

Geçici Verginin Hesaplanması Ve Muhasebeleştirilmesinde Yaşanan Sorunlar*

Münevver KATKAT ÖZÇELİK**

ÖZET

Bu çalışma, geçici verginin hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi işlemlerini irdelemek ve muhasebe uygulamalarında yaşanan sorunlar ile çelişkilere dikkat çekmek amacıyla yapılmıştır. Çalışma, geçici vergi ile ilgili literatür, vergi mevzuatı ve muhasebe sitelerinin taranması suretiyle gerçekleştirilmiştir. Çalışmada vergi mevzuatı ve tek düzen hesap planında yapılan açıklamalar ile muhasebenin temel ilkeleri arasında çelişki olduğu ve bu durumun geçici vergi ile ilgili muhasebe uygulamalarına yansdığı, muhasebe kayıtlarında uygulama birliği olmadığı, geçici verginin hesaplama yönteminin de muhasebe meslek mensuplarının iş yoğunluğunun artmasına neden olduğu tespit edilmiştir. İş yoğunluğunun azalmasının sağlanması amacıyla geçici vergi hesaplama yöntemi olarak dünyada en çok uygulanan önceki yıl matrahını esas alma yönteminin ülkemizde de uygulanması, uygulama birliğinin sağlanması amacıyla vergi mevzuatı ve tek düzen hesap planının geçici vergiye ilişkin düzenlemelerinin gözden geçirilerek muhasebenin temel ilkeleri çerçevesinde yeniden düzenlenmesi önerilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Geçici Vergi Mevzuatı, Geçici Verginin Hesaplanması, Geçici Verginin Muhasebesi, Tahakkuk Esası, Ödeme Esası

JEL Sınıflandırması: M41,M48,K34.

Problems Faced in Calculation And Accounting of Temporary Tax

ABSTRACT

This study was carried out in order to examine the calculation and accounting processes of temporary taxes and to draw attention to the problems and contradictions experienced in accounting practices. The study was carried out by scanning the relevant literature, tax legislation, and accounting sites related to temporary tax. In the study, it was determined that there is a contradiction between the explanations made in the tax legislation and the uniform chart of accounts and the basic principles of accounting and that this situation is reflected in the accounting practices related to the temporary tax, there is no unity of application in accounting records, and the calculation method of the temporary tax increase the workload of the accounting professionals. It has been suggested that the tax legislation and the regulations of the uniform chart of accounts regarding temporary tax be revised and rearranged within the framework of the basic principles of accounting in order to apply the most used temporary tax calculation method throughout the world, which is the method of taking the previous year's base as a basis, to ensure unity of implementation and reduce the workload in our country.

Keywords: Temporary Tax Legislation, Calculation of Temporary Tax, Accounting of Temporary Tax, Accrual Basis, Payment Basis

Jel Classification: M41,M48,K34.

* Makale Gönderim Tarihi: 23.10.2020, Makale Kabul Tarihi: 25.12.2020, Makale Türü: Nitel Araştırma

** Dr. Öğr. Üyesi, Artvin Çoruh Üniversitesi, Hopa İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, mkatkat@artvin.edu.tr, ORCID: 0000-0001-7299-7952.

1. GİRİŞ

Geçmiş takvim yılında elde edilen kazançların ertesi yılda beyan ve tahsil edilmesi esasına dayanan gelir/kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere cari vergilendirme dönemi içerisinde alınan geçici vergi, ayrı bir vergi türü değil bir vergi tahsil şeklidir. Gelir vergisi tahsilinde iki yöntem kullanılmaktadır. Yöntemlerden biri yıllık beyanname yöntemi, diğeri kaynakta kesinti yöntemidir. Kaynakta kesinti yöntemine tabi olan mükellefler vergilerini anında öderken, yıllık beyanname yöntemine tabi olan mükellefler vergiyi, gelirin elde edildiği yılda değil, ertesi yılda ödemektedirler. Dünyada geçici vergi uygulamasının getirilmesinin temel nedeni vergi tahsilatındaki bu gecikme nedeniyle vergi hasılatının reel değerinde oluşan aşınmanın önlenmesidir. Bununla beraber, vergi tahsil şekline ilişkin adaletin sağlanması, devlet alacağına güvence altına alınması ve vergi borçlarının yıl içerisinde taksitlendirilmesiyle mükelleflerin daha kolay bir ödeme imkânına kavuşmalarının sağlanması da geçici vergi uygulamasının getirilmesinin nedenleri arasında yer almaktadır. Geçici verginin vergilendirme dönemi ve ödeme sıklığı ülkeden ülkeye değişmekte olup en çok tercih edilen vergilendirme dönemi üç aylık dönem olmaktadır. Geçici verginin hesaplama yöntemleri arasında; önceki yıl matrahını esas alma, cari yıl ya da önceki yıl gelirlerinden birinin matrahının tercih edilmesi hakkı tanınması, cari yıl kazancını esas alma gibi yöntemler bulunmaktadır. Bu yöntemler arasında en çok tercih edilen yöntem önceki yıl matrahının esas alınmasıdır (Öz, 2012: 122- 128).

Ülkemizde geçici verginin hesaplanmasında üç yöntem de denenmiştir. Şuan yürürlükte olan yöntem cari yıl kazancını esas alma yöntemi olup, vergilendirme dönemi olarak üç aylık vergilendirme dönemi uygulanmaktadır. Bu yöntemde üç ayda bir gelir ve kurumlar vergisinde yer alan hükümlere göre ticari kazancın hesaplanarak beyan edilmesi ve muhasebeleştirilmesi muhasebe meslek mensuplarının iş yükünü artırmaktadır. Diğer taraftan, tespit edilen ticari kazancın ve bu kazançta isabet eden verginin muhasebeleştirilmesi “1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’nde” yer alan “Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve Hesap Planı Açıklamaları” doğrultusunda yapılmaktadır. Söz konusu Tebliğ 1992 yılında yayınlanmış olup geçici vergi ile ilgili hesapların işleyişi de o tarihte yürürlükte olan geçici vergi esaslarına göre düzenlenmiştir. Geçici vergi ile ilgili değişiklikler Tek Düzen Hesap Planı’na yansıtılmadığından muhasebe kayıtlarının düzenlenmesinde çelişki yaşanmakta ve uygulama birliği sağlanamamaktadır.

Bu çalışma, geçici verginin hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi işlemlerini irdelenmek ve muhasebe uygulamalarında yaşanan sorunlar ile çelişkilere dikkat çekmek amacıyla yapılmıştır. Çalışmada geçici verginin konuluş amacı, dünyadaki uygulamaları ve Türkiye’deki gelişim seyri anlatıldıktan sonra geçici vergi mevzuatına ve muhasebe kayıtlarının uygulanmasında yaşanan çelişkilere yer verilmiştir.

2. GEÇİCİ VERGİ UYGULAMASININ AMAÇLARI

Kamu harcamalarının karşılanabilmesi için ihtiyaç duyulan finansman kaynağını sağlayan vergiler, aynı zamanda ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşma aracı olarak da kullanılmaktadır. Vergiden beklenen bu işlevlerin sağlanabilmesi için vergi sistemi oluşturulurken ya da mevcut bir vergi sisteminde değişiklik yapılırken vergileme ilkelerinin dikkate alınması gerekmektedir. Bu ilkeler zamana, şartlara ve ülkelere göre değişse de

“adalet”, “kesinlik”, “uygunluk” ve “iktisadilik” genel kabul görmüş olan temel vergileme ilkeleridir (Buyrukoğlu ve Buzkıran, 2016: 2079; Arslan, 2016: 229).

