

GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ KANUNLARINDA İNDİRİMİ KABUL EDİLMİYEN GİDERLER

Aysin BAŞKÖSE DEMİRCİ (*)

I - GİRİŞ

Muhasebe uygulamalarını farklı açılardan ele alan muhasebe bilimi ve vergi sistemi, muhasebe karı - mali kar kavramlarında farklılaşmaya neden olmaktadır. Muhasebe karı-mali kar ayrımında 'Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler' uygulaması son derece önemli bir yer tutmaktadır.

Karın belirlenmesinde, dönem içinde ortaya çıkan işletme ile ilgili tüm giderlerin hasılatтан düşülmesi söz konusu iken; mali karın belirlenmesinde giderler, hasılatтан indirilmesine izin verilen ve izin verilmeyen giderler şeklinde ayrıma tabi tutulmuştur. Hasılatтан indirilmesine izin verilmeyen giderler konusu mükelleflerin vergilendirilmesinde önemli bir yer teşkil etmektedir. Bu bakımdan, makalemizin konusunu teşkil eden gelir ve kurumlar vergisi kanunlarında hasılatтан indirilmesine izin verilmeyen giderler ayrıntılı olarak ele alınmaya çalışılmıştır.

2. GELİR VERGİSİ KANUNU'NA GÖRE İNDİRİLEMEYECEK GİDERLER

2.1)Ticari Kazancın Tespitinde İndirilemeyecek Giderler

Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesine göre ticari kazancın tespitinde gider kabul edilmeyen ödemeler aşağıdaki gibidir.

2.1.1)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.)

Gelir Vergisi Kanunu'nun 41'inci maddesinin 1'inci fıkrasının 1 numaralı bendinde teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerlerin, ticari kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılamayacağı, aynen alınan değerlerin emsal bedeli ile değerlendirilerek teşebbüs sahibinin çektiklerine ilave olunacağı hüküm altına alınmıştır. Madde hükmü gereğince ticari işletmeye dahil varlıkların, özel amaçlarla işletmeden çekilmesi durumunda, bunların değerinin işletme için hasılat olarak dikkate alınması gerekmektedir.

GVK'nın 41/1'inci maddesi ile ilgili olarak Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 21.05.1998 tarih E.1997/2065 ve K.1998/2082 sayılı kararı 'inşa edilen gayrimenkulün bağımsız bölümlerinden bir veya bir kaçının işletme sahiplerince işletmeden çekilmesi halinde, bunların bedelleri gider olarak yazılamayacağı gibi, Vergi Usul Kanunu'nun 267'nci maddesine göre tespit edilecek emsal bedellerinin hasılat yazılması gerektiği, ayrıca inşaatın tamamlandığı yıl içinde satılan ve işletmeden çekilen gayrimenkullerin değerlerinin birbirine göre düşük gösterilmiş olması halinde; emsal bedelinin tespitinde VUK'un 267'nci maddesinin maliyet bedeli esasının uygulanması gerekir.' şeklindedir.

(*) Vergi Denetmen Yrd.

Madde hükmünde yer alan teşebbüs sahibi ifadesi; ferdi işletmelerde işletme sahibini, adi ortaklıklarda ortaklardan her birini, kollektif şirketlerde şirketin bütün ortaklarını, adi ve eshamlı komandit şirketlerin ise komandite ortaklarını ifade eder.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 41/1. maddesinin parantez içi hükmünde teşebbüs sahibi, eş veya çocuklarınca işletmeden aynen alınan değerlerin emsal bedeli ile değerlendirilerek teşebbüs sahibinin çektiklerine ilave olunacağı belirlenmiştir. "Eş ve çocuk kavramlarına girmemekle beraber, bir kısım kişiler için yapılan işletmeden çekişlerin de madde kapsamında değerlendirilmesi gerekir. Örneğin işletme sahibinin 25 yaşını geçmiş çocuğuna veya babasına işletmeden bedelsiz olarak verilen değerler için bu maddede herhangi bir düzenleme yoktur. Ancak bunların işletme sahibi tarafından işletmeden çekilen ve çocuğa veya babaya bedelsiz verilen değerler olarak kabul edilmesi ve madde kapsamında bunların işletme hasılatına eklenmesi gerekir."¹

Gelir Vergisi Kanunu'nun 41/1. maddesinde satıştan söz edilmemişse de teşebbüs sahibi ile eş ve çocuklara düşük bedelli satışların da madde kapsamında değerlendirilmesi gerekir. Buna göre; ortaklıktan emsal bedelden daha düşük bedelle şahsi veya eş ve çocukların mal varlığına yapılan aktarmalarda, emsal bedele göre hesaplanan fark teşebbüs sahibinin çektiklerine eklenecektir. Danıştay 3. Dairesi'nin 12.02.1998 tarih E.1996/5824 K.1998/481 sayılı kararı 'özel inşaat işiyle uğraşan şirketin aktifine kaydedilerek şirket ortaklarına satışı yapılan iki mesken ve iki işyerinin işletmeden çekilmesi üzerine satış bedelinin düşüklüğünden bahisle satış tarihindeki piyasa fiyatının takdir komisyonu marifetiyle takdir ettirilerek aradaki fark üzerinden yapılan cezalı tarhiyatta yasaya aykırılık bulunmamaktadır. Yukarıdaki şekilde satılarak işletmeden çekilen gayrimenkuller için vergiyi doğuran olay fatura tarihi itibarıyla meydana geldiğinden; daha sonra bu satış işlemi için iptal davası açılması vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği gerçeğini değiştirmez.' şeklindedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinin 1. fıkrası 1 numaralı bendinde, teşebbüs sahibinin kendisi, eş ve çocuklarınca işletmeden aynen alınan değerlerin emsal bedeli ile değerlendirilerek teşebbüs sahibinin çektiklerine ilave olunacağı hükmüne bağlanmıştır. Fakat örf ve teamüle göre işin gereği kabul edilen, işletmenin faaliyet konusu ve büyüklüğü ile paralel bir kısım yararlanmaların işletmeden çekilen değer olarak kabul edilmemesi gerektiği yönünde Danıştay kararları mevcuttur. Danıştay 4. Dairesi'nin 16.05.1979 tarih ve E.1978/2767 K.1979/1343 sayılı kararındaki '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.' görüşü de bu doğrultudadır.

