

Tarih : 11.06.2021
Sayı : 023
Konu : 7326 Sayılı Kanunun İşletme Kayıtlarının (Emtia, Makine, Demirbaş, Teçhizat, Kasa Mevcudu Ve Ortaklardan Alacaklar Tutarlarının) Düzeltilmesine İlişkin Hükümleri

“Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin 7326 Sayılı Kanun” 9.06.2021 tarih ve 31506 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Söz konusu Kanunun “İşletme Kayıtlarının Düzeltilmesi” başlıklı 6’ncı maddesinde,

- İşletmede mevcut olduğu hâlde kayıtlarda yer almayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşlar
- Kayıtlarda yer aldığı hâlde işletmede bulunmayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşlar
- Kayıtlarda yer aldığı hâlde işletmede bulunmayan kasa mevcudu ve ortaklardan alacaklar ile bunlarla ilgili diğer işlemler

hakkında hükümlere yer verilerek, kayıtlarla fiilli durumun uyumlaştırılmasına imkan sağlanmaktadır.

Anılan Kanunla getirilen işletme kayıtlarının düzeltilmesine ilişkin detaylı açıklamalarımıza aşağıda yer verilmiştir.

Saygılarımızla

İDA Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.

9.06.2021 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 7326 Sayılı "Vergi Ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun"un "İşletme Kayıtlarının Düzeltilmesi" başlıklı 6. maddesi ile ilgili açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

1. İşletmede Mevcut Olduğu Halde Kayıtlarda Yer Almayan Emtia, Makine, Teçhizat Ve Demirbaşlara İlişkin Hususlar:

A. Düzenlemenin Kapsamı:

Söz konusu Kanun maddesi uyarınca gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri,

- işletmelerinde mevcut olduğu halde
- kayıtlarında yer almayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşların

kendilerince veya bağlı oldukları meslek kuruluşları tarafından belirlenecek rayiç bedel ile **31.08.2021** tarihine kadar bir envanter listesi ile bağlı buldukları vergi dairelerine bildirmek suretiyle defterlerine kayıt edebileceklerdir.

Bu kapsamda "Emtia" tabiri

- Alım satım işletmelerinde satışa hazır malları,
- İmalatçı işletmelerde ise hammadde, malzeme, yarı mamul ve mamul malları ifade etmektedir.

Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler, yukarıdaki hükümler uyarınca aktiflerine kaydettikleri emtia için ayrı, makine, teçhizat ve demirbaşlar için ayrı olmak üzere özel karşılık hesabı açarlar. Emtia için ayrılan karşılık, ortaklara dağıtılması veya işletmenin tasfiye edilmesi hâlinde sermayenin unsuru sayılır ve vergilendirilmez. Makine, teçhizat ve demirbaşlar envantere kaydedilir ve ayrılan karşılık birikmiş amortisman addolunur. Bildirime tabi olan varlıklar amortismanına tabi ise kayda yeni alınan varlıklar için amortisman ayrılmayacaktır

Kayıtlarda Düşük Değerle Yer Alan Emtia, Makine, Teçhizat Ve Demirbaşların Durumu:

7326 Sayılı Kanun'un 6'ncı maddesinde "kayıtlarda düşük değerle yer alan..." ibaresine yer verilmemiştir. Bu nedenle yukarıda belirtilen ve kapsamda bulunan kıymetlerden, ancak işletmede fiilen mevcut olduğu halde kayıtlarda hiçbir şekilde yer almayanlar kapsama girmektedir.

B. Beyan ve Değerleme:

Uygulamadan yararlanmak isteyen mükelleflerin 31 Ağustos 2021 tarihine kadar (bu tarih dahil) bir envanter listesi ile vergi dairesine bildirmek suretiyle anılan kapsamdaki kıymetleri kayıtlarına alabileceklerdir.

Söz konusu kıymetlere ilişkin olarak beyan edilecek **Rayiç Değer**,

- beyanda bulunan mükellef tarafından veya
- bu mükelleflerin bağlı oldukları meslek kuruluşlarınca tespit edilecektir.

Bu çerçevede rayiç değerin tespiti için vergi dairesine veya takdir komisyonuna başvurulmasına gerek bulunmamaktadır.

