yansıtılan ‘şey’lerin¹¹ ise, hizmet bedeli

¹⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanan Avrupa Birliği Katma Değer Vergisi Mevzuatı’nın Bölüm III. Madde 11’de vergi matrahı: “mal teslimi ve hizmet ifası ile ilgili; bu mal teslimi ve hizmet ifasının fiyatına doğrudan bağlanan sübvansiyonlar dahil böyle teslimler için satıcı tarafından alıcıdan, müşteri veya üçüncü bir şahıstan mal ya da hizmet bedeli olarak elde edilen veya edilmiş bulunduğu düşünülen her şey” olarak tanımlanmış, izleyen fıkrada ise matraha dahil unsurlar aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

a) Katma değer vergisinin kendisi hariç, vergiler, gümrük vergileri, harçlar, yükler,

b) Satıcı tarafından alıcı veya müşteriye yüklenen komisyon, ambalajlama, taşıma ve sigorta bedeli gibi arzi giderler. Ayrı bir sözleşme ile belirlenen giderler Üye Devletlerce arzi giderler olarak kabul edilebilir. (www.gib.gov.tr)

¹¹ VUK 275. maddesi gereğince mal ve hizmet maliyetine hisseleri oranında pay verilmeyen, işletmenin varlığı ve ticari faaliyetin sürdürülmesi için katlanılan giderlerin mal ve hizmet bedellerinden ayrı yansıtılması durumu için kullanılmıştır.

kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Bir mal teslimi veya hizmet ifası kapsamında aynı fatura ayrıca belirtilerek fatura edilen gider, vergi, ceza ve tazminatlar ile KDVK 24. maddesinde belirtilen hususlar KDV matrahına dahil olacağından, satılan mal ve hizmetin KDV oranında KDV'ye tabi olacaktır. Bu unsurlar için ayrı bir fatura düzenlenmesi durumunda ise, genel oranda KDV hesaplanması gerekmektedir.

Önceki bölümde yer verilen örnekte olduğu gibi, araç kiralama işletmesinin kiracıya faturada ayrıca belirterek yansıttığı vergi ve sigortalar KDVK 20/1 ve 24. maddelerine göre KDV matrahına dahil olacaktır. Ayrı bir fatura ile yansıtıldığı durumlarda ise asıl mal ve hizmetin tabi olduğu oranda, asıl mal ve hizmetle bağlantı kurulamayan (teminat mektubunun tedarikçilere yansıtılması gibi) durumlarda ise genel oranda KDV'ye tabi olacaktır.

2. Muhasebe Ve Vergi Uygulamaları Açısından Yansıtma:

Muhasebe ve vergi uygulamaları açısından yansıtma, işletmenin mal ve hizmet üretimi veya ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgisi olmayan ve işletmenin genel giderleri içerisinde yer almayan, ya yasal uygulamalar nedeniyle muhatap olunan ya da diğer bir işletme adına ödeme veya tahsilat yapılması durumlarında, yapılan ödeme veya henüz ödeme yapılmamışsa tahakkuk eden bedellerin asıl muhatabına yansıtılmasıdır. Muhasebe ve vergi uygulamaları açısından gider ve maliyet yansıtılmasında, yansıtılan mal ve hizmetin;

- mal ve hizmet üretim ve satış maliyetleri veya işletmenin genel giderleri kapsamında değerlendirilmemesi,
- ticari, zirai ve serbest meslek faaliyet ile ilgisinin olmaması, Gelir yansıtılmalarında;
- üçüncü bir şahıs adına ödeme veya tahsilata muhatap olunması;

Ceza ve tazminatların yansıtılmasında ise;

- yasal uygulamalar nedeniyle yasal yükümlü olunması ve yansıtma ile asıl yükümlüye ceza ve tazminatların intikal ettirmesi gerekmektedir.

Yukarıda yer alan hususların haricindeki durumlar için muhasebese açısından yansıtmadan ¹² bahsetmek söz konusu olmayacaktır. Vergilerin yansıtılması durumunda ise, gider olarak kayıtlarda yer alan verginin yansıtılmasından dolayı gelir elde edileceği ve yasal olarak yansıtılamayacağı, buna rağmen faturada ayrıca belirtilerek yansıtılan verginin ticari, zirai ve mesleki faaliyet kapsamında teslim edilen mal veya hizmetin bir unsuru olarak değerlendirilmesi ve bu mal ve hizmetin tabi olduğu oranda KDV'ye tabi tutulması gerektiği ¹³ yönündedir.

Muhasebe açısından yansıtmanın muhasebe uygulamaları ve vergisel boyutu ayrı ayrı aşağıdaki gibi ele alınmıştır.

2.1. Muhasebe Uygulamaları Bakımından

Muhasebenin kişilik kavramı gereği, işletme ile ilgisi bulunmayan işlemlerin bilanço hesaplarında izleneceğine dair teorik bir görüşü bulunmaktadır. Bu teorik görüş, 'işletmenin sahip veya sahiplerinden, yöneticilerinden, personelinden ve diğer ilgililerden ayrı bir kişiliğe sahip olduğunu ve işletmenin muhasebe işlemlerinin sadece bu kişilik adına yürütülmesi gerektiğini öngörür.' Bu kavram, işletmenin finansal tablo kullanıcılarına gerekli sonuç ve yorumlamalar için, işletmenin öz faaliyet sonuçlarını sağlamaktadır. Muhasebe uygulamaları açısından yansıtma, muhasebenin kişilik kavramı gereği işletmenin gelir gider hesaplarında değerlendirilmeyen, ancak bu

¹² Ortak giderler ve masraf paylaşımı kapsamında yapılan yansıtımlar için İVDB'nin 25.02.2009 tarih KDV-1782 sayılı muktezasının dikkate alınması yerinde olacaktır.

¹³ Vergilerin Yansıtılması konusunda ayrıntı için; İsa TEKİN, Vergilerin Yansıtılması, Mali Çözüm, 92. Sayı, S. 77- 86

işlemlere muhatap olunması nedeniyle bilanço hesaplarında izlenen hususların kayıtlanmasıdır.

