

Vergi Uygulamasında Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler ve Mali Karın Tespiti

CUMHUR İNAN BİLEN

Eski Hesap Uzmanı

Özet

Kanunen kabul edilmeyen giderler (KKEG), vergi matrahının tespitinde gayrisafi kazançtan indirilemeyecek giderlerdir. Bu çalışmada gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi matrahlarının tespiti işleminde gider olarak kabul edilmeyen ödemeler konusu ele alınacaktır. Bu kapsamda, öncelikle GVK'nın konuya ilişkin hükümleri incelenecek, izleyen bölümde KVK'nın ilgili bölümleri irdelenecektir. Çalışmanın son bölümünde ise vergi hukukunun genel ilkelerine ve vergi kanunlarının bazı özel hükümlerine göre indirim kabul edilmeyen ödemeler konusu açıklanacaktır.

Anahtar Kelimeler: Kanunen kabul edilmeyen gider, kabul edilmeyen indirim, safi kazanç, ticari kazanç.

1. GİRİŞ

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK'nın) 1'inci maddesinde gelir, bir takvim yılı içinde elde edilen kazanç ve iratların safi tutarı olarak tanımlanmıştır. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK'nın) 6'ncı maddesinde de “Kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır.” hükmüne yer verilmiş ve kurumlar vergisi matrahının safi kurum kazancı olduğu belirlenmesi açık bir biçimde yapılmıştır. Mezkur maddenin ikinci fıkrasında ise safi kurum kazancının tespitinde GVK'nın ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Gerek ticari kazanç elde eden gelir vergisi mükelleflerinde, gerekse kurumlar vergisi mükellefleri açısından safi kazancın tespitinde bazı ödemeler indirim konusu yapılamamaktadır. **Kanunen kabul edilmeyen giderler (KKEG)**, vergi matrahının tespitinde gayrisafi kazançtan indirilemeyecek giderlerdir. Diğer bir deyişle, ticari kazancın veya kurum kazancının tespitinde vergi

kanunlarının indirilmesine müsaade etmedikleri ödemeler, vergi uygulamasında “**kanunen kabul edilmeyen gider**” olarak adlandırılmaktadır.

GVK uygulamasına göre gerçek usulde ticari kazancın tespitinde iki ayrı usul bulunmaktadır: 1) Bilanço esaslı 2) İşletme defteri esaslı.

Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler açısından ticari kazancın ne şekilde hesaplanacağı GVK'nın 38'nci maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre; bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki özseımayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farka eşittir. Hesap dönemi boyunca sahip veya sahiplerce işletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilecek iken, işletmeden çekilen değerler söz konusu farka ilave olunacaktır.

İşletme defteri esasına göre defter tutan mükellefler açısından ticari kazanç GVK'nın 39'uncu maddesinde tanımlanmış olup, bu mükellefler açısından ticari kazanç bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile

giderler arasındaki müspet farktır. Emtia alım ve satımı ile uğraşanlarda ticari kazancın bulunması için hesap dönemi sonundaki emtia mevcudunun değeri hasıllata, dönem başındaki emtia mevcudunun değeri ise giderlere ilave olunacaktır.

Gerek bilanço esasına göre defter tutan, gerekse işletme defteri esasına göre defter tutan gelir vergisi mükellefleri, ticari kazancın tespiti sırasında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK'un) değerlemeye ilişkin hükümleri ile, GVK'nın "İndirilecek Giderler" başlıklı 40'inci ve "Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler" başlıklı 41'inci maddesinde yer alan hükümlerini dikkate almaları gerekmektedir. Kurumlar vergisi mükellefleri açısından kurum kazancının tespiti sırasında yukarıdaki yasal düzenlemelere ek olarak; KVK'nın "Diğer İndirimler" başlıklı 10'uncu maddesi ile "Kabul Edilmeyen İndirimler" başlıklı 11'inci maddesi hükümlerinin de ayrıca dikkate alınması gerekmektedir.

KKEG mahiyetindeki ödemeler, değişik şekillerde muhasebe kayıtlarına intikal ettirilebilmektedir. Gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının doğru olarak tespit edilmesi açısından asıl önemli olan, mükelleflerin beyannamelerini verirken KKEG olarak adlandırılan ödemeleri ticari kazançtan veya kurum kazancından indirmemeleidir. Eğer bu mahiyetteki ödemeler, seçilen muhasebe yöntemi gereğince yıl boyunca kayıtlara intikal ettirilmemişse, KKEG olarak adlandırılan ödemelerin beyanname verme aşamasında ticari kazançta veya kurum kazancına -vergi matrahına- ilave edilmesine gerek bulunmamaktadır.

Bu çalışmada gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi matrahlarının tespiti işleminde gider olarak kabul edilmeyen ödemeler konusu ele alınacaktır. Bu kapsamda, öncelikle GVK'nın konuya ilişkin hükümleri incelenecek, izleyen bölümde de KVK'nın ilgili bölümleri irdelenecektir. Çalışmanın son bölümünde ise vergi hukukunun genel ilkelerine ve vergi kanunlarının bazı özel hükümlerine göre indirimi kabul edilmeyen ödemeler konusu açıklanacaktır.

Bu çalışma sırasında KKEG'ler ile ilgili yasal düzenlemeler değerlendirilirken, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı ve örtülü sermaye müesseselerinin gerek kapsamı, gerekse de söz konusu müesseselerin önemi düşünüldüğünde ayrı birer yazı konusu olabileceği hususu dikkate alınarak bu konular özet bir şekilde ele alınacaktır. Yine, GVK'daki "gider kabul edilmeyen ödemeler" kısmında detaylı olarak açıklanacak düzenlemelerin KVK'daki karşılıkları, tekrardan kaçınmak amacıyla özet bir şekilde incelenecektir.

2. GVK UYGULAMASINDA GİDER KABUL EDİLMİYEN ÖDEMELER

GVK'nın 40'inci maddesinde, safi kazancın tespit edilmesinde hasıllattan indirilebilecek giderler tadadı olarak sayılmıştır. Anılan madde uyarınca ticari kazancın tespitinde bir giderin indirim olarak dikkate alınabilmesi için iki temel kriter belirleyici olmaktadır:

- 1) İndirime konu olacak giderin ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olması,
- 2) Bu giderin VUK'da açıklandığı şekilde belgelendirilmesidir.

Dolayısıyla, bu iki kriteri sağlayan giderler, prensip olarak safi ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilebilir. Hangi giderlerin indirilemeyeceği ise bu iki kriterin mefhumu muhalifinden hareketle GVK ve VUK hükümlerine göre yine iki esasa dayanmaktadır. Diğer bir ifadeyle, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmayan ve VUK'da açıklandığı şekilde belgelendirilemeyen giderler safi kazancın tespitinde gider olarak indirilemez.

Gelir vergisi mükelleflerinde ticari kazancın tespitinde KKEG'lerle ilişkin genel yasal çerçeve bu olmakla birlikte, GVK'nın 41'inci maddesinde gider olarak indirilmesi kabul edilmeyen ödemelerin neler olduğu 10 bent halinde sıralanmaktadır. GVK'nın 41'inci maddesi ve diğer maddelerine göre gider olarak kabul edilmeyen ödemeler ve bunlara ilişkin özellikli durumlar aşağıda açıklanmıştır.

2.1. Teşebbüs Sahibi ile Eşinin ve Çocuklarının İşletmeden Çektikleri Paralar ve Aynen Aldıkları Sair Değerler

GVK'nın Md. 41/1-1 düzenlemesine göre teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerlerin ticari kazancın tespitinde gider olarak hasıllattan indirilmesi olanaklı değildir. Madde düzenlemesine göre "eş" tabiri Medeni Kanun hükümlerine göre evlilik bağı kurulmuş olan kişiyi ifade etmektedir. "**Çocuk**" tabiri ise yaş sınırına bakılmaksızın teşebbüs sahibinden olma kişileri kapsamaktadır.

Bu düzenleme işletmenin ticari varlığı ile işletme sahiplerinin (ve/veya yakınlarının) kişisel varlıklarının birbirinden ayrı değerlendirilmesi ilkesini esas almaktadır. Söz konusu bu ilke ticari kazancın özsermaye kıyaslaması yoluyla hesabı yönteminde de (GVK Md. 38), işletmeden çekilen değerlerin dönem sonu ile dönem başındaki özsermaye farkına eklenmesi ve ilave olunan değerlerin ise söz konusu farktan indirilmesi şeklinde kendini göstermektedir.

Öte yandan, söz konusu düzenlemede sayılan kişilerin işletmeden aynı olarak aldıkları değerlerin VUK'un 267'nci maddesinde yer alan emsal bedel ölçüsüne göre değerlendirilmesi gerekmekte olup, işletmeden çekilen ayın bir gayrimenkul olması durumunda özellikli bir durum söz konusudur. Şöyle ki gayrimenkuller misli mal niteliğinde olmadıklarından ötürü, bunların emsal bedelinin VUK'un 267'nci maddesinde sayılan yöntemlerden ilki olan ortalama satış fiyatı esasına göre tespiti olanaklı olmayacaktır. Öte yandan, gayrimenkullerin işletme aktifinde tarihsel maliyetlerle takip edilmesi söz konusu olduğu için, bunların maliyet bedeli esasıyla değerlendirilmesi de mümkün değildir. Buna göre; rayiç değere eş bir değeri ifade etmesi gereken emsal bedel tespitinde gayrimenkuller açısından takdir esasına başvurulması gerekmektedir. Gayrimenkuller dışında kalan aylıklarda ise VUK'un 267'nci maddesinde belirtilen esaslar sırayla uygulanmak suretiyle emsal bedeli tespiti yapılabilecektir.

GVK'nın Md. 41/1-1 hükmü, işletmeden çekilen bütün değerlerin emsal bedelle değerlendirilmesini ve bunların değerinin işletmeden çekilen değer olarak özseymeye farkına eklenmesini öngörmekte ise de, örf ve teamüle göre işin gereği kabul edilen, işletmenin faaliyet konusu ve büyüklüğü ile paralel bir kısım yararlanmaların işletmeden çekiş olarak kabul edilmemesi gerekmektedir.¹ Buna göre örneğin;

- Mükellef ve eşinin çalıştıkları otelin lokantasında yedikleri yemekler,²
- Mükellefin işletmede çalışan çocuklarının işyerinde yedikleri yemekler,³
- Otel işletmesi sahiplerinin, işletme üzerindeki tasarruf haklarının doğal bir sonucu olarak, kendilerine ait otelde kalmaları,⁴

işletmeden çekilmiş ayın olarak kabul edilmez.

