



KURUMLAR VERGİSİNDE İNDİRİLECEK ve İNDİRİLEMAYECEK GİDERLERDE ÖZELLİK ARZ EDEN HUSUSLAR

*SPECIAL ISSUES OF DEDUCTIBLE
AND NON-DEDUCTIBLE EXPENSES IN
CORPORATE TAX*

Hasan POYRAZ^(*)

ÖZET

Vergi uygulamalarında verginin sağlıklı bir şekilde hesaplanabilmesi için matrahın doğru bir şekilde bulunması ve bulunan matraha da vergi oranlarının doğru bir şekilde uygulanması gerekmektedir. Matrahın doğru bir şekilde tespiti için de indirilecek ve indirilemeyecek giderlerin bilinmesi ve uygulanması icap eder. Makalemizde kurumlar vergisinde indirilecek ve indirilemeyecek giderler genel hatları ile belirtilecek ve özellik arz eden hususlar da detaylı bir şekilde izah edilecektir.

Anahtar Kelimeler: Kurumlar vergisi, indirilecek giderler, indirim kabul edilmeyen ödemeler, diğer indirimler, 1 Seri No.'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği

ABSTRACT

In order to be precise in tax calculation, tax base must be first determined correctly and then the tax rates must applied rightly. It is, on the other hand, necessary to be well aware of deductible and non-deductible expenses while determining a tax base. In this article, deductible and non-deductible expenses are going to be assessed in general terms and also certain special issues regarding these topics are going to be explored thoroughly.

Key Words: Corporate tax, deductible expenses, non-deductible expenses, other deductibles, Corporate Tax General Communiqué no. 1

1- GİRİŞ

Kurumlar Vergisi Kanunu 6. maddesinde “Kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır. Safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır” denilmektedir. Bu madde gereği kurum kazancının safi olarak tespit edilmesinde ticari kazanca ait hükümler uygulandığı için ticari kazanç

^(*) Vergi Müfettiş Yardımcısı

hükümlerinin bilinmesi gerekmektedir. Gelir vergisi kanununa göre ticari kazanç elde edenlerin vergilendirilmesinde ikili bir ayrıma gidilmiş ve ticari kazanç elde edenler;

1. Basit usulde ticari kazanç elde edenler
2. Gerçek usulde ticari kazanç elde edenler şeklinde tasnif edilmiştir.

Bu noktada safi kurum kazancı tespit edilirken hangi usulün kullanılacağı ve vergilendirmede hangi usulün dikkate alınacağı sorusu hatırıma gelmektedir.

Vergi Usul Kanunu 176. maddede tüccarlar defter tutma bakımından iki sınıfa ayrılmış ve I inci sınıf tüccarların bilanço esasına göre; II nci sınıf tüccarların ise işletme hesabı esasına göre defter tutacağı belirtilmiştir.

Vergi Usul Kanunu 177. maddesinin 4 ve 5. fıkralarında her türlü ticaret şirketleri ve kurumlar vergisine tabi diğer tüzel kişilerin birinci sınıf tüccar olduğu belirtilmiş, 5. fıkranın parantez içi hükmünde ise "kurumlar vergisi mükelleflerinden işlerinin icabı bilanço esasına göre defter tutmalarına imkân olmayan veya lüzum görülmeyenlerin, işletme hesabına göre defter tutmalarına Maliye Bakanlığınca müsaade edilir" denilerek kurumlar vergisi mükelleflerinin II. Sınıf Tüccar olmalarının da yolu açılmıştır. Ancak bu sınırlı ve şarta bağlı tutulan istisnai bir uygulamadır. Kurumlar Vergisi mükelleflerinde esas olan I.sınıf tüccar olmak ve bilanço esasına göre defter tutmaktır.

GVK'nın 40. maddesinde ticari kazancın tespitinde indirilecek giderler 41. maddesinde ise gider kabul edilmeyen ödemeler tadadı olarak sayılmıştır. KVK'nın 8. maddesinde de indirilecek giderler sayılmış ve "Ticarî kazanç gibi hesaplanan kurum kazancının tespitinde, mükellefler aşağıdaki giderleri de ayrıca hâsılattan indirebilirler" denilerek ticari kazanç gibi hesaplanan kurum kazancından 8. maddede yazan giderlerin de indirilebileceği belirtilmiştir. KVK'nın 11. maddesinde ise "Kurum kazancının tespitinde aşağıdaki indirimlerin yapılması kabul edilmez" denilerek Kabul Edilmeyen İndirimler sayılmıştır.

Bu takdirde GVK'nın 40. maddesinde gider olarak kabul edilen indirimler kurumlar vergisi mükellefleri için de geçerli olacaktır. Safi kurum kazancının tespitinde, GVK'ya göre gider olarak dikkate alınması mümkün bulunan harcamaların yanı sıra 5520 sayılı KVK'nın 8. maddesinde yer alan giderlerin de kurumların elde etmiş oldukları gayrisafi hâsılattan indirmesi mümkündür. Başka bir anlatımla, safi kurum kazancının tespitinde gayrisafi hâsılat tutarından 193 sayılı GVK'nın 40. maddesi ile 5520 sayılı KVK'nın 8. maddesinde yer alan giderler indirilebilecektir.

Bununla birlikte GVK'nın 41. maddesinde gider kabul edilmeyen ödemeler ile KVK'nın 11. maddesinde safi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün olmayan harcamalar hüküm altına alındığından söz konusu maddelerde yer alan ve ticari bilanço kararının tespiti aşamasında gider olarak dikkate alınan harcamaların kanunen kabul edilmeyen gider olarak kurum kazancına dahil edilmesi gerekmektedir.¹

Zirai faaliyetle uğraşan kurumlar, safi kurum kazançlarını tespit ederken belirtilen hükümlerin yanı sıra hâsılatın ve giderlerin tespitine dair düzenlemeler nedeniyle GVK'nın 59. maddesinin son fıkrası hükmünü de ayrıca dikkate alacaklardır. GVK'nın 59.maddesinin son fıkrasında, zirai kazancın bilanço esasına göre tespitinde anılan kanunun 56, 57 ve 58. madde hükümlerinin uygulanacağı belirtilmektedir. Bu hükme göre zirai faaliyetle iştigal eden kurumlar, kurum kazancını tespitinde esas alınacak hâsılat ve masraflar bakımından aynen zirai faaliyetlerle iştigal eden gelir vergisi mükellefleri gibi hareket edeceklerdir.²

¹ Yıldız A. Murat, Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi, TÜRMOB Ankara, 2013 s.73

² 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Tebliği

2- İNDİRİLECEK GİDERLER

- 1- Gelir Vergisi Kanununa Göre İndirilecek Giderler
- 2- Kurumlar Vergisi Kanununa Göre İndirilecek Giderler
- 3- Özel Kanunlar Uyarınca Safi Kurum Kazancının Tespitinde İndirilecek Giderler
- 4- Kurumlar Vergisi Beyannamesi Üzerinden İndirilebilecek Giderler

2.1- Gelir Vergisi Kanununa Göre İndirilecek Giderler

Ticari kazancın tespitinde; safi kazançta ulaşmak için elde edilen hasıllattan, Gelir Vergisi Kanununun 40. maddesi uyarınca indirilmesi kabul edilen giderlerin indirilmesine imkan verilmiştir.

2.1.1- Ticari Kazancın Elde Edilmesi ve Devamı İçin Yapılan Genel Giderler

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin birinci bendinde "ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin" safi kazancın tespitinde hasıllattan indirilebileceği belirtilmekle birlikte bu giderlerin kapsamının ne şekilde belirleneceğine ilişkin vergi mevzuatımızda herhangi bir belirleme yapılmamıştır. Uygulamada bir giderin genel gider olarak dikkate alınması için aranılan en önemli şart; yapılan giderle ticari kazancın elde edilmesi veya devam ettirilmesi arasında bir illiyet bağının kurulabilmesidir.

Yapılan iş ve işletme ile ilgili olmak şartıyla genel giderlere şunları örnek verebiliriz.

- Aydınlatma, ısıtma, su, elektrik, telefon giderleri,
- İşyeri kirası, araç ve makine kiralrı
- Kırtasiye, temsil, ağırlama giderleri,
- Reklam giderleri,
- Doğrudan üretimde çalışmayan personel ücretleri,
- Reklam giderleri,
- Sigorta giderleri,
- Maliyete eklenmesi zorunlu olmayan türden finansman giderleri,
- Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri,
- Yurt dışındaki kişilere ödenen komisyonlar, reklam giderleri, sorunlu ürün iadesi ve komisyon giderleri,

Diğer taraftan uygulamada genel gider olarak kabul edilmeyen giderlere; işletme sahibinin yakınlarının düğün veya cenazelerine çiçek göndermesi, vefat ve başsağlığı ilanları için yapılan harcamalar, çalınan para ve mal bedellerini örnek olarak verebiliriz.

Götürü Gider Uygulaması

Ticari kazancın tespitinde, bir harcamanın gider olarak dikkate alınabilmesi, bu harcamanın Vergi Usul Kanununda yer alan belgelerden birisi ile tevsik edilmesine bağlıdır. Söz konusu kaidenin ticari kazançlar açısından istisnasına Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin birinci bendinin parantez içi hükmünde yer verilmiş bulunmaktadır. Buna göre, ihracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerinden döviz olarak elde ettikleri **hasılatlarının binde beşini** (% 05) aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlemlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderlerini de indirebileceklerdir.

Görüldüğü üzere götürü gider uygulaması, mükelleflerin yurt dışındaki işleri ile ilgili olarak yaptıkları giderlerden belgesi temin edilemeyenlerin, anılan faaliyetlerden elde edilen hasılatın binde beşini aşmamak üzere ticari kazançtan indirilmesi imkanını veren bir düzenlemedir. Buradan hareketle götürü gider düşülebilmesi için öncelikle harcamanın yapılmış ve işletmenin malvarlığında bir azalmanın meydana gelmiş olması gerekmektedir. Götürü gider uygulamasından yararlanmada yurt dışında döviz cinsinden elde edilen hasılatın yurda getirildiğinin kambiyo mevzuatı hükümleri çerçevesinde tevsiki şartı da aranmamaktadır.

Konuya ilişkin olarak dikkat edilmesi gereken bir diğer husus ise götürü gider uygulamasının beyanname üzerinden değil, gider hesapları ile ilişkilendirmek suretiyle yapılması gerekliliğidir.³

İhracat Hasılatı

Her türlü ihracat ve yurt dışı taşımacılıktan döviz cinsinden sağlanan hasılat, götürü gider kaydına esas azami tutarın hesaplanmasında dikkate alınabilmektedir. Türk Lirası karşılığı yapılan ihracat hasılatı azami gider tutarının tespitinde dikkate alınmayacaktır. Ancak, Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyetine Türk Lirası karşılığı yapılmış ihracat, döviz cinsinden hasılat olarak kabul edilecektir.⁴

Örnek: X İnşaat Kollektif Şirketi, 2012 yılında döviz karşılığı yapılan ihracattan 10.000.000 TL. hasılat elde etmiştir. Şirketin anılan yılda ihracat faaliyeti ile ilgili Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'ıncı maddesinin birinci bendi kapsamına giren 80.000 TL gideri bulunmaktadır. Bu giderlerin 70.000 TL'lik kısmının belgesi temin edilememiştir. Bu durumda ticari kazançtan indirilebilecek götürü gider tutarı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

- Belgelendirilmiş giderler: **10.000 TL**,
- Belgelendirilmemiş giderler: **70.000TL.**
- Toplam giderler: (10.000+ 70.000 =) **80.000 TL.**
- Belgesiz giderlere karşılık olmak üzere ticari kazançtan indirilebilecek götürü gider tutarı (10.000.000 x % 0.5=) **50.000 TL.**
- Kanunen kabul edilmeyen giderler (70.000 – 50.000 =) **20.000TL.**
- Ticari kazançtan indirilecek belgeli giderler ile götürü olarak hesaplanan giderlerin toplamı (10.000 + 50.000 =) **60.000 TL.**

2.1.2- Çalışanların Yiyecek, Giyecek, Sigorta Prim vb. Giderleri

Gelir Vergisi Kanununun 40. maddesinin ikinci bendi hükmüne göre; işyerinde çalışan hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya işyerinin müştemilatında iye ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı (Bu primlerin ve aidatın istirdat edilmemek üzere Türkiye'de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartıyla), 27'nci maddede yazılı giyim giderleri de ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınmaktadır.

İşverenlerce işyerinde ve işyerinin müştemilatında, hizmet erbabına yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler ücret sayılmakta ve ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilebilmektedir. Bu

³ Yıldız, 2013 s.75-76

⁴ 194 Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği

şekilde işyerinde hazırlanan veya dışarıdan getirilen yemeklerin işyerinde ve işyerinin müstemilatında çalışanlara verilmesinde her hangi bir tutar sınırı olmaksızın belgelendirilmek şartıyla tamamı gider yazılabilmekte ve Gelir Vergisi Kanununun 23/8. maddesi gereğince işçilerin sağladığı bu menfaatler ücret olmakla birlikte vergiden istisna edilmiş bulunmaktadır. İşverenlerce işyerinde ve işyerinin müstemilatında yemek verilmeyen durumlarda ise çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin, **(2013 yılı için 12,00 TL)** kadar olan kısmı işçiler açısından ücret istisnasından faydalanabilmektedir. İşverenler bu tür ücret ödemelerini ise ücret bordrosuna dayanarak, genel hükümlere göre gider yazacaklardır. Lokantalar veya yemek verme hizmetini sağlayanlardan alınan faturalar, bu bordronun eki niteliğinde gider belgesi olarak kabul edilecektir.

2.1.3- İşle İlgili Zarar-Ziyan ve Tazminatlar

İşletmede ödenen zarar, ziyan ve tazminatların gider yazılabilmesi için; öncelikle bu tür ödemelerin işle ilgili olması ile sözleşmeye veya yargı kararına ya da kanun hükmüne bağlı olarak yapılmış olması gerekmektedir. Bu bent hükmüne göre ödenen zarar, ziyan veya tazminatların gider yazılabilmesi için ödemenin;

- Ticari faaliyetin normal gerekleri çerçevesinde doğmuş olması,
- Sözleşmeye veya yargı kararına ya da kanun hükmüne bağlı olarak yapılmış olması,
- Mükellefin şahsi kusurundan kaynaklanmamış olması, gerekmektedir.

2.1.4- Seyahat ve Konaklama Giderleri

Ticari kazancın tespitinde, işle ilgili ve yapılan işin önemi ve genişliği ile orantılı seyahat ve ikamet giderleri de, seyahat amacının gerektirdiği süreyle sınırlı olmak şartıyla gider olarak dikkate alınabilmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken husus, yapılan seyahatin işle ilgili olması, seyahatin seyahat amacının gerektirdiği süreyi aşmaması ve seyahatlerin işletmenin toplam iş hacmiyle orantılı olmasıdır. Bu kapsamda turistik mahiyetteki gezi harcamaları ile eşle çıkılan iş seyahatlerinde yapılan harcamaların eşe isabet eden kısmı gider olarak dikkate alınmaz.

2.1.5- Taşıt Giderleri

Gelir Vergisi Kanununun 40. maddesinin beşinci bendi hükmüne göre; kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri de ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınmaktadır. Taşıttın işletmeye dahil olması kavramı bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerde, taşıttın bilançonun aktifinde yer almasını, işletme hesabı esasına göre defter tutulması halinde ise taşıttın işletme hesabı defterinin demirbaşlarının kaydedildiği sayfada yer almasını ifade etmektedir. Ayrıca amortisman defteri tutuluyor ise bu defterde de yer almalıdır.

