



Gider Kısıtlaması Uygulaması ve Bazı Özellikler

Mehmet Ali AKTAŞ
Serbest Muhasebeci
Mali Müşavir

Gelir Vergisi Kanunu'nun "Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler" başlıklı 41 nci maddesinin 8 nci alt maddesi ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Kabul Edilmeyen İndirimler" başlıklı 15 nci maddesinin 13 ncü alt maddesi gereğince;

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, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yaptıkları giderler ve maliyet unsurları toplamına (yatırım maliyetlerine eklenenler hariç) Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre o yıl için tespit edilmiş olan yeniden değerlendirme oranının, ilgili kuruluşlardan alınan bilgilere göre Maliye Bakanlığınca o yıl için hesaplanan ortalama ticari kredi faiz oranına bölünmesi suretiyle bulunacak indirim oranının uygulanması suretiyle hesaplanacak tutarın %25'inin gider olarak kabul edilmemesi hüküm altına alınmıştır.

Kapsama Giren Mükellefler

Dönem sonu stoklarını son giren ilk çıkar yöntemine göre değerleyen veya amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutan gelir ve kurumlar vergisi mü-

kellefleri hakkında uygulanacaktır. Bu şartlardan birinin gerçekleşmesi gider kısıtlaması uygulaması için yeterli olacaktır.

Bir başka anlatımla gider kısıtlaması kapsamı dışında kalabilmek için yukarıda belirtilen her iki müesseseden hiçbir şekilde yararlanmamak koşulu vardır.

Kapsama Girmeyen Mükellefler

1. Sanayi siciline kayıtlı imalatçılar (yalnızca imalat faaliyetlerinde kullanılan yabancı kaynaklara ait gider ve maliyet unsurları gider kısıtlaması kapsamında değildir). Gider kısıtlaması kapsamı dışında kalabilmek için hesap döneminin sonuna kadar Sanayi Sicil Belgesi almak için ilgili bakanlığa başvurulması ve en geç beyanname verme süresi sonuna kadar bu belgenin alınması şarttır.

2. Bankalar, Sigorta Şirketleri ile Kurumlar vergisi mükellefi olan finans kurumları. (Burada sözü edilen Finans Kurumu: 16.12.1983 tarihli ve 83/7506 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ve bu Karara ilişkin olarak Hazine Müsteşarlığının tebliğlerine göre izin alınmak suretiyle kurulun Özel Finans Kurumları, Ödünç Para Verme İşlemi Kanununun 3'ncü maddesinde tanımlanan finansman şirketleri ve faktoring şirketleri anlaşılmaktadır.)

Kısıtlama Kapsamına Giren Gider ve Maliyet Unsurları

İşletmenin kullanmış oldukları yabancı kaynaklara ilişkin olarak düzenlenen belgelerde, ayrıca gösterilsin veya gösterilmesin, yabancı kaynağın kullanım süresine bağlı olarak doğan her türlü faiz, komisyon, vade farkı, kar payı, kur farkı, factoring kuruluşlarına verilen iskonto bedelleri ve benzeri adlar altında yapılmış olan giderler ve maliyet unsurları gider kısıtlamasına konu olmaktadır.

ÖZELLİK GÖSTEREN KONULAR

1. Gider veya Maliyet unsurlarından yatırımın maliyetine eklenenler gider kısıtlaması kapsamı dışında bulunmaktadır (burada amortismanı tabi iktisadi kıymetleri anlamak gerekmektedir).

2. Yıllara sari İnşaat ve Onarma İşleri ile uğraşan mükelleflerin bu işlerde kullandıkları yabancı kaynaklara ilişkin finansman giderlerinin de işin kesin kâr veya zararının tespit edildiği yılda dikkate alınması tabiidir. Ancak gider kısıtlaması uygulamasına konu olan ve indirilmeyecek finansman gideri tutarı,

işin devamı süresince yapılan finansman giderleri toplamına işin bittiği yıla ilişkin indirim oranı uygulanmak suretiyle değil, her yıl yapılan finansman giderleri tutarına ilgili yıla ait indirim oranı uygulanmak suretiyle hesaplanacaktır. (1996 yılından önce başlamış ve halen devam eden senelere sari inşaat onarma işlerinde ise 1996 yılı öncesi yapılmış olan finansman giderlerinin gider kısıtlaması kapsamı dışında tutulması gerekmektedir.)

Yeniden Değerleme Koşulu

Vergi Usul Kanununun "Yeniden Değerleme" başlıklı Mükerrer 298 nci maddesine göre "Bilanço esasına göre defter tutan Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefleri (imtiyazlı şirketler hariç, kolektif, adi komandit ve adi şirketler dahil) bilançolarına dahil amortismanla tabi iktisadi kıymetleri ve bu kıymetler üzerinden ayrılmış olup bilançolarının pasifinde gösterilen amortismanları, her hesap dönemi sonu itibarıyla yeniden değerleyebilirler....." hükmü yer almaktadır.

Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere (İktisadi Devlet Teşekkülleri yeniden değerlendirme yapmak zorundadırlar) yeniden değerlendirme Vergi mevzuatı uyarınca bir zorunluluk değildir.