Bu bend hükmüyle ilgili olarak diğer bazı Danıştay kararlarına aşağıda yer verilmiştir:

“Adi ortaklığın feshi üzerine ortakların şahsi işletmelerine intikal ettirilen ortaklık mallarının işletmeden çekilmiş sayılması ve emsal bedelle değerlendirilmesi gerekir.”⁵

“Ortaklarca ticari işletmeden çekilen arsaların emsal bedelleri takdir esasına göre tespit olunacaktır.”⁶

“İşletmeden çekilen gayrimenkulün emsal bedelinin belirlenmesinde VUK'un 267. maddesinde öngörülen takdir esasları uygulanacaktır.”⁷

“Eş ve çocuklara emsal bedelden daha düşük bedelle satış yapılması halinde, emsal bedele göre hesaplanan farkın matraha alınması zorunludur.”⁸

2.2. Teşebbüs Sahibinin Kendisine, Eşine, Küçük Çocuklarına İşletmeden Ödenen Aylıklar, Ücretler, İkramiyeler, Komisyonlar ve Tazminatlar

GVK Md. 41/1-2'de teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden yapılan aylık, ücret, ikramiye, komisyon ve tazminat adı altındaki ödemelerin gider olarak kabul edilmeyeceği belirtilmiştir.

Bu tip ödemeler, esasında kanunen indirimi kabul edilmesi gereken mahiyettedir. Ancak, ticari kazancın elde edilmesi için işletme sahibi ve yakınları tarafından sadece sermaye faktörü değil emek faktörü de kullanılmaktadır. İşletme sahibi, eş ve küçük çocuklarının emeğinin ticari organizasyonun bir unsuru olduğu ve nasıl ki sermaye karşılığında kâr elde ediliyorsa; üretime katılan bu mahiyetteki emek faktörünün de elde edeceği gettinin ücret değil kâr olması gerektiği kabul edilmektedir. GVK Md. 41/1-2 düzenlemesinin getirilmesindeki temel amaç, işletme sahiplerinin, kârdan pay almak dışında kendisine, eşine veya küçük çocuklarına ücret adı altında ödemeler yaparak bazı değerleri muvazaalı bir şekilde, vergi ödemeksizin işletmeden dışarı çıkarmalarının önüne geçebilmektir. Diğer bir ifadeyle, bu düzenlemedeki eşe ve küçük çocuklara yapılan ödemelerin KKEG ilan edilmesi, bir tür vergi güvenlik müessesesi olarak düşünülebilir.

1 BIYIK&KIRATLI, 2010, s. 482.

2 Danıştay 4. Dairesi'nin 30.01.1971 tarihli ve Esas No: 1970/231, Karar No: 1971/744 sayılı kararı.

3 Danıştay 4. Dairesi'nin 28.09.1972 tarihli ve Esas No: 1969/4709, Karar No: 1972/5386 sayılı kararı.

4 Danıştay 4. Dairesi'nin 16.05.1979 tarihli ve Esas No: 1978/2767, Karar No: 1979/1343 sayılı kararı.

5 Danıştay 3. Dairesi'nin 16.3.1995 tarih ve Esas No: 1993/2991, Karar No: 1995/848 sayılı kararı.

6 Danıştay 4. Dairesi'nin 20.10.1989 tarih ve Esas No: 1987/2341, Karar No: 1989/3664 sayılı kararı.

7 Danıştay 9. Dairesi'nin 19.10.1995 tarih ve Esas No: 1994/544, Karar No: 1995/2625 sayılı kararı.

8 Danıştay 4. Dairesi'nin 16.5.1979 tarih ve Esas No: 1979/450, Karar No: 1979/1347 sayılı kararı.

Söz konusu düzenlemeyi GVK Md. 41/1-1'deki düzenlemeyle kıyasladığımızda, çocuklara yapılan aylık, ücret, ikramiye gibi ödemeler açısından gider olarak dikkate alma noktasındaki kısıtlamanın GVK Md. 41/1-2'de "**küçük çocuklarla**" sınırlı olması dikkatimizi çekmektedir. Medeni Kanunun amir hükümlerini de dikkate aldığımızda bent hükmünde geçen "**küçük çocuk**" ibaresinden anlaşılması gereken, teşebbüs sahibinin 18 yaşını geçmemiş olan evlatlarıdır. Bununla birlikte, GVK'nın 3239 sayılı Kanunla değişmeden önceki 33'üncü maddesinde 18 yaşını doldurmuş olanların öğrenimlerini devam ettirdikleri takdirde 25 yaşına kadar küçük çocuk sayılacakları belirtilmiştir. Bu sebeple, uygulamada öğrenimine devam etmeyenlerde 18 yaş, öğrenimine devam edenlerde ise 25 yaş "**küçük çocuk**" değerlendirmesi için sınır teşkil edecektir. Bu yaşın üzerindeki çocuklara yapılan ücret, aylık, ikramiye vb. ödemeler ticari kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu edilebilecektir.

Ayrıca, teşebbüs sahibi ile eş ve küçük çocuklarına ödenen ücret ve benzeri ödemelerin, ticari kazancın tespitinde indirim olarak dikkate alınamaması, ücret üzerinden yapılacak stopaj yükümlülüğünü ortadan kaldırmaz. Bu nedenle, teşebbüs sahibi ile eş ve küçük çocuklarına ödenen ücret ve benzerleri üzerinden gerekli kesintilerin yapılarak beyan edilmesi, ancak ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılmaması gerekmektedir.⁹

Bu bend hükmüyle ilgili olarak bazı Danıştay kararları aşağıdaki gibidir:

"Teşebbüs sahibi küçük çocuklarına ödediği ücreti gider yazamaz."¹⁰

"Teşebbüs sahibi eşine ödediği ücreti gider olarak yazamaz. Ancak, vergi mükerrerliğinin önlenmesi için stopaj yoluyla ödenen verginin ikmalen tarh edilen vergiden mahsubu gerekmektedir."¹¹

2.3. Teşebbüs Sahibinin İşletmeye Koyduğu Sermaye İçin Yürütülecek Faizler

GVK Md. 41/1-3'de, teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizlerin gider olarak indirilemeyeceği hükmü bağlanmıştır. Kanun koyucu söz konusu düzenleme ile işletme özsermayesinin ve vergi matrahının yüksek faiz giderleri ile aşındırılmasının önüne geçmeye çalışmaktadır.

2.4. Teşebbüs Sahibinin, Eşinin ve Küçük Çocuklarının İşletmede Cari Hesap veya Diğer Şekillerdeki Alacakları Üzerinden Yürütülecek Faizler

GVK Md. 41/1-4'de, teşebbüs sahibinin, eşinin ve küçük çocuklarının işletmede cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizlerin gider olarak indirilemeyeceği hükmü yer almaktadır.

Özü itibarıyla GVK'nın Md. 41/1-3'deki düzenlemeyle aynı amacı -sermayenin aşındırılmasını önlemeyi taşıyan bu düzenlemeye ilişkin olarak uygulamada zaman zaman tereddütler hasıl olmaktadır. Şöyle ki; teşebbüs sahibinin işletmeye yabancı para cinsinden borç verdiği durumda, söz konusu borca ilişkin kur farklarının KKEG olarak dikkate alınıp alınamayacağı noktasında duraksamalar yaşamaktadır. Kanaatimizce, söz konusu alacaklara yürütülen faizler de olduğu gibi bu alacaklara ilişkin kur farklarının da KKEG olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Konuya ilişkin Danıştay Vergi Dava Daireleri'nin 18.11.2005 tarihli, 2005/121 Esas numaralı ve 2005/272 Karar numaralı bir kararı bulunmakta olup, kararın özeti aynen aşağıda yer aldığı gibidir.

"Söz konusu şirket ortaklarının 1998 yılında ortaklara borçlar hesabında yer alan kur farklarının gider olarak indirilmesine olanak yoktur. İlgili kanun maddesinde sadece faiz belirtilmiş olsa da, yabancı para ile borçlanmanın örtülü kazanç niteliğinde olduğu tespit edilmiş ise kur farkının gider olarak yazılmasına imkan yoktur."

2.5. Teşebbüs Sahibinin, İlişkili Kişilerle Emsalere Uygunluk İlkesine Aykırı Olarak Belirlenmiş Bedel Ya Da Fiyatlar Üzerinden Gerçekleştirilen İşlemler Dolayısıyla İşletme Aleyhine Oluşan Farklar

GVK Md. 41/1-5'de yer alan düzenleme, GVK'nın 13'üncü maddesinde yer alan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını düzenlemesinin GVKya olan yansımaları niteliğindedir. Transfer fiyatlandırması uygulamasında gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri açısından paralellik sağlanması amacıyla, 5615 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesiyle GVK'nın 41'nci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendine eklenen düzenleme, 1/1/2007 tarihinden geçerli olmak üzere, 04.04.2007 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Buna göre;

9 İstanbul Defterdarlığı'nın 02.07.1991 tarih ve VSZ-GVK-II-094-1306-1192 sayılı özelgesi.

10 Danıştay 4. Dairesi'nin 11.4.1977 tarih ve Esas No:1976/3379, Karar No: 1977/990 sayılı kararı.

11 Danıştay 4. Dairesi'nin 22.3.1977 tarih ve Esas No:1976/3034, Karar No: 1977/805 sayılı kararı.

1. Teşebbüs sahibinin, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde (GVK'nın Md. 41/1-1 ile GVK Md. 41/1-4 arasında sayılan işlemler hariç), emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar işletmeden çekilmiş sayılmaktadır.

2. Bent uygulamasında sözü edilen ilişkili kişi kavramı "Teşebbüs sahibinin eşi, üstsoy ve altsoy, üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısımları ile doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler, bu şirketlerin ortakları, bu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketleri" kapsamı altına almaktadır.

3. Öte yandan ilişkili kişilerle yapılan işlemler sonucunda işletmeden çekilmiş sayılan farklar, ilişkili kişi tarafından beyan edilmiş gelir veya kurumlar vergisi matrahının hesabında dikkate alınmış ise ilişkili kişinin vergilendirme işlemleri buna göre düzeltilmektedir.

