

# Yorum ve makaleler

YÖNTEM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.

Not: Makaleler yazarın kişisel görüşünü ifade etmekte olup kaleme alındığı tarihteki mevzuat düzenlemeleri açısından geçerlidir. Daha sonra meydana gelecek değişimler uygulamada farklılık yaratabilir. Bu nedenle makale tarihini göz önünde bulundurunuz.

04.02.2021

## Konu: Geçici Vergi Beyannamesiyle İlgili Bazı Özellikli Durumlar ve Sıkça Yapılan Hatalar.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32'inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120'nci maddesine göre kurumlar vergisi mükellefleri, ticari kazanç sahipleri ve serbest meslek erbabı cari yılın hesaplanan vergisinden mahsup edilmek üzere geçici vergi ödemektedir.

Temel amacı olarak enflasyonist ortamda vergi gelirinin değer kaybını engellemek olan geçici verginin benzer uygulaması vergi sistemimize ilk olarak 1980 yılında girmiş, son halini de 1999 yılında almıştır.

Peşin ödenen bir vergi niteliğindeki geçici vergi GVK'nın mükerrer 120'nci maddesinde 6'şar aylık dönemler halinde uygulanacağı belirtilse de, verilen yetki doğrultusunda 25.04.2000 Tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2000/329 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile bu dönem 3'er aylık olarak yeniden belirlenmiştir.

Kümülatif olarak hesaplanan, yani beyanname dönemleri 1-3, 1-6, 1-9 ve 1-12'nci aylar olan geçici verginin, ait olduğu dönemi izleyen ikinci ayın 17'sine kadar beyan edilmesi ve aynı sürede ödenmesi gerekmektedir.

Şubat ayının başında olduğumuz bugünlerde yine bir beyanname dönemine yaklaştığımızdan geçici vergiyle ilgili bazı özellikli durumları tekrar hatırlamakta fayda bulunuyor.

### 1. Stopajların ve Önceki Dönem Geçici Verginin Mahsubu.

Geçici vergi beyannamesi hazırlanırken en sık yapılan hatalardan birinin mahsuplar olduğunu belirtebiliriz.

Bunlardan birincisi mükellef adına yapılan kesintilerin hesaplanan geçici vergiden doğru düşülmemesine ilişkindir.

Banka stopajları gibi kesintilerin hesaplanan geçici vergiden mahsup edilmesi mümkün olmakla beraber, mükellefin karda ya da zararda olması hatta karın artıp artmaması bile önemli bir fark yaratmaktadır.

Karlı bir mükellefin geçici vergide mahsup edeceği stopaj tutarı önceki döneme ilişkin stopaj mahsup edildiği için, **mahsup edilecek tutar diğer geçici vergi kalemleri gibi kümülatif tutar değil, ait olduğu aylara ait stopaj tutarı olmalıdır.**

## Yorum ve makaleler

### YÖNTEM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.

Geçici verginin mahsubu konusundaki en sık yapılan ikinci hata ise önceki dönemlerde hesaplanan geçici verginin cari dönem beyannamesinde mahsubu konusudur.

Önceki dönemlerde hesaplanan geçici vergi tutarı; bir önceki dönemde hesaplanan geçici vergi tutarı değil, cari yılın geçici vergi beyannamesinde hesaplanan en yüksek tutar olmalıdır.

Bu açıklamalar doğrultusunda örnek olarak dönemler itibariyle stopaj tutarları gösterilen A AŞ'nin geçici vergi matrahına göre mahsup edilmesi gereken vergi tutarları aşağıdaki tablodaki gibi olacaktır:

Dönem (Aylık):	1-3	4-6	7-9	10-12
Stopaj Tutarı:	500	200	300	100

### Geçici vergi beyanname özeti:

Dönem (Kümülatif):	1-3	1-6	1-9	1-12
Matrah:	5.000	7.500	6.000	10.000
Hesaplanan Geçici Vergi (%20):	1.000	1.500	1.200	2.000
Önceki Dönemlerde Hesaplanan Geç. Ver:	0	1.000	1.500	1.500
Ödenmesi Gereken Geçici Vergi:	1.000	500	0	500
Önceki Dönemden Devreden Tevkifat Tutarı:	0	0	0	300
Cari Döneme Ait Tevkifat Tutarı:	500	200	300	100
Mahsup Edilecek Tevkifat Toplamı:	500	200	300	400
Ödenecek Geçici Vergi:	500	300	0	100
Sonraki Döneme Devreden Tevkifat Tutarı:	0	0	300	0
Sonraki Döneme Dev. Hesap. Geçici Ver.:	1.000	1.500	1.500	0

Tablodan görüleceği üzere A AŞ, 1 ve 2'inci dönemde geçici vergi matrahı yettiği için cari aylara ilişkin 500 ve 200 TL tutarındaki stopajı mahsup etmiştir.

