

GİDER, HASILAT, TAZMİNAT, VERGİ VE CEZALARIN YANSITILMASI - 2 (TÜRK VERGİ KANUNLARI VE MUHASEBE UYGULAMALARI AÇISINDAN)

*REFLECTION OF COSTS, REVENUES, COMPENSATIONS, TAXES AND PENALTIES-2
(IN TERMS OF TURKISH TAX LAWS AND ACCOUNTING PROCEDURE)*

İsa TEKİN*

Öz

Yansıtma kavramı Türk vergi ve muhasebe uygulamalarında hem ekonomik hem de muhasebe açısından yansıtılmalar için kullanılmıştır. Ancak, kavram her iki durum içinde kullanılmasına rağmen birbirinden farklı muhasebe ve vergi uygulamalarını gerektirmektedir. Kavramın teorik anlamda vergi ve muhasebe uygulamaları çalışmanın birinci bölümünde yer almakta olup, çalışmanın bu bölümünde ise gelir, gider, tazminat ve cezaların yansıtılması, Türk yargı ve vergi otoritelerinin görüşleri kapsamında, çalışmamızın sonuçları ile değerlendirilecektir.

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

Abstract

Reflection term is used for the costs of both economic and accounting processes in Turkish tax and accounting applications. However, despite the using of the concept in both cases, each case requires different accounting and tax practices. In this part of the study we are evaluating result of our article and reflection of income, cost, compensation and penalties using Turkish judge and tax authorities dictum.

* Vergi Denetmeni- M Ü, Muhasebe Finansman A.B.D Doktora Programı

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

1.Giriş

Türk vergi uygulamalarında gelir, gider, tazminat ve cezaların yasal ve ekonomik anlamda asıl gelir sahibi veya gider yükümlüsüne yansıtılmasına kadar olan aşamalar için muhasebe açısından yansıtma, asıl yükümlüden sonraki aşamalara yapılan yansıtma ekonomik yansıtma olarak tanımlanmaktadır.¹ Asıl yükümlüye kadar olan yansıtma ile asıl yükümlüden sonraki aşamalarda yapılan yansıtma farklı muhasebe ve vergi uygulamalarını gerektirecektir.

Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB)'nin yansıtma ile ilgili Gelir ve Kurumlar Vergileri (GVK ve KVK) açısından verdiği muktezalarda; yansıtılan tutarların bir taraftan gelir bir taraftan gider yazılması yönündedir. Bu işlemlerde gelir, gider, tazminat ve cezaların bir taraftan gelir bir taraftan gider olarak kaydedilmesi, bilanço ve gelir tablosunda matematiksel olarak vergi matrahını etkilemeyecektir. GİB, Katma Değer Vergisi (KDV)'nin yürürlüğe girdiği ilk yıllarda, 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 edilmişse 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 muktezalariyle kabul etmekte, her işlem ve uygulama için ayrıca değerlendirme yapmakta ve bu fatura tutarlarının gelir ve gider hesaplarında izlenmesi yönünde görüş bildirmektedir.

Ancak aynı konuda Türk yargı ve vergi otoritelerinin verdiği farklı görüşler çalışmamızın izleyen bölümlerinde değerlendirilip, özellikle ceza, tazmi-

¹ Çalışmanın teorik bölümü için TEKİN, İsa, Gider, Hasılat, Tazminat, Vergi ve Cezaların Yansıtılması (Türk Vergi Kanunları ve Muhasebe Uygulamaları Açısından) Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 99-2010, s.87-115

nat ve vergiler ile BSMV'nin konusuna giren giderlerin ekonomik ve muhasebe açısından yansıtılmaları durumunda KDV'nin hesaplanıp hesaplanmayacağı konusunda farklı görüşler çalışmanın birinci bölümünde yer alan teorik kısımda varılan sonuçlar çerçevesinde ele alınacaktır.

2. Giderlerin Yansıtılması

Ticari faaliyet kapsamında yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları ve bunlar için katlanılan maliyetler² yansıtmaya konu olamazlar. Bir mal veya hizmetin yansıtmaya konu olabilmesi, ancak üçüncü şahıslar adına yapılması şartıyla gider³, ve yasal mevzuatlarla tanımlanan ceza, tazminatlar ile vergi, resim ve harçlar açısından mümkün olabilecektir. Hasılat yansıtılmalarının ise mutlaka üçüncü kişiler adına yapılması gerekecektir.

İşletmelerin ürettiği mal veya hizmetin maliyetine girmeyen, gelirin elde edilmesi ve ticari faaliyetinin devamı ile ilişkisi olmayan üçüncü kişiler adına yapılan giderlerin asıl muhatabına yansıtılırken, gelir tablosu hesaplarıyla ilişkilendirmeden bilanço hesaplarında izlenmesi gerekmektedir. Yansıtılan giderlerin KDV'nin konusuna girmesi durumlarında, KDV hesaplanması, aksi hallerde de KDV hesaplanmaması gerekir. Bina aidatları, ortak kullanımda bulunan elektrik, su, ısıtma – soğutma, v.b. giderler, müşteriler veya ilişkide bulunulan üçüncü şahıslar adına yapılan mal ve hizmet alımlarında, işletme ile ilgisi bulunmayan kısımlarının bilanço hesaplarında izlenmesi gerekir. Düzenlenen yansıtma faturalarında ise giderin ne olduğu açık bir şekilde yer almalıdır. GVK'nın 40.ve 41. maddeleri gereği yansıtma faturasının içeriği ticari kazancın elde edilmesi ve idame edilmesi ile ilişkilendirilecektir.

Giderlerin yansıtılmasında farklı yorumlara yol açabilecek özellikli durumlar GVK, KVK ve KDVK açısından izleyen bölümlerde ayrıca açıklanmıştır.

² Maliyet: Bir mal veya hizmetin edinilmesi için, o dönem içinde yapılan harcamalarla, daha önceki dönemde yapılan harcamalardan o mal ve hizmetin edinilmesinde katlanılan fedakarlıkların parasal tutarıdır.(Akdoğan;2000; 11)

³ Gider: İşletmelerin faaliyetlerini sürdürebilmesi ve bir gelir elde edebilmesi için belirli bir zaman dilimi içinde kullanılan ve tüketilen mal ve hizmetlerin parasal tutarıdır.(Altuğ;1999;19).

2. 1. Damga Vergisi'nin Yansıtılması

Damga Vergisi işletmeler açısından GVK 40/6. bendine göre gider niteliğindedir. Ancak müşterek imza edilen sözleşmelerde, sözleşmede imzası bulunmayanlara yansıtılan Damga Vergisi'nde ve Damga Vergisi Kanunu (DVK)'nda bu verginin mükellefi olarak yer almayanlara yapılan yansıtılarda farklı yorumlar ortaya çıkmaktadır.

488 sayılı DVK'ya göre Damga Vergisinin mükellefi kağıtları imza edenlerdir. Birden fazla kişi tarafından imzalanan kağıtlarda, imza sahiplerinin hepsi birden vergiden müştereken ve müteselsilen mükellef ve sorumludurlar. Aynı kanununun 18 ve 22. maddeleri kapsamında yayımlanan 12 ve 16 Seri No.lu Damga Vergisi Genel Tebliğlerine göre Damga Vergisinin makbuz karşılığı ödenmesinde iki tarafa ait verginin tamamından vergi dairesine karşı sadece makbuz karşılığı ödeme usulüne tabi olanlar beyan ederek ödemekten sorumludurlar.

Makbuz karşılığı veya beyanname ile imza sahiplerinden birinin ödemiş olduğu damga vergisini, imzası bulunan diğer kişi ve kurumlara yansıtması durumunda, vergi dairesine ödemeyi yapan kendi payına isabet eden vergiyi VUK 270. maddesine göre gider veya maliyet, diğer hususlarda ise gider olarak Gelir Tablosu hesaplarında izlemesi, diğer imza sahiplerine yansıtacağı tutarları ise Bilanço Hesaplarında izlemesi ve düzenleyeceği damga Vergisi yansıtma faturalarında KDV hesaplamaması gerekir.

Konu hakkında Gelir İdaresi'nin görüşünde yansıtılan Damga Vergisi için KDV hesaplanmaması yönündedir (Maç;1998;1.66). Konu hakkında verilen son muktezada da "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 KDV hesaplanacağı (İVDB;2009;KDV.1782)" yönündeki görüş tekrarlanmıştır.

Ancak sözleşme tarafı olsa bile, sözleşmede imzası bulunmayanlara yansıtılan Damga Vergisi'nde yansıtılan, vergi değil, ticari (zirai veya serbest meslek) faaliyet kapsamında tahsil edilen bedelin bir unsurudur. DVK 3. mad-

desine göre bu verginin mükellefi kağıtları imza edenlerdir. Sözleşmede imzası olmayandan bu vergi aranılmayacağı gibi, sözleşmede imzası olmayan tarafa ve/veya başka kişi ve kurumlara yansıtılan Damga Vergisi, ticari faaliyet kapsamında tahsil edilen bedelin bir unsurunu oluşturacaktır. Kağıdın altında imzası bulunmayan kişi yada kurumlardan Damga Vergisi ödenmediği için tarhiyat yapılamacağı gibi, aslı KDV'nin konusuna girmeyen Damga Vergisi, yasal muhataplarının haricindeki kişi ve kurumlara yansıtılması durumunda, mahiyet değiştirdiği ve yansıtan taraf açısından ticari bir faaliyeti kapsadığı için KDV'ye tabi olacak ve bilanço hesapları yerine gelir ve gider hesaplarında izlenmesi gerekecektir.

Örnek; Bir inşaat- taahhüt işi için sözleşme düzenlenmiş, sözleşmeye iki firma imza atmıştır. Sözleşmede işin taşeronlar aracılığı ile yapılabileceğine de yer verilmiştir. Sözleşmeye ait Damga Vergisi'ni imzası bulunan A işletmesi noterde makbuz karşılığı ödemiş, diğer işletmeye KDV'siz olarak yansıtma faturası düzenlemiştir. A işletmesi, sözleşme yükümlülüğünü taşeron işletmeye devretmiştir. İlk sözleşmeye istinaden ödediği Damga Vergisi'ni taşeron işletmeye yansıtırken düzenleyeceği faturada ise KDV hesaplaması gerekecektir. Birinci durumda verginin yasal muhatabına yansıtılması söz konusu iken, ikinci durumda işletmenin kendi giderini yansıtması söz konudur. Bu durumda Damga Vergisi ticari faaliyet kapsamında tahsil edilen bedelin bir unsurunu oluşturmaktadır.

Verilen muktezalarda, teminat mektubuna ait Damga Vergisi masraflarının karşı tarafa fatura ederken, yansıtanın masraf aktarımı değil, yapılan ticari faaliyet kapsamında tahsil edilen bir bedel olarak genel esaslara göre KDV'ne tabi olacağı (İVDB;2003;KDV.308), diğer bir muktezada ise aynı hususta Damga Vergisi ismen yer almamasına rağmen 'teminat mektubu komisyon bedellerinin müşterilerinizce şirketinize birebir yansıtılması işlemi KDV'ye tabi bulunmamaktadır (GİB;2007;50358) şeklinde ayrı ayrı görüş bildirilmiştir.

İVDB bir muktezada "şirketin aktifinde kayıtlı araçların sözleşme düzenlemek suretiyle kiraya verilmesi sonucu, müşteriler adına trafik cezası, Damga Vergisi, Ogs Etiket Bedeli ve Kontör ödemesi gibi ödemeler yapılma-

sı halinde, bu ödemelerin müşteriler adına fatura düzenlenerek tahsil edilip kurum kazancına dahil edilmesi halinde gider olarak dikkate alınması mümkündür (İVDB;2007;KVK-6-13937)” şeklindeki görüşlerinde, KDV dikkate alınmadan bir yorum yapılmıştır. Ancak yukarıda yer alan yansıtma işlemlerinde yer alan Damga Vergisi'nin yansıtılmasında KDV hesaplanması gerekmektedir. Yansıtılan verginin yasal muhatabı aracın veya araca ait işlemler nedeniyle adına araç tescil edilen işletmedir. Yansıtılan Damga Vergisi ise ticari faaliyet kapsamında tahsil edilen bedeldir.

Bankalar da, imzaladıkları belgelerde yer alan Damga Vergisi'ni müşterilerine yansıtıklarında, lehe alınmış para olarak, bu tutar üzerinden BSMV hesaplamaları gerekmektedir.