Gelir vergisinin tahsilinde iki yöntem kullanılmaktadır. Bunlardan biri kaynaktan kesinti yöntemi, diğeri yıllık beyanname ile gelirin bildirilmesi yöntemidir. Beyan yöntemi ile vergilendirilen mükellefler geç ödemededen dolayı, hem devlete ait olan bir fonu günün şartlarına göre değerlendirerek faiz geliri elde etme, hem de enflasyonun etkisi ile verginin reel değerinin düşmesinden kaynaklanan ilave bir kazanç sağlama avantajı elde ederler. Diğer taraftan, beyan yöntemiyle vergilendirilenlerin, vergiden kaçınma, vergi kaçırma, vergi borcunun ertelenmesi, verginin terkinin, affı ve zamanaşımı gibi yollarla da avantajları bulunmaktadır. Kaynaktan kesinti yöntemine tabi olan mükellefler ise vergilerini anında ödediklerinden böyle bir imkânları bulunmamaktadır. Ödeme sürelerinin farklılığı mükellefler arasında eşitsizliklere ve ödeme gücü ilkesinin ihlaline neden olduğundan, beyan yöntemiyle vergilendirilen mükelleflerin de cari yılda vergi ödemelerinin sağlanması suretiyle bu eşitsizliklerin giderilmesi amacı, geçici vergi uygulamasının nedenleri arasında yer almaktadır (Değirmendereli, 2000).

Ülkeler, enflasyonun vergi gelirleri üzerindeki etkisine;

- İdari değişiklikler yoluyla tahsilat gecikmelerini azaltmaya çalışma,
- Katma değer vergileri gibi daha kısa tahsilat gecikmeleri olan vergilere daha fazla güvenme,
- Stopaj yoluyla vergi ödemelerini öngörme,
- Aşırı durumlarda gecikme dönemi için vergi yükümlülüklerini endekslene gibi yollarla tepki vermeye çalışmışlardır (International Monetary Fund and Carnegie Endowment, 2000: 4).

Enflasyonist dönemlerde vergi tahsilatının gecikmesi nedeniyle vergi gelirlerinin reel değerinin azalmasına “Tanzi Etkisi” denilmektedir (Beşer, 2007: 95). Tahsilat gecikmesi ve enflasyon oranı ne kadar yüksekse, vergi geliri üzerindeki orantılı, olumsuz tanzi etkisi o kadar büyük olmaktadır (International Monetary Fund and Carnegie Endowment, 2000: 4). Dolayısıyla geçici vergi uygulamasının getirilmesinin bir diğer amacı da, vergi tahsilatındaki gecikmenin önlenmesi ile olumsuz tanzi etkisinin ortadan kaldırılmasıdır.

Geçici vergi uygulaması ile bir sonraki yıl yüksek meblağda ödenecek olan gelir/kurumlar vergisinin yıl içerisinde taksitlendirilmesi suretiyle mükelleflere daha kolay bir ödeme imkânı sağlanarak temel vergileme prensiplerinden “uygunluk” ilkesi de hayata geçirilmiş olmaktadır (Zülfüoğlu, 2018: 365).

Gelir ve Kurumlar vergilerinde “geçmişe yönelik tarh esası” uygulanarak beyanın bir sonraki yılda yapılması vergilerin reel değerinin aşınmasına neden olduğundan “geleceğe yönelik tarh esası” olarak tanımlanan peşin verginin getirilmesi vergilerin erkenden ödenmesini sağlamaktadır. Böylece geçici vergi, gelirin elde edilmesi ile verginin ödenmesi arasında geçen süre içerisinde mükelleflerin mali durumunun bozulması halinde borçlarını

ödeyememeleri ya da gecikme ile ödemeleri ihtimaline karşı devlet açısından bir teminat özelliği göstermektedir.

3. DÜNYADA GEÇİCİ VERGİ UYGULAMASI

Almanya'da 1920 de yüksek enflasyon nedeniyle başlanan geçici vergi uygulamasına Fransa'da 1942, ABD'de 1943 yılında geçilmiştir. 1970'li yıllarda yaşanan petrol krizinin fiyatları aşırı yükselmesi de maliye politikalarında değişime neden olmuş, birçok devlet vergi gelirlerinde oluşan reel aşınmaya engel olmak amacıyla geçici vergi uygulamasına başlamıştır (Öz, 2012: 112-113).

Geçici vergi uygulaması, Amerika Birleşik Devletleri, Birleşik Krallık, Kanada, Avustralya ve Yeni Zelanda dahil olmak üzere, dünya çapında olgun gelir vergisi sistemlerinin giderek yaygınlaşan bir özelliği olmuştur. Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD) tarafından yapılan çalışmada, 1990'dan 2013'e kadar OECD'ye üye ülkeler arasında da geçici vergi karar rejimlerini benimseme eğilimi olduğu görülmüştür (Alarie v.d. 2014: 363).

Öz (2012) tarafından, OECD'nin 2009 yılında yayımladığı "Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2008)" çalışması kapsamında 43 ülkenin gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinden anket yoluyla elde edilen geçici vergi uygulamaları ile ilgili verilerin yer aldığı tablolardan hareketle yapılan araştırmada aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır.

Dünyada geçici vergi uygulamalarında "matrahın belirlenmesi", "vergi dönemlerinin uzunluğu" ve "muhatap olan yükümlü grubu" gibi konularda uygulama farklılığı bulunmaktadır. Ülkelerin çoğunda gelir vergisi yönünden belirli gelir unsurlarını elde eden mükellefler, kurumlar vergisi yönünden ise tüm mükellefler geçici vergiye muhatap olmaktadır. Ancak az sayıda ülkede yeni işe başlama döneminde olan ya da belli bir ölçeğin altında kalan kurumlara istisna tanınmıştır.

Ödeme sıklığı itibariyle geçici vergi uygulamaları açısından gelir vergisinde birçok devlet tüm mükellef gruplarına aynı vergilendirme dönemini uygulamayı tercih ederken, bazıları da mükellef grubuna göre farklı dönem uygulamalarını tercih etmişlerdir. Tüm mükellef grubunda en çok tercih edilen vergilendirme dönemi üç aylık vergilendirme dönemidir. Ancak, yılda bir kez ya da her ay geçici vergi uygulamasına kadar geniş bir yelpaze içerisinde zaman aralığının belirlendiği ülkeler de bulunmaktadır. Mükellef grubuna farklı vergilendirme dönemi uygulayan devletler, genel olarak büyük mükelleflere kısa, küçük mükelleflere daha uzun süren vergilendirme dönemleri uygulamaktadırlar.

Geçici vergi hesaplama yöntemleri açısından devletlerin uyguladığı üç yöntem bulunmaktadır. Bunlar;

- Önceki yıl matrahını esas alma,
- Cari yıl ya da önceki yıl gelirlerinden birinin matrahının tercih edilmesi hakkı tanınması

- Cari yıl kazancını esas alma yöntemleridir.

Devletlerin çoğunluğu “Avustralya, Avusturya, Çek Cumhuriyeti, Finlandiya, Estonya, Fransa, Almanya, İzlanda, Japonya, Kore, Lüksemburg, Hollanda, İtalya, Yeni Zelanda, Norveç, Portekiz, Slovak Cumhuriyeti, İsveç, İngiltere, Arjantin, Slovenya” “önceki yıl matrahını esas alma” yöntemini uygulamaktadır. Bu yöntemin uygulanmasında bazı devletler “önceki yıl vergi matrahının belirli bir oranını” esas alırken, bazıları “önceki yıl matrahının enflasyon oranında artırılmasını” esas almaktadır.

Cari yıl kazancını esas alma yönteminde, gelirin tespit edilmesi için sürekli olarak mükelleflerin gelirlerinin hesaplanması ve beyan edilmesi muhasebe yönünden iş yükünü artırmakta, devletlerin ise vergi toplama maliyetlerini artırmaktadır. Ülke uygulamalarındaki hesaplama farklılığı, ülkelerin doğru yöntemi arama konusundaki yaklaşımlarından kaynaklanmaktadır. Doğru yöntemin hangisi olduğu konusunda net bir cevap bulunmamaktadır (Öz, 2012: 122- 128).

