

KURUMLAR VERGİSİ MATRAH TESPİTİNDE TEMEL ESASLAR

Altar Ömer ARPACI *

1. MATRAH TESPİTİNDE, GELİR VERGİSİ KANUNUNDA YER ALAN, TİCARİ KAZANÇLARA DAİR ESASLAR GEÇERLİDİR

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6. maddesine göre kurumlar vergisi, mükelleflerin¹ bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üze-

* Maliye Bakanlığı Gelirler Başkontrolörü, Manisa Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir İdaresi Grup Müdürü V.

¹ Kurumlar Vergisi Kanunu Md. 2

Mükellefler

- (1) **Sermaye şirketleri:** 29/6/1956 tarihli ve 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile benzer nitelikteki yabancı kurumlar sermaye şirkettir. Bu Kanunun uygulanmasında, Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tâbi fonlar ile bu fonlara benzer yabancı fonlar sermaye şirketi sayılır.
- (2) **Kooperatifler:** 24/4/1969 tarihli ve 1163 sayılı Kooperatifler Kanununa veya özel kanunlarına göre kurulan kooperatifler ile benzer nitelikteki yabancı kooperatifleri ifade eder.
- (3) **İktisadî kamu kuruluşları:** Devlete, il özel idarelerine, belediyelere, diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, faaliyetleri devamlı bulunan ve birinci ve ikinci fıkralar dışında kalan ticarî, sınai ve zirai işletmeler iktisadî kamu kuruluşudur.
- (4) Yabancı devletlere, yabancı kamu idare ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, bu maddenin birinci ve ikinci fıkraları dışında kalan ticarî, sınai ve zirai işletmeler, iktisadî kamu kuruluşu gibi değerlendirilir.
- (5) **Dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler:** Dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve bu maddenin birinci ve ikinci fıkraları dışında kalan ticarî, sınai ve zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler, dernek veya vakıfların iktisadî işletmeleridir. Bu Kanunun uygulanmasında sendikalar dernek; cemaatler ise vakıf sayılır.
- (6) İktisadî kamu kuruluşları ile dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmelerin kazanç amacı gütmemeleri, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya iş yerlerinin bulunmaması mükellefiyetlerini etkilemez. Mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kâr edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi bunların iktisadî niteliğini değiştirmez.
- (7) **İş ortaklıkları:** Yukarıdaki fıkralarda yazılı kurumların kendi aralarında veya şahıs ortaklıkları ya da gerçek kişilerle, belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardan bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenler iş ortaklıklarıdır. Bunların tüzel kişiliklerinin olmaması mükellefiyetlerini etkilemez.

rinden hesaplanır. Genel olarak safi kurum kazancı ise Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hükümlerine göre tespit olunur. Yani kurumların elde ettikleri kazanç ve iratlar nereden kaynaklarsa kaynaklansın (ticari-zirai-serbest meslek kazançları, ücret, gayrimenkul-menkul sermaye iratları veya diğer kazanç ve iratlar) her gelir unsuru ayrı ayrı değil hepsi bir bütün olarak dikkate alınır ve kazanç tutarının hesabında Kurumlar Vergisi Kanunu ile Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır.

Gelir Vergisi Kanununa göre ticari kazancın tespiti gerçek ve basit usulde olmak üzere iki şekilde gerçekleştirilmektedir.² Gerçek usulde ticari kazanç ise bilanço esasına veya işletme hesabı esasına göre iki şekilde tespit edilebilmektedir. Gelir Vergisi Kanununun 38. maddesi bilanço esasına göre, 39. maddesi de işletme hesabı esasına göre kazancın tespitini düzenlemiştir.

Bilanço esasına göre ticari kazanç teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki olumlu farktan oluşmaktadır. Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümleri ile Gelir Vergisi Kanununun "indirilecek giderler" başlıklı 40. maddesi ile "gider kabul edilmeyen ödemeler" başlıklı 41. maddesi hükümlerine uyulur. İşletme hesabı esasına göre ticari ka-

zanç ise bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler arasındaki müspet farktır. Elde edilen hasılat; tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları, giderler ise; tediye olunan ve borçlanılan meblağları ifade eder. Emtia alım satımı ile uğraşanlarda ticari kazancın bulunması için hesap dönemi sonundaki emtia mevcudunun değeri hasılatla, dönem başındaki emtia mevcudunun değeri ise giderlere ilave olunur.

