



VERGİ DENETMENLERİ DERNEĞİ
www.vdd.org.tr

GELİR VE KURUMLAR VERGİSİNDE GİDER KAVRAMI

Koordinatör

Zafer KÜTÜK • Vergi Denetmeni

Hazırlayanlar

Nurcan YILMAZ
Vergi Denetmen Yrd.

Levent BAKIR
Vergi Denetmen Yrd.

M. Bülent YILDIRIM
Vergi Denetmen Yrd.

VERGİ RAPORU DERGİSİNİN ÜCRETSİZ EKİDİR



VERGİ DENETMENLERİ DERNEĞİ
EĞİTİM YAYINLARI SERİSİ : 6

GELİR VE KURUMLAR VERGİSİNDE GİDER KAVRAMI

KOORDİNATÖR
Zafer KÜTÜK
Vergi Denetmeni

HAZIRLAYANLAR
Nurcan YILMAZ • Levent BAKIR
M. Bülent YILDIRIM
Vergi Denetmen Yardımcıları

Ankara 2002

YEREL DENETİMİN GELİR VE GİDER KAVRAMI
A. 199-2017A YAYIN NO: 199

GELİR VE KURUMLAR VERGİSİNDE GİDER KAVRAMI

KOORDİNATÖR
Zafer KUTUK
Yerel Denetim

HABER YAYINLARI
Nispetiye YILMAZ - Etiler BAKIR
M. Bulent YILDIRIM
Yerel Denetim

Baskı : Şafak Matbaacılık San. Tic. Ltd. Şti.
Tel: (312) 229 57 84 ANKARA

ÖNSÖZ

Bilindiği üzere vergi sistemimiz beyan esasına dayanmakta olup, beyan edilen matrahlar üzerinden vergi alınmaktadır. İşletmeler faaliyetleri sonucunda TTK hükümlerine göre bilanço çıkarırlar ki bu da ticari bilançodur. İşletmeler bir yıl içinde elde ettikleri hasılatlarından, yapmış oldukları giderleri düşerler. Türk Ticaret Kanunu açısından kabul edilen giderler bazı durumlarda vergi kanunları açısından kabul edilmeyebilir. Bu nedenle giderlerin niteliklerinin bilinmesi vergi matrahlarının doğru olarak tespit edilmesi açısından önem taşımaktadır.

Biz bu çalışmamızda bu hususları dikkate alarak özellik arz eden hususları da irdelleyerek yargı kararları ve özelemler ışığında çözüm yollarını kendimizce göstermeye çalıştık. Bu çalışmamızın meslektaşlarımız ve diğer kişilere faydalı olması dileğimizle.

Koordinatör

Zafer KÜTÜK
Vergi Denetmeni

Yazarlar

Nurcan YILMAZ
Vergi Denetmen Yrd.

Levent BAKIR
Vergi Denetmen Yrd.

M.Bülent YILDIRIM
Vergi Denetmen Yrd.

İÇİNDEKİLER

BİRİNCİ KISIM

GELİR VERGİSİ MATRAHININ TESPİTİNDE İNDİRİLEN
VE İNDİRİLEMİYEN GİDERLER 17

BİRİNCİ BÖLÜM

TİCARİ KAZANCIN TESPİTİNDE İNDİRİLEN VE
İNDİRİLEMİYEN GİDERLER 17

I - GENEL AÇIKLAMA 17

A - TİCARİ KAZANCIN GERÇEK USULDE TESPİTİ 17

B - TİCARİ KAZANCIN BASİT USULDE TESPİTİ 18

II - TİCARİ KAZANCIN TESPİTİNDE GİDERLER 19

A - TİCARİ KAZANCIN TESPİTİNDE İNDİRİLECEK
GİDERLER 20

1- GENEL GİDERLER 21

A- Genel Giderlerin Ticari Kazancın Tespitinde
İndirilebilmesi İçin Gerekli Koşullar 22

B- Ticari Kazancın Tespitinde İndirilebilecek Genel
Giderler 24

2- SOSYAL GİDERLER 44

3 - ZARAR-ZİYAN VE TAZMİNATLAR 48

4- SEYAHAT GİDERLERİ 49

5- TAŞIT GİDERLERİ 50

6 - VERGİ, RESİM VE HARÇLAR 51

7- AMORTİSMANLAR 53

8- SENDİKALARA ÖDENEN AİDATLAR 62

9- BİREYSEL EMEKLİLİK SİSTEMİNE ÜCRETLİ
ADINA ÖDENEN KATKI PAYLARI 62

B- TİCARİ KAZANCIN TESPİTİNDE KABUL	
EDİLMEYEN GİDERLER	63
1- Teşebbüs Sahibi İle Eşinin Ve Çocuklarının İşletmeden Çektikleri Değerler	63
a- İşletmeden Çekilen Varlıkların Değerlenmesi	64
b- İşletmeden Çekilen Gayrimenkullerin Değerlenmesinde Özellikler	66
2- Teşebbüs Sahibi İle Eş Ve Küçük Çocuklarına Yapılan Ödemeler	68
3- Teşebbüs Sahibinin İşletmeye Koyduğu Sermaye İçin Yürütülen Faizler	70
4- Teşebbüs Sahibi İle Eş Ve Küçük Çocuklarının İşletmeden Olan Alacaklarına Yürütülen Faizler	71
5- Her Türlü Para Cezaları Ve Vergi Cezaları İle Teşebbüs Sahibinin Suçlarından Doğan Tazminatlar	71
5.1- Para Cezaları	72
5.2- Vergi Cezaları	72
5.3- Tazminatlar	72
6- Alkol Ve Alkollü İçkiler İle Tütün Ve Tütün Mamullerine İlişkin Reklam Giderleri	74
7- İşletmenin Faaliyet Konusu İle İlgili Olmayan Araçlara İlişkin Gider Ve Amortismanlar	74
8- Finansman Gider Kısıtlaması Kapsamında İndirilemeyen Finansman Giderleri	75
8.1- Gider Kısıtlamasının Matematiği	78
8.2- Yıllara Sair İnşaat Ve Onarma İşleri İle Uğraşan Mükelleflerde Gider Kısıtlaması Uygulaması	78

8.3-	Finansman Gider Kısıtlaması Uygulanmasında Kur Farkı	79
8.4-	Bazı Giderlerin Gider Kısıtlaması Uygulanması Karşısındaki Durumu	79
8.5-	Borsa Aracı Kurumları Menkul Kıymet Yatırım Ortaklıkları Ve Yatırım Fonları İle Finansal Kiralama Şirketlerinin Durumu	80
8.6-	Kendilerine Özel Hesap Dönemi Tayin Edilen Kurumların Uygulayacakları İndirim Oranı	80
8.7-	Aldıkları Krediyi Olduğu Gibi Başkalarına Aktaran Mükelleflerin Gider Kısıtlaması Karşısındaki Durumu	80
8.8-	Finansman Gideri Yanında Finansman Gelirinin de Bulunması Halinde Gider Kısıtlaması Uygulaması	80
8.9-	Dönemler İtibariyle Finansman Gider Kısıtlaması Oranları	81

İKİNCİ BÖLÜM

ZİRAİ KAZANCIN TESPİTİNDE İNDİRİLEN VE

İNDİRİLEMİYEN GİDERLER	82
I- ZİRAİ KAZANÇ	82
II- ZİRAİ KAZANÇTA VERGİLEME	83
A- ZİRAİ KAZANCIN GERÇEK USULDE TESPİT YÖNTEMLERİ	84
III- ZİRAİ KAZANCIN TESPİTİNDE GİDERLER	85

A- ZİRAİ KAZANCIN TESPİTİNDE İNDİRİLECEK GİDERLER.....	85
1- İşletme ile ilgili olarak tohum, gübre, fide, yem, ilaç v.b. maddelerin sağlanması için yapılan giderler	85
2- Satılmak üzere satın alınan hayvanların, zirai ürünlerin ve diğer maddelerin bedelleri.....	86
3- İşletmede çalıştırılanların hizmetlerine karşılık olarak yapılan ücret, prim, v..s. ödemeleri	87
4- İşçilerin işe, tedavi ve ilaç giderleri ile sigorta primleri	87
5- İşletmede kullanılan zirai tesisat, makine, alet ve taşıtların çalıştırılması, bakımı ve tamiri için yapılan giderler.....	87
6- Zirai faaliyette kullanılan değerlerin amortismanı	88
7- Kira ve ücret mukabili kullanılan istihsal vasıtaları için yapılan ödemeler	90
8- Genel Giderler.....	90
9- Zarar ,Ziyan ve Tazminatlar	91
10-ATİK'in satışından doğan zararlar	92
11-Taşıtların Giderleri.....	92
12-İşletmede üretilip tohum, yem ve sair suretlerle kullanılan zirai mahsullerin emsal bedelleri.....	93
B- ZİRAİ KAZANCIN TESPİTİNDE İNDİRİLEMEYECEK GİDERLER.....	94

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ÜCRETLERİN GERÇEK VE SAFİ TUTARININ TESPİTİNDE İNDİRİLEN VE İNDİRİLEMEYEN GİDERLER.....	95
1- GENEL AÇIKLAMA	95

II- ÜCRETİLİLERE YAPILAN MUHTELİF ÖDEMELERE VE SAĞLANAN MENFAATLARA İLİŞKİN İSTİSNA UYGULAMALARI	96
III- ÜCRETİN SAFİ TUTARININ TESBİTİNDE GİDERLER.....	98
A- ÜCRETİN SAFİ TUTARININ TESBİTİNDE İNDİRİLEN GİDERLER.....	98
1- Devlet Memurları Kanunu uyarınca yapılan kesintilerle OYAK ve benzeri Kamu Kurumları için yapılan kanuni kesintiler.....	98
2- Emekli Aidatı Ve Sosyal Sigorta Primleri	98
3- Şahıs Sigorta Primleri	99
4- Sendika Aidatı	100
5- Özel Gider İndirimi	100
5.a- Özel Gider İndirimine Konu Olan Harcamalar	102
5.b- Harcamaların Özel Gider İndirimine Konu Olabilmesi İçin Aranılacak Şartlar	105
5.c- Özel Gider İndirimine Konu Olacak Harcama Belgeleri	106
5.d- Bir Harcama Belgesinde Birden Fazla Harcama Çeşidinin Bulunması.....	106
5.e- Adına Harcama Belgesi Düzenlenecek Olanlar	107
5.f- Özel Gider İndirimi Uygulaması	107
5.h- Özel Gider İndiriminde Ceza Uygulaması...	111
IV. ÖZEL GİDER İNDİRİMİNİN HESAPLANMASINA İLİŞKİN ÖRNEK	111

V. PERSONELE AYIN ŞEKLİNDE VERİLEN ÜCRETLERİN GİDER YAZILMASI	112
DÖRDÜNCÜ BÖLÜM	
SERBEST MESLEK KAZANCININ TESPİTİNDE İNDİRİLEN VE İNDİRİLEMİYEN GİDERLER	114
I- GENEL AÇIKLAMA	114
II- SERBEST MESLEK KAZANÇLARININ TESPİTİ.....	114
III- SERBEST MESLEK KAZANCININ TESBİTİNDE GİDERLER.....	116
A- SERBEST MESLEK KAZANCININ TESBİTİNDE İNDİRİLEN GİDERLER.....	116
1- İşyeri Kirası ve Amortismanı	116
2- Mesleki Faaliyetle İlgili Genel Giderler	118
3- Başkalarına Gördürülen Hizmetler İçin Ödenen Ücretler.....	120
4- Mesleki Kitap ve Dergiler, Aidatlar	120
5- Seyahat ve İkamet Giderleri.....	121
6- Mesleki Faaliyetin İcrasına Lüzumlu Alet, Ecza ve Sair maddelerin Tedarik Giderleri	122
7- Amortismanlar	122
8- Emekli Sandıklarına Ödenen Giriş ve Emeklilik Aidatları	124
9- Mesleki Faaliyetle İlgili Tazminatlar.....	125
10-İşle İlgili Müteferrik Giderler.....	125
11-Envantere Dahil Otomobilin Amortismanı ve Gideri.....	126
B- KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDERLER.....	127

- 1- Para Cezaları Ve Vergi Cezaları İle Serbest Meslek
Erbabının Suçlarından Doğan Tazminatlar 127
- 2- Diğer Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler 128

BEŞİNCİ BÖLÜM

GAYRİMENKUL SERMAYE İRADININ TESPİTİNDE İNDİRİLEN

- VE İNDİRİLEMİYEN GİDERLER 129
- I- GENEL AÇIKLAMA 129
 - II- GAYRİMENKUL SERMAYE İRADININ
VERGİLENDİRİLMESİ 130
 - A- GAYRİMENKUL SERMAYE İRADININ TESPİTİNDE
GERÇEK GİDER YÖNTEMİNİN UYGULANMASI İLE
İNDİRİLEN GİDERLER 132
 - 1- Aydınlatma , ısıtma, su ve asansör giderleri 132
 - 2- İdare Giderleri 133
 - 3- Kiraya Verilen Mal ve Haklara Ait Sigorta Giderleri.... 133
 - 4- Faiz Giderleri..... 134
 - 5- Konut Olarak Kiraya Verilen Bir Adet
Gayrimenkulün İktisap Yılından İtibaren 5 Yıl Süre
İle İktisap Bedelinin %5 'i 134
 - 6- Vergi, Resim, Harç ve Şerefiyelerle Belediyelere
ödenen Harcamalara katılma payları 135
 - 7- Amortismanlar 137
 - 8- Onarım Giderleri..... 138
 - 9- Bakım Ve İdare Giderleri..... 139
 - 10- Kiraladıkları Mal Ve Hakları Kiraya Verenlerin
Ödedikleri Kiralar ve Diğer Giderler 139

11-Sahibi Bulundukları Konutları Kiraya Verenlerin Kira İle Oturdıkları Konutun Kira Bedeli	140
12-Zarar, Ziyan ve Tazminatlar	141
13-Gayrimenkullerin Kısmen Kiralanmasında İndirilecek Giderler	142
B- GAYRİMENKUL SERMAYE İRADININ TESBİTİNDE GÖTÜRÜ GİDER YÖNTEMİNİN KULLANILMASI HALİNDE UYGULAMA	142
C- GAYRİMENKUL SERMAYE İRADININ TESBİTİNDE İNDİRİLEMEYEN GİDERLER.....	143
1- Bağ-Kur Primleri.....	143
2- Tapu Harcı ve İpotek Masrafları.....	144
3- Kiralanmayan Mal ve Haklarla İlgili Giderler	144
4- Para ve Vergi Cezaları	144
ALTINCI BÖLÜM	
MENKUL SERMAYE İRADININ TESPİTİNDE İNDİRİLEN VE İNDİRİLEMEYEN GİDERLER	146
I- GENEL AÇIKLAMA.....	146
II- MENKUL SERMAYE İRADININ SAFİ TUTARININ TESPİTİNDE GİDERLER.....	146
A- MENKUL SERMAYE İRADININ SAFİ TUTARININ TESPİTİNDE İNDİRİLEN GİDERLER.....	146
1- Depo Etme Ve Sigorta Ücretleri Gibi Menkul Kıymetlerin Muhafazası İçin Yapılan Giderler ...	146
2- Sermayenin İdaresi İçin Yapılan Giderler Hariç Olmak Üzere Temettü Hisseleri İle Faizlerin Tahsil Giderleri.....	146

3- Gelir Vergisi Hariç Menkul Kıymetler ve Bunların İratları İçin Ödenen Her Türlü Vergi, Resim ve Harçlar.....	148
B- MENKUL SERMAYE İRATLARINDA İNDİRİM ORANI UYGULAMASI.....	148
C- MENKUL SERMAYE İRADINDAN SAFİ TUTARININ TESPİTİNDE İNDİRİLEMEYEN GİDERLER.....	150
1- Gelir Vergisi ve Özel İşlem Vergisi.....	150
2- Borç faizleri	151

YEDİNCİ BÖLÜM

DİĞER KAZANÇ VE İRATLARIN TESPİTİNDE İNDİRİLECEK VE İNDİRİLEMEYECEK GİDERLER.....

I- GENEL AÇIKLAMA.....

II- DİĞER KAZANÇ VE İRATLARIN

VERGİLENDİRİLMESİ

A- 31/12/2002 Tarihine Kadar Uygulama

B- 01/01/2003 Tarihinden Sonraki Uygulama.....

III- DİĞER KAZANÇ VE İRATLARIN TESPİTİNDE

İNDİRİLEN GİDERLER

a- 31/12/2002 TARİHİNE KADAR UYGULAMA.....

1- DEĞER ARTIŞ KAZANCININ TESPİTİNDE

İNDİRİLEN GİDERLER.....

2- ARIZİ KAZANÇLARIN TESPİTİNDE İNDİRİLEN

GİDERLER.....

b- 1/1/2003 TARİHİNDEN SONRAKİ UYGULAMA....

IV- DİĞER KAZANÇ VE İRATLARIN TESPİTİNDE

İNDİRİLEMEYECEK GİDERLER

1-Gelir Vergisi:

2-Borç faizleri:	160
İKİNCİ KISIM	
GELİR VERGİSİNİN MATRAHININ HESAPLANMASINDA	
ZARAR MAHSUBU VE İNDİRİMLER.....	161
BİRİNCİ BÖLÜM	
I- ZARAR MAHSUBU	161
İKİNCİ BÖLÜM	
II - İNDİRİMLER.....	164
1- Sigorta Primleri.....	164
2- Bağış ve Yardımlar.....	165
3- Sakatlık İndirimi.....	168
ÜÇÜNCÜ KISIM	
KURUMLAR VERGİSİ MATRAHININ TESPİTİNDE	
İNDİRİLECEK	
VE İNDİRİLEMEYECEK GİDERLER.....	170
I- GİRİŞ.....	170
BİRİNCİ BÖLÜM	
II- KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNA GÖRE	
GİDERLER.....	170
A- İNDİRİLECEK GİDERLER (K.V.K. MD.14)	170
1- Hisse Senedi Ve Tahvil İhraç Giderleri	170
2- İlk Tesis Ve Taazzuv Giderleri	172
3- Genel Kurul Toplantı Giderleri İle Birleşme Fesih Ve Tasfiye Giderleri.....	177
4- Sigorta Teknik İhtiyatları.....	178
5- Eshamlı Komandit Şirketlerde Komandite Ortağın Kâr Payı	181

6- Bağış Ve Yardımlar İle Bilimsel Araştırma Ve Geliştirme Harcamaları Dolayısıyla Vergi Ertelemesi	182
6.1- Bağış Ve Yardımlar.....	182
6.2- Ar-Ge Harcamaları Dolayısıyla Vergi Ertelemesi	189
7- Geçmiş Yıl Zararları	192
8- Faizsiz Olarak Kredi Verenlere Ödenen Kâr Payları İle Özel Finans Kurumlarınca Kâr Ve Zarara Katılma Hesabı Karşılığında Ödenen Kâr Payları	201

İKİNCİ BÖLÜM

B- KABUL EDİLMEYEN İNDİRİMLER (KVK 15)	203
1- Özsermaye Üzerinden Ödenen Veya Hesaplanan Faizler	203
2- Örtülü Sermaye Üzerinden Ödenen Veya Hesaplanan Faizler	205
3- Sermaye Şirketlerince Dağıtılan Örtülü Kazançlar	210
4- Her Ne Şekilde Ve Ne İsimle Olursa Olsun Ayrılan İhtiyat Akçeleri.....	213
5- Dar Mükellef Kurumlarca İndirilemeyecek Giderler ...	214
6- Kurumlar Vergisi, Ödenen Cezalar, Gecikme Zamları ve Faizler.....	215
7- Menkul Kıymetlerin İtibari Değerin Altında Satışından Doğan Zararlar ve Komisyon Giderleri.....	216
8- VUK Hükümlerine Göre Ödenen Gecikme Faizleri ...	217
9- Alkol ve Alkollü İçkiler ile Tütün ve Tütün Mamullerine Ait Reklam ve İlan Giderleri.....	217
10-Deniz ve Hava Taşıtlarının Gider Ve Amortismanları	218
11-Finansman Giderleri Kısıtlaması	219

BİRİNCİ KISIM
GELİR VERGİSİ MATRAHININ TESPİTİNDE İNDİRİLEN
VE İNDİRİLEMİYEN GİDERLER

BİRİNCİ BÖLÜM
TİCARİ KAZANCIN TESPİTİNDE İNDİRİLEN VE
İNDİRİLEMİYEN GİDERLER

I - GENEL AÇIKLAMA

Ticari kazanç, GVK'nun 37 maddesinde her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar olarak tanımlanmıştır.

GVK'nun 37 maddesine göre ticari kazanç ;

- Gerçek (bilanço veya işletme hesabı esası) usul veya
- Basit usule göre tesbit edilir.

A - TİCARİ KAZANCIN GERÇEK USULDE TESPİTİ

Ticari kazancın tespitinde genel rejim bilanço esasıdır.

1 - Bilanço Esası; Bilanço esasına göre ticari kazanç, te-
şebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki
değerleri arasındaki müsbet farktır. Bu dönem zarfında sahip
veya sahiplerce,

1- İşletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir

2- İşletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur.

Ticari kazancın bu şekilde tespit edilmesi sırasında VUK'nun
değerlemeye ait hükümleri ile GVK'nun 40 ve 41 maddeleri hü-
kümüne uyulur.

VUK'nun 176 ve 177.maddeleri hükümlerine göre birinci sınıf
tüccarlar bilanço esasına göre defter tutarlar.

2- İşletme Hesabı Esası ;İşletme hesabı esasına göre ticari kazanç bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler arasındaki müsbet farktır.

Elde edilen hasılat, tahsil olunan paralar ve tahakkuk eden alacaklar olup giderler ise ödenen ve borçlanılan tutarlar toplamıdır.

İşletme hesabı esasına göre defter tutanlarda bilanço esasında defter tutanlar gibi envanter çıkarmak zorundadırlar. Bu usulde mal alım ve satımıyla uğraşanlarda ticari kazancın bulunması için hesap dönemi sonundaki mal mevcudunun değerinin hasılatla, dönem başındaki mal mevcudunun değerinin ise giderlere ilave edilmesi gerekir.

İşletme hesabı esasına göre ticari kazancın tespit edilmesi sırasında VUK'nun değerlemeye ait hükümleri ile GVK'nun 40 ve 41. maddeleri hükümlerine uyulması gerekir.

VUK'nun 176. ve 177. maddeleri hükümlerine göre ikinci sınıf tüccarlar işletme hesabı esasına göre defter tutarlar.

B - TİCARİ KAZANCIN BASİT USULDE TESPİTİ

Ticari kazancın basit usulde tespiti, 4369 sayılı kanunla 1999 yılından itibaren uygulanmak üzere götürü usulün yerine getirilmiştir.

GVK'nun 46. maddesinde basit usulde ticari kazancın, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler ve satılan malların alış bedelleri arasındaki müsbet farktan oluştuğu hükme bağlanmıştır.

Basit usulde bilanço ve işletme hesabı esasında olduğu gibi kazanç gerçek ve safi tutarı üzerinden vergilemeye esas olmaktadır.

Basit usulün gerçek usulden en önemli farkı, basit usulde defter tutulmamasıdır. Basit usule göre ticari kazanç VUK hükümleri gereğince alınması ve verilmesi mecburi olan alış ve giderler ile hasılatlara ilişkin belgelerde yazılı tutarlara göre hesaplanmaktadır. Basit usulde vergilendirilenler, kazancın tespiti ve VUK'nun defter tutma hükümleri hariç, bildirimler, vesikalar, muhafaza ibraz, diğer ödevler ve ceza hükümleri ile ikinci sınıf tüccarlar hakkındaki hükümlere tabidirler.

Basit usulde vergilendirilenlerin defter tutma yükümlülüğü olmadığı için, faaliyetlerine ilişkin mal alış ve giderleri ile hasılatlarını gösteren belgeleri ayrı ayrı dosyalarda saklamak ve bu belgelerini bazı vergisel ödevlerini yerine getirecek olan meslek odalarına teslim etmek zorundadırlar. Bu belgelerin kayıtları ise, mükelleflerin bağlı bulundukları meslek odalarının oluşturduğu bürolarca tutulur.

Kazancın tespiti konusunda basit usulün gerçek usulden en önemli farkı, bu usulde kullanılan sabit kıymetler doğrudan gider yazılamaz veya üzerinden amortisman ayırmak suretiyle kazancın tespitinde dikkate alınamaz. Faaliyette kullanılan sabit kıymetlerin satılması durumunda elde edilen hasılatla ticari kazancın tespitinde dikkate alınmaz.

Ayrıca sabit kıymet alımı sırasında ödemiş oldukları KDV'ni, basit usulde ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate almazlar.

II - TİCARİ KAZANCIN TESPİTİNDE GİDERLER

Gelir gerçek ve safi tutarları ile vergiye tabi tutulur. Safi tutara gayrisafi hasılatlardan gelirin elde edilmesi ve kaynağın idamesi için yapılan giderlerin indirilmesi ile ulaşılır.. GVK'da her bir gelir unvanı itibarıyla giderler ayrı ayrı tespit edilmiştir.

Ticari kazancın tespitinde nazara alınacak giderler GVK'nun 40. maddesinde düzenlenmiş olup, gider sayılmayacak harcamalar ise GVK'nun 41. maddesinde düzenlenmiştir.

Ticari kazancın tespitinde genel rejim, bilanço esasıdır. Bilanço esasında, kazanç dönem sonu ve dönem başı özsermayelerinin kıyaslanması sonucu bulunur. Böylece işletme bünyesinde yapılan her türlü harcama sonuç hesaplarını etkiler.

Gider karşılığı olarak, işletmeden yapılan ödemelerde, dönem sonu öz sermayesini azaltacağından dolayı dönem kazancının tespitinde dikkate alınır. Ayrıca amortisman ve karşılık şeklindeki zarar unsurları da değerlendirme yolu ile sonuç hesaplarına intikal eder.

Bir ticari faaliyetin yürütülmesi için bir çok gider yapılabilir. Bunlar özsermayeyi etkilemekle beraber, vergi uygulaması yönünden hepsi masraf olarak kabul edilmez. GVK'nun 40. maddesinde yer alan giderler, öz sermayede azaltma meydana getirirse bile gider olarak nazara alınmaz.

A - TİCARİ KAZANCIN TESPİTİNDE İNDİRİLECEK GİDERLER

Ticari kazancın tespitinde indirilecek olan giderleri, gider nevileri itibarıyla başlıklar halinde aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.

- 1- Genel Giderler
- 2- Sosyal Giderler
- 3- Zarar Ziyan ve Tazminatlar
- 4- Seyahat Giderleri
- 5- Taşıt Giderleri
- 6- Vergi, Resim ve Harçlar
- 7- Amortismanlar

8- Sendikalar  Ödenen Aidatlar

9- Bireysel Emeklilik Sistemine Ücretli Adına Ödenen Katkı Payları

1-GENEL GİDERLER

Ticari kazancın tespitinde gayrisafi hasılatı indirmesi kabul edilen gider ne'ilerinden birincisi, kazancın elde edilmesi ve idamesi için yapılan genel giderlerdir.

GVK'nun 40. maddesinin 1 numaralı bendinde genel giderlerin ticari kazancın safi tutarının tespitinde dikkate alınacağı hükmü yer almaktadır. Fakat bu giderlerin nelerden ibaret olduğu ne GVK'da ne de diğer vergi kanunlarında bir belirlenmemiştir. Tanımı ve ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi dışında, gider kabul edilme ölçüleri konusunda da bir belirleme yapılmamıştır.

Gelirin elde edilmesi ve devam ettirilmesi dışında bir ölçü bulunmaması veya giderlerin tanımının yapılmaması bu giderlerin özelliğinin sonucudur. Yapılan genel giderler, faaliyetin maddi yapısıyla ilgili olmayan, bir ticari organizasyonun varlığı halinde oluşan giderlerdir. Genel giderler işletmelerin faaliyet konularına, büyüklüklerine, ilişkilerine v.b. bağlı olarak değişebilecek giderlerdir. Bir işletme için kabul edilebilir gider, diğer bir işletme için kabul edilemez olabilir. Bu nedenle genel giderlerin işletmeler için kabul edilebilir olup olmadığının tespitinde, gelirin elde edilmesi ve devam ettirilmesi için yapılmış yapılmadığına bakılması gerekmektedir.

Ticari faaliyetten bağımsız olarak fakat ticari işletmeyle ilgili ve ticari işletmenin varlığına bağlı olarak yapılan giderlerde genel giderler içinde yer alır. Ticari işletme faaliyette bulunmasa dahi yapılan sabit giderler de genel giderler sınıfına girer.

Genel olarak işletmelerce yapılan bazı genel giderler şunlardır :

- 1.1 Ücret Giderleri
- 1.2 Personelle İlgili Diğer Giderler (Eğitim...v.b.)
- 1.3 Isıtma, Aydınlatma ve Su Giderleri
- 1.4 İletişim Giderleri
- 1.5 Sigorta Giderleri
- 1.6 Kira Giderleri
- 1.7 Temsil ve Ağırılama Giderleri
- 1.8 Reklam Giderleri
- 1.9 Kırtasiye Giderleri
- 1.10 Demirbaş Giderleri
- 1.11 Meslek Örgütlerine Ait Aidatlar
- 1.12 Gayrimenkul ve Gayrimenkul Gibi Değerlenen Sabit Kıymetlerin Normal Bakım ve Onarım Giderleri
- 1.13 Finansman Giderleri
- 1.14 Kanunların Zorunlu Kıldığı Ödemeler
- 1.15 Yurt Dışı Büro Giderleri
- 1.16 Diğer Genel Giderler

Yapılan bir genel giderin ticari kazancın safi tutarının tespitinde indirim konusu yapılabilmesi için gerekli koşullar aşağıda başlıklar halinde belirtilmiştir.

A-Genel Giderlerin Ticari Kazancın Tespitinde İndirilebilmesi İçin Gerekli Koşullar

a - Yapılan Gider Ticari Kazancın Elde Edilmesi ve İdamesi İle Doğrudan İlgili Olmalıdır

Ticari işletme bünyesinde yapılan bir giderin ticari kazancın

tespitinde dikkate alınabilmesi için, giderle gelirin elde edilmesi ve idamesi arasındaki bağı doğrudan olması gerekir. Dolaylı olarak gelir artırıcı veya yaratıcı etki yaratan giderlerin, gider olarak kabul edilmesi için yeterli değildir.

Örnek olarak, personelin moral değerini yükseltmek amacıyla yapılan eğlence giderleri gösterilebilir. Bu durumda yapılan eğlence giderinin, kazancın elde edilmesi ve devam ettirilmesi ile ilgili bağı doğrudan değil dolaylıdır. Gelir yaratıcı veya artırıcı etkisi olasılığa bağlı olan bu türden giderlerin ticari kazancın tespitinde indirim olarak kabul edilmesi mümkün değildir.

Nitekim Danıştay 4. Daire 09.12.1958 tarih E. 1956/1500,K.1958/3630 sayılı bir kararında aynı yöndedir.

" Vapur kamyonları acenteliği ile uğraşan bir kollektif şirketin, acentesi olduğu yabancı şirketlere ait vapur kaptan ve mürettebatına verdiği yemek dolayısıyla yapılan harcamayı, işletmenin tedviri ile ilgili olmadığı gerekçesi ile gider olarak kabul etmemiştir."

b- Gider Karşılığında Sabit Kıymet İktisap Edilmiş Olmamalıdır

Bir işletmede yapılan bir harcama karşılığında aktif bir kıymet iktisap edilmişse, yapılan bir harcama değil aktif kıymetler arasındaki değişimdir. Dolayısıyla yapılan harcama ticari kazancın safi tutarının tespitinde indirim konusu yapılamaz.

Yapılan bir harcama karşılığında maddi veya gayrimaddi bir kıymet iktisap edilmesi halinde, indirilecek bir genel giderden değil, sahip olunan aktif kıymetlerin amortismanından bahsedilebilir.

Örneğin, işletme ihtiyacı için kiralanan bir gayrimenkulun eski

kiracısına veya gayrimenkulün sahibine yapılan toplu ödeme, gider olarak kabul edilmez. Çünkü bu ödeme karşılığında peştemallik şeklinde gayrimaddi bir kıymet iktisap edilmiş olup, özsermayede bir azalma meydana gelmemiştir. Bu durumda amortisman uygulaması yapılır.

c- Gider Kanunen Kabul Edilebilir Nitelikte Olmalıdır

Ticari kazancın safi tutarının hesaplanmasında bir genel giderin indirim konusu yapılabilmesi için, bu giderin indirimini engelleyen bir hükmün bulunmaması gerekir. İndirim konusu yapılacak giderler GVK madde 40'da sayılmıştır. Aksi halde gider ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili bile olsa indirim konusu olamaz.

B-Ticari Kazancın Tespitinde İndirilebilecek Genel Giderler

B.1-Ücretler

İşle ilgili olarak ve ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen ücretler ne ad altında ödenirse ödensin genel gider kapsamında gider yazılır. Ücretler, brüt tutarı üzerinden ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılır.

GVK madde 40/1'e göre gider kaydedilen ücretler idari personelin ücretleridir. Üretim ünitelerinde çalışan personelin ücretleri VUK madde 275 gereğince üretilen malların maliyetinin hesaplanmasında dikkate alındığından, doğrudan gider yazılamaz. Üretim faaliyetinde bulunmayan işletmelerin bütün ücret ödemeleri genel gider niteliğindeki giderlerdendir.

B.2-Enerji ve Su Giderleri

İşletmenin üretim tesislerinde kullanılanlar dışındaki yerlere ait enerji ve su giderleri ticari kazancın elde edilmesi ve idame

ettirilmesi ile ilgiliyse safi tutarın tespitinde indirim konusu yapılır. Üretim tesislerinde kullanılanlar ise üretilen malın maliyetinin hesaplanmasında dikkate alınır.

Ticari kazancın tespitinde tahakkuk esası geçerlidir, giderin safi kazanç tespitinde indirim konusu yapılabilmesi için mahiyet ve tutar itibariyle kesinleşmiş olması yeterlidir. Aynı zamanda bu giderler açısından vergilendirmede dönemsellik ilkesi esastır. Bu tür giderlerin tahakkuk ettikleri dönemde, ilgilendirdikleri dönem gideri yazılabilir. Birden fazla dönemi ilgilendiren giderlerin gelecek dönemler için aktifleştirilmeleri gerekir.

B.3-İletişim Giderleri

Ticari kazancın elde edilmesi ve devam ettirilmesi için yapılan iletişim giderleri (posta, telefon, faks ...vb) safi tutarın tespitinde gider unsuru olarak dikkate alınır.

İletişim giderlerinin kazancın tespitinde dikkate alınmasında, iletişim araçlarının işletmenin aktifine dahil ve adına kayıtlı olup olmamasının önemi yoktur. İşletme faaliyetleriyle ve ticari kazancın elde edilmesiyle ilgili gider yapılması gider yazma açısından önemlidir.

Örneğin, özel telefon ve bu telefona bağlı faks cihazıyla yurtdışında bulunan firmalar ile yapılan görüşmelere ait telefon giderleri, işle ilgili olduğunun belgelendirilmesi halinde ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilebilir.

İletişim giderleri tutarının bilinmemesi ve faturaların ilgili yıl hesaplarının kapatılmasından sonra düzenlenmesi halinde ilgili yılda indirilemeyen giderler, faturaların düzenlendiği dönemde indirim konusu yapılabilir dolayısıyla iletişim giderlerinin ilgili oldukları dönem kazancının tespitinde dikkate alınabileceği gibi ödendiği yıl gider yazılması da mümkündür.

B.4-Kira Giderleri

Ticari işletmelerin faaliyetleriyle ilgili olarak kiraladıkları

- * İş yerleri,
- * Alet, edevat, makine ve tesisler,
- * Taşıt araçları,

GVK madde 40/1'e göre genel gider olarak dikkate alınır. Yukarıdaki kiralama konusu kıymetlerin üretimle ilgili olanlar için ödenen kira bedelleri üretilen malların maliyet bedeline kaydedilir.

İşyerinin birden fazla olması, ödenen kiralara gider olarak kaydedilmelerini engellemez. Örneğin mağazanın yanında,deponun bulunması ve bunun içinde kira ödenmesi, bu kiranın gider kaydedilmesine engel değildir.

İşletmeye ait işyerinin işletme sahibinin eşine veya diğer yakınlarına ait olması veya adi ortaklıkta işyerinin ortaklardan birine ait olması halinde bunlara ödenen kiralar gider olarak kaydedilebilir.

İşletme için ödenen kiralar eğer peşin ödenmişse ilgili yıla ait kısmı gider yazılıp, kalan kısmı ise VUK madde 283'e göre aktifleştirilmesi gerekmektedir.

Kiralanan taşıtla ilgili kira giderleri ise GVK madde 40/5'e göre değil GVK madde 40/1'e göre genel giderler kapsamında değerlendirilir. Çünkü 180 nolu GVK Genel Tebliğinde taşıt giderlerinin taşıtların kira bedellerini kapsamadığı belirtilmiştir.

B.5-Temsil ve Ağırlama Giderleri

Temsil ve ağırlama giderleri, giderin yapılması ile gelirin elde

edilmesi ve devam ettirilmesi ilişkisinin kurulması en zor olan genel giderlerdendir.

İşletmenin büyüklüğü, faaliyet konusu, ilişkide bulunduğu işletme ve kişilerin durumu dikkate alınarak, işle doğrudan ilişkisi olmasa bile belirli sınırlar içinde yapılan harcamaların temsil ve ağırlama gideri olarak dikkate alınması gerekir.

Ticari işletmelerin işleriyle ilgili olarak ticari örf ve adetlere uygun olarak, işletmenin cirosu ve beyan ettiği gelir ile orantılı olan temsil ve ağırlama giderlerinin ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılmasına engel yoktur.

B.6-Sigorta Giderleri

İşletmelerin aktiflerindeki sabit kıymetleri sigortalanabileceği gibi taşıdıkları mallar bir kısım alacakları veya ileride doğacak her türlü riskleri içinde sigorta yapılmış olabilir ve bazı durumlarda da yasal zorunluluklar gereği sigorta yapılır. Bankalardaki tasarruf mevduatının Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu tarafından sigorta edilmesi yasal zorunluluk gereği yapılan sigortalara örnektir.

Sigorta giderleride dönemsellik ilkesi gereği tahakkuk tarihi itibarıyla gider kaydedilir. Peşin ödenen sigorta giderlerinin sonraki yıllara ilişkin kısmının peşin ödenen gider olarak aktifleştirilmesi gerekir.

B.7-Finansman Giderleri

Finansman gideri, işletmelerin kredi kullanımı, borçlanma, vadeli mal ve sabit kıymet alımı gibi nedenlerle ödedikleri faiz, vade farkı, kur farkı, finansal kiralama bedeli gibi giderler ile teminat mektubu komisyonları ..vb giderlerdir.

Finansman Giderinin Gider Kaydedilebilmesi İçin Aranacak Koşullar

- i- Gider işle ilgili olmalıdır.
- ii- Gider mal veya sabit kıymet alımı veya yatırımla ilgili olmamalıdır.
- iii- Yeniden değerlendirme yapan veya Lifo yöntemini kullananlarda finansman giderlerinin bir kısmı gider kabul edilmez.

Finansman giderleri özelliği nedeniyle aşağıdaki alt bölümlere ayrılarak incelenecektir.

- B.7.a. Sabit kıymet iktisaplarında finansman giderleri
- B.7.b. Ticari emtia iktisaplarında finansman giderleri
- B.7.c. Menkul Kıymet alımıyla ilgili finansman giderleri
- B.7.d. Finansal kiralama işlemi
- B.7.e. Factoring ve Forfating işlemleri

B.7.a. Sabit Kıymet İktisaplarında Finansman Giderleri

VUK'nun 269 maddesinde iktisadi işletmelere dahil gayrimenkullerin, 273 maddesinde demirbaş eşyanın maliyet bedeli ile değerlendirileceği hükme bağlanmış, aynı kanunun 262 maddesinde ise maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması nedeniyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri giderlerin toplamını ifade ettiği belirtilmiştir.

163 sıra nolu VUK Genel Tebliğinde

* Yatırımların finansmanında kullanılan kredilerle ilgili faizlerden kuruluş dönemine ait olanların sabit kıymetle birlikte amortisman yoluyla itfa edilmek üzere yatırım maliyetine eklenmesi, işletme dönemine ait olanların ise ilgili bulundukları yıllarda doğrudan gider yazılması yada maliyete intikal ettirilmek suretiyle amortismanla tabi tutulması

* Döviz kredisi kullanılarak yurt dışından sabit kıymet ithal edilmesi sırasında veya sonradan bu kıymetlere ilişkin borç tak-sitlerinin değerlemesi dolayısıyla ortaya çıkan kur farklarından, sabit kıymetin iktisap edildiği dönem sonuna kadar olanların, kıymetin maliyetine eklenmesinin zorunlu bulunduğu aynı kıy-metlerle ilgili olarak söz konusu dönemden sonra ortaya çıkan kur farklarının ise ait oldukları yıllarda doğrudan gider yazılması yada maliyete intikal ettirilerek amortisman konusu ya-pılması,gerektiği açıklanmıştır.¹

Maliye Bakanlığı tarafından verilen bir özalgede, işletme dö-neminde ödenen kredi faizlerinin ilgili bulundukları dönemde gider ya da maliyet olarak kaydının başlangıçta yapılması, daha sonraki yıllarda da başlangıçta seçilmiş olan kayıt yöntemine (gider yada maliyet) devam edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

B.7.b. Ticari Emtia İktisaplarında Finansman Giderleri

VUK'nun 274 maddesinde satın alınan veya imal edilen em-tianın maliyet bedeli ile değerieneceği hükme bağlanmış olup aynı kanunun 262 maddesinde maliyet bedeli ta-nımlanmıştır.Maliyet bedelinin iktisadi bir kıymetin iktisap edil-mesi veya değeriinin artırılması nedeniyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bütün giderlerin toplamını ifade ettiği be-lirtilmiştir.

238 sıra no'lu VUK'nun Genel Tebliği'nde konu ile ilgili Maliye Bakanlığı'nca yapılan yoruma göre,

"Bu hüküm uyarınca giderin maliyet bedeline intikal et-tirilebilmesi için iktisadi bir kıymetin edinilmesi veya değeriinin artırılması için yapılan ödemeler ile bunlara benzer ek diğer gi-derlerden olması gerekir.

Bu itibarla emtianın satın alınıp işletme stoklarına girdiği ta-

rihe kadar oluşan kur farklarının maliyete intikal ettirilmesi zorunludur. Stokta kalan emtia ile ilgili olarak daha sonra ortaya çıkacak kur farklarının ise ilgili bulundukları yıllarda gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmesi mümkün bulunmaktadır.

İşletmelerin finansman temini maksadıyla bankalardan veya benzeri kredi müesseselerinden aldıkları krediler için ödedikleri faiz ve komisyon giderlerinden dönem sonu stoklarına pay vermeleri zorunlu bulunmamaktadır. Buna göre mükellefler söz konusu ödemelerini doğrudan gider olarak kaydedebilecekleri gibi diledikleri takdirde stokta bulunan emtiaya isabet eden kısmı maliyete dahil edebileceklerdir"

Maliye Bakanlığı, stokta kalan mallarla ilgili olarak yaptığı bu yorumda, alınan krediler doğrudan mal alımında kullanılsa dahi,faizin tamamının gider kaydedilmesinin mümkün olacağı yönündedir.Ancak istenildiği takdirde faiz gideri maliyete intikal ettirilebilir.

B.7.c. Menkul Kıymet Alımıyla İlgili Finansman Giderleri

V.U.K'nun 279 maddesinde hisse senetlerinin alış bedeliyle değerlendirileceği hükme bağlanmış olup alış bedeli ise iktisadi kıymetin alınması karşılığında ödenen veya borçlanılan bedeldir. Alış bedelinin maliyet bedelinden farkı ise satın alma bedeline müteferri olarak yapılan giderlerin değerlemeye alınmamasıdır.

Buna göre döviz cinsinden borçlanılarak veya kredi kullanılarak satın alınan menkul kıymetlerin satın alınmasından sonra ortaya çıkan kur farkları ve finansman giderleri doğrudan gider yazılır.

Finansman giderleri, genel olarak diğer giderlerde olduğu gibi dönemsellik esasına uygun olarak tahakkuk tarihi itibarıyla gider kaydedilir. Ancak banka kredi faizleri açısından dönemsellik il-

kesi gereği kredinin kullanıldığı döneme ait faiz tutarı tahakkuk etmişse gider kaydedilebilir. Fakat tahakkuk tarihi ile ilgili te-reddütler vardır. Genel kaniya göre tahakkuk için vadenin dol-masını beklemeye gerek yoktur, değerlendirme günü itibariyle iş-leyen faiz indirim konusu yapılabilir. Bu konuda Maliye Bakanlığı görüşü ile Danıştay'ın kararları farklılık arz etmektedir.

Danıştay'ın görüşü kredi faizlerinin kredinin vadesi tarihinde tahakkuk etmiş sayılacağı ve ancak bu tarih itibariyle gider kay-dedileceği yönünde olup Maliye Bakanlığı görüşünde ise ilgili hesap döneminde gider kaydedileceği yönündedir.

