

**Ticari Kazanç ve Kurum  
Kazancının Tespitinde**

**KANUNEN KABUL  
EDİLMİYEN GİDERLER**

**Bülent AKDAĞ**  
Gelirler Kontrolörü

**Ali YiğitBAŞI**  
Gelirler Kontrolörü

**TÜRMOB YAYINLARI- 182**  
**ANKARA - 2002**  
Sirküler Rapor Serisi  
Seri No :2002 - 7

TÜRMOB Adına Sahibi  
**Mustafa ÖZYÜREK**

Sorumlu Yazışleri Müdürü  
**Ali E. DOĞANOĞLU**

**Dizgi - Düzenleme**

TÜRMOB  
Basın - Yayın Servisi

Sirküler Rapor kitaplarında yer alan yazılarda ileri sürülen görüşler yalnızca yazarlarına aittir. Yayıncı kuruluş TÜRMOB' u bağlamaz.

## ÖNSÖZ

TÜRMOB olarak büyük önem verdiğimiz konuların başında mesleki eğitim gelmektedir. Mesleki eğitime katkı sağlaması ve uygulamacılara yol göstermesi amacıyla yayınlamaya başladığımız **Sirküler Rapor Serisi** bu amacımıza ulaşmada oldukça önemli bir fonksiyon üstlenmiştir.

Geçtiğimiz iki yıllık dönemde **Sirküler Rapor Serisi** meslektaşlarımızın ve stajyerlerimizin büyük takdirini toplayarak, yoğun bir ilgiyle karşılanmıştır. Böylesi geniş bir talebi karşılama uğraşımız devam ederken, eğitim serisinin sürekli hale gelmesi yönünde talepleri karşılamak için çalışmalarımızı sürdürmekteyiz.

Sirküler Rapor kitaplarımız bir okuma komisyonu tarafından incelendikten sonra basılarak sizlerin istifadesine sunulmaktadır.

Siz değerli meslektaşlarımızın ve stajyerlerimizin beğeni ve takdirini toplayacağına inandığımız 2002-7 Seri Numaralı bu kitabı; Gelirler Kontrolörü Bülent AKDAĞ ve Gelirler Kontrolörü Ali YİĞİTBAŞI tarafından hazırlanan "**Ticari Kazanç ve Kurum Kazancının Tespitinde Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler**" isimli eser oluşturuyor. Bu çalışma bir kaynak kılavuz niteliğinde olup konuyu örnekleri ile açıklamaktadır.

Sirküler kitaplarımız, bir plan doğrultusunda hazırlanarak, her ay bir kitap olarak sizlere ulaştırılmaktadır. Kitabın, meslek camiamıza ve uygulamacılara faydalı olmasını diliyorum. Eğitim serimize gösterilen ilgi ve destekten dolayı meslektaşlarımıza ve stajyerlerimize teşekkürlerimi sunarım.

**Nail SANLI**  
**Genel Sekreter**

# İÇİNDEKİLER

<b>1. GİRİŞ</b> .....	<b>1</b>
<b>2. TİCARİ KAZANCIN TESPİTİNDE KANUNEN KABUL EDİLMEMEYEN GİDERLER</b> .....	<b>1</b>
2.1. Gelir Vergisi Kanunu' na Göre Ticari Kazancın Tespitinde İndirimi Kabul Edilen Giderler. ....	2
2.1.1. Ticari Kazancın Elde Edilmesi ve İdame Ettirilmesi İçin Yapılan Genel Giderler .....	2
2.1.2. Sosyal Giderler .....	4
2.1.3. İşle ilgili Olarak Ödenen Zarar, Ziyan ve Tazminatlar .....	4
2.1.4. Seyahat ve Konaklama Giderleri .....	5
2.1.5. Taşıt Giderleri .....	5
2.1.6 Aynı Vergi, Resim ve Harçlar .....	5
2.1.7. Amortismanlar .....	5
2.1.8. İşveren Sendikalarına Ödenen Aidatlar .....	6
2.2. Gelir Vergisi Kanunu' na Göre Ticari Kazancın Tespitinde İndirilemeyecek Giderler .....	6
2.2.1. Genel Olarak .....	6
2.2.2. Teşebbüs Sahibi ile Eşinin ve Çocuklarının İşletmeden Çektikleri Paralar veya Aynen Aldıkları Sair Değerler .....	7
2.2.3. Teşebbüs Sahibinin Kendisine, Eşine, Küçük Çocuklarına İşletmeden Ödenen Aylıklar, Ücretler, İkramiyeler, Komisyonlar ve Tazminatlar .....	8
2.2.4. Teşebbüs Sahibinin İşletmeye Koyduğu Sermaye İçin Yürütülecek Faizler .....	9
2.2.5. Teşebbüs Sahibinin, Eşinin ve Küçük Çocuklarının İşletmede Cari Hesap veya Diğer Şekillerdeki Alacakları Üzerinden Yürütülecek Faizler .....	10
2.2.6. Her Türlü Para Cezaları ve Vergi Cezaları ile Teşebbüs Sahibinin Suçlarından Doğan Tazminatlar .....	11

2.2.7. Her Türlü Alkol ve Alkollü İçkiler ile Tütün ve Tütün Mamullerine Ait İlan ve Reklam Giderlerinin %50 si . . . . .	12
2.2.8. Motorlu Deniz ve Hava Taşıtlarının Giderleri ile Amortismanları. . . . .	12
2.2.9. Finansman Gider Kısıtlaması . . . . .	14
2.2.9.1. Gider Kısıtlaması Kapsamına Giren Mükellefler . . . . .	14
2.2.9.2. Gider Kısıtlaması Kapsamına Girmeyen Mükellefler . . . . .	15
2.2.9.2.1. Sanayi Siciline Kayıtlı İmalatçıların İmalat Faaliyetinde Kullandıkları Finansman Giderleri . . . . .	15
2.2.9.2.2. Bankalar ve Sigorta Şirketleri ile Kurumlar Vergisi Mükellefi Olan Finans Kurumları. . . . .	16
2.2.9.3. Gider Kısıtlaması Kapsamına Giren Yabancı Kaynaklara İlişkin Gider ve Maliyet Unsurları. . . . .	17
2.2.9.4. Düzenlenen Belgelerde Ayrıca Gösterilmeyen Finansman Giderinin Hesaplanması . . . . .	18
2.2.9.5. Finansman Giderinin Yanında Finansman Geliri de Bulunması . . . . .	18
2.2.9.6. 01.01.1996 Tarihinden Önce Temin Edilen Yabancı Kaynaklara Ait Finansman Giderlerinde Durum . . . . .	20
2.2.9.7. Yeniden Değerleme ve Son Giren İlk Çıkar Yöntemi Uygulanmakla Birlikte Bunların Sağladığı Vergisel İmkanlardan Yararlanılmadığı Durumlar . . . . .	21
2.2.9.8. Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşleri İle Uğraşan Mükelleflerde Gider Kısıtlaması Uygulaması . . . . .	22
2.2.9.9. Finansman Giderlerine İlişkin Katma Değer Vergisi . . . . .	22
2.2.9.10. Ticari Emtia Alımları Nedeniyle Yapılan Finansman Giderlerinin Gider İndirimi Kısıtlaması Karşısındaki Durumu. . . . .	23
2.2.10. Basın Yayın Yoluyla İşlenen Fiiller Dolayısıyla Ödenen Tazminat Giderleri . . . . .	24

### 3. KURUM KAZANCININ TESPİTİNDE KANUNEN

<b>KABUL EDİLMİYEN GİDERLER. . . . .</b>	<b>24</b>
3.1. Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre İndirilebilecek Giderler . . . . .	25
3.1.1. Hisse ve Tahvil Senetlerinin İhraç Giderleri . . . . .	25
3.1.2. İlk Tesis ve Taazzuv (Kuruluş ve Örgütlenme) Giderleri . . . . .	26

3.1.3. Genel Kurul Toplantıları İçin Yapılan Giderlerle, Birleşme, Fesih ve Tasfiye Giderleri . . . . .	27
3.1.4. Sigorta Teknik İhtiyatları . . . . .	28
3.1.5. Eshamlı Komandit Şirketlerde Komandite Ortakların Kar Hisseleri	28
3.1.6. Bağış ve Yardımlar. . . . .	29
3.1.7. Geçmiş Yıl Zararları ve Yurt Dışında Uğranılan Zararlar. . . . .	31
3.1.8. Faizsiz Olarak Kredi Verenlere Ödenen Kar Payları ile Özel Finans Kurumlarınca Ödenen Kar Payları . . . . .	33
3.2. Kurumlar Vergisi Kanunu' na Göre Kurum Kazancından İndirilemeyecek Giderler . . . . .	33
3.2.1. Özsermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faizler . . . . .	33
3.2.2. Örtülü Sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faizler . . . . .	34
3.2.2.1. Örtülü Sermayenin Tanımı ve Unsurları. . . . .	35
3.2.2.1.1. Kurumun Belli İlişkiler İçinde Bulunduğu Gerçek ve Tüzel Kişilerden Borçlanmış Olması. . . . .	35
3.2.2.1.2. Borcun Kurumda Devamlı Olarak Kullanılması . . . . .	36
3.2.2.1.3. Borcun Özsermayeye Oranının Emsali Kurumlara Nazaran Bariz Şekilde Yüksek Olması. . . . .	38
3.2.2.2. Örtülü Sermaye İle İlgili Özellik Arzeden Konular. . . . .	39
3.2.2.2.1. Örtülü Sermayede Hazine Kaybının Önemi Var mıdır ? . . . . .	39
3.2.2.2.2. Vadeli Mal ve Hizmet Alımından Kaynaklanan Borçların Örtülü Sermaye Karşısındaki Durumu . . . . .	39
3.2.2.2.3. Kurumun Çıkardığı Tahvillerin Ortaklar Tarafından Satın Alınmasının Örtülü Sermaye Karşısındaki Durumu. . . . .	40
3.2.2.2.4. Kar Ortaklığı Belgesi Sahiplerine Ödenen Kar Payı Örtülü Sermaye Sayılmaz . . . . .	41
3.2.2.2.5. Döviz Bazında Alınan Borçlar İçin Ödenen Kur Farkları Örtülü Sermaye Faizi Sayılır mı? . . . . .	41
3.2.2.2.6. Örtülü Sermaye Niteliğindeki Borçlara Faiz Yürütülmemiş Olması . . . . .	45
3.2.3. Örtülü Kazanç . . . . .	46
3.2.3.1. Örtülü Kazanç Kavramı. . . . .	46
3.2.3.2. Örtülü Kazanç Dağıtımının Ana Unsurları . . . . .	48
3.2.3.2.1. Örtülü Kazanç Dağıtımının Objektif ve Sübjektif Unsuru . . . . .	48

3.2.3.2.2. Örtülü Kazanç Dağıtımında Hazine Kaybının Aranıp Aranmayacağı . . . . .	48
3.2.3.2.3. Örtülü Kazanç Dağıtımında Emsal . . . . .	49
3.2.3.3. Örtülü Kazanç Dağıtımında Yasal Düzenleme . . . . .	51
3.2.3.3.1. Genel Açıklama . . . . .	51
3.2.3.3.2. Örtülü Kazanç Dağıtılabilecek Kurumlar . . . . .	52
3.2.3.3.3. Örtülü Kazancın Şirket İle Belli İlişkiler İçinde Bulunanlara Dağıtılması . . . . .	54
3.2.3.3.4. Örtülü Kazanç Dağıtımı Sayılan Haller . . . . .	57
3.2.4. İhtiyat Akçeleri . . . . .	61
3.2.5. Kurumlar Vergisi, Para Cezaları, Vergi Cezaları, Gecikme Zamları ve Faizler . . . . .	62
3.2.6. Menkul Kıymetlerin İtibari Değerinin Altında Satışından Doğan Zararlar ile Ödenen Komisyonlar . . . . .	63
3.2.7. Vergi Usul Kanunu' na Göre Ödenen Gecikme Faizleri . . . . .	63
3.2.8. Alkol ve Tütün Reklam ve İlan Giderlerinin Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Kısmı % 0 Olarak Belirlenmiştir . . . . .	64
3.2.9. İşletmenin Esas Faaliyet Konusu ile İlgili Olmayan Deniz ve Hava Taşıtlarının Giderleri ve Amortismanları . . . . .	64
3.2.10. Kurumlar Vergisinden İstisna Edilen Kazançlara İlişkin Giderlerin İndirimi Kabul Olunmaz . . . . .	64
3.2.11. Basın Yayın Yoluyla İşlenen Fiiller Dolayısıyla Ödenen Tazminat Giderleri . . . . .	65
3.2.12. Dar Mükellef Kurumların Ayrıca İndiremeyecekleri Giderler . . . . .	65
<b>4. KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDERLERE İLİŞKİN DİĞER VERGİ KANUNLARINDA YER ALAN HÜKÜMLER . . . . .</b>	<b>66</b>
4.1. Kanunen Kabul Edilmeyen Giderlere İlişkin Vergi Usul Kanunu' da Yer Alan Hükümler . . . . .	67
4.1.1. Amortismanlar Yönünden Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler . . . . .	67
4.1.2. Değersiz ve Şüpheli Alacaklar Yönünden Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler . . . . .	70
4.1.3. Sermayede Amortisman Yönünden Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler . . . . .	72

4.2. Kanunen Kabul Edilmeyen Giderlere İlişkin Katma Değer Vergisi Kanunu' da Yer Alan Hükümler . . . . .	73
4.3. Kanunen Kabul Edilmeyen Giderlere İlişkin Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu' nda Yer Alan Hükümler. . . . .	74
<b>5. ÖZELLİK ARZEDEN DURUMLAR. . . . .</b>	<b>75</b>
5.1. Ticari İşletmelerde Çalınan Paralar, Emtialar ve Sabit Kıymetler Gider Yazılabilir mi?. . . . .	75
5.2. Meslek Kuruluşları ile Mesleki Derneklere Yapılan Ödemeler. . . . .	78
5.3. Ücretsiz Tamir-Bakım Garantileri için Ayrılan Karşılık Giderleri . . . . .	79
5.4. Promosyon Giderleri. . . . .	80
5.5. Eşantiyon ve Numune Mallar Verilmesi . . . . .	81
5.6. Reklam Panoları İçin Yapılan Giderler. . . . .	82
5.7. Geç Ödenen S.S.K. Primleri . . . . .	83
5.8. Dinlenme Siteleri İçin Yapılan Giderler. . . . .	83
5.9. Muhtemel Toplu Sözleşme Zam Farkları. . . . .	84
5.10. Temettü İkramiyeleri. . . . .	85
5.11. Ön Ödemeli Satış Kampanyalarında Düzenlenen Alacak Senetleri İçin Ayrılan Reeskontlar . . . . .	86
<b>6. GİDERLER İLE İLGİLİ DANIŞTAY KARARLARI VE MUKTEZALAR. . . . .</b>	<b>88</b>
<b>7. KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ. . . . .</b>	<b>93</b>
<b>YARARLANILAN KAYNAKLAR. . . . .</b>	<b>99</b>



## **1. GİRİŞ**

Vergilendirmede, mali kar ve ticari kar farklı anlamlar yüklenen kavramlar olup, üzerinden vergi hesaplanacak matrahın tespitinde mali karın, dolayısıyla vergi kanunlarının mali karın tespitinde indirimine izin verdiği ve vermediği giderlerin tespiti büyük önem arz etmektedir.

Uygulamada mükelleflerin, vergi matrahının belirlenmesi sırasında giderlere ilişkin hatalı işlemler yaptıkları ve bu nedenle vergi incelemelerinde cezalı tarhiyatla karşı karşıya kaldıkları görülmektedir.

Giderler konusunda yapılan hataların önemli bir kısmı bilgi eksikliğinden kaynaklanmaktadır. Ayrıca, ekonomik ve ticari hayattaki gelişmeler nedeniyle bazı konuların vergi kanunları tarafından tam olarak kavranamaması ve vergi idaresi ile vergi yargısının bu konulardaki farklı yaklaşımları da mükellefleri ve uygulayıcıları yanıltabilmektedir.

Bu çalışmamızda ticari kazanç ve kurum kazancının tespitinde öncelikle vergi kanunlarında indrimi kabul edilmeyen giderlere ilişkin düzenlemelere daha sonra da uygulamada mükelleflerin karşılaşılabilecekleri bazı tereddütlü konulara ilişkin açıklamalara yer verilecektir.

## **2. TİCARİ KAZANCIN TESPİTİNDE KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 37 nci maddesinde ticari kazanç; "Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazanç" olarak tanımlanmıştır. Bu genel tanıma ek olarak bazı faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç sayılacağı maddede ayrıca belirtilmiştir.

Ticari kazanç, gerçek ve basit usule göre tespit edilir. Gerçek usulde kazanç bilanço ve işletme hesabı esasına göre tespit edilir.

- Bilanço Esasında Kazancın Tespiti:

Gelir Vergisi Kanunu'nun 38 inci maddesine göre; bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonundaki ve başındaki değerler arasındaki müsbet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce işletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilirken bu kişilerce işletmeden çekilen değerler ise farka ilave edilir.

- İşletme Hesabı Esasında Ticari Kazancın Tespiti:

Gelir Vergisi Kanunu'nun 39 uncu maddesine göre; işletme hesabı esasına göre ticari kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler arasındaki müsbet farktır. Elde edilen hasılat, tahsil olunan paralar ile tahakkuk eden alacakları; giderler ise, tediye olunan ve borçlanılan meblağları ifade eder. Emtia alım satımı ile uğraşanlarda ticari kazancın bulunması için hesap dönemi sonundaki emtia mevcudunun değeri hasılatla, dönem başındaki emtia mevcudunun değeri ise giderlere ilave olunur.

- Basit Usulde Ticari Kazancın Tespiti:

4369 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemeler sonucunda götürü usulde vergilendirme uygulamasına son verilmiş ve 01.01.1999 tarihinden itibaren basit usulde vergilendirme uygulamasına geçilmiştir. Bu düzenlemenin amacı ve uygulama esasları Maliye Bakanlığınca yayımlanan 215 ve 230 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile açıklanmıştır.

Ticari kazancın bilanço veya işletme hesabı esasına göre tespit edildiği durumlarda Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 40 ve 41 inci madde hükümlerine de uyulması gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40 ncı maddesinde safi kazancın tespit edilmesinde indirim kabul edilen giderler 41 inci maddesinde ise indirim kabul edilemeyen giderler belirlenmiştir.

Aşağıda öncelikle ticari kazancın tespitinde dikkate alınabilecek giderler kısaca açıklanacak daha sonra da kanunun indirimini kabul etmediği giderler konusu ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

### **2.1. Gelir Vergisi Kanunu'na Göre Ticari Kazancın Tespitinde İndirimi Kabul Edilen Giderler**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40 ncı maddesinde safi ticari kazancın tespit edilmesinde indirim kabul edilecek giderler 8 bent halinde sayılmıştır. Aşağıda bu gider unsurları kısaca açıklanacaktır.

#### **2.1.1. Ticari Kazancın Elde Edilmesi ve İdame Ettirilmesi İçin Yapılan Genel Giderler**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40 ncı maddesinin 1 numaralı bendinde genel çer-

çeve çizilmekle beraber, bu kapsama giren giderler tek tek sayılmamıştır. Ancak ticari bir işletmenin genel giderlerinin tespitinde nelerin göz önünde bulundurulması gerektiğini maddenin bugüne kadarki uygulamasından hareketle aşağıda yer aldığı şekilde belirleyebiliriz.

Yapılan bir harcamanın, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel gider olarak kabul edilebilmesi için öncelikle, harcamanın ticari kazancın elde edilmesi veya idame ettirilmesiyle illiyet bağının kurulabilmesi gerekmektedir<sup>1</sup>. Örneğin yapılan iş ve işletme ile ilgili olmak şartıyla kırtasiye, büro kiralari, su, elektrik, telefon seyahat ve konaklama giderleri v.b. harcamalar genel gider kapsamında değerlendirilebilecek harcamalardır. Bununla birlikte yapılan ticari faaliyet ile direkt bağlantısı kurulamayan harcamaların genel gider olarak kabul edilmesi mümkün değildir. Örneğin, işletme sahip veya ortağının kendi yakınlarının özel günlerinde çiçek göndermesi karşılığında yapılan harcamalar, ticari kazancın elde edilmesi ile bir bağı olmayan ve tamamen işletme sahibini ilgilendiren harcamadır. Bunun gibi işletme sahibinin tatil harcamaları gibi şahsi nitelikteki harcamaları da kesinlikle ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınmayacak harcamalardır. Yukarıda verilen örneklerden de görüleceği üzere; özellikle ülkemizde işletme sahiplerinin şahsi harcamaları da çoğu zaman, işletme ile ilişkilendirmekte ve söz konusu harcamalar da ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilmektedir. Uygulamada, mükelleflerin bu tür şahsi harcamaların ticari kazancın elde edilebilmesi için gerekli olduğunu iddia ettiklerine de rastlanılmaktadır. Bu tür harcamaların ticari kazancın elde edilmesi veya idame ettirilmesi ile bağı çok dolaylı yollardan kurulabilmektedir. Ancak bu tür bir zorlayıcı bağ kurulsun da, bu tür harcamaların ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınmaması gerekmektedir. Ayrıca şu anki vergi sistemimiz işletme sahibinin şahsi nitelikteki harcamalarını, ticari işletmeyi ilgilendiren harcamalar dışında tutmaktadır. Bu nedenle işletme sahibinin şahsi nitelikteki harcamalarının kesinlikle genel gider olarak nitelendirilmemesi gerekmektedir. Bununla birlikte, yapılan bir harcamanın ticari kazancın tespitinde dikkate alı-

---

1 Yılmaz Özbalcı, Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara, 1997, sayfa 403

nabilecek nitelikte bir genel gider olup olmadığının tespitinde, ilgili işletmenin büyüklüğü, faaliyetin türü, niteliği ve boyutu gibi etmenlerin de etkili olacağı açıktır.

Ticari kazancın tespitinde, gider olarak dikkate alınacak harcamaların mutlaka Vergi Usul Kanunu' nunda yer alan belgelerden birisi ile tevsik edilmesi gerekmektedir. Bu genel kuralın istisnası, Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/1 nci maddesine eklenen parantez içi hüküm ile getirilmiş bulunmaktadır. 01.01.1995 tarihinden itibaren yürürlüğe giren bu hüküm ile; ihracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükelleflerin, bu bentte yazılı giderlere ilave olarak bu faaliyetlerinden döviz olarak elde ettikleri hasılatlarının binde 5 ini aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlemlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilecekleri belirtilmiş bulunmaktadır.<sup>2</sup>

### **2.1.2. Sosyal Giderler**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40 ncı maddesinin 2 numaralı bendinde ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilecek sosyal nitelikteki giderler aşağıdaki gibi belirlenmiştir;

- hizmetli ve işçilerin işyerinde veya işyerinin müştemilatında iâşe ve ibate giderleri,
- hizmetli ve işçilerin tedavi ve ilaç giderleri,
- hizmetli ve işçilere verilen demirbaş niteliğindeki giyim giderleri,
- hizmetli ve işçiler için işveren tarafından ödenen sigorta primi ve emekli aidatı.

### **2.1.3. İşle ilgili Olarak Ödenen Zarar, Ziyan ve Tazminatlar**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40 ncı maddesinin 3 numaralı bendine göre işletmelerce yapılan bu tür ödemelerin gider yazılabilmesi için, işle ilgili olması ve bir kanun hükmüne veya sözleşmeye yahut da ilama bağlı olarak yapılmış olması gerekmektedir.

---

2 Konu ile ilgili ayrıntılı açıklamalar Gelir Vergisi Rehberi (Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, 3.Baskı, Ankara 2002) isimli kitapta yapılmıştır. Konu ile ilgili ayrıntılı bilgi almak isteyenler bu kitaba başvurabilirler.

Bu ödemelerin gider yazılabilmesi için ayrıca, zarar, ziyan ve tazminatların ticari hayatın normal gerekleri çerçevesinde ödenmiş olması ve mükellefin şahsi kusurundan kaynaklanmamış olması gerekmektedir. Konuyla ilgili olarak belirtilmesi gereken en önemli nokta ise; gider olarak dikkate alınabilmeleri için zarar, ziyan ve tazminatların mutlaka ödenmiş olması gerektiğidir.<sup>3</sup>

#### **2.1.4. Seyahat ve Konaklama Giderleri**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40 ncı maddesinin 4 numaralı bendine göre; işle ilgili olarak yapılan ve işin ehemmiyeti ve genişliği ile orantılı seyahat ve ikamet giderleri de ticari kazancın tespitinde indirilecek bir gider unsurudur.

#### **2.1.5. Taşıt Giderleri**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40 ncı maddesinin 5 numaralı bendi hükmü gereğince kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri de ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

Bu bent kapsamındaki giderler, genel olarak taşıtların tamir ve bakım giderleri ile yakıt giderleri gibi cari giderleridir. Taşıtların kiralanması için yapılan kiralama giderleri ise Gelir Vergisi Kanunu'nun 40 ncı maddesinin 1 numaralı bendi uyarınca gider yazılabilecektir.

#### **2.1.6 Aynı Vergi, Resim ve Harçlar**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40 ncı maddesinin 6 numaralı bendi uyarınca, işletme ile ilgili olmak şartıyla; bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi aynı vergi, resim ve harçlar da ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

#### **2.1.7. Amortismanlar**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40 ncı maddesinin 7 numaralı bendinde, ticari kazancın tespitinde indirilebilecek bir başka gider türü olarak, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar zikredilmiştir.

Aslında, amortismanların ticari kazancın tespitine etkisi, Vergi Usul Kanununa göre yapılan değerlemenin normal bir sonucudur. Dolayısı ile Vergi Usul

---

3 Gelir Vergisi Rehberi, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, 3.Baskı, Ankara 2002, sayfa 65

Kanununa atıf yapılarak 40 nci maddede durumun ayrıca belirtilmesi, belki, sadece işletme hesabı esasında defter tutan ticaret erbabı yönünden önem taşıyabilir.<sup>4</sup>

### **2.1.8. İşveren Sendikalarına Ödenen Aidatlar**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40 nci maddesinin 8 numaralı bent hükmü ile işverenlerce, Sendikalar Kanunu hükümlerine göre sendikalara ödenen aidatların gider kaydedileceği hükme bağlanmıştır. Aynı bent hükmünde bu aidatların gider olarak kaydedilebilmesi için, ödenen aidatın bir aylık tutarının işyerinde işçilere ödenen çıplak ücretin bir günlük toplamını aşmaması gerektiği belirtilmiştir.

## **2.2. Gelir Vergisi Kanunu'na Göre Ticari Kazancın Tespitinde İndirilemeyecek Giderler**

### **2.2.1. Genel Olarak**

Mükelleflerce yapılan harcamaların gider yazılabilmesi için yapılan harcamanın tevsik edilebilmesi, maliyet unsuru olmaması ve ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılmış olması gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 227 nci maddesi uyarınca mükellefler, kanunda aksine bir hüküm olmadıkça (Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/1 inci maddesindeki götürü gider uygulamasında olduğu gibi) kayıtlarını tevsik (ispat) etmek zorundadırlar. Bu ispatın hangi belgelerle yapılması gerektiği yine Vergi Usul Kanunu'nda belirlenmiş bulunmaktadır. Buna göre mükellefler, kayıtlarını fatura, perakende satış vesikaları, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, ücret bordrosu ve kanunda sayılan diğer evrak ve vesikalarla ispat edebilmektedirler.

Mükelleflerce satın alınan veya imal edilen emtia için yapılan harcamalar maliyet unsurunu oluşturmakta olup, bu harcamalar söz konusu malların maliyeti olarak ilgili hesaplarında yer alır. Hesap dönemi itibarıyla bu mal satılmamış ise söz konu maliyet unsuru bilançonun aktifinde stoklar arasında gösterilecek, satılmaya kadar stokta görünmeye devam edecektir. İlgili emtia sa-

---

4 Yılmaz Özbalcı, Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara, 1997, sayfa 433

tıldığında elde edilen kazancın hesabında söz konusu maliyet unsuru giderleştirilerek kazancın tespitinde dikkate alınacaktır. Dolayısıyla ticari emtia için yapılan harcamaların giderleştirilebilmesi ancak emtianın satılmış olmasına bağlı olacaktır.

Mükelleflerin yaptıkları bir harcamayı ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alabilmesi için gerekli olan diğer bir şart ise; Gelir Vergisi Kanunu' nun 41 inci maddesinde sayılan ve kanunen kabul edilmeyen gider olarak nitelendirilen harcamalar içinde yer almaması gerektiridir. Bunlar ticari kazancın elde edilmesi ve idame edilmesi ile ilgili harcamalar olarak değerlendirilse bile ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınmaz. Aşağıdaki bölümlerde söz konusu madde ile ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilemeyecek olan harcamalara ilişkin açıklamalar yer almaktadır.

#### **2.2.2. Teşebbüs Sahibi ile Eşinin ve Çocuklarının İşletmeden Çektikleri Paralar veya Aynen Aldıkları Sair Değerler**

Gelir Vergisi Kanunu' nun 41 inci maddesinin 1 numaralı bendine göre teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerler kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir ve kazancın tespitinde indirim olarak dikkate alınmayacaktır. Aynı bendin parantez içi hükmünde ise işletmeden aynen alınan değerlerin emsal bedeli ile değerlendirilerek teşebbüs sahibinin çektiklerine ilave olunacağı belirlenmiştir.

Vergi kanunları karşısında işletme sahibinin şahsi mal varlığı ile ticari işletmesine dahil olan mal varlığı birbirinden ayrı değerlendirilmektedir. Dolayısıyla, mükellefin şahsi gelir ve gideri ile ticari işletmesinin gelir ve gideri de birbirinden ayrı mütalaa edilmektedir. Söz konusu bu ayırım, ticari işletmeye ait olan varlıkların işletme sahibinin mal varlığına geçirilmesi suretiyle, gelir vergisi matrahının aşındırılmasını önlemeyi amaçlamaktadır.

Esasen işletmeden nakden çekilen kıymetler, gider niteliğinde de değildir. Söz konusu yasal düzenleme bu yönü ile, ticari kazancın tespitini düzenleyen Gelir Vergisi Kanunu' nun 38 inci maddesini tamamlayıcı niteliktedir. Nitekim Gelir Vergisi Kanunu' nun bilanço esasında ticari kazancın tespitini düzenleyen 38 inci maddesinde de ticari kazanç; teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müsbet fark olarak tanımlanmış ve bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce işletmeye ilave olunan

değerlerin bu farktan indirileceği, işletmeden çekilen değerlerin ise bu farka ilave olunacağı hüküm altına alınmıştır.

Teşebbüs sahibinin, eşinin veya çocuklarının işletmeden para haricinde çektikleri değerler aynı maddenin parantez içi hükmüne göre emsal bedeli ile değerlendirilerek teşebbüs sahibinin çektiklerine ilave olunacaktır. Vergi Usul Kanunu'nun 267 nci maddesinde emsal bedelinin nasıl tespit edileceği belirlenmiştir. Emsal bedel, gerçek bedeli belli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir. İşletmeden çekilen mal veya para dışındaki diğer iktisadi kıymet, işletmenin varlıkları arasından çıkıp, teşebbüs sahibinin varlıkları arasına girdiği tarihte emsal bedeli ile değerlendirilecek ve teşebbüs sahibinin işletmeden çektiklerine ilave olunacaktır. Vergi Usul Kanunu'nun 267 nci maddesine göre emsal bedeli sıra ile Ortalama Fiyat Esası, Maliyet Bedeli Esası, Takdir Esasına göre belirlenecektir. Ayrıca, aynı maddenin 6 ncı fıkrasına göre, emsal bedelinin mükellef tarafından bizzat hesaplandığı hallerde, bu hesaplara ait kayıt ve cetveller ispat edici kağıtlar olarak muhafaza edilecektir.

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

Ticari işletmenin mal varlığı ile teşebbüs sahibinin mal varlığının birbirinden ayrı mütalaa edilmesinin gereği olarak gelir vergisi uygulamasında vergi matrahının azaltılmasını önlemek amacıyla, Gelir Vergisi Kanunu'nun 40 ncı maddesinin 2 numaralı bendinde teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatların kanunen kabul edilmeyen gider olduğu hüküm altına alınmıştır.