Her türlü ticaret şirketleri (Türk Ticaret Kanunu hükümlerine tabi şahıs ve sermaye şirketleri) ile kurumlar vergisine tabi kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıkları birinci sınıf tüccar sayılırlar ve bu nedenle bilanço esasında defter tutmaları gerekir.(V.U.K madde 177/4) Yine aynı madde hükmüne göre sermaye şirketleri dışında kalan kurumlar vergisi mükelleflerinden işlerinin icabı, bilanço esasına göre defter tutmalarına imkan ve lüzum görülmeyenlerin işletme hesabı esasına göre defter tutmalarına Maliye Bakanlığı'nca izin verilebilir.

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı üzere kurumlar vergisi mükelleflerinde bilanço usulünde defter tutma esastır. İşletme hesabı esasında defter tutulması durumunda ise Türk Vergi Sisteminde yer alan bazı ayrıcalıklardan yararlanılamamaktadır. Örneğin işletme hesabı esasında defter tutan

² Küçük ticaret ve sanat erbabına yönelik olarak 4369 sayılı kanunla getirilmiş olan basit usulün kurumlarda uygulama imkanı yoktur. Bu nedenle kurumların kazancı sadece gerçek usulde tespit edilebilir.

kurumlar Vergi Usul Kanununun 323. maddesinde yer alan şüpheli hale gelen alacakların gider yazılma imkânından faydalanamazlar.

2. VERGİLENDİRME DÖNEMİ HESAP DÖNEMİDİR

Kurumlar vergisinde vergilendirme dönemi gelir vergisinin aksine takvim yılı değil, hesap dönemidir.(K.V.K. md. 6, 25) Kurumların bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı vergilendirilecektir. Kazancın safi miktarı ise, bir hesap döneminde elde edilen gelirden kazancın elde edilmesi için yapılan giderler düşüldükten sonra kalan tutarı ifade eder. Hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır. Ancak takvim yılı dönemi faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun bulunmayanlar için, Maliye Bakanlığı'na müracaat şartıyla Bakanlık 12'ser aylık özel hesap dönemleri

belirleyebilir. Yeni işe başlama veya işi bırakma hallerinde, bir tam yıldan eksik olan faaliyet süresi de hesap dönemi kabul edilir.(V.U.K. md. 174) Özel hesap dönemine izin alan işletmelerin hesap dönemi hangi yılda kapanıyorsa, işletmenin kazancı o yılın kazancı sayılarak vergilendirilir. Kurumlar vergisi beyannamesi, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmibeşinci günü akşamına kadar, tarhiyatın muhatabının Türkiye'yi terk etmesi halinde ise ülkeyi terk etmesinden önceki onbeş gün içinde verilir. (K.V.K. md. 25) Kurumlar vergisi; beyannamenin vergi dairesine verildiği gün, beyanname posta ile gönderilmişse, beyannamenin vergiyi tarh edecek daireye geldiği tarihi izleyen üç gün içinde tarh edilir. (K.V.K. md. 16) Kurumlar vergisi, beyannamenin verileceği ayın sonuna kadar ödenir. (K.V.K. md. 21)³

³ Ödeme süresi

MADDE 21- (1) Kurumlar vergisi, beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar ödenir.

(2) Tasfiye ve birleşme halinde, tasfiye edilen veya birleşen kurumlar adına tasfiye veya birleşme kârı üzerinden tarh olunan vergiler, tasfiye veya birleşme nedeniyle infisah eden kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi içinde ödenir. Tasfiye edilen veya birleşen kurumların bu Kanuna göre tahakkuk etmiş olup, henüz vadeleri gelmemiş bulunan vergileri de aynı süre içinde ödenir.