2.2. GVK Hükümleri Açısından

GVK açısından yansıtma, ticari faaliyet kapsamında bir işlemin yapılması, yapılan iş ve işlemlerde bir gelir elde etme veya kar ve zarar beklentisini taşıyacak herhangi bir unsurun bulunmaması, ya yasal uygulamalar nedeniyle muhatap olunan ya da diğer bir işletme adına ödeme veya tahsilat yapılması durumlarında, yapılan ödeme veya henüz ödeme yapılmamışsa tahakkuk eden bedellerin asıl muhatabına aktarılmasıdır.

GVK'nın 37. maddesi ticari kazancı; her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden¹⁴ doğan kazançlar olarak tanımlamıştır. Zirai kazancı 52. maddede; zirai faaliyetlerden doğan kazançlar ve mesleki kazançları da 65. maddede; her türlü mesleki faaliyetten doğan kazançlar olarak genel bir tanımlama yapmıştır. Ancak GVK'da 'faaliyet (iş)' tanımı yapılmamış, tanım TTK'nın 3. maddesinde; 'bu Kanunda tanzim olunan hususlarda bir bir ticarethane veya fabrika yahut ticari şekilde işletilen diğer bir müesseyi ilgilendiren bütün muamele, fiil ve işler ticari işlerdendir' şeklinde tanımlanmıştır. Tasarı halinde bulunan Kanun'un yeni düzenlemesinde; 'bu Kanunda düzenlenen hususlarla bir ticari işletmeyi ilgilendiren bütün işlem ve fiiller ticari işlerdendir' şeklinde paralel düzenleme yapılmıştır.

Gelir İdaresi'nin yansıtma ile ilgili olarak Gelir ve Kurumlar

¹⁴ GVK'nın 37. maddesinde ticari ve sınai faaliyetlerden ne anlaşılması gerektiği açıklanmamıştır. Maddede bir kısım faaliyetler mutlak olarak ticari faaliyet sayılmıştır. Kanun, ticari kazancın sınırlarını belirlemek için açıkça başka bir kanuna atıfta da bulunmamıştır. Vergi hukukçuları zimmen de olsa ticari ve sınai faaliyetlerin neler olduğu konusunda TTK'ya atıf yapıldığını kabul etmektedirler (Şenyüz, 1998, 23). Ticari faaliyet, emek ve sermaye unsurlarının birlikte kullanılarak devamlı bir organizasyona dayanan, GVK'nın tanımını yaptığı zirai ve serbest meslek faaliyetleri dışında kalan, tüm faaliyetlerdir. TTK'nın 11, 12 ve 13 maddelerine göre ticari ve sınai faaliyetler, ticarethane veya fabrika yahut ticari şekilde işletilen diğer müesseseler, ticari işletme sayılır. TTK, konu olarak işletme kavramını dikkate almıştır.

Vergisi'ndeki görüşü; “yansıtma konu işlemlerin bir taraftan gider bir taraftan gelir yazılması¹⁵” yönündedir. GVK'nın 38.maddesinde “Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki özsermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır” denilmiş, VUK'un 192/4 maddesinde, aktif toplamı ile borçlar arasındaki farkın müteşebbisin işletmeye mevzuu varlığını (özsermayeyi) teşkil edeceği belirtilmektedir. Gelir Vergisi açısından vergiyi doğuran olay, gelirin elde edilmesi olduğundan, yansıtma konu işlemlerin **bir taraftan gelir, bir taraftan gider yazılması** durumunda gelir elde edilmeyeceği nedeniyle, matematiksel anlamda vergilendirmede olmayacaktır. Bu görüş kapsamında, yansıtma konu işlem üzerinden fazladan bir bedel tahsil edilmiş olması durumunda ise yansıtma faturasında yer alan bedel zaten gelir hesaplarında aktarılmış olacaktır. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (İVDB), fatura ödeme merkezlerinin belge düzeni internet aracılığı ile kendi banka hesaplarını kullanarak üçüncü kişilerin fatura ödemelerini yapması karşılığı müşterilerden aldığı bedellerin hasılat, bu işlemlerle ilgili olarak bankaların yaptığı kesintiler gider olarak dikkate alınmak suretiyle dönem kazancının hesaplanması mümkündür” şeklinde görüş açıklamıştır (İVDB, 2006, GVK-37-12841).

Matematiksel olarak Gelir ve Kurumlar Vergisi'nde aynı dönemde gerçekleşen yansıtma işlemleri, vergi matrahı açısından bir değişiklik yaratmayacaktır. Ancak, yansıtılan işlemlerle ilgili olarak dönem değiştiğinde ise, gider yazılan dönemde vergi matrahı azalırken sonraki dönemde matrah artacaktır.

¹⁵ Konu hakkında verilen muktezalardan birinde, “şirketin aktifinde kayıtlı araçların sözleşme düzenlemek suretiyle kiraya verilmesi sonucu, müşteriler adına trafik cezası, damga vergisi, Ogs Etiket Bedeli ve Kontör ödemesi gibi ödemeler yapılması halinde, bu ödemelerin müşteriler adına fatura düzenlenerek tahsil edilip kurum kazancına dahil edilmesi halinde gider olarak dikkate alınması mümkündür (İVDB, 2007, KVK-6-13937)” şeklinde görüş bildirilmiştir. Ancak GVK 41/6. maddesinde yer alan indirim kabul edilmeyen trafik cezalarının bu mukteza ile indirim konusu yapılabileceği yer almıştır.

2.3. KDVK Hükümleri Açısından

KDVK 1/1. maddesine göre ‘Türkiye’de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler’ KDV’ye tabi bulunmaktadır. Kanunun 4. maddesinde; hizmet işlemleri bir şey yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek, şeklinde tanımlanmıştır. Yapılan işlem, teslim ve hizmetle ilgili ise KDVK 24. maddesi gereğince işlem bedeline dahil edilip, KDV hesaplanması gerekir. Hizmet tanımının içerisine girmeyen ancak ticari, zirai ve mesleki faaliyet kapsamında yapılan ve bu işletmeleri ilgilendiren bütün muamele, fiil ve işleri de bu tanım kapsamında değerlendirilmek gerekmektedir.

