

### Dileriz Daha Kötüye Gitmez

Ünal AYDIN  
İZYMMO Başkanı

Bazı konularda tereddütlüyüm:

Türk lirasının değerini düşürmemeye yönelik tedbirler bu gün için doğru mudur? Önemli ölçüde dışa açılmışız. Dünya ticaretinin ekonomimizdeki önemi hayli artmış. Bazı ülkeler paralarının değerini düşük tutucu yönde tedbirler uyguluyor. Bu ülkeler milli gelirlerinin daha düşük görünmesine, bütçe açığının daha fazla görünmesine, borç stoku / milli gelir oranının daha yüksek görünmesine, pahalı ithalat nedeniyle enflasyonun daha yüksek görünmesine niye razı olurlar?

Ağustos ayının ilk on gününde bir buçuk milyar dolar sıcak para çıkışı oldu ve piyasalarda ciddi bir dalgalanma görüldü. 70 milyar dolar cari açık ve 300 milyar dolar borç dikkate alındığında, böyle bir trendin yaratması muhtemel sonuçlar çok ciddi olmalı. Çünkü merkez bankamızı ve ekonomi yönetimimizi de aşan şekilde sıkıntılar doğması ihtimali var.

İç talebi sınırlayıcı eğilim bu gün için doğru mudur? Özellikle dış talebin (ihracatın) sınırlandı dönemlerde iç talebin de daralması yatırım – üretim – istihdamda daralmaya yol açmaz mı? Bu gibi durumlarda işçi, memur, emekli gibi gelirinin neredeyse tamamını harcamak durumunda olan toplum kesimlerinin gelirini artırıcı yönde bir bölüşüm stratejisi uygulamak doğru olmaz mı?

Enflasyonu düşük gösterme eğilimi uzun vadede sakıncalı olmaz mı? Bazı elektronik alet ve malzemeleri, Bazı iletişim araç ve malzemeleri, elektrikli ev aletleri, taşıma ve ulaşım araç ve gereçleri, tıbbi araç ve gereçler gibi geniş halk kitlelerinin günlük geçim giderleri ile ilgili olmayan bazı kalemlerin enflasyon endeksinde ağırlıklı olarak yer alması doğru mudur?

Ekonomik sorunların Avrupa'da yayıldığı, Amerika'da ekonomik sıkıntı emarelerinin görüldüğü, Afrika'da açlıktan insanların öldüğü, altın'ın anormal değer artışlarıyla ciddi bir tasarruf ve yatırım aracı sayıldığı, borsaların ve kurların çok değişken bir hal aldığı günlerdeyiz. Terör bir türlü bitmiyor, hepimizin içini acıtıyor. Dileriz daha güzel günler uzak değildir.

## AYLIK BÜLTEN DİZİNİ

---

### İÇİNDEKİLER

Odamızdan Haberler .....	3
Odamıza Gelen Yazılar .....	4-35
Maliye Bakanlığı Özelgeleri.....	36-58
Yargı Kararları .....	59-78

Sayı: 103 TEMMUZ- AĞUSTOS

Adres:

Cumhuriyet Bulvarı NO:193 K:3 D:3 Tan Apartmanı  
Alsancak/İZMİR

#### Yazı Danışma ve Okuma Kurulu

Turan ÖZTÜRK (YMM)  
(Genel Yayın Sorumlusu)  
Hasan Zeki SÜZEN (YMM)  
(Genel Yayın Sorumlusu)

#### Hazırlayan

**Ayşe GÖZGÖZOĞLU**  
(Yazı İşleri Sorumlusu)

#### ODAMIZ BANKA HESAP NUMARALARI

##### T.İş Bankası Gündoğdu Şubesi

HESAP NUMARASI : 3424-0296179

IBAN NUMARASI : TR 080006400000134240296179

##### Yapı Kredi Bankası Mustafabey Şubesi

HESAP NUMARASI : 283-65248362

IBAN NUMARASI: TR 080006701000000065248362

##### Ziraat Bankası Alsancak Şubesi

HESAP NUMARASI: 712-6969135

IBAN NUMARASI: TR 670001000712069691355004

Hasan Zeki SÜZEN

### + VEFAT VE BAŞSAĞLIĞI

Meslekdaşlarımızdan Gürbüz ÖZKAN ve Abdurrahman Baltacı geçtiğimiz günlerde vefat etmiştir. Merhumlara Allahtan rahmet, yakınlarına sabır ve başsağlığı diliyoruz.

### AVRUPA BİRLİĞİ MİDE FESADINA UĞRADI

Prof. Dr. Adnan GÜLERMAN  
Yeminli Mali Müşavir

Dilimizde "Mide fesadına uğramak" diye bir deyim vardır. Midesinin hacmini bilmeden, önüne geleni tıkıştırıp da sancı içinde kıvrananlara denilir. Avrupa Birliği'nin durumu günümüzde tam da bu deyime uymakta.

Geçmişte Osmanlı'ya "Hasta adam" adını uygun bulanların bugün Osmanlıdan bin beter olması ibretle izlenilmektedir. Üstelik o dönemde yalnız başına bırakılmış Osmanlı'ya karşılık, şimdilerde Avrupa Birliği bütünüyle hasta yatağında, komada.

"Üstelik" diyorum, çünkü başlangıçta Almanya ile Fransa arasında iki dünya savaşına neden olan iki ülke arasındaki zengin kömür-demir bölgesinin bir geçimsizlik aracı olmasından çıkartılması için Lüksemburg'u da aralarına aldıkları bir Kömür-Çelik Birliğini oluşturduktan sonra, bir genişleme hamlesi de yaparak Birliği altı ülkeli hale getirmiş ve birliğin ismini de Avrupa Ekonomik Topluluğu (AET) olarak değiştirmişlerdi. Yani "ekonomik özellik" Birliğin 1950'lerden bu yana ana temasını oluşturmaktadır. Başka bir deyimle "ekonomik öz" Birliğin çıraklık dönemine aittir. Başka bir anlatımla, birliğin "Avrupa Birliği (AB) ismini alması aynı zamanda "ekonomik ustalık" anlamını taşımaktadır.

Ustalık dönemine girdikten yıllar sonra 27 sözde ekonomi ustası kafanın Birliği ekonomik krizler içine sürüklemesi ibret vericidir.

Peki, Birliğin bu hale düşmesini neden "mide fesadı" olarak nitelendirdim. Anlatalım:

Bilindiği gibi, Birliğe tam üye olmak için başvuran ülkeler, başlık sayısı önceleri 31 olan, daha sonra 35'e çıkartılmış olan ve çoğu da ekonomi temellerine dayalı olan başlıklardan müzakereler sonucu bir anlamda tam not almak zorundadırlar. Yani bu durum, kendilerini ekonominin, insan haklarının, demokrasinin ve benzeri pek çok hususun ustası sayan ülkelerin adayları bir dizi zorlu sınavdan geçirmesidir.

Böylece kendilerini kusursuzluğa erişmiş olarak varsayan bu AB ülkelerinin kendilerindeki kusursuzluğu adaylarda da araması anlamını taşımaktadır.

Ama, bazen hırs aklın önüne geçtiğinde giderilmesi zor olan hataların tuzağına yakalanmak da mukadderdir.

Aslında, Birliğin kurulmasının yukarıda saydığımız Almanya ve Fransa arasındaki geçimsizliği gidermekten başka gerekçeleri de bulunmaktadır. Ne var ki, uluslar arası politikadaki nezaket gereği bu gerekçeler dile getirilmez, kâğıda dökülmez ama kafalarının bir köşesinde kaydedilmiş olarak durur. Bu gerekçelerden birisi güçlü ABD ekonomisi karşısında Avrupa ülkelerinin tek başlarına durmaları çok zor, hatta imkânsız olduğu için tek çare ekonomik birlik haline gelmektir. Öte yandan, İkinci Dünya Savaşı'ndan galibiyetle çıkanlardan birisi olan SSCB'nin tek dünya devleti kurarak sosyalizmi dünyaya gerekirse silah zoru ile yayması politikasına karşı koyabilmektir. Nitekim Sovyetler sonradan Demir Perde Ülkeleri ismi verilen ülkeleri içten ve dıştan çökerterek kolay lokma haline getirebilmiş ve Avrupa'nın ortasına kadar yayılan yeni bir Sovyet sınır çizmiştir.

İşte Avrupa Birliği'nin oluşturulmasının başka bir gerekçesi de budur.

Ama, zamanla Sovyetlerin zayıflamasıyla bir dağılma hareketi başlamış ve Demir Perde Ülkeleri dediklerimiz de bağımsızlıklarına kavuşmuşlardır. Sovyetlerin bu dağılmasından sonra başlatılan yumuşama politikası, etkilerini kısmen devam ettiren bu ülkelerin Rusya ile anlaşma eğilimine girmeleri Avrupa Birliğini uyarmış ve bu ülkelerin Birlik üyesi olmak için herhangi bir hazırlıklarının olmamasına rağmen bir hamlede hepsini birden ve bir seferde Birliğin tam üyesi yapivermiştir.

İşte "mide fesadına uğrama" dediğimiz bu hazırlığını tamamlamamış ülkeleri bir hamlede bünyeleri içine alıvermeleridir.

Başkaları da aynı kanaatte oldukları için rahatça söyleyebilirim. Türkiye'nin tam üyeliği için katılım müzakerelerinde olmadık engelleri ve bahaneleri karşımıza çıkaran Birlik, hırsı aklının önüne geçtiği için Demirperde Ülkeleri dediklerimizi "noksanlarınızı sonradan tamamlarsınız" diyerek sınırları içine alıvermiştir.

Halbuki, daha önceki Birlik politikası, her yeni üyenin getirdiği yükü hazmettikten sonra yeni bir üyenin Birliğe dahil edilmesi yönündeydi.

Zaman zaman katıldığım Avrupa Birliği Yerel Yönetimler Komisyonu toplantılarında özel sohbetlerimizde sitemlerimize mahcubiyet içinde "Haklısınız ama, oldu bir kere" diyerek boyunlarını bükmektedirler.

Gelelim Birliğin hırsının aklının önüne geçmesi, yani hazırlığı olmayan bir çok ülkeyi bir hamle ile Birlik üyeleri arasına almalarının ekonomik sonuçları neler olmuştur. Onları ele alalım. Öncelikle şu hususu

belirtmekte fayda bulurum: Almanya Birlik içinde hemen her hususta "patron" durumundadır. Aşağıdaki analitik incelememizde patron geçinenlerin bile ne hale geldiği ve bu halinden kurtulabilmesinin pek de kolay olamayacağı tahmin edilecektir.

Birliğin ekonomik anayasaları olarak isimlendirilen metinlerinden birisi de Maastrich Kriterleridir. Bu kriterlerden konumuzla ilgili olanlarından ikisi,

-Üye ülke devlet borçlarının gayri safi yurt içi hasılaya (GSYİH) oranı %60'ı geçmemeli,

- Üye ülke bütçe açığı da GSYİH'nin %3'ünü geçmemeli,

Burada, doğal olarak kuralları koyanların öncelikle kendilerinin bu kurallara uymaları gerekir. Müzakere aşamasında bulunan ülkelere Birlik kurallarına uyum haline gelmelerini bekleyebilmek için önce kendilerinin bu kurallara uyduklarını ortaya koymaları beklenmelidir. Aksi halde yine deyimlerimizden birindeki gibi, müzakere masasının öteki tarafında oturanlara "Aleme verir talkını, kendi yutar salkımı"ni hatırlatmak gerekmez mi?

Bu açıklamalarımızdan sonra Birlik üyelerinin kendi koydukları kriterlere hangi ölçülerde uyduklarını ve uyabildiklerini analitik olarak incelemenin yerinin geldiği kanaatindeyiz.

Yukarıda Maastrich Kriterlerinden birisinin "Üye ülke devlet borçlarının GSYİH'ya oranının %60'dan yukarı olmamasının istenildiğine işaret etmiştik. Burada 27 Birlik üyesinin verilerini sıralama yerine bazı Birlik ülkelerini örnek olarak ele alacağız:

Birlik Üyesi Ülke	Devlet Borcu/GSYİH (%)
İtalya	120
Yunanistan	152
Portekiz	91
İrlanda	114
EURO Bölgesi	87
TÜRKİYE	40

2010 yılına ait bu verileri 27 birlik Üyesini listeleyerek vermek istememizin gerekçesini "EURO Bölgesi yüzdesinin %87 olmasında görmekteyiz. Listeye almadığımız öteki Birlik üyelerinin durumu da hiç iç açıcı değil ki

ortalama %17 fazlasıyla %87'ye tırmanmış durumda. Burada yine bir deyimimizi kullanarak "Birlikte sağ gözden sol göze fayda yok" diyebiliriz.

Maastrich Kriterlerinin ikinci kuralı da üye ülkenin kamu bütçesi açığının GSYİH'sının %3'den yukarı olmaması idi. Şimdi de bu kurala ne kadar uyabildiklerine bir göz atalım:

Birlik Üyesi Ülke	Bütçe Açığı (%)
İrlanda	32,4
Hollanda	15,0
İngiltere	12,0
İspanya	11,4
Yunanistan	10,5
Fransa	8,0
Portekiz	7,3
Romanya	7,2

2010 yılına ait bu veri listesini öteki üye ülkeler için uzatmanın gereğini duymamaktayız. Ama, Birliğin patronluğunu yapan Almanya'nın bütçe açığı oranının %3 olan sınırın üzerinde %3,5 olduğuna işaret etmekle yetineceğiz.

Maastrich Kriterlerinin bu iki önemli kuralı Birlik üyeleri tarafından böylesine geçersiz kılındığına göre, bunların doğal sonucu olarak ve "sosyal felaket" olarak adlandırdığımız "işsizlik oranı"nın ne hale gelmiş olduğuna da kısaca göz atmak gerekmektedir:

Birlik Üyesi Ülke	İşsizlik oranı(%)
İspanya	21,3
Yunanistan	15,9
İrlanda	14,6
Portekiz	12,4

Polonya	12,2
Bulgaristan	12,0
EURO Bölgesi	9,9
TÜRKİYE	11,9

Durum böyle olunca bazı kimseler "Avrupa Birliği dağılıyor mu?" bazıları da "Türkiye hala neden Bir-liğe tam üye olmanın peşindedir?" sorularının cevabını aramaktadır.

Bana göre Birlik zamanla yaralarını saracaktır. Kurumsallaşma o hale gelmiştir ki, bunları yok sayıp her ülke başa dönmek gücüne sahip değildir.

Türkiye'ye gelince, Türkiye'nin demokratikleşmesi, hukuki ve sosyal yapısının istenilen hale gelebilmesi için Birlik Normları olarak isimlendirdiğimiz 35 başlığın gereklerini yerine getirmesi zorunludur. Bu güne kadar tecrübelerimiz göstermiştir ki, bu normların gereklerini kendi kendimize yerine getirmek de sürekli olarak ihmalkâr davranılmıştır. Bir bakıma, Türkiye bir itici güce ihtiyaç duymaktadır. Ama, bu ihmalkârlık veya yavaştan alma Türkiye'ye mahsus da değildir. Tam üyeliğe geçişte bütün ülkeler müzakere masasına oturmuş, açılan başlıkların gereğini er veya geç yerine getirmişlerdir.

Daha önce, bir vesile ile yazdığımı burada tekrar etmekte fayda görmekteyim: Avrupa Parlamentosundaki parlamenter sayısı her milyon nüfusa bir parlamenter hesabı iledir. Türkiye tam üye olduğu taktirde Almanya'dan sonra parlamenterleri en fazla üye olacaktır. Önceki tam üyelerin bu durumu kabullenmeleri kolay olmadığı gibi, mevcut nüfus artış hızı dikkate alındığı taktirde en geç 2030 yılında Türkiye parlamenter sayısı en fazla ülke olacaktır.

**TEŞEKKÜR:** Dergimizin Mayıs-Haziran 2011 sayısında "Odamızdan Haberler" başlıklı yazısının bir yerinde kadim dostum sayın Hasan Zeki SÜZEN'in yayınlanan yazılarımla ilgili nazik teşekkür ifadesi beni "Demek ki okunuyor muşum" düşüncesi ile mutlu etti. Meslekî bağlarımın olduğu siz dostlarıma, sahip olduğum bilgi, tecrübe ve anılarımla iletişim kurabiliyorsam, benim için yeter de artar bile. Okuduğum için ben de mukabil teşekkürlerimi ve saygılarımı sunuyorum.

## **ÇİN İŞİ SEYİT ONBAŞI BİBLOSU**

**Prof. Dr. Adnan GÜLERMAN**  
**Yeminli Mali Müşavir**

Gazetelerimizde insanın ağlaması mı, yoksa gülmesi mi gerektiğine karar veremediği bir haber başlığı "Seyit Onbaşı'ya Çin İşi Papyon"

Soru üstüne soru sorduracak bir haber başlığı: Çin neresi Çanakkale neresi ve Seyit Onbaşı'nın papyon ile ne ilgisi var?

Olayın aslı şu: Çinliler her şeyin olur olmaz taklidini yapıp dünya piyasasına sürdükleri gibi, Çanakkale kahramanlarımızdan ve yüzlerce kiloluk top mermisini sırtlayarak top namlusuna süren Seyit Onbaşı'nın biblosunu da yapıp piyasaya sürmüşler. Ama, bibloya Seyit Onbaşı demeye kırk şahit ister: Kaytan bıyıklı, papyonlu, montlu ve pantolonlu bir biblo.

Anlaşılan, gördükleri bir resimdeki nelerin ne olduğunu anlamayı bile akıl edemedi, şıpın işi bir imaj araklaması.

İşletmecilikte bir kural vardır: Satılmayacak mal üretilmez. İşte Çinliler de bu Seyit Onbaşı'dan başka her şeye benzeyen bibloyu üretmişler. Ama bizim millî değerlerimizden bihaber bazı sözde ticaret erbabımız da yüzlercesini, binlercesini satın alıp Çanakkale'de piyasaya sürmüşler. Kuşkusuz bazı milli değer fukaralarımız da bu bibloları satın alıp evlerini, vitrinlerini süslediğini zannetmişlerdir.

Üzüntü veren bu görüntüden sonra iki üniversitemiz tasarım yarışması düzenleyerek aslına uyan on tane modeli ortaya çıkartmışlar. Ama ne zaman? Çin malı papyonlu Seyit Onbaşı biblosunun piyasayı işgal etmesinden ve Seyit Onbaşı'nın yüzlerce kiloluk mermiyi sırtlamasından tam 91-92 yıl sonra.

Burada Çin biblosunun kılık kıyafetinin hiçbir tarafının benzememesi de dikkat çekicidir. Çinli üretici, kanserojen boyalı kumaşların, çocuk oyuncaklarının ucuzluğu sebebiyle kapış kapış satıldığını çok iyi bilmesinin yanında, millî değerlere gösterdiğimiz ilgisizliği çok iyi bildiğinden ucuz Seyit Onbaşı biblosunu da piyasamıza sürüvermiş.

Çinli burma bıyığı bilmediği için, üst dudağın üstüne kaytan bıyığı kondurduğu gibi, muskanın ne olduğunu bilmediği için Seyit Onbaşı'nın boynuna asılı olan o nesneyi de olda olsa papyondur demiştir.

Sırttaki işliği de mont yapıp, bacağına da pantolon benzeri bir nesne geçiriverince Çinli Seyit Onbaşı biblosu ortaya çıkmıştır.

Her şeye rağmen Çinli üreticinin Seyit Onbaşı'nın biblo haline getirilecek değerini bize hatırlattığı için kendisine bir teşekkür borcumuzun olduğunu düşünmekteyim.

Bilinen ve çok kullandığımız bir kural vardır: Tabiat boşluk sevmez. Bir yerde boşluk varsa, o boşluk bir şekilde doldurulacaktır. Çinli bu boşluğu görmüş ve bunu doldurmaya kalkışmıştır. Yalnız, olay sadece biblo boşluğu da değildir. Bunun kadar önemlisi, Seyit Onbaşı'yı tanımayan ithalatçının ve Seyit Onbaşıya benzemeyen bibloyu satın alıp evinin bir köşesine yerleştiren bazılarının kültür boşluğudur.

Bu biblo olayı, Seyit Onbaşı konusunda ihmalkârlığımızın ilki de değildir. Yeri gelmişken bir anımı da size anlatmak isterim:

1980'lerde bir yıl 18 Mart tarihinde İzmir Atatürk Kültür Merkezi'nin bir salonunda toplantı düzenlemiştik. Sabahleyin, evimden çıkmadan önce günlük gazetelerimizin birinci sayfalarına göz atmaya başladım. Gazetelerden birisinin birinci sayfasının altına doğru, tepenin yamacında yer alan derme çatma bir kulübenin resmi yer alıyordu ve başlık olarak da "Seyit Onbaşı'nın çok yaşlı ve bakımsız eşi bu kulübede yaşıyor." deniliyordu. Çanakkale zaferinin simgelerinden birinin ileri yaşlarındaki eşinin bakımsız bir kulübeye terk edilmiş olması büyük bir çelişkiydi. Haberi okurken insanın içi burkuluyor, bu ihmalden kendisine de pay çıkararak yüzü kızarıyordu.

AKM'nin toplantı salonunda ayakta duracak yer bile yoktu. Panelist arkadaşlarıma salona girip ön koltuklarda birkaç dakika oturduktan sonra sahnedeki yerimizi alıp koltuklarımızı boş bırakma yerine, salonun kapı karşısında bulunan müdürün odasında saygı duruşumuzu yapıp, istiklâl marşımızı da söyledikten sonra doğruca sahneye çıkmamızı teklif edince arkadaşlarımdan biri "Hocam, davetlilerimizin arasında bir Bakanımız da var, sahneye çıkmadan önce kendilerine "hoş geldiniz dersiniz" teklifinde bulundular.