(3) Kanunun 20 nci maddesinin birinci ve ikinci fıkralarına göre gerçekleştirilen devir ve bölünmelerde müfeseh kurum adına tahakkuk eden vergilerden;

a) Bu fıkraların (a) bentlerinin (1) numaralı alt bentlerine göre müfeseh veya bölünen kurum adına tahakkuk edenler, devralan veya birleşilen kurumun devir veya bölünmenin gerçekleştiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar,

b) Diğer hallerde ise beyanname verme süresi içerisinde, devralan veya birleşilen kurumlarca ödenir.

(4) Muhtasar beyanname ile bildirilen vergiler, beyannamenin verildiği ayın yirmialtıncı günü akşamına kadar ödenir.

3. KAZANCIN TESPİTİNDE TAHAKKUK VE DÖNEMSELLİK İLKELERİ ESAS ALINIR

Vergi Usul Kanunu'nun 19. maddesinde, vergi alacağının doğumu vergiyi doğuran olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülüne bağlanmıştır. Kurum kazancının tespitinde 2 temel ilke söz konusudur. Bunlardan birincisi tahakkuk esası, ikincisi ise dönemsellik esasıdır. Tahakkuk esasına göre, kazancın tespitinde ödeme veya tahsilat dikkate alınmaz. Bir hasılat unsurunun doğuşu(tahakkuku) yeterli olup tahsil edilmiş olması şart değildir. Aynı şekilde bir gider unsurunun doğuşu(tahakkuku) yeterli olup ödenmiş olması şart değildir. Burada tahakkuktan kasıt hasılat veya giderin mahiyet ve tutar olarak kesinleşmesidir.

Uygulamada zaman zaman gelir ve giderler açısından tahakkuk esasından sapmalar görülmektedir. İşveren sendikalarına ödenen aidatlar ve SSK prim ödemeleri örnek olarak verilebilir.

Gelir Vergisi Kanununun 40/8. maddesine göre; işverenlerce, Sendikalar Kanunu hükümleri uyarınca sendikalara ödenen aidatların gider yazılması mümkündür. Ancak ödenen aidatın bir aylık tutarı işyerinde işçilere ödenen çıplak ücretin bir günlük toplamını aşamaz. Ayrıca madde hükmünden de anlaşılacağı üzere bu gider türünde tahakkuk esası değil ödeme esası geçerlidir.⁴

506 sayılı Kanunun 80. maddesinin birinci fıkrasında "İşveren, bir ay içinde çalıştırdığı sigortalıların primlerine esas tutulacak kazançlar toplamı üzerinden bu kanun gereğince hesaplanacak prim tutarlarını ücretlerinden kesmeye ve kendisine ait prim tutarlarını da bu miktara ekleyerek en geç ertesi ayın sonuna kadar Kuruma ödemeye mecburdur." denilmiş, aynı maddenin üçüncü fıkrasında da "*Kuruma ödenmeyen prim Gelir ve Kurumlar Vergisi uygulamasında gider yazılamaz*" hükmü yer almıştır.⁵

Bu hükümlere göre, SSK priminin gider olarak dikkate alınabilmesi için, bu primlerin Sosyal Sigortalar Kurumuna fiilen ödenmiş olması gerek-

⁴ Ayrıntılı bilgi için bkz. 149 seri no'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği (18 Mart 1986 tarih ve 19051 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır)

⁵ Sigorta primi ve emekli aidatı işveren hisselerinin gider olarak yazılabilmesi, bu primlerin ve aidatın geri alınmamak üzere Türkiye'de yerleşik sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartına bağlanmış bulunmaktadır. Bu nedenle bu şartlara haiz olmayan müesseselere yapılan bu tür ödemeler gider yazılamayacaktır.

mektedir. Bu nedenle, sigorta primleri, dönemine ve ait olduğu yıla bakılmaksızın fiilen ödendiği tarihte gider yazılacaktır.⁶

Ancak 506 sayılı Kanunun 80. maddesi gereğince bir aya ait sigorta primleri ertesi ayın sonuna kadar ödenebileceğinden, Aralık ayına ait olan sigorta primlerinin ertesi yılın Ocak ayı içerisinde ödenmesi durumunda bu primler Aralık ayının gideri olarak dikkate alınabilecektir.⁷