KDV uygulamaları açısından Kanunda açıklık bulunmayan hususlar ile ilgili olarak Gelir İdaresi KDVK’nın uygulanması hususlarında görüşlerini muktezalara açıklamaya çalışmıştır. İlke bazlı ve özün önceliği kavramını esas alan bir yaklaşım yerine Türk Vergi uygulamaları kural bazlı yaklaşım ile her bir işlem ve uygulama için Gelir İdaresi’nin görüşü temel alınmıştır.

Gelir İdaresi’nin yansıtma ile ilgili GVK ve KVK açısından verdiği muktezalarda; yansıtılan tutarların bir taraftan gelir bir taraftan gider yazılması yönündedir. Bu işlemlerde matematiksel eşitlik sağlandığı için vergi matrahını etkilemeyecektir. Ancak KDV açısından konu, Kanunda yer alan istisnalar doğrultusunda işleyecektir. KDVK 17/4-a’ya göre Gelir Vergisi’nden muaf esanafla, basit usule tabi esnafın yaptıkları işlemler KDV’den istisnadır. Basit usule tabi bir kişi mal ve hizmet satışı veya ticari faaliyet kapsamında yapmış olduğu bir iş için KDV hesaplamaz. Ortak giderleri bulunan gerçek usulde vergilendirilen birine düzenleyeceği yansıtma faturalarında da ‘aslı KDV’ye tabi olsa da’ KDV hesaplamaz.

Gelir İdaresi yansıtma faturası şeklindeki bir yaklaşımın mevcudiyetini genellikle kabul etmemekte, fatura kesilmesi gereken bir durum varsa ve faturada belirtilen (yansımaya konu) mal ve hizmet açıkça KDV’den istisna edil-

memişse mutlaka KDV hesaplanması istemekte, katma değer yaratılmadığı, vekil gibi hareket edildiği şeklindeki yaklaşımlara itibar etmemekteydi (Maç, 1998, 1.63) Günümüzde ise Gelir İdaresi yansıtma faturasını muktezalariyla kabul etmekte, her işlem ve uygulama için ayrıca değerlendirme yapmakta ve bu fatura tutarlarının gelir ve gider hesaplarında izlenmesi yönünde görüş bildirmektedir. Hatta, Gelir İdaresi yansıtma işlemlerinin bilanço hesaplarında izlenip dekontla yapılabileceğine¹⁶ dair muktezalar dahi vermektedir.

Gelir İdaresi'nin KDV açısından yansıtma ile ilgili son görüşü ise “aslı KDV'nin konusuna girmeyen veya vergiden müstesna olan masrafların aktarılmasında KDV hesaplanmayacağı (İVDB,2009, KDV- 1782)” yönündedir. Söz konusu mukteza da; Kira sözleşmelerine istinaden ödenen Damga Vergisi'nin kiracılara yansıtılmasında KDV hesaplanıp hesaplanmayacağı sorulmuş, cevaben (1) Başkaları için yapılan ve aslı katma değer vergisine tabi olan harcamaların aktarılması amacıyla düzenlenen faturalarda harcamanın tabi olduğu oran üzerinden katma değer vergisi hesaplanacaktır. (2) Aslı katma değer vergisinin konusuna girmeyen veya vergiden müstesna olan masrafların aktarılmasında katma değer vergisi hesaplanmayacaktır. Ancak bu aktarma sırasında masraf tutarını aşan bir bedel tahsil edilirse bu aşan kısım üzerinden genel vergi oranına göre katma değer vergisi hesaplanacaktır.” Şeklinde görüş bildirilmiştir. Mukteza vurgulanan husus, “başkaları adına yapılan harcamalar (ortak giderlerin paylaşımı)” olarak yer almış, yazımıza konu yansıtma işlemleri içeriğine uygun olarak görüş verilmiştir.

KDVK açısından vergiyi doğuran olay, mal teslimi ve hizmet ifası, ticari, zirai ve mesleki faaliyet çerçevesinde bir işlemin yapılması ile tekemmül eder. Bu faaliyetler dahilindeki muamelelerin ortak özelliği ise, kar arayış ve beklentisi ve zarar riski içinde gelir elde etme amacına yönelik olarak yapılması ve sonuçta kar veya zarar unsurunu ihtiva edecek olmasıdır. Gelir elde etme amacı işlemin-muamelenin subjektif unsurunu, sonuçta bir kar veya

¹⁶ Dekont konusunda 4.1 ve 4.2 bölümlerine bakınız.

zararın belirlenmesi ise objektif unsurunu teşkil eder. Bunlardan sadece birinin bulunması işlemin tekemmül etmiş sayılması için yeterlidir. Buna karşılık, her iki unsurun da bulunmadığı durumlarda ticari, zirai veya mesleki muamelelerin varlığından söz edilemez. Bu nitelik olmayınca da KDV ile herhangi bir şekilde ilgilendirilemez. (Özbalcı, 2004, 53 ve 54)

Örnek olarak bir işletme, taşıt kiralama işletmesinden kamyon kiralayıp, başka işletmelere taşıma hizmeti sunmaktadır. Taşıma hizmeti sunduğu işletmeler ile yaptığı sözleşmeler gereği, istiap haddi aşımaları yüzünden kesilecek trafik para cezaları taşıma hizmeti sunulan işletmeler tarafından karşılanacaktır. Aracın plakasına kesilen trafik cezaları, taşıt kiralama işletmesi adına düzenlenecektir. Taşıt kiralama işletmesi, bu cezaları bilanço hesaplarında izleyerek yansıtma faturasına içerikleri ile beraber aracı kiralayana fatura edecektir. Aracı kiraya veren işletme bu gideri GVK 41/6. ya göre gelir tablosu hesaplarına kayıt edecek, hizmet sunduğu işletmeye düzenlediği faturada ayrıca trafik cezasını belirtmiş olması halinde, bu hizmet için genel oranda KDV hesaplaması gerekecektir. Taşıma hizmeti alan işletme açısından, faturada ayrıca yazılan trafik cezası, ceza mahiyetinde değil, satın aldığı hizmetin bir unsuru mahiyetinde olacaktır. Taşıma hizmeti alan işletme açısından faturada ayrıca belirtilen bu ceza, yasal muhatabı olmaması nedeniyle, aldığı hizmetin bir unsuru olacak ve söz konusu ceza tutarını asıl aldığı hizmetin toplam tutarı ile birlikte gider veya maliyet unsuru olarak kayıtlayabilecektir.

