



Finansman Giderlerinde Gider Kısıtlaması

Hazırlayan
Yılmaz DÖNMEZ
Vergi Denetmeni

1. GİRİŞ

Enflasyonla yıllardır mücadele eden ülkemizde, henüz enflasyon muhasebesi uygulanmamaktadır. Enflasyon muhasebesinin uygulanmaması, işletmelerin enflasyon nedeniyle elde ettikleri nominal kârlarının da vergilendirilmesine neden olmaktadır. Ancak Türk vergi sisteminde işletmelerin elde ettiği nominal kârların vergilendirilmesini önleyecek müesseseler de bulunmaktadır. Bunlardan bazıları şunlardır :

- Yeniden Değerleme (VUK Mükerrer mad. 298)
- Azalan Bakiyeler Usulüyle Amortisman (VUK Mükerrer mad. 315)
- Alacak ve Borç Senetlerinin Reskontu (VUK mad. 281, 285)
- Maliyet Artış Fonu (GVK mad.38)
- Kurumlarda iştirak hisselerinin ve gayrimenkullerin satışından doğan kazançlara ilişkin istisna (KVK Geç. md.28)
- Dönem sonu stoklarını son giren ilk çıkar yöntemine göre değerlendirme (VUK mad.274)

Bu uygulamalar ile, işletmelerin elde ettiği nominal kârların vergilendirilmemesi amaçlanmıştır. Hem bu uygulamalardan yararlanan hem

de yabancı kaynak kullanmak suretiyle faiz, komisyon gibi maliyet ve gider unsurları bulunan mükelleflerin, bu maliyet veya gider unsurlarını da elde ettikleri kazançtan indirmeleri, mevcut enflasyonist ortamda ödenmesi gereken vergilerin aşınmasına neden olmaktadır.

Bu nedenle 4008 sayılı Kanunla, Gelir Vergisi Kanunu'nun 41 inci maddesine 8 numaralı bent, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15 inci maddesine 13 numaralı bent eklenmek suretiyle işletmelerde kullanılan yabancı kaynaklara ait giderlerin bir kısmının kabul edilmemesi öngörülmüştür.

Dönem sonu işlemlerinin yapılması sırasında dikkat edilmesi gereken gider kısıtlaması uygulamasının usul ve esasları, yazının ilerleyen bölümlerinde açıklanmıştır.

II. KONUYLA İLGİLİ KANUN MADDELERİ

Gelir Vergisi Kanunu'nun 41 inci maddesine 16.07.1994 gün ve 21982 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 4008 sayılı Kanunun 25 inci maddesi ile 01.01.1996 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere 8 numaralı bent eklenmiştir. Anılan bent hükmü aynen aşağıdaki gibidir :

"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 (yatırımın maliyetine eklenenler hariç) aşağıdaki indirim oranının uygulanması suretiyle bulunacak kısmın % 25'i.

İndirim 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.

Bu bendin birinci paragrafında yer alan %25 oranını, %100'e kadar artırmaya Bakanlar Kurulu; bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Bu maddenin uygulanmasında, kolektif şirketlerin ortakları ile adi ve eshamlı komandit şirketlerin komandite ortakları teşebbüs sahibi sayılır."

Diğer taraftan, Gelir Vergisi Kanunu'nda yapılan bu düzenlemeye paralel olarak Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Kabul Edilmeyen Giderler başlıklı 15 inci maddesine, 4008 sayılı Kanun ile eklenen 13 üncü bent hükmü uyarınca :

"Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre, dönem sonu stoklarını son giren ilk çıkar yöntemine göre değerleyen veya amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutan kurumların (Bankalar, Sigorta Şirketleri ve Finans Kurumları hariç) Gelir Vergisi Kanununun 41 inci maddesinin 8 numaralı bendindeki esaslar çerçevesinde hesapladıkları giderler." indirim konusu yapılamayacaktır.

III. UYGULAMANIN USUL VE ESASLARI

4008 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yapılan ve 01.01.1996 tarihi itibarıyla de yürürlüğe giren, finansman gideri uygulamasında, usul ve esasların belirlenmesi yetkisi Maliye Bakanlığı'na verilmiştir. Maliye Bakanlığı konu ile ilgili olarak 54 ve 55 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğlerini yayınlarak uygulamanın usul ve esaslarını belirlemiştir.

Kanuna ve Anayasaya aykırılıkları iddiasıyla, bahse konu genel tebliğlerle belirlenen usul ve esasların bir kısmının iptali için Danıştay nezdinde iptal davası açılmıştır.