2.1.2)Teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar

Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinin 1. fıkrasının 2 numaralı bendinde teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatların gider kabul edilmeyen ödeme olduğu belirtilmiştir.

Birinci bentten farklı olarak bu bentte küçük çocuk ifadesine yer verilmiştir. Madde hükmünde geçen küçük çocuk ifadesi; 18 yaşını geçmemiş olanları ifade etmektedir. O halde 18 yaşından büyük çocuklara ödenen ücretler ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Medeni Kanun'a göre mahkeme kararı ile reşitliğine karar verilen çocuklar küçük çocuk kavramı dışında kalmaktadır.

Mükellefin eşine ödenen ücret ve benzerleri de ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınamayacaktır. Danıştay 4. Dairesi 23.03.1977 tarih ve E.1976/3034 K.1977/805 sayılı kararında 'Teşebbüs sahibi eşine ödediği ücreti gider olarak yazamaz.

¹ Giderler ve İndirimler, Recep BİYİK, Aydın KIRATLI, Yaklaşım Yayıncılık 2005

Ancak vergi mükerrerliğinin önlenmesi için ücret geliri stopaj yoluyla ödenen verginin, ikmalen salınan vergiden mahsubu gerekir.' şeklinde görüş bildirmiştir.

Adi ortaklıkta ve kollektif şirkette ortaklara veya ortakların eş ve çocuklarına ödenen ücret ve benzerleri, komandit şirketlerde komandite ortaklara veya bunların eş ve çocuklarına ödenen ücret ve benzerleri; bunlar işletmede fiilen çalışıyor olsalar bile; gider olarak indirilemez. Maliye Bakanlığı 02.01.2002 tarih ve 40/4035-287/000014 sayılı özelgesinde 'hissedarı olduğu adi ortaklıktan ayrıca ücret geliri elde eden ödevliye ödenen ücret ile buna ilişkin SSK primi ve tasarruf kesintisinin gider olarak indirimi mümkün değildir. Söz konusu ödemeler, ortak açısından şahsi ticari kazanç hükmünde olup, mükellefin adi ortaklıktan hissesine isabet eden ticari kazançta dahil edilerek GVK'nın 85. maddesi çerçevesinde beyanı gerekir.' şeklinde görüş bildirmiştir. Diğer taraftan, Danıştay 13. Dairesi'nin 10.02.1977 tarih ve E.1976/2554 K.1977/442 sayılı kararı 'sadece kâra ortak olan ve sermaye olarak emeğini koymuş ortağa, ayrıca ödenen ücretlerin gider olarak yazılabileceği' şeklindedir.

Ticari işletme sahipleri ile eş ve çocuklarına ait gayrimenkuller, işletme tarafından işyeri olarak kiralanmış olabilir. Vergi Usul Kanunu'nun 187. maddesine göre teşebbüs sahibine ait gayrimenkul işletmede ister tamamen, ister kısmen kullanılsın işletme envanterine alınması gerekir. Dolayısıyla; teşebbüs sahibinin kendisine ait işletmede kısmen veya tamamen kullanılan gayrimenkule kira ödense dahi kira tutarı gider olarak dikkate alınamayacaktır. Ancak, teşebbüs sahibinin eşine ve çocuklarına ait gayrimenkullerin işletmede kullanılması halinde ödenecek kira tutarı gider olarak dikkate alınabilecektir.

2.1.3)Teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler

Teşebbüs sahipleri işletmeye koyduğu sermaye nedeniyle kar payı elde etmektedirler. İşletmeye konulan sermayeye yürütülecek faizler GVK'nın 41/3 maddesine göre gider kabul edilmeyen ödeme nite-

liğindedir. Alınan kar paylarının da gider yazılması mümkün değildir. Danıştay 4. Dairesi'nin 04.05.1976 tarih E.1975/2246 K.1976/1110 sayılı kararı 'işletmeye teşebbüs sahibinin eklediği değerlere faiz yürütülemediği gibi ortakların geçimleri için işletmeden çektikleri değerlere de faiz yürütülemez.' şeklindedir.

O halde ferdi işletmede işletme sahibine, adi ortaklıklarda ortaklara, kolektif şirketlerde ortakların her birine, komandit şirketlerde komandite ortaklara ödenen faizlerin ticari kazancın tespitinde indirimi mümkün değildir.