4. İlişkili kişiler ve bu kişilerle yapılan işlemler hakkında ilgili bentte yer almayan hususlar bakımından, GVK'nın 13'üncü maddesi hükümleri uygulanacaktır.

2.6. Her Türü Para Cezaları ve Vergi Cezaları ile Teşebbüs Sahibinin Suçlarından Doğan Tazminatlar

GVK Md. 41/1-6'de, her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatların gider olarak indirilemeyeceği hükme bağlanmıştır. Söz konusu ilgili bent hükmünün parantez içi belirlemesinde ise bent hükmünün istisnası niteliğinde bir düzenlemeye yer verilmektedir. Buna göre; aktelerde ceza şartı olarak derpiş edilen tazminatlar, cezai mahiyette tazminat olarak sayılmamakta, dolayısıyla bu mahiyette ödenen tazminatların gider olarak indirimine müsaade edilmektedir.

Özel hukuk kurallarına tabi kamu iktisadi teşebbüsleri tarafından verilen hizmet bedellerinin geç öden-

mesi dolayısıyla gecikme cezası, vb. adlarda ödenen bedellerin ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınması söz konusu parantez içi düzenlemeye dayanmaktadır.¹²

Diğer taraftan; GVK'nın 90'ıncı maddesinde, gelir vergisi ile diğer şahsi vergiler ve her ne şekilde olursa olsun vergi ve para cezaları, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler ile VUK hükümlerine göre ödenen gecikme faizlerinin vergi matrahından ve gelir unsurlarından indirilemeyeceği hükme bağlanmıştır. Söz konusu hüküm GVK kapsamına giren bütün gelir unsurları açısından geçerli olan genel bir düzenleme olup, GVK Md. 41/1-6'da yer alan ve sadece ticari kazancın tespitine ilişkin olan düzenlemeden tamamen ayrı bir işleve sahiptir. Ancak, GVK'nın 40'ıncı maddesinin 6'ncı bendinde yazılı vergi, harç ve kaydiyeler GVK'nın 40'ıncı maddesinde yazılı genel koşulları taşımak şartıyla gider olarak kaydedilebilmektedir.

Bu bent hükmüyle ilgili olarak verilmiş bazı Danıştay Kararlarına ve özelgelele aşağıda yer verilmiştir:

"Vergi cezaları kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde olduğundan genel gider olarak kaydedilemez."¹³

"İlgili tüzüğe aykırı hareketi nedeniyle, 18 yaşından küçük işçinin uğradığı kazadan dolayı mahkeme kararına istinaden ödenen tazminat gider yazılmaz."¹⁴

"İşyerinde gerekli tedbirleri almamak suretiyle sebebiyet verilen iş kazası nedeniyle ödenen tazminat gider olarak kaydedilemez."¹⁵

"Çalışmakta iken meslek hastalığı veya geçirdiği iş kazası sonucu emekliye ayrılan işçiler ve bunların ölümünü müteakip de varisleri tarafından açılan davalarla ilgili olarak verilen kararlarda müessesenin kusurlu bulunarak tazminat ödemeye hükmolünmesi durumunda, mahkeme kararına göre işçilere ödenen tazminatın müessesenin kusurlu bulunduğu orana tekabül eden kısmı gider olarak kaydedilemez."¹⁶

12 Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Beyanname Düzenleme Kılavuzu, 2012, s. 45.

13 Danıştay 4. Dairesi'nin 24.01.1995 tarih ve Esas No: 1994/2601, Karar No: 1995/215 sayılı kararı.

14 Danıştay 4. Dairesi'nin 20.03.1975 tarih ve Esas No: 1973/56006, Karar No: 1975/1089 sayılı kararı.

15 Maliye Bakanlığı'nın 30.03.1987 tarih ve GVK/1-2126-39-100/24762 sayılı Özelgesi.

16 Maliye Bakanlığı'nın 18.03.1993 tarih ve 73/113-1502-18773 sayılı Özelgesi.

2.7. Her Türlü Alkol ve Alkollü İçkiler İle Tütün ve Tütün Mamullerine Ait İlan ve Reklâm Giderleri

GVK Md. 41/1-7 düzenlemesine göre, her türlü alkol ve alkollü içecekler ile tütün ve tütün mamullerine ilişkin ilan ve reklam giderlerinin %50'sinin ticari kazancın tespitinde gider olarak indirimi kabul olunmamaktadır. Hükmün devamında Bakanlar Kurulu'na bu oranı %100'e kadar arttırma ve sifıra kadar indirme yetkisi verilmiştir. Bu yetkiye istinaden çıkarılan 1990 yılında çıkarılan 90/1081 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'yla, Bakanlar Kurulu söz konusu oranı % 0 olarak belirlemiştir.

Diğer taraftan, 19.01.2008 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 5727 sayılı "Tütün Mamullerinin Zararlarının Önlenmesine Dair Kanunda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 5'inci maddesinin son bendinde, "31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 41'inci maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendinde belirtilen ilan ve reklam giderleri gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak gösterilemez." hükmüne yer verilmiştir. Söz konusu hüküm 19.05.2008 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Bahse konu ilan ve reklam giderlerinde 5727 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerle ilgili olarak, 2 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği¹⁷ ile 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği¹⁸ nin (11.10) numaralı bölümünde de değişiklik yapılmış ve her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin tamamının, ticari kazancın veya kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmasının mümkün olmadığı belirtilmiştir.

Öte yandan, 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin (10.1.3) bölümünde sponsorluk harcamalarına ilişkin açıklamalara yer verilmiş olup söz konusu bölümde, spor sahalarına, sporcuların veya diğer ilgililerin spor giysilerinin ya da spor araç ve gereçlerinin üzerine yazılı veya elektronik sinyaller yardımıyla sanal olarak kurumun tanıtımının yapılmasını sağlayacak amblem, marka, isim ve benzeri işaretler konulması gibi doğrudan ticari fayda sağlayan ve kurumun tanıtımını amaçlayan harcamaların reklam harcaması olarak değerlendirileceği belirtilmiştir.

2 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin yayınlanmasının akabinde, bu Genel Tebliğ'de yer alan her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerine ilişkin açıklamanın, her türlü alkol ve alkollü içkilere ait ilan ve reklam giderleri açısından iptali istemiyle Danıştay'da dava açılmıştır. Danıştay 4. Dairesi 22.09.2008 tarih ve 2008/3758 Esas No.lu kararıyla, 2 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin anılan bölümlerinin yürütmesini her türlü alkol ve alkollü içkilere ait ilan ve reklam giderleri yönünden durdurmuştur.¹⁹ Danıştay'ın esasa ilişkin bu kararı Maliye Bakanlığı'na temyiz edilmiş, temyiz istemini görüşen Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 28.09.2011 tarih ve Esas No: 2011/296, Karar No: 2011/549 sayılı kararıyla temyiz istemini kabul etmiştir. Söz konusu kararda 4207 sayılı Kanun'la yapılan düzenlemenin özel hüküm niteliğinde olduğu gerekçesiyle Danıştay 4. Dairesi'nin kararının iptale ilişkin hüküm fıkrasının bozulmasına hükmedilmiştir. Netice itibarıyla, 2 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin tamamının, ticari kazancın veya kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmasının mümkün olmadığı düzenlemesi halen yürürlükte ve adı geçen Tebliğe ilişkin dava süreci devam etmektedir.

Buna göre; 5727 sayılı Kanun'un 5'inci maddesi ile 2 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği hükümleri birlikte değerlendirildiğinde; tütün ve tütün mamulleri ile alkol ve alkol mamullerine ilişkin ilan ve reklam giderleri ile bu mamullere ilişkin reklam gideri niteliğindeki sponsorluk harcamalarının da ticari kazanç veya kurum kazancının tespitinde indirimi olanaklı değildir. Uygulamada 2 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin dava sürecindeki akıbetine dayanarak alkol ve alkollü içkilere ait ilan ve reklam giderlerinin tamamının gider yazılabileceği konusunda farklı görüşler bulunsada; Kanun'un lafzının açık olduğu bir hususun Genel Tebliğ düzenlemesinin hukuki akıbetine dayanarak aksinin iddia edilmesi, normlar hiyerarşisi gereği bir hukuk garabetine neden olmaktadır ve vergi hukukunun temel prensiplerinden verginin yasallığı ilkesinin de zedelenmesine neden olmaktadır.

17 22 Nisan 2008 tarih ve 26855 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

18 3 Nisan 2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

19 Kararın gerekçesinde 4207 sayılı Kanuna atıfta bulunularak sadece tütün ve tütün mamullerinin zararlarının önlenmesine ilişkin düzenlemeler içeren 4207 sayılı Kanunda yapılan bir düzenlemenin alkol ve alkollü içkilere ait ilan ve reklam giderlerinin kısıtlanmasını kapsamı altına alamayacağı belirtilmiştir.

Sonuç olarak, Kanaatimizce, mevcut yasal düzenlemeler bir bütün olarak düşünüldüğünde, gelir vergisi mükelleflerinin her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ilişkin ilan ve reklam giderlerinin tamamı ile bu ürünlerin tanıtımlarına yönelik sponsorluk harcaması niteliğindeki reklam harcamalarının tamamının ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

2.8. Kiralama Yoluyla Edinilen veya İşletmede Kayıtlı Olan Yat, Kotra, Tekne, Sürat Teknesi Gibi Motorlu Deniz, Uçak ve Helikopter Gibi Hava Taşıtlarından İşletmenin Esas Faaliyet Konusu İle İlgili Olmayanların Giderleri İle Amortismanları

GVK Md. 41/1-8 düzenlemesine göre, kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz, uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile amortismanlarının safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir. Sözü edilen bentte yer alan deniz ve hava taşıtlarının işletmenin esas faaliyet konusuyla ilgili olmaması durumunda, zati veya ailevi ihtiyaçlarda kullanılması veya sadece işletmede kullanılmış olması sonucu değiştirmemektedir.

Uygulamada söz konusu düzenlemeye ilişkin en fazla önem arz eden husus, “**esas faaliyet konusu**” kavramının kapsamının ne olduğu konusudur. 180 Seri nolu Gelir Vergisi Kanunu’nda konuya ilişkin verilen örnekler, vergi idaresinin “**esas faaliyet konusu**” kavramını ne şekilde yorumladığı konusunda fikir verici niteliktedir.