4. TÜRKİYE’DE GEÇİCİ VERGİ UYGULAMASI

4.1. Geçici Vergi ile İlgili Olarak Tarihsel Süreç İçerisinde Getirilen Düzenlemeler

Dünyada 1970’lerde yaşanan petrol krizi Türk ekonomisini de etkileyerek döviz darboğazına girilmesine, enerji sıkıntısı yaşanmasına neden olmuş ve ülke giderek artan bir enflasyon sorunu ile karşılaşmıştır. 1978 yılında % 52.6 olan enflasyon oranı 1980 yılında % 107,2 oranına yükselmiştir. Enflasyonu önlemek, dış açıkları kapatmak ve ekonomiyi yeniden çalışır hale getirmek amacıyla ekonomik istikrar programı uygulanmaya başlanmıştır (Aydoğan, 2004: 93). Vergi gelirlerinin reel değerinin korunması amacıyla da 1981 yılında 2361 sayılı Kanun ile “peşin vergi” uygulaması getirilmiştir. 2361 sayılı Kanun’un genel gerekçesinde, ticari ve mesleki kazançların dışındaki bütün gelir gruplarının vergi tevkifatına tabi olması nedeniyle mevcut adaletsizliğin ve eşitsizliğin giderilmesi amacıyla ticari ve mesleki kazanç sahiplerine peşin vergi uygulamasının getirildiği belirtilmiştir. Ayrıca, bu uygulamanın vergi emniyetinin sağlanması ve verginin fiskal amacına uygun bir uygulama olması amacını da taşıdığı açıklanmıştır (2361 Sayılı Kanun Gerekçesi, 1980: Md. 76).

Söz konusu Kanun ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’na (GVK) eklenen mükerrer 117. madde hükmüne göre, peşin verginin mükellefleri ticari ve mesleki kazanç sahipleridir. Mükellefler ödeme güçlerine göre vergi miktarı bakımından 5 dereceye ayrılmışlardır. Verginin bir önceki yılın gelir vergisi ile birlikte normal taksit süreleri içinde üç eşit taksitte ödenmesi ve cari takvim yılı kazancının gelir vergisine mahsup edilmesi öngörülmüştür (2361 Sayılı Kanun, 1980: Md. 83).

Daha sonra 2574 sayılı Kanun ile “peşin vergi” ödemesi yeni esaslara bağlanmış, bu vergiye tabi mükelleflerin peşin vergisi, bir önceki vergilendirme dönemine ilişkin olarak verilen beyanname üzerinden hesaplanan mahsuplardan önceki gelir vergisinin % 30’u olarak belirlenmiş, fakat ticaret ve serbest meslek erbabına ayrı taban ve tavan sınırlar konulmuştur.

Peşin vergi, sadece gelir vergisi mükelleflerini kapsamına almış, 2772 sayılı Kanun ile 01.01.1983 tarihinden itibaren kaldırılmıştır. 3239 sayılı Kanun ile peşin verginin kapsamı genişletilmiş, ismi “Dahili Tevkifat” olarak değiştirilerek 01.01.1986 tarihinden itibaren

yürürlüğe konulmuştur. Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerini ilgilendiren dahili tevkifatın ilkeleri 3239 sayılı Kanun ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen 94/B maddesinde belirlenmiş, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda da bu hükümlere göndermede bulunulmuştur.

Dahili tevkifat uygulamasına da son verilerek bunun yerine 01.01.1989 tarihinden itibaren uygulanmak üzere 3505 sayılı Kanun ile “geçici vergi” esas getirilmiştir (Canoğlu ve Başol, 2007; 329). 3505 sayılı Kanun ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen mükerrer 120 nci maddesine göre; “geçici vergi tutarı, içinde bulunulan yılda verilen yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinin, ticarî ve meslekî kazançta isabet eden kısmının % 50'sidir. Bu tutarın ilk taksiti beyannamenin verildiği Mart ayında diğer taksitleri ise her ayın 20 nci günü akşamına kadar olmak üzere 12 eşit taksitte ödenecektir” (3505 Sayılı Kanun, 1988: Md.15).

Kanun'da % 50 olarak yer alan geçici vergi oranı gelir vergisi mükellefleri için 89/14913 sayılı BKK ile % 30 olarak belirlenmiş, daha sonra yaşanan ekonomik kriz ortamı dikkate alınarak 93/5143 sayılı BKK ile 1 Mart 1994 tarihinden itibaren yeniden %50 oranına yükseltilmiştir. Kurumlar vergisi oranı ise, 93/5141 sayılı BKK ile 01.01.1994 tarihinden itibaren tahakkuk edecek geçici vergiler için %70 olarak belirlenmiştir (Öz, 2012: 119).

3946 sayılı Kanun'un 24. maddesi ile 01.01.1994 tarihinden itibaren uygulanmak üzere GVK'nun mükerrer 120. maddesinde değişiklik yapılmıştır. Yapılan değişiklikte 3505 sayılı Kanun'a göre, mükelleflere bir önceki yılın vergisine göre hesaplanan geçici vergi yerine, cari yılın üçer aylık bilanço ve gelir tablosuna göre hesaplanan kazançları üzerinden % 25 oranında geçici vergi ödeme yöntemini seçme hakkı tanınmış, bu yöntemi seçenlerin iki yıl geçmeden bu usulden dönemeyeceği belirtilmiştir.

Geçici vergi rejimi, 01.01.1999 tarihinden geçerli olmak üzere 4369 sayılı Kanun'un 52. Maddesi ile yeniden değiştirilmiş, geçici verginin cari yılın üçer aylık kazançları üzerinden hesaplanması esas zorunlu hale gelmiştir (193 Sayılı GVK, 1961: Mük. Md. 120).

4369 sayılı Kanun ile getirilen ve halen yürürlükte olan geçici vergi rejimine göre geçici verginin üç ayda bir hesaplanması nedeniyle 4 geçici vergi ve 1 yıllık gelir/kurumlar vergisi beyanname olmak üzere yılda 5 defa dönem sonu kapanış işlemi yapılmaktadır. Bu durum hem muhasebecilerin hem de vergi dairelerinin iş yoğunluğunu artırmaktadır (www.itohaber.com.; www.mazars.com.tr). Diğer taraftan, dördüncü dönem geçici verginin beyanı ile kesin beyan zamanı arasındaki sürenin kısa olması geçici verginin konuluş amacı açısından kendi mantığıyla çelişmektedir (Demirkan, 2014: 272). Geçici verginin daha sağlıklı uygulanabilmesi için yeniden düzenleme yapılmasına ihtiyaç duyulmakta, özellikle gelir ve kurumlar vergisinde son dönem geçici verginin kaldırılması önerilmektedir (Zülfüoğlu, 2018:379; Öz, 2016).

Bu talep doğrultusunda “Başbakanlık Kanunlar ve Kararlar Genel Müdürlüğü” tarafından 12/6/2013 tarih ve 3138 sayılı yazı ile TBMM'ye sunulan yeni Gelir Vergisi Kanun Tasarısının 81. maddesinde son üç dönem hariç üçer aylık kazançlar üzerinden geçici vergi ödeneceği hükmü konulmuştur (www.vergidegundem.com). Böylece, takvim yılı veya hesap döneminin son üç ayına ait geçici vergi beyannamesinin verilmeyeceği ve geçici vergi ödenmeyeceği öngörülmüştür. Ancak söz konusu Tasarı bugüne kadar yasallaşmamıştır.