¹⁷ TTK'ya göre tacir sayılmayan kazancı basit usulde tespit edilenlerle, defter tutmak zorunda olan çiftçiler, iktisadi kamu müesseseleri ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler de VUK 232 maddesine göre belge düzenlemek zorundadırlar.

3. Vergi ve Muhasebe Uygulamaları Açısından Yansıtma ve Belge Düzeni

3.1. VUK ve TTK Ayırımında Fatura ve Yansıtma Faturası

Tacirler ve VUK'ta belge düzenlemek zorunda olanlar¹⁷, başkaları adına yaptıkları masrafları, ödedikleri vergi, ceza ve tazminatları ilgisine yansıtıran VUK 227. maddesi gereğince yapılan iş ve işlemlerin kayıtlarının tevsiki mecburiyeti gereği fatura düzenlemek zorundadır. Bu zorunluluk VUK'un 227. maddesinde "Bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça bu Kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir" hükmü gereğidir.

Belgeye dayanmayan kayıtlar 228. maddede sayılmıştır. Bu şekilde ispat edici belge aranmayacak olan kayıtlar sadece giderlere ilişkindir. Giderler dışında kalan alacak - borç ilişkisi, satışlar, emanet hesaplar v.s. ise mutlaka belgeye dayanacaktır (Özyer, 2004, 328). Belgenin işletme adına düzenlenmediği durumlarda istisnai bazı durumlarda gider yazılabileceği yönünde Gelir İdaresi 'işyerinde kullanılan ancak başkası adına kayıtlı olan su, elektrik, telefon fatura bedellerinin faaliyette bulunulan işyerine ait olduğunun ve işle ilgili olarak kullanıldığının kesin delillerle ispatı halinde bu belgelere dayalı giderlerle ilgili olarak yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılabileceğini (GİB, 2004, 58214)' İVDB ise "mükellefin aktifine kayıtlı olmayan telefonlara ait faturaların kurum kazancının tespitinde gözönüne alınması olanaklı bulunmamaktadır (İVDB, 2003, KVK.14) şeklinde görüş bildirmiştir. Ancak muktezada belirtilmemiş olmasına rağmen, mobil telefonların fiili kullanım konusunda tespit zorluğuna rağmen, sabit telefonların GİB'in verdiği muktezadaki şartlar dahilinde ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilir, ayrıca mükellefler bu faturalarda yer alan KDV'leri de indirilebilirler.

TTK 23. maddesine göre fatura "Ticari işletmesi icabı bir mal satmış veya imal etmiş veyahut bir iş görmüş yahut bir menfaat temin etmiş olan

tacirden, diğer taraf kendisine bir fatura verilmesini ve bedelini ödemiş ise bunun da faturada gösterilmesini isteyebilir.”

VUK 229. maddesinde ise; “Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere, emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari bir vesikadır.” Kanun metninde, faturanın sadece tacir tarafından verilen bir belge olduğu yer almasına rağmen, Kanununun 232. maddesinin 1. fıkrası hükmü ile tacir olmayanların da fatura verebileceği belirtilmektedir.

Vergi mevzuatı bakımından fatura, fatura verenin sattığı mal veya yaptığı iş karşılığında elde ettiği geliri tevsik ettiği gibi, faturayı alan şahıs da almış olduğu mal veya hizmet için giderini ispat eder. TTK 23. ve VUK 229. maddelerindeki mal satışı, yapılan iş -hizmet ifası- ve menfaat temininin (menfaat temini sadece TTK’da yer almaktadır) haricindeki durumlarda, yansıtma faturası düzenlenmesi;

- a) VUK 227. maddesi gereğince belgelendirilme zorunluluğu,
- b) Faturanın (gider pusulası düzenlenmesi durumları haricinde) aynı Maddede yer alan kayıtları tevsik edebilecek -VUK açısından- tek yasal belge olması,
- c) Vergi uygulamaları kapsamında verilen muktezalarla bu durumlar için fatura düzenlenmesi gerektiği, nedenlerinden kaynaklanmaktadır.

Yansıtma faturası, üçüncü kişiler adına yapılan ve işletme ile ilgisi bulunmayan iş ve işlemlerin tevsiki amacıyla düzenlenir. Bu faturalar satılan emtia veya yapılan iş karşılığında değil, yansıtılan gider, gelir, tazminat veya cezaların asıl muhatabına intikalini sağlayan VUK 227. maddesi gereği, ispat aracıdır.

Yansıtma işlemlerinin dekontla yapılmasının mümkün olmadığı, mutlaka fatura ile yapılması ve fatura muhteviyatına, işlemlerin bir masraf aktarımı olduğu ve masrafların gerçek ilgisine aktarıldığına dair bir açıklamanın düşülmesi ve faturaya asıl işleme konu fatura ve benzeri belgelerin eklenmesi gerektiği (Vural, 2001, 32 – Kırıkaş, 2002, 207) yönünde görüşler bulunmaktadır.

Yansıtma da fatura yerine dekont düzenlenebileceği yönünde Danıştay'ın

- 'Bir şirketin genel giderlerden bir kısmını ortağı olduğu iş ortaklığına devretmesi mümkündür. Bu işlemde KDV hesaplanmaz ve fatura düzenlenmez' Danıştay 11. D., 25.10.1995 tarih E.1992/2212, K.1995/2780 sayılı kararı ile
- 'İş ortaklığına dekontla yapılan gider devri için KDV hesaplanması gerekmez.' Danıştay 11. D., 25.10.1995 tarih E.1992/2211, K.1995/2779 sayılı kararları (Kırıkaş, 2002, 207 ve 208) bulunmaktadır.