Bu hüküm çerçevesinde mükellefler kiraladıkları veya işletmelerine ait olan ve işte kullanılan araçları için yaptıkları harcamalarının tamamını gider olarak dikkate alabileceklerdir. Bu bent kapsamındaki giderler, genel olarak taşıtların tamir, bakım, sigorta, yakıt ve benzeri cari giderleridir.

2.1.6- Aynı Vergi, Resim ve Harçlar

Mükellefler, işletme ile ilgili olmak şartıyla; bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi aynı vergi, resim ve harçları da doğrudan gider yazabileceklerdir. Bu kap-

samda maddede ismen sayılan vergilerin yanı sıra banka ve sigorta muameleleri vergisi ile emlak vergileri de gider olarak yazılabilecektir.

Her ne kadar bu bent hükmüne göre motorlu taşıtlar vergisi gider yazılabilmekle birlikte, Motorlu Taşıtlar Kanunu'nun 14. maddesi hükmü uyarınca motorlu araçlardan sadece II Sayılı Tarifede yer alan minibüs, otobüs ve benzerleri, kamyon, kamyonet, çekici v.b. ile ticari maksatla kullanılan uçak ve helikopterler ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlar için ödenen motorlu taşıtlar vergisi gider yazılabilecek, bunun dışında kalan taşıtlar (örnek; binek otomobili, motorsiklet vb.) için ödenen vergiler gider yazılamayacaktır.

2.1.7- Amortismanlar

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin yedinci bendi hükmüne göre; Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar gider yazılabilmektedir. Bu bende göre gider yazmanın tek sınırlaması amortismanın Vergi Usul Kanunda yer alan oran ve şartlar dahilinde ayrılmış olmasıdır. Bu tutarı aşan kısım ise kanunen kabul edilmeyen gider olacaktır

İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle VUK'nun 269'uncu maddesi gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin tespit edilen değerinin, Vergi Usul Kanunundaki esaslar çerçevesinde yok edilmesi amortisman konusunu oluşturmaktadır.

Amortisman Ayırma Şartları;

- İşletmede bir yıldan fazla kullanılabilir olması,
- Yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunması,
- Değerleme gününde envantere dahil ve kullanıma hazır olması,
- İktisadi kıymetin değerinin (2013 yılı için 800 TL) aşması. İşletmede kullanılan ve değeri 2013 yılı için 800 TL'yi aşmayan alet ve demirbaşlar amortisman tabii tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabılır. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük gösterenlerde bu sınır topluca dikkate alınır.⁵

2.1.8- İşveren Sendika Aidatları

İşverenlerin Sendikalar Kanunu hükümlerine göre, sendikalara bir ayda ödedikleri aidatın tutarı, işverene bağlı işyerlerinde çalışan işçilere bir günde ödenen çıplak ücretin bir günlük toplamını aşmaması ve ilgili bulunduğu yılda fiilen ödenmiş olması koşuluyla ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınır. İlgili yılda ödenmeyen aidatlar, takip eden yıllardaki ticari kazancın tespitinde gider olarak yazılmaz. İşverenlerce sendikalara ödenen aidatın, belirtilen bu miktarı aşması halinde, aşan kısmın ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

2.1.9- İşverenler Tarafından Ücretliler Adına Bireysel Emeklilik Sistemine Ödenen Katkı Payları

Gelir Vergisi Kanununun 40. maddesine 4697 sayılı Kanunla eklenen dokuzuncu bent hükmüne göre; İşverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir. (İşverenler tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen ve ücretle ilişkilendirilmeksizin ticari kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapı-

⁵ Yıldız, 2013 s. 76-80

lacak katkı paylarının toplamı, ödemenin yapıldığı ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz. Gerek işverenler tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları, gerekse GVK'nın 63'üncü maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendi kapsamında indirim konusu yapılacak prim ödemelerinin toplam tutarı, ödemenin yapıldığı ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz.).

Örneğin:⁶ Ücretlinin Kasım 2013 döneminde şahıs sigortalarına yaptığı prim ödemelerinin tutarı 200 TL'dir. Bu tutara ilave olarak ücretli tarafından 150 TL, işveren tarafından 150 TL olmak üzere bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payı tutarı 300 TL'dir.

Ücretli tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payı tutarı olan 150 TL hiçbir surette vergiye tabi ücret matrahından indirilemeyecektir.

Bu verilere göre; Aylık Brüt Ücret	2.000 TL
Şahıs Sigortalarına Yapılan Prim Ödemesi (ücretli)	200 TL
Bireysel Emeklilik Sistemi Katkı Payı Ödemesi (işveren)	150 TL
Önceki Dönemlerde (Ocak-Ekim/2013) İndirim Konusu Yapılmış Toplam Tutar	600 TL
Brüt Ücretin % 15'i	300 TL

İşverence ödenen katkı payı ile ücretli tarafından ödenen primlerin toplam tutarı 350 TL olmasına rağmen brüt ücretin %15'inin 300 TL olması nedeniyle, işçi ve işveren tarafından toplam indirilecek katkı payı tutarı 300 TL olacaktır.

İndirimde ücret matrahının tespitine öncelik verilmesi durumunda, ücretli tarafından ödenen prim tutarı 200 TL Gelir Vergisi Kanununun 63/3 üncü maddesi uyarınca, ücretin safi tutarının tespitinde indirim konusu yapılacaktır. Aynı dönemde işveren tarafından ödenen katkı payı tutarının ise sadece 100 TL'lik kısmı ücretle ilişkilendirilmeksizin ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilecektir. İşveren tarafından ödenen ancak Gelir Vergisi Kanununun 40/9 uncu maddesi uyarınca indirilemeyen 50 TL ise ücret olarak stopaj yoluyla vergilendirilmek suretiyle ticari kazancın tespitinde dikkate alınabilecektir. Asgari ücretin yıllık tutarı ayrıca dikkate alınacaktır.

Katkı paylarının ticari kazancın tespitinde dikkate alınabilmesi için; bireysel emeklilik şirketlerinin 4632 sayılı Kanunun 8'inci maddesinde yer alan hüküm uyarınca emeklilik branşında ruhsat almış şirketlerden olması gerekmektedir.

2.1.10- Gıda Bankalarına Bağışlanan Malların Maliyet Bedeli

Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara bağışlanan **gıda, temizlik, giyecek ve yakacak** maddelerinin maliyet bedeli kazanç tespit edilirken indirilecektir (GVK md. 40/10). Bunun yanında ticari kazanç dışındaki gelir vergisi beyannamesi veren mükellefler ise sadece gelir olması halinde beyanname üzerinden indirim yapabilecek olup gelir olmaması durumunda herhangi bir indirimden söz edilemeyecektir.

⁶ Denetim-1 ,2013 HUD s. 168

Buna göre, Gıda Bankacılığı kapsamında gıda, temizlik, giyim ve yakacak maddesi başlıyan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri başışa konu malların maliyet bedellerini vergiye tabi kazancın tespitinde gider olarak göz önünde bulundurabileceklerdir. **Kurum ilgili yılda zarar etmiş olsa dahi söz konusu başış sonraki yıla mahsup edilecek zararlar olarak devredebilecektir.**

Diğer taraftan, Katma Değer Vergisi Kanununun 17 inci maddesine göre, gıda bankacılığı faaliyette bulunan dernek ve vakıflara başışlanan gıda, temizlik, giyim ve yakacak maddelerinin tesliminde katma değer vergisi hesaplanmayacaktır.

Yukarıda sayılan giderlere ek olarak, Baę-Kur primlerinin de sosyal güvenlik mevzuatı uyarınca vergi uygulamasında gider olarak gösterilebileceği hükme bağlandığından, ilgili dönemlere ilişkin olup, ödenmiş olması şartıyla beyan edilen ticari kazançla sınırlı olmak üzere söz konusu primler indirim konusu yapılabilecektir.⁷

2.2- Kurumlar Vergisi Kanununa Göre İndirilecek Giderler

KVK 8. maddede "Ticari kazanç gibi hesaplanan kurum kazancının tespitinde, mükellefler aşığıdaki giderleri de ayrıca hasılattan indirebilirler:

- a) Menkul kıymet ihraç giderleri.
- b) Kuruluş ve örgütlenme giderleri.
- c) Genel kurul toplantıları için yapılan giderler ile birleşme, devir, bölünme, fesih ve tasfiye giderleri.
- ç) Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde komandite ortağın kâr payı.
- d) Katılım bankalarında katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları.
- e) Sigorta ve reasürans şirketlerinde bilanço gününde hükmü devam eden sigorta sözleşmelerine ait olup, aşığıda belirtilen teknik karşılıklar;
 - 1) Muallâk hasar ve tazminat karşılıkları; tahakkuk etmiş ve hesaben tespit edilmiş hasar ve tazminat bedelleri veya bu hesap yapılmamışsa hasar ve tazminatın ve bunlarla ilgili tüm masrafların tahmini değerleri ile gerçekleşmiş, ancak rapor edilmemiş hasar ve tazminat bedelleri ve bunlara ilişkin masraflardan, reasürör payı düşüldükten sonra kalan tutar ile saklama payına isabet eden muallâk hasar karşılığı yeterlilik farklarından oluşur.
 - 2) Kazanılmamış prim karşılıkları; yürürlükte bulunan sigorta sözleşmeleri için tahakkuk etmiş primlerden, komisyonlar düşüldükten sonra kalan tutarın gün esasına göre bilanço gününden sonraya sarkan kısmından, aynı esasa göre hesaplanan reasürör payının düşülmesinden sonra kalan tutardır. Ancak bu tutar, nakliyat emtia sigortalarında, yıllık primin komisyon düşüldükten sonraki tutarından şirketlerin kendi saklama paylarında kalanının % 25'ini geçemez. Kazanılmamış prim karşılığının gün esasına göre hesaplanması mümkün olmayan reasürans ve retroseşyon işlemlerinde 1/8 yöntemi uygulanabilir.
 - 3) Hayat sigortalarında matematik karşılıklar, her sözleşme üzerinden ayrı ayrı hesaplanır. Karşılıkların, gelirleri vergiden istisna edilmiş olan menkul kıymetlere yatırılan kısmına ait faiz ve kâr payları, giderler arasında gösterilemez.
 - 4) Dengeleme karşılığı; takip eden hesap dönemlerinde meydana gelebilecek tazminat oranlarındaki dalgalanmaları dengelemek ve katastrofik riskleri karşılamak üzere sadece deprem ve mühendislik sigorta branşlarında verilen deprem teminatı için hesaplanan dengeleme karşılıklarından oluşur.
 - 5) Bir bilanço döneminde ayrılan sigorta teknik karşılıkları, ertesi bilanço döneminde aynen kâra eklenir." denilmektedir.

1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde indirilecek giderler şu şekilde izah edilmiştir.

⁷ Ticari Kazancın Gerçek Usulde Vergilendirilme Rehberi,2014 GİB.

2.2.1- Menkul Kıymet İhraç Giderleri

İhraç edilen menkul kıymetlere ilişkin tüm giderler hasılatından indirilebilecektir. Bu giderler arasında senetlerin kağıt ve basım giderlerini, mahkeme, noter ve diğer tasdik ve tescil giderlerini, damga vergisini ve ihraç dolayısıyla ödenen sair harç ve resimleri, ihraç dolayısıyla bankalara verilen komisyonları, hisse ve tahvil senetlerinin borsaya kaydı için yapılan giderleri ve bunlara benzer diğer her türlü giderleri saymak mümkündür.⁸

2.2.2- Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri

Kuruluş ve örgütlenme giderleri VUK'un 282. maddesinde "kurumların kuruluşları sırasında veya yeni bir şubenin açılması yahut işlerin devamlı bir surette genişletilmesi için yapılan karşılığında madde bir kıymet iktisap olunmayan giderlerdir." şeklinde tanımlanmıştır.

Ana sözleşmenin hazırlanması, kuruluş genel kurulu toplantılarının yapılması, tanıtma ve reklam gibi bir takım giderler bu mahiyettedir. Yapılan giderler ilgili yıl hasılatı itibariyle doğrudan gider yazılabileceği gibi aktifleştirilmesi yoluna da gidilebilir. Kanun ilk kuruluş ve örgütlenme giderlerinin doğrudan gider yazılmaları ile amortisman yoluyla itfa edilmesi konusunda mükelleflere seçimlik hak tanınmıştır. Kuruluş ve örgütlenme giderlerinin aktifleştirilmesi halinde, kurumun faaliyete başladığı hesap döneminden itibaren eşit miktarlarla beş yıl içinde VUK gereğince değerleri üzerinden amortisman ayrılarak gider yazılır.

Örnek:⁹

İşletme 01.05.2009 tarihinde kurulmuş olup kuruluş aşamasında aşağıdaki giderler katlanmıştır.

Noter Tasdik Ücreti	1.000 TL
Ticaret Sicil Harçları	350 TL
Belediye Harçları	500 TL
Kırtasiye Giderleri	150 TL
TOPLAM	2.000 TL

İşletme 08.11.2009 tarihinde ise X Ticaret Şirketini aktifi ve pasifiyle satın almış olup bunun için 12.000 TL ödemiştir. X Ticaret Şirketinin devralınmadan önceki bilançosu aşağıdaki gibidir:

Aktif			
Ticari Mallar	5.000	Satıcılar	7.000
İndirilecek KDV	6.000	Hesaplanan KDV	4.000
Demirbaşlar	12.000	Ödenmiş Sermaye	10.000
Birikmiş Amortismanlar	2.000		
TOPLAM	21.000	TOPLAM	21.000

⁸ 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Tebliği

⁹ Tuna Selim, Tüm Vergisel Yönleriyle Muhasebe ve Dönem Sonu İşlemleri 2012, İstanbul s.103-105

Çözüm

Yeni kurulan işletmelerde kuruluşun tamamlanmasına kadar yapılan genel giderlerle yeni bir şubenin açılması veya işlerin genişletilmesi amacıyla yapılan giderler "Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri" olarak adlandırılır. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 282. maddesine göre bu harcamaların gider yazılması veya aktifleştirilmesi ihtiyaridir. Eğer aktifleştirme yapılırsa bununun 262 No.lu hesapta izlenmesi gerekmektedir. Bir kuruluş devralınırken katlanılan maliyet ile söz konusu işletmenin rayiç bedelle hesaplanan net varlıklarının değeri arasındaki olumlu farklar "Şerefiye" olmaktadır. Şerefiye hesaplanırken rayiç bedelin tespit edilmemesi halinde, net defter değeri esas alınır. Şerefiye tutarının ise 282. maddeye göre aktifleştirilmesi zorunludur ve aktifleştirilen tutar 5 yılda eşit oranda itfa edilir.

01.05.2009

262 KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ	2.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	360	
100 KASA		2.360
Kuruluş aşamasında yapılan giderlerin aktifleştirilmesi		
/		

08.11.2009

153 TİCARİ MALLAR	5.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	6.000	
255 DEMİRBAŞLAR	12.000	
261 ŞEREFİYE	2.000	
100 KASA		12.000
257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR		2.000
320 SATICILAR		7.000
391 HESAPLANAN KDV		4.000
12.000 – 10.000 = 2.000 TL (Şerefiye Tutarı)		
Devralınan firmanın kül halinde kayıtlara alınması		
/		

Şirket tüm aktifi ve pasifiyle devir alındığından indirilecek KDV ve hesaplanan KDV'de diğer şirkete geçmektedir. Ancak devir işlemi KDV Kanunu'nun 17/4-c bendi uyarınca KDV'den istisnadır. Ayrıca 10.000 TL öz varlığa sahip bir işletme 12.000 TL'ye satın alınmış olup ödenen fazla bedel şerefiye olmaktadır.