4.2. Yürürlükte Olan Geçici Verginin Esasları

Türkiye’de yürürlükte olan geçici vergi uygulaması, 4369 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu’nun Mükerrer 120. maddesinde yapılan değişikliğe dayanmaktadır. Geçici verginin uygulama esasları aşağıdaki gibidir.

Geçici verginin mükellefleri, kurumlar vergisi mükellefleri ile gelir vergisi mükelleflerinden basit usulde vergilendirilenler hariç ticari kazanç sahipleri ve serbest meslek erbabıdır. Adi ortaklıklar, kollektif şirketler ve adi komandit şirketlerin ortaklık olarak gelir vergisi mükellefiyeti olmadığından bu şirketler tüzel kişi olarak geçici vergi mükellefi değildirler. Fakat bunların ortakları (komandit şirketlerde komandite ortak) ortaklık payından elde ettikleri şahsi ticari kazançlarından dolayı geçici vergi mükellefidirler. Ayrıca, Türkiye’de işyeri ve daimi temsilcisi bulunan dar mükellefiyete tabi kurumlar da geçici vergi mükellefidirler (Gelir Vergisi Genel Tebliği, Seri No: 217, 1998).

Geçici vergide vergilendirme dönemleri 4369 sayılı Kanun’da üçer aylık dönem olarak kabul edilmiş, 4444 sayılı Kanun’un 2. maddesi ile altışar aya çıkarılmış, **2000/1514 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı** ile 01.01.2001 tarihinden itibaren tekrar üçer aylık dönem olarak yeniden belirlenmiştir.

Günümüzde geçerli olan vergilendirme dönemleri hesap dönemi takvim yılı olan mükelleflerde; Ocak-Şubat-Mart birinci dönem, Nisan-Mayıs- Haziran ikinci dönem, Temmuz- Ağustos-Eylül üçüncü dönem, Ekim-Kasım-Aralık dördüncü dönem olarak belirlenmiştir. Üçer aylık vergilendirme dönemi olmasına rağmen beyan edilecek kazancın hesaplanmasında 3, 6, 9 ve 12 aylık mali tablolar esas alınmaktadır.

Geçici vergi, vergilendirme dönemlerini izleyen ikinci ayın on dördüncü günü akşamına kadar bağlı olunan vergi dairesine beyan edilmekte ve on yedinci günü akşamına kadar ödenmektedir. Buna göre geçici vergi mükellefleri birinci geçici vergi döneminde Mayıs, ikinci geçici vergi döneminde Ağustos, üçüncü geçici vergi döneminde Kasım, dördüncü geçici vergi döneminde Şubat aylarının on dördünde beyanname vermekte, on yedisinde ise ödemektedirler.

Gelir vergisi mükellefleri ticari ve mesleki kazançları üzerinden GVK’nun 103. maddesinin ilk gelir dilimi olan % 15 oranında (193 Sayılı GVK, 1961: Mük. Md. 120), kurumlar vergisi mükellefleri ise kurum kazançları üzerinden kurumlar vergisi oranında (%20) geçici vergi ödemektedirler (5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK), 2006: Md. 32). “Kurumlar Vergisi oranı, kurumların 2018, 2019 ve 2020 yılı vergilendirme dönemlerine (özel hesap dönemi tayin edilen kurumlar için ilgili yıl içinde başlayan hesap dönemlerine) ait kurum kazançları için %22 olarak uygulanacaktır” (5520 Sayılı KVK, 2006: Geç. Md.10).

Geçici vergiye esas dönem kazançlarının tespitinde gelir vergisi mükellefleri Gelir Vergisi Kanunu’nda yer alan ticari ve mesleki kazançta ait hükümlerini, kurumlar vergisi mükellefleri ise hem Gelir Vergisi Kanunu’nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerini hem de Kurumlar Vergisi Kanunu’ndaki safi kurum kazancının tespitine ilişkin hükümlerini dikkate almaları gerekmektedir.

Geçici vergiye ilişkin kazancın hesaplanmasında dönemsellik esasına uyularak, dönemlere isabet eden kısımlar dikkate alınmaktadır. Buna göre yabancı paralar cinsinden borç ve alacakların değerlendirilmesi, alacak ve borç senetlerinin reeskont işlemleri, şüpheli hale gelen alacaklara karşılık ayrılması, amortisman tabii iktisadi kıymetlerin yeniden değerlemeye tabii tutulması geçici vergi döneminin kapandığı tarih itibarıyla yapılmakta, yıllık olarak hesaplanan amortisman tutarının ilgili döneme isabet eden kısmı geçici vergiye ilişkin kazancın tespitinde dikkate alınmaktadır.

Geçici vergi matrahının hesaplanmasında dönem sonu mal mevcutları mükelleflerin isteğine göre kaydi veya fiili envanter sonucunda tespit edilerek, Vergi Usul Kanunu'nda yer alan değerlendirme hükümlerine göre değerlendirilmektedir. Mükelleflerin yararlanacağı indirim ve istisnalar ile geçmiş yıl zararları varsa geçici vergi matrahının tespitinde dikkate alınabilmekte, bağış, yardım ve sigorta primi indiriminden gelir ve kurumlar vergisinde yer alan oranlarda yararlanılabilmektedir. Geçici verginin % 10'nu aşan tutarda eksik beyan edildiğinin tespiti halinde ise % 10'u aşan kısım re'sen veya ikmalen tarhiyata konu olmaktadır (Gelir Vergisi Genel Tebliği, Seri No: 217, 1998).

5. GEÇİCİ VERGİNİN HESAPLANMASI, MUHASEBESİ VE UYGULAMADA YAŞANAN ÇELİŞKİLER

5.1. Geçici Verginin Hesaplanması, Mahsubu ve İadesi

İlgili dönemler halinde hesaplanan geçici vergiden varsa o hesap dönemi ile ilgili olarak daha önce 'ödenmiş geçici vergi' ve geçici vergiye tabii kazançlarla ilgili olarak tevkif edilmiş vergiler mahsup edilir, mahsuptan sonra kalan tutar o dönem için ödenmesi gereken geçici vergi olur.

Yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden de ilgili hesap dönemine ilişkin geçici vergi dönemlerinde ödenen geçici vergi tutarı ile yıl içinde tevkif yoluyla kesilen vergilerin tamamı mahsup edilir. Mahsup işleminin yapılabilmesi için tahakkuk ettirilmiş geçici verginin ödenmiş olması gerekmektedir. Ödenen geçici verginin yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden fazla olması halinde mahsup edilemeyen tutar diğer vergi borçlarına mahsup edilir, mahsuptan sonra kalan geçici vergi olursa dilekçe ile talep edilmesi halinde nakden iade edilir.

Geçici verginin tahakkuk ettirilmiş fakat ödenmemiş olması halinde yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisine mahsup edilemez, terkin edilir. Terkin edilen geçici vergi tutarı için vade tarihinden yıllık beyannamenin verilmesi gereken kanuni sürenin başlangıç tarihine kadar gecikme zammı uygulanır (Gelir Vergisi Genel Tebliği, Seri No: 217, 1988; Seri No: 252, 2004; Seri No:262, 2007).

Geçici vergi ile ilgili yayımlanan tebliğ hükümlerinde geçici verginin "yıllık beyannameden" mahsup edilebilmesi için "ödenmiş olma koşulu" arandığı açıkça belirtilmiş, ancak vergilendirme dönemlerinde bir önceki dönemin geçici vergisinin mahsup edilebilmesi için ödenmiş olma koşulunun aranıp aranmadığı belirtilmemiştir. Her ne kadar 217 Seri No.lu Tebliğin 5.1/66. fıkrasında, hesaplanan geçici vergiden varsa o hesap dönemi ile ilgili olarak daha önce "ödenmiş geçici verginin" mahsup edileceği belirtiliyorsa da aynı Tebliğ'de verilen örnek hesaplamalarda bir vergilendirme döneminde hesaplanan geçici vergiden önceki dönemde "hesaplanan verginin" mahsup edildiği görülmektedir. Geçici verginin mahsubuna

yönelik tanımlama ile verilen örnek hesaplamalar arasında çelişki bulunmaktadır (Gelir Vergisi Genel Tebliği, Seri No: 217, 1988). Bu yüzden, ilk zamanlarda geçici vergi ile ilgili düzeltme talepleri vergi dairelerinde iş yoğunluğunun artmasına neden olduğundan “ödenen” değil, “hesaplanan” geçici verginin mahsup edilmesi hususunda işlem yapılması için uygulamaya yön verilmiştir. Ancak uygulama ile tanımlama arasındaki çelişki halâ devam etmektedir.

