

YILLIK BEYANDA MAHSUP EDİLEMEYEN (DEVREDEN) GEÇMİŞ DÖNEM VERGİ ALACAĞININ MAHSUBU YOLUYLA CARİ DÖNEM GEÇİCİ VERGİLERİNİN ÖDENMESİ VE CARİ DÖNEMDE YENİDEN OLUŞAN VERGİ ALACAĞI VE MUHASEBESİ

YILLIK BEYANDA MAHSUP EDİLEMEYEN (DEVREDEN) GEÇMİŞ DÖNEM VERGİ ALACAĞININ MAHSUBU YOLUYLA CARİ DÖNEM GEÇİCİ VERGİLERİNİN ÖDENMESİ VE CARİ DÖNEMDE YENİDEN OLUŞAN VERGİ ALACAĞI VE MUHASEBESİ

Güray ÖĞREDİK

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
Mazars&Denge Denetim YMM A.Ş.

E-Yaklaşım, Temmuz 2006

1- GİRİŞ

Bilindiği üzere, yıl içinde tevkif suretiyle ödenen vergilerin ve ödenen geçici vergilerin, cari döneme ait geçici vergi beyanlarında ve yıllık vergiye tabi kazancın beyanı sırasında nasıl mahsup edileceğine dair yasal düzenlemeler 252 seri numaralı GVKGT [1] ile yapılmıştır. Çalışmamızda, geçmiş hesap döneminden devir gelen, yani yıllık vergiye tabi kazancın beyan edildiği beyanname üzerinde gösterilen ancak hesaplanan vergiden fazla olan ve ertesi hesap dönemine mükellefin vergi alacağı olarak devreden tutarın, cari yıl geçici vergi beyanlarında mahsup olarak kullanılması ancak cari dönemde de vergi alacağı oluşması durumunda dikkat edilecek hususlar ve muhasebe kayıtları açıklanacaktır.

Mükellef bu durumda geçmiş dönemden vergi alacağını beyannamelerinde mahsup etmekte ancak cari dönemdeki ticari faaliyetleri sonucunda oluşan vergiye tabi kazancının yetersizliği nedeniyle cari yılda da ödenecek vergisi çıkmamakta ve vergi alacağı oluşmaktadır. Ancak bu alacak geçmiş yıldan gelen ve mahsup edilemeyen vergi alacağı değil, cari yılda oluşan yeni bir vergi alacağıdır. Matematiksel olarak bir şey değişmemekle birlikte ince bazı noktalara dikkat edilmesi gerekecektir.

2- YASAL MEVZUAT

252 seri numaralı GVKGT'nden özellik önem arz ettiğini düşündüğümüz bazı noktaları hatırlatmakta fayda görüyoruz.

Gelir Vergisi Kanununun 121 ve Kurumlar Vergisi Kanununun 44 üncü maddelerinde; beyanname gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan Gelir/Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kesilmiş bulunan vergilerin, beyanname üzerinden hesaplanan gelir/kurumlar vergisine mahsup edileceği, mahsubu yapılan miktarın gelir/kurumlar vergisinden fazla olması halinde aradaki farkın vergi dairesince mükellefe bildirileceği ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine red ve iade olunacağı belirtilmiştir.

Mahsuben iade işlemi, **aranan tüm belgelerin tamamlanması koşuluyla, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarih itibarıyla** yapılacaktır. İkmalen veya re'sen yapılan tarhiyatlarda ise mahsup işlemi, mahsup talebine ilişkin dilekçe ve eklerinin eksiksiz olarak vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih itibarıyla yapılacaktır. Aranan belgelerin tamamlanması aşamasında yapılan tahsilatlar yönünden düzeltme yapılmayacaktır.

Yıllık beyanname ile beyan edilen gelir veya kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergiden yıl içinde tevkif yoluyla kesilen vergiler mahsup edilir. Mahsup işleminin yapılabilmesi için, **tevkif yoluyla kesilen verginin beyannameye dahil edilen gelir veya kazanca ilişkin olması** gerekir.

Tevkif yoluyla kesilen vergilerin yıllık beyanamedeki mahsuplar sonunda kalan kısmının diğer vergi borçlarına **mahsup talebi tutarına bakılmaksızın, inceleme raporu ve teminat aranılmadan** yerine getirilir.

Mahsup talepleri dilekçe ve eklerinin eksiksiz olarak vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarihten itibaren hüküm ifade eder. Bu tarihten itibaren mükelleflerin mahsubunu talep ettikleri vergi borçları için gecikme zammı uygulanmaz.