Yine; 04.03.2006 tarih ve 26098 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 5458 sayılı Sosyal Güvenlik Prim Alacaklarının Yeniden Yapılandırılması ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 3.maddesinin beşinci fıkrasında; "Bu Kanunun 1 inci maddesinin ikinci fıkrasının (b) bendi kapsamında borçları yeniden yapılandırılanlarca, taksitlendirme süresinde beyanları üzerine tahakkuk eden; yıllık gelir ya da kurumlar vergisinin süresinde veya vade tarihlerinin rastladığı yılı takip eden yılın sonuna kadar tamamen ödenmemesi, katma değer vergisinde bir takvim yılında üç defadan fazla kanunî ödeme süresinde veya vade tarihlerinin rastladığı yılı takip eden yılın sonuna ka-

dar ödeme yükümlülüklerinin yerine getirilmemesi, bu vergi türleri için ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlardan, taksitlendirme süresince kesinleşenlerin ise kanunî süresinde veya kesinleşme tarihlerinin bulunduğu yılı takip eden yılın sonuna kadar ödenmemiş olması ya da bu borçların 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 48. maddesine göre taksitlendirilmemesi hallerinde, bu hususlar işverenin bağlı olduğu vergi dairelerince Sosyal Sigortalar Kurumuna bildirilir. Bu durumda, borçlular bu Kanunun yeniden yapılandırma hükümlerinden yararlanma hakkını kaybederler ve ödedikleri tutarlar Sosyal Sigortalar Kurumunun ilgili mevzuatı uyarınca borçlarına mahsup edilir." hükmü yer almaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, SSK priminin gider olarak dikkate alınabilmesi için, bu primlerin Sosyal Sigortalar Kurumu'na fiilen ödenmiş olmasının gerektiğinden, sigorta primleri, dönemine ve ait olduğu yıla bakılmaksızın (taksitlendirilerek ödenmesi halinde ödenen taksit tutarlarından prim aslı kadarının) fiilen ödendiği tarihte gider yazılması mümkündür. Sosyal

⁶ Ancak, tahakkuk ettirilen sigorta primleri nedeniyle ceza ve faiz ödenmesi halinde ilerleyen bölümlerde anlatılacağı üzere bu ceza ve faizlerin kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

⁷ Ayrıntılı bilgi için bkz. 174 seri no'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği (19 Şubat 1994 tarih ve 21854 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır)

Sigortalar Kurumuna ödenen, idari para cezaları ile ödenen gecikme zararlarının, tecil faizlerinin ticari kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

1 seri no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde dönemsellik kavramı aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır.

"İşletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belirli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hasılat, gelir ve kârların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir."

Dönemsellik ilkesine göre ise kazancın tespitinde bir hasılatın olumlu, giderin ise olumsuz unsur olarak dikkate alınabilmesi için söz konusu döneme ait olması gerekir. Bu ilkenin hukuki dayanağını ise Vergi Usul Kanunu'nun "aktif geçici hesap kıymetleri"

ve "pasif geçici hesap kıymetleri" başlıklı 283 ve 287. maddelerinde bulmaktayız.⁸ Ticari kazanç açısından gelirin ve giderin tahakkuk etmiş olması yeterlidir. Ancak dönemsellik ilkesi gereği bir gelir veya gider tahakkuk etmiş olsa bile ilgili olduğu hesap dönemine intikali gerekir. Bu nedenle gelecek dönemleri ilgilendiren giderler ve gelirler gelir tablosunda değil bilançoda yer alırlar. Bazı gider türleri önceden ödenmesine rağmen gelecek yılları ilgilendirebilir. Bu tip peşin ödemeler yapılırca "280 Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı"nın borcuna kaydedilir. Birden fazla yılı ilgilendiren gider ödemesi yapılmışsa dönem başında cari yılı ilgilendiren kısım bu hesaptan çıkarılıp "180 Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı"nın borcuna aktarılır. İlgili ay geldiğinde 180 no'lu hesaptan gider hesaplarına intikal ettirilir.

İçinde bulunulan yıldan sonraki gelecek yılları ilgilendiren gelirler, dönemsellik ilkesi gereği ilgili gelecek yıl veya yıllara aktarılmak üzere ta-

⁸ Aktif Geçici Hesap Kıymetleri

Madde 283 – "Gelecek bir hesap dönemine ait olarak peşin ödenen giderler ile cari hesap dönemine ait olup da henüz tahsil edilmemiş olan hasılat, mukayyet değerleri üzerinden aktifleştirilmek suretiyle değerlendirilir."

