

Komisyon bedeli olarak yurtdışında yer alan firmaya transfer edilen ve sehven "331- Ortaklara Borçlar" hesabına alınan komisyon giderinin hangi hesapta izlenmesi gerektiği hk.

Sayı:

47285862-125[37-2019/12]-3829

Tarih:

13/01/2023

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Kahramanmaraş Vergi Dairesi Başkanlığı

Gelir Kurumlar ve Diğer Vergiler Müdürlüğü

Sayı : 47285862-125[37-2019/12]-3829

13.01.2023

Konu : Yurtdışındaki Aracıya Ödenen
Komisyon Bedelinin Sehven Ortak
Hesabına Atılması

İlgide kayıtlı özelge talep formunuz ve eklerinin incelenmesinden;

- Tekstil fabrikalarının klima santrali ile ekipmanlarının üretimi ve ticareti faaliyeti kapsamında yurtiçi/yurtdışı satışlarınızın olduğu,

- Özbekistan'da bir firmayla yapılan anlaşmaya ilişkin olarak bazı aracı firmalara komisyon ödemesi yaptığınız, bu kapsamda komisyon bedeli olarak 28/8/2018 tarihinde ...Hollanda firmasına 300.000,00 USD transfer yaptığınız ancak, ödemeye ait faturanın 2019 yılında geleceği,

- Bahsedilen komisyon ödemesinin muhasebe kayıtlarına (331 numaralı hesaba), 28/8/2018 tarih ve 420 yevmiye numarası ile sehven şirket ortağı ... adına o günkü kur üzerinden kaydedildiği/alındığı

hususlarından bahisle, sehven ortaklara borçlar hesabına alınan bedelin 2019 yılı hesaplarında komisyon gideri olarak yazılıp yazılamayacağı ile ortaklara borçlar hesabından alınacak bu tutarın muhasebe kayıtlarında hangi hesapta kapatılacağı hakkında Başkanlığımız görüşünü talep ettiğiniz anlaşılmıştır.

I- VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN,

(1) 213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

- 171 inci maddesinde, "*Mükellefler bu kanuna göre tutacakları defterleri vergi uygulaması bakımından aşağıdaki maksatları sağlayacak şekilde tutarlar:*

1. Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek;
2. Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek;
3. Vergi ile ilgili muameleleri belli etmek;
4. Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek;
5. Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etmek ve incelemek.",

- 174 üncü maddesinde, "Defterler hesap dönemi itibariyle tutulur. Kayıtlar her hesap dönemi sonunda kapatılır ve ertesi dönem başında yeniden açılır. Hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır...",

- 183 üncü maddesinde, "Yevmiye defteri, kayda geçirilmesi icap eden muamelelerin tarih sırasıyla ve madde halinde tertipli olarak yazıldığı defterdir...",

- 217 nci maddesinde, "Yevmiye defteri maddelerinde yapılan yanlışlar ancak muhasebe kaidelerine göre düzeltilebilir. Diğer bilumum defter ve kayıtlara rakam ve yazılar yanlış yazıldığı takdirde düzeltmeler ancak yanlış rakam ve yazı okunacak şekilde çizilmek, üst veya yan tarafına veyahut ilgili bulunduğu hesaba doğrusu yazılmak suretiyle yapılabilir.

Defterlere geçirilen bir kaydı kazımak, çizmek veya silmek suretiyle okunamaz bir hale getirmek yasaktır.",

- 219 uncu maddesinde, "Muameleler defterlere zamanında kaydedilir. Şöyle ki:

a) Muamelelerin işin hacmine ve icabına uygun olarak muhasebenin intizam ve vuzuhunu bozmayacak bir zaman zarfında kaydedilmesi şarttır. Bu gibi kayıtların on günden fazla geciktirilmesi caiz değildir.

b) Kayıtlarını devamlı olarak muhasebe fişleri, primanota ve bordro gibi yetkili amirlerin imza ve parafını taşıyan mazbut vesikalara dayanarak yürüten müesseselerde, muamelelerin bunlara işlenmesi, deftere işlenmesi hükmündedir. Ancak bu kayıtlar, muamelelerin esas defterlere 45 günden daha geç intikal ettirilmesine cevaz vermez."

hükümleri yer almaktadır.