Ticari kazanç, teşebbüs sahibinin emek ve sermayesine dayanan organizasyonunun sonucu doğar. Yani, ticari bir işletmede teşebbüs sahibinin koyduğu sermaye karşılığında elde ettiği gelir kardır. Teşebbüs sahibinin emeği organizasyonun bir unsurudur ve ticari kazanç sağlanması suretiyle değerlendirilir. Dolayısıyla vergiye tabi olacak gelir ticari kazançtır. Teşebbüs sahibine ücret ödenmesi ise vergiye tabi olan ticari kazancın azaltılması sonucunu doğuracaktır. Aynı madde ile teşebbüs sahibinin eşine ve küçük çocuklarına ödenen aylık, ücret, ikramiye, komisyon ve tazminatlar da kanunen kabul edilmeyen



gider olarak nitelendirilmiştir. Bu yasal düzenlemede de amaçlanan muvazaalı bir işlem ile ticari işletme bünyesinde oluşan varlığın işletme dışına çıkarılarak, vergiye tabi ticari kazancın aşındırılmasını önlemektir. Bu nedenle, muvazaalı bir işlemi önlemek için, söz konusu ödemeler gerçek bir hizmet karşılığında da olsa madde hükmüne göre ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün değildir.

Ayrıca, böyle bir ödeme yapıldı ise, elde eden yönünden ücret geliri olarak kabul edilecek ve bu usule göre vergilendirilecektir. Ücret gelirinin veriletilmesi, ödemenin kanunen kabul edilmeyen gider olma niteliğini değiştirmeyeceği gibi, işveren sigorta payı da kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilecektir.

Gider kabul edilmeyen ödemeleri düzenleyen 41 inci maddenin 1 numaralı bendinde "çocukları", 2 ve 4 üncü bentlerinde ise "küçük çocukları" şeklinde düzelemeye yer verilmiştir. Aynı maddede çocuk ve küçük çocuk tanımlarına yer verilmemiştir. Bu maddedeki "çocuk" tabirinin teşebbüs sahibinin her yaştaki evladı, "küçük çocuk tabirinin ise teşebbüs sahibinin 18 yaşını doldurmamış evladı olarak anlaşılması gerekmektedir. Dolayısıyla; teşebbüs sahibinin 18 yaşını doldurmuş çocuklarına, işletmeden bir hizmet karşılığı olmak şartı ile ödenen aylık, ücret, ikramiye, komisyon ve tazminatlar ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilebilecektir.

#### **2.2.4. Teşebbüs Sahibinin İşletmeye Koyduğu Sermaye İçin Yürütülecek Faizler**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 41 inci maddesinin 3 numaralı bendinde teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizlerin kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır.

Ticari bir organizasyonda teşebbüs sahibi emeğini ve sermayesini kullanarak kar elde etmeyi amaçlamaktadır. Belli bir dönem içinde öz sermayedeki artış ise ticari kar olarak değerlendirilmektedir. Faiz ise ticari organizasyon içindeki yabancı kaynakların belli bir dönem kullanılmasının karşılığı olan değerdir. Bir başka ifadeyle; ortaklık ilişkisi dışında, ticari organizasyondan kar veya zarara bağımlı olmaksızın alınan paydır.

İşletmeye konulan sermaye için faiz hesaplanması, ticari kazancın, dolayısıyla-

la gelir vergisi matrahının azaltılmasına neden olacaktır. Her ne kadar, elde edilen faiz geliri de gelir vergisine tabi olsa da, vergilendirme esasları farklı olduğundan ve genel vergilendirme prensiplerine aykırı düşeceğinden, sermaye üzerinden hesaplanan faizlerin ticari kazancın tespitinde gider olarak değerlendirilmesi mümkün değildir.

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

Gelir Vergisi Kanunu' nun 41 inci maddesinin 6 numaralı bendine göre; teşebbüs sahibinin, eşinin ve küçük çocuklarının işletmede cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizler gider olarak indirilemeyecektir. Bu bent ile teşebbüs sahibinin muvazaalı yollarla işletme varlıklarını, işletme dışına çıkararak ticari kazancını azaltmasının önlenmesi amaçlanmaktadır.

Vergilendirme tekniği açısından ticari işletme ile teşebbüs sahibinin mal varlığının ayrı değerlendirilmesi gerektiği hususuna yukarıdaki bölümlerde yer verilmişti. Bu esastan hareketle, teşebbüs sahibinin kendi ticari işletmesine borç vermesi veya diğer herhangi bir sebeple alacaklı durumda bulunması nedeniyle, bu alacağı için faiz hesaplayabileceği sonucuna varılmaktadır. Ancak teşebbüs sahibinin ticari işletmeye koyduğu veya koyabileceği para sermaye niteliğindedir ve bu şekilde değerlendirilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla bu şekilde bir işlem sonucunda hesaplanan faiz mali karın tespitinde gider olarak indirilemeyecektir.

Bu bentte de 2 numaralı bentte olduğu gibi "küçük çocuk" tabiri kullanılmıştır. Söz konusu bent hakkında yaptığımız açıklamalar doğrultusunda; teşebbüs sahibinin 18 yaşından küçük çocuklarının işletmede cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizler gider olarak indirilemeyecek, ancak 18 yaşından büyük çocuklarının aynı türden alacakları üzerinden yürütülecek olan faizler ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Bununla birlikte; teşebbüs sahibi ile 18 yaşından büyük çocuğu arasındaki borç alacak ilişkisinin niteliği, hesaplanan faizin piyasa şartlarında geçerli olan faiz ile orantısı, muvazaalı bir işlem olup olmadığının tespitinde önem arzedecektir. Muvazaalı bir işlemin tespiti durumunda ise, hesaplanan bu faizlerin gider olarak indirilemeyeceği tabiidir.

Kanunen kabul edilmeyen gider kapsamında cari hesap ve diğerk şekildeki alacaklar için hesaplanan faizler de bulunmaktadır. Bununla birlikte, teşebbüs sahibinin eşinin ticari işletmesinin olması ve bu iki işletme arasındaki ticari ilişkiden bir borç doğması halinde, doğan borçlar için hesaplanacak faizler gider olarak indirilebilecek midir? Kanaatimizce böyle bir ticari ilişkide muvazaanın varlığı söz konusu olmadığı sürece hesaplanan faizlerin gider olarak indirilebilmesi gerekmektedir.

#### **2.2.6. Her Türli Para Cezaları ve Vergi Cezaları ile Teşebbüs Sahibinin Suçlarından Doğan Tazminatlar**

Her türli para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatların kanunen kabul edilmeyen gider olduğu, dolayısıyla safi kazançtan indirilemeyeceği Gelir Vergisi Kanunu' nun 41 inci maddesinin 5 numaralı bendinde hüküm altına alınmıştır. Aynı bendin parantez içi hükmüne göre ise akitlerde ceza şartı olarak derpiş edilen tazminatların cezai mahiyette tazminat sayılamayacağı belirlenmiştir.

Bu bent hükmüne göre kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde olan vergi cezaları, aslı Gelir Vergisi Kanunu' nun 40 inci maddesinin 6 numaralı bendine göre gider yazılabilecek olan vergilere bağılı cezalardır. Çünkü; gelir vergisi ile diğerk şahsi vergilerin ve her ne şekilde olursa olsun vergi cezaları ve para cezalarının, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun hükümlerine göre ödenen cezaların, gecikme zamları ve faizlerin gelir vergisi matrahından ve gelir unsurlarından indirilemeyeceği Gelir Vergisi Kanunu' nun 90 inci maddesinde hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla bu bent hükmüne göre kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde olan, 40 inci maddenin 6 numaralı bendine göre; işletme ile ilgili olmak şartıyla indirimi mümkün olan bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi ayıni veri, resim ve harçlara ilişkin olan cezalardır.

Aslının gider yazılıp yazılamayacağına bakılmaksızın; Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun' a göre ödenen gecikme zamları ile Vergi Usul Kanunu' nun 112 nci maddesine göre ödenen gecikme faizleri gider olarak indirilemeyecektir. Çünkü bu konuda Gelir Vergisi Kanunu' nun 90 inci maddesinde açık hüküm vardır. Dolayısıyla 6183 sayılı Kanun' a tabi tüm kamu borçlarına ilişkin olan ve yine bu kanuna göre tahsil edilen gecikme zamları kanu-

nen kabul edilmeyen gider niteliğindedir. Bu nedenle, işçi sigorta primlerinin geç ödenmesi dolayısıyla ödenen gecikme zamları da (506 sayılı Kanun' un 80 inci maddesinde 14.05.1985 tarih ve 3203 sayılı Kanun' la yapılan değişiklikle vadesinde ödenmeyen prim borçlarına 6183 sayılı Kanun' a göre gecikme zammı uygulanacağı hükmüne bağlandığı için) gider olarak indirilemeyecektir.

Gelir Vergisi Kanunu' nun 41 inci maddesinin 6 numaralı bendine göre kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde olan diğer bir ödeme ise teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlardır. Tazminat, ticari bir ilişkide taraflardan birinin haksız fiili dolayısıyla zarar gören karşı tarafa ödenen değerlerdir. İşle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye, ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar Gelir Vergisi Kanunu' nun 40 mci maddesinin 3 numaralı bendinde indirilebilecek giderler arasında sayılmıştır. Ancak ödenen zarar, ziyan ve tazminatların gider yazılabilmesi için, fiilin teşebbüs sahibinin kusuruna bağlı olmaması gerekmektedir. Teşebbüs sahibinin şahsi kusurundan doğan zarar, ziyan ve tazminatlar, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olsa bile ticari kazançtan indirilemeyecek ve kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilecektir.

#### **2.2.7. Her Türlü Alkol ve Alkollü İçkiler ile Tütün ve Tütün Mamullerine Ait İlan ve Reklam Giderlerinin %50 si**

Gelir Vergisi Kanunu' nun 41 inci maddesine 3571 sayılı Kanun' un 8 inci maddesiyle eklenen 6 numaralı bent ile, her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin %50 sinin gider olarak indirilemeyeceği hüküm altına alınmış, aynı bendin parantez içi hükmünde ise Bakanlar Kurulu' na bu oranı %100 e kadar artırmak veya sifıra kadar indirmek konusunda yetki verilmiştir. Bakanlar Kurulu söz konusu yetkiyi kullanarak 90/1081 sayılı kararı ile bu oranı %0 a indirmiştir. Dolayısıyla, her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin tamamı ticari kazancın tespitinde indirim olarak dikkate alınabilecektir.

#### **2.2.8. Motorlu Deniz ve Hava Taşıtlarının Giderleri ile Amortismanları**

Gelir Vergisi Kanunu' nun 41 inci maddesine 4008 sayılı Kanun' un 25 inci maddesiyle eklenen 7 numaralı bent ile, kiralama yoluyla edinilen veya işlet-

mede 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 ticari kazançtan gider olarak indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Bu bentteki düzenleme hem işletmeye kayıtlı olan hem de kiralama yolu ile edinilen araçları kapsamaktadır. Giderleri ve amortismanları kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde olan taşıtlar maddede sayılmakla birlikte, bunlar örnek niteliğinde olup, söz konusu gider kısıtlaması bu nitelikteki bütün deniz ve hava taşıtları için geçerlidir.

Motorlu deniz ve hava taşıtlarının gider ve amortismanlarına ilişkin kısıtlama uygulamasında, şirketin esas faaliyet konusunun tespiti önem arz etmektedir. Şirket sözleşmesinde söz konusu araçların kullanımını gerektirecek esas faaliyet konusu yazılı olsa bile, fiilen bu faaliyetin yürütülmemesi durumunda, şirket aktifine kayıtlı olan veya kiralama yoluyla edinilen bu araçlara ilişkin giderler ve amortismanlar indirim konusu yapılamayacaktır. Örneğin; şirket sözleşmesinde faaliyet konuları arasında yat turizmi faaliyeti yer alan, ancak sadece gıda maddeleri ticareti faaliyetinde bulunan bir şirket, aktifine kayıtlı olan bir yata ilişkin giderleri ve amortismanları ticari kazancın tespitinde gider olarak indiremeyecektir. Ayrıca, söz konusu yatla devamlılık arz etmeyecek şekilde turistlerin gezdirilmesi durumunda bile, bu durum yatın şirketin esas faaliyeti ile ilgili olduğu anlamına gelmeyecektir.

Bununla birlikte; Gelir Vergisi Kanunu'nun 40 mncı maddesinin 5 ve 7 numaralı bentlerinin parantez içi hükümlerine göre; nakliyecilikte kullanılanlar hariç olma üzere, binek otomobillerinin ve zati ve ailevi ihtiyaçlar için de kullanılan diğer taşıtların giderlerinin ve amortismanlarının yarısı kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindeydi. Ancak, her iki bentteki parantez içi hüküm, 4369 sayılı Kanun'un 82 nci maddesinin 3 numaralı fıkrasının (s) bendi ile 01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır. Buna göre; söz konusu değişiklikten önce, işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olan deniz ve hava taşıtlarının, aynı zamanda zati ve ailevi ihtiyaçlarda da kullanılması halinde bu taşıtlara ilişkin giderler ile amortismanlarının yarısı indirilebilmekteyken; 01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlüğe giren değişiklik ile işletme-

nin esas faaliyet konusu ile ilgili olmak koşuluyla deniz ve hava taşıtlarının gider ve amortismanlarının tamamı gider olarak indirilebilecektir.

Mükellefler, işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olan bu türden araçları için ödedikleri taşıt alım vergilerini, Vergi Usul Kanunu'nun 270 inci maddesinin son fıkrasına göre aynı dönemde tamamını gider olarak indirebilecekleri gibi taşıtın maliyet bedeline ekleyip amortisman süresi içinde de itfa edebileceklerdir.

#### **2.2.9. Finansman Gider Kısıtlaması**

4008 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu'nun 41 inci maddesine eklenen 8 ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15 nci maddesine eklenen 13 numaralı bentler ile mükelleflerin işletmelerinde kullanmış oldukları yabancı kaynaklara ilişkin olarak yaptıkları giderler ve maliyet unsurlarının tamamını değil belli bir indirim oranı uygulandıktan sonra bulunan kısmını indirebilecekleri hüküm altına alınmıştır. Buna göre "Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre, dönem sonu stoklarını son giren ilk çıkar yöntemine göre değerleyen veya amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutanların, işletmede kullandıkları yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kar payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yaptıkları giderler ve maliyet unsurları toplamına (yatırımın maliyetine eklenenler hariç) aşağıdaki indirim oranının uygulanması suretiyle bulunacak kısmın %25 i." nin gider olarak indirilemeyeceği hükmüne bağlanmıştır. Konu ile ilgili ayrıntılı açıklamalar Maliye Bakanlığınca yayımlanan 54 ve 55 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğlerinde yapılmıştır. Söz konusu Tebliğler ışığında finansman gider kısıtlaması uygulaması ile ilgili olarak mükelleflerin gözönünde bulundurması gereken hususlar aşağıda ayrıntılı olarak izah edilmiştir.

##### **2.2.9.1. Gider Kısıtlaması Kapsamına Giren Mükellefler**

Gider kısıtlaması Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre, dönem sonu stoklarını son giren ilk çıkar yöntemine göre değerleyen veya amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri hakkında uygulanmaktadır. Kazancının tespiti sırasında bu uygulamalardan herhangi birini kullanmış olan mükellefler yapmış oldukları finansman harcamalarının tamamını değil ancak Maliye Bakanlığınca belirlenmiş olan indirim oranı uygulandıktan sonra bulunacak kısmını indirim konu-

su yapabileceklerdir. Her iki müesseseden de hiçbir şekilde yararlanmayan mükellefler ise, finansman giderlerinin tamamını hiçbir kısıtlamaya tabi tutmadan hasılatlarından indirebileceklerdir.

#### **2.2.9.2. Gider Kısıtlaması Kapsamına Girmeyen Mükellefler**

##### **2.2.9.2.1. Sanayi Siciline Kayıtlı İmalatçıların İmalat Faaliyetinde Kullandıkları Finansman Giderleri**

Sanayi siciline kayıtlı imalatçıların imalat faaliyetlerinde kullandıkları yabancı kaynaklara ait gider ve maliyet unsurları için gider indirimi kısıtlaması söz konusu değildir. Gider kısıtlaması kapsamı dışında kalabilmek için hesap döneminin sonuna kadar sanayi sicil belgesi almak için ilgili bakanlığa başvurulması ve en geç beyanname verme süresi sonuna kadar bu belgenin alınmış olması şarttır.

54 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde sanayi sicil belgesi bulunan imalatçıların imalat faaliyeti dışında kalan diğer faaliyetlerine ilişkin gider ve maliyet unsurları için gider kısıtlamasına ilişkin hükümler uygulanacağı ve ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun 275 inci maddesine göre genel idare giderlerinden mal maliyetine pay verilmesi halinde de genel idare giderleri içerisindeki finansman giderlerinin gider kısıtlamasına tabi olmayacağı bu giderlerin doğrudan gider kaydedilmesi halinde ise gider kısıtlamasına tabi olacağı ifade edilmiştir.

55 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde ise seçimlik hakkın kullanılması suretiyle genel idare giderlerinin doğrudan gider yazıldığı durumda da bu giderlerin içerisinde yer alan ve mal maliyetine yüklenmesi mümkün bulunan finansman giderlerinin gider indirimi kısıtlamasına tabi tutulmayacağı ancak, genel idare giderleri içinde yer alan finansman giderlerinden Vergi Usul Kanunu'nun 275 nci maddesi uyarınca mal maliyetine pay verilmesi mümkün olmayan kısmın ise gider indirimi kısıtlamasına tabi tutulması gerektiği belirtilmiştir.

Danıştay 4 ncü Dairesi K:1997/3795 sayılı kararında 55 seri no.lu Tebliğ hükmünü iptal etmemiş ancak farklı şekilde yorumlamıştır. Danıştay, sanayi siciline kayıtlı olan imalatçıların, imalat faaliyetlerinde kullandıkları yabancı kaynaklar için yapmış oldukları giderlerin hiçbir şekilde finansman gideri kısıtla-

masına tabi olmayacağını, ancak imalat faaliyeti dışında da faaliyet icra edilmesi durumunda bu faaliyetler için yapılan finansman giderlerinin gider kısıtlamasına tabi tutulması gerektiği sonucuna varmıştır.

Dolayısıyla sanayi siciline kayıtlı imalatçıların imalat faaliyetinde kullandıkları yabancı kaynaklara ilişkin gider ve maliyet unsurları gider kısıtlaması kapsamına girmezken aynı imalatçıların imalat faaliyeti dışında kalan faaliyetlerine ilişkin gider ve maliyet unsurları ise gider kısıtlaması kapsamına girmektedir.

Öte yandan sanayi siciline kayıtlı olup fason imalat yapanların veya yaptıranların bu imalat faaliyetinde kullandıkları yabancı kaynaklara ait gider ve maliyet unsurları gider indirimi kısıtlamasına konu olmayacaktır.

#### **2.2.9.2.2. Bankalar ve Sigorta Şirketleri ile Kurumlar Vergisi Mükellefi Olan Finans Kurumları**

Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının gider kısıtlaması ile ilgili hükümleri bankalar ve sigorta şirketleri ile kurumlar vergisi mükellefi olan finans kurumları için uygulanmayacaktır.

54 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde; finans kurumları ifadesinden, esas itibarıyla 16.12.1983 tarih ve 83/7506 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ve bu karara ilişkin olarak Hazine Müsteşarlığının tebliğlerine göre izin alınmak suretiyle kurulan özel finans kurumları, Ödünç Para Verme Kanunu'nun 3 üncü maddesinde tanımlanan finansman şirketleri ve faktoring şirketlerinin anlaşılması gerektiği belirtilmiştir.

Borsa aracı kurumları, menkul kıymet yatırım ortaklıkları ve yatırım fonları gibi esas faaliyet konusu işletmelere finansman sağlamak olmayan kurumlar gider kısıtlaması uygulamasında finans kurumu sayılmamaktadır.

Öte yandan 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu kapsamında yapılan finansal kiralama nedeniyle ödenen kiralar finansman gideri sayılmayacak ve dolayısıyla gider indirimi kısıtlamasına tabi olmayacaktır. Ancak bu çerçevede finansal kiralama şirketlerince yapılan finansman giderleri gider indirimi kısıtlamasına tabi olacaktır.



### 2.2.9.3. Gider Kısıtlaması Kapsamına Giren Yabancı Kaynaklara İlişkin Gider ve Maliyet Unsurları

İşletmelerin kullanmış oldukları yabancı kaynaklara ilişkin olarak düzenlenen belgelerde ayrıca gösterilsin veya gösterilmesin, **yabancı kaynağın kullanım süresine bağlı olarak doğan** her türlü faiz, komisyon, vade farkı, kar payı, kur farkı, faktoring kuruluşlarına verilen iskonto bedelleri ve benzeri adlar altında yapılmış olan gider ve maliyet unsurları gider kısıtlaması uygulamasına konu olacaktır. Bu itibarla kredi sözleşmelerine ilişkin olarak ödenen banka ve sigorta muameleleri vergisi, kredi sözleşmeleri nedeni ile ödenen damga vergisi veya banka havale ücretlerine ilişkin olarak ödenen banka ve sigorta muamele vergisi gibi yabancı kaynağın işletmede kullanıldığı süreye bağlı olmayan gider ve maliyet unsurları gider kısıtlamasına tabi olmayacaktır. Bu giderlerden kredi faizleri üzerinden hesaplanan banka ve sigorta muameleleri vergisi gibi yabancı kaynağın işletmede kullanım süresine bağlı olarak doğanların ise gider indirimi kısıtlaması uygulamasına konu edileceği açıktır.

Teminat mektubu komisyonları, tahvil ihracı ile ilgili olarak yapılan baskı ve benzeri giderler ile ipotek masrafları gibi herhangi bir yabancı kaynak kullanımına bağlı olmaksızın yapılan giderlerin gider kısıtlamasına tabi tutulması söz konusu değildir. Aynı şekilde bir finansman gideri olmayıp, finansman geliri azalması niteliğinde olan erken ödeme iskontoları da gider indirimi kısıtlaması kapsamı dışındadır. Bir gider veya maliyet unsurunun gider kısıtlamasına konu edilmesi için bunların yabancı kaynak kullanımına ve bu kaynağın işletmede kullanım süresine bağlı olarak doğmuş olması gerekmektedir.

Gider ve maliyet unsurlarından yatırımın maliyetine eklenenler gider kısıtlaması kapsamı dışındadır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 41 inci maddesinin 8 numaralı bendinde yer alan yatırım ifadesinden her türlü (teşvik belgeli veya belgesiz) amortismanına tabi iktisadi kıymet yatırımını anlamak gerekmektedir. Bu kıymetlerin maliyetinin hangi unsurlardan oluştuğu Vergi Usul Kanunu'nun 262 nci maddesinde belirtilmiştir. Bu madde ve buna ilişkin Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde yapılan açıklamalar çerçevesinde, zorunlu olarak ya da mükellef ihtiyarında maliyete eklenen yabancı kaynaklara ait gider ve maliyetler gider kısıtlamasına tabi olmayacaktır.

#### **2.2.9.4. Düzenlenen Belgelerde Ayrıca Gösterilmeyen Finansman Giderinin Hesaplanması**

54 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde; işletmelerin yükledikleri finansman giderlerinin (vade farklarının) düzenlenen belgelerde gösterilmediği hallerde vade farkının, senede bağlı alacak ve borçlarda esas alınan Merkez Bankası iskonto hadlerine göre hesaplanacağı ve bu şekilde bulunacak tutarların gider kısıtlamasına tabi tutulacağı açıklanmıştır. Fatura ve benzeri belge tarihinden itibaren bir aya kadar olan vadeli işlemlerde, finansman gider ve maliyet unsurlarının ayrıştırılmayacağı ve gider kısıtlaması kapsamında değerlendirilmeyeceği belirtilmiştir.

Danıştay 4. Dairesi 27.10.1997 tarih ve E. No: 1997/636, K. No: 1997/3797 sayılı kararında; defter kayıtlarına esas olan belgelerde ifade edilen tutarların ödeme tarihine göre vade farkı içerdiğinin varsayılarak, vade farkının ayrıştırmaya tabi tutulmasının Kanunda öngörülmediği, Maliye Bakanlığı'na bu konuda tanınan yetkinin de, Kanunu aşan ölçüde bir düzenleme yapılmasına imkan verecek nitelikte olmadığı, Maliye Bakanlığı'na tanınan yetkinin sınırlarının Kanunla belirlendiği, bedeli geç ödenen her fatura içinde finansman gideri gizli olduğunun ve bu giderin de reeskont yoluyla ayrılması gerektiğini öngören düzenlemeyi hukuka aykırı bulmuş ve 54 seri no.lu Tebliğin yukarıda yer alan bölümünü iptal etmiştir.

#### **2.2.9.5. Finansman Giderinin Yanında Finansman Geliri de Bulunması**

55 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 8 inci bölümünde "Finansman giderinin yanında finansman geliri de elde etmiş mükelleflerin gider kısıtlaması uygulamasında söz konusu gelir ve giderlerini birbiri ile mukayese etmek suretiyle netleştirmeleri mümkün olmayıp, finansman giderleri toplamının gider kısıtlamasına konu edilmesi gerekmektedir." hükmü yer almaktadır.

Bu hususta açılan iptal davası sonucunda Danıştay 4 üncü Dairesi; finansman geliri sağlamayı ana faaliyet konusu edinmemiş bir firma bakımından elde edilmiş repo, vade farkı, kur farkı, faiz gibi gelirlerin gerçekte bir gelir unsuru olmayıp daha çok firmanın finansman gideri yükünü azaltan bir faktör olduğu, dolayısıyla da firmanın gerçek finansman giderini tespit etmek için fi-

nansman giderlerinden bu giderin etkisini azaltan finansman gelirlerinin indirilmesi ve gider kısıtlamasının bundan sonra tatbik edilmesi gerektiğine karar vermiştir.

Ancak, Maliye Bakanlığı, 55 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği' nin 8 inci bölümündeki finansman giderlerinin netleştirilmesini engelleyen düzenlemenin iptaline ilişkin Danıştay 4 üncü Dairesi'nin yukarıda yer alan kararını Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nda temyiz etmiştir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu da Bakanlığın temyiz istemini 12.3.1999 tarih, E. No:1998/139 ve K. No:1999/153 sayılı Kararı ile kabul etmiştir. Söz konusu kararda;

".....

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu' nun 41 inci maddesine 4008 sayılı Kanun' la eklenen 8 inci bentte, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre dönem sonu stoklarını son giren ilk çıkar yöntemine göre değerleyen veya amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutanların, işletmede kullandıkları yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kar payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yaptıkları giderler ve maliyet unsurları toplamına, maddede öngörülen indirim oranının uygulanması suretiyle bulunacak kısmının % 25 inin gider olarak kabul edilmeyeceği, indirim oranının Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre o yıl için tespit edilmiş olan yeniden değerlendirme oranının, ilgili kuruluşlardan alınan bilgilere göre Maliye Bakanlığınca o yıl için hesaplanan ortalama ticari kredi faiz oranına bölünmesi suretiyle bulunacağı, bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı' nın yetkili olduğu, Kurumlar Vergisi Kanunu' nun 15 inci maddesinin 13 üncü bendinde ise bankalar, sigorta şirketleri ve finans kurumları dışında kalan kurumların da Gelir Vergisi Kanunu' nun söz konusu bendindeki esaslar çerçevesinde hesapladıkları giderleri kurum kazancından indiremeyecekleri kurala bağlanmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu' nun 41 inci maddesinin 8 inci bendinin verdiği yetkiye dayanarak söz konusu kuralın uygulanması ile ilgili olarak düzenlenen 55 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği' nin 8 inci bölümünde; finansman giderlerinin yanı sıra finansman geliri de elde etmiş olan mükelleflerin gider kısıtlaması uygulamasında söz konusu gelir ve giderlerini birbiri ile mukaye-

se etmek suretiyle netleştirmelerinin mümkün olmadığı, finansman giderleri toplamının gider kısıtlamasına konu edilmesi gerektiği öngörülmüştür.

Gelir Vergisi Kanunu' nun 41 inci maddesine 4008 sayılı Yasayla eklenen 8 inci bentte indirim oranının uygulanma amacının, nominal faiz tutarının enflasyon ve reel faize ilişkin kısmını belirlemek, ayırtırmak olduğu 4008 sayılı Yasanın gerekçesinden anlaşılmaktadır. Gider kısıtlaması uygulaması; işletme faaliyetlerinin yabancı kaynakla finanse edildiği durumlarda, bu finansman nedeniyle ödenen nominal faiz tutarının, tümüyle ticari kazançtan indirilmesi halinde dönem sonu stoklarını son giren ilk çıkar yöntemine göre değerleyen veya amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini yeniden değerleyen mükellefler yönünden ticari kazancın ve vergi matrahının haksız yere aşındırıldığı görüşüyle getirilmiş ve faiz, vade farkı, kur farkı gibi giderler toplamına maddede öngörülen indirim oranının uygulanması suretiyle bulunan kısmının % 25 inin gider yazılmaması yoluyla gerçek kazanç vergilendirilmek istenmiştir.

Para ve menkul kıymetlerden elde edilen faiz, repo geliri gibi gelirlerin işletmeler için hasılat niteliği taşıdığı da dikkate alındığında finansman gideri tutarının finansman gelirleriyle mukayese edilerek netleştirilmeleri, 41 inci maddenin 8 numaralı bendiyle getirilen düzenlemeye aykırı görüldüğünden 55 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği' nin 8 inci bölümünde hukuka aykırılık bulunmamaktadır.

Bu nedenlerle temyiz isteminin kabulüne Danıştay Dördüncü Dairesi' nin 27.10.1997 günlü, E: 1997/771, K: 1997/3795 sayılı kararının 55 seri no.lu Tebliği' in 8 inci bölümünün iptaline ilişkin hüküm fıkrasının bozulmasına ...oyçokluğu ile karar verildi."

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu' nun yukarıda metnine yer verilen kararı uyarınca, işletmede finansman giderinin yanı sıra finansman gelirinin de bulunması durumunda, giderden gelirin tenzili suretiyle netleştirme yapmak mümkün bulunmamaktadır

#### **2.2.9.6. 01.01.1996 Tarihinden Önce Temin Edilen Yabancı Kaynaklara Ait Finansman Giderlerinde Durum**

54 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği' nde, finansman giderleri uygulaması açısından, işletme tarafından temin edilen yabancı kaynağın, Kanunun

yürürlüğe girdiği tarih olan 01.01.1996 tarihinden önce veya sonra sağlanmış olmasının farklı uygulamaya neden olmayacağı, 01.01.1996 tarihinden önce temin edilen yabancı kaynaklara ait gider ve maliyet unsurlarının da gider kısıtlamasına tabi olacağı belirtilmiştir.

54 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği' nde öngörülen bu uygulama Danıştay 4 üncü Daire' nin 27.10.1997 tarih ve E. No: 1997/636, K. No: 1997/3797 sayılı kararı ile iptal edilmiştir.

Dolayısıyla 01.01.1996 tarihinden önce temin edilmiş yabancı kaynaklara ilişkin olarak ödenen finansman giderleri gider indirimi kısıtlamasına tabi olmayacaklardır.

#### **2.2.9.7. Yeniden Değerleme ve Son Giren İlk Çıkar Yöntemi Uygulanmakla Birlikte Bunların Sağladığı Vergisel İmkanlardan Yararlanılmadığı Durumlar**

Gelir Vergisi Kanunu' nun 41 inci maddesinin 8 numaralı ve Kurumlar Vergisi Kanunu' nun 15 maddesinin 13 numaralı bentleri hükümlerine göre Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutmayan ve dönem sonu stoklarını son giren ilk çıkar yöntemine göre değerlemeyen mükellefler gider indirimi kısıtlaması uygulamasının kapsamı dışındadırlar.

Yeniden değerlendirme müessesesi esas olarak işletmelere iktisadi kıymetlerini eski değerleri yerine yeniden değerlendirilmiş değerleri üzerinden amortismanına tabi tutma, oluşan değer artışını vergilemeye konu olmaksızın sermayeye ekleme gibi bazı vergisel imkanlar sağlamaktadır. Yeniden değerlendirme yapılmasına rağmen vergiye tabi kazancın tespitinde bu vergisel imkanlardan yararlanılmaması ve iktisadi kıymetin elden çıkarılması veya işletmenin tasfiyesi sırasında daha önce yapılan yeniden değerlendirme uygulaması dolayısıyla doğabilecek diğer vergi imkanlarından da vazgeçilmesi halinde gider indirimi kısıtlaması uygulaması açısından yeniden değerlendirme yapılmamış kabul edilecektir.