B.7.d. Finansal Kiralama İşlemleri

Finansal kiralama belli bir süre için kiralayan ve kiracı ara-sında imzalanan, kiracı tarafından seçilip kiralayan tarafından satın alınan bir malın mülkiyetini kiralayanda, kullanımını ki-racıda bırakan bir sözleşme olup, malın kullanımının belli bir kira ödemesi karşılığında kiracıya bırakılmasıdır. Finansal ki-ralamada kiraya verenin kiralanan mala ait bütün risk ve men-faatlerini aynen malikmişçesine kiracıya devrettiği kiralama şek-lidir.²

3226 Sayılı Finansal Kiralama Kanunu'nun konumuzla il-gilendirilebilecek maddeleri aşağıdadır.

- 1. maddesinde, Kanunun amacının finansman sağlamaya yönelik finansal kiralamayı düzenlemek olduğu,

- 4. maddesinde, finansal kiralama sözleşmesinin kiralayanın kiracının talebi ve secimi üzerine 3. kişiden satın aldığı veya başka surette temin ettiği bir malın zilyetliğini her türlü faydayı sağlamak üzere belli bir süre feshedilmemek şartıyla kira bedeli karşılığında kiracıya bırakmasını öngören bir sözleşme olduğu,

- 5. maddesinde, finansal kira sözleşmesine sözleşmeye taşınır veya taşınmaz mallar konu olabileceği, patent gibi fikri ve sınai haklar bu sözleşmeye konu olamayacağı,

- 6. maddesinde, finansal kira bedeli ve ödeme dönemlerinin taraflarca sabit ve değişken olabilecek şekilde serbestçe belirlenebileceği,

-7. maddesinde, sözleşmelerin en az 4 yıl süre ile feshedilemeyeceği ve hangi kiralama hallerinde bu sürenin kısalacağını B.K.'ca yürürlüğe konulacak bir yönetmelikle belirleneceği,

hükme bağlanmıştır.

Buna göre Finansal Kiralama Kanunu çerçevesinde yapılan sözleşmeler ve kiralamalar nedeniyle ödenen finansal kiralama bedelleri finansman gideri olarak ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılır. Finansal kiralama bedelinin gider kaydedileceği dönemler hakkında farklı görüşler vardır.

FINANSAL KİRALAMA BEDELLERİNİN GİDER KAYDEDİLECEĞİ

DÖNEM HAKKINDAKİ GÖRÜŞLER

Bu konuda iki temel görüş mevcut olup bu görüşlerin savundukları hususlar aşağıdaki gibidir.

Finansal kiralama kendine özgü bir sözleşme olup, finansal kiralamada finansman sağlamaya yönelik bir sözleşmedir.

FKK'na göre, kiralanan malın mülkiyeti sözleşme süresince kiralayana ait olduğu için VUK hükümleri gereğince amortisman kiralayanca ayrılmaktadır.

Finansal kiralama bedeli ve sözleşme süresi taraflarca ser-

bestçe tespit edilir.Ayrıca kira bedeli içerisinde mal bedelide yer almaktadır.Mülkiyete ilişkin vergisel avantajlardan kiralayan yararlanmakta olup tahsil edilen kiralama bedelleri kiralayan tarafından tahsil edildiği dönemin geliri olarak kaydedilir.

MB'nın 25/07/1997 tarih ve 51/5114-40/31382 sayılı özelgesinde Finansal kiralama bedellerinin sözleşme gereği tahakkuk ettiği dönemler itibariyle gider olarak yazılabileceği kabul edilmekte olup ve MB'nın 24/04/2000 tarih ve 49/4914-105/18670 sayılı özelgesinde de Finansal kiralama şirketi tarafından aylık dönemler itibariyle düzenlenen kira faturalarının nakden ödenmiş olup olmadığının gider kaydı açısından önemi yoktur denilmektedir.

Finansal kiralama işleminin tek düzen muhasebe sistemine göre muhasebeleştirilmesi ise şöyledir.

Örnek: X işletmesi penye üretiminde kullanılmak üzere finansal kiralama yoluyla 2 adet makine kiralamıştır. Kira süresi 4 yıl olup ödemeler her yıl eşit miktarlar da yapılacaktır. Toplam kira bedeli 1.000.000.000 TL'dir.

.../.../..	
730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS	250.000.000
100 KASA HS	250.000.000
.../.../..	
31/12/00	
151 YARI MAMÜL ÜRETİM HS	250.000.000
731 GENEL ÜRETİM GİDERİ	
YANSITMA HS	250.000.000
.../.../..	

731 GENEL ÜRETİM GİDERİ

YANSITMA HS

250.000.000

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ

250.000.000

.../.../...

şeklinde yapılan kayıtlarla hesaplar kapatılacaktır.

B.7.e. Faktoring ve Forfating İşlemleri

Faktoring gerek iç piyasada gerekse ihracatta, satış belgelerinin vadesinde tahsilini, istenildiği takdirde vadeden önce belirli bir oranda peşin ödemeyi sağlayan ve tahsilat riskinin factor denilen aracı kuruluş tarafından karşılanması üstlenen yeni bir finansman yöntemidir.⁴

Forfating ise; ihracattan doğacak alacakların ve risklerin banka forfater tarafından belirli bir iskonto oranı karşılığında ve vazgeçilmez bir biçimde satın alınması, bir başka ifadeyle ise vadeli ihracattan doğan alacakların kesin surette ve iskonto edilerek satılmasıdır.⁵

İşletmelerce katlanılan faktoring ve forfating işlemlerine ilişkin giderler GVK md 40/1'e göre yazılır.

Faktoring ve forfating giderlerinin ne zaman gider olarak dikkate alınacağı konusu açık değildir. Ancak bir yönüyle satış karşılığı alınan alacak senetlerinin iskonto edilmesi gibi düşünüleceğinden, faktoring anlaşmasının yapıldığı dönemde tahakkuk esasında gider yazılacağının kabulü gerekir.

Faktoring işlemlerini bir örnek üzerinden açıklayacak olursak;

(A) işletmesi 300.000.000 TL 'lik 1 ay vadeli alacak senedini

aşağıdaki şartlarla faktör şirkete temlik ediyor.

- ön ödeme oranı % 85
- faktoring faizi % 75
- faktoring komisyonu % 2

Faktoring şirketi müşterisi (A) işletmesine yukarıdaki şartlarla 255.000.000.- TL ön ödeme yapacaktır.

Şöyle ki

- % 85 ödeme 255.000.000 TL
- Faktoring komisyonu 5.100.000 TL
- Komisyonun B.S.M.V (%0.6) 306.000 TL
- Ön ödeme 249.594.000 TL

Bir ay sonra faktör şirket (A) işletmesinin söz konusu faturasını borçludan tahsil edecek ve işletmeye 33.075.000 TL ödenecektir.

- Geriye kalan alacak 45.000.000 TL
- Faktoring faizi 11.250.000 TL
- B.S.M.V 675.000 TL
- Alınan son ödeme 33.075.000 TL

Böylece (A) işletmesi 300.000.000 TL'yi faktör şirkete temlik ederek karşılığında (249.594.000 TL + 33.075.000 TL) = 282.669.000 TL tahsil etmiş, buna karşın 5.100.000 TL faktoring komisyonu ve 11.250.000 TL faktoring faizi ödemiştir. Bu yapılan giderler GVK'nun 40/1'e göre ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilebilecektir.

Bu faktoring giderlerinin muhasebeleştirilmesi ise şöyledir,

.../.../..	
121 ALACAK SENETLERİ HS	300.000.000
....X Faktoring Şirketi	
121 ALACAKLARI SENETLERİ HS	300.000.000
.... Müşterilerden Alacakları	
Firmanın Alacağını "X" Faktoring Şirketine Temliği	
.../.../..	
.../.../..	
100 KASA	282.669.000
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	17.331.000
121 ALACAK SENETLERİ HS	300.000.000
121.10-X Faktoring Şirket	
.../.../..	

B.8. Reklam, Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri

Reklam giderleri mal ve hizmetleri üreten, dağıtımını ve ticaretini yapan işletmelerin satışlarını artırmak, ürettikleri mal ve hizmetleri tanıtmak amacıyla yaptıkları giderleri belgelendirilmek koşuluyla ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilir.

Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri de mal ve hizmet maliyetine girmeyecek giderlerden olup direk sonuç hesaplarına intikal ettirilirler.

Uygulamada reklam, pazarlama ve satış giderleri karşımıza

- Gazete, dergi, televizyon ve diğer basın ve yayın organlarına verilen reklamlar,
- Reklam panoları yoluyla yapılan reklamlar,

- Sportif faaliyetlerle yapılan reklamlar,
- Satış kampanyaları,
- Bayilere yönelik kampanyalar,
- Hediye ve eşantyon dağıtımı,
- Satış komisyonları,

şeklinde çıkmaktadır.

Reklam, pazarlama ,satış ve dağıtım giderleride dönemsellik ilkesi gereği tahakkuk tarihleri itibariyle gider yazılır. Eğer yapılan harcama birden fazla yılı ilgilendiriyorsa, reklam yapacak televizyon kuruluşuyla yapılan anlaşmanın birden fazla yılı kapsamasa örneğinde olduğu gibi, yapılan giderler ilgili oldukları yıllar itibariyle ve de dönemsellik ilkesine uygun olarak gider kaydedilir.

Pazarlama,satış,dağıtım giderleri karşılığında maddi veya gayrimaddi bir sabit kıymet iktisap ediliyorsa yapılan giderin aktif kıymet hesabıyla aktifleştirilip amortisman ayrılması gerekir. İşletmelerin sahip olduğu reklam panoları bunlara örnektir.

B.9-Bilgisayar Yazılım Giderleri

Bilgisayar yazılımları işletim sistemleri ve yazılım programları olarak ikiye ayrılır.

Bilgisayar yazılım programları VUK'na göre doğrudan gider olarak veya amortisman ayrılması suretiyle gider yazılır.

İşletim sistemleri ise bilgisayarın kullanılması için mutlaka bulunması gereken ve bilgisayarla birlikte satılan programlardır. Bunların bilgisayarla birlikte amortismana tabi tutulması gerekir.

B.10- Holdinge Bağlı Kuruluşların, Holding Tarafından Yapılan Genel Giderlere İştirak payları

Holding şeklinde örgütlenen kuruluşlar, Holding tarafından kendilerine sunulan,

- Araştırma geliştirme giderleri,
- Finansman temini,
- Pazarlama dağıtım,
- Yatırım projelerinin hazırlanması,
- Hedeflerin tayini,
- Planlama,
- Örgütlendirme ve kararların uygulanması,
- Bilgisayar hizmetleri,
- Sevk ve idare,
- Mali revizyon ve vergi müşavirliği,
- Piyasa araştırmaları ,
- Halkla ilişkilerin tanzimi,
- Personel temin ve eğitimi,
- Muhasebe ve organizasyon ve kontrolü,
- Hukuk müşavirliği,

gibi hizmetlerden fiilen yararlandığı ve kendilerine holdingce kesilen faturada hizmetin nevi'nin açıkça belirtilmesi koşuluyla holding genel giderlerine iştirak paylarını gider olarak yazabilir.

K.V. 33 seri no'lu Genel Tebliğinde ve bu tebliğe dayalı olarak 6.5.1985 tarih ve 258 yayın sıra no'lu Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyon Kararı'nda da durum ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

Danışma komisyonu kararında Holdingler tarafından genel idare giderlerinin hizmetin mutlaka verilmiş olması, kesilen faturada hizmetin nevi'nin ayrıntılı olarak belirtilmesi ve tek faturada birkaç hizmet bedelinin bir arada bulunması halinde her hizmet bedelinin ayrı ayrı gösterilmesi kaydıyla iştirak de bulunduğu şirketlere fatura edilebileceği belirtilmiştir.

B.11- Meslek Örgütlerine ve Derneklerine Katılım Giderleri

Yasal zorunluluklar nedeniyle üye olunan meslek örgütlerine ödenen aidat vb ödemeler gider olarak kayıtlara alınabileceği gibi buna karşılık yasal zorunluluk olmadan kendi aralarında kurdukları dernek, vakıf veya birliklere masrafa katılma payı yada başka bir şekilde yapılan ödemeler gider olarak kayıtlara alınamaz.

B.12-Yurt Dışı Büro Giderleri

Yurt dışında bulunan bürolar için merkezden yapılan harcamalar gider olarak dikkate alınır. Bunun için gerekli koşullar büronun yurt dışında Türkiye'deki işle ilgili faaliyette bulunması, harcamaların Türkiye'deki kazancın elde edilmesi ve idame için yapılması ile VUK'nun 227 ve müteakip maddeleri çerçevesinde tevsik edilmesidir.

Yurt dışındaki büronun faaliyetleri sonucunda oluşan kazanç yada zararlar Türkiye'deki sonuç hesaplarına intikal ettirilir ve bu kazanç ve zararlar Türkiye'deki hesaplarından mahsup edilir.

B.13-Avukat ve Danışmanlara Yapılan Ödemeler

Avukatlara ve mali danışmanlara verdikleri hizmet karşılığında yapılan giderler, her ne kadar gelirin elde edilmesi ile doğrudan ilgili olmasa da, işletmenin öz sermayesinin korunması, dolayısıyla da kazancın devam ettirilmesi ile ilgili olduğundan gider olarak dikkate alınır.

B.14-Yasal Zorunluluklar Nedeniyle Yapılan Ödemeler

Bir faaliyetin yapılması için vergi kanunları dışındaki kanunlar bazı ödemelerin yapılmasını zorunlu kılmışsa bu ödemeler gelirin elde edilmesi ve devam ettirilmesi için zorunlu giderlerdendir

ve bu ödemeler ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınır. Bu kapsamda başlıklar halinde sayılabilecek ödemeler aşağıdaki gibidir.

- * Umumi hayatta müessir afetler dolayısıyla alınacak tedbirlerle yapılacak yardımlara dair kanuna göre ödenen fon hesabı,
- * Sivil savunma kanuna göre ödenen sivil savunma fonu,
- * Türk standartları enstitüsü kuruluş kanununa göre ödenen aidatlar,
- * Ticaret ve Sanayi Odaları, Ticaret Odaları, Sanayi Odaları, Deniz Ticaret Odaları, Ticaret Borsaları ve Türkiye Ticaret Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği Kanuna Göre Ödenen Aidatlar,
- * Maden Kanuna göre ödenen devlet hakkı, madencilik fon iştiraki, ihbar ve buluculuk hakkı,
- * Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün teşkilatları ve görevleri hakkında kanuna göre yaptırılan spor tesisleri giderleri,
- * Organize sanayi bölgeleri kanuna göre ödenen aidatlar,
- * Eğitime katkı payı ve özel işlem vergisi ,
- * Tasarruf mevduatı sigorta fonu,
- * Petrol kanuna göre ödenen devlet hakkı ve hissesi,
- * Milli produktivite merkezi kuruluş kanununa göre ödenen aidatlar,

Yasal yükümlülüklerin zamanında yerine getirilmemesi nedeniyle ödenen gecikme zamları ve faizleri A.A.T.U.H.K. ve

VUK'nun ilgili hükümlerine girmemesi ve diğer kanunlarda aksine her hangi bir hüküm olmaması şartıyla gider kaydedilebilir.

Ayrıca elektrik, su, gaz, telefon vb. ödemelerde, ödemenin zamanında yapılmaması dolayısıyla ödenen gecikme zam ve faizleri de A.A.T.U.H.K. hükümlerine göre ödenen gecikme zam ve faizleri niteliğinde olmadığından ticari kazancın tespitinde gider unsuru olarak dikkate alınır.

B.15-Götürü Gider Uygulaması

Götürü gider uygulamasından

* İhracat,

* Yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetler ile taşımacılık faaliyetinde bulunan G.V. ve K.V. mükellefleri yararlanabilir. Dar mükellefler de götürü gider uygulamasından yararlanabilirler.

GVK madde 40/1'e göre belgelendirilemeyen giderlere karşılık olmak üzere götürü olarak kaydedilebilecek tutar yukarıda yazılı faaliyetlerden döviz olarak elde edilen hasılatın binde beşini aşamaz.

Hasılat kavramı içinde değerlendirilen dövizlerin, kambiyo mevzuatı gereğince Türkiye'ye getirilmesi şartı aranılmamaktadır.

Dolayısıyla götürü giderin hesaplanabilmesi için ;

* Harcamanın yapılmış ,

* İşletmenin mal varlığında bir azalma meydana gelmiş olmalıdır.

Hesaplanan götürü giderlerinde Tekdüzen Muhasebe Sis-

temi'nde ilgili gider hesaplarında izlenmesi ve dönem sonunda 690 Dönem Kar Zarar hesabına aktarılması gerekir. Götürü gider tutarını aşan kısmın ise kanunen kabul edilmeyen gider olarak, TDMS'ne göre hesaplanan ticari kara ilavesi gerekmektedir.

B.16-Diğer Giderler

Çalınan mal ve paralar ; GVK md 40/1'e göre gelirin elde edilmesi ve idamesi için yapılan bir genel gider niteliği olmadığından ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınamaz.

Garanti gider karşılıklarında, MB'nın 30/03/1998 tarih ve 29/2957-288-43/1181 sayılı özelgesinde VUK'nun 287 ve 288. maddeleri hatırlatıldıktan sonra

- " Satış sonrasında müşterileri memnun etmek amacıyla garanti verilmesi ve bu garanti çerçevesinde satışın yapıldığı dönemden sonraki dönemlerde verilecek hizmetler nedeniyle ortaya çıkabilecek borçlar için, VUK'nun 288. md'i uyarınca karşılık ayrılarak vergi matrahının tespiti sırasında gider olarak dikkate alınmasının mümkün olmadığı" belirtilmiştir.

Personel kamp, dinlenme ve spor tesisleri giderleri, eğer gelirin elde edilmesi ve idamesi ile doğrudan ilişkilendirilemiyor ise sadece personelin dinlenmesi, eğlenmesi, spor yapması için yapılmış tesislerle ilgili giderler kazancın tespitinde indirim konusu yapılamaz.

Diğer taraftan yasal yükümlülüklerin yerine getirilmesi amacıyla yapılan spor tesislerine ilişkin harcamalar kazancın tespitinde indirim konusu yapılır. Örneğin işçi sayısı 500'ü aşan müesseselerin, 3289 sayılı Gençlik ve spor Genel Müdürlüğü'nün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun gereği yapmak zorunda oldukları spor tesisleriyle ilgili giderleri gösterebilir.

Öğrenci burs giderleri, bu konuda M.B.'nın 8.11.1979 tarih,GVK/1-12126-66-49 sayılı özelgesinde "G.V.K.'nun 40/1 maddesi hatırlatıldıktan sonra verilecek bursların;

- İşle ilgili olması, yani burs verilen kişilerin okulu bitirdikten sonra burs verilen işletmede hizmet yükümlülükleri nedeniyle çalışacaklarını gösteren bir sözleşme düzenlenmesi ve bu durumun her hangi bir inceleme anında inceleme elemanına kanıtlanması,

- Burs verilecek bu kişilerin, Türkiye'nin her tarafında eğitim gören öğrencilerin katılabileceği bir yarışma sınavı sonunda sınavı kazanan kişilerden olması,

- Verilecek burs miktarının işin önemi ve genişliği ile orantılı olması, durumunda gider yazılması mümkündür." denilmektedir.

Özelgede yer alan şartların hepsinin birden dikkate alınması gerekmektedir.

Gayrimeşru ödemelerin gider niteliği,

1. Gelir Vergisi Kanununun 40. maddesinin 1 numaralı bendinde ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin kazancın safi tutarının hesaplanmasında indirileceği hükme bağlanmıştır. Bu hükme göre, kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler kanunlara aykırı olup olmadığına bakılmaksızın gider yazılabilir.
2. Gelir Vergisi kanununun 40. Maddesinin 1 numaralı bendinde genel giderlerin, kazancın elde edilmesi ve devam ettirilmesiyle doğrudan ilgili olması koşulu aranmış, başka kanunlarla yasaklanmış ödemelerin gider kabul edilmeyeceğine dair bir belirleme yapılmamıştır. Bu nedenle

41. Maddede gider kabul edilmeyeceği hükme bağlanan giderlerden olmayan ve 40. Maddenin 1 numaralı bendindeki koşullara uygun bulunan bütün giderler ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilir.

3. Vergi Usul Kanununun 9. Maddesinde, vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunmasının, mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmayacağı hükme bağlanmıştır. Bu hüküm gereğince ticari faaliyet sonucu elde edilen gelir, bu faaliyet başka kanunlara göre suç da olsa, gelir vergisine tabidir. Hesap Uzmanları Danışma Komisyonu tarafından; yasakların kanunlarda açıkça gösterilmesi gerektiği, verginin temel prensiplerine aykırı olmayan ve vergiye tabi gelirin elde edilmesi için gerekli bulunan ödemelerin vergi kanunlarıyla açık bir şekilde yasaklanmadıkça gider olarak kabul edilmesinin zorunlu olduğu gerekçesiyle, ihalelere katılmama karşılığında yapılan ödemelerin vergi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilmesi gerektiği kararı verilmiştir.

Öte yandan, gayri meşru ödemelerin kanunen himayesinin söz konusu olamayacağı gerekçesiyle, bu ödemeleri gider kabul etmeyen yargı kararları bulunmaktadır.⁶

2- SOSYAL GİDERLER

Sosyal giderler başlığı altındaki giderlere G.V.K.'nın 40/2 maddesinde yer verilmiştir. Buna göre hizmetli ve işçilerin;

* İşyerinde veya işyerinin müstemilatında iâşe ve ibate giderleri,

* Tedavi ve ilaç giderleri,

* Giyim giderleri,

* Sigorta primleri ve emekli aidatı

ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılacak giderlerdendir.

2.1 İşyerinde veya İşyerinin Müştemilatında İlaşe İbate Giderleri

İlaşe ve ibate giderlerinin ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilmesi için VUK da belirtilen esaslara göre belgelendirilmesi gerekir. GVK'nun 23/8'e göre hizmet erbabına işyerinde veya müştemilatında yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler tutarına bakılmaksızın gelir vergisinden müstesna olup, gider olarak da indirimi mümkündür. Yemeklerin işyerinde veya müştemilatında verilmesi istisna uygulaması bakımından önemi yoktur. İstisna kapsamına yemekle birlikte içecek ve benzerleri de girmektedir. Personele işyeri veya müştemilatında yemek verilmesi suretiyle yapılan teslim ve hizmetler KDV'ne tabi değildir, ama mal ve hizmetlerin iktisabında yüklenilen vergiler indirim konusu yapılır.

Personele işyeri veya müştemilatı dışında verilen yemek bedelleri ise GVK'nun 61. maddesine göre ücret niteliğindedir ve herhangi bir sınırlama olmaksızın gider kaydedilir.

GVK'nun 23/8 maddesine göre ise işverenlerce işyeri veya müştemilatı dışında yemek verildiği durumlarda, ödemenin hizmeti sağlayan mükellefe yapılması suretiyle çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin 2.350.000 lirayı aşmayan kısmı gelir vergisinden istisna tutulmuştur. Aşan kısmı ile hizmet erbabına yemek bedeli olarak nakden yapılan ödemeler ücret olarak vergilendirilir.

Personele yemek fişi yemek parası veya yemeklik erzak verilmesi durumunda, GVK'nun 40/1 veya 2 numaralı bentleri gereğince işletmelerce gider yazılabilir.

Personele yemek fişi verilmesiyle suretiyle sağlanan menfaatler yemeğin işyerinde veya müştemilatında verilmesi durumunda, gelir vergisi stopajına ve herhangi bir sınırlamaya konu olmaksızın gider kaydedilir.

Yemeğin, işyeri ve müştemilatı dışında verilmesi durumunda ise, GVK'nun 23/8 maddesindeki tutarı aşmayan kısmı stopaja konu olmadan gider kaydedilir, tutarı aşan kısmı ise stopaj yapılarak gider kaydedilir.

Personele verilen yemek paraları ise GVK'nun 61 maddesine göre ücret niteliğindedir ve stopaja tabi tutulduktan sonra ücret bordrosuna dayanılarak genel gider yazılır.

Personele verilen yemeklik erzak bedeli de ücret niteliğindedir ve genel gider olarak kazanç tespitinde dikkate alınır.

2.2 Barınma Giderleri

GVK'nun 40/2 maddesi kapsamında indirilecek giderler, personelin barınacağı bir yerin inşaatı, hazırlanması, tefrişi, bakım ve temizliği, elektrik ve su giderleri gibi giderlerdir. Bu giderlerin bir kısmı amortisman yoluyla itfa edilirken, bir kısmı da doğrudan gider yazılır.

GVK'nun 40/2 maddesine göre personelin işyerinde veya müştemilatında barındırılması şeklinde sağlanan menfaatler gelir vergisi stopajına konu olmaz.

2.3 Tedavi ve İlaç Giderleri

GVK'nun 40/2 maddesine göre hizmetli ve işçilerin tedavi ve ilaç giderleri indirilecek giderlerdendir.

Personelin yakınları için yapılan sağlık harcamaları bu bent kapsamında değerlendirilemez, sadece personelin bu nitelikteki

harcamaları bu bent kapsamına girmektedir. Bu bent kapsamındaki giderler sosyal nitelikli giderler olduğu unutulmadan sınırsız olarak gider kabul edilir ve gelir vergisi stopajına konu edilemez.

2.4 Sigorta Primleri ve Emekli Aidatı

GVK'nun 40/2 maddesinde sigorta primleri ve emekli aidatlarının, istirdat edilmemek üzere Türkiye'de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması emekli ve yardım sandıklarının da tüzel kişiliğe haiz bulunmaları şartıyla ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabileceği hüküm altına alınmıştır.

GVK'nun 40/2 maddesindeki indirim konusu yapılacak sigorta primi işveren payından oluşmaktadır. Sigorta primlerinin işçi hissesine düşen payları ise ücretin bir parçası olduğundan GVK madde. 40/1'e göre gider kaydedilir.

İşverence ödenen sigorta primlerinin ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilmesi için bazı şartlar vardır. Bunlar;

- Söz konusu prim ve aidatların geri alınmamak üzere ödenmiş olması,
- Ödeme yapılan sigorta şirketlerinin, emekli ve yardım sandıklarının Türkiye'de kain olması,
- Söz konusu emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliğe haiz olmaları gerekmektedir.

Ticari kazancın tespitinde, indirilebilir nitelikteki giderler taahhuk ettikleri tarih de gider kaydedilir. Ancak Sosyal Sigortalar Kurumuna ödenen primlerde buna bir istisna getirilmiştir. Sosyal Sigortalar Kanununun 80'inci maddesi gereğince SSK'na fiilen

ödenmeyen primler ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınamaz yani fiilen ödendiği tarihte ancak gider kaydedilebilir.

Sosyal Sigortalar Kanunun 80. Maddesine göre bir aya ait sigorta primleri ertesi ayın sonuna kadar ödenebilmektedir. Bu nedenle Aralık ayına ait olan sigorta primlerinin ertesi yılın Ocak ayında ödenmesi durumunda, bu primlerin Aralık ayının gideri olarak dikkate alınması mümkündür. (174 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği, Maliye Bakanlığı'nın; 21/12/1984 tarih ve GVK/1-2126-4-1166/8417 sayılı, 23/01/1995 tarih ve 10-1933/1347 sayılı özelemleri)

2.5 Giyim Giderleri

GVK'nun 40/2 maddesine göre, 27. Maddedeki giyim giderleri ticari kazancın safi tutarının tespitinde indirilecek giderlerdendir

Bu hükme ve 27.maddesinin 2 numaralı bendine göre personele;

a- işin icabı olarak verilen ,

b- işten ayrılması durumunda geri alınacak

nitelikte olan giyim eşyası bedelleri gelir vergisi stopajına konu olmaksızın indirilecek giderlerdendir.

3 - ZARAR-ZİYAN VE TAZMİNATLAR

GVK'nun madde 40/3'e göre işle ilgili olmak şartıyla ;

Mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar ticari kazancın tespitinde indirim olarak dikkate alınır.

Zarar-ziyan tazminatların gider olarak kayıtlara alınabilmesinin bazı şartları vardır. Bunlar ;

a- İşle ilgili olmalıdır,

b- Zarar-zıyan ve tazminatın mukavelename, ilam veya kanun emrine dayanmalıdır,

c- Zarar-zıyan ve tazminatın şahsi kusurdan kaynaklanmamış bulunması gerekir,

d- Ödemenin mevzuata aykırı fiilden kaynaklanmaması gerekir.

GVK'nun 40/3 maddesine göre ödenen tazminatlar, tahakkuk etmek koşuluyla, fiilen ödenmese de ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınır. Çünkü ticari kazançlarda tahakkuk esası geçerlidir.

4- SEYAHAT GİDERLERİ

Seyahat ve ikamet giderlerine, GVK'nun 40/4 ve 24. maddelerinde yer verilmiştir.

GVK'nun 40/4 maddesine göre

- İşle ilgili olarak yapılan,
- İşin ehemmiyeti ve genişliği ile mütenasip,
- Seyahat maksadının gerektirdiği süreyle sınırlı olarak yapılan seyahat ve ikamet giderleri ticari kazancın tespitinde gider unsuru olarak dikkate alınır.

GVK'nun 24. maddesinde düzenlenen gider karşılıklarında, Harcırah Kanununa tabi kurumlar tarafından harcırah veya yolluk olarak yapılan ödemelerin tamamı, Harcırah Kanunu kapsamı dışında kalan müesseseler tarafından

- İdare meclisi başkan ve üyelerine,
- Tasfiye memurlarına,
- Hizmet erbabına ,

verilen gerçek yol giderlerinin tamamı ile yemek ve yatmak giderlerine karşılık verilen gündeliklerin aynı aylık seviyesindeki devlet memurlarına verilen gündelikleri aşmayan kısmı vergiden istisnadır. Gündelikler devlet memurlarına verilenlerden fazla ise veya devletçe verilen gündeliklerin en yüksek haddini aşarsa aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur.

Yukarıda yapılan açıklamalar doğrultusunda firmalar seyahate giden personelin yeme ve yatma giderlerinin belgelendirilmesi konusunda, gerçek gider veya harcırak uygulamasını seçme bakımından serbesttirler. İki yöntemden birisini tercih etmek zorundadırlar. Her iki yöntemde aynı anda kullanılırsa yani hem seyahatteki personelin getirdiği faturalar kabul edilir, hem de harcırak verilirse, verilen bu harcırak ücret olarak kabul edilir ve stopaja tabi tutulur.

5- TAŞIT GIDERLERİ

GVK'nun 40/5 maddesine göre kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilir.

80 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'ne göre taşıt giderleri kapsamına, genel olarak taşıtların tamir, bakım, yakıt ve benzeri cari giderler girmektedir.

Ayrıca madde kapsamına kiralanan taşıtların kira giderleri girmektedir. Bu giderler GVK'nun 40/1 maddesine göre değerlendirilip giderleştirilmektedir.

İşletmeye dahil ve işte kullanılan taşıt araçlarının normal tamir, bakım onarım giderleri dışında, iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak amacıyla yapılan giderler VUK'nun 269. ve 272. maddeleri gereği taşıtın maliyet bedeline eklenmesi gerekmekte ve amortisman yoluyla gider yazılmak zorundadır.

Örneğin aracın motor aksamının yenilenmesi amacıyla yapılan giderler taşıtın iktisadi ömrünü uzatan nitelikte bir gider olduğundan taşıtın maliyetine eklenerek amortisman yoluyla yok edilmelidir.

6 - VERGİ, RESİM VE HARÇLAR

GVK'nun 40/6. maddesine göre " işletme ile ilgili olmak şartıyla; bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi aynı vergi resim ve harçların" ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılacağı belirtilmiştir.

Aynı vergi, resim ve harçlardan anlaşılması gereken, şahsın mali iktidarını vergilendirmeyi amaçlayan şahsi vergiler dışında kalan resim ve harçlardır. Kanun metninde yer alan gibi ifadesinin anlamı, sadece indirim konusu aynı vergi, resim ve harçlar olmayıp aynı zamanda işletme ile ilgili olan bunlara benzer diğer aynı vergilerde indirime dahildir.

Buna göre aynı vergi, resim ve harçlar çerçevesinde indirim konusu yapılabilecek giderler ;

* İşletme ile ilgili olan ,

* Maddede sayılan veya sayılanlarla aynı mahiyetteki vergilerdir

Taşıt alım vergisini VUK'nun 270 maddesine göre maliyet bedeline eklemekte veya gider yazmakta mükellefler seçimlik hakka sahiptirler. Fakat GVK'nun 41/7 maddesine göre "kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz, uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderlerinin indirim konusu yapılamayacağı" hükme bağlanmıştır. Buna göre de bunların taşıt alım ve ek taşıt alım vergilerinin de gider yazılması veya maliyete eklenmesi mümkün değildir.

Motorlu taşıtlar vergisi işletme ile ilgili olarak ödeniyorsa GVK md. 40/6'a göre ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilir. Ancak iki istisnası vardır. Bunlar ;

- GVK'nun 41/7 maddesine göre kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne , sürat teknesi gibi motorlu deniz, uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanlar için ödenen motorlu taşıtlar vergisi.

- Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunun 14 maddesine göre ;

* (I) sayılı tarifiede yer alan otomobiller

* (III) sayılı tarifiede yer alan yat, kotra ve her türlü motorlu özel tekneler,

* (IV) sayılı tarifiede yer alan uçak ve helikopterler

için ödenen motorlu taşıtlar vergisi gelir vergisi ve kurumlar vergisinde gider olarak kaydedilemez.

Emlak vergisi ise, işletmeyle ilgili olarak ödenen emlak vergileri GVK'nun 40/6 maddesine göre gider yazılır.

Belediye Gelirleri Kanunu gereğince ödenen bütün Belediye Vergileri, tahakkuk ettikleri tarih itibarıyla gider yazılır.

Damga Vergisi Kanunu gereğince ödenen damga vergisi ve Harçlar Kanunu gereğince ödenen harçlar asıl mükellefleri tarafından ticari kazancın tespitinde tahakkuk ettikleri tarih itibarıyla gider yazılır.

Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisinin mükellefi banka, banker ve sigorta şirketleridir. Bunlar ödedikleri vergiyi GVK'nun 40/6 maddesine göre gider yazabilirler. Banka, banker ve sigorta şirketlerince ödenilen vergi müşterilere yansıtılır, müşterilerde

ödedikler bu vergiyi GVK'nu madde 40/1'e göre gider yazabilirler.

Katma Değer Vergisinde, KDVK'nun 29. maddesinde, mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, faaliyetlerine ilişkin olarak yüklendikleri katma değer vergisini indirecekleri ama 58 maddesinde ise, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisi ile mükellefçe indirilebilecek katma değer vergisinin, gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmeyeceği hükmü yer almaktadır.

Buna göre, kural olarak indirilemeyen katma değer vergisi gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacak olup indirilemeyecek katma değer vergileri, KDVK'nun 30. maddesinde tek tek sayılmıştır.

KDVK madde 30'un son fıkrasına göre " Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi" kanunen kabul edilmeyen giderler nedeniyle yüklenilen katma değer vergisi olduğundan, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

Ticari kazancın tespitinde, işletmeyle ilgili olarak ödenen aynı vergi, resim ve harçlar tahakkuk ettikleri tarih itibarıyla gider yazılır. Sonradan ikmalen yada res'en salınan vergilerin, ya kesinleştiği dönemde yada ilgili olduğu dönem beyannamesinde düzeltme yapılarak o dönemin kazancının tespitinde dikkate alınması gibi iki seçimlik yolu vardır.

7-AMORTİSMANLAR

GVK'nun 40/7 madde göre "VUK hükümlerine göre ayrılan amortismanlar" indirilecek giderler kapsamındadır.

VUK'nun 313. maddesinde amortisman "İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan duran varlıkların değerinin, bunların kullanılabilirlikleri süre içinde yok edilmesi" olarak tanımlanmıştır.⁷

VUK'a göre amortisman tabi iktisadi kıymetler başlıklar halinde aşağıda gibidir.

* Maddi ve gayrimaddi mevcutlar ;

- Gayrimenkuller,

- Gayrimenkullerin mütemmim cüzleri ve teferruatı,

- Tesisat ve makinalar,

- Gemiler ve diğer taşıtlar,

- Gayrimaddi haklar,

- Alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar,

- Sinema filmleri,

- Tarım işletmelerinde vücuda getirilen meyvelik, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve

güllüklerle incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri,

- İşletmede inşa edilmiş olan her nevi yollar ve arklar,

* Alacaklar;

- Şüpheli alacaklar,

- Değersiz alacaklar,

- Vazgeçilen alacaklar,

* Aktifleştirilen giderler;

- İlk tesis ve örgütlenme giderleri,

- Özel maliyet bedelleri,
- * Madenlerin ve taş ocaklarının imtiyaz ve maliyet bedelleri,
- * İmtiyazlı işletmelerde sermaye,

VUK'un 313. maddesine göre bir işletmenin amortisman ayırabilmesi için gerekli koşullar şunlardır;

- 1- İktisadi ömrü bir yıldan fazla olan,
- 2- Envantere dahil olan ve işletmede kullanılan,
- 3- Yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan,
- 4- Değeri belli tutarı aşan,

sabit kıymetler amortisman yoluyla itfa edilmek zorundadır.

V.U.K.'na göre, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin itfasında normal amortisman yöntemi veya azalan bakiyeler yönteminden biri kullanılır.

Normal amortisman yönteminde yükümlüler, amortisman tabi iktisadi kıymetlerini % 20'den fazla olmamak şartıyla, serbestçe tespit ettikleri oranlar üzerinden itfa ederler.

Azalan bakiyeler yönteminde ise, bilanço esasına göre defter tutan mükellefler normal amortisman oranının iki katını aşmamak şartıyla yani azami sınır %40 olacak şekilde amortisman tabi iktisadi kıymetlerini itfa edebilirler.

Normal amortisman yöntemini seçen yükümlüler bir daha bu yöntemden vazgeçemezler, azalan bakiyeler yöntemini seçenler ise sonradan normal amortisman yöntemine geçebilirler. Ancak mükellefler iktisadi kıymetleri için ayrı ayrı amortisman yöntemi uygulayabilirler.

Ayrıca VUK 317. maddesi de bazı koşulların gerçekleşmesi halinde fevkalade amortisman hesaplanmasına olanak vermiştir. Bu koşulları;

Amortismanına tabi iktisadi kıymetin;

1- Yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybetmesi,

2- Teknolojik gelişmeler nedeniyle değerini kaybetmesi,

3- Cebri çalışma nedeniyle değerini kaybetmesi,

olarak sıralayabiliriz.

Fevkalade amortisman ayırabilmek için Maliye Bakanlığı'na başvurulması gerekmektedir. Durum tespiti yapıldıktan sonra, ilgili bakanlıklarında görüşü alınarak oran Maliye Bakanlığınca tespit edilir.

Amortisman süresinin ne kadar olacağı VUK'un 320 maddesinde açıklanmıştır. Buna göre; amortisman süresi yıl olarak; 1 rakamının uygulanan amortisman oranına bölünmesiyle bulunur. Azalan bakiyeler yönteminde ise süre 1 rakamının normal amortisman oranına bölünmesiyle bulunur.

VUK'da amortisman oranlarını üç gruba ayırmak mümkündür.

a- Genel oran %20,

b- Arazi ve binalarla normal orandan daha yüksek oranda amortismanına tabi tutulacak sabit kıymetler için belirlenen oranlar,

c- Maliye Bakanlığı'nca yükümlüler itibarıyla tespit edilen fevkalade amortisman oranlarıdır.

Amortismanlar prensip olarak yıllık ayrılır. Amortismanına tabi iktisadi kıymetler yılın hangi günü aktife alınmış olursa olsun sanki o hesap döneminin başında aktife alınmış gibi amortisman uygulamasına tabi tutulurlar Bu prensibin istisnası ise binek otomobillerine ait amortisman uygulamasıdır.

Binek otomobillerinde VUK madde 320'e göre kıst amortisman esası öngörülmüştür.

VUK madde 320'e göre; faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerinin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılacak, amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer itfa süresinin son yılında tamamen yok edilecektir.

Kıst amortisman uygulaması binek otomobillerine münhasır olup, diğer taşıt yada sabit kıymetleri kapsamamaktadır.

Örneğin; faaliyeti binek otomobillerinin kiralanması yada işletilmesi olmayan bir işletme 14 Ağustos 1996 yılında bir binek otomobilini 1.600.000.000 TL maliyet bedeli ile aktifine almıştır. İşletme bu binek otosu için normal usulde ve %20 oranı üzerinden amortisman ayırmaya karar vermiştir.

Buna göre yıllar itibariyle ayrılacak amortisman tutarları aşağıdaki gibidir. (Yeniden değerlendirme ihmal edilmiştir.)

Yıllar	Amortisman Matrahı	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı
1996	1.600.000.000	% 20	133.333.333
1997	1.600.000.000	% 20	320.000.000
1998	1.600.000.000	% 20	320.000.000
1999	1.600.000.000	% 20	320.000.000
2000	1.600.000.000	% 20	506.666.667
			1.600.000.000

örnekteki ilk yıl ayrılacak amortisman tutarı, yıllık amortisman tutarı olan 320.000.000 liranın, binek otomobilin aktive girdiği ayda tam ay sayılmak üzere yılın kalan aylarına tekabül eden kısmı olarak hesaplanmıştır. Buna göre;

$1.600.000.000 \times \% 20 = 320.000.000$ TL yıllık amortisman tutarı

$(320.000.000 \div 12) \times 5$ (kalan ay süresi) = 133.333.333 TL kıst amortisman tutarıdır.

Kıst dönem uygulaması nedeniyle ayrılamayan amortisman tutarı =

$(320.000.000 - 133.333.333) = 186.666.667$ TL'dir.

Bu tutar amortisman ayırma süresinin son yılı olan 2000 yılında ayrılacak amortisman tutarına (320.000.000) ilave edilerek yok edilecektir. Böylece son yıl ayrılacak amortisman tutarı $(320.000.000 + 186.666.667) = 506.666.667$ TL olacaktır.

GVK'nun 40/7. maddesinin parantez içi hükmü

4369 sayılı kanunun 82. maddesinin 3 numaralı fıkrasının s

bendiyle yürürlükten kaldırılmadan önceki haline göre, nakliyecilikte kullanılanlar hariç olmak üzere binek otomobillerinin ve zati ve ailevi ihtiyaçlar içinde kullanılan diğer taşıtların amortismanlarının yarısı indirim olarak dikkate alınamıyordu.

Bu uygulama 4369 sayılı kanun ile 1.1.1999 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır. Böylece VUK hükümlerine göre ayrılan amortismanların tamamı herhangi bir sınırlamaya tabi olmaksızın ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

Kiralanan gayrimenkuller için kiracı tarafından yapılan giderlerinde özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilebilme imkanı VUK'un 272 ve 327 maddelerinde hüküm altına alınmıştır.

Buna göre özel maliyet bedeli ayırabilmek için gayrimenkulun kiralınmış olması, yapılan giderlerin gayrimenkulun değerini artırıcı nitelikte olması, normal tamir-bakım, temizleme giderlerinden olmaması ve yapılan gider sonucunda gayrimenkulden ayrı bir sabit kıymet iktisap edilmemiş olması gerekmektedir.

VUK madde 327'e göre özel maliyet bedeli kira süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilir. Kira süresinin 1 yıl olması durumunda yapılan giderin bir defada gider olarak kaydedilmesi mümkündür. Kiralanan şeyin kira süresi dolmadan boşaltılması halinde henüz itfa edilmemiş olan giderler boşaltma yılında bir defada gider yazılır.

Kira süresinin belli olmaması halinde özel maliyet bedelinin V.U.K.'nın 55 nolu tebliği gereği 5 yılda itfa edileceği kabul edilmektedir.

Kira süresinin sonradan uzaması halinde itfa süresi uzamaz, kira süresi ne kadar tespit edilmişse o sürede itfa edilir.

Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerde yeniden değerlemeye tabi tutulabilir. Fakat bir kısmı yeniden değerlendirme kapsamı dışında tutulmuştur.

Buna göre 151 Seri No'lu VUK Genel Tebliğinde yeniden değerlemeye konu iktisadi kıymetler şunlardır;

- Gayrimenkuller,
- Gayrimenkulun mütemmim cüzü ve teferruatı mahiyetinde olup müstakilen amortismanına tabi tutulan iktisadi kıymetler,
- Tesisat ve makineler,
- Gemiler,
- Diğer taşıtlar,
- Demirbaşlar,
- Özel maliyet bedelleri,

VUK'nun mükerrer 298. maddesinde ise yeniden değerlendirme kapsamına girmeyen iktisadi kıymetler ise şunlardır;

- Sinema filmleri,
- Alameti farika hakları,
- Peştemallıklar,
- İlk tesis ve taazzuv giderleri,
- Organizasyon, etüt ve arama giderleri,
- Maliyetleri ve amortisman süre ve tarzları itibariyle yukarıdakilere benzeyen diğer aktif kıymetler,

Geçici vergiye ilişkin kazanç tespitinde mükellefler, yıllık olarak hesaplayacakları amortisman tutarının o döneme isabet eden kısmını gider olarak dikkate alabilirler. Amortismanına tabi iktisadi kıymet yıl içinde iktisap edildiyse, yıllık olarak ayrılacak amortisman tutarının yine ilgili olduğu döneme isabet

eden kısmı dikkate alınacaktır. Örneğin ikinci dönemde iktisap edilen bir iktisadi kıymet için bu dönemde 6 aylık amortisman ayrılabilir.

VUK'nun 320.maddesinin 2.Fıkrasında yer alan binek otomobillerine ayrılan amortismanlar, geçici vergiye ilişkin kazanç tespitinde de dikkate alınır.

Amortisman uygulamasında seçilen usulün geçici vergi dönemlerinde de değiştirilmesi mümkün değildir.

Amortisman ayırmada geçici vergiye ilişkin durumu bir örnekle açıklayabiliriz.

Örnek : Bir X işletmesi 24.02.2001 tarihinde, işletmesinde kullanmak üzere bir demirbaş eşya satın almıştır. Demirbaşın alış bedeli 1.017.125.000.-TL, KDV'si 172.911.250.-TL olup, KDV dahil toplam bedeli 1.190.036.250.-TL'dir. Bu işletme amortisman tabi iktisadi kıymetler için normal amortisman yöntemi kullanmakta olup, bu iktisadi kıymetlerin üzerinden de % 20 oranında amortisman ayrılmaktadır.