Aslında kümülatif hesaplamaların bir gereği olarak ödenmeyen geçici verginin sonraki geçici vergi dönemlerinde hesaplanan geçici vergiden mahsup edilmesi gerekmektedir. Böyle yapılmaması halinde vergi dairesine her bir dönem için beyan edilen vergi tutarı, sonraki dönem içinde mükerrer beyan edilmesine neden olur (Yaz, 2010).

5.1.1. Geçici Verginin Hesaplanmasına İlişkin Örnek

Vergilendirme dönemi takvim yılı olan kurumlar vergisi mükellefi “X” A.Ş.’nin 2020 yılı geçici vergi dönemlerine ilişkin bilgileri aşağıdaki gibidir:

	1. Dönem Ocak- Mart	2. Dönem Ocak- Haziran	3. Dönem Ocak- Eylül	4. Dönem Ocak- Aralık
Kurum Kazancı	100.000	200.000	400.000	500.000
Geç. Vergi Oranı	% 22	% 22	% 22	% 22
Hesaplanan Geç. V.	22.000	44.000	88.000	110.000
Önceki Dön. Hes. Geç. V. (-)	-	22.000	44.000	88.000
Tevkif Edilen Vergi (-)	2.000	5.000	-	-
*Ödenecek Vergi	20.000	17.000	44.000	22.000

*Ödenecek geçici vergin hesabında 217 Seri No.lu GVK Genel Tebliğinde verilen örnek 3’ten faydalanılmıştır.

Kurumlar vergisi matrahı, mükellef kurumun 4. Dönem geçici vergiye esas kazanç tutarı olan 500.000 TL olup 3. Dönem geçici vergi ödenmemiştir. Kurumlar vergisinin hesaplaması aşağıdaki gibidir.

Kurum Kazancı	500.000
Hesaplanan Kurumlar Vergisi (% 22 x 500.000)	110.000
Ödenen Geçici Vergi (-)	59.000
Tevkif Edilen Vergi (-)	<u>7.000</u>
Ödenecek Kurumlar Vergisi	44.000

Görüldüğü üzere geçici vergi dönemlerinde ödenen geçici vergiler ile tevkif suretiyle ödenen vergiler hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmiş, ödenmeyen geçici vergi kurumlar vergisine dönüşmüştür.

Kurumlar vergisi oranı tek oran olup geçici vergi oranı ile aynı olması nedeniyle vergilendirme dönemlerine ait geçici vergi tam ödendiğinde mahsup işleminden sonra damga vergisi dışında fazladan bir ödeme çıkmamaktadır. Dolayısıyla kurumlar vergisi mükellefleri yıllık vergilerini taksitler halinde peşin ödemiş olmaktadır.

Aynı örnek gelir vergisi mükellefleri için çözülmüş olsaydı tüm geçici vergi dönemlerine isabet eden vergilerin ödenmiş olması halinde dahi ödenecek gelir vergisi çıkacaktı. Çünkü gelir vergisi mükellefleri artan oranlı vergi tarifesi ile vergilendirilmekte, geçici vergi ise gelir vergisi tarifesinin ilk basamak oranı olan % 15 oranından hesaplanmaktadır. Bu nedenle, gelir vergisi mükelleflerinin hesaplanan yıllık vergileri, hesaplanan geçici vergilerinden daha fazla olmaktadır.

5.2. Geçici Verginin Muhasebesi

5.2.1. Geçici Vergi ile İlgili Muhasebe Kayıtlarında Kullanılan Hesaplar

Geçici verginin muhasebe kayıtlarında gösterilmesi ile ilgili olarak Tek Düzen Hesap Planı'nda; "193. PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR", "295. PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR" ve "371.DÖNEM KÂRININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLERİ (-)" olmak üzere 3 hesap ismi bulunmaktadır.

"193. PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR" mevzuat gereğince peşin ödenen ve bir yıl içinde indirim konusu yapılabilecek gelir, kurumlar ve diğer vergiler ile fonların, "295- PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR" ise izleyen yıldan sonraki yıllarda indirim konusu yapılabilecek olan peşin ödenen vergi ve fonların kaydedilerek izlendiği hesaptır. Bu hesaplar dönem sonunda "371. DÖNEM KÂRININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLERİ (-)" hesabına aktarılarak kapatılır. Ancak aktarılacak tutar "370- DÖNEM KÂRININ VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI" hesabının tutarından fazla olamaz. Aktarılamayan tutar, dönem sonunda bu hesabın bakiyesi olarak kalır.

"371. DÖNEM KÂRININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLERİ" hesabı "370- DÖNEM KÂRININ VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLAR" hesabı ile mahsup edilir, kalan tutar "360. ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR" hesabına aktarılır.

" 370. DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI" hesabı, dönem kârı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi, diğer vergi ve kesintiler, fonlar ve benzeri diğer yükümlülükler için ayrılan karşılıkların izlendiği hesaptır.

"371. DÖNEM KÂRININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLERİ (-)" hesabı, mevzuat gereğince peşin ödenen gelir ve kurumlar vergisi ile diğer yükümlülüklerin izlendiği hesaptır (Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Sıra No:1, 1992).

"371" No.lu hesabın "Tek Düzen Hesap Planı'nda" yapılan tanımlama şekli sanki şahıs işletmelerinin gelir vergileri için de bu hesabın kullanılabileceği görüntüsü verse de şahıs işletmelerinin kazançları üzerinden şirket adına değil şirket ortaklarına düşen kazançlar üzerinden kişisel gelir vergisi ödenir. Şahıs işletmelerinde ödenen geçici vergiler dönem sonunda işletme sahip veya sahiplerinin cari hesaplarına devredilerek kapatılır (Doğan, 2016). Nitekim "370" No.lu hesabın açıklanmasında da dönem kârı üzerinden sadece kurumlar vergisi mükelleflerinin karşılık ayırabileceği, gelir vergisi mükelleflerinin ise karşılık

ayırılmayacağı anlamı çıkmaktadır. Bu yüzden “370” ve “371” No.lu hesaplar sadece kurumlar vergisi mükellefleri tarafından kullanılabilir (Yaz, 2010).

5.2.2. Geçici Vergi ile İlgili Muhasebe Kayıtları

Geçici verginin vergilendirme dönemlerinde muhasebeleştirilmesi ile ilgili olarak uygulamada “tahakkuk esası” ve “ödeme esası” şeklinde iki görüş bulunmaktadır. Bu görüşler doğrultusunda yapılan muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir: (Selvi ve Yılmaz, 1995; 42)

- Tahakkuk esasına göre muhasebe kaydı

././.	BORÇ	ALACAK
193. PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR 360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR Geçici verginin tahakkuk kaydı	XX	XX
././.		
360. ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 100. KASA Geçici verginin ödeme kaydı	XX	XX

- Ödeme esasına göre muhasebe kaydı

././.	BORÇ	ALACAK
193. PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR 100 KASA Geçici verginin ödeme kaydı	XX	XX

Ödeme esasını benimseyen uygulamacılara göre; “193. PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR” hesabının hem açıklanmasında hem de işleyişinin tanımında “peşin ödenen” ibaresi yer almaktadır. Bu nedenle, ödenmemiş geçici vergi tutarının “193” No.lu hesaba tahakkuk kaydının yapılması uygun değildir. Geçici vergi ödendiğinde “193” No.lu hesaba kaydedilmelidir. Tahakkuk esasını benimseyen uygulamacılara göre ise; muhasebeye tahakkuk ve dönemselik esası gereğince tahakkuk kaydının verilmesi gerekmektedir (Yaz, 2010).