Mükellefin muaccel hale gelmiş vergi borcunun bulunmaması halinde, iade alacağıın sonraki dönemlerde muaccel hale gelecek vergi borçlarına mahsubu mümkündür. Bu taktirde mahsup talebi sonraki dönemlerde doğacak verginin tahakkuku ile hüküm ifade eder.

Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 120 nci maddesinde; **üçer aylık dönemler halinde tahakkuk ettirilerek tahsil edilen geçici verginin, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edileceği, mahsup edilemeyen tutarın mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edileceği, bu mahsuplara rağmen kalan geçici vergi tutarının da o yılın sonuna kadar yazılı olarak talep edilmesi halinde mükellefe red ve iade edileceği** belirtilmiştir. Bu esaslar kurumlar vergisi mükellefleri açısından da geçerlidir.

Yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden ilgili hesap dönemine ilişkin geçici vergi dönemlerinde **ödenen geçici vergi mahsup edilir.**

Mahsup işleminin yapılabilmesi için, tahakkuk ettirilmiş geçici verginin ödenmiş olması gerekmektedir. Geçici vergi dönemleri itibariyle tahakkuk ettirilmiş, ancak ödenmemiş bulunan geçici verginin yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün değildir.

Tahakkuk ettirilmiş ancak ödenmemiş olması dolayısıyla yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup imkanı bulunmayan geçici vergi tutarları terkin edilir. Terkin edilen geçici vergi tutarı için vade tarihinden terkin edilmesi gereken tarih olan yıllık beyannamenin verilmesi gereken kanuni sürenin başlangıç tarihine kadar gecikme zammı uygulanır.

Ödenen geçici vergi tutarının, geçici verginin ilgili olduğu döneme ilişkin olarak verilen beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden fazla olması halinde, mahsup edilemeyen tutar mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilir.

Mahsup işlemi yıllık beyannamenin verildiği tarih esas alınarak yerine getirilir. Mahsubu yapılacak vergi borçları için vade tarihinden, yıllık beyannamenin verildiği tarihe kadar gecikme zammı uygulanır. Dolayısıyla bu tarihten sonra söz konusu vergi borçları için gecikme zammı uygulanmaz.

Mahsup sonucu iadesi gereken miktarın bulunması ve bu tutarın beyannamenin ilgili tablosuna yazılmış olması mükellefçe yazılı olarak yapılmış iade talebi olarak kabul edilir. Yıllık beyannamenin ilgili tablosunda/satırında gösterilmeyen geçici verginin mahsuben veya nakden iade edilebilmesi için o yılın sonuna kadar yazılı olarak başvurulması gerekir.

GEÇİCİ VERGİNİN gerek mahsuben gerekse nakden iadesinde herhangi bir tutar sınırlaması olmayıp, geçici verginin ödenmiş olması yeterlidir. Geçici vergiye ilişkin iade taleplerinde teminat ve inceleme raporu aranmaz.

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

Yıllık beyannamenin vergi bildirim tablosunda yer alan geçici vergiye ilişkin satırda, beyannamenin ilgili olduğu geçici vergi dönemlerinde ödenen geçici vergi tutarı (ilgili geçici vergi beyannamelerinin **ödenecek geçici vergi satırında** yer alan tutarlar toplamı) gösterilir. Yıllık beyannamenin vergi bildirim tablosunun kesinti yoluyla ödenen vergiler satırında ise, o yıl içinde tevkif yoluyla kesilen vergilerin tamamı (geçici vergiden mahsubu yapılan tevkifat tutarları dahil) gösterilir.

Yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden, yukarıda sözü edilen geçici vergi tutarı ile yıl içinde tevkif yoluyla kesilen vergilerin tamamı mahsup edilir, kalan tutar ise Tebliğin 1.3. bölümünde yer alan açıklamalar çerçevesinde red ve iade edilir.

3- GEÇMİŞ DÖNEM VERGİ ALACAĞININ CARİ DÖNEM GEÇİCİ VERGİLERİNDEN MAHSUBU VEYA DİĞER İFADEYLE GEÇİCİ VERGİNİN MAHSUBEN ÖDENMESİ

Örneğin, mükellefin 2005 yılı Kurumlar Vergisi beyannamesinde hesaplanan vergiden tamamı mahsup edilemeyen ve 2006 yılına sarkan **70.000 YTL geçici vergi iade alacağı** olduğunu varsayalım. Mükellefin 31.03.2006 tarihinde oluşan cari dönem geçici borcu 15.000 YTL olarak hesaplanmıştır ve mükellef bu vergi borcuna karşılık 2005 yılından devir gelen vergi alacağından 15.000 YTL'lik kısmı mahsup etmiştir. Yani cari dönemdeki geçici vergi borcunu **MAHSUBEN ÖDEMİŞTİR.**

Mükellefin 30.06.2006 tarihinde ödemesi gereken geçici vergi tutarı 35.000 YTL olarak hesaplanmış ve mükellef bu vergi borcundan da vergi alacağı mahsup etmek suretiyle, mahsuben ödeme yapmıştır.

