

KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDERLER (I)

• Özgür ÖZKAN •
Vergi Denetmen Yardımcısı

I - GİRİŞ

Gelir Vergisi Kanunu'nun birinci maddesinde, gerçek kişilerin gelirlerinin gelir vergisine tabi olduğu belirtildikten sonra gelirin; bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı olduğu vurgulanmıştır. Safi tutara ulaşmak için hasıllardan kanunda sayılan giderlerin indirilmesi gerekmektedir. İndirilebilecek giderlerin nelerden ibaret olduğu, GVK'da, her gelir unsuru için ayrı ayrı tespit edilmiştir. Ayrıca KVK'da, kurum kazancının, Gelir Vergisi mevzuuna giren gelir unsurlarından terekküp ettiği (meydana geldiği) belirtilmiştir.

Vergi kanunları prensip olarak belgesiz giderlerin indirimini kabul etmemektedir. İndirilecek giderlerin tevsik edici belgelere dayanması gerekir. VUK'un 227.maddesine göre, bu kanun uyarınca tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait kayıtların tevsiki mecburidir.

Bu bakımdan gider kayıtlarının kanunda belirtilen fatura, fatura yerine geçen vesikalar, serbest meslek makbuzu, ücret bordrosu gibi tevsik edici belgelere dayanması gerekir. Ancak bazı durumlar için belgelendirilemeyecek giderlerin de olabileceği kabul edilmiş ve bunlar VUK'un 228 . maddesinde sayılmıştır. Aynı şekilde götürü olarak tespit edilen giderlerin de tevsiki zorunlu değildir.

Vergi kanunlarında köklü değişikliklerin yapıldığı şu günlerde mevcut kanunlarımızda gelir (ticari kazanç) ve kurumlar vergisi mükellefleri için geçerli olan kanunen kabul edilmeyen giderler maddeler halinde sayılmış ve ana hatlarıyla aşağıda açıklanmıştır.

II - KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDERLER (K.K.E.G.)

A – Ticari kazanç Açısından Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler

i- GVK'da Belirtilen ve İndirimi Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler :

Ticari kazancın tespitinde; safi kazançla ulaşmak için elde edilen hasıllardan, Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesi uyarınca indirilmesi kabul edilen giderlerin düşülmesi gerekmektedir. Kazancın tespit edilmesi sırasında düşülemeyecek olan giderler ise GVK'nın 41. maddesinde sayılmıştır. Ancak matrah-tan indirilmesi kabul edilmeyen giderler 41. maddede yazılı olanlarla sınırlı değildir. Ticari kazançtan indirim konusu yapılamayacak olan belli başlı KKEG aşağıda sayılmıştır:

"1. Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerler (Aynen alınan değerler emsal bedeli ile değerlendirilerek teşebbüs sahibinin çektiklerine ilave olunur.)

2. Teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar;

3. Teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler;

4. Teşebbüs sahibinin, eşinin ve küçük çocuklarının işletmede cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizler."

Görüldüğü üzere GVK'nın 41'inci maddesinin ilk dört bendinde, teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları

ları sair değerler ile teşebbüsten bu kişilerce yapılan bazı ödemelerin ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilemeyeceği hükme bağlanmıştır. Bu bentlerde yer alan düzenlemeler, 1 Sıra No.lu Muhasebe Uygulama Genel Tebliği'nde belirtilen muhasebenin temel kavramlarından olan kişilik kavramının da bir sonucudur. Bu kavram gereğince işletmenin sahip veya sahiplerinden, yöneticilerinden, personelinden ve diğer ilgililerden ayrı bir kişiliği bulunmaktadır. İşletmenin ticari varlığı ile işletme sahip ya da yakınlarının kişisel varlıklarının birbirinden ayrılması, ticari işletmeye ilişkin giderlerle, işletme sahip ya da yakınlarının özel tasarruflarının giderlerinin birbirinden ayrılması amacını taşımaktadır."

"5. Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlar (Akitlerde ceza şartı olarak derpiş edilen tazminatlar, cezai mahiyette tazminat sayılmaz.)"