3'üncü dönemde ise matrahtaki düşüş nedeniyle ödenmesi gereken geçici vergi olmadığından 7-9 aylar arasındaki stopaj (300 TL) mahsup edilememiş, son döneme devretmiştir.

Son dönemde ise kurum matrahının artmış olması nedeniyle mahsup edilemeyen 3'üncü döneme ait ve son döneme ait tevkifat tutarının toplamı olan 400 TL'yi (300 TL + 100 TL) hesaplanan geçici vergi tutarından düşmüştür.

Zaten ilgili dönemde yapılan kesinti tutarının beyannamede hesaplanan vergiden mahsup edilememesi durumunda beyanname düzenleme programında bu tutar "sonraki döneme devreden tevkifat tutarı" olarak gösterilmektedir.

Ancak tabloda gösterdiğimiz gibi önceki dönemden devreden tevkifat tutarı bölümü BDP'de yer almamaktadır. Bu nedenle böyle bir durumun varlığı halinde mükelleflerin hem önceki dönemde mahsup edilemeyen tutarı (yani önceki geçici vergi

## Yorum ve makaleler

### YÖNTEM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.

beyannamesindeki sonraki döneme devreden tevkifatı), hem de cari döneme ait tevkifatı dikkate alması gerekmektedir.

Daha önce de belirttiğimiz gibi, sıkça yapılan yanlışlardan biri de bu tutarın bir önceki geçici vergi döneminde hesaplanan geçici vergi tutarı olarak dikkate alınmasıdır.

Tablodan da görüleceği üzere, 3 ve 4'üncü dönemlerde "Önceki Dönemlerde Hesaplanan Geçici Vergi Tutarı" olarak yıl içinde hesaplanan en yüksek geçici vergi tutarı olan 1.500 gösterilmiştir.

Bu tutar da beyannamede "sonraki döneme devreden hesaplanan geçici vergi" bölümünde yer almaktadır. Bu nedenle 4'üncü dönemde 3'üncü dönemdeki hesaplanan geçici vergi değil, 2'nci dönemin beyannamesindeki anılan tutar dikkate alınmıştır.

A AŞ'nin yıl içerisinde zarar etmesi nedeniyle dört dönemde de matrahının olmaması varsayımında ise tablo aşağıdaki gibi olacaktır:

Dönem (Kümülatif):	1-3	1-6	1-9	1-12
Matrah:	0	0	0	0
Hesaplanan Geçici Vergi (%20):	0	0	0	0
Önceki Dönemlerde Hesaplanan Geç. Ver:	0	0	0	0
Ödenmesi Gereken Geçici Vergi:	0	0	0	0
Önceki Dönemden Devreden Tevkifat Tut.:	0	500	700	1000
Cari Döneme Ait Tevkifat Tutarı:	500	200	300	100
Mahsup Edilecek Tevkifat Toplamı:	500	700	1.000	1.100
Ödenecek Geçici Vergi:	0	0	0	0
Sonraki Döneme Devreden Tevkifat Tutarı:	500	700	1.000	1.100

Görüldüğü gibi Şirketin zarar etmesi nedeniyle ilgili dönemlere ait stopajlar hiçbir geçici vergi beyannamesinden mahsup edilememiştir.

Bu durumda yıl içerisinde tevkif edilen 1.100 TL kurumlar vergisi beyannamesinde düşülecek, yine hesaplanan kurumlar vergisi olmaması durumunda ise mükellef tarafından iade talebinde bulunulacaktır.

Geçici verginin mahsubu konusunda yapılması muhtemel bir diğer hata da hesaplanan ancak mükellef tarafından ödenmeyen geçici verginin kurumlar vergisinde mahsup edilmesidir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 34'üncü maddesinde "tahakkuk ettirilen verginin sadece ödenen kısmının kurumlar vergisinden mahsup edilebileceği" düzenlendiği için, **ödenmeyen geçici verginin kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan tutardan mahsup edilmesi mümkün değildir.**

Ancak, kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi sırasında sistem sorgulaması sonucu ödenmeyen geçici verginin mahsup edilemeyeceği yönünde bir uyarı çıktığından, bu hatanın yapılması ihtimalini engellemektedir.

## **Yorum ve makaleler**

YÖNTEM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.