“1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’nde” açıklandığı üzere, ticari kazancın tespitinde “tahakkuk esası” ve “dönemselik esası” olmak üzere iki temel ilke söz konusudur. Tahakkuk esasına göre kazancın tespitinde hasılat veya giderin mahiyet ve tutar olarak kesinleşmesi yeterli olup, ödeme veya tahsilat dikkate alınmaz. Dönemselik ilkesine göre ise kazancın tespitinde hasılat ve giderin dikkate alınabilmesi için söz konusu dönemle ilişkili olması gerekmektedir. Bu konu ile ilgili olarak Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu’nda yer alan düzenlemeler birlikte değerlendirildiğinde ticari kazanç veya kurum kazancının elde edilmesinde “dönemselik ilkesine” uyulmak suretiyle “tahakkuk esasının” geçerli olduğu sonucu çıkarılmaktadır (Arpacı, 2009: 92-98).

Tek Düzen Hesap Planı’nda “193” No.lu hesabın açıklanmasından, ödeme yapıldıkça geçici verginin muhasebeleştirilmesinin yapılması gerektiği anlaşılmaktadır. Ancak muhasebeye tahakkuk ilkesine ve Tek Düzen Hesap Sisteminde belirtilen hesapların işleyişine

uygun olan muhasebe kaydı “ödeme esasına” göre olan değil “tahakkuk esasına” göre yapılan kayıttır. Bu şekilde kayıt yapılması, bilançonun aktif ve pasifinde de gerçek rakamların görülmesini sağlar (Selvi ve Yılmaz, 1995: 45).

Geçici verginin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesinde tahakkuk kaydının vergilendirme döneminin son gününde mi, yoksa geçici vergi beyannamesinin verilme tarihinde mi yapılacağı konusunda uygulamada çelişki yaşanmaktadır. Tahakkuk kaydını vergilendirme döneminin sonunda yapan uygulamacılar çoğunlukta olmasına rağmen, geçici vergi beyannamesinin verildiği tarihte tahakkuk kaydının yapılması görüşünde olanlar da bulunmaktadır (örnek; huseyinst.com ve Feyiz, 2015: s.181). Ancak, muhasebede dönemsellik ilkesi gereği dönem kârının ve üzerinden ayrılan vergi borcunun vergilendirme dönemine ilişkin bilançoda yer almasının sağlanması amacıyla vergilendirme döneminin son gününde tahakkuk kaydının yapılması daha uygundur (Yaz, 2010).

- Ödenmediği İçin Kurumlar Vergisi Beyannamesinden Mahsup Edilemeyen Geçici Vergilerin Kaydı

252 No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği’ne göre kurumlar vergisi beyannamesi hazırlanırken sadece ödenen geçici vergi tutarları hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edileceğinden, ödenmeyen geçici vergiler mahsup edilemez, daha önce verilen tahakkuk kaydı ters kayıtlarla kapatılır. Buna göre, beyannameden mahsup edilemeyen geçici vergi için yapılacak kayıt aşağıdaki gibi olur.

..../..	BORÇ	ALACAK
360. ÖDENECEK VERGİLER VE FONLAR	XX	
193. PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR		XX
Ödenmeyen geçici verginin kapatılması		

Ancak bu kapanış kaydının 31/12/.... tarihi itibarıyla mi, yıllık beyanname verme tarihinde mi yapılacağı tartışmalıdır. Diğer taraftan geçici verginin dönem sonu itibarıyla ödenmemesi nedeniyle “368” No.lu hesaba aktarma kaydı yapanlar da bulunmaktadır (Özyanık, 2008; Öztürk, 2018).

- 4. Dönem Geçici Verginin Tahakkuku ve Ödeme Kaydı

4. dönem geçici vergi beyanı ve ödenmesi bir sonraki yıla sarktığından bu dönemin tahakkuk ve ödeme kaydı yönünden uygulamacılar arasında görüş farklılığı bulunmaktadır. Aynı işlemler için farklı muhasebe yöntemlerinin kullanılması mali tabloların yeknesaklıktan uzaklaşmasına, yanlış yorumlanmasına ve denetiminde zorluk yaşanmasına neden olmaktadır (Yaz, 2010).

Farklı şekillerde yapılan tahakkuk ve ödeme kayıtları aşağıdaki gibidir:

a) Dönem sonunda yapılacak tahakkuk kaydı,

31/12/..	BORÇ	ALACAK
193. PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR 381. GİDER TAHAKKUKLARI 4. dönem geçici vergi tahakkuk kaydı	XX	XX

Ödeme tarihinde yapılacak kayıt,

17/02/..	BORÇ	ALACAK
381. GİDER TAHAKKUKLARI 102. BANKALAR 4. dönem geçici vergi ödeme kaydı (datavergi.com).	XX	XX

b) Dönem sonunda yapılacak tahakkuk kaydı,

31/12/.	BORÇ	ALACAK
193. PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR 360. ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 4. dönem geçici verginin tahakkuk kaydı	XX	XX

Ödeme tarihinde yapılacak kayıt,

17/02/.	BORÇ	ALACAK
360. ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 102. BANKALAR 4. dönem geçici verginin ödeme kaydı (Yaz, 2010)	XX	XX

c) Dördüncü dönem beyanname verilme tarihinde yapılacak tahakkuk kaydı,

14/02/.	BORÇ	ALACAK
371. DÖNEM KÂRININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLERİ 360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR Ödemesi yapılacak 4.döneme ait geçici verginin yıllık vergiden mahsup edilmek üzere pasife devri	XX	XX

Ödeme tarihinde yapılacak kayıt,

17/02/.	BORÇ	ALACAK
360. ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 102. BANKALAR 4. dönem geçici verginin ödeme kaydı (Türk, 2017; huseyinust.com)	XX	XX

31/12/.	BORÇ	ALACAK
193. PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR 360. ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 4. dönem geçici verginin tahakkuk kaydı	XX	XX

31/12/..	BORÇ	ALACAK
360. ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 368. VADESİ GEÇMİŞ ERTELENMİŞ VEYA TAKSİTLENDİRİLMİŞ VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER 4. dönem geçici verginin dönem sonu itibariyle ödenmemesi nedeniyle 368 no.lu hesaba aktarma kaydı	XX	XX

(Yaz, 2010).

- Geçici Verginin Dönem Sonu Aktarma Kayıtları

Geçici verginin vergilendirme dönemlerinde muhasebe işlemleri tahakkuk ve ödeme esasına göre farklı olsa da dönem sonu aktarma işlemleri aynı şekilde yapılmaktadır (Selvi ve Yılmaz, 1995; 42). Ancak gelir vergisi mükellefi olan şahıs şirketleri ile kurumlar vergisi mükellefi olan şirketlerde aktarma kayıtları farklı yapılmaktadır. “193” No.lu hesaba kaydedilen geçici vergi ödemeleri şahıs işletmelerinde ortak adına yapıldığı için dönem sonunda “131 Ortaklardan Alacaklar” hesabına devredilirken, kurumlarda ödenen geçici vergiler dönem sonunda tahakkuk eden kurum kazancından düşülür. Kurumlar vergisi ve gelir vergisi mükellefleri için uygulamada yapılan dönem sonu aktarma işlemi kaydı aşağıdaki gibidir (www.muhassebex.com).