Bu bakımdan uygulamanın usul ve esaslarını açıklarken konu ile ilgili olarak yayınlanan tebliğler ile Danıştay'ın nihai olarak verdiği kararlardan yararlanılacaktır.

A- Kısıtlama Kapsamına Giren Mükellefler

Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca, dönem sonu stoklarını Vergi Usul Kanunu'nun 274 üncü maddesine göre son giren ilk çıkar (LIFO) yöntemine göre değerleyen ve/veya amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini aynı kanunun mükerrer 298 inci maddesine göre yeniden değerlemeye tabi tutan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, gider kısıtlaması kapsamındadır. Bunların ikisinden birisinin olması kısıtlama yapılması için yeterlidir.

Dönem sonu stoklarını son giren ilk çıkar yöntemine göre değerlemek ve/veya

amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutmak suretiyle gider kısıtlaması kapsamında olan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri;

- Vergi matrahının hesaplanmasında, son giren ilk çıkar yönteminin getirdiği ve/veya yeniden değerlemenin sağladığı vergisel imkanlardan yararlanmamaları,

- Ve yasal kayıtlarını, bu müesseselerden yararlanılmadığının tespitine imkan verecek şekilde tutmaları,

halinde gider kısıtlamasına tabi olmayacaklardır.

B- Kısıtlama Kapsamına Girmeyen Mükellefler

Kısıtlama kapsamına girmeyen mükellefleri üç ayrı grupta toplayabiliriz: Yukarıda belirtildiği gibi bu iki müesseseden yararlanmayanlar, imalatçılar ve işletmelere finansman sağlayan finans kurumları.

ba- Son Giren İlk Çıkar Yönteminin ve Yeniden Değerlemenin Vergisel İmkanlarından Yaralanmayanlar

Yukarıda da belirtildiği üzere; dönem sonu stoklarını son giren ilk çıkar yöntemine (LİFO) göre değerlemek ve/veya amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutmak suretiyle gider kısıtlaması kapsamında olan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, bu iki müesseseden yararlanmamaları ve yasal kayıtlarını bu durumun tespitine imkan verecek şekilde tutmaları halinde kısıtlama kapsamında olmayacaklardır.

bb- Sanayi Siciline Kayıtlı İmalatçılar

Sanayi siciline kayıtlı imalatçıların, imalat faaliyetlerinde kullandıkları yabancı kaynaklara ait gider ve maliyet unsurları, kısıtlama kapsamı dışındadır. Ancak imalat faaliyetleri dışında kalan faaliyetlerine ilişkin gider ve maliyet unsurları ise kısıtlama kapsamındadır.

Sanayi siciline kayıtlı imalatçı olup, fason imalat yapanların veya yaptıranların, bu imalat faaliyetinde kullandıkları yabancı kaynaklara ilişkin gider ve maliyet unsurları gider kısıtlamasına konu olmayacaktır.

Kısıtlama kapsamı dışında kalmak isteyen imalatçıların, hesap döneminin sonuna kadar Sanayi Sicil Belgesi almak için ilgili bakanlığa başvurması ve en

geç beyanname verme süresi sonuna kadar bu belgeyi alması şarttır. İmalatçı dahi olsa sanayi siciline kayıtlı bulunmayan imalatçılar, gider kısıtlamasına ilişkin hükümlere uymak zorundadır.

bc- İşletmelere Finansman Sağlayan Finans Kurumları

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

"Finans kurumları" ifadesinden, esas itibarıyla 16.12.1983 tarihli ve 83/7506 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ve bu Karara ilişkin olarak Hazine Müsteşarlığı'nın tebliğlerine göre izin alınmak suretiyle kurulan "Özel finans kurumları", Ödünç Para Verme İşleri Kanunu'nun 3 üncü maddesinde tanımlanan "finansman şirketleri" ve "factoring şirketleri"nin anlaşılması gerekir.

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

C- Kısıtlamaya Tabi Yabancı Kaynaklara İlişkin Gider ve Maliyet Unsurları

İşletmede kullanılan yabancı kaynağın kullanım süresine bağlı olarak doğan (yatırımın maliyetine eklenenler hariç); faiz, komisyon, kar payı, vade farkı, kur farkı, factoring kuruluşlarına verilen iskonto bedeli ve benzeri adlar altında yapılan giderler ve maliyet unsurları finansman gider kısıtlamasına tabidir.

Yabancı kaynaklara ilişkin giderlerin işletmede kullanıldığı süreye bağlı olmadan doğan banka ve sigorta muameleleri vergisi, kredi sözleşmelerindeki damga vergisi, teminat mektubu komisyonları, tahvil ihracı ile ilgili olarak yapılan baskı ve benzeri giderler ile ipotek masrafları gibi giderler, gider kısıtlaması uygulaması kapsamı dışında bırakılmıştır.