Örnek 1: (Y) Turizm Kollektif Şirketinin deniz kıyısında bir oteli bulunmaktadır. Şirketin aynı zamanda işletmesinde kayıtlı olup, turistlerin gezdirilmesinde kullandığı bir kotrası vardır. Söz konusu kotra şirketin faaliyet konusuna giren turizm alanında kullanıldığından buna ilişkin giderler ile amortismanlarının tamamı indirilebilecektir. Ancak, bu kotranın turizm işletmeciliği dışında zati veya ailevi ihtiyaçlar için de kullanılması halinde söz konusu giderler ile amortismanlarının yarısı indirilemeyecektir.²⁰

Örnek 2: İnşaat ve taahhüt işi ile uğraşan Bay (D) işletmesine kayıtlı olan helikoptere ait giderleri ve amortismanları indiremeyecektir. Zira mükellef Bay (D)’nin esas faaliyet konusu inşaatçılık olup, işletmeye kayıtlı helikopterin bu faaliyet ile bir ilgisi bulunmamaktadır.

Örnek 3: (Z) Dahili Ticaret, İnşaat ve Turizm Kollektif Şirketi, şirket sözleşmesi kapsamına giren işlerden sadece dahili ticaret işi ile uğraşmaktadır. Şirketin aktifine kayıtlı bir yatı bulunmakla birlikte, bu yatın kullanılmasını gerektiren yat turizmi veya taşımacılığı gibi faaliyetler ile uğraşmamaktadır.

Bu şirket, şirket sözleşmesinde turizm faaliyeti sayılmış olsa bile fiilen bu faaliyeti yürütmediğinden söz konusu yata ilişkin giderleri ve amortismanları indirim konusu yapamayacaktır. Ayrıca, söz konusu yatın devamlılık aızetmeyecek tarzda turistlerin gezdirilmesinde kullanılması durumunda bile, bu durum yatın şirketin esas faaliyeti ile ilgili olduğu anlamına gelmeyecektir.

2.9. Basın Yoluyla İşlenen Fiillerden veya Radyo ve Televizyon Yayınlarından Doğacak Maddî ve Manevî Zararlardan Dolayı Ödenen Tazminat Giderleri

GVK Md. 41/1-9 düzenlemesine göre, basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddî ve manevî zararlardan dolayı ödenen tazminat giderlerinin ticari kazançtan indirilmesi mümkün değildir. Söz konusu düzenlemenin gerekçesi, gelir vergisi mükelleflerinin medyadaki tazminat ödemesi sonucunu doğuracak fiil ve yayınlarının kişilik haklarını hedef alması ve kanunlara aykırı içerik taşıyan yayınlar olması²¹ ve bu tip ödemelerinin ticari kazancın elde edilmesiyle veya idame ettirilmesiyle bir ilgisi olmadığı şeklindeki görüştür. GVK Md. 40 hükmü gereğince; ticari kazancın elde edilmesi ve idamesiyle ilgili olmayan bir giderin kazancın tespitinde gider olarak indirimi söz konusu olamayacağından, bu tip fiil ve yayınlardan doğan tazminat ödemelerinin ticari kazancın tespitinde KKEG olarak dikkate alınması gerekmektedir.

20 180 Seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği’nin C.d. bölümünde “Öte yandan, yukarıda sayılan ve işletmenin esas faaliyet konusuyla ilgili olan deniz ve hava taşıtlarının, aynı zamanda işletme sahibinin zati veya ailevi ihtiyaçlarında da kullanılması halinde, bu taşıtlara ilişkin giderler ile amortismanlarının yarısının indirileceği tabiidir.” açıklamasına yer verilmektedir. Söz konusu bu açıklama dolayısıyla deniz ve hava taşıtlarının aynı zamanda ailevi ve zati ihtiyaçlar için kullanılması durumunda bunların gider ve amortismanlarının ancak yarısı ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

21 KICALI, 2007, s. 75.

2.10. Finansman Gider Kısıtlaması Uygulaması

31.05.2012 tarih ve 28324 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 6322 sayılı Kanun'un 6'ncı maddesinde; kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kar payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere Bakanlar Kurulu'nca kararlaştırılan kısmının ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılamayacağı hükmedilmiştir. Yine, aynı düzenlemede, bu hükmün uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı'nın yetkili olduğu belirtilmiş olsa da, henüz Maliye Bakanlığı'nca söz konusu konuya ilişkin herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Söz konusu maddenin yürürlük tarihi 01.01.2013 olduğundan, bu düzenleme 2013 takvim yılı kazançları açısından hüküm ifade edecektir.

2.11. VUK'un 187'nci maddesi uyarınca Envantere Alınması Zorunlu Olan Gayrimenkuller için Yapılan Kira Ödemeleri

Bu husus, GVK'da yer almamasına rağmen ilgili düzenleme gelir vergisi mükellefleri açısından da geçerli olduğundan bu bölümde değinilmiştir. VUK'un 187'nci maddesine göre, ferdi teşebbüslerde mükellefin sahip olduğu fabrika, ambar, atelye, dükkan, mağaza ve arazi işletmede ister kısmen, ister tamamen kullanılsın değerlerinin tamamı üzerinden envantere alınmalıdır. Bunun yanında, ticaret hanları gibi oda veya kısım kısım kullanılabilen binalarla evlerin ve apartmanların yarısından fazlası işletmede kullanıldığı takdirde envantere dahil edilmelidir.²²

Yukarıda sayılan şartları sağlayan gayrimenkuller için işletme sahibine yapılacak ödemeler KKEG mahiyetinde olacaktır. Aslında işletmenin envanterinde yer alması gereken gayrimenkuller için işletme sahibine kira ödenmiş olacaktır. Bu yüzden, bu şekilde yapılacak kira ödemeleri safi kazancın tespitinde gider olarak kabul edilemeyecektir.²³

Öte yandan, teşebbüs sahibinin eşi ve çocuklarının mülkiyetindeki bir gayrimenkulün, işletmede işyeri olarak kullanılması durumunda, ödenen kira bedelinin gider yazılmasını engelleyici bir düzenleme bulunmamaktadır.²⁴

2.12. Hırsızlık ve Dolandırıcılık Olayları

GVK'nın, ticari kazancın tespitinde hasıllattan indirecek giderleri saydığı 40'ıncı maddesinde, çalınan emtianın değerine yer verilmemiştir. VUK'un 278'inci maddesinde de; yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia ile maliyetlerin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntülerin, üstüğü, deşe ve ıskartaların emsal bedel ile değerlendirilerek suretiyle zarar kaydına imkan verilmişse de çalınan emtia ve demirbaş değerinin bu madde veya başka hükme göre veya başka şekilde kaydı mümkün bulunmamaktadır.²⁵

Ayrıca, hırsızlık gibi işletme sahibinin kusurlu olmasının düşük ihtimal taşıdığı durumlarda bile işletme sahibi bu tür risklerden doğacak zararları karşılayabilmek için sigorta müessesesinden yararlanabilir ve ödediği sigorta primlerini de matrahtan indirebilir. Hırsızlığa karşı sigorta yaptırmayan mükellefin, bu ihmalden veya basiretsiz davranışından doğan zararın bir kısmının devlet tarafından karşılanması anlamına gelecek şekilde bu zararların matrahtan indirilmesi mümkün değildir.²⁶

Bununla birlikte, genel hukukta, hırsızlık veya dolandırıcılık olayları, mali sonuçları itibariyle sadece taraflar arasında hüküm ifade eder. 3. şahıslara etkisi yoktur. İşletmenin hırsızlığa maruz kalması, 3. şahıslara olan borcunu ortadan kaldırmayacağından; vergi alacağının bağlandığı olayın meydana gelmesiyle doğmuş bulunan vergi borcunu da etkilememesi gerekmektedir.²⁷

Bu bend hükmüyle ilgili Danıştay kararına aşağıda yer verilmiştir:

22 DEMİR, 2010, s. 97.

23 DEMİR, 2010, s. 97.

24 BİYİK&KIRATLI, 2010, s. 484.

25 ATIK, 2009, s. 153.

26 ATIK, 2009, s. 153.

27 ÇELİK, 2000, s. 134.

“VUK’un 274’üncü, 278’inci ve GVK’nın 40/1’inci maddeleri hükmü karşısında, çalınan mal bedelinin ticari kazançtan indirilmesi olanağı bulunmamaktadır.”²⁸”

2.13. Kanuni hadleri aşan veya Kanun’un aradığı şekil şartlarını taşımayan bağış ve yardımlar ile benzer mahiyetteki diğer gider unsurları

GVK’nın “Diğer İndirimler” başlıklı 89’uncu maddesinin konuya ilişkin hükümleri aşağıda gösterilmiştir:

“Gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden aşağıdaki indirimler yapılabilir:

1. (2012 takvim yılı için geçerli olan yasa hükmü) Beyan edilen gelirin % 10’unu (bireysel emeklilik sistemi dışındaki şahıs sigorta primleri için, beyan edilen gelirin % 5’ini) ve asgarî ücretin yıllık tutarını aşmamak şartıyla, mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat, ölüm, kaza, hastalık, sakatlık, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primleri ile bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları (Sigortanın veya emeklilik sözleşmesinin Türkiye’de kâin ve merkezi Türkiye’de bulunan bir sigorta veya emeklilik şirketi nezdinde akdedilmiş olması, prim ve katkı tutarlarının gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olması ve ücret geliri elde edenlerin ücretlerinin safi tutarının hesaplanması sırasında ayrıca indirilmemiş bulunması şartıyla; eşlerin veya çocukların ayrı beyanname vermeleri halinde, bunlara ait prim ve katkı payları kendi gelirlerinden indirilir.),

.....

2. Beyan edilen gelirin % 10’unu aşmaması, Türkiye’de yapılması ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olarak yapılan eğitim ve sağlık harcamaları (mükerrer 121’inci madde çerçevesinde eğitim ve sağlık harcamaları nedeniyle vergi indiriminden yararlanan ücretliler, aynı harcamalarını bu hükümden yararlanarak matrahlarından indiremezler).

...

4. Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler ile kamu yararına çalışan dernekler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti ta-

nınan vakıflara yıllık toplamı beyan edilecek gelirin % 5’ini (kalkınmada öncelikli yöreler için % 10’unu) aşmamak üzere, makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımlar.

5. Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve (6322 sayılı kanunun 9.maddesiyle değişen ibare; Yürürlük 15.06.2012)rehabilitasyon merkezi ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdî ve aynı bağış ve yardımların tamamı.

6. Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedelinin tamamı.

7. Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler, kamu yararına çalışan dernekler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve bilimsel araştırma faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan ya da Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen;

.....

İlişkin harcamalar ile bu amaçla yapılan her türlü bağış ve yardımların % 100’ü

8. 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü’nün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 17.6.1992 tarihli ve 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının; amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50’si.

9. Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 100’ü oranında hesaplanacak “Ar-Ge indirimi”.

28 Danıştay 4. Dairesi’nin 3.10.1979 tarih ve Esas No: 1979/78, Karar No: 1979/2429 sayılı kararı.

10. Bakanlar Kurulu'nca yardım kararı alınan doğal afetler dolayısıyla Başbakanlık aracılığıyla makbuz mukabili yapılan aynı veya nakdi bağışların tamamı.

11. (İktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneğine (6322 sayılı kanununun 9.maddesiyle eklenen ibare; Yürürlük 15.06.2012)ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımların tamamı.

.....”

Buna göre; GVK'nın mezkur maddesinde sınırları ve uygulamasının genel çerçevesi gösterilen ve uygulama detayları Gelir Vergisi Genel Tebliğ'leinde gösterilen bağış ve yardımlar ile diğer indirim konusu giderlerin, yasal hadleri aşması veya yasal düzenlemelerde belirtilen şekil şartlarına uygun olmaması durumunda, yasal hadleri aşan kısmın veya usul yönünden aykırılıkta söz konusu giderin tamamının ticari kazancın tespitinde KKEG olarak dikkate alınması gerekmektedir.

3. KVK UYGULAMASINDA GİDER KABUL EDİLMEYEN ÖDEMELER

Kurumlar vergisi uygulamasında gider kabul edilmeyen ödemeler, KVK'nın 11'nci maddesinde "Kabul Edilmeyen İndirimler" başlığı altında ayrı olarak düzenlenmiştir. GVK'nın 41'nci madde düzenlemesindeki bazı hükümler (1 ila 4'üncü bentte sayılanlar gibi) gelir vergisi mükellefi olan teşebbüs sahibinin şahsi mal varlığı ile ticari mal varlığı arasındaki ayrıma yönelik düzenlemeler ihtiva ettiği için, söz konusu maddede bazı belirlemeler kurumlar vergisi mükellefi olan sermaye şirketleri açısından bir anlam ifade etmemektedir. Bu sebeple kurumlar vergisi mükellefleri açısından kurum kazancının tespitinde gider kabul edilmeyen ödemeler konusu, 5520 sayılı KVK'nın 11'nci maddesinde ayrıca düzenlenmiştir. Çalışmanın

bu bölümünde KVK'nın 11'inci maddesinde düzenlendiği şekliyle kabul edilmeyen indirimler konusuna değinilecektir.

3.1. Özsermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faizler

KVK Md. 11/1-a düzenlemesinde, öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizlerin kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilemeyeceği hükme bağlanmıştır. Kurum ortak ve sahiplerinin işletmeye koydukları sermayenin esas getirisi kâr payıdır. Sermayenin kâr payı dışında faiz, vb. ödemelerde bulunmak suretiyle nemalandırılması vergi hukuku uygulamasında kabul görmemektedir.²⁹ Bu sebeple, her ne ad altında olursa olsun özsermaye unsurları (sermaye, hisse senedi ihraç primleri, hisse senedi iptal kârları, sermaye yedekleri, kâr yedekleri, geçmiş yıllar kârları, vs.) üzerinden hesaplanan veya ödenen faizler mali kârın hesabında KKEG hükmünde kabul edilmektedir.

3.2. Örtülü Sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faiz, Kur Farkları ve Benzeri Giderler

KVK Md. 11/1-b düzenlemesine göre, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin kurum kazancından indirilemeyeceği belirtilmiştir. Örtülü sermayeye ilişkin ayrıntılı düzenlemeler KVK'nın 12'nci maddesinde³⁰ yapılmakta olup, söz konusu bu düzenleme ile amaçlanan KVK'nın Md. 11/1-a düzenlemesinde yer alan kısıtlayıcı hükmün peçeleme yoluyla aşılmasının engellenmesidir.

3.3. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Olarak Dağıtılan Kazançlar

KVK Md. 11/1-c'de kurumların transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıttıkları kazançlar da kabul edilmeyen indirimler arasında sayılmıştır. Söz konusu hüküm ile vergiye tabi kazancın kurum bün-

29 Türk Ticaret Kanunu'na göre de sermaye şirketleri ile kooperatiflerin esas sermayeleri için faiz ödememeleri kuralı geçerlidir. Bu kuralın tek istisnası, uygulamada "hazırlık devresi faizi" olarak adlandırılan anonim şirketlerde işletmenin faaliyete geçmesine kadar olan devrede pay sahiplerine muayyen bir faiz ödenebileceği düzenlemesidir. Bu şekilde bir ödemede bulunmak için şirket esas mukavelesinde hüküm bulunması gerekmektedir. Ancak, söz konusu hazırlık devresi faizlerinin ne kuruluş ve örgütlenme gideri olarak, ne de genel gider olarak kurum kazançlarından indirimi mümkün bulunmamaktadır. (UFUK, 2010, s. 55) Yine, Kooperatifler Kanunu'nun 38'inci maddesinde de kooperatif gelir gider farkının en az % 50'si ortaklara dağıtıldıktan sonra, ortakların sermaye paylarına, Genel Kurul Kararı ile en çok % 7 oranında faiz ödenebileceği hükmü yer almaktadır. Türk Ticaret Kanunu'nun veya Kooperatifler Kanunu'nun yukarıda belirtilen hükümleri sınırları içerisinde olsun veya olmasın özsermaye üzerinden ödenen faizlerin kurumlar vergisi matrahından indirilmesi mümkün değildir (BIYIK&KIRATLI, 2010, s. 841).

30 KVK'nın 12'nci maddesine göre kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı 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 sayılmaktadır.

yesinde vergilendirilmeksizin dağıtımının önüne geçilmekte ve bir kurumun transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtması durumunda, dağıtılan kazancın KKEG olarak dikkate alınması gerektiği hüküm altına alınmaktadır.

Uygulamada transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, her zaman bir gider unsuruna ilişkin olmayabilmektedir. Bazı durumlarda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, bir gelir unsuruyla da (kurumun ilişkili kişiye emsallere uygunluk ilkesine aykırı bir fiyattan ürün satması hah gibi) ilişkili olabilmektedir. Bu durumda da örtülü yoldan dağıtılan kazanç miktarının KKEG olarak kurum kazancına ilavesi gerekmektedir. Bu yönüyle bakıldığında KVK'nın Md. 11/1-c hükmü, gider kabul edilmeyen ödemeden daha ziyade kurumlar vergisi mükellefleri açısından örtülü kazanç tutarının ne şekilde işleme tabi tutulacağına ilişkin özel bir düzenleme mahiyetini taşımaktadır.

3.4. Yedek Akçeler

KVK Md. 11/1-ç'ye göre, kurumların her ne şekilde ve ne isimle (zorunlu, ihtiyari, vs.) olursa olsun ayırdıkları yedek akçe tutarlarını kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alması mümkün değildir. Temel olarak bakıldığında yedek akçeler, işletme bünyesinde elde edilen kazancın dağıtılmayıp işletmede alıkonulan kısımlarıdır. Buna göre, yedek akçeler herhangi bir gider niteliği taşımamaktadır.

Yedek akçeler nitelik olarak bir gider değil de, kazanç tespitinden sonra kazancın tahsisıyla ilgilidir. Bu niteliği ile KVK'nın 11. maddesinde hüküm bulunmasa dahi yedek akçelerin gider kaydedilmesi yasal olarak mümkün bulunmamaktadır³¹.

Madde hükmünün devamında yer alan parantez içi hükme göre Türk Ticaret Kanunu'na, kurumların kuruluş kanunlarına, tüzüklerine, ana statülerine veya sözleşmelerine göre safi kazançlardan ayırdıkları yedek akçeler ile bankaların Bankacılık Kanunu'na göre ayırdıkları **genel karşılıkların** da kurum kazancından indirimi olanaklı değildir. Ancak; 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun 53/2 fıkrası hükmü uyarınca bankaların ayırdıkları **özel karşılıkların** tamamının, ayrıldıkları hesap dönemi kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak kabul edileceği öngörülmektedir.

3.5. Kurumlar Vergisi, Her Türlü Para Cezaları, Vergi Cezaları, Gecikme Zammı ve Faizler

KVK Md. 11/1-d'de, kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları, AATUHK hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler ile VUK hükümlerine göre ödenen gecikme faizlerinin kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamayacağı hüküm altına alınmıştır.

Uygulamada 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu uyarınca süresi içinde ödenmeyen sigorta primlerine ilişkin olarak ödenen gecikme zamları ile gecikme faizlerinin gider olarak indirimi konusunda zaman zaman tereddüte düşüldüğü görülmektedir. Esas itibarıyla söz konusu bu hususa ilişkin tereddüte mahal olmaması gerekmektedir. Zira 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nda süresi içinde ödenmeyen sigorta primi ve diğer alacakların tahsilinde 6183 sayılı AATUHK hükümlerinin geçerli olacağı belirlenmesi yapılmıştır. Buna göre süresi içinde ödenmeyen sigorta primlerine ilişkin gecikme faizlerinin gider kaydı bakımından 6183 sayılı AATUHK'a göre ödenen cezalardan ayrı bir değerlendirme yapmak yerinde olmayacaktır.

3.6. Menkul Kıymetlerin İtibari Değerinin Altında Satışından Doğan Zararlar ve Bunlara İlişkin Olarak Ödenen Komisyonlar

KVK Md. 11/1-e hükmüne göre, kanunlarla veya kanunların verdiği yetkiye dayanılarak tespit edilen hadler saklı kalmak kaydıyla, menkul kıymetlerin itibari değerlerinin altında ihracından doğan zararlar ile bu menkul kıymetlere ilişkin olarak ödenen komisyonlar ve benzeri her türlü giderlerin kurum kazancının tespitinde indirimi kabul olunmamaktadır. Bu düzenleme kurumların kendilerinin ihraç ettikleri menkul kıymetlere ilişkin olup; alıp sattıkları menkul kıymetlerle ilgili bir yönü bulunmamaktadır. Diğer bir deyişle, bu düzenleme kurumların ticaret amacıyla bulundurdıkları menkul kıymetleri elden çıkarmaları sonucu oluşan zararların indirimini engellemektedir.