Sahneye çıkış zamanımız gelince panelistlerden ayrılıp ön koltuklara yöneldiğimizde orta koltukta oturan Bakana "Hoş geldiniz" demeye kalmadan Bakan "Sayın hocam elinizden öpebilir miyim?" deyince şaşırdım. Kendisini tanıttı. Ankara İktisadi ve İdari Bilimler Akademisinde öğrencim olmuş. Törenimize katılan Bakan Mustafa TAŞAR'dı. Yeri gelmişken, Sayın BAHÇELİ ve sayın KILIÇDAROĞLU' nun da aynı sınıftaki öğrencilerimden olduğunu çok sonraları öğrendim.

Uzun süreler üniversite ve Akademilerin kürsülerinde derslerim olduğu için bir yerde bir öğrencimle karşılaşmış olmam beni şaşırtmamaktaydı. Karşılıklı sevgi ve saygı sözlerinden sonra heyecan verici konuşmalarla paneli tamamladık. Kapanış konuşmasını yaparken "Aramızda bir Bakanımız da dinleyicimiz olarak bulunmakta. Kendilerinin benim öğrencim olduğunu memnuniyetle öğrendim. Bilirsiniz, hocalar öğrencilerine ödev verirler. Şimdi ben de sayın Bakana Ankara'ya döner dönmez Seyit Onbaşı'nın annesinin durumunun iyileştirilmesi ile ilgili bir görev veriyorum" dedim. Gerçekten, aradan kısa bir süre geçtikten sonra sayın TAŞAR bana, Seyit Onbaşı'nın eşine maaş bağlattığı haberini verdi.

Bu ihmal olayını yaşamış bir kimse olarak, Çinlinin aslına hiç uymayan Seyit Onbaşı'nın biblosuna da fazla içerleyemiyorum. Biz bu kadar değerlerimize karşı ilgisizlik gösterirsek, Çinlinin Seyit Onbaşı'yı kendi kafasına göre giydirip kuşatmasını kınamaya hakkımız olur mu? Yüzüne karşı kınamaya kalkışsak alacağımız cevap "Haydi, ben yaptım, senin değerlerini seninki karar bilememem hoş görülebilir ama, senin insanların da aslına hiç benzemediğini söylediğin bu bibloları kapış kapış sayın alarak evlerini, vitrinlerini süslediler" olacaktır.

Onun için, Belediye Başkanlarımıza, okul müdürlerimize fırsat buldukça önermekteyim: Öğrencilerinizi zaman zaman Çanakkale'ye, Gelibolu'ya, Kocatepe'ye götürün. Her karışı şehit kanı ile sulanmış olan o topraklara ayak bastıkları zaman bağımsızlığın bedelinin ne olduğunu anlasınlar"

Belki o zaman unutmaya başladığımız on binlerce Seyit Onbaşı'mızı Çinlilerin oyuncağı olmaktan kurtarır da, kendi değerlerimizin kıymetini biliriz.

# **YENİ TÜRK TİCARET KANUNU'NA GÖRE ANONİM ŞİRKETLERİNDE DENETÇİLERİN GÖREV VE SORUMLULUKLARI**

**Gökhan TİBİLLİ**  
**Sanayi ve Ticaret Bakanlığı Müfettişi**

## **I-GİRİŞ**

Yeni Kanun, şirketlerin denetlenmesi hususunda farklı bir yapılanma modeli getirmiştir. Denetçiye ve denetime standartlar belirlenmiştir. Örneğin daha önce, denetleme görevi denetleme ve muhasebe uzmanlığı gerekmeyen denetçi eski kanunun deyimi ile murakıp eliyle yapılırken, yeni kanunla şirketin ölçeğine göre bağımsız denetim şirketleri veya serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler vasıtasıyla yapılması zorunluluğu getirilmiştir. Bu noktada, denetime getirilen standartları ortaya koyabilmek amacıyla kanunda denetçilere verilen görev ve sorumluluklardan geniş olarak bahsedilecektir. Bu Kanun etüt edildiğinde, denetçi sıfatının üç farklı kavram için kullanıldığı görülecektir.

a- Şirketin kuruluş, sermaye artırım ve azaltılması, birleşme, bölünme, nevi değiştirme, menkul kıymet ihracı gibi işlemlerini denetleyen işlem denetçisi,

b- Belirli olayların açığa kavuşturulması için her pay sahibinin talebi üzerine genel kurulun onayı ile asliye ticaret mahkemesi tarafından görevlendirilecek özel denetçi,

c- Eski Kanun'da da yer alan ve genel kurul tarafından atanan, şirketin denetlenmesi görevini yürüten denetçi görüldüğü üzere, Türk Ticaret Kanunu'nda farklı bir yapılanma olduğu anlaşılmaktadır. Bu çalışmada, bu yeni yapılanmada denetçilere verilen görevler ile denetçilerin hakları, yetkileri ve sorumlulukları konu edilecektir.

## **II- DENETLEME**

Denetçilerin asli görevi, anonim şirketin finansal tablolarını uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlemektir. Bundan maksat, şirketin finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun, Türkiye muhasebe standartlarına, kanuna ve ana sözleşmeye uygun olup olmadığı; şirketin malvarlığının ve finansal durumunun doğru resim ilkesine uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığı (Türk Ticaret Kanunu md. 398/1); yönetim kurulunun yıllık

faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığı (Türk Ticaret Kanunu md. 397/1); hususlarının denetlenmesidir.

Denetçilerin denetiminin konu ve kapsamını, denetçilerin vasıfları ile birlikte değerlendirdiğimizde, Kanun'un şirketin denetlenmesi hususuna verdiği önemiyet ortaya çıkmaktadır. Bu fikrimizi destekleyici bir diğer delil ise Kanun'un "denetçinin denetiminden geçmemiş finansal tablolar ile yıllık faaliyet raporunun yok hükmünde olduğu" saymasıdır (Türk Ticaret Kanunu md. 397/2).

### **III - RAPOR DÜZENLEMEK**

Kanun, denetçilerin rutin olarak düzenleyecekleri iki rapor sayılmıştır:

A- Denetçi, denetimi müteakip, denetimin türü, kapsamı, niteliği ve sonuçları hakkında, gereken açıklıkta, anlaşılır, basit bir dille yazılmış ve geçmiş yıllarla karşılaştırmalı olarak hazırlanmış, finansal tabloları konu alan bir rapor düzenler ve yönetim kuruluna sunar (Türk Ticaret Kanunu md. 402/1).

B- Şirketin durumu hakkındaki yönetim Kurulunun yıllık faaliyet raporunun finansal tablolar ile tutarlılığı ve gerçeğe uygunluğu açısından değerlendirmeleri içeren ayrı bir rapor düzenler. Raporda şirketin finansal durumuna dair yönetim kurulunun değerlendirmesi hakkında görüş açıklanır. Bu görüşte, şirketin finansal durumu ile şirketin varlığını sürdürebilmesine ve gelecekteki gelişmesine ilişkin analizlere yer verir (Türk Ticaret Kanunu md. 402/2, 3).

### **IV - GÖRÜŞ YAZISI VERMEK**

Denetçi, denetimin sonucunda görüş yazısı verir. Bu görüş yazısı, şirketin finansal tablolarının doğru olup olmadığı, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olup olmadığı, şirketin malvarlığı ile finansal durumuna ve kârlılığa ilişkin resmin gerçeğe uygun olup olmadığı, tabloların bunu dürüst bir şekilde yansıtıp yansıtmadığı hususlarını içerir.

Bu görüş yazısında olumlu, olumsuz, sınırlı olumlu görüş belirtebileceği gibi görüş vermekten imtina ettiğini de belirtebilir (Türk Ticaret Kanunu md. 403).

### **V - RİSK KOMİTESİ İLE İLGİLİ GÖREVLERİ**

Pay senetleri borsada işlem görmeyen şirketlerde, denetçi şirketin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye sokacak sebeplere

rastladığında, bu hususlara ilişkin görüşünü yönetim kuruluna bildirir. Yönetim kurulu denetçinin bildirimini üzerine riskin yönetilmesi amacıyla uzman bir komite kurar (Türk Ticaret Kanunu md. 378). Denetçinin risk komitesi ile ilgili iki görevi bulunmaktadır. Bunlardan birincisi denetlemeye ikincisi rapor düzenlemeye ilişkin görevdir:

- Denetçi, bu komitenin vereceği raporun Türkiye muhasebe standartlarına, kanuna ve ana sözleşmeye uygun olup olmadığı hususlarını denetlemekle görevlidir (Türk Ticaret Kanunu md. 398/1).

- Denetçi, bu madde uyarınca kurulması gerekli komitenin kurulup kurulmadığını, sistem kurulmuşsa bunun yapısı ile komitenin uygulamalarını açıklayan bir rapor hazırlayarak yönetim kuruluna sunmakla görevlidir (Türk Ticaret Kanunu md. 398/4).

## **VI- SERMAYE KAYBI/BORCA BATIK OLMA DURUMUNDA GÖREVİ**

Şirketin borca batık olması şüphesi uyandıran emareler bulunması halinde, yönetim kurulunca aktiflerin muhtemel satış fiyatları ve işletmenin devamlılığı esas alınarak bir ara bilanço düzenlenir. Denetçinin görevi bu aşamadan sonra başlar. Denetçi bu ara bilançoğu incelemek ve en geç yedi iş günü içerisinde değerlendirme ve önerilerini içeren bir rapor hazırlayıp yönetim kuruluna sunmakla yükümlüdür. (Türk Ticaret Kanunu md. 376). Denetçinin bu görevini yukarıda yer alan rapor ile birlikte denetçinin "olağandışı durumlarda rapor düzenleme" görevi şeklinde niteleyebiliriz.

## **VII- GENEL KURUL TOPLANTILARI İLE İLGİLİ GÖREVLERİ**

Denetçi ve kendilerini ilgilendiren konularda işlem denetçisi şirket genel kurulunda hazır bulunmak durumundadır. Denetçiler genel kurul toplantısında görüş bildirebilirler (Türk Ticaret Kanunu md. 407/2). Kanun'un bu düzenlemesi denetçinin görev ve sorumluluğu olarak nitelendirilebileceği gibi aynı zamanda denetçiye verilen hak olarak da nitelendirilebilir. Yine Kanun, pay sahiplerine, denetçilerden denetimin yapılma şekli ve sonuçları hakkında bilgi isteme hakkı; denetçilere de bilgi verme görevi vermiştir (Türk Ticaret Kanunu md. 437/2). Bu çerçevede sayılan konularla ilgili olarak denetçilerin pay sahiplerine bilgi vermesi gerekmektedir.

## **VIII-DENETÇİLERİN HAKLARI/YETKİLERİ**

Denetçilere, kendilerine verilen görevleri yerine getirmelerini teminen verilen en önemli yetki, bilgi ve belge alma yetkisidir. Bu çerçevede denetçiler yönetim kurulundan şirketin finansal tablolarını ve yıllık faaliyet

raporunu düzenleyip onaylayarak vermesini; şirketin defterlerini, yazışmalarını, belgelerini, varlıklarını, borçlarını, kasasını, kıymetli evrakını, envanterini incelenerek denetleyebilmek için gerekli imkânları sağlamasını isteme hakkına ve yetkisine sahiptir (Türk Ticaret Kanunu md. 401). Bunun dışında denetçinin haklı sebeplerin bulunması veya kendisine karşı görevden alınma davası açılması durumunda sözleşmesini feshetme hakkı mevcuttur (Türk Ticaret Kanunu md. 399). Bu husus denetçinin şirketin denetlenmesi hususunda karşılaşılabileceği baskılar nedeniyle görevini gereği gibi yerine getirememesi halinde anlam ifade edecektir ki, bu hak sözleşmenin yaptırımlarının denetçiye karşı baskı aracı olarak kullanılmasını engelleyecektir.

## **IX- DENETÇİLERİN SORUMLULUKLARI**

Denetçi, işlem denetçisi ve özel denetçi,

a- Denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmak,

b- Denetim sırasında öğrendikleri, denetleme ile ilgili olan iş ve işletme sırlarını saklamak ile yükümlüdürler. Öğrendikleri şirket sırlarını izinsiz olarak kullanamazlar. Kasten veya ihmal ile yükümlerini ihlal edenler şirkete ve zarar verdikleri takdirde bağlı şirketlere karşı sorumlu olurlar (Türk Ticaret Kanunu Madde 404). Sır saklama yükümlülüğü, denetçinin bağımsız denetim şirketi olması durumunda, denetçi ile birlikte denetçinin görev yaptığı kurumun yöneticileri ve çalışanları için de geçerlidir. Bu duruma aykırı hareket edenler hakkında aynı Kanun maddesinde para cezası öngörülmüştür.

## **X- SONUÇ**

Yeni Kanun şirketlerin denetlenmesi hususunda farklı bir yapılanma modeline gitmiştir. Gerek denetçilere getirilen standartlar gerekse denetçilerin denetim görevlerini ne şekilde yapacakları, ne türden raporlar ve yazılar düzenleyecekleri açık bir şekilde Kanunla belirlenmiştir. Bu konuda yapılan düzenlemelerin tamamı ulusal şirketlerimizin uluslararası alanda itibarını ve güvenilirliğini arttırıcı düzenlemelerdir. Deyim yerinde ise şirketlerimizi bir üst lige taşımaya yöneliktir. Son söz olarak bundan sonra gerekli ikincil mevzuatın bir an evvel çıkarılarak sistemin işlemesinin sağlanması gerektiği düşünülmektedir.

**(Yaklaşım Dergisi Temmuz/2011 sayısından alınmıştır.)**

**GERÇEĞE UYGUN DEĞER MUHASEBESİ VE FİNANSAL TABLOLARA  
ETKİSİ**  
**FAIR VALUE ACCOUNTING AND THE EFFECTS TO FINANCIAL  
STATEMENTS**

**Yrd. Doç. Dr. Fatma PAMUKÇU\***

**Öz**

Finansal tablolar işletme ile ilgili çıkar gruplarına finansal bilgiler sunmaktadır. Sermaye piyasalarının gelişmesi ile beraber bu çıkar gruplarının talepleri de değişmektedir. Doğru finansal tablolar yeterli görülmemekte, gerçeğe uygun bilgiler sunan tablolar beklenmektedir. Finansal tablolarda kullanıcılara net, açık ve gerçeğe uygun bilgiler sunulması esastır. Varlık ve borç kalemlerine ilişkin tutarların tarihi maliyetlerle yer alması bilgi kullanıcıları tarafından yeterli görülmemektedir. Tarihi maliyet geçmişte kalmış bir tutardır, oysa varlık ve borçların finansal tablo tarihindeki değerinin bilinmesi daha büyük bir öneme sahiptir. Gelecekte ortaya çıkabilecek kazanç ve zararların da bilinmesi istenmektedir. Bu nedenle değerlendirme esaslarında "gerçeğe uygun değer" kavramının kullanılması ön plana çıkmaktadır. Uluslararası ve buna bağlı olarak Türkiye Muhasebe Standartlarında yer alan önemli bir düzenleme de "gerçeğe uygun değer Muhasebesi"dir. Mevcut yasal düzenlemelerdeki esaslara göre değerlendirme yapılarak düzenlenmiş finansal tabloların muhasebe standartlarına göre düzeltilmesi halinde varlık ve borç kalemlerine ait tutarlarda farklar ortaya çıkmaktadır.

**Anahtar Sözcükler:** Gerçeğe uygun değer, gerçeğe uygun değer muhasebesi, finansal tablolar

**Abstract**

Financial statements provide financial information for interest groups. With the development of the exchange market the demands of these interest groups vary. Correct financial statements are not considered adequate; statements providing information in accordance to reality are expected. It is fundamental to provide clear, explicit and concurrent information in the financial statements to the users. The amounts related to assets and payable items in historical costs are not found adequate by the users. Historic cost is an amount in the past whereas knowledge of the value of the assets and payables at the balance sheet date has an important value. The earnings and losses that may occur in the future are also needed to be known. Consequently, the use of the "fair value"

concept in valuation principles stands out. An important adjustment in the international and Turkish Accounting Standards in connection to this is "fair value accounting". in the case of adjusting financial statements by performing valuation and prepared according to the principles in the existing legal regulations as to accounting standards differences in assets and payable item amounts appear.

Key Words: Fair value, fair value accounting, financial statements

\*Marmara Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Muhasebe Finansman Anabilim Dalı

## 1. GİRİŞ

İşletmenin temel finansal tablolarında yer alan kâr/zarar tutarı ile varlık ve kaynaklara ilişkin tutarların belirlenmesinde değerlemede kullanılan ölçeklerin önemli bir etkisi bulunmaktadır. Değerlemede farklı bir ölçeğin kullanılması hem bilançoda hem de gelir tablosunda yer alan tutarların farklılaşmasına neden olacaktır.

Yürürlükte bulunan vergi mevzuatında varlık ve borçların değerlemesinde kullanılan çeşitli değerlendirme esasları yer almaktadır. Günümüzde üzerinde anlaşmaya varılmış ortak bir değerlendirme tanımı bulunmamaktadır. Bunun temel nedeni; değerlendirme kavramının özünde sübjektiflik olmasıdır. Bundan dolayı da, değerlendirme konusu muhasebenin önemli ve karışık konularından biri haline gelmiştir. Muhasebenin objektif ve gerçeğe uygun bilgiler sunma sorumluluğunun bulunması değerlemeyi daha önemli hale getirmektedir.

Değerlemede kullanılan değerlendirme ölçeklerinden biri olan tarihsel maliyet güvenilirdir ancak geleceğe yönelik kararların alınmasında kullanılabilecek ilgili bir değer değildir. Literatürde ve uygulamada tarihsel maliyetten uzaklaşılması ve cari değerle değerlendirme esaslarının kullanılması giderek ağırlık kazanmaktadır.

Uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarında yer alan değerlendirme esaslarından biri olan "gerçeğe uygun değer" kavramı finansal tablolarda gerçek bilgiler sunulmasına olanak sağlamaktadır.

İngilizcede "fair value" olarak kullanılan kavram Türkçede gerçeğe uygun değer" ya da "makul değer" olarak kullanılmaktadır. Bu çalışmada gerçeğe uygun değer kavramı kullanılmıştır.

Çalışma giriş ve sonuç bölümleri dışında, beş ana bölümde incelenmiştir. Bu bölümler sırasıyla; muhasebede değerlendirme kavramı ve

önemi, uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarında değerlendirme, gerçeğe uygun değer muhasebesi, Türk mevzuatında değerlendirme esasları ve gerçeğe uygun değer uygulamasının finansal tablolara etkisidir.

## **2. MUHASEBEDE DEĞERLEME KAVRAMI VE ÖNEMİ**

Değer, bir varlığın değişimi sırasında ortaya çıkan para cinsinden tutarı veya yükümlülüğün ifası amacıyla katlanılan b deli ifade eder. Bu anlamda bir varlık veya yükümlülüğün değişim zamanlarına ve değişim ortamlarına göre farklı değerlerinden bahsetmek mümkündür. Örneğin 100 birim A varlığının dönem başındaki değeri 1.000 TL iken, değişik faktörlerin etkisiyle dönem sonunda 1.500 TL'ye çıkabilir veya 800 TL'ye düşebilir. Ayrıca, bir varlık veya yüküml k farklı kişi ve kurumlar için farklı değerleri ifade edebilir. Varlık ve yüküml klere bakış açısına göre farklı değerler atfedilmesi, değişik disiplinlerde farklı değerlendirme tanımlarının yapılmasına yol açmıştır. Günümüzde tüm disiplinlerin üzerinde anlaştığı ortak bir değerlendirme tanımı bulunmamaktadır (Granof, 1983,167).

VUK'nun 258.maddesinde değerlendirme "Vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve teşhididir" şeklinde tanımlanmıştır. Başka bir tanıma göre değerlendirme bir işletmenin varlığını meydana getiren aktif ve pasif kalemlerin belirli bir tarihteki değerlerinin para biri-mi ile ifade edilmesidir. Ölçme, sayma veya tartma sonucunda elde edilen miktarların birim değer ile çarpılmasıyla o iktisadi değer para ile ifade edilmiş yani değerlendirilmiş olur (Ataman, 2009, 17).

## **3. ULUSLARARASI MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINDA DEĞERLEME**

Muhasebe standartlarında sık sık "gerçeğe uygun değer" kavramına vurgu yapılmakta, varlık ve borçların gerçeğe uygun bir şekilde ölçülmesi, değerlendirilmesi ve finansal tablolarda raporlanmasının, finansal tablo kullanıcılarının bilgi ihtiyacının en iyi bir şekilde karşılanmasına neden olacağı ifade edilmektedir. Bu kapsamda, finansal tablo unsurlarının değerlemesi ile ilgili olarak standartlarda beş temel ölçüleme esasına yer verilmiştir. Bunlar (Özerhan Akbulut, 2008, 8):

- Maliyet bedeli (Tarihi maliyet)
- Cari maliyet (Yenileme maliyeti)
- Gerçekleşebilir değer (İtfa değeri)
- Gerçeğe uygun değer
- Kullanım değeri (Bugünkü değer)

a) Maliyet bedeli.(Tarihi maliyet): Varlıklar için tarihi maliyet "varlıklar elde edildikleri tarihte alımları için ödenen nakit veya nakit benzerlerinin tutarları ile veya onlara karşılık verilen varlıkların piyasa değerleri" olarak tanımlanmaktadır. Borçların tarihi maliyeti ise "borç karşılığında elde edilenin tutarı ile veya işletmenin normal faaliyetlerinden kaynaklanan borçlarda, örneğin, kurumlar vergisinde olduğu gibi, borcun kapatılması için gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilir" şeklinde açıklanmaktadır.

Uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarında tarihi maliyet esasına atıfta bulunan ve maliyet bedeli ile değerlendirilmesi öngörülen varlıklar şunlardır: Maddi duran varlıklar, yatırım amaçlı gayrimenkuller, maddi olmayan duran varlıklar, şerefiye, iştiraklerdeki yatırımlar. Stokların değerlendirilmesinde ise sadece ilk muhasebeleştirilmede maliyet bedeli esas alınmaktadır (Özerhan Akbulut, 2008, 8-16).

b) Cari maliyet (yenileme maliyeti): Varlıklar aynı varlığın veya bu varlıkla eşdeğer olan bir varlığın alınması için hali hazırda gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilirler. Borçlar, yükümlülüğün kapatılması için gereken nakit ve nakit benzerlerinin iskonto edilmemiş tutarları ile gösterilirler (Kavramsal çerçeve, madde 100).

UMS 2-Stoklar standardına göre üretimde kullanılan ilk madde ve malzemelerin net gerçekleşebilir değerinin tespitinde yenileme maliyeti kullanılabilir. Standartta göre, ilk madde ve malzemelerin fiyatlarındaki azalış, mamullerin maliyetinin net gerçekleşebilir değerinden daha yüksek olacağını gösteriyorsa, ilk madde ve malzemelerin değeri net gerçekleşebilir değerine indirgenir. Bu durumda ilk madde ve malzemelerin yenileme maliyeti, net gerçekleşebilir değeri yansıtan en iyi ölçü olabilir.

UMS 16-Maddi Duran Varlıklar standardında da yenileme maliyetine atıfta bulunmaktadır. Buna göre, maddi duran varlıklarını değerlendirmekte yeniden değerlendirme modelini seçen bir işletmenin, varlığın gerçeğe uygun değerini piyasa değerini esas alarak tespit etmesi gerekir. Ancak çeşitli nedenlerden dolayı varlığın gerçeğe uygun değerine ilişkin yeterli bilginin mevcut olmaması halinde, işletme gelir yaklaşımı veya yenileme maliyeti yaklaşımını kullanarak gerçeğe uygun değeri tahmin edebilir.

c) Gerçekleşebilir değer (İtfa değeri): Varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, bir varlığın elden çıkarılması halinde ele geçecek olan nakit ve nakit benzerlerinin tutarıdır. Borçlar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ödenmesi gereken nakit ve nakit benzeri

değerlerin iskonto edilmemiş tutarları ile gösterilir (Kavramsal çerçeve, madde 100)"

Stokların ilk muhasebeleştirilmesinde maliyet bedeli kullanılmasına rağmen, izleyen dönemlerdeki değerlemede ise maliyet ve net gerçekleşebilir değer düşük olanı dikkate alınmaktadır. Net gerçekleşebilir değer, bir işletmenin, işin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının düşülmesiyle elde edilen tutarı ifade eder. İşletmenin stokların satılmasından elde etmeyi beklediği net tutarı ifade etmektedir (UMS-2).

d) Gerçeğe uygun değer: Gerçeğe uygun değer, karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.

Gerçeğe uygun değerle değerlendirilen varlıklar şöyle sıralanabilir: Yeniden değerlendirme modeline göre değerlendirilen maddi ve maddi olmayan duran varlıklar, gerçeğe uygun değerle değerlendirilen yatırım amaçlı gayrimenkuller, satılmaya hazır finansal varlıklar, gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan finansal varlıklar, nakit ve nakit benzeri varlıklar, alacaklar, kıdem tazminatı karşılıkları (Özerhan Akbulut, 2008, 18-25).

e) Kullanım değeri (Bugünkü değer): Varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, ileride yaratacakları net nakit girişlerinin bugünkü iskonto edilmiş değerleri ile gösterilirler. Borçlar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ileride ödenmesi gereken net nakit çıkışlarının bugünkü iskonto edilmiş değerleri ile gösterilir (Kavramsal çerçeve, madde 100).

Kullanım değeri, esas itibarıyla varlıkların geri kazanılabilir tutarlarını tespit etmekte kullanılan bir hesaplama biçimidir. Maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar ve maliyet modeline göre değerlendirilen yatırım amaçlı gayrimenkullerin geri kazanılabilir tutarının hesaplanmasında dikkate alınan bir ölçüm esasıdır. İşletmeye özgü bir değer olup, tamamen işletmenin geleceğe yönelik tahminlerine dayalı olarak hesaplanır.

## **4. GERÇEĞE UYGUN DEĞER MUHASEBESİ**

### **4.1. Gerçeğe Uygun Değer Kavramı**

UFRS (TFRS) gerçeğe uygun değeri "tarafsız, danışıklı olmayan, ilişkili taraflar arasında olmayan ve objektif olan, bilgili ve istekli taraflar

arasında bir varlığın değışimi veya bir borcun kapatılması için kabul edilen tutar" olarak tanımlamaktadır.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu halen yürürlükte olan Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının büyük bölümünde varlık ve yükümlülüklerin değeri değerlendirilmesinde gerçeğe uygun değer yaklaşımını kısmen veya tamamen kullanmaktadır. Bu standartlar incelendiğinde gerçeğe uygun değer belirlenmesinde aşağıda belirtilen yöntemlerin kullanıldığı görülmektedir (Deran ve Aktaş, 2006, 160-161).

a) Gerçeğe uygun değer belirlenmesinde öncelikle ilgili varlık veya yükümlülüğe ilişkin piyasa fiyatı esas alınmaktadır.

b) Varlık veya yükümlülüğe ilişkin piyasa fiyatına ulaşılamaması durumunda, gerçeğe uygun değer benzer kalemlerin piyasa fiyatı üzerinden hesaplanmaktadır.

c) Piyasa fiyatının güvenilir olmaması durumunda ise gerçeğe uygun değer net bugünkü değer, opsiyon fiyatlaması ve benzeri yöntemler kullanılarak belirlenebileceği öngörülmektedir.

#### **4.2. Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesinin Ortaya Çıkışı**

Finansal tabloların temel amacı, kullanıcılara karar vermelerinde yardımcı bilgi sağlamak olduğu için, bu tablolarda verilen rakamların mümkün olduğunca bir varlığın veya yükümlülüğün gerçek değerini yansıtmaları istenmektedir. Tarihi maliyetlerde konulan sermayenin korunması üzerine yapılandırılan bir sistem vardır. Bazı yazarlar bu sistemin gerçeği yansıtmadığını, esas olanın varlığın işletmeye olan değeri (kullanıcıya olan değeri) olduğunu öne sürmüş ve gerçeğe uygun değer yaklaşımı da bu kaygıların sonucu olarak ortaya çıkmıştır (Şimga Mugan, 2008, 59).

Gerçeğe uygun değer yaklaşımı, öncelikle Anglosakson ülkelerinde uygulama alanı bulmuştur. Bunun nedeni; bu ülkelerde güçlü sermaye piyasalarına sahip yaygın pay sahipleri kitlesinin olması, buna paralel büyük ve bağımsız bir dış denetim işlevinin bulunmasıdır. Ayrıca vergi ve muhasebe kurallarının ayrılığı da gerçeğe uygun değer uygulamasının öncelikle bu ülkelerde ortaya çıkmasına yol açmıştır. Bu ülkelerde güçlü sermaye piyasalarının olması yaygın pay sahibi kitlesini ortaya çıkarmış, yaygın pay sahibi kitlesinin gerçeğe uygun bilgi ihtiyacı ise finansal tabloların hazırlanmasında tarihi maliyet yaklaşımının yanında, gerçeğe uygun değer yaklaşımının da uygulanmasına yol açmıştır. Kıta Avrupa'sı ülkelerinde işletmelerin ihtiyaç duydukları kaynakları sermaye piyasaları yerine devlet veya bankalardan sağlamaları, bu ülkelerde güçlü sermaye

piyasalarının ve buna paralel güçlü muhasebe örgütlerinin oluşumunu geciktirmiştir. Ayrıca, bu ülkelerde finansal raporlama kurallarının kanunlar çerçevesinde belirlenmesi, finansal tabloların doğruluk ve yasallık ilkeleri çerçevesinde hazırlanmasına yol açmıştır. Ancak son yıllarda Kıta Avrupa'sı ülkelerinde de sermaye piyasaları gelişmekte olduğundan, gerçeğe uygun değer açıklama kaygısı ağırlık kazanmıştır (Şensoy, 2003, 23-24).

### 4.3.Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Gerçeğe Uygun Değer

UFRS (TFRS)'de gerçeğe uygun değer hesaplaması gerektiren ve gerektirmeyen ya da başka standartlara referans vererek gerçeğe uygun değer hesaplamasını gerektiren standartlar aşağıda sunulmuştur.

**Tablo-1: Gerçeğe Uygun Değer Kavramının Yer Aldığı UFRS (TFRS)'ler**

Gerçeğe Uygun Değer Hesaplaması Gerektiren Standartlar	Başka Standartlara Referans Vererek Gerçeğe Uygun Değer Hesaplaması
UMS 11 - İnşaat Sözleşmeleri	UMS 2-Stoklar
UMS 16- Maddi Duran Varlıklar	UMS 21 -Kur Değişiminin Etkileri
UMS 17- Kiralama İşlemleri	UMS 27-Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar
UMS 18-Hasılat	UMS 28-İştiraklerdeki Yatırımlar
UMS 19- Çalışanlara Sağlanan Faydalar	UMS 31-iş Ortaklıklarındaki Paylar
UMS 20-Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının	UMS 32-Finansal Araçlar: Sunum
UMS 26-Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve	UFRS 4-İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ
UMS 33-Hisse Başına Kazanç	UFRS 7-Finansal Araçlar: Açıklamalar
UMS 36-Varlıklarda Değer Düşüklüğü	
UMS 38-Maddi Olmayan Duran Varlıklar	
UMS 39-Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçümler	
UMS 40-Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	
UMS 41-Tarımsal Faaliyetler	
TFRS 1-Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması	
UFRS 2-Hisse Bazlı Ödemeler	
UFRS 3-İşletme Birleşmeleri	
UFRS 5-Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler	

**Kaynak:** Demir, Volkan ve Bahadır, Oğuzhan (2007). "UFRS (TFRS) 'deki Değerleme Ölçüleri Kapsamında Şirket Değerlemesinde Defter Değeri Yaklaşımı", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi. 23. (Eylül 2007): 71.

#### **4.4. Amerikan Muhasebe Standartlarında Gerçeğe Uygun Değer**

Gerçeğe uygun değerın kullanılması birçok UFRS tarafından zorunlu hale getirilmiş olsa da, gerçeğe uygun değerın nasıl uygulanacağı konusunda herhangi bir rehber hazırlanmamıştır. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun bu konudaki çalışmaları sürmektedir. Ancak, mevcut durumda gerçeğe uygun değerın nasıl uygulanacağı konusunda FASB'nin (Finansal Muhasebe Standartları Kurulu) 2004 yılında yayınladığı Nihai Taslak rehber olarak kabul edilebilir. Söz konusu Nihai Taslak'ta gerçeğe uygun değerın üç seviyesi belirlenmiştir:

- Birinci seviyede aynı türdeki varlıklar için gözlemlenen piyasa işlemleri,
- İkinci seviyede benzer türdeki varlıklar için gözlemlenen piyasa işlemleri,
- Üçüncü seviyede ise bazı piyasa verilerini,

temel olarak oluşturulan değerlendirme yöntemlerinin kullanılmasıyla ortaya çıkan değerler yer almaktadır. FASB işletmenin gerçeğe uygun değeri kullandığında finansal tablo dipnotlarında bu değerın hangi seviye kullanılarak belirlendiğini ve eğer üçüncü seviye kullanılmışsa hangi değerlendirme modelinden yararlandığını açıklamasını zorunlu kılmaktadır (Demir ve Bahadır, 2007, 70).

Gerçeğe uygun değeri ölçmekte, Piyasa Yaklaşımı, Gelir Yaklaşımı ve Maliyet Yaklaşımı ile uyumlu değerlendirme teknikleri kullanılmaktadır. Bu yaklaşımlar aşağıdaki şekilde özetlenmiştir (Akbulut, 2007, 31).

a) Piyasa Yaklaşımı: Piyasa yaklaşımında aynı veya karşılaştırılabilir nitelikteki varlık ya da borçlara ilişkin piyasa işlemlerinden elde edilen fiyat ve diğer geçerli bilgiler kullanılmaktadır.

b) Gelir Yaklaşımı: Bu yaklaşımda, gelecekte elde edilecek tutarların bugünkü değerini hesaplamaya yönelik değerlendirme teknikleri kullanılmaktadır.

c) Maliyet Yaklaşımı: Bir varlığın hizmet kapasitesini yenilemek için gerekli olacak tutarın hesaplanmasına dayalı bir yaklaşımdır.

## **5. TÜRK MEVZUATINDA DEĞERLEME ESASLARI**

Türk mevzuatında değerlendirme konusu çeşitli kanunlarda düzenlenmiş bulunmaktadır. Bu düzenlemeler Vergi Usul Kanunu, Türk Ticaret Kanunu, Sermaye Piyasası Kanunu ile Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Yönetmelikleri olarak ayrı ayrı ele alınmış ve açıklanmıştır.

### **5.1.Vergi Usul Kanunu**

Türk vergi mevzuatında, vergi matrahlarının belirlenmesi için varlıkların değerlemesinde kullanılan çok çeşitli ölçekler bulunmaktadır. VUK'nunda; Maliyet Bedeli, Borsa Rayici, Tasarruf Değeri, Mukayyet Değer, İtibari Değer, Vergi Değeri, Rayiç Bedel, Emsal Bedeli olarak sekiz değerlendirme ölçegi sayılmaktadır.

Bunların dışında vergi kanunlarımızda yer alan oldukça çeşitli değerlendirme ölçekleri de bulunmaktadır. Bunlardan bazıları; fiili satış fiyatı, emsal değeri, emsal satış bedeli, iktisap maliyeti, iktisap değeri, mahallindeki kıymet, muamele değeri, mubayaa bedeli, normal fiyat, ortalama perakende fiyat, rayiç değeri, satın alma bedeli, satış değeri, satış bedeli, servet değeri, gerçek bedel, tahmini değeri, yazılı bedeldir.

Yukarıda belirtilen değerlendirme ölçekleri üç temel ölçege indirgenebilir (Ataman, 2009, 19-22):

- 1 .Rayiç Bedel : Borsa Rayici, Vergi Değeri, Emsal Bedel
- 2.Maliyet Bedeli : Alış Bedeli, Alış Emsal Bedeli
3. İtibari Değer : Tasarruf Değeri, Mukayyet Değer

Görüldüğü gibi Vergi Usul Kanunu'nda çok farklı adlarda ve karmaşık değerlendirme esasları mevcuttur. Yukarıda yapılan sınıflandırmaya göre gerçeğe uygun değer kapsamına giren rayiç bedel bulunmaktadır (Şensoy, 2003,41).

### **5.2.Türk Ticaret Kanunu**

6762 nolu Türk Ticaret Kanununda borsa rayici, itibari değeri, maliyet değeri ve cari fiyat olmak üzere dört değerlendirme ölçegi bulunmaktadır. Eski TTK'nunda yer alan değerlendirme ölçekleri arasında gerçeğe uygun değeri esası yer almamaktadır.

14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 6102 nolu yeni Türk Ticaret Kanununda değerlendirme ile ilgili esaslar tamamen değişmiştir. Kanunun Beşinci Kısım, B) Açılış bilançosu, yılsonu finansal

tabloları, III. Değerleme İlkeleri bölümünde 78-81.maddelerde varlık ve borçların değerlemesine ilişkin esaslar yer almaktadır.

Kanunun 79.maddesinde dönen ve duran varlıkların Türkiye Muhasebe Standartları uyarınca bu standartlarda gösterilen ölçülere göre değerlendirileceği hükmü bulunmaktadır. Borçlar ve diğer finansal tablo kalemleri için de aynı standartlar uygulanır.

Değerlemede uygulanacak değerlerin belirlenmesi, tanımları, kapsamı, uygulanacak kalemlerin gösterilmesi ve değişiklikler Türkiye Muhasebe Standartlarına tabi olacaktır.

Yeni TTK'nın yasallaşmasından sonra muhasebe standartları ile kanundaki düzenlemeler arasındaki farklılıklar tamamen ortadan kalkmıştır.

Yeni TTK'nın muhasebe standartları ve buna bağlı olarak da değerlendirme ile ilgili hükümleri 01.01.2013 tarihinde yürürlüğe girecektir. Bu tarihe kadar 6762 sayılı TTK'da yer alan düzenlemeler uygulanacaktır.

### **5.3.Sermaye Piyasası Kanunu**

Sermaye Piyasası Kurulunca güncel Uluslar arası Muhasebe Standartları/Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, Avrupa Birliği'nin finansal raporlamaya ilişkin düzenlemeleri ile Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yapılan çalışmalar göz önünde bulundurularak hazırlanan ve Seri: XI, No:29 "Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği" yayımlanmıştır. Finansal raporların hazırlanmasında esas alınan standartlar Avrupa Birliği mevzuatına uyumu esas almaktadır.

Bu tebliğ ile yapılan düzenlemeye göre işletmeler, Avrupa Birliği tarafından kabul edilen haliyle Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarını uygulayarak ve finansal tabloların bu standartlara göre hazırlandığına dipnotlarda yer verirler. Bu uygulamalarda, benimsenen uluslararası standartlara aykırı olmayan, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunca yayımlanan Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları uygulanır.

Sermaye Piyasası Kanununa tabi anonim ortaklıklarda finansal tabloların düzenlenmesinde muhasebe standartları ve finansal raporlama standartlarına uyulacak olması değerlendirme esaslarının da standartlara uygun olacağını göstermektedir. Daha önceki yasal düzenlemelerde gerçeğe uygun değer kavramı ile sadece rayiç bedel esaslı paralellik göstermekteydi. Sermaye Piyasası Kurulu XI Seri ve 29 No.lu tebliğ ile

gerçeğe uygun değer esasını ilgili işletmelerde uygulanır duruma getirmiştir.

#### **5.4. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Yönetmelikleri**

"Bankaların Muhasebe Uygulamalarına ve Belgelerin Saklanması İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu tarafından 1.11.2006 tarih ve 26333 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Bu yönetmeliğin amacı, bankaların; muhasebe ve raporlama sisteminde şeffaflık ve tekdüzenin sağlanması, işlemlerinin kayıt dışında kalmasının önlenmesi, faaliyetlerinin gerçek mahiyetlerine uygun olarak sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, konsolide ve konsolide olmayan bazda mali durumları, mali performansları ile yönetimin etkinliği hakkında bilgileri içeren finansal tablolarının zamanında ve doğru bir şekilde hazırlanması, raporlanması ve yayımlanmasına ve belgelerin saklanmasına ilişkin usul ve esasları düzenlemektir.

Bankalar, faaliyetlerini bu Yönetmelik ve Kurulca çıkarılacak tebliğlere göre muhasebeleştirir. Faaliyetlerin, 16/1/2005 tarihli ve 25702 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun 1 sıra Nolu Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ hükümleri çerçevesinde Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak muhasebeleştirilmesi esastır.

Yukarıdaki açıklamalarda da görüldüğü gibi bankalar Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun muhasebeleştirme yapacaklarından aktif ve pasiflerin değerlemesinde gerçeğe uygun değer esasını da kullanacaklardır.

#### **6. GERÇEĞE UYGUN DEĞER YAKLAŞIMININ FİNANSAL TABLOLARA ETKİSİ**

Gerçeğe uygun değer yaklaşımı, ilk kayda alma ve her değerlendirme tarihinde bazı gerçekleşmemiş kâr ya da zararın kayıtlanmasını gerektirmektedir. UMS 40 ve 41'deki uygulamalara bakıldığında değer değişikliğinden kaynaklanan kâr veya zararların doğrudan gelir tablosuna yansıtıldığı, diğer standartlardaki uygulamalarda ise, değer değişikliğinden kaynaklanan kâr veya zararların gelir tablosuna yansıtılmasının yanı sıra, özkaynak unsuru olarak muhasebeleştirilmesine de olanak tanıdığı görülmektedir. Tarihi maliyet yerine gerçeğe uygun değer temelinde

hazırlanmış finansal tablolar, bir anlamda finansal bilgilerin güncellenmiş haliyle sunulmasına olanak tanıyacaktır (Tokay ve ötekiler, 2005, 24-25).

Gerçeğe uygun değer yaklaşımı ekonomik değişikliklerin finansal tablolara yansıtılmasını sağlamakta ve farklı kaynaklardan, farklı zamanlarda, farklı değerlerle elde edilen aynı varlıkların finansal tablolarda aynı değerlerle gösterilmesine olanak sağlamaktadır. Bunun yanı sıra, gerçeğe uygun değer, kayıtlama, değerlendirme ve raporlama konularında muhasebe için karmaşık bir ortam oluşturmaktadır. Gerçeğe uygun değer yaklaşımı ile tarihi maliyet yaklaşımı karşılaştırıldığında, bu iki yaklaşımın aynı işlemlerde farklı muhasebe uygulamaları gerektirdiği görülmektedir (Tokay ve ötekiler, 2005, 24-25).

Gerçeğe uygun değerle değerlendirilen varlıklar ile ilgili olarak yapılacak değerlendirme işlemleri ve finansal tablolarda ortaya çıkacak farklılıklar şöyle açıklanabilir:

### **6.1. Yeniden Değerleme Modeline Göre Değerlenen Maddi Duran Varlıklar**

UMS 16-Maddi Duran Varlıklar standardına göre maddi duran varlıklar aktife girdikten sonra, maliyet modeli veya yeniden değerlendirme modeline göre değerlendirilmektedir. Yeniden değerlendirme modelinde maddi duran varlık gerçeğe uygun değeri ile değerlendirilmektedir. Bu modelin uygulanabilmesi için, maddi duran varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi gerekir. Yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, gelecek birikmiş amortisman ve gelecek birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi yoluyla bulunan Yeniden değerlendirme sonucunda ortaya çıkan değer artışı özkaynaklar grubunda, değer azalışı ise gelir tablosunda raporlanır.