Faturada ayrıca gösterilerek yansıtılan vergi, teslim edilen mal ve yapılan hizmetin veya ticari (zirai veya serbest meslek) faaliyet kapsamında tahsil edilen bedelin bir unsuru olarak, o mal veya hizmetin tabi olduğu KDV oranına tabi olacaktır. Mal veya hizmet faturasından ayrı bir fatura ile yansıtılan vergiye -özel bir hüküm yoksa - genel oranda KDV hesaplanması (Tekin;2009;86) gerekecektir.

2.2. Otomatik Geçiş Sistemi(OGS) Bedellerinin Yansıtılması

OGS, Karayolları Genel Müdürlüğü'nün sorumluluğunda işletilmekte olan Boğaz Köprüleri ile otoyollarda geçiş ücreti ödeme yöntemidir. Bu sistem, otomatik geçiş şeridini kullanarak giriş yapılan otoyol ve köprülerde, araca takılı durumdaki elektronik etikete (araç içi birim), geçiş esnasında hangi otoyola nereden, ne zaman girdiğiniz otomatik olarak kaydedilir. Aynı otoyolda bir otomatik geçiş şeridinden çıkış yaparken elektronik etiket üzerindeki giriş bilgileri yine otomatik olarak, okunur ve gişe bilgisayarları tarafından ücret tahakkuk ettirilerek, OGS'nin kayıtlı bulunduğu araç sahibinin banka hesabından tahsil edilir.

OGS elektronik etiketlerini (cihazlarını) bankalar sattığı veya ödünç kullanıma verdikleri için iç yüzde yoluyla KDV hesaplanmaması gerekir. Bu cihazlar için bankalar BSMV hesaplamaktadırlar. Bu cihazlara ait bedellerin

yansıtılması durumunda KDVK 1/1 bendi uyarınca KDV hesaplanması gerekir.

KDVK 1/3-g maddesi gereği Otoyol ve Boğaz Köprüleri Geçiş ücretlerine %18 oranında KDV dahil edilmiştir. 9 ve 11 sıra numaralı KDV Genel Tebliğ'lerinde 'fiyatın tarife ile belirlenebildiği hallerde, fiyatın KDV dahil olarak düzenlenmesine' imkan tanımaktadır. Konu hakkında '243 sıra numaralı VUK Genel Tebliği ile VUK'un Mük. 257. maddesinin verdiği yetkiye istinaden bankalar tarafından düzenlenen dekontlar bu Kanun uyarınca düzenlenmesi zorunlu belgeler kapsamına alındığı, bankaların yaptıkları hizmet ve satış işlemlerine ilişkin olarak anılan tebliğde yer alan açıklamalara uygun olarak düzenlemek zorunda oldukları dekontlar, fatura yerine geçen belge olarak 01.01.1996 tarihinden itibaren kullanılmaya başlanıldığı, OGS bedelinin banka dekontunda KDV dahil tahsil edilmiş olması halinde banka dekontun düzenlendiği dönemde iç yüzde uygulanmak suretiyle KDV'nin indirim konusu yapılması gerektiği (İVDB;2003;KDV.2560)' yönünde mukteza verilmiştir.

Karayolları Genel Müdürlüğü (KGM) internet sayfasında yukarıda yer alan mukteza kapsamında; 'OGS ve KGS kullanıcıları banka dekontunda gösterilen bedele iç yüzde oranı uygulanmak suretiyle bulunacak KDV tutarı, mükellefler tarafından vergi indirimi yapılabileceği, bulunan verginin otoyol geçişine muhatap mükellefler tarafından, OGS ve KGS bedelleri ödenip alınan dekontlar, yıl geçmemek şartı ile kanuni defterlere kayıt edildiği dönemde (geçiş yapıp yapılmadığına bakılmaksızın) indirim konusu yapılabileceği (www.kgm.gov.tr)' yer vermiştir. Ancak bankalar, müşterilerinden tahsil ettikleri bedelleri bir hesapta toplamakta, KGM'den gelen geçiş bilgileri doğrultusunda, geçişlere isabet eden bedeller KGM'nin hesaplarına aktarılmaktadır. Banka tarafından tahsil edilen ancak kullanılmayan kontörler ise müşterilere iade edilmektedir. Yukarıdaki mukteza ve KGM sayfasında yer alan bilgilendirme de vergiyi doğuran olay ve giderin yapıldığı dönem kolaylık olsun diye göz ardı edilmiş, geçiş yapıldığı zaman değil bankadan kontörün alınmasını vergiyi doğuran olay veya giderin yapıldığı dönem olarak dikkate almıştır. Kontörlerin iadesi durumunda ise bu iade alınan kontör tutarları ve bunların

üzerinden iç yüzde yöntemiyle hesaplanan KDV'nin ise ilgili hesaplardan çıkartılması gerekmektedir.

6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV) başlığını taşıyan 2. kısım 1. bölüm 28. maddesinde 'Banka ve sigorta şirketlerinin 10.06.1985 tarihli ve 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanununa göre yaptıkları işlemler hariç olmak üzere, her ne şekilde olursa olsun yapmış oldukları bütün muameleler dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paralar banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi' olduğu, 33. maddesinde ise vergi oranının %15 olduğu yer almaktadır.

Bankalar OGS ve KGS geçiş ücretlerini Karayolları Genel Müdürlüğü adına tahsil etmektedirler. Tahsil edilen bedeller hasılat yansıtma işleminin bir örneğini oluşturmaktadır. Bankalar tarafından düzenlenecek olan dekontların ise VUK kapsamında düzenlenen bir belge olduğunu ve bu belge ile yansıtma işleminin gerçekleştirilebileceği ilgili bölümde yer almaktadır.

Bankalar, KGM adına tahsil ettikleri bedelleri bilanço hesaplarında izleyerek, KGM'den gelen geçiş bilgileri doğrultusunda bu bedeller müşteri hesaplarından çıkararak KGM'nin hesaplarına geçmektedir. Bankalar tarafından düzenlenen dekontlar bu durumda VUK 227. maddesi gereğince yapılan gideri belgeleyecek bir belge olmasına rağmen, KDVK 29/1-a'ya göre KDV indirimi için yeterli değildir.

Bankaların KDV mükellefiyetinin bulunmaması, yansıtma işlemine konu ücretlerin otoyol geçişine muhatap mükellefler tarafından iç yüzde yoluyla bulacakları KDV'yi indirim konusu yapabilmelerine imkan verebilir mi?

İlk olarak KGM tarafından bankaların yansıtma işlemine aracı kılınması ve bankaların bu işlemler nedeniyle belirli tutarlar üzerinden KGM'den komisyonlarını ayrıca tahsil etmeleri, vergilendirmede olayın gerçek mahiyetinin dikkate alındığında, bu ücretleri ödeyenlerin, banka dekontları ile ödeme buldukları geçiş ücretleri için iç yüzde yoluyla hesapladıkları KDV'yi indirim konusu yapabileceklerdir. Bu yorum VUK 228/2. bendinde yer alan 'vesikanın teminine imkan olmayan giderler' kapsamında değerlendirilebilir. Müşteri ve geçiş işlem sayısı çokluğu nedeniyle KGM'nin her bir

işlem için belge düzenlemesinin zorluğu, belgelendirmede bankaya KGM adına yapılan ödemelerde dekontların ispat edici belge olarak dikkate alınabileceği yönündedir.

Diğer taraftan yansıtma işleminde bankaların KDV mükellefiyetinin bulunmaması şekli anlamda dolaylı vergilerin indirim mekanizmasının işlerliğinin aksaması olarak yorumlanabilir. Basit usule tabi bir mükelleften alınan mal veya hizmette olduğu gibi, söz konusu mükellefin KDVK 17/4-a maddesi uyarınca KDV mükellefiyetinin bulunmaması nedeni ile KDV hesaplanmayacak ve mal ve hizmeti alan taraf için de herhangi bir yöntemle indirim konusu yapılabilecek KDV bulunmayacaktır. Ancak bankalar, KGM ile sadece tahsilat işlemlerinde muhatap olmakta, mal ve hizmet yansıtıldığına dair KGM tarafından bir belge bankalar adına düzenlenmemektedir.

OGS işlemlerinin belgelendirilmesini VUK 228/2. bendine göre değerlendirilmek, dekont ile KDV indiriminin gerçekleştirilebileceğini değil, her bir geçiş işlemi için belge düzenlenmesinin zorluğundan kaynaklandığı içindir. Banka dekontu ile OGS bedellerinin indirimini kabul etmek belge düzeni zorluğu nedeniyle kural bazlı bir uygulama olarak değerlendirmek gerekir.

2.3. Teminat Mektuplarının Yansıtılması

Teminat mektupları, GVK 40/1. bendi kapsamında ticari faaliyetle ilgisi bulunması halinde gider olarak ticari kazancın tespitinde indirilebilir. Ancak kendi adına alınıp başkasına masraf tutarları yansıtılan ve başkası adına alınan teminat mektuplarına Gelir İdaresi farklı yorumlar yapmıştır.

Teminat mektubu, borçlunun muhataba karşı yüklediği bir edimin yerine getirilmesini garanti etmek üzere, banka tarafından lehtara verilen mektuptur (Alptürk, 2004, 106). Bir garanti sözleşmesi olan teminat mektuplarındaki temel unsur belli bir riskin garanti edilmesidir. Teminat mektubunu bankadan alan kişi/kurum mektubu bir malın teslimi, bir işin yapılması ya da bir borcun vadesinde ödenmesi işini garanti etmek üzere alır ve ilgisine verir. Banka açısından teminat mektubu gayri nakdi kredi olduğu için faiz hesaplanmaz. Ancak işin mahiyetine göre, mektubun vadesi ve türüne bağlı olarak

belirlenen oranlar üzerinden komisyon alır. Banka, lehdara mektup tutarını ödemek durumunda kalmışsa, mektup tutarı nakdi krediye dönüşür ve faiz hesaplanmaya başlanır (Yakışıklı;2001;95). Borçlu tarafından bankadan bedeli mukabilinde alınıp, daha sonra bu mektuba istinaden ödenen masrafları lehdara veya üçüncü kişiye yansıtması, ticari bir faaliyet kapsamında yapılan hizmet⁴ olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Konu hakkında Maliye Bakanlığı (MB) tarafından verilen muktezada “bayilik alabilmek için verdiği teminat mektuplarına ilişkin masrafları ana firmadan tahsil eden bir mükellefin bu işleminin, bir teslim veya hizmet karşılığını teşkil etmemesi nedeniyle KDV’nin konusuna girmediği (MB; 1996;54092)” yönünde bir görüş bildirilmiştir.

İVDB de konu hakkında “kendi işiniz için ve kendi adınıza bankalardan aldığımız teminat mektuplarına ilişkin olarak tarafınızdan ödenmesi gereken komisyon ve damga vergisi gibi masrafların sözleşme uyarınca veya başka nedenlerle karşı tarafa yansıtılması esas itibarıyla bir masraf aktarımı değil, yapılan ticari faaliyet kapsamında tahsil edilen bir bedel olduğundan genel esaslara göre KDV’ye tabi olacaktır (İVDB;2003;KDV.308)” şeklinde görüş bildirmiştir.

Ancak konu hakkında verilen son muktezada ‘BSMV kapsamına girmesi nedeniyle KDV’den müstesna olan teminat mektubu komisyon bedellerinin şirket müşterilerince şirkete birebir yansıtılması işleminin KDV’ye tabi olmadığı (GİB;2007;50358, BMVDB;2008;Muk.281-14999 ve BMVDB;2009; Muk.422-5125)’na dair yukarıda yer alan muktezanın aksi bir görüş bildirilmiştir.

Teminat mektubu, ticari faaliyetlerin daha güvenli olarak yapılması ve risklerin garanti edilmesine yönelik bir finansal güvencedir. Bu güvence lehdara verilmekle birlikte, teminat mektubunu alan taraf bu mektuba ait komisyon giderleri ve teminat mektubunun çözülmesi durumlarında ise yasal takibattan sorumludur. Lehdar bu mektuba ait giderlerin ve mektup çözüldüğü

⁴ KDVK 4/1 bendine göre “Hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir”

zaman ödenmesinden sorumlu değildir. Lehdar açısından alacağı için bir güvenceden ibaret olan teminat mektubu, gider mahiyetini kazanamaz. ve müşterisi adına teminat mektubu masraflarını ödemeyi kabul etmesi durumunda ise müşterisi tarafından yansıtılan şey teminat mektubu masrafları değil, ticari, zirai ve mesleki faaliyet kapsamında yapılan bir hizmet bedeli olarak KDV'ye tabidir. Bu durumda lehdara yansıtılan teminat mektubu bedeli, hizmet bedeli olarak gelir hesaplarına aktarılacak ve bu tutar üzerinden KDV hesaplanacaktır. Bu açıdan İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 2003 yılında verdiği (İVDB;2003;KDV.308) mukteza yerindedir.

