

Muhasebe Müdürlüğü'ne

Tarih : 16.09.1998
SİRKÜ -1998 /13

Bilindiği üzere 29.07.1998 tarih ve mükerrer 23417 sayılı resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 4369 sayılı kanunun 54. maddesi ile G.V.K. 'na eklenen geçici 48. ve 49. maddeleri aşağıdaki gibidir.

“Geçici Madde 48 - Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri (adi, kolektif ve adi komandit şirketler dahil), işletmelerinde mevcut olduğu halde kayıtlarında yer almayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşlarını kendilerince veya bağlı oldukları meslek kuruluşunca tespit edilecek rayiç bedel ile bu Kanunun yayımını izleyen üçüncü ayın son iş gününe kadar bir envanter listesi ile vergi dairelerine bildirmek suretiyle defterlerine kaydedebilirler. Bu suretle beyan edilen kıymetlerin satılması halinde satış bedeli bunların deftere kaydedilen bedelinden düşük olamaz. Bildirime dahil edilen varlıklar için amortisman ayrılmaz.

Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler, bu madde hükümleri uyarınca aktiflerine kaydettikleri emtia için ayrı; makine, teçhizat ve demirbaşlar için ayrı özel karşılık hesabı açarlar. Emtia için ayrılan karşılık, ortaklara dağıtılması veya işletmenin tasfiye edilmesi halinde sermayenin unsuru sayılır ve vergilendirilmez. Makine, teçhizat ve demirbaşlar envantere kaydedilir ve ayrılan karşılık birikmiş amortisman addolunur. İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ise söz konusu emtiayı defterlerinin gider kısmına satın alınan mal olarak kaydederler. Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

“Geçici Madde 49 - Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri (adi, kolektif ve adi komandit şirketler dahil), kayıtlarında yer aldığı halde işletmelerinde mevcut olmayan mallarını, bu Kanunun yayımlandığı tarihi takip eden ikinci ayın sonuna kadar, aynı neviden mallara ilişkin cari yıl kayıtlarına göre tespit edilen gayri safi kar oranını dikkate alarak faturalamak ve her türlü vergisel yükümlülüklerini yerine getirmek suretiyle kayıt ve beyanlarına intikal ettirebilirler. Gayri safi kar oranının cari yıl kayıtlarına göre tespit edilemediği hallerde mükellefin bağlı olduğu meslek odalarının belirleyeceği oranlar esas alınır. Bu madde hükmünün uygulanmasına ilişkin olarak geçmişe yönelik ceza ve faiz uygulanmaz. Yılı içerisinde ödenmesi gereken vergilerin, ödeme sürelerinde değişiklik yapmaya Maliye bakanlığı yetkilidir.”

Buna göre mükelleflere belirtilen sürelerde belli yükümlülükleri yerine getirmek kaydıyla birtakım haklar tanınmıştır. Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri (adi, kolektif ve adi komandit şirketler dahil) aşağıda usul ve esasları açıklanan şekliyle,

İşletmede mevcut olduğu halde kayıtlarında yer almayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşlarını kayıtlarına intikal ettirebileceklerdir.

Diğer taraftan kayıtlarında yer aldığı halde işletmelerinde mevcut olmayan mallarını fatura düzenlemek suretiyle kayıt ve beyanlarından çıkarabileceklerdir.

1- İşletmede Mevcut Olduğu Halde Kayıtlarda Yer Almayan Emtia, Makine, Teçhizat ve Demirbaşların Kayıtlara Alınması

1.1- Emtia, Makine, Teçhizat ve Demirbaşlar

4369 sayılı yasanın 54. Maddesi ile 193 sayılı gelir vergisi kanuna eklenen geçici 48. maddesine göre mükellefler 30.10.1998 tarihine kadar işletmelerinde mevcut olduğu halde kayıtlarında yer almayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşlarını bir envanter listesi ile vergi dairesine bildirmek suretiyle, kendilerince veya bağlı oldukları meslek kuruluşlarınca tespit edilecek rayiç bedel üzerinden yasal defterlerine kaydedebileceklerdir. Bu suretle beyan edilen kıymetlerin satılması halinde satış

bedeli bunların deftere kaydedilen bedelinden düşük olamayacaktır. Bildirime dahil edilen kıymetler için amortisman ayrılmayacaktır.