Buna göre yıllık olarak ayrılacak toplam amortisman $1.170.125.000 \times \% 20 = 234.025.000$ TL' dir.

Toplam amortismanın geçici vergi dönemlerine isabet eden tutarları ise şöyledir;

Ocak- Mart Amortismanı	:	58.506.250.TL
Ocak -Haziran Amortismanı	:	117.012.500.TL
Ocak -Eylül Amortismanı	:	175.518.750.TL
Ocak -Aralık Amortismanı	:	234.025.000.TL dir.

Mükellef geçici vergi dönemlerinde yukarıda belirtilen amortisman tutarlarını kazancından indirebilme hakkına sahiptir.

8- SENDİKALARA ÖDENEN AİDATLAR

GVK'nun madde 40/8'e göre işverenlerce sendikalara ödenen aidatların ticari kazançtan indirileceği hüküm altına alınmıştır. Ancak maddenin parantez içi hükmüne göre sendikalara ödenen aidatın bir aylık tutarı, işyerinde işçilere ödenen çıplak ücretin bir günlük toplamını aşamaz. Bu sınırı aşan ödemelere ilişkin giderler kabul edilmemektedir.

9- BİREYSEL EMEKLİLİK SİSTEMİNE ÜCRETİ ADINA ÖDENEN KATKI PAYLARI

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesine 7.10.2001 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere eklenen 9. bent hükmüne göre bireysel emeklilik sistemine ücretli adına ödenen katkı payları ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. İlgili bent hükmü şöyledir;

"İşverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları (Gerek işverenler gerekse ücretliler tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen ve vergi matrahının tespitinde dikkate alınan katkı paylarının toplamı bu kanunun 63. maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinde belirlenen oran ve haddi aşamaz)"

G.V.K.'nın 63/3 üncü maddesinde belirtilen oran ve haddi (aylık ücretin %10 ve yıllık asgari ücret tutarını) aşmamak koşuluyla, işverenler tarafından ücretliler adına ödenen katkı payları, işverenlerce ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınacaktır. Bu düzenleme sadece bireysel emeklilik katkı payları için yapılmıştır. Özel şahıs sigorta primleri ile emekli ve yardım sandıklarına ödenen aidat ve primler kapsam dışındadır.

Gider olarak dikkate alınacak olan "yıllık asgari ücret"; asgari ücretin yıllık brüt tutarını; elde edilen "aylık ücret" ifadesinde brüt ücret tutarını ifade etmektedir.

İşveren tarafından ücretli adına ödenen katkı paylarının, ücretliye ödenip böylece brüt ücretin gider yazılmasıyla, ücretli ilişki kurulmadan doğrudan gider yazılmasının vergileme açısından farkı olmamakla beraber, yapılan düzenleme ödenen katkı paylarının ücretli ilişkilendirilmeden doğrudan gider yazılması gerektiği yönündedir.

B- TİCARİ KAZANCIN TESPİTİNDE KABUL EDİLMİYEN GİDERLER

1- Teşebbüs Sahibi İle Eşinin Ve Çocuklarının İşletmeden Çektikleri Değerler

GVK'nun 41. maddesinin 1. Fıkrasının 1 numaralı bendinde, teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paraların veya aynen aldıkları sair değerlerin gider olarak indirilemeyeceği belirtilmiştir. Aynen alınan değerler emsal bedeli ile değerlendirilerek teşebbüs sahibinin çektiklerine ilave olunur. Bu durum GVK'nun 38. maddesi hükmü ile paralellik göstermektedir.

GVK'nun 41. maddesinin amacı, ticari işletmede sahibi ve yakınlarının kişisel varlıkları ve giderleri ile ticari işletmeye ilişkin giderlerinin ayrı olarak düşünülmesini kapsamaktadır. Kar üzerindeki olumsuz etkiler ortadan kaldırılmış olur.

Teşebbüs sahibi; kolektif şirketlerde ortakları, adi ve eshamlı komandit şirketlerde komandite ortakları, şahıs işletmelerinde sahibini, adi ortaklıklarda ise, ortaklardan her birini ifade eder. Bu tanım GVK'nun 41. maddesinin ikinci fıkrasında yapılmıştır.

Teşebbüs sahibinin eşi, Medeni Kanuna göre, aralarında evlilik bağı kurulmuş olan kadın veya erkektir.

GVK'nun 41. maddesi ile teşebbüsün varlığı ile teşebbüs sa-

hibi, eş ve çocuklarının varlığının birbirinden ayrılması amaçlanmaktadır. İşletme varlığının üzerinde tasarruf imkanına sahip olan kişilerinde bu kapsamda değerlendirilmesi gerekir. Ölüm halinde ticari işletmenin varislere intikalinde durum farklıdır. Bu takdirde, işletme sahibinin ticari işletmeyle ilgili olarak, özel planda yaptığı bir tasarruf yoktur. Dolayısıyla işletmeden kıymet çekildiğinin kabulü ile değerlendirme yapma yoluna gidilemez.

Çocuk kavramı ile 4369 sayılı Kanunla kaldırılan GVK'nun 93. maddesinde, mükellefle birlikte oturan veya mükellef tarafından bakılan (nafaka verilmek suretiyle bakılanlar dahil) 18 yaşını doldurmamış evlatlar şeklinde tanımlanmıştır.

Ticari kazancın tespitinde işletme sahibinin kendisine, eşine ve çocuklarına hiçbir imkan tanınmazken, zirai kazancın tespitinde, işletmede istihsal olunan mahsullerden teşebbüs sahibi ile eşi ve velayeti altındaki çocukları tarafından istihlak edilenler gider olarak kabul edilir.

Gelir Vergisi Kanunumuz işletme sahibinin özel hesap ve işlemleri ile işletmenin hesap ve işlemlerini birbirinden ayırmış olup, şahsi ihtiyaçlar için işletmeden çekişlere izin vermemiştir. Bu kuralın değişik yöntemlerle zaman zaman ihlal edildiği görülmektedir. Bu yöntemlerden birisi işletmeye eş veya çocukların bedelsiz veya düşük bedelle ortak edilmesi veya işletmenin devredilmesidir. Gerek devirlerde gerekse ortak alımlarında emsal bedeli ilkesinin korunması gerekir. Emsal bedelinin altındaki ortak alımlarının veya devirlerin Veraset ve intikal vergisi kanununa göre ivazsız intikal olarak vergiye tabi tutulması gerektiğini hatırlatmak isteriz.⁸

a-İşletmeden Çekilen Varlıkların Değerlenmesi

Yukarıdaki bölümde açıklandığı üzere, GVK'nun 41. mad-

desinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinin parantez içi hükmünde, işletmeden "aynen alınan değerler emsal bedeli ile değerlendirilerek teşebbüs sahibinin çektiklerine ilave olunur" şeklinde hükme bağlanmıştır.

Emsal bedel, VUK'nun 267. maddesinde,gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değer olarak tanımlanmıştır.

Emsal bedel sıra ile aşağıdaki şekilde tespit edilir:

1-Ortalama fiyat esası

2-Maliyet bedeli esası

3-Takdir esası

Vergi Usul Kanunu 267.maddeye göre;

" Emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan, veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir. Emsal bedeli sıra ile, aşağıdaki esaslara göre tayin olunur:

Birinci sıra: (Ortalama fiyat esası) aynı cins ve nevideki mallardan sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya bir evvelki veya bir daha evvelki aylar- da satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan "Ortalama satış fiyatı" ile hesaplanır. Bu esasın uygulanması için, aylık satış miktarının, emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına nazaran % 25 ten az olmaması şarttır.

İkinci sıra: (Maliyet bedeli esası) Emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için % 5,

perakende satışlar için % 10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli eder.

(2686 Sayılı Kanunun 35. maddesiyle değişen fıkra) Üçüncü sıra: (Takdir esası) Yukarıda yazılı esaslara göre belli edilemeyen emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilir. Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri nazara alınmak suretiyle yapılır. Takdir edilen bedellere mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açma hakkı mahfuzdur. Ancak, dava açılması verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmaz. Emsal bedelinin mükellef tarafından bizzat hesaplandığı hallerde, bu hesaplara ait kayıt ve cetveller ispat edici kağıtlar olarak muhafaza edilir. Yukarıdaki esaslara mukayyet olmaksızın kaza mercilerinin re'sen biçtikleri değerler ile zirai kazanç ölçülerini tespit eden kararnamelerde yer alan unsurlar emsal bedeli yerine geçer. Ücretle yapılan imalatla ücretin gerçek miktarının bilinmemesi veya doğru olarak tayin edilememesi hallerinde tespit edilecek emsal ücret de aynı esaslara göre tayin olunur."

Ortalama fiyat esası ve maliyet bedeli esasına göre emsal değer mükellef tarafından hesaplanır.

Takdir komisyonunca emsal bedel takdiri ancak yükümlünün veya vergi idaresinin başvurusu ile yapılır.

b-İşletmeden Çekilen Gayrimenkullerin Değerlenmesinde Özellikler

VUK'nun 267. maddesi hükmünden anlaşılacağı gibi emsal bedel, malın satış bedeli yerine geçecek bir ölçü niteliğinde olup, bu madde ile emsal bedele rayiç değere eş bir değer verildiği anlaşılmaktadır. (MB'nın 15.2.1994 tarih ve 45/452-267-63/

10145 sy özelgesi ve Dnş. 9. D.'nin 19.10.1995 tarih ve E:1994/5448 K: 1995/2625 sy. Kararı)

Maliye Bakanlığının Özelgelerinde ve Danıştay Kararlarında;

"VUK'nun 267. maddesindeki tanımlama ile emsal bedele rayiç değere eş bir değer verildiğinin anlaşıldığı, bu nedenle, gayrimenkullerin değerlendirilmesinde 267. maddenin birinci ve ikinci bent hükümlerinde yer alan ortalama fiyat esası ve maliyet bedelinin esas alınmasına imkan bulunmadığı, ilk iki sırada yer alan esasların sabit kıymetle ilgili olmadığı, üçüncü sırada yer alan takdir esasının ilk iki sıraya göre belli edilemeyen emsal bedelin takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilmesine ilişkin bulunduğu açıklamaları yer almaktadır."

VUK'nun 267. maddesine göre işletmeden çekilen gayrimenkullerin takdir esasına göre emsal bedeli ile değerlendirilerek hasılat yazılması gerekir.

Konuya İlişkin Danıştay Kararları:

İnşa edilip satılan apartman dairelinin yükümlünün kendisine ayrılan dairenin işletmeden çekilen değer olarak emsal bedeli ile değerlendirilmesi gerekir. (Dnş.13. D. 29.5.1974 tarih ve E:1973/3502 K: 1974/2369 sy. Kararı)

Fabrikayı ziyarete gelenlere verilen kumaş ve iplikler girişimci tarafından işletmeden çekilen ayın niteliğinde değildir. (Dnş.4. D. 29.6.1968 tarih ve E:1963/1095 K: 1968/3507 sy. Kararı)

Otel işleten iki ortağın otelin iki odasında kalmalarından dolayı, iki odanın emsal fiyatları ile değerlendirilmesi ve bunun işletmeden aynen alınan değer olarak kabul edilmesi mümkün değildir. (Dnş.13. D. 16.5.1979 tarih ve E:1978/2767 K: 1979/1343 sy. Kararı)

- Teşebbüs sahibi ile eş ve çocuklara düşük bedelli satış yapılması durumunda emsal bedele göre hesaplanan farkın, teşebbüs sahibinin çektiklerine ilave olunması gerekir. (Dnş.3. D. 31.1.1992 tarih ve E:1990/2543 K: 1992/348 sy. Kararı)
- Mükellefin işletmede çalışan çocuklarının işyerinde yedikleri yemek bedelleri işletmeden çekilen ayın olarak kabul edilemez. (Dnş.4. D. 28.9.1972 tarih ve E:1969/4709 K: 1972/5386 sy. Kararı)

2-Teşebbüs Sahibi İle Eş Ve Küçük Çocuklarına Yapılan Ödemeler

GVK'nun 41/2. bendinde teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatların ticari kazancın tespitinde indirilmesi mümkün olmayan giderlerden olduğu hükme bağlanmıştır. Gerekçe olarak muvazaalı ödemeler gösterilmektedir.

Teşebbüs sahibi ve eş kavramlarını daha önceki bölümde açıklamıştık. Küçük çocuk kavramı ise, 18 yaşını geçmemiş olanları ifade eder. Böylece, 18 yaşını geçmiş olan çocuklara yapılan ödemeler gider olarak indirilebilir. Medeni kanuna göre mahkeme kararı ile reşitliğine karar verilen çocuklarda küçük çocuk deyiminin dışında kalacaklardır.

Teşebbüs sahibinin mülkiyetindeki bir gayrimenkulün işletme tarafından kullanılması durumunda VUK'nun 187. maddesine göre envantere dahil edilir. Bu durumda kira ödense dahi indirimi mümkün değildir. Ancak teşebbüs sahibinin eş ve çocuklarının mülkiyetindeki bir durumda ödenen kira bedeli gider olarak yazılabilir. Bu durumda eş ve çocuklar için elde edilmiş bir gayrimenkul sermaye iradı söz konusudur. Kira ödenmese dahi eş

ve çocuklar gayrimenkul sermaye iradı elde ettikleri kabul ve bu tutarı beyan ederler. Gayrimenkul işyeri olarak kullanıldığı için GVK'nun 21. maddesindeki istisna hükmü uygulanmaz.

Gelir vergisi mükellefi olan gerçek kişilerin işletmelerinde 18 yaşından büyük çocuklarını ücretli çalıştırmalarının dışında küçük çocuklar ve işletmede görevi olmayan yetişkin çocukların seyahat giderleri kabul edilmez. Bunların dışında iş sahibi olan baba veya anneleriyle iş seyahati yapmaları bu durumu değiştirmez. ⁹

Sekreterler ile iş seyahatine çıkılması durumunda, işle ilgili seyahat giderleri gider olarak yazılabilir. ⁹

Konuya İlişkin Danıştay Kararları Ve Maliye Bakanlığı Özel-geleri:

- Eşinin hissedarı bulunduğu kolektif şirketten aldığı aylıklar diğer ortakların hisseleri nispetinde gider yazılabilir. (Dnş. 4. D.'nin 25.12.1968 tarih ve E:1966/4722 K: 1968/6123 sy. Kararı)
- Şirket müdürünün ikameti için alınıp aktifleştirilen möbleye ait amortismanlar gider olarak kabul olunur. (Dnş. 4. D.'nin 30.12.1969 tarih ve E:1968/2006 K: 1969/6910 sy. Kararı)
- Kollektif şirketle bilfiil çalışan ortaklara ödenen ücretler gider yazılamaz.(Dnş. 4. D.'nin 22.1.1969 tarih ve E:1965/4782 K: 1969/169 sy. Kararı)
- Karı kocanın birlikte çalıştırdıkları lokantada yedikleri yemekler işletmeden çekilen kıymet niteliğinde değildir.(Dnş. 4. D.'nin 30.1.1971 tarih ve E:1970/231 K: 1971/744 sy. Kararı)

- Şahıs işletmelerinde eşe ödenen ücretlerden vergi kesilir. Ancak ödenen ücretler ve sigorta işveren primi hissesi gider olarak yazılamaz. (MB'nın özelgesi, 26.2.1985 tarih ve 2.2138-2.865 sy)
- Sadece kara ortak olan emeğini ortaya koymuş ortağa, ayrıca ödenen aylık ücretler, gider olarak yazılabilir. (Dnş. 13. D.'nin 10.2.1977 tarih ve E:1976/2554 K: 1977/442 sy. Kararı)
- Küçük çocuğu kolektif şirket ortağı olan babaya ,işletmeden ödenen ücretler gider yazılamaz. (MB'nın özelgesi, 23.3.1973 tarih ve 2126-321 sy)

3- Teşebbüs Sahibinin İşletmeye Koyduğu Sermaye İçin Yürütülen Faizler

GVK'nun 41. maddesinin birinci fıkrasının 3 numaralı bendinde,teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülen faizlerin gider olarak kabul edilmeyen ödemeler olduğu belirtilmiştir.

İşletme sahibi koyduğu sermaye karşılığında kar almakta olup, aynı zamanda da faiz alması, aynı sermayeden iki defa para çekilmesi demektir. Buna kanun koyucu müsaade etmemektedir. İşletme sahibinin sermayeden aldığı kar payının gider yazılması da mümkün değildir.

Adi ortaklıklarda ortaklara,ferdi işletmede işletme sahibine kolektif şirketlerde ortaklardan her birine, komandit şirketlerde komandite ortaklara koydukları sermaye nedeniyle ödenen faizler, ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılamaz.

Konuya İlişkin Danıştay Kararı:

- İşletmeye teşebbüs sahibinin eklediği değerlere faiz yü-

rütülemediği gibi ortakların geçimleri için işletmeden çektikleri değerlere de faiz yürütülemez. (Dnş. 4. D.'nin 4.5.1976 tarih ve E:1975/2246 K: 1976/1110 sy. Kararı)

4- Teşebbüs Sahibi İle Eş Ve Küçük Çocuklarının İşletmeden Olan Alacaklarına Yürütülen Faizler

GVK'nun 41. maddesinin birinci fıkrasının 4 numaralı bendinde, teşebbüs sahibi ile eş ve küçük çocuklarının işletmede cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülen faizlerin gider kabul edilmeyen ödemeler olduğu belirtilmiştir.

Reşit olan çocukların işletmeden, alacaklarına yürütülen faizler gider olarak ticari kazancın tespitinde indirilebilir. Ancak faizlerin normal faizlerin üzerinde muvazaalı olarak belirlenmesi durumunda ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılması mümkün değildir.

Gelir Vergisi Kanunun 41/4.maddesi ile 75/6.maddesinde, cari hesap alacakları ve benzeri alacaklar üzerine yürütülecek faizlerden gelir vergisi tevkifatı yapılmadığı için elde edilecek gelirlerin "alacak faizi" olarak yıllık beyanname ile beyanı gerekeceği hükme bağlanmıştır.

5- Her Türlü Para Cezaları Ve Vergi Cezaları İle Teşebbüs Sahibinin Suçlarından Doğan Tazminatlar

GVK'nun 41. maddesinin birinci fıkrasının 5 numaralı bendinde, her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatların gider olarak indirilemeyeceği hükme bağlanmıştır.

GVK'nun 90. maddesinde, gelir vergisi ile diğer şahsi vergiler ve her ne şekilde olursa olsun vergi cezaları ve para cezaları, Amme Alacaklarının Tahsili Usulü hakkındaki Kanun hü-

kümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizlerin gelir vergisi matrahından ve gelir unsurlarından indirilmeyeceği hükme bağlanmıştır

5.1-Para Cezaları

Mükelleflerin şahsi kusurundan doğan ve kanunlara aykırı fiillerinden kaynaklanan para cezaları indirilebilir gider olarak kaydedilemez. Örneğin trafik cezaları.

Bu konuda avukat ve mali müşavire ödenen takip ve savunma giderleri ile ilgili açık bir düzenleme yoktur. İşletme sahibinin kusurluluk durumuna göre işlem yapmak gerektiği yolunda görüşler vardır. Örneğin emlak vergisi ile ilgili anlaşmazlıkta, mükellefin davayı kazanması, şahsi kusurunun bulunmadığını ifade eder. Bu gibi durumlarda gider yazılmaması için bir neden yoktur.

Nitekim gelir vergisi ile ilgili bir uyuşmazlığı takip ettiği anlaşılan mali müşavire ödenen ücret masraf olarak kaydedilebilir. (Dnş. 4.D. 21.6.1976 T.E:1976/328 K:1976/1611 sy. kararı)

5.2-Vergi Cezaları

Mükelleflerin vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden doğan vergi cezaları ile AATUHK'nun 51.maddesi gereği ödenen gecikme zammı safi tutarın tespitinde, indirim konusu yapılamaz.

Vergi cezaları genel olarak, VUK uyarınca ödenen vergi ziyaı cezası, usulsüzlük cezası ve özel usulsüzlük cezasıdır.

5.3-Tazminatlar

GVK'nun 41. maddesinin birinci fıkrasının 5 numaralı bendine göre, akitlerde ceza şartı olarak yer alan tazminatlar hariç olmak üzere, teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatların gider kaydedilmesi mümkün değildir.

İşle ilgili olarak mukavelenameye, ilama veya kanuna istinaden ödense bile, işletme sahibinin kusurundan kaynaklanan tazminatlar gider kaydedilemez. Teşebbüs sahibinin kusuru belirtilirken ceza kovuşturmasını gerektiren bir fiil kastedilmektedir.

Bu Konuyla İlgili Yargı Kararları ve Maliye Bakanlığının Özel-geleri:

- Ağır Ve Tehlikeli İşler Tüzüğüne aykırı hareketi nedeniyle 18 yaşından küçük işçinin uğradığı kazadan dolayı mahkeme kararına dayanarak ödenen tazminatlar, (Dnş. 4. D.'nin 20.3.1975 tarih ve E:1973/5606 K: 1975/1090 sy. Kararı)

- İşyerinde gerekli tedbirleri almamak suretiyle verilen, iş kazası nedeniyle ödenen tazminatlar, (MB'nın 30.3.1987 tarih ve GVK/1-2126-39-100/24762 sy özelgesi)

işletme sahibinin kusuru nedeniyle gider yazılamayacak tazminatlara örnek olarak gösterilebilir.

Ticari hayatın normal akışı içerisinde oluşan suçlar nedeniyle ödenen tazminatlar bu madde kapsamında değildir. Bu tür akde bağlı tazminatlar gider olarak indirilebilir.

İnşaat ve taahhüt sözleşmelerinde işin zamanında bitirilememesi halinde işverene ödenecek günlük tazminat tutarı veya tazminatın irat kaydedilmesi gibi durumlarda gider kaydedilebilecektir.¹⁰

Su, elektrik , gaz ve PTT faturalarının geç ödenmeleri nedeniyle ödenen gecikme zam ve faizleri Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulanmasında indirilecek gider olarak kabul edilebilir.

6- Alkol ve Alkollü İçkiler ile Tütün ve Tütün Mamullerine İlişkin Reklam Giderleri

GVK'nun 41. maddesinin birinci fıkrasına 3571 sayılı kanunun 25.maddesiyle eklenen 6 numaralı bent hükmü ile her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin % 50'sinin gider kabul edilmemesi öngörülmüştür. Bent hükmünde Bakanlar Kuruluna bu oranı sıfıra kadar indirme ve % 100'e kadar artırma yetkisi verilmiştir.

Bakanlar Kurulu, düzenlemenin verdiği yetkiyi 24/10/1990 tarih ve 90/1081 sayılı kararla kullanmış ve %0 olarak belirlemiş ve bu karar 1990 yılı kazançlarına da uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir.

Bakanlar Kurulu bu kararı ile birlikte her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin tamamının ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılması mümkün hale gelmiştir.

7- İşletmenin Faaliyet Konusu ile İlgili Olmayan Araçlara İlişkin Gider ve Amortismanlar

GVK'nun 41. maddesinin 7 numaralı bendine göre, kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz, uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile amortismanlarının, ticari kazancın tespitinde dikkate alınması söz konusu değildir.

Madde içerisinde geçen taşıtların, işletmede kayıtlı olmasının veya kiralınmasının bir önemi yoktur. Esas faaliyet konusu ile ilgili olması ve devamlılık arzemesi önemlidir. Esas faaliyet konusu dışındaki taşıtların zati ve ailevi ihtiyaçlar için kullanılması veya sadece işletmede kullanılıyor olması durumunda da ta-

şıtlara ait giderler indirim konusu yapılamaz. GVK'nun 180 seri nolu genel tebliğinde konuya açıklık getirilmiştir.

180 seri nolu. GVK genel tebliğinde konu örnekler verilerek açıklanmıştır.

Örnek 1: (y) Turizm Kollektif Şirketinin deniz kıyısında bir oteli bulunmaktadır. Şirketin aynı zamanda işletmesinde kayıtlı olup, turistlerin gezdirilmesinde kullandığı bir kotrası vardır.

Söz konusu Kotra şirketin faaliyet konusuna giren turizm alanında kullanıldığından buna ilişkin giderler ile amortismanlarının tamamı indirilebilecektir. Ancak, bu kotranın turizm işletmeciliği dışında zati veya ailevi ihtiyaçlar içinde kullanılması halinde söz konusu giderler ile amortismanlarının yarısı indirilemeyecektir.

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

İşletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olan taşıtların, aynı zamanda işletme sahibinin zati ve ailevi ihtiyaçlarında da kullanılması durumunda, bu taşıtlara ilişkin giderler ile amortismanlarının yarısının indirileceği belirtilmiştir.

8- Finansman Gider Kısıtlaması Kapsamında İndirilemeyen Finansman Giderleri

Finansman gider kısıtlamasının düzenlendiği GVK'nun 41. maddesinin 8 numaralı bendinde; Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre, dönem sonu stoklarını son giren ilk çıkar yöntemine göre değerleyen veya amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutanların, işletmede

kullandıkları yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kar payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yaptıkları giderler ve maliyet unsurları toplamına (yatırımın maliyetine eklenenler hariç) indirim oranının uygulanması suretiyle bulunacak kısmın % 25'inin gider olarak indirilemeyeceği hükme bağlanmıştır.

Gelir Vergisi Kanunun 41. maddesine göre indirim oranı; Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre o yıl için tespit edilmiş olan yeniden değerlendirme oranının, ilgili kuruluşlardan alınan bilgilere göre Maliye Bakanlığınca o yıl için hesaplanan ortalama ticari kredi faizi oranına bölünmesi suretiyle bulunur.

Sanayi siciline kayıtlı imalatçıların imalat faaliyetlerinde kullandıkları yabancı kaynaklara ait gider ve maliyet unsurlarına bu bent hükmü uygulanmaz. Yatırımın maliyetine eklenen yabancı kaynak maliyet ve giderlerinin de düzenlemenin haricinde olduğu belirtilmiştir. Ancak Vergi Usul Kanununun 275.maddesine göre genel idare giderlerinden mamul mal maliyetine pay verilmesi mükellefin isteğine bırakılmıştır. Bu seçimlik hakkın maliyetlere pay verilmemesi ve doğrudan gider yazılması suretiyle kullanılması durumunda gider yazılan tutarın gider kısıtlaması kapsamına alınması gerekir. Yatırım ifadesinden her türlü (teşvik belgeli veya belgesiz) ATİK yatırımını anlamak gerekir. (54 seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği)

Bu kıymetlerin maliyet bedelinin hangi unsurlardan oluştuğu Vergi Usul Kanununun 262.maddesinde belirtilmiştir.

İmalatçılar, imal faaliyetleri ile ilgili olarak kullandıkları yabancı kaynaklı finansman giderleri ve maliyet unsurları ile gider kısıtlaması uygulaması dışında tutularak korunmaya çalışılmıştır. ¹¹

Banka ve sigorta şirketleri ile Kurumlar vergisi mükellefi olan finans kurumları finansman gideri uygulamasına tabi değildir.

Mükellefler, işletmede kayıtlı amortismanına tabi kıymetlerden bir tanesini yeniden değerlemeye tabi tutsa diğerleri yeniden değerlemeye tabi tutmasa dahi finansman giderlerinin hesaplanan kısmını yazamayacaklardır. Aynı şekilde dönem sonu stoklarında bulunan mal çeşitlerinden yalnızca birisi dahi son giren ilk çıkar yöntemine göre değerlenirse finansman giderlerinin indiriminde sınırlama uygulanacaktır. ¹²

Enflasyonist ortamlarda sürekli fiyat artışları işletmenin gelir ve giderlerini, dolayısıyla vergi matrahlarını ve karlarını etkilemektedir. Finansman giderleri kısıtlamasının amacı işletmelerin gerçek gelirlerini vergilemektir.

Reel gelirin vergilenmesine yönelik olarak, yeniden değerlendirme ve amortisman uygulaması kabul edilmiş, aynı zamanda iştirak hisselerinin ve gayrimenkullerin satışından doğan kazançlarda istisna uygulaması, yatırım indiriminde endeksleme uygulaması, son giren ilk çıkar (LİFO) yönteminin kullanılması, maliyet bedeli artırımı gibi uygulamalar mevzuatımızda yer almıştır.

İşletmelerin kullanmış oldukları yabancı kaynaklar ilişkin olarak düzenlenen belgelerde ayrıca gösterilmeyen yabancı kaynaklara ilişkin finansman giderleri gider kısıtlamasına tabi değildir. (Dnş. 4. D.'nin 20.3.1997 tarih ve E:1997/636 K: 1997/3797 sy. Kararı)

Ancak kişisel düşüncemiz mevcut yasal düzenlemeler çerçevesinde düzenlenen belgelerde ayrıca gösterilmeyen yabancı kaynaklara ilişkin finansman giderleri gider kısıtlamasına tabi olması gerektiği yönündedir. ¹³

GVK'nun 41/8. maddesinde, finansman giderlerinin sadece belgede gösterilenlerle sınırlı olduğu yönünde bir ifade yoktur.

Yeniden değerlendirme ve son giren ilk çıkar (LİFO) yöntemi uy-

gulamakla birlikte bunların sağladığı vergisel imkanlardan yararlanılmadığı durumlarda finansman gideri kısıtlaması uygulanmamaktadır.

8.1- Gider Kısıtlamasının Matematiği

Gider kısıtlamasına esas alınacak indirim oranı , o yıla ait yeniden değerleme oranının, ilgili kuruluşlardan alınan bilgilere gşe Maliye Bakanlığınca o yıl hesaplanan ortalama ticari kredi faiz oranına bölünmesiyle bulunan rakamdır. Bu hesaplamaya gşe bulunan rakamın %25 'inin kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerekir.

GVK'nun 41. maddesinin 8 numaralı bendinde (yeniden değerleme oran/ ortalama ticari kredi faizi) olarak belirlenen indirim oranı,(enflasyon oranı/nominal faiz oranı)olarak ifade edilen oran ile aynı şeyi ifade etmekte olup, amacı ana para tutarının bilinmediği durumlarda nominal faiz tutarının ne kadarlık kısmının enflasyon ne kadarlık kısmının ise reel faiz olduğunu belirlemektir. Nominal faiz tutarının bir kısmı enflasyondur ve kazancın tespitinde indirim konusu olarak dikkate alınabilir.

8.2-Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşleri ile Uğraşan Mükelleflerde Gider Kısıtlaması Uygulaması

GVK'nun 42. maddesine gşe birden fazla takvim yılına si-rayet eden inşaat ve onarma işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kesin olarak tespit edilmekte ve tamamı o yılın geliri kabul edilerek vergilendirilmektedir. Kazancın tespit edildiği yılda gider kısıtlamasına ilişkin uygulamanın da aynı dönemde yapılması gerekir. Ancak indirilmeyecek gider tutarının, her yıl yapılan finansman giderleri tutarına o yıla ilişkin indirim oranının uygulanması suretiyle hesaplanması gerekir.

8.3- Finansman Gider Kısıtlaması Uygulanmasında Kur Farkı

54 seri nolu Kurumlar Vergisi genel tebliğinde, kur farkı giderlerinin, kurlardaki değişim dikkate alınarak hesaplanan gerçek tutarları ile gider indirimi kısıtlamasında kabul edileceği belirtilmiştir.

8.4- Bazı Giderlerin Gider Kısıtlaması Uygulanması Karşısındaki Durumu

GVK'nun 41. maddesinin 8 numaralı bendinde, gider ve maliyet unsurunun gider kısıtlamasına konu edilmesi için, bunların yabancı kaynak kullanımına ve bu kaynağın kullanım süresine bağlı olarak doğmuş olması gerektiği belirtilmiştir. Örneğin, belirtilen şartlara uymayan damga vergisi ve BSMV 'si gider indirimi kısıtlamasına tabi değildir.

Teminat mektubu komisyonları, tahvil ihracı ile ilgili olarak yapılan baskı ve benzeri giderler ile ipotek masrafları gibi herhangi bir yabancı kaynak kullanımına bağlı olmaksızın yapılan giderlerin gider kısıtlamasına konu edilmesi söz konusu değildir. Aynı şekilde bir finansman gideri olmayıp finansman geliri azalması niteliğinde olan erken ödeme iskontoları da gider indirimi kapsamı dışındadır.

Finansal Kiralama Kanunu kapsamında yapılan finansal kiralama nedeniyile ödenen kiralara, finansman gideri sayılmadığından gider indirimi kısıtlamasına tabi değildir.(55 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği)

8.5-Borsa Aracı Kurumları Menkul Kıymet Yatırım Ortaklıkları Ve Yatırım Fonları İle Finansal Kiralama Şirketlerinin Durumu

Gider kısıtlamasına konu edilmesi borsa aracı kurumları menkul kıymet yatırım ortaklıkları ve yatırım fonları ile finansal kiralama şirketlerinin gider kısıtlaması uygulanması karşısında finans kurumu sayılmamaktadır. Böylece bu mükellefler, finansman gider kısıtlaması kapsamına girer.

8.6-Kendilerine Özel Hesap Dönemi Tayin Edilen Kurumların Uygulayacakları İndirim Oranı

Maliye Bakanlığınca kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen kurumların, finansman gideri kısıtlaması uygulanmasında dikkat etmeleri gereken indirim oranı, bunların özel hesap dönemlerinin başladığı takvim yılına ait olarak tesbit edilen indirim oranıdır.(54 ve 55 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği)

8.7-Aldıkları Krediyi Olduğu Gibi Başkalarına Aktaran Mükelleflerin Gider Kısıtlaması Karşısındaki Durumu

Maliye Bakanlığınca çıkartılan bir özelgede, aldıkları krediyi gerçekte başkalarına aktaran yükümlülerin ve finansman yükünün de bu yükümlülerde kalması halinde, kredileri fiilen kullanan yükümlünün finansman gideri kısıtlaması uygulaması yapması gerektiği belirtilmektedir.

8.8-Finansman Gideri Yanında Finansman Gelirinin de Bulunması Halinde Gider Kısıtlaması Uygulaması

Finansman gideri yanı sıra finansman geliri de elde etmiş olan mükelleflerin gider kısıtlaması uygulamasında söz konusu gelir ve giderlerini birbiri ile mukayese etmek suretiyle netleştirmeleri mümkün olmayıp, finansman giderleri toplamının

gider kısıtlamasına konu edilmesi gerekmektedir.(55 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği)

8.9-Dönemler İtibarıyla Finansman Gider Kısıtlaması Oranları

<u>DÖNEM</u>	<u>ORAN</u>	<u>TEBLİĞ</u>
1998 Yıllık	18,8	61
1999/1 Geçici Vergi Dönemi(3ay)	8,5	62
1999/2 Geçici Vergi Dönemi(6ay)	10,6	63
1999/3 Geçici Vergi Dönemi(9ay)	10,5	65
1999/4 Geçici Vergi Dönemi(12ay)	11,5	66
1999 Yıllık	11,56	67
2000/1 Geçici Vergi Dönemi(6ay)	18,3	68
2000/2 Geçici Vergi Dönemi(9ay)	15,7	69
2000/3 Geçici Vergi Dönemi(12ay)	21,4	70
2000 hesap dönemi yıllık	21,4	70
2001/1 Geçici Vergi Dönemi (3 ay)	7,7	71
2001/2 Geçici Vergi Dönemi (6 ay)	18,5	72
2001/3. Geçici Vergi Dönemi (9 ay)	19,4	73
2001/4. Geçici Vergi Dönemi (12 ay)	14,7	74
2001 hesap dönemi yıllık	14,7	74

İKİNCİ BÖLÜM

ZİRAİ KAZANCIN TESPİTİNDE İNDİRİLEN VE İNDİRİLEMİYEN GİDERLER

I- ZİRAİ KAZANÇ

GVK'nun 52. maddesine göre zirai faaliyetlerden doğan kazanç zirai kazançtır.

Maddeye göre ;

Zirai faaliyet; arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiattan istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini, avlanmasını, avcıları ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılmasını ifade eder.

Zirai işletme; yukarıda yazılı faaliyetlerin içinde yapıldığı işletmeleri,

Çiftçi; vergiye tabi olsun veya olmasınlar, bu işletmeleri işleten (adi şirketler dahil) gerçek kişileri,

Mahsul; bu faaliyetler neticesinde istihsal olunan maddeleri, ifade eder.

Kollektif şirketlerle adi veya eshamlı komandit şirketler zirai faaliyetle iştigal etseler dahi çiftçi sayılmazlar. Zirai faaliyetle iştigal eden kollektif şirketlerin ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortaklarının şirket karından aldıkları paylar şahsi ticari kazanç hükmündedir.

II- ZİRAİ KAZANÇTA VERGİLEME

GVK'nun zirai kazançları düzenleyen maddeleri 4369 sayılı Kanunla önemli ölçüde değiştirilmiştir. Daha önce vergilendirme açısından çiftçiler;

- Vergiden muaf çiftçi,
- Kazancı götürü gider esasına göre tespit edilen çiftçi,
- Kazancı işletme hesabı esasına göre tespit edilen çiftçi,
- Kazancı bilanço esasına göre tespit edilen çiftçi,

olmak üzere dört gruba ayrılırken, 4369 sayılı Kanunla bu sınıflama değiştirilerek, zirai kazançta vergileme GVK'nun 53. maddesinde belirtilmiştir.

GVK'nun 53. maddesine göre;

- Temel vergileme yöntemi stopaj usulüyle vergileme olarak belirlenmiş,
- Yıllık hasılat tutarı esasından vazgeçilerek , sadece işletme büyüklüğünün ölçü olarak alınması esası hükme bağlanmış,
- Küçük çiftçi muaflığı ve kazancın götürü gider usulüyle tespiti yöntemi kaldırılmıştır.

GVK'nun 53. maddesinde 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirme esası benimsenmiştir. Ancak;

- GVK 54. maddede yazılı işletme büyüklüğü ölçülerini aşan,
 - Bir biçerdövere veya bu mahiyetteki bir motorlu araca sahip olan,
 - On yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olan,
- çiftçilerin kazançları gerçek usulde tespit olunur.

Ayrıca 4369 sayılı Kanunla GVK'na eklenen geçici 45.madde uyarınca, on yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olma şartı çiftçinin kendi işinde kullanılması koşuluyla 2007 yılı sonuna kadar on yıl süreyle dikkate alınmaz. Bu şekilde gerçek usulde vergilendirilen çiftçiler kazançlarını zirai işletme hesabı veya diledikleri takdirde bilanço esasına göre tespit edebilirler.

Zirai kazançlar açısından çiftçilerin, yatırım indiriminden ve yeniden değerlendirme uygulamasından yararlanabilmeleri için, bilanço esasına göre defter tutmaları zorunludur.

Çiftçiler, tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirmede beyanname vermezler. Tevkifat yöntemiyle ödedikleri vergiler nihai vergilerdir.

A- ZİRAİ KAZANCIN GERÇEK USULDE TESPİT YÖNTEMLERİ

Gerçek usulde zirai kazanç mükelleflerin tercihine göre;

- Zirai işletme esasına göre veya
- Bilanço esasına göre

belirlenir.

Bilanço esasını tercih eden mükellefler, iki yıl geçmedikçe bu usulden vazgeçemezler.

1- Zirai İşletme Hesabı Esasına Göre Kazancın Gerçek Usulde Tespiti

GVK'nun 55.maddesinde kazancın zirai işletme hesabı esasına göre tespiti;

"Zirai işletme hesabı esasına göre zirai kazanç, hesap dönemi içinde para ile tahsil edilen veya alacak olarak tahakkuk

eden hasılat ile ödenen veya borçlanılan giderler arasındaki müspet farktır. Zirai kazancın işletme hesabı esasına göre tespitinde; hesap dönemi başındaki mahsullerin değeri giderlere, hesap dönemi sonundaki mahsullerin değeri ise hasılatla ilave olunur."şeklinde hüküm altına alınmıştır.

2- Bilanço Esasına Göre Kazancın Gerçek Usûlde Tespiti

Bilanço esasında zirai kazancın tespiti, işletmedeki özsermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerlerinin kıyaslanması yoluyla yapılır.

Zirai kazancın bilanço esasına veya işletme hesabı esasına göre tespitinde GVK'nun 56,57,58 inci maddelerinin hükümleri göz önünde tutulması gerekir. GVK'nun 41. maddesinde yazılı indirilemeyen giderlere ilişkin hükümlerin dikkate alınması gerekir.

III- ZİRAİ KAZANCIN TESPİTİNDE GİDERLER

Zirai işletme hesabında hasılatтан indirilecek giderler GVK'nun 57. maddesinde belirtilmiştir. Ticari kazanç tespitinde indirileceği 40 ıncı maddede belirtilmiş olanlarla paralellik taşır. Zirai kazancın tespitinde giderin indirilmesi için ödenmiş veya tahakkuk etmiş olması gerekir.

A- ZİRAİ KAZANCIN TESPİTİNDE İNDİRİLECEK GİDERLER

1-İşletme ile ilğill olarak tohum, gübre, fide, yem, ilaç v.b. maddelerin sağlanması için yapılan giderler

Zirai kazancın tespitinde safi miktarın bulunması için hasılatтан indirilecek ilgili giderlerin her şeyden önce zirai iş ve işletme ile ilgili olarak yapılması gereklidir.

Tohum, gübre, fide, yem, ilaç, v.b. giderlerin alımı için yapılan giderler de indirim konusu yapılabilecektir. Örneğin gübre alındığında bu gübrenin işletmeye taşıma giderleri de bu bent kapsamında gübre giderleri ile birlikte indirim konusu yapılması gerekir.

Çiftçilerin şahsi ve ailevi ihtiyaçlarını karşılamak üzere satın aldıkları maddeler için ödenen bedellerin gider yazılamayacağı tabiidir.

Zirai işletmenin gereksinimi için alınan tohum, gübre v.b. maddelerin ihtiyaç fazlası olması dolayısıyla satılması durumunda, satış bedelinin hasılat olarak kaydedilmesi gerekir.

VUK'nun 276.maddesinde zirai mahsullerin maliyet bedeli ile değerlendirileceği, maliyet bedelinin zirai mahsullerin hususiyetlerine göre 275.maddede yazılı unsurlara göre Maliye Bakanlığınca tespit edilecek esaslar çerçevesinde hesaplanacağı belirtilmiştir.

Aynı zamanda VUK'nun 283.maddesinde zirai işletmelerde henüz idrak edilmemiş olan mahsuller için yapılan giderlerin (hazırlık işleri giderleri gibi) aktifleştirilmek suretiyle değerlendirileceği hükme bağlanmıştır.

2- Satılmak üzere satın alınan hayvanların, zirai ürünlerin ve diğer maddelerin bedelleri

Yukarıdaki bent hükmünden görüldüğü gibi, zirai faaliyette kullanılmak veya zirai faaliyetle ilgili olmamakla birlikte, zirai ürün, hayvan ve diğer maddelerin ticaretinin yapılması durumunda, bunların bedellerinin gider olarak indirilebileceği ifade edilmektedir. Ayrıca bent hükmünün ifadesinde "diğer maddelerden", zirai faaliyetle ilgili maddeler olarak anlaşılması gerekir.

Bir önceki bölümde açıklandığı üzere VUK'nun 275, 276, 283. maddeleri bu bölümdeki bedellerin hesaplanmasında da dikkate alınır.

3- İşletmede çalıştırılanların hizmetlerine karşılık olarak yapılan ücret, prim, v..s. ödemeleri

Ücret, prim v.s. ödemelerin gider kaydedilebilmesi için, bir hizmetin yapılması ve bu hizmetin zirai işletmede yapılmış olması gibi iki şartın bir arada gerçekleşmesi gerekir.

Yukarıdaki bent hükmünde belirtilen ödemenin, nakdi olabileceği gibi ayni de olabilir. Ancak ayni olarak yapılan ödemelerin, VUK'nun 267. maddesine göre bulunacak emsal bedelin üzerinden kaydedilmesi gerekir.

4- İşçilerin iâşe, tedavi ve ilaç giderleri ile sigorta primleri

Zirai faaliyette çalıştırılan işçilerin iâşe, tedavi ve ilaç giderleri ile sigorta primleri, safi kazancın tespitinde indirilecek giderlerdendir. Buradaki sigorta primlerinden işveren hisselerinin anlaşılması lazım gelir. Zira işçi hissesi ücret kapsamında bulunmakta ve GVK'nun 57/3.maddesi hükmüne göre indirim konusu yapılmaktadır.

İşçilerin iâşe, tedavi, ilaç giderleri ile sigorta primleri GVK'nun 40/2 maddesi ile paralellik göstermektedir. Bu giderler ile ilgili özellikli durumlar ilgili bölümde açıklanmıştır. Burada özellik arz eden durum GVK'nun 40/2 ile paralellik göstermesine karşın fiili ödeme koşulu hüküm altına alınmamıştır.

5- İşletmede kullanılan zirai tesisat, makine, alet ve taşıtların çalıştırılması, bakımı ve tamiri için yapılan giderler

Bent hükmünden anlaşılacağı üzere zirai faaliyette kullanılan

tesisatın, makinaların, aletlerin, taşıtların çalıştırılması ve bakımı için yapılan yakıt, yağ, elektrik, yedek parça gibi giderler ile tamir giderleri safi kazancın tespitinde indirilecektir. İndirilecek giderler yağ, elektrik gibi giderlerle sınırlı olmayıp makinaların çalıştırılması ve bakımı için yapılan her türlü giderlerden ibarettir.

Makinaların çalışması ve bakımı için alınmış olupta ihtiyaç fazlası nedeniyle satılan olursa, satış bedellerinin hasılatla ilave edilmesi tabiidir.

Normal bakım ve onarım giderlerinin ötesinde, söz konusu kıymetlerin değerini devamlı olarak artıran giderlerin doğrudan gider kaydedilmeyip, VUK'nun 272. maddesi hükmü çerçevesinde, kıymetlerin maliyet bedeline eklenerek amortisman yoluyla yok edilmesi gerekir.