Her ne kadar Danıştay dekontla yansıtma yapılabileceğine karar vermiş olsa da, iş ortaklıkları ister 5422 sayılı KVK'nın Mük. 6. maddesi ve 5520 sayılı (yeni) KVK'nın 2/7. bendinde yer aldığı üzere Kurumlar Vergisi mükellefiyeti tesis ettirsinler, isterse adi ortaklık olarak mükellefiyet tesis ettirsinler, bu ortaklıkların ayrı defter ve kayıt, belge düzeni ve beyanname verme zorunlulukları bulunmaktadır. Bu ortaklıkların tüzel kişiliklerinin olmaması belge ve kayıt düzenine uyulmayacağı anlamına gelmemektedir. Şirket genel giderlerinin paylaşılması için iş ortaklığına dekontla yapılan yansıtma nedeniyle, dekontta gösterilmeyen ve iş ortaklığı tarafından indirilemeyen KDV, yansıtmayı yapan şirketin fazladan indirim konusu yapmasını sağlayacaktır. Belge düzenine uyulmadığı için VUK kapsamındaki cezai uygulamalara da muhatap olacaktır.

Gelir İdaresi Başkanlığı, 'kredi ve giderlerin, yansıtmayı yapacak firmasının gider hesaplarına alınarak yansıtma faturası ile karşı firmaya yansıtılması halinde bu faturada KDV gösterilmemesi veya yansıtmayı yapacak firma tarafından gider hesaplarına alınmaksızın ve fatura düzenlenmeksizin dekont vasıtası ile karşı firmaya aktarılması mümkün bulunmaktadır (GİB, 2004, 5417-2048-15038)' şeklinde verilen muktezada - banka haricinde- dekont uygulamasının herhangi bir yasal dayanağı bulunmadığı halde, uygulanabileceği yönünde görüş vermiştir.

Yansıtma faturası Türk Vergi Uygulamalarında dekont müessesesinin olmayışı nedeniyle uygulamadan çıkmıştır. Yukarıda yer alan Danıştay kararları ve GİB'in muktezalarında yer alan 'dekont', VUK'ta yer almamasına rağmen

men, ispat edici bir belge olarak yer almaktadır. Hukuki anlamda dekontla ilgili olarak verilen bu karar ve muktezalar, dekonta ispat edici belge özelliğini sağlamayacağı açıktır.

3.1.1. Fatura Yerine Geçen Vesikalar:

Fatura düzenlenmesinin zorunlu olmadığı bir kısım alım satım ve hizmet işlerinde mükellefler kayıtlarını fatura yerine geçen vesikalarla tevsik etmek zorundadırlar. VUK'daki düzenlemelere göre, fatura yerine geçen vesikalar; perakende satış vesikaları, ödeme kaydedici cihaz fişi, gider pusulası ve müstahsil makbuzu olarak Kanunda yer almaktadır.

Ayrıca, 226 seri nolu VUK Genel Tebliği ile, yetkili müesseselerin (Döviz Büroları) döviz alım ve döviz satım işlemlerinde fatura yerine Döviz Alım Belgesi ve Döviz Satış Belgesi düzenleme zorunluluğu getirilmiştir. 243 seri nolu VUK Genel Tebliği ile aşağıda belirtilen mükellefler fatura yerine Tebliğde belirtilen belgeleri düzenleyeceklerdir. Buna göre;

- Bankalar yaptıkları hizmetler veya satışlar nedeniyle lehlerine tahakkuk edecek tutarları dekontlarla,
- Sigorta şirketleri¹⁸ ve acenteleri sigorta işlemlerini poliçelerle,
- Sermaye piyasası aracı kurumları aracılık hizmetlerini işlem sonuç formları ile,
- İkrizatçılar ödünç işlemlerini, ödünç sözleşmeleri ile

belgeleyecekler ve bu belgeler fatura yerine geçecektir. Ancak, yukarıda sayılan belgelerden perakende satış vesikaları ve banka dekontları hariç diğer belgeler ile yansıtma işlemi gerçekleştirilemez. 226 seri nolu VUK Genel

¹⁸ 243 seri nolu VUK Genel Tebliği'nde, Sigorta acente ve üreticileri tarafından sigorta şirketlerine sağlanan hizmetler nedeniyle ödenen komisyon bedellerinin ise sigorta şirketleri tarafından düzenlenecek "Sigorta Komisyon Gider Belgesi"ne istinaden kayıtlara alınacağı, acenteler ve üreticiler bu bedeller için ayrıca fatura düzenlemeyeceği ve bu bedelleri sigorta şirketleri tarafından kendilerine verilecek sigorta komisyon gider belgesine istinaden hasılat kaydedecekleri yer almaktadır. Ancak bu belgeler sadece hasılat kayıtları için geçerlidir.

Tebliğinde banka dekontları haricindeki belgeler sadece Tebliğde belirtilen hususlar için düzenlenmekte, bu belgeleri kullananlar diğer işlemleri için VUK'ta belirtilen vesikaları kullanmak zorundadırlar.

Konu hakkında verilen muktezada “bankaların müşteri nam ve hesabına başka şahıs veya müesseselere yaptırdığı hizmetler nedeniyle bankaca müşteriden alınan bedelin aynen hizmeti yapan şahıs veya müesseselere aktarılması (İVDB, 2004, KDV.3677)” işleminin uygun bulunduğu ve dekontla yansıtma işleminin yapılabileceğine dair görüş vermiştir.

Verilen bu mukteza dekontu yasal olarak düzenlemek zorunda olan mükellefler tarafından, dekontun yansıtma faturası yerine geçeceği belirtilmiştir. Ancak banka haricinde dekont kullanılmasının yasal bir dayanağı bulunmamaktadır.

3.2. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne (MUSGT) Göre Yansıtma

Muhasebenin temel görevi, finansal bilgi kullanıcılarına ihtiyaç duydukları bilgileri doğru bilgileri sunmaktır. Bu bilgilerin doğru, güvenilir, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir olması gerekmektedir. 1 Nolu MUSGT, Muhasebenin Temel Kavramları bölümünde yer alan “Tarafsızlık ve Belgelendirme” kavramında “muhasebe kayıtlarının gerçek durumu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılması gerektiği” belirtilmektedir. Tanımda yer alan objektif belge kavramından da bilginin doğruluğunu ve muhasebe kayıtlarının geçerli (Lalik, 1986, 26) olabilmesini sağlayan kanıtlayıcı belgeler anlaşılmalıdır.