Zirai işletmelerde henüz idrak edilmemiş olan mahsuller için yapılan giderler (Hazırlık işleri giderleri gibi) de bu madde hükmüne göre aktifleştirilerek değerlendirilir."

Pasif Geçici Hesap Kıymetleri

Madde 287 – "Gelecek hesap dönemlerine ait olarak peşin tahsil olunan hasılat ile cari hesap dönemine ait olup henüz ödenmemiş olan giderler mukayyed değerleri üzerinden pasifleştirilmek suretiyle değerlendirilir."

hakkuk ettirilerek, içinde bulunulan yılın gelirlerinden ayrılmış olur. Gelecek yılları ilgilendiren gelirlerin tahakkuku için "480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabı" kullanılır. Muhabebedeki "ihtiyatlılık" ilkesi gereği bu hesaba, gelirin gelecek yıl veya yıllara ait olduğu kesin olarak bilindiği zaman kayıt yapılır. Dönem başında cari yılı ilgilendiren kısım bu hesaptan çıkarılıp "380 Gelecek Aylara Ait Gelirler" Hesabı'na aktarılır. İlgili ay geldiğinde 380 no'lu hesaptan gelir hesaplarına intikal ettirilir.

Dönemsellik ilkesi ile ilgili olarak özellikli durumların iki örneği aşağıya alınmıştır. Bunlardan birincisi; Telefon, elektrik, su vs. faturalarının gider yazılacağı dönem sorunu, ikincisi ise vadesi geçtiği halde henüz ödenmemiş olan vergi ve SSK prim borçlarının durumudur.

Telefon, elektrik, su ve doğalgaz faturaları Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen "fatura ve benzeri belgeler" kapsamında nitelendirilmektedir. Yukarıda belirtilen belgelerin bazılarının üzerinde "VUK hükümleri ve yönetmeliklerine tabi değildir." ibaresi bulunması, bu belgelerin fatura ve benzeri olma niteliğini ortadan kaldırmaktadır. Belgelerin, üzerinde bu iba-

renin bulunmasının nedeni, belgelerin basım ve kullanımındaki bazı formalitelerin ortadan kaldırılmasıdır.

Söz konusu giderler açısından en önemli özellik, bu giderlerin tahakkuk esasına göre gayri safi kazançtan düşülmesidir. Aynı zamanda bu giderler açısından vergilendirmede dönemsellik ilkesi esastır. Bu tür giderlerin tahakkuk ettikleri dönemde, ilgilendirdikleri dönem gideri yazılabilir. Birden fazla dönemi ilgilendiren giderlerin gelecek dönemler için aktifleştirilmeleri gerekir. Bu tür giderlerde dönemsellik ilkesinin istisnasını, giderlerin ait oldukları dönem içinde alacaklı kamu kuruluşları tarafından tahakkuklarının bildirilmediğinde, ödenedikleri yılda gider yazılabileceği durumu oluşturmaktadır.

Telefon, elektrik, su ve doğalgaz giderlerinde, yukarıda belirtilen dönemsellik ilkesi haricinde bunların işletmenin aktifinde kayıtlı olmaları veya sözleşmelerinin işletme adına düzenlenmiş olmaları da ikinci bir özellik olarak karşımıza çıkmaktadır.⁹

Dönem sonu envanter çalışmaları sırasında dikkat edilmesi gerekli hususlardan birisi de, 360 ve 361 no'lu hesaplarda yer alan ve vadesi geçtiği

⁹ Bu tip Faturalarının gider kaydedilmesi, Katma Değer vergisi ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu karşısındaki durumu açısından ayrıntılı bilgi için bkz. APAK Talha; "Telefon, Elektrik, Su ve Doğalgaz Faturalarının Giderleştirilmesi ve Bu Faturalarda Gösterilen KDV'nin İndirimi" www.alomaliye.com web sitesi, Ekim 2004

halde henüz ödenmemiş olan vergi ve SSK prim borçlarının ne tür bir işleme tabi tutulması gerektiğidir.