Diğer taraftan teminat mektubu, başka işletmeler adına, 'hatır senedi' uygulamasında olduğu gibi, bankalardan alınabilir. Hatıra dayalı bir işlem tesisi ile üçüncü kişilerin kullanımına sunulan bu mektuplar GVK 40/1'e göre işletmenin genel giderleri içerisinde değerlendirilemeyeceğinden ya bilanço da hesaplarında izleyecek yada gelir tablosu hesaplarına kayıtladığında ise kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alacaktır. Lehine teminat mektubu aldığı işletmeye yansıtıran tahakkuk eden bedeller kanunen kabul edilmeyen gider olarak kayıtlanmışsa, matraha dahil olmayan unsur olarak mali kardan ticari kara geçişte dikkate alınması gerekecektir. Ancak Hatıra dayalı bir işlem tesisi ile bankadan alınan ve ilgisine yansıtılan teminat mektuplarında nazım hesapların kullanılması muhasebe uygulamaları açısından yerinde olacaktır. Hatıra dayalı olarak başkası adına alınan teminat mektubunun ilgisine aktarılmasında KDV hesaplanmaması gerekir. Çünkü yapılan hizmet KDVK'da yer alan hizmet unsurlarını taşımayacaktır.

KDV açısından, teminat mektubunun yansıtılmasında kıstas, teminat mektubunun işletmenin giderlerinde GVK 40/1'e göre gider olarak kayıtlanabiliyorsa, bir sonraki aşamaya KDV'li, eğer aynı maddeye göre gider olarak dikkate alınmayacak ve nazım hesaplarda izlenecek ise o zaman KDV'siz olarak yansıtılacaktır. KDV hesaplanıp hesaplanmamasında temel ölçü ticari faaliyet kapsamında yapılıp yapılmamasıdır. Eğer işletme, ticari faaliyetleri dolayısıyla, teminat mektubunu kanunen gider yazıyorsa, bu işletmeden diğer bir işletmeye yansıtması durumunda KDV hesaplanacaktır.

Bayilik alabilmek için, bankadan alınan teminat mektubu, işletmenin ticari kazancın idame ettirilmesi için yaptığı genel giderlerden olduğu için genel giderleri içerisinde yer alacaktır. Bu teminat mektubu masraflarını üstlenen (bayilik veren) işletmeye yansıtılması durumunda, artık yansıtılan ‘şey’ teminat mektubu vasfından çıkmaktadır. Bu durumda yansıtılan bedeli, hizmet bedeli kapsamında değerlendirmek gerekir.

Teminat mektubunun çözülmesi (lehine işlem yapılanın teminat mektubuna ait yükümlülükleri yerine getirmemesi) durumunda, mektubu yasal olarak bankadan alan işletme bu mektuba ait faiz, ceza ve diğer ödemelere muhatap olacak ve GVK 40/1. bendi kapsamında değerlendiremeyeceğinden gider olarak da dikkate alamayacaktır.

Lehine teminat mektubu alınan işletme ise, fatura ile yansıtılan teminat mektubu masraflarını gider olarak dikkate alabilecektir. Çünkü bu işletme açısından yapılan gider GVK 40/1. bendi kapsamında işletmenin faaliyetlerini sürdürebilmesi için gerekli genel giderler arasında yer almaktadır.

Teminat mektubu uygulamalarında başkası adına mektup alınması yanında alınan bir teminat mektubuna kontrgaran (kontrgaranti veren) da olunabilir. Teminat mektubunun tanzimi halinde, bankanın tazmin edilen tutarı geri almak için başvurabileceği, lehtara kefil olan veya lehtara kullandırılan kredinin teminatı olarak taşınır veya taşınmaz malları rehin veren gerçek veya tüzel kişilere kontrgaran denmektedir. Lehtarla birlikte veya lehtarın dışında üçüncü kişiler de kontrgaran olabilmektedir. Mektubun alınması veya çözülmesi nedenleriyle ödenen masraflar ve tazminatlar kontrgaran açısından gider olarak dikkate alınamayacaktır.

2.4. Banka Kredileri ve Masraflarının Yansıtılması

Kredi, belirli miktardaki satın alma gücünün, belirli bir süre için ve geri verilmek üzere bir bedel (genellikle faiz) karşılığı gerçek ya da tüzelkişilere verilmesidir. İlişkili kişi veya kurumlar içerisinde güvenilirliği (kredibilitesi) yüksek şahıs ve şirketlerin kredi kuruluşlarından daha uygun faiz ve vade seçenekleri ile aldıkları kredileri, grup içi şirketlere veya ilişkili kişi/kurum-

lara kredi kuruluşlarından aldıkları faiz ve vade seçenekleri ile birebir de olsa yansıtılmaları ticari iştir. Kredi belirli bir teminat veya sermaye yeterliliği karşısında alınabilmektedir. Güvenirliği (kredibilitesi) yüksek olan işletme, aldığı düşük faiz ve diğer ekonomik faydaları diğer bir işletmeye aktarmakla sübvansiyon etmektedir.

Bir önceki bölümde yer alan başka bir işletme adına bankalardan alınan teminat mektupları, hatıra çeki ve senedi uygulamalarında olduğu üzere, bankadan alınan ve birebir yansıtılan kredilerinin başka işletmelere kullandırılmasını hatıra dayalı bir işlem olarak mı, yoksa finansman hizmeti olarak dikkate almak mı gerekir?

Konu hakkında 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)'nun örtülü sermayeyi düzenleyen 12/6-b bendinde; “kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin, banka ve finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla kısmen veya tamamen kullandırdığı borçlanmalar” örtülü sermaye olarak kurum matrahında dikkate alınmayacağı yer almaktadır. Ancak bu düzenlemenin KDVK’da karşılığı bulunmamaktadır. KDVK’nın yürürlüğe girdiği 1985 yılında olay bazında tayin edilmiş bir muktezadan beri, holding şirketlerin bağlı şirketlere kullandırdıkları banka kredileri faizlerini aynen kendilerine aktarmaları, finansman temini şeklinde bir hizmet ifası sayılarak KDV’ye tabi tutulmuştur⁵ (Özbalcı;2002;58). Yargıya intikal eden uygulamalar sonucunda, daha sonraki yıllarda verilen mukteza ve yerleşen yargı kararlarında ise aynen veya kısmen kullandırılan kredilerin KDV’ye tabi olmadığı yönündedir. Ancak yargı kararlarında söz konusu işlemlerin BSMV’ye tabi olacağı yönündedir.

Hatıra dayalı işlemler yasal mevzuatta yer almamasına rağmen ticari işlemlerde uygulama imkanı bulmuştur. Bu işlemlerde savunulan tez, kredibilitenin üçüncü kişilere kullandırılmasının herhangi bir ticari ilişkiye dayanmadığı yönündedir. Oysa TTK 3. maddesinde ticari iş; TTK’da düzenlenen hususlarla, bir ticarethane veya fabrika yahut ticari şekilde işletilen diğer bir

⁵ KDV’ye tabi olduğu yönündeki öznelgeler için bakınız; Şükrü KIZILOL, “Sermaye Şirketlerinin Ortaklara Borç Para Verme İşlemlerinin KDV’ye Tabi Olmadığı”, Yaklaşım, Aralık 2002, s.46

müesseseyi (ticari işletmeyi) ilgilendiren bütün muamele, fiil ve işlerdir" diye tarif edilmiştir. Yasaya göre TTK'da düzenlenen tüm hususlar ticari işlerdir. TTK. 21'e göre, bir tacirin borçlarının ticari olması esastır ve tacirin borçları (muamele, fiil ve işler) ticari işletmesiyle ilgili ve dolayısıyla ticari iş sayılır.⁶ Hatıra dayalı işlemler ise TTK'da yukarıda yer alan düzenlenmenin bir saptaması olarak görülebilir. Bu işlemlerin amacı finansal açıdan yetersiz olan diğer işletmelere, işletmenin kendi güvenilirliğini kullandırmasıdır.

Hatıra dayalı işlemler, işletmenin kaynaklarının kullandırılması değil, işletmenin kredibilitésinin kullandırılmasıdır. Bu tür işlemlerde, işletmelerden bir kaynak çıkışı olduğu ya da olacağı söylenemez. Kaynak çıkışı riski bulunmasına rağmen, kaynak çıkışı ancak lehine işlem yapılan işletmenin bu yükümlülükleri yerine getirememesi durumunda sözkonusu olacaktır. Lehine işlem yapılan işletmenin yükümlülükleri yerine getirememe olasılığı her zaman bulunmaktadır. Bu olasılık nedeniyle işletmeden kaynak çıkışı olacaktır diye bir öngöründe bulunup işlem tesis edilmesi de yerinde olmayacaktır.⁷

Finansman hizmeti sunmak veya faiz geliri elde etmek genel esaslara göre ticari faaliyet kapsamında değerlendirilmekte ve KDV'nin konusuna girmektedir. Ancak KDVK 17/4-e'ye göre; (4842 sayılı Kanunun 23'üncü maddesiyle değişen bent Yürürlük; 01.07.2003) Banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamına giren işlemler' KDV'den istisnadır. KDVK'da yer alan istisna hükmü açık bir şekilde Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi'ne atıfta bulunarak bu Kanun kapsamında yapılan işlemlerin KDV'den istisna olduğu yönündedir. 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun Banka Ve Sigorta Muameleleri Vergisi başlığını taşıyan 2. Kısım 1. Bölüm 28. maddesinde 'Banka ve sigorta şirketlerinin 10/6/1985 tarihli ve 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanununa

⁶ Bu karine iki halde bertaraf edilebilir: a) Halin icabının muamele, fiil veya işin ticari iş sayılmasına müsait bulunmaması b) Muameleyi yaptığı anda bunun ticari işletmesiyle ilgili olmadığını hakiki şahıs olan tacir tarafından diğer tarafa açıkça bildirilmesi. Sadece bir taraf için "ticari sayılan iş mukaveleyle ilgili değilse" bu iş, karşı taraf bakımından adi iş sayılır.

⁷ Kaynak çıkışı ihtimaline örnek olarak, VUK 288. maddesinde düzenlenen karşılıklar için, GVK 40/3 maddesi ödeme şartını öngörmektedir.

göre yaptıkları işlemler hariç olmak üzere, her ne şekilde olursa olsun yapmış oldukları bütün muameleler dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paralar ve bankerlerin yapmış oldukları banka muamele ve hizmetleri dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paralar da banka ve sigorta muameleleri vergisine tabidir’ hükmü ile BSMV’de mevzu ve vergiyi doğuran olay, aynı Kanununun 30. maddesinde ise bu verginin mükellefinin de ‘banka, bankerler ve sigorta şirketleri’ olduğu yer almıştır.

BSMV’nin konusu finansman hizmeti veya faiz geliri elde etmek değil, banka, banker⁸ ve sigorta şirketlerinin - Finansal Kiralama Kanununa göre yaptıkları işlemler hariç olmak üzere- kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paralardır. Diğer taraftan 90 sayılı Ödünç Para Verme İşleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname’nin 3. maddesinde; ‘Devamlı ve mutad meslek halinde, faiz veya her ne ad altında olursa olsun bir ivaz karşılığı veya ipotek almak suretiyle, ödünç para verme işleriyle uğraşan veya ödünç para verme işlerine aracılık eden ve kendilerine faaliyet izni verilen gerçek kişiler’ ikrazatçı olarak sayılmıştır. BSMV mükelleflerinin faaliyeti, finansman hizmeti olduğundan, bunların kredi yansıtılmaları söz konusu olmayacaktır. Banka kredi ve masraflarının yansıtılması için, bankadan (veya bir finans kuruluşundan) alınan kredinin aynen yada kısmen yansıtılmasının söz konusu olması gerekir.