GVK'nın 41/5 maddesinde açıkça belirtildiği üzere her türlü (trafik cezaları, usulsüzlük ve vergi zıya gibi vergi cezaları, belli ruhsat ve belgelerin zamanında alınmaması ya da kanunla konmuş belli zorunlulukların yerine getirilmemesi ya da yasakların çiğnenmesi gibi nedenlerle muhatap olunan her nevi)para ve vergi cezaları gider yazılamaz. Kanun koyucu bu yolla şahsi kusurdan kaynaklanan cezaların işletmeye mal edilmesinin önüne geçmeyi amaçlamıştır. Söz konusu kanun maddelerinden de anlaşılacağı üzere zarar, ziyan ve tazminatların gider olarak indirilmesi belirli şartlara bağlanmıştır. Buna göre; 1-Zarar, ziyan ve tazminatın işle ilgili olması 2-Zarar, ziyan ve tazminata konu olan hususun ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile illiyet bağı bulunması 3-Zarar, ziyan ve tazminatın teşebbüs sahibinin kusurundan kaynaklanmaması gerekmektedir.

"6. Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin % 0'ı (90/1081 sayılı BKK ile) (Bakanlar Kurulu, bu oranı %100'e kadar arttırmaya, sifıra kadar indirmeye yetkilidir.)"

Bakanlar Kurulu Kararı ile yapılan düzenleme ile oran (0) sıfır olarak belirlendiğinden bu harcamaların tamamı gider olarak indirilebilecektir.

"7. 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 amortismanları;"

180 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde konu ile ilgili kanuni düzenlemeler yapılmıştır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 41'inci maddesinin birinci fıkrasının 7. bendine eklenen hüküm ile 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 olmaması halinde, bu taşıtlara ilişkin giderler ile amortismanlarının ticari kazançtan gider olarak indirilmesi kabul edilmemiştir. Kanunda yapılan esas ayırım, belirtilen taşıtların işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili işlerde kullanılıp kullanılmadığıdır. Deniz ve hava taşıtlarının işletmenin esas faaliyet konusuyla ilgili olmaması durumunda, zati veya ailevi ihtiyaçlarda kullanılması veya sadece işletmede kullanılmış olması sonucu değiştirmemektedir. Öte yandan, yukarıda sayılan ve işletmenin esas faaliyet konusuyla ilgili olan deniz ve hava taşıtlarının, aynı zamanda işletme sahibinin zati veya ailevi ihtiyaçlarında da kullanılması halinde, bu taşıtlara ilişkin giderler ile amortismanlarının yarısının indirileceği tabiidir.

"9. Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri;"

4756 Sayılı Kanun'un 28'inci maddesiyle, Gelir Vergisi Kanunu'nun 41'inci maddesinin birinci fıkrasının 9. bendine eklenen hüküm ile basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminat giderlerinin indirimi kanunen kabul edilmemektedir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 41'inci maddesinde sayılanların dışında, aynı Kanun'un 90'ıncı maddesinde belirtilen ödemeler de K.K.E.G. niteliğinde olup gelir vergisi ile diğer şahsi vergiler ve her ne şekilde olursa olsun vergi cezaları ve para cezaları, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar,

gecikme zamları ve faizler ile, 213 sayılı VUK. Hükümlerine göre ödenen gecikme faizleri, vergi matrahından ve gelir unsurlarından indirilemez.

ii- GVK'da Belirtilmeyen Ancak Diğer Kanunlarda Belirtilen ve İndirimi Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler :

Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinde sayılmamasına karşın, diğer vergi kanunlarında yeralan aşağıda sayılan giderlerin ticari kazancın tespitinde hasılatından indirilmesi mümkün değildir.

1. 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'na göre indirimi kabul edilmeyen giderler;

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 14. maddesi uyarınca, "(I), (III), ve (IV) sayılı tarifelerde yer alan taşıtlardan (Ticarî maksatla kullanılan uçak ve helikopterler ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlar hariç) alınan vergi ve cezalar ile gecikme zamları gelir ve kurumlar vergilerinin matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmez." Otomobil, kamyonet, arazi taşıtları, özel amaçla kullanılan yat, kotra, ve her türlü tekneler ile uçak ve helikopterler için ödenen motorlu taşıtlar vergileri gelir vergisi matrahından indirilemez. Ticari amaçla kullanılan uçak ve helikopterler ile taşıt kiralama faaliyetiyle uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri araçlar için ödenen MTV'lerinin gider kaydedilebileceği tabiidir.

2. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30. maddesine göre indirimi kabul edilmeyen KDV tutarları;

a) Vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan Katma Değer Vergisi.

b) Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralama veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen Katma Değer Vergisi,

c) Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki

yangın sonucu zayı olanlar hariç olmak üzere, zayı olan mallara ait katma değer vergisi,

d) Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisinin gelir vergisi matrahından indirilmesi mümkün değildir.