Bu konu ile ilgili hesaplara ilişkin olarak 1 seri no'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar aşağıda yer almaktadır.

"360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı"

İşletmenin ekonomik faaliyetlerde bulunmasının sonucu ilgili mali mevzuat uyarınca mükellef veya sorumlu sıfatıyla işletmenin kendisine, personeline ve üçüncü kişilere ilişkin olarak ödenmesi gereken vergi, resim, harç ve fonların izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Vergi, resim, harçların tahakkuk ettirilmesini gerektiren olaylar ve işlemler ortaya çıktıkça anılan hesaplar alacaklanır, ödemeler yapıldıkça borçlanır. Bir yıldan daha uzun sürede ödenecek ertelenmiş veya taksitli bağlanmış vergiler varsa, bunlar "438 Kamuya Olan Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Borçlar Hesabı" na aktarılır.

"361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabı"

İşletmenin, personelin hakedişlerinden sosyal güvenlik mevzuatı hükümlerine göre kesintiye tabi tutmakla yükümlü bulunduğu, personele ait emeklilik keseneği ve sigorta primleri ile bunlara ilişkin işveren katılma payları ve işverence sosyal güvenlik

kuruluşlarına ödenecek diğer yükümlülüklerin izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Kesintiler yapıldıkça bu hesap alacaklandırılır ve ödemeler yapıldıkça borçlandırılır. Bir yıldan daha uzun sürede ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri varsa, bunlar "438 Kamuya Olan Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Borçlar Hesabı"na aktarılır.

"368 - Vadesi Geçmiş Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler Hesabı"

Kanuni süresi içerisinde ödenmeyen vergi ve yükümlülükler ile erteleme ve taksitlendirme süresi bilanço tarihinde bir yıldan az olan vergi ve yükümlülükleri kapsar.

İşleyişi:

Vadelerinde ödenemeyen vergi ve diğer yükümlülüklerle erteleme veya taksitlendirme, süresi bir yıldan az olanlar ile vadesi bir yılın altına düştüğü için 438 nolu hesaptan bu hesaba aktarılanlar, hesabın alacağına kaydedilir. Ödenmeleri halinde hesaba borç kaydedilir. Ancak, vadesi geçmiş vergi ve diğer yükümlülüklerde erteleme veya taksitli bağlama süresi bir yılı aşanlar bu hesabın borcu karşılığında "438 Kamuya Olan Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Borçlar Hesabı"na aktarılır.

"369 ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER Hesabı"

Özel bölümlerinde tanımlananlar dışında kalan yükümlülüklerin izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Tahakkuk ettirilmesini gerektiren olaylar ve işlemler ortaya çıktıkça anılan hesaplar alacaklanır, ödemeler yapıldıkça borçlanır.

Tebliğde yer alan belirlemelere göre vergi ve sosyal güvenlik kesintileri ödemelerinin vadesinde yapılmaması halinde, 360 ve 361 hesaplardaki vadesi geçen yükümlülükler yine aynı gruptaki "368 Vadesi Geçmiş Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler Hesabı"na aktarılmalıdır. Bu işlem, dönem içerisinde yapılmamış olsa bile, dönem sonundaki envanter çalışmaları sırasında mutlaka yapılmak durumundadır. Vadesi geçmiş ve ödenmemiş borçlar, "360" ve "361" hesaplardan alınıp, en azından mali tablo aşamasında "368" hesaba mutlaka aktarılmalıdırlar. Bu tutarların mali tabloda "360 ve 361" hesaplar içerisinde bırakılmış olması, işletmenin bu tür borçlarını hep zamanında ödediği gibi görüntü vererek mali tablo okuyucusunun aldanmasına neden olacak, bu yolla "*Tam Açıklama Kavramı*" ile "*Sosyal Sorumluluk Kavramı*" gözden çıkarılmış olacaktır.