Tebliğde yer alan Gelir Tablosu İlkeleri bölümünde ise işletme dışında üçüncü kişiler adına yapılan ödemeler ve tahsilatlar nedeniyle VUK kapsamında düzenlenen faturaların gelir ve gider hesaplarında yer alacağına dair bir açıklama bulunmamaktadır. Gelir tablosu ilkelerinin amacı; satışların, gelirlerin, satışlar maliyetinin, giderlerin, kar ve zararlara ait hesapların ve belli

dönemlere ait işletme faaliyeti sonuçlarının sınıflandırılmış ve gerçeğe uygun olarak gösterilmesini sağlamaktır.

VUK ve TTK kapsamında, üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait kayıtların tevsiki amacıyla düzenlenen faturaların, gelir hesaplarında yer alıp almayacağı açıkça belirtilmemiştir. Gelir kapsamında olmayan, yansıtma (aktarma) niteliğini taşıyan faturaların 60- Brüt Satışlar Hesap Grubunda izleneceğine dair bir açıklamada bulunmamaktadır. Hesap grubu açıklaması; “işletmenin esas faaliyetleri çerçevesinde satılan mal ya da hizmetler karşılığında alınan ya da tahakkuk ettirilen değerler toplamı ile satılan mal ve hizmetlerle ilgili sübvansiyonlar, satış tarihindeki vade farkları ve ihracatla ilgili dönem içinde ortaya çıkan kur farkları bu grup hesaplarda izlenir” şeklindedir. Hesap açıklamasına göre; gerçeğe uygun olarak raporlanması gereken satışlar hesabı içerisinde, üçüncü şahıslar adına yapılan tahsilatların yer almaması gerekecektir.

Muhasebe, para ile ifade edilebilir mali nitelikteki işlem ve olayları derleyip kendi kuralları içerisinde kaydeder (Sevilengül, 2000, 10). Muhasebenin rapor etme fonksiyonu içerisinde mali nitelikteki iş ve işlemler raporlanırken, bu iş ve işlemlerin işletmede değer yaratıp yaratmadıkları dikkate alınarak mali tablolara aktarılırlar. İşletmenin çalışma sonuçlarının doğru olarak ortaya konulabilmesi için satışlar, satış gelirleri ile diğer gider ve gelir hesaplarının bir disiplin içerisinde ve gerçeği yansıtacak biçimde yürütülmesi, gelir tablosu ilkelerinin amacını oluşturur (Sevilengül, 2000, 28). İşletmenin faaliyetleri sonucu gelir ve giderleri ile ilgisi olmayan ancak, mali nitelikte bulunan iş ve işlemler gelir tablosu hesapları ile ilişkilendirilmeden bilanço hesaplarında izlenirler. Gelir tablosu ilkeleri, sadece işletme ile ilgili olan gelir ve giderler hesap sonuçlarının oluşturulduğu bir tablodur. Gelir tablosu bu haliyle muhasebe bilgi kullanıcılarına o işletme ilgili doğru sonuçlara ulaştıracaktır.

Taşıt kiralama işletmeleri tarafından kiraya verilen taşıtların plakalarına yazılan trafik cezalarının bir taraftan gider, kiracıya yansıtılması sonucu gelir

yazılması (İVDB, 2007, KVK-6-13937), işletmenin gelir ve giderlerinin gerçekte olandan daha yüksek tutarlı olmasının sonuçları sadece bilgi kullanıcılarının kararlarını etkilemekte kalmayacak, gider ve gelir yazılan dönemlerin farklılaştığı zamanlarda ise ticari kâr ve vergi matrahı da gerçeği yansıtmayacaktır.

Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri yer yer vergi mevzuatı ile çatışmaktadır. Tam bir vergi itaati altında hareket edilerek muhasebe uygulamasına gidilirse ulaşılabilecek bilanço ve gelir tablosu gerçekleri yansıtmayacaktır. İlkelere tam uyulması, ancak dönem sonlarında beyan edilecek mali kârın, vergi yasalarının öngördüğü şekilde tanımlanması için bilanço kârına gerekli eklemeler ve çıkarmalar (kanunen kabul edilemeyen giderler ve matraha dahil olmayan unsurlar) en uygun yol olacaktır. Tekdüzen Hesap Planı'nda bu uygulamayı benimsemiştir (Sevilengül, 2000, 28).

Yukarıda ifade edilen husus, işletme ile ilgili olan ancak vergi kanunları tarafından gelir veya gider olarak kabul edilmeyen unsurların, gelir tablosunun sonunda kanunen kabul edilmeyen giderler ve matraha dahil olmayan unsurlar için geçerli olacaktır. Ancak, işletme ile ilgili olmayan mali nitelikteki hesaplar ise bilançoda 13/23 Diğer Alacaklar ve 33/43 Diğer Borçlar gruplarında izlenmesi gerekmektedir. Sözkonusu hesap gruplarının altında yer alan 136/236 Diğer Çeşitli Alacaklar ve 336/436 Diğer Çeşitli Borçlar hesapları ise işletme faaliyetleri ile ilgisi bulunmayan yansıtma işlemlerinin izlenebileceği hesaplardır.

Bilanço hesaplarında izlenecek yansıtma konu olan işlemlerin muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

Gider, ceza ve tazminatların yansıtma işleminin KDV'li olması durumunda;

Tahakkuk eden işlemlerin kayıtlanması:	Yansıtma faturası düzenlendiğinde;
-----/--/-----	-----/--/-----
136 D.Çeşitli Alacaklar Hs. 100,00	100/102/120 vs. 118,00
191 İndirilecek KDV Hs. 18,00	136 D.Çeşitli Alacaklar Hs. 100,00
100/102/120 vs. 118,00	392 Diğer KDV Hs. 18,00
-----/--/-----	-İlave Edilecek KDV
	-----/--/-----

KDV hesaplarının ayrıca yapılması gerekmektedir. İndirim mekanizmasının ileyişi ve karşılaşılabilecek sorunlar için 191 ve 392 hesaplarının kullanılması yerinde olacaktır. 392 Diğer KDV hesabının kullanılması bir taraftan yansıtma işleminin esasına, diğer taraftan KDV beyanlarında yer alan matrahların beyanname üzerinden kontrolünün daha uygun olmasına yöneliktir.