4369 sayılı yasa ile ilgili olarak yayımlanan 1 seri numaralı genel tebliğde açıklandığı üzere envanter listesi asgari aşağıdaki bilgileri ihtiva edecek şekilde düzenlenecektir.

- a) Mükellefiyete İlişkin Bilgiler;
- Adı-Soyadı veya Ünvanı,
 - Vergi dairesi,
 - Vergi numarası,
 - Adresi.
- B) Emtia, Makine, Teçhizat veya Demirbaşlara İlişkin Bilgiler;
- Cinsi,
 - Miktarı,
 - Rayiç bedel.

1.2- Emtia, Makine, Teçhizat ve Demirbaşlar İçin Karşılık Ayrılması

Geçici 48. Maddenin ikinci fıkrasında "Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler, bu madde hükümleri uyarınca aktiflerine kaydettikleri emtia için ayrı, makine-teçhizat ve demirbaşlar için ayrı özel karşılık hesabı açacaklardır. Emtia için ayrılan karşılık ortaklara dağıtılması veya işletmenin tasfiye edilmesi halinde sermayenin unsuru kabul edilecek ve vergilendirilmeyecektir. Makine-teçhizat ve demirbaşlar için ayrılan karşılıklar birikmiş amortisman addolunacaktır.

1.3- Kayıtlara Alınan Kıymetlerde Katma Değer Vergisi

4369 sayılı yasa ile Gelir Vergisi Kanuna eklenen geçici 48. Maddeye paralel olarak yine aynı yasanın (4369) 62. Maddesiyle Katma Değer Vergisi Kanununa geçici 13. Madde eklenmiştir. Madde hükmü aşağıdaki gibidir.

"Geçici Madde 13 – Gelir Vergisi Kanununa eklenen geçici 48 nci madde uyarınca beyan edilen makine, teçhizat ve demirbaşların bedeli üzerinden %10 oranı, genel ve yükseltilmiş orana tabi emtianın bedeli üzerinden %10 oranı, diğer emtianın üzerinden bedeli üzerinden bu emtianın tabi olduğu oranların yarısı esas alınarak katma değer vergisi hesaplanır ve ayrı bir beyanname ile sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenir. Makine, teçhizat ve demirbaşlar üzerinden ödenen bu vergi hesaplanan katma değer vergisinden indirilemez. Emtia üzerinden ödenen vergi genel esaslara göre indirilir. Bu emtia, makine, teçhizat ve demirbaşlar için Katma Değer Vergisi Kanununun 9 uncu maddesinin 2 numaralı fıkrası hükmü uygulanmaz."

Buna göre GVK geçici 48. Maddeye göre beyan edilen makine, teçhizat ve demirbaşların bedeli üzerinden %10 oranı, genel ve yükseltilmiş orana tabi emtianın bedeli üzerinden %10 oranı, diğer emtianın bedeli üzerinden bu emtianın tabi olduğu oranların yarısı esas alınarak katma değer vergisi hesaplanır ve ayrı bir beyanname ile sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenir. Makine, teçhizat ve demirbaşlar üzerinden ödenecek bu vergi hesaplanan katma değer vergisinden indirilemez. Emtia üzerinden ödenecek vergi genel esaslara göre indirilir. Öte yandan söz konusu mallar ile makine, teçhizat ve demirbaşların satılması halinde ayrıca katma değer vergisi hesaplayarak beyan edeceklerdir. Bu emtia, makine, teçhizat ve demirbaşlar için KDV Kanununun 9. Maddesinin 2 numaralı bent hükmü uygulanmayacaktır.

4369 sayılı yasa ile ilgili olarak yayımlanan 1 seri numaralı Genel Tebliğin 4.2. bölümünde 45. paragrafta açıklandığı üzere "Bildirilecek emtia; alım satım işletmelerinde satışa hazır malları, imalatçı işletmelerde ise hammadde, malzeme, yarı mamül ve mamül malları ifade etmektedir. Aynı şekilde

inşaat işletmelerinin (yıllara yaygın inşaat onarım işi, kat karşılığı veya kendileri adına inşaat yapıp satanlar) varsa inşa edilen emtia niteliğindeki gayri-menkulleri (daire, dükkan vs.) ile üretimde kullandıkları demir, çimento, tuğla gibi ilk madde ve malzemelerini veya yarı mamüllerini de bildirmeleri mümkündür.” denilerek bildirilecek malların kapsamı belirlenmiştir.