### **6.2. Yeniden Değerleme Modeline Göre Değerlenen Maddi Olmayan Duran Varlıklar**

UMS 38'de düzenlenmiş olan maddi olmayan duran varlıklar aktife girdikten sonra maliyet modeli veya yeniden değerlendirme modeline göre değerlendirilmektedir. Yeniden değerlendirme modelinin uygulanabilmesi için, varlığın aktif bir piyasasının olması şarttır. Gerçeğe uygun değer, aktif bir piyasa ile ilişkilendirilmek suretiyle belirlenmektedir.

### **6.3. Gerçeğe Uygun Değerle Değerlenen Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller**

UMS 40-Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller standardında, iki değerlendirme yöntemine yer verilmiştir. Bunlar maliyet modeli ile gerçeğe uygun değer yöntemidir. Yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değeri, karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır (Ersoy ve Çakır, 2008, 21). Gerçeğe uygun değer yöntemi, yatırım amaçlı bir gayrimenkulün bilanço tarihindeki piyasa koşullarını yansıtır. Bu yöntemin uygulanması halinde, yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerindeki değişimden kaynaklanan kazanç ve kayıp, olduğu dönemde kâr veya zarara dahil edilmektedir.

### **6.4. Satılmaya Hazır Finansal Varlıklar**

Satılmaya hazır finansal varlıklar ilk muhasebeleştirilmeden sonraki dönemlerde de gerçeğe uygun değerleriyle değerlendirilir. Gerçeğe uygun değer değişimleri öz kaynak içinde muhasebeleştirilir ve satılmaları veya değer düşüklüğüne maruz kalmaları durumunda gelir tablosu ile ilişkilendirilirler.

### **6.5. Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kâr veya Zarara Yansıtılan Finansal Varlıklar**

Alım satım amaçlı finansal varlıklar bu grupta sınıflandırılır. Örneğin hisse senedi, hedge aracı olarak kullanılmayan türev ürünleri. Gerçeğe uygun değer olarak, borsa rayici kullanılır.

### **6.6. Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar**

UMS 32-Finansal Araçlar: Açıklamalar ve Sunum standardına göre, nakit ve nakit benzeri varlıklar (banka mevduatı, alınan ve verilen çekler) finansal araçlar olarak tanımlanmışlardır. UMS 39'a göre bu finansal araçların değerlemesinde hem ilk muhasebeleştirmede hem de izleyen dönemlerde gerçeğe uygun değer esası kullanılır.

### **6.7. Ticari ve Diğer Alacaklar**

Senetli veya senetsiz olduğuna bakılmaksızın tüm alacakların bilanço günündeki değerine yani gerçeğe uygun değerine indirgenmesi gerekir.

### **6.8. Kıdem Tazminatı Karşılıkları**

Kıdem tazminatı karşılıkları net bugünkü değeri ile değerlendirilmekte ve bilançoda raporlanmaktadır.

## 7. SONUÇ

Muhasebe uygulamaları ve finansal raporlamada tarihi maliyetler önemini korumaktadır. Ancak bu değerlendirme yaklaşımı finansal bilgi kullanıcılarının beklentilerini karşılamada yeterli olmamaktadır. Tarihi maliyet güvenilirdir ancak geçmişte kalmıştır.

Uluslararası muhasebe ve raporlama standartlarını hazırlayan kurumlar cari piyasa değeri yaklaşımını esas alarak gerçeğe uygun değer esasını tarihi maliyetlere alternatif olarak sunmuşlardır. Uluslararası standartlar esas alınarak uygulamaya konulmuş olan Türkiye Muhasebe Standartları ile Türkiye Finansal Raporlama Standartlarında da uluslararası düzenlemelere paralel olarak gerçeğe uygun değer esası yer almaktadır.

Türk mevzuatını oluşturan çeşitli kanun, tebliğ ve yönetmeliklerde değerlemeye ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Bunlardan Türk Ticaret Kanunu, Sermaye Piyasası Kanunu ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Yönetmelikleri ile muhasebe standartları arasında paralellik sağlanmıştır. Ancak Vergi Usul Kanunu'ndaki değerlendirme esaslarında farklılıklar bulunmaktadır. Vergi mevzuatına göre düzenlenmiş finansal tablolar ile muhasebe standartlarına göre hazırlanmış finansal tablolar arasında farklılıklar ortaya çıkmaktadır.

Değerleme kavramının özünde de sübjektiflik olması nedeniyle ilgililere sunulan finansal tabloları önemli ölçüde etkilemektedir. Tarihi maliyet yaklaşımı yerine gerçeğe uygun değer esasının benimsenmesi, işletme ile ilgili çevrelere gerçeğe uygun bilgi sunma olanağı sağlayacaktır. Vergi mevzuatı ile muhasebe standartlarındaki düzenlemeler arasında bir paralellik sağlanması hem muhasebe uygulayıcılarına hem de finansal bilgi kullanıcılarına önemli derecede kolaylık ve fayda sağlayacaktır.

## KAYNAKÇA

Akbulut, Yıldız (2007). "Gerçeğe Uygun Değerin Ölçülmesine Yönelik Yeni Yaklaşımlar: FASB 157". Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi. 1, (Mart 2007): 23-38.

Ataman, Ümit (2009). Genel Muhasebe Cilt 2 Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri, 16.bs. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Demir, Volkan ve Bahadır, Oğuzhan (2007). "UFRS (TFRS)'deki Değerleme Ölçüleri Kapsamında Şirket Değerlemesinde Defter Değeri Yaklaşımı". Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi. 23, (Eylül 2007): 65-79.

Deran, Ali ve Aktaş, Rafet (2006). "Fair Value Karşılığı Olarak Gerçeğe Uygun Değer Kavramı ve Tespit Hiyerarşisi". Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi. 2, (2006): 153-166.

Ersoy, Ayten ve Çakır, Serkan (2008). "Makul Değer Muhasebesi ve Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Makul Değerin Ölçümü". Muhasebe ve Finansman Dergisi. 37, (Ocak 2008): 15-24.

Granof, Michael (1983). Accounting for Managers and Investors. New Jersey: [yayl.y]

Özerhan Akbulut, Yıldız (2008). "Vergi Usul Kanunundaki Değerleme Hükümlerinin Türkiye Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Değerlendirilmesi" VI.Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu. Ankara : Ankara SMMM. (2-6 Mart 2008): Antalya'da sunulan bildiri.

Sermaye Piyasası Kurulu (09.04.2008). Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği, Seri:XI, No:29. Ankara: Resmi Gazete (26842 Sayılı).

Şensoy, Necdet (2003). "Değerleme Esaslarında Eğilim ve Etkileşimler", XXII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu. (21-25 Mayıs 2003): Antalya'da sunulan bildiri.

Şimga Mugan, Can (2008). "Geçeğe Uygun Değer Kavramı", XII. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu. (26-30 Kasım 2008): Kıbrıs'ta sunulan bildiri, [http://dosya.izsmmmo.com/documan/tmss\\_xii\\_bildiriler/can\\_simga\\_mugan.doc](http://dosya.izsmmmo.com/documan/tmss_xii_bildiriler/can_simga_mugan.doc) [erişim tarihi: 27.09.2010].

T.C.Yasalar (14.02.2011). 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu. Ankara: Resmi Gazete (27846 Sayılı).

Tokay, Hüseyin ve ötekiler (2005). "Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımı ve Muhasebe Uygulamalarına Etkisi". XXIV. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu. (27-30 Nisan 2005): Muğla'da sunulan bildiri.

**(İstanbul SMMM Odası Çözüm Dergisi Ocak-Şubat 2011 sayısı)**

## Zamanı geldi

Feridun ANDAÇ

Gecenin sessizce bir zamanı... Yaşananı örten bir düşsellikte her şey... Adlandıramadığın bir sıkıntıdan seni çekip alacak seyirde bakışların... Sibiryaya içlerine giden bir trende yaşanan serüvene kapılmışsın sen de.

İnsan yüzleri insan öykülerine karışıyor. Onların karşısına çıkan şiddet seni de duralatıyor. Sinemanın büyüdüğü feneri gecene ışık tutarken, kitaplarla baş başa kalmayı seçiyorsun.

Paul Celan'ın "Corona" şiirini fısıldıyorsun geceye, içindeki sanrıyı durdurmak istercesine bir bakışa sürüklüyor seni onun dizeleri:

"Elimden yedi yaprağın  
güz: dostuz.  
Kırıp çıkarıyoruz zamanı  
kabuğundan  
ve yürümeyi öğretiyoruz ona:  
zaman geri dönüyor kabuğa."

içindeki zamanın dönüş sesinde bakışların. Ağrı yükseliyor, gece kapkaranlık kesiliyor. Sen de sevenlerin kavminden uzaklaşıyorsun biranda. Belki de öyle algılıyorsun, ağrının yaşattıklarını. Bedenine dönüyorsun... Dinlemek, ağrının yerine varmak ya da ne olduğunu bilmek için değil. O işaretin çağrısının ne olabileceğini kestirebilecek bir düşüncede ayma anını yaşıyorsun.

Bu karanlığın daha da uzamadığını istemediğinden yola düşüyorsun gece vakti, içinde ve dışındaki gecenin ucuna yolculuk...

Yalnızlığın sesini hissediyorsun biranda içinde... Varacağın sayrılar evi dolambaçlı bir güzergahta. Siyahi, akışkan bir zamanla yol alıyorsun.

Aracını dingince "acil" in parkına çekip sanrını taşıyorsun görevlilerin yanına. Senin dinginliğin onlarda bin bir telaşa dönüşüyor.

İçses'in "zamanı geldi yürek vurgunun," diyor. Bir dizi işleme, gecenin ötesinde bir yolculuğa çıkıyorsun. O karanlıkta olanın, seni/sizi taşıyanın can içinde bir can hengamesindeki ritmini şaşarak izliyorsun ekranda. Bilimin varlığına, tıbbın gelişmişliğine kutsayarak bakıyorsun, insanın insana dokunan elinin hüneriyle derin bir soluk alırcasına yeni hayatı karşılıyorsun, içinde bir ezgi, biriken sözcüklerden yeni bir can çadırı kuruyorsun.

Zamanı geldi gülün...ayrılıkların.. gitmenin, toprakla buluşmanın.. Özlemenin, bırakmanın, sese kavuşmanın, sızıyı yaşamanın, kedere alışmanın, iki yüzlülükleri görmenin, sevmeyi öğrenmenin, sabrı sınamanın, acıyı yaşamanın, başkalarının acısına bakmanın, gülü dikeniyile sevmenin, kendin için yeni bir hayat seçmenin, bilmediğin yollara yolculuğa çıkmanın zamanı geldi...

Evet, zamanı geldi; hayatının bu çağında yeni alışkanlıklar edinmenin, güne erken başlamanın, çıplak ayağını toprağa değdirmenin, sabahın çiğlerine dokunmanın zamanı geldi... Yeni bir bakışla hayata tutunmanın zamanı geldi...

Zamanı geldi önündeki romanı bitirmenin, yeni bir öyküye başlamanın, "Bir Bakışı Solduran Zaman"ı yazmanın, "Dünyayı Saran Sessizliğin yayımlamanın, kitaplarını başka gözlere taşımanın, yaşadığın günü ayıklamanın, masalarını azaltmanın, kalemlerini düzenlemenin, bundan böyle sevmek ve yaşamak için yazmanın zamanı geldi...

"Zamanı geldi, bilinmesinin!

Zamanı geldi, taşın çiçeklenmeye alışmasının,

huzursuzlukta bir yüreğin çarpmasının

zamanı geldi, zamanın gelmesinin, zamanı geldi"

**(18/04/2011 Tarihli Dünya Gazetesi)**

## Nerelere gittiniz?

Feridun ANDAÇ

Burukluk ötesi bir duyuş, duygu durumu...

Yerinden yurdundan edilme öyküleri içinde büyümüş olmanız bile yetmiyordu, bu bırakıp gitmeleri anlamaya...

Bir yanda "tehcir", ötede "mübadele"...

Savaşların acıyla yazılan tarihlerinde yerinden yurdundan edilmeye her zaman kapılar aralanmış... insanlar gitmeye, göçmeye zorlanmıştır.

Kalanları azaltmak için de bin bir desise, yol bulunmuş... Gurbeti yurt bellemeleri istenmiş.

Onlara gitmenin yolları açılrsa da; geride bıraktıkları boşluğun ne anlama gelebileceği düşünülmemiş pek.

Çok değil, kısa bir süre sonra, bir arada yaşama zenginliğinin solmaya yüz tutması, insanları asıl yitirenin kendileri olduğu düşüncesine yöneltmiştir.

Kadim Anadolu topraklarında yüzyıllardır yaşanıp duran bu yerinden yurdundan edilmelerin en trajiği "tehcir" ile "mübadele"de yaşanmıştır.

Adımladığım her Anadolu kentinde gittiğim izlerin, yaklaştığım sesler ve yüzlerin, gördüğüm mekânların, tattığım tatların ve derinden hissettiğim kokuların bana anlattığı; o insanlar da kalsaydı, şimdi hayatımız bambaşka olurdu.

Ve sorular sorulan getirirdi belleğimde:

"Peki, şimdi nerelere gittiniz?"

Vicdan duygusuyla yazan, yaşayan birçok kişi gibi, Şeyhmus Diken de bu ve benzer soruları sormuş olmalı ki; "Gittiler işte" (\*) adını verdiği kitabını oluşturmuş.

Sözünü ettiğim yerinden yurdundan edilmenin bir kent, Diyarbakır ekseninde ele alınıp birçok yönüyle anlatılması ise başlı başına bu burukluk öykülerinin neden/niçinlerine dönük belge niteliğinde.

Kitabının açılış yazısında dile getirdiği öykülerdeki zenginlik, o bir arada yaşama kültürünün derinliklerini anlatmaya yetiyor.

1915'ten sonra kentte yaşananların, kentin derinlikli duruşundaki izlerini taşıyan insanların da bir bir kenti terk edip gitmeleri burukluk ötesi bir durum...

Diken'in çağrısı da şu:

"Siz, siz olun; halklara ve insanlığa karşı işlenmiş suçlara tavır alın. Ve adalet isteyin. Şehri ve içinde yaşamış/ yaşayan insanları, o şehri gözünden bile sakınarak yazan, anlatan birinden dinleyin. Böyle birinden dinler ve okursanız eğer şehri, çıplak 'hakikat'i dinlemiş ya da okumuş gibi olursunuz."

Doğrusu, onun getirdiği tanıklık benzersiz bir derinlik ve anlam içeriyor.

İnsana, hayata bakmasını, bunları da duyarlıklı bir gözle gören bilen biri Diken.

Yazdığı her bir yazıda, anlattığı her bir insan/mekân öyküsünde vicdan duygusunun bakışını sindiriyor anlatısına. Yerinde bakan/ yaşanan bir yazardır o. Bir yeri var eden değerlerin taşıyıcılığına inanır. Taşın öyküsüyle insanın öyküsünü birbirinden ayırmaz. Tıpkı sesin taşıdığı anlamla, dilin buluşturduğu zenginliği birbirine taşıyarak dillendirdiği öykülerdeki sıcak bakışı gibi...

Bir kente bağlanmanın, bir kentte yaşamamanın; hele oranın kadim duruşunu biçimlendiren Kürtlerin, Ermenilerin, Süryanilerin kentin varlığındaki derin izlerinin yansılarını yaşamış öyküleriyle dillendirmesi...Ama aslolanı da, bu yerinden yurdundan edilmenin neleri kaybettirdiğini, hangi zenginliklerden Anadolu toprağını mahrum kıldığını bir bir getirip bize anlatmasıdır Diken'in.

Anadolu Ermenilerinin yaşadıkları her kentin dokusunu biçimlendirmedeki hünerleri, oraya aidiyetleri yadsınamaz bir gerçektir.

İşte Şeymus Diken de, bu kitabıyla, Diyarbakır örneğinde bunu dillendiriyor. Kunt bir bakış, sevgi dolu bir yürekle... Yazmak istediğiniz bir kitabı okumanın tutkusuyla günlerdir elimden düşmeyen bu kitabın son satırına ermemek için kendimi tutuyorum. Biliyorum ki, içimde bir boşluk duygusu, kalkıp Diyarbakır'a gitmek arzusu beni yollara düşürecek. Burkularak da olsa, oradan Van'a, Erzincan'a, Erzurum'a varacağım...Ermenilerle iç içe yaşadığımız günlerin öykülerine dönüp, bir kez de ben soracağım; "sahi, nerelere gittiniz kardeşlerim?"

Evet, Şeymus Diken'in sunduğu belleğe sahip çıkmanın bizlere çok Şey anlatacağına inanıyorum. Yüzyılımız artık o türden savaşları, kıyım-kıyımları kaldıracak gibi değil. Onun yazısının aynasından yansıyanlara baktıkça bunu daha derinden hissedeceksiniz sevgili okurum...

işte kitaptan o yitiŐe bir ağıt: "gittin

Şimdi dönmek telaşındasın velâkin her gidiŐ dönüşün hüznüne gebe bi Őarkı vardı anımsarsın hani, 'diyarbekir Őadakar' derdi ya! Diyarbekiri sorarsan, Őad akıyor artık senin bildiğin Őehir Őadumandı, Őarkının sözlerindeki nağmelerde kaldı "

(\*)"Gittiler İŞte", Şeymus Diken, 2011, Aras Yay., 232 s.

**(11/07/2011 Tarihli Dünya Gazetesi)**

## MALİYE BAKANLIĞI ÖZELGELERİ

T.C.  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**  
**İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı**  
**(Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü)**

**Sayı : B.07.1 .GİB.4.34.19.02-019.01-548**

**07.02.2010**

**Konu :** iflas aşamasındaki yurt dışında mukim bir şirketten olan alacak için karşılık ayrılmayacağı ancak o ülkede geçerli bir belgeyle ispat edilmesi halinde şüpheli alacak karşılığı ayrılabilirliği hk.

İlgide kayıtlı dilekçenizde, ..... Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün ..... vergi kimlik numaralı mükellefi olduğunuz,..... adasında inşaat faaliyeti yapmakta olan ..... personelinin ulaşımına yönelik olarak uçak bileti tedarik ederek söz konusu şirket adına fatura düzenlediğinizi, yaşanan ekonomik kriz ve finansal sorunlar nedeniyle bahsi geçen şirketin ödeme güçlüğüne düştüğünü ve alacaklarınızı tahsil etmede sorun yaşadığınızı, bu kapsamda yaptığınız takibin ve yazışmaların sonuçsuz kaldığını, diğer taraftan Londra'da mukim ..... unvanıyla faaliyet gösteren avukatlık bürosunun mahkemeye..... 'nin alacaklılarının bir listesini sunduğu ve şirketin iflas aşamasında olduğu bilgisine ulaştığınızı, söz konusu raporda mahkemeye sunulan listedeki alacaklılar arasında yer aldığınızı ve listedeki alacak bakiyesi ile hesabınızın mutabık olduğunu, bahsi geçen alacaklar için şüpheli alacak karşılığı ayrılıp ayrılamayacağı, karşılık ayrılan tutarın kurumlar vergisi hesabında hangi yılda gider olarak dikkate alınacağı hususlarında Başkanlığımız görüşünü talep etmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun "Şüpheli Alacaklar" başlıklı 323'üncü maddesinde;

"Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla;

- 1- Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar;
- 2- Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar; şüpheli alacak sayılır.

Yukarıda yazılı şüpheli alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir.

Bu karşılığın hangi alacaklara ait olduğu karşılık hesabında gösterilir. Teminatlı alacaklarda bu karşılık teminattan geri kalan miktara inhisar eder.

Şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen miktarları tahsil edildikleri dönemde kar zarar hesabına intikal ettirilir." hükmü yer almaktadır.

Bu hükme göre, ticari kazancın elde edilmesi veya idame ettirilmesi ile ilgili olarak dava veya icra safhasında bulunan alacaklarla, yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş olan dava ve icra takibine değmeyecek derecedeki küçük alacaklar şüpheli alacak sayıldığından yukarıda belirtilen şartları taşıyan alacaklar için karşılık ayrılması mümkün bulunmakta olup, bu şartlardan herhangi birisinin mevcut olmaması halinde ise şüpheli alacak kaydına imkân bulunmamaktadır. Alacağın yurt içinden veya yurt dışından olması bir önem taşımadığından yurt dışından olan alacaklar için de bu madde hükümleri geçerlidir.

Şüpheli alacak karşılığı ayrılmasında temel unsur, ortada bir alacağın söz konusu olması ve bu alacağın tahsilinin şüpheli hale gelmiş bulunmasıdır. Kanunun 323'üncü maddesinde bir ayırım yapılmaksızın ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla dava ve icra safhasında bulunan bütün alacaklar için karşılık ayrılabilceği hüküm altına alınmıştır, iflas halinde, alacaklının borçluyu dava etmesi veya icra yoluyla takip edebilmesi yasal olarak mümkün bulunmamaktadır. İcra ve İflas Kanunu bu takip yollarını kapatarak sadece iflas masasına kayıt olma hakkını verdiğiinden, cebri icra ve külli tasfiye yolu olan iflas halinde bütün alacaklılar eşit şekilde işlem görmekte ve bu nedenle ferdi icra takiplerine izin verilmemektedir. İflas bir icra yolu olup alacaklı yönünden normal icradaki gibi amaç alacağa kavuşmak olduğundan iflas masasına kaydı yaptırılan alacaklar icra safhasına intikal edilmiş sayılmaktadır. Mükellefler borçlu müşterilerinin iflas etmesi halinde, şüpheli alacak karşılığı ayırabilirler. Ancak, karşılık alacağın masaya kaydının yapıldığı, diğer bir deyişle icra safhasına intikal ettiği hesap döneminde ayrılmalıdır. İflas halinde de ayrılan şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen miktarları tahsil edildikleri dönemde kar-zarar hesabına intikal ettirilir.