3.7. İşletmenin Esas Faaliyet Konusu ile İlgili Olmayan Deniz ve Hava Taşıtlarının Giderleri ve Amortismanları

KVK Md. 11/1-f'de, işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayan deniz ve hava taşıtlarının giderlerinin ve amortismanlarının kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilemeyeceği ifade edilmektedir.³²

31 BIYIK&KIRATLI, 2010, s. 899.

32 Bu konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalara çalışmanın (2.8) bölümünde yer verildiğinden, bu bölümde söz konusu açıklamaların tekrarından kaçınılmıştır.

3.8. Kurumların Kendisinin, Ortaklarının, Yöneticilerinin ve Çalışanlarının Suçlarından Doğan Tazminat Giderleri

KVK Md. 11/1-g'ye göre, kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddî ve manevî zarar tazminat giderlerinin kurum kazancından indirimi olanaklı değildir. Gelir vergisi mükelleflerine yönelik açıklamalarımızın yer aldığı bölümde de belirttiğimiz üzere, sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatları bu hükmün dışında tutmak gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle kurumların sözleşmeye bağlı olarak ödedikleri cezai şart mahiyetindeki tazminatları kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınmaları olanaklıdır.

Suçlardan dolayı ödenen tazminatların gider olarak indirilemeyeceğine ilişkin GVK Md. 41/1-5 düzenlenmesinde, sadece teşebbüs sahibinin suçlarından dolayı ödenen tazminatların KKEG hükmünde olacağı belirlenmesi yapılmıştır. KVK Md. 11/1-g'de yer alan düzenlemede ise kurumların kendisi ve ortakları dışında yönetici ve çalışanlarının suçlarından dolayı ödenen tazminatların da KKEG hükmünde olacağı belirlenmesi yapılmaktadır. Bu bakımdan suçlardan dolayı ödenen tazminatların KKEG niteliği konusundaki KVK uygulamasının, GVK uygulamasına göre konuyu daha geniş ele aldığı görülmektedir.

Uygulamada sıklıkla karşılaşılan durum ise kurum çalışanlarının kusurlarından kaynaklanan cezai ödeme ve tazminatlardır. Örneğin, taşımacılık faaliyeti ile iştiğal eden ABC A.Ş.'de şoför olarak görev yapan Bay A, şirketin aktifine kayıtlı bir kamyonu ile mal taşırken kazaya sebep olmuş ve karşı tarafa tazminat ödenmiştir. Bu durumda ABC A.Ş.'nin yöneticileri, bahse konu aracın rutin bakım ve kontrollerini eksiksiz yaptırmış ve şoför olarak yeterli deneyim ve beceriye sahip ve ağır vasıta ehliyetine haiz eleman istihdam etmişlerse, dolayısıyla oluşan kazada herhangi bir kusurları yoksa ödenen tazminat gider olarak dikkate alınabilecektir. Ancak, aynı örnekte ağır vasıta ehliyetine haiz olmayan bir kişinin istihdam edilmiş olması durumunda şirket yöneticilerinin kusuru söz konusu olacağından ödenen tazminat gider olarak kurum kazancından indirilemeyecektir.³³

Bu bend hükmüyle ilgili Danıştay kararlarına aşağıda yer verilmiştir:

“Her ne kadar GVK'nın 41'inci maddesinin beşinci fıkrasında teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatların ticari kazancın tespitinde gider olarak nazara alınamayacağı hükme bağlanmış ise de, bu hükmün uygulanabilmesi için teşebbüs sahibinin suçluluk halinin tespiti, olayda ise trafik kazası yapan şoförün ve tankerin mevzuatın gerektirdiği ehliyet sefere müsait olma niteliğinden yoksun olduğunun ispatı gerekir. Dava konusu olayda ise, bu yönde yapılmış bir tespit olmadığından aksine ileri sürülen iddialarda isabet bulunmadığından davanın reddine karar verilmiştir.”³⁴

“İşçinin dikkatsizliği sonucu meydana gelen iş kazası sebebiyle mahkeme ilamına ve kanun hükmüne istinaden ödenen tazminatın gider yazılması gerekir.”³⁵

“Vergi cezaları, kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde olduğundan genel gider olarak kaydedilemez.”³⁶

“İlgili tüzüğe aykırı hareketi nedeniyle, 18 yaşından küçük işçinin uğradığı kazadan dolayı mahkeme kararına istinaden ödenen tazminat gider yazılamaz.”³⁷

3.9. Basın Yoluyla İşlenen Fiillerden Dolayı Ödenen Tazminat Giderleri

KVK Md.11/1-h'de kurumun basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddî ve manevî zararlardan dolayı ödenen tazminat giderlerinin kurum kazancından indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Söz konusu giderler, kurum kazancının elde edilmesi ve idamesiyle ilgili olmadığından ötürü kurum kazancından indirimi mümkün değildir.

3.10. Her Türlü Alkol ve Alkollü İçkiler İle Tütün ve Tütün Mamullerine Ait İlan ve Reklam Giderleri

Bu konuya ilişkin olarak çalışmanın (2.7.) bölümünde ayrıntılı açıklamalarda bulunulmuştur. Kanaatimizce, mevcut yasal düzenlemeler çerçevesinde, kurumlar vergisi mükelleflerinin her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ilişkin ilan ve reklam giderlerinin tamamı ile bu ürünlerin tanıtımlarına yönelik sponsorluk harcaması niteliğindeki

33 ATİK, 2009, s. 155.

34 Danıştay 4. Dairesi'nin 21.12.1970 tarih ve Esas No: 1969/6740, Karar No: 1970/7836 sayılı kararı.

35 Danıştay 3. Dairesi'nin 05.04.1995 tarih ve Esas No: 1994/2892, Karar No: 1995/1147 sayılı kararı.

36 Danıştay 4. Dairesi'nin 24.1.1995 tarih ve Esas No: 1994/2601, Karar No: 1995/215 sayılı kararı.

37 Danıştay 4. Dairesi'nin 20.3.1975 tarih ve Esas No:1973/56006, Karar No: 1975/1089 sayılı kararı.

reklam harcamalarının tamamının kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

3.11.Finansman Gider Kısıtlaması Uygulaması

31.05.2012 tarih ve 28324 sayılı Resmî Gazete’de yayınlanan 6322 sayılı Kanun’un 37’nci maddesinde; kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri dışında, kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kar payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10’unu aşmamak üzere Bakanlar Kurulu’nca kararlaştırılan kısmının kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamayacağı hükmedilmiştir. Yine, aynı düzenlemede, bu hükmün uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı’nın yetkili olduğu belirtilmiş olsa da, henüz Maliye Bakanlığı’nca söz konusu konuya ilişkin herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Söz konusu maddenin yürürlük tarihi 01.01.2013 olduğundan, bu düzenleme 2013 hesap dönemi kazançları açısından hüküm ifade edecektir.

3.12. Kanuni hadleri aşan veya Kanun’un aradığı şekil şartlarını taşımayan bağış ve yardımlar ile benzer mahiyetteki diğer gider unsurları

KVK’nın “Diğer İndirimler” başlıklı 10’uncu maddesinin konuya ilişkin hükümleri aşağıda gösterilmiştir:

(1) Kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından sırasıyla aşağıdaki indirimler yapılır:

a) Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 100’ü oranında hesaplanacak “Ar-Ge indirimi”.

.....

b) 21/5/1986 tarihli ve 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü’nün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 17/6/1992 tarihli ve 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının sözü edilen kanunlar uyarınca tespit edilen amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50’si.

c) Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Bakanlar Kurulu

genel vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının % 5’ine kadar olan kısmı.

ç) (c) bendinde sayılan kamu kurum ve kuruluşlarına bağışlanan okul, sağlık tesisi, 100 yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde 50 yatak) kapasitesinden az olmamak kaydıyla öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve (6322 sayılı kanununun 36.maddesiyle değişen ibare; Yürürlük 15.06.2012) rehabilitasyon merkezi ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin(**) inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımların tamamı.

d) Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler ve köyler, Bakanlar Kuruluca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan veya Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen ya da desteklenmesi uygun görülen;

..... faaliyetlerine ilişkin harcamalar ile makbuz karşılığı yapılan bağış ve yardımların % 100’ü. Bakanlar Kurulu, bölgeler ve faaliyet türleri itibarıyla bu oranı, yarısına kadar indirmeye veya kanunî seviyesine kadar getirmeye yetkilidir.

e) Bakanlar Kuruluca yardım kararı alınan doğal afetler dolayısıyla Başbakanlık aracılığı ile makbuz karşılığı yapılan aynî ve nakdî bağışların tamamı.

f) İktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneğine (6322 sayılı kanununun 35.maddesiyle eklenen ibare; Yürürlük 15.06.2012)ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdî bağış veya yardımların tamamı.

.....”

Buna göre; KVK’nın mezkur maddesinde sınırları ve uygulamasının genel çerçevesi gösterilen ve uygulama detayları Kurumlar Vergisi Genel Tebliğ’leinde gösterilen bağış ve yardımlar ile diğer indirim konusu giderlerin, yasal hadleri aşması veya yasal düzenlemelerde belirtilen şekil şartlarına uygun olmaması durumunda, yasal hadleri aşan kısmın veya usul yönünden

aykırılıkta söz konusu giderin tamamının kurumlar vergisi matrahının tespitinde KKEG olarak dikkate alınması gerekmektedir.

4. GVK VE KVK UYGULAMASINDA GİDER KABUL EDİLMİYEN DİĞER ÖDEMELER

GVK ve KVK uygulamasında gider kabul edilmeyen ödemeler, GVK'nın 41'inci ve KVK'nın 11'inci maddelerinde sayılan hususlarla sınırlı değildir. Çalışmanın bu bölümünde GVK ve KVK uygulamasında vergi matrahının tespitinde gider kabul edilmeyen diğer ödemeler açıklanacaktır. Bu kapsamda öncelikle vergi hukukunun genel ilkelerine aykırı olması sebebiyle gider kabul edilmeyen ödemeler ele alınacak, ardından yukarıdaki bölümlerde ele alınanlar haricindeki diğer yasa hükümleri gereği gider kabul edilmeyen ödemelere değinilecektir.