31.12.2009

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	800	
268 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR		800
Kuruluş ve Örgütlenme 400		
Şerefiye 400		
Dönem sonunda itfa paylarının hesaplanması		
/		

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 326.maddesine göre Kurumların aktifleştirdikleri ilk tesis ve taaz-zuv giderleri ile peştemallıklar mukayyet değerleri üzerinden eşit miktarlarda ve beş yıl içinde itfa olunur.

2.2.3- Genel Kurul Toplantıları İçin Yapılan Giderler İle Birleşme, Devir, Bölünme, Fesih ve Tasfiye Giderleri

Genel kurul toplantıları için kurum tarafından yapılacak giderler; ilan ve posta giderleri, toplantı salonu kira bedeli ve benzeri giderlerden oluşur.

Genel kurul üyelerinin genel kurula katılmak için yaptıkları giderler, kurumlarca karşılanırsa dahi gider kaydedilemez. Çünkü bu tür giderler genel kurul yapan kuruma ait giderler olmayıp, ortakların kuruma koydukları sermayelerinin idaresi ile ilgili giderlerdir.

Genel kurul toplantılarında, genel kurul üyelerinin ağırlanmaları ile ilgili giderler, genel örf ve adetlere uygun temsil ve ağırlama gideri niteliğinin ötesine geçmemek koşuluyla gider kaydedilebilir.

Ayrıca birleşme, devir, bölünme, fesih ve tasfiye aşamalarında yapılan giderler de kazancın tespiti-nde indirim konusu yapılabilecektir.

2.2.4- Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketlerde Komandite Ortağın Kâr Payı

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde kurumlar vergisi matrahı, şirket kazancından komandite ortaklara düşen pay dışındaki tutardan ibarettir. Komandite ortakların şirket kârından aldıkları pay, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazançla ilgili hükümleri uyarınca şahsi ticari kazanç sayılmaktadır. Bu nedenle, söz konusu payın şirket bünyesinde kurumlar vergisine tabi tutulmaması için komandite ortağın kâr hissesi gider olarak hasılatından indirilebilecektir.¹⁰

Örnek:¹¹ Kurum kazancı 900.000 lira olan bir hisseli komandit şirketin sermaye payının %70'i komandite ortaklara aittir.

Kurumun kazancı 900.000 lira

Komandite ortakların hissesi %70

Komandite ortaklara isabet eden kazanç (ticari kazanç) (900.000 x %70) 630.000 lira

Komandite ortaklara isabet eden kazanç (kurum kazancı)270.000 lira

Kurum Komandite ortaklara isabet eden 630.000 lirayı kurum kazancından indirebilecektir.

2.2.5- Katılım Bankalarınca Katılma Hesabı Karşılığında Ödenen Kâr Payları

Katılım bankalarınca katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları kurum kazancından indirilecek giderler arasında bulunmaktadır.

Öte yandan, katılım bankalarının faizsiz olarak kredi temin etmeleri karşılığında yaptıkları kâr payı ödemeleri, finansman gideri niteliğinde olduğundan söz konusu giderlerin Gelir Vergisi Kanununun 40 ncı maddesinin (1) numaralı bendi uyarınca gider olarak dikkate alınabileceği tabiidir.

Ayrıca, mükelleflerin katılım bankalarından sağladıkları bu nitelikteki krediler için hesapladıkları finansman giderleri de ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel gider mahiyetinde olduğundan, kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

¹⁰ 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Tebliği

¹¹ Yıldız , 2013 s. 85

2.2.6- Sigorta ve Reasürans Şirketlerince Ayrılan Teknik Karşılıklar

Sigorta ve reasürans şirketlerinde bilanço gününde hükmü devam eden sigorta sözleşmelerine ait aşağıda belirtilen teknik karşılıklar, belirtilen hesaplama ve şartlar dikkate alınarak kurum kazancından indirim konusu yapılabilecektir. Bir bilânço döneminde ayrılan sigorta teknik karşılıkları, ertesi bilânço döneminde aynen kâra eklenir.

a) Muallak hasar ve tazminat karşılıkları; tahakkuk etmiş ve hesaben tespit edilmiş hasar ve tazminat bedelleri veya bu hesap yapılmamışsa hasar ve tazminatın ve bunlarla ilgili tüm masrafların tahmini değerleri ile gerçekleşmiş, ancak rapor edilmemiş hasar ve tazminat bedelleri ve bunlara ilişkin masraflardan, reasürör payı düşüldükten sonra kalan tutar ile saklama payına isabet eden muallak hasar karşılığı yeterlilik farklarından oluşur.

b) Kazanılmamış prim karşılıkları; yürürlükte bulunan sigorta sözleşmeleri için tahakkuk etmiş primlerden, komisyonlar düşüldükten sonra kalan tutarın gün esasına göre bilânço gününden sonraya sarkan kısmından, aynı esasa göre hesaplanan reasürör payının düşülmesinden sonra kalan tutardır. Ancak bu tutar, nakliyat emtia sigortalarında, yıllık primin komisyon düşüldükten sonraki tutarından şirketlerin kendi saklama paylarında kalanının % 25'ini geçemez. Kazanılmamış prim karşılığının gün esasına göre hesaplanması mümkün olmayan reasürans ve retrosesyon işlemlerinde 1/8 yöntemi uygulanabilir.

c) Hayat sigortalarında matematik karşılıklar, her sözleşme üzerinden ayrı ayrı hesaplanır. Karşılıkların, gelirleri vergiden istisna edilmiş olan menkul kıymetlere yatırılan kısmına ait faiz ve kâr payları, giderler arasında gösterilemez.

d) Dengeleme karşılığı; takip eden hesap dönemlerinde meydana gelebilecek tazminat oranlarındaki dalgalanmaları dengelemek ve katastrofik riskleri karşılamak üzere sadece deprem ve mühendislik sigorta branşlarında verilen deprem teminatı için hesaplanan dengeleme karşılıklarından oluşur.¹²

2.3- Özel Kanunlar Uyarınca Safi Kurum Kazancının Tespitinde İndirilecek Giderler

Safi kurum kazancının tespitinde indirilecek giderler sadece 193 sayılı GVK ile 5520 sayılı KVK'nda belirtilenler ile sınırlı değildir. Birçok özel kanunda gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirilecek giderler belirtilmiş olup, bu giderler genellikle sosyal amaçlı bağış ve yardımlara ilişkindir. Özel Kanunlarda yapılan düzenlemeler uyarınca gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak indirilmesi kabul edilen giderlerden bir kısmı aşağıdaki gibidir.

a) Vergi Usul Kanunu'nun 270. maddesinin son fıkrası hükmünde, noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri, emlak alım ve taşıt alım vergilerini maliyet bedeline ithal etmekle veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttir denilmek suretiyle bu giderlerin, Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak dikkate alınabileceğine cevaz verilmiştir.

b) Katma Değer Vergisi Kanunu 30. maddesinde indirimi kabul edilmeyen katma değer vergisi sayılmış ve aynı kanunun 58. Maddesinde "mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan Katma Değer Vergisi ile mükellefçe indirilebilecek Katma Değer Vergisi, Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmez." Denilmiştir. Madde metninden de anlaşılacağı

¹² 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Tebliği

üzere hesaplanan KDV ile indirilen KDV gelir ve kurumlar vergisinde indirim olarak kabul edilmeyecektir. Bu maddenin mefhumu muhalifinden indirilemeyen KDV'nin gelir ve kurumlar vergisinden indirilebileceği anlaşılmaktadır. Kanunun 30. Maddesinde sayılan ve indirilemeyen KDV'ler aşağıdaki gibidir. Bunlara ait KDV maliyet unsuru olarak kabul edilebileceği gibi direk gider olarak da dikkate alınabilir.

1- Vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisi,

2- Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi,

3- Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olanlar hariç olmak üzere, zayi olan mallara ait katma değer vergisi,

Ayrıca 50 Seri No.lu KDV Tebliğinde belirtildiği üzere promosyon ürünleri nedeniyle yüklenilen katma değer vergisinden satışı yapılan malın tabi olduğu orana isabet eden kısım hariç, kalan kısım gelir ve kurumlar vergisi açısından gider olarak dikkate alınabilir.

c) Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 14. maddesine göre, ticari maksatla kullanılan uçak ve helikopterler ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlar ile II Sayılı tarifede belirtilen taşıtların motorlu taşıtlar vergisi, gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilir.

d) 4389 sayılı Bankalar Kanunu'nun 15. maddesinin 6/c alt bendi hükmü uyarınca, bankaların tasarruf mevduatı sigorta fonuna ödedikleri tutarlar kurumlar vergisi mükellefi olan bankaların kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Diğer taraftan mezkur Kanunun 20. maddesinin 6/c bendinde, özel finans kurumlarında gerçek kişiler adına açılan özel cari hesaplarda ve kâr ve zarara katılma hesaplarında toplanan tasarrufların güvence altına alınması amacıyla Güvence Fonu oluşturulmuştur. Güvence Fonu'nun kaynakları; güvence primlerinden, 10. maddeye göre zamanaşımına uğrayan, özel finans kurumları nezdindeki hesap, emanet ve alacaklardan, kuruluş izni verilen özel finans kurumlarının kurucularının, 7. maddenin (2) numaralı fıkrasının (d) bendinde belirtilen asgari sermayenin yüzde onu tutarında Güvence Fonuna yatıracakları sisteme giriş payından, 8. maddesinin (2) numaralı fıkrası hükümleri çerçevesinde, devralan bakımından verilen hisse devir izinlerinde, özel finans kurumunun sermayesini temsil eden hisseleri devralan ortaklar tarafından, devralınan hisselerin nominal bedelinin veya borsa değeri daha yüksek olduğu takdirde borsa değerinin yüzde biri oranında Güvence Fonuna yatırılacak tutarlardan, Bankalar Kanunu hükümlerine aykırılık dolayısıyla özel finans kurumlarının görevli ve ilgili mensupları ile özel finans kurumlarına karşı işlenen suçlardan dolayı üçüncü kişilere karşı hükmolunacak adli para cezaları ile özel finans kurumlarına uygulanacak idari para cezalarının yüzde ellisinden ve Güvence Fonu mevcudunun gelirleri ile sair gelirlerden oluşur. Bu kapsamda olmak üzere özel finans kurumlarınca Güvence Fonuna ödenen primler, kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilecektir.

e) Ayrıca aşağıda yer alan Kanunlar çerçevesinde yapılan bağış ve yardımlar da gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespiti esnasında indirime konu edilebilir.

- 3294 sayılı Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanunu çerçevesinde yapılan nakdi ve aynı bağış ve yardımlar,
- 5434 Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu çerçevesinde yapılan bağış veyardımlar,
- 2955 sayılı Gülhane Askeri Tıp Akademisi Kanunu'nun çerçevesinde yapılan bağış ve yardımlar,
- 3708 sayılı Yüksek Öğrenim Kanunu çerçevesinde üniversitelere ve ileri teknoloji enstitülerine yapılan bağış ve yardımlar,
- 222 sayılı İlköğretim ve Eğitim Kanunu çerçevesinde yapılan para bağışları,
- 278 sayılı Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu (TÜBİTAK) Kanunu çerçevesinde yapılan bağış ve yardımlar,
- 7269 sayılı Umumi Hayata Müessir Afetler Dolayısıyla Alınacak Tedbirlerle Yapılacak Yardımlara Dair Kanun çerçevesinde yapılan bağış ve yardımlar,
- Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumuna yapılan nakdi bağışlar,
- Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı Kanununa göre yapılan bağış ve yardımlar,
- Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Seferberlik Kanununa göre yapılan bağış ve yardımlar,
- f) 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un 4644 sayılı Kanunla değişik ek 3. maddesinde sportif faaliyetlerin desteklenmesi amacıyla gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin yapacakları aynı ve/veya nakdi harcamaların kazanç tespitinde gider olarak dikkate alınabileceği hüküm altına alınmıştır. Sponsorluk harcamalarına ilişkin usul ve esaslar, 13.09.2001 tarih ve 24522 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak aynı gün yürürlüğe giren "Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü Sponsorluk Yönetmeliği"nde düzenlenmiştir.¹³

2.4- Kurumlar Vergisi Beyannamesi Üzerinde Yapılabilecek Diğer İndirimler

Kurumlar Vergisi Kanununun 10. maddesinde "Diğer İndirimler" başlığında aşağıdaki kalemler sayılmıştır.

1. Ar-Ge İndirimi,
2. Sponsorluk Harcamaları,
3. Bağış ve Yardımlar
4. Girişim Sermayesi Fonu
5. Türkiye'den Yurtdışı Mukimi Kişi Ve Kurumlara Verilen Hizmetler

KVK 8. maddede yazan kalemler kurum hâsılatından indirilebilir ve böylece ve safi kurum kazancına ulaşılır. 10. maddesinde "Diğer İndirimler" başlığı altında yazılan indirimler ise kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla ve Kanundaki sırasıyla kurum kazancından indirilebilecek olan gider ve harcamalardır.

Bu madde ile düzenlenen diğer indirimler, esasen kazancın bulunması halinde beyanname üzerinden indirim konusu yapılan ve kazancın yetersiz olması nedeniyle de sonraki yıllara devredilemeyen indirimlerdir. 1 Seri no.lu Kurumlar Vergisi Tebliğinde Bu giderler aşağıdaki şekilde izah edilmiştir.

2.4.1- Ar-Ge İndirimi

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10'uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde Ar-Ge indirimi müessesesi düzenlenmiştir. Araştırma ve geliştirme harcamaları üzerinden hesaplanacak Ar-Ge indirimi oranı %40'tan %100'e çıkarılmıştır ve bu değişiklik 1/4/2008 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

¹³Yıldız, 2013 s. 90-91

Araştırma-Geliştirme harcamaları niteliklerine göre muhasebe uygulamaları çerçevesinde doğrudan veya amortisman yoluyla gider kaydedilmek suretiyle kurum kazancının tespitinde dikkate alınmaktadır. Ar-Ge İndirimi Uygulaması ile ilgili dönemde gider kaydedilen Ar-Ge harcamalarına ilave olarak bunların %100'ünün ilgili dönemde beyan edilen kurum kazancından indirilmesine imkân sağlanmaktadır.¹⁴

Mükelleflerin, münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme faaliyetleri çerçevesinde, işletmeleri bünyesinde 2008 hesap döneminden itibaren yaptıkları harcamaların %100'ü kurum kazancının tespitinde Ar-Ge indirimi olarak dikkate alınabilecektir

Araştırma ve geliştirme (Ar-Ge) faaliyeti, bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak yeni bilgileri elde etmek veya mevcut bilgilerle yeni malzeme, ürün ve araçlar üretmek, yazılım üretimi dahil olmak üzere yeni sistem, süreç ve hizmetler oluşturmak veya mevcut olanları geliştirmek amacıyla yapılan düzenli çalışmaları ifade etmektedir.

Ar-Ge Harcamaları: Ar-Ge faaliyetleriyle ilgili olarak yapılan ve aktifleştirilerek amortisman yoluyla itfa edilen veya doğrudan gider kaydedilen harcamalar, Ar-Ge harcamalarıdır.

Ar-Ge İndirimi: Ar-Ge harcamaları %100 oranında hesaplanarak kurum kazancından indirilecek tutar, Ar-Ge indirimidir.

Ar-Ge Projesi: Amacı, kapsamı (genel ve teknik tanımı), süresi, bütçesi, özel şartları, diğer kurum, kuruluş, gerçek ve tüzel kişilerce sağlanacak aynı ve/veya nakdi destek tutarları, sonuçta doğacak iktisadi haklarının paylaşım esasları belirlenmiş ve Ar-Ge faaliyetlerinin her safhasını belirleyecek mahiyette ve bilimsel esaslar çerçevesinde hazırlanan proje, Ar-Ge projesidir.