Uygulamada devir kredisi olarak adlandırılan kredi aktarımı ile ilgili olarak İVDB’nin verdiği muktezada “şirketiniz adına milli bir bankadan temin edilecek kredinin, şirketiniz ortaklarının bir kısmının kurucusu olduğu diğer bir firmaya herhangi bir karşılık temin etmeksizin (faiz, komisyon v.s.) sadece kur farkları ile sözleşme ve noter masrafları dahil olmak üzere bu krediden dolayı oluşacak tüm giderlerin söz konusu şirkete olduğu gibi yansıtılmak

⁸ (6009 sayılı Kanununun 1 inci maddesiyle değiştirilen fıkra Yürürlük; 01.08.2010) 90 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameye göre ikraz işleriyle uğraşanlarla ikinci fıkrada belirtilen muamele ve hizmetlerden herhangi birini esas işgal konusu olarak yapanlar bu Kanunun uygulanmasında banker sayılırlar. Bir şahsın münhasıran altın alım ve satımı ile uğraşması banker sayılmasını gerektirmez.

suretiyle şirketiniz adına herhangi bir gider veya maliyet oluşturmadan kullanılması durumunda lehinize alınan bir bedel olmadığından yapılan işlem, KDV'ye tabi olmayacaktır (İVDB;1999;KDV.2447)" şeklinde bir görüş vermiştir.

Gelir İdaresi'nin verdiği mukteza ile (GİB;2004;5417- 2048-15038) birebir yansıtılan (devir) kredilerin KDV'ye tabi olmadığı hakkında görüşleri yerleşmiş şekildedir. Diğer taraftan Danıştay'da ilişkili kişilere kredilerin aynen (Danıştay;1999;E.1998/2338 ve K.1999/1689) veya kısmen (Danıştay; 2001;E.2000/6182 ve K.2001/1274) yansıtılmasının KDV'ye tabi olmadığı yönünde karar vermiştir.

Danıştay konu ile ilgili verdiği bir kararında ise 'önemli olan husus, kredinin nereden, ne şekilde ve ne adla alındığı değil, gelirin elde edilmesi ve idame ettirilmesi için kullanılıp kullanılmadığıdır(Danıştay 4. D.;1999; E.1998/44432 K.1999/3692, Danıştay 4. D.;,1999;E.1998/4919 K.1999/3512). Bu durumda işletmeler birbirlerine kredi kullanabilirler. Hangi işletme krediyi kullanmışsa, giderlerin de onun tarafından hesaplara intikal ettirilmesi gerekir(Danıştay 4. D.;2000;E.1999/3838 K.2000/3856). Dolayısıyla başkalarına kullandırılan kredilere ilişkin faiz ve diğer masrafların, krediyi kullanan tarafından gider kaydedilmesi gerekmekte olup, gerçekte krediyi kullanmayan işletmenin kullanmadığı krediye ilişkin giderleri ticari kazancın tespitinde dikkate alması mümkün değildir(MB;2002;50/5014-165/018956, MB;2002; 50/5014-174/27647, Danıştay 4. D.;1995; E.1995/1377 K.1995/1377) Bu durumu Maliye Bakanlığı'nda finansman temin hizmeti olarak kabul etmemektedir (MB;1996;49/4918-1/44523).

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı(BMVDB)'da; "yurt dışından temin edilen banka kredilerinin grup şirketlerine kullandırılan kısmına ilişkin faiz, komisyon, kur farkı v.b giderlerin krediyi bilfiil kullanan grup şirketlerine yansıtılması işleminin katma değer vergisine tabi olup olmadığı sorulmuş, cevaben firmanızca yurt dışından temin edilen banka kredilerinin grup şirketlerine kullandırılan kısmına ilişkin faiz, komisyon, kur farkı v.b giderlerin krediyi kullanan grup şirketlerine herhangi bir fark ilave edilmeksizin aktarılması işlemi sonucunda, lehinize alınan herhangi bir bedel olmaması halinde yapılan işlem katma değer vergisine tabi olmayacaktır (BMVDB;2007;Muk-92-12516)" yönünde görüş bildirmiştir.

Yukarıda yer alan Danıştay kararları ve muktezalara göre, banka ve benzeri finans kurumlarından alınan ve ilişkili kişilere birebir yansıtılan krediler için KDV hesaplanmayacağı, ancak farklı faiz ve vade seçenekleri ile yansıtılması ve işletmenin kendi kaynaklarından ilişkili kişilere emsallere uygunluk ilkesine göre belirlenen faiz oranından kredi verilmesi halinde ise KDV hesaplanması gerekmektedir.

Banka kredileri ve diğer hatıra dayalı işlemlerde, diğer işletmelere kullanılan işletme kaynağının varlığı ve kullanılan kaynak nedeniyle gelir elde edilip edilmemesi vergilendirme için gerekli ölçüt olarak karşımıza çıkmaktadır. Bankadan alınan kredinin farklı faiz oranları ve vade seçenekleri ile isterse KVK 12/6-b’de yer alan kişi ve kurumlara kullandırılınsın, ticari kazanç hükümlerine göre değerlendirilmesi gerekir. Bankadan alınan kredi finansman giderine, kredinin kullanılmasından elde edilen gelir ise gelir tablosu hesaplarına hasılat olarak kaydedilmesi gerekecektir. Bu durumda, işletme KDVK 1. ve 4. maddelerine göre hizmet sunumu gerçekleştirdiğinden, aynı Kanununun 17/4-e maddesinde yer alan kişi ve kurumlar arasında yer almadığından, bu hizmet genel oranda KDV’ye tabi olacaktır. Kredi ister tamamen isterse kısmen kullandırılınsın aynı durum söz konusu olacaktır.

Ancak kredi yansıtılmalarında KVK’nın örtülü sermayeyi düzenleyen 12/6-b bendinde sayılanların haricinde, aynen veya kısmen kredi yansıtılmalarında örtülü sermaye varlığı aranılacak mıdır? İlkesel bazda yorumlandığı zaman, bankadan birebir alınan kredinin işletme gelir tablosu ile ilişkilendirilmeden birebir yansıtılması durumunda, yansıtma özelliğini taşıyacağından, örtülü sermayenin varlığı ve KDV’nin aranılmaması gerekir. Bu durumda VUK 3. maddesinde yer alan vergilendirmede olayın gerçek mahiyetinin tespiti vergilendirme için gerekli ve yeterli şart olacaktır.

2.5. Sigorta Primleri

Sigorta sözleşmeleri, kişilerin veya kurumların, karşılaşacakları rizikoların, zarar ve masraf doğuran sonuçlarından kendilerini korumak için önceden tedbir alma ihtiyacından doğmuş olan prim ya da kesenek denen ve düzenli

aralıklarla ödenen para karşılığında, sigortacı ile sigorta ettiren arasında yapılan sözleşmedir. Sigorta primlerinin yansıtılmasında ticari faaliyet kapsamında değerlendirilmesi, sigorta ettirilen mal veya hizmetin sahipliği, kullanım hakkı ve GVK 40. madde kapsamı ile ilgili olarak farklılıklar karşımıza çıkacaktır.

Yasal mevzuatta aksi yer almadıkça, sigorta ettirilen mal ve hizmete ait sigorta poliçeleri, mal ya da hizmetin yasal sahibi adına düzenlenmektedir. Poliçelere ait primlerin, poliçede yer alan işletmenin giderlerinde yer alması gerekmektedir. Sigorta primlerinin mal yada hizmet sahipleri tarafından başkalarına yansıtılması durumunda, yansıtılan sigorta primi değil ticari faaliyet kapsamında elde edilecek kazancın bir unsuru olacaktır. Müşterek mülkiyette olan bir gayrimenkule ait sigorta bedelinin tamamını ödeyen işletme diğer ortağa, payı oranındaki prim tutarını fatura ederken KDV hesaplamaz. Diğer taraftan ortak yerine, sigorta primini gayrimenkuldeki kiracıya fatura ederse, faturada KDV hesaplaması gerekmektedir. Aynı olayda kiracı tarafından ödenen sigorta primi, mülkiyet sahip/sahiplerine fatura edilmiş olsaydı, gider asıl muhatabına intikal ettirileceği için KDV hesaplanmayacaktı.

Araç kiralama işletmesi, kiraya verdiği aracın trafik sigortası ile kaskosunu yaptırmış, aylık primlerini aracı kiralayana fatura ile yansıtmıştır. Bu durumda KDV hesaplanması gerekmektedir. Kiraya veren, sigorta poliçesinde yer alan hususların gerçekleşmesi durumunda, sigortadan faydalanacak olmandır. Kiralayan ise sadece bir hizmet satın almıştır ve bu hizmetin içerisinde sigorta poliçesinde yer alan hususların gerçekleştiği durumlarda sigortadan faydalanamayacaktır.

Finansal kiralama işlemlerinde sigorta işlemleri, yukarıda yer alan genel durumun yasal istisnasıdır. 3326 sayılı Finansal Kiralama Kanunu'nun 17. maddesinde "Kiralayan şirket, mülkiyeti kendisine ait olan finansal kiralama konusu malı sözleşme süresince sigorta ettirmek zorundadır. Sigorta primlerinin ödenmesi ise kiracıya aittir." Konu hakkında İVDB'nin verdiği özelle; "finansal kiralama konusu malın mülkiyeti Finansal kiralama şirketine ait olmakla beraber sigorta primlerinin ödenmesi kiracıya ait olduğundan, tevsik edici belgenin de fiili duruma uyum bir şekilde düzenlenmesi şartıyla, sigorta

primlerinin ticari faaliyetin gereği olarak ödeyen kiracı tarafından gider yazılması mümkün bulunmaktadır. Bu durumda anılan sigorta primlerinin finansal kiralama şirketinin kayıtlarına gider olarak intikali ise söz konusu olmayacaktır (İVDB;1993;11035).” Finansal kiralama şirketi tarafından ödenen asıl yükümlüsü kiracı olan sigorta primlerinin, kiracıya yansıtılması durumu için İVDB, ‘Kanun gereği kiralayan şirket adına tahakkuk eden sigorta primlerinin yine Kanun gereği ödenmesinden sorumlu olan kiracıdan aynen tahsilinin BSMV’ye tabi olmayacağı tabiidir (İVDB;2002; KDV. 18, BSMV. 6261)’ şeklinde görüş vermiştir.

Müşterek mülkiyette bulunan bir menkul veya gayrimenkule ait, müşterek mülkiyete sahip ortaklardan biri tarafından ödenen sigorta priminin diğer müşterek mülkiyetekilere aktarılması(yansıtılması)nda, Gelir İdaresi’nin görüşüne göre, toplam primlerin gider olarak kayıtlanması, yansıtılan tutarların ise gelir olarak kaydedilmesi gerekir. Bu durumda KDV hesaplanmayacaktır. Ancak muhasebe ilkeleri gereği, Gelir Tablosu kalemlerine sadece işletmenin öz gelir ve giderlerinin kaydedilmesi gerektiğinden, kişilik kavramı gereği, ödemeyi yapan işletme sadece kendi payına düşen sigorta primlerini gider tablosu hesaplarında, yansıtacağı tutarları ise bilanço hesaplarında izlemesi gerekmektedir.

İşletme, pazarlama departmanında çalışan personeli için, kaza sigortası yaptırmak istemiş, personel sigorta kapsamının genişletilmesi amacıyla ek ödeme yapabileceklerini, bunun da ücretlerinden kesilmesini istemişlerdir. Sigorta primlerini ödeyen işletme, kendi payına düşen kısmını gider olarak kaydedecek, personeline yansıtacağı bedeller için KDV hesaplamayacaktır.

2.6. Diğer Çeşitli Giderler

Gelir İdaresi yukarıda yer alan gider türlerinin haricinde, mükellefler tarafından bildirilen konularda da görüşlerini açıklamıştır.

Trafik işlemlerini yapan iş takipçilerinin müşterileri adına trafik tescil bürolarından satın alınan trafik ve tescil belgelerinin bedelinin Motorlu Araç Trafik Belgesi Alındısı ve Motorlu Araç Tescil Belgesi Alındısı ile belgelen-

dirmesi halinde masraf aktarımı olarak değerlendirileceğinden KDV'ne tabi olmayacağı ancak, belgelendirilememesi halinde masraf aktarımı değil yapılan ticari faaliyet kapsamında tahsil edilen bir bedel olarak değerlendirileceği, fatura düzenlenmesi ve fatura bedeli üzerinden de KDV hesaplanması gerekmektedir(İVDB;2005;KDV,3333).