Öte yandan, 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu kapsamında yapılan finansal kiralama nedeniyile ödenen kiralar, finansman gideri sayılmayacak ve dolayısıyla gider indirimi kısıtlamasına tabi olmayacaktır.

54 Seri No.lu K.V.K. Genel Tebliğiyle yabancı kaynağın 01.01.1996 sonrası veya öncesinde sağlanmış olması itibarıyla ayırım yapılamayacağı, 1995 ve önceki yıllarda sağlanmış yabancı kaynaklara ait gider ve maliyet unsurlarına da

kısıtlama uygulanacağı açıklaması ile vade farkının fatura veya diğer belgelerde ayrıca gösterilmediği hallerde de, vade farkının, senede bağlı alacak ve borçlarda esas alınan Merkez Bankası iskonto hadlerine göre hesaplanacağı ve bu şekilde bulunacak tutarların finansman gideri kısıtlamasına da tabi tutulacağı açıklamaları Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nca da onanmak suretiyle kesinlik kazanan Danıştay Dördüncü Dairesinin 27.10.1997 tarih ve E:1997/636, K:1997/3797 sayılı kararıyla iptal edilmiştir.

Aynı Genel Tebliğin A/2. bölümünde, sanayi sicil belgesi sahibi imalatçı işletmelerin, imalat faaliyetlerinde kullanmış oldukları yabancı kaynaklara ilişkin gider ve maliyet unsurlarının finansman gideri kısıtlaması kapsamında olmadığı belirtilmiştir. Aynı tebliğin B. bölümünde ise, imal edilen mal maliyetine girmesi zorunlu olan yabancı kaynaklara ait maliyet unsurlarının finansman gideri kısıtlaması uygulaması kapsamına girmediği belirtilmiş ve VUK'un 275 nci madde hükmüne göre genel idare giderlerinden mamul mal maliyetine pay verilmesinin mükellefin ihtiyarına bırakıldığı ve bu seçimlik hakkın maliyetlere pay vermek veya doğrudan gider yazmak suretiyle kullanılması halinde; gider yazılan bu tutarın, 55 Seri No.lu KVK Genel Tebliği ile kısıtlama kapsamına girmeyeceği açıklanmıştır.

D- Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşleri ile Uğraşan Mükelleflerde Kısıtlama Uygulaması

Gelir Vergisi Kanunu'nun 42 nci maddesi hükmüne göre; birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kesin olarak tespit edilmekte ve tamamı o yılın geliri sayılarak vergilendirilmektedir.

Buna paralel olarak 55 Seri No.lu KVK Genel Tebliğiyle; birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işleriyle uğraşanların, kullandıkları yabancı kaynaklara ilişkin finansman giderlerinin durumu belirtilmiştir. Buna göre:

- İşin kesin kar veya zararının tespit edildiği yıl kazancının hesaplanmasında gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması gerektiğinden, gider kısıtlamasına ilişkin uygulama da aynı dönemde yapılacaktır.

- İndirilemeyecek finansman gideri tutarı, işin devamı süresince yapılan finansman giderleri toplamına işin bittiği yıla ilişkin indirim oranı uygulanmak suretiyle değil, her yıl yapılan finansman giderleri tutarına o yıla ilişkin indirim oranı uygulanmak suretiyle hesaplanacaktır.

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

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

E- Kabul Edilmeyecek Giderin Hesaplanmasında Esas Alınacak İndirim Oranları

Finansman gider kısıtlaması tutarı, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamına (yatırımın maliyetine eklenenler hariç), Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre o yıl için tespit edilmiş olan yeniden değerlendirme oranının, ilgili kuruluşlardan alınan bilgilere göre Maliye Bakanlığı'nca o yıl için hesaplanan ortalama ticari kredi faizi oranına bölünmesi suretiyle bulunan indirim oranının uygulanması suretiyle bulunacak kısmın %25'i olarak hesaplanır.

Bu suretle yıllar itibariyle tespit edilen indirim oranları ile bu oranların %25'i aşağıdadır.

Yıllar	İndirim Oranı	İndirim Oranının %25'i	Kurumlar Vergisi Genel Tebliği Seri No
1996	% 66.7	%16.6	55
1997	% 80.2	% 20	58
1998	% 75.2	% 18.8	61
1999	% 46.1	% 11.5	66
2000	% 85.7	% 21.4	70
2001	% 58.8	% 14.7	74

2002 yılı kazançları için gider indirimi kısıtlaması uygulamasında esas alınacak indirim oranı, 2003 yılının ilk aylarında Resmi Gazete'de yayımlanacak Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği ile belirlenecektir.