Bu itibarla,... 'nin iflas aşamasında olduğu, ayrıca şirketin alacaklılarını ihtiva eden ve mahkemeye sunulan listede şirketinizin de ver aldığı bilgisine dayanarak şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün değildir.

Ancak, söz konusu alacağınızın iflas masasına kaydının yapıldığının, diğer bir deyişle müşterinizin iflas ettiğinin ve bu müşteriden alacaklı olduğunuzun o ülkede geçerli bir belgeyle ispat edilmesi halinde bu alacağınız için şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün olabilecektir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

Vergi Dairesi Başkanı a.  
Grup Müdürü V.

(\* ) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413. maddesine dayanılarak verilmiştir.

(\*\* ) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(\*\*\* ) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelveye uygun işlem yapmanız halinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

T.C.  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**  
**İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı**  
**(Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)**

**Sayı : 4.35.16.01 -176200-27**

**12.05.2010**

**Konu :** Serbest bölgede faaliyette bulunan üretim işletmelerinde çalışan hizmet erbablarının gelir vergisi stopaj teşvikinden yararlanabilmelerinin, 42 Seri No.lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği uyarınca, yeminli mali müşavir tasdik raporuna bağlandığı hk.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, firmanızın... Serbest Bölgesinde bobin filtre sistemleri üretimi işi ile iştigal ettiği, yurt dışında bulunan yabancı şirketten geçici kabul rejimine göre getirdiğiniz ham yarı mamul madde ve malzemeyi kendi tesislerinizde yurt dışındaki yabancı firmanın emir ve talimatları doğrultusunda işledikten sonra yurt dışındaki firmaya geri gönderdiğiniz, 01.01.2009 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3'ünü maddesinin ikinci fıkrasının (b) bendi uyarınca ürettiğiniz ürünlerin FOB bedelinin en az % 85'ini yurt dışına ihraç etmeniz nedeniyle, istihdam ettiğiniz personele ödediğiniz ücretleri gelir vergisinden istisna ederek muhtasar beyannamelerinizde tecil ettirdiğiniz, ancak 42 Seri No.lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği gereği tam tasdik raporu için yeminli mali müşavir ile yaptığınız şifai görüşmede firmanızın fason üretim yaptığı gerekçesi ile söz konusu istisnadan faydalanamayacağınızın bildirildiği belirtilerek, konu hakkındaki Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

25.11.2008 tarihli ve 27065 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5810 sayılı Kanunun 7'nci maddesi ile değiştirilen ve 01.01.2009 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe giren 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3'üncü maddesinde, "Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar;

b) Bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az % 85'ini yurt dışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden müstesnadır. Bu oranı % 50'ye kadar indirmeye ve kanuni seviyesine kadar yükseltmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir. Yıllık satış tutarı bu oranın altında kalan mükelleflerden zamanında tahsil edilmeyen vergiler cezasız olarak, gecikme zammıyla birlikte tahsil edilir...." hükmü mevcuttur.

Konu ile ilgili olarak 12.03.2009 tarihli ve 27167 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 Seri No.lu 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliği'nin "3.7 Üretim ve Satış Tutarlarının YMM Raporu ile Tespit Edilmesi" başlıklı bölümünün "3.7.1. Raporun Konusu ve İbraz Süreleri" başlıklı alt bölümünde;

"istisna uygulamasında;

- Serbest bölgede üretilen ürünlerle bölge içinden, Türkiye'den veya dışarıdan alınan ürün tutarları,
- Bölge içine, Türkiye'ye veya yurt dışına satış tutarları,
- Bölgede üretilen ürünlerin toplam FOB bedelinin en az % 85'inin yurt dışına ihraç edildiği, hususlarının bu Tebliğde açıklanan usul ve esaslara uygun olduğunun yeminli mali müşavirler tarafından düzenlenecek faaliyet raporu ile tevsik edilmesi üzerine, tecil edilen vergi terkin edilecektir. Düzenlenecek YMM faaliyet raporuna, Gümrük Çıkış Beyannamesi, Faaliyet Ruhsatı ile Kapasite Raporu örnekleri de eklenecektir.

Mükelleflerin sözleşmeli yeminli mali müşavirlerinin bulunması halinde, faaliyet raporunun sözleşmeli müşavirler tarafından düzenlenmesi yeterli olacaktır." açıklamalarına yer verilmiştir.

Aynı Tebliğin "istisna Uygulamasında Özellik Gösteren Hususlar" başlıklı 4'üncü bölümünde ise;

"-Yurt içinden serbest bölgeye fason imalat kapsamında getirilen veya dahilde işleme rejimi kapsamında yurt dışından bölgeye getirilen maddelerin bölge içinde çeşitli işlemlere tabi tutulduktan sonra ülke içine geri gönderilen veya bu ürünlerden yurt dışına ihraç edilen ürün bedelleri, % 85 ihracat tutarının hesaplanmasında dikkate alınmayacaktır. Bölgedeki işletmelerin fason imalat yanında ayrıca bölge içinde üretim ve ihracat yapmaları durumunda ise, Kanunda belirtilen şartları taşıyıp taşımadıklarının tespitinde fason imalat dışında üretim yapılan ve ihraç edilen ürün bedelleri dikkate alınacaktır."

açıklamaları yer almaktadır.

Buna göre, söz konusu gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanma için aranan, serbest bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az % 85'ini yurt dışına ihraç edilmesi şartının tespitinde, dahilde işleme rejimi kapsamında yurt dışından bölgeye getirilip bölge içinde çeşitli işlemlere tabi tutulduktan sonra yurt dışına ihraç edilen ürün bedelleri dikkate alınmayacaktır.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre, serbest bölgede (dahilde işleme rejimi kapsamında yurt dışından bölgeye getirip, bölge içinde çeşitli işlemlere tabi tutulduktan sonra yurt dışına ihraç edilen ürünler haricinde) üretmiş olduğunuz ürünlerin FOB bedelinin en az % 85'ini yurt dışına ihraç ettiğinizin 1 Seri No.lu 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliğindeki esaslar çerçevesinde yeminli mali müşavir raporuyla tevsik edilmesi halinde gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanabileceğiniz tabiidir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

Vergi Dairesi Başkanı a.  
Grup Müdürü

(\* ) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413. maddesine dayanılarak verilmiştir.

(\*\* ) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(\*\*\* ) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelveğe uygun işlem yapmanız halinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

T.C.  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**  
**İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı**  
**(Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü)**

**Sayı** : B.07.1 .GİB.4.34.19.02-019.01 -551

**07.12.2010**

**Konu** : Hakkında iflas ertelemesi kararı bulunan firmadan olan alacaklar için şüpheli alacak karşılığı ayrılıp ayrılamayacağı hk.

İlgide kayıtlı dilekçenizde, ... Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün ... vergi kimlik numaralı mükellefi olduğunuz, müşterinizin 2009 yılında aldığı mal bedellerini ödememesi nedeniyle borçlu firma hakkında icra takibi işlemi başlattığınız, ancak icra takibi esnasında ilgili firmanın iflasın ertelenmesi kararı aldığını öğrendiğiniz belirtilmiş olup, söz konusu firmadan olan alacaklarınız için şüpheli alacak karşılığı ayrılmak suretiyle gider yazıp yazamayacağınız hususunda Başkanlığımızdan görüş talebinde bulunulmuştur.

6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun "III-İdare Vazifeleri" "1.Şirketin mali durumunun bozulması halinde" başlıklı 324'üncü maddesinde; "Son yıllık bilançodan esas sermayenin yarısının karşılıksız kaldığı anlaşılırsa, idare meclisi derhal toplanarak durumu umumi heyete bildirir.

Şirketin aciz halinde bulunduğu şüphesini uyandıran emareler mevcutsa idare meclisi aktiflerin satış fiyatları esas olmak üzere bir ara bilançosu tanzim eder. Esas sermayenin üçte ikisi karşılıksız kaldığı takdirde, umumi heyet bu sermayenin tamamlanmasına veya kalan üçte bir sermaye ile iktifaya karar vermediği takdirde şirket feshedilmiş sayılır. Şirketin aktifleri şirket alacaklarının alacaklarını karşılamaya yetmediği takdirde idare meclisi bu durumu derhal mahkemeye bildirmeye mecburdur. Mahkeme bu takdirde şirketin iflasına hükmeder. Şu kadar ki; şirket durumunun ıslahı mümkün görülüyorsa idare meclisi veya bir alacaklının talebi üzerine mahkeme iflas kararını tehir edebilir. Bu halde mahkeme, envanter tanzimi veya bir yediemin tayini gibi şirket mallarının muhafazası için lüzumlu tedbirleri alır."

Aynı Kanunun "Sermayenin Kısmen Kaybı" başlıklı 546'ncı maddesinde de; "Esas sermayenin yarısı kaybedilmiş veya şirketin borçları mevcudundan fazla tutmuşsa yahut şirketin aciz halinde bulunduğu şüphesini uyandıran emareler mevcut ise anonim şirket hakkındaki 324'üncü madde hükmü tatbik olunur." hükümleri yer almaktadır.

2004 sayılı İcra iflas Kanununun "Erteleme Tedbirleri" başlıklı 179/a maddesi ile iflasın ertelenmesine karar veren mahkemenin, şirketin veya kooperatifin malvarlığının korunması için gerekli her türlü tedbiri iyileştirme projesini de göz önünde tutarak alacağı, mahkemenin erteleme kararı ile birlikte kayyım atanmasına karar vereceği, mahkemenin, yönetim organının yetkilerini tümüyle elinden alıp kayyım verebileceği gibi, yönetim organının karar ve işlemlerinin geçerliliğini kayyımın onayına bağlı kılmakla da yetinebileceği, iflasın ertelenmesi kararında kayyımın görev ve yetkilerinin ayrıntılı olarak gösterileceği, mahkemenin erteleme kararının hüküm fıkrasını 166'ncı maddenin ikinci fıkrasındaki usulle ilan edeceği ve gerekli bildirimleri yapacağı,

Aynı Kanun'un "Erteleme Kararının Etkileri" başlıklı 179/b (Ek:17/7/2003-4949/50 md) maddesi ile de, erteleme kararı üzerine borçlu aleyhine 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna göre yapılan takipler de dahil olmak üzere hiçbir takibin yapılamayacağı ve evvelce başlamış takiplerin duracağı; bir takip muamelesi ile kesilebilen zamanaşımı ve hak düşüren müddetlerin işlemeyeceği, hüküm altına alınmıştır.

Yukarıda yer alan hükümlerden, iflasın ertelenmesinin, pasifleri aktiflerinden fazla olan, diğer bir deyişle borca batık durumda olan bir işletmenin belli koşullarla geçici olarak iflasına karar verilmesini önlemek, diğer bir deyişle iflas kararı verilmesini gerektiren borca batı kliği ortadan kaldırmak, firma durumunun ıslahı ve varlığını ve faaliyetini sürdürmesini sağlamak amacıyla getirilmiş bir müessese olduğu, iflasın ertelenmesinin bir hak olduğu görev ya da sorumluluk olmadığı sonucuna ulaşılmaktadır.

İflasın ertelenmesi kurumunun temel amacı, mali durumu bozulmuş ve iflası istenmiş olan bir sermaye şirketinin mali durumunun düzelmesi ihtimali bulunuyorsa gerekli tedbirleri alarak şirkete toparlanma ve yeniden üretim ve istihdam yaratma imkânı vermektir. Süreç sırasında iyileştirme projesine uygun olarak ticari faaliyete devam edilmektedir. Süreç sonunda başarıya ulaşılabilir, ödemeler yapılabilir ve ticari hayata devam edilebilir veya başarı sağlanamayarak iflas ya da konkordato sürecine de gidilebilir.

Diğer taraftan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun "Şüpheli Alacaklar" başlıklı 323'üncü maddesinde; "Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla;

1- Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar;

2- Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar;

Şüpheli alacak sayılır.

Yukarıda yazılı şüpheli alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir.

Bu karşılığın hangi alacaklara ait olduğu karşılık hesabında gösterilir. Teminatlı alacaklarda bu karşılık teminattan geri kalan miktara inhisar eder.

Şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen miktarları tahsil edildikleri dönemde kâr-zarar hesabına intikal ettirilir." hükmü yer almaktadır.

Bu hükme göre, dava ve icra safhasında bulunan alacaklarla, yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş olan dava ve icra takibine değmeyecek derecedeki küçük alacaklar şüpheli alacak sayıldığından yukarıda belirtilen şartları taşıyan alacaklar için karşılık ayrılması mümkün bulunmakta olup, bu şartlardan herhangi birisinin mevcut olmaması halinde ise şüpheli alacak kaydına imkan bulunmamaktadır.

Ancak, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun düzenlemedeki amacı alacağın şüpheli hale geldiğinin ispatı olduğuna göre; alacaklının yasal haklarını sınırlandırarak alacağının temini için başvuracağı icra takibini engelleyen icra İflas Kanunu'nun 179/b maddesi de şartın yerine getirildiğinin ispatı bakımından yeterlidir.

Yukarıda yapılan açıklamalara göre; pasifleri aktiflerinden fazla olan, diğer bir deyişle borca batık olan bir işletmenin belli koşullarla geçici olarak iflasına karar verilmesini önlemek, varlığını ve faaliyetini sürdürmesini sağlamak amacıyla şirketi idare veya temsille görevlendirilmiş olanlar ya da alacaklılar tarafından iyileştirme projesi hazırlanıp mahkemeye ibrazı ve mahkemenin de bu projeyi inandırıcı bulması halinde iflasın ertelenmesi söz konusu olmakta, bu kararın verilmesi firmadan alacağı olanların alacaklarını tahsil etme imkânını ortadan kaldırmamakta, salt icra takipleri engellenmektedir, icra ve iflas Kanunu uyarınca iflasın ertelenmesi uygulamasında icra takipleri ertelenmekte olup, erteleme kararı dava açsın açmasını tüm alacaklılar bakımından sonuç doğuracağından alacaklıların dava açmalarına ve icra takibi yapmalarına gerek yoktur.

Bu sebeple, gerek alacaklı olunan şirket hakkında "iflasın ertelenmesi" kararının verilmesi ile iflasa ilişkin şartların varlığının tamamen ortadan kalktığından söz edilemeyecek olması, gerekse iflası ertelenen borçlu şirketin takibi İcra ve iflas Kanunu hükmü uyarınca engellendiği hususları birlikte değerlendirildiğinde iflası ertelenen şirketten tahsil edilemeyen ve kanunen takibine de imkân olmayan alacaklar için mahkemece iflasın ertelenmesine ilişkin kararın verildiği hesap döneminde şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün bulunmaktadır.

Ancak, iflası ertelenen borçlu şirketin daha sonra iflas veya iflastan kurtulma halleri söz konusu olur ise, ayrılan şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen miktarlarının tahsil edildikleri dönemde kâr / zarar hesabına intikal ettirileceği tabiidir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

T.C.  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**  
**İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı**  
**(Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü)**

**Sayı : B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-122**

**21.02.2011**

**Konu :** Temlik yoluyla tahsil edilen ancak kaybedilen dava sonucunda geri ödenen alacağa ilişkin şüpheli alacak karşılığı ayrılıp ayrılamayacağı hk.

İlgide kayıtlı dilekçenizde,... Kurumlar Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün ... vergi kimlik numaralı mükellefi olduğunuz, 1999 yılında ... San. ve Tic. A.Ş.'ye yapmış olduğunuz mal satışlarına ilişkin olup tahsil edemediğiniz ve dava konusu yaptığınız alacaklarınızı,... San. ve Tic. A.Ş.'nin alacaklı olduğu ... San. ve Tic. Ltd. Şti.'nin temsilcisi ve münferiden imza yetkilisi olan ...'in bu şirketin ... Belediyesinden olan alacaklarını temlik etmek suretiyle ödediği, ancak ... San. ve Tic. Ltd. Şti.'nin ortaklarının şirketiniz aleyhine açtıkları davayı ...'in her iki şirketle de ilişkili kişi olması dolayısıyla kazandıkları belirtilerek, kaybedilen dava sonucunda anapara ve ferileri ile birlikte ödediğiniz tutarın gider olarak yazılıp yazılamayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun "Şüpheli Alacaklar" başlıklı 323'üncü maddesinde "Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla;

- 1- Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar;
  - 2- Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar;
- şüpheli alacak sayılır.

Yukarıda yazılı şüpheli alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir.

Bu karşılığın hangi alacaklara ait olduğu karşılık hesabında gösterilir. Teminatlı alacaklarda bu karşılık teminattan geri kalan miktara inhisar eder.

Şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen miktarları tahsil edildikleri dönemde kar-zarar hesabına intikal ettirilir." hükmü yer almaktadır.

Bu madde hükmünden anlaşıldığı üzere bir alacağın şüpheli hale gelebilmesi için ya alacak dava veya icra safhasında bulunmalı ya da

yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan alacak dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklardan oluşmalıdır.

Öte yandan, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "Safi kurum kazancı" başlıklı 6'ncı maddesinde; kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safı kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safı kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükmüne yer verilmiştir.

Diğer taraftan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ticari kazancın konusunu teşkil eden 37'nci maddesinde, her türlü ticari ve sınaî faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu belirtilmiş ve ticari kazançta vergiyi doğuran olay tahakkuk esasına bağlanmıştır.

Aynı Kanunun 38'inci maddesinde, bilanço esasına göre ticari kazancın teşebbüsdeki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müsbet fark olduğu hükmü yer almıştır.

Anılan Kanunun 39'uncu maddesinde ise, işletme hesabı esasına göre ticari kazancın bir hesap dönemi içinde elde edilen hâsılat ile giderler arasındaki müspet fark olduğu; elde edilen hâsılatın tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları, giderlerin ise tediye olunan ve borçlanılan meblağları ifade ettiği hükmüne yer verilmiştir.

Bu hükümlere göre, tespit edilecek kurum kazancından 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 8'inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 40'ıncı maddesinde yer alan giderler indirilebilecek olup Gelir Vergisi Kanununun 40'ıncı maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendinde, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanların ticari kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Bu durumda, şirketiniz tarafından ... San. ve Tic. A.Ş.'ye yapılan ticari mal satışlarından doğan ve temlik yoluyla tahsil edilen alacakların, mahkeme kararına istinaden temlik yapan tarafa iadesi nedeniyle alacak vasfı devam eden söz konusu tutarın ...San. ve Tic. A.Ş.'den tahsili için dava veya icra yoluna gidilmesi halinde yukarıda belirtilen yasal düzenlemeler çerçevesinde şüpheli alacak karşılığı ayrılabilmesi ve Gelir Vergisi Kanununun 40/7'nci maddesine göre gider olarak indirim konusu yapılabileceği tabiidir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

T.C.  
**İDARESİ BAŞKANLIĞI**  
**Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı**  
**(Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü)**

**Sayı : B.07.1.GİB.4.06.18.02-32229-7861-75 15.02.2011**

**Konu :** Kredi kartı ile ürün bedelinin tahsil edilmesinden sonra mal tesliminde belge düzeni hk.

İlgi dilekçenizde;... Vergi Dairesi Müdürlüğünün ... vergi numaralı mükellefi olarak mefruşat ve yatak grubu ürünleri satışı faaliyetinde bulunduğunuz, ürün bedellerinin tamamının veya bir kısmının kredi kartı ile tahsil edildiği ancak, satışı yapılan ürünlerin stokunuzda mevcut olmaması nedeniyle yaklaşık 15 veya 20 gün içinde müşterilere teslim edildiği ve kredi kartı ile bedelin tahsil edilmesi anında düzenlenen faturanın malın müşteriye sevkiyatında bulundurulduğu belirtilerek, kredi kartı ile ürün bedelinin tahsil edilmesinden sonra mal tesliminde belge düzenlenip düzenlenmeyeceği ile açık fatura ile yapılan ürün satışlarına ilişkin bedelin daha sonra müşteri tarafından kredi kartı ile ödenmesi durumunda yapılacak işlemler hakkında Başkanlığımızdan görüş verilmesi talep edilmiştir.

Bilindiği üzere; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 229'uncu maddesinde; "Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır." hükmü yer almaktadır.

Aynı Kanunun 231'inci maddesinin beş numaralı bendinde ise; "Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır." denilmekte olup, 232'nci maddesinde; birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek, satın aldıkları emtia ve hizmetler için de fatura istemek ve almak zorunda oldukları; 233'üncü maddesinde de; "Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin fatura vermek mecburiyetinde olmadıkları satışları ve yaptıkları işlerin bedellerinin perakende satış fişleri, makineli kasaların kayıt ruloları veya giriş ve yolcu taşıma biletlerinden biri ile tevsik olunacağı,..." hüküm altına alınmıştır.

Yukarıda yer alan hükümlerden de anlaşılacağı üzere, fatura tahakkuka ilişkin bir belge olduğundan düzenlenmesi bedelin ödenmesine değil, malın teslimine veya hizmetin ifasına bağlıdır. Bu itibarla, faturanın malın teslimi veya hizmetin yapıldığı andan itibaren yedi günlük süre içerisinde düzenlenmesi gerekmektedir. Ancak istenilmesi halinde mal tesliminden veya hizmet ifasından önce fatura düzenlenmesi mümkündür.

Bu itibarla, kredi kartı kullananlara mal satışında (ödeme taksitler halinde veya defaten yapılmış olsa da), kredi kartı sadece ödemeye ilişkin bir araç olduğundan, bu satışa ait fatura malın teslimini takip eden yedi günlük süre içinde tanzim edilebileceği gibi mal tesliminden önce de düzenlenebilecektir.

Ayrıca, mal teslim edilmeden önce fatura düzenlenmesi ve sevkiyatın daha sonra yapılması halinde mal taşınması esnasında düzenlenmesi zorunlu olan sevk irsaliyesinin daha önce düzenlenen fatura ile ilişkilendirileceği tabiidir.