Bunun yanı sıra, mezkûr Kanunun 227 nci maddesinin birinci fıkrasında da, "Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir." hükmü yer almakta olup, söz konusu kayıtların, Kanunun 229 uncu ve müteakip maddelerinde yer alan veya Bakanlığımıza verilen yetkiye dayanılarak kullanılma zorunluluğu getirilen belgelerle tevsik edilmesi gerekmektedir.

Ayrıca, yapılan harcamaların defter kayıtlarına intikal ettirilerek gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilmesi, esas itibariyle, mezkûr Kanun uygulamasında kullanılma zorunluluğu bulunan belgelerle tevsik edilmesi suretiyle mümkün bulunmakla birlikte, Kanunun 227 nci maddesi uygulamasında, yurt dışında mukim olan işletmelerin düzenlediği belgelerin, ilgili ülke mevzuatına göre geçerli belge sayılması kaydıyla, bu belgeler de kayıtları ispat/tevsik edici belge olarak kabul edilmektedir.

213 sayılı Kanunun "Mükellefin Ödevleri" başlığını taşıyan ikinci kitabının "Defter Tutma" ile ilgili düzenlemeler içeren ikinci kısmının 9 uncu bölümünde "Kayıt Nizamı" ile ilgili hükümlere yer verilmiş olup, bu kapsamda, defter kayıtlarının değiştirilmemesi esas olmakla birlikte, Kanunun yanlış kayıtların düzeltilmesi ile ilgili 217 inci maddesinde, yevmiye defterine yapılan bir kaydın düzeltilmesinin ancak "muhasebe ilkelerine" göre yapılabilmesi belirtilmek suretiyle, kayıtların düzeltilmesi belirli kurallara bağlanmıştır. Dolayısıyla, kayıtlarda bir düzeltme yapılmasının

gerekliği halinde, yevmiye defterinde muhasebe ilkelerine uygun olarak düzeltmenin yapılması icap etmekte olup, kayıtlara intikal ettirilmesi gereken düzeltmeye dayanak işlemlerin/belgelerin, ilgili hesap döneminin kapanmasından sonraki hesap dönemlerinde geçmişe dönük olarak ilgili dönem defterine kaydedilmesi mümkün bulunmamaktadır. Ancak, söz konusu kayıtların cari dönem defterlerine yapılması ve gerekiyor ise ilgili dönem beyannamelerinin de mevzuata uygun şekilde düzeltmesi mümkün bulunmaktadır.

Bu bağlamda, mezkur Kanunun açık hükmü gereğince, muamelelerin, işin hacmine ve icabına uygun olarak muhasebenin düzen ve açıklığını kaybetmeyecek bir zaman zarfında, mezkûr Kanun ve ilgili mevzuatta ön görülen süreler içerisinde kayıtlara intikal ettirilmesi gerekmekte olup, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihte düzenlenerek kanuni defterlere kaydedilmesi gereken faturanın, sonraki yıllarda geçmişe dönük olarak vergiyi doğuran olayın meydana geldiği yıl defterine kaydedilmesi mümkün bulunmamaktadır. Ancak, genel muhasebe ilkelerine uymak ve ilgili yıl (vergiyi doğuran olayın meydana geldiği yıl) gelir/gider hesaplarıyla bağlantı kurulmak suretiyle söz konusu faturanın içinde bulunulan yılın defterlerine kaydedilmesi gerekmektedir.

(2) 213 sayılı Kanunun 175 ve mükerrer 257 nci maddelerinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak;

1. Muhasebenin Temel Kavramları,
2. Muhasebe Politikalarının Açıklanması,
3. Mali Tablolar İlkeleri,
4. Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması,
5. Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve İşleyişi

konularında düzenlemeler 26/12/1992 tarihli ve 21447 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliđi ve daha sonra bu konuda yayımlanan diğerk tebliğlerde yapılmış bulunmaktadır.