6- Zirai faaliyette kullanılan değerlerin amortismanı

GVK'nun 57. maddesinin birinci fıkrasının 6 numaralı bendinde, VUK'na göre ayrılan amortismanların, zirai kazancın safi tutarın hesaplanmasında indirim konusu yapılacağı belirtilmiştir. GVK'nun 40/7. maddesinde belirtilen ticari kazancın safi tutarının tespitinde indirilen amortismanlarla paralellik göstermektedir.

Bu konudaki zirai işletmelerin farklılıkları aşağıda belirtilmiştir:

-VUK'nun 314. maddesinde, boş arsa ve arazilerin amortismanına tabi olmadığı belirtildikten sonra, tarım işletmelerinde oluşturulan meyvelik., dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle, incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesislerinin amortismanına tabi tutulabileceği belirtilmiştir.

-Yangın, deprem, su basması , fırtına, yıldırım gibi afetler sonucunda değerini tamamen veya kısmen kaybeden ağaçlar

için VUK'nun 317. maddesine göre fevkalade amortisman ayrılabilir.

-Amortismanla tabi aktif kıymetlerde amortisman başlangıcı aktif kıymetin kullanılmaya hazır halde bulunduğu tarihte başlar. Zirai işletmelerde yetiştirilen ağaçlar için de uygulama benzerdir. Burada amortisman başlangıcı, fidanın yetiştirilip meyve verebilecek hale geldiği tarihtir. Fidan halindeki ağaçlar amortismanla konu değildir. (Dn.11. D.nin 3.11.1968 tarih ve E:1968/3 K:1968/186 sayılı karar)

-Hayvanlarda da aynı durum söz konusudur. Süt hayvanların da bunların süt vermeye başladığı, diğer hayvanlarda bunların kullanılmaya başladığı yıl olarak kabul edilir. Ancak koşum v.b. nedenlerle işletmede kullanılmayan, satılmak üzere bulundurulmuş hayvanlar amortismanlara tabi tutulamaz.

-Amortisman bakımından üzerinde durulması gereken diğer bir nokta da aynı işletmede üretildikten veya yetiştirildikten sonra amortismanla tabi bir iktisadi değer olarak (özellikle damızlık ya da diğer şekillerde canlı demirbaş olarak) kullanılan hayvanların durumudur. VUK'nun 277. maddesine göre en uygun yol bilanço usulünde izlenebilir. İleride de demirbaş olarak kullanılacak hayvan için, doğumdan itibaren yapılan bütün giderler masraf yazılmayıp aktifleştirilir. Böylece kullanılmaya başlandığı zamana kadar ki giderler toplamı o hayvanın maliyet bedelini verir. Amortismanlar işte bu bedel üzerinden ayrılır.

Eğer çiftçi ilk defa mükellefiyete giriyorsa veya götürü usulün birinci şekline veya gerçek usule geçmişse, amortismanla tabi iktisadi kıymetin maliyet bedeli yerine, alış günündeki rayiç bedellerini de göz önüne alarak mükellef kendisi bir bedel tahmini yapacak ve o zamana kadar her yıl normal amortisman ayrılmış gibi kabul ederek kalanın amortismanına devam edecektir.¹⁴

7-Kira ve ücret mukabili kullanılan istihsal vasıtaları için yapılan ödemeler

GVK'nun 57. maddesinin 7.bendinde, kira ve ücret mukabili kullanılan üretim araçları için yapılan giderlerin safi kazancın tespitinde indirilebileceği belirtilmiştir. Zirai işletmede kullanılan üretim araçlarının işletmeye ait olması durumunda bunların amortismanları, kiralınması ve ücretle tutulması halinde ise kira ve ücret gideri zirai kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilir.

Kiralanan üretim araçlarının normal bakım ve onarım giderleri 5 numaralı bent kapsamında gider kaydedilebilir.

8- Genel Giderler

GVK 'nun 57. maddesinin 8.bendinde zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi kazancın tespitinde indirilebileceği belirtilmiştir.

Zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler;

- İşletme için alınan ve işletme için harcanan borç paraların faizleri,

- İşletme ile ilgili olmak şartı ile ödenen ayni , vergi ,resim ve harçlar,

- İşletme ile ilgili yapılan işin önemi ve genişliği ile ilgili mütenasip seyahat ve ikamet giderleri (seyahat maksadının gerektirdiği süreye maksur olmak üzere),

- İşletme ile ilgili olarak ödenen kira bedelleri,

- Genel mahiyetteki sair giderler.

Genel mahiyetteki sair giderlerden amaç, büro, kırtasiye, ambalaj, ücret vb giderlerdir. Bu giderler zirai iş ve işletme ile ilgisinin olması gerekir.

Vergi Usul Kanunun 283. maddesinde, zirai işletmelerde henüz idrak edilmemiş olan mahsuller için yapılan giderlerin bu madde hükmüne göre aktifleştirilerek değerlendirileceği hükmü yer almaktadır.

Konuya ilişkin Danıştay Kararları:

- Zirai gelir vergisi mükellefinin, meyve bahçelerinde ürettiği mahsulün çürümesini ve bozulmasını önleyerek en uygun fiyatı elde edebileceği bir mevsimde satmak amacıyla, soğuk hava deposunda saklamak için yaptığı gider nitelik yönünden kiradan farklı olmayıp, yapılan masrafların gider olarak kaydedilmesi mümkündür. (Dn. 13. D'nin E:1973/3822 K: 1975/110 sayılı kararı)

- Tarım ürünlerinin soğuk hava deposunda muhafazası için ödenen bedel nitelik itibarıyla kiradır. Gider kaydedilebilir. (Dn. 13. D'nin 02/04/1975 tarih ve E:1973/3823 K: 1975/1205 sayılı kararı)

- Ürünün elde edildiği yıl yapılan giderler, satışın yapıldığı yıl giderlerine kaydedilir. (Dn. 11. D'nin 20/12/1972 tarih ve E:1972/2624 K: 1972/3894 sayılı kararı)

9- Zarar, Zıyan ve Tazminatlar

GVK'nun 57 . maddesinin 9. bendinde, işletmeyle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatların safi kazancın tespitinde indirilebileceği belirtilmiştir. Bu bent hükmü GVK'nun 40/ 3. maddesi ile paralellik arz etmektedir.

Bu giderlerin gider olarak kabulü, işletme sahibinin şahsi kusuru olmaması şartına bağlıdır. Giderin, yanında çalışanların kusuru ile doğmuş olması durumunda ise Borçlar Kanununda yer alan istihdam edilenlerin sorumluluğu çerçevesinde işverenin, kendi kusursuzluğunu ve mümkün olan tüm gereklerin yapılmış olduğunu kanıtlaması gerekir.

10-ATİK'in satışından doğan zararlar

Zirai kazancın safi miktarının tespitinde indirilecek giderleri düzenleyen Gelir Vergisi Kanununun 57. maddesinin 10. bendinde, "Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin (zirai ihtisalde kullanılan gayrimenkuller hariç) satılması halinde Vergi Usul Kanunun 328.maddesine göre hesaplanan zararlar"ın safi kazancın tespitinde indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Vergi Usul Kanunun 328.maddesi hükmüne göre, Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile bunları envanter defterlerinde kayıtlı değerleri arasındaki fark kar ve zarar hesabına geçirilir. İşletme hesabı esnasında defter tutan mükelleflerle serbest meslek kazanç defteri tutan mükellefler bu farkı defterlerinde hasılat veya gider kaydedeceklerdir.

Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin devri ve trampası da satış hükmünde olup bu bent kapsamında değerlendirilir.

11- Taşıt Giderleri

Zirai kazancın safi miktarının tespitinde indirilecek giderleri düzenleyen Gelir Vergisi Kanunu'nun 57. maddesinin 11. bendinde " İşletmeye dahil olup, aynı zamanda zatî veya ailevî ihtiyaçlar için de kullanılan taşıtların amortismanlarının tamamı ile giderlerinin yarısı"nın safi kazancın tespitinde indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Bu bent hükmüne göre, işletmeye dahil olup sadece işte kullanılan taşıt giderlerinin tamamının gider kaydedilebileceği ifade edilmektedir. Buradaki taşıt giderleri, benzin, tamir- bakım gibi cari giderlerdir.

Gelir Vergisi Kanununun 57 maddesinin 5. bendinde taşıtların çalıştırılması ve bakımı için normal bakım, onarım ve tamir giderlerinin, 6. bendinde amortismanlarının gider olarak indirilebileceği belirtilmiş olmasına rağmen 11. Bendinde farklı bir düzenleme yapılmıştır. Bu düzenlemenin farkı, zirai faaliyet yanında işletme sahiplerinin şahsî veya ailevî ihtiyaçlar için de kullanılan taşıtların amortismanları ile ilgili olmasıdır. Bu araçların amortismanının tamamı, giderlerinin ise yarısı indirim konusu yapılır.

12- İşletmede üretilip tohum, yem ve sair suretlerle kullanılan zirai mahsullerin emsal bedelleri

Gelir Vergisi Kanunu'nun 57 maddesinin ikinci fıkrasında, işletmede üretilip tohum, yem ve sair suretlerle kullanılan zirai mahsullerin emsal bedellerinin gider kaydedileceği hükme bağlanmıştır.

Bu düzenleme, 56. maddesinin son fıkrasında yer alan işletmede üretilip tohum, yem ve sair suretlerle kullanılan zirai mahsullerin emsal bedellerinin hasılat kabul edileceği yönündeki hükmün gereğidir.

Bu maddelere göre işletmede üretilip yine işletmede kullanılan ürünlerin emsal bedel bir taraftan hasılat bir taraftan da gider olarak dikkate alınmaktadır.

B- ZİRAİ KAZANCIN TESPİTİNDE İNDİRİLEMEYECEK GİDERLER

Gelir Vergisi Kanununun 58. maddesini aynı kanunun 41. maddesine atıfta bulunmaktadır. GVK'nun 41. maddesi, daha önceki bölümlerde açıklandığı üzere ticari kazancın tespitinde indirilemeyecek giderleri düzenlemektedir.

GVK'nun 58. maddesinde, işletmede üretilen mahsullerden teşebbüs sahibi ile eşi ve velayet altındaki çocukları tarafından tüketilenler hariç, 41. maddede yazılı giderlerin hasılatattan indirilemeyeceği belirtilmiştir.

GVK'nun 58. maddesinde belirtilen ilave hüküm işletmede üretken mahsullerden teşebbüs sahibi ile eşi ve velayet altındaki çocukları tarafından tüketilenlerin işletmeden çekiş kabul edilmeyeceği yönündeki düzenlemedir.

Madde ile teşebbüs sahibi ile eş ve çocuklarınca tüketilen ürünlerin bedelinin, işletmeden çekiş olarak değerlendirilmemesi öngörülmüştür. Ticari kazançlarla ilgili bölümde belirtildiği üzere, örf ve teamüle göre işin gereği kabul edilen işletmenin faaliyet konusu ve büyüklüğü ile paralel bir kısım yararlanmalar, işletmeden çekiş kabul edilmemektedir. Benzer şekilde, zirai işletmede de işletme sahibi ile eş ve çocuklarınca örf ve teamüle göre tüketilebilecek ürünler işletmeden çekiş kabul edilmemektedir.¹⁵

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ÜCRETLERİN GERÇEK VE SAFİ TUTARININ TESPİTİNDE İNDİRİLEN VE İNDİRİLEMİYEN GİDERLER

I-GENEL AÇIKLAMA

GVK'nun 61. maddesinde ücret şu şekilde hüküm altına alınmıştır.

"Ücret, işverene tabi belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir. Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez."

Gelir vergisi uygulamasında, bir ödemenin ücret olup olmadığına bu tanımlarda yer alan unsurlardan hareketle belirlenmesi gerekir. Söz konusu unsurlar; işverene tabi olma, belli bir işyerine bağlı olma, mali ve ekonomik riskin bulunmamasıdır.

GVK'nun 86. maddesinde 4444 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, tam mükellefiyette vergiye tabi gelirlerin sadece stopaj yoluyla vergilendirilmiş ücretlerden oluşması halinde bu gelir için beyanname verilmeyeceği, başka gelirler nedeniyle verilen beyannamelere de ücretlerin dahil edilemeyeceği belirtilmiştir.

4444 sayılı Kanunla yapılan değişiklikten sonra, esas olarak ücretin safi tutarının belirlenmesi stopaj yoluyla yapılan vergileme sırasında uygulamaktadır.

II- ÜCRETLİLERE YAPILAN MUHTELİF ÖDEMELERE VE SAĞLANAN MENFAATLERE İLİŞKİN İSTİSNA UYGULAMALARI

1- Hizmet Erbabına Yemek Verilmek Suretiyle Sağlanan Menfaatler

GVK 23/8. (Değişik:25/5/1995 - 4108/16 md.) maddesine göre , hizmet erbabına yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler için gereken şartlar şunlardır:

İşverenlerce, işyerinde veya müştemilatında yemek verilmeyen durumlarda çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin (2001/3398 sayılı BKK ile 2002 yılında uygulanmak üzere 4.500.000) lirayı aşmaması ve buna ilişkin ödemenin yemek verme hizmetini sağlayan mükelleflere yapılması,

Ödemenin bu tutarı aşması halinde, aşan kısım ile hizmet erbabına yemek bedeli olarak nakden yapılan ödemeler ve bu amaçla sağlanan menfaatler ücret olarak vergilendirilir.

2- Personele Konut Tahsisi

Gelir Vergisi Kanununa göre, genel olarak maden işletmelerinde ve fabrikalarda çalışan işçilere ve özel kanunlarına göre barındırılması gereken memurlarla müstahdemlere konut tedariki yapılır. Bunların aydınlatılması, ısıtılması ve suyunun temini suretiyle sağlanan menfaatler ile mülkiyeti işverene ait brüt alanı 100 m²'yi aşmayan konutların hizmet erbabına mesken olarak tahsisi suretiyle sağlanan menfaatler de (Bu konutların 100 m²'yi aşması halinde, aşan kısma isabet eden menfaat için bu istisna hükmü uygulanmaz) ilgili Kanun maddesine göre hüküm altına alınmıştır.

3- Taşıma giderleri

Hizmet erbabının toplu olarak işyerlerine gidip gelmelerini sağlamak maksadıyla işverenler tarafından yapılan taşıma giderleri, GVK 23/10. maddesinde istisna uygulaması kapsamına alınmıştır.

4- Gündelikler

Gelir Vergisi Kanununun 24/2.maddesine göre, Harcırah Kanunu kapsamı dışında kalan müesseseler tarafından idare meclisi başkanı ve üyeleri ile denetçilerine,tasfiye memurlarına ve hizmet erbabına (Harcırah Kanununa tabi olsun olmasın her türlü sözleşmeli personel dahil) verilen gerçek yol giderlerinin tamamı ile yemek ve yatmak giderlerine karşılık verilen gündelikler istisna uygulaması kapsamındadır. Bu gündelikler aynı aylık seviyesindeki Devlet memurlarına verilen gündeliklerden fazla ise veya Devletçe verilen gündeliklerin en yüksek haddini aşarsa aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur.

5- Hizmet erbabına ödenen çocuk zammı

Hizmet erbabına ödenen çocuk zamları GVK'nun 25/4.maddesine göre istisna uygulaması kapsamındadır. Ancak bu zamlar Devletçe verilen miktarları aştığı takdirde, fazlası vergiye tabi tutulur.

6-Ölüm, Sakatlık,Hastalık,İşsizlik Sebebiyle Verilen Tazminatlar

GVK 25/1.maddesinde, ölüm, sakatlık, hastalık ve işsizlik sebepleriyle verilen tazminat ve yapılan yardımlar istisna uygulaması kapsamında hüküm altına alınmıştır.

7- Kıdem Tazminatı

1475 ve 854 sayılı kanunlara göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile 5953 sayılı Kanuna göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarları GVK 25/7. maddesi hükmüyle istisna uygulamasına tabidir. Ancak, hizmet ifa etmeksizin ödenen ücretler tazminat sayılmaz.

III- ÜCRETİN SAFİ TUTARININ TESBİTİNDE GİDERLER

Ücretin gerçek safi değerine ulaşmak için, işveren tarafından verilen para ve ayınlarla sağlanan menfaatler toplamından aşağıdaki indirimlerin yapılması gerekir.

A-ÜCRETİN SAFİ TUTARININ TESBİTİNDE İNDİRİLEN GİDERLER

1-Devlet Memurları Kanunu uyarınca yapılan kesintilerle OYAK ve benzeri Kamu Kurumları İçin yapılan kanuni kesintiler

GVK'nun 63. maddesinin birinci fıkrasının 1 nolu bendine göre, "657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 190 ncı maddesi uyarınca yapılan kesintilerle, Ordu Yardımlaşma Kurumu ve benzeri kamu kurumları için yapılan kanuni kesintiler," ücretin gerçek safi tutarının tespitinde indirim konusu yapılabilir.

657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 190 ncı maddesi 1982 yılında yürürlükten kaldırılmıştır. GVK'nun 63. maddesinde değişiklik yapılmamıştır.

2-Emekli Aidatı Ve Sosyal Sigorta Primleri

GVK'nun 63 maddesinin birinci fıkrasının 2 nolu bendinde, emekli aidatı veya sosyal sigorta primleri ücretin safi tutarının

tespitinde indirim konusu olarak dikkate alınabileceği hüküm altına alınmıştır. Ancak, Emekli Sandığının veya Sosyal Sigorta Kurumunun Türkiye'de olması şartı vardır. Kuruma fiilen ödenmeyen prim, Gelir ve Kurumlar Vergisi uygulamasında gider yazılamaz.

3-Şahıs Sigorta Primleri

GVK'nun 63. maddesinin birinci fıkrasının 3 nolu bendine göre, sigortanın Türkiye'de kain ve merkezi Türkiye'de bulunan bir sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması ve sigorta priminin ödendiği ayda elde edilen ücret üzerinden, kanunla kurulu sosyal güvenlik kurumlarına hizmet erbabı hissesi olarak hesaplanan prim veya aidatın aylık tutarını aşmaması koşuluyla mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat, ölüm, kaza, hastalık, sakatlık, işsizlik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigortaları için hizmet erbabı tarafından ödenen primler, ücretin gerçek safi tutarının tespitinde indirim konusu yapılır.

Şahıs SSK primlerinin ücretin gerçek ve safi tutarının tespitinde indirilebilmesi için , primin ödendiğinin sigorta şirketi tarafından verilen fatura veya makbuzla belgelendirilmesi gerekir.

Ücretliye ait sigorta priminin işveren aracılığıyla ödenmesi mümkün olduğu gibi ücretliye ait şahıs sigorta primlerinin hizmet akdi gereği işveren tarafından ödenmesi de mümkündür.

506 sayılı Kanunun geçici 20. maddesinde yer alan sendikalara tabi olanların şahıs sigorta primleri gayri safi ücret tutarından indirilmesi mümkün bulunmaktadır. Ancak SSK'ya ödenen sigorta primleri için uygulanan miktar sınırlamasına uyulması gerekir.

Emekli Sandığı veya SSK'dan emekli olması nedeniyle, emekli aylığı dışında elde ettikleri gelir vergisine tabi üç-

retlerinden, bu kurumlar için aidat veya prim kesilmeyen hizmet erbabının şahıs sigorta primi ödemesi halinde, bu tür şahıs sigorta primleri, Emekli Sandığına hizmet erbabı hissesi olarak ödenen en yüksek emekli aidatının bir aylık tutarını aşmaması şartıyla , ücret matrahının tayininde indirilebilir.

4- Sendika Aidatı

GVK'nun 63/4. maddesinde Sendikalar Kanunu hükümlerine göre, sendikalara ödenen aidatın ödendiğinin tevsik edilmesi şartıyla, ücretin safi tutarının tespitinde indirim olarak dikkate alınacağı hüküm altına alınmıştır.

2821 sayılı Sendikalar Kanununun 23. maddesinde, sendikalara ödenecek aidatın miktarının tüzüklerinde belirtileceği işçinin ödeyeceği aylık aidat tutarının bir günlük çıplak ücretini geçemeyeceği hükme bağlanmıştır.

5- Özel Gider İndirimi

GVK'nun 63/5. maddesi, gerçek ücretlerin vergilendirilmesinde ücretliler tarafından yapılan bazı giderlerin vergi matrahından indirilmesine imkan veren bir uygulamadır. Gider indirimi toplanan harcama belgelerinin bir sonraki yıl işverene verilmesi ve hesaplanan verginin bu yıla ilişkin hesaplanacak vergiden mahsubu suretiyle iade edilerek yapılmaktadır.

GVK'nun 61. maddesinde tanımlanan ücret gelirlerini elde edenlerden bu geliri gerçek usulde vergilendirilenler özel gider indiriminden yararlanabilirler.

Özel gider indiriminden yararlanılmasında, ücretin stopaj veya yıllık beyanname yoluyla vergilendirilmesinin bir önemi yoktur.

Diğer ücretlerle diğer gelir unsurlarına sahip olan gelir vergisi mükellefleri, ücret dışında kalan unsurlar için özel gider indirimi uygulamasından yararlanamazlar.

GVK'nun 63/5. maddesinde, mükellefin kendisi, eşi ve çocukları ile ilgili eğitim, sağlık, gıda, giyim ve kira harcamalarının yıllık toplam tutarının 1/3'ü özel gider indirimine konu olabileceği belirtilmiştir. Şu kadar ki indirim konusu harcamaların Türkiye'de yapılması, gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi ve bu belgelerin işverene verilmesi şarttır. Bu suretle hesaplanan indirim tutarı, harcamanın yapıldığı yıla ait ücretin yıllık vergi matrahının % 35'ini geçemez. Bu indirim de dikkate alınmak suretiyle hesaplanan vergi ile mükellefin o yıl içinde tevkif suretiyle ödediği vergi tutarı arasındaki fark, ücretlinin ertesi yılda ödeyeceği gelir vergisinden mahsup edilir veya işverenler aracılığı ile kendisine nakden iade edilir. Bakanlar Kurulu bu bentte yer alan % 35 nispetini sıfıra kadar indirmeye kanunî oranına kadar artırmaya veya harcama konuları, harcama ve ücret tutarları itibarıyla farklı oranlar tespit etmeye yetkilidir. Ücretlilerin harcama belgelerinin işverene ibrazı, beyanı ve verginin iadesine ilişkin süreleri tespit etmeye, iadeyi nakden veya mahsuben yaptırmaya, bu uygulamanın usul ve esaslarını tayin ve tespiti Maliye Bakanlığı yetkilidir. Ücretin gerçek değerinin tayininde, Gelir Vergisi gibi şahsi vergiler ücretten indirilmez. Yabancı parasıyla ödenen ücretler ödeme gününün borsa rayicisiyle Türk parasına çevrilir. Hizmet erbabına verilen aylıklar, verildiği gün ve yerdeki ortalama perakende fiyatlarına göre; konut tedariki ve sair suretle sağlanan menfaatler, konutun emsal kirasına veya menfaatin emsal bedeline göre değerlendirilir.

5.a-Özel Gider İndirimine Konu Olan Harcamalar

GVK'nun 63/5. maddesinde ücretlinin kendisi, eşi ve çocukları ile ilgili eğitim, sağlık, gıda, giyim ve kira harcamalarının özel gider indirimine konu olacağı hüküm altına alınmıştır. Söz konusu giderlere ilişkin açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

5.a.1-Eğitim Giderleri

Eğitim ve öğretim kurumları ile anaokulu, kreş, dershanelere eğitim amacıyla yapılan ödemeler ile kurs ücretleri, kitap ve kütüphane alımları için yapılan harcamalar, özel gider indirimine esas alınacaktır.

Genel, katma ve özel bütçeli kurumlara yapılan eğitim harcamaları özel gider indirimine esas alınamaz.

Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefi öğrenci yurtlarına ödenen ve belgelendirilen giderler özel gider indirimine konu olur. (MB,24.1.1996 tarih ve 42/4214-25/04193 sayılı Özelgesi)

Üniversitelere yatırılan öğretim harçlarının özel gider indiriminde eğitim giderleri olarak değerlendirilebilmesi için, üniversitenin Kurumlar Vergisine tabi kurum olması ve kurumlardan alınacak fatura , perakende satış fişi veya yazar kasa fişi ile belgelendirilmesi gerekmektedir. (Maliye Bakanlığı, 23.1.1995 tarih ve 42/4214-25/3920 sayılı Özelgesi)

178 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğine göre, gerek okullara gerekse okullara gidiş geliş hizmeti yapan mükelleflere ödenen taşıma ücretleri, eğitim giderlerinin unsuru olduğundan bu giderler eğitim gideri sayılmaktadır.

Özel sürücü kursuna ilişkin harcamalar özel gider indirimine konu harcamalardır. (Maliye Bakanlığı, 4.6.1999 tarih ve 42/4214-835/22752 sayılı Özelgesi)

176 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile Milli Eğitim Bakanlığına bağlı okulların okul aile birliğine veya okul koruma derneğine yapılan bağışlar, özel gider indirimine konu harcamalar kapsamında olduğu belirtilmiştir.

Gazete, dergi ve mecmua alımlarına ilişkin harcamalar ile fotokopi çekim ücretleri, kitap ciltleme ve cilt malzemesi alımları dolayısıyla yapılan harcamalar, özel gider indirimine konu harcama olarak kabul edilmemektedir.(Maliye Bakanlığı, 11.4.1997 tarih ve 42/4214-278/3788 sayılı Özelgesi) Ancak üniversiteye hazırlama dergileri için yapılan harcamalar, özel gider indirimine konu harcama olarak kabul edilir.(Maliye Bakanlığı, 24.3.1997 tarih ve 42/4214-262/12061 sayılı Özelgesi)

Okul çantası, besleme çantası vb harcamaların eğitim harcaması olarak kabul edilerek özel gider indirimine esas alınması gerekir. Yabancı ülkelerde eğitim veren kurumların belgeleri özel gider indirimine konu olmaz.

5.a.2- Sağlık Giderleri

Ücretlilerin yaptığı ilaç masrafı, sağlık malzemesi ve hastane giderleri ile muayene, tahlil, ameliyat, fizik tedavi ve diş protez ücretleri, gözlük lens alımları gibi sağlık harcamaları özel gider indirimine konu teşkil edecektir.

Ücretlinin yaptığı bu harcamaların bir kısmının işverenlerce karşılanması halinde, ücretlinin kendisinin karşıladığı harcama tutarı özel gider indirimine konu olacaktır. Yapılan harcamalara ilişkin tek belge alınması halinde ücretlinin ödediği kısmın özel gider indirimine esas alınabilmesi güçlük arz etmektedir. Konuya ilişkin Maliye Bakanlığı tarafından düzenleme yapılmamıştır. Ancak faturanın veya diğer belgelerin aslı işverende kalacağı için bu gibi durumlarda çekilecek fatura fotokopilerinin işveren ta-

rafından veya fatura alınan kurum tarafından aslı gibi olduğunun onaylanması ve ücretlinin ödediği tutarın fatura üzerinde gösterilmesi şartıyla ücretlinin ödemesi özel gider indirimine konu olabilir. (MB, 14.6.1999 tarih ve 42/4214-837/23973 sayılı Özel-gesi)

Sağlık dolabı alınması için yapılan harcamalar özel gider indirimine konu olabilir.

Şahıs sağlık sigorta primlerinin G.V.K.'nın 63 . maddesinde belirtilen tutarı aşan kısmı bu kapsamda değerlendirilebilir.

Sağlık Bakanlığına veya Üniversite hastanelerine yapılan harcamaları, anılan kurumların Kurumlar Vergisinden muaf olmaları nedeniyle özel gider indirimine konu edilmeyecektir.

5.a. 3- Gıda Giderleri

Gıda giderlerinden her türlü yiyecek ve içecek için yapılan harcamaların anlaşılması gerekir. Ancak sigara ve alkollü içkiler bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

Konaklama giderleri ile birlikte yiyecek ve içecek giderlerine ilişkin olarak verilen belgelerde, yiyecek ve içecek giderleri ayrı olarak gösterilmesi şartıyla özel gider indirimi kapsamına alınacaktır.

Ayrıca evlerde beslenen hayvanların tüketimi için alınan yem, mama vb gıda maddeleri ile temizlik maddelerine ait harcamalar, özel gider indirimine konu edilmeyecektir.

5.a. 4- Giyim Giderleri

Giyim giderlerinden kumaş, hazır elbise, ayakkabı, şapka, iç çamaşırı, çorap, kemer gibi giyime ait her türlü malların satın alınması için yapılan harcamalar ile bunlara ilişkin dikiş, tamir, onarım gibi harcamaların anlaşılması gerekmektedir.

Giyim eşyalarına ilişkin boyama giderleri de özel gider indiriminin kapsamına girmektedir.

5.a. 5- Kira Giderleri

İkamet edilen konut için yapılan kira ödemesinin tamamının anlaşılması gerekir. Ücretlinin kendisi ve çocuğu ile ilgili kira harcamalarının tamamı özel gider indirimine konu edilir. (Maliye Bakanlığı, 4.5.1999 tarih ve 42/4214-734/17356 sayılı Özelgesi)

Kiranın bir kerede veya birkaç aylık veya aylık dönemler itibariyle ödenmesinin önemi bulunmamaktadır. Ancak, kira ödemesinin kapsadığı dönem belgede gösterilmelidir.

Özel gider indirimine konu olacak belgelerin neler olduğu 176 sayılı G.V. Genel Tebliğinde açıklanmıştır. Bu belgeler, gerçek usulde gelir vergisine tabi olan mükellefler ile kurumlar vergisi mükelleflerinin düzenleyecekleri belgelerdir.

Kamu kurum ve kuruluşlarına yapılan kira ödemeleri özel gider indirimi kapsamına girmez.

Birden fazlasıyla ilişkin kiranın peşin olarak ödenmesi halinde, toplam tutar içinde ilgili takvim yılına ilişkin kira tutarı özel gider indiriminin konusu olur. Ücret gelirlerinin elde edildiği yıl itibariyle yapılan harcamalar karşılığı alınan belgeler, özel gider indirimine konu olarak kabul edilir.

Kurumlar Vergisine tabi olan kuruluşların personeline tahsis ettiği lojmanlar için personelden kesilen lojman kira bedelleri karşılığında fatura verilmesi halinde, bu belge özel gider indirimine konu olabilir. (MB, 17.4.1995 tarih ve 42/4214-25/20418 sayılı Özelgesi)

5.b Harcamaların Özel Gider İndirimine Konu Olabilmesi İçin Aranılacak Şartlar

Harcamanın özel gider indirimine konu olabilmesi için;

- Türkiye'de yapılmış olması,
- Gelir ve Kurumlar Vergilerine tabi olan mükelleflerden alınan belgelerle tevsik edilmesi,
- Ücretlinin kendisi, eşi, ve çocukları tarafından yapılması ve satın alınan mal ve hizmetlerin bunlar tarafından tüketilmesi şarttır.

Basit usulde vergilendirilen mükellefler tarafından düzenlenen harcama belgeleri kullanılabilir.

5.c- Özel Gider İndirimine Konu Olacak Harcama Belgeleri

Ücretliler, özel gider indirimine konu olan harcamalarını, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinden alacakları aşağıdaki belgelerle tevsik etmeleri gerekir.

- Fatura,
- Serbest meslek makbuzu,
- Perakende satış fişi,
- Ödeme kaydedici cihazlara ait satış (yazar) fişi

5.d- Bir Harcama Belgesinde Birden Fazla Harcama Çeşidinin Bulunması

Bir harcama belgesinden birden fazla harcama türünün olması halinde, konu olmayan giderler belge toplamından düşülür ve indirimine konu olacak harcama tutarı bulunur.

Aynı harcama belgesinden indirimine konu olan birden fazla harcama çeşidinin olması halinde ise, bu belge özel gider indirimine ait zarfın ön yüzündeki harcama cinsinden, tutarı yüksek olan gruba ait gider belgesi olarak gösterilir.

5.e- Adına Harcama Belgesi Düzenlenecek Olanlar

Özel gider indiriminden ücretleri gerçek usulde vergilendirilen ücretliler ile bunların eş ve çocukları faydalanacaktır.

Eş, Medeni Kanun hükümlerine göre aralarında evlilik bağı kurulmuş olan kadın ve erkekten her biridir.

218 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde; çocuk tabiri ise yaş sınırına bakılmaksızın ücretli ile birlikte bakılan (gelir vergisine tabi geliri bulunmayan; nafaka verilmek suretiyle bakılan , evlat edilenler ile ana ve babasını kaybetmiş torunlardan ücretli ile birlikte oturan) kişileri ifade eder şeklinde belirtilmiştir.

5.f- Özel Gider İndirimi Uygulaması

5.f.1-Ücretliler Tarafından Yapılacak İşlemler

Ücretliler, kendileri, eş ve çocukları adına düzenlenen harcama belgelerini 1 Ocak'tan başlayarak 31 Aralık tarihine kadar biriktirmeleri gerekir.

Biriktirilen belgeler ertesi takvim yılının 20 Ocak tarihinin mesai saati sonuna kadar, "Özel Gider İndirimine Ait Bildirim" ile işverenlere beyan edilir.

5.f.2-İşverence Yapılacak İşlemler

İşverenler kendilerine ibraz edilen harcama belgelerinin geçerli belge olup olmadığını, harcamanın özel gider indirimi kapsamına girip girmediğini ve harcama toplamının ve bu toplamın 1/3'ünün doğru beyan edilip edilmediğini kontrol edeceklerdir.

Ücretlilerin, ücretlerinden hesaplanan gelir vergisi üzerinden mahsup edilen bu verginin, mahsup işleminin yapıldığı ayda ücretliye nakden ödenmesi zorunludur.

İşverenler, kendilerine ibraz edilen özel gider indirimine ait bildirimlerde yer alan harcama tutarlarını da dikkate alarak, örneği 178 sıra nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği ekinde yer alan "Özel Gider İndirimine Ait Bordro"yu Ocak ayı sonuna kadar düzenlemek zorundadırlar.

İşverenler, her bir ücretli için ücretlinin yararlanacağı gelir vergisi farkını ayrı ayrı hesaplamak ve bordroda göstermek zorundadırlar.

İşverenler, özel gider indirimine ait bordroda yer alan gelir vergisi farkını, 1 Şubat tarihinden itibaren ücretlilere ödeyecekleri ücretlerin gelir vergisinden mahsup edeceklerdir. Mahsup edilecek vergi farkı o ayda ücretlilerden kesilen gelir vergisinden fazla olamayacaktır. Aşması halinde ise aşan kısım, izleyen aylarda ödenecek ücretlerden tevkif edilecek gelir vergisinden mahsup edilecektir.

Farkının ilgili yılda mahsup edilememesi halinde kalan tutar Aralık ayına ait muhtasar beyannamede gösterilecek, mahsup sonrası tutar işverene nakden iade edilir. İşverende aldığı tutarı hak sahibine nakden öder.

İşverenler, kendilerine ibraz edilen bildirim ve harcama belgelerini tarh zaman aşımı süresi içinde saklamak ve istenildiğinde, vergi incelemesine yetkili olanlara ibraz etmek zorundadırlar.

5.f.3- İşveren Değiştiren Ücretliler İle Bir İşyerinde Çalışmakta İken İşten Ayrılan Ve Başka Bir İşte Ücretli Olarak Çalışmayanlar Hakkında Özel Gider İndirimi Uygulaması

Bir işveren nezdinde çalışmakta iken, bu işverenden ayrılarak başka bir işveren yanında çalışan ücretli, ilgili takvim yılına ait

bildirimi, en son çalıştığı işverene vermesi gerekir. Ancak ücretli, önceden çalıştığı işyerinde kendilerine ödenen ücretlerin vergi matrahını, kesilen gelir vergisini ve bu vergilerin ilgili vergi dairesine yatırılmış olduğunu gösterir belgeyi en son çalıştığı işverene ibraz etmek zorundadır.

Bir işyerinde çalışmakta iken emekli olan, işten ayrılan veya ölenlerin özel gider indiriminden doğacak vergi farkı Ocak ayına ilişkin olup, 20 Şubat akşamına kadar muhtasar beyanname ile beyan edilen tevkif suretiyle kesilen vergilerden mahsup edilecektir.

Mahsup edilmesine rağmen vergi farkı kalması durumunda fark, işverene inceleme raporuna dayanılarak nakden ödenir. Vergi dairesince işverene ödenen vergi farkı, 20 Şubat akşamına kadar hak sahibine ödenir. Ancak tarihinden sonra vergi dairesince işverene yapılan ödeme, işveren tarafından üç gün içinde hak sahibine ödenir.

Aynı zamanda birden fazla işverenden ücret alan ücretlilerde, özel gider indirimi her bir işverene ayrı verilir.

5.f.4- Emeklilik Nedeniyle İşten Ayrılan Veya Ölen Ücretlilere Uygulanacak Özel Gider İndirimi

Emeklilik nedeniyle işinden ayrılan ücretliler, 1 Ocak tarihinden başlayarak ayrıldıkları tarihe kadar özel gider indirimine konu olan harcama belgelerini, uygun sürelerde ve esaslarda işverene bildirirler. Ölüm nedeniyle işten ayrılan ücretlilerin varisleri 1 Ocak tarihinden başlayarak ölüm tarihine kadar olan harcama belgelerini murisin işverene ibraz edebilirler.

İşverenlerden genel bütçeye dahil olan daireler, kişilere vergi farkını şubat ayı içinde öder.

Muhtasar beyanname veren işverenler ise, emekli olanlar ile ölenlerin gelir vergisi farklarını, ilgili dönemlerde vergi dairelerine ödemelerini yaparlar. Şubat ayı veya takip eden ayların muhtasar beyannamesi ile mahsup edebilirler.

5.f.5- Üç Ayda Bir Muhtasar Beyanname Veren İşverenlerin Yanında Çalışan Ücretlilerde Özel Gider İndirimi Uygulaması

GVK'nun 98. maddesinde çalıştırdıkları işçi sayısı 10 ve daha az olan işverenlerin, muhtasar beyannamelerini önceden bildirmek koşulu ile her ay yerine Şubat, Mayıs, Ağustos, Kasım aylarının 20. Günü akşamına kadar verebilecekleri hükme bağlanmıştır. İlgili zamanda mahsubu yapılır ve hak sahiplerine ödenir.

5.f.6- Yıllık Beyanname Veren Ücretlilerde Özel Gider İndirimi Uygulaması

Gelir Vergisi Kanununun 95 inci maddesine göre;

- Ücretlerini yabancı bir memleketteki işverenden doğrudan doğruya alan hizmet erbabında;

- 16 ncı maddede yazılı istisnadan faydalanmayan yabancı elçilik ve konsolosluk memur ve hizmetlilerde,

- Maliye Bakanlığı'nca yıllık beyanname ile bildirilmesinde zaruret görülen ödemelerde,

stopaj yoluyla vergileme yapılmamaktadır. Bu sayılanların gelirlerini yıllık beyanname ile beyan etmeleri gerekmektedir.

Bu gruptaki Ücretliler, yıllık beyanname ile beyan etmek zorunda oldukları ücretlerinin vergi matrahlarından, hesaplanan özel gider indirimini düşmeleri gerekir.

5.h- Özel Gider İndiriminde Ceza Uygulaması

Genel bütçeye dahil dairelerde çalışan ücretliler, vergi farkının fazla hesaplanılmasına neden olunması halinde, bu vergi ilgililerinden cezalı olarak geri alınır. Bu vergi cezasından işverenlerin tahakkuk memurları da müteselsilen sorumludur.

VUK hükümlerine göre işverenler, ücretlerden tevkif ettikleri vergilerin doğru olarak beyan edilip ödenmesinden sorumludur.

Ücretlilerin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullandığının tespit edilmesi halinde, işverenlerin eksik ödedikleri vergi için adlarına ikmalen veya re'sen tarh edilen vergi aslı, ceza ve gecikme faizi genel hükümler çerçevesinde ücretlilere yansıtılır.

IV. ÖZEL GİDER İNDİRİMİNİN HESAPLANMASINA İLİŞKİN ÖRNEK

Gelir vergisi matrahı aylık 1 milyar lira olan ücretli için hesaplama:

Ücretlinin 1/1/2001-31/12/2001 tarihleri arasında elde ettiği ücretlerinin vergi matrahı toplamı	12.000.000.000.-
Kesilen G.V.	2.510.000.000.-
Özel Gider İndirimine konu olan harcama tutarı	12.900.000.000.-
Harcamaların Ö.G.İ.'ne esas olacak tutarı (1/3'ü)	4.300.000.000.-
2001 yılı matrahının Ö.G.İ.'ne esas olacak tutarı (12 milyarın x %35'i)	4.200.000.000.-
Vergi matrahının Ö.G.İ.'den sonra kalan kısmı (12 milyar - 4,2 milyar)	7.800.000.000.-

Ö.G.İ düşüldükten sonra kalan matrahın	
G.V.	1.460.000.000.-
Nakden veya hesaben iade edilecek G.V.	
farkı	1.050.000.000.-

V. PERSONELE AYIN ŞEKLİNDE VERİLEN ÜCRETLERİN GİDER YAZILMASI

Hizmet erbabına verilen ayınlar, verildiği gün ve yerdeki ortalama perakende fiyatlarına göre; konut tedariki ve sair suretle sağlanan menfaatler, konutun emsal kirasına veya menfaatin emsal bedeline göre değerlendirilir.

Ücretin gerçek değerinin tayininde, Gelir Vergisi gibi şahsi vergiler ücretten indirilmez.

Damga Vergisi Kanununun ilgili hükmünün para makbuzlarını kastettiği ayın teslimini belgeleyen kağıtların para makbuzu olmadığı ve vergi kapsamında bulunmadığı gerekçesiyle, ayın şeklinde ödemelerinden damga vergisi kesilmemesi şeklinde görüş mevcuttur.¹⁶

Ancak Danıştay, ayın şeklinde ücret ödemeleri nedeniyle ücret bordrosu düzenlenmesi gerektiğinden D.V. kesilmesi gerektiğine karar vermiştir.

Ayın şeklinde ödemelerin ücretin bir unsuru olduğu kuşkusuzdur. Ücretin ödeme şeklinin vergi üzerinde bir etkisi olmaz. Ayın bedelinin ücret bordrosuna ilave edilmesi bu şekilde yapılan ödemelerin nakden yapılan ödemelerden farklı bir işleme tabi olmadığını göstermektedir.

Yabancı parasıyla ödenen ücretler ödeme gününün borsa rayiciyle Türk parasına çevrilir.

Personele verilen ayınların herhangi bir kişiye mal veya hizmet satışından farkı yoktur.

İşletmeye hiçbir vergisel avantaj sağlamamakta, sadece ayın şeklindeki ödemelerden SSK primi kesilmemektedir. Bunun dışında ne ücret erbabına ne de işverene ilave bir avantaj getirmemektedir. Gerek muhasebede meydana karışıklıklar gerekse personele verilecek eşyanın beğenilmemesi gibi hoş olmayan durumlar karşısında, mükelleflerin Pazar ekonomisi aracı olan para varken ilkel bir yöntem olan "değiş- tokuş" (trampa) yöntemini tercih etmelerini önermemekteyiz.

Ancak, stoklarını kolay nakde çeviremeyen işletmeler , nakit ödeme yerine ayın şeklindeki ödemeyi tercih edebilirler Ayrıca sigorta primine tabi de olmayan bu tür ödemeler hem işçi hem de işverene avantajlı gelebilir. Yine de biz çok zorunlu kalınmadığı sürece işletmelerin nakit ödemeyi tercih etmelerini öneriyoruz.¹⁷

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

SERBEST MESLEK KAZANCININ TESPİTİNDE İNDİRİLEN VE İNDİRİLEMİYEN GİDERLER

I- GENEL AÇIKLAMA

GVK'nun 65.maddesinde her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancı olarak gösterilmiştir. Serbest meslek faaliyeti, sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın, şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır. Bu özellikler serbest meslek kazancını ticari kazanç ve ücretten ayırmaktadır.

GVK'nun 66.maddesinde serbest meslek faaliyetini mutat meslek halinde ifa edenler serbest meslek erbabı olarak tanımlanmıştır.

II- SERBEST MESLEK KAZANÇLARININ TESPİTİ

GVK'nun 67. maddesine göre serbest meslek kazancı, bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan farktır.

Müşteri veya müvekkilinden serbest meslek faaliyeti ile ilgili olmak üzere para ve ayın şeklinde alınan gider karşılıkları kazanca ilave edilir.

(2361 sayılı Kanunun 46'ncı maddesiyle eklenen fıkra) Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde Vergi Usul Kanununun 328'inci maddesine göre hesaplanan fark kazanca eklenir.

Vergi, resim, harç, keşif, şahitlik, bilirkişilik ve ekspertiz gibi hususlara harcanmak üzere müşteri veya müvekkilinden alınan ve tamamen bu hususlara sarf edilen para ve ayınlar kazanç sayılmaz.

Serbest meslek erbabı serbest meslek kazançlarını Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tuttıkları 'Serbest meslek kazanç defteri' üzerinden tespit ederler. (4369 sayılı Kanunun 82 . maddesiyle yürürlükten kaldırılan hüküm Yürürlük:1.1.1999)

65'inci maddenin son fıkrasında yazılı şirketler de mesleki kazançlarını serbest meslek kazanç defteri üzerinden tespit ederler. Bu şirketlerin bilanço esasına göre tuttıkları defterler serbest meslek kazanç defteri yerine geçer.

Serbest meslek erbabı için;

1. İttıla hasil etmeleri kaydıyla, namlarına kamu müesseselerine, icra dairesine, bankaya, notere veya postaya para yatırılması;

2. Serbest meslek kazancı olarak doğan alacağın başka bir şahsa temlik (temlikin ivazlı olup olmadığına bakılmaz. İvazlı temliklerde ivazın tahsil şartı aranmaz) veya müşterisine olan borcu ile takası;

Tahsil hükmündedir.

Yabancı parasıyla yapılan ödemeler ödeme gününün borsa rayici ile borsada, rayici yoksa Maliye Bakanlığınca tespit edilecek kur farkı üzerinden Türk parasına çevrilir.