Stok Değerleme Yöntemi Koşulu

Vergi Usul Kanununun "Emtia" başlıklı 274 ncü maddesi gereğince "Satın alınan veya imal edilen emtia maliyet bedeliyle değerlenir. Mükellefler, satın aldıkları veya imal ettikleri emtianın maliyet bedellerini, son giren ilk çıkar yöntemini uygulamak suretiyle de tespit edebilirler. Bu yöntemi seçenler, en az 5 yıl süre ile bu yöntemden vazgeçemezler." hükmüne yer verilmiştir.

Buradan anlaşılması gereken stok değerlendirme yöntemlerinin mükelleflerce serbestçe tespit edilebileceği, ancak son giren ilk çıkar yönteminin seçilmesi halinde işlemiden istendiğinde vazgeçilemeyeceğidir.

Netice olarak yeniden değerlendirme müessesesinden faydalanan mükelleflerin takip eden bir dönemde söz konusu uygulamadan vazgeçmesi mümkün olmakla birlikte stok değerlemesi LİFO yöntemini seçen mükelleflerde ise işlemi 5 yıl devam ettirme zorunluluğu vardır.

Bir başka anlatımla LİFO yöntemine seçen bir mükellef 5 yıl süreyle gider kısıtlaması kapsamında bulunacaktır.

- Gerek yeniden değerlendirme ve gerekse stokların LİFO yöntemine göre

değerlemesi sonucunda mükellefler değişik avantajlar sağlamaktadırlar. Vergi kanunlarına göre en önemli avantaj hiç kuşkusuz vergi avantajıdır.

GİDER KISITLAMASI KAPSAMINDAKİ İŞLEMLERİ YAPMAKLA BİRLİKTE KAPSAM DIŞINDA KALINABİLİR

Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutmayan ve dönem sonu stoklarını Son Giren İlk Çıkar (LİFO) yöntemine göre değerlemeyen mükelleflerin gider kısıtlaması uygulamasının dışında tutulacakları Gelir Vergisi Kanununun 41/8 ve Kurumlar Vergisi Kanununun 15/3 ncü maddelerinde hüküm altına alınmıştır.

Bir başka anlatımla mükellefler yukarıdaki iki uygulamadan herhangi birini seçmeleri halinde gider kısıtlaması kapsamında olacaklar ve finansman giderlerinin bir bölümünü gider olarak dikkate alamayacaklardır.

Söz konusu giderler dönem içerisinde tamamen ilgili gider hesaplarına intikal ettirilecektir. Çünkü yapılan giderler işletmeyle ilgilidir ve ticari olarak işletmenin gideridir. Hal böyle iken Vergi Mevzuatı gereğince Maliye Bakanlığınca belirlenen oranda Kanunen Kabul edilmeyen Gider oluşmaktadır.

55 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde ".....Yeniden değerlendirme müessesesi esas olarak işletmelere, iktisadi kıymetini eski değerleri yerine yeniden değerlendirilmiş değerleri üzerinden amortismanına tabi tutma, oluşan değer artışlarını vergilemeye konu olmaksızın sermayeye ekleme gibi bazı vergisel imkanlar sağlamaktadır. Yeniden değerlendirme yapılmasına rağmen, vergiye tabi kazancın tespitinde bu vergisel imkanlardan yararlanılmaması ve iktisadi kıymetin elden çıkarılması veya işletmenin tasfiyesi sırasında daha önce yapılan yeniden değerlendirme uygulaması dolayısıyla doğabilecek diğer vergi imkanlarından da vazgeçilmesi halinde, gider indirimi kısıtlaması açısından yeniden değerlendirme yapılmamış kabul edilecektir.

Aynı şekilde ticari kârın tespitinde son giren ilk çıkar (LİFO) değerlendirme yöntemi uygulanmasına rağmen, vergi matrahının hesaplanmasında bu yöntemin getirdiği vergisel imkanlardan yararlanılmaması şartıyla gider indirimi kısıtlaması uygulamasında son giren ilk çıkar (LİFO) yönteminin uygulanmadığı kabul edilecektir.

Bu şekilde gider kısıtlaması kapsamı dışında kalabilmek için, yasal kayıtların yukarıda açıklanan hususların tespitine imkan verecek şekilde tutulması gerekmektedir." denilmektedir.

Yukarıdaki tebliğ hükümleri doğrultusunda işletmeler yeniden değerlendirme yapabilirler, LIFO yöntemi uygulayabilir ve gider kısıtlaması kapsamı dışında kalabilirler.

Bu cümleden hareketle muhasebe kayıtları gerek ticari kârın tespitine, gerek vergi matrahının tespitine ve gerekse yukarıdaki yöntemlerin uygulanmasından dolayı oluşan vergisel avantajlardan faydalanılmadığının tespitine olanak tanımalıdır.

Geçici vergi dönemlerinde de durum farklılık göstermemektedir. Kanaatimce geçici vergi dönemlerinde yeniden değerlendirme yapan ve/veya stok değerlemede LIFO yöntemini seçen mükelleflerin söz konusu dönemlerde vergisel avantajlardan faydalanmama koşulu ile gider kısıtlaması kapsamı dışında kalabilmesi olanaklıdır.