“İşgaliye, liman, fener, sağlık resimleri ile Deniz Ticaret Odası payları ve Vapur Donatanları Derneği ücretleri ise KDV konusuna girmediğinden, bu masrafların acenteler tarafından yansıtılması da vergiye tabi bulunmamaktadır. Ancak masrafların yansıtılmasında komisyon alınması halinde komisyon tutarı vergiye tabi tutulacaktır(MB;1999;14102; Alıntı: Özbalcı; 2004;58 ve 433)”

İşhanı için yapılan giderlere ait faturaların (yakıt, elektrik, su vs.), işhanında ikamet edenlere paylaşılacak suretiyle işhanı yönetimince düzenlenmiş olan makbuzun, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca fatura veya fatura yerine geçen bir belge olarak kabulü söz konusu olmadığından ödenen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkün değildir(GİB;2003;54967). Mukteza indirim konusu yapabilmek için sadece fatura veya fatura yerine geçen belgenin varlığına atıfta bulunmuşsa da belgeyi düzenleyen de KDV mükellefiyetinin bulunması gerekmektedir.

Alışveriş merkezi yönetimi işi yapan işletme, alışveriş merkezinin su bedelinin kiracılara aktarılmasında KDV uygulayarak fatura kestiğini belirterek uygulama hakkında görüş sormuş, ‘alışveriş merkezinin toplam su bedelinin yönetim işini üstlenen firmanız tarafından ödenerek, ödenen bedelin (KDV'nin şirketiniz kayıtlarında indirilebilir KDV'ne dahil edilmeden) şirketiniz tarafından fatura düzenlenerek kiracılara masraf payı olarak aynen aktarılmasında KDV uygulanmayacaktır (İVDB;2005;KDV.4221)’ şeklinde bir görüş verilmiştir. Ancak yukarıda yer açıklamaya istinaden faturada yer alacak olan masraf payına ait KDV, indirilebilir KDV'ye dahil edilmese bile, düzenlenen faturada bu masrafa KDV hesaplanması gerekecektir. İndirilebilir KDV'ye dahil edilmeyen işlemlerin yansıtılması durumunda, söz konusu işlem muktezaya göre KDV'nin konusu dışında kalacaktır. Diğer bir husus ise, işletmenin kayıtlarına indirilecek KDV olarak intikal ettirilmeyen KDV

nasıl muhasebeleştirilecektir. Gider veya maliyet mi, yoksa paylaştırılan masrafların tutarına indirilmeyen KDV dahil edilerek mi?

Yukarıdaki muktezada yer alan şekilde bir masraf dağıtımı, ortak giderlerin paylaştırılması yapıldığında önceki bölümlerde açıkladığımız üzere bilanço hesaplarında izlenip, 191 İndirilecek KDV ve 392 Diğer KDV hesaplarının kullanılması gerekir. Bu şekilde yapılacak uygulama ile işletme ile ilgisi olmayan durumların gelir hesaplarında yer almaması sağlanır.

3. Tazminatların Yansıtılması

3.1 Sigorta Tazminatları

Finansal Kiralama Kanunu'nun 14. maddesine göre “malın sözleşme süresi içinde hasar ve ziyai sorumluluğu kiracıya aittir. Ancak kiracının bu sorumluluğu ödenen sigorta miktarının karşılanmayan kısmı ile sınırlı olup kiracı bu farkı, finansal kiralama bedelleri ile ödemek zorundadır.” Bu maddeye göre kiracı, hasara uğrattığı malın sigorta ile karşılayan bölümünden sorumlu olacak, sigorta tazminat tutarı, finansal kiralama şirketi olan kira bedelleri tutarından az ise kiracı aradaki farkı finansal kiralama şirketine, finansal kiralama bedelleri ile ödeyecektir. Tazminat tutarının, kalan kira ödemelerinden fazla olması durumunda ise aradaki farkı finansal kiralama şirketi, kirayıcı ödeyecek, kiracıda bu hasılatı için yansıtma faturası düzenleyecektir.

Ancak bu Madde kapsamında, sigortadan alınan tazminat tutarının kalan finansal kiralama bedeli tutarı için finansal kiralama şirketinin kiracıya gelir faturası düzenlemesi ve düzenlediği faturada KDV hesaplaması gerekmektedir. Finansal kiralama şirketi yasal olarak sigorta tazminatını elde edecek olan hak sahibi değildir. Fakat bu şirketlerin malın mülkiyetinin adına tescil edilmesi dolayısıyla sigorta poliçeleri adına düzenlendiğinden, bu sigorta tazminat tutarları bunlar adına ödenmekte, bu şirketlerde sigorta primlerini ödeyen yasal sorumlu sıfatındaki kiracılara yansıtılmaları gerekmektedir. Kiracıdan tahsil edilecekleri kira bedelleri bulunması durumunda, finansal kiralama şir-

ketlerinin sigortadan tahsil ettikleri tazminat tutarlarını bu kira bedellerine mahsup etmeleri durumunda hasılat gizlemesi ve/veya hasılatlar kapsamında KDV hesaplanmaması durumu ortaya çıkacaktır.

Finansal kiralama konusu olan bir aracın çalınması üzerine ödenecek sigorta tazminatının yansıtılması için İVDB; “finansal kiralama amacıyla satın alıp, finansal kiralama yapılan sabit kıymetin (aracın) kiracı zilyetliğinde zayi olması (çalınması) durumunda,... Finansal Kiralama Kanunu’nun 14. maddesinde; malın sözleşme süresi içinde hasar ve ziyayı sorumluluğunun kiracıya ait olduğu bu sorumluluğun ödenen sigorta miktarının karşılanmayan kısmı ile sınırlı olduğu, ancak bu farkı, kiracının finansal kiralama bedelleri ile ödemek zorunda olduğu ...sigorta şirketince firmanıza, firmanız tarafından ise kiracıya ödenecek olan sigorta tazminatı, bir teslim veya hizmet karşılığı olmadığından Katma Değer Vergisi’nin konusuna girmemektedir (İVDB;2002;KDV.5563).”

Finansal kiralama şirketinden kiralanan aracın kaza sonucu pert olduğu, finansal kiralama şirketleri ile yapılan sözleşmeler gereği aracın kasko sigortalarının kiralayıcı şirket tarafından finansal kiralama şirketleri adına yaptırıldığı ve bedellerinin ödendiği, araçlarla ilgili sigorta hasar tazminatlarının sigorta şirketi tarafından finansal kiralama şirketlerine ödeneceği ve bu bedellerin kiralayıcı şirket tarafından alınabilmesi için ilgili finansal kiralama şirketinin; bu hasar bedeli tutarında fatura düzenleyip düzenlenmeyeceği ve bu işlemin katma değer vergisine tabi olup olmayacağı sorulmuş, İVDB konu hakkında;“ finansal kiralama şirketlerinin hasarlı araçlar için sigorta şirketinden alacakları tazminat tutarı kadar fatura düzenlemeleri, ancak katma değer vergisinin konusuna giren bir işlem söz konusu olmadığından bu bedel için vergi hesaplamaları gerekmektedir. Dolayısıyla sigorta şirketi adına düzenlenecek faturada KDV hesaplanmayacağından kiralayıcı şirketin de sigorta hasar bedeli için KDV’siz fatura düzenlenmesi gerekmektedir.(İVDB;2004;KDV.8373), şeklinde görüş bildirmiştir.

Yukarıda sigorta şirketlerince ödenen sigorta tazminat tutarlarının, kalan finansal kira bedellerinden fazla olması durumunda, finansal kiralama şirketleri tarafından kiracıya yapılacak olan fazla sigorta tazminat ödemeleri muk-

tezalara konu edilmiştir. Bu fazla tutarın kiracıya ödenmesi tazminat yansıtması olarak KDV'ye tabi olmadığı yönünde verilen görüşler yerindedir.

GİB, finansal kiralamaya konu olan bir iktisadi kıymetin hasara uğraması nedeniyle “hasarlı malın finansal kiralama şirketi tarafından satılması durumunda elde edilen paranın/hasılatın kiracıya yansıtılması aktarımı işlemlerinin fatura ile belgelendirilmesi gerektiği ve bu işlemlerin KDV'ye tabi olmadığı yönünde görüş bildirilmiştir” (GİB;2007;89183).

Yukarıda yer alan muktezada, mülkiyeti⁹ yasal olarak finansal kiralama şirketine ait olan bir aracın hasara uğraması nedeni ile satışından elde edilen hasılatın kiracıya yansıtılması, sigorta tazminatı yansıtması gibi değerlendirilmiştir. Kiracısı olunan bir varlığın satışından elde edilecek gelir varlık satışı ile tanımlanamaz. Sigortadan alınan tazminatın yasal hak sahibi kiracı olmasına rağmen, malın mülkiyeti finansal kiralama şirketine ait olduğundan hasara uğrayan aracın satışından elde edilecek gelirin kanunen sahibi finansal kiralama şirketi olacaktır. Finansal kiralama şirketi eğer kiralama konusu iktisadi kıymet hurdaya ayrılmış ise KDVK 17/4-g kapsamında KDV hesaplamayacaktır, ancak hurda satışı değil ise o zaman malın tabi olduğu oranda KDV hesaplayacaktır.

Kiracıya bu tutarın yansıtılması durumunda ise, kiracının muhasebe kayıtlarında satışını yapacağı bir iktisadi kıymet bulunmadığından, ancak ve ancak kiralayana düzenlenecek fatura ile kiralama işleminin iadesi olabilecektir. Kiracı hasara uğramış bir varlığın satışından yasal olarak gelir elde etmeyecek, finansal kiralama şirketi tarafından kiracıya ödenecek bu tutar karşılığında, kiracı kira iade faturası düzenleyecek -iktisadi kıymet ister hurdaya satılсын isterse normal satışı yapılsın- finansal kiralama için uygulanan KDV oranında KDV hesaplayacaktır.

⁹ Finansal kiralama işlemlerinde mülkiyet kavramı ile ilgili olarak GİB, “finansal kiralama işlemlerinde satım akdininine göre “mülkiyetin nakli” söz konusu olmadığı, sadece kiracı bu malın belli bir süre zilyetliğini taşıdığı, kiralayanın kiracının ödediği veya ödeyeceği bir bedel mukabilinde bir malın veya hakkın kullanılmasını belli bir süre için kiracıya terk etmeyi taahhüt ve iltizam etmesi olduğu, finansal kiralama işlemlerinin de kiralama niteliğinde olduğu” yönünde Finansal Kiralama Kanunu kapsamında görüş vermiştir. (GİB;2009;5428-2578)

3.2. Kıdem Tazminatı

Kıdem tazminatı, iş sözleşmesi yasada öngörülen durumlardan birisi ile sona eren ve belirli süre kıdemi bulunan işçiye veya işçinin ölümü halinde mirasçılara işveren tarafından ödenmesi gereken, işçinin çalışma süresine ve ücretine göre belirlenen parasal haktır.

4857 sayılı İş Kanunu'nun 6. maddesinde ve yine aynı Kanununun 120. maddesi ile atıfta bulunulan, sadece 14. maddesi yürürlükte olan 1475 sayılı eski İş Kanunu'nun bu maddesi uyarınca, "İşçilerin kıdemleri, hizmet akdinin devam etmiş veya fasılalarla yeniden akdedilmiş olmasına bakılmaksızın aynı işverenin bir veya değişik işyerlerinde çalıştıkları süreler gözönüne alınarak hesaplanır. İşyerlerinin devir veya intikali yahut herhangi bir suretle bir işverenden başka bir işverene geçmesi veya başka bir yere nakli halinde işçinin kıdemi, işyeri veya işyerlerindeki hizmet akitleri sürelerinin toplamı üzerinden hesaplanır. 12/7/1975 tarihinden, itibaren işyerinin devri veya herhangi bir suretle el değiştirmesi halinde işlemiş kıdem tazminatlarından her iki işveren sorumludur. Ancak, işyerini devreden işverenlerin bu sorumlulukları işçiyi çalıştırdıkları sürelerle ve devir esnasındaki işçinin aldığı ücret seviyesiyle sınırlıdır" hükmü yer almaktadır. 4857 sayılı İş Kanunu'nun 6. maddesinde ise "İşyeri veya işyerinin bir bölümü hukuki bir işleme dayalı olarak başka birine devredildiğinde, devir tarihinde işyerinde veya bir bölümünde mevcut olan iş sözleşmeleri bütün hak ve borçları ile birlikte devralana geçer. Devralan işveren, işçinin hizmet süresinin esas alındığı haklarda, işçinin devreden işveren yanında işe başladığı tarihe göre işlem yapmakla yükümlüdür. Yukarıdaki hükümlere göre devir halinde, devirden önce doğmuş olan ve devir tarihinde ödenmesi gereken borçlardan devreden ve devralan işveren birlikte sorumludurlar. Ancak bu yükümlülüklerden devreden işverenin sorumluluğu devir tarihinden itibaren iki yıl ile sınırlıdır" hükmü yer almakta devreden işletmenin yeni Kanunda sorumluluğu iki yıl ile sınırlandırılmıştır.