4.1. Vergi Hukukunun Genel İlkelerine Aykırılık Dolayısıyla Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler

4.1.1. Kazancın Elde Edilmesi ve İdame Ettirilmesi İle İlgili Olmayan Giderler

Bir giderin ticari kazanç veya kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilmesi için olmazsa olmaz şart söz konusu giderin ticari kazancın (veya kurum kazancının) elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olmasıdır. Diğer bir ifadeyle, kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile doğrudan ve açık bir bağlantısı olmayan bir harcama tutarının ticari kazanç veya kurum kazancının hesabında gider olarak indirimi olanaklı değildir.

Kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmaması dolayısıyla KKEG hükmünde olan giderlere verilebilecek en bilindik örnek, hırsızlık veya dolandırıcılık sonucunda işletmenin veya kurum zararına uğraması halidir. Bahsedilen hallerde meydana gelen zarar, ticari kazancın elde edilmesi veya idamesi ile ilgili olmadığından ötürü ticari kazanç veya kurum kazancının tespitinde KKEG kabul edilecektir.

4.1.2. Belgelendirilemeyen Giderler

VUK'un 227'nci maddesine göre; aksi yönde bir düzenleme olmadığı sürece³⁸ VUK'a göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir. Buna göre; herhangi

bir giderin gerek ticari kazancın gerekse kurum kazancının hesabında indirim olarak dikkate alınabilmesi için VUK hükümleri gereği söz konusu giderin tevsiki mecburidir. VUK'da öngörülen esaslar doğrultusunda belgelendirilemeyen giderler ticari kazanç veya kurum kazancının hesabında KKEG olarak dikkate alınacaktır.

4.1.3. Kanunen Yasaklanmış Fiiller Nedeniyle Katlanılan Giderler

Kanunen yasaklanmış fiiller dolayısıyla katlanılan giderlerin ticari kazanç veya kurum kazancının hesabında indirimi olanaklı değildir. Aksi bir kabul, vergi kanunlarının başka bir kanun tarafından yasaklanmış bir fiili himaye etmesi anlamına gelir ki böyle bir durum hiçbir hukuk sistemi tahammül edemez.

Kanunen yasaklanmış fiiller dolayısıyla katlanılan giderlerin KKEG niteliğine ilişkin verilebilecek en iyi örnek rüşvet vermek fiilidir. Bilindiği üzere, rüşvet vermek fiili, Türk Ceza Kanunu'nun 252'nci maddesinde suç olarak sayılmakta olup; bu giderin mali kârın hesabında KKEG olarak ticari bilanço karına ilavesi gerekmektedir.³⁹

4.1.4. Dönemsellik İlkesine Aykırılık Dolayısıyla Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler

KVK'nın 6'ncı maddesi gereği kurum kazancı, ticari kazanç gibi hesaplanmaktadır. GVK uygulamasında ticari kazancın elde edilmesinde ise tahakkuk esası geçerlidir. Tahakkuk esası işletme giderleri açısından da geçerli olup; ticari kazanç açısından gelirlerin veya giderlerin tahakkuku, bunların miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleşmesi sonucunda gerçekleşmektedir.

Vergi hukukunda ticari kazancın elde edilmesi bakımından tahakkuk esası geçerli olmakla birlikte, tahakkuk esasının istisnalarından biri de dönemsellik esasıdır. Dönemsellik ilkesi gereği, kazancın elde edildiği döneme ilişkin giderler kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilir. Hesap dönemini aşan giderlerin ise dönemsellik ilkesi gereği tahakkuk ettikleri dönemde değil, ilgili oldukları dönemdeki ticari kazanç veya kurum kazancından indirim konusu yapılması gerekmektedir.

38 Kayıtların tevsikine ilişkin aksi yönde düzenleme VUK'un 228'inci maddesinde yer almaktadır. Buna göre örf ve teamüle göre bir vesikaya istinat ettirilmesi mutad olmayan müteferrik giderler, vesikanın teminine imkan olmayan giderler ile vergi kanunlarına göre götürü olarak tespit edilen giderler için ispat edici kağıt aranmamaktadır.

39 NETEK, 2011, s. 57.

4.2. Diğer Yasa Hükümleri Dolayısıyla Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler

4.2.1. Kurumlar Vergisinden İstisna Edilen Kazançlara İlişkin Gider ve Zararlar

KVK'nın 5'inci maddesinin son bendi uyarınca iş-tirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak kaydıyla, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin istisna dışı kurum kazancından gider olarak indirilmesi kabul olunmamaktadır.

Bu düzenleme ile kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin olarak yapılan giderlerin, kurumun vergiye tabi diğer kazanç tutarlarının tespitinde kurum kazancını azaltıcı veya kurum zararlıysa bu zararı arttırıcı bir unsur olarak indirim konusu yapılması önlenmiştir. Anılan hüküm, istisna kazanç tutarının tespitinde söz konusu kazancın elde edilmesiyle ilgili yapılan giderlerin istisna kazançla ilişkin hasıllattan indirilmesini engellemektedir. Ayrıca, örneğin teknoloji geliştirme bölgesinde veya serbest bölgede faaliyette gösteren mükelleflerin, bu bölgedeki istisna kapsamındaki faaliyetlerinin zararlı sonuçlanması halinde, söz konusu zarar tutarının KKEG olarak dikkate alınması gerekmektedir.⁴⁰

4.2.2. Kurumların Yönetim Kurulu Başkan ve Üyelerine Verilen Temettü İkramiyeleri

GVK Md. 75/1-3'de, kurumların idare meclisi başkanı ve üyelerine verilen kâr paylarının menkul sermaye iradı olarak kabul edildiği hükme bağlanmıştır. GVK uygulamasına göre kâr payı hükmünde olan ödemelerin bu niteliğinden dolayı kurum kazancının tespitinde gider olarak indirimi olanaklı değildir. Öte yandan; temettü ikramiyesi kurum çalışanlarına dağıldığında kâr payı niteliği taşımamaktadır. Temettü ikramiyeleri GVK'nın 61'inci maddesine göre kurum personeline ödenen ücret sayıldığından, bu ödemeler kurum kazancının tespitinde ücret gideri olarak indirim konusu olabilecektir.

4.2.3. Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlarda Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler

KVK'nın 22'nci maddesinin birinci bendinde; dar mükellef kurumların iş yeri veya daimî temsilci vasıtasıyla elde edilen kazançlarının tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümlerin uygulanacağı belirtilmiştir. Buna

göre; bir işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla Türkiye'de ticari veya zirai kazanç elde eden dar mükellef kurumların kazançlarının tespitinde, tam mükellef kurumlar için belirlenen kriterler uygulanacaktır. Dolayısıyla, tam mükellef kurumların kazancının tespitine yönelik KVK'nın 11'inci maddesinde düzenlenen ve bu çalışmanın 3. bölümünde detayları açıklanmış olan kanunen kabul edilmeyen indirimler, dar mükellef kurumların vergi matrahlarının tespitinde de dikkate alınacaktır.

Öte yandan; KVK'nın 22'nci maddesinin üçüncü fıkrasında sadece dar mükellef kurumlara ilişkin olarak bir kısım giderlerin kurum kazancının tespitinde dikkate alınmayacağı hükmü sevk edilmiştir. Buna göre;

a) Dar mükellef kurumların yaptıkları alım-satımlar için ana merkeze veya Türkiye dışındaki şubelere verilen faizler, komisyonlar ve benzerleri.

b) Türkiye'deki kurumun kazancının elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olan ve emsallere uygunluk ilkesi uyarınca belirlenecek dağıtım anahtarlarına göre ayrılan paylar ile Türkiye'deki kurumun denetimi için yabancı ülkelerden gönderilen yetkili kişilerin seyahat giderleri hariç olmak üzere, ana merkezin veya Türkiye dışındaki şubelerin genel yönetim giderlerine veya zararlarına katılmak üzere ayrılan paylar.

kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacaktır.

Bu hüküm ile Türkiye'de oluşan kazancın, ana merkez veya diğer şubelere aktarılmasının önlenmesi amaçlanmaktadır.

4.2.4. Sermaye Piyasası Kanunu'na Göre Ayrılan Karşılıklar

Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi halka açık şirketler ve diğer kurumlar bu Kanunda belirlenen karşılıkları (kıdem tazminatı karşılığı, menkul kıymet değer düşüklüğü karşılığı, maddi duran varlık değer düşüklüğü karşılığı, vadeli çeklerde reeskont ayrılması nedeniyle oluşan giderler, vs.) ayırmak zorundadırlar. Ancak, söz konusu karşılıkların tamamı vergi kanunlarında indirimi kabul edilen giderler arasında yer almamaktadır. Bu yüzden, söz konusu kurumlar vergisi mükelleflerinin, Sermaye Piyasası Kanunu'na göre ayrılan karşılıklardan vergi kanunlarınca indirimi kabul edilmeyenleri, beyanname verilmesi aşamasında, ticari bilanço kârına eklemeleri gerekmektedir.

4.2.5. Mükellefin Vergiye Tabi İşlemleri Üzerinden Hesaplanan Katma Değer Vergisi ile İndirilebilecek Katma Değer Vergisi

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (KDVK) 58'inci maddesinde, mükelleflerin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV ile indirilebilecekleri KDV'yi, gelir ve kurumlar vergisinin hesaplanmasında gider olarak indiremeyeceği hüküm altına alınmıştır. Söz konusu hükmün mefhum-u muhalifinden hareket edildiğinde, KDVK'nın 30'uncu maddesinin 1-a, 1-b ve 1-c bentleri uyarınca indirilemeyecek olan KDV'nin gelir ve kurumlar vergisinin hesaplanmasında gider olarak indirilebileceği sonucuna varılmaktadır.⁴¹

4.2.6. Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına Göre Kazancın Tespitinde İndirimi Kabul Edilmeyen Giderler Dolayısıyla Ödenen Katma Değer Vergileri

KDVK'nın Md. 30/1-d düzenlemesi uyarınca, GVK ve KVK'ya göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi indirilecek KDV olarak değerlendirilmeyecektir. Buna göre; indirilecek KDV olarak kabul edilmeyen KDV tutarlarının gelir ve kurumlar vergisi açısından gider olarak muhasebeleştirilmesi, ancak gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespiti sırasında KKEG olarak matraha ilavesi gerekmektedir.