Gelir vergisi mükellefleri için dönem sonu aktarma işlemi kaydı,

31/12/..	BORÇ	ALACAK
131. ORTAKLARDAN ALACAKLAR 193. PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR Ödenen geçici verginin Firma sahiplerinin hesabına devri	XX	XX

Kurumlar vergisi mükellefleri için dönem sonu aktarma işlemi kaydı,

31/12/..	BORÇ	ALACAK
371. DÖNEM KÂRININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLERİ 193. PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR Ödemesi yapılan geçici vergilerin, yıllık vergiden mahsup edilmek üzere pasife devri	XX	XX

31/12/..	BORÇ	ALACAK
691. DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI 370. DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI Dönem kârı üzerinden kurumlar vergisi için karşılık ayrılması	XX	XX

- Kurumlar Vergisi Beyannamesinin Verilme Tarihinde Yapılacak Kayıtlar

“Kurumlar vergisi beyannamesi hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar verilir “ (5520 Sayılı KVK, 2006:

Md.25). Bu tarihler arasında kurumlar vergisi beyannamesi verilirken ödeme çıkmaması, ödeme çıkması ve iade hakkı doğması durumunda aşağıdaki kayıtlar yapılır.

Kurumlar vergisinde ödenecek vergi çıkmaması halinde yapılacak kayıt,

25/04/..	BORÇ	ALACAK
370. DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIĞI	XX	
371. DÖNEM KÂRININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLERİ		XX
Peşin ödenen vergilerin karşılık hesabından mahsubu		

Kurumlar vergisinde ödenecek vergi çıkması halinde yapılacak kayıt,

25/04/..	BORÇ	ALACAK
370. DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIĞI	XX	
371. DÖNEM KÂRININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLERİ		XX
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		XX
Kurumlar vergisi tahakkuku		

İade hakkı doğması halinde yapılacak kayıt,

25/04/..	BORÇ	ALACAK
<u>136. DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR</u>	XX	
136.09.001 Vergi iade alacağı		
193. PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR		XX
Geçici vergi alacağının tahakkuku		

İade alacağı öncelikle vergi borcuna mahsup edilir. Vergi borcu bulunmaması halinde yazı ile nakden iade talep edilebilir.

İade alacağının vergi borcuna mahsubu halinde yapılacak kayıt,

..../..	BORÇ	ALACAK
360. ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	XX	
<u>136. DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR</u>		XX
136.09.001 Vergi iade alacağı		
Geçici vergi iade alacağının KDV borcuna mahsubu		

İade alacağının nakden tahsili halinde yapılacak kayıt,

..../..	BORÇ	ALACAK
102. BANKALAR	XX	
<u>136. DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR</u>		XX
136.09.001 Vergi iade alacağı		
Geçici vergi iade alacağının banka hesabına aktarılması		

Kurumlar vergisi karşılığı ayrılan 4. dönem geçici vergi tutarı kurumlar vergisi tahakkuk dönemine kadar ödenmezse, ödenmeyen geçici vergiye ilişkin tahakkuk kaydı ve buna bağlı olarak yapılan kurumlar vergisi karşılık işlemleri aşağıdaki gibi iptal edilir.

...././..	BORÇ	ALACAK
360. ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	XX	
371. DÖNEM KÂRININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLERİ		XX
<u>136. DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR</u>		XX
136.09.001 Vergi iade alacağı		
Geçici vergi tahakkuku, vergi iade alacağı ve vergi karşılığının iptali		

(Ateş, 2012: 287-289)

6. SONUÇ

Geçici verginin hesaplanması ve muhasebeleştirilmesinin irdelendiği bu çalışmada vergi mevzuatı ve Tek Düzen Hesap Planı'nda yapılan açıklamalar ile muhasebenin temel ilkeleri arasında çelişki olduğu ve bu durumun geçici vergi ile ilgili muhasebe uygulamalarına yansdığı görülmüştür.

217 No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde, geçici verginin hesaplanmasında bir önceki dönem "ödenen" geçici verginin mahsup edileceği belirtilmesine rağmen verilen örneklerde "hesaplanan" geçici vergi mahsup edilmiştir. Bir önceki dönem geçici verginin mahsubunda "hesaplanan" vergilerin düşüleceği yönünde vergi idaresince uygulamaya yön verilmiş olsa da uygulama ile tanımlama arasındaki çelişki devam etmektedir.

Tek Düzen Hesap Planı'nda, içinde bulunulan dönem sonu itibariyle mahsup edilecek geçici vergilerin "193" No.lu, mahsubu sonraki dönemlerde yapılacak olanların da, "295" No.lu "Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar" hesabında izleneceği belirtilmiş olup bu hesabın açıklamasında ödeme yapıldıkça geçici verginin muhasebeleştirilmesinin yapılması gerektiği anlaşılmaktadır. Bu muhasebeleştirilme şekli "muhasebede tahakkuk ilkesine" ve "tekdüzen hesap sisteminde belirtilen hesapların işleyişine" uygun bulunmamaktadır.

"193" No.lu hesapta takip edilen geçici verginin dönem sonunda aktarıldığı "371" No.lu hesabın tanımında "mevzuat gereğince peşin ödenen gelir ve kurumlar vergisi ile diğer yükümlülüklerin izlendiği hesaptır" ibaresi, şahıs işletmelerinin gelir vergileri için de bu hesabın kullanılabileceği şeklinde yorumlanmasına yol açabilmektedir. Ancak, "370" ve "371" No.lu hesap birlikte değerlendirildiğinde bu hesapların sadece kurumlar vergisi mükellefleri tarafından kullanılabileceği anlaşılmaktadır.

Muhasebe kayıtları yönünden;

- Geçici verginin vergilendirme dönemlerinde muhasebeleştirilmesinin "tahakkuk esasına" göre mi "ödeme esasına" göre mi olacağı,
- Geçici verginin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesinde tahakkuk kaydının vergilendirme döneminin son gününde mi, geçici vergi beyannamesinin verilme tarihinde mi yapılacağı,

- Ödenmeyen geçici verginin kapanış kaydının dönem sonunda mı, kurumlar vergisi beyannamesinin verilme tarihinde mi yapılacağı, yoksa dönem sonunda ödenmediği için 368 No.lu hesaba mı aktarılacağı,

-Dördüncü dönem geçici verginin tahakkuk kaydının diğer 3 dönemde yapılan kayıtlar gibi mi olacağı, dönem sonunda 381 No.lu hesabın mı kullanılacağı, yoksa 368 No.lu hesaba aktarma kaydı mı yapılacağı hususları uygulamada tartışılan konular arasındadır.

Tek Düzen Hesap Planı uygulama birliğinin sağlanması amacıyla getirilmiş olmasına rağmen geçici verginin hesaplama şeklinde yapılan değişiklik Hesap Planı'na yansıtılmadığından uygulamada birlik sağlanamamıştır. Aynı işlem için birbirinden çok değişik muhasebe yöntemleri kullanılması, mali tabloların yeknesaklıktan uzaklaşmasına, denetiminin ve doğru yorumlara ulaşılmasının engellenmesine vesile olmaktadır.

Bu nedenle, vergi mevzuatı ve Tek Düzen Hesap Planı'nın geçici vergi ile ilgili düzenlemelerinin gözden geçirilerek muhasebenin temel ilkeleri çerçevesinde yeniden düzenlenmesi ve uygulama birliği sağlanması gerektiği düşünülmektedir.