1.4- Muhasebe Kayıtları

Makinenin kaydı;

253- Tesis-Makine ve Cihazlar 01.4369 Sayılı Kanuna Göre Aktifleştirilen Tesis, Mak. Cih.	1.000.000	
257- Birikmiş Amortismanlar 01. GVK Geçici Md. 48 Göre Ayrılan		1.000.000
689- Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar 01. Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	100.000	
360- Ödenecek Vergi ve Fonlar 01. Sorumlu Sıfatıyla Ödenecek KDV		100.000

Emtianın kaydı;

150- İlk Madde Malzeme(¹)	100.000	
191- İndirilecek KDV	10.000	
525- Kayda Alınan Emtia Karşılıkları		100.000
360- Ödenecek Vergi ve Fonlar 01. Sorumlu Sıfatıyla Ödenecek KDV		10.000

2- Kayıtlarda Yer Aldığı Halde İşletmede Mevcut Olmayan Mallar

2.1- Malların Kayıtlardan Çıkarılması

4369 sayılı yasanın 54. maddesi ile GVK' una eklenen geçici 49. maddeye göre mükelleflerin kayıtlarında yer aldığı halde gerçekte mevcut olmayan mallarını fatura düzenlemek ve her türlü vergisel yükümlülüklerini yerine getirmek suretiyle kayıt ve beyanlarından çıkarabilmelerine olanak sağlanmıştır.

Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri (adi, kolektif ve adi komandit şirketler dahil) 30.09.1998 tarihine kadar, aynı neviden mallara ilişkin cari yıl kayıtlarına göre tespit edilen gayri safi kar oranını dikkate alarak faturalamak ve her türlü vergisel yükümlülüklerini yerine getirmek kaydıyla kayıt ve beyanlarından çıkarabileceklerdir. Gayri safi kar oranının cari yıl kayıtlarına göre tespit edilemediği hallerde mükellefin bağlı bulunduğu meslek odalarının belirleyeceği oran esas alınacaktır. Bu madde hükmünün uygulanmasına ilişkin olarak geçmişe yönelik ceza ve faiz uygulanmayacaktır. Bu madde hükmünün uygulanmasında gayri safi kar dikkate alınarak hesaplanan bedel faturalama işleminin yapıldığı dönemin katma değer vergisi beyannamesinde hesaplanan katma değer vergisinin matrahı olarak beyannameye ithal edilecektir.

4369 sayılı yasa ile ilgili olarak yayınlanan 1 seri numaralı Genel Tebliğin Belge Düzeni başlıklı 5.2. bölümünde 56. paragrafta açıklandığı üzere {Düzenlenecek faturalarda alıcıya ilişkin bilgiler yerine “4369 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununa eklenen geçici 49. madde çerçevesinde düzenlenmiştir.” İbaresini yazılacaktır.} denilerek fatura tanziminde alıcı yerine yazılacak ibare belirlenmiş olmaktadır.

1) Alım-Satım İşletmelerinde 153 hesap kullanılacaktır.

Yine aynı tebliğin "Vergisel İşlemler ve Muhasebe Kayıtları" başlıklı 5.4. bölümünde 59. paragrafta açıklandığı üzere fatura bedeli "600-Yurtiçi Satışlar" faturada hesaplanan katma değer vergisi de "391-Hesaplanan KDV" hesabına alacak yazılmak suretiyle kayıtlara intikal ettirilecektir. Bu hesapların karşılığını teşkil edecek borçlu hesap uygulamayı yapan mükellefçe gerçeğe uygun olarak tespit edilecektir. Gerçek durum ile kayıtlar arasında farklılık faturasız satışlardan kaynaklanmaktadır ve faturasız satılan malların karşılığında işletme aktif kalemlerinden birinde artış olması gerekmektedir. Bu artış nakit para, banka hesabında alacak, alacak senedi, çek ve benzeri değerler şeklinde olabilir. Dolayısıyla, mal çıkışı karşılığında aktif değer olarak işletmede ne varsa veya işletmede beyan tarihinde bu artış ne olarak görünüyorsa, buna ilişkin hesaplara kayıt yapılması gerekmektedir. Aktif hesaplarda meydana gelen artışın ortaklar tarafından işletmeden çekilmiş olması halinde "231-Ortaklardan Alacaklar" hesabına, artışın herhangi bir şekilde tespit edilememesi halinde "689-Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar" (Beyannamenin düzenlenmesi sırasında kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.) hesabına borç kaydı yapılacaktır." denilerek hangi aktif hesapların kullanılacağına açıklık getirilmiş olmaktadır.