Bilanço tarihindeki işletmenin bütün borçlarının bilançoda yer almasını gerektiren bilanço ilkesi gereği ve dönem içinde doğan tüm giderlerin doğduğu döneme kaydedilmesini gerektiren "dönemsellik ilkesi" gereği, vadesi geçmiş olduğu için "368" hesaba aktarılan vergi ve sosyal güvenlik borçlarının dönem sonu itibarıyla oluşmuş gecikme zamları da hesaplanıp tahakkuk ettirilerek "369- Ödenecek Diğer Yükümlülükler" hesabına alacak kaydedilmelidir. Zira bu gecikme zamları da işletmenin oluşmuş borçlarıdır ve işletme kişiliğinin gideridir. Giderin doğuş zamanı da ödeme tarihi değil, tahakkuk ettiği tarihtir. Sonuçta, Tam Açıklama ve Dönemsellik İlkeleri gereği, dönem sonu itibarıyla oluşan gecikme zammı borcu bilançoda, oluşan gecikme zammı gideri de o dönemin gelir tablosunda yer almalıdır.¹⁰

3.1. Dönemsellik İlkesinin

Tahakkuk Esasına Göre Önceliği

Ticari bir gelir ya da giderin mahiyet itibarıyla tahakkuk ettiğiinden sözü edilebilmesi için, miktar olarak hesaplanabilmesi, gelire hak kazanılması ya da borç altına girilmesi gerekmektedir. Tahakkuk esasına göre belirlenen gelir ve giderlerin yalnızca cari döne-

¹⁰ Ayrıntılı bilgi için bkz. KURDOĞLU Nusret; Tekdüzen Muhasebe sisteminde Vadesi Geçmiş (Ödenmemiş) Vergi ve SSK Prim Borçları, 368 ve 369 Hesaplar, Sivas SMM Odası mesleki yazılar.

me ait kısmı, aynı döneme ilişkin ticari kazancın hesabında gelir ya da gider olarak dikkate alınabilir. Bu durum dönemsellik ilkesinin de bir gereğidir. Kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hükümleri dikkate alındığından kurum gelir ve giderleri açısından da tahakkuk ve dönemsellik esasları geçerlidir. Ancak yukarıda anlatıldığı gibi bu esaslardan sapmalar olabilmektedir. Ayrıca yine yukarıda yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere ticari kazancının vergilendirilmesinde dönemsellik ilkesi, tahakkuk esasının önüne geçmektedir. Fakat bu noktada göz ardı edilmemesi gereken bir diğer husus bir gelirin veya giderin ticari kazancın veya kurum kazancının tespitinde dikkate alınması için tahakkuk etmesinin şart olduğudur. Vergi Usul Kanunu Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununda yer alan düzenlemeler birlikte değerlendirildiğinde ticari kazancın, veya kurum kazancının elde edilmesinde dönemsellik ilkesine uyulmak suretiyle tahakkuk esasının geçerli olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

4. ZİRAİ FAALİYETTEN DOĞAN KAZANÇ TESPİTİ İLE DAR MÜKELLEFLERDE GENEL ESASTAN AYRILINMAKTADIR.

Kurumlar vergisinde kazancın tespitinde temel esaslar yukarıda açıklanmakla birlikte bazı özel durumlarda genel esastan ayrılınmaktadır. Bunlar zirai faaliyetten doğan kazanç tespiti ile dar mükelleflerde kazanç tespiti ile ilgilidir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 22. maddesinde dar mükellefiyete tabi kurumların, kurum kazançlarının tespitinde özel belirleme yapmaktadır. Buna göre, dar mükellefiyete tabi kurumların, Türkiye'deki kazançları, ticari ve zirai kazançlar dışında kalan kazanç ve iratlardan ibaret bulunması halinde, kurum matrahının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun bu gibi kazanç ve iratların tespiti hakkındaki hükümleri uygulanır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 6. maddesinin ikinci fıkrasında; "*zirai faaliyetle uğraşan kurumların, bu faaliyetlerinden doğan kazançlarının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun 59'uncu maddesinin son fıkrası hükmü nazara alınır.*" hükmü yer almaktadır. Gelir Vergisi Kanununun 59. maddesi zirai kazancın bilanço esasında tespiti ile ilgilidir. Bu maddenin son fıkrası ile ayrıca aynı kanunun 56 (zirai kazançta hasılat), 57(zirai kazançta giderler) ve 58.(indirimi kabul edilmeyen giderler) maddelerine atıf yapılmıştır.