Biletle girilen yerlerde faaliyete bulunan dar mükellefiyete tabi serbest meslek erbabı diledikleri takdirde, bilet bedeli tutarından, bu bedellere dahil resimler düşüldükten sonra kalan miktarın yarısı safi kazanç sayılmak suretiyle vergilendirilirler.

Serbest meslek kazançlarında istisna uygulanması GVK'nun 18. maddesinde düzenlenmiştir.

Bu madde de yer alan düzenlemede, istisna kapsamına şiir , hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, röportaj, karikatür , fotoğraf, film, video bant, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserler ve ihtira beratı girmektedir. İstisnadan yararlanma hakkı, müellif,mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekar ve mucitlerin kendileri ile bunların kanuni mirasçılarına tanınmıştır. Hasılatın, eserlerin; gazete, dergi, radyo, televizyon ve videoda yayınlanması, kitap, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarının satılması veya bunlar üzerindeki mevcut hakların devir ve temlik edilmesi veya kiralaması karşılığında elde edilmesi gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanunun 18. maddesi kapsamındaki kazançların tutarı , devamlı ya da arızı olarak elde edilmesi istisnanın uygulanması açısından önemli değildir.

Gelir Vergisi Kanunun 94. maddesinin birinci fıkrası vergi tevkifatı yapmak zorunda olanlar belirtilmiş, aynı fıkranın ikinci bendinde, yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden gelir vergisi tevkifatı yapılacağı hükme bağlanmıştır. Tevkifatı oranı; 18. madde kapsamına giren serbest meslek işlerinde %15 diğerlerinde %20 olarak belirlenmiştir. Tevkifat uygulamasında serbest meslek kazancının devamlı veya arızı olmasının herhangi bir önemi yoktur.

III- SERBEST MESLEK KAZANCININ TESBİTİNDE GİDERLER

A- SERBEST MESLEK KAZANCININ TESBİTİNDE İNDİRİLEN GİDERLER

1- İşyeri Kirası ve Amortismanı

Gelir Vergisi Kanunun 68/1. maddesinde mesleki faaliyetin icrasına tahsis edilen işyeri kirasının serbest meslek kazancının

tespitinde giderler olarak hasılatı indirileceği hüküm altına alınmış ve ikametgahlarının bir kısmını işyeri olarak kullananların, ikametgahın tamamı için ödedikleri kira bedeli ile ısıtma ve aydınlatma gibi sair masrafların yarısını gider yazabilecekleri, işyeri kendi mülkü olanların kira yerine amortismanı, ikametgahı kendi mülkü olup bunun bir kısmını işyeri olarak kullananların ise amortismanın yarısını gider yazabilecekleri belirtilmiştir.

Kira bedeli hangi dönemde ödenmiş ise o dönemde gider yazılabilir. Kira bedelinin ödenmiş olması şartı vardır. Kazanç tespitinde tahsil ve ödeme esas geçerlidir.

İşyerinin amortisman giderleri için gayrimenkulün maliyet bedeli bilinmiyorsa maliyet bedeli; maliyet bedeli bilinmiyorsa vergi değeri hesaplamaya esas alınır.

Eşe ait bir binanın işyeri olarak kullanılması durumunda eşe ödenen kira bedelinin kazancın tespitinde indirilmesi mümkündür. Eşe ait işyerinin aynı zamanda ikametgahı olarak kullanılması durumunda, ödenen kira bedelinin tamamı ile ısıtma ve aydınlatma gibi sair masrafların yarısını gider yazılabilir. Kira bedeli belli değil ise emsal kira bedeli uygulaması geçerlidir.

Gayrimenkulün tamir, bakım, onarım ve sigorta giderleri gider olarak yazılabilir. Gayrimenkulün iktisabı için yapılan borç dolayısıyla ödenen faizler gider yazılamaz.

Serbest meslek faaliyeti ortaklardan birinin binasında yürütülüyorsa kira bedelinin tamamı gider yazılabilir. Eğer kira ödenmiyorsa işyerinin emsal kira bedeli tespit edilir, bu miktar gayrimenkul sermaye iradı sayılır ve serbest meslek faaliyeti açısından da gider yazılabilir.

Konuyla İlgili Danıştay Kararları:

- İşyeri açmayarak muhasebecilik işini evinde sürdürenler de serbest meslek erbabı sayılır. Bu şekilde faaliyette bulunan serbest meslek erbabı, kira, aydınlatma ve ısıtma masraflarının yarısını gider olarak yazabilirler. (Dnş. 4. D.30.4.1974 T. E. 1971/536, K.1974/1757).

- Avukatın bir kısmını olarak işyeri kullanıldığı ikametgahındaki demirbaş eşya için ayırdığı amortismanın ve ikametgaha ait bina, buhran vergilerinin yarısını gider olarak yazması yerindedir. (Dnş. 4. D.23.11.1976 T. E. 1976/2313, K.1976/3044).

2- Mesleki Faaliyetle İlgili Genel Giderler

Gelir Vergisi Kanunun 68/2. maddesinde, mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen aydınlatma, ısıtma, telefon, kırtasiye giderleri, müstahdem ücretleri, meslek, ilan ve reklam vergileri ile işyerleriyle ilgili aynı vergi, resim ve harçların hasılatlardan indirileceği hükme bağlanmıştır.

Bu giderlerin mesleki kazancın elde edilmesi ve devam ettirilmesi için ödenmiş olması gerekir.

Konuyla İlgili Danıştay Kararları ve Maliye Bakanlığı Özelgeleri:

- Noterlik yapan mükellefin yanında katip olarak eşine ödediği ücretler gider olarak kaydedilemez. (Maliye Bakanlığı Özelgesi, 14.7.1975 T. E. 2-/2130/19297 sayı).

- Serbest meslek kazancının tespitinde damga vergisinin gider olarak kaydedilmesi mümkün değildir. (Maliye Bakanlığı Özelgesi, 2.4.1975 T. E. 2-/2130/14542 sayı).

- Noterlikte çalışan memurlara yol ve mesai harici yapılan zorunlu giderler ve yemek bedeli olarak ödenen paraların sene sonunda gün ve birim miktarı belirtilmeksizin gider yazılması kabul edilemez. (Dnş. 13. D. 11.6.1974 T. E. 1973/1337, K. 1974/2541).

- Doktor olan yükümlünün sadece özel gereksinimleri için kullandığı telefon ve özel otosuna ilişkin masrafların gider yazılması kabul edilemez. (Dnş. 4. D. 11.5.1976 T. E. 1976/249, K.1976/1190).

- Büroda ikram edilen viski ve fıstık bedelleri gider yazılamaz. Vekalet ücretinin sendikalara bırakılan kısmı gider kabul edilemeyecek bağış niteliğindedir. (Dnş. 13. D. 22.5.1974 T. E. 1973/849, K.1974/2306).

- Serbest meslek erbabının çaldırdığı paraların gayrisafi kazançtan gider olarak indirilmesi olanaksızdır(Maliye Bakanlığı Özelgesi, 9.3.1976 Tarih, 2.2130-15001 sayı).

- Serbest meslek erbabı tarafından verilen ziyafet masrafları gider olarak yazılamaz. (Maliye Bakanlığı Özelgesi, 30.12.1970 T. 2130.4.292/57900 sayı).

- Bir kamu hizmeti olan noterlik mesleğinin, ticari bir uğraş olarak kabul edilmesi suretiyle reklamı gerektirdiği kabul edilemez. Örneğin bu amaçla kartvizit ve kutlama kartı için yapılan ödemeler gider olarak yazılamaz. (Dnş. 13. D.18.10.1977 T. E. 1976/3419, K.1977/2852).

- Serbest meslek erbabı herhangi bir suretle zayi ettiği paraları gider yazamazlar. (Dnş. 4. D. 7.11.1968 T. E. 1967/3124, K.1968/4830).

- Noter yanında çalıştırdığı memurun zimmetine geçirdiği pa-

raları gider yazamaz. (Dnş. 4. D. 7.11.1968 T. E. 1967/3124, K.1968/4830).

3- Başkalarına Gördürülen Hizmetler İçin Ödenen Ücretler

GVK'nun 68/3.maddesinde mesleki faaliyetin icrasında başkalarına gördürülen hizmetler karşılığında ödenen paraların serbest meslek kazancının tespitinde hasılatтан indirileceğı belirtilmiştir.

Serbest Meslek Faaliyet çerçevesinde, örneğın;

-Diş hekimleri protezcilere diş yaptırarak ödemede bulunabilirler.

-Ses sanatçıları, beraberlerindeki saz sanatçılarına bir ödemede bulunabilirler. Hizmet akdi ile çalıştırılmayan bu kişilere ödenen ücretler serbest meslek kazancının tespitinde indirim konusu yapılır.

4- Mesleki Kitap ve Dergiler, Aidatlar

GVK'nun 68/4.maddesinde, alınan meslek kitapları ve meslek dergileri için ödenen bedellerin ve mesleki teşekküllere ödenen aidatların serbest meslek kazancının tespitinde hasılatтан indirilebilecek giderlerden olduğu belirtilmiştir.

Sadece mesleki yayınlar için yapılan ödemelerin gider kaydedilebileceğı hükme bağlanmıştır.

Yasal bir zorunluluk olmaksızın, mesleki teşekkül niteliğinde olmayan, dernek, vakıf gibi birliklere masrafa katılma payı veya başka ad altında yapılan ödemeler gider kabul edilmez.

5-Seyahat ve İkamet Giderleri

GVK'nun 68/5 maddesinde mesleki faaliyetle ilgili seyahat ve ikamet giderlerinin, seyahatin maksadının gerektirdiği süre ile sınırlı olmak şartıyla serbest meslek kazancının tespitinde hasılatтан indirilebileceği belirtilmiştir.

Konuyla ilgili özellik arz eden durumlar aşağıdaki gibidir.

-Seyahatin işle ilgili olması gerekir. İşle ilgili seyahatin yurt içinde veya dışında yapılması gider uygulaması açısından önem arz etmemektedir.

-Seyahatin amacının gerektirdiği süre ile sınırlı olması gerekmektedir.

-Eş şirket yönetiminde veya yetkili bir görevde olmadığı sürece, seyahat masrafları gider yazılamaz.¹⁸

-Yurtiçi ve dışı yapılan seyahat harcamalarının VUK'nun ilgili kanun maddelerinde düzenlenen vesikalar ile tevsik edilmesi gerekir.

Konuya İlişkin Danıştay Kararları:

- Dahiliye mütehasısı olmasına karşın, göz mütehasıslarını ilgilendiren Oftomoloji kongresine katılmak amacıyla ABD'ne giden mükellef, bu amaçla yapmış olduğu giderlerini dönem kazancının tespitinde indirim konusu yapması mümkün değildir. (Dnş. 4.D. 28.2.1990 T.E: 1987/3961, K.1990/739)

- Serbest muhasebeci olan mükellefin İzmir'de olan ikamet yerinden Aliğa'daki işyerine her gün gidiş geliş seyahat sayılamayacağından buna ilişkin giderin hasılatтан indirilmesi mümkün değildir. (Dnş. 13. D. 17.3.1987 T. E: 1986/2309, K.1987/730)

6- Mesleki Faaliyetin İcrasına Lüzumlu Alet, Ecza ve Sair maddelerin Tedarik Giderleri

Serbest meslek faaliyetinin ifasında lüzumlu aletlerin, eczaların ve sair maddelerin tedariği için yapılan giderlerin, serbest meslek faaliyetinin tespitinde hasıllattan indirilebileceği GVK'nun 68/6.maddesinde belirtilmiştir. Kanunda geçen maddelerin serbest meslek faaliyetinin ifasında lüzumlu olması gerekmektedir.

Konuya ilişkin Danıştay Kararı :

- Elektrik Mühendisliği bürosunda mesleki yönden kullanılması gerekli olmayan eşya için yapılan harcamalar gider olarak yazılamaz. (Dnş. 13.D. 14.2.1977 T. E: 1975/1365 , K: 1977/445)

7- Amortismanlar

Gelir Vergisi Kanununun 68/7.maddesinde, mesleki faaliyette kullanılan tesisat, demirbaş ve eşya için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanların, serbest meslek kazancının tespitinde hasıllattan indirileceği hükme bağlanmış, amortismanı tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde aynı Kanunun 328. maddesine göre hesaplanacak zararların da buna dahil olduğu belirtilmiştir.

Bu konu ile ilgili özellik arz eden durumlar aşağıda özetlenmiştir:

-Serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilen amortismanlar, mesleki faaliyet ile ilgili demirbaş ve tesisatın amortismanı ile sınırlıdır.

-Demirbaş ve tesisat işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve aşınmaya maruz kalan değerlerdir.

-Değeri 150.000.000.- lirayı geçmeyen tesisat ve demirbaşların bedeli amortismanına tabi tutulmaksızın doğrudan gider kaydedilebilir. Değeri bu tutarı aşan tesisat ve demirbaşların doğrudan gider yazılması mümkün olmayıp, amortisman yoluyla yok edilmesi zorunludur.¹⁹

-Normal tamir, bakım, temizleme giderleri dışında, iktisadi kıymetini devamlı olarak artıran giderler doğrudan gider kaydedilmeyip amortismanına tabi tutulur.

-Serbest meslek faaliyetinde bulunan ve bilanço esasında defter tutan kollektif, adi komandit ve adi ortaklıklar hariç serbest meslek erbabının, Vergi usul kanunun mükerrer 315. maddesi hükmü gereğince azalan bakiyeler usulünde amortisman ayırmaları mümkün değildir. Aynı zamanda Vergi usul kanunun mükerrer 328. maddesi hükmü çerçevesinde yenileme fonu ayırmaları mümkün değildir.

-Yangın deprem ve su basması gibi afetler yüzünden tamamen veya kısmen zarara uğrayan, amortismanına tabi iktisadi kıymetler için alınan sigorta tazminatının, amortisman çıktıktan sonra kalan değerden eksik olması halinde, fark gider yazılır. (MB'nın 13.4.2000 tarih ve 42/4215-4-1079/16814 sayılı özeli)

-Binek otomobili ve benzeri taşıtlar, tesisat ve demirbaş kavramına dahil edilemez. Bu şekilde belirtilen taşıtların amortismanları gider yazılamaz. GVK'nun 68/10. madde kapsamında değerlendirilir.

- İkametgahın bir kısmı işyeri olarak kullanılması halinde, mesleki faaliyetle ilgili olup aynı zamanda ikametgahı esnasında kullanılabilecek tesisat ve demirbaşın amortismanının yarısı gider yazılabilir. Aynı durumda ikametgahı sırasında, kul-

lanılmayacak tesisat ve demirbaşın amortismanının tamamı gider yazılabilir

Konuyla İlgili Danıştay Kararları:

- Serbest meslek erbabı özel otolarının giderlerinin yarısını hasılatıdan indirebilir. Amortismanını indiremez. (Dnş. 4. D. 25.3.1975 T. E. 1974/71, K.1975/1068).

- "Serbest meslek erbabı işlerinde kullandıkları özel otolarının amortismanlarını gider olarak yazamazlar". (Dnş. 4. D. 13.3.1972 T. E. 1971/4055, K.1972/1478).

- Avukatın, bir kısmını işyeri olarak kullandığı ikametgahındaki demirbaş eşya için ayırdığı amortismanın ve ikametgahına ait bina, buhran vergilerinin yarısını gider olarak yazması gerekir. (Dnş. 4. D. 23.11.1976 T. E. 1976/2313, K.1976/3044).

- Kendi mülkiyetinde olmayan ancak işte kullanıldığı iddia edilen otomobilin yarı masraflarını gider yazması mümkün değildir.(Dn. 4.D. 16.12.1972 tarih,1972/7734 sy.kararı)

8- Emekli Sandıklarına Ödenen Giriş Ve Emeklilik Aidatları

Serbest meslek faaliyeti dolayısıyla emekli sandıklarına ödenen giriş ve emeklilik aidatları serbest meslek kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınabilir.

Konuyla İlgili Danıştay Kararları:

- "Sosyal sigortalar kurumuna ödenen aidat serbest meslek kazancının tespitinde hasılatıdan indirilebilir." (Dnş. 4. D. 14.5.1973 T. E. 1970/10088, K.1973/2660).

- "Noter yardım sandığına ödenen aidatlar gider yazılabilir. ." (Dnş. 4. D. 15.5.1970 T. E. 1968/5905, K.1970/2698).

- Sosyal sigortalar kanununun 86. maddesinde gösterilen avukatların, topluluk sigortası primlerinin tamamı gider olarak yazılabilir. " (Dnş. 4. D. 1.4.1976 T. E. 1975/2312, K.1976/799 sy kararı).

9- Mesleki Faaliyetle İlgili Tazminatlar

Serbest meslek faaliyeti ile ilgili olarak, kanun, ilam ve mukavelenameye göre ödenen tazminatlar GVK'nun 68/9. maddesi uyarınca serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak yazılabilir. Ayrıca tazminatın gider olarak yazılabilmesi için tazminat serbest meslek erbabının şahsi kusuru veya suç sayılan fiillerden kaynaklanmıyor olması gerekir. Her türlü para cezaları, vergi cezaları ile serbest meslek erbabının suçundan doğan tazminatın gider olarak indirilemeyeceği belirtilmiştir.

Mukavele kavramı faaliyet konusuna göre akit yapılan iş mukavelelerini kapsar. Başlangıçta yapılmamış, sonradan yapılan mukavele gereği ödenen tazminatlar gider yazılamaz.

Zarar tespitine yönelik mukavele kararları ilam kabul edilerek ödenen tazminat gider yazılamaz.

Basın yayın alanını düzenleyen mevzuatın, ceza kovuşturmasını konu teşkil etmeksizin salt haber niteliğindeki yayınlar dolayısıyla kişilerin hukukunu koruduğunu belirterek, faaliyet sahibinin ceza kovuşturmasına tabi suçundan bahsedilmediği durumda, hukuk muhakemesince hükmedilen tazminatın gider yazılabileceğine karar verilmiştir. (Dnş. 4. D. 22.9.1987 T. E. 1985/1622, K.1987/2581).

10- İşle İlgili Mütferrik Giderler

Gelir Vergisi Kanunun 68/10. maddesinde, işle ilgili olarak şehir içi ulaşım, posta, telgraf ve odabaşı ücretleri gibi mütferrik

giderlerin Serbest meslek kazancının tespitinde indirileceği belirtilmiştir.

4369 sayılı kanun ile müteferrik giderlerin üzerindeki sınırlama kaldırılmıştır. Gerçek tutarları ile ve sınırsız olarak kabul edilmiştir.

Müteferrik giderlerin ile Vergi Usul Kanununun hükümlerine göre belgelendirilmesi gerekir. Ancak bu kanunun 228. maddesinde sayılan, gerçek miktarı üzerinden kayıtlara geçirilmesi ve miktarlarının işin genişliğine ve mahiyetine uygun bulunması durumunda gereken giderler için tevsik edici belgeye gerek yoktur.

Konuyla İlgili Danıştay Kararı:

- Ortak iki serbest meslek erbabının ortaklık adına tasdik ettirdikleri serbest meslek kazanç defterine GVK'nun 68/10.maddesine göre maktu gider kaydında bulunmaları , bunların; kendileri adına ayrıca yürüttükleri serbest meslek faaliyetine ilişkin defterlere de GVK'nun md. 68/10'a göre maktu gider kaydetmelerine engel değildir. (Dnş. 13. D. 26.2.1976 T. E. 1975/2309, K.1976/622).

- Fatura karşılığı işyeri için alınan gazete ve mecmua bedelleri 68/10. maddeye göre gider yazılabilir. (Dnş. 13. D. 14.2.1977 T. E. 1975/1365, K.1977/445).

11- Envantere Dahil Otomobilin Amortismanı ve Gideri

GVK'nun 68/10. maddesinde, envantere dahil olan binek otomobillerinin giderleri ve Vergi Usul Kanununun hükümlerine ayrılan amortismanlarının, serbest meslek kazancının tespitinde hasılatlardan indirileceği belirtilmiştir.

Otomobil giderleri içinde esas olarak akaryakıt, bakım, onarım ve sigorta gibi giderler yer almakta olup, otomobile ait motorlu taşıtlar vergisinin gider kaydedilmesi söz konusu değildir.

Katma Değer Vergisi Kanununun 30 ve 58. maddelerine göre, satın alınan binek otomobillerinin alış belgelerinde gösterilen KDV' nin indirim konusu yapılması mümkün değildir. İndirim konusu yapılamayan KDV' si otomobilin maliyet bedeline ilave edilerek amortisman ayırmak suretiyle gider kaydedilebileceği gibi, ilgili dönemde GVK'nun 68/10. maddesine göre doğrudan gider olarak da dikkate alınabilir. (Maliye Bakanlığının 13.4.2000 Tarih ve 42/4215-4-1079/16814 sayılı özelgesi)

4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle otomobil giderlerinin indirim konusu yapılabilmesi için bazı koşulların gerçekleşmesi gerekir.

- Binek otomobil envantere kayıtlı olmalıdır. Envantere kayıtlı olmayan , örneğin finansal kiralama ile kiralanmış binek otomobillerin gider ve amortismanlarının gider kaydedilebilmesi söz konusu değildir.(Maliye Bakanlığı Özelgesi, 13.4.2000 Tarih, 42/4215-33-281/16816 sayı).

- Binek otomobil mesleki faaliyette kullanılmalıdır.

B- KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER

1- Para Cezaları Ve Vergi Cezaları İle Serbest Meslek Erbabının Suçlarından Doğan Tazminatlar

Mükellefin şahsi kusurundan ve kanunlara aykırı fiillerinden kaynaklanan her türlü para cezaları gider olarak kaydedilemez. Örneğin trafik cezaları.

Mükellefin vergi cezaları gider olarak indirilemez. Mesleki işle ilgili olarak mukaveleye, ilama veya kanun emrine istinaden ödense bile serbest meslek erbabının suçundan kaynaklanan tazminatlar gider kaydedilemez.

Serbest meslek erbabının suçundan doğan tazminatlar, bunların ceza kovuşturmasını gerektiren bir fiil nedeniyle ödenen tazminatlar olarak kabul edilmektedir.

2-Diğer Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler

Serbest meslek erbabının yanında çalıştırdığı eş ve çocuğuna ödediği ücretler gider olarak yazılamaz.

İlmi araştırmalar için yapılan harcamalar gider olarak yazılamaz. (Dnş. 4. D. 28.11.2.1970 T. E. 1970/5454, K.1970/7120).

Serbest meslek erbabı, herhangi bir surette zayı ettikleri paraları veya çaldırdıkları mal, ecza ve benzer maddelerle demirbaş eşya bedelini gider yazamazlar.

Kırtasiye alımları, maaş ödemeleri ve benzeri nedenlerle bankadan alınan kredilerin ve bu krediler için ödenen faizlerin, serbest meslek kazancının tespitinde hasılattan indirilmesi mümkün değildir.(Maliye Bakanlığının 17/7/1998 tarih ve 40/4010-62/026945 sayılı özeldesi)

Lisan öğrenimi için yapılan harcamalar gider olarak yazılamaz.

Ödenen şahsi gelir vergisi damga vergisi ve fonlar gider yazılamaz.

BEŞİNCİ BÖLÜM

GAYRİMENKUL SERMAYE İRADININ TESPİTİNDE

İNDİRİLEN VE İNDİRİLEMİYEN GİDERLER

I- GENEL AÇIKLAMA

GVK'nun 70. maddesinde yazılı mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradı olarak tanımlanmıştır. GVK'nun 70. maddesinde ayrıca vakfın gelirinden hizmet karşılığı olmayarak alınan hisseler ile zirai faaliyete bilfiil iştirak etmeksizin sadece üründen pay alan arazi sahiplerinin gelirlerinin gayrimenkul sermaye iradı sayıldığı hükme bağlanmıştır.

Kanun maddesinde yer alan kiralama konusu mal ve haklar şunlardır:

1. Arazi, bina (Döşeli olarak kiraya verilenlerde döşeme için alınan kira bedelleri dahildir.), maden suları, menba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı;
2. Voli mahalleri ve dalyanlar;
3. Gayrimenkullerin, ayrı olarak kiraya verilen, mütemmim cüzileri ve teferruatı ile bilumum tesisatı, demirbaş eşyası ve döşemeleri;
4. Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar;
5. Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira berati (İhtira beratının mucitleri veya kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır.), alameti farika, marka, ticaret unvanı, her

türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar (Bu hakların kullanılması için gerekli malzeme ve teçhizat bedelleri de gayri- menkul sermaye iradı sayılır.)

6. Telif hakları (Bu hakların, müellifleri veya bunların kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır.);
7. Gemi ve gemi payları (Motorlu olup olmadıklarına ve tonilatolarına bakılmaz) ile bilümm motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları;
8. Motorlu nakil ve cer vasıtaları, her türlü motorlu araç, makine ve tesisat ile bunların eklentileri.

II- GAYRİMENKUL SERMAYE İRADININ VERGİLENDİRİLMESİ

GVK'nun 71. maddesine göre safi irat; gayri safi hasılatıran iradın sağlanması ve idamesi için yapılan giderler indirildikten sonra kalan müspet farktır.

Gayrimenkul sermaye iradında safi iradın saptanması için indirilecek gider konusunda iki yöntem vardır. Mükellefler tarafından gerçek ve götürü gider yöntemi seçilebilir.

1- Gerçek Gider Yöntemi

Kiraya verilen gayrimenkuller için yapılan GVK'nun 74. maddesinde sayılan giderler brüt kira tutarından indirilebilmekte, bu giderlerin vergiden istisna edilen tutara isabet eden kısmı indirilememektedir. GVK'nun 21. maddesinde istisna edilen tutar hükme bağlanmıştır.

2- Götürü Gider Yöntemi

Bu yönteme göre mükellefler (hakları kiraya verenler hariç) kira gelirlerinden istisna tutarını düştüktan sonra kalan tutarın %25' i oranındaki götürü gideri gerçek giderlere karşılık olmak üzere indirebilmektedir.

Safi tutarın hesaplanmasında, gerçek ve götürü gider yöntemlerinden birisi kullanılabilir. Bu konu mükellefin tercihine bırakılmıştır.

Götürü gider yöntemini seçen mükellefler, bütün kira gelirlerinin safi tutarının tespitinde bu yöntemi kullanmak zorundadırlar. Gayrimenkullerin bir kısmı için gerçek gider, diğer kısmı için götürü gider yöntemi uygulayamaz.(Maliye Bakanlığı'nın, 25.2.1999 T. 43/4301-110/006712 sayılı Özelgesi; Dnş. 4. D. 27.4.1970 T. E. 1969/1946, K.1970/2301 sayılı kararı).

Tamamına sahip olunan gayrimenkuller için tek yöntem , ortaklıklar olarak sahip olunan gayrimenkuller için ise farklı yöntem kullanılabilir. (Dnş. 4. D. 15.6.1970 T. E. 1969/3750, K.1970/3503 sayılı kararı).

Götürü gider yöntemini tercih eden mükellefler 2 yıl geçmeden bu yöntemden vazgeçemezler.

3- Gayrimenkul Sermaye İradında İstisna Uygulaması

Mesken kira geliri istisnasından ticari, zirai veya mesleki kazançlarını yıllık beyanname ile bildirmek zorunda olmayan gayrimenkul sermaye iradı sahipleri yararlanabilir.

GVK'nun 21. maddesine göre, ticari, zirai veya mesleki kazançlarını yıllık beyanname ile bildirmek zorunda olanlar ile gelirleri bunlar tarafından bildirilecek olanlar ve kira gelirini beyan

etmeyenler veya eksik beyan edenler konut kira geliri istisnasından yararlanamazlar.

GVK'nun 21. maddesinde istisna tutarı belirlenmiş aynı kanunun mükerrer 123. maddesinde ise bu tutarın, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak VUK hükümlerine göre belirlenen Yeniden Değerleme Oranında artırılmak suretiyle uygulanacağı belirtilmiştir.

2001 yılı için uygulanacak istisna tutarı 700.000.000.-TL. olarak belirlenmiştir. Müşterek mülkiyette her ortak için 700.000.000.-TL. istisna uygulanır.

Bir mükellefin birden fazla konuttan kira geliri elde etmesi halinde istisna, her bir konut için ayrı ayrı değil kira geliri toplamına bir kere uygulanır.

A- GAYRİMENKUL SERMAYE İRADININ TESPİTİNDE GERÇEK GİDER YÖNTEMİNİN UYGULANMASI İLE İNDİRİLEN GİDERLER

1- Aydınlatma , ısıtma, su ve asansör giderleri

GVK'nun 74/1. maddesinde, safi iradın bulunmasında kiraya veren tarafından ödenen aydınlatma, ısıtma, su ve asansör giderlerinin gayri safi hasılatтан indirileceği belirtilmiştir.

Bu giderlerin kiralayan tarafından karşılanması durumunda, kiraya veren bunları gider olarak indiremez. Kiralayan tarafından ödenen giderler, kiracıdan tahsil edilmesi halinde, kiralayan hasılat olarak kaydeder.

Birden fazla gayrimenkulden kira geliri elde eden mükellef, kiracı bulunamaması gibi nedenlerle karşıladığı giderleri, kiraya vermiş olduğu gayrimenkullerden elde ettiği gayrisafi hasılatтан indirebilir.

Bir iş hanında kiraya verilemeyen kısımların masrafları gider olarak yazılabilir. (Dnş.13.D.7.4.1975 tarih, E:1973/2425, K.1975/1216)

2- İdare Giderleri

GVK'nun 74/2. maddesinde, kiraya verilen malların idaresi için yapılan ve gayrimenkulün ehemmiyeti ile mütenasip olan idare giderlerinin indirilebileceği belirtilmiştir. Hakların kiraya verilmesinde bunlarla ilgili idare giderleri hasılatıttan indirilemez.

Konuya ilişkin özellik arz eden durumlar:

- Kapıcıya verilen gayrimenkulün korunması için yapılan ödemeler, kapıcı ve bekçi giderleri ve kiralara tahsili için yapılan harcamalar idare giderlerinin içerisinde yer alır.

- Komisyoncuya ödenen ücret idare gideri olarak hasılatıttan indirilebilir. (Dnş. 4. D. 10.4.1969 T. E. 1966/5324, K. 1969/1580 sayılı kararı).

- Gayrimenkulün büyüklüğü ve önemi ile mütenasip giderler hasılatıttan indirilebilir.

3- Kiraya Verilen Mal ve Haklara Ait Sigorta Giderleri

GVK'nun 74/3. maddesinde, safi iradın bulunması için kiraya verilen mal ve haklara ilişkin sigorta giderlerinin gayri safi hasılatıttan indirebileceği belirtilmiştir.

Sigorta giderlerinin ödenmesinde dönemsellik ilkesi esas alınır.

Gayrimenkul sermaye iradına konu mal ve hakların korunması amacına dayalı olmayan sigorta gideri irattan indirilemez. (Dnş. 4. D. 14.10.1971 T. E. 1969/4341, K. 1971/6722 sayılı kararı).

4- Faiz Giderleri

GVK'nun 74/4. maddesinde, kiraya verilen mal ve haklar dolayısıyla yapılan ve bunlara sarf olunan borçların faizlerinin gayri safi hasıllattan indirileceği belirtilmiştir.

Borçlanmanın kiraya verilen mal ve haklar dolayısıyla yapılmış olması gerekir. Kira getirisi olmayan mal ve haklar için yapılmış olan borçlar nedeniyle ödenen faizler, kira gelirinden indirilemez. Alınan borcun ve ödenen faizin tevsik edilmesi şarttır.

Konuya ilişkin Danıştay Kararları:

- İradı beyan olunan gayrimenkulün yapımında kullanılan banka kredisi faizlerinin, gayrimenkulün safi iradından indirilmesi yerindedir. (Dnş. 13. D. 6.6.1979 T. E. 1978/3987, K. 1979/1653 sayılı kararı).

- Kiralayanın kiracının isteği üzerine banka teminat mektubunu temin etmek için yaptığı giderler gayri safi hasıllattan indirilebilir. (Dnş. 13. D. E. 1973/935, K. 1974/488 sayılı kararı).

5- Konut Olarak Kiraya Verilen Bir Adet Gayrimenkulün İktisap Yılından İtibaren 5 Yıl Süre İle İktisap Bedelinin %5 'i

GVK'nun 74/4. maddesine, 4369 sayılı kanunla eklenen hükümle, konut olarak kiraya verilen bir adet gayrimenkulün iktisap yılından itibaren 5 yıl süre ile iktisap bedelinin %5 'inin gayri safi hasıllattan indirileceği belirtilmiş, iktisap bedelinin %5 'i tutarındaki bu indirimin, sadece ilgili gayrimenkule ait hasıllata uygulanacağı ancak indirilmeyen kısmın 88. maddenin 3. Fıkrasının uygulanmasında gider fazlalığı sayılmayacağı hükmüne bağlanmıştır.

Hasılatı indirimine izin verilen gider, konut olarak kiraya verilen bir adet gayrimenkulle sınırlıdır. İş yeri olarak kiraya verilen gayrimenkullerin hasılatından bu şekilde bir indirim yapılamayacağı belirtilmiştir.

6- Vergi, Resim, Harç ve Şerefiyelerle Belediyelere Ödenen Harcamalara Katılma Payları

Bu maddede gider yazılabileceği kabul edilmiş bulunan vergiler GVK ile vergiye tabi tutulmuş bulunan gayrimenkul sermaye iradının sağlanması için ödenen vergilerdir. Bunun dışındaki vergiler örneğin, miras yoluyla intikal eden gayri menkullerden elde edilen gayrisafi gelirden, ödenen veraset vergisinin gider olarak indirilmesi mümkün değildir. (Dnş. 13. D. 27.4.1977 T ve. E. 1976/2647, K. 1977/1435 sayılı kararı).

6.a- Emlak Vergisi

Emlak Vergisi Kanununa göre, kiraya verilen binalar için ödenen bina vergisi bile arazi ve arsalar için ödenen arsa vergisi kira hasılatından gider olarak indirilebilir.

6.b- Taşıt Vergileri

Taşıt vergileri; finansman kanunu gereğince ödenen Taşıt Alım Vergisi ve ek Taşıt Alım Vergisi ile Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu gereğince ödenen Motorlu Taşıtlar Vergisinden oluşmaktadır.

Kiraya verilen taşıtların kira gelirinin safi tutarının tespitinde, taşıtın iktisap edilmesi sırasında ödenen Taşıt Alım Vergisi gayri safi hasılatı indirim konusu yapılır.

Kural olarak işletme ile ilgili olarak ödenen Motorlu Taşıtlar Vergisi GVK'nun 74/5. maddesi gereğince GMSİ'nin safi tutarının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabilir.

Ancak Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunun 14. maddesine göre, I, III, IV sayılı tarifeye göre ödenmiş olan Motorlu Taşıtlar Vergisinin gayri safi hasılatıtan indirilmesi mümkün değildir.

Gider olarak hasılatıtan indirilmesi mümkün olan vergilerin kiraya veren tarafından ödenmiş ve beyan edilen iradın elde edildiği yıla ait olması gerekir.

6.c- Çevre Temizlik Vergisi

Belediye Gelirleri Kanunun mükerrer 44. maddesine göre, belediye sınırları içinde yaşayan ve belediyelerin katı atık toplama ile kanalizasyon hizmetlerinden yararlanan konut, işyeri ve diğer şekilde kullanılan binalar , Çevre Temizlik Vergisine tabidir.

Çevre Temizlik Vergisinin kiraya veren tarafından ödenmesi durumunda GMSİ'nın safi tutarının hesaplanmasında hasılatıtan indirilebilir. Verginin mükellefi, binaları kullananlar veya boş olan binalarda malikleri veya malik gibi tasarruf edenlerdir.

6.d- Harcamalara Katılma Payı

Örnek olarak;

- yol harcamalarına katılma payı,
- kanalizasyon harcamalarına katılma payı,
- su tesisleri harcamalarına katılma payı verilebilir ve hasılatıtan gider olarak indirilebilecek harcamalardır.

Konuyla ilgili Danıştay Kararları:

- Kiracıya aidiyeti noter mukavelesinden açıkça anlaşılan giderler, kiralayan tarafından gider olarak yazılamaz. (Dnş. 4. D. 14.6.1973 T. ve. E. 1972/3770, K. 1973/3407 sayılı kararı).

- Ödenmeyen bina ve buhran vergileri, GMSİ'dan indirilemeyeceği gibi, itirazlı irat üzerinden amortismanda ayrılamaz. (Dnş. 4. D. 30.4.1973 T ve. E. 1971/7703, K. 1973/2405 sayılı kararı).

- Kiracının kiralayan adına ödediği bina ve arazi vergisi de kira tutarına dahildir. (Dnş. 13. D. 31.12.1976 T. ve. E. 1973/1563, K. 1976/3895 sayılı kararı).

- Miras yoluyla intikal eden gayri menkullerden elde edilen gayrisafi gelirden, ödenen veraset vergisinin gider olarak indirilmesi mümkün değildir. (Dnş. 13. D. 27.4.1977 T ve. E. 1976/2647, K. 1977/1435 sayılı kararı).

- Bina sahibinin, belediyece yaptırılan otoparka ödediği iştirak payının amortisman uygulamak suretiyle itfası gerekir. (Maliye Bakanlığı'nın, 9.3..1976 T. E. 2-2131/3607 sayılı özeldes).

7- Amortismanlar

GVK'nun 74/6. maddesinde, safi iradın bulunması için ayrılan amortisman giderlerinin gayrisafi hasılatından indirileceği belirtilmiştir.

Kiraya verilen mal ve hakların amortismanına tabi değeri, biliniyorsa maliyet bedeli, maliyet bedeli bilinmiyorsa, bina ve arazi için vergi değeri, diğer mallar için Vergi Usul Kanununun 267 nci maddesinin 3 üncü sırasına göre tespit edilen emsal değeridir. Mal ve hak aktife kayıtlı ise amortismanlar aktife kayıtlı değer üzerinden ayrılacaktır.

Bina ve arazi için vergi değeri, Emlak Vergisi Kanununun 29. maddesinde hükme bağlanmıştır. Buna göre, bina ve arazinin vergi değeri, bina ve arazinin rayiç bedelidir. Rayiç bedel, bina ve arazinin beyan tarihindeki normal alım - satım bedelidir. Rayiç

bedelin tespitinde Emlak Vergisi beyannamesi verilmesinde uyulacak esaslar dikkate alınacaktır.

Bina ve arazinin Emlak Vergisi değeri, (tapuda kayıtlı değeri) daha sonra genel beyan döneminde değişmiş olsa bile, gayrimenkulün tapuda kayıtlı değeri üzerinden amortisman ayrılmasına devam edilecektir.

Diğer taraftan, tapu sicilinde gösterilmeyen haklara, tescile tabi olmayan haklar da emsal bedeli ile değerlendirilir. Belirlenen emsal bedeli üzerinden amortisman ayrılır.

Veraset yoluyla iktisap edilen gayrimenkullerde amortismanın ayrılacağı değer, varisler biliniyorsa amortismanı ölene ait maliyet bedeli üzerinden ayırmaya devam ederler. Aksi halde, vergi değeri veya emsal bedeli esas alınır.

Giderleri gerçek usulde tespit edilen gayrimenkul sermaye iradı sahipleri gayrimenkule ait amortismanı indirmemişse buna isabet eden verginin maddi hata ile tahsili imkanı yoktur.

Konuyla İlgili Danıştay Kararı:

- Vergi muafiyeti bulunmayan ve kiraya verilmeyen gayrimenkul amortismanı gider yazılamaz. (Dnş. 4. D. 7.3.1993 T ve. E. 70/684, K. 73/1061 sayılı kararı).

8- Onarım Giderleri

GVK'nun 74/7. maddesinde, safi iradın bulunması için kiraya verenin yaptığı onarım giderlerinin gayri safi hasılatтан indirilebileceği belirtilmiştir.

Onarımdan amaç,eskiyen, yıpranan, yıkılan bölümlerin tamir, bakım ve onarımıdır. Bu tür giderlerin gayrimenkul iktisadi değerini ve ömrünü artırıcı niteliğe sahip olmaması gerekir. Gay-

rimenkul iktisadi değerini ve ömrünü artırııcı yönde gider yapılması durumunda maliyete intikal ettirileceği tabiidir.

Konuyla İlgili Danıştay Kararı:

- Kalorifer tesisatının kömürle işleyen tesisattan havagazıyla işleyen tesisata dönüştürülmesi halinde emlakın iktisadi değerinin arttığı açıktır. Bu nedenle dönüşüm için yapılan harcamalar doğrudan gider olarak indirilemez. (Dnş. 4. D. 7.11.1974 T ve. E. 1973/2245, K. 1974/3820 sayılı kararı).

9- Bakım Ve İdame Giderleri

GVK'nun 74/8. maddesinde, safi iradın bulunması için kiraya verilen mal ve haklara ait bakım ve idame giderlerinin gayri safi hasılatтан indirileceği belirtilmiştir. Bu tür giderlere örnek, kalorifer, su, elektrik ve asansör gibi tesislerin yıpranma ve bozulmasını önlemek için yapılan giderler gösterilebilir.

10- Kiraladıkları Mal Ve Hakları Kiraya Verenlerin dedikleri Kiralar Ve Diğer Giderler

GVK'nun 74/9. maddesinde, safi iradın bulunması için, kiraladıkları mal ve hakları kiraya verenlerin ödedikleri kiralarla diğer gerçek giderlerin gayri safi hasılatтан indirilebileceği belirtilmiştir.

Gayrimenkulleri veya bu mahiyetteki mal ve hakları kiralayıp kiraya verenler, Türk Ticaret Kanununa göre, tüccar sayılmamıştır. Aynı zamanda GVK'nun 70. maddesinde, mal ve hakları kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar GMSİ sayılmıştır.

11- Sahibi Bulundukları Konutları Kiraya Verenlerin Kira İle Oturdıkları Konutun Kira Bedeli

GVK'nun 74/10. maddesinde, sahibi bulundukları konutları kiraya verenlerin kira ile oturdıkları konutun kira bedelinin gayri safi hasılatattan indirilebileceği belirtilmiştir.

Kira ile oturuşan konut kirasının gider olarak düşölmesi dolayısıyla oluşşan gider fazlası zarar olarak kabul edilmez. Kira indirimi gayri safi hasılatattan bu maddenin 1 ile 9 ve 11 numaralı bentlerinde yazılı giderler düştükten sonra, kalan miktar üzere rinden yapılır; kiranın indirilmeyen kısmı 88. maddenin 3. Fıkrasının uygulamasında gider fazlalığı sayılmaz.

Gayrimenkul sermaye iratlarında elde etme tahsil esasına bağlanmıştır. Kira tahsil edildiği yılın hasılatı sayılır ve ilgili yılın giderleri düşölür.

Konuya ilişkin Danıştay Kararları:

- Bu bent hükmünden yararlanılmasının diğer şartı, konutların gerçek sahibi olunmasıdır.

- Kira ile oturuşan konut için ödenen kira bedeli eşe ait olan konut veya konutların kiraya verilmesinden elde edilen hasılatattan düşölülebilir. Mal ayrılığı da olsa tenzili mümkündür. (Dnş. 4. D. 3.6.1969 T ve. E. 1967/1564, K. 1969/2723 sayılı kararı).

- Kiralanan konut için ödenen kira bedeli gider yazılabilmesi, sahibi olunan tüm konutların kiraya verilmesi şartına bağlı değildir. (Dnş. 4. D. 21.5.1968 T ve. E.1967/3160, K. 1968/2775 sayılı kararı).

- Müşterek mülkiyet esasına göre sahip olduğu apartmanın bir dairesinde de yükümlü oturmakta ve daireye farazi bir kira biçilmişse beyan bu farazi kirada dahil olmak üzere tüm kira be-

delinden hisseye düşen miktardan farazi kira düşölerek ya-
pılmalıdır. (Dnş. 13. D. 21.2.1974 T ve. E.1973/891, K. 1974/595
sayılı kararı).

12- Zarar, Zıyan ve Tazminatlar

GVK'nun 74/11. maddesinde, safi iradın bulunması için kiraya
verilen mal ve haklarla ilgili olarak mukavelenameye, kanuna
veya ilama istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatların gayri
safi hasıllattan indirilebileceğı belirtilmiştir. Ancak bazı şartlara
bağlanmıştır.

- Ödenen tazminatın kiraya verilen mal ve haklarla ilgili olması
gerekir. Kira geliri sahibinin kusuruna bağılı bulunmaması olarak
anlamak gerekir.

- Tazminat mukavelenameye, ilama veya kanun emrine is-
tinaden ödenmiş olmalıdır. Burada adı geçen mukavele kavramı,
kiralama nedeniyle akdedilen mukaveleleri kapsar. Başlangıçta
yapılmamış, sonradan yapılan sulh anlaşması gereğı ödenen
tazminatlar gider olarak indirilemez. İlam kavramı, ödeme emri
verir nitelikteki ilamlardır. Örneğın zarar tespitine yönelik mah-
keme kararları bu anlamda ilam kabul edilerek ödenen tazminat
gider yazılamaz.

- Mal sahibince kiracıya ödenen tahliye tazminatı masraf ola-
rak değıl, amortisman yolu ile matrahtan düşölmesi icap eder.²⁰

Konuyla İlgili Danıştay Kararı:

- Mal sahibinin gayri menkulü boşaltması için kiracıya yaptığı
ve mukaveleye dayanan ödeme gider olarak kaydedilir.
(Dn.4.D.29.12.1972 T. E:1970/3305,K:1972/8345)

13- Gayrimenkullerin Kısmen Kiralanmasında İndirilecek Giderler

Yukarıda yazılı giderlerin yalnız bu kısmına isabet edenler hasılatтан indirilebilir.

Gayrimenkulün kiralama konusu olmadığı durumlarda, bunlara isabet edenler giderlerin hasılatтан düşölmesi söz konusu değildir. Ancak onarım süresince kiraya verilmeyen gayrimenkullerde giderlerin tamamı matrahtan indirilebilir.