C. Vergisel Yükümlülükler:

İşletmede mevcut olduğu halde kayıtlarda yer almayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşların 7326 sayılı Kanununun 6'ncı maddesi kapsamında beyan edilmesi durumunda ortaya çıkacak vergisel yükümlülükler başlıklar halinde ele alınmaktadır.

C.1. Beyan Edilen Kıymetlere İlişkin KDV Yükümlülüğü:

Uygulama kapsamında beyan edilen makine, teçhizat, demirbaş ve emtianın rayiç değerleri üzerinden tabi oldukları oranların yarısı esas alınarak katma değer vergisi hesaplanır ve ayrı bir beyanname ile SORUMLU SIFATIYLA beyan edilerek, beyanname verme süresi içinde ödenir.

Emtia için sorumlu sıfatıyla beyan edilen KDV'nin genel esaslara göre indirimi mümkündür.

Dolayısıyla, söz konusu emtianın iade hakkı doğuran işlemler kapsamında teslimi yahut kullanılması durumunda, sorumlu sıfatıyla beyan edilen KDV'nin iade hesabına dâhil edilmesi de mümkün olacaktır. Diğer taraftan, **makine, teçhizat ve demirbaşlar üzerinden beyan edilen ve ödenen KDV'nin, hesaplanan katma değer vergisinden indirimi mümkün bulunmamaktadır.** Ancak, indirimi mümkün bulunmayan söz konusu KDV'nin, ödendiği yıla ilişkin gelir/kurumlar vergisi matrahının tespitinde Kanunen Kabul Edilmeyen Gider olarak dikkate alınmalıdır. Öte yandan, bu KDV'nin indirim konusu yapılması mümkün olmadığından, iadeside söz konusu olmayacaktır.

ÖTV'nin konusuna giren malları bu madde kapsamında beyan eden ve alış belgelerini ibraz edemeyen mükelleflerin bu malların beyan tarihindeki miktarı ve emsal bedeli üzerinden geçerli olan ÖTV'yi beyanname verme süresi içinde ayrı bir beyanname ile beyan ederek aynı süre içinde ödemeleri halinde, bu mallar bakımından 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 4 üncü maddesinin (3) numaralı fıkrası hükmü uygulanmayacaktır. Bu şekilde beyan edilerek ödenen ÖTV için vergi cezası kesilmeyecektir.

Uygulama kapsamında sorumlu sıfatıyla beyan edilen KDV'nin, beyanname verme süresi içerisinde ödenmesi gerekmektedir. Bu beyanname, en geç 31 Ağustos 2021 tarihine (bu tarih dahil) kadar verilip, tahakkuk edecek vergilerin de aynı süre içinde ödenmesi gerekmektedir.

C.2. Beyan Edilen Emtiaya İlişkin Gelir/Kurumlar Vergisi Yükümlülüğü:

İşletme hesabında defter tutan mükellefler beyan ettikleri emtia değerini defterlerinin gider kısmına satın alınan mal olarak kaydetmeleri gerekmekte olup, bilanço esasında defter tutan mükellefler uygulama kapsamında beyan ettikleri EMTİA'nın rayiç değerini, özel bir karşılık hesabında göstereceklerdir. Emtia için açılacak özel karşılık hesabının, bir sonraki bölümde açıklanan makine, teçhizat ve demirbaşlar için ayrılacak karşılık hesabından ayrı olarak açılması ve izlenmesi gerekmektedir.

Emtia için ayrılan söz konusu karşılık, ortaklara dağıtılması veya işletmenin tasfiye edilmesi halinde sermayenin unsuru sayılacak ve vergilendirilmeyecektir. Bir diğer ifadeyle, söz konusu karşılık hesabının ortaklara dağıtımı vergiye tabi olmayacaktır.

Uygulama kapsamında beyan edilen emtianın rayiç değeri, yasal defter kayıtlarına söz konusu emtianın maliyet bedeli olarak intikal ettirilecek ve satış durumunda anılan bedel maliyet olarak dikkate alınabilecektir. Ancak maddede yer alan özel düzenleme (6/1-ç) gereğince, uygulama kapsamında beyan edilen emtianın satış bedelinin beyan edilen değerden düşük olması halinde, satış dolayısıyla doğan zararların gelir/kurumlar vergisi matrahtan indirimi mümkün değildir.