Teknoloji: Teknik üretme ve bu tekniğin uygulanması ile ilgili gerekli alet, makine ve malzemeleri geliştirebilme bilgisidir.

Yenilik: Bir fikrin; pazarlanabilir hale veya bir mal/hizmet üretiminde kullanılan yeni veya geliştirilmiş bir yöntem haline dönüştürülmesidir. Bu açıdan teknolojik yenilik yapma süreci, bir dizi bilimsel, teknolojik, mali ve ticari etkinliği içerir.

Şekil, renk ve dekorasyondaki değişiklikler gibi bütünüyle görsel ve estetik değişiklikler ile ürünün yapı, nitelik ve performansını teknik açıdan değiştirmeyen, küçük tasarım ve görünüm farklarından ibaret basit değişiklikler yenilik sayılmaz.

Üründe Yenilik: Teknolojik açıdan yeni ürün, önceki ürün kuşağıyla karşılaştırıldığında malzemesi, parçaları ve yerine getirdiği işlevler açısından, öze ilişkin, teknolojik farklar gösteren bir ürünü ifade eder.

Üretim Yöntemlerinde Yenilik: Geleneksel üretim tesislerinde üretilemeyen, halen üretilmekte olan veya yeni ürünlerin yeni tekniklerle üretilmesinde kullanılan bir yöntem teknolojik açıdan yeni sayılır.

Yazılım: Bir bilgisayar, iletişim cihazı veya bilgi teknolojilerine dayalı diğer bir cihazın çalışmasını ve kendisine verilen verilerle ilgili gereken işlemleri yapmasını sağlayan komutlar dizisinin veya programların ve bunların kod listesinin, işletim ve kullanım kılavuzlarını da içeren bilgi ve belgelerin tümünü ifade eder.

¹⁴ Denetim-1, 2013 HUD s.202

2.4.1.1- Ar-Ge Faaliyetleri

Yapılan bir harcamanın Ar-Ge indirimine konu edilebilmesi için Ar-Ge faaliyeti kapsamında yapılmış olması gerekmekte olup aşağıda belirtilen amaçlara yönelik faaliyetler Ar-Ge faaliyetleridir:

- Bilimsel ve teknolojik alanlardaki belirsizlikleri gidermek ve bunları aydınlatmak amacıyla, bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak yeni teknik bilgilerin elde edilmesi,
- Yeni yöntemlerle yeni ürünler, madde ve malzemeler, araçlar, gereçler, işlemler, sistemler geliştirilmesi, tasarım ve çizim çalışmaları ile yeni teknikler ve prototipler üretilmesi,
- Yeni ve özgün tasarıma dayanan yazılım faaliyetleri,
- Yeni üretim yöntem, süreç ve işlemlerinin araştırılması veya geliştirilmesi,
- Bir ürünün maliyetini düşürücü, kalite, standart veya performansını yükseltici yeni tekniklerin / teknolojilerin araştırılması.

2.4.1.2- Ar-Ge Sayılmayan Faaliyetler

Aşağıda sayılan faaliyetler Ar-Ge faaliyetleri kapsamında değerlendirilmez:

- Pazar araştırması ya da satış promosyonu,
- Kalite kontrol,
- Sosyal bilimlerdeki araştırmalar,
- Petrol, doğalgaz, maden rezervleri arama ve sondaj faaliyetleri,
- İcat edilmiş ya da mevcut geliştirilmiş süreçlerin kullanımı,
- Biçimsel değişiklikler,
- Bilimsel ve teknolojik yenilik doğurmayan rutin faaliyetler (rutin veri toplama, rutin analizler için kullanılan program, yazılım gibi üretilen prototiplerin rutin ayarlamaları),
- İlk kuruluş aşamasında kuruluş ve örgütlenmeyle ilgili araştırma giderleri,
- Proje sonucunda geliştirilen ürüne ilişkin fikri mülkiyet haklarının korunmasına yönelik çalışmalar,
- Numune verilmek amacıyla prototiplerden kopyalar çıkarılıp dağıtılması ve reklam amaçlı tüketici testleri.

2.4.1.3- Ar-Ge Faaliyetinin Sınırı

Ar-Ge faaliyeti, esas itibarıyla denemelerin son bulunduğu, ilk üretimin yapıldığı aşamada sona erer. Ar-Ge projesi neticesinde elde edilen ürünün pazarlanabilir aşamaya geldiği andan itibaren Ar-Ge projesi bitmiş sayılır. Bu tarihten sonra yapılan harcamalar Ar-Ge harcaması kapsamında değerlendirilmez. Ancak, tamamlanan bir proje sonucunda elde edilen ürünün geliştirilmesi amacıyla yapılacak çalışmalar, yeni Ar-Ge projesi olarak değerlendirilir.

Nihai ürünün oluşturulması aşamasında elde edilen ürünlerin kullanılabilirliğini ölçmek ve gerektiğinde değişiklik yapılmak üzere işletme içinde veya dışında test edilmesi amacıyla yapılan harcamalar Ar-Ge faaliyeti kapsamındadır. Ancak, ticari üretimin planlanması ve seri üretim sürecine ilişkin harcamalarla, ürünün tanıtılması amacıyla üretilip dağıtılan numuneler için yapılan harcamalar Ar-Ge faaliyeti kapsamı dışındadır.

2.4.1.4- Ar-Ge Harcamaları

Ar-Ge harcamalarının bu Tebliğ kapsamında değerlendirilebilmesi için işletmelerin ayrı bir Ar-Ge departmanı kurmaları zorunlu olup Ar-Ge faaliyeti kapsamında değerlendirilen harcamalar aşağıda gösterilmiştir.

İlk Madde ve Malzeme Giderleri:

Personel Giderleri
Genel Giderler
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler
Vergi, Resim ve Harçlar
Amortisman ve Tükenme Payları
Finansman Giderleri

2.4.1.5- Ar-Ge İndiriminin Uygulanması

Mükellefler, Ar-Ge harcamalarının %100'ü oranında hesaplayacakları Ar-Ge indirimini, beyanname üzerinden hesaplanan kurum kazancından indirebileceklerdir. Ar-Ge indirimi, Ar-Ge faaliyetine başladığı andan itibaren hem yıllık beyanname hem de geçici vergi beyannamelerinde uygulanabilecektir. Hesaplanan Ar-Ge indirimi tutarı, mükellefler tarafından yıllık kurumlar vergisi beyanname ile geçici vergi beyanamesinin ilgili satırına yazılarak kazançtan indirilecektir. İlgili dönemde kazancın yetersizliği nedeniyle indirim konusu yapılamayan Ar-Ge İndirimi tutarı sonraki hesap dönemlerine devredebilir.

Alanında uzman kuruluşlarca hazırlanan "Ar-Ge Projesi Değerlendirme Raporu" nun olumsuz olması halinde, Ar-Ge indirimi dolayısıyla eksik ödenen vergilerle ilgili olarak gerekli tarhiyat yapılacaktır.

Mükelleflerin Ar-Ge projesi kapsamındaki harcamalarını, işletmenin diğer faaliyetlerine ilişkin harcamalarından ayırarak, Ar-Ge indiriminin doğru hesaplanmasına imkan verecek şekilde muhasebeleştirilmeleri gerekmektedir.

2.4.1.6- Projenin Ar-Ge Projesi Olarak Değerlendirilmemesinin Sonuçları

Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu (TÜBİTAK) ve/veya üniversiteler ile araştırma yapılan konuda uzmanlaşmış kuruluşlarca Ar-Ge projesi olarak değerlendirilmeyen projeler nedeniyle mükellef tarafından haksız yere indirim konusu yapılan tutarlar, vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ile birlikte mükelleften aranacaktır.

2.4.1.7- Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporu

2/1/1990 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları ve Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" hükümleri uyarınca "Ar-Ge indirimi" ile ilgili işlemler yeminli mali müşavirlerin tasdik edeceği konular kapsamına alınmıştır.

Ar-Ge indiriminden yararlanan mükelleflerin, kurumlar vergisi beyannamesinde yararlanan Ar-Ge indiriminin doğru hesaplandığı ve uygulandığına ilişkin YMM tasdik raporunu ilgili mevzuatta belirtilen süre içinde bağlı buldukları vergi dairelerine vermeleri gerekmektedir. Ar-Ge proje değerlendirme raporlarının, YMM tasdik raporlarının verilmesi gereken ay içinde veya daha sonra gelmesi halinde de mükellefler Ar-Ge indiriminden yararlanabileceklerdir. Bu durumda, değerlendirme raporunun ilgili vergi dairesine kayıtlarına girdiği tarihten itibaren 30 gün içerisinde YMM tasdik raporunun ibraz edilmesi gerekecektir. Söz konusu raporun bu süreler içinde verilememesi halinde ise Ar-Ge indiriminden yararlanılamayacağı tabiidir.

Ar-Ge indirimine ilişkin hususlara tam tasdik raporunda yer verilmiş olması durumunda, Ar-Ge indirimine ilişkin olarak ayrıca tasdik raporu düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır.

2.4.1.8- Ar-Ge Harcamalarının Muhasebesi

Ar-Ge indirimine konu harcamalar muhasebe sisteminde açılacak ayrı hesaplarda izlenmesi gerekmektedir. Ar-Ge faaliyetleri sonucunda maddi veya gayri maddi bir hak elde edilecek ise harcamalar "263 Araştırma Geliştirme Giderleri" hesabında, bu türde bir kıymet elde edilmeyecek durumdaki harcamalar ise "750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri" hesabına atılarak muhasebeleştirilecektir. Bir gayri maddi hak elde edilecekse ve "263 Araştırma Geliştirme Giderleri" hesabı kullanılmış ise yapılan harcamalar amortisman yolu ile giderleştirilecektir.

Örnek:¹⁵ Ürün maliyetini düşürücü, kalite standartını yükseltici yeni tekniklerin araştırılması için 2009 yılında 150.000 TL tutarındaki işçilik, malzeme, enerji ve telekomünikasyon giderini 7/A seçeneğine göre muhasebeleştirilen bir işletmenin dönem sonu dönem sonu muhasebe kayıtları şu şekilde olacaktır.(KDV ihmal edilmiştir.) muhasebe kitabı h.uzm)

31.12.2009		
630 Araştırma Geliştirme Giderleri	150.000	
751 Araştırma Geliştirme Giderleri Yans.		150.000
31.12.2009		
751 Araştırma Geliştirme Giderleri Yans.	150.000	
750 Araştırma Geliştirme Giderleri		150.000
31.12.2009		
690 Kar veya Zarar Hesabı	150.000	
751 Araştırma Geliştirme Giderleri Yans.		150.000

Maliyet değerleri ile 263 Araştırma Geliştirme Giderleri Hesabına borç kaydedilerek aktifleştirilen giderler 5 yıl içinde eşit taksitlerle itfa edilerek yok edilirler. (333 nolu vuk gt)

Örnek:¹⁶ X işletmesi gelecek dönemlerde ekonomik yararlar elde edilmesi beklenen yeni ve özgün tasarıma dayanan yazılım faaliyetleri için 01.06.2009 tarihinde kdv dahil 59.000 TL tutarında harcama yapılmıştır.

7/A seçeneğine göre dönem sonu muhasebe kayıtları:

31.12.2009		
263 Araştırma Geliştirme Giderleri	50.000	
191. İndirilecek KDV	9.000	
102 Banka		59.000
31.12.2009/2010/2011/2012/2013		
750 Araştırma Geliştirme Giderleri	10.000	
268 Birikmiş Amortismanlar		10.000
31.12.2013		
268 Birikmiş Amortismanlar	50.000	
263 Araştırma Geliştirme Giderleri		50.000

¹⁵ Yücel A. Tugay, Genel Muhasebe, 2011 Ankara s.486

¹⁶ Yücel A. Tugay, Genel Muhasebe, 2011 Ankara s.492

KVK 10. madde ile AR-GE harcamalarının daha önce olduğu gibi gider kaydedilmesine olanak tanınmakta hem de bu giderlere ilave olarak bunların toplamının %100'nün ilgili dönemde beyan edilen gelirden indirilmesine imkan sağlanmaktadır. Bu durumda mükelleflere her 100 birimlik AR-GE harcaması için 200 birimlik indirim hakkı tanınmaktadır.¹⁷

2.4.2- Sponsorluk Harcamaları

Kurumlar tarafından yapılan sponsorluk harcamaları ile bağış ve yardımlar, aşağıda yapılan açıklamalar çerçevesinde kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınacaktır.

Bağış ve yardımların nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardım konusunu oluşturan mal veya hakkın maliyet bedeli veya kayıtlı değeri, bu değer mevcut değilse Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre takdir komisyonlarınca tespit edilecek değeri esas alınacaktır.

Kurumlar tarafından yapılan sponsorluk harcamaları ile bağış ve yardımlar, harcamanın veya bağış ve yardımın yapıldığı tarihte kayıtlarda gider olarak dikkate alındığından, söz konusu harcamalar ile bağış ve yardımların kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması ve kurum kazancının yeterli olması halinde, bu bölümde yer alan açıklamalar çerçevesinde, beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurumlar vergisi matrahından indirilmesi gerekmektedir.

2.4.2.1- Sponsorluk Harcamaları

3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü'nün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının; sözü edilen kanunlar uyarınca tespit edilen amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için %50'si kurumlar vergisi matrahının tespitinde, beyan edilen kurum kazancından indirilebilecektir.

Sponsorluk harcamaları, ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilişkili olmayan veya ilişkisi ölçülemeyen, sosyal amacı öne çıkan harcamalar olup ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilişkili olan reklam harcamalarından farklılık arz etmektedir.

Sponsor olan kurumun adının anılması koşuluyla,

- Resmi spor organizasyonları için yapılan saha, salon veya tesis kira bedelleri,

- Sporcuların iâşe, seyahat ve ikamet giderleri,

- Spor malzemesi bedeli,

- Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü'nün uygun göreceği spor tesisleri için yapılan ayni ve nakdi harcamalar,

- Sporcuların transfer edilmesini sağlayacak bonservis bedelleri,

- Spor müsabakaları sonucuna göre sporculara veya spor adamlarına prim mahiyetinde ayni ve nakdi ödemeler gibi harcamalar sponsorluk harcaması olarak değerlendirilecektir.

Spor sahalarına, sporcuların veya diğer ilgililerin spor giysilerinin ya da spor araç ve gereçlerinin üzerine yazılı veya elektronik sinyaller yardımıyla sanal olarak kurumun tanıtımının yapılmasını sağlayacak amblem, marka, isim ve benzeri işaretler konulması gibi doğrudan ticari fayda sağlayan ve kurumun tanıtımını amaçlayan harcamalar ise reklam harcaması olarak değerlendirilecektir.

¹⁷ Kütük Zafer-Altuncu Hasan, Vergisel İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi 2009, Ankara s.32

Ayrıca, sponsorluk faaliyetinin yanında reklam ve tanıtım amacını da içeren işlemler nedeniyle yapılan harcamaların, sözleşmede belirtilmek ve emsaline uygun olmak şartıyla, reklam ve sponsorluk harcamaları olarak ayrıştırılabilmesi mümkündür.

Örneğin, bir kurumun, bir kulübe bonservis bedelini karşılayarak transfer ettiği bir sporcuyla aynı zamanda şirketin veya ürünlerinin tanıtımına yönelik reklamlarda kullanması halinde, reklam faaliyetine ilişkin harcamalar, bonservis bedelinden sözleşmede belirtilmek ve emsallerine uygun olmak şartıyla ayrıştırılabilecek ve reklam gideri olarak dikkate alınacaktır.