Kısmi kiralamada amortismanlar bakımından da indirilecek tutarın kiraya verilen kısımlara isabet edenlerden ibaret olacağı belirtilmiştir.

Yılın belli kısımlarında kiraya verilmişse yıl 360 gün alınmak suretiyle,giderlerden gayrimenkulün kirada kalan günlerine isabet eden kısmı matrahtan indirilir.

B- GAYRİMENKUL SERMAYE İRADININ TESBİTİNDE GÖTÜRÜ GİDER YÖNTEMİNİN KULLANILMASI HALİNDE UYGULAMA

GVK'nun 74/3. maddesinde, hakları kiraya verenler hariç olmak üzere, mükelleflerin istedikleri takdirde, bir önceki bölümde ayrıntılı açıklanan gerçek giderlere karşılık olmak üzere hasılatlarından % 25'ini götürü olarak indirebilecekleri belirtilmiştir.

Konuya ilişkin özellik arz eden durumlar:

- Hakları kiraya verenler götürü gider yöntemini kullanamazlar. Hakların kiraya verilmesinden kasıt, gayrimenkul olarak tescil edilen haklarla, arama, işletme ve imtiyaz haklarının, ruhsatlarının, ihtira beratı vs'nin kiralanasıdır. İntifa hakkına konu taşınmazın kiraya verilmesi bu anlamda kiralama

olmayıp bu kiralamadan elde edilen hasılatı götürü gider uygulaması yapılması mümkündür. (Dnş. 3. D. 9.3.1972 T ve. E:1971/3442, K:1972/1439 sayılı kararı).

- Konut olarak kiralanmış gayrimenkullerin götürü gider tutarı, gelir vergisi kanununun 21. maddesinde yer alan istisna düşükten sonraki tutar üzerinden hesaplanır.

- Götürü gider yönteminde tercih eden yükümlüler iki yılı geçmeden bu yöntemden vazgeçemezler.

Götürü gider yönteminde VUK hükümlerine göre herhangi bir tevsik edici belge aranmayacaktır.

GVK'nun 99 sayılı Genel Tebliğinde "eş ve küçük çocukların sahip oldukları gayrimenkulden sağlanan iradın GVK'nun 83. maddesine göre aile reisi tarafından veya ayrıca beyan edilecek olmasının aile fertleri itibariyle müstakil götürü- gerçek gider usulünü seçmekte etkisi yoktur" şeklinde belirtilmiştir.

Mükellef tam hisseli gayrimenkulünde gerçek gider usulü uygulamasından, hisseli gayrimenkulünde götürü usulden yararlanabilir. Danıştay, kararında hisseli gayrimenkul için gerçek giderin tutarını mükellefin bilemeyeceği, tevsikte edemeyeceği gerekçesi ile götürü giderden yararlanmasını kabul etmiştir. (Dnş. 4. D. 25.11.1972 T ve. E: 1971/7077, K:1972/6887 sayılı kararı).

C- GAYRİMENKUL SERMAYE İRADININ TESBİTİNDE İNDİRİLEMİYEN GİDERLER

1- Bağ-Kur Primleri

Mükellefin ödemiş olduğu Bağ-Kur aidatlarını elde ettiği Gayri Menkul Sermaye İradından indirmesi mümkün değildir. (Maliye Bakanlığının, 23.9.1982 T. ve 3-2131 sayılı muktezası).

GVK'nun 110 sayılı Genel Tebliğinde ticari kazanç sahipleri Bağ-Kur primlerini indirebilir diye belirtmektedir.

2-Tapu Harcı ve İpotek Masrafları

Gayrimenkulün elde edilmesi ile ilgili ödenen harçların gider olarak kabul edilmesi Danıştay tarafından da benimsenmiştir. Bu konu ile ilgili gayrimenkulün elde edilmesi sırasında yapıldığına dair belge olması gerekir. Belgeye dayanmayan, mükellefin gayrimenkulü elde ederken ödediğı tapu harcı ve ipotek harcı gayrimenkul sermaye iradından gider olarak indirilemez.

3-Kiralanmayan Mal ve Haklarla İlgili Giderler

GVK'nun 74. maddesinde, mal ve hakların kısmen kiraya verilmesi halinde, indirilecek giderlerden yalnız bu kısma isabet edenlerin hasılatattan indirilebileceğı hükme bağlanmıştır.

Bu maddeye göre, mal ve hakların kısmen kiraya verilmesi durumunda, kişisel kullanıma ayrılan veya sahibinin isteğı ile kiralanmayıp boş tutulan mal ve haklara isabet eden giderler, kiralanmayan kısmın gelirinden indirilemez. Kiraya verilmesi amacına rağmen müşteri olmadığı için kiralanmamış olan mal ve haklar için yapılan giderler bu kapsamda değildir ve bu durumda yapılan giderlerin tamamı indirim konusu yapılabilir.

4-Para ve Vergi Cezaları

GVK'nun 74. maddesinin son fıkrasında, para cezaları ve vergi cezalarının hasılatattan gider olarak indirilemeyeceğı hükme bağlanmıştır.

Buna göre;

- Kira geliri sahiplerinin şahsi kusurundan ve kanunlara aykırı fiillerinden kaynaklanan her türlü para cezaları gayrimenkul ser-

maye iradının tespitinde gider olarak hasılatattan indirilemez. Buna en iyi örnek olarak imar uygulamalarına aykırı davranışlar nedeniyle ödenen cezalar gösterilebilir.

- Yükümlülerin vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden doğan vergi cezaları gayrimenkul sermaye iradının tespitinde indirim konusu yapılamaz.

Vergi cezaları esas olarak vergi usul kanunu uyarınca ödenen vergi ziyaı cezası, usulsüzlük cezası ve özel usulsüzlük cezasından oluşur.

ALTINCI BÖLÜM

MENKUL SERMAYE İRADININ TESPİTİNDE İNDİRİLEN VE İNDİRİLEMİYEN GİDERLER

I- GENEL AÇIKLAMA

GVK'nun 75. maddesinde; sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında, nakdi sermaye veya para ile temsil edilebilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradı olarak tanımlanmıştır. İlgili Kanun maddesine göre maddede belirtilen iratların menkul sermaye iradı olarak nitelendirilmesinde kaynağının herhangi bir önemi yoktur.

II- MENKUL SERMAYE İRADININ SAFİ TUTARININ TESPİTİNDE GİDERLER

A- MENKUL SERMAYE İRADININ SAFİ TUTARININ TESPİTİNDE İNDİRİLEN GİDERLER

1- Depo Etme Ve Sigorta Ücretleri Gibi Menkul Kıymetlerin Muhafazası İçin Yapılan Giderler

GVK'nun 78/1. maddesinde, safi tutarının tespitinde depo etme ve sigorta ücretleri gibi menkul kıymetlerin muhafazası için yapılan giderlerin, menkul sermaye iradından indirileceği belirtilmiştir.

Bu giderler esas olarak menkul kıymetlerin korunması, saklanması, depolanması, sigortalanması gibi hizmetler nedeniyle yapılan giderlerdir.

2- Sermayenin İdaresi İçin Yapılan Giderler Hariç Olmak Üzere Temettü Hisseleri İle Faizlerin Tahsil Giderleri

GVK'nun 78/2. maddesinde, safi tutarının tespitinde şirket

toplantılarına bizzat veya vekaleten iştirak gibi sermayenin idaresi için yapılan giderler hariç olmak üzere, temettü hisseleri ile faizlerin tahsil giderlerinin menkul sermaye iradından indirileceği belirtilmiştir.

Bu giderlere örnek olarak , faiz veya temettü gelirlerinin tahsilinin bir bankaya, aracı kuruma veya portföy yönetim şirketine yaptırılması durumunda, bu kurumlara ödenen komisyon ve benzerleri gösterilebilir.

Anonim Şirketlerde sene sonlarında kar payı hisselerinin dağıtımı için genel kurul toplantıları yapılır. Bu toplantılara bizzat veya vekil aracılığıyla katılma giderleri gibi sermayenin yönetimi için yapılan giderler irattan indirilmez.²¹

Bununla birlikte, menkul kıymetlerin satın alınmalarına aracılık edenlere ödenen paralar, menkul kıymetlerin edinilmesi için yapılmış olduklarından hasılattan indirilemeyecektir. Hisse senetlerinin edinimi için alınan borç paraların faizleri de gider yazılamayacaktır. Bu konuda Danıştay'a yansıyan bir uyumsuzlukta, Danıştay'ca;

"..... hisse senetlerinin edinilmesi için alınan borç paralara ödenen faizlerde bu giderlerden sayılarak menkul sermaye iradından düşüleceği yolundaki kararda isabet görmemiştir." şeklinde idari görüş bildirilmiştir.²²

Aynı zamanda, ticari bir işletmenin bilançosuna dahil menkul kıymetlerin satın alınması için yapılan harcamalara ilişkin faiz giderleri de kanunen kabul edilemez.

Hisse senedi ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarını satın alıp, vadesinde tahsil etmek suretiyle gelir sağlayanlar, bunu safi tutarının tespitinde, tahsil ettikleri bedelden alış bedelini indirirler. Ancak bu durumda, elde edilen gelir unsuru, menkul sermaye

iradı sayılmaz, yapılan tavassut işidir. Devamlı olup olmamasına göre, ticari kazanç veya sair kazanç ve irat grubuna giren arızı kazanç olarak vergilenir.²³

Konuyla İlgili Danıştay Kararı ve Maliye Bakanlığı Özelgesi:

- Ticari işletmenin aktifine dahil menkul kıymetlerin satın alınması için ödenen faizler gider yazılamaz.(Dnş. 4.D. 28.11.1970 T. E:69/6922, K:70/7143)

- Faiz gelirinin tahsili için yapılan avukata ait ödemeler indirilecek gider olarak gösterilebilir.(MB. İst. DEF.özelgesi; 30.3.92 T vsz GVK 11070-2159 sayı)

3- Gelir Vergisi Harıç Menkul Kıymetler ve Bunların İratları İçin Ödenen Her Türü Vergi, Resim ve Harçlar

GVK'nun 78/3. maddesinde, menkul kıymetler ve bunların iratları için ödenen her türlü vergi, resim ve harçların menkul sermaye iradından indirilebileceği belirtilmiştir.

Menkul kıymetlere ilişkin vergi, resim ve harçlar indirilebilir. Faiz geliri üzerinden tevkif edilen veya beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinin indirilmesi söz konusu değildir.

Menkul kıymetlerle ilgili çeşitli nedenlerle ödenen damga vergisi indirilecek giderlere örnek gösterilebilir.

Konuyla İlgili Danıştay Kararı:

- Apel faizleri menkul sermaye iradından gider olarak indirilemez. (Dnş. 13.D. 29.9.1975 T. E:1974/1116, K:1975/2893)

B- MENKUL SERMAYE İRATLARINDA İNDİRİM ORANI UYGULAMASI

GVK'nun 76.maddesinin birinci bendinde irat sayılmayan haller belirtilmiştir. Aynı maddenin ikinci paragrafında ise indirim

oranı uygulanacak gelirlerle indirim oranının tespit edilme yöntemine yer verilmiştir. İndirim oranı uygulanacak gelirler aşağıdakilerden oluşmaktadır.

-Her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler,

-Her nevi alacak faizleri,

-Mevduat faizleri,

-Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payları zile kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar payları ve özel finans kurumlarınca kar ve zarara katılma hesabı karşılığı ödenen kar payları,

-Menkul kıymetlerin geri alım veya satım taahhüdü ile iktisap veya elden çıkarılması karşılığında sağlanan menfaatler,

-Menkul kıymetler yatırım fonları ve ortaklıkları, risk sermayesi yatırım ortaklıkları ve gayrimenkul yatırım ortaklıklarından sağlanan kar payları.

Yukarıda sayılanlardan olsa da ;

-Döviz cinsinden açılan hesaplara ödenen faiz ve kar payları,

-Dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetler ile döviz cinsinden ihraç edilen menkul kıymetlerden elde edilen faizler,

-Ticari işletmelere dahil gelirler,

için indirim oranı uygulanmayacaktır.

Enflasyona (TEFE veya TÜFE'ye) endeksli menkul kıymet

gelirleri de yukarıda belirtilen "başka bir değere endeksli" menkul kıymet faizi olarak enflasyondan arındırma yapılamaz.

Gelir Vergisi Kanununun 76.maddesinin ikinci fıkrasında indirim oranı; Vergi Usul Kanunu hükümlerine tespit edilmiş olan yeniden değerlendirme oranının, aynı dönemde Devlet tahvili ve Hazine bonusu ihalelerinde oluşan bileşik ortalama faiz oranına bölünerek hesaplanacağı belirtilmiştir

Yıllar itibariyle hesaplanan ve ilan edilen indirim oranları aşağıdaki gibidir:

Yıl	İndirim Oranı %	İlan Ed. Genel Teb.
1998	78,7	220
1999	45,9	229
2000	151,35	240

Yukarıdaki tabloda görüldüğü üzere, 2000 yılı için tespit edilen indirim oranı 1'den büyüktür. Bunun anlamı indirim oranı uygulanan gelirlerin beyan edilmemesidir.

C- MENKUL SERMAYE İRADINDAN SAFİ TUTARININ TESPİTİNDE İNDİRİLEMEYEN GİDERLER

1- Gelir Vergisi ve Özel İşlem Vergisi

GVK'nun 78/3. maddesinde, menkul kıymetler ve bunların iratları için ödenen her türlü vergi, resim ve harçların menkul sermaye iradından indirileceği belirtilmiş, Gelir Vergisinin ise indirim konusu yapılamayacağı hükme bağlanmıştır.

Faiz geliri üzerinden tevkif edilen gelir vergisinin veya beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinin, menkul sermaye iradından indirilmesi söz konusu değildir.

Özel işlem vergisi, gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında

gider olarak yazılamaz, hiçbir vergiden mahsup edilemez, mezkur verginin beyanında tenzili de mümkün değildir.²⁴

2- Borç faizleri

GVK'nun 78. maddesinde, menkul sermaye iradının tespitinde indirilecek giderler sayılmış menkul kıymetlerin satın alınmasında veya mevduat olarak yatırılan sermayenin edinilmesinde kullanılan borçlar için ödenen faizlere yer verilmemiştir. Bu nedenle, bu şekilde borçlar için ödenen faizlerin menkul sermaye iradından indirilmesi mümkün değildir.

YEDİNCİ BÖLÜM

DiĞER KAZANÇ VE İRATLARIN TESPİTİNDE İNDİRİLECEK VE İNDİRİLEMEYECEK GİDERLER

I-GENEL AÇIKLAMA

GVK'nun 80. maddesinde vergiye tabi diğ er kazanç ve iratlar; kaynağı ne olursa olsun, Kanunun 2. maddesinin 1-6 numaralı bentlerinde yazılı gelir unsurları ile ilişkilendirilemeyen gelirler olarak tanımlanmıştır.

Vergiden muaf esnafın bu faaliyetinden elde ettiğı gelirlerin, alış ve gider belgelerinde yer alan tutarın iki katını; kazançları gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin bu faaliyetlerinden elde ettikleri gelirin, aldıkları müstakil makbuzlarında yer alan satış tutarları toplamını aş an kısmı da diğ er kazanç ve irat sayılır.

Bu kazanç ve iratların vergilendirilmesi için söz konusu gelir, 103. maddede yazılı tarifenin birinci ve ikinci gelir dilimleri toplamının yarısını aş masının şart olduğı belirtilmiştir.

GVK'na 4444 sayılı kanunla eklenen geçici 56. madde ile, 2002 yılı sonuna kadar yukarıda yer alan tanım yerine, bu madde ile yapılan tanım ve kapsama ilişkin hükümler uygulanacaktır.

Geçici 56. maddede diğ er kazanç ve iratlar;

- Değ er artışı kazançları,
- Arızı kazançlar olarak belirtilmiştir.

maddeye göre aşağıda yazılı mal ve hakların elden çıkartılmasından doğ an kazançlar değ er artışı kazançlarıdır.

- İvazsız olarak iktisap edilenler hariç olmak üzere; hisse senetlerinin iktisap tarihinden başlayarak üç ay içinde veya ik-

tisaptan evvel elden çıkartılmasından sağlanan kazançlar ile diğer menkul kıymetlerin (menkul kıymetler yatırım fonlarının katılma belgeleri hariç) elden çıkarılmasından doğan kazançlar,

- 70 inci maddenin birinci fıkrasının 5 numaralı bendinde yazılı hakların (ihtira beratları hariç) elden çıkarılmasından doğan kazançlar,

- Telif haklarının ve ihtira beratlarının müellifleri, mucitleri ve bunların kanuni mirasçıları dışında kalan kimseler tarafından elden çıkarılmasından doğan kazançlar,

- Ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar,

- Faaliyeti durdurulan bir işletmenin kısmen veya tamamen elden çıkarılmasından doğan kazançlar,

- İktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70 inci maddenin birinci fıkrasının 1, 2, 4 ve 7 numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tabi çiftçilerin zirai istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak dört yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar (kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları do-layısıyla tahsis ettikleri gayrimenkuller tahsis tarihinde ortak ta-rafindan satın alınmış sayılır).

Diğer kazanç ve irat olarak vergiye tabi arızı kazançlar şun-lardır:

- Arızı olarak ticari muamelelerin icrasından veya bu nitelikteki muamelelere tavassuttan elde edilen kazançlar,

- Ticarî veya ziraî bir işletmenin faaliyetiyle serbest meslek faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi, henüz başlanmamış olan böyle bir faaliyete hiç girişilmemesi, ihale, artırma ve ek-siltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen hasılat,

- Gayrimenkullerin tahliyesi veya kiracılık hakkının devri karşılığında alınan tazminatlar ile peştemallıklar (kiracıya ait tesisat ve malların tahliye ve devri sırasında kiralayan veya yeni kiracıya devrinden doğan kazançlar dahil),

- Arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla tahsil edilen hasılat,

- Gerçek usulde vergiye tabi mükelleflerin terk ettikleri işleriyle ilgili olarak sonradan elde ettikleri kazançlar (zarar yazılan değersiz alacaklarla, karşılık ayrılan şüpheli alacakların tahsili dahil),

- Dar mükellefiyete tabi olanların 45 inci maddede yazılı işleri arızı olarak yapmalarından elde ettikleri kazançlar.

II- DİĞER KAZANÇ VE İRATLARIN VERGİLENDİRİLMESİ

A- 31/12/2002 Tarihine Kadar Uygulama

GVK'nun geçici 56. maddesinin (F) fıkrasına göre değer artışı kazancının hesaplanmasında safi kazanç, elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarından, elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedelleri ile elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesi suretiyle bulunur.

Maliyet bedelinin mükelleflerce tespit edilememesi halinde maliyet bedeli yerine; Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre takdir komisyonlarınca tespit edilecek bedel, kazancı bilanço veya işletme hesabı esasına göre tespit edilen işletmelerde ise son bilançoda veya envanter kayıtlarında gösterilen değer esas alınır.

İşletmeye dahil amortismanla tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde, iktisadi kıymetlerin maliyet bedeli yerine, amortismanlar düşüldükten sonra kalan net değeri esas alınır.

Menkul kıymetlerin elden çıkarılmasında, iktisap bedelinin tevsik edilememesi halinde, iktisap tarihindeki rayiç bedel iktisap bedeli olarak kabul edilir. Aynı yıl içinde birden fazla menkul kıymet alınıp satılması halinde, bunların kazancı birlikte hesaplanır. Alım satımın birinden doğan zarar, diğerinin kârından mahsup edilir.

Aynı maddenin (G) fıkrasında ise arızı kazançların safi miktarının;

- Arızı ticari kazançlarda satış bedelinden, maliyet bedeli ve satış dolayısıyla yapılan giderler,

- Diğer işlerde elde edilen hasılatтан, tevsik edilmek kaydıyla yapılan giderler, indirilerek bulunacağı hükme bağlanmıştır.

GVK'nun 232 sıra nolu Genel Tebliğinde ;

"İvazsız olarak iktisap edilen ve iktisap tarihinden başlayarak üç aydan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri, 1.1.1999 - 31.12.2002 tarihleri arasında elden çıkartılmasından sağlanan kazançlar vergiye tabi olmayacaktır.

Bu düzenleme gerçek kişilerin sahibi oldukları hisse senetlerinin elden çıkartılmasından sağlanan kazançların vergilendirilmesine yöneliktir." şeklinde konuya açıklık getirilmiştir.

B- 01/01/2003 Tarihinden Sonraki Uygulama

GVK'nun 82. maddesine göre;

- Mal ve hizmetlerin elden çıkarılmasından elde edilen diğer kazanç ve iratların safi tutarı, elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarından, elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedelleri ile elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uh-

desinde kalan giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesi suretiyle bulunur. Hasılatın ayın ve menfaat olarak sağlanması halinde bunların rayiç değerleri esas alınır.

- Yukarıda belirtilen haller dışında elde edilen diğer kazanç ve iratların safi tutarı, elde edilen hasılat veya satış bedelinden, tevsik edilmek kaydıyla yapılan gider veya maliyet unsurlarının indirilmesi suretiyle bulunur.

Bu fıkra da geçen "elden çıkarma" deyimini, yukarıda yazılı mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik,ampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ve mal ve haklar üzerindeki tasarruf edebilme hakkının herhangi bir şekilde devredilmesini ifade eder.

III- DİĞER KAZANÇ VE İRATLARIN TESPİTİNDE İNDİRİLEN GİDERLER

a- 31/12/2002 TARİHİNE KADAR UYGULAMA

1- DEĞER ARTIŞ KAZANCININ TESPİTİNDE İNDİRİLEN GİDERLER

1.a-Elden Çıkarılan Mal Ve Hakların Maliyet Bedeli

Safi tutarın tespitinde, elden çıkartılan mal veya hakkın satış bedelinden maliyet bedeli indirilir. Maliyet bedeli, Vergi Usul Kanununun 262. maddesi hükümlerine göre tespit edilir. Maliyet bedelinin, mükelleflerce tespitinin mümkün olmadığı durumlarda, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre takdir komisyonlarınca tespit edilecek bedel dikkate alınır.

Menkul kıymetlerin elden çıkarılmasında, iktisap bedelinin tevsik edilememesi halinde, iktisap tarihindeki rayiç bedel iktisap bedeli olarak kabul edilir.

Mal ve hakların elden çıkarılmasında iktisap bedeli, elden çıkarılan mal ve hakların, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsünce belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırılarak tespit edilir. Kazanç tespiti, satış bedelinden, maliyet bedelinin endekslenmesi sonucu bulunan tutarın düşülmesi ile yapılır.

Örnek:

- Bay (A) 05/07/1999 tarihinde (B) A.Ş. hisse senetlerinden 10.000 adet satın almıştır. Hisse senetlerinin birim maliyet bedeli 5.000 TL'dir. Bay A söz konusu hisse senetlerini 29/09/1999 tarihinde satmıştır.

Bu durumda elden çıkarılan hisse senetlerinin maliyet bedeli 7 ve 8. Aylardaki toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırılarak tespit edilir. Toptan eşya fiyat endeksi sekizinci ay sonu itibarı ile 1.606,8 altıncı ay sonu itibarı ile 1.496,5 tir. Buna göre elden çıkarılan hisse senetlerinin endekslenmiş maliyet bedeli $[(1606,8 \times 5.000) / 1.496,5] = 5.368,5$ TL olarak dikkate alınır.

GVK'nun 232 sıra nolu Genel Tebliğinde belirtildiği üzere;

"Şirketlerin sermaye yedekleri ile sermaye artırımında bulunmaları halinde, bu işlem sonrasında gerek önceden sahip olunan gerekse sermaye artırımı dolayısıyla alınan hisse senetlerinin maliyet bedeli, daha önce sahip olunan hisse senetlerinin maliyet bedelinin sermaye artırımı sonrasında sahip olunan toplam hisse senedi sayısına bölünmesi suretiyle tespit edilir.

Ayrıca, kar yedekleri kullanılmak suretiyle sermaye artırımında bulunulması halinde ise bu işlem dolayısı ile sahip olunan hisse senetlerinin maliyet bedeli, daha önce sahip olunan hisse senetlerinin maliyet bedeli ile yeni alınan hisse senetlerinin

itibari değerleri toplamının, sermaye artırımını sonrasında sahip olunan toplam hisse senedi sayısına bölünmesi suretiyle tespit edilir."

1.b-Elden Çıkarma Dolayısıyla Yapılan Ve Satıcının Uhdesinde Kalan Giderler

Safi tutarın tespitinde, mal veya hakkın elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderler, elden çıkarma bedelinden indirilir.

Bu tür giderlere örmek olarak;

- Gayrimenkul satışında aracılık eden emlak komisyoncusuna ödenen bedel,
- Satış için verilen ilan bedeli,
- Hisse senetlerinin elden çıkarılmasında aracı kurumlara ödenen ücret

gösterilebilir.

1.c- Ödenen Vergi Resim Ve Harçlar

Safi kazancın tespitinde, kazancın elde edilmesi ile ilgili olarak ödenen vergi resim ve harçlar elde edilen hasılatattan indirilir. Örnek olarak D.V.,hisse senetlerinin alım satımında ödenen BSMV, gayri menkul alım satımında ödenen vergiler gösterilebilir.

1.d- Hisse Senetlerinin Elden Çıkarılmasından Doğan Zararlar

Hisse senetleri iktisap tarihinden itibaren üç ay içinde elden çıkarılırsa ve bu işlem sonucunda bir zarar oluşursa bu zarar aynı takvim yılı içindeki elden çıkarılan menkul kıymetlerden elde edilen kazancıdan indirilebilir.

Bu şekilde oluşan zarar, menkul kıymet kazancından mahsup edilemezse, Gelir Vergisi Kanununun 88 inci maddesi hükmü uyarınca diğerk faaliyet veya işlemlerden elde edilen kazançlara mahsup edilmesi imkanı yoktur.

Hisse senetlerinin iktisap tarihinden itibaren 3 aydan fazla elde tutulması durumunda elden çıkarılmasından doğan kazançlar vergiye tabi değildir. Aynı zamanda zarar mahsubu da mümkün değildir.

2- ARIZİ KAZANÇLARIN TESPİTİNDE İNDİRİLEN GİDERLER

GVK'nun geçici 56. maddesinin (G) fıkrasında arizi kazançların safi miktarının;

- Arizi ticari kazançlarda satış bedelinden, maliyet bedeli ve satış dolayısıyla yapılan giderler,

- Diğerk işlerde elde edilen hasılatтан, tevsik edilmek kaydıyla yapılan giderler,

indirilerek bulunacağı hükme bağlanmıştır.

Arizi ticari faaliyette bulunulmasından elde edilen safi kazancın tespitinde, elden çıkartılan mal veya hakların maliyet bedeli dikkate alınmakta ancak değerk artış kazançlarında olduğu gibi endekslenmemektedir.

Ayrıca menkul kıymetlerin elden çıkarılması halinde kazanç, yıl içinde elde edilen toplam gelirden bu Kanunun 76. maddesinde belirtilen indirim oranının uygulanması suretiyle bulunacak kısmın düşölmesi suretiyle hesaplanabilir. Bu durumda iktisap bedeli endekslenemez.

b-1/1/2003 TARİHİNDEN SONRAKİ UYGULAMA

GVK'nun 82.maddesinde diğer kazanç ve iratların safi tutarının tespitinde, elde edilen satış hasılatından, elden çıkartılan mal ve hakların maliyet bedelleri, elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderler, ödenen vergi, resim ve harçlar,hisse senetlerinin elden çıkartılmasından doğan zararlar indirim konusu olur.

Bundan önceki bölümde bu giderlerle ilgili açıklama yapıldığından burada ayrıca açıklama yapılmayacaktır.

B- DİĞER KAZANÇ VE İRATLARIN TESPİTİNDE İNDİRİLEMEYECEK GİDERLER

1- Gelir Vergisi:

Safi tutarın tespitinde, irat sahibinin gelir vergisi hasılatından indirilemez.

2- Borç faizleri:

Hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazancın tespitinde kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin finansman giderlerinin indirim konusu yapılması mümkün görülmediği Gelir Vergisi Kanunu'nun 232 seri nolu Genel Tebliğinde belirtilmiştir.

İKİNCİ KISIM

GELİR VERGİSİNİN MATRAHININ HESAPLANMASINDA ZARAR MAHSUBU VE İNDİRİMLER

BİRİNCİ BÖLÜM

I-ZARAR MAHSUBU

Gelir Vergisi Kanununun 88.maddesine göre, gelirin toplanmasında gelir kaynaklarının bir kısmından hasıl olan zararlar (80 inci madde de yazılı diğer kazanç ve iratlardan doğanlar hariç)diğer kaynakların kazanç ve iratlarına mahsup edilir.

Bu mahsup neticesinde kapatılamayan zarar kısmı, müteakip yılların gelirinden indirilir. Arka arkaya beş yıl içinde mahsup edilemeyen zarar bakiyesi müteakip yıllara naklolanamaz.

Menkul ve gayri menkul sermaye iratlarında gider fazlalığından doğanlar hariç, sermayede vukua gelen eksilmeler zarar addolanamaz.

GVK'nun 88.maddesinde, yurt dışı zararlarının mahsubu ile ilgili şu düzenlemelere yer verilmiştir.

"Tam mükellefiyette yurt dışı faaliyetlerden doğan zararlar, faaliyette bulunulan ülkenin vergi kanunlarına göre beyan edilen vergi matrahlarının (zarar dahil) her yıl o ülke mevzuatına göre denetim yetkisi verilen kuruluşlarca rapora bağlanması ve bu raporun aslı ile tercüme edilmiş bir örneğinin Türkiye' deki ilgili vergi dairesine ibrazı halinde mahsup edilebilecektir. Denetim kuruluşlarınca hazırlanacak raporun ekinde yer alan vergi beyanlarının, bilanço ve kar-zarar cetvellerinin o ülkedeki yetkili mali makamlarca onaylanması zorunludur. Faaliyette bulunulan ülkede denetim kuruluşu olmaması halinde, her yıla ait vergi beyannamesinin, o ülke yetkili makamlarından alınan birer ör-

neğinin mahallindeki Türk elçilik ve konsoloslukları, yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı mahiyetteki temsilciliklerine onaylatılarak, aslının ve tercüme edilmiş bir örneğinin ilgili vergi dairesine ibrazı yeterlidir.

Türkiye'de mahsup edilen yurt dışı zararın, ilgili ülkede de mahsup edilmesi halinde, Türkiye'deki beyannameye dahil edilecek yurt dışı kazanç, mahsuptan önceki tutar olacaktır.

Türkiye'de Gelir Vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili yurt dışı zararlar, yurt içindeki kazanç ve iratlardan mahsup edilmez."

GVK'nun 85.maddesine göre, Yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlar;

- Mükellefin bunları Türkiye'de hesaplarına intikal ettirdiği yılda,

- Türkiye'de hesaplara intikal ettirilmemesinin mükellefin iradesi dışındaki sebeplerden

ileri geldiği tevsik olunan hallerde, mükellefin bunlara tasarruf edebildiği yılda, elde edilmiş sayılır.

Tasarruf edilmesi için fiilen Türkiye'ye getirilmesinin bir etkisi olmaz. Faaliyette bulunulan yabancı ülkede kazancın tasarruf edilmesi yeterlidir.

Bir gelir unsurundan doğan zararın diğer gelir unsurlarından doğan kazançların mahsubunda, gelirin toplanmasında ve beyanında, mümkün olduğu halde kullanılmayan zarar mahsup hakkı kaybedilir ve sonraki yıllarda mahsup konusu yapılamaz.

GVK'nun 88.maddesinde, diğer kazanç ve iratlardan doğan zararlar diğer gelir unsurlarının kazanç ve iratlarından mahsup

edilemez hükmü yer almıştır. Aynı zamanda diğer kazanç ve iratlara ilişkin işlemlerin birinden doğan zararın diğerinden doğan zarara mahsubuna da kural olarak olanak yoktur. Bu kurala istisna olarak GVK'nun 82. maddesinde, menkul satışından doğan zararların diğer menkul kıymet satışından doğan kazançlardan mahsubuna imkan veren düzenleme getirilmiştir. Söz konusu maddeye göre zarar mahsubu ilgili yılda yapılır.

GVK'nun 81.maddesine göre, 3 aydan fazla elde tutulan menkul kıymetlerin satışından doğan kazanç gelir vergisinden müstesnadır. Bu nedenle 3 aydan fazla elde tutulan menkul kıymetlerin satışından doğan zararlar da başka menkul kıymetlerin satışından doğan kazançtan mahsup edilemez. Bu konu GVK'nun 232 seri nolu Genel Tebliğinde açıklanmıştır.

GVK'nun 88.maddesinde, zarar mahsubu için beş yıl süre tanınmıştır. Bu sürede mahsup edilemeyen zararlar sermayede meydana gelen bir azalma kabul edilir. Faaliyetine son verme durumunda da sermayede azalma olduğu kabul edilir. Danıştay kararına göre de. Faaliyetine son veren ticari veya zirai işletmelerin mahsup edilmemiş geçmiş yıl zararlarının, diğer gelir unsurlarının kazanç ve iratlarından mahsubunun mümkün olmadığı belirtilmiştir. Aynı zamanda faaliyetinin son bulduğu yıla ilişkin zararlarının mahsubu da mümkün değildir.

Tasfiye halindeki kollektif ve komandit şirketlerin tasfiye dönemindeki zararları gerçek anlamda zarar ve sermayede meydana gelen eksilme niteliğindedir. Bu nedenle tasfiye döneminde zararlardan ortakların payına düşen kısmın, ortakların diğer gelir unsurlarından mahsubu mümkün değildir.

GVK'nun 75..maddesinin 3 numaralı bendinde , komandit şirketlerde adi ve evsamlı ayrımı yapılmadan komanditer or-

takların kar paylarının menkul sermaye iradı olduğu hükmüne bağlanmış, aynı kanunun 88. maddesinde ise sermayede meydana gelen eksilmeler zarar kabul edilmemiştir. Bu nedenle adi komandit şirketin komanditer ortağı, şirketten hissesine isabet eden zararı, diğer kaynaklardan elde ettiği gelirden mahsup edemez.(Dnş. 4. D. 10.1.1973 T. Ve E:1970/6927, K:1973/63 sy kararı)

İKİNCİ BÖLÜM

II -İNDİRİMLER

GVK'nun 89.maddesinde belirtildiği üzere, mükellefler yıllık beyanname ile bildirecekleri gelirlerden aşağıdaki indirimleri yapabilirler.

1-Sigorta Primleri

GVK'nun 89. maddesine göre ;

Beyan edilen gelirin % 10'unu (bireysel emeklilik sistemi dışındaki şahıs sigorta primleri için, beyan edilen gelirin % 5'ini) ve asgari ücretin yıllık tutarını aşmamak şartıyla mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat, ölüm, kaza, hastalık, sakatlık, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primleri ile bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı paylarını mükellefler indirim konusu yapabilir.

Ancak , mükelleflerin indirim konusu yapabilmesi için ilgili Kanun maddesi hükmüne göre;

- Sigortanın veya emeklilik sözleşmesinin Türkiye'de kain ve merkezi Türkiye'de bulunan bir sigorta veya emeklilik şirketi nezdinde akdedilmiş olması,

- Prim ve katkı tutarlarının gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olması,

- Ücret geliri elde edenlerin ücretlerinin safi tutarının hesaplanması sırasında ayrıca indirilmemiş bulunması,

- Eşlerin veya çocukların ayrı beyanname vermeleri halinde,

bunlara ait prim ve katkı payları kendi gelirlerinden indirilebilir.

GVK'nun 40. maddesinde, teşebbüs sahipleri tarafından kendileri için emekli ve yardım sandıklarına veya sigorta şirketlerine ödenen emekli aidatı ve sosyal sigorta primlerinin gider yazılması öngörülmüştür.

2-Bağış ve Yardımlar

GVK'nun 89. maddesinin 1. Fıkrasının 2 numaralı bendine göre;

Genel bütçeye dahil dairelere, katma bütçeli idarelere, il özel idareleri ile belediyelere, köylere ve kamu menfaatlerine yararlı derneklere ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlara, müzelere, sinema, tiyatro, opera, bale, klasik müzik, klasik Türk müziği ve plastik sanatlar alanındaki üretim ve etkinlikler ile bu alanlarda kurulacak özel araştırma, eğitim ve uygulama merkezlerine, Kültür Bakanlığınca da desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen uluslar arası sınırsal organizasyonlara özel ve tüzel kişiler tarafından makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımlar (Bir takvim yılı içinde yapılan bağış ve yardımların toplamı o yıla ait beyan edilecek gelirin % 5'ini, kalkınmada öncelikli yöreler için %10'unu aşarsa, fazlası indirilemez.) indirilebilir.

Bağış ve yardımın nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu teşkil eden mal veya hakkın mevcutsa mukayyet değeri, bu değer mevcut değilse Vergi Usul Kanunu hükümleri dairesinde Takdir Komisyonunca tespit edilecek değer esas alınır.

Mükelleflerin, yılı içinde yaptıkları kendi araştırma ve geliştirme harca- maları tutarını geçmemek üzere ilgili dönemde ödemeleri gereken yıllık gelir vergisinin % 20'sinin kanuni süresinde tahsilinden vazgeçilerek, bu orana isabet eden vergi üç yıl süre ile faizsiz olarak ertelenebilir. Ertelenen bu vergi üç yıl içinde gelir vergisinin ödenme taksitleri ile birlikte eşit taksitler halinde ödenir. Bu uygulamanın usul ve esasları Maliye Bakanlığınca tayin ve tespit olunur.

1.1.1999 tarihine kadar kanun metninde belirtilen Türk Medeni Kanununa göre kurulan vakıflar ibaresi madde metninden çıkarılarak sadece bakanlar kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yapılan bağış ve yardımlar diğer şartlarında var olması halinde dönem kazancından indirilebileceği belirtilmiştir.

1.1.1999 tarihinden sonra uygulamaya giren kanun metnine yapılan eklemelerle aynı zamanda, vergi muafiyeti yoluyla satsal etkinliklere özel sektör kişi ve kuruluşlarının katılımları sağlanmak istenmiştir.

Bir yılın beyannamesinden indirilemeyen bağış ve yardımların izleyen yıllara ait gelirlerinden indirilmesi mümkün değildir.

Eğitim sağlık kültür, bilimsel araştırma ve geliştirme konularında faaliyet gösteren vakıflar, faaliyetlerine başladıkları andan itibaren vergi muafiyeti talebinde bulunabilirler.

Vergi muafiyeti tanınması için vakfın, bilanço esasına göre

defter tutması, vakfa ait iktisadi işletmeler için ayrıca defter tasdik ettirmesi ve tutması gerekir. Vergi muafiyeti tanınan vakfın, kanunda belirtilen belli bir mal varlığı ve yıllık geliri bulunması gerekir.

Özel Kanunları Gereğince Gelir Vergisi Matrahının Tespitinde Dikkate Alınan Bağış ve Yardımlar

- Umumi Hayata Müessir Fiiller Dolayısıyla Alınacak Tedbirlerle Yapılacak Yardımlara Dair Kanuna göre yapılan bağış ve yardımlar

- Yükseköğrenim Kanununa göre yapılan bağış ve yardımlar

- İlköğretim Ve Eğitim Kanununa göre yapılan bağış ve yardımlar, Yükseköğrenim Kanununa göre yapılan bağışlarda olduğu gibi ilköğretim kanununa göre yapılan bağışların da beyan edilen gelirden indirilebilmesi için, bağışların nakdi olarak yapılması gerekmektedir.

- Sosyal Yardımlaşma Ve Dayanışmayı Teşvik Kanununa göre yapılan bağış ve yardımlar

- Sosyal Hizmetler Ve Çocuk Esirgeme Kanununa göre yapılan bağış ve yardımlar

- TÜBİTAK'ın kurulması hakkında kanuna göre yapılan bağış ve yardımlar

- TSK'ni Güçlendirme Vakfı Kanununa göre yapılan bağış ve yardımlar

- Atatürk Kültür Dil Ve Tarih Yüksek Kurumu Kanununa göre yapılan bağış ve yardımlar

- Milli Ağaçlandırma Ve Erozyon Kontrolü Seferberlik Kanununa göre yapılan bağış ve yardımlar

- SSK genel müdürlüğüne yapılan bağış ve yardımlar,

yukarıda adı geçen kanunlarda belirtilen bağış ve yardımlar sınır belirlenmemiştir. 34 seri nolu KVK genel tebliğinde ve Bakanlığın 17694 tarih ve 02/113-1585/42205 sayılı özelgesinde;

"Matrahtan indiriminde sınır belirlenmeyen düzenlemelerin uygulanmasında Maliye Bakanlığı bir sınır aramakta olup, bu sınır yapılan bağış ve yardımların yapıldığı yılın beyan edilen gelir tutarıdır." şeklinde belirtilmiştir.

3-Sakatlık İndirimi

3.a-Sakatlık İndiriminden Faydalananlar

4369 sayılı Kanunla GVK'nda yapılan değişiklikten önce , sadece özürlü hizmet erbabına uygulanan sakatlık indiriminin kapsamı genişletilmiş ve sakatlık indiriminden yararlananların içine; hizmet erbabının bakmakla yükümlü olduğu özürlü kişiler, özürlü serbest meslek erbabı ve serbest meslek erbabının bakmakla yükümlü olduğu özürlü kişiler ile basit usulde vergilenen bazı esnaf ve sanatkar da dahil edilmiştir.

Basit usulde vergilendirilip sakatlık indiriminden yararlananların içine; tüccar ve ücretli durumuna girmeksizin, imalat, tamirat ve küçük sanat işleri ile uğraşan özürlüler girmektedir.

3.b- Sakatlık İndirimi Uygulaması

Sakatlık indirimi uygulaması GVK'nun 31.maddesinde hükme bağlanmıştır. Buna göre;

Çalışma gücünün asgari %80'ini kaybetmiş bulunan hizmet erbabı birinci derece sakat, asgari %60'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ikinci derece sakat, asgari %40'ını kaybetmiş bu-

lunan hizmet erbabı ise üçüncü derece sakat sayılır ve aşağıda belirtilen sakatlık indiriminden faydalanırlar.

Sakatlık indirimi özel indirim tutarının;

- Birinci derece sakatlar için sekiz katı,
- İkinci derece sakatlar için dört katı,
- Üçüncü derece sakatlar için iki katı,

olarak uygulanmaktadır.

Sakatlık indiriminden yararlanan birden fazla kişinin bulunması halinde, bu hesaplama herbiri için ayrı ayrı yapılır ve indirim uygulamasında toplu olarak dikkate alınır.

Bu şekilde hesaplanan sakatlık indiriminin aylık tutarının hizmet erbabının aylık tevkifat matrahından indirilmesi gerekir. Sakatlık indirimi tutarına ayrıca özel indirim tutarı ilave edilir.²⁵

Özürlü serbest meslek erbabında, yukarıda açıklanan şekilde hesaplanan sakatlık indiriminin yıllık tutarı , serbest meslek erbabının beyan edeceği serbest meslek kazancından düşülür. Basit usulde vergilendirilen özürlülere uygulanacak sakatlık indiriminin yıllık tutarı ise, 215 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde esasları belirlenen vergi tarhına esas kazançlarından indirilir. İndirim, beyan edilen serbest meslek kazancı ve basit usulde vergilenen kazanç tutarı ile sınırlı olup, kazancın yetersiz olması halinde sonraki yıla devredilmez.

Farklı özel indirim tutarı belirlenen illerde faaliyet gösterenlerin yararlanabileceği sakatlık indirimi tutarının hesaplanmasında bu illerde uygulanan özel indirim tutarı dikkate alınır.

ÜÇÜNCÜ KISIM

KURUMLAR VERGİSİ MATRAHININ TESPİTİNDE İNDİRİLECEK VE İNDİRİLEMEYECEK GİDERLER

I-GİRİŞ

Kurumlar Vergisi, Kurumlar Vergisi Kanununun 13.maddesine göre, mükelleflerin bir hesap döneminde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır. Aynı maddede "safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır."denilmek suretiyle, kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun 40.maddesiyle hüküm altına alınan giderlerin de dikkate alınacağı hüküm altına alınmıştır. Bu giderlere ilaveten, Kurumlar vergisi mükelleflerince ayrıca indirilebilecek giderler kurumlar vergisi kanununun 14.maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddede de yine ticari kazancın tespitine ilişkin giderlere atıfta bulunulmuş ve "Ticari kazanç gibi hesaplanan kurum kazancının tespitinde, mükellefler aşağıdaki giderleri de ayrıca hasılatтан indirebilirler." denilerek, kurum kazancının tespitinde indirilecek giderler belirlenmiştir. Dolayısıyla bu maddelerde yer almayan giderlerin, kurum matrahının tespitinde indirilmesi söz konusu değildir. Gelir vergisi kanununun 40.maddesiyle hüküm altına alınan indirilecek giderler önceki bölümlerde ayrıntıları ile irdelenmiş olup, bu bölümde Kurumlar Vergisi Kanununun 14.maddesinde 8 bent halinde sayılan giderler irdelenecektir.

BİRİNCİ BÖLÜM

II-KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNA GÖRE GİDERLER

A-İNDİRİLECEK GİDERLER (K.V.K. MD.14)

1-Hisse Senedi Ve Tahvil İhraç Giderleri

Hisse senetleri, Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre, ano-

nim ve sermayesi paylara bölünmüş şirketler tarafından sermaye payı birimleri karşılığı çıkarılan, nama ve hamiline yazılı olan, ibareleri birbirine eşit olan, itibari değeri en az 500.000.TL. olan ve tedavül edilebilen kıymetli evraktır.

Tahvil ise Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre, anonim şirketlerin ödünç para bulmak için çıkardıkları, itibari kıymetleri eşit ve ibareleri aynı olan borç senetleridir.