Diğer taraftan, faturası daha evvel düzenlenmiş bir mal teslimi veya hizmet ifasına ilişkin bedelin nakden veya kredi kartı ile sonradan tahsil edilmesi durumunda, bu tahsilat için ayrıca fatura düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır. Ancak yetkililerce sorulduğunda, sonradan kredi kartıyla yapılan tahsilatın, daha önceki bir tarihte tanzim olunmuş bir belgeye ilişkin (fatura vb.) olduğunun tarafınızca ispatlanması gerektiği tabiidir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

T.C.  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**  
**İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı**  
**(Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü)**

**Sayı : KDV.MUK.B.07.1.GİB.4.34.17.01.25-33009**

**Konu :** İade taleplerinde hakkında sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediği veya kullandığı konusunda rapor veya tespit bulunan mükelleflerden yapılan tevkifatlı alışların müteselsil sorumluluk kapsamında tevsik edilip edilmeyeceği hk.

**UYGULAMA TAMİMİ**  
**NO: KDV-2009/169**

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun 1/1. maddesinde; Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin, KDV'ye tabi olduğu,

9/1. maddesinde; Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere tarafı sorumlu tutabileceği hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan, 84 Seri No.lu Katma Değer Vergisi (KDV) Genel Tebliğinin II.Özel Esaslar bölümünde Kendileri hakkında olumsuz rapor ve tespit bulunanlarla ilgili olumlu rapor, Olumsuz rapor ve genel esaslara dönüş esasları belirtilerek, aynı Tebliğin sonrasında ve 87 ile 95 Seri No.lu

KDV Genel Tebliğlerinde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge (SMİYB) düzenleme veya kullanma fiili ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgisi bulunan mükelleflerin nakden veya mahsuben iade taleplerinin ne şekilde yerine getirileceği, hangi durumlarda iadede tenzil edileceği veya müteselsil sorumluluk uygulanmayacağı açıklanmıştır.

84 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile kendileri hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunmayan mükelleflerin doğrudan mal veya hizmet temin ettikleri mükellefler hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunması halinde iade-mahsup/KDV işlemleri açısından genel esaslara göre işlem yapılmasına ilişkin usul ve esaslar bu tebliğin (11/3). madde bentlerinde açıklanmış olup;

Tebliğin (11/3.1.6) bendinde,

"Katma Değer Vergisi Kanununun 9'uncu maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak yapılan düzenleme gereğince fason tekstil ve konfeksiyon işleri ile hurda ve atık; metal, kağıt, plastik, cam vb. alımları nedeniyle tevkifat uygulayan alıcıların, ihracat veya diğer işlemlerden doğan iade talepleri, tevkif etmiş oldukları vergiyi beyan edip ödemiş olmaları şartıyla genel esaslara göre yerine getirilir." denilmektedir.

Öte yandan, 70 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin 6. bölümünde sorumlu sıfatıyla KDV'si ödenen işlemlerde müteselsil sorumluluk ve KDV iade işlemlerinin ne şekilde yerine getirileceği açıklanmıştır.

Buna göre, hakkında sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediği veya kullandığı konusunda rapor veya tespit bulunan mükelleflerden olan alımlara tevkifat uygulanması ve tevkif edilen verginin beyan edilip ödenmiş olması halinde iade taleplerinin genel esaslara göre işlem yapılması mümkün bulunmaktadır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

T.C.  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**  
**Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı**

**Sayı :** B.07.1.GİB.04.99.16.01/2-MUK

**Konu:** İlişkili kuruma verilen ve başlangıçta örtülü sermaye niteliğinde olduğu belli olan vade farkları nedeniyle fatura düzenlenip düzenlenmeyeceği, KDV hesaplanıp hesaplanmayacağı, indirim konusu yapılıp yapılamayacağı

İlgi (a)'da kayıtlı dilekçenizde sorulan hususlarla ilgili olarak, Gelir İdaresi Başkanlığından alınan 25.12.2008 tarih B.07.1.GİB.0.03.49/4911-641/124365 sayılı yazıda;

"213 sayılı Vergi Usul Kanununun 227'nci maddesinde, "Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir." hükmü yer almaktadır.

Aynı Kanunun 229'uncu maddesinde ise, "Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır." hükmü bulunmaktadır.

Buna göre, ilişkili kuruma verilen ve başlangıçta örtülü sermaye niteliğinde olduğu belli olan vade farklarının elde eden açısından iştirak kazancı sayılması halinde, söz konusu vade farkları için fatura düzenlenmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun;

20/1'inci maddesinde, teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu,

20/2'nci maddesinde, bedel deyiminin, malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade ettiği,

30/d inci maddesinde Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisinin, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, mal teslimi nedeniyle ortaya çıkan vade farkları KDV matrahına dâhil bulunduğu vade farklarının mal teslimine ilişkin faturaya dâhil edilerek toplam tutar üzerinden KDV hesaplanması ve ilgili dönem beyannamesiyle beyan edilmesi gerekir.

Vade farklarının örtülü sermaye olarak değerlendirilen kısmına ait KDV ise kurumlar vergisi açısından kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirildiğinden mükellefin indirim hesabına alması mümkün bulunmamaktadır." denilmektedir.

## **Maliye Bakanlığı Özelgesi**

Tarih : 18.02.2011

Sayı : B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-117

**VUK Md. 230**

### **İŞLETMENİN AKTİFİNDE OLAN MONTAJ MALZEMELERİN ŞEVKİNDE İRSALİYE**

İşletmenin aktifine kayıtlı olan montaj malzemelerinin taşınması sırasında sevk irsaliyesi düzenlenmeyeceği hk.

Dilekçenizde; petrol istasyonlarının anahtar teslimi suretiyle teslim işi, ışıklı-ışsızsız reklam ve aydınlatma panolarının montaj işi ile uğraştığınızı, montaj ekiplerine teslim edilen malzemelerin alınıp satılmadığını, yapımını üstlendiğiniz akaryakıt istasyonlarının inşası ile ışıklı-ışsızsız reklam ve aydınlatma panolarının montaj işlerinde kullanılan montaj malzemeleri olduğunu ve bu malzemelerin şirketinizin demirbaş kayıtlarında yer aldığını, ancak ekiplerin şevki sırasında vergi denetimlerinde bu malzemelerle ilgili sevk irsaliyesi istendiğini belirterek, bu malzemeler için sevk irsaliyesi düzenlenmesine gerek olup olmadığı yönünde Başkanlığımız görüşünün istenildiği anlaşılmaktadır.

Bilindiği üzere, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 230. maddesinin 5 numaralı bendi uyarınca, satılan malın alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşındığı veya taşıtırıldığı hallerde satıcının, teslim edilen malın alıcı tarafından taşınması veya taşıtırılması halinde alıcının taşınan veya taşıtırılan mallar için sevk irsaliyesi düzenlemesi ve taşıtta bulundurması şarttır. Ayrıca, malın bir mükellefin birden çok işyeri veya şubeleri arasında taşınması veya satılmak üzere bir komisyoncu veya diğer bir aracıya gönderilmesi halinde de malı gönderen tarafından sevk irsaliyesinin düzenlenmesi gerektiği aynı bentte hükme bağlanmıştır. Bu bentte yazılı irsaliyeler hakkında fiyat ve bedel ile ilgili bilgiler hariç olmak üzere bu madde hükmü ile 231. madde hükmü uygulanır. İrsaliyelerde malın nereye ve kime gönderildiği ayrıca belirtilir.

Anılan bent hükmünden de anlaşılacağı üzere, sevk irsaliyesi; ticari mal hareketinin izlenmesi için düzenlenen bir belgedir. Dolayısıyla, işletmenin aktifine kayıtlı ve amortisman konusu olan bir iktisadi kıymetin taşınması esnasında, satılan veya satışa sunulan bir mal hareketinden söz etmeye imkan bulunmamaktadır. Bu durumda, şirketinizce gerek şirket merkezinden şantiyelere gerekse şantiyelerden şirket merkezine dönüşü sırasında taşınan inşaat malzemeleri için sevk irsaliyesi düzenlenmesi gerekmektedir. Ancak, işletmenin aktifine kayıtlı olan montaj malzemelerinin taşınması sırasında ise bu malzemeler için sevk irsaliyesi düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır.

T.C.  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**  
**Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı**  
**(Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)**

**Sayı : B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-65-11-696 08.11.2010**

**Konu:** Mükellefiyet başlamadan önce meslek kuruluşlarına yapılan ödemelerin kazancın tespitinde indirim olarak dikkate alınmayacağı hk.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda,... Vergi Dairesi Müdürlüğü mükellefi olduğunuz, mükellefiyet açtırmadan önce bağlı olduğunuz Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğine ve Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına makbuz karşılığında yaptığınız ödemelerin serbest meslek kazancınızın tespitinde indirim olarak dikkate alınıp alınmayacağı hususunda Başkanlığımızdan görüş talep ettiğiniz anlaşılmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Serbest meslek kazancının tarifi" başlıklı 65'inci maddesinde; "Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır.

Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır." hükmü yer almıştır.

Aynı Kanunun "Mesleki giderler" başlıklı 68'inci maddesinde ise serbest meslek kazancının tespitinde indirilecek giderler bentler halinde sayılmış olup, 1 numaralı bendinde mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderlerin, 8 numaralı bendinde serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla emekli sandıklarına ödenen giriş ve emeklilik aidatları ile mesleki teşekküllere ödenen aidatların serbest meslek kazancının tespitinde hasıllattan gider olarak indirim konusu yapılabileceği hüküm altına alınmıştır.

Bu çerçevede, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olarak serbest meslek faaliyetinize başlamak amacıyla Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğine kimlik ücreti, ruhsat ücreti ve sirküler rapor ücreti adı altında yaptığınız ödemelerin Gelir Vergisi Kanununun 68'inci maddesinin 1'inci bendine göre, Ankara Serbest

Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına yıllık aidat ve giriş aidatı olarak yaptığınız ödemelerin ise Gelir Vergisi Kanununun 68'inci maddesinin 8 numaralı bendine göre serbest meslek kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan, ödemelere ilişkin makbuzda yer alan ...'a eğitim fonu, ... kampus inşaat fonu, sosyal yardımlaşma ve dayanışma fonu adı altında yaptığınız ödemeler ise Gelir Vergisi Kanununun 68'inci maddesinde sayılan giderler arasında yer almadığından, söz konusu ödemelerin indirim olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

Vergi Dairesi Başkanı a.

Grup Müdürü V.

**Tarih:** 31/12/2010

**Sayı :** B.07.1.GİB.4.16.16.02-300-10-30-76

**Konu:** Alış faturalarının ihracat faturalarından sonraki tarihleri kapsamı halinde iade talebinin yerine getirileceği hk.

**İlgili Kanun ve Madde:** KDV-11

T.C.  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**  
**BURSA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI**  
**MÜKELLEF HİZMETLERİ**  
**GELİR GRUP MÜDÜRLÜĞÜ**

İlgide kayıtlı dilekçenizde, ... Vergi Dairesi Müdürlüğünün... vergi kimlik numarasında işlem gördüğünüz, ... Serbest Bölgesinde faaliyette bulunan mükelleflere yapmış olduğunuz teslimlerle ilgili olarak 2009/Eylül dönemi için 3.767,50 TL, Ekim/2009 dönemi için 4.240,87 TL iadesi gereken katma değer vergisini (KDV) SGK prim borçlarınıza mahsubunu talep ettiğiniz,

Ancak söz konusu teslimlerinize ilişkin yüklenmiş olduğunuz katma değer vergilerine ilişkin ibraz edilen yüklenilen KDV listelerindeki fatura tarihlerinin aynı mallara ilişkin ihracat fatura tarihlerinden sonraki tarihleri kapsamı nedeniyle mahsuben iade talebinizin adı geçen vergi dairesince 15/2/2010 tarih ve 4311 sayılı yazıyla reddedildiği, belirtilerek konu hakkındaki Başkanlığımız görüşünün bildirilmesi istenilmektedir.

KDV Kanununun 11 inci maddesi kapsamındaki işlemler nedeniyle yüklenilen ve indirilemeyen vergiler, aynı Kanunun 32 nci maddesine göre iade edilmekte olup, ihracat teslimlerden doğan KDV iade alacaklarının iade ve mahsubuna ilişkin taleplerin değerlendirilmesi ile ilgili usul ve esaslar 84 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile muhtelif KDV Genel Tebliğlerinde belirlenmiştir. Diğer taraftan, 4 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin B bölümüne göre, istisna kapsamında teslim edilen mal ve hizmetin meydana getirilmesi ile ilgili her türlü mal ve hizmet alımları dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisi, teslimlerin yapıldığı veya hizmetin ifa edildiği vergilendirme döneminde yapılan vergiye tabi işlemler (yurt içi mal teslimleri ve hizmet ifası gibi) üzerinden hesaplanacak katma değer vergisinden indirilecektir. Vergilendirme dönemi itibariyle indirilemeyen katma değer vergisi, Kanunun 32 nci maddesi gereğince iade konusu olacaktır. Buna göre;... Serbest Bölgesine ihracını gerçekleştirdiğiniz malların, alımına ilişkin faturalardaki mallar ile aynı mallar olduğunun YMM tasdik raporu veya vergi inceleme raporu ile tespit edilmesi ve iadenin yapılmasına engel olacak başkaca bir nedenin bulunmaması kaydıyla, alış faturalarınızın ihracat faturalarınızdan sonraki tarihlere ait olması iade uygulamasına engel teşkil etmeyecektir.

**Tarih:** 21/05/2010

**Sayı:** B.07.1.GİB.4.01.17.02-VUK.272.327-11

**Konu:** Kiralanan arsa üzerine yapılan ve kira süresi sonunda arsa sahibine bırakılacak olan fabrika binası ile idari bina inşaatı ile ilgili yapılan harcamaların Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında izlenmesi, inşaatların bitmesi durumunda inşaatlara ait harcamaların hangi hesaba aktarılacağı ve uygulanacak amortisman oranları hk.

**İlgili Kanun ve Madde:** VUK-269

**T.C.**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**  
**ADANA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI**  
**Mükellef Hizmetleri**  
**Usul Grup Müdürlüğü**

İlgi dilekçenizde, 10 yıllığına kiraladığınız arsa üzerine yaptığınız fabrika binası ile idari binayı kira müddeti sonunda arsa sahibine bırakacağınızı ve söz konusu fabrika binası ile idari bina inşaatı ile ilgili yaptığınız harcamaları Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında izlediğinizi açıklayarak, 2009 yılında biten söz konusu inşaatlara ait harcamaların hangi hesaba atılacağı ve uygulanacak amortisman oranları hakkında bilgi talep etmektedir. Bilindiği üzere, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 272'nci maddesinin üçüncü fıkrasında; "Gayrimenkuller kira ile tutulmuş ise, kiracı tarafından yapılan bir ve ikinci fıkralardaki giderler bunların özel maliyet bedeli olarak ayrıca değerlendirilir. Kiracının faaliyetini icra için vücuda getirdiği tesisata ait giderler de bu hükümdedir..." hükmüne yer verilmiş olup, aynı Kanunun 327'nci maddesinde; "Gayrimenkullerin ve gemilerin iktisadi kıymetlerini artıran ve 272'nci maddede yazılı özel maliyet bedelleri, kira süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilir. Kira süresi dolmadan, kiralanan şeyin boşaltılması halinde henüz itfa edilmemiş olan giderler, boşaltma yılında bir defada gider yazılır" hükmü yer almaktadır. Diğer taraftan, tekdüzen muhasebe sisteminin uygulanmasına ilişkin açıklamalar 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile ve daha sonra bu konuda yayımlanan diğer tebliğlerle yapılmış bulunmaktadır.

Yukarıdaki açıklamalara göre; şirketinizce kiralanan arsa üzerine yapılan fabrika binası ile idari bina inşaatına ait normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışındaki harcamaların, iktisadi kıymet için yapılan değer artırıcı nitelikteki giderlerden olması nedeniyle, özel maliyet bedeli şeklinde aktifleştirilmesi (264-Özel Maliyet Hesabında izlenmesi) ve kira süresince eşit tutarlarda amortisman yoluyla itfa edilmesi mümkün bulunmaktadır.

T.C.  
**İZMİR**  
**1. VERGİ MAHKEMESİ**

Esas No: 2010/646

Karar No : 2010/1540

**Özet: Davacı şirketin serbest bölge içerisinde üretim faaliyetinde bulunduğu tartışmasız olduğundan, istihdam ettiği personele ödediği ücretlerin ilgili dönem itibariyle gelir vergisinden istisna olması gerektiği Hk.**

**Davanın Özeti:** Davacı şirketin serbest bölgede faaliyet gösteren işyerinde istihdam ettiği personele ait ücret ödemeleri üzerinden yaptığı gelir vergisi istisnasının tecil ve terkin edilemediği ve vadesinde ödenmediğinden bahisle tahsili amacıyla düzenlenen 02.03.2010 tarih ve 650 takip no'lu ödeme emrinin; gerekli şartların yerine getirilerek istihdam edilen personele ilişkin ücret ödemelerine gelir vergisi istisnası uygulandığı, idarece söz konusu vergilerin terkin edilmesi gerekirken ödeme emri düzenlenmesinin yasaya aykırı olduğu ileri sürülerek iptali istenilmektedir.

**Savunmanın Özeti:** Davacı şirketin faaliyet konusu olan kuru meyve işlenmesi ve paketlenmesi işinde, ürünün serbest bölge içerisinde üretiminden bahsedilemeyeceği bu nedenle ücretlilerden kesilen gelir vergisi beyanına ilişkin tahakkuk eden amme alacağının tahsili amacıyla düzenlenen dava konusu ödeme emrinin yasal ve yerinde olduğu ileri sürülerek davanın reddi gerektiği savunulmaktadır.

### TÜRK MİLLETİ ADINA

Karar veren İzmir 1. Vergi Mahkemesi'nce, dava dosyası incelenerek işin gereği görüldü:

Dava; davacı şirketin serbest bölgede faaliyet gösteren işyerinde istihdam ettiği personele ait ücret ödemeleri üzerinden yaptığı gelir vergisi istisnasının tecil ve terkin edilemediği ve vadesinde ödenmediğinden bahisle tahsili amacıyla düzenlenen 02.03.2010 tarih ve 650 takip no'lu ödeme emrinin iptali istemiyle açılmıştır.

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun Geçici 3/2. maddesinde; "Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar;

a) Serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15'inci ve 30'uncu maddeleri uyarınca yapılacak tevkifata etkisi yoktur.

b) Bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az % 85'ini yurt dışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden müstesnadır. Bu oranı % 50'ye kadar indirmeye ve kanuni seviyesine kadar yükseltmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir. Yıllık satış tutarı bu oranın altında kalan mükelleflerden zamanında tahsil edilmeyen vergiler cezasız olarak, gecikme zammıyla birlikte tahsil edilir.

c) Bu bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili olarak yapılan işlemler ve düzenlenen kağıtlar damga vergisi ve harçlardan müstesnadır.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir." hükmü yer almaktadır.

Öte yandan, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliğinde serbest bölgelerde istihdam edilen personelin ücretlerine gelir vergisi istisnası uygulanması ile ilgili açıklamalara yer verilmiş olup, tebliğin 4. maddesinde, serbest bölge dışında üretilerek bölgeye getirilen ve bölgede sadece paketlenme ve ambalajlama gibi bir takım işlemlere tabi tutulan ürünlerin daha sonra serbest bölgeden yurt dışına ihraç edilmesinde, ürün esas olarak bölge içinde üretilmediğinden, söz konusu ürünle ilgili olarak istisna hükümleri uygulanmayacağı belirtilmiştir.

Dava dosyasının incelenmesinden davacı şirketin serbest bölge içerisinde "Muhtelif Kuru Meyvelerin İşlenmesi ve Paketlenmesi" işi ile iştigal ettiği, istihdam edilen personele ödenen üç retler üzerinden gelir vergisi istisnası uygulanarak tecil ve terkin talep edildiği ve konuya ilişkin YMM Tasdik Raporu düzenlenerek vergi dairesine süresinden sonra sunulduğu, vergi dairesince konuyla ilgili inceleme talep edildiği ancak incelemenin henüz sonuçlanmadığı, tesis edilecek işlemde tereddüde düşülmesi üzerine Gelir idaresi Başkanlığından görüş sorulduğu, alınan görüşte; şirketin faaliyet konusu olan kuru meyvelerin işlenmesi ve paketlenmesi işinde ürünün esas olarak bölge içinde üretiminden bahsedilemeyeceği ve söz konusu faaliyetin %85'lik yurt dışına ihracat tutarının hesaplanmasında dikkate alınamayacağı görüşünün benimsendiği akabinde tecil ve terkini talep edilen gelir stopaj vergilerinin tahsil amacıyla dava konusu ödeme emrinin tanzim edildiği anlaşılmaktadır.

3218 sayılı Yasa'nın 1. maddesinde kanunun; ihracata yönelik yatırım ve üretimi teşvik etmek, doğrudan yabancı yatırımları ve teknoloji girişini hızlandırmak, işletmeleri ihracata yönlendirmek ve uluslararası ticareti geliştirmek amacını taşıdığı belirtilmiştir. Diğer yandan, Yasa'nın Geçici 3. maddesinin 2. fıkrası ile gelir vergisi istisnası şartları düzenlenmiştir.

Uyuşmazlık serbest bölgede faaliyet gösteren davacı şirketçe istihdam edilen personele ödenen ücretler üzerinden gelir vergisi istisnası uygulanıp uygulanmayacağından kaynaklanmakta olup, çözümü şirketin faaliyet konusunun ve yapılan işlemlerin tespiti ile mümkündür.

Davacı şirket tarafından gelir vergisi kesintilerinin tecil ve terkin talebi ile 28.05.2009 tarih ve 2009-59-23 sayılı YMM tasdik raporu tanzim edilerek davalı idareye sunulmuştur. Davalı idare, faaliyet konusu ürünün üretiminde tüm aşamaların bölgede gerçekleşmediği ve ürünün esas olarak bölge içerisinde üretilmediğinden bahisle tecil ve terkin edilen vergileri tahakkuk ettirmiştir.