Aynı şekilde ticari karın tespitinde son giren ilk çıkar değerlendirme yönteminin uygulamasına rağmen vergi matrahının hesaplanmasında bu yöntemin getirdiği vergisel imkanlardan yararlanılmaması şartıyla gider indirimi kısıtlaması uygulamasında son giren ilk çıkar yönteminin uygulanmadığı kabul edilecektir.

Ancak, bu şekilde gider indirimi kısıtlaması kapsamı dışında kalabilmek için yasal kayıtların yukarıda açıklanan hususların tespitine imkan verecek şekilde tutulması gerekmektedir.

#### **2.2.9.8. Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşleri İle Uğraşan Mükelleflerde Gider Kısıtlaması Uygulaması**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 42 nci maddesi hükmüne göre birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kar veya zarar için bittiği yıl kesin olarak tespit edilmekte ve tamamı o yılın geliri sayılarak vergilendirilmektedir. Bu işlerle uğraşanların kullandıkları yabancı kaynaklara ilişkin finansman giderlerinin, işin kesin kar ve zararının tespit edildiği yıl kazancının hesaplanmasında gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması gerektiğinden, gider kısıtlamasına ilişkin uygulama da aynı dönemde yapılacaktır. Bununla birlikte, indirilemeyecek finansman gideri tutarı, işin devamı süresince yapılan finansman giderleri toplamına işin bittiği yıla ilişkin indirim oranı uygulanmak suretiyle değil, her yıl yapılan finansman giderleri tutarına o yıla ilişkin indirim oranı uygulanmak suretiyle hesaplanacaktır.

Birden fazla inşaat onarım işinin birlikte yapılması veya yıllara sari inşaat ve onarım işinin yanı sıra başka işlerin de bulunması halinde, yapılan finansman giderleri hangi yılın kar veya zarar tutarının tespitinde dikkate alınmıyorsa o yılda gider indirimi kısıtlamasına konu edilecektir.

Öte yandan gider indirimi kısıtlamasına ilişkin hükümler 01.01.1996 tarihinde yürürlüğe girdiğinden bu tarihten önce yapılan finansman giderleri, inşaat ve onarma işi kazancının hangi yılda beyan edildiğine bakılmaksızın gider indirimi kısıtlamasına konu edilmeyecektir.

#### **2.2.9.9. Finansman Giderlerine İlişkin Katma Değer Vergisi**

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi" başlıklı 30 uncu maddesinin (d) bendinde, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisinin indirim konusu yapılamayacağı hükmüne bağlanmış olup, madde hükmünün amacı esas itibarıyla işle veya işletme ile ilgisi bulunmayan, dolayısıyla özel veya nihai tüketim sayılan giderler için yüklenilen vergilerin işletmede oluşan katma değerden indirilmemesine yöneliktir.

Buna karşılık, Gelir Vergisi Kanunu' nun 41 inci maddesinin 8 numaralı ve Kurumlar Vergisi Kanunu' nun 15 inci maddesinin 13 numaralı bentleri ile getirilen ve işletmelerin kullandıkları yabancı kaynaklara ilişkin bazı gider ve maliyet unsurlarının bir kısmının indirim kısıtlamasına tabi olacağını öngören düzenlemenin Katma Değer Vergisi Kanunu' nun yukarıda bahsi geçen 30 uncu maddesinin (d) bendi hükmü ile paralellik arz etmediği açıktır. Doğrudan işletmenin faaliyetiyle ilgili olan bu giderler için yüklenilen katma değer vergisinin indirim konusu yapılamaması, katma değer vergisinin temel prensibi olan işle ilgili giderler için yüklenilen vergilerin mükellef üzerinde kalmaması ile de çelişmektedir.

Diğer taraftan, Katma Değer Vergisi Kanunu' nun 29 uncu maddesinin 4 numaralı bendi ile vergi indirimi uygulamasında aksaklıkları, vergi mükerrerliğine ve vergi muafiyetine meydan vermeyecek şekilde, Katma Değer Vergisi Kanunu' nun ana ilkelerine uygun olarak giderme ve indirimle ilgili usul ve esasları düzenleme konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir. Bakanlık Kanunun kendisine tanımış olduğu bu yetki çerçevesinde 55 seri no.lu Kurumlar Vergisi Tebliği ile, gider indirimi kısıtlaması kapsamına giren finansman giderleri için yüklenilen katma değer vergileri için 30 uncu maddesinin (d) bendinin uygulanmamasını uygun görmüştür.

Dolayısıyla mükellefler gider indirimi kısıtlaması kapsamına giren finansman giderleri için yüklenmiş oldukları katma değer vergilerini herhangi bir sınırlamaya tabi olmaksızın indirim konusu yapabileceklerdir.

#### **2.2.9.10. Ticari Emtia Alımları Nedeniyle Yapılan Finansman Giderlerinin Gider İndirimi Kısıtlaması Karşısındaki Durumu**

238 seri no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği' nde belirtildiği üzere, işletmelerin finansman temini maksadıyla bankalardan veya benzeri kredi müesseselerinden aldıkları krediler için ödedikleri faiz ve komisyon giderlerinden dönem sonu stoklara pay verilmesi zorunlu bulunmamaktadır. Bu tür giderlerini mükellefler doğrudan doğruya gider yazabilecekleri gibi satın aldıkları emtianın maliyetine de ilave edebilirler. Aynı şekilde emtia alışlarına ilişkin olarak ortaya çıkan kur farklarından, bu emtiaların işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşanların maliyete eklenmesi zorunlu olup bu tarihten sonra ortaya çıkanların ise gider ya da maliyet olarak dikkate alınması ihtiyaridir.

Ticari emtia alımı nedeniyle yapılan finansman giderleri ister maliyete intikal ettirilsin isterse yasal açıklamalar çerçevesinde doğrudan doğruya gider yazılsın gider kısıtlaması uygulaması kapsamındadır.

### **2.2.10. Basın Yayın Yoluyla İşlenen Fiiller Dolayısıyla Ödenen Tazminat Giderleri**

4756 sayılı Kanunla 21.05.2002 tarihinden geçerli olmak üzere; Gelir Vergisi Kanunu'nun 41 inci maddesine eklenen 9 numaralı bent ile basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde olduğu hükme bağlanmıştır.

## **3. KURUM KAZANCININ TESPİTİNDE KANUNEN**

### **KABUL EDİLMEYEN GİDERLER**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13 ncü maddesinde;

"Kurumlar vergisi birinci maddede yazılı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır.

Safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır. Zira faaliyetle işgal eden kurumların bu faaliyetlerinden doğan kazançlarının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun 59 uncu maddesinin son fıkrası hükmü de nazara alınır." hükmü yer almaktadır.

Kurumun belli bir hesap dönemindeki safi kazancı ise bu dönemde kurum faaliyetleri sonucu elde edilen gayrisafi hasıllardan söz konusu kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan tüm giderlerin indirilmesi sonucu bulunur.

Kurum safi karının tespitinde gayri safi hasıllardan indirebilecek giderler, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14 üncü maddesinde 9 bent halinde sayılmıştır. Bunun yanında Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13 üncü maddesinin 2 nci fıkrası hükmü gereğince Gelir Vergisi Kanunu'nun "indirilecek giderler" başlıklı 40 ncı maddesinde yazılı olan giderler de kurum kazancının tespiti sırasında gayri safi hasıllardan indirilirler.

Kurumların gayrisafi hasıllarından indiremeyecekleri giderler ise Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15 inci maddesinde belirtilmiştir. Bunun yanında Ku-



rumlar Vergisi Kanunu'nun 13 üncü maddesinin 2 nci fıkrası hükmü gereğince Gelir Vergisi Kanunu'nun "gider kabul edilemeyen ödemeler" başlıklı 41 inci maddesinde yazılı olan giderler de kurum kazancının tespiti sırasında gider olarak dikkate alınmaz.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 41 inci maddesinde 9 bent halinde sayılan ödemelerden ilk 4 bendi şahsi işletmelerde teşebbüs sahibinin, şahıs şirketlerinde ise ortakların ticari mameleki ile özel mamelekindeki ayrımla ilgilidir. Bu bentlerin ihtiva ettiği hükümlere göre, bu kimselerin işletmeden çektikleri iktisadi kıymetler, kendilerine ve eşlerine ve küçük çocuklarına işletmece ödenen aylık, ücret, komisyon ve tazminatlar, işletmeye konulan sermayeye veya yukarıda sayılan kimselerin cari hesap veya diğer alacakları için yürütülen faizler, işletme açısından gider olarak kabul edilmeyecektir. Burada amaç ticari mamelekten özel mameleke kıymet aktarılması suretiyle ticari işletme bünyesinde doğacak karın azaltılmasını önlemektir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 41 inci maddesinin yukarıda bahsettiğimiz ilk 4 bent hükmü kurumlarda sadece eshamlı komandit şirketlerde komandite ortakların kendileri ile aile fertlerine yapılacak ödemelerin matrahtan indirilememesi şeklinde işlerlik kazanabilir.

Aşağıda öncelikle Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14 üncü maddesinde yer alan ve kurumların safi kazançlarının tespitinde hasılatlarından indirebilecekleri kazançlar kısaca ele alınacak daha sonra da Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15 inci maddesinde yer alan kanunen kabul edilmeyen indirimler konusu ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

### **3.1. Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre İndirilebilecek Giderler**

#### **3.1.1. Hisse ve Tahvil Senetlerinin İhraç Giderleri**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14 üncü maddesinin 1 numaralı bendinde, kurumların hisse senedi ve tahvil çıkarmak için yapacakları; senetlerin kağıt ve tabii giderleri, mahkeme, noter ve diğer tasdik ve tescil giderlerini, damga vergisi ve ihraç dolayısıyla ödenen sair harç, vergi ve resimleri, bankalara verilen komisyonları, hisse ve tahvil senetlerinin borsaya kaydı için yapılan giderleri ve bunlara benzer sair giderleri hasılatlarından indirebilmelerinin mümkün olduğu hükme bağlanmıştır.

Kurumların yukarıda sayılan hisse senedi ve tahvil ihraç giderleri aynı zamanda aşağıda açıklanacak olan ilk tesis ve taazzuv giderleri kapsamına da girmektedir. Bu nedenle hisse senedi ve tahvil ihraç giderlerinin diğer ilk tesis ve taazzuv giderleri gibi aktifleştirilerek 5 yılda itfa edilmeleri imkanı da bulunmaktadır.

### **3.1.2. İlk Tesis ve Taazzuv (Kuruluş ve Örgütlenme) Giderleri**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14 üncü maddesinin 2 numaralı bendine göre; ilk tesis ve taazzuv giderlerinin kurum hasılatından indirimi mümkündür.

Bu giderler Vergi Usul Kanunu'nun 282 nci maddesinde kurumların kuruluşu, yeni şube açmaları veya işlerini devamlı surette genişletmeleri dolayısıyla yaptıkları fakat karşılığında maddi bir kıymet iktisap etmedikleri giderler şeklinde tanımlanmıştır. Örneğin işe başlamadan önce yapılan iş ve piyasa araştırması, ana sözleşme giderleri, kuruluşla ilgili seyahat giderleri, kuruluş genel kurulu için yapılan giderler, aynı sermaye konması halinde aynı sermaye ile ilgili ekspertiz için ödenen mahkeme harçları ve bilirkişi ücretleri, kuruluşu tanıtmaya ve reklam giderleri gibi giderler ilk tesis ve taazzuv giderleri arasında yer alır. Öteden beri faaliyetlerini sürdüren kurumlar da sermaye artırmak için yaptıkları giderleri, birleşme, devir ve şekil değiştirme dolayısıyla yapılan giderleri, tahvil ihraç giderlerini, yeni şube açılması ile ilgili giderleri, işlerin devamlı surette genişletilmesi için yaptıkları giderleri ilk tesis ve taazzuv gideri olarak hasılatlarından indirebilirler.

Kurumlar vergisi mükellefleri ilk tesis ve taazzuv giderlerini yapıldığı yılda gider yazmak ve aktifleştirmek hususunda seçimlik hakka sahiptirler. Kurumlar, ilk tesis ve taazzuv giderlerinin tamamını bir defada yaptıkları yılda gider yazabilecekleri gibi aktifleştirmek suretiyle amortisman da tabi tutabilirler.

Kurumca ilk tesis ve taazzuv giderlerinin aktifleştirilmesi durumunda mukayyet değer üzerinden ayrılan amortismanlar gider olarak dikkate alınabilir. Aktifleştirilen ilk tesis ve taazzuv giderleri Vergi Usul Kanunu'nun 326 nci maddesi uyarınca mukayyet değerleri üzerinden 5 yılda eşit miktarda itfa edilirler. İlk tesis ve taazzuv giderlerinin amortismanına işletmenin tam olarak normal faaliyet geçtiği (entegre tesislerde normal üretime başlanıldığı) hesap döneminden itibaren başlanılır.

Bilindiği gibi Kurumlar Vergisi Kanunu' nun 14 üncü maddesinin 7 numaralı bendinde beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların mali bilançolarına göre meydana gelen zararlar kurum hasılatından indirilebilmektedir. Bu durum gözönünde bulundurulduğunda özellikle kuruluşundan itibaren uzun süre kara geçemeyecek kurumların ilk tesis ve taazzuv giderlerini aktifleştirmeleri yararlı olacaktır.

Kurumların bu tip giderler açısından sahip oldukları seçimlik hakkı yıllar itibariyle farklı şekilde kullanmaları mümkün değildir. Örneğin 3 yıl süren kuruluş devresinde birinci yıl ilk tesis ve taazzuv giderlerinin amortisman yoluyla itfa edilmesi yolu seçildiğinde ikinci veya üçüncü yılda bu giderlerin tamamı gider yazılamaz. Amortisman yoluyla itfaya devam olunması gerekir.

### **3.1.3. Genel Kurul Toplantıları İçin Yapılan Giderlerle, Birleşme, Fesih ve Tasfiye Giderleri**

Kurumlar Vergisi Kanunu' nun 14 üncü maddesinin 3 numaralı bendi ile genel kurul toplantıları için yapılan giderlerle birleşme, fesih ve tasfiye giderlerinin indirimi mümkün kılınmaktadır.

Genel kurul, sermaye şirketleri ile kooperatiflerde hissedar veya ortaklardan, diğer tüzel kişilerde özel kanun veya kararname ile tespit edilen gerçek ve tüzel kişilerden oluşur. Türk Ticaret Kanunu uyarınca genel kurullar hesap dönemlerinin sonundan başlayarak üç ay içinde o dönem içinde yapılan işlemlerin gözden geçirilmesi, bilançoların tasdiki, eski yönetim kurulunun ve denetçilerin ibra edilmesi, yenilerinin seçimi, kar dağıtımının kararlaştırılması gibi işleri yerine getirmek üzere toplanırlar.

Genel kurul toplantıları için kurum tarafından yapılacak giderler; ilan ve posta giderleri, toplantı salonu kira bedeli ve benzeri giderlerden oluşur. Hissedar ve ortakların toplantıya katılmak için yaptıkları giderler kurum hasılatından indirilemez. Bunun gibi kurumca üstlenilmiş olsa bile toplantı dolayısıyla yapılan ziyafet ve kokteyl giderleri gibi özel nitelikli giderler de matrahtan indirilemez.

Bu madde uyarınca hasılatından indirilebilecek olan birleşme ve devir giderleri birleşme ve devir dolayısıyla infisah edecek kurumlardaki giderleri kapsar. Birleşen veya devir alınan kurum bünyesinde yapılan bu tür giderler ise bu

bent kapsamında değerlendirilmeyip ilk tesis ve taazzuv gideri niteliğinde olduğundan Kurumlar Vergisi Kanunu' nun 14 üncü maddesinin 2 numaralı bendi uyarınca giderlere intikal ettirilirlir.

#### **3.1.4. Sigorta Teknik İhtiyatları**

Kurumlar Vergisi Kanunu' nun 14 üncü maddesinin 4 numaralı bendine göre; sigorta şirketlerinde bilanço gününde hükmü devam eden sigorta mukavelelerinin (poliçe veya geçici ilmühaber) istilzam ettiği (gerektirdiği) teknik ihtiyatların hasıllattan indirilmesi kabul edilmiştir

Sigorta teknik ihtiyatları aşağıdaki gibidir.

- Muallak hasarlara mahsus tazminat karşılıkları; bu karşılıklar hayat sigortası hariç yangın, nakliye, kaza gibi sigorta dallarında ayrılır. Muallak muhataralara mahsus tazminat karşılığı, tahakkuk etmiş ve hesaben tespit edilmiş fiili tazminat bedellerinden veya bu hesap yapılmamışsa muhammen bedellerden oluşur.

- Cari muhataralara mahsus ihtiyatlar; bunlar sigortalılardan peşin alınan primlerden hükmü ertesi seneye sirayet eden sözleşmeler için hesap dönemi sonlarında ayrılan karşılıklardır. Bu ihtiyatlar, ulaştırma sigortalarında beyanamenin ilgili bulunduğu yıl içinde elde edilen prim hasıllatının %25 inden diğer sigortalarda %33,5 undan fazla olamaz.

- Hayat sigortaları riyaзи ihtiyatları, bu sigortalar için ayrılacak ihtiyatlar her mukavele üzerinden ayrı ayrı hesaplanır.

Teknik ihtiyatlar bilanço gününde geçici pasif hesaplara geçirilmek suretiyle hasıllattan indirilirler. Bir yıl ayrılan sigorta teknik ihtiyatlarının ertesi yıl başında aynen kara nakledilmesi şarttır.

#### **3.1.5. Eshamlı Komandit Şirketlerde Komandite Ortakların Kar Hisse-leri**

Kurumlar Vergisi Kanunu' nun 14 üncü maddesinin 5 numaralı bendinde; eshamlı komandit şirketlerde konamdite ortaklara ait kar paylarının hasıllattan indirilebileceği hükme bağlanmıştır.

Eshamlı komandit şirket Türk Ticaret Kanunu' nun 475 inci maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre eshamlı komandit şirket; sermayesi paylara bölünen

ve ortaklarından bir veya bir kaç şirket alacaklılarına karşı kolektif şirket ortağı gibi (komandite ortak), diğerlerinin anonim şirket ortağı gibi (komanditer ortak) sorumlu olan şirkettir. Bu şirketin kurucularından en az birinin komandite olması şarttır. Komanditer ortaklar gerçek ve tüzel kişi olabilirler ancak komandite ortağın gerçek kişi olması şarttır.

Eshamlı komandit şirketlerde komandite ortağının şirket karından aldığı pay Gelir Vergisi Kanunu'nun 37 nci maddesi uyarınca şahsi ticari kazançtır. Komandite ortakların kar payları, hesap dönemi sonu itibarıyla elde edilmiş sayılır ve izleyen yılın mart ayında gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilir. Bu nedenle bu ortaklara düşen kar payının hasıllattan indirilebileceği Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14 üncü maddesinin 5 numaralı bendi ile kabul edilmiştir.

### **3.1.6. Bağış ve Yardımlar**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14 üncü maddesinin 6 numaralı bendinde "Genel bütçeye dahil dairelere, katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine ve köylere, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara, kamu menfaatine yararlı sayılan derneklere ve bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının % 5 ine kadar olan kısmı.

Bağış ve yardımların nakden yapılmaması halinde bağışlanan veya yardımın konusunu teşkil eden mal veya hakkın maliyet bedeli veya mukayyet değeri, bu değer mevcut değilse Vergi Usul Kanunu hükümleri dairesinde takdir komisyonlarınca tespit edilecek değeri esas alınır." hükmü yer almaktadır

Buna göre kurumların yapmış oldukları bağış ve yardımları hasılatlarından indirebilmeleri için;

- Bağışın genel bütçeye dahil dairelere, katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine ve köylere, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara, kamu menfaatine yararlı sayılan derneklere ve bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlara yapılmasına,
- Bağışın makbuz karşılığı yapılmış olmasına,
- Yapılan yardım ve bağışların toplamının o yıla ait kurum kazancının % 5 ini aşmamasına dikkat etmeleri gerekmektedir.

İndirilecek bağış ve yardımların üst sınırının hesaplanmasında esas alınacak kurum kazancı; zarar mahsubu dahil giderler düşüldükten sonra, iştirak kazançları hariç indirim ve istisnalar düşülmeden önceki tutarları ifade etmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan bu düzenleme dışında diğer bazı kanunlarda da bazı bağışların vergi matrahının tespitinde indirilebilmesini öngören düzenlemeler mevcuttur. Bu tür bağışların kurum kazancından indirilmesinde herhangi bir sınır mevcut değildir. Bu şekilde sınırsız olarak yapılabilecek bağışlarla % 5 ile sınırlanmış bağışların birlikte yapılması durumunda ise öncelikle sınırsız indirim imkanı olan bağışlar indirilmeli daha sonra kalan kazancın % 5 i ile sınırlı bağışların indirimine geçilmelidir.

Diğer kanunlar uyarınca gider yazılabilecek bağışlardan bir kısmı aşağıdaki gibidir;

- Umumi Hayata Müessir Afetler Dolayısıyla Alınacak Tedbirlerle Yapılacak Yardımlara Dair 7269 sayılı Kanuna göre tabii afet felaketzedeline yapılacak bağışlar,
  - 3294 sayılı Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanunu' nun 9 uncu maddesi uyarınca yapılacak bağışlar,
  - 222 sayılı İlköğretim ve Eğitim Kanunu' nun 76/g maddesi uyarınca yapılan bağışlar,
  - Türkiye Bilimsel Araştırma ve Geliştirme Kurumunun Kurulmasına İlişkin 278 sayılı Kanun' un 13 üncü maddesine göre yapılacak bağışlar,
  - 2876 sayılı Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Kurumu Kanunu' nun 100 ve 101 inci maddelerine göre yapılan bağışlar,
  - 4306 sayılı Kanun uyarınca sekiz yıllık kesintisiz eğitim için yapılan bağışlar,
  - Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu hakkındaki 2828 sayılı Kanun kapsamında yapılan bağışlar,
  - 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanununun 56 ncı maddesi uyarınca üniversitelere ve ileri teknoloji enstitülerine yapılacak bağış ve yardımlar.
- Kurumlar Vergisi Kanunu'nda bağış ve yardımların matrahtan indirilmesi il-

gili dönem kazancının % 5 i ile sınırlandırılmıştır. Bu nedenle, bağış ve yardım, ilgili olduğu dönem kazancı dışında matrahtan indirilmesi söz konusu olamaz. Kazancın belli bir oranı ile sınırlanmamış olan bağış ve yardımlarda, ilgili dönem kazanç tutarının geçilmesi hali ile karşılaşılabılır. Örneğin, ticari kazancı 100 birim, mali karı 5 birim olan bir kurum, Milli Eğitim Bakanlığına 20 birimlik nakdi bir bağış yapmış olabilir. Bu takdirde matrahtan sadece 5 birimlik indirim yapılabilir. Matrah teşekkül etmez. Bunun dışında, 20 birimlik bağışın dönem matrahı olan 5 birimi aşan 15 birimlik kısmının "gider fazlalığından doğan zarar" sayılıp, bir sonraki dönem matrahından indirilmesi söz konusu olamaz<sup>5</sup>

### **3.1.7. Geçmiş Yıl Zararları ve Yurt Dışında Uğranılan Zararlar**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14 üncü maddesinin 7 numaralı bendinde kurumların bilançolarında görülen geçmiş yıl zararlarının 5 yıldan fazla nakletilmemek şartıyla gider yazılması öngörülmüştür. Geçmiş yıl zararlarının gider olarak dikkate alınacağı belirtilmekteyse de uygulamada bu zararlar gider yazılmamakta kurumlar vergisi beyannamesinde ilgili satıra yazılmak suretiyle cari yıl kurum kazancından mahsup edilmektedir. Kurumlarda hesap dönemi esaslı geçerli olduğundan 5 yıllık süre hesabının takvim yılı değil hesap dönemi itibariyle yapılması gerekir.

Buradaki 5 yıllık süreye zararın oluştuğu hesap dönemi dahil değildir. Örneğin 2000 yılı zararı en son 2005 yılı kurumlar vergisi matrahının belirlenmesi sırasında mahsup edilebilir. 2005 yılında da mahsup imkanı bulunamazsa zarar mahsup hakkı ortadan kalkmış olur. Mahsup işlemi en eski yıldan başlanarak yapılmalı böylece 5 yıllık süre aşımı nedeniyle zarar mahsup hakkının ortadan kalkması önlenmelidir.

Yıllara sair inşaat ve onarım işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl tespit edilir. Buna göre bu tür işlerin zararlı sonuçlanması halinde bu zarar işin bittiği yıla ait olduğundan 5 yıllık süre işin bittiği yıldan itibaren hesaplanacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14 üncü maddesinin 7 numaralı bendine 3380 sayılı kanunla eklenen hükümle, kurumların yurt dışı faaliyetlerinden doğan zararlarını belli şartlarla Türkiye'de beyan edilecek kurum kazancından gider

<sup>5</sup> Yılmaz Özbacı, Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara 1997, sayfa 326

olarak indirebilmeleri hüküm altına alınmış ve bu konudaki usul ve esasları belirleme yetkisi de Maliye Bakanlığına verilmiştir. Konu ile ilgili olarak Maliye Bakanlığınca yayımlanan 34 seri no.lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde yapılan belirlemeler kısaca aşağıdaki gibidir.

- Kurumların yurt dışı faaliyetlerinden doğan zararlarını Türkiye'de beyan ettikleri kazançlardan gider olarak indirebilmeleri için faaliyette buldukları ülkenin vergi kanunlarına göre beyan ettikleri vergi matrahlarını, her yıl o ülke mevzuatına göre denetim yetkisini haiz kuruluşlara incelettirip rapora bağlamaları ve raporun aslı ile birlikte tercüme edilmiş bir örneğini Türkiye'deki ilgili vergi dairesine vermeleri şarttır. Ayrıca, söz konusu raporların ekinde yer alacak vergi beyanlarının, bilanço ve kar-zarar cetvelinin (gelir tablosunun) yabancı ülkedeki yetkili makamlara onaylatılması şarttır.

- Faaliyette bulunulan yabancı ülkede denetim yetkisini haiz bir denetim kuruluşunun olmaması halinde her yıla ait vergi beyannamesi ve eki bilanço ve kar-zarar cetvelinin yabancı ülkenin yetkili makamlarından alınacak veya onaylatılacak bir örneğinin mahallindeki Türk elçilik ve Konsoloslukları, yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı mahiyetteki temsilcilerine onaylatılarak aslının ve tercüme edilmiş bir örneğinin ilgili vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

- Yurt dışı zararlarını Türkiye'de beyan ettikleri kazançlardan indirmek isteyen kurumların yurt dışı faaliyet sonuçlarını, her yıl, bu esaslara göre tevsik etmeleri zorunludur. Faaliyette bulunduğu yabancı ülkede doğan vergi matrahını herhangi bir yıl bu esaslara göre tevsik etmeyen mükelleflerin yurt dışı zararlarını Türkiye'de beyan ettikleri kazançlarından indirmeleri mümkün değildir.

- Türkiye'de gider olarak indirilen yurt dışı zararın, yabancı ülkede elde edilen kazançlardan indirilmesi veya mahsup edilmesi halinde, Türkiye'deki beyannameye dahil edilecek yurt dışı kazanç indirim veya mahsuptan önceki tutar olacaktır.

- Faaliyette bulunulan ülkedeki karlar Türkiye'de genel netice hesaplarına hangi para cinsinden intikal ettirilmişse, zararlar da aynı para cinsinden intikal ettirilecektir.



- Türkiye’de kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançlarla ilgili yurt dışı zararlar, yurt içindeki kazanç ve iratlardan indirilemeyecektir.

### **3.1.8. Faizsiz Olarak Kredi Verenlere Ödenen Kar Payları ile Özel Finans Kurumlarınca Ödenen Kar Payları**

Kurumlar Vergisi Kanunu’ nun 14 üncü maddesinin 8 numaralı bendinde faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payları ile özel finans kurumlarınca kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar paylarının hasılatından indirilebileceği kabul edilmiştir.

### **3.2. Kurumlar Vergisi Kanunu’ na Göre Kurum Kazancından İndirilemeyecek Giderler**

#### **3.2.1. Özsermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faizler**

Kurumlar Vergisi Kanunu’ nun 15 inci maddesinin 1 numaralı bendinde özsermaye üzerinden hesaplanan veya ödenen faizlerin indiriminin kabul edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Bu hüküm Gelir Vergisi Kanunu’ nda yer alan ticari kazancın tespitinde gider kabul edilmeyen, teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülen faiz ile paralellik taşımaktadır. Bilançonun aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark, müteşebbisin işletmeye mevzu varlığını (öz sermayeyi) teşkil eder (V.U.K. madde 192). Özsermaye bilançonun pasifinde yer alan; ödenmiş sermaye, sermaye yedekleri, kar yedekleri, geçmiş yıllar karları toplamı ve bundan geçmiş yıllar zararlarının tenzili sureti ile bulunur (1 seri no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği). Esas olarak Türk Ticaret Kanunu’ nda ticaret şirketlerinin esas sermaye üzerinden faiz yürütmeleri yasaklanmıştır. Yine aynı kanunun 471 inci maddesinde anonim şirketlerin, işletmenin faaliyetine başlamasına kadar geçecek olan süre için pay sahiplerine "hazırlık devresi faizi" denilen belirli bir faizi ödemelerine izin verilmiştir. Ancak bu faizin ödenmesi iki şarta bağlıdır. Bunlardan birincisi, hazırlık dönemi faizi ödenmesine ilişkin ana sözleşmede (esas mukavelede) hüküm bulunması, ikincisi de faizle ilgili işlemlerin hesaba geçirilmesidir. Yine 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu’ nun 38 inci maddesi uyarınca kooperatif karından (gelir-gider farkından) ortak sermaye paylarına % 7 ye kadar faiz ödenebileceği ana sözleşmede hükme bağlanabilir. Kurumlar Vergisi Kanunu’ nun 15 inci maddesinin 1 numaralı bendinde gerek hazırlık devresi faizi olarak adlandırılan ödemeler, gerekse Kooperatif-

ler Kanununa göre ortak sermaye paylarına ödenen faizler de dahil olmak üzere sermaye üzerinden hesaplanan her türlü faiz kurum kazancının tespitinde gider olarak kabul edilmez ve ilk tesis ve taazzuv giderlerine de dahil edilemez.

Özsermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizlerin gider olarak kabul edilmemesi, kurum ortaklarının koydukları sermayenin getirilerini kar payı dışında adlandırılarak, kurum bünyesinde vergilendirilmeden ortaklara dağıtılmasına engel olmak içindir. Bir başka anlatımla kurum ortaklarının koydukları sermaye için yürütülen faizler, ortaklara yapılan kar dağıtımını kabul edilmektedir.

### **3.2.2. Örtülü Sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faizler**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15 inci maddesinin 3 numaralı bendinde kurumların örtülü sermaye üzerinden ödedikleri veya hesapladıkları faizlerin kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamayacağı hükme bağlanmıştır. Aynı Kanunun 16 ncı maddesinde de örtülü sermayenin tanımı yapılmıştır. Örtülü sermaye ile kanunda amaçlanan, gerçekte sermaye olarak konması gereken payların borçlanma yoluyla kurum bünyesinde devamlı olarak kullanılması sonucu ödenen veya hesaplanan faizlerin kurum kazancından indirilerek kurum kazancının azaltılmasını önlemektir. Öte yandan, örtülü sermaye faizi olarak kurum kazancından ödenen faizin, faiz gelirini elde eden başka bir kurum bünyesinde vergilendirilecek olmasının da bir önemi yoktur. Esasen, örtülü sermaye üzerinden hesaplanan veya ödenen faizlerin gider olarak kabul edilmemesi, özsermaye üzerinden hesaplanan faizlerin gider olarak kabul edilmeyişinin doğal bir sonucudur.

Örtülü sermaye üzerinden ödenen faizlerin gider olarak dikkate alınmaması bir güvenlik müessesesi olup, bu müessese ile kurum kazancının şu veya bu şekilde aşındırılmaması ve kurum ortağı küçük yatırımcıların menfaatlerinin korunması amaçlanmıştır.