C.3. Beyan Edilen Makine, Teçhizat ve Demirbaşa İlişkin Gelir/Kurumlar Vergisi Yükümlülüğü:

Bilanço esasında defter tutan mükelleflerin, uygulama kapsamında beyan ettikleri MAKİNE, TEÇHİZAT VE DEMİRBAŞLAR'ın rayiç değerini, özel bir karşılık hesabında göstermeleri gerekmektedir. İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ise beyan ettikleri emtiayı defterlerinin gider kısmına satın alınan mal olarak kaydedeceklerdir. Uygulama kapsamında beyan edilen makine, teçhizat ve demirbaşlar ayrıca envantere kaydedilecek olup, **özel karşılık hesabına ayrılan tutarlar birikmiş amortisman olarak kabul edilecektir.**

Dolayısıyla, anılan kıymetlerin ilerleyen dönemde satılması halinde, satış hasılatının tamamı vergiye tabi olacaktır. Ayrıca, söz konusu kıymetlerin beyan edilen değerleri üzerinden amortisman ayrılması mümkün bulunmamaktadır. Diğer taraftan, anılan kıymetlerin satılmadığı süre boyunca ise, bu kıymetlere ilişkin olarak herhangi bir gider/maliyet kaydı yapılmayacaktır.

C.4. Beyan Edilen Kıymetlerin Ra Formu Karşısındaki Durumu

7326 Sayılı Kanunun 6 ncı maddesinin birinci fıkrası kapsamında beyan edilen kıymetler rayiç bedelleriyle, Ba formu vermek zorunda olan mükellefler tarafından söz konusu form ile bildirilmek zorundadır.

Söz konusu bildirim işlemi, Ba formunun "Soyadı/Adı Unvanı1" bölümüne "Muhtelif Satıcılar", "Vergi Kimlik Numarası" bölümüne (3333 333 333) yazılmak suretiyle yapılacaktır.

C.5- İşlemlerin Muhasebe Kayıtları

Bu kapsamda düzeltilen "kasa mevcudu" ve "ortaklardan alacak" tutarlarını isteyen Mükelleflerin "**689 - Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar**" hesabına kaydetmek suretiyle dönem kar-zaran ile ilişkilendirmesi, **dileyen mükelleflerin ise bilançonun aktifinde "296 - Geçici Hesap"** ta izlemesi mümkündür.

Örnek 1:

Bir kurum stoklarında bulunan ancak kayıtlarında yer almayan (x, y, z) mallarına ilişkin envanter listesini yasa hükümlerinden yararlanarak kayıtlarına almak amacıyla beyan etmiştir. Malların, kendisi tarafından belirlenen rayiç bedeli 7.500.000 TL' olmuş olsun.

Mal Bedeli:	7.500.000
Sorumlu Sıfatı İle Beyan Edilecek	675.000
KDV:	
(7.500.000 x 9)	

----- / -----		
153 Ticari Mallar	7.500.000	
191 İndirilecek KDV	675.000	
525 Kayda Alınan Emtia Özel Karşılık Hesabı		7.500.000
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar		675.000
Ticari Malların Kayıtlara alınması		
----- / -----		

Söz konusu 675.000 TL. vergi peşin veya taksitlerle ödenebilir

Örnek 2:

Şirket kayıtlarında yer almayan makine ve cihazlarını kayda almak istemektedir. Genel oranda katma değer vergisine tabi olan bu kıymetlerin mükellefçe belirlenen rayiç bedeli 1.500.000 TL olup envantere alınmasına ilişkin muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

Makine Bedeli:	1.500.000	
Sorumlu Sıfatı İle Beyan Edilecek KDV:	135.000	
(1.500.000 x %9)		
----- / -----		
253 Tesis Mak. ve Cih.	1.500.000	
689 Diğer Ol. Gid. Ve Zar. (KKEG)	135.000	
526 Demirbaş Mak. Teçh. Özel Karşılık Hesabı		1.500.000
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar		135.000
Makine Cihazların Kayıtlara alınması		
----- / -----		

Daha önce belirtildiği üzere Kanun gereği söz konusu makine ve cihazların bedelinin Birikmiş Amortismanlara kaydedilmesi gereklidir.