Kurumlar hisse senedi ve tahvil çıkarabilmek için bazı giderler yaparlar. Bu giderler safi kurum kazancının tespitinde ilgili dönem hasılatından indirilirler.

Hisse senedi ve tahvil ihraç giderleri şunlardır:

- Kağıt ve basım giderleri,
- Mahkeme ve noter harçları ile tasdik ve tecil giderleri
- Damga vergisi ve ihraç dolayısıyla ödenen sair vergiler,
- Banka komisyon giderleri
- Hisse senedi ve tahvillerin borsaya kaydı için yapılan giderler,
- Yukarıdaki giderlere benzeyen hisse senedi ve tahvil ihracına ilişkin sair giderler.

Hisse senedi ve tahvil ihraç giderleri aynı zamanda ilk tesis ve taazzuv giderleri mahiyetinde olup, istenirse bir defada istenirse beş yılda ve eşit taksitlerle gider kaydedilebilir.

Hisse senetlerinin, nominal bedellerinin üzerinde bir bedelle satılması mümkündür.Bu satıştan elde edilen hasılat KVK 8/5inci maddesi uyarınca Kurumlar Vergisinden istisnadır. Yine KVK nun 8. maddesinin son fıkra hükmünde "Kurumların Kurumlar

Vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin ödemelerin kurum kazancından gider olarak indirilmesi kabul edilemez" denilmektedir. Bu nedenle bu konuda farklı görüşler olmasına rağmen, hisse senetlerinin nominal bedel üzerinde bir bedelle satılması halinde, bunlara ilişkin masrafların orantılı olarak giderleştirilmesi gerektiği kanaatindeyiz.

Mevcut şirket hisselerinin ortaklarca halka arzı nedeniyle aracı kuruma yapılan ödemeler, noter, tescil, reklam masrafları ve SPK uyarınca yapılan tediyeler doğrudan hisse senedi sahiplerinin elde edecekleri kazançla yönelik olmaları, kurum kazancının oluşmasında ve idame ettirilmesinde hiçbir etkilerinin bulunmaması, işlemlerin SPK disiplini altına alınma nedeninin kurumun değil hisse senedi alanların hak ve menfaatlerini korumaya yönelik olması nedenleri ile kurum tarafından gider yazılamaz.

Bununla beraber hisse senetlerinin standartlara uygun biçimde yeniden basım masrafları, kotasyon masrafları, ana sözleşmenin SPK kurallarına uydurulması masrafları, şirket mali tablolarının ve raporlarının ilan masrafları, bağımsız denetim masrafları, SPK mevzuatından doğan zorunlu gider olmaları, bu masrafları yapmamanın şirkete müeyyide uygulamasını gerektirmesi nedenleri ile gider olarak kaydedilmeleri mümkündür.

2- İlk Tesis Ve Taazzuv Giderleri

2.1- Tanımı Ve Kapsamı

İlk tesis ve taazzuv giderleri (kuruluş ve örgütlenme giderleri), VUK'nun 282. maddesinde yer almış olup, kurumun tesis olunması veya yeni bir şube açılması, veyahut işlerin devamlı bir surette genişletilmesi için yapılan, karşılığında maddi bir kıymet iktisap olunmayan giderlerdir. Örneğin, lisans ve ihtira beratları,

kiracılık hakkı, peştemallık, telif ve patent hakları gibi kıymetlerin iktisabı için yapılan ödemeler gayri maddi hak bedeli olarak ve gayrimenkullerin değerlemesi ile ilgili esaslar dahilinde aktifleştirilir.

VUK'nun 326. maddesi hükmü uyarınca, ilk tesis ve tazvuz giderleri mukayyet değerleri üzerinden eşit miktarlarda ve beş yıl içinde itfa olunur. Diğer yandan KVK'nun 14/2. maddesi, kurumlarda kuruluş ve örgütlenme giderlerinin doğrudan gider yazılması veya aktifleştirilmesi hususunu işletmelerin tercihine bırakmıştır.

Kanunda yer alan tanımlamalara rağmen, uygulamada bir çok giderin bu kapsama girip girmediği açık değildir. Bu konuda Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu Kararlarında yapılmış olan açıklamalar özetle şunlardır.

i-İşletmenin Kuruluşu Sırasında Yapılan Kuruluş Giderleri

-İş ve piyasa etüdü ile proje ve fizibilite raporunun hazırlanması ile ilgili giderler,

-Şirket ana sözleşmesinin düzenlenmesi için yapılan giderler,

-Kuruluşun gerçekleşmesi için yapılan seyahat giderleri,

-Aynı sermaye konulması halinde ilgili iktisadi kıymetlerin ekspertizine ilişkin giderler

-Kuruluş genel kurul toplantısı için yapılan giderler,

-Hisse senedi ihraç giderleri,

-Kuruluşla ilgili diğer giderler.

ii-Faaliyet Halindeki İşletmelerde Kuruluş Giderleri

- Esas sermayenin artırılması için yapılan giderler,
- Tahvil çıkarma giderleri,
- Yeni bir şube açılması için yapılan giderler,
- Faaliyetin genişletilmesi veya değiştirilmesi için yapılan giderler.

iii-Örgütlenme Giderleri

-Kurumun hukuki kuruluşunu tamamladığı andan normal faaliyetine başladığı ana kadar yapılan genel idare gideri niteliğindeki giderler,

- İşçi ve personelin tedarik ve eğitim giderleri,
- Tecrübe imalatı giderleri,
- Reklam ve tanıtım giderleri,
- Kuruluş döneminde yapılan genel idare giderleri niteliğindeki giderler.

2.2-İlk Tesis Ve Taazzuv Giderleri İle İlgili Özellikli Durumlar

2.2.a-Kuruluş Döneminin Tayını

İşletmenin kuruluş döneminden maksat; ilk kuruluş aşamasından, fiili kuruluşunu tamamlayıp normal faaliyete başladığı tarihe kadar geçen aşamadır.

2.2.b-Kısmi Aktifleştirme Mümkün müdür?

Mükellefler, ilk tesis ve taazzuv giderlerini giderin yapıldığı yılda zarar yazmak veya aktifleştirmek hususunda seçimlik hakkına sahiptirler. Kuruluş ve örgütlenme giderleri bir bütündür.

Genel Yönetim Giderlerinin doğrudan zarar yazılması, diğer kuruluş ve örgütlenme giderlerinin aktifleştirilerek itfa edilmesi gerektiği konusunda görüşler olmasına rağmen, bizce bu giderler bir bütündür ve bu giderlerin aktifleştirilmesi yöntemi seçildiği durumda, tamamının aktifleştirilmesi gerekir. Kısmen aktifleştirme mümkün değildir.

2.2.c-Aktifleştirilen Giderler Sonradan Zarar Yazılabilir mi?

İlk tesis ve taazzuv giderlerinin aktifleştirilerek itfa yöntemi seçildiği takdirde, beş yılda ve eşit tutarlarda itfa edilmesi gerekir. Giderlerin aktifleştirilmesinden sonra, bu usulden dönülüp kalan kısım bir defada zarar yazılamaz.

2.2.d-Tecrübe İmalatı Giderleri Aktifleştirilebilir mi?

Tecrübe imalatı giderleri prensip olarak örgütlenme giderleri arasında yer almakla birlikte, uygulamada bu kapsamda değerlendirilip değerlendirilemeyeceği sorun arz etmektedir. Bu giderlerin karşılığında bozuk ve düşük kaliteli de olsa bir miktar mamul elde edildiğinden, bunların aktifleştirilmesi mümkün değildir.

2.2.e-Giderlerin Aktifleştirilmesi Halinde Arızlı Kârların Durumu

Kuruluş ve örgütlenme giderlerinin aktifleştirilmesi esası kabul edildiğinde; arızı gelirlerden, yapılan giderlerin düşülmesi imkanı bulunmamakta olup, bu gelirlerin elde edildiği dönem kazancı olarak beyan edilmesi gereklidir. Zira, ilk tesis ve taazzuv giderleri ile, genel yönetim giderlerinin aktifleştirilmesi halinde, kurumların cari yıl zararlarına intikal edecek bir zararı kalmayacaktır. Bunlar dışındaki giderler ise yatırım maliyetlerine dahil edilecektir. Bu nedenle kurumların, kuruluş sırasında sağ-

ladıkları arazi gelirlerinin (banka faiz gelirleri gibi) bunların elde edildiği dönem kazancı olarak beyan edilmesi gerekir. Ancak kuruluştaki giderlerin gider yazılması esası benimsenir ise, giderlerle mahsup edilebilir.

2.2.f-Yatırım İndirimi Yönünden İlk Tesis Ve Taazzuv Giderleri

Aktifleştirilen ilk tesis ve taazzuv giderlerinin, yatırım indiriminde yatırımın bir unsuru olarak değerlendirilmesi mümkün değildir.

İlk tesis ve taazzuv giderleri özsermayedeki kesin kaybı ifade ettiği gibi, bu giderler karşılığında maddi bir kıymet iktisabı söz konusu değildir. Dolayısıyla kuruluş ve örgütlenme giderlerinin, maddi bir kıymeti ifade eden yatırım unsurlarının bir parçası olması ve bu şekilde değerlendirilmesi mümkün değildir.

2.2.g-İlk Tesis Ve Taazzuv Giderlerinin Muhasebe Kaydı

İlk tesis ve taazzuv giderleri, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine göre, "262-KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ HESABI"nda izlenir.

ÖRNEK-İşletme tarafından yeni açılacak şube için bir komisyoncu aracılığı ile bina kiralanıyor ve komisyoncuya 60.000.000 TL komisyon ödeniyor. (İşletme yaptığı gideri aktifleştirme kararı almıştır.)

-----/-----	
262 KURULUŞ VE ÖRG. GİDERLERİ	60.000.000
191 İNDİRİLECEK KDV	10.200.000
100 KASA	70.200.000
-----/-----	

Aktifleştirilen bu giderlerin itfası ise;

(7/A Seçeneğine Göre)

-----/-----		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	12.000.000	
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		12.000.000
268.20 Kuruluş Ve Örg. Gid. Amortismanı		
-----/-----		

(7/B Seçeneğine Göre)

-----/-----		
796 AMORTİSMAN VE TÜK. PAYLARI	12.000.000	
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		12.000.000
268.20 Kuruluş Ve Örg. Gid. Amortismanı		
-----/-----		

hesapları kullanılarak 5 yıl içinde itfa olunur.

3-Genel Kurul Toplantı Giderleri İle Birleşme Fesih ve Tasfiye Giderleri

3.1-Genel Kurul Toplantıları İçin Yapılan Giderler

Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre sermaye şirketlerinde genel kurul olağan ve olağanüstü toplanır. Olağan genel kurul her hesap döneminin sonundan başlayarak üç ay içinde yapılan işlerin gözden geçirilmesi, bilançoların tasdiki gibi olağan işleri yerine getirmek üzere toplanır. Sermaye artırımları, ana sözleşme değişikliği, şirketin feshi gibi olağanüstü kararlar için ise olağanüstü genel kurul toplanır.

Kooperatiflerde genel kurul 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu uyarınca, diğer kuruluşlarda ise, ilgili mevzuatları uyarınca toplanır.

Genel kurul toplantıları için kurum tarafından yapılan; toplantı

yeri kirası, ilan giderleri, posta ve benzeri giderler bu kapsamda değerlendirilir. Hissedar veya ortakların genel kurula gelip gitmeleri, konaklama vb. giderleri ise kurum kazancı ile ilişkilendirilemediği için gider yazılamaz.

3.2-Birleşme Fesih Ve Tasfiye Giderleri

Kurumların birleşme, fesih ve tasfiyeleri dolayısıyla yaptıkları ilan, tescil, noter, haberleşme, tasfiye memuru ücreti gibi giderler bu kapsamda değerlendirilir. Birleşilen kurum bünyesinde yapılan bu tür giderler ilk tesis ve taazzuv gideridir. Bu giderler bir defada veya beş eşit tutarda gider yazılır.

4-Sigorta Teknik İhtiyatları

4.1-Genel Açıklama

Sigorta teknik ihtiyatları sadece sigorta şirketlerine özgü bir gider şeklidir. Sigorta acentaları ve prodüktörleri böyle bir karşılık ayıramazlar. Bu karşılıklar sigorta şirketlerinin bilanço gününde hükmü devam eden sigorta mukavelelerinin taşıdığı riskler dolayısı ile ayrılırlar. Hesap dönemi sonunda gider yazılarak Kurumlar Vergisi matrahından indirilen bu giderler, ertesi yıl başında gelir kaydedilirler.

Gider yazılabilecek sigorta teknik ihtiyatları şunlardır:

- 1-Muallak hasarlara mahsus tazminat karşılıkları,
- 2-Cari muhataralara mahsus ihtiyatlar,
- 3-Hayat sigortaları riyazi ihtiyatları.

4.1.a-Muallak Hasarlara Mahsus Tazminat Karşılıkları

Kurumlar Vergisi Kanununun 14. maddesinin 4 numaralı bendinde hüküm altına alınmış olan belirsiz hasarlara özgü taz-

minat karşılığı; tahakkuk etmiş ve hesaben tespit edilmiş fiili tazminat bedellerinden veya bu hesap yapılmamış ise tahmini değerlerinden oluşmaktadır.

Sigorta şirketlerince ödenecek tazminatlar bilanço gününden önce miktarları tespit edilmiş ve ödenmiş ise ödenen tazminat tutarı karşılık ayrılmadan doğrudan gider yazılır. Eğer hesap dönemi içinde tazminat ödemeyi gerektiren sigorta konusuna giren bir olay meydana gelmiş fakat hesap dönemi sonuna kadar ödenecek tazminat tutarı kesinleşmemiş ise, sigorta şirketi tarafından poliçe hükümlerine ve olayın durumuna göre karşılık ayrılır ve ayrılan bu karşılıklar gider yazılır. Karşılık ayrılmasında herhangi bir sınır yoktur. Karşılık tutarı sigorta şirketi tarafından serbestçe belirlenir. Ancak ayrılacak karşılığın gerçek dışı ve abartılı olması durumunda eleştiri konusu yapılacağı da tabiidir. Hesap dönemi sonunda gider yazılan bu karşılıklar ertesi yıl başında gelir kaydedilir.

4.1.b-Cari Muhataralara Mahsus Tazminat Karşılıkları

Cari muhataralara mahsus ihtiyatlar, poliçe sürelerinin hesap dönemini aşip ertesi yıla sarkması nedeniyle ayrılan karşılıklardır. Sigorta sözleşmelerinde cari hesap dönemini aşip,ertesi yıla sarkan dönem her sözleşmede farklıdır. Örneğin Şubat ayında yapılan bir sözleşmenin ertesi hesap dönemine sarkan kısmı iki ay, Aralık ayında yapılan bir sözleşmenin ertesi hesap dönemine sarkan kısmı on bir ay olacaktır. Ancak karşılık ayrılırken bu süreler dikkate alınmaksızın hükmü ertesi yıla sarkan sözleşmelerden,ulaştırma sigortalarında o yıl gelir yazılan prim hasılatının %25 inden, hayat ve ulaştırma sigortaları dışındaki sigorta kollarında ise anılan prim hasılatının %33.5 inden fazla olmayacak şekilde karşılık ayrılır.

Geçici vergi uygulamasında ise, mükelleflerin ödeyecekleri

geçici vergi tutarını hesaplamak için ilgili hesap döneminin üçer aylık dönemler halindeki ticari kazancını hesaplamaları gerekmektedir. Önceki hesap döneminde ayrılan cari muhataralara mahsus ihtiyatlar dörde bölünerek üçer aylık geçici vergi dönemlerinde gelir kaydedilir.

Hesap döneminin son günü karşılık ayrılarak gider yazılan bu tutarlar, izleyen hesap döneminin başında gelir kaydedilerek kapatılırlar.

4.1.c-Hayat Sigortaları Riyazi İhtiyatları

Riyazi ihtiyatlar sadece hayat sigortalarında söz konusu olan bir ihtiyat türüdür. Riyazi ihtiyatlar, hayat sigortalarında, tahsil edilen primlerden ayrılan karşılıklarla, bu karşılıklara yürütülen faiz ve benzeri gelirlerden oluşur.

Hayat sigortalarında sigortalı sigortacıya belli bir prim ödemeyi, sigortacı ise ölüm, vade sonu gibi durumlarda ve sözleşmede yazılı şartlar dahilinde sigortalıya veya varislerine belli bir ödeme yapmayı taahhüt eder. Sigortacı taahhüdünü zamanında yerine getirebilmek için tahsil ettiği primlerden belli bir oranda karşılık ayırır. Bu karşılığa, sigortacılıkta "Riyazi ihtiyat" veya "Matematik Karşılık" denir.

Yukarıda da belirtildiği gibi, riyazi ihtiyatlar iki kısımdan oluşur. Birincisi, sigortalılardan tahsil edilen primlerden ayrılan karşılıklar, diğeri ise bu karşılıklara yürütülen faiz ve benzeri gelirlerdir. Bu şekilde oluşan fon, değişik yatırım araçları vasıtası ile değerlendirilmekte ve elde edilen gelirler riyazi ihtiyatlara eklenmekte ve gider yazılmaktadır. Sigortalılara yapılacak olan ödemeler bu fondan karşılanır. Bu fonun, getirisi vergiden istisna edilmiş olan kıymetlere yatırılması sonucu vergiye tabi olmayan kazanç elde edilmesi şeklinde değerlendirilmesi neticesinde,

vergiden istisna edilen menkul kıymetlere yatırılan fon, kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmaz. Bu hükümle, istisna gelirin daha önce kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınması nedeniyle, bu maddeye göre indirilmesinin önüne geçilerek mükerrer indirimi engellemektir.

Bu konuda Danıştay 4. Dairesi 18.12.1996 tarih ve E: 1996/2306 K:1996/5682 sayılı kararında da özetle; hayat sigorta şirketlerinde riyazi ihtiyatların, vergiden istisna kıymetlere yatırılan kısmına ait faizleri gider olarak kabul edilemez şeklinde karar vermiştir.

5-Eshamlı Komandit Şirketlerde Komandite Ortağın Kâr Payı

Kurumlar Vergisi Kanununun 14/5.maddesi hükmü uyarınca, Eshamlı Komandit Şirketlerde komandite ortağın kar payı kurum kazancının tespitinde gider olarak kabul edilir.

Bilindiği üzere Gelir Vergisi Kanununun 37. maddesinin 3. fıkrasında eshamlı komandit şirketlerde komandite ortağın kar payının şahsi ticari kazanç olduğu hüküm altına alınmıştır. Komandite ortağın kar payı, hesaplanan mali kar üzerinden tespit edilir ve hesaplanan bu tutar gider yazılır.

Komandite ortağın payı hesaplanırken geçmiş yıl zararları düşülür. Kanunen kabul edilmeyen giderler ise ticari bilanço kârına eklenir. Komandite ortak elde etmiş olduğu kâr payını, vergilendirme dönemini takip eden Mart ayı içinde beyan eder ve üç taksitte öder. Bu nedenle mükerrer vergilendirmeyi engellemek için, komandite ortak tarafından beyan edilen ve ödenen tutar, kurum kazancından indirilir.

6- Bağış Ve Yardımlar İle Bilimsel Araştırma Ve Geliştirme Harcamaları Dolayısıyla Vergi Ertelemesi

6.1-Bağış Ve Yardımlar

6.1.a-Genel Açıklama

Kurumlar Vergisi Kanununa göre şirket tarafından yapılan bağış ve yardımlar kurum matrahından indirilir. Ancak şirket tarafından yapılmış olan bağış ve yardımların kurumlar vergisi matrahından indirilmesi bazı şartlar dahilinde mümkün olacaktır. Bunlar ana hatları ile aşağıdaki bölümlerde ele alınmıştır.

6.1.b-Bağış Ve Yardım Yapılabilecek Kurumlar İle Bağış ve Yardımların Sınırı

Bağış ve yardımlar, Kurumlar Vergisi Kanununun 14. maddesinin 6 numaralı bendine göre şu kuruluşlara yapılmalıdır;

- Genel Bütçeye dahil dairelere,
- Katma Bütçeli idarelere,
- İl Özel idarelerine,
- Belediyelere,
- Köylere,
- Kamu menfaatine sayılan derneklere,
- Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınmış vakıflara,

-Bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlara yapılmalıdır. Bu kurum ve kuruluşlar dışındaki kişi ve kuruluşlara yapılacak olan bağış ve yardımlar, kurumlar vergisi matrahından indirilemez. (Özel Kanunlarına göre, bu kanun uyarınca indirimi kabul edilenler hariç.)

Bağış ve yardımlar makbuz karşılığı yapılmalı ve bağış ve yardımlar karşılıksız olmalıdır.

Yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara yapılan bağış ve yardımların, kurum kazancının %5 ine kadar olan kısmı, bağış yapan kurum tarafından gider yazılabilir.

Yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığı yapılan bağış ve yardımların kurum kazancından indirilebilmesi için, belli tesislere yönelik olması, bazı amaçlar taşıması, aynı veya nakdi olması gibi koşullar aranmamaktadır.

Bağış ve yardımın ayın olarak yapılması halinde, bağışın veya yapılan yardımın konusunu teşkil eden mal veya hakkın maliyet bedeli veya mukayyet değeri ,bu değer de mevcut değilse, VUK hükümleri çerçevesinde takdir komisyonlarınca takdir edilecek değeri esas alınır.

34 seri numaralı Kurumlar vergisi genel tebliğinde indirim konusu yapılacak bağış ve yardım miktarının belirlenmesinde esas alınacak kurum kazancının Kurumlar Vergisi Kanununun 14. maddesinin diğer bentleri gereğince yapılan indirimlerden (geçmiş yıl zararları hariç) sonra kalan miktar olacağı açıklanmıştır. Ancak Gelir İdaresi 67 seri numaralı Kurumlar vergisi genel tebliği ile bu görüşünü "indirilecek bağış ve yardım giderinin üst sınırının hesaplanmasında esas alınan kurum kazancı; zarar mahsubu dahil giderler düşüldükten, iştirak kazançları hariç indirim ve istisnalar düşülmeden önceki tutarı ifade etmektedir." olarak değiştirmiştir. Buna göre bağış ve yardım tutarının hesaplanmasına esas alınacak kurum kazancı hesaplanırken;

-Giderler düşülecek,

-Zarar mahsubu yapılacak,

-İştirak kazançları istisnası indirilecektir.

Bu kapsamda, diğer indirim ve istisnalar düşülmeyecektir. Örneğin yatırım indirimi uygulanmadan önceki kazanç esas alınacaktır. Kanunen kabul edilmeyen giderler konusunda bir açıklama yapılmamış olmasına rağmen, kurum mali kazancının esas alınması gerektiğinden, kanunen kabul edilmeyen giderlerin de kazançla ilave edilmesi gerekmektedir.

4369 sayılı kanunla 1.1.1999 tarihinden geçerli olmak üzere Kurumlar Vergisi Kanununun 14. maddesinin 6 numaralı bendi yeniden düzenlenmiş, bu düzenleme ile;

a-Daha önce var olan, kurum kazancının %2 si ve 20.000 lira ile sınırlı indirim ile bazı tesisler için var olan sınırsız bağış ve yardım indirimi, kurum kazancının %5 i ile sınırlı olarak yeniden düzenlenmiştir.

b-Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yapılan ve kurum kazancının %5 i ile sınırlı olan indirim olduğu gibi korunmuştur.

c- Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 25inci maddesinde yer alan ve bazı kurum ve kuruluşlara bağışlanan camilerin yapımı veya mevcut camilerin idamesi için yapılan bağışların sınırsız indirimini öngören düzenleme yürürlükten kaldırılmıştır.

6.1.c- Özel Kanunlar Gereğince Kurumlar Vergisi Matrahından İndirilecek Bağış Ve Yardımlar

Özel Kanunları uyarınca, Kurumlar Vergisi matrahının tespitinde gider olarak indirilebilecek bağış ve yardımların başlıcaları şunlardır.

-Umumi Hayata Müessir Afetler Dolayısıyla Alınacak Tedbirlerle Yapılacak Yardımlara Dair Kanunun 44. maddesine göre

yapılacak nakdi yardımlarla, 45. maddesine göre makbuz karşılığı yapılacak nakdi ve ayni yardımlar.

-YÖK Kanununun 56. maddesine göre, üniversitelere ve ileri teknoloji enstitülerine makbuz karşılığı yapılacak nakdi bağışlar (Vakıf üniversiteleri dahil),

-İlköğretim Kanununun 76. maddesi uyarınca, makbuz karşılığı yapılacak nakdi bağışlar,

-Türkiye Bilimsel ve Teknik araştırma kurumu kurulması Hakkında Kanunun 13.maddesine göre, bu kuruma makbuz karşılığı yapılacak nakdi bağışlar,

-Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanunu ile oluşturulan fona,Kanunun 9. maddesi uyarınca yapılan nakdi ve ayni yardımlar,Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Vakıflarına yapılacak bağış ve yardımlar,

-Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanununun 20. maddesi uyarınca, bu kuruma yapılacak nakdi bağışlar,

-Atatürk Kültür Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Kanununun 101. maddesine göre yapılan nakdi ve ayni bağışlar,

-Milli Ağaçlandırma ve erozyon kontrolü seferberlik Kanununun 12. maddesi uyarınca yapılacak nakdi ve ayni bağışlar,

Mali ve hukuki bakımdan özerk bir kuruluş olan ve KVK'nun 14/6.maddesinde sayılan kuruluşlardan olmayan Sosyal Sigortalar Kurumu Genel Müdürlüğüne ve bu kurumun sağlık tesislerine yapılan bağışlar kurumlar vergisi mükelleflerince gider yazılamaz. (M.B. nın 24/4/97 tarih ve 40/4006-208/16373 sayılı 05/06/97 tarih ve 40/4010-47/23321 sayılı özelemleri.)

Özel Kanunlar uyarınca, yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara Kurumlar Vergisi mükelleflerince yapılacak olan bağış ve yardımlarda %5 lik kısıtlama yoktur.Yani bu kurum ve kuruluşlara yapılacak olan bağış ve yardımların tamamı gider yazılabilecektir.Ancak bu konuda Maliye Bakanlığınca 34 seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile gider yazılabilecek bağış ve yardım tutarının, bağış ve yardımın yapıldığı yıldaki mali kurum kazancı ile sınırlı olduğu belirtilmiştir.

6.1.d-Bağış Ve Yardımlara İlişkin Örnekler

ÖRNEK 1-(X) AŞ.2000 yılında Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti olan vakfa makbuz karşılığı 2 milyar TL. bağışta bulunmuştur.(X) AŞ.nin 2000 yılı kazancı 30 milyar TL.dir. Ayrıca 1999 yılına ait 3 milyar TL.zararı ve tam mükellef kurumdan elde edilen 1 milyar TL. iştirak kazancı vardır.

Kurumun 2000 yılında kazancından indirebileceği bağış tutarı aşağıdaki gibi olacaktır.

Kurum Kazancı	30.000.000.000 TL
Zarar Mahsubu (-)	(3.000.000.000) TL
İştirak Kaz.İst.(-)	(1.000.000.000) TL
Kalan Kazanç Tutarı	26.000.000.000 TL

Bu durumda indirilebilecek bağış tutarı (26.000.000.000 X %5=) 1.300.000.000 TL olacaktır.Böylece (X) AŞ.nin 2.000.000.000 TL lik bağışından 1.300.000.000 TL lik kısmı 2000 yılı kazancından indirilecek, 700.000.000 TL ise kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.

ÖRNEK 2- (Y) AŞ.nin ;

Bağış Öncesi Kurum Kazancı	1.400.000.000 TL
Geçmiş Yıl Zararı (-)	(500.000.000) TL
Kurum Kazancı	900.000.000 TL
Yatırım İndirimi	400.000.000 TL
Kalan	500.000.000 TL

Yapılan bağış miktarı 100.000.000 TL olsun,

Gider yazılabilecek azami bağış miktarı, zarar mahsubundan sonraki, yatırım indirimi düşülmeden önceki kurum kazancı üzerinden hesaplanacaktır.

Buna göre;

En fazla indirilecek bağış tutarı $900.000.000 \times \%5 = 45.000.000$ TL

Hadde bağlı olmaksızın (Özel kanunlarında belirtilen kurumlara yapılan bağış ve yardım) indirilecek bağış tutarı 900.000.000 TL olacaktır.

ÖRNEK 3-Yapılan indirimlerden sonraki safi kurum kazancı 1.000.000.000 TL olan kurum,yıl içinde 100.000.000 TL bağış yapmış ve bunu da giderleştirmiştir.Bağış Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınmış bir vakfa yapılmıştır.

Bağış Öncesi Kazanç	1.100.000.000 TL
Bağış Gideri	100.000.000 TL
Safi Kurum Kazancı	1.000.000.000 TL olup,

İndirilebilecek bağış miktarı $(1.100.000.000 \times \%5) = 55.000.000$ TL dir.

Buna göre gider yazılan 100.000.000 TL lik bağışın,

45.000.000 TL si kanunen kabul edilmeyen giderdir.Bu durumda,

Kurum Kazancı 1.000.000.000 TL

K.K.E.G. 45.000.000 TL

Matrah 1.045.000.000 TL olacaktır.

Muhasebe kayıtları ise aşağıdaki gibidir;

a-Yapılan bağışın giderleştirilmesi

-----/-----	
770 GENEL YÖNETİM GİDERİ	100.000.000
04 Çeşitli Giderler	
04.50 Bağış ve Yardımlar	
100 KASA	100.000.000
-----/-----	

b-KKE bağış giderinin kaydı

-----/-----	
770 GENEL YÖNETİM GİDERİ	45.000.000
04 Çeşitli Giderler	
04.40 K.K.E.G.	
770 GENEL YÖNETİM GİDERİ	45.000.000
-----/-----	
-----/-----	
950 NAZIM HESAPLAR	45.000.000
40 K.K.E.G	
950 NAZIM HESAPLAR	45.000.000
40 K.K.E.G.	
-----/-----	

6.2-Ar-Ge Harcamaları Dolayısıyla Vergi Ertelemesi

6.2.1-Genel Olarak

Kurumlar Vergisi mükelleflerinin kendi bünyelerinde bilimsel araştırma ve geliştirme (Ar-Ge) faaliyetlerinin teşvik edilmesi amacıyla, KVK'nun 14. maddesinin 6 numaralı bendine 3239 sayılı kanunla eklenen ve 1.1.1986 tarihinden geçerli olmak üzere, kendi bünyesinde araştırma ve geliştirme harcamaları yapan kurumlarda, kurumlar vergisinin % 20 sinin süresinde tahsilinden vazgeçilerek üç yıl süreyle faizsiz erteleneceği esası getirilmiştir.

Bu hükmün esasları Maliye Bakanlığınca 31 ve 40 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğiyle belirlenmiştir.

İlgili tebliğlerde yer alan düzenlemeler özetle şu şekildedir.

- Araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin yeni teknoloji arayışına yönelik faaliyetlerden olması gerekir. Aksi takdirde söz-konusu istisna hükmü uygulanmayacaktır.
- Vergi ertelemeinden yararlanmak isteyen mükelleflerin aşağıda belirtilen hususları tevsik eden belgeleri dilekçelerine ekleyerek Maliye Bakanlığına başvurmaları gerekmektedir.

Başvuru dilekçesine eklenen belgeler şunlardır;

- i- İşletme içinde kurulan araştırma ve geliştirme ünitesinin amaçları,
- ii- Ar-Ge ünitesinde çalışan personel sayısı kadroları ve eğitimi,
- iii- Ar-Ge faaliyeti ile ilgili projeler ve bu projelerin sonuçları ile uygulama durumu,

iv- Ar-Ge harcamalarının kalemleri (Personel giderleri, yatırım harcamaları ve işletme giderleri olarak)

vi- Araştırma alet ve teçhizat imkanları,

Vergi ertelemesinden yararlanmak isteyen kurumların, ilgili yıl kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesinden önce, yukarıda sayılan belgelerle Maliye Bakanlığına (Gelirler Genel Müdürlüğüne) başvurmaları gerekmektedir. Bakanlık, bu kurumların Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin müracaatlarını, yeni teknoloji arayışına yönelik faaliyetlerden olup olmadığı açısından incelenmek üzere, Türkiye Bilimsel Ve Teknik Araştırma Kurumuna ve/veya üniversitelerle, kurumun araştırma yaptığı konuda uzmanlaşmış kuruluşlara intikal ettirecektir.

Maliye Bakanlığınca, vergi erteleme talebinde bulunan kuruma, yıl içinde yaptığı yeni teknoloji arayışına yönelik Ar-Ge harcamaları tutarının %0.5 ini, incelemeyi yapacak olan ilgili kuruluşun vizesine yatırması için ayrıca bir yazı gönderilecektir. Ancak, Ar-Ge harcamaları tutarının %0.5 i oranında hesaplanan bu tutar 1990 yılı için hiçbir şekilde 20 milyon lirayı aşmayacaktır. Daha sonraki yıllar için esas alınacak azami tutar, bir önceki yılda uygulanan azami tutarın, yine bir önceki yıl için belirlenen yeniden değerlendirme oranı ile değerlendirilmesi sonucu hesaplanacaktır. Maliye Bakanlığınca 1999 yılı kazançları için bu tutar 2.500.000.000 TL, 2000 yılı kazançları için 3.800.000.000 TL. olarak belirlenmiştir.

Vergi ertelemesinden yararlanmak isteyen kurum tarafından, yukarıdaki bölümde hesaplanan tutarın incelemeyi yapacak kuruluşun vizesine ödenmesinden sonra bu kuruluş, kendi uzmanları veya görevlendireceği başka kuruluşlara ait uzmanlarla gerekli incelemeler yapılacak ve inceleme sonucunda

düzenlenen ekspertiz raporunun bir örneğini, görüşünü de belirtmek üzere kurumlar vergisi beyanname verme süresinden önce Maliye Bakanlığına gönderecektir.

Maliye Bakanlığınca, sözkonusu ekspertiz raporunun ve ilgili kuruluşun görüşünün olumlu olması halinde, kurumun yıl içinde yaptığı Ar-Ge harcamaları tutarını geçmemek üzere ilgili dönemde ödemesi gereken kurumlar vergisi üç yıl içinde dokuz taksitte ödenmek üzere ertelenecektir. Ancak ekspertiz raporunun ve ilgili kuruluşun görüşünün olumsuz olması halinde Ar-Ge harcamaları dolayısıyla vergi ertelemesi yapılmayacaktır.

ÖRNEK- (A) AŞ.'nin 1999 hesap dönemi ödemesi gereken kurumlar vergisi 50 milyar TL. dir.Kurumun 1999 yılı içinde yaptığı bilimsel Ar-Ge harcamaları tutarı 8.1 milyar TL.dir. Buna göre;

Ödenmesi gereken K.V.	50.000.000.000 TL
K.V.'nin % 20'si	10.000.000.000 TL
Ertelenecek Vergi	8.100.000.000 TL dir.

Ertelenen verginin ödeme süreleri ise,

<u>Dönemler</u>	<u>Nisan</u>	<u>Temmuz</u>	<u>Ekim</u>
2000	900.000.000	900.000.000	900.000.000
2001	900.000.000	900.000.000	900.000.000
2002	900.000.000	900.000.000	900.000.000

şeklinde olacaktır.

Ertelenen verginin muhasebe kayıtları ise şu şekilde olacaktır:

-----30/4/2000/-----	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	8.100.000.000
01 Kurumlar Vergisi	
368 VADESİ GEÇMİŞ ERTELENMİŞ VEYA TAKSİTLENDİRİLMİŞ VERGİ VE DİĞ. YÜKÜMLÜLÜKLER	2.700.000.000
438 KAMUYA OLAN ERT.VEYA TAKS. BORÇLAR	5.400.000.000
-----/------	

Ertelenen verginin ödenmesi halinde;

-----/------	
368 VADESİ GEÇMİŞ ERTELENMİŞ VEYA TAKSİTLENDİRİLMİŞ VERGİ VE DİĞ. YÜKÜMLÜLÜKLER	900.000.000
100 KASA	900.000.000
-----/------	

6.2.2-Ödenecek Vergi Çıkmaması Durumunda Vergi Ertelemesi

İlgili dönemde zarar edilmesi, istisnalar nedeniyle ödenecek vergi çıkmaması veya hesaplanan kurumlar vergisinden, daha önce ödenen vergilerin mahsup edilmesi gibi nedenlerle ödenecek kurumlar vergisi çıkmaz ise vergi ertelemesi uygulaması söz konusu değildir. Dolayısıyla ödenecek bir vergi bulunmadığı için, kanuni süresinde tahsilinden vazgeçilerek ertelenecek bir verginin olması da mümkün değildir.

7-Geçmiş Yıl Zararları

Geçmiş yıl zararları, Kurumlar Vergisi Kanununun 14. mad-

desinin 7 numaralı bendine göre kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınacaktır. Geçmiş yıl zararları yurtiçi faaliyetlerden doğan geçmiş yıl zararları ve yurtdışı faaliyetlerden doğan geçmiş yıl zararları olarak ele alınıp açıklanacaktır.

7.1-Yurtiçi Faaliyetlerden Doğan Geçmiş Yıl Zararlarının Mahsubu

-Yurtiçi faaliyetlerden doğan geçmiş yıl zararlarının kurum kazancından mahsubuyla ilgili hususlar şu şekilde sıralanabilir;

Kurumlar Vergisi Kanununun 14. maddesinin 7 numaralı bendi 03.07.2001 tarihinde 4684 sayılı kanunun 18/A maddesiyle değiştirilmiş olup, söz konusu değişikliğe göre; 'Kurumlar Vergisi beyannamelerinde her yılın zararı ayrı ayrı gösterilmek ve beş yıldan fazla nakledilmemek koşuluyla geçmiş yılların mali bilançolarına göre meydana gelen zararlar indirim konusu yapılabilir.

Ayrıca yapılan bu düzenleme ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 37 ve 39 uncu maddelerine göre yapılan devir veya 38 inci maddenin 1 inci fıkrasının 1 inci bendine göre yapılan ve infisahla sonuçlanan bölünme işlemlerinde devralan kuruma, devrolunan veya bölünen kurumun devir tarihi itibarıyla zarar dışındaki aktif toplamını geçmeyen zararlarını mahsup etme hakkı tanınmıştır.

Maddenin düzenlenme şekline göre devir alınan veya münfesih olan kurumların indirilebilecek zarar miktarı, söz konusu kurumların devir veya bölünme tarihi itibarıyla düzenlenen bilançolarının aktif toplamından zararın indirilmesi sonucu kalan aktif toplamını geçemeyecektir. Bizce bu düzenleme, dönem zararının bilançonun aktifinde yer aldığı ve aktif toplamına dahil edildiğinden hareketle düzenlenmiştir. Oysa Muhasebe Sistemi

Uygulama Genel Tebliğine göre bilançonun aktif ve pasif kalemlerinin net değeri esasına göre düzenlenmesi gerekmektedir. Bu nedenle de Tek Düzen Hesap Planında Zararlar bilançonun pasifinde Özkaynaklar grubundan indirim olarak yer almaktadır. Dolayısıyla zarar dışındaki aktif toplamı ifadesinden, doğrudan bilançonun aktif toplamının anlaşılması gerekmektedir.

Söz konusu devir ve birleşmelerde zarar mahsubu için;

-Devrolan kurum ya da bölünerek infisah eden kurumun, bu kurumları devralan kurumlarla aynı sektörde faaliyet göstermeleri,

-Son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması gerekmektedir.

Türkiye de Kurumlar Vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili yurtdışı zararlar, yurt içindeki kazançlardan indirilemez.

Geçmiş yıl zararlarının mahsubu belli bir süre ile sınırlandırılmış olup, bu süre beş yıldır. Beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların mali bilançolarına göre meydana gelen zararlar kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilir.

Beş yıllık süreye, faaliyetin zararlarla sonuçlandığı hesap dönemi dahil edilmez. Örneğin 1999 hesap dönemi zararlar sonuçlanan bir mükellef bu zararını en son 2004 hesap dönemi kazancından indirebilir. 2004 yılında mahsup imkanı bulunamazsa bu hakkı ortadan kalkmış olur.

Geçmiş yıl zararları mahsup imkanının doğduğu ilk hesap döneminin matrahından düşülmelidir.

Birden fazla yıla sirayet eden inşaat ve onarma işi zararları sonuçlanırsa, zarar, işin bittiği yıla ait olacağından, beş yıllık

zarar mahsup süresi işin bittiği yılda başlar.(256 nolu HUK D.Kom.Kararı)

Zarar mahsup hakkı kullanılmış olması VUK' taki 5 yıllık defter ve belge ibraz süresinin uzamasına yol açmaktadır.

Geçmiş yıl zararları ile vergiden istisna edilmiş kazançların bir arada bulunması durumunda hangisinin öncelikle indirileceği bazı tereddütlere yol açmaktadır.Bilindiği üzere kurumlar vergisinde istisna edilmiş kazanç kısmı, safi kurum kazancı tespit edildikten sonra indirilebilmektedir.Safi kazancın ne şekilde tespit edileceği ise,kurumlar vergisi kanununun 13. maddesinde belirtilmiştir. Madde hükmüne göre,safi kurum kazancının tespitinde,gelir vergisi kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanmaktadır.Diğer taraftan kurumlar vergisi kanununun 14. maddesinin 7 numaralı bendiyle, beş yıldan fazla nakledilmemek koşuluyla geçmiş yılların mali bilançolarına göre meydana gelen zararların, safi kurum kazancının tespiti sırasında ayrıca indirileceği hükme bağlanmıştır. Bunun anlamı, kurumun geçmiş yıl zararlarının kazanç tespiti sırasında indirileceği, istisnanın ise daha sonra belirlenen kazançtan indirileceğidir.²⁶

Kurumların tasfiyeye girmesi ve tasfiye sonucunda gelir elde edilmesi durumunda,geçmiş yıl zararları bu gelirden indirilebilir.Bu konuda, Dn. 4.Dairesinin 27.03.1973 tarih ve E:1971/10136 K:1973/1497 sayılı kararında özetle Kurumlar Vergisi Kanununun 30. maddesi uyarınca, tasfiyeye giren kurumlarda hesap dönemi yerine tasfiye dönemi geçtiğinden, tasfiye döneminde elde edilen gelirden, geçmiş yıl zararı indirilebilir denilmektedir.

Yurtdışında inşaat işlerini tamamlayan kurumlar, yurt-

dışındaki inşaat işlerinde kullanmak üzere yurt içinden aldıkları krediler için ödedikleri faiz ve kur farklarını gider yazabilirler. (M.B. 28.6.96 tarih ve 50/514-33/29372 sayılı özelgesi.)

Zarar indirimi yapılabilmesi için kurumun yurtdışında bizzat faaliyet göstermesi ve yurtdışında kendi ünvanı altında bilanço ve gelir tablosu düzenlemesi kurumlar vergisi beyannamesi vermesi gerekmektedir. Şayet yurtdışında kurulu bir şirkete iştirak edilmiş ve iştirak olunan şirket zarar etmişse, bu zararın Türkiye'de indirimine konu edilemeyeceği tabiidir.²⁷

23.11..2000 tarih ve 4605 sayılı kanunla Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen geçici 29. madde ile 30.11.2000 tarihinden geçerli olmak ve 31.12.2003 tarihine kadar uygulanmak üzere;

Türkiye'de faaliyette bulunan bir bankanın Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulundan izin almak suretiyle ve izin tarihinden itibaren üç ay içinde yetkili organlarınca karar alınarak devir veya birleşme işlemlerine geçilmesi şartıyla, diğer bir veya birkaç bankayla birleşmesi veya tüzel kişiliği ortadan kalkmak suretiyle bilanço değerlerini kısmen veya tamamen diğer bir veya birkaç bankaya devretmesi ya da hisseleri kısmen veya tamamen Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna ait olan bir bankanın bilanço değerlerinin Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu tarafından devralınması halinde devir veya birleşmeden doğan kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmiş,

Bu şekilde yapılan devir veya birleşmelerde münfesi kurumun devir veya birleşme öncesi zararının bu madde esasları çerçevesinde devralan veya birleşilen kurum tarafından kurum kazancından indirileceği hüküm altına alınmıştır.

-Vergi mevzuatımıza 1985 yılında 3239 sayılı Kanunla girmiş olan iş ortaklığı müessesesinde iş ortaklığının faaliyetinin zararlar

sonuçlanması halinde, ayrı bir mükellefiyeti olan bu ortaklığın zararının, kurumlar vergisi mükellefi ortaklar tarafından indirim konusu yapılması mümkün değildir.

-Öte yandan bir kurumun, ortağı olduğu adi ortaklık zararından payına düşen kısmı, kurum kazancının tespitinde dikkate alması mümkündür.²⁸

7.2-Yurtdışı Faaliyetlerden Doğan Geçmiş Yıl Zararlarının Mahsubu

Kurumlar Vergisi Kanununun 14. maddesinin 7 numaralı bendine 3380 sayılı kanunla eklenen hükümle, kurumların yurtdışı zararlarının da mahsubuna imkan verilmiş olup, konu ile ilgili açıklamalar 34 seri nolu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde yapılmıştır.İlgili tebliğde yer alan düzenlemeler özetle aşağıdaki gibidir.

7.2.a-Yurtdışı Zararların Tevsiki

3380 sayılı kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 14. maddesinin 7 numaralı bendine eklenen hükme göre, kurumların yurtdışı faaliyetlerinden doğan zararlarını, Türkiye'de beyan ettikleri kazançtan mahsup edebilmeleri için, faaliyette bulundukları ülkenin vergi kanunlarına göre beyan ettikleri vergi matrahlarını, her yıl o ülke mevzuatına göre denetim yetkisini haiz kuruluşlara incelettirip rapora bağlatmaları ve bu raporun aslı ile birlikte tercüme edilmiş bir örneğini Türkiye'de bağlı bulundukları Vergi Dairesine vermeleri şarttır.Ayrıca, söz konusu denetim kuruluşlarınca hazırlanacak rapor ekinde yer alacak vergi beyanlarının, bilanço ve kar-zarar cetvelinin yabancı ülkedeki yetkili makamlara onaylatılması zorunludur.