Örnek: X şirketinin profesyonel B futbol kulübüne yapmış olduğu 200.000 TL tutarındaki ödemenin tamamı reklam gideri olarak değerlendirilirse bu ödemenin tamamı GVK 40/1. madde çerçevesinde gider olarak dikkate alınacak ve tamamı mali kara ulaşılırken gider olarak indirilecektir. Ancak yapılan ödemenin tamamı sponsorluk harcaması olarak dikkate alınırsa ödemelerin tamamı KKEG olarak değerlendirir ve mali kara ulaşılırken dikkate alınır. Beyannamede *kurum kazancının yeterli olması halinde, beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurumlar vergisi matrahından indirilmesi gerekmektedir.*

Sponsorluk uygulamasına ilişkin usul ve esaslar, 16/6/2004 tarih ve 25494 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü Sponsorluk Yönetmeliğinde düzenlenmiştir. Buna göre, gerçek ve tüzel kişiler, federasyonlara, gençlik ve spor kulüplerine veya sporculara, spor tesisleri ve faaliyetlerine ilişkin olarak anılan Yönetmelikte belirtilen usul ve esaslar dahilinde sponsor olabileceklerdir.

Yönetmeliğin 8’inci maddesine göre sponsorluk hizmeti alan ile sponsor arasında her iki tarafın hak ve yükümlülüklerini içeren yazılı bir sözleşme yapılması gerekmekte olup sponsorlar ile sözleşme yapmaya sponsorluk hizmetini alan kişi, kurum veya kuruluş yetkilidir. Yapılacak sözleşmede yer alması gereken bilgiler anılan maddede belirtilmiştir.

Yönetmeliğin 4 ve 13’üncü maddelerinin tetkikinden de anlaşılacağı üzere, sponsorluk hizmetini alan kişi, kurum ve kuruluşlara aynı ya da nakdi olarak verilen desteklerin, Vergi Usul Kanunu uyarınca düzenlenmiş belgelere bağlanmasının zorunlu olduğu hususunda özel bir düzenleme bulunmamaktadır.

Anılan Yönetmeliğin 4’üncü maddesinde “belge”, sponsorluk ve reklam hizmet ve işlemlerine ilişkin belge; “nakdi destek”, sponsor tarafından sponsorluğu alana yapılan parasal ödeme; “aynı destek” ise sponsorluk konusu işle ilgili olarak sponsor tarafından yapılan mal ve hizmet alımlarına ilişkin harcama olarak tanımlanmıştır.

Yönetmeliğin 12’nci maddesinde ise sponsorluğa konu hizmet ve işle ilgili yüklenilen sponsorluk bedelinin sponsor tarafından bizzat harcanabileceği gibi bu bedelin sponsorluğu alanın hesabına da yatırılabilmesi; sponsorluğu alan tarafından gelir kaydedilen bu tutara ilişkin harcamalarda ise sponsorluğu alanın tabi olduğu mevzuat hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Sponsorluk hizmetini alan kişi, kurum ve kuruluşlara sponsorlarca nakdi bir destekte bulunulması ve bu desteğin de hizmeti alanlar adına açılmış bir banka hesabına yatırılmış olunması durumunda, sponsorlara yatırılan tutarlar için bankalar tarafından verilecek makbuz veya dekontun yapılan bağışın tevsik edici belgesi olarak kabul edilmesi gerekir. Ancak, banka dekontu veya makbuzda paranın “sponsorluk amacıyla” yatırıldığına dair bir ifadeye yer verilmesi şarttır.

Söz konusu nakdi desteğin; sponsorluk hizmeti alanlara nakden elden teslim edilmiş olması halinde ise hizmeti alan kişi, kurum ve kuruluşlarca düzenlenecek alındı makbuzu, bağışa ilişkin tevsik edici belge olarak kabul edilebilecektir.

Diğer taraftan, desteğin nakdi olarak değil de aynı olarak yapılmış olunması durumunda;

- İşletmenin varlıklarından aynı olarak yapılan desteğin sponsorluk hizmetini alan kişi, kurum ve kuruluşlara teslim edilmesi halinde, teslimi yapılan değerler için fatura düzenlenmesi; faturada, teslimin sponsorluk maksatlı olduğuna, teslimi yapılan değerlerin cinsi, nev'i ve miktarına ilişkin olarak tereddüde mahal bırakmayacak bilgilere yer verilmesi; faturanın hizmeti alanlar adına düzenlenmiş olunması; faturanın arka yüzünün de hizmeti alan kişilere veya kanuni temsilcilerine imzalatılmış olunması,
- Aynı değerlerin, mükelleflerce dışarıdan sağlanarak sponsorluk hizmeti alanlara bağışlanmış olması durumunda da hizmeti alanlarca teslim alınacak bu değerler için alındı makbuzunun düzenlenmesi ve makbuzda, bağışlanan kıymetlerin değerlerinin, cinsinin, miktarlarının, adedinin v.b. hususların tereddüde mahal bırakmayacak şekilde yer alması şarttır.

Ayrıca, bağışlanan değerlere ilişkin olarak mükellefler adına düzenlenmiş olan faturaların arka yüzünün de yukarıda belirtilen açıklamalar dahilinde hizmeti alan kişi veya kanuni temsilcilere imzalatılmış olması gerekmektedir.

Ancak, makbuz karşılığı olmaksızın yapılan bağış veya yardımların mükelleflerce indirim olarak dikkate alınabilmesi mümkün değildir.

Sponsorluk Yönetmeliği kapsamında aynı ya da nakdi olarak yapılan harcamalar, kurumlar vergisi mükelleflerince harcamanın yapıldığı yılda indirim olarak dikkate alınabilecektir.

Yukarıda kapsamı belirtilen sponsorluk harcamalarının indirimi için söz konusu beyannamelerin ekinde herhangi bir belgenin ibraz zorunluluğu bulunmamaktadır.

Gerçek ve tüzel kişiler, süresiz bir şekilde sponsor olamayacakları gibi; bunların herhangi bir şekilde vergi borçları da bulunmamalıdır. Bu nedenle kurumların sponsor olabilmeleri için bağlı buldukları vergi dairesine müracaat ederek, vergi borcu olmadığına dair bir yazı almaları ve yapılan sponsorluk sözleşmesinin bir örneğini ilgili vergi dairesine vermeleri gerekmektedir.

Sponsorların, sponsor olunan dönemlerde tahakkuk eden vergi borçlarını ödememeleri halinde, ilgili vergi dairesi durumu derhal bir yazı ile bulunulan mahaldeki Gençlik ve Spor İl Müdürlüğüne bildirecektir.

2.4.3- Bağış ve Yardımlar

KVK 10.maddenin c fıkrasında "Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara **makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların** toplamının o yıla ait kurum kazancının % 5'ine kadar olan kısmının;

ç fıkrasında "Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanan **okul, sağlık tesisi**, 100 yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde 50 yatak) kapasitesinden az olmamak kaydıyla öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezi ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak **ibadethaneler** ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde **yaygın din eğitimi verilen tesislerin inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar** ile

mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımların tamamının;

d fıkrasında, c fıkrasında belirtilen kurum ve kuruluşlara tarafından yapılan veya Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen ya da desteklenmesi uygun görülen faaliyetler için yapılan harcamalar ile makbuz karşılığı yapılan bağış ve yardımların %100'ünün;

e fıkrasında Bakanlar Kurulunca yardım kararı alınan doğal afetler dolayısıyla Başbakanlık aracılığı ile makbuz karşılığı yapılan aynî ve nakdî bağışların tamamının;

f fıkrasında ise iktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış veya yardımların tamamının indirilebileceği belirtilmiştir.

Bu takdirde 10. maddede belirtilen bağış ve yardımları şu şekilde kategorize edebilir.

1. Kurum kazancının %5'i ile sınırlı bağış ve yardımlar
2. Eğitim ve sağlık tesisleri ile dini tesislere ilişkin bağış ve yardımlar
3. Kültür ve turizm amaçlı bağış ve yardımlar
4. Doğal afetlere ilişkin bağış ve yardımlar
5. Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine yapılan bağış veya yardımlar

2.4.3.1- Kurum Kazancının %5'i ile Sınırlı Bağış ve Yardımlar

Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere, köylere, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının %5'ine kadar olan kısmı, kurumlar vergisi beyannamesinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirim konusu yapılabilecektir.

Matrahtan indirilmesi için bağış ve yardımın;

- Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara, kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlara yapılması,
- Makbuz karşılığı olması,
- Karşılıksız yapılması,
- Sadece ilgili dönem kazancından indirilmesi,
- Beyannamede ayrıca gösterilmesi

gerekir. İndirilemeyen kısım diğer yıla nakledilemez.

Kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecek bağış ve yardımların tutarı, o yıla ait kurum kazancının %5'i ile sınırlıdır.

İndirilebilecek bağış ve yardım tutarının tespitinde esas alınan kurum kazancı, zarar mahsubu dahil giderler ile iştirak kazançları istisnası düşüldükten sonra, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki [Ticari bilanço kârı – (iştirak kazançları istisnası + geçmiş yıl zararları)] tutardır.

2.4.3.2- Eğitim ve Sağlık Tesisleri ile Dini Tesislere İlişkin Bağış ve Yardımlar

Eğitim, sağlık ve bakım hizmetleri ile dini hizmetleri geliştirmek ve devam ettirmek amacıyla yapılan harcamalar kurum kazancının tespitinde indirim unsuru olarak dikkate alınabilecektir.

- Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu, çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım rehabilitasyon merkezi ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin inşası dolayısıyla yapılan harcamaların,
- Söz konusu tesislerin inşası için yukarıda belirtilen kamu kuruluşlarına yapılan her türlü bağış ve yardımların,
- Mevcut okul, sağlık tesisi ve öğrenci yurtları ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım rehabilitasyon merkezi ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan nakdi ve aynı bağış ve yardımların tamamı kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

Sözü edilen tesislerin yapımı için bentte sayılan kuruluşlar dışında yer alan kamuya yararlı dernekler ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yapılan bağış ve yardımlar ise o yılki kurum kazancının %5'i ile sınırlı olmak üzere bu kapsamda indirim konusu yapılabilecektir.

2.4.3.3- Kültür ve Turizm Amaçlı Bağış ve Yardımlar

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

1) Kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin ticari olmayan ulusal veya uluslararası organizasyonların gerçekleştirilmesine,

2) Ülkemizin uygarlık birikiminin kültürü, sanatı, tarihi, edebiyatı, mimarisi ve somut olmayan kültürel mirası ile ilgili veya ülke tanıtımına yönelik kitap, katalog, broşür, film, kaset, CD ve DVD gibi manyetik, elektronik ve bilişim teknolojisi yoluyla üretilenler de dahil olmak üzere görsel, işitsel veya basılı materyallerin hazırlanması, bunlarla ilgili derleme ve araştırmaların yayınlanması, yurt içinde ve yurt dışında dağıtımı ve tanıtımının sağlanmasına,

3) Yazma ve nadir eserlerin korunması ve elektronik ortama aktarılması ile bu eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılmasına,

4) 21/7/1983 tarihli ve 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınmaz kültür varlıklarının bakımı, onarımı, yaşatılması, rölöve, restorasyon, restitüsyon projeleri yapılması ve nakil işlerine,

5) Kurtarma kazıları, bilimsel kazı çalışmaları ve yüzey araştırmalarına,

6) Yurt dışındaki taşınmaz Türk kültür varlıklarının yerinde korunması veya ülkemize ait kültür varlıklarının Türkiye'ye getirilmesi çalışmalarına,

7) Kültür envanterinin oluşturulması çalışmalarına,

8) Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınır kültür varlıkları ile güzel sanatlar, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki ürün ve eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılması ve güvenliklerinin sağlanmasına,

9) Somut olmayan kültürel miras, güzel sanatlar, sinema, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki üretim ve faaliyetler ile bu alanlarda araştırma, eğitim veya uygulama merkezleri, atölye, stüdyo ve film platosu kurulması, bakım ve onarımı, her türlü araç ve teçhizatının tedariki ile film yapımına,

10) Kütüphane, müze, sanat galerisi ve kültür merkezi ile sinema, tiyatro, opera, bale ve konser gibi kültür ve sanat faaliyetlerinin sergilendiği tesislerin yapımı, onarımı veya modernizasyon çalışmalarına

ilişkin harcamalar ile makbuz karşılığı yapılan bağış ve yardımların %100'ü kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirilebilecektir. Bakanlar Kurulu, bölgeler ve faaliyet türleri itibarıyla bu oranı yarısına kadar indirmeye veya kanuni seviyesine kadar getirmeye yetkilidir.

Bu çerçevede yapılacak bağış ve yardımlar için bağış yapılan projenin Kültür Bakanlığı tarafından desteklendiği veya desteklenmesinin uygun görüldüğüne ilişkin ilgili Bakanlığın yazısının kurumlar vergisi beyannamesi ekinde bağlı bulunulan vergi dairelerine verilmesi gerekmektedir.

2.4.3.4- Doğal Afetlere İlişkin Bağış ve Yardımlar

Bakanlar Kurulunca yardım kararı alınan doğal afetler dolayısıyla Başbakanlık aracılığı ile makbuz karşılığında yapılan aynı ve nakdi bağışların tamamı kurum kazancından indirilebilecektir.

2.4.3.5- Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine Yapılan Bağış veya Yardımlar

Türkiye Kızılay Derneğine ve 6322 sayılı Kanunla aynı bentte yapılan değişiklikle 15/6/2012 tarihinden itibaren uygulanmak üzere Türkiye Yeşilay Cemiyetine, kurumlar vergisi mükellefleri tarafından makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış veya yardımların tamamı, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirilebilecektir.

Anılan Dernek ve Cemiyete yapılacak aynı bağış ve yardımlar ise Tebliğin Kurum kazancının %5'i ile sınırlı bağış ve yardımlar" başlıklı bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde değerlendirilecektir.

Diğer taraftan, anılan Dernek ve Cemiyetin iktisadi işletmelerine yapılan bağış veya yardımların kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün değildir.

2.4.4- Girişim Sermayesi Fonu

6322 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanununa eklenen 325/A maddesiyle kurumlar vergisi mükelleflerine, girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına sermaye olarak konulması veya girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması amacıyla, ilgili dönem kazancından girişim sermayesi fonu ayırabilme imkanı getirilmiştir.

6322 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 10'uncu maddesine eklenen (g) bendi ile de Vergi Usul Kanununun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirim konusu yapılabilecektir.

2.4.4.1- İndirim Şartları

Girişim sermayesi fonunun indirim konusu yapılabilmesi için;

- İlgili yılda ayrılan fon tutarının beyan edilen gelirin %10'unu, toplam fon tutarının ise öz sermayenin %20'sini aşmaması (İki şartın birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir.),

- Fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar Türkiye’de kurulmuş veya kurulacak olan ve Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yatırım yapılması,

- Ayrılan fon tutarının ilgili yılın kurumlar vergisi beyannamesinde ayrıca gösterilmesi gerekmektedir.

2.4.4.2- İndirim Tutarının Hesaplanması

İndirim tutarının tespitinde beyan edilen gelir olarak ticari bilanço kâr veya zararına kanunen kabul edilmeyen giderler eklenmek ve geçmiş yıl zararları ile varsa tüm indirim ve istisnalar düşülmek suretiyle bulunan tutar [Ticari bilanço kârı (zararı) + kanunen kabul edilmeyen giderler - geçmiş yıl zararları - tüm indirim ve istisnalar] dikkate alınacaktır.

Vergi Usul Kanununun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu ilgili dönem kazancından ayrılacağından, pasifte özel bir fon hesabına alınacak tutar hesap dönemi sonu itibarıyla tespit edilebilecektir. Bu çerçevede, fon hesabına alınma işleminin, izleyen hesap döneminin başından itibaren kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar yapılması gerekmektedir. Bu şekilde, indirim konusu yapılacak olan kazanç tutarı, ilgili dönemin genel sonuç hesaplarına yansiyacak olup kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili satırında gösterilmek suretiyle de indirimden yararlanılabilecektir.