----- / -----		
526 Demirbaş Mak. Teçh. Özel Karşılık Hesabı	1.500.000	
257 Birikmiş Amortismanlar		1.500.000
----- / -----		

Mükellefin, örneğimizdeki makine ve cihazlarını 1.750.000 TL+%18 KDV'ye satması hâlinde bu satışa ilişkin yukarıdaki kayıtla birlikte yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

----- / -----		
120 Alıcılar (x) A.Ş	2.065.000	
257 Birikmiş Amortismanlar	1.500.000	
253 Tesis Makine Cihaz		1.500.000
391 Hesaplanan KDV		315.000
679 Diğer Olağandışı Gelir Kar		1.750.000
----- / -----		

2-Kayıtlarda yer aldığı hâlde işletmede bulunmayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşların kayıtlara alınması:

Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri,

- Kayıtlarında yer aldığı hâlde
- İşletmelerinde mevcut olmayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşlarını,

31/8/2021 tarihine kadar (bu tarih dâhil);

- a. Emtialar bakımından aynı nev’iden emtialara ilişkin cari yıl kayıtlarına göre tespit edilen gayrisafî kâr oranını,
- b. Makine, teçhizat ve demirbaşlar bakımından kendilerince veya bağlı oldukları meslek kuruluşunca tespit edilecek rayiç bedellerini dikkate alarak

fatura düzenlemek ve her türlü vergisel yükümlülüklerini yerine getirmek suretiyle kayıt ve beyanlarına intikal ettirebilirler. Düzenlenecek faturalarda alıcıya ilişkin bilgiler yerine, "7326 Sayılı kanunun 6.Maddesi uyarınca düzenlenmiştir." ibaresi yazılacaktır.

Bu hükme göre ödenmesi gereken katma değer vergisi, ilk taksiti beyanname verme süresi içinde, izleyen taksitler beyanname verme süresini takip eden ikinci ve dördüncü ayda olmak üzere üç eşit taksitte ödenir.

Kayıtlarda Yer Aldığı Hâlde İşletmede Mevcut Olmayan Emtianın Bs Eornunu Karşısındaki Durumu

Kayıtlarda yer aldığı hâlde işletmede mevcut olmayan emtia nedeniyle düzenlenen faturalar. Bs formu vermek zorunda olan mükelleflerce, Bs formu ile bildirilmek zorundadır.

Söz konusu bildirim işlemi, Bs formunun “Snyadı/Adı Unvanı” bölümüne “Muhtelif Alıcılar (7326 sayılı Kanun Madde 6/2)”, “Vergi Kimlik Numarası” bölümüne (4444 444 444) yazılmak suretiyle yapılacaktır.

İşletme Hesabı Esasına Göre Defter Tutan Mükellefler

Kayıtlarda yer aldığı hâlde işletmede mevcut olmayan Emtia ve Kitap ve Basılı yayın nedeniyle düzenlenen faturalar, işletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerce yasal defterlerine hasılat olarak kaydedilecektir.

İşlemlerin Muhasebe Kayıtları

Örnek 1: Bir tekstil şirketinde kayıtlarda yer aldığı hâlde işletmede bulunmayan kumaşların maliyet bedeli 3.000.000 TL.dir. %15 kar oranı ile çalışan şirket kayıtlarını gerçek durumuna getirmek istemektedir. Buna göre aşağıdaki şekilde muhasebe kayıtları düşülecektir.

Maliyet Bedeli	3.000.000
%15 Kar Oranı	<u>450.000</u>
Toplam (malın %15 kar oranı ile satış fiyatı)	3.450.000
Hesaplanan %18 KDV	621.000

----- / -----		
689 Diğer Olağandışı Gider. Ve Zararlar. (KKEG)	4.071.000	
600 Yurt içi Satışlar		3.450.000
391 Hesaplanan KDV		621.000
Af kanunu Gereği		
----- / -----		

Öte yandan şirketin olmayan emitalar nedeniyle ilgili Mal hesabında düzeltmesi gerekeceğinden bu konudada aşağıdaki şekilde kaydın düzenlenmesi gereklidir.