İş Kanunu'na göre kıdem tazminatlarının hangi hallerde ve nasıl ödeneceği, ödemedi kimlerin sorumlu olacağı belirlenmiştir. Bu belirleme aynı

zamanda vergi uygulamaları açısından kıdem tazminatlarının hangi işletmenin gideri olarak yer alacağını belirlenmesini sağlamaktadır. Henüz kesinleşmemiş ve fiilen ödeme yapılmamış durumlarda kıdem tazminatları, vergi uygulamaları bakımından gider olarak dikkate alınamaz. GVK 40/3. maddesine göre “işle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar” ticari kazancının tespitinde gider olarak indirilebilir. VUK 288. maddesi uyarınca “hasıl olan veya husulü beklenen fakat miktarı katıyetle kestirilmeyen ve teşebbüs için bir borç mahiyetini arz eden belli bazı zararları karşılamak maksadıyla hesaba ayrılan meblağlara” karşılık denilmektedir. Kıdem tazminatları karşılık tutarlarının ise ödeme yapılmadığı dönemlerde ticari kara eklenmesi gerekmektedir. 1 Sıra Nolu Muhasebe Sistemi Uygulamaları Genel Tebliği (MSUGT) uyarınca kıdem tazminatları zorunlu hale getirilmiş, daha sonra bu zorunluluk muhasebe standartlarının uygulanmasına kadar ertelenmiş ve ihtiyari hale getirilmiştir (Terlemez;2000;213).

Yukarıda yer alan Kanun hükümlerinden hareketle, İş Kanunu’nda belirlenen kıdem tazminatının ödenmesi şartları yerine getirilmeden, aralarında kıdem tazminatı ödenmesi ilişkisi bulunan başka işletmelere (önceki işveren tarafından sonraki işverene) yansıtılan kıdem tazminatları, ödemesi yapılan işletmeye aslında bir gelir yansıtması niteliğinde olacaktır. İlk işveren tarafından işçinin kendi işyerinde çalıştığı süre kapsamında hesaplanarak sonraki işverene aktarılan kıdem tazminatı tutarlarının İş Kanunu’na belirlenen nedenlerle işçinin bu hakkını kaybettireceğinden, sonraki işverence kıdem tazminatlarının ödememesi ihtimali bulunmaktadır.

Yargıtay konu hakkında; “Kıdem tazminatı işyeri devri öncesi ve sonrasında geçen sürenin tamamı için hesaplanmalı, ancak devreden işveren veya işverenler bakımından kendi dönemleri ve devir tarihindeki ücret ile sınırlı sorumluluk belirlenmelidir. İşyeri devri halinde kıdem tazminatı bakımından devreden işveren kendi dönemi ve devir tarihindeki son ücreti ile sınırlı olmak üzere sorumludur. 1475 sayılı yasanın 14/2. maddesinde devreden işverenin sorumluluğu bakımından bir süre öngörülmediğinden, 4857 sayılı İş Kanununun 6.maddesinde sözü edilen devreden işveren için 2 yıllık süre

sınırlaması, kıdem tazminatı bakımından söz konusu olmaz. O halde kıdem tazminatı işyeri devri öncesi ve sonrasında geçen sürenin tamamı için hesaplanmalı, ancak devreden işveren veya işverenler bakımından kendi dönemleri ve devir tarihindeki ücret ile sınırlı sorumluluk belirlenmelidir.

Feshe bağlı diğer haklar olan ihbar tazminatı ve kullanılmayan izin ücretlerinden sorumluluk ise son işverene ait olmakla devreden işverenin bu işçilik alacaklarından sorumluluğu bulunmamaktadır. Devralan işveren ihbar tazminatı ile kullandırılmayan izin ücretlerinden tek başına sorumludur (Yargıtay 9. H.D.;2008;E.2008/7300-K/2008/7706)

Yukarıda yer alan hususlar doğrultusunda, kıdem tazminatı işyeri devri öncesi ve sonrasında geçen sürenin tamamı için hesaplanmalı, ancak devreden işveren veya işverenler bakımından kendi dönemleri ve devir tarihindeki ücret ile sınırlı sorumluluk belirlenmelidir. Sonraki işveren bu sorumluluk ve tazminat tutarları belirledikten sonra kıdem tazminatının tamamını kendisi işçiye ödeyebilir, önceki işverenlere sorumlulukları nispetinde de fatura düzenleyerek yansıtabilir. Düzenlenecek yansıtma faturası tazminatın asıl ilgisine yansıtılması olacağından KDV hesaplanması söz konusu olmayacaktır.

Ancak henüz ödenmemiş, önceki işverenin sorumluluğunun üzerindeki tutarlarda yansıtılan kıdem tazminatları ile feshe bağlı diğer haklar olan ihbar tazminatı ve kullanılmayan izin ücretlerinin her ne şekilde olursa olsun yansıtılması gelir niteliği taşıyacak bu nedenle KDV hesaplanması gerekecektir.

İVDB, “sözleşme gereği (önceki işverenden) tahsil edilen kıdem tazminatlarının ileri tarihte ödenecek olması halinde, kıdem tazminatının tahakkuk ettiği dönemin geliri kabul edilerek ilgili dönemin Kurumlar Vergisi matrahına dahil edilmesi gerektiği (İVDB;2006;KDV.775, İVDB;2006;GVK.12210)” yönünde görüş bildirmiştir. Aynı muktezada “Yine, firmanız bordrosunda kayıtlı olup Müdürlüğü’nde şoför ve bakımçı personel olarak görevlendirilen personele ait işçi maliyeti (SSK, Gelir V. Damga V.) dışında kıdem tazminatı olarak yapılan ödemelerin de tevkifata tabi olacağı tabiidir” şeklindeki açıklanan görüş ile genel olarak yazımızda savunduğumuz yansıtmanın asıl yükümlüsünden başkalarına yansıtılması durumunda yansıtılan bu yükümlülükler için KDV düzenleneceği görüşü ile uyusmaktadır.

Kıdem tazminatlarının, sonraki işveren tarafından ödenmesi halinde, önceki işverene İş Kanunu kapsamındaki sorumluluğu nedeniyle yansıttığı kıdem tazminatları haricinde, her ne şekilde olursa olsun yansıtılan kıdem tazminatları, ticari kazanç kapsamında elde edilen gelir olarak KDV hesaplanması gerekecektir.

4. Cezaların Yansıtılması

İşletmenin adına tescilli bir varlık veya sözleşme gereği resmi kurumlar nezdinde yasal muhatap olunan, ancak kullanım, sevk ve idare, getirilerinden faydalanma gibi hususlarda bir başka işletmenin idaresinde bulunan mal ve hizmetlerle ilgili olarak sahiplikten veya yasal muhataplıktan kaynaklanan cezai uygulamalarda, cezaların asıl muhatabına yansıtılması gerekir. Bu durumda ceza ile yansıtılan taraf açısından bir illiyet bağının bulunması gerekir.

4.1. Trafik Cezaları:

2918 sayılı Karayolları Trafik Kanununun 116 ncı maddesinde; “sürücüsü tespit edilemeyen araçlara tescil plakalarına göre ceza veya suç tutanağı düzenlenir. Para cezasının ödenmesi gerektiği hallerde trafik kaydında araç sahibi olarak görülen kişiye cezayı ödemesi için tebligat yapılır ve cezalar 114 ve 115 inci maddede belirtilen şekilde takip ve tahsil olunur” hükmü yer almaktadır.

Yukarıda yer alan Kanun açıklamasına göre sürücü adına düzenlenemeyen trafik cezaları, araç tescil plakalarına göre ceza veya suç tutanağı düzenlenir. Düzenlenen tutanaklar 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) doğrultusunda takip ve tahsil edilir. Araç sahibinin taşıt kiralama işletmesi veya esas faaliyet konusu araç kiralama faaliyeti olmamakla birlikte aracını kiraya veren işletmelerde, trafik cezalarının aracın kiraya verildiği dönemlerde kesilmesi durumunda, ceza muhatabı araç kiraya veren değil, aracı kiralayanlar olacaktır. Araç kiralama işletmesi tarafından

ödenen ve/veya ödenecek olan bu cezaların asıl muhatabına intikali, mükellefler tarafından VUK kapsamında düzenlenen fatura ile yapılmaktadır. Fatura düzenlenmesinin amacı faturanın ispat edici bir belge olarak VUK 227/1 ve 229. maddeleri gereği olmasıdır.

Ancak cezanın asıl muhatabı adına araç tescil edilenler veya bunların emir ve yönlendirmesinde çalışan kişilerin olması durumunda, trafik cezası bu kiralama işlemi nedeniyle hizmet sunumu yapılan kişiye fatura edilirse, yansıtılan trafik cezası değil ticari faaliyet kapsamında hizmet ifasının bir unsurunu oluşturacaktır. Dolayısıyla ceza tutarı hasılatı yansıtılacak ve verilen hizmetin KDV oranında KDV hesaplanması gerekecektir.

Nakliye işletmesi, işletmesine kayıtlı bulunan araçları başka bir nakliye firmasına kiraya vermiştir. Kiralama süresinde araç plakalarına yazılan trafik cezaları kiracı işletmeye yansıtma faturası ile yansıtılır ve KDV düzenlenmez. Ancak aynı firma, diğer firmaya nakliye hizmetini kendisi verir ve trafik cezalarını yansıtır ise, yansıtılacak tutar trafik cezası değil, hizmetin bir unsuru olacak ve KDV'ye tabi olacaktır.

İVDB konu hakkında verdiği muktezada; “şirketin aktifinde kayıtlı araçların sözleşme düzenlemek suretiyle kiraya verilmesi sonucu, müşteriler adına trafik cezası, ... 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)” denilmektedir. Muktezada iki husus belirtilmiştir. İlki gelir ve gider olarak dikkate alınmaması, diğeri ise gelir olarak dikkate alındığında ise gider olarak kayıtlara alınabileceğidir. Yansıtma, işletme ile ilgisi bulunmayan ve ancak muhataplıktan kaynaklanan işlemlerde söz konusu olabileceğini ifade etmiştik. GVK 40/3'e göre kanunen kabul edilmeyen bir gideri, mukteza gider olarak dikkate alınabileceğini, bu işlemin yansıtılması durumunda ise matraha dahil olmayacak bir gelirin, dönem matrahının tespitinde dikkate alınacağı gibi bir husus ortaya çıkmaktadır.

Trafik cezaları asıl muhatablarına yansıtılırken, bilanço hesaplarında izlenmeli, yansıtma faturası düzenlenirken, cezaya konu eklerinde faturaya eklenmesi gerekmektedir. Asıl muhatabda bu faturayı GVK 40/3'e göre kayıtlarına intikal ettirip, vergi matrahının tespitinde dikkate alacaktır.

Sözleşmeye istinaden asıl muhatabı tarafından sözleşme tarafına ‘fatura-da ismen’ yansıtılan trafik cezalarında ise gider yazarken GVK 40/3, bendinin dikkate alınması, fatura tutarının ise hizmet bedeli olarak dönem matrahına eklenmesi gerekir.

4.2. Cezai Şart

Kazai bir hükme veya sözleşmeye bağlı olarak ödenen cezai şartlar, KDV'nin konusuna girmemektedir. Ancak mal teslimi veya hizmet ifalarına istinaden ödenecek cezai şartların, sözleşmede yer almayan 3. kişilere yansıtılması durumunda KDV hesaplanması gerekmektedir. Sözleşmede yer alanlardan biri tarafından ödenen cezai şartın sözleşmede yer alan diğer taraflara ödemiş olduğu cezai şartı yansıtması durumunda, yansıtma faturasında KDV hesaplamayacaktır.

4.3. Diğer Cezalar

Kiraya verilen işletme varlıklarının kullanımından kaynaklanan idari para cezaları ve diğer cezalarda da yukarıdaki hükümlere göre işlem tesis edilmesi gerekmektedir. Bu şekilde yapılan yansıtmanın amacı cezanın asıl muhatabının, muhasebe kayıtlarında GVK hükümlerine göre işlem tesis etmektir.