Dolayısıyla geçici vergilendirme dönemlerinde fon ayrılması ve indirim uygulamasından yararlanması mümkün değildir.

Girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların mükelleflerce pasifte geçici bir hesapta tutulması, fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yatırım yapılması gerekmektedir. Söz konusu yatırımın yapılmaması halinde, indirim konusu yapılan tutar nedeniyle tahakkuk ettirilecek vergi gecikme faizi ile birlikte mükelleften tahsil edilecektir.

Örnek: Hesap dönemi takvim yılı olan (A) A.Ş.’nin 2012 yılı dönem sonu öz sermayesi 800.000 TL olup, şirket 2012 yılında 170.000 TL kazanç elde etmiştir. Şirketin ayrıca, 30.000 TL kanunen kabul edilmeyen gideri, 50.000 TL istisna kapsamında serbest bölge kazancı, 20.000 TL yatırım indirimi tutarı ve 2011 yılından 30.000 TL geçmiş yıl zararı bulunmaktadır.

Şirket beyan edilen gelirin $[170.000+30.000-50.000-30.000-20.000=100.000]$ %10’u olan 10.000 TL’yi girişim sermayesi fonu olarak ayırarak özel bir fon hesabına almıştır.

Bu durumda (A) A.Ş., beyan edilen gelirin %10’unu ve dönem sonu öz sermayesinin %20’sini aşmayacak şekilde ayırdığı girişim sermayesi fonunu, 25/4/2013 tarihine kadar vereceği 2012 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde indirim konusu yapabilecektir. (A) A.Ş.’nin 2013 yılı sonuna kadar, ayırmış olduğu 10.000 TL fon tutarıyla girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yatırım yapmaması halinde, indirim konusu yaptığı 10.000 TL fon tutarı nedeniyle eksik tahakkuk ettirilen $(10.000 \times \%20)$ 2.000 TL vergi, gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

İndirim konusu yapılacak tutarın tespitinde, her yıl girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar ayrı ayrı dikkate alınacak, önceki yıllarda ayrılan fon tutarları için tekrar indirim uygulanmayacaktır. Ancak, ayrılan toplam fon tutarı hiçbir suretle öz sermayenin %20’sini aşamayacaktır.

2.4.4.3- Fon Tutarının Vergilendirilmesi

Fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yatırım yapılmakla birlikte, girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların;

- Amacı dışında herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledilmesi,
- İşletmeden çekilmesi,
- Ortaklara dağıtılması,
- Dar mükelleflerce ana merkeze aktarılması,
- Mükelleflerce işin terki,
- İşletmenin tasfiyesi, devredilmesi veya bölünmesi,

- Girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinin veya girişim sermayesi yatırım fonu katılma paylarının elden çıkarılmasından itibaren altı ay içinde aynı amaçla yeniden kullanılmaması hallerinde, bu işlemlerin yapıldığı veya sürenin dolduğu dönemde diğer kazançlarla ilişkilendirilmeksizin vergiye tabi tutulması gerekmektedir. Dolayısıyla, bu fon tutarları, beyan edildiği döneme ilişkin dönem zararı, geçmiş yıl zararları, indirim ve istisnalar ile ilişkilendirilmeksizin vergilendirilecektir.

Yukarıda sayılan hallerde sadece girişim sermayesi fonu hesabında tutulan ve önceki yıllarda indirim konusu yapılan tutarlar vergiye tabi tutulacak olup daha önce beyannamede indirim konusu yapılan tutarlar bakımından ise herhangi bir işlem yapılmayacaktır.

2.4.5- Türkiye'den Yurtdışı Mukimi Kişi ve Kurumlara Verilen Hizmetler

6322 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesine eklenen (ğ) bendi ile 15/6/2012 tarihinden itibaren uygulanmak üzere Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleriyle ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50'sinin beyan edilen kurum kazancından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

2.4.5.1- İndirim Kapsamındaki Hizmetler

İlgili şirketler tarafından elde edilen kazancın %50'sinin beyan edilen kurum kazancından indirilebilmesi için bu kazancın aşağıda belirtilen faaliyetlerden elde edilmiş olması gerekmektedir.

- Mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmetleri.
- İlgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak verilen eğitim ve sağlık hizmetleri.

2.4.5.2- İndirimden Faydalanma Şartları**1. İndirimden faydalanabilecek şirketlerin ana sözleşmelerinde yazılı esas faaliyet konusu**

İlgili şirketlerin ana sözleşmelerinde yazılı esas faaliyet konuları arasında, mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, veri saklama, eğitim ve sağlık hizmetleri sunmak olmalıdır. Şirket bünyesinde sözü edilen hizmetlerden sadece birisi verilebileceği gibi ana sözleşmelerinde yer almak şartıyla birden fazlası da verilebilir.

Mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmeti ile Milli Eğitim Bakanlığı ile Sağlık Bakanlığının izni ve denetimine tabi olarak eğitim veya sağlık alanında faaliyet gösteren işletmelerin Türkiye’de yerleşmiş olan kişilere de hizmet vermesi indirimden faydalanmaya engel teşkil etmeyecek, Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara verilen hizmetlerden elde edilen kazancın %50’sine indirim uygulanacaktır.

Sağlık alanında faaliyet gösteren işletmelerin elde ettiği kazançlara indirim uygulanabilmesi için Sağlık Bakanlığından alınan ruhsat çerçevesinde faaliyette bulunulması zorunludur.

Eğitim alanında faaliyet gösteren işletmelerin de Milli Eğitim Bakanlığından alınan izin belgesi veya ruhsat çerçevesinde faaliyette bulunmaları gerekmektedir.

Sağlık Bakanlığınca ruhsatlandırılmış olmak şartıyla sağlık turizmi ile uğraşan işletmelerin de indirimden faydalanması mümkündür.

2. Hizmetin, Türkiye’den münhasıran yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum için yapılmış olması

Mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmetlerinin, Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara; eğitim veya sağlık hizmetlerinin de Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilere verilmesi gerekmektedir.

Yukarıda belirtilen hizmetlerin fiilen verilmesi gerekmekte olup bu alanlarda sunulan asistanlık, danışmanlık ve aracılık gibi hizmetlerin bu kapsamda değerlendirilmesi mümkün değildir.

3. Faturanın yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum adına düzenlenmesi

Yapılan hizmet ile ilgili olarak düzenlenecek faturanın, yukarıda özellikleri açıklanan yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum adına düzenlenmesi gerekmektedir.

Sağlık alanında faaliyette bulunan şirketlerin ülkemiz ile ikili sosyal güvenlik anlaşması bulunan ülkelerde yerleşik olanlara verdikleri hizmetin bedelinin ülkemiz Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından ilgili ülke kurumlarından tahsil edilmesi nedeniyle, hizmet bedeli karşılığı faturanın Sosyal Güvenlik Kurumuna düzenlenmesi durumunda da indirimden faydalanılabilecektir.

4. Türkiye’den verilen, mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmetlerinden yurt dışında yararlanılması

Verilen hizmetten yurt dışında yararlanılmış olması gerekir. Diğer bir anlatımla, yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum için verilen hizmetin, bu kişilerin ve/veya kurumların Türkiye’deki faaliyetleri ile ilgisinin olmaması gerekmektedir.

5. İlgili bakanlığın izin ve denetimine tabi olarak Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilere verilen eğitim ve sağlık hizmetlerinin yararlanıcısının yurt dışında olması

Bu hizmetler, fiziki olarak Türkiye’de verilmekle birlikte yararlanıcısının Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişiler olması gerekmektedir.

2.4.5.3- İndirim Tutarının Tespiti

İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetlerden elde edilen hasıllardan bu faaliyetler nedeniyle yüklenilen gider ve maliyet unsurlarının düşülmesi sonucu bulunacak kazancın %50’si, kurumlar vergisi beyannamesinin “Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimler” bölümünde gösterilmek suretiyle indirim konusu yapılabilecektir. Diğer indirim ve istisnalar ile geçmiş yıl zararları nede-

niyle indirim konusu yapılamayan tutar izleyen dönemlere devredilemeyecektir. Faaliyet sonucunun zararlı olması halinde ise indirim söz konusu olmayacaktır.

2.4.5.4- Kazançların Kayıtlarda İzlenmesi

Mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, veri saklama, eğitim ve sağlık hizmetleri ile ilgili olarak indirim kapsamında kabul edilen faaliyetlerden elde edilen kazancın, kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından, hasılat, maliyet ve gider unsurlarının; ayrı ayrı izlenmesi, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir.

İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetler ile bu kapsama girmeyen işlerin birlikte yapılması halinde, indirim uygulanacak kazançla ilişkin hasılat, gider ve maliyet unsurlarının ayrı olarak tespit edilmesi esastır.

Gider ve maliyet unsurlarının ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespitinin mümkün olmadığı halde ise müşterek genel giderler, bu faaliyetler ile ilgili olarak cari yılda oluşan hasılatın toplam hası-lata oranı esas alınarak dağıtılacaktır.

İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetler ile bu kapsamda değerlendirilmeyen faaliyetlerde müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanlarının ise bunların her bir işte kullandıkları gün sayısına göre dağıtımının yapılması gerekmektedir.

Hangi işte ne kadar süreyle kullanıldığı tespit edilemeyen sabit kıymetlere ilişkin amortismanlar ise, müşterek genel giderlerle birlikte dağıtımına tabi tutulacaktır.

2.4.5.5- İlgili Bakanlığın İzni ve Denetimine Tabi Olarak Türkiye’de Yerleşmiş Olmayan Kişilere Verilen Eğitim ve Sağlık Hizmetlerine İlişkin Bildirim ve Belgeler

Milli Eğitim Bakanlığı ile Sağlık Bakanlığının izni ve denetimine tabi olarak eğitim veya sağlık alanında faaliyet gösteren ve yurt dışı yerleşik kişilere verdikleri hizmetlerden elde ettikleri kazançlarının %50’sini indirim konusu yapan işletmelerin, hizmet verilen yurt dışı yerleşik gerçek kişilere ilişkin ad-soyad ya da unvan, hangi ülkenin uyruğunda olduğu, pasaport numarası, düzenlenen faturanın tarih ve sayısı, verilen hizmetin niteliği ve hizmet bedeli gibi bilgileri içeren formun, her bir geçici vergi beyannamesi ile birlikte beyanname eki olarak verilmesi gerekmektedir. İlgili geçici vergi beyannamesinin ekindeki forma dahil edilememiş bilgilerin bir sonraki geçici vergi beyannamesi ekindeki formla bildirilmesi mümkündür.

Bunun yanı sıra, sağlık alanında faaliyet gösteren işletmelere Sağlık Bakanlığınca verilen ruhsatın, eğitim alanında faaliyet gösteren işletmelere de Milli Eğitim Bakanlığınca verilen izin belgesi veya ruhsatın bir örneğinin, istisnadan faydalanılacak ilk yıl, yıllık kurumlar vergisi beyanname verme süresi içerisinde bağlı bulunan vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

3- İNDİRİLEMEYECEK GİDERLER

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 11. maddesinde kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap döneminde elde ettikleri safi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün olmayan unsurlar sayılmıştır. Ancak KVK’nın 6. maddesi gereği kurum kazancı ticari kazanç gibi tespit

edildiğinden GVK'nın ticari kazançla ilgili hükümleri de dikkate alınacaktır. GVK'nın 41. maddesinde ticari kazanç tutarının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün olmayan unsurlar hüküm altına alınmıştır. Buna göre mükellefler safi kurum kazancını tespit ederken GVK'nın 41. maddesini de dikkate almaları gerekecektir. Ayrıca özel kanunlarında da indirilmemesi gerektiği belirtilen giderler safi kurum kazancı tespit edilirken KKEG olarak dikkate alınmalıdır.

- A. GELİR VERGİSİ KANUNUNA GÖRE İNDİRİLEMEYECEK GİDERLER
- B. KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNA GÖRE İNDİRİLEMEYECEK GİDERLER
- C. DİĞER KANUNLARA GÖRE İNDİRİLEMEYECEK GİDERLER

3.1- Gelir Vergisi Kanununa Göre İndirilemeyecek Giderler

Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinde ilk beş bentte sayılmış olan ödemeler, büyük çoğunluğu ile teşebbüs sahibinin ticari mal varlığı ile özel mal varlığı arasındaki ayrımla ilgilidir. Bir başka deyişle, söz konusu hükümler ticari mal varlığından özel mal varlığına kıymet aktarılması suretiyle ticari işletme bünyesinde doğacak kârın azaltılmasını önlemeyi amaçlar. Bu nedenle ticari işletmeden işletme sahibine yapılacak kıymet aktarımı şeklinde ödemeler gider kabul edilmez. Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinin 6, 7, 8 ve 9. bent hükümleri ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinde yer alan hükümler ise paralellik taşımaktadır.¹⁸

Bu takdirde GVK. 41. maddede yer alan giderlerin kurumlar vergisi mükellefleri arasında işlerliği, sadece eshamlı komandit şirketlerde komandite ortakların kendileri ile aile fertlerine yapılacak ödemelerin kurum hasılatından indirilememesi ile sınırlı olacaktır.¹⁹

3.2- Kurumlar Vergisi Kanununa Göre İndirilemeyecek Giderler

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Kabul edilmeyen indirimler" başlıklı 11. maddesinde kurumlar vergisi mükellefleri tarafından yapılan ancak safi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün olmayan giderler hüküm altına alınmıştır. Buna göre anılan madde uyarınca kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacak giderler şunlardır;

- a) Öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler.
- b) Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler.
- c) Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar.

ç) Her ne şekilde ve ne isimle olursa olsun ayrılan yedek akçeler (Türk Ticaret Kanununa, kurumların kuruluş kanunlarına, tüzüklerine, ana statülerine veya sözleşmelerine göre safi kazançlardan ayırdıkları tüm yedek akçeler ile Bankacılık Kanununa göre bankaların ayırdıkları genel karşılıklar dahil).

d) Bu Kanuna göre hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları, 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler ile Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ödenen gecikme faizleri.

e) Kanunlarla veya kanunların verdiği yetkiye dayanılarak tespit edilen hadler saklı kalmak kaydıyla, menkul kıymetlerin itibarî değerlerinin altında ihracından doğan zararlar ile bu menkul kıymetlere ilişkin olarak ödenen komisyonlar ve benzeri her türlü giderler.

¹⁸ Ufuk Mehmet Tahir, Temmuz 2010, Yaklaşım Dergisi sayı:211

¹⁹ Yıldız,2013 s.92

f) Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan; yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz taşıtları ile uçak, helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ve amortismanları.

g) Sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddî ve manevî zarar tazminat giderleri.

h) Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddî ve manevî zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri.

ı) Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin % 50'si. Bakanlar Kurulu bu oranı % 100'e kadar artırmaya veya sifıra kadar indirmeye yetkilidir.

i) Kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri dışında, kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere Bakanlar Kurulunca kararlaştırılan kısmı.

1. Seri Nolu Kurumlar Vergisi Tebliğinde 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Kabul edilme-yen indirimler" başlıklı 11. Maddesi ile ilgili açıklamalar aşağıdaki gibidir.

3.2.1- Öz Sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faizler

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinin l/a bendi uyarınca, öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler safi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamaz.

Öz sermaye, aktif (mevcut ve alacaklar) toplamı ile borçlar arasındaki farkı ifade eder. Türk Ticaret Kanunu'nda, sermaye şirketleri ile kooperatiflerin kural olarak esas sermaye için faiz ödeyemeyeceğine ilişkin hükümler yer almaktadır.