### **2. Geçici Vergi ve Yanılma Payı:**

GVK'nın mükerrer 120'nci maddesine göre, geçmiş dönemlere ait geçici verginin %10'u aşan tutarda eksik beyan edildiğinin tespiti halinde eksik beyan edilen bu tutar için tarhiyat yapılır. Mahsup süresi geçtikten sonra kesinleşen geçici vergiler terkin edilir fakat vergi ziyai cezası ve gecikme faizi uygulanır.

Söz konusu hüküm doğrultusunda iki önemli nokta karşımıza çıkmaktadır:

1. Vergi ziyai cezası geçici verginin %10'dan daha fazla bir tutarda eksik beyan edilmesi gerekmektedir.

2. Vergi ziyai cezası %10'u aşan kısım için kesilecektir.

Bu iki konu göz önünde bulundurulduğunda, %10'luk payın bir anlamda "yanılma payı" olduğu söylenebilir.

Ayrıca cari yıldan sonra bir inceleme durumunda, örneğin 2018 yılı hesaplarının 2021 yılında incelenmesi durumunda, tarhiyat kurumlar vergisi yönünden yapılacağı için geçici verginin aslına yönelik bir vergi tarhi söz konusu olmayacak, sadece vergi ziyai cezası kesilecektir.

Bununla beraber **son dönem geçici vergi ve kurumlar vergisi beyannamesi arasında hesaplanan vergi yönünden %10'luk yanılma payından daha fazla bir fark oluşursa bu durum vergi dairesi tarafından kolayca tespit edilebilecek ve vergi ziyai cezası kesilebilecektir.**

**Dolayısıyla bu durumun oluşması halinde vergi ziyai cezası kesilmemesi için son döneme ait geçici vergi beyannamesinin pişmanlıkla düzeltilmesini önemle hatırlatırız.**

### **3. Geçici Vergi Beyannamesi Verilmeyecek Haller ve Geçici Vergiden Muaf Olanlar:**

Kanun düzenlemesine göre, aşağıdaki mükellefler ve sayılan kazanç türleri için geçici vergi beyannamesi verilmeyecektir.

- Zirai kazanç ya da ücret gibi, ticari ve mesleki kazanç sahibi dışındaki gelir vergisi mükellefleri,
- Ticari kazanç elde etmekle birlikte basit usulde vergilendirilenler,
- Kazancı gelir vergisinden istisna olan serbest meslek erbabı,
- Tasfiye durumunda bulunan mükellefler,

## **Yorum ve makaleler**

---

### **YÖNTEM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.**

- Noterlik görevini ifa edenler,
- Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ilişkin kazançlar.

Uygulamada yıllara yaygın inşaat ve onarım işini yapan mükelleflerin işin o yılda bitmesi nedeniyle bu kazançlarını geçici vergi beyannamesine dahil etmeleri ile sıkça karşılaşmayız.

Ancak yıllara yaygın işlerde işin bitmesi durumunda dahi bu kazançlar için geçici vergi beyannamesi verilmemesi ya da diğer kazançlar için beyanname verilse dahi beyannameye dahil edilmemesi gerekmektedir.

Örneğin işin bitiminin sözleşme kapsamında geçici kabul tutanağına bağlanan bu kapsamdaki bir işin geçici kabul tutanağının 31.12.2020 tarihinde idarece onaylanması durumunda,

-İlk üç dönem zaten iş bitmediğinden bu işlere ait hakediş ve maliyetler 170, 350 hesaplar gibi bilanço hesaplarında izlenecektir. Bu nedenle zaten bir gelir tablosu hesabına alınması mümkün değildir.

- İşin 31.12.2020 tarihinde bitmesi nedeniyle son dönem geçici vergi beyannamesinin gelir tablosuna bu işin karı/zararı yine dahil edilmeyecek, ancak 2020 yılının kurumlar vergisi beyannamesinde gösterilecektir.

Hasılat üzerinden %3'lük bir kesinti olması nedeniyle sıkça stopaj iadesi talebinde bulunan bu mükelleflerin sehven işin bitmesi nedeniyle geçici vergi beyannamesine dahil etmeleri durumunda bu verginin iadesinde sıkıntı yaşanabilmektedir.

#### **4. Geçici Verginin İadesi:**

252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'ne göre, tevkif yoluyla ödenen vergilerin iadesine göre daha kolay olan geçici verginin gelir/kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan vergiden fazla olması halinde mahsup edilemeyen tutarının diğer vergi borçlarına mahsuben ya da nakden iadesi mümkündür.