2.1.4)Teşebbüs sahibinin, eşinin ve küçük çocuklarının işletmede cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizler

Gelir Vergisi Kanunu 41. madde 4. bent ile sermayenin düşük tutularak işletmenin işletme sahibine, eş ve küçük çocuklarına sürekli borçlu gösterilerek, bu alacaklara yürütülecek faizler yoluyla, işletmenin kazancının düşük gösterilmesi engellenmiş ve bu tür alacaklar için yürütülen faizler gider olarak kabul edilmemiştir. (GVK md. 41/4). Aynı şekilde bu alacakların dövizli olması halinde hesaplanacak kur farkı giderlerinin de matrahtan düşülmesine izin verilmemiştir. Adana Defterdarlığı'nın 15.08.1994 tarih ve 11/4593 sayılı özelgesinde; 'kollektif şirketin ortaklarından aldığı döviz cinsinden borç, her ne kadar ticari kazancın elde edilmesi veya şirketin faaliyetlerinin devam ettirilmesi bakımından şirketin ihtiyaçları için kullanılıyorsa da, GVK'nın 41. maddesi hükmü uyarınca şirket ortakları teşebbüs sahibi kabul edildiğinden, borç alınan döviz bedelinin ortağa ödenmesi sırasında ortaya çıkan kur farkının gider olarak ticari kazançtan indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.' şeklinde görüş belirtilmiştir.

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

Gelir Vergisi Kanunu'nun 41/5 ve 90. maddelerinde konu ile ilgili düzenlemelere yer verilmiştir.

GVK'nın 41. maddesi ticari kazançlar bakımından özel bir düzenleme, 90. madde hükmü ise bütün gelir unsurları için geçerli olan genel bir düzenleme niteliğindedir.

GVK'nın 41/5 maddesinde açıkça belirtildiği üzere her türlü (trafik cezaları, usulsüzlük ve vergi ziyai 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 cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlar gider yazılmaz. GVK'nın 41/5. maddesinde belirtilen vergi cezaları, aslında aynı kanunun 40/6. maddesi hükmüne göre gider yazılabilen, bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye giderleri, harçlar ve kayyidler gibi aynı vergi, resim ve harçlara ilişkin olabilecek cezalardır. Bunlar gider olarak yazılamaz. Yükümlünün vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden doğan vergi cezaları ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınamayacaktır. Vergi cezaları esas olarak Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen vergi ziyai, usulsüzlük cezası ve özel usulsüzlük cezası ile Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 41. maddesi gereğince ödenen cezalardır. GVK'nın 41/5. maddesine göre gider yazılamayacağı belirtilen unsurlardan biri de akitlerde ceza şartı olarak yer alan tazminatlar hariç, teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlardır. Eğer bu tazminatların oluşumunda teşebbüs sahibinin suçu yoksa, bunlar GVK'nın 40/3. maddesine göre işle ilgili olmak koşuluyla mukaveleye, ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar ise gider yazılabilecektir.

Sözleşmelere ceza şartı olarak konulan tazminatlar, ceza mahiyetinde sayılmazlar. Buna göre ticari faaliyet nedeniyle ödenen müeyyideler, faizler, zamlar safi kazanç tutarının hesaplanmasında gider olarak dikkate alınabilir. Maliye Bakanlığı 30.03.1987 tarih ve GVK/1-2126-39-100/24762 sayılı özelgesinde; 'işyerinde gerekli tedbirleri almak suretiyle sebebiyet verilen iş kazası nedeniyle ödenen tazminat ile zamanında ödenmeyen

tazminatlar nedeniyle ödenen faizlerin, safi ticari kazancın tespitinde gider olarak yazılması mümkün değildir.' görüşüne yer vermiştir. Kamu kurumları tarafından verilen hizmet bedellerinin geç ödenmesi dolayısı ile tahsil edilen bedeller, sözleşmeye dayanan tazminat veya ticari faaliyet dolayısı ile ödenen gecikme faizi mahiyetinde bulunduğundan ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 90. maddesinde;

"(202 sayılı Kanunun 45'inci maddesiyle değişen madde) Gelir Vergisi ile diğer şahsi vergiler ve her ne şekilde olursa olsun vergi cezaları ve para cezaları, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler gelir vergisinin matrahından ve gelir unsurlarından indirilmez.

(3505 sayılı Kanunun 12'nci maddesiyle eklenen fıkra) Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ödenen gecikme faizleri, vergi matrahından ve gelir unsurlarından indirilmez."

Hükmüne yer verilmiştir.

2.1.6)(3571 Sayılı Kanun'un 8'inci maddesiyle eklenen bent) Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklâm giderlerinin % 50'si (90/1081 sayılı B.K.K. ile (0) sıfır) (Bakanlar Kurulu, bu oranı % 100'e kadar artırmaya, sıfıra kadar indirmeye yetkilidir)

Gelir Vergisi Kanunu'nun 41'inci maddesinin 6 nolu bent hükmü uyarınca her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait reklam ve ilan giderlerinin %50'si (Bakanlar Kurulu, bu oranı % 100'e kadar artırmaya, sıfıra kadar indirmeye yetkilidir) Gelir Vergisi Kanunu'nun 41/6. maddesi gereğince gider olarak kabul edilmemektedir. Bakanlar Kurulu bu oranı 27.11.1980 tarih ve 20708 sayılı Resmi gazetede yayınlanan 24.10.1990 tarih ve 90/1081 sayılı Kararı ile "% 0" olarak belirlediğinden, fiilen her türlü alkol, alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerinin tanıtımına ilişkin giderlerin tamamı yasal gider olarak ticari kazancın tespitinde dikkate alınabilecektir.

2.1.7) (4008 Sayılı Kanun'un 25'inci maddesiyle eklenen bent Yürürlük; 1.1.1995) 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

Gelir Vergisi Kanunu'nun 41'inci maddesinin 1. fıkrasına 4008 Sayılı Kanun'la eklenen 7 numaralı bent hükmü ile kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz taşıtlarıyla uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarının işletmenin esas faaliyet konusuyla ilgili olmaması halinde bu taşıtlara ilişkin giderler ile amortismanların ticari kazançtan gider olarak indirilmesi kabul edilmemiştir.