Kurumun kendi ortaklarından veya devamlı ve sıkı iktisadi ilişki içinde bulunduğu kişilerden, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 16 ncı maddesinde belirtilen şartlar dahilinde yapmış olduğu borçlanmayı gerçek bir borç olarak görmeyip, örtülü sermaye olarak kabul eden kanun koyucu, Kurumlar Vergisi Ka-

nunu'nun 15 inci maddesinin 3 numaralı bendinde, bu borç üzerinden hesaplanan veya ödenen faizin, kurum kazancının tespitinde indirimi kabul etmemiştir. Başka bir deyişle, belirtilen şartları taşıyan bir borçlanma nedeniyle kurumun ödediği faiz gideri vergi mevzuatı açısından indirimi kabul edilmeyen bir giderdir. İşletmelerin ödemiş oldukları bu faizi kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate almaları gerekmektedir.

### **3.2.2.1. Örtülü Sermayenin Tanımı ve Unsurları**

5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Örtülü Sermaye" başlıklı 16 ncı maddesinde "Kurumların aralarında vasıtalı, vasıtasız bir şirket münasebeti veya devamlı ve sıkı bir iktisadi münasebet bulunan gerçek ve tüzel kişilerden yaptıkları istikrazlar, teşebbüste devamlı olarak kullanılır ve bu istikrazlarla kurumun özsermayesi arasındaki nispet, emsali kurumlarınkine nazaran bariz bir fazlalık gösterirse mezkur istikrazlar örtülü sermaye sayılır." denilmektedir.

Buna göre bir borcun örtülü sermaye sayılabilmesi için Kanunda belirtilen ve aşağıda ayrıntılı olarak açıklanacak olan şartları topluca taşıması gerekmektedir. Kurumca yapılan bir borçlanmada bu şartlardan herhangi birisi mevcut değilse diğer bütün şartlar gerçekleşmiş olsa bile bu borçlanma örtülü sermaye olarak nitelendirilemeyecektir.

#### **3.2.2.1.1. Kurumun Belli İlişkiler İçinde Bulunduğu Gerçek ve Tüzel Kişilerden Borçlanmış Olması**

Örtülü sermayenin varlığının ilk şartı kurumun aralarında vasıtalı, vasıtasız bir şirket münasebeti veya devamlı ve sıkı münasebeti bulunan gerçek ve tüzel kişilerden borçlanma yapmış olmasıdır.

Burada öncelikle kanunda geçen vasıtalı, vasıtasız şirket münasebeti ile devamlı ve sıkı iktisadi münasebet kavramlarının açıklanması gerekmektedir.

##### **i) Vasıtasız Şirket Münasebeti**

Vasıtasız şirket münasebeti, ortaklık ilişkisi olarak anlaşılmaktadır. Diğer bir deyişle kuruma borç veren bir kimse kurumun ortağı ise veya kurum borç verenin ortağı ise, borcun örtülü sermaye sayılması için gerekli şartlardan birinin mevcut olduğu kabul edilir. Vasıtasız şirket münasebetinin mevcut sayıl-

ması için hisse oranının önemi yoktur. Örneğin ortağın kurumdaki hissesi % 1 kadar küçük bir hisse olsa dahi vasıtasız şirket münasebetinin varlığı kabul edilebilecektir.

#### ii) Vasıtalı Şirket Münasebeti

Vasıtalı şirket münasebeti kavramı vasıtasız şirket münasebeti kavramından çok daha geniş bir çerçeveyi içine almaktadır. Bu çerçeveye ilk planda, kurum ortaklarının aile fertleri ve beşeri ilişkiler içindeki yakınları girer. Bunun yanında, kurum ortaklarının iştiraki bulunan tüzel kişiler, veya kuruma ortak bulunan tüzel kişilerin, sermayesi, denetimi bakımından vasıtalı vasıtasız bağlı olduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişilerde vasıtalı şirket münasebeti kavramına dahildir.<sup>6</sup>

#### iii) Devamlı ve Sıkı İktisadi Münasebet

Devamlı kelimesiyle, borç veren ile kurum arasında uzun süren bir iktisadi ilişki veya tekrarlanan ilişkiler kastedilmekte, sıkı kelimesi ile de bu ilişkilerin tekerrüründeki sıklık kastedilmektedir. Burada borç alanla borç veren arasında vasıtalı veya vasıtasız bir şirket münasebetinin varlığına da gerek yoktur.

Borç veren ile borç alan kurum arasında böyle bir münasebetin varlığının ispatı oldukça güçtür. Burada önemli olan husus borç verenin aslında gizli ortak olduğunun ve gizli ortaklık halinin kurum üzerinde hakimiyet kurulduğunu gösterir nitelikteki alışverişlerle teşhis edilebilmesidir. Zira Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 16 ncı maddesinde kavranmak istenen olgu, örtülü sermayedir. Kuruma gizlice sermaye koyan kişiler ise ortaklardan başkası olmaz.<sup>7</sup>

#### 3.2.2.1.2. Borcun Kurumda Devamlı Olarak Kullanılması

Kurumun yukarıda sayılan gerçek ve tüzel kişilerden aldığı borcun örtülü sermaye sayılması için gerekli diğer şart borcun işletmede devamlı olarak kullanılmasıdır.

Borçlar vadelerine göre kısa, orta ve uzun olmak üzere üçlü bir ayrıma tabi tutulurlar. Kısa vadeli borçlar genellikle 21 gün ile 9 ay vadeli borçlardır ve ge-

6 Yılmaz Özbalcı, Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Basım Yılı 1997, sayfa 351

7 Mehmet Maç, Kurumlar Vergisi, 3. Baskı, İstanbul, 1999, Sayfa 663

nellikle işletmelerin cari ihtiyaçlarının karşılanmasında kullanılırlar. Orta vadeli borçlar 9 ay ile 2 yıl vadeli borçlardır. Uzun vadeli borçlar ise 2 yıl veya daha fazla vadeli borçlardır.

Bir görüşe göre borçlanmada devamlılık unsurunun varsayılması için alınan borcun kurum bünyesinde iki yıl veya daha fazla kullanılmış olması gerekmektedir. Bu görüşün doğal sonucu olarak ilk yıldaki faiz ödemesi bakımından bir işlem yapılmaması gerekmektedir.

Oysa Danıştay 13 üncü Dairesi'nin 12.01.1976 Tarih ve E.1975/1851; K.1976/39 sayılı kararında "birinci yıl örtülü sermaye uygulaması yapmamak, bu yıldaki kurum kazancının vergi dışı bırakılması sonucunu doğurur. Bunu haklı gösterecek herhangi bir neden ise yoktur." ifadesiyle; örtülü sermayenin varlığı halinde, birinci yıldaki faiz ödemeleri için de örtülü sermaye faizi uygulamasının yapılacağı konusuna açıklık getirmiştir.

Yine Danıştay 13 üncü Dairesinin aynı kararında hesap döneminin tamamını kapsayan süre ile kullanılan borcun kurum tarafından devamlı olarak kullanıldığı kabul edilmiştir. Buna göre, alınan borcun teşebbüste bir hesap dönemi veya hesap dönemini aşan bir süre kullanılması halinde devamlılık unsuru teşekkül etmiş sayılacaktır. Burada dikkat edilmesi gereken husus borcun hesap döneminin başlarında alınmış olması ve hesap döneminin sonlarına kadar işletmede kullanılmış olması gerektiğidir. Hesap döneminin belli bir anında alınmış ve fakat bir iki ay kullanılmış olan borçların örtülü sermaye addedilmeleri mümkün değildir.

Burada özellik arz eden bir sorun da başlangıçta borcun ne kadar süre ile işletmede kullanılacağına belli olmaması veya sonradan ortaya çıkan bazı zorunluluklar nedeniyle borcun ödenememesidir. Bu gibi durumlarda borcun gerçek niteliğine bakmak gerekir. Borç işletmenin acil nakit ihtiyaçlarını karşılamak için alınmış ve bir iki ay içinde ödenmişse örtülü sermaye olarak nitelendirilemez. Ancak bu durumun hesap dönemi içerisinde sıkça tekrarlanması durumunda borç başlangıçta kısa vadeli gibi görünse bile gerçekte uzun vadeli bir borç niteliği taşıdığından yapılan bu borçlanma diğer şartlar da oluşmuşsa örtülü sermaye olarak nitelendirilebilir. Aynı şekilde borç kısa vadeli olarak alınmış ve fakat işletmenin borcu vadesinde ödeyememesinden

dolayı borcun vadesi uzamışsa bu durumda da borçlanma ilk yapıldığı tarihten itibaren örtülü sermaye olarak dikkate alınabilir.

### **3.2.2.1.3. Borcun Özsermayeye Oranının Emsali Kurumlara Nazaran Bariz Şekilde Yüksek Olması**

Kurumlar Vergisi Kanunu' nun 16 ncı maddesinde borcun örtülü sermaye olarak değerlendirilebilmesi için borcun özsermaye oranının emsali kurumlara nazaran bariz şekilde yüksek olması şartı aranmıştır.

Burada dikkat edilmesi gereken nokta; kuruma kanunlar çerçevesinde konması gereken sermayenin sağlanıp sağlanmadığı durumunu irdelemek değil, şirketin kullandığı bir borcun sermaye niteliğinde olup olmadığını tespit etmektir.

Bu nedenle asıl değerlendirmenin kurumun kendi bünyesinde yapılması gerekmektedir. Zira tespit edilmesi gereken konu, bir emsali kurum bulmak değil borçlanmanın özsermayeye olan oranının ticari hayatın normal koşullarına diğer bir deyişle ticari teamüllere uygun olup olmadığıdır.

Nitekim Danıştay 13 üncü Dairesinin 12.01.1976 tarih ve E. 1975/1891 K. 1976/39 sayılı kararında; olayın davacının ileri sürdüğü biçimde anlaşılması halinde herhangi bir kurum adına bu nedenle salınmış ve yargı denetiminden geçerek kesinleşmiş bir vergi olmadıkça kıyaslama yapılamayacağı için bir vergi salınamayacağından yasanın bu kuramının ölü doğduğunun kabul edilmesi gerekeceği, halbuki yasaların ve onları oluşturan kuramların uygulanmak üzere yapıldıkları, durum böyle olunca da emsali kurumlar hakkında bir vergi salınmamış olması nedeniyle diğer bir kurum için de salınmaz görüşünün yanlışlığının ortada olduğu ve emsal müessese gösterilmediği yolundaki iddianın da kurumun özsermayesinin %122 sine varan oranda istikrazda bulunmuş olması gerçeği karşısında geçerli sayılamayacağı sonucuna varılmıştır. Keza, Danıştay 4 üncü Dairesinin 23.3.1990 gün E.1989/13939 K.1990/1057 sayılı kararı da aynı yöndedir. Kararda özet olarak, "örtülü sermaye dağıtımında öngörülen koşullardan birisi olan emsal kurumla mukayese şartı mutlak olmayıp, emsal kurum dışında ve ancak günün ekonomik ve ticari icaplarına göre bir değerlendirme yapılmasıyla beklenen amaca ulaşılabilir" denilmiştir.

### **3.2.2.2. Örtülü Sermaye İle İlgili Özellik Arzeden Konular**

#### **3.2.2.2.1. Örtülü Sermayede Hazine Kaybının Önemi Var Mıdır?**

Her ne kadar Kurumlar Vergisi Kanunu' nun örtülü sermayenin tanımladığı 16 ncı maddesi ile örtülü sermaye için ödenen faizlerin gider olarak kurum kazancından indirilemeyeceğini düzenleyen 15 inci maddesinde hazine kaybı şartı aranmamakta ise de uygulamada bu konu sıkça tartışılmaktadır.

Örtülü sermaye niteliğindeki bir borçlanmada borcun varlığı kesindir. Bir borçlanmanın örtülü sermaye olarak nitelendirilmesi ile borçlanmanın muvazaalı olduğu, gerçekte böyle bir borcun bulunmadığı iddia edilmektedir. Örtülü sermaye niteliğindeki borç için hesaplanan veya ödenen faizler ticari karın tespitinde bir gider veya maliyet unsurudur. Ancak bu faizlerin vergi matrahının tespit edilmesi esnasında kurum kazancını düşürücü bir unsur olarak kabul edilmesi mümkün değildir. Bu faizler "kanunen kabul edilmeyen gider" niteliğindedir.

Bir kurumun örtülü sermaye niteliğindeki borç ile ilgili olarak hesapladığı veya ödediği faizlerin, borcu veren gerçek ve tüzel kişiler tarafından vergi matrahlarının tespitinde gelir olarak dikkate alınmış olduğu gerekçe gösterilerek gider veya maliyet olarak kabul edilmesi mümkün değildir. Diğer taraftan örtülü sermaye niteliğindeki bir borçlanma ile ilgili olarak reddedilen faiz giderleri dolayısıyla bu faizleri gelir hesaplarına aktaran gerçek veya tüzel kişilerin beyanları da düzeltilmeyecektir.

Örtülü sermaye niteliğinde bir borçlanmada bulunan kurumda ilgili faizler "kanunen kabul edilmeyen gider" niteliğinde olup, borcu veren gerçek ve tüzel kişiler için ise bu faizler bir gelir unsurudur. Dolayısıyla örtülü sermaye niteliğindeki bir borçlanma ile ilgili olarak gider yazılan faizlerin reddi için hazinenin bir kaybının olup olmaması önemli değildir.

#### **3.2.2.2.2. Vadeli Mal ve Hizmet Alımından Kaynaklanan Borçların Örtülü Sermaye Karşısındaki Durumu**

Kurumların Kurumlar Vergisi Kanunu' nun 16 ncı maddesinde sayılan gerçek ve tüzel kişiler ile mal ve hizmet alım satımı şeklinde ticari münasebetlerde bulunmaları mümkündür.

Kurumun Kurumlar Vergisi Kanunu' nun 16 ncı maddesinde sayılan kişiler-

den devamlı olarak mal ve hizmet alımları nedeniyle bu kişilere borçlu bulunması, cari hesaba mahsuben ara sıra ödeme yapmakla beraber yeniden mal ve hizmet alarak sürekli borçlu kalması durumunda da örtülü sermaye şartlarının oluştuğu kabul edilir. Örtülü sermaye ile kanunda amaçlanan, gerçekte sermaye olarak konması gereken payların borçlanma yoluyla kurum bünyesinde devamlı olarak kullanılması sonucu ödenen veya hesaplanan faizlerin kurum kazancından indirilerek kurum kazancının azaltılmasını önlemektir. Kurumlar Vergisi Kanunu' nun 16 ncı maddesinde bir borcun örtülü sermaye sayılmasının şartları belirtilmiş olup borcun kaynağı konusunda herhangi bir belirleme yapılmamıştır.

### **3.2.2.2.3. Kurumun Çıkardığı Tahvillerin Ortaklar Tarafından Satın Alınmasının Örtülü Sermaye Karşısındaki Durumu**

Anonim şirketlerin tahvil çıkarması ve bu tahvillerin şirketle belli ilişkiler içinde bulunulan gerçek ve tüzel kişilerce satın alınması halinde, söz konusu tahvilli borcun örtülü sermaye sayılıp sayılmayacağı yoğun şekilde tartışılmaktadır.

Bir görüşe göre, tahvil çıkarılarak yapılan borçlanma, örtülü sermaye iddiasına maruz bırakılmamalıdır. Çünkü tahvilli borçlanma, devlet kontrolünde yapılan, belli sınırlara tabi olan ve alacaklının kurumun kontrolü dışında her an değişebileceği özel bir borçlanma türüdür.<sup>8</sup>

Bizim de katıldığımız görüşe göre ise örtülü sermaye uygulamasında, belli ilişkiler içinde bulunulan gerçek ve tüzel kişilerin anonim şirketlerce çıkarılacak tahvilleri satın alması, kuruma borç vermeleri ile aynı anlamdadır. Tahvilat çıkarma suretiyle borçlanma ile diğer borçlanma şekilleri arasında, ticaret hukuku açısından varolan bazı farklılıkların vergi hukuku bakımından yapılacak değerlemeye etkisi yoktur.<sup>9</sup>

Nitekim Danıştay 13 ncü Dairesinin 12.01.1976 tarih ve E.75/1851, K.76/39 sayılı kararında "%83,63 hissesine sahip olduğu kurumun çıkardığı tahvillerin tamamının satın alınmasını, vergiye tabi kurumun sermayeye ihtiyacı olduğu,

8 Mehmet Maç, Kurumlar Vergisi, 3. Baskı; sayfa 672

9 Yılmaz Özbacı, Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları Basım Yılı: 1997, sayfa 360



bu sermayenin ana sermaye artırımı yoluyla sağlanması olanağı var iken borç verilmek suretiyle sağlandığı ve kazancından bir kısmını faiz olarak kurum içinde vergiye tabi tutulmaksızın başka bir kuruma (vergiden muaf bir kuruma) aktardığı biçiminde görmek zorunlu olur. Zira yasa koyucunun örtülü sermaye müessesesini getirmekteki amacı, kurum kazancının aşındırılmasının önlenmesidir. Satın alınan tahviller başka bir kurumun tahvili değil % 83,63 hissesine sahip olunan bir kurumun tahvilleridir. Ödenen tahvil faizi, diğer şartların da bulunması nedeniyle örtülü sermaye üzerinden yapılan faiz ödemesi niteliğinde görülmüştür." denilmektedir.

#### **3.2.2.2.4. Kar Ortaklığı Belgesi Sahiplerine Ödenen Kar Payı Örtülü Sermaye Sayılmaz**

Kurumlar Vergisi Kanunu' nun 14 üncü maddesinin 8 numaralı bendinde faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar paylarının gider olarak dikkate alınabileceği hükmü yer almaktadır. Konuya ilişkin olarak yayımlanan 22 seri no.lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde "Bu itibarla Kurumlar Vergisi Kanunu' nun örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizlerin kurum kazancının tespitinde indirilemeyeceğini öngören 15 inci madde hükmü yürürlükte olup bu tür sermayeye ilişkin ödenecek faizlerin kar payı adı altında kurumlar vergisi matrahından indirilmesi mümkün değildir. Şu kadar ki; Türk parasının kıymetini koruma hakkındaki 22 sayılı karara ilişkin 1 no.lu tebliğe münhasıran Türk Ticaret Kanunu uyarınca tahvil ihraç imkanına sahip anonim şirketlerce, TC Merkez Bankasından izin alınmak şartıyla çıkarılabilecek kar ortaklığı belgeleri ile temin edilecek fonlar açısından 15 nci maddenin uygulanması söz konusu olamayacağından bu tür krediler için ödenen kar payları da kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilebilecektir." denilmiştir.

#### **3.2.2.2.5. Döviz Bazında Alınan Borçlar İçin Ödenen Kur Farkları Örtülü Sermaye Faizi Sayılır Mı?**

Örtülü sermaye müessesesi, Kurumlar Vergisi Kanunu' nun 16 ncı maddesinde düzenlenmiştir. Madde hükmü; "Kurumların aralarında vasıtalı, vasıtasız şirket münasebeti veya devamlı ve sıkı bir iktisadi münasebet bulunan gerçek ve tüzel kişilerden yaptıkları istikrazlar, teşebbüste devamlı olarak kullanılır ve bu istikrazlarla kurumun öz sermayesi arasındaki nispet, emsal kurumla-

rımkine nazaran bariz farklılık gösterirse mezkur istikrazlar örtülü sermaye sayılır." şeklindedir.

Aynı Kanunun 15 inci maddesinin 2 numaralı bendine istinaden örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizlerin kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınması kabul edilmez.

Bahsi geçen bent hükmünde sadece "faiz" tabirinin kullanılmış olması, örtülü sermaye niteliğindeki borçlar nedeniyle kurum kazancının tespitinde bir indirim neden olan, başta kur farkları olmak üzere, faiz dışındaki unsurların gider niteliğinin tartışılmasına neden olmuştur.

Örtülü sermaye niteliğindeki borçlanmalarla ilgili olarak ortaya çıkan kur farklarının müessese karşısındaki durumu, kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınıp alınamayacağı konusunda iki farklı görüş ileri sürülmektedir.

Bu görüşlerden birincisine göre kur farklarının indirimi kabul edilebilir. Bu görüşü savunanlara göre Kurumlar Vergisi Kanunu' nun 15 inci maddesinin 2 numaralı bendinde "faiz" tabiri kullanılmıştır. Faiz; paranın belli bir süre kullanılması karşılığında verilen veya alınan meblağdır. Kur farkı ise faizden çok farklı bir nitelik taşımakta olup, Türk parasının yabancı paralar karşısında değer yitirmesi nedeniyle oluşan Türk Parası cinsinden bir değerdir.

Vergi kanunları lafzı ve ruhi ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde, vergi kanunlarının hükümleri, Vergi Usul Kanununun 3'üncü maddesinin A bendinin ikinci fıkrasında belirtilen esaslar dahilinde yorumlanarak uygulanır. Halbuki lafzen açık olan hükümlerin uygulanmasında, lafza göre hareket edilmesi yasal bir zarurettir. Kanunun 15'inci maddesinin 2'nci bendinde yazılı "faiz" tabiri lafzen açık olup kur farkları bu tabirin içerisinde yer almaktadır.

Sonuç olarak, bent hükmünde açıkça "faiz" tabiri kullanıldığından, örtülü sermaye niteliğindeki borçlanmalarla ilgili olarak oluşan faiz giderleri dışındaki unsurların dönem kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınmasına yasal bir engel bulunmamaktadır.

İkinci görüşü savunanlara göre ise örtülü sermayeden kaynaklanan kur farklarının indirimi kabul edilemez. Çünkü, madde metnindeki "faiz" tabiri geniş

bir anlam taşımakta olup, bahse konu kur farkları da aynı kapsamda değerlendirilmelidir.

Kurumlar Vergisi Kanunu' nun 15 inci maddesinin 2 numaralı bendinde "faiz" tabiri borçlanmadan ötürü elde edilen veya edilecek bir edimi nitelemek için kullanılmıştır. Örtülü sermaye kapsamındaki yabancı para cinsinden borçlanmalarda ortaya çıkan kur farkları, esas itibariyle, kullanılan para nedeniyle yabancı paradaki kur artışının bir faiz oranı gibi tespit edilerek, borç verilen paranın nemalandırılmasıdır. Dolayısı ile bu anlamda kur farkı, verilen borcun nemalandırılmasında kullanılan bir oranın tespit yöntemlerinden biridir ve faizden farkı yoktur.

Kanunun 15 inci maddesinin 2 numaralı bendinde yer alan "faiz" tabiri, örtülü sermayenin tanımlandığı 16 ncı madde ile birlikte değerlendirildiğinde, birinci görüşte iddia edildiği gibi lafız olarak açık değildir. Vergi Usul Kanunu' nun 3 üncü maddesinin A bendinin ikinci fıkrasına göre, lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır. Örtülü sermaye müessesesinin getiriliş amacı, bu tip borçlanmalar nedeniyle kurum kazancının aşındırılmasının engellenmesidir. Bent hükmü sadece lafzen değerlendirildiğinde, kanun koyucunun ya örtülü sermaye niteliğindeki borçlanmalarda kurum kazancının sadece faiz yoluyla aşındırılacağını düşündüğünü, ya da bu müessese yoluyla faiz dışındaki unsurların da kurum kazancını aşındırmasına rağmen dikkate alınmamasını amaçladığını kabul etmek gerekir.

Oysa kurum kazancı bu müessese kapsamında faiz dışındaki unsurlarla da aşındırılabilir. Hal böyle olunca, bu tip borçlanmalarla dönem kurum kazancının aşındırılmasını engelleyici bir düzenleme yapan kanun koyucunun, aynı sonuçlara ulaşan faiz dışındaki unsurları göz ardı etmesi beklenmemelidir.

Bu anlamda örtülü sermaye niteliğindeki bir borçlanma nedeniyle kurum kazancının faiz, kur farkı veya benzeri bir unsurla aşındırılması arasında bir fark olmamalıdır.

Bu hususta çeşitli Danıştay Kararları (lehte veya aleyhte) mevcut olmakla birlikte, Danıştay Üçüncü Dairesinin, 7.5.1998 tarih 1997/293 Esas ve 1998/1650 Karar, no.lu kararı aşağıdaki gibidir.

"Olayda, davacı şirketin sermayesinin % 77,2 payına sahip olan (. . . ) firmasından döviz karşılığı satın aldığı x ışını jeneratör bedelinin örtülü sermaye olarak kabul edilerek ve ödenen kur farkının da, örtülü sermaye üzerinden hesaplanan faiz olarak Kurumlar Vergisi Kanunu' nun 15 inci maddesinin 2 numaralı bendi uyarınca gider yazılamayacağından hareketle matrah farkı hesaplanmıştır.

Uyuşmazlığın çözümü, Kurumlar Vergisi Kanunu' nun 16 ncı maddesindeki şartların davacı şirket açısından gerçekleşip gerçekleşmediğinin belirlenmesine bağlıdır.

Dava içeriğinden, davacı şirketin (. . . ) firmasına 1990 yılından itibaren her yıl artan oranda mal karşılığı Fransız Fransı cinsinden borçlanmış, döviz karşılığı borçlarını dönem sonunda değerlemeye tabi tutarak kur farklarını kurum kazancından indirim konusu yapmış olduğu anlaşılmaktadır.

(. . . ) firması davacı şirketin % 77,2 hissesine sahip ortağı olduğu gibi bu şirketin imal ettiği röntgen cihazının maliyetinin % 50-60' ını oluşturan X ışını jeneratörünü satan firma olması nedeniyle her iki şirket arasında vasıtasız bir şirket münasebeti ve sıkı bir iş ilişkisi mevcuttur.

1990 yılından itibaren vadeli dövize endeksli olarak mal karşılığı borçlanmada bulunarak, ikrazi bu yıldan itibaren teşebbüste kullanıldığına göre kanun maddesi hükmünde öngörülen devamlılık unsurunun olayda gerçekleştiğinin kabulü gerekir.

Her işletmenin uğraş konusunun, sermaye yapısının ve aktif kıymet unsurlarının değişkenliği, pazar ortamı, ortaklarının sayısı ve buna benzer durumlar dolayısıyla emsal kurum mukayesesi yapmak her zaman anlamlı sonuçlar veremeyebilir. Örtülü sermayenin belirlenmesinde, hakkında inceleme yapılan kurum yönünden bir değerlendirme yapmak gerektiğinde, yapılan borçlanmanın öz-sermayeye oranının ticari hayatın normal icaplarına uyup uymadığına bakılması ve bu mukayesenin kurumun kendi bünyesinde yapılması daha makul ve uygun düşmektedir. Bu bakımdan, inceleme elemanınca işletmenin bünyesin-

de yapılan değerlendirme neticesinde ulaşılan sonuç, Yasanın aradığı bir diğer koşulu, yani borçlanılan tutarla özsermaye arasında ticari hayatın normal koşullarına göre mutad olmayan oranda bariz bir fark yaratıldığını açıkça ortaya koymuştur.

Bu nedenle davacı kurumun vadeli olarak X ışını jeneratörü satın alma yöntemi ile kurumun % 77,2 payına sahip (T) firmasına dövize endekli borçlanmasının örtülü sermaye olarak kabul edilmesinde Yasaya aykırılık bulunmadığı sonucuna varılmıştır.

Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin kabulü ile Vergi Mahkemesi kararının bozulmasına, oyçokluğuyla karar verildi."

Her ne kadar Danıştay kararları olayına münhasır olsa da, yukarıda yer alan Danıştay kararı; şirket ortağının döviz olarak borç vermesi sonucu doğan kur farkının, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği konusunda yargı merciinin bakış açısı konusunda, önemli bilgiler vermektedir. Söz konusu Danıştay kararında; borçlanmanın mahiyeti irdelenmiş, bu borçlanmanın, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 16 ncı maddesinde şartları belirlenmiş olan örtülü sermaye kapsamına girip girmediği ayrıntılı olarak değerlendirilmiş, borçlanmanın örtülü sermaye kapsamına girdiği sonucuna varılınca da bu borçlanma nedeniyle şirketin ödediği tutarın faiz mi, kur farkı mı olduğuna bakılmaksızın, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz kapsamında değerlendirilmiştir. Burada Danıştayın üzerinde durduğu husus borçlanmanın mahiyetidir.

Yukarıda yer alan Danıştay kararına aykırı Danıştay kararları da mevcut olabilir, ancak kanaatimizce, her olayda örtülü sermaye müessesesinin şartlarının mevcut olup olmadığının ayrıntılı olarak araştırılması, bütün şartlar oluşmuşsa da borç için yapılan giderin faiz mi yoksa kur farkı mı olduğuna bakılmaması gerekmektedir.

### **3.2.2.2.6. Örtülü Sermaye Niteliğindeki Borçlara Faiz Yürütülmemiş Olması**

Örtülü sermaye niteliğindeki borcu kullanan kurumun bu yüzden cezalı bir tarhiyata muhatap olabilmesi için bu borca faiz yürütmesi, yürütülen faizi gi-

der olarak kanuni defterlerine kaydetmesi ve vergi matrahının tespiti sırasında bu faizi kanunen kabul edilemeyen gider olarak dikkate almaması gerekir.

Kurumlarca alınıp kullanılmış borçlara faiz yürütülmemiş olması halinde bu borç örtülü sermaye niteliğinde olsa dahi borcu kullanan kurum açısından herhangi bir sonuç doğurmaz.

Borcu veren kurumlar vergisi mükellefi ise faiz almaksızın borç vermiş olması nedeniyle borç verdiği kuruma örtülü kazanç sağlamış olacağından Kurumlar Vergisi Kanunu' nu 15/3 ve 17 nci maddeleri uyarınca tarhiyata muhatap olabilecektir.

Borç veren gerçek kişi veya kurumlar vergisi mükellefi olmayan bir kurumsa gizlice faiz aldığı ispat edilemedikçe vergisel yönden herhangi bir yaptırıma maruz kalmaz.

### **3.2.3. Örtülü Kazanç**

#### **3.2.3.1. Örtülü Kazanç Kavramı**

Ferdi teşebbüs halindeki işletmeler, ülke ve dünya ekonomisindeki gelişmelere paralel olarak yerlerini, çok ortaklı şirketlere ve şirketlerin oluşturduğu holdinglere bırakmıştır. Mali ve ticari mevzuatta kurumlara tanınan avantajlar, ekonomik sistem içinde ölçek ekonomisinin öneminin artması gibi etkenler de bu süreçte etkili olmuş ve hızlandırmıştır. Ancak bu süreç, yönetimin, iç ve dış denetimin önemini arttırırken, mali ve ticari mevzuata da yeni kavramların ve kuralların yerleşmesine de neden olmuştur. Bunun en önemli nedeni olarak, ticari organizasyondan pay alacak kişi ve kurumların artması ve özellikle bu organizasyonların vergi almak yoluyla bir ortağı durumunda olan devletin alacağı verginin doğruluğunu sağlamak amacıyla kontrol ve denetim ihtiyacının artmış olmasıdır.

Ticari işletmeler kar elde etmek amacıyla oluşturulan organizasyonlardır. Dolayısıyla kurumların varoluşları ekonomik nedenlere dayanmaktadır. Ortakların amacı ise; kurumun elde ettiği kardan pay almaktır. Kurumların kazançları ise Kurumlar Vergisine tabidir. Ortakların kurumların elde ettiği kazançtan pay alabilmesi için, öncelikle bu kazancın kurumlar vergisine tabi tutulmuş olması gerekmektedir.

Kurumların hesap dönemi sonunda oluşan kazançları, kurumlar vergisine tabi tutulmakta ve diğer yasal yükümlülükler de yerine getirildikten sonra ortaklarına dağıtmakta veya ortaklara dağıtılmayıp kurum bünyesinde bırakılmaktadır. Kurumlar tarafından elde edilen kazançların kurumlar vergisine tabi tutulduktan ve diğer yasal yükümlülükler yerine getirildikten sonra dağıtılma işlemine açık veya normal kar dağıtımını denilmektedir.

Diğer taraftan kurum kazançlarının, açık olarak dağıtılmayıp, yasal yükümlülükler yerine getirilmeksizin dolaylı yollardan ve kurumlar vergisine tabi tutulmadan, belli kişilere menfaat sağlamak ve vergiye tabi kurum kazancının küçülmesi amacıyla, söz konusu kişilere kurum aleyhine olmak üzere bahşedilen haksız kazançlara "Örtülü Kazanç" denilmektedir. Bu tanıma göre, örtülü yoldan kar dağıtımını yapılması için de kurumun kazanç sağlamış olması veya birikmiş karlarının bulunması gerektiği düşünülebilir.