Yukarıda yer alan yansıtma işlemlerinde KDV'nin konusuna girmeyen veya istisna edilen bir işlem olduğunda ise KDV hesapları kullanılmayacaktır.

Hasılat yansıtmalarında;

Tahsilatının yapılmasındaki kayıtlar,	Adına tahsilat yapılan işletme arafından gelir faturası düzenlendiğinde ise;
-----/--/-----	-----/--/-----
100/102/120 vs. 118,00	336 D.Çeşitli Borçlar Hs. 100,00
336 D.Çeşitli Borçlar Hs. 100,00	191 İndirilecek KDV Hs. 18,00
392 Diğer KDV Hs. 18,00	100/102/120 vs. 118,00
-İlave Edilecek KDV	
-----/--/-----	-----/--/-----

3.3. Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) 18 Hasılat Standardına Göre Yansıtma

TMS-18 Hasılat standardına göre hasılat; yalnızca işletmenin kendi adına aldığı ve alacağı brüt ekonomik yarar ve akışları içerir. Üçüncü kişiler adına tahsil edilen satış vergileri, mal ve hizmet vergileri ve KDV gibi tutarlar işletme tarafından elde edilen ekonomik yararlar değildir ve özkaynakta artış yaratmazlar. Benzer şekilde, acente ilişkilerinde brüt ekonomik yarar akışları işletme özkaynaklarında artış yaratmayan, acentesi olunan işletme adına yapılan tahsilat tutarlarını da içerir. Acentesi olunan işletme adına yapılan tahsilat tutarları hasılat değildir. Hasılat yalnızca komisyon tutarıdır. Bu nedenle üçüncü kişiler adına tahsil edilen bu tutarlar hasılat dışı bırakılır (TMS – 18, 8. paragraf). Standartta her ne kadar üçüncü kişiler adına tahsil edilen vergilerden bahsedilse de, benzer uygulama olarak acenta ilişkilerini örnek vermiş ve acentası olunan işletme adına yada onu payına isabet eden tutarı hasılat saymamıştır. Standartta göre, üçüncü kişiler adına yapılan ödeme, yansıtılan masraf ve cezaların gelir tablosu hesaplarıyla ilişkilendirilmemesi gerekmektedir.

Türk Vergi uygulamalarında da, yukarıda yer alan Standart paraleli uygulamalar geçerlidir. KDV, ÖTV, ÖİV gibi dolaylı vergiler, hasılatın dışında bırakılmaktadır. Ancak TMS–18 Hasılat standardının aksine Türk Vergi uygulamalarında yansıtma işlemleri, verilen muktezalara göre bir taraftan gelir bir taraftan gider yazılmak suretiyle gelir tablosu hesaplarında yer alması gerektiği yönündedir (İVDB, 2007, KVK-6-13937).

Vergi uygulamalarında işletme kendisine ait olmayan bir mal veya hizmetin satışını kendine aitmiş gibi kaydetmekte ve buna bağlı olarak da hasılat ve maliyet/gider tutarları olması gerekenden oldukça farklı ve yüksek olarak kayıtlanmaktadır (Gökçen, Ataman, Çakıcı, 2006, 178). Türk vergi uygulamaları ile TMS–18 Hasılat standardı kapsamında yansıtma işlemleri, matematiksel olarak aynı sonuçları vermeyecektir. Dönemsellik ilkesi gereği tahakkuk ettirilen gider, aynı dönemde gelir yazılmadığı sürece hem vergi matrahını hem de finansal tabloların sonuçlarını farklılaştıracaktır.

Gelir ve gider hesaplarında izlenecek yansıtma işlemine konu tutarlar, değerlendirme yapılacak durumlarda, mali tablolar farklı sonuçlar verecektir. Ancak bu tutarların bilanço hesaplarında izlenmesi durumunda, yansıtma işlemine konu tutarlar kayıtlı değer üzerinden değerlendirileceği için farklı finansal analiz sonuçları vermeyecektir.

5. Sonuç

Türk muhasebe ve vergi uygulamalarında, masraf paylaşımı, ortak giderlerin dağıtılması, yanlış faturalandırma, devir kredisi, asıl yükümlünün başkası olma durumu, hatıra dayalı bir işlemin varlığı ve yasal veya ekonomik nedenlerle muhatap olunan diğer gider, hasılat, tazminat, vergi ve cezaların asıl muhatabına aktarılması(muhasebese açısından yansıtma) gibi durumlar ile asıl yükümlü tarafından ticari faaliyet kapsamında gelir ve gider hesaplarında değerlendirilmesi gereken gider, tazminat, vergi ve cezaların diğer ekonomik birimlere mal ve hizmet bedelinden ayrı olarak yansıtılması (ekonomik yansıtma) olarak iki şekilde uygulamasına rastlanılmaktadır.

Gelir, gider, tazminat ve cezaların asıl gelir sahibi veya gider yükümlüsüne yansıtılmasına kadar olan aşamalar için yansıtmadan bahsedebiliriz. Asıl yükümlüden sonraki aşamalara yansıtılan bu tür gelir ve yükümlülükler, ticari faaliyet kapsamında yapılan mal teslimi veya hizmet ifaları kapsamında elde edilen gelir olarak değerlendirilmesi gerekir.

İşletmelerin yasal veya ekonomik nedenlerle ticari faaliyetleri ile ilgisi olmayan gider, hasılat, tazminat, vergi ve cezalara muhatap olmaları durumunda, bunların asıl yükümlüsüne aktarılması, aktarmanın ise VUK ve TTK kapsamında fatura ile belgelendirilmesi gerekmektedir. Bu yansıtma faturalarının özelliği ispat edici belge olma niteliğidir. Muhasebe uygulamaları açısından bu tür yansıtmanın işletmenin sonuç hesaplarına alınmadan bilanço hesaplarında izlenmesi, mali analiz ve finansal tablo bilgi kullanıcıları açısından daha doğru sonuçlar verecek, muhasenin kişilik kavramına da uygun bir

raporlama olacaktır. Bu şekilde yansıtılan gider, hasılat, tazminat, vergi ve cezaların aslı KDV'ye tabi ise düzenlenen faturalarda KDV hesaplanacak, aksi durumlarda hesaplanmayacaktır.