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.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 41/7. maddesi ile ilgili olarak 180 nolu Genel Tebliğ'de yapılan açıklamalara göre;

1-Taşıtların işletmeye dahil olmasının veya kiralanmış olmasının bir önemi yoktur.

2-Düzenleme işletmenin asıl faaliyet konusu ile ilgili olmayan taşıtları kapsamaktadır. İşletmenin asıl faaliyet konusu, şirket sözleşmesine göre değil, fiilen yapılan faaliyete göre belirlenir.

2.1.8) (4756 Sayılı Kanun'un 28 inci maddesiyle eklenen bent Yürürlük; 21.05.2002) Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddî ve maneî zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri

Gelir Vergisi Kanunu'nun 41/9. maddesi uyarınca, görsel veya yazılı medyada yapılan yayınlardan dolayı ödenen maddî ve maneî tazminat giderleri

ticari kazançtan indirilemez. Bu hüküm ile tazminat ödemelerinin ticari kazanç ile ilişkilendirilmesinin önüne geçilmek istenmiştir. Gelirin elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilişkili olmayan, gelir vergisi mükelleflerinin medyadaki fiil ve işlemlerinden doğan maddî ve maneî tazminat giderlerinin kazancın tespitinde dikkate alınması mümkün değildir.

2.2)Zirai Kazancın Tespitinde İndirilemeyecek Giderler

Gelir Vergisi Kanunu'nun 58. maddesinde 41. maddede yazılı giderlerin zirai kazancın tespitinde hasıllardan indirilemeyeceği hüküm altına alınmış, parantez içi hüküm ile de işletmede istihsal olunan mahsullerden teşebbüs sahibi ile eşi ve velayet altındaki çocukları tarafından istihlak edilenler indirilecek giderlerden hariç tutulmuştur. Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesi yani ticari kazancın tespitinde gider kabul edilmeyen ödemeler makalemizin ilgili bölümlerinde açıklanmıştır.

58. maddenin parantez içi hükmüne göre teşebbüs sahibi ile eş ve çocuklarınca tüketilen mahsullerin bedeli işletmeden çekilen bedel olarak kabul edilmeyecektir. Ancak, "Zirai işletmede üretilen ürünlerin takas veya trampa yolu ile başka bir mal veya iktisadi kıymet alımında kullanılmak üzere değiştirilmesi halinde, bu şekilde kullanılan mahsullerin emsal bedeli ile hasılat yazılması gerektiği belirtilmiştir."²

2.3)Serbest Meslek Kazançlarında İndirilemeyecek Giderler

Gelir Vergisi Kanunu'nun 68. maddesinin son fıkrası ile her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile serbest meslek erbabının suçlarından doğan tazminatların serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirimine izin verilmemiştir. O halde trafik cezaları gibi her türlü para cezaları; VUK. uyarınca ödenen vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezası gibi vergi cezaları; serbest meslek erbabının suçlarından kaynaklanan tazminatlar (mesleki faaliyetlerle ilgili olarak mukaveleye, ilama

² Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Beyanname Düzenleme Kılavuzu, 2006

veya kanun emrine istinaden ödenenler dahil) gider olarak kaydedilemezler.

“Düzenlemede yer alan serbest meslek erbabının suçlarından doğan tazminatlar, bunların ceza kovuşturmasını gerektiren bir fiili nedeniyle ödenen tazminatlar olarak kabul edilmektedir. Serbest meslek erbabının ceza kovuşturmasını gerektirmeyen, mesleki hayatın normal akışı içerisinde işlenen bütün suçlar nedeniyle ödenen tazminatlar bu kapsamda düşünülmemektedir.”³

2.4)Gayrimenkul Sermaye İratlarında İndirilemeyecek Giderler

Gelir Vergisi Kanunu’nun 74. maddesinde gayrimenkul sermaye iradının tespitinde indirilecek giderler tanımlanırken mal ve hakların kısmen kiraya verilmesi halinde anılan madde de yazılı giderlerden yalnız bu kısma isabet edenlerin hasılatından indirilebileceği hükmüne yer verilmiştir. Dolayısıyla mal ve hakların kısmen kiraya verilmesi durumunda, kişisel kullanıma ayrılan veya sahibinin isteği ile kiralanmayıp boş tutulan mal ve haklara isabet eden giderler kiralaan kısmın gelirinden indirilemez.

Gelir Vergisi Kanunu’nun 74. maddesinin son fıkrasında ise para cezaları ve vergi cezalarının hasılatından gider olarak indirilemeyeceği hükmüne yer verilmiştir.

2.5)Menkul Sermaye İradında İndirilemeyecek Giderler

Gelir Vergisi Kanunu’nun 78. maddesinde safi iradın bulunması için menkul sermaye iradından indirilecek giderler sayılmış, maddenin 3. bendi parantez içi hükmü ile gelir vergisinin menkul sermaye iradından indirilemeyeceği hükme bağlanmıştır. Buna göre, elde edilen faiz geliri üzerinden tevkif edilen gelir vergisi veya beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisi menkul sermaye iradından indirilemez.

3. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU’ NA GÖRE İNDİRİLEMAYECEK GİDERLER

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 6. maddesine göre safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu’nun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır. Dolayısıyla GVK’nın 40. maddesinde yer alan indirilecek giderler, kurum kazancının tespitinde de dikkate alınacaktır. Ayrıca, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 8. maddesinin birinci fıkrası ile GVK’nın 40. maddesinde sayılan giderlerin kurum kazancından indirilmesi kabul edilmiştir.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun “Kabul Edilmeyen İndirimler” başlıklı 11’nci maddesine göre kurum kazancının tespitinde aşağıdaki indirimlerin yapılması kabul edilmez:

3.1) Öz Sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faizler

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 11. maddesinin a bendinde öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizlerin, kurum kazancının tespitinde hasılatından indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

“Bilançonun aktif toplamı borçlar arasındaki fark girişimcinin işletmeye mevzu varlığını (öz sermayeyi) teşkil eder.” (V.U.K. Madde 192) Öz sermaye, bilançonun pasifinde yer alan; ödenmiş sermaye, sermaye yedekleri, kar yedekleri, geçmiş yıllar karları toplamı ve bundan geçmiş yıllar zararının tenzili sureti ile bulunur. Esas olarak Türk Ticaret Kanunu 470’nci maddesi ile; esas sermaye için faiz ödenmesi yasaklanmıştır. Ancak anılan kanunun 471’nci maddesine göre işletmenin tam bir şekilde faaliyete başlamasına kadar geçecek olan hazırlık devresi için pay sahiplerine, tesisat hesabına geçirilmek üzere muayyen bir faiz ödenmesi esas mukavelede şart kılınabilir; işletme yeni hisse senetlerinin çıkarılması suretiyle genişletilecek olursa esas sermayenin artırılmasına dair olan kararda yeni pay sahiplerine, tesisat hesabına geçirilmek üzere muayyen bir müddetle ve en geç yeni tesisatın işletmeye başladığı güne kadar faiz ödenmesi kabul olunabilir.

³ Giderler ve İndirimler, Recep BIYIK, Aydın KIRATLI, Yaklaşım Yayıncılık 2005

Öte yandan; Kooperatifler Kanunu'nun 38'inci maddesine göre; gelir-gider farkının en az % 50'si ortaklara dağıtıldıktan sonra, ortakların sermaye paylarına genel kurul kararı ile devlet tahvillerine verilen en yüksek faiz haddini geçmemek üzere faiz ödenebileceği ana sözleşme ile hükme bağlanabilir.

Kurumlar vergisi mükellefleri ancak bu iki durumda sermayeye faiz yürütebilirler. Ancak vergi kanunları açısından kurumun ortak veya sahiplerinin, işletmeye koydukları sermayenin kar payı dışında nemalandırılması mümkün değildir. Dolayısıyla sermaye üzerine faiz tahakkuk ettirildiğinde veya ödendiğinde, söz konusu faizlerin kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi olanak dışıdır.

3.2)Örtülü Sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faiz, Kur Farkları ve Benzeri Giderler

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12. maddesinde kurumların hangi şartlar altında yapmış oldukları borçlanmaların örtülü sermaye olarak değerlendirileceği açıklanmıştır. Buna göre örtülü sermaye olarak değerlendirilecek borçlanmaların, doğrudan veya dolaylı olarak;

-Kurumun ortakları veya ortaklarla ilişkili kişilerden yapılmış olması,

-Hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin 3 katını aşması gerekmektedir.

Anılan maddenin (1) numaralı fıkrasında kurumların ortaklardan veya ortakların ilişki içinde olduğu kişilerden yapmış olduğu borçlanmalar, diğer şartların da mevcut olması durumunda örtülü sermaye olarak değerlendirilebilecektir. Bu kapsamda olmak üzere; ortakla ilişkili kişi, ortağın doğrudan yada dolaylı olarak en az % 10 oranında ortağı olduğu yada en az % 10 oranında oy veya kar payı hakkına sahip olduğu bir kurumu veya doğrudan yada dolaylı olarak, ortağın veya ortakla ilişkili bir kurumun sermayesini, oy veya kar payı hakkına sahip hisselerinin en az % 10'unu elinde bulunduran bir gerçek kişi veya kurumu ifade etmektedir.

Ortağın hisse miktarı örtülü sermaye açısından önemli değildir. Ortakla ilişkili kişi belirli şartlar altında gerçek kişi de olabilir.

Maddenin dördüncü fıkrasında İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nda işlem gören hisselerin edinilmesi durumunda % 10 oranında ortaklık payı ölçütü yer almaktadır.

Bu bağlamda ortaklar ve ortakla ilişkili kişilerden yapılan borçlanmaların, kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, diğer şartların da gerçekleşmesi halinde örtülü sermaye sayılmıştır.

Örtülü sermayenin tespitinde, sadece ilişkili şirketlere finansman temin eden kredi şirketlerinden yapılan borçlanmalar hariç olmak üzere, ana faaliyet konusuna uygun olarak faaliyette bulunan ve ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan banka veya benzeri kredi kurumlarından yapılan borçlanmalar % 50 oranında dikkate alınacaktır. Yalnızca ilişkili şirketlere finansman temin eden kredi şirketlerinden yapılan borçlanmalar için % 50 oranına göre değil, genel kurallar çerçevesinde işlem yapılacaktır.

Bankaların ortağı konumundaki diğer kurumlara kredi vermeleri günümüzde çok yaygındır. Kredi vermek bankaların ana faaliyet konusuna uygun olsa bile söz konusu krediler örtülü sermaye olabilir. "Zira, örtülü sermaye uygulamasında, kurumların ilgili kişilerden borçlanma yapıp yapmadıkları değil, bu borçlanmaların öz sermaye niteliğine dönüşüp dönüşmediği önemlidir."⁴ O halde ana faaliyet konusuna uygun olarak faaliyette bulunan, ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan banka veya benzeri kredi kurumlarından yapılan borçlanmalar örtülü sermaye olarak kabul edilecek ve öz sermaye kıyaslamasında borçların yarısı dikkate alınacaktır.