Fakat, örtülü kazanç dağıtımını daha geniş bir kavramdır. Cari veya geçmiş dönemlerde oluşmuş bir kazanç unsuru olmadan da yapılabilir. Bu açıdan, en geniş anlamı ile, kuruma ait servet unsurlarının, normal şekildeki sermaye azaltılması dışında ortak veya sahiplere aktarılması, örtülü kazanç dağıtımını sayılır. Servet unsurlarının, öz veya yabancı kaynaklardan sağlanmış olması sonucu etkilemez. Ayrıca bu servete dahil olması gereken bir unsurun, kurumun aktif bir eylemi veya ihmali ile, ortak ve sahiplere intikal etmesi hali de aynı çerçevede değerlendirilir.<sup>10</sup>

Örtülü kazanç dağıtımına ilişkin düzenleme esas olarak, kuruma ait varlık ile kurum ortak ve sahiplerine ait varlıkların ayrımı ilkesine dayanmaktadır. Gelir vergisi uygulamasında da bu ilke söz konusudur. Ancak, gelir vergisinde değişik kaynaklardan doğan gelir, kaynak sahibine mal edilerek onun şahsında vergilenir. Dolayısıyla gelir vergisi yönünden önemli olan özel varlık ile gelir getirici ticari organizasyon varlığı arasındaki farklılıktır. Bunun dışında, gelir getirici kaynaklar arasındaki varlık akımları, ancak matrah tespiti veya vergilendirme rejiminin farklılıkları açısından önem arzedebilir.

---

10 Yılmaz ÖZBALCI, "Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları", Ankara, 1997, sayfa 373

### **3.2.3.2. Örtülü Kazanç Dağıtımının Ana Unsurları**

#### **3.2.3.2.1. Örtülü Kazanç Dağıtımının Objektif ve Sübjektif Unsuru**

Kurumun, Kurumlar Vergisi Kanunu' nun 17/1 inci maddesinde belirtilen kişilerle olan münasebetlerinde emsaline nazaran farklı fiyat vb. uygulamak suretiyle bu kişilere menfaat sağlaması, örtülü kazanç dağıtımının objektif unsurunu; bu dağıtımın bilerek ve istenerek yapılması da sübjektif unsurunu oluşturur. Kurumun söz konusu kişilerle, emsaline oranla göze çarpacak ölçüde farklı ivazlar üzerinden işlemler yapması, kurumun bu fiili bilerek ve isteyerek yaptığının karinesidir. Bu nedenle, örtülü kazanç dağıtımını tespit eden inceleme elemanın kurumun bu dağıtımı bilerek ve isteyerek yaptığını kanıtlanmasına gerek yoktur.

#### **3.2.3.2.2. Örtülü Kazanç Dağıtımında Hazine Kaybının Aranıp Aranmayacağı**

Örtülü kazanç dağıtımında en çok tartışma konusu yaratan husus, vergi ziyai ve/veya hazine kaybının varlığının aranıp aranmayacağıdır. Yargı mercilerince verilen çelişkili kararlar da bu tereddütleri artırmaktadır.

Hazine kaybının aranması gerektiği görüşünü savunanların gerekçeleri şöyledir:

"Kurumlar Vergisi Kanunu' nun 15/3 ve 17 nci maddeleri uyarınca örtülü kazanç dağıttığı tespit olunan şirketler cezalı şekilde vergilendirilmekte fakat örtülü kazancın, elde edenler nezdinde vergilenmiş oluşu gözardı edilmekte, böylelikle mükerrer vergilemeye yol açılabilmektedir. Bunun nedeni, söz konusu maddelerde vergi mükerrerliğini önleyecek bir hükme yer verilmemiş olmasıdır.

Bize göre 17 nci maddeye; 'Bu tarife uyan kazançlar, elde edenler nezdinde vergilenmiş veya aynı yıl itibariyle vergilenebilir durumda ise söz konusu kazançlar örtülü kazanç sayılmaz.' şeklinde bir hüküm eklenmesine ihtiyaç vardır. Çünkü örtülü kazanç hükümleri, vergi güvenliğinin sağlanması amacıyla tasarlanmıştır. Şayet kazancı elde eden taraf bu kazanç üzerinden aynı yıl için gelir veya kurumlar vergisi ödemişse, karşı tarafa sağlanan bu kazancın kurumlar vergisi matrahının hesabında dikkate alınmış olması, genel açıdan vergi gelirlerinin



de azalmaya yol açmamaktadır. Başka bir anlatımla örtülü sayılan kazancı elde eden muhatapın zararlı oluşu, istisna kullanması, vergiden muaf olması gibi nedenlerle bu kazanç üzerinden vergilenemediği veya gecikmeli olarak vergilendiği hallerde örtülü kazancı sağlayan aleyhine örtülü kazanç nedeniyle tarhiyat yapılabilmesi, aksi halde böyle bir tarhiyata gidilmemelidir.

Kazancı elde edenin gelir vergisi mükellefi olması, ödenecek verginin cinsini değiştirmekle beraber, bizce bu konu önemsenmemelidir. Çünkü her iki vergi de gelir üzerinden alınmaktadır ve neticede her iki verginin de gittiği yer hazinedir. Kaldı ki, üst gelir dilimlerinde gelir vergisi tutarı kurumlar vergisi tutarına nazaran daha yüksektir."<sup>11</sup>

Kurumlar Vergisi Kanunu' nun 17 nci maddesindeki düzenlemelere uyan, örtülü kazanç dağıtımlarına ilişkin olarak tarhiyat yapılabilmesi için, hazinenin zararının veya vergi ziyamının olup olmadığının araştırılmaması, başka bir ifadeyle, örtülü yoldan dağıtılan kazancın, muhatap tarafından ödenen vergisi ile kurum tarafından ödenmesi gereken kurumlar vergisinin karşılaştırılmaması gerektiği kanısındayız. Nitekim, Kurumlar Vergisi Kanunu' nun 17 nci maddesi açık olup böyle bir karşılaştırmaya yer verilmemiştir. Ayrıca, örtülü kazanç dağıtımına ilişkin yasal düzenlemeler bir vergi güvenlik müessesesi olup, bu müessese ile kurum kazancının her ne şekilde olursa olsun aşındırılmaması amaçlanmıştır.

### **3.2.3.2.3. Örtülü Kazanç Dağıtımında Emsal**

Örtülü kazanç dağıtımının önemli unsurlarından biri de, emsal tespitidir. Kurumlar Vergisi Kanunu 'nun 17 nci maddesinde düzenlenen örtülü kazanç dağıtım şekillerinin hepsinde, "emsaline göre göze çaracak derecede" ifadesinin yer aldığı görülecektir. Dolayısıyla, kurumun ilgili kanun maddesinde belirtilen kişilerle olan münasebetleri vasıtasıyla, örtülü kazanç dağıtımını gerçekleştirdiğini kabul etmek için, söz konusu münasebetlerdeki edimlerin emsallerine göre farklılık arz edip arz etmediğinin araştırılması gerekmektedir.

Madde metninde belirtilen emsal düzenlemesi, diğer kanunlarımızda da kullanılmaktadır. En geniş emsal tanımı Vergi Usul Kanunu' nun 267 nci maddesinde yer almaktadır. Ancak söz konusu maddedeki emsal tanımı, bir malın

---

11 Mehmet MAÇ, "Kurumlar Vergisi", 3. Baskı, İstanbul, 1999, sayfa 689

emsaline nazaran haiz olacağı değeri tanımlamaktadır. Madde metninin sonunda da ücrete ilişkin tanımlama yapılmakta, Kurumlar Vergisi Kanunu' nun 17 nci maddesindeki düzenlemede yer alan hizmet, kiralama ve kiraya verme ve ödünç para verme işlemlerine ilişkin bir kapsam içinde bulunmamaktadır. Vergi Usul Kanunu' da tanımlanan emsal uygulamasında sıra esaslı geçerli olduğu, ilk iki sıranın yükümlülerce dikkate alınacağı, üçüncü sıra olan takdir esasının ise idarece uygulanacağı belirtilmektedir. Dolayısıyla kurumların, Kurumlar Vergisi Kanunu' nun 17 nci maddesindeki örtülü kazanç iddiasıyla karşılaşmaları için Vergi Usul Kanunu' nda sözü edilen emsal bedeli ve emsal ücreti tanımlamalarından yararlanmaları mümkündür. Bununla birlikte, inceleme elemanlarınca yapılan incelemelerde, Vergi Usul Kanunu' nun 267 nci maddesinin kesin bağlayıcılığından da söz edilemez. Sadece emsalin tespitinde yararlanılacak donelerden biri olarak kullanılabilir.

Emsal uygulamasını Kurumlar Vergisi Kanunu' nun 17 nci maddesi itibariyle farklı ölçütlerde ele almak gerekmektedir. Bu ölçütler; kurum içi ölçütler ve benzer kuruma dayalı ölçütlerdir.<sup>12</sup>

- Kurum içi ölçütler :

Kurumlar Vergisi Kanunu' nun 17 nci maddesinde belirtilen mal hareketi ve hizmet ifaları ile kiralama, ödünç para verme ve ücret ödemesinde örtülü kazancın tespitinde kurum içi ölçütler done teşkil eder. Kurumun madde metninde sayılan örtülü kazanç dağıtımını yapabilecek kişilerle, diğer üçüncü kişiler arasında uyguladığı fiyatların karşılaştırılması yapılabilecektir. Emsal alınacak ölçüt üçüncü kişilerle yapılan iş ve işlemlerdir. Örtülü kazanç dağıtımını yapabilecek yasada vazedilmiş kişilere göze çarpacak derecede farklı fiyat uygulanması halinde "emsal" üçüncü kişilere uygulanan fiyattır. Ancak sektörel olarak kurum içi emsal uygulaması mümkün olmayabilir. Örneğin, baraj inşaatı ile uğraşan bir firma, hem nadiren iş yapması hem de inşaat niteliği olarak farklı işler yapması nedeniyle kurum içi ölçütleri kullanamayacaktır. Ancak benzer konumda pek çok gayrimenkulünü kiraya veren bir kurum için emsal tespiti kurum içi ölçütler açısından çok kolay olacaktır. Dolayısıyla; iş ya da işlemlerin türlerinin aynı olduğu, aynı türden iş ve işlemlerin birden çok

---

12 Doğan ERDEM, "Örtülü Kazanç Dağıtımında Emsal Uygulaması", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:95, 1996

yapıldığı, iş ya da işlemlerin örtülü kazanç dağıtımı yapabilecek kişiler ve üçüncü kişilerle birlikte yapıldığı kurumlar açısından kurum içi ölçütler kullanılabilir.

- Başka kurumlara dayalı ölçütler :

Örtülü kazanç dağıtımı yaptığı savlanan kurum ile bir üçüncü kurumun karşılaştırılması yapılırken, emsal alınan kurumun yeterince benzer olması gerekmektedir. Ayrıca farklılık olsa dahi bu farklılığın ölçülebilir olması da kabul edilmelidir.

Danıştay 4 üncü dairesi 1987/4703 esas 1988/3511 karar sayılı kararında işlem hacmi bakımından farklılık olması halini kabul etmemiş ve benzer kurum olarak alınmasını onaylamamıştır.

Görüşümüze göre benzer işletmenin emsal alınıp alınamayacağının değerlendirilmesinde; ürün ya da hizmetin benzer olması, kapasitelerinin benzer olması, organizasyonun benzer olması, sermaye yapısının benzer olması, aynı piyasada faaliyet göstermesi, karşılaştırılan dönemlerin benzer olması ve piyasa konularının benzer olması gibi kriterlerin dikkate alınması gerekmektedir.

Benzer olmamakla birlikte ölçülebilir farklılığın kabul edilmesi de gerekir. Örneğin, elektrik fiyatlarının farklı olduğu iki ayrı kuruluş yerinde faaliyet gösteren firmanın karşılaştırılmasında söz konusu farklılık fiyata yansımaları bakımından ölçülebilir özellik gösterdiğinden "emsal" için diğer koşullar benzer olduğunda dikkate alınabilecektir.

Son olarak belirtmek gerekir ki; "emsal" tespitinde Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17 nci maddesi kesin belirlemelere girmemiştir ve "emsal" i sarıh bir şekilde düzenlememiştir. Kanımızca kullanılacak tüm "emsal" belirlemelerinin, hepsinin birden değerlendirilmesi gerekir. Hem kurum içi, hem başka kurumlara dayalı hem de kullanılabildiği ölçüde Vergi Usul Kanunu'nun 267 nci maddesi dikkate alınmalıdır.

### **3.2.3.3. Örtülü Kazanç Dağıtımında Yasal Düzenleme**

#### **3.2.3.3.1. Genel Açıklama**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15 inci maddesinin 3 numaralı bendinde sermaye şirketlerince dağıtılan örtülü kazançların kanunen kabul edilmeyen gi-

der olduğu hükme bağlanırken aynı Kanun' un 17 nci maddesinde ise kazancın hangi hallerde tamamen veya kısmen örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı tanımlanmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun örtülü kazanç dağıtımını düzenleyen 15 ve 17 nci maddelerine ilişkin açıklamalarına geçmeden önce üzerinde durulması gereken bir husus; örtülü kazanç dağıtımının 17 nci maddedeki tanımlarla sınırlı olup olmadığıdır.

Kanaatimizce 17 nci maddede sayılanlar, örtülü kazanç dağıtımının en tipik örnekleridir, ancak bunlarla sınırlı değildir. Çünkü  rt l  kazanç dağıtımı ile ilgili asıl hüküm 15 inci maddede yer almaktadır. Bu maddede örtülü yoldan dağıtılan kazançların gider yazılamayacağı belirtilmiş, 17 nci maddede ise hangi hallere kazancın örtülü yoldan dağıtılmış sayılacağı örneklendirilmiştir. Bununla birlikte, 17 nci madde örtülü kazancın dağıtım Şekilleri ile birlikte, kurumla örtülü yoldan dağıtılan kazancın lehdarları arasındaki ilişkilere de yer vermektedir. Dolayısıyla,  rt l  kazancın dağıtım Őekilleriyle ilgili yönü ile sınırlılık taşımamakla birlikte, kurum ve dağıtımın muhatabı arasındaki ilişkilerin tespiti bakımından 17 nci madde hükmü ile bağlı olma zorunluluğu vardır.

Kurum kazancının örtülü yoldan dağıtıldığından bahsedebilmek için Kurumlar Vergisi Kanunu' nun 17 nci maddesinde belirtilen ve aşağıdaki bölümlerde açıklanan Şartların topluca mevcut olması gerekmektedir.

#### **3.2.3.3.2.  rt l  Kazanç Dağıtılabilecek Kurumlar**

Kurumlar Vergisi Kanunu 15 inci maddesinde sermaye Şirketlerinin  rt l  yoldan dağıtığı kazançların matrahtan indirilemeyeceği hüküm altına alınırken, aynı Kanun' un 2 nci maddesinde ise sermaye Şirketleri, Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, eshamlı komandit ve limited Şirketler ile aynı mahiyetteki yabancı kurumlar Şeklinde tanımlanmış, Sermaye Piyasası Kanunu' na göre kurulan yatırım fonlarının Kurumlar Vergisi Kanunu ve Gelir Vergisi Kanunu uygulamasında sermaye Őirketi addolunacağı hüküm altına alınmıştır.  rt l  kazanç dağıtımını düzenleyen 15 inci maddede "sermaye Őirketi", 17 nci madde esaslarında da "Şirket" ibaresinin kullanılmış olması; örtülü kazanç dağıtımı hakkındaki düzenlemenin, sadece sermaye Şirketlerinde geçerli olacağı, diğer kurumlarda bu esasta bir işlem yapılamayacağı sonucunu doğurmaktadır.

Bununla birlikte, sermaye şirketleri dışındaki kurumların bu düzenlemenin dışında kalamayacağı görüşü hakimdir. Çünkü, gelir kaynağını teşkil eden varlık ile özel varlık ayrımı, verginin uygulaması ile ilgili temel ilkelerden biridir. Kurumlar vergisine tabi kurumlar arasında, vergi kaybına yol açacak bir varlık hareketinin izlenmemesi ve işlem dışı bırakılması düşünülemeyeceği gibi kurumlar vergisinin, sermaye şirketleri dışındaki mükelleflerin bu esas ve ilkenin kapsamı dışında kalması için mantıklı bir gerekçede yoktur. Özellikle, kooperatifler ve iş ortaklıkları sermaye şirketlerinden sonra örtülü kazanç dağıtımına en yakın kurumlardır.

Her ne kadar, kooperatiflerin kuruluş amaçları, karşılıklı yardımlaşma, dayanışma ve oluşacak değerleri birlikte paylaşma esasına dayansa da, uygulamada, ticari bir işletme gibi faaliyet gösteren kooperatifler bulunmaktadır. Kurumlar vergisine tabi olan ve ticari bir işletme gibi faaliyet gösteren bu kooperatiflerin de örtülü kazanç dağıtımını gerçekleştirebileceğini kabul etmek gerekir. Uygulamada bunun örneklerine rastlamak mümkündür.

Her hal ve takdirde, sermaye şirketleri dışındaki kurumların vergiye tabi tutmadan kurum dışına aktardıkları tespit edilen kazanç unsurlarının da matraha dahil edileceği dışında bir sunucun kabulü düşünülemez. Bu aynı zamanda, kurum kazancının Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerine göre tespit edilmesi kuralının da gereğidir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 41 inci maddesinde, ticari işletmeye dahil kıymetlerin işletme dışına aktarılması halinde, emsal bedelle değerlendirme öngörülmüştür. Sahibinin ticari işletmeye koyacağı kıymetlerin değerlendirilmesi de, Vergi Usul Kanunu'nda belli esaslara bağlanmış, böylece ticari işletme ile işletme sahibinin özel mameleki arasındaki kıymet hareketleri, vergi kaybını önleyecek bir disipline bağlanmıştır. Örtülü kazanç dağıtımı, bu esastaki düzenlemenin kurumlar vergisindeki özel şeklidir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda ayrıca yer almasaydı, aynı nitelikte uygulamanın, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerine göre yapılması gerekirdi. Dolayısıyla; sermaye şirketleri dışındaki kurumlar vergisi mükelleflerinin bütünüyle örtülü kazanç dağıtımını hükümlerinin kapsamı dışında kalacağı şeklinde bir kabul tarzına itibar edilse bile, bunların ortak ve sahiplerine örtülü yoldan aktardıkları kazancın, bu defa Gelir

Vergisi Kanunu' nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerine göre kavranması gereği doğar.<sup>13</sup>

Literatürde genel kabul görmüş olan bu yorum, bizim kanaatimizce de yerindedir. Aksi halde böyle bir yasal boşluğun varlığının kabulü halinde, vergilendirmede eşitlik prensibinin sağlanamayacağı açık olmakla birlikte, bu avantajdan fırsat sağlamak amacıyla muvazaalı işlemlerin gerçekleştirilmesine de fırsat tanınmış olacaktır.

### **3.2.3.3.3. Örtülü Kazancın Şirket İle Belli İlişkiler İçinde Bulunanlara Dağıtılması**

Örtülü kazanç dağıtımından söz edilebilmesi için, şirket varlığını azaltıcı işlemlerde, şirket aleyhine menfaat elde eden gerçek veya tüzel kişinin Kurumlar Vergisi Kanunu' nun 17 nci maddesinde belirtilen gerçek veya tüzel kişilerden biri olması gerekmektedir. Aksi halde, örtülü kazanç elde eden gerçek veya tüzel kişi 17 nci maddede sayılan kişilerden biri değilse, şirket vergileme açısından kabul edilebilir bir ticari zarara uğramış sayılır ve bu şekilde uğranan zararda vergi kaçırma kastının varlığından söz edilemez.

Kurumlar Vergisi Kanunu' nun 17 nci maddesinde örtülü yoldan kazanç sağlayabilecek olan kişiler, işlem türlerine göre iki grupta tanımlanmıştır. Alım, satım, imalat, inşaat, hizmet, kiralama, kiraya verme, ödünç para verme ve ödünç para alma işlemleri bakımından örtülü kazanç elde edebilecek kişiler; şirketin ortakları, ortakların ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler, şirketin idaresi, murakabesi veya sermayesi bakımından vasıtalı veya vasıtasız olarak bağlı bulunduğu veya nüfusu altında bulundurduğu gerçek veya tüzel kişilerdir. Ücret şeklinde örtülü kazanç elde edebilecek kişiler ise, şirket hissedarı, hissedarın eşi, usul veya füruu yahut üçüncü derece dahil kan veya sıhrı kısmı olup şirketin yönetim kurulu başkanı veya üyesi, genel müdürü veya önemli bir mevkideki bir memuru olarak görev alan gerçek kişilerdir.

- Şirketin ortağı olan gerçek ve tüzel kişiler :

Örtülü kazanç dağıtımında uygulamada en sık rastlanılan kişilerin başında şirketin ortakları gelmektedir. Bu kişilerin şirket sermayesine katılımları oranın

---

13 Yılmaz ÖZBALCI, "Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları", Ankara, 1997, sayfa 377

da, kazançtan yasal olarak pay alma hakları vardır. Bununla birlikte, örtülü yoldan dağıtılan kazancın tespitinde, sermaye payı ile dağıtılan kazanç arasında oransal bir ilişkinin varlığı aranmayacaktır. Ortaklık payı çok küçük bir oranı bile ihtiva etse, örtülü kazanç dağıtımının lehtarı durumunda olunabilir. Dolayısıyla, örtülü kazanç dağıtımının kabulünde dağıtımın azınlıkta veya çoğunlukta bulunan bir ortağa yapılmış olması sonucu değiştirmez.

- Şirket ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler :

Örtülü kazanç dağıtımına ilişkin yasal düzenleme içinde, genişletilmeye en müsait ifadelerden birisi "şirket ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler" deyimidir. Bu nedenle ifadeyi; gerçek veya tüzel kişinin ilgili bulunduğu yine gerçek ve tüzel kişiler açısından, ayrıca ekonomik ve sosyal etkiler bakımından incelemek gerekmektedir. Öyle ki gerçek kişi ortağı sosyal ilişkide bulunduğu ev sahibi ve bir akrabası da bu tanımın içinde yer alabilmektedir. Bu nedenle, örtülü kazanç dağıtımında, her olayda kazanç dağıtımının lehtarı olan gerçek veya tüzel kişinin olayın özelliğine göre bu tanım içine girip girmediği değerlendirilmelidir.

Bununla birlikte, yukarıda açıklanan kapsam içine giren vasıtalı ilişkilerde, sağlanan menfaat her hal ve takdirde ortağa mal edilir. Örtülü yoldan dağıtılan kazancın lehtarında yapılacak vergileme bakımından, ortak dışındaki kişilere başvurulamaz. Ayrıca, şirket ortağının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişilere sağlanan menfaatin ortağın kendisine mal edilebilmesi için, varlığına mutlaka aktif bir kıymetin girmesi veya gelir harcaması yönünde bir fayda sağlamış olması gerekmektedir. Örtülü yoldan kazanç dağıtan kurumun menfaati sağlama iradesi yeterlidir.

- Şirketin idaresi bakımından vasıtasız, vasıtalı bağlı bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler :

Şirketin idaresi bakımından vasıtasız olarak bağlı bulunduğu gerçek kişiler, yönetim kurulu başkan ve üyeleri, genel müdürü ve bu düzeydeki yüksek memurlarını; vasıtalı olarak bağlı bulunduğu gerçek kişiler ise, bunların beşeri ve ekonomik ilişkiler içindeki yakınları ile vasıtasız olarak bağlı bulunduğu tüzel kişilerin ortak ve yöneticilerini ifade eder. Ancak, şirket politikasında söz sahibi olanlar ile şirketin sadece icracı durumunda olan personeli arasında ay-

rım yapılması gerekmektedir. Şirket politikasının tespitinde yetki ve katkısı olmayanlar, şirket içindeki sıfatı ne olursa olsun, örtülü kazanç dağıtımını içinde değerlendirilmemesi gerekmektedir.

Şirketin idaresi bakımından vasıtasız olarak bir tüzel kişiliğe bağlı olması, bir şirketin tasfiyesi ile bir başka tüzel kişinin görevlendirilmesi ya da dar mükellefiyette idare bakımından vasıtasız olarak bir tüzel kişiye bağlı olmasında önem kazanabilir. Çünkü, şirketin idaresi bakımından vasıtasız olarak bir tüzel kişiye bağlı olması ancak sermaye iştiraki ile olur. Bu durumda ise zaten ortaklık durumu söz konusudur.

- Şirketin murakabesi bakımından vasıtasız vasıtalı olarak bağlı olduğu gerçek ve tüzel kişiler :

Bir şirketin murakabesi (denetimi) bakımından vasıtasız vasıtalı olarak bağlı bulunduğu kişiler de örtülü kazanç dağıtımının muhatabı olabilir. Şirketin murakabesi bakımından vasıtasız vasıtalı bağlı olduğu gerçek ve tüzel kişilerle, şirketin denetçileri ile olan ilişkileri kavranmak istenmiştir. Olaya, bu açıdan yaklaşıldığında da örtülü kazanç dağıtımının muhatabı olabilecek kişileri, genişletmek mümkündür.

- Şirketin sermayesi bakımından vasıtasız vasıtalı olarak bağlı bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler :

Bir şirketin sermayesi öz kaynaklardan sağlanan özsermaye ile, yabancı kaynaklardan sağlanan yabancı sermayenin toplamından oluşur. Şirketin özsermaye bakımından bir gerçek ve tüzel kişiye bağlılığı ortaklık ilişkisini ifade eder. Ortaklık ilişkisi de 17 nci madde de ayrıca düzenlenmiştir. Bu nedenle, şirketin sermayesi bakımından bağlılığı tanımından, özsermayede pay sahibi olanların değil, yabancı sermaye sahiplerinin anlaşılması gerekmektedir. Ancak şirketin her türlü borcunun bir bağlılık ilişkisine yol açtığı düşünülemez. Borcun, sermaye bakımından bağlılığın nedeni sayılması, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 16 ncı maddesindeki tanım dahilinde örtülü sermaye niteliğini kazandığı takdirde mümkün olmak gerekir.

- Şirketin nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişiler :

Şirketin idaresi, murakabesi veya sermayesi bakımından vasıtasız-vasıtalı olarak nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişilerinde örtülü kazanç da-



ğıtımının muhatabı olabileceği Kurumlar Vergisi Kanunu' nun 17 nci maddesinin 1 numaralı bendinde belirtilmiştir. Burada dikkati çeken nokta örtülü kazanç dağıtımının muhatabı olabileceği belirtilen bu kişilerin, dağıtımı yapacak şirkete olan bağlılığıdır.

Bu yönü ile örtülü yoldan dağıtılan kazancın muhatabı olacakların bağlılığı açısından diğerlerinden ayrılrsa ve örtülü kazanç dağıtımı ilişkileri kapsamında yer almaması gerektiği düşünülse de, şirketin nüfusu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişilere kazanç aktarması, birçok halde vergilemeye bağlı belli neden ve amaçlara dayalı olabilir. Örneğin; birikmiş zararlar için mahsup potansiyeli yaratmak veya bağlı şirket hisse senetlerine değer kazandırmak gibi hususlar etkili olabilir. Bu nedenle, şirketin nüfusu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişilerin, örtülü kazanç dağıtımından yararlanacaklar arasında yer alması gerekmektedir. Bu gereklilik özellikle, dar mükellefiyet ve tam mükellefiyete tabi kurumların ülke dışı faaliyet yapmaları halinde, kurumlar vergisi ödenmeden ülke dışına çıkarılacak kazançların kavranması açısından önem kazanmaktadır.

- Şirketin yönetim kurulu başkan ve üyeleri, müdür ve yüksek memurlarına yapılan ücret ve benzeri ödemelerde durum :

Kurumlar Vergisi Kanunu' 17 nci maddesinin 4 numaralı bendine göre şirket, ortaklarından veya bunların eşleri, usul ve furuğundan ve 3. dereceye kadar (dahil) kan ve sıhri hısımlarından şirketin idare meclisi başkan ve üyesi, müdürü veya yüksek memuru durumunda bulunanlara, emsaline göre göze çarpacak derecede yüksek aylık, ikramiye ücret verir veya benzeri ödemelerde bulunursa kazanç örtülü yoldan dağıtılmış kabul edilecektir.

Bu hükme göre örneğin şirket müdürüne yapılan ücret ödemesinin emsaline göre fazla olması halinde, örtülü kazanç dağıtımından bahsedebilmemiz için, müdürün şirket ortağı veya ortağın eşi veya usul-furuğu ya da üçüncü dereceye kadar kan veya sıhri hısımlı olması şartı aranacaktır. Anlatılan biçimde bir ilişki kurulamıyorsa, yapılan ücret ödemesi emsallerine göre ne kadar yüksek olursa olsun, örtülü kazanç dağıtımından bahsedilemeyecektir.

#### **3.2.3.3.4. Örtülü Kazanç Dağıtımı Sayılan Haller**

Kurumların örtülü yolla kazanç dağıtımını, çok farklı şekillerde yapabilecek-

lerini ve bu nedenle örtülü kazanç dağıtımının, Kurumlar Vergisi Kanunu' nun 17 nci maddesinde belirtilen şekillerle sınırlandırılmaması gerektiğini, daha önceki bölümlerde belirtmiştik. Nitekim, ilgili kanun maddesinde yer alan "dağıtılmış sayılır" ifadesi de, bir ölçüde, belirtilen haller dışında başka örtülü kazanç dağıtım halleri olabileceğini, kanun maddesinde yer alan dağıtım şekillerinin, yol ve örnek gösterici bir nitelik taşıdığını göstermektedir. Bu genel açıklama ve kabulden sonra, Kurumlar Vergisi Kanunu' nun 17 nci maddesinde sayılan örtülü kazanç dağıtım şekilleri aşağıdaki bölümlerde açıklanmıştır.

- Alım, satım, imalat, inşaat muamelelerinde ve hizmet ilişkilerinde :

Kurumlar Vergisi Kanunu' nun 17 nci maddesinin 1 numaralı bendinde, emsaline göre göze çarpacak derecede yüksek veya düşük fiyat veya bedeller üzerinden veya bedelsiz olarak alım, satım, imalat, inşaat muamelelerinde veya hizmet ilişkilerinde bulunulması örtülü kazanç dağıtımını olarak tanımlanmıştır.

Kurum tarafından ortaklara veya diğer ilgili kişilere emsaline nazaran düşük fiyatla veya maliyet bedeli ile satışlar yapılmakta veya aynı kişilerden satın alınan mallara, emsaline nazaran yüksek fiyat ödenmekte ve kurum bünyesinde oluşması gereken kazançlar, bu yolla örtülü olarak ilgili kişilere dağıtılmaktadır. Burada önemli olan emsal alınacak fiyatın tespitidir. Esas itibariyle emsal alınacak fiyatlar öncelikle işletme içi fiyatlarıdır. İşletme içinde emsal bulunamadığında, benzer işletmelerdeki fiyatlar veya yetkili makamlarca tespit edilmiş olan fiyatlar dikkate alınmalıdır. Bununla birlikte, işlem fiyatı ile emsal fiyatı kıyaslarken; işlem miktarı, zamanı, ödeme şartları, piyasa durumu gibi değişkenler de dikkate alınmalıdır.

Aynı bent hükmünde yer alan imalat, inşaat muameleleri ve hizmet ilişkilerindeki fiyat ve bedeller de, örtülü kazanç dağıtımının tespiti açısından, yukarıda açıklanan aynı esaslar doğrultusunda değerlendirilmelidir.

- Kiraya verme ve kiralama işlemlerinde :

Kurumlar Vergisi Kanunu' nun 17 nci maddesinin 2 numaralı bendinde, emsaline göre göze çarpacak derecede yüksek veya düşük fiyatlar üzerinden kiralama veya kiraya verme muamelelerinde bulunulması örtülü kazanç dağıtımını olarak tanımlanmıştır.