2.2- Muhasebe Kayıtları

689- Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler)	1.150.000	150.000
391- Hesaplanan KDV		1.000.000
600- Yurtiçi Satışlar (GVK Geçici madde 49)		

Yukarıdaki muhasebe kaydında 689 hesap yerine aynı tebliğin 60. paragrafında açıklandığı üzere "Gerçek duruma uygun olması halinde diğer hesaplardan; kasa, banka, çek, alacak senedi veya cari hesaplardan biri kullanılabilir. Örneğin kayıtsız yapılan satış karşılığında alacak senedi alınmış olması halinde 121 hesap kullanılacaktır.

4369 sayılı yasa ile ilgili olarak yayınlanan 1 seri numaralı Genel Tebliğin 61. paragrafında "Geçici 49 . madde, yılı içinde ödenmesi gereken vergilerin ödeme sürelerinde değişiklik yapma konusunda Maliye Bakanlığı'na yetki vermektedir. Bu nedenle geçici 49. madde hükmünden yararlanan mükellefler bu madde uyarınca ödemeleri gereken katma değer vergisini, isterlerse biri vade tarihinde (26 Ekim 1998), diğerleri takip eden aylarda olmak üzere (Kasım ve Aralık 1998 aylarının 25'ine kadar) üç eşit taksitte ödeyebileceklerdir. Bu hükümden yararlanmak isteyen mükellefler taksitle ödeme isteklerini belirten bir yazıyı beyanname ekinde ilgili vergi dairesine vereceklerdir. Taksitlendirilecek verginin hesaplanmasında, mükellefin katma değer vergisi beyannamesine göre ortaya çıkan ödenecek katma değer vergisinin öncelikle bu işlemde kaynaklandığı kabul edilecektir. Örneğin, geçici 49. madde uyarınca hesaplanan KDV tutarı 3 milyar TL. olan bir mükellefin, ilgili dönem KDV beyannamesine göre ortaya çıkan ödenecek KDV tutarının 4 milyar TL. olması halinde, bu verginin 3 milyar liralık kısmının geçici 49. madde uyarınca hesaplanan vergiden kaynaklandığı kabul edilecek ve bu tutar taksitlendirilebilecektir. Ödenecek KDV' nine geçici 49. maddeye göre hesaplanan KDV'den düşük olması halinde, herhangi bir oranlama yapılmadan ödenecek KDV'nin tamamı taksitlendirilecektir." denilerek GVK geçici 49. madde kapsamında hesaplanan KDV'nin ödenmesinde mükelleflere kolaylık sağlanmış olmaktadır.

Aynı tebliğin 62. paragrafında "Fatura düzenlemek suretiyle bu bölümde açıklandığı şekilde kayıtlara intikal ettirilen malların daha önceki dönemlerde satıldığına tespit edilmesi halinde, geçmişe yönelik tarhiyat yapılmayacak, ceza ve faiz uygulanmayacaktır." denilmektedir.

4369 sayılı yasanın 54. Maddesi ile GVK' na eklenen geçici 48 ve 49. Maddeler ile aynı yasanın 62. Maddesi ile KDV Kanununa eklenen geçici 13. Maddesi ile ilgili uygulama yukarıda açıklandığı gibi olacaktır.

3- Envanter Listesi Örneği

4369 SAYILI YASA KAPSAMINDA KAYITLARA ALINAN LİSTESİ					
MÜKELLEFİN					
ADI-SOYADI VEYA ÜNVANI					
VERGİ DAİRESİ					
VERGİ NUMARASI					
ADRESİ					
SIRA NO	CİNSİ	MİKTARI	BİRİM FİYATI(1)	TUTARI	KDV
1
2

Saygılarımızla

1) Bu kısma rayiç bedel yazılacaktır. Rayiç bedelin tespit edilemediği durumlarda mükellefin bağlı olduğu meslek kuruluşlarının tespit edilecek bedel yazılacaktır.