İşletmelerin kendi faaliyetlerini ilgilendiren maliyet veya gider kalemlerini fatura ile başkalarına yansıtması, yansıtan işletme açısından ticari faaliyet kapsamında elde edilen bir gelir olacaktır. Faturada ayrıca belirtilen yada ayrı bir fatura ile belgelendirilen bu tür yansıtımlar da KDV hesaplanması gerekmektedir. Aynı fatura ile yansıtıldığında KDV oranı ilişkilendirilebilecek mal veya hizmetin KDV oranında, ayrı fatura ile yansıtıldığında ise genel oranda KDV hesaplanması gerekecektir.

KAYNAKÇA

Akdoğan, Abdurrahman (2004) **Türk Vergi Sistemi Uygulaması**. Ankara Gazi Kitabevi

Bıyık, Recep ve Kıratlı, Aydın (2005) **Giderler ve İndirimler 2.bs**. Ankara : Yaklaşım

Danıştay 11. Dairesi (25.10.1995). **E.1992/2211, K.1995/2779 sayılı Kararı**. Ankara

Danıştay 11. Dairesi (25.10.1995). **E.1992/2212, K.1995/2780 sayılı Kararı**. Ankara

Danıştay 3. Dairesi (02.02.1989). **E.1988/1751 K.1989/269 sayılı Kararı**. Ankara

Danıştay 3. Dairesi (12.02.1991). **E.1989/4105 K.1991/440 sayılı Kararı**. Ankara

Gelir İdaresi Başkanlığı (2004). **5417-2048-15038 sayılı Muktezası**. Ankara

Gelir İdaresi Başkanlığı(07.12.2004). **B.07.0.GEL.0.55/5529- 718 / 58214(KDV Bölüm)sayılı Muktezası**. Ankara

Gökçen, Gürbüz, A. Akgül, Başak ve Çakıcı, Cemal (2006) **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları**. İstanbul : Beta

<http://www.gib.gov.tr>

<http://www.ivdb.gov.tr>

<http://www.mevzuat.gov.tr>

<http://www.tdk.gov.tr>

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (15.06.2004)

KDV.MUK.B.07.4.DEF.0.34.18.BSMV.3677 sayılı Muktezası. İstanbul

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (19.07.2006).

B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-37-12841 sayılı Muktezası. İstanbul

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (20.01.2003).

KDV.MUK.B.07.4.DEF.0.34.18.4.308 sayılı Muktezası. İstanbul

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (25.02.2009).

KDV.MUK.B.07.1.GİB.4.34.17.01.4.1782 sayılı Muktezası. İstanbul

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (25.06.2007).

B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-6-13937 sayılı Muktezası. İstanbul

KDVK Kanun Gerekçesi (25.10.1984)

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekciler/KDV/cilt_2_306_5_sayili_kanun.pdf, 333,

Kırıktaş, İlhan(2002) “Masraf Aktarımlarında KDV Uygulaması” **Yaklaşım Dergisi** 119 (Kasım 2002) : 207

Lalik, Ömer(1986) **Envanter, Dönem Sonu İşlemleri, Gelir Tablosu, Bilanço**. Ankara : [yayl.y.]

Maç, Mehmet(1998) **KDV Uygulaması**. 4.bs. İstanbul : Denet

Maliye Bakanlığı (05.04.1994) **226 Seri No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği**. Ankara.

Maliye Bakanlığı (05.12.2009) **113 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliği**. Ankara

Maliye Bakanlığı (09.09.1995) **243 Seri No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği**. Ankara.

Maliye Bakanlığı (19.01.2005) **93 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliği**. Ankara

Maliye Bakanlığı (26.12.1992) **1. Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği**. Ankara.

Özbalcı, Yılmaz(2002) **KDVK Yorum ve Açıklamaları**. Ankara : Oluş Özyer, Memet Ali (2004) **Vergi Usul Kanunu Uygulaması**. İstanbul : Hesap Uzmanları

Sevilengül, Orhan, (1998) **Genel Muhasebe** 7.bs. Ankara : Gazi Kitabevi
Şenyüz, Doğan(1998) **Türk Vergi Sistemi**. 4.bs. Bursa : Ezgi Kitabevi
T.C. Yasalar (02.11.1984). **3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu**.
Ankara: Resmi Gazete (18563 sayılı)

T.C. Yasalar (06.01.1961). **193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu**.
Ankara:Resmî Gazete (10700 sayılı)

T.C. Yasalar (06.10.1949). **5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu**.
Ankara: Resmi Gazete (7229 sayılı)

T.C. Yasalar (09.07.1956). **6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu**. Ankara:
Resmi Gazete (9353 sayılı)

T.C. Yasalar (10.01.1961), **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu**. Ankara :
Resmi Gazete (10703 sayılı)

T.C. Yasalar (21.06.2006). **5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu**.
Ankara: Resmi Gazete (26205 sayılı)

T.C. Yasalar (23.02.1963). **197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu**. Ankara: Resmi Gazete (11342 sayılı)

T.C. Yasalar (23.07.1956). **6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunu**.
Ankara: Resmi Gazete (9362 sayılı)

Tekin, İsa (2009) “Vergilerin Yansıtılması” **Mali Çözüm**. 92 (Mart-
Nisan 2009) : 86

Turhan, Salih(1998) **Vergi Teorisi ve Politikası**. 6. bs. [yy.]: Filiz Kitabevi
Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (09.12.2005) **Türkiye Muhasebe Standardı -18 Haslat (TMS – 18)**. Ankara

Vural, Mahmut(2001) “Masraf Yansıtılmalarında KDV uygulaması”
Vergici Ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi. 158, (Haziran 2001) : 31