Dava dosyasına ekli YMM tasdik raporu ve tüm bilgilerin birlikte değerlendirilmesinden; davacı şirketin muhtelif kuru meyvelerin işlenmesi ve paketlenmesi işi ile uğraştığı, 22.06.2009 tarihli Sanayi Sicil Belgesine ve 10.06.2009 tarih ve 168 sayılı kapasite raporuna sahip olduğu, yurt içi ve yurt dışından temin edilen kurutulmuş meyvelerin öncelikle ayıklama bandında temizliğinin yapıldığı haşlama ve solüsyon kazanı tankına sevk edildiği, ürün nemlendirme ve ısıl işlem sürecine tabi tutulduğu, aroma ve koruyucu madde tankına sevkini müteakip tartım işlem uygulandığı ve ürünün ambalajlandığı, ilgili yılda elde edilen ürünlerin toplam FOB bedelinin % 90,89' unun yurt dışına ihraç edildiği tespit edilmiştir.

Olayda hammadde olarak alınan kuru meyvelerin çoklu işlemlerden geçirilmesini müteakip son mamul haline getirildiği, faaliyetin salt paketlemeye ambalajlama gibi birtakım işlemleri içermediği, şirket faaliyetinin üretime yönelik olduğu ve iştigal konusunun "Fason imalat" kapsamında olmadığı kanaatine varılmıştır.

Bu durumda, davacı şirketin serbest bölge içerisinde üretim faaliyetinde bulunduğu sonucuna varıldığından, yukarıda anılan Yasa ve Genel Tebliğ hükümleri uyarınca, istihdam ettiği personele ödediği ücretlerin ilgili dönem itibariyle gelir vergisinden istisna olması gerekmektedir. Öte yandan gelir vergisi istisnasının oluşmadığı ya da uygulanamayacağı yönünde başkaca bir tespit de bulunulmadığı, davacı şirketin 2009 yılı hesapları ile ilgili tamamlanmış bir inceleme olmadığı görülmüş olup, tesis edilen işlemlerde ve dava konusu ödeme emirlerinde yasal isabet bulunmamaktadır.

Açıklanan nedenlerle; DAVANIN KABULÜNE, dava konusu ödeme emrinin iptaline, aşağıda dökümü yapılan 112,15 TL yargılama giderinin ve 500,00 TL vekalet ücretinin davalı idareden alınarak davacıya ödenmesine, artan posta avansının istemi halinde davacıya iadesine, kararın tebliğini izleyen günden itibaren 30 gün içerisinde Danıştay nezdinde temyiz yolu açık olduğunun duyurulmasına, 12/11/2010 tarihinde oybirliğiyle karar verildi.

**T.C.**  
**DANIŞTAY**  
**İDARİ DAVA DAİRELERİ**  
**KURULU**

Esas No:2005/2214

Karar No:2009/2

Temyiz İsteminde Bulunan (Davacı) : Türkiye Barolar Birliği

Vekili : Av. Tülay Yılmaz Karanfil Sk. 5/62 - Kızılay/ANKARA

Karşı Taraf (Davalılar) : 1- Maliye Bakanlığı - ANKARA

2-TÜRMOB Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği

Vekili : Av. Gülseren merbaŐ Gençlik Cad. No:107 Anıttepe/ANKARA

İstemın zeti: Danıştay Sekizinci Dairesi'nin 24.5.2005

günlü, E:2004/751, K:2005/2445 sayılı kararının temyizden incelenerek bozulması davacı, tarafından istenilmektedir.

Savunmaların zeti : Danıştay Sekizinci Dairesi'nce verilen kararın usul ve hukuka uygun bulunduğu ve temyiz dilekçesinde ne sürülen nedenlerin, kararın bozulmasını gerektirecek nitelikte olmadığı belirtilerek temyiz isteminin reddi gerektiği savunulmaktadır.

Danıştay Tetkik Hakimi Őehnaz Gençay Karabulut'un Düşüncesi:Tarifenin dava konusu kısmında dava dilekçesi düzenlenmesi karşılığı alınacak ücret belirlenmiŐ olup, 1136 sayılı Avukatlık Kanunu'nun 35. maddesi uyarınca yalnızca baroda yazılı avukatlara ait olan dava dilekçesi ve eklerini düzenleme yetkisinin yeminli mali müŐavirlerce kullanılmasına olanak sağlayan düzenlemede hukuka uyarlık bulunmadığından, davanın reddine yönelik Daire kararının bozulması gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay Savcısı Radive Tirvaki'nin Düşüncesi : Temyiz dilekçesinde ne sürülen hususlar, 2577 sayılı idari Yargılama Usulü Kanunu'nun 49. maddesinin 1. fıkrasında belirtilen nedenlerden hiçbirisine uymayıp, Danıştay Sekizinci Dairesi'nce verilen kararın dayandığı hukuki ve yasal nedenler karşısında anılan kararın bozulmasını gerektirir nitelikte görülmemektedir.

Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin reddiyle Daire kararının onanmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

## **TÜRK MİLLETİ ADINA**

Hüküm veren Danıştay idari Dava Daireleri Kurulunca dosya incelendi, gereği görüldü:

Dava, Maliye Bakanlığınca 31.12.2003 günlü, 25333 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2004 yılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Asgari Ücret Tarifesinin 4. bölümünde yer alan "Uyuşmazlık İşleri ve Uzlaşma " başlığı altındaki düzenlemenin iptali istemiyle açılmıştır.

Danıştay Sekizinci Dairesi 24.5.2005 günlü, E:2004/751, K:2005/2445 sayılı kararıyla; 1136 sayılı Avukatlık Kanunu'nun, "Avukatın Hak ve Ödevleri" bölüm başlığı altında "Yalnız Avukatların Yapabileceği işler" madde başlıklı 35. maddesinde, kanun işlerinde ve hukuki meselelerde mütalaa vermenin, mahkeme, hakem veya yargı yetkisini haiz bulunan diğer organlar huzurunda gerçek ve tüzel kişilere ait bütün evrakı düzenlemenin, yalnız baroda yazılı avukatlara ait olduğunun hükme bağlandığı, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun "Amaç" başlıklı 1. maddesinde, bu Yasanın amacının, işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek olduğunun düzenlendiği, aynı Yasanın "Mesleğin konusu" başlıklı 2. maddesinde,

"A) Muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusu:

Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin ;

a) Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, kar-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak.

b) Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak.

c) Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak , inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili

konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim , bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak.

Yukarıda sayılan işleri; bir işyerine bağlı olmaksızın yapanlara serbest muhasebeci mali müşavir denir.

B) Yeminli mali müşavirlik mesleğinin konusu:

(A) fıkrasının (b) ve (c) bentlerinde yazılı işleri yapmanın yanında Kanunun 12. maddesine göre çıkartılacak yönetmelik çerçevesinde tasdik işlerini yapmaktır.

Yeminli mali müşavirler muhasebe ile ilgili defter tutamazlar, muhasebe bürosu açamazlar ve muhasebe bürolarına ortak olamazlar." hükmüne yer verildiği, "Ücret" başlıklı 46. maddesinde ise, ücretin, meslek mensuplarının hizmetlerine karşılık olan meblağı ifade edeceğinin, ücretin asgari miktarının tarife ile belirleneceğinin kurala bağlandığı, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Yasasının 46. maddesi ile Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavir Ücretlerinin Esasları Hakkında Yönetmelik hükümleri uyarınca Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğince hazırlanan ve Maliye Bakanlığınca uygun bulunarak Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe konulan "2004 Yılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Asgari Ücret Tarifesi" nin, 2004 Yılı Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik işlemleri Asgari Ücretleri başlıklı bölümünün, iptali istenilen "Uyuşmazlık işleri ve Uzlaşma" başlıklı 4. kısmında, tarh edilen vergi, fon ve cezaların toplamı tutarı üzerinden %2' sinden ve 500.000.000.TL den az olmamak üzere , (iş bu meblağ dava dilekçesinin yetkili mercilere verilmesinden önce tahsil edilir. ) kesin ve nihai yargı kararına göre tarh edilen vergi, fon ve ceza tutarı üzerinden sağlanacak indirim; A- ilk 10 milyar liraya kadar %3, B- sonra gelen 10 milyar lira için %2, C- sonra gelen 10 milyar lira için %1, D- 30 milyar liradan sonrası için %05 oranında ücret alınacağını belirlendiği, öte yandan, Vergi Usul Kanunu'nun Uzlaşma başlıklı Ek-1. maddesinde, mükellefin uzlaşma görüşmelerinde, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı Yasaya göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurabileceğinin öngörüldüğü, 3568 sayılı Yasanın ilgili maddelerinde yer alan hükümlerden de anlaşılacağı üzere, Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik mesleğinin amacının; işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde

denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek olarak öngörüldüğü, dava konusu yapılan Tarife ile, dava dilekçesinin yetkili mercilere verilmesinden önce, tarh edilen vergi, fon ve cezaların toplam tutarı üzerinden alınacak ücret miktarları hakkında düzenleme yapıldığının görüldüğü, ücret tarifesinin "Uyuşmazlık İşleri ve Uzlaşma" başlıklı bölümünde "iş bu meblağ dava dilekçesinin yetkili mercilere verilmesinden önce tahsil edilir." ifadesinin, dava dilekçesinin meslek mensuplarınca düzenlenmesi halinde, ücret alınmasını öngördüğü, bir başka deyişle "iş bu meblağ dava dilekçesinin yetkili mercilere verilmesinden önce tahsil edilir." ifadesinin, ücretin tahsilinin zamanını göstermek amacıyla Tebliğde yer aldığı, serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin dava dilekçesi yazarak dava takibi yapabileceklerini düzenlemediği, bu nedenle. Tarifenin bu kısmında hukuka ve mevzuata aykırı bir yön bulunmadığı gerekçesiyle davanın reddine karar vermiştir.

Davacı kararı temyiz etmekte ve Asgari cret Tarifesinde yer alan uyuşmazlık konusu düzenleme ile 1136 sayılı Avukatlık Kanunu'nun 35. maddesi uyarınca münhasıran avukatlara tanınan bir hak ve yetkinin ortadan kaldırılmak istendiğini ileri sürerek bozulmasını istemektedir.

Temyiz edilen kararla ilgili dosyanın incelenmesinden; Danıştay Sekizinci Dairesi'nce verilen kararın usul ve hukuka uygun bulunduğu, dilekçede ileri sürülen temyiz nedenlerinin kararın bozulmasını gerektirecek nitelikte olmadığı anlaşıldığından, davacı temyiz isteminin reddine, Danıştay Sekizinci Dairesi'nin 24.5.2005 günlü, E:2004/751, K:2005/2445 sayılı kararının ONANMASINA, 29.1.2009 gününde oyçokluğu ile karar verildi.

### **KARŞI OY**

X- Temyiz istemine konu yapılan Daire kararı; yalnız avukatların yapabileceği işleri düzenleyen, Avukatlık Kanununun 35'inci maddesinin sadece bir kısmının metni gözetilerek verilmiştir. Kararda yer aldığına göre sadece avukatların yapabileceği işler; hukuki işlerde mütalaa vermek, mahkeme, hakem veya yargı yetkisini haiz diğer organlar huzurunda gerçek ve tüzel kişilere ait bütün evrakı düzenlemekten ibarettir.

Avukatlık Kanununun 35'inci maddesine göre; kanun işleri ve hukuki meselelerde mütalaa vermek, mahkeme, hakem veya yargı yetkisini haiz bulunan diğer organlar huzurunda gerçek ve tüzel kişilere ait bütün evrakı düzenlemenin dışında, belirtilen organlar huzurunda gerçek ve tüzel

kişilere ait hakları dava etmek ve savunmak, adli işlemleri takip etmek, bu işlere ait bütün evrakı düzenlemek, yalnız baroda yazılı avukatlara ait olduğu gibi baroda yazılı avukatlar, yukarıda sayılan yerler dışında kalan resmi dairelerdeki bütün işleri de takip edebilirler. Aynı madde, dava açma yeteneği olan herkesin, kendi davasına ait evrakı düzenleyebileceğini, davasını bizzat açabileceğini ve takip edebileceğini de düzenlemiştir.

Belirtilen düzenlemelerden dolayı, yargı yerlerinde açılacak davaya ait dava dilekçesinin, davayı açan gerçek ve tüzel kişiler yahut onlar tarafından vekil atanmış avukatlar dışındaki herhangi bir kimse ya da 3568 sayılı Yasaya göre yetkilendirilmiş meslek mensupları tarafından hazırlanmasına ve düzenlenmesine olanak bulunmamaktadır.

Uzlaşma, belli koşullara bağlı olarak vergi yükümlüleri ile vergi idaresinin, vergilendirmenin konusunu oluşturan vergi ve cezaların miktarı konusunda varılacak anlaşma uyarınca tahakkuk ettirilmesini olanaklı kılan bir yoldur. Vergi Usul Kanununun Ek 6'ncı ve Ek 11'inci maddeleri gereğince, üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılmayacağı gibi hiçbir mercie şikayette bulunulamaz. Dolayısıyla uzlaşma yapılmışsa dava yolunun izlenebilmesi söz konusu değildir. Aynı Yasanın Ek 9'uncu maddesine göre üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalar hakkında, Vergi Usul Kanununun 376'ncı maddesinin; 367'nci madde uygulanan vergi ve cezalar hakkında ise uzlaşma hükümlerinin uygulanmasına olanak bulunmamaktadır. Bu düzenlemeden dolayı vergi yükümlüleri; uzlaşma veya 376'nci maddedeki ceza indirimi olanağından sadece birinin uygulanmasını isteyebilirler.

Vergi Usul Kanununun Ek 1 ve Ek 11'inci maddelerinde, gerek vergilendirmeden sonra, gerekse vergilendirmeden önce uzlaşmanın usul ve esaslarının Maliye Bakanlığınca çıkarılacak bir yönetmelikle düzenleneceği ve yükümlülerin; uzlaşma görüşmelerinde 3568 sayılı Yasaya göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurabileceği düzenlenmiştir. Sözü edilen yönetmelikler, 3.2.1999 tarihli ve 23600 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe konulmuştur. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinin 8'inci ve Uzlaşma Yönetmeliğinin 7'nci maddesinde uzlaşma istemlerinin, yükümlüler tarafından bizzat veya resmi vekaletini haiz vekili vasıtasıyla ve yazılı olarak yapılması aranmıştır.

Avukatlık Kanununun 35'inci maddesinde sadece baroda yazılı avukatlar tarafından yapılacak işlerin kapsamında olması ve uzlaşma isteğinin; vergi yasalarının yeterince kavranılamamış olması, Vergi Usul Kanununun 369'uncu maddesinde yazılı yanılma halinin bulunması veya

aynı Yasanın 116, 117 ve 118'inci maddelerinde yazılı vergi hatalarının yahut maddi hataların varlığı ile vergiyi doğuran olay hakkında vergi idaresinin görüş farklılığı bulunduğu iddialarından birine dayandırılmasının gerekmesi nedeniyle uzlaşmaya bizzat yükümlüler veya vekilleri tarafından düzenlenmiş dilekçelerle başvurulabilmektedir.

Uzlaşma Yönetmeliğinin 10'uncu ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinin 15'inci maddeleri uzlaşma görüşmelerine, bizzat yükümlü veya vekilinin katılması halinde başlanacağı ve konunun katılan bu kimselerin varlığı ile uzlaşma komisyonunda tartışılacağı kurala bağlanmıştır.

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinin 6'ncı maddesinin son dan önceki fıkrasında ve Uzlaşma Yönetmeliğinin 10'uncu maddesinin beşinci fıkrasında; uzlaşma komisyonu toplantılarına yükümlülerin isteğine bağlı olarak, 3568 sayılı Yasaya göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubunun, görüşlerini açıklamak üzere bulundurulabileceği, ancak sözü edilen kimselerin uzlaşma tutanaklarını imzalamayacakları düzenlenmiştir.

Vergi Usul Kanunu ve Maliye Bakanlığı tarafından yürürlüğe konulan Yönetmeliklerdeki düzenlemeler, Avukatlık Kanununun yalnız avukatların yapabileceği işleri düzenleyen 35'inci maddesinin gözetildiğini göstermektedir.

Avukatların mesleki örgütü olan Türkiye Barolar Birliği ile 3568 sayılı Yasa uyarınca kurulan TÜRMOB ve Maliye Bakanlığını bu davada karşı karşıya getiren; Maliye Bakanlığı tarafından onaylanarak yürürlüğe konulan 2004 Yılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Asgari Ücret Tarifesidir.

Resmi Gazetenin 31.12.2003 tarihli, 25333 sayısında yayımlanan dava konusu tarife, 3568 sayılı Yasaya bağlı meslek gruplarından her biri için ayrı bölümler içermekle birlikte, 2004 yılında serbest muhasebeciler; serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler tarafından yerine getirilecek mesleki işlemlerden dolayı uygulanması öngörülen ayrı ayrı tarifelerin sonlarına "Notlar" başlığıyla açıklayıcı bölümler eklendiği saptanmaktadır.

2004 yılı yeminli mali müşavirlik tasdik işlemleri ve diğer işlemlere ilişkin tarife sonundaki "Notlar" başlığı altında, ücret tespitinde dikkate alınacak hususların yazılı olduğu bölümde yer almamakla birlikte, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik 2004 yılı Tarifesinin "Notlar" bölümünün 2'nci maddesinde; bu tarifedeki ücretler ile serbest muhasebecilik asgari ücret tarifesinin II ve III no'lu tablolarındaki ücretler ve notların, gruplar

itibariyle yeminli mali müşavirler için de geçerli olduğu; 1 'inci maddesinde, serbest muhasebecilik tarifesindeki ücretler ve notların, gruplar itibarıyla serbest muhasebeci mali müşavirler için de geçerli olduğu kuralına yer verilmiştir. Bu iki gönderme, serbest muhasebeciler tarifesinin "Notlar" bölümünün incelenmesini gerektirmektedir. Sözü edilen "Notlar" bölümünün 3'üncü maddesinde, uzlaşma işlemleri ile ilgili oranın uygulanmasında Vergi Usul Kanununun 376'ncı maddesinde öngörülen indirim düşüldükten sonra kalan vergi, fon ve ceza toplamı üzerinden müşteri lehine sağlanan indirim tutarının esas alınacağı yazılıdır. Bu gruba ait tarifeyi oluşturan III sayılı Tablonun (5) işaretli bölümünde, serbest muhasebeciler için 200 milyon liradan az olmamak üzere % 2 asgari ücret belirlenmiştir. Serbest muhasebeci mali müşavirler için tarifelerinin 2'nci maddesinde, 300 milyon liradan az olmamak üzere vergi ve fon üzerinden % 2 ve yeminli mali müşavirlere özgü tarifede-ise tarh edilen vergi, fon ve cezaların toplam tutarı üzerinden, % 2'sinden ve 500.000.000.-TL'den az olmamak üzere ücret belirlenmiştir.

Vergi Usul Kanununun Ek 9'uncu maddesinin vergi yükümlülerine, uzlaşmaya başvurmak veya 376'ncı maddede öngörülen ceza indiriminden yararlanmak olanağından sadece birini tanımış olduğu, bu olanaklardan biri kullanıldığında diğerinin uygulanamayacağını açıkça düzenlediği halde, her üç tarifede "notlar" bölümüyle ve yukarıda açıklandığı şekilde göndermeler yapılmak suretiyle her iki olanağın birlikte kullanılmasına olanak varmışçasına uzlaşma işlemleri ile ilgili oranın 376'ncı maddeye göre sağlanan indirimden artakalan vergi, fon ve ceza toplamına uygulanacağına ilişkin 3'üncü madde, meslek mensuplarının müşterisi konumundaki vergi yükümlülerini yanıltıcı ve yasaya da aykırı hüküm içermektedir.

Yönetmeliklerin yukarıda değinilen düzenlemesi meslek mensuplarının yükümlülerin isteğine göre sadece görüşlerini açıklamak üzere uzlaşma görüşmelerine katılmasına olanak tanınması ve uzlaşmaya varılması halinde dava açmaya olanak kalmaması nedeniyle uzlaşmaya konu yapılan vergi, fon ve cezanın toplamı üzerinden %2 ve 500.000.000.- TL'den az olmamak üzere belirlenecek ücretin "dava dilekçesinin yetkili mercilere verilmesinden önce" ödenmesini öngören bölüm, yanıltıcı olmakla kalmayıp, uzlaşmaya konu vergi miktarına göre daha yüksek bir meblağa ulaşmakla birlikte en az 500.000.000.-. lira ücretin meslek mensubuna ödenmesini her koşulda sağlamaya yöneliktir.

Herhangi bir hukuksal yardım içermeyen, sadece toplantıda görüş açıklayan meslek mensubuna, uzlaşmaya varılmadığı takdirde uzlaşılabilen vergi, fon ve ceza tutarının % 2'si düzeyinde ve en az

500.000.000.- lira ücret ödenmesi ve bu ödemenin zamanının uzlaşma sağlanamadığı için yargı yoluna başvurulabileceği gözetilerek parantez içinde yer aldığı düşünülse dahi, uzlaşmanın sağlandığı ve sağlanamadığı bütün durumları kapsar şekilde yer alan bu hükmün, iki olasılığa göre ayrı ayrı düzenlenmemesi nedeniyle yukarıda belirtilen yanılmaya yol açması kaçınılmazdır.