30.09.2006 tarihinde ise mükellefin ödenecek geçici vergisi 40.000 YTL olarak hesap edilmiştir. Mükellef bu vergi borcundan da 2005 yılından devir gelen ve mahsuplara rağmen bakiye alacağı olarak kalan 20.000 YTL'lik kısmı mahsup etmiştir ve kalan 20.000 YTL'yi ise nakden ödemiştir.

31.12.2006'da ise mükellefin son 3 aylık dönemde gerçekleşen çeşitli ekonomik olumsuzluklar nedeniyle vergiye tabi bir kazancı oluşmamış ve zarar beyan etmiştir.

Bu işlemlerin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır. Mükellefin 2005 yılından devir gelen geçici vergi iade alacağı 193.02.001 hesapta takip edilmektedir. Cari dönem geçici vergi ödemeleri ise 193.01 hesapta takip edilecektir.

-----**31.03.2006**-----
193.01.001 2006/1. dönem geçici vergi 15.000.-

193.02.001 2005 iade alınacak Geçici Vergi. 15.000.-

2006 1. dönem geçici vergisinin **mahsuben ödenmesi**

----- 30.06.2006 -----

193.01.002	2006/2. dönem geçici vergi	35.000.-	
	193.02.001 2005 iade alınacak Geçici Vergi.		35.000.-

2006 2. dönem geçici vergisinin mahsuben ödenmesi

----- 30.09.2006 -----

193.01.003	2006/3. dönem geçici vergi	40.000.-	
	193.02.001 2005 iade alınacak Geçici Vergi.		20.000.-
	102 Bankalar		20.000.-

2006 2. dönem geçici vergisinin 2005 yılı bakiye
geçici vergi alacağına mahsubu sonrası kalan kısmın nakden
ödenmesi

----- / -----

Mükellef 2006 yılında 90.000 YTL geçici vergi ödemiştir. Bu ödemelerini vergi alacağına mahsuben yapmıştır. **Bu noktada şu hatalı düşünceye gidilmemelidir.** Geçici vergi dönemleri kümülatif olarak (ayrı ayrı 3'er aylık dönemler değil, 3, 6, 9 ve 12 aylık) düşünülmelidir. Sonuç itibariyle yıllık (12 aylık) döneme isabet eden geçici vergide ödenecek bir vergi oluşmadıysa, mükellef 2005 yılından devir gelen 70.000 YTL geçici vergi iade alacağını mahsup edememiştir. Bu durumda 2005 yılından halen bir alacağı vardır ve istediği zaman bu vergi alacağını diğer vergi borçlarına (muhtasar, KDV, damga vergisi gibi) mahsup edebilir. 2006 yılı sonu itibariyle görünen 90.000 YTL geçici vergi alacağının 70.000 YTL'si 2005 yılından devir gelen ve mahsuben iade alınamayan/mahsup edilemeyen tutardır. **Bu yanlıştır !!!**

Böyle bir düşünce, mükellefin 2006 yılında oluşan ancak henüz yıllık beyanname üzerinde gösterilerek vergi idaresine beyan edilmeyen ve bu nedenle de henüz kullanma hakkı (mahsup hakkı) olmayan bir vergi alacağını erkenden kullanması anlamına gelir ki, bu durumda mahsuben ödeyeceği vergi alacakları kendisinden, mahsup edilen verginin vade tarihinden 2006 yılı kurumlar vergisi beyanının verileceği tarihe kadar geçen süre için gecikme cezası hesaplanarak tahsil edilir.

Mükellef, 2006 yılı vergiye tabi kazancını Nisan 2007 içerisinde yıllık Kurumlar Vergisi Beyannamesi ile beyan edecek, bu beyanda zarar gösterilecek ve yıl içinde ödenen (70.000 YTL mahsuben ve 20.000 YTL nakden) geçici vergilerde ilgili satırda gösterilecek ve bu tarih itibariyle (tahakkuk fişinin düzenlendiği tarih itibariyle) mükellefin bu 90.000 YTL'yi diğer vergi borçlarına mahsup etme hakkı doğacaktır.

HAZIRLAYAN

GÜRAY ÖĞREDİK

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

gogredik@mazarsdenge.com.tr

Mazars Denge Denetim YMM A.Ş.

Vergi Bölümü /Uzman Denetçi

[1] 06.04.2004 tarih ve 25425 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.