Faaliyette bulunulan yabancı ülkede denetim yetkisini haiz bir denetim kuruluşunun olmaması halinde, her yıla ait vergi be-

yannamesi ve eki bilanço ile kâr-zarar cetvelinin yabancı ülkenin yetkili makamlarından alınacak veya onaylatılacak birer örneğinin, mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı mahiyetteki temsilcilerine onaylatılarak, aslının ve tercüme edilmiş bir örneğinin ilgili Vergi Dairesine verilmesi şarttır.

7.2.b-Her Yıl Denetim Yaptırma Zorunluluğu

Yurt dışı zararlarını, Türkiye'de beyan ettikleri kazançlarından indirmek isteyen kurumların,yurt dışı faaliyet sonuçlarını her yıl yukarıdaki esaslara göre tevsik etmeleri şarttır.Faaliyette bulunan yabancı ülkede doğan vergi matrahını herhangi bir yıl yukarıdaki esaslara göre tevsik etmeyen mükelleflerin yurt dışı zararlarının,Türkiye'de beyan ettikleri kazançtan indirmeleri mümkün değildir.

ÖRNEK: 1994 yılından itibaren yurt dışındaki (A) ülkesinde faaliyette bulunan (X) kurumunun faaliyet sonuçları aşağıdaki gibidir.

Yıllar	Yurtdışı Faaliyet Sonucu (TL karşılığı)
1994	1.000.000.000.-kâr
1995	3.500.000.000.-kâr
1996	4.000.000.000.-kâr
1997	3.500.000.000.-kâr
1998	2.000.000.000.-kâr
1999	5.000.000.000.-zarar

(A) ülkesinde öteden beri denetim yetkisini haiz denetim kuruluşları faaliyet göstermektedir.

Mükellef kurum tarafından 1994-1998 yılları arasındaki kazançlar Türkiye'de bu yıllara ilişkin kurumlar vergisi be-

yannamelerinde beyan edilmiştir.Ancak bu kazançlarla ilgili herhangi bir denetim kuruluşu raporu ve eki Vergi Dairesine verilmemiştir

Mükellef 1999 yılındaki 5.000.000.000.-TL zararıyla ilgili olarak, faaliyette bulunduğu yabancı ülkede yetkili denetim kuruluşundan aldığı raporun aslı ile tercüme edilmiş bir örneğini ilgili vergi dairesine vermiştir.Raporun ekinde o ülke yetkili makamlarınca onaylı bilanço ve kar-zarar cetveli de yer almaktadır.

Bu durumda mükellef kurum,1999 yılı yurtdışı faaliyeti ile ilgili olarak her türlü belgeyi Vergi Dairesine vermiş olmasına rağmen, daha önceki yılların yurtdışı faaliyet sonuçlarıyla ilgili belgeleri Vergi Dairesine vermediğinden, 5.000.000.000.-TL zararı Türkiyede elde ettiği kazançtan indiremeyecektir.

Ancak bizim kanaatimiz, yurtdışı faaliyet sonuçlarını her yıl tevsik etme şartının beş yılla sınırlı olması gerektiği yönündedir. Örneğin, 1991-2000 yılları arasında faaliyette bulunan bir mükellef 1991 yılındaki yurtdışı faaliyeti ile ilgili denetim kuruluşu raporu almamış, ancak daha sonraki her yıl faaliyette bulunduğu yabancı ülkedeki yetkili denetim kuruluşundan denetim raporu almış ise 1999 yılı yurtdışı zararını 2000 yılı kazancından indirebilmelidir. Çünkü mükellef her ne kadar ilk yıl denetim raporu almamışsa da daha sonraki yıllarda özellikle 5 yıllık zamanaşımı süresince denetim raporu aldığından, bu zararını indirebilmesi gerekir. Ancak halen devam eden uygulamaya göre yurtdışı faaliyeti ile ilgili her yıl denetim kuruluşu raporu alma ve tevsik etme şartı vardır

7.2.c-Yurtdışında Zarar Mahsubu

Türkiyede gider olarak indirilen yurtdışı zararın, yabancı ül-

kede elde edilen kazançlardan indirilmesi veya mahsubu halinde, Türkiye'deki beyannameye, dahil edilecek yurtdışı kazanç, indirim veya mahsuptan önceki tutardır.

7.2.d-Faaliyet Sonuçlarının Genel Netice Hesaplarına Intikal Ettirilme Zamanı Ve Değerlendirilmesi

Faaliyette bulunulan yabancı ülkenin mevzuatına göre, hesap döneminin kapandığı tarih itibarıyla ilgili ülke mevzuatına göre tespit edilen faaliyet sonucu Türkiye'de de aynı tarih itibarıyla genel netice hesaplarına kaydedilecektir. Bu kayıt keyfiyeti mükellefin iradesi dışındaki sebeplerden dolayı zamanında yerine getirilmemişse, bu kurumun faaliyet sonucu ile ilgili kazancı, tasarruf edebildiği yılda genel netice hesaplarına intikal ettirecektir. Tasarruf kriteri, faaliyette bulunulan yabancı ülkede, faaliyet sonuçlarının o ülke mevzuatına göre hesaplanıp, genel netice hesaplarına intikal ettirilmesi zorunluluğu çerçevesinde değerlendirilecektir. Bu hususun Türkiye'de genel netice hesaplarına intikal ettirilmesinde, kazancın kambiyo mevzuatına göre fiilen Türkiye'ye getirilmesinin herhangi bir etkisi olmayacaktır. Faaliyette bulunulan yabancı ülkede kazanca tasarruf edilebilmesi yeterlidir.

Dönem faaliyet sonucunun Türkiye'de genel netice hesaplarına intikal ettirilme zamanı yukarıda kesin sınırlar ile belirtilmediğinden, yabancı para cinsinden belli olan sözkonusu meblağ T.C. Merkez Bankası'nın o gün için tespit ve ilan ettiği döviz alış kurlarıyla değerlendirilecektir. T.C. Merkez Bankası'nca tespit ve ilan olunmayan yabancı paralarda ise Maliye Bakanlığı'nın VUK hükümlerine göre tespit ve ilan ettiği kurlara göre sözkonusu faaliyet sonuçları değerlendirilecektir.

Dönem faaliyet sonucunun Türkiye'de genel netice he-

saplarına intikal ettirilmesinden ve beyan edilmesinden sonra bu kazancın karşılığı yabancı paranın Türkiye'ye getirilmesi halinde, sözkonusu paranın kurunda meydana gelen değişikliğin yabancı paranın yurda getirildiği yılın genel netice hesaplarına ayrıca intikal ettirileceği tabiidir.

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

Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili yurtdışı zararlar, yurt içindeki kazanç ve iratlardan indirilemeyecektir.

Yukarıda belirtilen esaslara uymayan mükelleflerin yurtdışı zararlarının Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlardan indirilmesi mümkün değildir.

8- Faizsiz Olarak Kredi Verenlere Ödenen Kâr Payları ile Özel Finans Kurumlarınca Kâr Ve Zarara Katılma Hesabı Karşılığında Ödenen Kâr Payları

Kurumlar Vergisi Kanununun 14.maddesinin 8 numaralı bendinde, "Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları ile, özel finans kurumlarınca kâr ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları"nın kurum kazancının tespitinde gider olarak yazılabileceği hüküm altına alınmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 14/8.maddesiyle faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr paylarının gider yazılmasına olanak tanınmış, daha sonra bu madde hükmüne 1.1.1986 tarihinden geçerli olmak üzere eklenen 3239 sayılı kanununla, özel finans kurumlarınca kâr ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kâr paylarının da gider yazılması imkanı tanınmıştır.

Konu ile ilgili 22 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yer alan açıklamalar özetle şu şekildedir; ,

Kurumlar Vergisi Kanununun 14.maddesine eklenen 8 numaralı bent hükmü ile Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr paylarının kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilebileceği öngörülmüştür.Kanunun gerekçesinde de açıkça belirtildiği üzere yapılan bu değişiklik bazı İslâm ülkeleri finans kuruluşlarından alınan kredi karşılığında, bu kuruluşlara yapılan ödemeler bakımından hüküm ifade etmekte, bunun dışında bir anlam ve uygulama değişikliğine ilişkin bulunmamaktadır.

Bu itibarla Kurumlar Vergisi Kanununun örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizlerin kurum kazancının tespitinde indirilemeyeceğini öngören 15 inci madde yürürlükte olup bu tür sermayeye ilişkin olarak ödenecek faizlerin kâr payı adı altında kurumlar vergisi matrahından indirilmesi mümkün değildir.Ancak Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 22 sayılı karara ilişkin 1 no lu Tebliğe göre münhasıran TTK uyarınca tahvil ihraç imkanına sahip anonim şirketlerce T.C. Merkez Bankasından izin almak şartıyla çıkarılabilecek "kâr ortaklığı belgeleri" ile temin edilecek fonlar açısından 15 inci maddenin uygulanması söz konusu olmayacağından, bu tür krediler için ödenen kâr payları da kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilebilecektir.

İKİNCİ BÖLÜM

B-KABUL EDİLMEYEN İNDİRİMLER (KVK 15)

Kurumlar Vergisi Kanununda indirilecek giderler açısından hem Gelir Vergisi Kanununun 40. maddesini dikkate almış, hem de Kurumlar Vergisi Kanununun 14.maddesinde 8 bent halinde sayılan giderlerin de ayrıca kurum kazancından indirileceği hüküm altına alınmıştır.

İndirilemeyecek giderler açısından ise,Gelir Vergisinden ayrı bir düzenleme yapılmış ve Kurumlar Vergisi Kanununun 15. maddesinde sayılan giderlerin indiriminin kabul edilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Kurumlar Vergisi Kanununa göre indirimi kabul edilmeyen giderler bu bölümde açıklanmaya çalışılmıştır.

1-Özsermaye Üzerinden Ödenen Veya Hesaplanan Faizler

Kurumlar Vergisi Kanununun 15. maddesinin 1 numaralı bendinde özsermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizlerin,kurum kazancının tespitinde gider olarak kabul edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Öz sermaye VUK'nun 192. maddesinde "aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark" olarak tanımlanmış olup, ihtiyatlar ve kârın ayrı gösterilseler dahi öz sermayenin bir unsuru olduğu hüküm altına alınmıştır.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde özsermaye unsurları şunlardır;

A-Ödenmiş Sermaye

1-Sermaye

2-Ödenmemiş Sermaye

B-Sermaye Yedekleri

- 1-Hisse Senedi İhraç Primleri
- 2-Hisse Senedi İptal Kârları
- 3-M.D.V.Yeniden Değerleme Artışları
- 4-İştirakler Yeniden Değerleme Artışları
- 5-Diğer Sermaye Yedekleri

C-Kâr Yedekleri

- 1-Yasal Yedekler
- 2-Statü Yedekleri
- 3-Olağanüstü Yedekler
- 4-Diğer Kâr Yedekleri
- 5-Özel Fonlar

D-Geçmiş Yıl Kârları

E- Geçmiş Yıl Zararları (-)

F-Dönem Net Kârı (Zararı)

Öz sermayenin yukarıda sayılan unsurlarından hiçbiri için faiz yürütülemez.Faiz yürütülmesi ve bunun gider yazılması halinde bu gider Kanunen Kabul Edilmeyen Giderdir.

Kanun metninde her ne kadar özsermayeden söz edilmişse de,ihtiyatlar ve dağıtılmamış kârlar,dağıtılmasına karar verilmediği sürece tüzel kişiliğe ait olacağından bunlara esasen faiz yürütülmesi sözkonusu olamaz. Faiz ödemesi uygulaması ancak ödenmiş sermaye için düşünülebilir.²⁹

Türk Ticaret Kanununu 471/1.maddesi uyarınca sermaye şirketleri işletme faaliyetine başlayıncaya kadarki dönemde ana sözleşmeye hüküm koymak ve faiz ödemelerinin süresi belirtilmek koşuluyla pay sahiplerine faiz verilebilmektedir.Verilen bu faiz hazırlık devresi faizidir.

Yine TTK 471/2.maddesinde ise sermaye artırımını halinde yeni ortaklara faiz ödenmesi mümkün olabilmektedir.

Görüleceği üzere TTK hükümlerine göre kurumlar,yukarıda bahsedilen iki halde faiz ödemesi yapabilirler.Ayrıca bir de 1163 sayılı Kooperatifler Kanununun 38. maddesinde kooperatif kârından (gelir-gider farkı) ortaklara %7'ye kadar faiz ödebileceği hükmü yer almaktadır.

Gerek TTK uyarınca, gerekse kooperatifler kanunu uyarınca yapılan faiz ödemeleri kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınmaz.

Kısaca, özsermaye üzerinden ödenen faizlerin gider olarak kabul edilmemesi, kurum ortaklarının koydukları sermayenin getirilerini kâr payı dışında adlandırılarak, kurum bünyesinde değerlendirilmeden ortaklara dağıtılmasına engel olmak içindir.³⁰

2-Örtülü Sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faizler

2.1-Kavramsal Olarak

Vergi güvenlik müesseselerinden olan örtülü sermayenin tanımı Kurumlar Vergisi Kanununun 16. maddesinde yapılmış, 15/2.maddesinde ise örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizlerin kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 16. maddesinde örtülü sermayenin tanımı aşağıdaki gibidir;

"Kurumların aralarında vasıtalı, vasıtasız bir şirket münasebeti veya devamlı ve sıkı bir iktisadi münasebet bulunan gerçek ve tüzel kişilerden yaptıkları istikrazlar, teşebbüste devamlı olarak kullanılır ve bu istikrazlarla kurumun öz sermayesi

arasındaki nispet, emsali kurumlarınkine nazaran bariz bir farklılık gösterirse mezkur istikrazlar örtülü sermaye sayılır."

Bu tanımlama ışığında, kurumların yaptıkları borçlanmanın örtülü sermaye sayılabilmesi için aşağıdaki koşulların topluca aranması lazımdır;

-Borç ilişkisinde bulunulan kişi ve kurumlar arasında vasıtalı, vasıtasız bir şirket münasebeti olması, devamlı ve sıkı bir iktisadi münasebet bulunması,

-Yapılan borçlanmanın teşebbüste devamlı olarak kullanılması

-Borçlanılan tutar ile, kurumun öz sermayesi arasındaki nispetin, emsali kurumlarınkine nazaran bariz bir farklılık göstermesi gerekmektedir.

2.2-Örtülü Sermayenin Unsurları

Yukarıda yapılan açıklamalar ışığında örtülü sermayenin unsurları şunlardır;

i-Vasıtasız şirket ilişkisi

ii- Vasıtalı şirket ilişkisi

iii-Devamlı ve sıkı iktisadi münasebet

iv-Alınan istikrazların işletmede devamlı olarak kullanılması

v-Borçlanılan tutarın özsermayeye oranı ve emsali kurumla kıyaslanması.

2.2.a-Vasıtasız Şirket İlişkisi

Vasıtasız şirket ilişkisi, kurumun borçlanma yaptığı gerçek ve tüzel kişilerin, şirketin ortağı olmasını ifade eder.

Diğer koşulların da bulunması halinde, şirketin kendi ortaklarından veya ortağı olduğu kurumdan borçlanması ve bu borçlanma üzerinden faiz ödenmesi hali örtülü sermaye uygulamasının sıkça karşılaşılan örneklerinden biridir.

Yani kurum borçlanma yaptığı kuruma ortak olabileceği gibi, borç aldığı kişi veya kurumlar da kurumun ortağı olabilir.

2.2.b-Vasıtalı Şirket İlişkisi

Vasıtalı şirket ilişkisinden, kurum ortaklarının yakınları veya kurumun ortaklarının iştirak ettiği kurumlarla olan ilişkisi anlaşılmalıdır.³¹

Örneğin herhangi bir (X) kurum ortağının, aynı zamanda (Y) kurumunun da ortağı olması halinde, (X) kurumunun, (Y) kurumu ile olan ilişkisi vasıtalı şirket ilişkisi olacaktır.

Vasıtalı şirket ilişkisi, vasıtasız şirket ilişkisinden çok daha geniş çerçeveli olup, her olay kendi içinde değerlendirilmelidir.

2.2.c-Devamlı Ve Sıkı İktisadi Münasebet

Devamlı ve sıkı bir iktisadi ilişkinin var olup olmadığının tayini bir yönü ile güçlük gösterir. Ancak, aslında söz konusu münasebet, bünyesinde esas itibarıyla sebep ve sonuç ilişkisini birlikte taşır. Kurumun özsermayesine oranı itibarıyla, emsali kurumlara göre bariz farklılık gösterecek bir meblağın borç olarak alınıp, devamlı kullanılması, ticari hayatın normal icapları ile izah edilemediğinde, kurumla, borçlanma yapılan gerçek ve tüzel kişi arasında devamlı ve sıkı bir iktisadi münasebet bulunduğu da delilini teşkil eder.³²

Devamlı ve sıkı bir iktisadi ilişkiden anlaşılması gereken, kurumun borç aldığı kişi ve kuruluşlarla olan vasıtalı veya vasıtasız şirket ilişkisinin dışında, iktisadi münasebetlerden dolayı sürdürülen ilişkidir.

Bir işletmenin, ticari hayatın icapları gereği diğer işletmelerden borçlanması ve borç vermesi yani ticari faaliyette bulunması işletmenin devamlılığı ve faaliyetini devam ettirmesi için gerekli ve zorunludur. O halde burada bahsedilen devamlı ve sıkı iktisadi münasebeti, normal ticari icaplara uygun iktisadi münasebetten ayrı değerlendirmek gerekir.

Danıştay tarafından verilen bir kararda; Örtülü sermaye ile amaçlanan örtülü kazanç dağıtılması olduğuna göre, sermaye şirketindeki ortaklık ya da ortaklık sayılacak ilişkinin kesin olarak saptanması gereklidir. Davacı şirketin, mallarını eskiden beri Türkiye'de pazarladığı yabancı kurumla aralarındaki devamlı ve sıkı bir iktisadi münasebet, ticari nitelikli olup, ortaklık sayılacak bir ilişkinin varlığını gösterecek nitelikte değildir. Bu nedenle aralarındaki ticari ilişki nedeniyle yabancı firma tarafından verilen kredinin örtülü sermaye sayılarak, matrah tespiti ile vergilendirilmesinde isabet görülmemiştir. (Dn.4.D.'nin 26/01/1999 tarih ;E:1998/2255 K:1999/46 sayılı E:1998/2254 K:1999/49 sayılı, E:1998/2253 K:1999/48 sayılı kararları.)³³

2.2.d-Alınan Ödünç Paranın İşletmede Devamlı Olarak Kullanılması

İşletmelerin yaptıkları borçlanmalar dolayısıyla ödedikleri faizlerin örtülü sermaye kapsamında değerlendirilerek, gider kabul edilmemeleri için bir başka unsur da ödünç alınan bu paranın işletmede devamlı olarak kullanılması gerekliliğidir.

Yabancı kaynaklar vadelerine göre şu şekilde ayrıma tabi tutulabilirler;

-Kısa vadeli borçlar-Vadesi 21 gün ile 9 ay arasında değişen borçlar,

-Orta vadeli borçlar-Vadesi 9 ay ile 2 yıl arasında değişen borçlar,

-Uzun vadeli borçlar-Vadesi 2 yıl ve daha uzun borçlardır.

Bir görüşe göre,borçlanmada devamlılık unsurundan bahsedebilmek için, borcun kurum bünyesinde iki yıl ve daha fazla kullanılması gerekir.Bu görüşe göre borcun alındığı ilk yıl için örtülü sermaye oluşmamıştır. Ancak Danıştay devamlılık koşulunun süre ile sınırlandırılmayacağı görüşündedir.

Başka bir görüşe göre ise, borç verilen meblağın bir yıldan fazla kullanılması halinde, diğer şartların da varlığı ile örtülü sermaye olarak kabulü gerekir.Bizce de bu görüş daha uygundur.Borç bir yıldan daha uzun süreli kullanılmış ve diğer şartları da taşıyor ise örtülü sermayeden bahsedilir.Vadesi bir yıldan az olan borçlar için ise, olayın özelliğine göre karar vermek gerekir.

Danıştay tarafından verilen bir kararda; Davacı şirketin sermayesinin %99 una sahip bulunan bankadan yaptığı istikrazın 1976-1979 yılları arasında giderek artması ve 1978 yılında gerçekleştirilen sermaye artırımı dolayısıyla bankanın taahhüdünün kredi hesabından mahsup edilmesi istikrazın teşebbüste devamlı kullanıldığını gösterir ve 1975 yılında öz sermaye oranı %1622 ye ulaşan istikrazın örtülü sermaye sayılması gerekir. (Dn.4.D.'nin 22/06/1989 tarih ve ;E:1987/2093 K:1989/2946 sayılı kararı.)³⁴

2.2.e-Borçlanılan Tutarın Özsermayeye Oranı Ve Emsali Kurumla Kıyaslanması

Örtülü sermayeden söz edebilmek için yukarıda sayılan şartlar yanında borç/özsermaye oranının da emsali kurumlara nazaran bariz bir farklılık göstermesi gerekir.

Örtülü sermaye uygulamasında yoruma en çok ihtiyaç gösteren unsur borç /özsermaye oranı ve emsali kurumla kıyaslanmasıdır.Yargı kararlarında da bu konuda yerleşmiş bir oran yoktur. Danıştay, özsermayeyi aşan bir borçlanma nedeniyle ödenen faizi örtülü sermaye üzerinden ödenen faiz kabul etmiştir. Borçlanma tutarı ile özsermaye oranının emsali kurumlarla kıyaslanması hemen hemen imkansızdır.Çünkü her kurumun yönetim anlayışı, müşteri sayısı, risk alma durumu gibi pek çok unsur böyle sabit bir oranın bulunmasını güçleştirmektedir. Bu nedenle örtülü sermaye kavramı her olayda ayrı ayrı değerlendirmeye tabi tutulmalıdır. Borçlanmanın kâr transferi sağlamak için mi,yoksa işletmenin ihtiyaç duyduğu dış kaynağı sağlamak için mi yapıldığı mutlaka araştırılmalıdır.Bir yargıya varmak için amacın ortaya konulması gerekir.³⁵

3-Sermaye Şirketlerince Dağıtılan Örtülü Kazançlar

3.1-Genel Olarak

İşletmeler çeşitli amaçlarla kuruluurlar ve işletmelerin önemli amaçlarından birisi de kâr maksimizasyonudur.Kurumlar tarafından elde edilen kârlar ya dağıtılmayıp şirket bünyesinde bırakılır veya ortaklara dağıtılır.Ortaklara dağıtılan kârların vergiye tabi olmasından dolayı ortaklara daha çok menfaat temin etmek için elde edilen kurum kazancı örtülü (gizli) bir şekilde dağıtılabılır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 15/3. maddesinde sermaye şirketlerince dağıtılan örtülü kazançların kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamayacağı hüküm altına alınmıştır.Yani elde edilen kurum kazancının normal olarak TTK hükümlerine göre değil de örtülü olarak ortaklara dağıtılmasının örtülü kazanç olarak kabul edileceği ve bunun da kurum kazancının tespitinde gider olarak kabul edilmeyeceği belirtilmiştir.

3.2-Örtülü Kazancın Unsurları

Kurumlar Vergisi Kanununun 17.maddesinde hangi hallerde kazancın tamamen veya kısmen örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı belirtilmiş olup, bunlar;

"a- Şirket kendi ortakları, ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler, idaresi, murakebesi veya sermayesi bakımlarından vasıtalı vasıtasız olarak bağlı bulunduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişiler ile olan münasebetlerinde emsaline göre göze çarpmamak derecede yüksek veya düşük fiyat veya bedeller üzerinden yahut bedelsiz olarak alım, satım, imalat inşaat muamelelerinde ve hizmet ilişkilerinde bulunursa;

b- Şirket 1 numaralı fıkra yazılı kimselerle olan münasebetlerinde emsaline göre göze çarpmamak derecede yüksek veya düşük bedeller üzerinden kiralama veya kiraya verme muamelelerinde bulunursa;

c- Şirket 1 numaralı fıkra yazılı kimselerle olan münasebetlerinde emsaline göre göze çarpmamak derecede yüksek veya düşük faiz ve komisyonlarla ödünç para alır veya verirse;

d- Şirket ortaklarından veya bunların eşleri ile bunların usul ve furuundan ve 3 üncü dereceye kadar (dahil) kan ve sıhrî hisimlerinden şirketin idare meclisi başkan veya üyesi, müdürü veya yüksek memuru durumunda bulunanlara emsaline göre göze çarpmamak derecede yüksek aylık, ikramiye, ücret verir veya benzeri ödemelerde bulunursa." Şeklinde sıralanmıştır.

3.3-Örtülü Kazanç Dağıtılabilecek Olanlar

Kurumlar Vergisi Kanununun 17.maddesinde örtülü kazancın unsurları sayılmış olup, yapılan işlemin ne'ine göre örtülü kazanç elde edebilecek gerçek ve tüzel kişiler şunlardır;

a-Alım, satım imalat, inşaat, hizmet, kiralama, kiraya verme, ödünç para alma ve ödünç para verme işlemlerinde kurumun;

-Ortakları,

-Ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler,

-İdaresi, murakebesi(denetimi) veya sermayesi bakımından vasıtalı,vasıtasız olarak bağlı bulunduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişiler,

b--Şirket ortakları veya bunların eşleri ile bunların usul ve fûruundan ve 3 üncü dereceye kadar(dahil) kan ve sıhri hı-sımlarının kurumdaki istihdam ilişkilerinde;

-Yönetim kurulu başkanı,

-Yönetim kurulu üyesi,

-Yüksek memuru, örtülü kazanç elde edebilecek kişi ve ku-rumlardır.

Sermaye şirketleri ticari icapların gereklerine uyarak, Ku-rumlar Vergisi Kanununun 17.maddesinde sayılan kişi ve ku-rumlar dışındaki kişilerle olan iş ilişkilerinde istedikleri fiyat ve ücreti uygulamada serbesttirler.Yeter ki yasal düzenlemelere uyulsun ve muvazaalı işlemler yapılmassın. Kaldı ki sermaye şir-ketlerinin üçüncü kişilerle olduğu gibi kendi ortakları,yöneticileri veya ilişkide bulunduğu diğer kişilerle de işlem yapmalarına kural olarak engel yoktur.

Bu konuda Danıştay tarafından verilen bir kararda; Şirketin ortağına kârsız mal satışı örtülü kazanç sayılır.Bu satışın paraya acil ihtiyaç dolayısıyla yapılmış olduğu şeklindeki itiraz dikkate alınmaz. (Dn.4.D.'nin 22/03/1957 tarih ve ; E:1955/6076 K:1957/866 sayılı kararı.)³⁶

Bir başka kararda ise; Bir şirketin, ortağı olduğu bir başka şirkete %25 kârla satılabilecek bir malı %1 kârla satması halinde, kazancın diğer şirkete aktarıldığı kabul edilir. (Dn.4.D.'nin 14/04/1999 tarih ve ;E:1997/4844 K:1999/1374 sayılı kararı)³⁷

4-Her Ne Şekilde Ve Ne İsimle Olursa Olsun Ayrılan İhtiyat Akçeleri

Kurumlar Vergisi Kanununun 15/4. maddesinde her ne şekilde ve ne isimle olursa olsun ayrılan ihtiyat akçelerinin kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

4.1-TTK'ya Göre Ayrılan Yedek Akçeler

4.1.a-Birinci Tertip Yedek Akçe

Türk Ticart Kanununa göre, her yıl safi kârın %5 inin ödenmiş sermayenin 1/5 ini buluncaya kadar 1. tertip yedek akçe olarak ayrılması zorunludur.

4.1.b-İkinci Tertip Yedek Akçe

Türk Ticart Kanununa göre, pay sahipleri için %5 kâr payı ayrıldıktan sonra, pay sahipleri ile kâra iştirak eden diğer kimselere dağıtılması kararlaştırılmış olan kısmın 1/10 unun ikinci tertip yedek akçe olarak ayrılacağı hüküm altına alınmıştır.

4.1.c-İhtiyari Yedek Akçeler

Türk Ticart Kanununa göre, anonim şirketlerin kanuni yedek akçeler dışında ana sözleşmeye hüküm koyarak ihtiyari yedek akçe ayırabilecekleri belirtilmiştir.

4.1.d-Gizli Yedek Akçeler

Türk Ticart Kanununda şirketlerin aktiflerinin bilanço gü-

nündeki değerlerinden daha düşük bir değerle bilançoda yer alması veya başka şekillerde gizli yedek ayrılması kabul edilmiştir.

4.2-Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Yedekler

Tekdüzen muhasebe sisteminde yer alan yedek akçeler şunlardır.

- Birinci Tertip Yasal Yedek Akçe
- Statü Yedekleri
- Olağanüstü Yedekler
- Diğer Yedekler
- İkinci Tertip Yasal Yedekler

Her ne surette ayrılırsa ayrılısın,ayrılan her türlü yedek akçenin kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün değildir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 15/4. maddesinin parantez içi hükmünde,Bankalar Kanunu uyarınca ayrılan karşılıkların da kurum kazancının tespitinde indiriminin mümkün olmadığı hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca, Kurumlar Vergisi Kanununun 15/4. maddesinin parantez içi hükmünde, kurumların özel kanunlarına veya esas mukavele ve nizamnamelerine göre safi kazançlarından ayrılan bilumum ihtiyatların da kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamayacağı hüküm altına alınmıştır.

5-Dar Mükellef Kurumlarca İndirilemeyecek Giderler

Dar mükellefiyete tabi kurumlarda safi kazanç Türkiye'de ticari veya zirai faaliyet ve kazancın bulunup bulunmamasına göre farklılık gösterir. Türkiye'de elde edilen kazanç, ticari veya zirai

kazançlar dışında kalan gelir unsurlarından ibaret olduğunda, kazanç tespiti, Gelir Vergisi Kanununun ilgili kazanç ve iratlar hakkındaki hükümlerine göre tespit edilir.

Türkiye'de ticari veya zirai bir faaliyet yapılan hallerde ise, safi kurum kazancı, ilke olarak tam mükellefiyette uygulanan esaslara göre hesaplanır. Ancak dar mükellefiyete tabi kurumların, Türkiye dışındaki merkezleri ile olan ilişkileri tam mükellefiyetten farklı bazı giderlerin ortaya çıkmasına neden olur.³⁸ Bu nedenle Kurumlar Vergisi Kanununun 15/5. maddesi ile bu giderler yönünden özel bir düzenleme yapılmış ve bu düzenlemeye göre;

-Bu kurumlar hesabına yaptıkları alım-satımlar için ana merkeze veya Türkiye dışındaki şubelere verilen faizler, komisyonlar ve benzerlerinin,

-Ana merkezin ve Türkiye dışındaki şubelerin giderlerine veya zararlarına iştirak etmek üzere ayrılan hisselerin kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilemeyeceği belirtilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 15/5-b bendi parantez içi hükmü uyarınca Türkiye'deki kurumun teftiş ve denetimi için yabancı ülkelerden gönderilen yetkili kimselerin seyahat giderlerinin dar mükellef kurum tarafından karşılanması halinde, bu giderlerin kurum kazancından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır. Teftiş ve denetim dışında Türkiye'deki şubeye merkez tarafından gönderilen yönetici ve denetçilerin bu madde kapsamında değerlendirilmesi düşünülemez.

6-Kurumlar Vergisi, Ödenen Cezalar, Gecikme Zamları Ve Faizler

Kurumlar Vergisi Kanununun 15/6.maddesinde "Bu kanuna göre hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun

hükümlerine göre ödenen cezalar,gecikme zamları ve faizler,"in kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamayacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu hüküm uyarınca 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun hükümlerine tabi her türlü kamu alacağına ait ceza, zam ve faizler gider kaydedilemez.

Ayrıca, sosyal sigortalar primlerinin 6183 sayılı AATUHK hükümleri uyarınca tahsil edilmesi hükmü getirilmesinden dolayı bu primlerin geç ödenmesine bağlı gecikme zamları da gider yazılamaz.

Elektrik, su ve telefon hizmetlerinin vadesinde ödenmemesi dolayısıyla tahakkuk ettirilen gecikme zamlarının giderleştirilmesi konusunda Maliye Bakanlığı da görüşünü değiştirerek bunların gider olarak kabul edileceği yönünde görüş bildirmiştir.

7-Menkul Kıymetlerin İtibari Değerin Altında Satışından Doğan Zararlar Ve Komisyon Giderleri

Menkul kıymetler, hisse senedi, tahvil ve bono gibi sermaye piyasası araçlarıdır. Vergi Usul Kanununun 286.maddesine göre tahviller itibari değerle değeriştir. Vergi Usul Kanununun 266.maddesinde itibari değer "itibari değer, her nevi senetlerle esham ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerdir."olarak tanımlanmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 15/9.maddesinde kanunlarda veya kanunların verdiği yetkiye dayanılarak tespit edilen hadler saklı kalmak üzere, menkul kıymetlerin itibari değerlerinin altında satışından doğan zararlar ile ödenen komisyonlar ve benzeri her türlü giderlerin kurum matrahının tespitinde indirilemeyeceği belirtilmiştir.

Bu madde hükmüyle hisse senedi çıkaran şirketler ile iktisadi kamu müesseselerince çıkarılan menkul kıymetlerin itibari değerinde satış yapılması engellenmiştir. Bunun dışında, herhangi bir menkul kıymetin alım-satımında belli bir bedelin altında satılamayacağına dair bir hüküm olmadığı gibi, piyasa koşulları içerisinde böyle bir hüküm olması da düşünülemez. Kanun hükmü ile sadece tahvil ve finansman bonosu ihraç eden kurumların çıkardıkları menkul kıymetleri itibari değerinin altında zararlı olarak satarak kurum matrahının aşındırılmasının önüne geçilmek istenmiştir.

8-VUK Hükümlerine Göre Ödenen Gecikme Faizleri

Kurumlar Vergisi Kanununun 15.maddesinin 6 numaralı bendinde, her türlü para cezaları, vergi cezaları ve Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar gecikme zamları ve faizlerin kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamayacağı hüküm altına alınmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanununa, 3505 sayılı kanunla eklenen 15.maddenin 10 numaralı bent hükmünde, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ödenen gecikme faizlerinin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmayacağı belirtilmiştir.

9-Alkol ve Alkollü İçkiler İle Tütün ve Tütün Mamullerine Ait Reklam ve İlan Giderleri

Kurumlar Vergisi Kanununa 3571 sayılı kanunun 5.maddesiyle 11 nolu bent hükmü eklenmiş ve bu bent hükmüne göre her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait reklam ve ilan giderlerinin %50 sinin kurum kazancının tespitinde gider yazılamayacağı ve bu oranı Bakanlar Kurulunun %100 e kadar artırmaya sifıra kadar indirmeye yetkili olduğu hüküm altına alınmıştır. 90/1081 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile

bu oran sınırlanmış olduğundan bu bent hükmüne ilişkin, giderlerde her hangi bir sınırlama yoktur.

10-Deniz Ve Hava Taşıtlarının Gider Ve Amortismanları

Kurumlar Vergisi Kanununun 15. maddesine, 4008 sayılı kanunun 27. maddesiyle eklenen ve 1.1.1995 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 12 nolu bent hükmüne göre, "Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz, uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarının işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayan giderleri ile amortismanları,"nın kurum matrahının tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün değildir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 15.maddesinin 12 nolu bent hükmüne göre,giderlerinin reddedilmesi açısından, kanunda sayılan yat ,kotra, tekne, uçak, helikopter vs. gibi deniz ve hava taşıtlarının işletmeye kayıtlı olmasının veya kiralama yoluyla edinilmesinin bir önemi yoktur.

Ayrıca sözü edilen bentte yer alan deniz ve hava taşıtlarının işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmaması durumunda, zati veya ailevi ihtiyaçlarda kullanılması veya sadece işletmede kullanılmış olması da sonucu değiştirmeyecektir.

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

Bu şirket, şirket sözleşmesinde turizm faaliyeti sayılmış olsa bile,fiilen bu faaliyeti yürütmediğinden, söz konusu yata ilişkin giderleri ve amortismanları indirim konusu yapamayacaktır. Ayrıca, söz konusu yatın devamlılık arz etmeyecek tarzda turistlerin

gezdirilmesinde kullanılması durumunda bile, bu durum yat'ın şirketin esas faaliyeti ile ilgili olduğu anlamına gelmeyecektir.

11-Finansman Giderleri Kısıtlaması

Kurumlar Vergisi Kanununun 15.maddesine 4008 sayılı kanunun 27. maddesiyle eklenen ve 1.1.1996 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 13 numaralı bent hükmüne göre; " Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre, dönem sonu stoklarını son giren ilk çıkar yöntemine göre değerleyen veya amortismanına tabi sabit kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutan kurumların, (Bankalar, Sigorta Şirketleri ve Finansman Kurumları hariç) Gelir Vergisi Kanununun 41. maddesinin 8 numaralı bendindeki esaslar çerçevesinde hesapladıkları giderler" in kurum kazancının tespitinde gider yazılması kabul edilmemiştir.

Bu bent hükmüne göre,Finansman Gideri Kısıtlamasında, Gelir Vergisi Kanununun 41. maddesinin 8 numaralı bendindeki esaslar çerçevesinde hesaplanan giderler indirim konusu yapılmayacak olup, Bankalar, Sigorta Şirketleri ve Finansman Kurumları bunun dışındadır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 15.maddesinin 13 nolu bent hükmünde yer alan finansman gideri kısıtlamasına ilişkin esaslar kısaca şunlardır;

-Finansman gideri kısıtlamasına, Vergi Usul Kanununun 274. maddesine göre dönem sonu stoklarını yeniden değerleyen veya amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutan Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefleri tabidir.

-İşletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan ve finansman giderlerine belli bir indirim oranı uygulanmak suretiyle hesaplanacak kısmın % 25 i kanunen kabul

edilmeyen giderdir. (Bakanlar Kurulu bu oranı % 100 e kadar artırmaya yetkilidir.)

-İndirim oranı, o yıla ait yeniden değerlendirme oranının, ilgili kuruluşlardan alınan bilgiler ışığında Maliye Bakanlığınca aynı yıl hesaplanacak olan ortalama ticari kredi faiz oranına bölünmesi suretiyle bulunur.

-Finansman gideri kısıtlaması, sanayi siciline kayıtlı imalatçıların imalat faaliyetlerinde kullandıkları yabancı kaynaklar ile Bankalar, Sigorta Şirketleri ve Finansman Kurumlarının kullandıkları yabancı kaynaklara ait gider ve maliyetlerine uygulanmaz.

DİPNOTLAR

- 1 Yaklaşım Yayınları, Giderler Ve İndirimler, R.BIYIK A.KIRATLI Syf.84
- 2 Kılavuz Yayınları Gelir Ve Kurumlar Vergisi Uygulamasında Giderler H.YALÇIN- S.YÜCEL Syf 55
- 3 Vergi Raporu B.BİLGÜ Finansal Kiralama Bedellerinin Dönemsellik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi Ağustos Eylül 2000 Sy 63,64,65
- 4 Kılavuz Yayınları Gelir Ve Kurumlar Vergisi Uygulamasında Giderler H.YALÇIN S.YÜCEL Syf 51
- 5 Kılavuz Yayınları Gelir Ve Kurumlar Vergisi Uygulamasında Giderler H.YALÇIN S.YÜCEL Syf 52
- 6 Yaklaşım Yayınları , Giderler Ve İndirimler R.BIYIK A.KIRATLI Syf 148
- 7 Yaklaşım Yayınları , Giderler Ve İndirimler R.BIYIK A.KIRATLI Syf 313
- 8 Yaklaşım Yayınları, Dönem Sonu İşlemleri, Sakıp ŞEKER, syf. 134
- 9 Yaklaşım Yayınları, Vergi Avantajları, Pr.Dr.G.ERGÜLEN, H.ERDEM, syf. 191
- 10 Yaklaşım Yayınları, Dönem Sonu İşlemleri, Sakıp ŞEKER, syf. 139
- 11 Yaklaşım , Ekrem SARISU, "54-55 Nolu Tebliğler Çerçevesinde Gider Kısıtlaması Uyg. ," Sayı: 51 , Mart 1997, sy.129
- 12 Ş.KIZILOĞ, "Faizlerde Gider Kısıtlaması" Sabah Gazetesi, "Mali Yaklaşım Köşesi" 13.12.1999 sy.11
- 13 Yaklaşım Yayınları, Giderler ve İndirimler, R.BIYIK, A.KIRATLI, syf. 453
- 14 Beyanname Düzenleme Kılavuzu,Sy.104
- 15 Yaklaşım Yayınları, Giderler ve İndirimler, A.Kıratlı-R.Bıyık, syf. 490
- 16 Kurumlar Vergisi, Mehmet MAÇ, S./14/37
- 17 Yaklaşım Yayınları, Dönem Sonu İşlemleri, S. ŞEKER, 1. Cilt syf. 182

- 18 Şükrü KIZILOLOT, Sekreterle iş seyahatine çıkılması, 25.8.1997 tarihli Sabah Gazetesi
- 19 Vergi usul kanunun 313. maddesi ile belirlenen tutar 50.000.000 lira olup bu tutar 2000/1697 sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile 2001 yılı için 150.000.000 lira olarak belirlenmiştir. Vergi usul kanunun 414. maddesi gereğince bu tutar her yıl yeniden değerlendirilerek uygulanmakta olup bu şekilde hesap olunan tutarı Bakanlar Kurulunun iki katına kadar artırma ve yarısına kadar indirme yetkisi vardır.
- 20 Kılavuz Yayınları , Giderler, H.YALÇIN, S.YÜCEL, syf. 619
- 21 Ş.KIZILOLOT, Dnş.Kar.Sy.1511
- 22 Ş.KIZILOLOT, Dnş.Kar.Sy.1511
- 23 Y.ÖZBALCI, GVK Yorumları, sy. 684
- 24 Maliye ve Sigorta Yayınları, Sayı:320 sayfa:37
- 25 Yaklaşım Yayınları, Giderler ve İndirimler, R.BIYIK-A.KIRATLI, Syf.632
- 26 Yaklaşım Yayınları,Kurumlar Vergisi,Ş. KIZILOLOT, syf. 1398
- 27 M. MAÇ, age,syf. 14.249
- 28 R.BIYIK-A.KIRATLI, age,syf. 681
- 29 Ş.KIZILOLOT, age, syf. 1160-1161
- 30 Ş.KIZILOLOT, age, syf. 1163
- 31 Ş. KIZILOLOT, age, syf. 1228
- 32 Oluş Yayıncılık, Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Y. ÖZBALCI, syf. 433
- 33 R. BIYIK-A. KIRATLI, age, syf. 788
- 34 R. Biyık-A. KIRATLI, age syf. 788
- 35 Yaklaşım Yayınları, Dönem Sonu İşlemleri, S. ŞEKER, syf. 452
- 36 M. MAÇ, age,syf. 708
- 37 R. BIYIK-A. KIRATLI, age, syf. 788
- 38 Y. ÖZBALCI, age, syf. 410

YARARLANILAN KAYNAKLAR

I-KANUN VE TEBLİĞLER;

- 1- Gelir Vergisi Kanunu ve Genel Tebliğleri
- 2- Kurumlar Vergisi Kanunu ve Genel Tebliğleri
- 3- Vergi Usul Kanunu ve Genel Tebliğleri

II-KİTAPLAR:

- 1- Mehmet ALTINDAĞ, Vergi ve Revizyon Rehberi, Maliye Hesap Uzmanları Derneği
- 2- Recep BIYIK-Aydın KIRATLI, Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahlarının Tespitinde Giderler ve İndirimler, Yaklaşım Yayınları
- 3- Hasan YALÇIN-Selçuk YÜCEL, Gelir ve Kurumlar Vergisi Uygulamasında Giderler, Kılavuz Yayınları
- 4- Mehmet MAÇ, Kurumlar Vergisi, Denet Yayıncılık
- 5- Yılmaz ÖZBALCI, Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık
- 6- Yılmaz ÖZBALCI, Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık
- 7- Şükrü KIZILOT, Kurumlar Vergisi, Yaklaşım Yayıncılık
- 8- N. Kemal GÜNDÜZ-Necati PERÇİN, Amortismanlar ve Yeniden Değerleme, Yaklaşım Yayınları
- 9- Prof. Dr. Güneri ERGÜLEN-Hayrettin ERDEM, Vergi Avantajları, Yaklaşım Yayınları
- 10- Denetim İlke ve Esasları, Maliye Hesap Uzmanları Derneği
- 11- Sakıp ŞEKER, Dönem Sonu İşlemleri, Yaklaşım Yayınları

III-DİĞER YAYINLAR:

- 1- Garip AYAZ-Erdal SÖNMEZ, TÜRMOB Sirküler Rapor, Geçici Vergi Uygulamaları
- 2- Bekir BİLGÜ, Vergi Raporu, "Finansal Kiralama Bedellerinin Dönemsellik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi", Ağustos-

Eylül 2000 Sayı:48 Sy. 63,64,65

- 3- S.Ateş OKTAR, "GV ve KV Matrahlarının Tespitinde Bir Gider Unsuru Olarak Elektrik, Su ve Telefon Sözleş. Doğan Gecikme Zamları", Yaklaşım Ocak 2001 Sayı 97, Sayfa 22
- 4- Maliye Bakanlığı Özelgeleri
- 5- Danıştay Kararları

KİTAP VE DERGİ İSTEME ADRESİ
Vergi Denetmenleri Derneği Genel Merkezi
Cihan Sokak No: 13/7 Sıhhiye - ANKARA
Tel: (0.312) 231 80 19 • Fax: 231 80 65
PK. 236 Yenişehir - ANKARA

Web Adresi : www.vdd.org.tr
e-mail : vdd@vdd.org.tr
baskan@vdd.org.tr
soru@vdd.org.tr