Ayrıca geçici verginin gerek mahsuben gerekse de nakden iadesinde bir tutar sınırlaması mevcut olmayıp, ödenmiş olması yeterlidir.

Bu iade taleplerinde teminat ya da vergi inceleme raporu da aranmamaktadır.

#### **5. Zarar Mahsupları.**

Kurumlar vergisi beyannamesinde olduğu gibi, geçici vergi beyannamesinde de önceki dönemlere ait zararın matrahtan indirilmesi mümkündür.

## **Yorum ve makaleler**

---

### **YÖNTEM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.**

Geçmiş yıl zarar mahsuplarının indirilmesine ait düzenlemeler geçici vergi beyannamesinde de aynı şekilde geçerli olduğundan, zarar mahsubuna ilişkin özellikli durumları başlıklar halinde aşağıdaki gibi belirtebiliriz:

-Mahsup edilecek tutar, önceki döneme ait ticari bilanço zararı değil, KKEG'ler eklenmiş ve varsa indirimler düşülmüş olan "mali zarar" olmalıdır.

-Zarar edilse dahi kurumlar vergisi beyannamesinde geçmiş yıla ait zararlar gösterilmiş olmalıdır.

-Zarar mahsubuna en eski yıldan başlanmalıdır. Bununla birlikte kurumlar vergisi beyannamesinde mahsup edilecek zararların her yıl ayrı ayrı gösterilmesi gerekse de geçici vergi beyannamesinde toplam tutar gösterilmelidir.

-Matrah artırım yapılan yıllara ait geçmiş yıl zararlarının sadece yarısı mahsup edilebilmektedir.

-İstisna faaliyetten doğan zararların indirimi mümkün değildir.

Geçici vergi beyannameleri için bir bakıma kurumlar vergisi beyannamesinin özeti olduğundan, beyannamelerin kendi arasında ve kurumlar vergisi beyannamesiyle uyumlu olması, önemli sapma ve tutarsızlıkların olmaması büyük önem teşkil etmektedir.

Bu tür sıkıntıların yaşanmaması için beyannamelerin hazırlanmasıyla ilgili diğer önemli konular ise şu şekilde özetlenebilir:

İstisna ve indirim gibi matrahta indirim konusu yapılan konuların mevzuata uygun olup olmadığının kontrolü yapılmalıdır. Ayrıca beyannamenin matrah bilgileri bölümünde indirim konusu yapılacak tutarlar iki bölüme ayrılmış olup, birincisi zarar olsa dahi indirim ve istisnalara ikincisi ise kazancın bulunması halinde indirim konusu yapılacak indirimlerdir. Dolayısıyla bunları ait olduğu bölümde göstermek gerekmektedir.

Örneğin, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e maddesinde yer alan %50 oranında uygulanan taşınmaz satış kazancı istisnası zarar olsa dahi indirim konusu yapılacak niteliğindeki bir istisna olup, yararlanılması durumunda karın gelir hesabına doğru atılması ve buna ilişkin giderlerin yarısının kazançtan düşülmemesi gerekmektedir.

GVK ve KVK kapsamında indirimi mümkün olan bağışlar ise kazancın bulunması durumunda indirim konusu yapılabilecek bir indirim türüne örnek olup, zarar olması durumunda sonraki döneme devredilmesi mümkün değildir.

Ayrıca beyannamede öncelikle bunların kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması, daha sonra indirim konusu yapılması zorunluluğu bulunmaktadır.

Beyannamenin ekler bölümünde yer alan KKEG bölümü, buradaki diğer konuların çoğunun aksine hemen her mükellefi ilgilendiren bir bölümdür. Bunların beyannamedeki

## ***Yorum ve makaleler***

---

### **YÖNTEM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.**

sınıflandırmaya uygun şekilde doldurulması ve dönemler itibariyle birbirleri arasında uyumlu olması önemlidir.

Bununla birlikte beyannamede doldurulan bilgilerin Gelir İdaresi Başkanlığı sisteminde sorgulanarak vergi kaybına işaret eden durumlar veya yanlış bilgiler kolaylıkla tespit edilebilir.

Örneğin beyannamede indirim konusu yapılan bağışın olması ancak KKEG bölümünde bağışların gösterilmemesinin risk yaratma ihtimali bulunmaktadır.

Ya da indirimli kurumlar vergisi bölümünde önceki yıllarda yararlanılan yatırıma katkı tutarının geçmiş yıl beyannamelerinden farklı olması da buna örnek gösterilebilir.

**(Hazırlayan: Aytaç AYGÜN, Yeminli Mali Müşavir)**