Tarifenin aynı bölümündeki ikinci cümle "kesin ve nihai yargı kararına göre tarh edilen vergi, fon ve ceza tutarı üzerinden sağlanacak indirim için ilk 10 milyar lirası için % 3; ikinci 10 milyar lirası için % 2; üçüncü 10 milyar lirası için % 1 ve 30 milyar liradan sonrası için %o 5 ücret öngörmektedir. Tarifenin ikinci cümlesi; %3, % 2, % 1 ve %o 5 oranındaki ücreti, kesin ve nihai yargı kararına göre tarh edilen vergi, fon ve ceza tutarından sağlanacak indirime bağlamıştır. Uzlaşma, yargı yerlerine başvurmadan önce izlenebilecek bir yol olduğuna, uzlaşma sağlandığı takdirde yargı yoluna ve hatta bir başka yola başvurulamayacağına göre 3568 sayılı Yasaya bağlı meslek mensuplarının Tarifenin davaya konu yapılan 4'üncü bölümünün ilk cümlesinde öngörülen ücret dışında alınabilecek başka bir ücretten söz edilemez. Kesin ve nihai yargı kararından sonra ve hem de bu kararla sağlanacak indirimin belli bir yüzdesi üzerinden ücret alınmasının hukuksal bir dayanağı bulunmamaktadır.

Yargı kararlarıyla sağlanacak indirimin belli bir yüzdesi üzerinden ücret ancak, yargı yoluna başvurulabilecek durum için söz konusu olabilir. Vergi yükümlüleri, uzlaşmaya varılamaması halinde dava açabileceklerine göre ikinci cümlede bu durumun kastedildiği anlaşılmaktadır. Oysa mahkemelerde dava açmak ve vergi yükümlülerinin haklarını dava etmek münhasıran avukatların yapabileceği işlerden olup, yargılama etkinliğinden sağlanacak indirim de davasını kendisi açmayıp bir avukata yetki veren yükümlünün vekili tarafından yapılan hukuki yardımın sonucudur. Davanın bizzat yükümlü tarafından açılması hali için 3568 sayılı Yasaya tabi meslek mensubuna yargı kararıyla sağlanan indirimin belli bir yüzdesi olarak ücret öngörülmesi, yargı yerine yapılacak başvuruya ilişkin dava dilekçesinin meslek mensubu tarafından hazırlanmasına ve dilekçenin davacı tarafından imzalanmasına yol açacak niteliktedir. Avukatlık Kanununun sadece avukatlar tarafından sağlanabilecek hukuki yardımlar arasında gösterdiği gerçek ve tüzel kişilere ait hakları mahkemelerde dava etmek ve savunmak konusundaki yardımın, dava dilekçesinin hazırlanması ile başlayacağı gözetildiğinde; bu konuda yetkileri bulunmayan meslek mensuplarının yerine getirilmesine yol açan Tarife hukuka aykırıdır. Esasen, Tarifenin bu bölüm başlığının "Uzlaşma" olması gerekirken,

"Uyuşmazlık işleri ve Uzlaşma" olması da vergi yükümlülerinin güvenilir hukuki yardım almalarını engelleyici niteliktedir.

Açıklanan tüm bu nedenlerle, Tarifenin davaya konu yapılan bölümünün başlığıyla birlikte ve bu bölümün uygulanma koşullarını içermesi nedeniyle onunla bütünlük taşıyan "Notlar" başlıklı bölümlerinin; öncelikle Vergi Usul Kanununa ve Avukatlık Kanununa uygun, dava hakkının kullanılmasında 3568 sayılı Yasaya bağlı meslek mensuplarının katılamayacakları belli edilerek yeniden düzenlenmek üzere iptali gerekirken; 213 sayılı Yasa ve 1136 sayılı Yasa gözetilmeksizin verildiği anlaşılan Daire kararınının bir yandan, Tarifede "... meslek mensuplarınca dava dilekçesi düzenlenmesi halinde ücret alınmasını... " öngören düzenleme bulunduğu vurgulanırken, hemen izleyen paragrafta, Tarifenin, " ... meslek mensuplarının dava dilekçesi yazarak dava takibi yapabileceklerini düzenlemediği ve bu nedenle Tarifenin davaya konu edilen kısmında hukuka ve mevzuata aykırı bir yön bulunmadığı ..." sonucuna ulaşılmasından dolayı birbiriyle çelişen iki ayrı yargı içermesi nedeniyle bozulması gerektiğinden, temyiz isteminin reddi yolundaki Kurul kararına katılmıyoruz.

### **Danıştay 3.Dairesi**

**Tarih** : 17.02.2011

**Esas No** : 2010/5016

**Karar No** : 2011/566

**VUKMd. 131,203/5,353/2**

### **KARGO ŞİRKETİ ELEMANINCA İMZALANAN TUTANAĞA İSTİNADEN KESİLEN CEZA**

Müşterisine kargo şirketi aracılığıyla sevk ettiği emtia için sevk irsaliyesini araçta bulundurmaması nedeniyle, şirketin yetkili adamı olarak kabul edilmesi mümkün bulunmayan kargo şirketi elemanınca imzalanan ve VUK'un 131. maddesinde öngörülen usule uygun düzenlenmemiş olan tutanağa dayanılarak kesilen cezada hukuka uygunluk bulunmadığı.

**İstemin Özeti:** Yapılan denetim sonucu düzenlenen tutanakla davacı şirketin kargo şirketi aracılığıyla sevkiyatını yaptırdığı emtia için sevk irsaliyesini araçta bulundurmadığının tespit edilmesi nedeniyle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinin 2. bendi uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezasını; tutanaklar ekinde yer alan, taşımayı yapan kargo şirketince düzenlenmiş taşıma irsaliyesi üzerinde, taşınması yapılan malın hangi firma tarafından, kime ve hangi adrese gönderildiği ve taşıttırılan emtiaya ait irsaliyenin numarası vb bilgiler yer aldığı halde, yoklama memurlarınca söz konusu bilgiler dikkate alınmadığı gibi taşıma irsaliyesi üzerinde yazılı irsaliye numarasının doğruluk durumunun da araştırılmadığı, dolayısıyla, kargo şirketince düzenlenen ve denetim esnasında yoklama memurlarına ibraz edilen taşıma irsaliyesi üzerinde yer alan bilgiler dikkate alındığında, yükümlü şirket tarafından düzenlenerek, taşımayı yapan kargo şirketine teslim edildiği anlaşılan sevk irsaliyesinin bulundurulmaması nedeniyle kesilen özel usulsüzlük cezasında yasaya uygunluk görülmediği gerekçesiyle kaldıran Vergi Mahkemesinin kararını; taşıttığı malın sevk irsaliyesinin araçta bulunmadığı usulüne uygun olarak düzenlenen tutanakla tespit edilen davacı adına kesilen özel usulsüzlük cezasında hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle bozan Bölge idare Mahkemesinin kararının; maddi bir olayın tespitine yönelik olarak düzenlenen ve tutanak niteliğinde olan yoklama fişlerinin, kesilecek cezaya dayanak oluşturabilmesi için, cezaya muhatap olacak gerçek veya tüzel kişinin kendisinin, kanuni temsilcisinin imzasını taşımasının 213 sayılı Vergi

Usul Kanunu'nun 131. maddesi uyarınca yasal bir zorunluluk olduğu, Yasa koyucu aynı maddede sayılan kişilerin imzadan çekinme hakkının bulunduğunu belirterek bu takdirde yoklama fişlerini polis, jandarma, muhtar ve ihtiyar heyeti üyelerinden biri tarafından imzalanacağını hükme bağladığı, bu itibarla, tutanağın, yasada yazılı sayılan kişiler nezdinde düzenlenmesi veya onlardan birine imza ettirilmesi ya da yükümlü veya yetkili adamının bulunmadığı bir sırada düzenlenen bir tutanağın anılan hükmün ikinci fıkrasında açıklandığı şekilde polis, jandarma, muhtar veya ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılması gerekirken, kargo şirketi yetkilisine imzalatılarak düzenlenen tutanakla yapılan tespit yükümlüyü bağlamayacağından, anılan tutanağa dayanılarak kesilen özel usulsüzlük cezasında yasaya uyarlık görülmediği ileri sürülerek Danıştay Başsavcısı tarafından kanun yararına bozulması istenmiştir.

**Karar:** 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 230. maddesinin 5. bendinde malın alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşındığı veya taşıtırıldığı hallerde satıcının, teslim edilen malın alıcı tarafından taşınması ve taşıtırılması halinde alıcının, taşınan veya taşıtırılan mallar için sevk irsaliyesi düzenlemesi ve taşıtta bulundurulması şartının öngörüldüğü, 353. maddenin 2. fıkrasında, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazla verilen fiş, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Maliye Bakanlığınca düzenlenme zorunluluğu getirilen belgelerin, düzenlenmediğinin, kullanılmadığının, bulundurulmadığının, düzenlenen belgelerin aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verildiğinin veya gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin tespiti halinde her bir belge için özel usulsüzlük cezası kesileceği hükme bağlanmıştır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 131. maddesinde yoklama neticelerinin tutanak mahiyetinde olan "yoklama fişine" geçirileceği, bu fişlerin yoklama yerinde iki nüsha tanzim olunarak tarihleneceği, bulunursa nezdinde yoklama yapılana veya yetkili adamına imza ettirileceği bunlar bulunmaz veya imzadan çekinirlerse keyfiyetin fişe yazılacağı ve yoklama fişinin polis, jandarma, muhtar ve ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılacağı belirtilmiştir. Davacı adına 13.08.2008 tarihli tutanağa dayanılarak müşterisine kargo şirketi aracılığıyla sevk ettiği bir kısım emtia için sevk irsaliyesini araçta buldurumaması nedeniyle ceza kesilmiş olup davacı şirketin yetkili adamı olarak kabul edilmesi mümkün bulunmayan kargo şirketi elemanınca imzalanan tutanağın yukarıda yer verilen kanun maddesinde öngörülen usule uygun düzenlenmemesi nedeniyle davacıyı bağlamayacağı, bu nedenle söz konusu tutanağa dayanılarak kesilen cezada hukuka uygunluk bulunmadığından özel usulsüzlük cezasına karşı açılan davayı reddeden

Bölge idare Mahkemesi kararında isabet görülmemiştir. Açıklanan nedenlerle, Danıştay Başsavcısının temyiz isteminin kabulü ile Bölge idare Mahkemesinin kararının, 2577 sayılı idari Yargılama Usulü Kanunu'nun 51. maddesi uyarınca kanun yararına ve hükmün hukuki sonuçlarına etkili olmamak üzere bozulmasına, kararın bir örneğinin Maliye Bakanlığı ile Danıştay Başsavcılığına gönderilmesine ve Resmi Gazete'de yayımlanmasına, oybirliğiyle karar verildi.

T.C.  
**İSTANBUL**  
**9. VERGİ MAHKEMESİ**

**Esas No : 2010/849**

**Karar No : 2011/555**

**DAVANIN ÖZETİ:** Davacı şirketin 2009 takvim yılı hesaplarının sınırlı incelemesi sonucunda düzenlenen 11.09.2009 gün ve .... sayılı vergi inceleme raporuna istinaden mükellef kurumun ilişkili olduğu şirketten elde ettiği faiz gelirleri için hesapladığı KDV'nin örtülü sermayeye isabet eden kısmı düzelterek beyan dışı bıraktığından bahisle tarh edilen vergi ziyayı cezalı KDV tarhiyatlarına karşı açılan davada, hesaplanan faizlerin iştirak kazancı olarak kurumlar vergisinden istisna tutulduğu kendileri açısından iştiraktan elde edilen kar payı diğer taraflar için ise dağıtılan kar kabul edildiğine göre ve kar payı dağıtımını KDV yönünden bir mal ve hizmet alım satımı sayılmayacağından temettü ödemesi kabul edilen faizler için ayrıca KDV hesaplanmaması gerektiği iddia edilerek kaldırılması istenilmiştir.

**SAVUNMANIN ÖZETİ:** Örtülü olarak dağıtılan kazançlarının kar payı olarak kabul edilmesi sadece gelir ve kurumlar vergisi açısından geçerli olacağı transfer fiyatlandırılması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlarının KDV'ye tabi olduğu, aslında transfer fiyatlandırılması yoluyla örtülü kazanç dağıtıldığına tespiti işlemde kullanılan fiyat ve ücretin muvazaalı olarak belirlendiğini göstereceği bu durumda emsal bedelin ve emsal ücretin tespitinin gerektiği, işlem anında uygulanan bedelin emsallere göre açık bir şekilde düşük olması ve bu düşüklüğün mükellef tarafından haklı bir sebeple açıklanmaması halinde 213 sayılı kanuna göre tespit edilecek emsal bedelin KDV matrahı olarak dikkate alınacağı örtülü kazanç dağıtımını da KDV açısından muvazaa kabul edildiğinde KDV tarhiyatı yapılabileceği savunularak davanın reddi istenilmektedir.

**TÜRK MİLLETİ ADINA**

Karar veren İstanbul 9. Vergi Mahkemesi'nce taraflara önceden duyurulan duruşma gününde davacı vekili Av.....ve şirket YMMsi... ile davalı idareyi temsilen hazine vekili .....ve inceleme elemanı....'in geldiği görülerek taraflara usulüne uygun söz verilip dinlendikten ve dava dosyası incelendikten sonra gereği görüşüldü.

Uyuşmazlık, mükellef kurumun ilişkili olduğu kişilere kullandığı para karşılığında tahakkuk ettirdiği faiz gelirin KDV'yi doğurup doğurmadığının ilişkindir..

Olay tarihinde yürürlükte bulunan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 12.maddesinin birinci bendinde, Kurumlarının, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolay olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılacağı, 7. bendinde ise örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulanmasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, tam mükellef kurumlar nezdinde yapılacak düzeltmede örtülü sermayeye ilişkin kur farklarını da kapsayacak şekilde, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır hükmünü ihtiva etmektedir.

3065 sayılı KDV Kanununun 1.maddesinde ticarî, sınaî,, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'nin konusunu oluşturduğu teslim, bir mal üzerindeki tasarruf haklarının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesidir. Bir malın alıcı veya onun adına hareket edenlerin gösterdiği yere veya kişilere tevdi teslim hükmündedir. Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesinin başlatılması veya nakliyeci veya sürücüye tevdi edilmesi de mal teslimi olarak 4.maddede ise Hizmet "hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir. Bu işlemler; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi, şekillerde gerçekleşebilir." şeklinde tanımlanmıştır.

Aynı Kanununun 27. maddesinde ise Bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrah işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücretidir. Bedelin emsal bedeline veya emsal ücretine göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanamadığı hallerde de, matrah olarak emsal bedeli veya emsal ücreti esas alınır. Emsal bedeli ve emsal ücreti Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit olunur. Katma değer vergisi uygulaması bakımından emsal bedelin tayininde genel idare giderleri ve genel giderlerden mamule düşen

hissenin bedele katılması mecburidir. Serbest meslek faaliyetleri için ilgili meslek teşekküllerince tespit edilmiş bir tarife varsa, hizmetin bedeli, bu tarifede gösterilen ücretten düşük olamaz, düzenlemesi yer almıştır.

Dava dosyasının incelenmesinden, davacı şirketin 2009 yılı hesaplarının incelenmesi sonucunda, düzenlenen 11.09.2009 tarih ve sayılı vergi inceleme raporunda davacı kurumun ilişkili olduğu kişilere 2008 hesap döneminde kullandığı paralar neticesinde örtülü sermaye üzerinden hesaplanan faiz gelirinine ilişkin fatura düzenlediği ve vergileme dönemi itibariyle hesaplanan KDV olarak beyan edildikten sonra Aralık 2008 dönem beyannamesinde söz konusu faiz gelirinindir indirimler arasında beyan edildiğinin tespiti üzerine söz konusu para kullandırma işleminin finansman hizmeti olarak değerlendirilerek KDV ye tabi tutulması gerektiğinden bahisle ikmalen tarh edilen cezalı KDV tarhiyatının iptalinin istenildiği anlaşılmıştır.

Olayda, davacı şirketin ilişkili olduğu kurumlara 2008 hesap döneminde para kullandığı, kullandığı bu paralar için önce Kurumlar Vergisi Kanunu 12/7. maddesi uyarınca kar payı sayılan tutar olarak faiz tahakkuk ettirildiği daha sonrasında ise örtülü sermaye sayılan ödemeler için hesaplanan faizlerin davacı kurum tarafından KDV Kanununun 35. maddesi kapsamında düzeltildiği taraflar arasında ihtilafsız olmakla beraber uyuşmazlığın çözümü tahakkuk eden faiz gelirinindir KDV Kanunu kapsamında kar payı olarak kabul edilip edilemeyeceği ile KDV Kanunu uyarınca hizmet olarak kabul edilip edilemeyeceğinin tespitine bağlıdır.

Davacı kurum Kurumlar Vergisi Kanunu 12/7. maddesi kapsamında örtülü sermaye üzerinden hesap edilen faizin borç alan ve borç veren nezdinde kar payı sayıldığını KDV Kanunu 1. maddesine göre ise kar paylarının verginin konusuna girmediği eğer KDV hesaplanmış ise aynı kanunun 35. maddesine göre düzeltilmesi gerektiğinden bahisle KDV beyanlarının buna göre düzeltmişse de vergi sistemimizdeki her bir kanunda vergiyi doğran olay, verginin konusu, mükellefi, istisna ve muafiyetleri ve buna benzer bir takım düzenlemeler yer almakta bu düzenlemeler sadece o kanun için bağlayıcı olup diğer bir kanunun uygulamasına sirayet etmediğinin kabulü gerekmektedir.

Diğer taraftan örtülü sermaye müessesesi Kurumlar vergisi uygulaması bakımından getirilmiş bir güvenlik müessesesidir. Mükelleflerin örtülü sermaye kapsamında kullandıkları paralar karşılığında elde ettikleri faiz gelirinindir kar payı sayılması kanunun açık ifadesi ile sadece Gelir ve Kurumlar Vergisi uygulaması açısından getirilmiş bir düzenlemedir. Her ne kadar KDV kanunu uyarınca kar payı ve iştirak kazançları KDV'nin konusuna girmemekte ise de söz konusu kar payının kurumların doğrudan elde ettikleri başka bir deyişle ticari faaliyetleri

sonucunda oluşan karları olarak kabul edilir. Uyuşmazlığın temeli ise kullandırılan paranın getirişi olan faiz gelirinin aslında gerçek anlamda kar payı olmadığı yasa hükmü uyarınca gelir ve kurumlar vergisi yönünden kar payı sayılacağı sadece kazanç vergileri için kar payı olarak isimlendirileceği kanun lafzından çıkan bir sonuçtur. Aynı zamanda elde edilen faiz gelirinin kar payı sayılması Kurumlar vergisi matrahının hesaplanmasında hüküm ve sonuçlarını doğuracağından elde edilen faiz gelirinin KDV uygulaması açısından kar payı olarak kabulü mümkün değildir. Kaldı ki kanun koyucu örtülü sermaye üzerinden elde edilen faiz gelirini KDV açısından da kar payı olacağını kabul etseydi Kurumlar Vergisi Kanununda olduğu gibi açık bir düzenlemeye yer vermesi gerekirken bu yönde bir düzenlemeye yer vermemiştir.

Mükellef kurumun kullandığı paraların finansman hizmeti olarak kabul edilip edilmeyeceği değerlendirildiğinde ise, hizmet, ekonomide özelliğe sahip malın tersine, elle tutulamayan ve saklanması mümkün olmayan, insan ihtiyaçlarının giderilmesine yönelik olarak üretilen veya organize edilen faaliyetler olarak tarif edilmiştir. KDV Kanununun 4. maddesinde ise hizmet bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi tarif edilmiş olmakla beraber bu haller sınırlandırılmamıştır. Hizmet tarifinden yola çıkıldığında ihtiyaçların giderilmesinde bir şeyi kullanmak da hizmet olduğuna göre olayda davacı kurum ilişkili olduğu kişi veya kurumların parasal ihtiyaçlarını gidermek amacıyla para kullanmak suretiyle finansman hizmetinde bulunmuştur.

Bu durumda davacı şirketin ilgili olduğu kurum ve kişilere para kullandırmasının hizmet olarak değerlendirilerek tahakkuk eden faizin beyan dışı kaldığından bahisle salınan cezalı KDV tarhiyatında yasal isabetsizlik yoktur.

Açıklanan nedenlerle davanın reddine, kararın tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde Danıştay nezdinde temyiz yolu açık olmak üzere 21.02.2011 tarihinde oybirliği ile karar verildi.

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN 2011 YILINDA DİKKATE ALACAĞI HADLER		
KONU	DAYANAĞI	HADLER
—SM ve SMM'lerin imzalayacağı beyannameler için sınır	4 ve 37 Nolu YMM Tebliği	Net Satış: 9.386.000 TL Aktif Top: 4.694.000 TL
— Tam tasdik sözleşmesi yapılmadan ihracatta KDV iadesi rapor yazma sınırı	37 Nolu YMM Tebliği	330.000 TL (Eski Dönemler Dahil)
— indirimli orana tabi mallarda tam tasdik sözleşmesi yapılmadan rapor yazma sınırı	37 Nolu YMM Tebliği	660.000 TL
—Yolcu beraberinde satışta (ihraç) YMM raporu ile alınabilecek iade sınırı	37 Nolu YMM Tebliği	86.000 TL
— KDV iadesine karşıt inceleme sınır	37 Nolu YMM Tebliği	Fatura Başına: 17.230 TL
—Stopaj iadesi	37 Nolu YMM Tebliği	100.000 TL
Yatırım indirim Raporu Yazmada Harcama Tutarı	37 Nolu YMM Tebliği	Yatırım Harcaması Tutarı 250.000. TL'nin Üzerinde ise rapor düzenlenecek
—Kurumlar Vergisi istisnalar	37 Nolu YMM Tebliği	171.000 TL
—Tek Düzene göre ek mali tablo düzenleme alt sınırı	10 Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği	Aktif Toplamı: 9.799.300 TL  Net Satış Tutarı: 21.778.200 TL
—indirimli oranda alınamayacak KDV tutarı		14.300 TL