Yukarıdaki tabloda belirtilen indirim oranlarına göre mükellefler, kullandıkları yabancı kaynaklara ilişkin gider ve maliyet unsurları toplamının, indirim oranının %25'ine tekabül eden kısmını kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alacaklardır.

Örneğin, amortismanla tabi iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutan ve yeniden değerlendirme sonrası değerler üzerinden amortisman ayıran bir işletmede 2001 yılında kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin giderlerin toplamı 30 milyar liradır.

Bu durumda, işletmenin 2000 yılında kullandığı yabancı kaynaklara ait giderlerin, %14.7'si kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacak ve $(30.000.000.000 \times \%14.7 =) 4.410.000.000$.- lira, kanunen kabul edilmeyen gider olarak beyan edilecektir.

F- Finansman Giderinin Yanında Finansman Gelirinin de Bulunması Durumu

55 Seri No.lu KVK Genel Tebliğinde finansman giderlerinin yanı sıra finansman gelirinin de bulunması durumunda mükelleflerin, kısıtlama uygulamasında söz konusu gider ve gelirlerini birbirleri ile mukayese ederek aradaki gider farkını kısıtlamaya tabi tutmayacakları, finansman giderleri toplamının gider kısıtlanmasına konu edileceği belirtilmiştir. Diğer bir ifade ile, finansman gelirleri aynen gelir olarak dikkate alınacak, finansman giderlerinin toplamı ise gider kısıtlanmasına tabi tutulacaktır.

Danıştay 4. Dairesi, Vergi İdaresinin, finansman giderlerinden finansman gelirinin mahsup edilemeyeceği yönündeki tebliğ düzenlemesini iptal etmiştir. Ancak, Maliye Bakanlığı, 55 Seri No.lu KVK Genel Tebliğinin 8 inci bölümündeki finansman giderlerinin netleştirilmesini engelleyen düzenlemenin iptaline ilişkin Danıştay 4. Dairesi'nin kararını Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nda temyiz etmiştir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, Maliye Bakanlığı'nın temyiz istemini kabul etmiştir. Dolayısıyla Kurul'un 12.03.1999 tarih, E.1998/139 ve K.1999/153 sayılı kararı uyarınca, işletmede finansman giderinin yanı sıra finansman gelirinin bulunması durumunda, giderden gelirin tenzili suretiyle netleştirme yapmak mümkün bulunmamaktadır.

G- Finansman Giderlerine İlişkin Katma Değer Vergisi

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

Diğer taraftan, mezkur kanunun 29 uncu maddesinin 4 numaralı bendinde vergi indirim uygulamasında doğabilecek aksaklıkları, vergi mükerrerliğine ve vergi muafiyetine meydan vermeyecek şekilde, anılan Kanunun ana ilkelerine uygun olarak giderme ve indirimle ilgili usul ve esasları düzenleme konusunda Maliye Bakanlığı'na yetki verilmiştir.

Maliye Bakanlığı bu yetkiye istinaden 55 Seri No.lu KVK Genel Tebliğiyle; Gelir Vergisi Kanunu'nun 41 inci maddesinin 8 ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15 inci maddesinin 13 üncü bentleri ile getirilen uygulama nedeniyle yabancı kaynaklara ait gider ve maliyet unsurlarına ilişkin katma değer vergisi ile ilgili olarak düzenleme yapmıştır.

Buna göre, doğrudan işletmenin faaliyetiyle ilgili olan yabancı kaynaklara ilişkin bazı gider ve maliyet unsurlarının bir kısmının gider kısıtlamasına tabi olacağını öngören düzenlemenin, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun yukarıda bahsi geçen 30 uncu maddesinin (d) bendi hükmü ile paralellik arz etmediği ve bu giderler için yüklenilen katma değer vergisinin indirim konusu yapılamaması, katma değer vergisinin temel prensibi olan işle ilgili giderler için yüklenilen vergilerin mükellef üzerinde kalmaması prensibiyle de çeliştiği gerekçeleriyle; gider kısıtlamasına tabi tutulan finansman giderlerine ait katma değer vergisinin, tamının indirim konusu yapılabileceği belirtilmiştir.

H- Kısıtlama Kapsamında Hesaplanan Kanunen Kabul Edilmeyen Giderin Muhasebeleştirilmesi

01.01.1994 tarihinde yürürlüğe giren 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile uygulamaya konulan düzenleme; bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet sonuçlarının

sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığıyla ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmalarının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması amacını taşımaktadır. Bu nedenle söz konusu düzenleme, vergi kanunlarındaki uygulamalardan tamamen bağımsız olarak yapılmıştır. Dolayısıyla mükellefler, vergiye tabi gelirin tespiti aşamasında vergi kanunlarında yer alan özel hükümleri göz önünde bulundurmamak zorundadırlar.