4.2.7. İşletmeden Çekilen Değerler

KDVK'nın 3'üncü maddesinin (a) bendinde, KDV'ye tabi malların her ne surette olursa olsun, vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesini teslim saymakta ve KDV'nin konusuna dahil etmektedir. Bu nedenle, işletmeden çekilen iktisadi kıymetlerle ilgili olarak yüklenilen KDV tutarları gider olarak dikkate alınamayacak fakat genel kurallar çerçevesinde indirim konusu yapılabilecektir.⁴²

4.2.8. Çalınan Mallar

Çalışmanın 2.11. bölümünde belirtildiği üzere, çalınan mallara ait maliyet veya giderler, gelir ve kurumlar vergisi yönünden kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir. Bu yüzden çalıntı mallar nedeniyle yüklenilen KDV'nin tespit edilmesi ve çalınma olayının vuku bulunduğu dönemin KDV beyannamesine dahil edilmesi, aynı tutarın çalınan mal bedeli ile birlikte kanunen kabul edilmeyen giderlere aktarılması gerekmektedir.

4.2.9. Mal ve Hizmet Bağışları

KDVK'nın 17'nci maddesinin 2'nci fıkrasının (b) bendi hükmüne göre; 5580 sayılı Kanun hükümlerine tâbi özel okullarca bedelsiz verilen eğitim, öğretim hizmetlerinde ilgili dönemdeki kapasitelerinin % 10'unu, 5661 sayılı Yüksek Öğrenim Öğrenci Yurtları ve Aşevleri Hakkındaki Kanuna Ek Kanun ile 3797 sayılı Milli Eğitim Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun hükümlerine göre kurulan öğrenci yurtları tarafından bedelsiz verilen yurt hizmetlerinde ilgili dönemdeki kapasitelerinin % 10'unu, üniversite ve yüksekokullarda ise % 50'sini geçmemek üzere verilen bedelsiz eğitim ve öğretim hizmetleri, kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz olarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları, birinci fıkrada sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifaları ile fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin teslimi KDV'den müstesnadır. Özetle, söz konusu düzenlemeyle, bu düzenleme kapsamında yapılan her türlü bedelsiz mal teslimleri ve hizmet ifaları KDV'den istisna edilmiştir.

KDVK'nın 30'uncu maddesinin (a) bendinde ise vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisinin mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyeceği hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla, KDVK açısından istisna kapsamına giren bağış ve yardımlara ait alış vesikalarında gözüken katma değer vergisi, söz konusu bağış tutarına dahil olup, ilgili dönemde vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden mahsup edilemeyecektir. Bedelsiz mal ve hizmet bağışları nedeniyle yüklenilen katma değer vergilerinin ise gider ve maliyet unsuru olarak dikkate alınmaları gerekmektedir.

Diğer taraftan, işletme faaliyetleri çerçevesinde yapılan bağış, KDVK'ya göre istisna kapsamına girmiyorsa, bağışa konu mal teslimi ve hizmet ifaları üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir. Dolayısıyla, KDV'li olarak satılan herhangi bir mal veya hizmette olduğu gibi yüklenilen KDV'nin de indirim hakkı mevcuttur. Ancak, ya-

41 NETEK, 2011, s. 58.

42 DEMİR, 2010, s. 100.

pılan bağış kanunen kabul edilmeyen gider ise bedelsiz teslim nedeniyle mükellef tarafından hesaplanan KDV'nin, bağışlanan iktisadi kıymetin değeriyle birlikte kanunen kabul edilmeyen ödemelere kaydedilmesi gerekir.⁴³

4.2.10. Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'na Bağlı (I) ve (IV) Sayılı Tarifelerde Yer Alan Taşıtlardan Alınan Vergi ve Cezalar İle Gecikme Zamları

197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 14'üncü maddesi hükmüne göre; alınan Kanuna bağlı I (otomobil, kaptıkaçtı, panel ve arazi taşıtları) ve IV (uçak ve helikopterler) sayılı tarifelerde yer alan taşıtlardan alınan vergi ve cezalar ile gecikme zamları, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak kabulü mümkün değildir. Diğer taraftan; ticari amaçla kullanılan uçak ve helikopterler ile taşıt kiralama faaliyetleri ile uğraşan işletmelerin, kiralama amacıyla iktisap ettikleri taşıtlar -kiralama amaçlı iktisap edilip şahsi kullanıma tahsis edilen veya esas faaliyet konusu dışında amaçlar için kullanılma gibi muvazaalı durumlar dışarıda tutulduğunda- hesap dönemi içerisinde fiilen kiralama faaliyetinde kullanılsın kullanılsın kiralama saikiyle iktisap edilen taşıtlar için ödenen vergiler, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

Örneğin, araç kiralama faaliyetiyle uğraşan XYZ Taşıt Kiralama A.Ş. hesap dönemi içerisinde filosunda bulunan 100 taşıttan 10 tanesini işletme sahip veya çalışanlarının şahsi kullanimlarına tahsis etmekte, kalan 90 adet taşıtı da hesap dönemi içerisinde müşterilere kiraya vermek amacıyla aktifinde bulundurmaktadır. Yasal kayıtlar üzerinde yapılan inceleme neticesinde, söz konusu taşıtlardan hesap dönemi içerisinde fiilen kiraya verilen taşıt sayısının 60 olduğu tespit edilmiştir. Bu durumda, XYZ Taşıt Kiralama A.Ş., kanaatimizce, işletme sahip veya çalışanlarının şahsi kullanimlarına tahsis edilenler haricindeki tüm taşıtlara - ki örneğimizde bu 90 adettir- ilişkin Motorlu Taşıtlar Vergi'lerini kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alabilecektir.

4.2.11. Sosyal Güvenlik Kurumuna Ödenmeyen Primler

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 88'inci maddesinin 11'inci fıkrası uyarınca, kuruma fiilen ödenmeyen prim tutarlarının

gelir vergisi ve kurumlar vergisi uyarınca gider yazılması mümkün değildir. Öte yandan, 5510 sayılı Kanunu'nun 88'inci maddesinin 10'uncu fıkrasında, yükümlülerin, her aya ait primleri ilgili ayı takip eden ayın sonuna kadar Kuruma ödemeleri gerektiği belirtilmektedir. Bu durumda Aralık ayına ilişkin olan, ancak ödemesi ertesi yılın Ocak ayında yapılacak prim ödemelerinin hangi vergilendirme döneminde gider olarak dikkate alınacağı konusunda bir tereddüt hasıl olmaktadır. 174 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin (C) bölümünde söz konusu hususa ilişkin tereddütü giderici açıklamalarda bulunmaktadır. Buna göre bahse konusu sigorta primleri izleyen yılın Ocak ayında ödenmek şartıyla Aralık ayının gideri olarak dikkate alınabilecektir.

Diğer taraftan; mezkur Kanununun 81'inci maddesine göre, Hazinece karşılanan sigorta primlerine ait işveren hisselerinin gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması mümkün değildir.

4.2.12. Özel İletişim Vergisi

4481 Sayılı Kanunu'nun 10'uncu maddesinin (c) bendinde, kurumların ödedikleri özel iletişim vergisinin gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında gider olarak indirilemeyeceği hükme bağlamıştır.

4.2.13. İşsizlik Sigortası Fonu'ndan Karşılanan Sigorta Primleri:

4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu'nun geçici 7'nci maddesine göre, İşsizlik Sigortası Fonu'ndan karşılanan sigorta primlerine ait işveren hisseleri, gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınamayacaktır.

4.2.14. Hazine Tarafından Karşılanan Özürlü Personelin Sigorta Primi:

4857 sayılı İş Kanunu'nun 30'uncu maddesine göre, özürlü çalıştıran mükellefler tarafından, çalıştırdıkları özürlü personelin sigorta primi işveren hisselerinin Hazine tarafından karşılanan kısmı, gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınamayacaktır.

5. SONUÇ

Bu çalışmada GVK ve KVK açısından vergi matrahının tespitinde gider kabul edilmeyen ödemeler ko-

43 ATİK, 2009, s. 156.

nusu mercek altına almaya çalışılmıştır. Gerek GVK, gerekse de KVK uygulamasında yapılan ticari kârdan mali kâra geçiş hesaplamalarında, bahse konu bu ödemeleri KKEG olarak ticari bilanço kârına ilave edilmesi gerektiği hususu unutulmamalıdır.

KAYNAKÇA

- Caner ATİK, “Gelir ve Kurumlar Vergisi Uygulamasında Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 340, Aralık 2009.

- Celal ÇELİK, “Gelir ve Kurumlar Vergisi Uygulamasında Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 232, Aralık 2000.

- Hasan YALÇIN, Giderler Cilt 1-2, HSY Yayınları, Şubat 2011.

- İlker KICALI, “Gelir ve Kurumlar Vergisi Uygulamasında Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 316, Aralık 2007.

- Maliye Hesap Uzmanları Derneği, “Beyanname Düzenleme Kılavuzu”, Mart 2012.

- Mehmet Tahir UFUK, “Kurumlarda Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 211, Temmuz 2010.

- Okan NETEK, “Gelir ve Kurumlar Vergisi Uygulamasında Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 364, Aralık 2011.

- Recep BIYIK&Aydm KIRATLI, “Giderler ve İndirimler”, PWC Business School, Güncellenmiş 6. Baskı, Şubat 2010.

- Serhat SEVER, “Gelir ve Kurumlar Vergisi Uygulamasında Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 328, Aralık 2009.

- Soner ÜLGEN, “Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi’nde Gider Olarak İndirimi Kabul Edilmeyen Ödemeler”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 256, Aralık 2002.

- Süleyman DEMİR, “Gelir ve Kurumlar Vergisi Uygulamasında Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 352, Aralık 2010.

- Timur ÇAKMAK, “Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi’nde Gider Olarak İndirimi Kabul Edilmeyen Ödemeler”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 244, Aralık 2001.

- Yılmaz ÖZBALCI, “Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları”, Oluş Yayıncılık, 2012.

- Yılmaz ÖZBALCI, “Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları”, Oluş Yayıncılık, 2012.