Öz sermaye karşılaştırmasında, kurumun Vergi Usul Kanunu uyarınca tespit edilmiş hesap dönemi başındaki öz sermayesi dikkate alınacaktır.

Özetle, örtülü sermaye uygulamasında borcun tümü değil, sadece öz sermayenin üç katını aşan kısmı örtülü sermaye sayılır ve bu kısma ilişkin

⁴ Kartaloğlu, Emre, Vergi Sorunları, Eylül 2006, Yıl:29, Sayı:216

faizler gider olarak kabul edilmez. Borcun hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı örtülü sermaye olarak kabul edildiğinden, bu limiti aşan kısma isabet eden faizin geçici vergi dönemleri de dahil olmak üzere vergi matrahından indirilmesi mümkün olmayacaktır.

Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin kurum kazancının tespitinde gider olarak kabul edilmesi mümkün değildir. Benzeri giderler komisyon ve diğer hizmetler gibi giderleri kapsamaktadır. Buradaki düzenleme ile amaç borçlanma yoluyla vergi matrahının azaltılmasını önlemektir.

3.3)Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Olarak Dağıtılan Kazançlar

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, maddenin birinci fıkrasında, "kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım veya satımı işlemlerinde bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır." denilmektedir.

Örtülü Kazanç Dağıtımının Unsurları:

-İlişkili Kişi:

İlişkili kişi, "kurumların kendi ortakları, ortakların ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoy ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır" biçiminde tanımlanmıştır. Fıkra da geçen "gerçek kişi" ifadesi, Gelir Vergisi Kanunu'nun uygulanmasında gerçek kişi olarak kabul edilip vergiye tabi tutulan şahıslar ile şahıs şirketleri ya da adi ortaklıkları; "kurum" ifadesi de, sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflar ile bunlara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarını kapsamaktadır.

Ayrıca, kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk Vergi Sistemi'nin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulu'na ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler ilişkili kişilerle yapılmış sayılacaktır. Böylece geniş vergi muafiyetleri nedeniyle vergi cenneti olarak anılan ülkelerdeki kişi ve kurumlar ilişkili kişi kapsamına alınmıştır.

-Mal veya Hizmet Alım veya Satımı, İmalat ve İnşaat, Kiralama ve Kiraya Verme, Ödünç Para Alınması ve Verilmesi, İkramiye, Ücret ve Benzeri Ödemeleri Gerektiren İşlemler:

Mal veya hizmet alım veya satımı ifadesinin; alım, satım, imalat, inşaat işlemleri, kiralama, kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması, verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemlerinin de her halükarda mal veya hizmet alım veya satımı olarak değerlendirileceği hususuna maddenin ikinci fıkrasında değinilmiştir. Dolayısıyla alınıp satılabilecek her türlü mal ve hizmet, örtülü kazanç dağıtım işlemleri kapsamına girmektedir.

-Emsallere Uygunluk İlkesi:

Emsallere uygunluk ilkesi; ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım veya satımında uygulanan fiyat ya da bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat ya da bedele uygun olmasını ifade eder. Emsallere uygun fiyat ya da bedel, ilişkili olmayan kişilerin, tamamen işlemin gerçekleştiği andaki koşullar altında oluşturduğu, piyasa ya da pazar fiyatı olarak adlandırılan tutarı ifade etmektedir. Bu şekilde oluşan fiyat ya da bedel, işlem anında hiç bir etki olmaksızın objektif olarak belirlenen ideal tutardır.

Mal veya hizmet alım veya satımı işlemlerinde ortaya çıkabilecek örtülü kazanç dağıtımında kurum aleyhine dağıtıldığı tespit edilen kazançların kanunen kabul edilmeyen gider olarak kurum kazancına dahil edilmesi gerekmektedir.

3.4)Her Ne Şekilde ve Ne İsimle Olursa Olsun Ayrılan Yedek Akçeler (Türk Ticaret Kanunu'na,

Kurumların Kuruluş Kanunlarına, Tüzüklerine, Ana Statülerine veya Sözleşmelerine Göre Safî Kazançlardan Ayırdıkları Tüm Yedek Akçeler İle Bankacılık Kanunu'na Göre Bankaların Ayırdıkları Genel Karşılıklar Dahil).

Yedek akçeler işletme bünyesinde elde edilen kazancın dağıtılmayıp, işletmede alıkonulan kısmıdır. Gider niteliğinde olmadığı için yedek akçelerin vergiye tabi kazançtan indirilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla, her ne şekilde ve isimle ayrılmış olursa olsun ayrılan yedek akçeler indirim konusu yapılmayacaktır.

Türk Ticaret Kanunu'na, kurumların kuruluş kanunlarına, tüzüklerine, ana statülerine veya sözleşmelerine göre safî kazançtan ayırdıkları tüm yedek akçeler ile Bankacılık Kanunu'na göre ayrılan genel karşılıkların bu bent kapsamında olduğu açıkça belirtilmiş ve bunların gider olarak indirimi kabul edilmemiştir. Bankacılık Kanunu'na göre ayrılan özel karşılıkların ise bankalarca gider yazılabileceği doğaldır.