Emsal tespit etmekteki güçlük, kiralama işlemlerinde daha belirgin olarak karşımıza çıkmaktadır. Örtülü kazanç dağıtımı ile ilgili değerlemede, şirketin ortakları ve diğer kişilerle olan kiralama ve kiraya verme işlemlerinde, kira bedelinin emsaline göre kıyaslamasında, Gelir Vergisi Kanunu' nun 73 üncü maddesindeki emsal kira bedelinin dikkate alınıp alınmayacağı hususunda kesin bir hüküm yer almamaktadır. Bu hükmün kiralama ve kiraya verme işlemlerinde örtülü kazancın tespitinde emsal olarak alınıp alınmayacağına ilişkin Danıştay' ın vermiş olduğu iki karar aşağıdaki gibidir.

"Gelir Vergisi Kanunu' nun 73 nci maddesinde sözü edilen emsal kira bedelinin getirilmesinden amaç sadece bedelsiz ya da düşük bedelle kiraya verilen mal ve hakların kiralarda asgari haddin tayini diğer bir deyimle tarafların serbest iradeleri ve taahhüt eden kirada muvazaa yolu ile noksan gösterilmesini ve böylece vergi ziyamı önlemek olup, matrah tayininde öncelikle bu madde hükmünün esas alınması yerinde değildir." (Dn. 4. Daire, 29.11.1969, E:1969/5040, K:1969/299)

"Yapılan bilirkişi incelemesi sonucunda, kiralamaya konu otel ile ilgili olarak saptanan rayiç bedel üzerinden, Gelir Vergisi Kanunu' nun 73 üncü maddesinde belirtilen şekilde hesaplanan emsal kira bedeli, yıl içinde ödenen kira miktarının çok üzerinde olduğundan örtülü kazanç dağıtımından söz edilemez." (Dn. 11. Daire, 24.03.1998, E:1997/1092, K:1998/1151)

Danıştay kararlarından da görüleceği üzere, Gelir Vergisi Kanunu' nun 73 üncü maddesinin kiralama ve kiraya verme işlemlerinde emsal olarak kullanılıp kullanılmayacağı konusunda kesin bir hüküm yer almamakla birlikte, bu bedelin bir asgari tutarı ifade etmesi nedeniyle düşük bedelle kiraya verme işlemlerinde dikkate alınabileceği, ancak yüksek bedelle kiralama işlemlerinde ise dikkate alınamayacağı söylenebilir.

- Ödünç para alıp verme işlemlerinde :

Kurumlar Vergisi Kanunu' nun 17 nci maddesinin 3 numaralı bendinde, emsaline göre göze çarpacak derecede yüksek veya düşük faiz ve komisyonlarla ödünç para alınıp verilmesi örtülü kazanç dağıtımı olarak tanımlanmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanunu' nun 16 nci maddesinde; kurumların aralarında vasıtalı vasıtasız bir şirket münasebeti veya devamlı ve sıkı bir iktisadi münase-

bet bulunan gerçek ve tüzel kişilerden yaptıkları istikrazlar, teşebbüste devamlı olarak kullanılır ve bu istikrazlarla kurumun öz sermayesi arasındaki nispet, emsal kurumlarınkine nazaran bariz bir fazlalık gösterirse mezkur istikrazların örtülü sermaye sayılacağı, aynı Kanun' un 15 inci maddesinde ise, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizlerin, kurum kazancının tespitinde indirilemeyeceği, hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla, söz konusu kişilerden alınan borçlar örtülü sermaye niteliğinde ise, bu borçlanmalara uygulanan faiz ve komisyon oranının bir önemi kalmamakta, bu nitelikte yapılan tüm ödemeler bir nevi kar dağıtım hükmünde sayılmakta ve kurum kazancının tespitinde indirilmesine imkan verilmemektedir. Bu nedenle, ancak örtülü sermaye niteliğinde olmayan borç alma işlemlerinde ve bu borçlanmalara emseline nazaran yüksek faiz (vb) ödenmesi durumunda, örtülü kazanç dağıtımından bahsedilmektedir. Dağıtılan örtülü kazanç tutarını ise emsal faiz oranı ile uygulanan faiz oranı arasındaki fark belirlemektedir. Başka bir ifadeyle, şirketin söz konusu kişilerden aldığı ve örtülü sermaye niteliğinde olmayan borç paralara, emsal faiz oranı uygulanarak bir faiz ödenmesi durumunda, örtülü kazanç dağıtımından bahsedilemez.

Ödünç para alıp verme işlemlerinde örtülü kazanç dağıtımının tespiti açısından emsal kıyaslaması, işletme içi emsallere göre yapılamadığı durumlarda piyasadaki resmi faiz hadleri ile yapılır. Bu durumda karşımıza mevduata uygulanan faiz oranı ile kredilere uygulanan faiz oranının tercihi ortaya çıkar.

Ortağın şirkete borç verdiği durumlarda, emsal faiz haddinin tespitinde işlemin niteliğine bakmak gerekmektedir. Ortaktan borç alınan para şirketin acil nakit ihtiyacını veya proje finansmanını sağlamayı amaçlıyorsa emsal faiz oranı, üçüncü kişilerden borç alındığında ödenecek faiz oranına göre belirlenecektir. Ancak, borçlanma ortağa uygun bir tasarruf değerlendirme amacıyla yapılmışsa emsal faiz oranı, ortağın mevduat müesseselerinden alacağı faiz oranı olacaktır. Şirketin ortağa verdiği durumda ise, emsal alınacak faiz oranı, şirketin üçüncü şahıslara borç verdiğiğinde alabileceği faiz oranıdır.

Şirket ortaklarından veya diğer ilgililerden aldığı borç karşılığında herhangi bir faiz ödemesi yapmaması durumunda, borcu alan kurum bakımından yapılacak işlem yoktur. Borcu veren karşı tarafın gerçek veya tüzel kişi olması aç-

sından ise işlemin ilgili kanun hükümleri çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir.

- Aylık, ücret ve benzeri ödemelerde :

Kurumlar Vergisi Kanunu' nun 17 nci maddesinin 4 numaralı bendinde, ortaklardan veya bunların eşleri ile usul ve furuundan ve 3 üncü dereceye kadar (dahil) kan ve sıhri hısımlarından şirketin idare meclisi başkan ve üyesi, müdürü veya yüksek memuru durumunda bulunanlara emsaline göre göze çarpacak derecede yüksek aylık, ikramiye, ücret verilmesi veya benzeri ödenmelerde bulunulması örtülü kazanç dağıtımı olarak tanımlanmıştır.

Yüksek memur, şirket politikasının belirlenmesinde ve/veya idaresinde söz sahibi olan kişiler olarak tanımlanabilir. Bu kişilere yapılan ödemenin emsaline göre göze çarpacak şekilde yüksek olup olmadığı tespitinde değerlendirilecek olan öncelikli emsal, şirket bünyesindeki aynı pozisyondaki çalışanlara yapılan ödemelerdir. Bu değerlendirmede, ilgilinin yetki ve sorumluluk derecesi, şirketin mali ve ticari yapısı gibi unsurların dikkate alınması gerekmektedir. İşletme içi emsal bulunamadığı durumlarda ise benzer işletmelerdeki ödemeler de emsal tespiti açısından kullanılabilir.

Bununla birlikte, idare meclisi başkan ve üyelerine temettü ikramiyesi şeklinde verilen kar payları Gelir Vergisi Kanunu' nun 75 inci maddesinde menkul sermaye iradı olarak sayılmış, ücret şeklinde vergilendirmeleri ve gider yazılmaları olanağı uygulamadan kaldırılmıştır. Bu nedenle, idare meclisi başkan ve üyelerine verilen temettü ikramiyeleri, örtülü kazanç dağıtımlarında bu kişilere sağlanan menfaatler arasında yer almayacaktır.

#### **3.2.4. İhtiyat Akçeleri**

Kurumlar Vergisi Kanunu' nun 15 inci maddesinin 4 numaralı bendinde her ne şekilde ve her ne isim altında olursa olsun ayrılan ihtiyat akçelerinin (yedek akçe) gider yazılamayacağı hükmü yer almaktadır.

İhtiyat akçesi; Türk Ticaret Kanunu' na göre, kurumların özel kanunlarına veya esas mukavelename ve nizamnamelerine göre muhtelif adlarla zorunlu ya da ihtiyari olarak ayırdıkları meblağdır. Bankaların Bankalar Kanunu' na göre ayırdıkları karşılıklar da bu niteliktedir.

Türk Ticaret Kanunu hükümleri doğrultusunda ayrılan yedek akçeler; kanu-

nun 466 ncı maddesinde yer alan, "her yıl safi karın yirmide birinin ödenmiş esas sermayenin beşte birini buluncaya kadar umumi yedek akçe olarak ayrılması mecburidir."(Birinci Tertip Yedek Akçe) hükmü ile yine aynı maddede düzenlenen pay sahiplerine % 5 kar payı ayrıldıktan sonra pay sahipleriyle kara iştirak eden diğer kimselere dağıtılması kararlaştırılan kısmın onda biri tutarında ayrılan yedek akçelerdir.(İkinci Tertip Yedek Akçe) Bunlar kanuni yedek akçelerdir. Ayrıca Türk Ticaret Kanunu' nun 467 nci maddesinde anonim şirketlerin kanuni yedek akçe dışında yedek akçe ayrılabilceği hakkında ana sözleşmeye hüküm konulabileceği belirtilmiştir.

İhtiyat akçeleri ileride ortaya çıkabilecek riskleri karşılamak ve mali bünyeyi sağlam tutmak amacını taşır. Kazancın elde edilmesi ile değil fakat elde edilmiş kazancın tahsis yeri ile ilgili olduğundan gider olarak indirimi mümkün değildir. Günümüz vergileme rejimine göre gerek kanuni gerekse fevkalade ihtiyat akçeleri (yedek akçeler) vergi sonrası kar üzerinden ayrıldığından gider olarak indirimi ne hukuken ne de fiilen mümkündür.

### **3.2.5. Kurumlar Vergisi, Para Cezaları, Vergi Cezaları, Gecikme Zamları ve Faizler**

Kurumlar Vergisi Kanunu' nun 15 inci maddesinin 6 numaralı bendinde; bu kanuna göre hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizlerin gider yazılmayacağı hükme bağlanmıştır.

Maddede geçen her türlü para cezaları teriminden, mükellefin kişisel kusura doğan ve yürürlükte olan hukuksal düzenlemelere göre ödenmesi gereken (trafik para cezaları gibi) cezalar anlaşılmalıdır.

Aynı maddeye göre ilgili olduğu verginin cinsine bakılmaksızın kusur, ağır kusur, kaçakçılık, vergi ziyayı, genel ve özel usulsüzlük gibi vergi kanunlarından kaynaklanan cezalar da gider yazılmayacaktır.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler de gider yazılmayacaktır. Bu hüküm 6183 sayılı kanun hükümlerine tabi her türlü kamu alacağına ait ceza, zam ve faizlerin gider kaydedilmesini önlemektedir. Maddede açıkça be-

lirtilmemesine rağmen mükelleflerce ödenecek tecil faizleri ile pişmanlık zamlarının da gider yazılamayacağı kanaatindeyiz. Nitekim 02.02.1981 tarih ve 22123-243 sayılı muktezada Maliye Bakanlığı da aynı görüşü benimsemiştir.

Diğer yandan işçi sigorta primlerinin geç ödenmesine bağlı olarak ilgili mevzuat uyarınca ödenecek olan gecikme zammı da gider olarak dikkate alınmaz.

### **3.2.6. Menkul Kıymetlerin İtibari Değerinin Altında Satışından Doğan Zararlar ile Ödenen Komisyonlar**

Kurumlar Vergisi Kanunu' nun 15 inci maddesinin 9 numaralı bent hükmüne göre, kanunlarla veya kanunların verdiği yetkiye dayanarak tespit edilen hadler saklı kalmak üzere, menkul kıymetlerin itibari (nominal) değerlerinin altında satışından doğan zararlar ile ödenen komisyonlar ve benzeri her türlü giderler kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmaz.

Menkul kıymetlerin itibari değerlerinin altında satılmasına müsaade eden ve bu satışın sınırlarını belirleyen kanunlar şunlardır.

- 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu
- 1211 sayılı T.C. Merkez Bankası Kanunu
- 2983 sayılı Tasarrufların Teşviki ve Kamu Yatırımlarının Hızlandırılması Hakkındaki Kanun

Menkul kıymetlerin ihracı ve alım satımıyla ilgili şartlar ilgili kanun hükümlerine göre tespit edilir. Menkul kıymetlerin nominal bedelinin altında satışlar sonucunda oluşan giderler bu kanunların belirlediği şartlar dahilinde kanunen kabul edilen gider niteliğindedir. Yasaların kabul ettiği miktar ve sınırları aşan zararlar, komisyonlar ve diğer giderler masraf olarak kayıtlara intikal ettirilemez.

### **3.2.7. Vergi Usul Kanunu' na Göre Ödenen Gecikme Faizleri**

Kurumlar Vergisi Kanunu' nun 15 inci maddesinin 6 numaralı bendinde; bu kanuna göre hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizlerin gider yazılamayacağı hükme

bağlanmıştır. Daha sonra ortaya çıkan tereddütlerin giderilmesi amacıyla Kurumlar Vergisi Kanunu' nun 15 inci maddesine 3505 sayılı Kanun' la eklenen 10 numaralı bent hükmü ile de Vergi Usul Kanunu' na göre ödenen gecikme faizlerinin, kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınmasının kabul olunmayacağı açıkça hükme bağlanmıştır.

### **3.2.8. Alkol ve Tütün Reklam ve İlan Giderlerinin Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Kısmı % 0 Olarak Belirlenmiştir**

Gelir Vergisi Kanunu' nun 41 inci maddesinin 6 numaralı ve Kurumlar Vergisi Kanunu' nun 15 inci maddesinin 11 numaralı bentlerinde, her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamüllerine ait ilân ve reklam giderlerinin % 50 sinin indiriminin mümkün olmadığı belirlenmiş ve Bakanlar Kurulu bu oranı % 100 e kadar artırmaya, sifıra kadar indirmeye yetkili kılınmıştır. Bakanlar Kurulu da bu oranı 90/1081 sayılı Kararı ile % 0 (sıfır) olarak belirleyerek, bu giderlerin tamamının (oranda bir değişiklik yapılmadığı müddetçe) indirilebilmesine imkân tanımıştır.

### **3.2.9. İşletmenin Esas Faaliyet Konusu ile İlgili Olmayan Deniz ve Hava Taşıtlarının Giderleri ve Amortismanları**

Kurumlar Vergisi Kanunu' nun 15 inci maddesinin 12 numaralı bendinde yer alan düzenlemeye göre; (paralel düzenleme Gelir Vergisi Kanunu' nun 41 inci maddesinin 7 numaralı bendinde yer almaktadır) kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz, uçak helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile amortismanları kanunen kabul edilmeyen giderlerdir.

Sözü edilen bentte yer alan deniz ve hava taşıtlarını işletmenin esas faaliyet konusuyla ilgili olmaması durumunda zati veya ailevi ihtiyaçlarda kullanılması veya sadece işletmede kullanılmış olması sonucu değiştirmemektedir.

Konu ile ilgili ayrıntılı açıklamalar 2.2.8 bölümünde yapıldığından burada ayrıntıya girilmemiştir.

### **3.2.10. Kurumlar Vergisinden İstisna Edilen Kazançlara İlişkin Giderlerin İndirimi Kabul Olunmaz**

3946 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanunu' nun 8 inci maddesine "kurum-



ların, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin ödemelerin kurum kazancından gider olarak indirimi kabul edilmez." hükmü eklenmiştir. Bu hüküm istisna kazançlara ilişkin olarak yapılan giderlerin, kurumun vergiye tabi diğer kazançlarının tespitinde kurum kazancını azaltıcı veya kurum zararlı ise bu zararı artırıcı bir unsur olarak indirim konusu yapılamayacağını ifade etmektedir. Başka bir deyişle, gider kabul etmeme uygulaması istisna kazancın tutarının tespiti ile ilgili değildir. Bu nedenle, bu gelirlerin elde edilmesi için yapılan giderler sadece kurumlar vergisinden müstesna kazançların tespitinde indirim konusu yapılacaktır.

### **3.2.11. Basın Yayın Yoluyla İşlenen Fiiller Dolayısıyla Ödenen Tazminat Giderleri**

4756 sayılı Kanunla 21.05.2002 tarihinden geçerli olmak üzere; Kurumlar Vergisi Kanunu' nun 15 inci maddesine eklenen 14 numaralı bent ile basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlardan doğacak maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde olduğu hükme bağlanmıştır.

### **3.2.12. Dar Mükellef Kurumların Ayrıca İndiremeyecekleri Giderler**

Kurumlar Vergisi Kanunu' nun 15 inci maddesinin 5 numaralı bendinde dar mükellefiyete tabi kurumların, aynı maddede öngörülenlerin dışında ayrıca, safi kurum kazancının tespitinde indiremeyecekleri giderler iki başlık halinde sayılmıştır.

- Türkiye' de faaliyet gösteren dar mükellef kurumlar hesabına yaptıkları alım satımlar için ana merkeze veya Türkiye dışındaki şubelere verilen faizler, komisyonlar ve benzeri safi kurum kazancının tespitinde indirilemeyecektir.

Bir nevi örtülü kazanç dağıtımına da elverişli bulunan ve Türkiye dışında olması nedeniyle denetlenme olanağı da bulunmayan bu tür ödemelerin haklı olarak gider kabul edilmemesi yoluna gidilmiştir.

Gerçekten dar mükellef kurumun Türkiye' de icra ettiği faaliyetlerin gereği olarak bir kısım alım satım işlemlerinin ana merkez veya diğer şubeler tarafından yapılması mümkün bulunmaktadır. Dar mükellef kurumların kendi iç yapıları nedeniyle, sözü edilen faaliyetler için bir kısım ödemelerin yapılması

halinde, bu ödemelerin kanunen kabul edilmeyen giderlere eklenmesi ve böylece matraha dahil edilmesi gerekmektedir.

- Türkiye' de faaliyet gösteren dar mükellef kurumlarca, ana merkezin veya Türkiye dışındaki şubelerin giderlerine veya zararlarına katılmak üzere ayrılan paylar da safi kazancın tespitinde gider olarak indirilemeyecektir.

Ana merkezin kendi giderlerini veya zararlarını şubelerine dağıtması veya bazı şubelerinde meydana gelen zararlarını diğer şubelere paylaşması, takip edilen işletme politikalarının bir sonucu olarak ortaya çıkabilir. Böyle bir dağıtım sonucu Türkiye' de faaliyet gösteren dar mükellef kuruma da belli bir pay ayrılmış olabilir. Esasen bu konu ana merkez ile şube arasındaki bir konudur. Ancak, vergisel yönden bu gider ve zararların kabulü mümkün olmadığından bu payların kanunen kabul edilmeyen gider olarak safi kurum kazancına ilave edilmesi gerekir.

Dar mükellef kurumlar sadece Türkiye' de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler. Türkiye dışında elde ettikleri kazançlar Türkiye' de vergilendirilmediğinden bu faaliyetler dolayısıyla yapılan giderler ve uğranılan zararların Türkiye' de elde edilen kurum kazancından indirilememesi vergileme prensiplerinin de bir gereğidir.

Bununla birlikte, Türkiye' deki kurumun teftiş ve murakabesi için yabancı memleketlerden gönderilen kimselerin seyahat giderleri, indirim kabul olunmayan ödemelerden hariç tutularak bu giderlerin indirim imkanı tanınmıştır.

Söz konusu seyahat giderleri, ilgili kimsenin gerçek yol masrafları ile bu kişilere verilen yemek ve yatmak giderleri karşılıklarını kapsayan yolculuk ve oturma gündeliklerinden oluşmaktadır.(G.V.K. 24/2) Ayrıca kanuni haddi aşan gündeliklerin ise ücret olarak vergilendirileceğini belirtmekte yarar görüyoruz.

#### **4. KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDERLERE İLİŞKİN**

##### **DiĞER VERGİ KANUNLARINDA YER ALAN HÜKÜMLER**

Kanunen kabul edilmeyen giderler esas olarak, Gelir Vergisi Kanunu'nun 41 ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15 nci maddelerinde hüküm altına alınmışlardır. Bununla birlikte, kanunen kabul edilmeyen giderleri, sadece bu maddelerde tanımlanan giderlerle sınırlandırmamız mümkün değildir. Gelir ve ku-

rum kazancının tespitinde indirim olarak kabul edilen ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 40 ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14 üncü maddelerinde tanımlanan giderler içinde yer almayan bir gider unsuru da kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilebileceği gibi; Vergi Usul Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu ve Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nda da kanunen kabul edilmeyen giderlere ilişkin hükümler yer almaktadır.

#### **4.1. Kanunen Kabul Edilmeyen Giderlere İlişkin Vergi Usul Kanunu' da Yer Alan Hükümler**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 38 inci maddesinde ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olarak tanımlanmış, aynı maddenin son fıkrasında ise ticari kazancın bu suretle tespiti sırasında, Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümlerinin de uyulacağı hükmüne varılmıştır. Bununla birlikte, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13 üncü maddesinin 2 nci fıkrasında da safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı şeklinde yasal düzenleme yapılmıştır. Dolayısıyla hem gelir vergisi matrahının hem de kurumlar vergisi matrahının tespitinde Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ilişkin hükümleri geçerli olacak ve bu kanun hükmüne göre indirimi mümkün olmayan bir gider, kazanç tespitinde indirim olarak dikkate alınamayacaktır.

##### **4.1.1. Amortismanlar Yönünden Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler**

Vergi Usul Kanunu'nun 313-321 nci maddeleri arasında mevcutlarda amortisman uygulaması düzenlenmiştir. Kanun'un 315 nci maddesinde; mükelleflerin amortismanına tabi iktisadi kıymetlerinin değerini, %20 oranından fazla olmamak üzere, serbestçe tespit ettikleri oranlar üzerinden yok edebileceklerini, ancak arazi ve binalar ile %20 oranından daha yüksek bir oranda amortismanına tutulacak iktisadi kıymetlerin değerinin, Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan olunan oranlar üzerinden yok edileceğini hüküm altına almıştır.

Ayrıca Kanun'a 205 sayılı Kanun'un 19 uncu maddesiyle eklenen Mük. 315 inci maddeye göre; bilanço usulüne göre defter tutan mükellefler, amortismanına tabii iktisadi değerlerini, azalan bakiyeler üzerinden amortismanına tabi tutabileceklerdir. Bu usulün uygulamasında amortisman oranı %40 ı geçmemek

üzere normal amortisman oranının iki katı olacak ve amortisman süresi normal amortisman oranına göre hesaplanacaktır.

Aynı Kanun' un Mük. 320 nci maddesinde ise amortisman usulünün seçimine ilişkin esaslar düzenlenmiştir. Buna göre;

- İktisadi ve teknik bakımdan bir bütün teşkil eden değerler için normal veya azalan bakiyeler usulü ile amortisman usullerinden yalnız birisi uygulanabilir,

- Bir iktisadi değer üzerinden normal amortisman usulüne göre amortisman ayrılmasına başladıktan sonra, bu usulden dönülemez,

- Bir iktisadi değer üzerinden azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayrılmaya başladıktan sonra normal amortisman usulüne geçebilir. Bu takdirde henüz yok edilmemiş olan değer kısmı, bakiye amortisman süresine bölünmek suretiyle eşit miktarlarla yok edilir.

Vergi Usul Kanunu' nun 317 maddesinde ise, fevkalade amortisman uygulamasına ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Bu maddeye göre; amortismana tabi olup,

- Yangın, deprem, su basması gibi afetler,

- Yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz bir hale gelen,

- Cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalan,

menkul ve gayrimenkullerle haklara, mükelleflerin müracaatları üzerine ve ilgili bakanlıkların mütalaası alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığınca her işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı belli edilen "Fevkalade ekonomik ve teknik amortisman nispetleri" uygulanır.

Yukarıda açıklanan yasal düzenlemeler doğrultusunda hesaplanan ve sonuç hesaplarına aktarılan amortisman giderleri, kanunun indirim imkan tanıdığı giderlerdendir. Ancak, ilgili dönemde amortismanlara ilişkin kanuni düzenlemelerden farklı bir işlem sonucu hesaplanan amortisman giderinin tamamı veya bir kısmı kanunen kabul edilmeyen gider niteliği kazanabilecektir. Amortisman giderlerinin, kanunen kabul edilmeyen gider olarak kabul edileceği durumlar şunlardır:

- Amortisman oranı kanuni oranın (%20) üzerinde tespit edilirse, hesaplanan amortismanın kanuni orana göre hesaplanacak amortismanı aşan kısmı kanunen kabul edilmeyen giderdir.

- İktisadi kıymetin itfa süresi içinde herhangi bir yılda amortisman gideri hesaplanmaz ise, daha sonraki yıllarda ve tespit edilen amortisman oranına göre hesaplanan itfa süresi uzatılmayacağı için "itfa süresi + 1" nci dönemde, ilgili dönem de ayrılmayan kısım gider olarak yazılamaz. Aksi halde kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir.

- İlk yıl belirlenen amortisman oranı itfa süresi içinde değiştirilemeyeceği için (md. 317 ve 318 hariç), amortisman oranının itfa dönemi içinde artırılması durumunda aşan kısma isabet eden amortisman gideri kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir. Örneğin; 1.000.000.000.- TL. değerindeki iktisadi kıymetin %10 oranında 10 yılda itfa edilmesine karar verilmiş, ilk iki yıl 100.000.000.- TL. olmak üzere toplam 200.000.000.- TL. amortisman gideri ayrılmış, üçüncü ve müteakip yıllarda %20 oranı üzerinden 200.000.000.- TL. olmak üzere 800.000.000.- TL. amortisman gideri hesaplanmış ise bu yıllardaki 100.000.000.- TL. amortisman giderleri kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir.

- Aynı şekilde ilk belirlenen amortisman oranına göre hesaplanan itfa yılı değiştirilemeyeceği için, amortisman oranının düşürülmesi durumunda, itfa edilmeyen kısım için amortisman gideri ayrılamayacaktır. Örneğin; 1.000.000.000.- TL. değerindeki iktisadi kıymetin %20 oranında 5 yılda itfa edilmesine karar verilmiş, ilk yıl 200.000.000.- TL. amortisman gideri ayrılmış, ikinci ve müteakip yıllarda %10 oranı üzerinden 100.000.000.- TL. amortisman gideri ayrılmış ise altıncı ve müteakip yıllarda ayrılan amortisman giderleri kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir. Bununla birlikte, itfa süresi içinde ilk orana dönülerek amortisman gideri ayrılabilir. Ancak, düşük oranlı yıllarda ayrılmayan kısım hiçbir dönemde tamamlanamaz.

- Normal amortisman yönteminden, azalan bakiyeler yöntemine geçilemeyeceği için, bu değişikliğin vukuu bulunduğu dönem ve müteakip dönemlerde, normal amortisman yöntemine göre ayrılması gereken amortisman giderini aşan kısım kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir.

- Son olarak, fevkalade amortisman uygulayabilmek için Vergi Usul Kanunu'nun 317 nci maddesinde belirtilen şartlar yerine getirilmeden bir iktisadi kıymet için fevkalade amortisman uygulanırsa, ilgili dönemde ayrılması gereken amortisman tutarını aşan kısım kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilecektir.

#### **4.1.2. Değersiz ve Şüpheli Alacaklar Yönünden Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler**

Vergi Usul Kanunu'nun 322-327 nci maddeleri arasında alacaklarda ve sermayede amortismanla ilişkin hükümler yer almaktadır. Bir alacağın değersiz ya da şüpheli alacak olarak zarar kaydı için aranması gereken temel şartlar şunlardır:

- Doğrudan veya karşılık ayrılmak suretiyle zarar yazılacak olan alacak, iş ve işletme ile ilgili olmalıdır. İşletme sahibinin şahsi alacağı, sonradan envantere alınmak suretiyle işletmeye dahil edilmiş olsa bile, değersiz veya şüpheli alacak olarak gider yazılamaz.

- Alacağın, karın teşekkülüne etki yapmış bulunması veya genel olarak faaliyetin normal icapları dahilinde teşekkül etmiş olması gerekmektedir. Karın teşekkülünü etkilememiş, dolayısıyla daha önce tahakkuk esasına göre hasılat hesaplarına intikal etmemiş bir alacağın değersiz veya şüpheli sayılmak suretiyle zarar yazılamayacaktır. Ayrıca, hatır senedi ve kefaletten doğan alacaklar, ticari faaliyetin normal icapları dahilinde doğmuş bir alacak sayılamayacaktır.

Değersiz alacaklar 322 nci madde de, kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline imkan kalmayan alacaklar değersiz alacaklardır şeklinde tanımlanmış, bu mahiyete girdikleri tarihte mukayyet kıymetleriyle zarara geçirilerek yok edilecekleri hüküm altına alınmıştır. Kazai hükümden maksat, alacağın tahsil edilme imkanının tamamen ortadan kalktığını hükme bağlayan bir mahkeme kararının bulunmasıdır. Kanaat verici vesikadan ne anlaşılması gerektiği ise ilgili kanun maddesinde açık değildir. Kanaat verici vesikaya konkordato anlaşması, alacaktan vazgeçildiğini gösteren mahkeme tutanakları, borçlunun varlık bırakmadan öldüğü ve mirasçılardan mirası reddettiğini gösterir belgeler, borçlunun kesin olarak yurt dışına çıktığı ve haczi kabil malı olmadığını gösteren belgeler örnek olarak verilebilir.

Şüpheli alacaklar için karşılık ayrılmasına ilişkin esaslar da 323 üncü madde de düzenlenmiştir. Ticari alacakların şüpheli alacaklar haline dönüşebilmesi için ise iki koşulun bulunması gereklidir; buna göre, dava veya icra safhasında bulunan alacaklar veya yapılan protestoya veya yazılı olarak bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlusu tarafından ödenmeyen dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar şüpheli alacaklar hesabına aktarılır. Ancak, teminatlı alacaklarda bu karşılık teminattan geri kalan miktara ayrılabilir. Yani teminatlı alacaklar için karşılık ayrılamaz. Ayrıca alacak hangi dönemde şüpheli hale gelmişse ancak o dönemde karşılık ayrılabilir. O dönemde karşılık ayrılmazsa sonraki dönemlerde karşılık ayrılamaz. Şüpheli hale dönten alacakları için mükellefler, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre hesap dönemi sonu itibarıyla karşılık ayırıp, dönem ticari kazancından indirebilirler.

Şüpheli alacaklara ilişkin olarak özellik arzeden bazı durumlar şunlardır:

Mal teminine yönelik olarak verilen avanslar, ticari faaliyetle ilişkili bulunmakla birlikte, daha önce hasılat hesaplarına intikal ettirilmediği için karşılık ayrılmak suretiyle zarar yazılamayacaktır. Avansın ticari iş kapsamında verilmiş olması zarar yazılması için yeterli olmamaktadır.

Holdiing ile iştirakleri arasında çeşitli nedenlerle alacak ilişkisi doğabilmektedir. İşletmenin ana kuruluş, iştirak ve bağlı ortaklıklarından ticari ilişkiler (mal ve hizmet satışları) nedeniyle olan alacaklarının grup dışı şirketlerden olan ticari alacaklarından farkı bulunmamaktadır. Bu nedenle, şüpheli hale geldiği yılda karşılık ayrılarak zarar yazılması mümkündür. İşletmelerin ana kuruluş ve/veya iştiraklerinden esas faaliyet konusu dışındaki işlemlerden (ödünç verme, kefalet ve benzeri) doğan alacakları ise yukarıda belirtilen genel prensip uyarınca karşılık uygulamasına konu edilemeyecektir. Çünkü, bu nitelikteki alacakların hasılat hesapları ile ilişkisi bulunmamaktadır.

İşletmelerin, vadeli mal satışlarında, tahsil edilmeyen katma değer vergisi tutarını da içeren alacak tutarının tamamı üzerinden, şartların vukuu halinde karşılık ayrılp ayrılamayacağı uygulamada tereddütler yaratan bir konu olup, iki farklı görüş hakimdir. Birinci görüş; hesaplanan katma değer vergisinin ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmadığı, Vergi Usul Kanunu'nun 323 üncü madde hükmü gerekçesinde hasılat ile daha önce iliş-

kilendirilmemiş bir alacak için karşılık ayrılamayacağı, ayrıca Katma Değer Vergisi sistemimizin hesaplanan katma değer vergisinin tahsil edilip edilmemesi ile ilgilenmediği vergiyi doğuran olayı yeterli gördüğü gerekçeleri ile tahsil edilmeyen katma değer vergisi hariç alacak tutarı üzerinden karşılık ayrılabilceğini savunmaktadır. İkinci görüş ise; hesaplanan katma değer vergisinin ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili bir alacak olduğu, tahsil edilmemiş olan katma değer vergisinin devletin kasasına ödenmesinin adalet kavramıyla bağdaşmayacağı savları ile tahsil edilmeyen katma değer vergisini de içiren alacak tutarı üzerinden karşılık ayrılması gerektiğini savunmaktadır.