Bununla birlikte, anonim şirketlerde işletmenin faaliyetine başlamasına kadar geçecek olan devre için pay sahiplerine, tesisat hesabına geçirilmek üzere, muayyen bir faiz ödenmesine dair, şirket esas mukavelesine hüküm konulabilir. Aynı şekilde yeni hisse senetleri çıkarılması halinde de sermaye artırılmasına dair kararda yeni pay sahiplerine, tesisat hesabına geçirilmek üzere, belli bir süreyle faiz ödenmesi kabul edilebilir. Ancak, Türk Ticaret Kanunu'na göre ödenen bu faizlerin ticari karın tespitinde gider olarak dikkate alınsa bile mali karın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir. Bir başka deyişle Kurumlar Vergisi Kanunu'nda, "hazırlık devresi faizi" olarak adlandırılan bu tür giderler gerek kuruluş ve örgütlenme gideri, gerekse genel gider olarak kabul edilmemiştir. Öte yandan, uygulamada, ilgililere bir avantaj sağlamak amacıyla, önce ödenmiş sermaye payları üzerinden bir faiz hesaplanıp sonra bakiye kârın nominal sermaye hisselerine göre dağıtıldığı veya imtiyazlı hisse senetleri için bir faiz ayrıldıktan sonra kârın dağıtıldığı görülür. Faiz adı altında dağıtılan bu tür tutarlar da kâr dağıtımından başka bir şey değildir. Dolayısıyla, kârın bu şekilde dağıtılması suretiyle ortaya çıkan faiz tutarlarının kurum kazancından indirilmesi de söz konusu olamaz. Kurum ortak veya sahiplerinin koydukları sermayenin kâr payı dışında nemalandırılmasının mümkün olmadığı kuralı gereği, öz sermaye üzerinden ödenen faizlerin gider olarak indirilemeyeceği Kanun'da açıkça hükme bağlanmıştır.²⁰

²⁰Ufuk Mehmet Tahir, Temmuz 2010, Yaklaşım Dergisi sayı;211

3.2.2- Örtülü Sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faiz, Kur Farkları ve Benzeri Giderler

KVK'nın 12. maddesinde örtülü sermaye özel olarak düzenlenmiş ve hangi durumlarda örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin kabul edilmeyeceği belirtilmiştir. Madde gereğince örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulanmasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacaktır.

Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır. Öz sermaye olarak kurumun Vergi Usul Kanunu uyarınca tespit edilmiş hesap dönemi başındaki öz sermayesi dikkate alınacaktır.

İşletmede kullanılan borçların örtülü sermaye sayılabilmesi için;

- Doğrudan veya dolaylı olarak ortak veya ortakla ilişkili kişiden temin edilmesi,
- İşletmede kullanılması,
- Bu şekilde kullanılan borcun hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşması gerekmektedir.

Sadece ilişkili şirketlere finansman temin eden kredi şirketlerinden yapılan borçlanmalar hariç olmak üzere, ana faaliyet konusuna uygun olarak faaliyette bulunan ve ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan banka veya benzeri kredi kurumlarından yapılan borçlanmalar % 50 oranında dikkate alınacaktır.

Ortakla ilişkili kişi, ortağın doğrudan veya dolaylı olarak en az % 10 oranında ortağı olduğu veya en az bu oranda oy veya kâr payı hakkına sahip olduğu bir kurumu ya da doğrudan veya dolaylı olarak, ortağın veya ortakla ilişkili bu kurumun sermayesinin, oy veya kâr payı hakkına sahip hisselerinin en az % 10'unu elinde bulunduran bir gerçek kişi veya kurumu ifade eder.

Eğer ortak söz konusu ise örtülü sermaye sayılması için herhangi bir oran aranmaz. Ancak Kurumların İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören hisselerinin edinilmesi durumunda, söz konusu hisse nedeniyle ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılanlardan temin edilen borçlanmalarda en az %10 ortaklık payı aranır. Oranlar, borç veren ortaklar ve ortakların ilişkide bulunduğu kişiler için topluca dikkate alınır.

3.2.2.1- Örtülü Sermayenin Şartları**a) Borcun doğrudan veya dolaylı olarak ortak veya ortakla ilişkili kişiden temin edilmesi**

Borcun, ortak veya ortakla ilişkili kişiden **doğrudan** veya ortak veya ortakla ilişkili kişiden üçüncü kişi vasıtasıyla **dolaylı olarak** temin edilmesi durumunda örtülü sermaye söz konusu olabilecektir. Dolaylı olarak temin edilen borçlanmalarda araya birden fazla kurumun girmesi borcun örtülü sermaye olarak kabul edilmesine engel teşkil etmemektedir.

Örneğin: Kurum (B), Kurum (A)'nın %70 oranında ortağıdır. Kurum (B), hem kendisi hem de ortağı olan Kurum (A)'nın ortaklık ilişkisi içinde olmadığı Kurum (C)'ye, Kurum (C) de Kurum (A)'ya borç vermiştir. Bu durumda, Kurum (A)'nın kendi ortağı olan Kurum (B)'den Kurum (C) üzerinden dolaylı olarak borç temin ettiği kabul edilecek ve diğer şartların varlığı halinde bu borçlanma örtülü sermaye sayılacaktır.

b) Borcun işletmede kullanılması gereği

Örtülü sermayeden söz edilebilmesi için borcu alan kurumun bu borcu işletme veya yatırım harcamalarında kullanması gerekmektedir. Bu borcun aynı şartlarla diğer başka bir kuruma aktarılması halinde, işletmede kullanılan bir borçtan söz etmek mümkün olmayacak ve bu borçlanma nedeniyle örtülü sermaye oluşmayacaktır.

Örneğin: Kurum (A), Kurum (B)'nin %60 oranında, Kurum (B)'de Kurum (C)'nin aynı oranda ortağıdır. Kurum (B), Kurum (A)'dan aldığı 1.000.000.- YTL borcun yarısını aynı şartlarla Kurum (C)'ye borç vermiştir. Bu durumda, Kurum (B)'nin Kurum (A)'dan almış olduğu borcun yarısı, işletmede kullanılmadan devredildiğinden, borcun bu tutar kadar kısmının Kurum (B) için örtülü sermaye olduğundan söz edilemez. Diğer taraftan, Kurum (C)'nin kullandığı borç tutarı her halükarda örtülü sermaye hesabında dikkate alınacaktır.

c) Borcun öz sermayenin üç katını aşması

Ortak veya ortakla ilişkili kişiden temin edilip işletmede kullanılan borçların örtülü sermaye olarak kabul edilebilmesi için bu borçların hesap döneminin başındaki öz sermayenin üç katını aşması gerekmektedir.

Dolayısıyla, ortak veya ortakla ilişkili kişilerden yapılan borçlanmalarda, bu kişilerden alınan borçların toplamının hesap dönemi başındaki öz sermayenin üç katı ile karşılaştırılması ve bu oranı aşan borç tutarlarının oranı aştıkları sürece ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Örneğin: bir kurumun hesap dönemi başındaki bilançosuna ilişkin değerler aşağıdaki gibidir.

Mevcutlar..... = 100 birim

Alacaklar..... = 150 birim

Borçlar = 30 birim

Geçmiş yıl zararları = 10 birim

Buna göre söz konusu kurumun hesap dönemi başındaki öz sermayesi aşağıdaki gibi olacaktır.

Öz sermaye..... = (Mevcutlar + Alacaklar) – Borçlar

Öz sermaye..... = (100 + 150) – 30

Öz sermaye = 220 birim

Örnekte de görüleceği üzere, geçmiş yıl zararları hesaplamada dikkate alınmamıştır. Geçmiş yıl zararları hesaplamada dikkate alınsaydı ya aktifte pozitif ya da pasifte negatif olarak yer alacak ve sonuçta öz sermaye 230 birim olarak hesaplanacaktı. Ancak, 230'un içinde (-10) birimlik geçmiş yıl zararları da yer alacağından sonuç değişmeyecekti.

3.2.2.2- Aşağıda Sayılan Borçlanmalar Örtülü Sermaye Sayılmaz

- Kurumların ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin sağladığı gayrinakdî teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yapılan borçlanmalar.
- Kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin, banka ve finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla kısmen veya tamamen kullandığı borçlanmalar.
- 5411 sayılı Bankacılık Kanununa göre faaliyette bulunan bankalar tarafından yapılan borçlanmalar.

- d) 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu kapsamında faaliyet gösteren finansal kiralama şirketleri, 90 sayılı Ödünç Para Verme İşleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında faaliyet gösteren finansman ve faktoring şirketleri ile ipotek finansman kuruluşlarının bu faaliyetleriyle ilgili olarak ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan bankalardan yaptıkları borçlanmalar.

Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, tam mükellef kurumlar nezdinde yapılacak düzeltme de örtülü sermayeye ilişkin kur farklarını da kapsayacak şekilde, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.

3.2.2.3- Örtülü Sermayenin Hesaplanması

Örnek: (Y) Kurumunun 2006 takvim yılına ait hesap dönemi başındaki öz sermayesi 100 birim olup anılan hesap dönemine ilişkin olarak yaptığı borçlanmalar aşağıda verilmektedir.

- Ortak (A)'dan doğrudan alınan 100 birim,
- Ortak (B)'nin aktifine kayıtlı bir arsanın teminat gösterilmesi suretiyle Bay (Z)'den alınan 200 birim,
- Ortak (C)'den doğrudan alınan 150 birim,
- Ortak (D) Bankasından alınan 1000 birim,
- Kurumun iştiraki durumunda bulunan (T) A.Ş.'nin (E) Bankasından temin ederek aynı şartlarla kullandığı 300 birim.

Buna göre, (b)'de yer alan borçlanma Kurumlar Vergisi Kanununun 12'nci maddesinin altıncı fıkrasının (a) bendi uyarınca, (e)'de yer alan borçlanma ise aynı fıkranın (b) bendi uyarınca, örtülü sermayenin tespitinde dikkate alınmayacaktır.

(D) Bankasından temin edilen borç ise Kurumlar Vergisi Kanununun 12'nci maddesinin ikinci fıkrası uyarınca %50 oranında dikkate alınacaktır.

Buna göre, örtülü sermayenin tespitinde dikkate alınacak toplam borçlanma tutarı;

Ortak (A)'dan 100 birim,

Ortak (C)'den 150 birim,

Ortak (D) Bankasından 500 birim olmak üzere toplam 750 birim olacaktır.

Kurumun hesap dönem başındaki öz sermayesi 100 birim olduğundan, örtülü sermaye, öz sermayenin üç katının yani (3x100=) 300 birimin üzerindeki tutar olan 450 birim olacaktır.

Söz konusu örtülü sermayenin borcu kullandıranlar açısından dağılımı aşağıdaki gibi gerçekleşecektir.

$$\text{Ortak (A) için} = (100 / 750) \times 450 = 60 \text{ birim}$$

$$\text{Ortak (C) için} = (150 / 750) \times 450 = 90 \text{ birim}$$

$$\text{Ortak (D) için} = (500 / 750) \times 450 = \underline{300 \text{ birim}}$$

$$\text{Toplam} \quad \quad \quad 450 \text{ birim}$$

3.2.3- Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Olarak Dağıtılan Kazançlar

Kurumlar Vergisi Kanununun 13'üncü maddesine göre, kurumların, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmaları durumunda, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacaktır.

Mal veya hizmet alım ya da satımı; alım, satım, imalat ve inşaat, kiralama ve kiraya verme, ödünç para alınması ve verilmesi işlemleri ile ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren diğer işlemleri ifade etmektedir.

İlişkili kişi kavramı ve emsallere uygunluk ilkesi

İlişkili kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır.

Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır.

Emsallere uygunluk ilkesi; ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder.

Emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kâğıtlar olarak saklanması zorunludur.

Emsaline uygun fiyat veya bedelin tespitinde uygulanacak yöntemler;

Kurumlar, ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, aşağıdaki yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanını kullanarak tespit edeceklerdir.

1) Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi: Bir mükellefin uygulayacağı emsallere uygun satış fiyatının, karşılaştırılabilir mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan ve aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilerin birbirleriyle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak tespit edilmesini ifade eder.

Bu yöntemin uygulanabilmesi için ilişkili kişilerle yapılan işlemin, birbirleriyle ilişkili olmayan kişilerin yaptıkları işlem ile karşılaştırılabilir nitelikte olması gerekmektedir. Buradaki karşılaştırılabilir nitelik kavramı, işleme konu mal veya hizmet ile işlemin koşullarının gerek ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde, gerekse aralarında ilişki bulunmayan kişiler arasındaki işlemlerde benzer nitelikte olmasını ifade etmektedir.

2) Maliyet artı yöntemi: Emsallere uygun fiyatın, ilgili mal ve hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade eder.

Buradaki uygun brüt kâr oranı, söz konusu mal veya hizmet alım veya satım anında ilişkisiz kişilere satılması halinde uygulanacak fiyatı yansıtan kâr oranını ifade etmektedir. Eğer koşullar uygunsa, işlemi yapan mükellefin bu mal veya hizmetlere ilişkin olarak ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde uyguladığı genel brüt kâr marjı ideal oran olacaktır. Karşılaştırma için gerekli işlem sayısı yetersizse, uygun brüt kâr oranı kıstası, söz konusu mal veya hizmetin ilişkisiz kişilere satılması halinde uygulanacak fiyatı yansıtan kâr oranı olarak dikkate alınacaktır. Bu yöntemin özellikle hammadde ve yarı mamuller ile imal edilen mallara ilişkin işlemlerde uygulama alanı bulması öngörülmektedir.

3) Yeniden satış fiyatı yöntemi: Emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan, makul bir brüt satış kârı düşülerek hesaplanmasını ifade eder.

Bu yöntemde, emsallere uygun fiyat veya bedele ulaşmak için temel alınan unsur, aralarında herhangi bir bağlantı bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yapılması muhtemel satış ve bu satışta uygulanacak fiyat veya bedeldir. Varsayımlara dayalı olarak saptanan söz konusu fiyat veya bedelden uygun bir brüt satış kârı düşülerek ilgili işlem için emsallere uygun fiyata ulaşılabilecektir. Buradaki uygun brüt satış kârı, söz konusu mal veya hizmet için işlem anında uygulanabilecek, piyasa koşullarına göre belirlenen veya belirlenebilecek objektif nitelikte bir oran ile saptanan kârı ifade etmektedir. Bu kâr düşüldükten sonra da mal veya hizmetin ilişkili kişilere satılmasında uygulanabilecek emsallere uygun fiyata ulaşılabilecektir.

4) Diğer yöntemler: Emsallere uygun fiyata yukarıdaki yöntemlerden herhangi birisi ile ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemlerin mahiyetine uygun olarak kendi belirleyeceği diğer yöntemleri kullanabilir.

Emsallere uygun fiyat veya bedele ulaşmak için yukarıda yer verilen yöntemlerden en uygun olanının seçilmesinde öncelikle mükellefin ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde kullandığı fiyat veya bedel iç emsal olarak karşılaştırmaya esas ölçü alınacak olup bu şekilde kullanılan fiyat veya bedelin bulunmaması veya güvenilir olmaması halinde doğrudan benzeri nitelikteki mükellef veya kurumların işlemleri dış emsal olarak esas alınabilecektir. Ayrıca, burada önemli olan emsallere uygun fiyat veya bedelin en doğru ve güvenilir şekilde tespit edilmesi olup iç ve dış emsallerinin bir arada kullanımı da mümkündür.