Diğer taraftan, ülkemizde geçici vergi hesaplama yöntemi olarak uygulanan cari yıl kazancını esas alma yöntemi sürekli olarak gelirlerin hesaplanmasını ve beyan edilmesini gerektirdiğinden hem muhasebecilerin hem de vergi idaresinin iş yükünü artırmaktadır. Geçici vergi hesaplama yöntemlerinden hangisinin doğru olduğu konusunda net bir cevap bulunmamaktadır. Ancak dünyada en çok tercih edilen hesaplama yöntemi önceki yıl matrahının belli bir oranının esas alınması veya enflasyon oranında artırılarak uygulanmasıdır. Ülkemizde de önceki yıl matrahının belli bir oranının esas alınması yöntemi daha önce denenmiştir. Bu yöntemin hesaplanması ve muhasebeleştirilmesinin daha kolay olacağı düşünülmektedir. Bu yüzden ülkemizde geçici vergi hesaplama yöntemi olarak yeniden önceki yıl matrahının esas alınması uygulamasına geçilmesi, vergi gelirlerinin reel değerinin korunması amacıyla da enflasyon oranında artırılma şeklinde uygulanması önerilmektedir.

KAYNAKLAR

Alarie, Benjamin- Datt, Kalmen H.- Sawyer, Adrian J. - Weeks, Greg, (2014),” Advance Tax Rulings in Perspective: A Theoretical and Comparative Analysis”, New Zealand Journal of Taxation Law and Policy, 20(4), pp. 362-389.

Arpacı, Altar Ömer, (2009), “Tahakkuk ve Dönemsellik İlkeleri”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 92, ss. 91-99.

Arslan, Kahan Onur, (2016), ”Vergilendirme Yetkisinin Meşruluk Kaynakları: Optimal Vergilendirme İlkeleri ve Kamu Yararı”, TBB Dergisi, Sayı:127, ss. 223-244.

Ateş, Koray, (2012), 700 Konuda Vergi ve Muhasebe Uygulamaları Rehberi, Özel Baskı, Hipotez Yayınları, Bursa.

Aydoğan, Esenay, (2004), “1980 den Günümüze Türkiye de Enflasyon Serüveni”, Yönetim ve Ekonomi Dergisi, Cilt: 11, Sayı: 1, ss. 91-110.

- Beşer, Mustafa Kemal, (2007), " Bootstrap Var Modeller ve Türkiye’de Tanzi Etkisi", ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt: 3, Sayı: 6, ss. 89–108.
- Buyrukoğlu, Selçuk - Buzkiran Davut, (2016), " Klasik ve Modern Vergileme İlkeleri Çerçevesinde Uzlaşma Müessesesi", İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi, Cilt: 5, Sayı: 7, ss. 2077-2091.
- Canoğlu, Mehmet Ali – Başol, Ali İhsan, (2007), Vergi Muhasebesi I, Süryay Sürekli Yayınlar Tic. A.Ş., İstanbul.
- Değirmendereli, Ali, (2000), "Vergi Ödeme Süresi", Mevzuat Dergisi, Yıl 3, Sayı 32, <https://www.mevzuatdergisi.com/2000/08a/02.htm>. (15.09.2020).
- Demirkan, Burak, (2014), "Geçici Vergi ile Vergilerin Mahsubu ve İadesi", Vergi Raporu, Sayı:174, ss. 263-278.
- Doğan, Mehmet Ali, (2016). "Şahıs Bilançolarda ve Kurumlarda Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları Hesabı ve Muhasebesi", Meslekte Birlik, İstanbul Mali Müşavirler ve Muhasebeciler Derneği, http://www.ismmmd.org.tr/HaberDetay.aspx?HaberId=106&Title=sahis_Bilancolarda_Donem_Kari_Ve__Vergi_Karsiligi___-___SMMM_Mehmet_Ali_DOgAN_%7C_Meslekte_Birlik_ (15.10.2020).
- Feyiz, Mehmet Ali, (2015), Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri, 11. Baskı, Ekin yayınevi, Bursa.
- International Monetary Fund and Carnegie Endowment (2000). Taxation in Latin America in the Last Decade by Vito Tanzi, Working Paper No. 76, ss.1-37. Stanford.
- Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Sıra No: 1, T.C. Resmi Gazete, M.21447, 26 Aralık 1992.
- Öz, Ersan, (2016), " Son Dönem Geçici vergi Sorunsalı", <https://www.dunya.com/gundem/son-donem-gecici-vergi-sorunsali-haberi-308913>, (18.09.2020).
- Öz, Semih, (2012), "Türkiye’de Geçici Vergi Uygulamasının Karşılaştırmalı Değerlendirmesi", Sosyoekonomi, 18(18), ss. 106-132.
- Öztürk, Mehmet, (2018), " Terkin Edilecek Geçici Vergi Tutarlarının, Kurumlar Vergisi Beyannamesinden Mahsubu", <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/mehmetozturk/003/>, (10.10.2020).
- Özyaniz, Kamil, (2008), Geçici Vergi Tahakkukları ve Ödenmeyen Geçici Vergilerin Kayıtlardan Çıkarılması, https://www.muhasabenet.net/makale_kamil%20ozyaniz_odenmeyen%20gecici%20vergileri_n%20kayitlardan%20cikarilmasi.html, (15.10.2020).

Selvi, Yakup - Yılmaz, Fatih, (1995), "Geçici Verginin Tekdüzen Hesap Sisteminde Muhasebeleştirilmesi", Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 33, ss. 41-45.

Türk, Cengiz, (2017), "Geçici Vergi Muhasebe kayıtları",

<https://smmmcengizturk.wordpress.com/2017/08/09/gecici-vergi-muhasebe-kayitlari/>, (10.10.2020).

Yaz, Dursun Ali, (2010)," Geçici Vergi, Muhasebe Uygulaması ve Eleştirel Yaklaşım", <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/dursun/013/>, (30.09.2020).

Zülfüoğlu, Özkan, (2018), " Seçilmiş Ülke Örnekleri Üzerinden Teoride ve Uygulamada Geçici Vergi", Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, Cilt: 14, Sayı: 2, ss. 363-380.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 06 Ocak 1961 Tarihli ve 10700 Sayılı Resmi Gazete.

2361 Sayılı 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun, 27 Aralık 1980 Tarihli ve 17203 Sayılı Resmi Gazete.

2361 Sayılı Kanun Gerekçesi, Kanun Tasarısı ve İhtisas komisyon Raporları, https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/GVK/cilt_1_2361_sayili_kanun.pdf, (22.09.2020).

3505 Sayılı 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu ve 492 Sayılı Harçlar Kanununda Değişiklikler Yapılması Hakkında Kanun, 10 Aralık 1988 Tarihli ve 20015 Sayılı Resmi Gazete.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 21 Haziran 2006 Tarihli ve 26205 Sayılı Resmi Gazete.

Gelir Vergisi Genel Tebliği, Seri No: 217, 27 Aralık 1998 Tarihli ve 23566 Sayılı Resmi Gazete

Gelir Vergisi Genel Tebliği, Seri No: 252, 06 Nisan 2004 Tarihli ve 25425 Sayılı Resmi Gazete.

Gelir Vergisi Genel Tebliği, Seri No: 262, 06 Mart 2007 Tarihli ve 26454 Sayılı Resmi Gazete.

<https://datavergi.com/2018/03/18/gecici-vergi-ve-muhasebe-kaydi/>, (06.10.2020).

<http://huseyinust.com/konu-gecici-vergi-muhasebe-kayitlari.html>, (09.10.2020).

https://www.itohaber.com/haber/guncel/202233/enflasyonun_kendisi_gitti_vergisi_kaldi.html, (13.09.2020).

<https://www.mazars.com.tr/Anasayfa/Blog/Makaleler/Fortune-Nisan-2019-Leon-Aslan-Coskun>, (05.09.2020).

<http://www.muhasibex.com/193-pesin-odenen-vergiler-ve-fonlar-hesabi>, (06.10.2020).

<https://www.vergidegundem.com//documents/10156/4647832/GelirVergisiTasarisi.pdf/5eb4c445-b414-48e6-9807-e1d33bb39a9a>, (10.10.2020).