Ancak mali idarenin ve idari yargının bu konudaki görüşü belli değildir. Bu nedenle, katma değer vergisi dahil alacak tutarı için karşılık ayrılması ve gider yazılması durumunda, tenkit edilebileceği ve cezalı tarhiyatla karşı karşıya kalılabileceği hususu da dikkate alınmalıdır.

Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesiyle ilgili olmak ve Vergi Usul Kanunu'nun 323 üncü maddesinde belirlenen şartlar sağlamak koşuluyla, şüpheli hale gelen alacaklar için karşılık ayrılarak gider yazılması olasıdır. Mükellefler, değersiz ve şüpheli alacaklar için öngörülen kanuni şartların oluşmasını beklemeden, genel kabul görmüş muhasebe standartları uyarınca tahsilini olanaklı görmedikleri alacakları için karşılık ayırmaları durumunda, bu karşılık giderleri kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alıp, ticari kazançlarına ilave etmeleri gerekmektedir.

#### **4.1.3. Sermayede Amortisman Yönünden Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler**

Vergi Usul Kanunu'nun 325 nci maddesinde sermayenin itfası, 326 ncı maddesinde ilk tesis ve taazzuv giderlerinin ve peştemallıkların itfası ve 327 nci maddesinde özel maliyet bedellerinin itfası düzenlenmiştir. Söz konusu kanun maddeleri aşağıdaki gibi olup, bu kanun hükümlerine aykırı olarak yapılan gider kayıtları kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilecektir.

Sermayenin itfası (md. 325) – İmtiyazlı işletmelerde, tesisatın imtiyaz süresinden sonra, bedelsiz olarak devlete veya Devletçe tensip olunan bir teşekküle veya belediyeye intikal etmesi imtiyazname gereğinden bulunduğu, im-



tiyaz mukavelenamesinde de sermayenin itfası için yıllık belli bir nispet veya miktar ayrılması gösterilmiş olduğu takdirde, bu nispet veya miktar üzerinden sermaye itfa olunur.

İlk tesis ve taazzuv giderlerinin ve peştemallıkların itfası (md. 326) – Kurumların aktifleştirdikleri ilk tesis ve taazzuv giderleri ile peştemallıklar mukayyet değerleri üzerinden eşit miktarlarda ve beş yıl içinde itfa olunur.

Özel maliyet bedelinin itfası (md. 327) – Gayrimenkullerin ve gemilerin iktisadi kıymetlerini artıran ve 272 nci maddede yazılı özel maliyet bedelleri, kira süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilir. Kira süresi dolmadan, kiralanın şeyin boşaltılması halinde henüz itfa edilmemiş olan giderler, boşaltma yılında bir defada gider yazılır.

#### **4.2. Kanunen Kabul Edilmeyen Giderlere İlişkin Katma Değer Vergisi Kanunu' da Yer Alan Hükümler**

Katma Değer Vergi Kanunu' nun "Verginin Gider Kaydedilemeyeceği" başlığını taşıyan 58 inci maddesinde; mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisi ile mükellefçe indirilecek katma değer vergisi, gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilemez hükmü yer almaktadır. Bu maddenin uygulamasına yönelik açıklamalar 1 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği' nin XI/B bölümünde gibi yer almaktadır. Buna göre;

"Mükelleflerin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesapladıkları katma değer vergisi, gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak düşülemeyeceği gibi bu işlemlere ilişkin olarak alış vesikalarında gösterilen ve indirilebilecek katma değer vergisi de gider olarak kabul edilemeyecektir.

Madde hükmünün düzenleniş amacı, mükellefin üzerinde yük olarak kalmayacak verginin, gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabulünün önlenmesidir.

Diğer yandan indirilemeyecek katma değer vergisinin gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde işin mahiyetine göre gider ya da maliyet unsuru olarak dikkate alınacağı tabidir.

Mükelleflerin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisi ise, ancak vergiye tabi malların işçilere ayın ücret olarak verilmesi veya çe-

şitli kişi ya da kuruluşlara bağışlanması halleriyle sınırlı olarak, dolaylı bir biçimde gider yazılabilecektir."

Katma Değer Vergisi Kanunu' nun 30 uncu maddesinin (d) bendinde ise, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisinin, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Teşebbüs sahibi tarafından işletmeden ayın olarak çekilen değerler kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir. Bununla birlikte bu işlem, Katma Değer Vergisi Kanunu' nun 3 üncü maddesinin (a) bendine göre açık olarak teslim sayılan hal olduğuna göre, söz konusu teslim dolayısıyla katma değer vergisi hesaplanacak ve teslim edilen kıymete ilişkin yüklenilen katma değer vergisi indirilebilecektir. Ancak, teslim sayılan hal nedeniyle hesaplanan teslim katma değer vergisinin gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak indirilemeyeceği tabiidir.

Mal ve hizmet şeklindeki bağışlarda ise; şayet bağış Katma Değer Vergisi Kanunu' nun 17/2-b maddesi uyarınca katma değer vergisinden istisna edilmiş ise, bu bağış kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde olsun olmasın bağışlanan mal ve hizmete ilişkin olarak yüklenilen katma değer vergisinin aynı Kanun' un 30/a maddesi uyarınca indirilmesi mümkün değildir. Bununla birlikte bağış Katma Değer Vergisi Kanunu' nun 17 nci maddesine göre istisna kapsamına girmiyorsa, 3/a ve 5 inci maddeler uyarınca teslimine ilişkin katma değer vergisi hesaplanacaktır. Dolayısıyla satılan herhangi bir mal veya hizmette olduğu gibi indirim hakkı mevcut olacaktır. Ancak bu bağış Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunu açısından kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde ise bedelsiz teslim nedeniyle mükellef tarafından hesaplanan katma değer vergisi, bağışlanan iktisadi kıymetle birlikte kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde olduğundan indirilemeyecektir.

#### **4.3. Kanunen Kabul Edilmeyen Giderlere İlişkin Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu' nda Yer Alan Hükümler**

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu' nun 3088 sayılı Kanun' un 9 uncu maddesiyle değişen, "Gider kaydedilmeme hali" başlıklı 14 üncü maddesine göre;

aynı kanuna bağlı (I), (III) ve (IV) sayılı tarifelerde yer alan taşıtlardan alınan vergi ve cezalar ise gecikme zamları gelir ve kurumlar vergilerinin matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmeyecektir. Aynı maddenin parantez içi hükmünde ise, ticari maksatla kullanılan uçak ve helikopterler ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlar bu sınırlandırmanın kapsamı dışında tutularak, bunlara ilişkin olarak ödenen taşıt alım vergisinin gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak indirilebileceği kabul edilmiştir. Ancak, her hal ve takdirde motorlu taşıtlar vergisine ilişkin olarak ödenen ceza ve gecikme zamları da gider olarak indirilemeyecektir.

Yukarıda açıklanan maddeye göre, ödenen motorlu taşıtlar vergisi gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak indirilebilecek araçlar Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu' na bağlı (II) sayılı tarifede yer alan minibüs, otobüs ve benzerleri ile kamyonet, kamyon, çekici ve benzerleridir. Ayrıca ticari maksatla kullanılan uçak ve helikopterler ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlar için ödene motorlu taşıtlar vergisi de gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak indirilebilecektir.

## **5. ÖZELLİK ARZEDEN DURUMLAR**

### **5.1. Ticari İşletmelerde Çalınan Paralar, Emtialar ve Sabit Kıymetler Gider Yazılabilir mi?**

İşletmeler her zaman için hırsızlık olayına maruz kalabilirler. Hırsızlık olayına maruz kalan işletmeler bir değer kaybına uğrayacaklardır. Bu değer kaybı işletmeler açısından ticari kazancın tespitinde bir zarar unsurudur, ancak bu kayıpların vergi matrahının tespitinde bir zarar unsuru olarak ele alınmaları mümkün değildir.

Gelir Vergisi Kanunu' nun 40 ıncı maddesinde gayrisafi kazançtan, safi kazanca varmak için hangi gider unsurlarının indirim konusu yapılabileceği 8 bent halinde saymıştır. Bu maddede indirim konusu yapılabilecek giderler tek tek sayılmıştır. Bunlardan 1 numaralı bentte yazılı genel gider niteliğinde olmayanlar kıyas yolu ile genişletilemez. Dolayısıyla hırsızlık olayı ile uğranılan değer kaybı ancak 1 numaralı bentteki genel giderlere sokulabildiği ölçüde gider olarak dikkate alınabilecektir.

Gelir Vergisi Kanunu' nun 40 ıncı maddesinin 1 numaralı bendi uyarınca bir giderin genel gider olarak indirilebilmesi için ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılmış olması gerekmektedir. Yani bir giderin genel gider sayılması için, giderle kazancın elde edilmesi ve idamesi arasında direkt bir ilişkinin bulunması gerekir. İşletmeden çalınan iktisadi kıymetlerle, kazanç sağlanması arasında bu tür bir ilişki kurmak mümkün olmadığına göre, hırsızlık sonucu işletmelerin uğradıkları zararları safi kazancın tespitinde bir gider unsuru olarak ele almaları mümkün olamayacaktır.

Genel hukukta, hırsızlık veya dolandırıcılık mali sonuçları itibarıyla, sadece taraflar arasında hüküm ifade eder. Üçüncü şahıslara etkisi yoktur. İşletmenin hırsızlığa maruz kalması, üçüncü şahıslara olan borcunu ortadan kaldırmayacağından, vergi alacağının bağlandığı olayın meydana gelmesi ile doğmuş bulunan vergi borcunu etkilemesi kabul edilemez.<sup>14</sup>

İşletmeden çalınan paralar konusunda Danıştay 4. Daire, 27.1.1955 tarih ve E. 1954/ 3809, K. 1955/ 172 sayılı kararında çalınan paraların, gelirin elde edilmemiş olduğu gerekçesiyle matraha dahil edilmemesi gerektiği hükmüne varmıştır. Ticari işletmedeki nakdi mevcut, her zaman gelir elde edici bir muamelelerin sonucu olarak sağlanmış ve birikmiş olmayabilir. Örneğin, nakdi mevcut şeklindeki sermayeye veya borç olarak alınan paraya tekabül edebilir. Bu hallerde gelirin elde edilmesi ile ilişki kurulması esasen söz konusu olamaz. Gelir sağlayıcı bir muameleden sağlanan nakdi mevcudun çalınması da, daha önce eksiksiz olarak tekemmül etmiş vergi doğuran olayın ortadan kalkmasına, yok olmasına neden olamaz.<sup>15</sup>

İşletmelerden çalınan emtialar için ise, Vergi Usul Kanunu' nun 278 inci maddesinde düzenlenen kıymeti düşen mallarla ilgili değerlendirme hükmünün uygulanabileceği ileri sürülebilmektedir.

Vergi Usul Kanunu' nun 278 inci maddesine "Yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki

---

14 Yılmaz Özbacı, Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara 1997, Sayfa 310

15 Yılmaz Özbacı, Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara 1997, Sayfa 310

olan emtia ile maliyetlerin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler üstüptü, deşe ve iskartalar emsal bedeli ile değeriendir." hükmü yer almaktadır.

Çalınan emtianın düşük değerieme yapmak suretiyle zarar yazılması Vergi Usul Kanunu' nun 278 inci maddesinin lafzi ifadesine uymamaktadır. Emtiyanın, kıymeti düşen mal olarak emsal bedeli ile değerienebilmesi için kıymeteki kayıp, ticari faaliyetin normal icapları dahilinde bozulma, çürüme, kırılma, çatlama, paslanma gibi haller sonucunda meydana gelmelidir. Bunun tek istisnası vardır, o da; yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden emtianın kayba uğramasıdır. Açıklanan bu nedenlerle, emtianın çalınması dolayısıyla uğranılan değeri kaybı, vergi matrahından indirilmesine olanak bulunmayan sermayede meydana gelen bir kayıptır.

Çalınan sabit kıymetler için de, Vergi Usul Kanunu' nun 317 nci maddesinde düzenlenen fevkalade amortisman uygulanmasının yapılması gerektiği ve bu yolla uğranılan kaybın gider yazılabileceği ileri sürülebilir.

Vergi Usul Kanunu' nun 317 nci maddesinde, sabit kıymetlerin olağanüstü amortismanına tabi tutulması için;

- 1- Yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde değeriini tamamen veya kısmen kaybetmesi,
- 2- Yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz bir hale gelmesi,
- 3- Cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalması,

gerekmektedir. Sabit kıymetin çalınması yukarıda sayılan hallerin hiçbirine girmemektedir. Zaten olağanüstü amortisman uygulaması yukarıdaki hallerin meydana gelmesinden sonra dahi mükelleflerin serbestisinde değildir. Vergi Usul Kanunu' nun 317 nci maddesinin son fıkrasında, "ilgili bakanlıkların mütalaası alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığınca her işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı belli edilen fevkalade ekonomik ve teknik amortisman nispetleri uygulanır." demek suretiyle mükelleflerin kendiliğinden fevkalade amortisman nispeti saptayıp, uygulamalarının mümkün olmadığı, başvurunun olması gerektiği hüküm altına alınmıştır. Sabit kıymetin çalınması halinde ise

böyle bir başvurunun Maliye Bakanlığınca kabulünün söz konusu olamayacağı açıktır.

Çalınan emtiaların ve sabit kıymetlerin Gelir Vergisi Kanunu' nun 40 ıncı maddesinin birinci bendine göre de genel gider olarak matrahtan indirilmesinin mümkün olmadığı yazımızın başında açıklanmıştır.

Maliye idaresi de çalınan kıymetler dolayısıyla ortaya çıkan zararların gider olarak dikkate alınamayacağı görüşündedir. Maliye Bakanlığı tarafından verilmiş olan muktezalarda; çalınan emtia ve demirbaş değerinin zarar olarak kaydedilmesinin olanaksız olduğu, bilanço aktifindeki emtianın çalınması sebebiyle işletme varlığından mevcut olduğu bildirilen azalışın gider kaydına imkan bulunmadığı, hırsızlık dolayısıyla uğranılan ziyanın Vergi Usul Kanunu' nun 278 inci maddesine kıyasen gider yazılamayacağı ve hırsızlık yolu ile çalınan malların gider yazılamayacağı, hırsızlığın olduğu dönemin sonunda emtia stokunda gösterilmesi ve ertesi dönemin dönem başı stokunda gösterilmesi gerektiği görüşlerine yer verilmiştir.

Bu konuda Danıştay 4 üncü Dairesinin iki farklı kararı bulunmaktadır. 4. Dairenin 19.10.1959 tarih E. 57/17-6 K. 19/2559 sayılı kararında çalındığı tespit edilen emtia bedelinin matrahtan tenzilinın icap edeceğine hükmedilmişken 3.10.1979 tarih ve E. 1979/78 K. 1979/2429 sayılı kararda ise Vergi Usul Kanunu'nun 274, 278 ve Gelir Vergisi Kanunu' nun 40 ıncı maddesinin 1inci bendi hükümleri karşısında, çalınan mal bedelinin ticari kazançtan indirilmesinin mümkün olmadığı hükmüne varılmıştır.

Sonuç olarak hırsızlık olayı nedeniyle zarara uğrayan işletmeler bu zararlarını vergi matrahının tespiti sırasında gider olarak dikkate alamayacaklardır.

Bununla beraber hırsızlık olaylarına karşı yaptırılan sigortalar için ödenen primler gider olarak dikkate alınabilecektir. Bu şekilde sigortalanan kıymetler nedeniyle sigorta şirketinden tazminat alınmışsa, alınan tazminatın gelir olarak kaydedilmesi zorunludur.

## **5.2. Meslek Kuruluşları ile Mesleki Derneklere Yapılan Ödemeler**

Gerçek ve tüzel kişilerin belli konularda faaliyet gösterebilmeleri için o konuda kanunlarla kurulmuş ticaret odası, sanayi odası, meslek odaları gibi mesleki kuruluşlara üye olmaları ve bu kuruluşlara bazı ödemeler ( üyelik aidatı, ay-

lık aidat, munzam aidat) yapmaları zorunludur. İşte bu zorunluluk kapsamında bu kuruluşlara yapılan ödemeler gider yazılabilecektir.

Aynı faaliyet konusu ile uğraşan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin, üyelerine mesleki, ekonomik ve sosyal yönlerden yardımcı olma, bilimsel ve teknik araştırmalar yaparak üyelerine önerilerde bulunma, baskı grubu oluşturarak siyasi otorite ile ilişki kurma gibi amaçlarla kurmuş oldukları dernek ve birliklere yapmış oldukları ödemeler ise (aidat, giderlere katılma payı v.s.) vergi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınamaz.

### **5.3. Ücretsiz Tamir-Bakım Garantileri için Ayrılan Karşılık Giderleri**

Özellikle otomobil, elektrikli ev ve iş aletleri, elektronik eşyalar gibi eşyaların üretim ve satışı yapan işletmeler belli bir süreyle (genellikle 1 veya 3 yıl) bu eşyalar için ücretsiz tamir-bakım garantileri vermektedirler. Verilen bu garantilerin kapsamında satılan eşyanın yenisi ile değiştirilmesi, bozulan parçaların tamir edilmesi veya değiştirilmesi ve ücretsiz olarak periyodik bakımlarının yapılması gibi hususlar yer almaktadır.

Uygulamada işletmelerin garantili olarak satışını yaptıkları ve garanti süresi gelecek hesap dönemlerine sarkan mallara garanti kapsamında yapacakları hizmetler için satışın yapıldığı dönemde "Garanti Karşılıkları" veya "Garanti Gider Karşılıkları" şeklinde giderleştirildikleri görülmektedir.

Bu tür giderlerin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınabilmesi mümkün değildir. Nitekim vergi yargısının da bu yönde kararları bulunmaktadır. Konu ile ilgili olarak Bursa Vergi Mahkemesince verilmiş E.1998/400 K. 1999/108 sayılı karar aynen aşağıya alınmıştır.<sup>16</sup>

"5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu' nun 13 üncü maddesinde; safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu' nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu' nun 40 ıncı maddesinin 1 numaralı bendinde ise ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan giderlerin safi kazancın tespitinde gider olarak indirileceği hükümleri yer almaktadır.

Diğer yandan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 287 nci maddesinde; gelecek

---

<sup>16</sup> Yargı Kararları, Vergi Sorunları Dergisi, Aralık 1999, sayfa 130

hesap dönemlerine ait olarak peşin tahsil olunan hasılat ile cari hesap dönemine ait olup henüz ödenmemiş olan giderlerin mukayyet değerleri üzerinden pasifleştirilmek suretiyle değerlendirileceği hükmüne yer verilmiş, 288 inci maddesinde ise karşılık, "hasıl olan veya husulü beklenen fakat miktarı katıyetle kestirilemeyen ve teşebbüs için bir borç mahiyetini arz eden belli bazı zararları karşılamak için hesaben ayrılan meblağlar" olarak tanımlanmıştır.

Dosyanın incelenmesinden; ticari araç ve yedek parça imalat ve ithalatı işiyle iştigal eden davacı şirket tarafından satışı yapılan araçlar için bir yıl süreyle genel bakım garantisi verildiği, genel bakım garantisinin, araç parçalarının ücretsiz değiştirilmesi, tamiri ve bakımını kapsadığı, bu garantiler çerçevesinde maddi kriterlere dayanılarak hesaplanan garanti giderlerinin, cari yıl sonu itibarıyla pasifte garanti gider karşılığı olarak ayrıldığı, davalı idarece garanti gider karşılığının, vergi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilmemesi suretiyle ihtirazi kayıtla verilen beyanname üzerine gelir (stopaj) vergisi ve fon payı tahakkuk ettirildiği anlaşılmaktadır.

Olayda; davacı şirket tarafından, genel bakım garantisi kapsamında araç parçalarının ücretsiz değiştirilmesi, tamiri ve bakım giderleri nedeniyle ayrılan garanti gider karşılığının, vergi matrahının tespitinde indirilecek gider olarak kabulü yukarıda anılan hükümler karşısında mümkün bulunmamaktadır. Söz konusu maddede, karşılık ayrılabilmesi için belli bazı zararların hasıl olması veya husulünün beklenmesi gerektiği belirtilmiş olup, davacı şirketin genel bakım garantisi nedeniyle hangi araçlar için ne ölçüde borç altına gireceği belli değildir.

Bu durumda dava konusu gelir (stopaj) vergisi ve fon payı tahakkukunda bir isabetsizlik bulunmamaktadır."

#### **5.4. Promosyon Giderleri**

Ticari hayatta ticareti yapılan mallara olan talebin arttırılması, emsal işletmelerle rekabet edebilme, üretim veya satışı yapılan mallara olan talebi koruma amacıyla, bir takım pazarlama teknikleri geliştirilmekte, satışı yapılan malın yanında başka bir malın ayrıca bir bedel alınmaksızın verilmesi de sıkça karşılaşılan bir pazarlama tekniği olarak ortaya çıkmaktadır.

Bu çerçevede işletmelerin iktisadi faaliyetlerini genişletme, emsal işletmeler-



le rekabet edebilme, üretim veya satışı yaptıkları mallara olan talebi koruma veya artırma amacıyla bir malın yanında başka bir malın (promosyon ürünün) verilmesi dolayısıyla yapılan giderler ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapıldığından Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'ncü maddesinin 1 numaralı bendi kapsamında genel gider olarak vergi matrahından indirilebilir.

Burada üzerinde durulması gereken husus promosyon olarak verilen malların ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olması gerektiğidir. Danıştay 3'ncü Dairesinin 22.05.1997 tarih ve E.1995/3460, K. 1997/1937 sayılı kararında işin mahiyeti ve hacmi dikkate alındığında ticari kazancın elde edilmesi için yapıldığı anlaşılabilen promosyon harcamalarının gider olarak indirilebileceği hükmüne bağlanmıştır. Yine Danıştay 4'ncü Dairesi 12.03.1997 tarih E.1996/796, K.1997/853 sayılı kararında şirketin faaliyetinin İlkokul Öğretmenleri Yardımlaşma Sandığına sözleşme gereği araba teslimleri ile inşaat taahhüt işlerinden oluştuğu, promosyon olarak dağıtılan malların ise pijama, iç çamaşırı, nevresim, çarşaf, yastık, sehpa takımı, sehpa örtüsü gibi emtialar olduğu ve bu malların promosyon olarak dağıtımının davacı şirketin faaliyeti ile ilgili olmadığı gibi gelirin elde edilmesi ve idame ettirilmesi çerçevesinde değerlendirilmesinin de mümkün olmadığı hükmüne varmıştır.

#### **5.5. Eşantıyon ve Numune Mallar Verilmesi**

Firmaların belirli zamanlarda özellikle dini bayramlarda ve yılbaşlarında kendi tanıtımlarını yapmak amacıyla herhangi bir bedel almaksızın kalem, anahtarlık, ajanda, takvim ve benzeri eşya dağıtımları geleneksel hale gelmiştir. Ticari hayatta eşantıyon olarak adlandırılan bu ürünler aynı pazarlama gideri niteliğinde olduğundan bu ürünler için yapılan giderler vergi matrahının belirlenmesinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

Diğer taraftan firmalar halen satışını yaptıkları veya piyasaya yeni çıkaracakları bir ürünün tanıtımını sağlamak amacıyla numune mallar üretmekte ve bu malları ayrıca bir bedel almaksızın müşterilerine veya potansiyel müşterilerine vermektedirler. Ana malın bütün özelliklerini taşımakla birlikte, satışa konu edilemeyecek bir miktarla sınırlı olan ve üzerinde "Numunedir, parayla satılamaz, v.b." ibareleri içeren bu mallar da aynı pazarlama gideri özelliği taşıdığından bu mallar için yapılmış olan giderler vergi matrahının belirlenmesi sırasında gider olarak dikkate alınabilecektir.

Gerek numune gerekse eşantiyon adı altında teslim edilen mallar için yapılan giderler;

- Ticari kazancın elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olması,
  - Ticari teamüllere uygun nitelikte ve miktarda olması,
  - Ayrıca bir satışa konu olmayacak şekilde verilmesi,
- halinde indirim konusu yapılabilecektir.

#### **5.6. Reklam Panoları İçin Yapılan Giderler**

İşletmeler reklamlarını yapmak üzere çeşitli büyüklükte reklam panoları yaptırmakta ve bu panoları çoğunlukla işlek caddeler ve yollar üzerine koymaktadırlar. Bu panolar her ne kadar işletme dışındaysalar da işletmenin mülkiyetinde bulunmaktadır. Reklam panolarının yaptırılması için ödenmiş olan bedeller doğrudan doğruya gider mi yazılacaktır yoksa bu panolar işletmenin aktifine alınıp amortisman ayırma yoluyla mı giderleştirilecektir?

Bu konuda Vergi Usul Kanunu'nun Amortisman Mevzuu başlıklı 313 üncü maddesinde gerekli açıklamalar yapılmıştır. Söz konusu maddede "İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269 uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin alet, edevat, mefruşat gibi demirbaşların birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerlerinin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder.

Değeri 50.000.000 (2001/3395 sayılı B.K.K. ile 250.000.000. Geçerlilik 01.01.2002) lirayı aşmayan peştemallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri 50.000.000 (2001/3395 sayılı B.K.K. ile 250.000.000. Geçerlilik 01.01.2002) aşmayan alet edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan gider yazılabilir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde bu had topluca dikkate alınır." hükmü yer almaktadır.

Yukarıdaki maddenin tetkikinden görüleceği üzere işletmelerde kullanılan ve belirli şartları taşıyan iktisadi kıymetlerin maliyet bedelinin amortisman yoluyla itfası zorunludur. Ancak bu şartları taşımakla birlikte değeri 2002 yılı için 250.000.000.-TL yi aşmayan iktisadi kıymetler amortismanına tabi tutulmadan doğrudan doğruya gider yazılabilir.

Reklam tabelaları da işletmelerde bir yıldan fazla kullanılmakta ve aşınmaya, yıpranmaya ve kıymetten düşmeye maruz kalmaktadırlar. Bunların satın alınması için yapılan giderlerin de normal olarak amortisman yoluyla itfa edilmesi gerekmektedir. Ancak değeri 250.000.000.-TL (2002 yılı için) yı geçmeyen reklam tabelalarının doğrudan gider yazılabileceği tabidir.

#### **5.7. Geç Ödenen S.S.K. Primleri**

174 seri no.lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde konuya ilişkin olarak şu açıklamalara yer verilmiştir.

"08.12.1993 gün ve 21782 sayılı Resmi Gazete de yayımlanan 3917 sayılı Kanunla 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun bazı hükümleri değiştirilmiştir. 506 sayılı Kanunun 3917 sayılı Kanunla değişik 80 inci maddesinin birinci fıkrasında "İşveren, bir ay içinde çalıştırdığı sigortalıların primlerine esas tutulacak kazançlar toplamı üzerinden, bu Kanun gereğince hesaplanacak prim tutarlarını ücretlilerden kesmeye ve kendisine ait prim tutarlarını da bu miktara ekleyerek en geç ertesi ayın sonuna kadar Kuruma ödemeye mecburdur." denilmiş, aynı maddenin üçüncü fıkrasında da "Kuruma ödenmeyen prim Gelir ve Kurumlar Vergisi uygulamasında gider yazılamaz." hükmü yer almıştır. Öte yandan, Gelir Vergisi Kanunu'nun 40 inci maddesinin 2 numaralı bendinde, ticari kazancın tespitinde, işverenlerce hizmet erbabı için ödenen SSK primlerinin gider olarak indirileceği hükme bağlanmıştır.

Bu hükümlere göre, SSK priminin gider olarak dikkate alınabilmesi için, bu primlerin Sosyal Sigortalar Kurumuna fiilen ödenmiş olması gerekmektedir. Bu nedenle sigorta primleri, dönemine ve ait olduğu yıla bakılmaksızın fiilen ödendiği tarihte gider yazılacaktır.

Ancak 506 sayılı Kanunun 80 inci maddesi gereğince bir aya ait sigorta primleri ertesi ayın sonuna kadar ödenebildiğinden, Aralık aya ait olan sigorta primlerinin ertesi yılın Ocak ayı içinde ödenmesi durumunda bu primler Aralık ayının gideri olarak dikkate alınabilecektir."

#### **5.8. Dinlenme Siteleri İçin Yapılan Giderler**

Günümüzde özellikle bankalar başta olmak üzere büyük şirketler personelinin dinlenme ve eğlenme ihtiyaçlarını karşılamak üzere dinlenme siteleri kurmaktadır.

Gerek bu sitelerin kurulması sırasında ve gerekse işletilmeleri sırasında yapılan giderler ticari kazancı tespitinde indirim konusu yapılamaz. Çünkü hizmet erbabı için yapılan sosyal nitelikteki harcamaların gider yazılabilmesi için ya bu harcamaların Gelir Vergisi Kanunu'nun 40 ncı maddesinin 2 numaralı bendinde sayılan harcamalardan olması ya da Gelir Vergisi Kanunu'nun 40 ncı maddesinin 1 numaralı bendinde tanımlanan genel gider niteliği taşıması gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40 ncı maddesinin 2 numaralı bendinde sayılan sosyal nitelikteki giderler arasında hizmet erbabının dinlenme ve eğlenme ihtiyaçları için yapılan giderler yer almadığı kesindir. Ayrıca bu tür giderlerin genel gider niteliği taşıdığı da düşünülemez. Çünkü hizmet erbabına verilen bu tür hizmetlerin ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile bir ilgisi yoktur. Gelir Vergisi Kanununda hizmet erbabına işyerinde veya işyerinin müştemilatında verilen yemek ve barınma giderleri bile genel gider niteliğinde görülmemiş ve bu tür giderlerin kaydı için ayrı bir hüküm konulmuştur.

Söz konusu giderlerin indirim konusu yapılamayacağı Danıştayca da kabul edilmiştir. Danıştay 4 üncü Dairesinin 30.09.1971 tarih, E.1966/5555, K.1971/6372 sayılı kararında; "Ticari müessese için kabul edilecek giderler, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 40 ncı maddesinde belirtilmiş olup, Erdek' te kurulan dinlenme kampı için sarf edilen kamp yeri ve çadır kirası ile kum ve nakliye ücretleri, bu maddenin kapsamına uygun bir gider olmadığından, sözü edilen maddenin 1 numaralı bendinde yazılı ticari kazancın elde edilmesi ve idamesi ile ilgili giderler arasında mütalaası ile matrahtan indirilmesi mümkün değildir." şeklinde hüküm verilmiştir.

#### **5.9. Muhtemel Toplu Sözleşme Zam Farkları**

Bazı durumlarda toplu iş görüşmeleri uzayabilmekte ve sözleşmenin düzenlenmesi önceki sözleşmenin bittiği tarihin içinde bulunduğu hesap döneminden daha sonraki hesap dönemlerine kalabilmektedir. Halbuki yeni sözleşme hükümleri eski sözleşmenin bittiği tarihten itibaren geçerli olmaktadır. İşte bu durumda vergi kanunlarında var olan dönemsellik ilkesi önem kazanmaktadır. Çünkü bu halde içinde bulunulan hesap döneminde geçmiş hesap dönemlerine ait bir ödeme yapılmaktadır. İşte bu ödemenin hangi dönemin gider veya maliyeti sayılacağı hususunda bir açıklık yoktur.

Maliye Bakanlığınca verilen 16.04.1980 tarih ve K.V.K/22113-766/27668 sayılı muktezada konu ile ilgili gerekli açıklamalar yapılmıştır. Buna göre;

- Toplu iş sözleşmesi görüşmelerin başladığı yılda (kurumlar vergisi mükellefleri için hesap dönemi) imzalanmışsa; imzalandığı yıla ilişkin olarak ödenecek zam farkları, fiilen bir sonraki yılda ödenecek olsa bile o yıl içinde gider yazılacaktır.