Türk Ticaret Kanunu'na Göre Ayrılan Yedek Akçeler;

Şirketlerin ayırmak zorunda oldukları ihtiyatlar Türk Ticaret Kanunu'nun 466. maddesinde düzenlenmiştir. İhtiyari olarak ayrılacak ihtiyatlar ise 467. maddede yer almaktadır.

Gerek zorunlu ihtiyatlar olsun, gerekse ihtiyari yedek akçeler olsun, Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre ayrılan ihtiyatlar, kurum kazancının tespitinde gider olarak kaydedilemezler.

Bankalar Kanunu'na Göre Ayrılan Karşılıklar;

Bankalar Kanunu'nun 11. maddesinin 12 numaralı fıkrasında, bankaların, bu fıkra uyarınca ayırdıkları özel karşılıkların tamamının, ayırdıkları yılda kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak kabul edileceği hükme bağlanmıştır; ayrılan genel karşılıkların ise kurumlar vergisi matrahının tespitinde

de hiçbir şekilde gider kabul edilmesi söz konusu değildir. Öte yandan, Bankalar Kanunu'nun 20. maddesinin 6 numaralı fıkrasında, bu kanunun yuvarında belirtilen maddesinin özel finans kurumları bakımından da uygulanacağı hükmü yer almaktadır. Bu çerçevede, özel finans kurumlarınca, Bankalar Kanunu'nun 11. maddesinin 12 numaralı fıkrası uyarınca ayrılan özel karşılıkların, ilgili oldukları yılda kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkündür.⁵

3.5)Bu Kanuna Göre Hesaplanan Kurumlar Vergisi İle Her Türlü Para Cezaları, Vergi Cezaları, 21/7/1953 Tarihli ve 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Hükümlerine Göre Ödenen Cezalar, Gecikme Zamları ve Faizler İle Vergi Usul Kanunu Hükümlerine Göre Ödenen Gecikme Faizleri

Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre hesaplanan veya ödenen kurumlar vergisi, kurumların kanunlara aykırı fiillerinden doğan her türlü para cezaları, kurumların vergi kanunlarına aykırı eylemlerinden doğan her türlü para cezaları, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizlerin gider olarak kurum kazancından indirilmesi mümkün değildir. Sosyal sigorta primlerinin geç ödenmesinden kaynaklanan gecikme zamları da Sosyal Sigortalar Kanunu'nun 80'inci maddesinde yer alan özel hüküm uyarınca 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre tahsil edildiğinden, kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamaz. Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ödenen gecikme faizleri kurum kazancının tespitinde gider olarak kaydedilemez. "Ancak, telefon, elektrik, su gibi kamusal veya yarı kamusal hizmet bedellerinin vade tarihinde ödenmemesi nedeniyle hesaplanan ve ödenen gecikme faizleri vade farkı mahiyetinde olduğundan kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir."⁶

⁵ Maliye Bakanlığı'nın 30.01.2004 tarih ve 49/4915-35/4644 sayılı özelgesi.

⁶ Tekin Cem, Vergi Sorunları, Mart 2006, Yıl:29, Sayı:210

3.6) Kanunlarla veya Kanunların Verdiği Yetkiye Dayanılarak Tespit Edilen Hadler Saklı Kalmak Kaydıyla, Menkul Kıymetlerin İtibarî Değerlerinin Altında İhracından Doğan Zararlar İle Bu Menkul Kıymetlere İlişkin Olarak Ödenen Komisyonlar ve Benzeri Her Türlü Giderler.

Kanunlarla veya kanunların verdiği yetkiye dayanarak tespit edilen hadler saklı kalmak kaydıyla, menkul kıymetlerin itibarî değerlerinin altında ihracından doğan zararlar ile bu menkul kıymetlere ilişkin olarak ödenen komisyonlar ve benzeri her türlü giderlerin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir. Madde metninden açıkça anlaşılacağı üzere kurumlarca ihraç edilen menkul kıymetler bahis konusudur. Kurumların satın aldıkları menkul kıymetlerin satışından doğan zararın veya menkul kıymetin itibari değerinin altında satışından doğan zararın indirimini engelleyen bir durum yoktur.

Menkul kıymetlerin itibarî değerlerinin altında ihracından doğan zararlar ile bu menkul kıymetlere ilişkin olarak ödenen komisyonlar ve benzeri her türlü giderlerin kanunların veya kanunların verdiği yetkiye dayanılarak tespit edilen hadler içinde kabul edileceği hüküm altına alınmıştır. Buna göre kanunların izin verdiği sınırları aşan zarar ve giderler kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamaz.

3.7) Kiralama Yoluyla Edinilen veya İşletmede Kayıtlı Olan; Yat, Kotra, Tekne, Sürat Teknesi Gibi Motorlu Deniz Taşıtları İle Uçak, Helikopter Gibi Hava Taşıtlarından İşletmenin Esas Faaliyet Konusu İle İlgili Olmayanların Giderleri ve Amortismanları.

Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz taşıtlarından; uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile amortismanlarının kurum kazancının tespitinde dikkate alınması mümkün değildir. Sayılan taşıtların kurumun aktifine kayıtlı ol-

masının veya kiralanmış olmasının bir önemi yoktur. Düzenleme kurumların asıl faaliyet konusu ile ilgisi olmayan araçlarını kapsamaktadır. Örneğin, (X) A.Ş. kiraladığı tekne ile tur düzenleyerek turizm faaliyetinde bulunuyorsa şirket tekne giderlerinin tamamını indirebilecektir. Ancak, (Z) A.Ş. yurt içinde halı alım satımı işi ile iştigal ediyorsa, aktifine kayıtlı helikopterin giderlerini ve amortismanını esas faaliyeti ile ilgili olmadığından indiremeyecektir. Ayrıca, işletmenin asıl faaliyet konusu fiilen yapılan faaliyete göre belirlenir, şirket sözleşmesinde yer alan hususlar dikkate alınmaz. "Örneğin bir şirket, şirket sözleşmesinde turizm faaliyeti sayılmış olsa bile fiilen bu faaliyeti yürütmediği bir durumda, aktifine dahil yata ilişkin giderleri ve amortismanları indirim konusu yapamaz. Ayrıca, bu yatın devamlılık arz etmeyecek tarzda turistlerin gezdirilmesinde kullanılması durumunda bile, bu durum yatın şirketin esas faaliyeti ile ilgili olduğu anlamına gelmez." ⁷

3.8) Sözleşmelerde Ceza Şartı Olarak Konulan Tazminatlar Hariç Olmak Üzere Kurumun Kendisinin, Ortaklarının, Yöneticilerinin ve Çalışanlarının Suçlarından Doğan Maddî ve Manevî Zarar Tazminat Giderleri.

Kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddî ve manevî zarar tazminatı giderlerinin indirim konusu yapılmaması öngörülmektedir. Ancak, işletmenin ticari faaliyetlerine ilişkin sözleşmelerde cezai şart olarak konulan tazminatlar, bu bendin kapsamına dahil edilmediğinden anılan sözleşmelere göre ödenen tazminatlar gider olarak indirilebilecektir. Kurumun ve bentte sayılan diğer kişilerin kusurlarından doğan tazminatlar, işle ilgili olsa dahi kurum kazancından indirilemeyecektir.

3.9) Basın Yoluyla İşlenen Fiillerden veya Radyo ve Televizyon Yayınlarından Doğan Maddî ve Manevî Zararlardan Dolayı Ödenen Tazminat Giderleri.

Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve

⁷ Recep BIYIK, Aydın KIRATLI, Giderler ve İndirimler, Yaklaşım Yayıncılık – 2005, Sy 787

televizyon yayınlarından doğan maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminat giderlerinin gider olarak indirimi kabul edilmemektedir.

3.10) Her Türlü Alkol ve Alkollü İçkiler İle Tütün ve Tütün Mamullerine Ait İlan ve Reklam Giderlerinin % 50'si. Bakanlar Kurulu Bu Oranı % 100'e Kadar Artırmaya veya Sıfıra Kadar İndirmeye Yetkilidir.

Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin % 50' sinin kurumlar vergisi matrahından indirimi kabul edilmemektedir. % 50 oranını sıfıra kadar indirmeye veya % 100'e kadar artırma hususunda Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır.

Bakanlar Kurulu, eski Kurumlar Vergisi Kanunu'nun aynı maddeye ilişkin kendisine verilmiş olan yetkiyi kullanmış ve 24.10.1990 tarih ve 90/1081 sayılı kararla oranı % 0 olarak belirlemiştir. Bakanlar Kurulu 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.

4. SONUÇ

Mükelleflerin belgelendirilmiş tüm giderlerinin Tek Düzen Muhasebe Sistemi'ne uygun olarak işlenmesi ve dönem karından indirim konusu yapılması doğaldır. Ancak; yıl içinde dönem karından indirim konusu yapılan bazı giderlerin vergi matrahından indirilmesine vergi yasaları izin vermemektedir. Kanunen kabul edilmeyen bu giderlerin, işletmenin faaliyet sonucu karlı ise ticari kara ilave edilmesi; zararlı ise zarardan düşülmesi gerekmektedir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- Denetim İlke ve Esasları, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Yıldız Ofset, İstanbul-2004
- Beyanname Düzenleme Kılavuzu-2006, Hesap

Uzmanları Derneği Yayını

- Gider ve İndirimler, Recep BİYİK, Aydın KIRATLI, Yaklaşım Yayıncılık 2005

- KKEG ve Enflasyon Düzeltmesi YMM Şükrü ŞENALP, Mart-2005

- Gelir Vergisi Kanununa Göre Ticari Kazancın Tespitinde Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler 1-2, Yasef PEHLİVAN, Gelirler Kontrolörü, Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi Sayı 392-393

- Vergi Hukuku Türk Vergi Sistemi, Mahmut KALENDEROĞLU, Seçkin Yayınları, Ankara-2004

- Gider Kabul Edilmeyen Para Cezaları, Vergiler, Vergi Cezaları ve Teşebbüs Sahibinin Suçlarından Doğan Tazminatlar, Gecikme Zamları ve Faizleri, Maliye Bakanlığı Baş Hesap Uzmanı Süveyda GÜLERYÜZ, Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi Sayı 424

- Gelir ve Kurumlar Vergisinde Gider Kavramı, Vergi Denetmenleri Derneği Yayınları, Ankara-2002

-Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı, Dr. Fatih SARAÇOĞLU, Dr. Ercan KAYA,Vergi Sorunları Dergisi, Eylül 2006, Yıl 29, Sayı 216

- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı, Hesap Uzmanı Süleyman Hayri BALCI, Hesap Uzman Yrd. Derviş ALTINOK, Vergi Dünyası Dergisi, Temmuz 2006, Yıl 25, Sayı 299

- Yeni Örtülü Sermaye Müessesinde Kim Kimdir?, E. Baş Hesap Uzmanı Burhan GEZGİN, Vergi Dünyası Dergisi, Eylül 2006, Yıl 26, Sayı 301

- Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı, Dr. Ahmet AK, Vergi Dünyası Dergisi, Ekim 2006, Yıl 26, Sayı 302