Asıl muhatabının bu cezaları ödememesi durumunda yasal takibata taraf olan işletmeler, ödedikleri cezaları yukarıdaki gibi zamanında bilançolarında göstermiş, yansıtma faturası asıl muhatabına aktarmış ancak buna rağmen bu ceza tutarları ödenmemiş ise, ödedikleri bu cezaları vergi matrahının tespitinde GVK 40/1 ve VUK 3/b. Maddeleri gereği gider olarak indirim konusu yapabilirler.

Belirli süreli olarak araç kiralayan bir turist kiraladığı aracın plakasına trafik cezası kesilmiştir. Ceza, turist yurtdışına çıktıktan sonra araç kiralama işletmesine tebliğ edilmiştir. Kiralama işletmesi bu cezayı GVK'nın 41/6. maddesine göre kanunen kabul edilmeyen gider mi, yoksa 40/1. maddesine göre ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olarak genel

gider olarak mı kayıtlayacaktır. Kişisel görüşümüz, bu cezanın GVK 40/1. maddesine göre değerlendirilmesi gerektiğidir.

5. Hasılatların Yansıtılması

Hasılat (gelir) yansıtılmaları, Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Türkiye Muhasebe Standartları TMS-18 Hasılat standardı ile vergi uygulamaları açısından matematiksel sonuçları aynı, ancak kayıtlanması farklı uygulamalar önermektedir. Daha önceki bölümlerde yer aldığı üzere, Gelir İdaresi verdiği muktezalara ile, hasılatın da gider yansıtılmaları gibi bir taraftan gelir, karşı işletmenin gelir faturası düzenlemesi ile gider kaydedilerek arada yer alacak olan komisyon gelirlerinin sonuç hesaplarına aktarılması uygun görmüştür. Hasılat yansıtılmalarında üç farklı yöntemle karşılaşabiliriz. Aşağıda yer alacak örnekte olduğu gibi, hava yolu bilet satış acentesi, satmış olduğu biletler için %3'lük bir komisyon geliri elde edecektir. Her 15 günlük süre sonunda hesaplar aşağıdaki 3 şekilden biri ile kapatılabilir.

Gelir İdaresi'nin muktezalarda öngördüğü yansıtma şekli ¹⁰, acente tarafından düzenlenen biletlere ait hasılatlar 600 Yurtiçi Satışlar Hesabı'na gelir, hava yolu işletmesinin komisyon hariç tutarlar üzerinden düzenlediği gelir faturası ise 640 – Hizmet Maliyeti Hesabı'na gider kaydedilmesi yönündedir. Diğer yöntem ise, hasılatın tamamı için gelir faturası düzenlenip, komisyon bedelleri için ayrıca hava yolu işletmesinin fatura düzenlemesidir. Muhasebenin kişilik kavramı gereği ve TMS-18 Hasılat standardına göre ise tahsil edilen bedeller bilanço hesaplarında izlenip, karşılıklı olarak kapatılması, hava yolu işletmesinin sadece komisyon bedelleri için fatura düzenlemesidir. Bu üç yöntemde aynı matematiksel sonucu verecektir. Ancak ilk iki

¹⁰ İVDB, bilet satış acentalarının, acentalığını yapmış oldukları işletmelerin biletlerini düzenlemeleri durumunda, bilet sözkonusu taşıma işletmelerinin adına düzenlendiği ve belgelendirildiği için ayrıca belgelendirilmeyeceği, komisyon gelirleri için ilgili işletmeye komisyon faturası düzenlenmesi gerektiği yeterli olacağı görüşünü vermiştir (İVDB;2007;VUK-1/233-12327, İVDB;2004;VUK-1-229)

uygulamada gelir ve gider belgelerinin belge tarihi ve kayıtlı olması ile ilgili olarak dönem farklılıkları ortaya çıkabilecektir.

Uygulamada dernek ve vakıflara yardım toplanmasının yanında, belirli hususları desteklemek amacıyla belirli bir süre ve mal ve hizmet gelirlerinden bir kısım hasılatın dernek, vakıf veya yürütülen bir programa aktarılacağı yönünde hasılat yansıtmaları yer almaktadır. SMS (kısa mesaj servisi) yoluyla GSM operatörleri vasıtasıyla afet, toplumsal konular veya bir dernek veya vakıfa para toplama durumunda, hasılatın tamamı ilgili birime aktarılacağı için bu tutarlar üzerinden KDV hesaplanmaz. Faturalarda ayrıca yer alır

Hasılat yansıtılmayan KDV'ye tabi tutulmayacak hasılatlar için verilen bir muktezada; Vergi İdaresi "İhraç ettiğiniz malları imal eden firmanın bu ihracatına ilişkin olarak Merkez Bankası'ndan alıp şirketinize aktardığı teşvik priminin, şirketinizin bu firmaya yaptığı bir teslim veya hizmetin karşılığı olmadığı, herhangi bir teslim veya hizmet karşılığı olmayan teşvik priminin aktarılması KDV konusuna girmemektedir (MB;1995; 45109; Alıntı:Özbalcı; 2002;60)" şeklinde görüş bildirmiştir. Ancak, Merkez Bankası bu teşviği kime verdiyse onun açısından 'teşvik primi' özelliği taşımaktadır. Diğer işletme açısından tahsil edilen teşvik primi değil, ticari faaliyet kapsamında elde edilen gelirdir. Özbalcı, muktezanın açıklamasında, yansıtmanın vergisiz olma durumunu 'ihracat dolayısıyla ile verilen teşvik primi, ihracat kapsamında değerlendirilmek durumundadır' olarak açıklamış olsa da, ihracat yapan işletmenin bu teşvik priminin yasal muhatabı olmadığı, Merkez Bankası'nın primi imal eden işletmeye verdiği, bu nedenle imal eden işletme açısından prim, ihracat işletmesi açısından ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerekir.

5.1. Alan Vergisi

Alan Vergisi, Devlet Hava Meydanları İşletmesi (DHMİ) tarafından işletilen hava alanlarında "giden yolculardan, hava alanlarında ve terminalerde sağlanan kolaylıklar ve verilen hizmetler" karşılığında alınan bir ücrettir. DHMİ adına giden yolculardan alınacak ücret, hava yolu taşıyıcıları tarafın-

dan bilet satışı esnasında bilet bedeline dahil olarak tahsil edilmektedir. Bu tahsilatın hava yolu taşıyıcıları tarafından tahsil edileceği DHMİ tarifelerinde yer almaktadır. Uygulamada, hava yolu taşıyıcıları sundukları hizmetler karşılığı düzenledikleri biletlerde, alan vergisi adı altında yukarıda açıklanan ücretleri de bilet bedeli içerisinde yolculara yansıtmaktadırlar.

Hava yolu taşıyıcıları, kendi vermiş oldukları hizmetin haricinde, başka işletmeye hizmete ait bedelin yansıtma işlemine taraf olmakta, yolculardan tarifede yer alan bedelleri tahsil ettiklerinde bilanço hesaplarında izleyip, dönem sonlarında toplanan bedeller için tahakkuk cetvelleri düzenleyerek DHMİ'ye bildirmektedirler. DHMİ'de bu cetvellerde yer alan tutarlar üzerinden hava yolu taşıyıcılarına gelir faturası düzenlemekte, hava yolu taşıyıcıları da bilançoda yer alan hesaplarını bu şekilde kapatmaktadırlar.

Hava yolu taşıyıcılarının vermiş olduğu hizmet ile DHMİ'nin verdiği hizmet birbirinden bağımsız ve ayrılabilir olması, bu hizmetlerin bilet ve benzeri belgeler içerisinde ayrıca gösterilebileceği, KDV'den istisna olması veya KDV'ye tabi olması durumlarında buna göre işlem yapılabileceğini gerektirmektedir. Alan Vergisi'nin KDV'ye tabi olup olamaması durumlarına göre hava yolu taşıyıcıları buna göre işlem yapacaklardır.

Uygulamada alan vergisi adı altında alınan bedeller, KDV 13/b maddesi kapsamını düzenleyen 93 Seri No'lu KDVK Genel Tebliği'ne göre KDV'den istisna edilmiştir. Ancak anılan maddeye 5228 sayılı Kanun ile eklenen hükümlerle, Bakanlar Kurulu'na bu madde kapsamındaki istisna uygulamaları için asgari tutar belirleme yetkisi verilmiştir. DHMİ tarafından yolculara verilen bütün hizmetler belirlenen 100 TL'lik asgari tutarın altında kaldığından, KDV hesaplanması gerekmekte iken, 05.12.2009 tarihli 113 sayılı KDVK Genel Tebliği ile 'Yolcu Servis Ücreti kapsamında verilen hizmetlere ilişkin tutarların hava yolu şirketlerince bilet bedellerine eklenmek suretiyle yolculardan tahsil edilip hava meydanı işleticisi kuruluşlara fatura karşılığında aktarılması, hizmet bedelinin tahsilini sağlamaya yönelik bir uygulamadır. Bu aktarma işlemi KDV'nin konusuna girmediğinden söz konusu faturalarda KDV hesaplanmayacaktır.

Her bir hava taşıma aracında seyahat eden yolculara ait toplam yolcu servis ücretlerinin 100 TL'nin altında olması halinde istisna uygulanmayacak, bu toplam tutar üzerinden hesaplanan KDV, hava yolu şirketlerince beyan edilecektir. Toplam tutarın 100 TL ve üstünde olması halinde ise istisna kapsamında işlem yapılacaktır' şeklinde bir açıklama getirilmiştir.

5.2. Araç Muayene Ücretleri

Trafiğe çıkarılacak motorlu araçların teknik şartlara uyup uymadığı ekonomik yapıları da dikkate alınmak suretiyle belirli zamanlarda muayene edilerek tespit edilir. 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu'nun 35. maddesine göre araçların muayeneleri "Ulaştırma Bakanlığına ait muayene istasyonlarında veya bu Bakanlık tarafından işletme yetki belgesi ile yetki verilmesi halinde ise, yetki verilen gerçek veya tüzel kişilere ait muayene istasyonlarında yapılır. Yetki verilen gerçek veya tüzel kişiler, bu yetkilerini Ulaştırma Bakanlığının onayı ile alt işleticilere aynı standartları sağlamak koşulu ile devredebilirler."

Maddede ayrı araç grupları için belirlenmiş olan muayene ücreti her yıl VUK Tebliği ile belirlenecek yeniden değerlendirme oranı ile arttırılarak belirlenmektedir. Ayrıca aynı Maddede; "Muayene süresi geçirilen her ay için muayene ücreti, yetki verilen gerçek veya tüzel kişi ya da alt işleticiler tarafından, % 5 fazlası ile tahsil edilir. Yetki verilen gerçek veya tüzel kişilerce bir ay içinde muayene ücreti olarak doğrudan elde edilen hasılat ile yetki devrettikleri alt işleticilerce muayene ücreti olarak elde edilen hasılat tutarının toplamının (katma değer vergisi hariç) ilk üç yıl % 30'u, sonraki yedi yıl % 40'ı, daha sonraki on yıl % 50'si ile % 5 oranında fazla tahsil edilen tutarın tamamı Hazine payı olarak, izleyen ayın yedinci günü akşamına kadar, yetki verilen gerçek veya tüzel kişi tarafından, yıllık gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesine şekli ve içeriği Maliye Bakanlığınca belirlenen bir bildirim ile birlikte ödenir" hükmü yer almaktadır.

Araç muayene ücretleri, maddedeki Bakanlık istasyonları veya bu Bakanlık tarafından yetki verilen muayene istasyonlarındaki, muayene hiz-

metleri kapsamında alınan bir ücrettir. Ücret ve Trafik Kanunu'nun 35. maddesinde yer alan muayene süresinin geçirilmesi durumunda, aracın süre geçtikten sonraki ilk muayenesinde, normal zamanından muayeneye geldiği tarihe kadar geçen süreler için tespit edilecek gecikme bedelleri, alt işleticiler tarafından kendilerine alt işletme devri veren üst işleticilere yansıtılmaktadır. Normal muayene ücretinin Kanunda yazan yıllar itibariyle tutarları ile gecikme bedeli adı altında alınan ücretin tamamı, üst işleticiler tarafından bağlı oldukları vergi dairesine bir bildirim ile ödenmektedir. Alt işleticiler, tahsil ettikleri ücretlerin tamamını, üst işleticilere yansıttıktan sonra, üst işleticiler normal muayene ücretlerinin sözleşmelerinde yazılı tutarlarını alt işletmecilere, normal ücretin Kanunda yazılı oranları ile gecikme bedelinin tamamını bildirimle vergi dairesine ödemektedirler. Bu durumda hasılat yansıtması çift yönlü olarak gerçekleşmektedir. Ücretlerde yer alan KDV'ler ise normal indirim mekanizması aracılığı ile ilgili hesaplar kullanılmaktadır.