Mükelleflerin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesapladıkları Katma Değer Vergisi ile indirilecek Katma Değer Vergisi'ni Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak indiremeyecekleri, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 58. maddesinde hüküm altına alınmıştır.

3.Sosyal Sigortalar Kanunu'na göre indirimi kabul edilmeyen SSK primleri ;

Sosyal Sigortalar Kanunu'nun 80. maddesinin üçüncü fıkrasına göre "S.S.K.'na ödenmeyen primler gelir ve kurumlar vergisi uygulaması bakımından gider yazılamaz." Bu nedenle S.S.K. primlerinin gider yazılabilmesi için bu primlerin tahakkuku yeterli olmayıp mutlak suretle fiilen ödenmiş olması gerekmektedir. Ancak, Aralık ayına ait primlerin kanuni süresi olan izleyen yılın ocak ayı içinde ödenmesi durumunda gelir ve kurumlar vergisi uygulaması açısından gider olarak kabul edilecektir.

iii- GVK'da Sayılmamasına Karşın Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Niteliğinde Olan Giderler :

Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinde sayılmamasına karşın, aşağıda sayılan bazı giderlerin ticari kazancın tespitinde hasılatından indirilmesi mümkün değildir; (1)

1- Çalınma, kaybolma ve dolandırıcılık nedenleriyle doğan zararlar,

2- Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge (naylon fatura) ile belgelendirilen giderler(2),

3- Vadeli çekler için hesaplanan reeskontlar ile mevcut borç senetlerini reeskonta tabi tutmayıp, buna karşın alacak senetlerini reeskonta tabi tutan kurumların hesapladıkları reeskontlar,

4- İşletmede çalışan personelin ölümü durumunda ailesi ve çocuklarına kanuni zorunluluk olmaksızın verilen yardımlar,

5- Vefat ilanları karşılığında verilen meblağlar ve çelenk masrafları,

6- Uğraş konuları ile ilgili dernek veya birliklere ödenen masrafa katılma payları,

7- Bir başka kişi veya kurum adına düzenlenmiş belgelere istinaden yapılan giderler,

8- Yasal olarak azami had belirlenmiş giderlerde belirlenen hadleri aşan kısım (azami oranının üzerindeki herhangi bir oranda ayrılan amortismanlar, Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/8. maddesinde hüküm altına alınan haddin üstünde ödenen sendika aidatları vb.),

9- Kanunen yasaklanmış faaliyetlerin yapılmasından kaynaklanan giderler (Rüşvet, yasa dışı örgütlere yapılan bağış ve yardımlar vb.),

10- Maliyet olarak dikkate alınması gerekirken, doğrudan gider yazılan harcamalar,

11- Dönemsellik ilkesi gereği cari yıl haricindeki geçmiş veya gelecek yıllara ait giderler,

12-Siyasi partilere ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14/6. maddesi kapsamına girmeyen diğer gerçek ve tüzel kişilere yapılan bağışlar,

13- Kanunlarda düzenlenen özel haller hariç olmak üzere belgelendirilemeyen giderler,

14- Nedeni bulunamayan sayım ve tesellüm noksanları,

15- Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmemiş bulunan karşılıklar,

III- SONUÇ :

Kanunen kabul edilmeyen giderler ile ilgili olarak yukarıda yapılan açıklamalardan da görüleceği üzere, konu sadece birkaç kanun maddesi ile sınırlandırılmayacak kadar geniş olup, uygulamada da yoruma açık düzenlemeler içermektedir.

- Bu nedenle; çok sayıda ve değişik kanunlarda dağınık olarak yer alan kanunen kabul edilmeyen giderlerin, Gelir Vergisi veya Kurumlar Vergisi kanunlarında "indirimi kabul edilmeyen giderler" kapsamı altında birleştirilmesi,

- Kanunen kabul edilmeyen giderlerin kapsamının daraltılması, bu şekilde mükellefin gerçek gelirinin tespitinin sağlanmaya çalışılması, dağınıklığın giderilmesi ve gelirlerin tespitinde kolaylık sağlanması açısından yararlı olacaktır.

KAYNAKLAR

1) Yıldız, A. Murat, Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi, S.32, Ankara 2006

2) Yalçın Hasan, "Vergide en çok sorulan 500 soru cevap" 1. Cilt Sf: 77"

3) Gelir Vergisi Kanunu

4) Kurumlar Vergisi Kanunu

5) Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu

6) Katma Değer Vergisi Kanunu

7) Sosyal Sigortalar Kanunu