Buna göre mükellefler, mali tablolarda oluşacak ticari kar veya zararda dikkate aldıkları kanunen kabul edilmeyen giderlerini, mali tabloların dışında, verecekleri beyannamelerde dikkate alarak vergiye tabi mali kar veya zarara ulaşacaklardır.

Bu bakımdan kısıtlama kapsamında hesaplanan kanunen kabul edilmeyen gider tutarı da; ticari kazancın tespitinde dikkate alınarak mali tablolar düzenlenecek, ancak beyanname verilirken kanunen kabul edilmeyen gider olarak beyan edilecektir.

Bilanço usulüne göre defter tutan mükellefler, kanunen kabul edilmeyen giderlerini iki yöntemle muhasebeleştirebilirler. Bunlardan birincisi Nazım Hesaplar kullanılmak suretiyle muhasebeleştirilmesi, diğeri de 7/A seçeneğine göre "780-Finansman Gideri" hesabının alt hesabı kullanılmak suretiyle muhasebeleştirilmesidir.

Örneğin maliyet tespit yöntemi olarak Son Giren İlk Çıkar (LİFO) yöntemini uygulayan bir işletmede 1999 yılında kullanılan banka kredisine ilişkin faiz giderleri toplamı 20 milyar lira ve bu gidere ilişkin kısıtlama kapsamında kanunen kabul edilmeyen gider tutarı da $(20.000.000.000 \times \%11.5 =) 2.300.000.000$.- liradır.

Yukarıda verilen örneğin iki yönetime göre muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibi olacaktır.

I. Yöntem: Nazım hesaplar kullanılmak suretiyle, kanunen kabul edilmeyen giderlerin muhasebeleştirilmesi.

950- Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler ve	
Matraha Eklenecek Tutarlar	2.300.000.000
951- Matraha Eklenecek Tutarlar	
Alacaklı Hs.	2.300.000.000

Mükelleflerin, kısıtlama kapsamındaki kanunen kabul edilmeyen giderleri yanında başkaca kanunen kabul edilmeyen giderlerinin bulunması durumunda, yukarıda belirtilen hesaplara alt hesaplar açılmak suretiyle her kanunen kabul edilmeyen gider ayrı ayrı takip edilebilir.

II. Yöntem : "780 - Finansman Giderleri" hesabına açılacak alt hesap suretiyle kanunen kabul edilmeyen gider muhasebeleştirilir. Her mükellef kendi muhasebe sistemine uygun bir kod numarasıyla alt hesap açabilir.

780- Finansman Giderleri

009- Kanunen Kabul Edilmeyen Gider 2.300.000.000

780- Finansman Giderleri

001- Banka Kredi Faizleri 2.300.000.000

Yukarıda belirtilen her iki yöntem de mükellefler tarafından kullanılabilir. Ancak düzenlenecek bilançolarda yer alması nedeniyle kanunen kabul edilmeyen giderlerin, nazım hesaplar kullanmak suretiyle muhasebeleştirilmesinin 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile uygulamaya konulan düzenlemenin amacına uygun olacağı düşüncesindeyiz.

III. SONUÇ

Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca, dönem sonu stoklarını son giren ilk çıkar yöntemine göre değerleyen ve/veya amortismanı tabi iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, işletmelerinde kullandıkları yabancı kaynaklara ilişkin kısıtlama kapsamındaki gider ve maliyet unsurları toplamına, her yıl belirlenen indirim oranının uygulanması suretiyle bulunacak kısmın % 25'ini kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate almaları ve beyannamelerine intikal ettirmeleri gerekir.

İşletmede finansman giderinin yanı sıra finansman gelirinin bulunması durumunda, giderden gelirin tenzili suretiyle netleştirme yapmak mümkün bulunmamaktadır.

Finansman gideri kısıtlamasına tabi tutulan finansman giderlerine ait katma değer vergisinin tamamı indirim konusu yapılabilecektir.

Kanunen kabul edilmeyen giderlerin, nazım hesaplar kullanılmak suretiyle muhasebeleştirilmesi, bu giderlerin bilançoda yer alması nedeniyle, 1 Sıra No.lu

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile uygulamaya konulan düzenlemenin amacına daha uygun olacaktır.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları
- Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
- Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Kasım 1998, Yılmaz ÖZ-BALCI
- Denetim I, Mayıs 1999, Maliye Hesap Uzmanları Derneği.