5.3. Yardım Toplama Amacıyla Yapılan Hasılat Yansıtmaları

2860 sayılı Yardım Toplama Yasası'nın 3. maddesine göre yardım toplayabilecek olanlar “Kamu yararına uygun olarak, amaçlarını gerçekleştirmek, muhtaç kişilere yardım sağlamak ve kamu hizmetlerinden bir veya birkaçını gerçekleştirmek veya destek olmak üzere gerçek kişiler, dernekler, kurumlar, vakıflar, spor kulüpleri, gazete ve dergiler yardım toplayabilirler” şeklinde yer almaktadır.

Banka ve benzeri kuruluşlar vasıtasıyla belirli bir hesap açılması suretiyle yapılan bağışların yanında son zamanlarda GSM operatörleri vasıtasıyla SMS (kısa mesaj) aracılığıyla bağış ve yardımlar toplanmaktadır. SMS yolu ile yapılan bağış ve yardımlarda söz konusu bağış ve yardım tutarları bilanço hesaplarında izlenip, yardım toplanan kuruluşun GSM operatörüne makbuz düzenlemesi ile ilgili hesap kapatılır. SMS'lerin GSM operatörlerine maliyetlerini bağış yapılan kurum yada kampanyaya katılımcılar uygulamada “teşekkür mesajı” olarak yer alan SMS'ler ile karşılanmaktadır. GSM operatörlerinin “teşekkür mesajı” ile almış oldukları bu hasılatlar ise KDV ve Özel

İletişim Vergisi (ÖİV)'ne tabidir. Faturada bağış bedeli üzerinden KDV ve ÖİV hesaplanmaz (Ersan;2010;6).

Ayrıca uygulamada işletmeler, belirli malların belirli sürede yapılan satışlarından elde edilen hasılatın yüzdesel bir tutarını bağışın toplandığı dernek veya vakfa aktarabilir. Bir işletme satışını yapmış olduğu A marka şampuanların Nisan ayındaki satışlarının yüzde onunu erozyonla mücadelede kullanılmak üzere bir vakfa aktaracağını kampanyasında ilan etmiştir. Şampuanların satışlarında vergi uygulamaları açısından herhangi bir farklı uygulama yapılmayacak olup, işletmenin Nisan ayındaki A marka şampuanların satışından elde edilen hasılatın yüzde onu söz konusu vakfa makbuz karşılığı aktarılmıştır. İşletme Gelir veya Kurumlar Vergisi mükellefiyetine göre yansıtılan hasılatı GVK 89/4 veya KVK 10/c maddelerine göre yıllık beyannameye indirim konusu yapabilecektir.

6. Vergi, Resim ve Harçların Yansıtılması

GVK 40/6. maddesinde; “işletme ile ilgili olmak şartıyla; bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi aynı vergi, resim ve harçlar”, VUK 270. maddesine göre “... Emlak Alım ve Özel Tüketim Vergileri”, KDVK 21. maddesinin a bendine göre “gümrük vergileri”, b bendine göre “ithalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar”, 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun 39. maddesine göre “Özel İletişim Vergisi”, 197 sayılı MTV Kanunu'na göre ödenen “motorlu taşıtlar vergisi” 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'na göre ödenen “Emlak Vergisi” ticari kazancın tespitinde gider olarak GVK 40. maddeye göre indirimi kabul edilen veya GVK 41. maddeye (veya kendi Kanunlarında yer alan özel hükümlerle) indirimi kabul edilemeyen vergi, resim ve harçların faturada ayrıca yansıtılması durumunda KDVK 24. madde kapsamında KDV matrahına dahil edilmesi, yada ayrı bir fatura ile yansıtılması durumunda ise genel oranda KDV hesaplanması gerekmektedir.

7. Sonuç

Yansıtma, işletmelerin yasal veya ekonomik nedenlerle ticari faaliyetleri ile ilgisi olmayan gider, hasılat, tazminat, vergi ve cezalara muhatap olmaları durumunda, bunların asıl yükümlüsüne aktarılması için uygulamadan ve vergi otoritelerinin verdiği muktezalardan ortaya çıkmış bir kavramdır.

Kavramın, vergi kanunlarında yer alan bir tanımı olmadığından, hem üçüncü kişiler adına yapılan ve işletmelerle ilgisi bulunmayan işlemler için kullanılmış, hem de yasal yükümlüsü bulunulan bir gider ve/veya maliyet unsurunun bir sonraki aşamaya fiyattan ayrı olarak ekonomik anlamda yansıtılması için kullanılmıştır.

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, yansıtın işletme açısından ticari faaliyet kapsamında elde edilen bir gelir olacaktır. Faturada ayrıca belirtilen yada ayrı bir fatura ile belgelendirilen bu tür yansıtma 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, Nalan (2000). **Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**. Ankara : Gazi Kitapevi

Alptürk, Ercan (2004) “Hukuksal, Finansal ve Vergisel Boyutlarıyla Teminatlar ve Teminat Mektupları” **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**. 197 (Eylül 2004) : 106

Altuğ, Osman(1999). **Maliyet Muhasebesi**. İstanbul : Türkmen Kitapevi
Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı (09.07.2007) **B.07.1.GİB.04.99.16.01/2-Muk.92-12516 sayılı Muktezası,**

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı (15.05.2008) **B.07.1.GİB.04.99.16.01/2-Muk.281-14999 sayılı Muktezası,**

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı (19.02.2009) **B.07,1.GİB.04.99.16.01/2-Muk.422 -5125 sayılı Muktezası,**

Danıştay (1999) **E.1998/2338 ve K.1999/1689**

Danıştay (2001) **E.2000/6182 ve K.2001/1274**

Danıştay 4. D.(13.10.1999) **E.1998/4919 K.1999/3512 sayılı Kararı,**

Danıştay 4. D.(24.04.1995) **E.1995/1377 K.1995/1377 sayılı Kararı,**

Danıştay 4. D.(26.10.1999) **E.1998/44432 K.1999/3692 sayılı Kararı,**

Danıştay 4. D.(28.09.2000) **E.1999/3838 K.2000/3856 sayılı Kararı,**

Ersan, Mustafa (2010) “SMS Yoluyla Bağış Toplama İşleminde Katma Değer Vergisi ve Özel İletişim Vergisi Uygulaması” **Uzman Görüş Dergisi**, 1(Ocak 2010) : 6

Gelir İdaresi Başkanlığı (09.10.2007) **89183 sayılı Muktezası,**

Gelir İdaresi Başkanlığı (19.06.2009) **5428-2578 sayılı Muktezası,**

Gelir İdaresi Başkanlığı (2003) **54967 sayılı Muktezası,**

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

Gelir İdaresi Başkanlığı (2007) **50358 sayılı Muktezası,**

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

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

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

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

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

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

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (02.04.2007) **B.07.1.GİB.4.34.19.02 /VUK-1/233-12327 sayılı Muktezası,**

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (04.05.2005) **KDV.MUK.B.07.4. DEF.0.34.18.1.md.3333 sayılı Muktezası,**

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (07.02.2006) **KDV.MUK.B.07.1. GİB.4.34.17.01.1.775 sayılı Muktezası,**

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (07.05.2003) **KDV.MUK.B.07.4. DEF.0.34.18.29.2560 sayılı Muktezası,**

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (10.06.2005) **KDV.MUK.B.07.4. DEF.0.34.18.01.4221 sayılı Muktezası,**

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (13.7.1993) **KDV 2447 sayılı Muktezası,**

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (15.11.2002) **KDV.MUK.B.07.4.DEF. 0.34.18.BSMV.6261 sayılı Muktezası,**

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (15.12.2004) **B.07.4.DEF.0.34.20/ VUK-1-229 sayılı Muktezası,**

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (17.01.2006) **B.07.1 .GİB.4.34.16.01/ GVK-40/3-12210 sayılı Muktezası,**

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (18.10.2002) **KDV.MUK.B.07.4. DEF.0.34.18.5563 sayılı Muktezası,**

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (1999) **KDV.2447 sayılı Muktezası,**

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (20.01.2003) **KDV.MUK.B.07.4. DEF.0.34.18.4.308 sayılı Muktezası,**

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (22.12.2004) **KDV.MUK.B.07.4. DEF.0.34.18.FK.8373 sayılı Muktezası,**

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (25.02.2009) **KDV.MUK.B.07.1. GİB.4.34.17.01.4.1782 sayılı Muktezası,**

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (25.06.2007) **B.07.1.GİB.4.34.16.01 /KVK-6-13937 sayılı Muktezası,**

Kızılot, Şükrü (2002)“Sermaye Şirketlerinin Ortaklara Borç Para Verme İşlemlerinin KDV’ye Tabi Olmadığı”, Yaklaşım, (Aralık 2002) : 46

- Maç, Mehmet(1998) **KDV Uygulaması**. 4. bs. İstanbul : Denet Yay. A.Ş
Maliye Bakanlığı (09.01.1985) **11 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 (15.11.1996). **54092 sayılı Muktezası**,
- Maliye Bakanlığı (17.06.2002) **50/5014-174/27647 sayılı Muktezası**,
- Maliye Bakanlığı (18.11.2007) **1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyula Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği**. Ankara
- Maliye Bakanlığı (19.01.2005) **93 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliği**. Ankara
- Maliye Bakanlığı (22.06.1977) **12 Seri No'lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği**. Ankara
- Maliye Bakanlığı (24.09.1996) **49/4918-1/44523 sayılı Muktezası**
- Maliye Bakanlığı (26.12.1992) **1. Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği**. Ankara.
- Maliye Bakanlığı (30.04.2002) **50/5014-165/018956 sayılı Muktezası**,
- Maliye Bakanlığı (31.12.1980) **16 Seri No'lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği**. Ankara
- Maliye Bakanlığı (31.12.1984) **9 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliği**. Ankara
- Özbalcı, Yılmaz(2002) **KDVK Yorum ve Açıklamaları**. Ankara : Oluş Yay. Ltd. Şti.
- T.C. Yasalar (01.09.1971). **1475 Sayılı İş Kanunu**. Ankara: Resmi Gazete (13943 sayılı)
- 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 (06.10.1983). **90 sayılı Ödünç Para Verme İşleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname**. Ankara: Resmi Gazete (18183 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 (10.06.2003). **4857 Sayılı İş Kanunu**. Ankara: Resmi Gazete (25134 sayılı)

T.C. Yasalar (18.10.1983). **2918 Sayılı Karayolları Trafik Kanunu**. Ankara: Resmi Gazete (18195 sayılı)

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

T.C. Yasalar (21.07.1953). **6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**. Ankara: Resmi Gazete (8469 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)

T.C. Yasalar (25.06.1983). **2860 sayılı Yardım Toplama Kanunu**. Ankara: Resmi Gazete (18088 sayılı)

T.C. Yasalar (28.05.1985). **3226 Sayılı Finansal Kiralama Kanunu**. Ankara: Resmi Gazete (18795 sayılı)

T.C. Yasalar(01.07.1964). **488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu**. Ankara: Resmi Gazete (11751 sayılı)

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

Terlemez, Birol (2000)“Kıdem Tazminatı Karşılıklarının Gider Yazılması”, **Yaklaşım**. 91, (2000) : 213

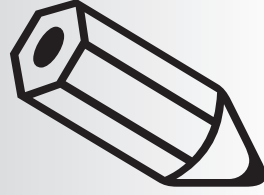
Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (09.12.2005) **Türkiye Muhasebe Standardı -18 Haslat (TMS – 18)**. Ankara

Yakışıklı, Ramazan,(2001) “Teminat Mektupları” **Vergi Dünyası**. 235 (Mart 2001) : 95

Yargıtay 9. H.D.(07.04.2008) **E.2008/7300-K/2008/7706 sayılı Kararı**.

HAKEMSİZ YAZILAR

OPINION PAPERS



HAKEMSİZ

YAZILAR
OPINION PAPERS