----- / -----		
689 Diğer Olağandışı Gider. Ve Zararlar. (KKEG)	3.000.000	
150 İlk Madde Malzeme		3.000.000
Mal hesabının düzeltilmesi		
----- / -----		

3-Kayıtlarda yer aldığı hâlde işletmede bulunmayan kasa mevcudu ve ortaklardan alacaklar ile bunlarla ilgili diğer işlemler

Bu uygulamadan sadece bilanço esasına göre defter tutan kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabilecektir. Kurumlar vergisi mükellefleri, 31/12/2020 tarihli bilançolarında yer alan ancak işletmelerinde bulunmayan;

- Kasa mevcutlarını,
- İşletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla (ödünç verme ve benzer nedenlerle ortaya çıkan) ortaklarından alacaklı bulunduğu tutarlar ile ortaklara borçlu bulunduğu tutarlar arasındaki net alacak tutarlarını,
- Bunlarla ilgili diğer hesaplarda yer alan işlemlerini,

31 Ağustos 2021 tarihine (bu tarih dâhil) kadar vergi dairelerine beyan etmek suretiyle kayıtlarını düzeltebileceklerdir.

Mükellefler beyan edilecek tutarlar üzerinden %3 oranında vergi hesaplayacak ve beyanname verme süresi içinde ödeyeceklerdir.

Beyan edilen tutarlar ve ödenen vergiler gider olarak dikkate alınmayacaktır. Beyan edilen tutarlar için tarhiyat yapılmayacaktır.

İşlemlerin Muhasebe Kayıtları

Örnek 1- (X) şirketi Kasa ve Ortaklar C/H larını düzeltmek istemektedir. İlgili hesap tutarları 31/12/2020 tarihli bilançolarında aşağıdaki şekilde olsun.

İlgili Hesaplar

100 Kasa Hesabı	5.525.000
131 Ortaklardan Alacaklar	12.000.000
231 Ortaklardan Alacaklar	750.000
331 Ortaklara Borçlar	2.300.000

Kasa Hesabı ile ilgili Açıklamalar: Kasa tutarının 25.000 TL.si mevcut olup 5.500.000 TL.si Kayıtlarda yer aldığı hâlde işletmede bulunmamaktadır.

Ortaklar C/H ile ilgili Açıklamalar: işletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla (ödünç verme ve benzer vs. nedenlerle) ortaya çıkmış tutarlardır

Şirket bu nedenlerle kasa ve ortaklardan alacaklara ilişkin tutarları gerçek hale getirmek istemekte ve kayıtlarını düzeltmek istemektedir

Ortaklardan Net Alacaklar Hesabı

131 Ortaklardan Alacaklar (+)	12.000.000
231 Ortaklardan Alacaklar (+)	750.000
331 Ortaklara Borçlar (-)	2.300.000
Ortaklardan Net Alacaklar Tutarı	10.450.000

Vergilendirme Tutarı	Tutar	Oran	Ödenecek Vergi
100 Kasa Hesabı	5.500.000	3%	165.000
Ortaklardan Net Alacaklar Tutarı	10.450.000	3%	313.500
Toplam	15.950.000		478.500

----- / -----			
689 Diğer Olağandışı Gider. Ve Zararlar	15.950.000		
331 Ortaklara Borçlar	2.300.000		
100 Kasa Hesabı			5.500.000
131 Ortaklardan Alacaklar			12.000.000
231 Ortaklardan Alacaklar			750.000
----- / -----			
----- / -----			
689 Diğer Olağandışı Gider. Ve Zararlar (KKEG)	478.500		
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar			478.500
----- / -----			

Dileyen mükellefler "**689 - Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar**" hesabı yerine "**296 - Geçici Hesap**" ı kullanarak bunları **bilançonun aktifinde** izleyebilirler. "689-Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar Hesabı" ında takip eden mükellefler ; Önce geçici vergi beyanına sonra yıllık beyannamelerinde, "Kanunen Kabul Edilmeyen gider" olarak matraha ilave edilerek muhasbeleştirilcektir.

296- Geçici Hesap Kullanan mükellefler; bu hesabı diledikleri takdirde zaman sınırlaması olmaksızın her zaman **689 hesap** ile kapatılabilir. 296 hesap başka hesap ile kapatılamaz.