- Toplu iş sözleşmesi yıl bittikten sonra, fakat önceki yılın beyanname verme süresi dolmadan imzalandığında, geçmiş yıllı ilgili zam farkları, bütünüyle o yıla ait gider olarak kabul edilecektir.

- Toplu iş sözleşmesinin kapanan yıla ait beyanname verme süresi geçtikten sonra imzalanması durumunda tevsik edilmek şartıyla işverenin beyanname dönemi içinde görüşmelerin devamı sırasında yaptığı en son teklife göre hesaplanan ve kapanan yıla ait olan ücret farkları o dönem kazancından karşılık ayrılmak suretiyle indirilebilmektedir.

#### **5.10. Temettü İkramiyeleri**

Mükelleflerin çalışanlarına yıllık karları üzerinden temettü ikramiyesi ödemeleri sıkça karşılaşılan bir durumdur. Ancak mükelleflerin temettü ikramiyesi tutarlarını hangi yılda gider olarak dikkate alacakları ve temettü ikramiyelerinin tevkifata tabi olup olmayacağı ile tevkifatın ne zaman yapılacağı hususları uygulamada tartışma konusu olmaktadır.

Maliye Bakanlığınca yayımlanan 5 ve 20 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğlerinde Temettü ikramiyesi adı altında yapılan ödemelerin ücret olduğu ve kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabileceği açıklanmıştır. Dolayısıyla temettü ikramiyesi adı altında yapılan ödemeler ücrettir ve tevkifata tabidir.

Burada önem arz eden hususlar ödenen temettü ikramiyelerinin hangi yılın giderleri arasında yer alacağı ile tevkifatın ne zaman yapılacağıdır.

Uygulamada, mükelleflerin, geçmiş yıl karları üzerinden çalışanlarına temettü ikramiyesi ödenmesi yönünde aldıkları karara istinaden, ödemeyi düşündüğü tutarı geçmiş yıl giderleri arsına kaydettiği, ancak anılan tutar üzerinden yapılması gereken tevkifatı ise ödemeyi hangi ayda gerçekleştirmişse o ayda

yapma yolunu tercih ettikleri görülmektedir. Bu konu ile ilgili olarak mükelleflerin cezalı bir tarhiyata muhatap olmamaları için; temettü ikramiyesi hangi yılın karından ayrılıyorsa o yılın giderleri arasında göstermeleri ve temettü ikramiyesini beyanname verme süresinin sonuna kadar tahakkuk ettirecek tevkifatı da yapmaları gerekmektedir.<sup>17</sup>

#### **5.11. Ön Ödemeli Satış Kampanyalarında Düzenlenen Alacak Senetleri için Ayrılan Reeskontlar**

Konu ile ilgili olarak Maliye Bakanlığınca yayımlanmış olan 26.01.1993 tarih ve 1993/1 sayılı Vergi Usul Kanunu Uygulama İç Genelgesi aynen aşağıdaki gibidir.

"Bilindiği üzere, piyasada yaygın şekilde çeşitli vadeli satış yöntemleri uygulanmaktadır. Bu yöntemlerle yapılan satışlarda satıcı ile müşteri arasında ödeme koşullarını, malın teslim tarihini ve diğer bazı şartları belirleyen bir sözleşme yapılmaktadır. Genellikle sözleşmelerde, malın ileri bir tarihte müşteriye teslimi kararlaştırılabilmekte ve bu süre içinde belirlenen taksit tutarının ise senede bağlanarak tahsiline devam edilmektedir. Bu tür vadeli satışlarda, malın satışına ilişkin hasılat kaydı, malın teslim tarihinde düzenlenen fatura ile kayıtlara intikal ettirilmektedir.

Bakanlığımıza intikal eden olaylardan, yukarıda açıklandığı şekilde uygulanan vadeli satış kampanyalarında, sözleşmenin yapıldığı tarih ile malın teslim tarihi arasındaki süreye tekabül eden alacak senetlerinden vadeleri sonraki döneme isabet edenlerin, satış işlemini gerçekleştiren mükellefler tarafından, dönem sonlarında reeskonta tabi tutulduğu ve bu durumun vergi ziyama neden olduğu anlaşılmıştır.

Bilindiği gibi, ticari kazancın elde edilmesinde tahakkuk esası geçerlidir. Dönem kazancının tespitinde, gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi; hasılat, gelir ve karların aynı döneme ait olan ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması esastır.

---

17 Gelir Vergisi Rehberi, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, 3. Baskı, Ankara 2002, sayfa 71

Bu itibarla, sözü edilen kampanyalı satışlarda sözleşmenin yapıldığı tarih ile mal teslimi arasında geçen sürede alacak senetleri ile tahsil edilen bedeller ile vadeleri sonraki döneme isabet eden senetler, gerçekte sipariş avansı mahiyetindedir ve gerek tahakkuk esas gereğince muhasebede dönemsellik ilkesi gereğince, bilançonun pasifinde "Alınan Sipariş Avansları" ve benzeri hesaplar da izlenmesi gerekmektedir. Çünkü, mal ve hizmet teslimi ile satışa ilişkin belge düzenlenmesinin ileri bir tarihte gerçekleştiği bu tür satış işlemlerinde, mal ya da hizmet satışının fiili olarak gerçekleşmemesi nedeniyle satıştan doğan alacağın tahakkuk esas gereğince aktif değerlere hasılat olarak kaydı mümkün değildir. Bu nedenle, sözleşmenin yapıldığı tarih ile satışa ilişkin belgenin düzenlendiği tarih arasında tahsil edilen veya senede bağlanan alacak tutarı, işletmenin satış amacıyla gelecekte yapacağı mal ve hizmet teslimleri ile ilgili avans mahiyetindedir.

Öte yandan, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 281 nci maddesi hükmü gereğince, alacak senetlerinin reeskonta tabi tutulabilmesi için, vadesi gelmemiş alacağın tahakkuk esas gereğince hasılat olarak kayıtlara intikal ettirilmesi ve işletme için gerçek bir alacak mahiyetini kazanması gerekmektedir. Bu ise, satışa konu mal veya hizmet işleminin fiili olarak gerçekleştiğini gösterir fatura ya da perakende satış fişi düzenlenerek hasılat kaydının yapılması ve tahakkuk eden alacağın senede bağlanmasıyla mümkündür.

Yukarıda yapılan açıklamalara göre, vadeli satış kampanyalarında satışa konu mal veya hizmet bedeline ait belge düzenlenmeksizin senede bağlanan alacak tutarlarından, vadesi gelmemiş alacak senetlerinin dönem sonlarında reeskonta tabi tutulamayacağı hususunun incelemelerde dikkate alınması ve reeskonta tabi tutulan bu tür alacak senetlerinin tespiti halinde, gider kaydedilen reeskont tutarlarının giderler arasından çıkartılarak gerekli tarhiyatın yapılması ve ziyaa uğratılan miktar dikkate alınarak ceza kesilmesi gerekmektedir"

## **6. GİDERLER İLE İLGİLİ DANIŞTAY KARARLARI VE MUKTEZALAR**

Kanunen kabul edilmeyen giderler ile ilgili olarak buraya kadar yapılan açıklamalardan da görüleceği üzere, konu sadece birkaç kanun maddesi ile sınırlandırılmayacak kadar geniş olup, aynı zamanda uygulamada yoruma açık düzenlemeler içermektedir. Bu nedenle, uygulamaya yön vermek amacıyla, bu konudaki yargı kararları ile Maliye Bakanlığı tarafından verilen muktezaların faydalı olacağını düşünmekteyiz. Bu amaca yönelik olarak, aşağıda kanunen kabul edilen ve edilmeyen giderlerle ilgili olarak Danıştay tarafından verilen kararlar ile Maliye Bakanlığı tarafından verilen bazı muktezalar derlenmiştir.

- Ticari faaliyette bulunmak üzere bankadan alınan kredinin şahsi işlerde kullanıldığı ispatlanmadıkça, bankaya ödenen faiz komisyonu gider olarak yazılabılır. (Dn. 4. Daire, 17.01.1994, E:1992/1287, K:1994/160)
- İşletmenin kendi varlıklarından karşılanmayan personel harcamaları safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınmaz. (Dn. 3. Daire, 10.03.1993, E:1992/1503, K:1993/1136)
- Finansal kiralama yöntemi ile kiralanan taşıtlar için yapılan kira ödemesi, ödemenin yapıldığı yılda gider yazılabilecektir. (Dn. 3. Daire, 02.06.1995, E:1994/5007, K:1995/1744)
- Usulüne uygun olarak düzenlenmeyen belgeler gider yazılamaz. (Dn. 4. Daire, 28.02.1995, E:1993/958, K:1995/944)
- Yıl sonunda işçilere başarılı çalışmalarından dolayı Yönetim Kurulu Kararı ile prim adı altında bedelsiz verilen televizyon ve video bedelleri ücret olarak nitelendirilip vergiye tabi tutulmadığından, gider olarak yazılması söz konusu olamaz. (Dn. 4. Daire, 16.11.1994, E:1993/5967, K:1994/5384)
- Bir temerrüt faizi niteliğinde olan cezai faizin, gelirin elde edilmesi ve idamesi için yapılmış bir gider olarak kabulü gerekir. (Dn. 4. Daire, 15.03.1993, E:1990/201, K:1993/1313)
- Müşterilere eşantıyon olarak verilen mal ve malzemelerin, işletmeye ait satışın artırılması amacıyla müşteriye verildiğinin kanıtlanması halinde, gelir ya



da kurumlar vergisi matrahının belirlenmesinde, gider olarak yazılması mümkündür. (19.10.1992 tarih ve 07.0.GEL.0.02/138-2828 sayılı mukteza)

- Türk Eczacılar Birliği Yardımlaşma Sandığı'na ödenen aidatlar safi ticari kazancın tespitinde gider kaydedilemez. (27.03.1992 tarih ve 1-2126-4-2173/31936 sayılı mukteza)

- Reklamasyon masraflarının, kanunen kabulü mümkün olabilecek belgelerle tevsik edilememesi halinde, gider kaydedilmesi söz konusu olamaz. (Dn. 4. Daire, 11.03.1992, E:1991/2929, K:1992/986)

- Davacının kadrolu işçisinin, davacıya ait yazlık evin ve deniz kıyısının düzenlenmesinden sonra, arabayla trafik kazasına sebebiyet vermesi sonucunda ödenen maddi ve manevi tazminat tutarları ile faiz ve yargılama giderleri gider olarak kabul edilemez. (Dn. 3. Daire, 12.11.1991, E:1989/2390, K:1991/2827)

- Birden fazla adi şirketin ortağı olan mükellef, şirketlerden birine ait olan alış faturalarını, diğer şirketin yasal defterlerine gider olarak yazamaz. (Dn. 3. Daire, 12.06.1991, E:1989/1735, K:1991/2099)

- Aralarında ortaklık ilişkisi de olsa bir şirketin başka bir şirketin borçlarını sebepsiz üstlenmesi suretiyle borçlandığı miktarların gider yazılması mümkün olmadığı gibi, bunların reeskonta tabi tutulması ve bu suretle hesaplanan borç tutarı gider olarak kabul edilemez. (Dn. 4. Daire, 22.05.1991, E:1990/2524, K:1991/1938)

- Muhatabı başka şirketler olan banka kredilerine ait masrafların gider olarak kabul edilebilmesi için bu kredilerin ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi amacıyla kullanıldığının kanıtlanması gerekir. (Dn. 3. Daire, 12.02.1991, E:1989/4105, K:1991/440)

- Şirketçe hatır senedi karşılığı bankalardan sağlanan ve işletmede kullanılan kredinin masraflarının gider yazılması mümkündür. (Dn. 3. Daire, 22.10.1990, E:1988/2642, K:1990/2898)

- Krediye ihtiyacı olmayan, aldığı banka kredisini başka kuruma kullandıran davacı, kredi faizlerini gider olarak yazamayacaktır. (Dn. 3. Daire, 02.02.1989, E:1988/1751, K:1989/269)

- Mükellefin defterlerinde kayıtlı bulunan ticari faaliyetleri dışında kullandığı banka kredileri için yaptığı faiz ve komisyon giderlerinin ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel gider olarak sayılmasına olanak yoktur. (Dn. 3. Daire, 31.03.1987, E:1986/3648, K:1987/857)
- Taksi ücretleri belgeye (gider pusulası) dayandırılması gerekli giderlerdendir. Bu harcamalar, belgeye dayandırılmaması halinde gider olarak kabul edilmez. (Dn. 4. Daire, 20.03.1984, E:1982/4831, K:1984/1143)
- Bankadan sağlanan kredilerin ana para ve faizleri taksitlerinin vadesinde ödenmemesi nedeniyle, sözleşme gereği ödenen gecikme faizlerinin gider olarak hasılattan indirilmesi gerekir. (13.05.1982 tarih ve 22113-890 sayılı mukteza)
- Ekmek üreten fırınların sayısal çokluğu nedeniyle oluşan rekabetin azaltılması amacıyla, diğer fırıncıların fırınlarının kapatılması karşılığında ödenen miktarın gider olarak yazılması mümkün değildir. (Dn. 13. Daire, 16.02.1981, E:1980/1643, K:1981/202)
- Kollektif şirket adına alınan banka kredilerinin, ortakların kişisel gereksinimleri için kullanılması durumunda, bu kredilere ilişkin faizler, komisyon ücreti ve gider vergisi gibi ödemeler, gider kaydedilemez. (Dn. 13. Daire, 20.01.1981, E:1979/169, K:1981/32)
- Elektrik ve su masraflarının ilişkin olduğu değil, ödendiği yıl hesaplarına gider yazılması gerekir. (Dn. 4. Daire, 19.12.1979, E:1978/3109, K:1979/3541)
- Bazı kişi ve gruplara değişik otel ve lokantalarda verilen ziyafet, içki ve yemekler için yapılan masraflar, ticari kazancın elde edilmesi için yapılan bir gider olmadığından matrahtan indirilemez. (Dn. 13. Daire, 20.03.1978, E:1974/1276, K:1978/736)
- Dış ülkelerdeki ana merkezin yetkili organının kararına dayanılarak Türkiye'deki firmanın işlemlerinin incelenmesi nedeniyle, yabancı inceleme elemanına ödenen meblağ gider yazılamaz. (Dn. 4. Daire, 20.01.1977, E:1976/2459, K:1977/222)
- Mali müşavirlere vergi uyumsuzluklarını ilgili merciler nezdinde savunması karşılığında ödenen ücret, gider olarak yazılabilir. (Dn. 4. Daire, 21.06.1976, E:1976/328, K:1976/1611)

- Satış faturasında iskonto olarak gözükmeyen, alıcı tarafından da hasılat olarak kaydedilmemiş bulunan iskontoların satıcı tarafından gider yazılması kabul edilemez. (Dn. 13. Daire, 24.02.1976, E:1975/830, K:1976/590)
- Mülkiyeti muhafaza kaydıyla satılan vasıtaların kasko sigortası alıcıya ait olduğundan satıcı tarafından gider yazılamaz. (Dn. 13. Daire, 16.06.1975, E:1974/1447, K:1975/2275)
- Pulsuz veya noksan pullu olarak müşterilerden alınan emre muharrer senetlere yapıştırılan damga pulu tutarları gider olarak yazılamaz. (Dn. 4. Daire, 14.04.1975, E:1974/1534, K:1975/1284)
- Vefat eden şirket ortağının ailesine başsağlığı niteliği taşıyan gazete ilanı için ödenen bedel gider yazılamaz. (Dn. 4. Daire, 26.09.1974, E:1973/5778, K:1974/3286)
- Kişisel kefalet nedeniyle ödenen meblağ gider yazılamaz. (Dn. 13. Daire, 29.05.1974, E:1973/1307, K:1974/2308)
- Kıdem tazminatları için karşılık ayrılabilmesi konusunda vergi kanunlarında bir hüküm bulunmadığından, bu karşılıkların gider olarak indirilmesi mümkün değildir. (13.11.1991 tarih ve 22113-1421 sayılı mukteza)
- Gazetede neşren hakaret nedeniyle mahkeme kararına dayanılarak ödenen tazminat, yayıncılık mesleğiyle ilgili bulunduğu açık olduğundan, ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilebilir. (Dn. 4. Daire, 22.09.1987, E:1985/1622, K:1987/2581)
- Tır kamyonu işleten yükümlünün kaza sonucu ölümüne neden olduğu kişinin mirasçılara ödenen tazminat gider olarak yazılabilir. (Dn. 4. Daire, 26.11.1984, E:1984/111, K:1984/4286)
- Nakliyecilikle uğraşan mükellefin, kullanmış olduğu kamyonla yapmış olduğu kaza nedeniyle, kazada zarar gören tarafa mahkeme ilamına dayanarak ödediği tazminatı gider yazması mümkündür. (27.11.1980 tarih ve 1.2126-39-50 sayılı mukteza)
- Çalınan mal bedelinin, mahkemeden alınan ilama dayanılarak ticari kazançtan indirilmesi mümkün değildir. (Dn. 4. Daire, 03.10.1979, E:1979/48, K:1979/2429)

- Zamanında ödemediği ticari borçları nedeniyle ödemek zorunda kaldığı mahkeme masraflarını gider olarak yazmak olanağına sahip olan yükümlü, kusurlu hareketi sonucu ödemediği avukatlık ücreti ve gecikme faizini gider olarak yazamaz. (Dn. 4. Daire, 09.04.1976, E:1975/2270, K:1976/882)
- Özel hastane işleten bir kimsenin, uluslararası bilimsel bir toplantıya katılmak için de olsa, yıllık kazancının üç katına yakın bir harcama yapması, işin önem ve genişliğiyle mütenasip bir seyahat gideri olarak kabul edilemez. (Dn. 4. Daire, 05.04.1982, E:1982/375, K:1982/946)
- Ferdi bir işletme sahibinin işletmeden eşine ödemediği ücretleri gider olarak yazması mümkün değildir. Öte yandan, eşe sosyal sigortalar yönünden ücret ödendiği, bu ücrete ait sigorta primi kesildiği ve bunun bordro tahakkuku yapıldığına göre vergileme yönünden anılan ücretin ödenmiş olduğunun kabulü gerekir. Bu nedenle, sözü edilen ücretlerin gelir vergisine de tabi tutulması zorunludur. (13.01.1984 tarih ve 2-2128-21688/31919 sayılı mukteza)
- İşletmede mevcut iktisadi kıymetlerin ortaklar tarafından çekilmesinde vergiyi doğuran olay bu işlemin defterlere kayıt tarihidir. (Dn. 4. Daire, 10.12.1975, E:1974/2215, K:1975/3264)
- Şahıs işletmelerinde, eşe ödenen ücretlerden vergi kesilir. Ancak, ödenen ücretler ve sigorta işveren primi hissesi gider olarak yazılamaz. (26.02.1985 tarih ve 2-2138-2/865 tarih ve sayılı mukteza)
- Teşebbüs sahibine ve ortaklarına ödenen ücretler gider yazılamaz. Ayrıca, böyle bir ödeme yapılıyorsa ücret olarak vergi tevkifatına tabi tutulması gerekmektedir. (1973 tarih ve 1.2126/60091 sayılı mukteza)
- İlgili tüzüğe aykırı hareketi nedeniyle, 18 yaşından küçük işçinin uğradığı kazadan dolayı mahkeme kararına istinaden ödenen tazminat gider yazılamaz. (Dn. 4. Daire, 20.03.1975, E:1973/56006, K:1975/1089)
- Bir alacağın aciz vesikasına dayanarak değersiz alacak olarak kabulüne ve sonuç olarak doğrudan zarar yazılmasına olanak yoktur. (31.03.1975 tarih ve 24458-32341/18318 sayılı mukteza)
- Kurum kazancında personele verilen ikramiyenin, ilgili olduğu dönemde (ikramiyenin ayrıldığı kazancın elde edildiği dönemde) gider yazılması gerekir. (Dn. 3. Daire, 12.05.1989, E:1981/1878, K:1989/405)

- Dar mükellefiyete tabi olan kurumların, ana merkezin ya da Türkiye dışındaki şubelerin yaptığı tanıtım, reklam, haberleşme ve rezervasyon giderleri, safi kurum kazancının tespitinde gider olarak yazılamaz. (Dn. 4. Daire, 13.03.1984, E:1983/1913, K:1984/1033)

## **7. KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDERLERİN**

### **MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

Kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde olan giderlerin muhasebeleştirilmesi konusunda, 26.12.1992 tarih ve Mük. 21447 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 1 Seri No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve ile bundan sonra yayımlanan genel tebliğlerde bir düzenleme ve açıklık yer almadığı gibi; uygulamada da bir birlik bulunmamaktadır.

Bununla birlikte; kanunen kabul edilmeyen giderlerin muhasebeleştirilmesinde esas unsur; 1 seri No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’ nin "Yapılan Düzenlemenin Vergi Mevzuatı ile İlişkisi ve Yapıtırımı" başlığını taşıyan V inci bölümünde yer alan açıklamalar olacaktır.<sup>18</sup>

Söz konusu bölümde; "Bu düzenleme kapsamında bulunan işletmeler, muhasebe sistemlerini bu Tebliğ ve Ek’ inde öngörülen kurallara uygun olarak yürüteceklerdir. Ancak vergiye tabi karın tespiti aşamasında vergi kanunlarında yer alan özel hükümleri gözönünde bulundurmamak zorundadırlar. Diğer bir anlatımla, bu düzenlemede yer alan kavram ve ilkeler ile mali tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına ilişkin esaslar çerçevesinde düzenlenecek mali tabloların tekliği değiştirilemez olup, işletmeler söz konusu mali tablolardan hareketle vergiye tabi safi kazancın tespitinde vergi mevzuatı uyarınca istenilen bilgileri sağlayacak şekilde gerekli düzenleme ve hesaplamaları yapacaklardır." şeklinde düzenleme yapılmıştır.

Buna göre, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği çerçevesinde çıkarılacak bilançoda görünen kar rakamı "ticari bilanço karı" olmalıdır. Dolayısıyla, kanunen kabul edilmeyen giderlerin muhasebeleştirilmesinde, dönem sonu bilançosunda yer alacak olan ticari bilanço karını etkilemeden, mali kara iliş-

---

18 M. Aykut KELECİOĞLU, "Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu Uygulamasında Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler ve Muhasebeleştirilmesi", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:112, 1998

kin hesaplanmaların izlenebilmesine olanak sağlayan bir kayıt yöntemi benimsenmelidir. Bunun için kanunen kabul edilmeyen giderler ya nazım hesaplarında izlenecek ya da gider hesaplarının alt hesaplarında (muavin kayıtlarda) izlenecektir.

Bunun aksine, kanunen kabul edilmeyen giderler nazım hesaplarda ya da gider hesabı yerine bir aktif hesapta izlendiğinde, vergisel açıdan sonuç değiş-mese de Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile getirilen; mali tablolar aracılığıyla ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini korumak olduğu hususu gözönüne alındığında doğru bir yöntem olmayacaktır.

Örnek : Kurumun 2000 yılı hesaplarının vergi incelemesine tabi tutulması sonucu kurum adına 1.500.000.000.- TL. vergi ve ceza tahakkuk etmiş, Vergi Dairesince de ayrıca 500.000.000.- TL. tutarında gecikme faizi hesaplanmış, kurum belirtilen rakamların tamamını ödemiştir.

---

194 KANUNEN KABUL EDİLMİYEN		
GİDER KARŞILIKLARI		2.000.000.000
94.01 Vergi ve Ceza	1.500.000.000	
194.02 Gecikme Faizi	500.000.000	
100 KASA		2.000.000.000

---

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği' ne göre hatalı olan bu kayıt, vergi mevzuatı açısından yanlış sayılamasa da, uygulamada hataların oluşmasına yol açabilecektir. Kanunen kabul edilmeyen gider, bu şekilde kaydedildiğinde, gider hesaplarına hiç yansıtılmadığı için, dönem sonunda bulunan kar ticari kar değil, mali karıdır. Dolayısıyla, beyannameye ticari kar satırına aktarılan rakam mali kar olacak ve kanunen kabul edilmeyen giderler satırı doldurulmayacaktır. Vergi mevzuatı açısından sonuç değişmese de, uygulama bütünlüğü açısından düşünülduğünde bu kayıt hatalıdır.

Bu durumda izlenebilecek en iyi yöntem, kanunen kabul edilmeyen giderlerin izlenmesinde "Nazım Hesap" ların kullanılması olacaktır. Aynı örneğin, bu yönteme göre muhasebe kaydı ise aşağıdaki gibi olacaktır.

_____ / _____		
689	DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR	2.000.000.000
	689.01 Vergi ve Ceza	1.500.000.000
	689.02 Gecikme Faizi	500.000.000
	100 KASA	2.000.000.000
_____ / _____		
_____ / _____		
950	KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER	2.000.000.000
	950.90 Kanunen Kabul Edilmeyen Diğer Giderler	2.000.000.000
	951 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER ALACAKLI HESABI	2.000.000.000
_____ / _____		

Yukarıdaki kayıt yöntemi izlendiğinde, kanunen kabul edilmeyen gider dönem sonunda ticari kar içinde yer alacak ve ilgili döneme ilişkin yapılan kanunen kabul edilmeyen giderlerin toplam tutarı nazım hesaplardan izlenebilecektir. Dönem sonunda, "950 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER HESABI" nın alacağına ve "951 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER ALACAKLI HESABI" nın borcuna kayıt yapılarak, söz konusu hesaplar kapatılacaktır.

Kanunen kabul edilmeyen giderlerin izleneceği "950 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER HESABI" gider türlerine göre bölümlenebileceği gibi, gelir tablosu hesaplarına göre de bölümlenebilir. Söz konusu hesabın her

iki yönteme göre de bölümlenmesine ilişkin örnek hesap planı aşağıdaki gibi düzenlenebilir.<sup>19</sup>

- Gider türlerine göre bölümlenmesi :

- 950 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER
  - 950.00 Kanunen Kabul Edilmeyen Karşılık Giderleri
  - 950.20 Kanunen Kabul Edilmeyen Amortisman Giderleri
  - 950.30 Kanunen Kabul Edilmeyen Kıdem Tazminatları
  - ...
  - 950.90 Kanunen Kabul Edilmeyen Diğer Giderler

Yukarıda yer alan bölümlendirme örnek niteliğindedir. Duruma ve ihtiyaca göre farklı gider türleri içinde alt hesaplar açılabilir.

- Gelir tablosu hesaplarına göre bölümlenmesi :

- 950 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER
  - 950.20 Satılan mamul Maliyeti
  - 950.21 Satılan Ticari Mallar Maliyeti
  - 950.22 Satılan Hizmet Maliyeti
  - 950.23 Diğer Satışların Maliyeti
  - 950.30 Araştırma Geliştirme Giderleri
  - 950.31 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri
  - 950.32 Genel Yönetim Giderleri
  - 950.53 Komisyon Giderleri
  - 950.54 Karşılık Giderleri
  - 950.55 Menkul Kıymet Satış Zararları
  - 950.56 Kambiyo Zararları

---

19 Nalan AKDOĞAN – Orhan SEVİLENGÜL, "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine Göre Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması", Ankara, 1996, sayfa 648



- 950.57 Reeskont Faiz Giderleri
- 950.59 Diğer Olağan Gider ve Zararlar
- 950.60 Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri
- 950.61 Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri
- 950.80 Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları
- 950.81 Önceki Dönem Gider ve Zararları
- 950.89 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar

Kanunen kabul edilmeyen giderlerin bir diğer muhasebeleştirilme yöntemi, ana gider hesapları altında açılacak alt (muavin) hesaplarda izlenmesidir.<sup>20</sup> Bu yönteme ilişkin örnek kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır.

Örnek : Kurumun (X) işletmesinden 200.000.000.- TL. tutarında senetli alacağı vardır. (X) işletmesinin borcunu vadesinde ödememesi ve mali durumunun bozulması nedeniyle söz konusu alacağın tahsili şüpheli hale gelmiştir. Bunun üzerine (X) işletmesi 30.10.2000 tarihinde borcunu ödeyeceğini taahhüt etmiş, ancak verilen süre içerisinde borcun ödenmemesi nedeniyle 30.11.2000 tarihinde alacak dava ve icra safhasına gelmiştir. Buna göre her iki tarihte yapılacak kayıtlar aşağıdaki şekilde olacaktır.

---

30/10/2000

654	KARŞILIK GİDERLERİ HESABI	200.000.000
	654.01 Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	
	654.01.01 Şüpheli Ticari Alacaklar	
	129 ŞÜPHELİ TİCARİ	
	ALACAKLAR KARŞILIĞI	200.000.000
	129.01 Kanunen Kabul Edilmeyen	
	Karşılıklar	

---

<sup>20</sup> Mevlüt ÖZER, "Vergisel ve Teknik Boyutuyla Muhasebe", Ankara, 1998, sayfa 733

Alacak şüpheli hale gelmiş ancak, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre henüz dava ve icra safhasına gelmediği için, şüpheli hale gelen alacak için ayrılan karşılık kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde olduğundan, ilgili gider hesabının altında bir alt hesap açılarak, kanunen kabul edilmeyen gider olarak muhasebeleştirilmiştir.

30/11/2000

129	ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI	200.000.000
	129.01. Kanunen Kabul Edilmeyen Karşılıklar	
654	KARŞILIK GİDERLERİ HESABI	200.000.000
	654.02 Şüpheli Ticari Alacaklar	
	129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI	200.000.000
	654 KARŞILIK GİDERLERİ HESABI	200.000.000
	654.01 Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	
	654.01.01 Şüpheli Ticari Alacaklar	

Alacağın dava ve icra safhasına gelmesinden sonra ayrılan karşılık giderlerinin mali karın tespitinde de gider olarak dikkate alınacak olması nedeniyle, yukarıdaki madde ile kanunen kabul edilmeyen gider ve kanunen kabul edilmeyen karşılıklar muavin hesapları kapatılmıştır. Bununla birlikte, aynı vergilendirme dönemi içinde, ilgili alacak henüz dava ve icra safhasına gelmemiş olsaydı (kanunen kabul edilmeyen gider niteliğini korusaydı) 200.000.000.- TL. tutarındaki karşılık gideri dönem sonu bilançosundaki ticari kar içinde yer alacak, ilgili gider hesabının alt hesabında aynı tutar kanunen kabul edilmeyen gider olarak izlenebilecek ve mali karın tespitinde dikkate alınabilecekti.

## **YARARLANILAN KAYNAKLAR**

### **KANUNLAR VE TEBLİĞLER**

- 1) Gelir Vergisi Kanunu ve Genel Tebliğleri
- 2) Kurumlar Vergisi Kanunu ve Genel Tebliğleri
- 3) Vergi Usul Kanunu ve Genel Tebliğleri
- 4) Katma Değer Vergisi Kanunu ve Genel Tebliğleri
- 5) Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu

### **KİTAPLAR**

- 1) Gelir Vergisi Rehberi, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, 3. Baskı, Ankara, 2002
- 2) Yılmaz ÖZBALCI, Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara, 1997
- 3) Yılmaz ÖZBALCI, Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara, 1997
- 4) Mehmet MAÇ, Kurumlar Vergisi, 3. Baskı, İstanbul, 1999
- 5) Mehmet MAÇ, KDV Uygulaması, 4. Baskı, İstanbul, 1998
- 6) Mevlüt ÖZER, Vergisel ve Teknik Boyutuyla Muhasebe, Ankara, 1998
- 7) Nalan AKDOĞAN - Orhan SEVİLENGÜL, Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, 7. Baskı, Ankara, 1996

### **MAKALELER**

- 1) Altar Ömer ARPACI, "Kurumlar Vergisi Mükellefleri Açısından Giderler", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 151
- 2) Doğan ERDEM, "Örtülü Kazanç Dağıtımında Emsal Uygulaması", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 95
- 3) M. Aykut KELECİOĞLU, "Gelir ve Kurumlar Vergisi Uygulamasında Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler ve Muhasebeleştirilmesi", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 112
- 4) İbrahim TÜRKİŞ, "Örtülü Kazanç Dağıtımında Vergi Ziyatı ve Hazine Kaybı Kavramlarının Danıştay Kararları ile Birlikte Değerlendirilmesi", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 84
- 5) Tuncel ATABEY, "Gelir Vergisi Rehberi" Özel Eki, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 150
- 6) A. Murat YILDIZ - Cem TEKİN, "Kurumlar Vergisi Rehberi" Özel Eki, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 163