Transfer fiyatlandırması yoluyla dağıtılan örtülü kazanç tutarlarının kâr payı sayılması ve yapılacak düzeltme işlemleri

Tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulamasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Ancak, örtülü kazanç dağıtımını yapılan kurumlarda bu düzeltmenin yapılabilmesi için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması gerekmektedir.

Söz konusu kâr payının başka bir kuruma aktarılmış olması durumunda, bu kazanç iştirak kazancı olarak değerlendirilecek olup kâr payının dar mükellef kuruma, gerçek kişilere, vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf herhangi bir kişi veya kuruma aktarılmış olması halinde, bu kâr payının net kâr payı kabul edilerek bu tutarın brüte tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılması gerekecektir.

3.2.4- Her Ne Şekilde ve Ne İsimle Olursa Olsun Ayrılan Yedek Akçeler

Kabul edilmeyen indirimler arasında sayılan yedek akçeler, gider niteliğinde değildir ve bunlar işletme bünyesinde elde edilen kazancın, dağıtılmayıp işletmede alıkonulan kısımlarıdır. Her ne şekilde ve isimle ayrılmış olursa olsun ayrılan yedek akçelerin kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün değildir.

Türk Ticaret Kanununa, kurumların kuruluş kanunlarına, tüzüklerine, ana statülerine veya sözleşmelerine göre safi kazançtan ayırdıkları tüm yedek akçeler ile 5411 sayılı Bankacılık Kanununa göre ayrılan genel karşılıkların indirimi mümkün bulunmamaktadır. Öte yandan, 5411 sayılı Kanuna göre ayrılan özel karşılıklar, kurum kazancının tespitinde indirilecek gider olarak dikkate alınabilecektir.

3.2.5- Hesaplanan Kurumlar Vergisi ile Her Türlü Para Cezaları ile Vergi Cezaları ve Gecikme Zamları

Kurumlar Vergisi Kanununa göre hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizleri ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre ödenen gecikme faizi ile pişmanlık zammının kurum kazancından indirimi kabul edilmemektedir. 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre tecil edilen vergilere ilişkin tecil faizleri de bu kapsamda olup kurum kazancından gider olarak indirilmesi mümkün değildir.

öte yandan, sosyal güvenlik kurumlarına ödenen gecikme cezaları ile gecikme zamları da bu kapsamda gider olarak indirilemeyecektir.

3.2.6- Menkul Kıymetlerin İtibari Değerlerinin Altında İhracından Doğan Zararlar

Kanunlarla veya kanunların verdiği yetkiye dayanılarak tespit edilen hadler saklı kalmak kaydıyla, menkul kıymetlerin itibari değerlerinin altında ihracından doğan zararlar ile bu menkul kıymetlere ilişkin olarak ödenen komisyonlar ve benzeri her türlü giderler kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınmaz.

3.2.7- Bazı Taşıtlara İlişkin Giderler ve Amortismanlar

Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan bazı motorlu deniz taşıtları ile uçak, helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile amortismanlarının indirimi mümkün değildir.

3.2.8- Kurumun Kendisinin, Ortaklarının, Yöneticilerinin ve Çalışanlarının Suçlarından Doğan Tazminat Giderleri

Sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddi ve manevi tazminat giderleri indirim olarak dikkate alınmaz.

3.2.9- Basın Yoluyla İşlenen Fiillerden Dolayı Ödenen Tazminatlar

Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğan maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminat giderlerinin gider olarak indirimi kabul edilmeyecektir.

3.2.10- Bazı Ürünlere Ait İlan ve Reklam Giderleri

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 11'inci maddesinin birinci fıkrasının (ı) bendinde, her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin %50'sinin kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilemeyeceği belirtilmiş, Bakanlar Kuruluna bu oranı %100'e kadar artırma veya sıfıra kadar indirme hususunda yetki verilmiştir. 90/1081 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile de söz konusu oran sıfır olarak tespit edildiğinden, Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 1'inci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca, alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin tamamı gider olarak indirilebilmektedir.

Aynı hüküm Gelir Vergisi Kanununun 41'inci maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendinde de yer almaktadır.

3/1/2008 tarihli ve 5727 sayılı Tütün Mamullerinin Zararlarının Önlenmesine Dair Kanunda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 5'inci maddesiyle 4207 sayılı Tütün Mamullerinin Zararlarının Önlenmesine Dair Kanunun 4'üncü maddesinde yapılan değişiklikle, Gelir Vergisi Kanununun 41'inci maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendinde belirtilen ilan ve reklam giderlerinin, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacağı hükmüne bağlanmıştır. Anılan hüküm, Kanunun yayımı tarihinden 4 ay sonra yürürlüğe girmiştir.

Bu nedenle, anılan hükmün yürürlüğe girdiği 19/5/2008 tarihinden itibaren yapılacak olan, her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin tamamının, ticari kazancın ve kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

Ayrıca, her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerinin tanıtımına yönelik bu tür reklam harcamalarının da kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerekmektedir.

3.2.11- Kurumların Yönetim Kurulu Başkan ve Üyelerine Verilen Temettü İkramiyeleri

Gelir Vergisi Kanununun 75'inci maddesi uyarınca, idare meclisi başkan ve üyelerine ödenen kâr payları menkul sermaye iradi sayılmıştır. Bu itibarla, söz konusu ödemelerin kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Öte yandan, kurum personeline ödenen temettü ikramiyeleri Gelir Vergisi Kanununun 61'inci maddesine göre ücret sayıldığından bu ödemeler kurum kazancının tespitinde ücret gideri olarak dikkate alınmaya devam edilecektir. Söz konusu temettü ikramiyelerinin bilanço günü itibarıyla ödenecek toplam tutarı kesinleştiğinden, çalışanlara o yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresinin sonuna kadar ödenecek temettü ikramiyeleri, ilgili olduğu yılın kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Aynı husus çalışanlara ödenen performans değerlemelerine bağlı olarak verilecek prim ve ikramiyeler için de geçerlidir. Diğer taraftan, ücret niteliğindeki bu ödemelerin nakden veya hesaben yapıldığı dönemde vergi kesintisine tabi tutulması gerekeceği tabiidir.

3.2.12- Kanunen Yasaklanmış Fiiller Nedeniyle Katlanılan Giderler

Kanunen yasaklanmış fiiller nedeniyle katlanılan giderler ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili giderler niteliğinde olmadığından, bu giderlerin gelir ve kurum kazancından indirilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla, rüşvet verme fiili Türk Ceza Kanununun 252'nci maddesinde suç olarak tanımlandığından, rüşvet ve rüşvet ile ilgili her türlü gider, vergiye tabi ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınmayacaktır.

3.2.13- Kurumlar Vergisinden İstisna Kazançlara İlişkin Giderler

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin son fıkra hükmüne göre, iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin giderlerin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan zararların istisna dışı kurum kazancından indirilmesi mümkün değildir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin söz konusu hük-

mü ile kurumlar vergisinden istisna; edilen kazançlara ilişkin olarak yapılan giderlerin, kurumun vergiye tabi diğer kazanç tutarının tespitinde de kurum kazancını azaltıcı veya kurum zararlı ise bu zararı artırıcı bir unsur olarak indirim konusu yapılması önlenmiştir. Anılan hüküm istisna kazanç tutarının tespitinde söz konusu kazancın elde edilmesi ile ilgili yapılan giderlerin istisna kazançla ilişkin hasıllardan indirilmesini engellemektedir. İstisna kazançlar ile diğer faaliyetlerden doğan kazançların, işletme kayıtlarında ayırımının yapılması ve istisna kazançlara ilişkin maliyet ve gider unsurlarının, diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlarla ilişkilendirilmemesi gerekmektedir. Ayrıca, teknoloji geliştirme bölgelerinde veya serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin, bölgedeki istisna kapsamındaki faaliyetlerinin zararlı sonuçlanması halinde, söz konusu zarar tutarı **“kanunen kabul edilmeyen gider”** olarak dikkate alınacaktır.

3.3- Özel Kanunlarda Düzenlenmiş Kabul Edilmeyen Ödemeler

- 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 14. maddesinde gelir ve kurumlar vergisinin matrahının tespitinde gider kabul edilmeyeceği belirtilen vergi ve cezalar ile gecikme zamları kurum kazancının tespitinde gider olarak kabul edilmez.
- Kurumlarca ödenen özel iletişim vergisi Gider Vergileri Kanunu'nun 39. maddesinde yer alan hüküm gereği kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilemez.
- 4857 sayılı İş Kanunu'nun 30. maddesi uyarınca, özürülü çalıştıran mükellefler tarafından, çalıştırdıkları özürülü personelin sigorta primi işveren hissesinin söz konusu madde kapsamında Hazine'ce karşılanan kısmının gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması mümkün değildir.
- 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu'nun geçici 7. maddesi uyarınca, anılan madde kapsamında İşsizlik Sigortası Fonu'ndan karşılanan sigorta primine ait işveren hisselerinin gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması mümkün değildir.
- 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 81. maddesi uyarınca, anılan madde kapsamında Hazine'ce karşılanan sigorta primine ait işveren hisselerinin gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması mümkün değildir.

4- BELGELENDİRİLEMİYEN GİDERLER

Kurumların yapmış oldukları harcamaları Vergi Usul Kanunu'nun 227. maddesi hükmü gereğince belgelendirme zorunluluğu bulunmaktadır. Bu nedenle, Vergi Usul Kanunu hükümlerinde yer alan tevsik edici belgelerle belgelendirilmeyen harcamalar (Vergi Usul Kanunu'nun 228. maddesinde yer alan tevsiki zorunlu olmayanlar hariç) gider olarak kabul edilmez.

5- DÖNEMSELLİK İLKESİNE UYMAYAN GİDERLER

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6. maddesi gereği kurum kazancı ticari kazanç gibi hesaplanmaktadır. Ticari kazancın elde edilmesinde ise tahakkuk esası geçerlidir. Tahakkuk esası gereği, kazancın elde edildiği döneme ilişkin giderler kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılır. Dönemi aşan giderler ise dönemsellik ilkesi gereği ödendikleri dönemde değil, ilgili oldukları dönemde indirim konusu yapılabilir.²¹

²¹ Ufuk Mehmet Tahir, Temmuz 2010, Yaklaşım Dergisi sayı;211

6- DAR MÜKELLEF KURUMLARIN SAFİ KURUM KAZANCININ TESPİTİNDE KABUL EDİLMİYEN İNDİRİMLER

KVK'nın 22.maddesinde dar mükellef kurumların safi kurum kazancının nasıl tespit edileceği belirtilmiş ve dar mükelleflerin kurum kazancının tespitinde indirimi kabul edilmeyecek giderler sayılmıştır.

22. maddenin 1. fıkrasında dar mükellef kurumların iş yeri veya daimî temsilci vasıtasıyla elde ettikleri kazançlarının tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümlerin uygulanacağı belirtilmiş; 2. fıkrasında ise dar mükellefiyete tâbi kurumların **ticarî veya zirai kazançlar dışında** kalan kazanç ve iratları hakkında, Gelir Vergisi Kanununun bu kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümlerinin uygulanacağı söylenmiştir.

2. fıkradan anlaşılacağı üzere eğer dar mükellefler ticari ya da zirai kazanç elde ederler ise Türkiye'deki tam mükellef kurumların tabi olduğu hükümlere tabi olacaktır. Ancak ticari ve zirai kazanç dışında sayılan gelirleri elde ederler ise o takdirde Gelir Vergisi Kanununun bu kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümleri uygulanacaktır.

Ancak, bu kazanç ve iratların Türkiye'de yapılmakta olan ticarî veya zirai faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde, kurum kazancı yine tam mükellef kurumların kazancı gibi tespit edilecektir.²²

6.1- İndirimi Kabul Edilmeyen Giderler

Kurumlar Vergisi Kanununun 22'nci maddesinin üçüncü fıkrasında, dar mükellefiyette safi kurum kazancının tespitinde kabul edilmeyen indirimler ayrıca düzenlenmiştir.

Aşağıdaki giderlerin indirimi, dar mükellef kurumlar için kabul edilmemiştir:

- Ana merkezin veya Türkiye dışındaki şubelerin Türkiye'deki dar mükellef kurumlar hesabına yaptıkları alım-satımlar için dar mükellefin ana merkeze veya Türkiye dışındaki şubelere verdiği faizler, komisyonlar ve benzerleri kurum kazancının tespitinde indirilemeyecektir.
- Ana merkezin veya Türkiye dışındaki şubelerin genel yönetim giderlerine veya zararlarına katılmak üzere ayrılan paylar kurum kazancının tespitinde indirilemeyecektir.

Söz konusu genel yönetim giderlerine veya zararlarına katılmak için ayrılan paylardan, Türkiye'deki kurumun kazancının elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olan ve emsallere uygunluk ilkesi uyarınca belirlenecek dağıtım anahtarlarına göre ayrılan paylar ile Türkiye'deki kurumun denetimi için yabancı ülkelerden gönderilen yetkili kimselerin seyahat giderlerinin indirimi kabul edilecektir. Buna göre, söz konusu giderler, Türkiye'deki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak zorundadır. Ayrıca, bu giderlerin Türkiye'deki kazanca isabet eden kısmının belirlenmesinde kullanılan dağıtım anahtarının emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde belirlenmesi gerekmektedir. Emsallere uygunluk ilkesi, Kurumlar Vergisi Kanununun transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı maddesine uygun olarak belirlenecektir

6.2- Dar Mükellefiyette Örtülü Sermaye Uygulaması

Dar mükellef kurumların işletmede kullandıkları borçlanmalar için örtülü sermaye hükümlerinin uygulanmasında, ortakla ilişkili kişinin tespiti açısından %10'luk sermaye payı veya oy hakkı şartı aranmayacaktır. Dolayısıyla, dar mükellef kurumların ortaklarından veya ortaklarının ilişkili olduğu

²² 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği

kişilerden yaptıkları borçlanmalarda ortaklık yapısına ilişkin herhangi bir oran dikkate alınmaksızın öz sermayenin üç katını aşan kısım örtülü sermaye sayılacaktır.

6.3- Dar Mükellefiyette Tasfiye ve Kısmi Bölünmeye İlişkin Uygulama

Kurumlar Vergisi Kanununun tasfiyeye ilişkin hükümleri ile kısmi bölünme hükümleri, dar mükellef kurumlar için de geçerli olacaktır. Şu kadar ki, devralan kurum tarafından devralınan değerlere karşılık olarak verilen iştirak hisseleri, dar mükellef kurumun Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcisinin aktifine kaydedilecektir.

7- SONUÇ

Vergi mevzuatımızda giderin vergilendirilecek kazancın tespitinde indirim unsuru olarak dikkate alınıp alınamayacağı değerlendirilirken dikkate alınan temel husus giderle elde edilen kazanç arasındaki illiyet bağıdır. Bu anlamda yapılan giderle kazancın elde edilmesi ve idamesi arasında doğrudan ve açık illiyet bağı mevcutsa söz konusu gider kazancın tespitinde indirim unsuru olarak dikkate alınabilmekte, illiyet bulunmaması durumunda ise gider vergi matrahının tespitinde dikkate alınamamaktadır.

KAYNAKÇA

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Tebliği
- 194 Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- Denetim-1, 2013 HUD
- Kütük Zafer-Altuncu Hasan, Vergisel İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi 2009, Ankara
- Ticari Kazancın Gerçek Usulde Vergilendirilme Rehberi, 2014 GİB
- Tuna Selim, Tüm Vergisel Yönleriyle Muhasebe ve Dönem Sonu İşlemleri 2012, İstanbul
- Ufuk Mehmet Tahir, Temmuz 2010, Yaklaşım Dergisi sayı;211
- Yıldız A. Murat, Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi, TÜRMOB Ankara,
- Yücel A. Tugay, Genel Muhasebe, 2011 Ankara