Söz konusu Tebliğın Muhasebe Usul ve Esaslarının yer aldığı "Muhasebenin Temel Kavramları" bölümünde "4. Dönemsellik Kavramı", *"Dönemsellik kavramı; işletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğerk dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hasılat, gelir ve kârların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir.*

Bu kavramın, işletmeler açısından geçerliliğinin bulunmadığı veya ortadan kalktığı durumlarda ise, bu husus mali tabloların dipnotlarında açıklanır." şeklinde açıklanmıştır.

Ayrıca aynı Tebliğın, "Tekdüzen Hesap Planı Açıklamaları" bölümünde "681. ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLARI (-)" hesabı ile ilgili olarak, *"Cari dönemden önceki döneme ait olan ve bu dönemlerin mali tablolarına hata yada unutulma nedeni ile yansıtılmayan veya sonradan ortaya çıkan tutarların gösterildiği hesaptır."* açıklamasına yer verilmiştir.

Bu itibarla, 2018 yılında komisyon bedeli olarak yurtdışında yer alan firmaya transfer edilen ve sehven "331- Ortaklara Borçlar" hesabına alınan komisyon giderinin dönemsellik kavramı gereğince "681- Önceki Dönem Gider ve Zararları" hesabında izlenmesi uygun olacaktır.

II- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 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 belirtilmektedir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Ticari kazancın tarifi" başlıklı 37 nci maddesinin birinci fıkrasında, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu belirtilmiş olup, ticari kazançta vergiyi doğuran olay tahakkuk esasına bağlanmıştır.

Aynı Kanunun 38 inci maddesinde bilanço esasına göre ticari kazancın teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olduğu, bu dönem zarfında sahip ve sahiplerce işletmeye ilave olunan değerlerin bu farktan indirileceği, işletmeden çekilen değerlerin ise farka ilave olunacağı, ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile anılan kanunun 40 ve 41 inci maddeleri hükümlerine uyulacağı hükümlerine yer verilmiştir.

Ticari kazancın tespitinde "tahakkuk esas ilkesi" ve "dönemsellik ilkesi" olmak üzere iki temel ilke geçerlidir. Tahakkuk esas ilkesinde, gelir veya giderin miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleşmiş olması yani geliri veya gideri doğuran işlemin tekemmül etmesinin yanı sıra miktarının ve işlemde kaynaklanan alacağın veya borcun ödeme şartlarının da belirlenmiş olması gereklidir. Dönemsellik ilkesi gereğince işletmenin sürekli kabul edilen ömrü belli dönemlere bölünür ve her dönemin faaliyet sonuçları diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanır. Gelir ve giderler tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilerek hasılat, gelir ve karlar aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılır.

Tahakkuk, gelir ve giderin miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleşmesini ifade eder. Tahakkuk esasında, geliri doğuran muamelelerin eksiksiz olarak tekemmül etmiş olması, gelirin elde edilmiş sayılması için yeterlidir. Diğer bir ifade ile tahakkuk esasında vergilendirme yapılabilmesi için, alacak hakkının doğmuş olması gerekir. Gerek hasılat gerekse giderlerin hangi hesap dönemine ilişkin olduğunun tespiti açısından hasılatın tahsil edilip edilmediğinin, giderlerin ise ödenmiş olup olmadığının bir bağlayıcılığı bulunmamaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, kurum kazancına dahil olan muamelelere ilişkin tutarların miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleştiği tarih itibarıyla kurumlar vergisi açısından vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olduğundan, sonradan düzenlenmiş faturalara konu işlemin tekemmül ettiği tarihte miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleşen yani tahakkuk eden tutarların, bu tarih itibarıyla kurum kazancının elde edilmesinde gider olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Bu nedenle, şirketiniz tarafından 2018 yılında yurt dışındaki yerleşik Hollanda firmasından alınan aracılık hizmeti komisyon bedelinin, söz konusu yıla ilişkin kurum kazancınızın tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

Buna göre, şirketinizin 2018 yılında kaydını yanlış yaptığı komisyon bedelini 2018 yılı hesap dönemi için düzeltme beyannamesi vererek 2018 yılı hesap dönemi kurum kazancına gider olarak yansıtması, 2019 yılı hesap dönemi beyannamesinde ise kaydı düzeltilen söz konusu gideri kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alması gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) 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 zerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.