



Sevilay AKAY GÜVENDİ(*)



Ertan GÜVENDİ(**)

KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASINDA GİDERLER

1 - GİRİŞ

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6. maddesine göre, kurum kazancı Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerine göre belirlenmektedir. Kurumlar vergisi mükelleflerinin zirai faaliyet ile uğraşması durumunda ise bu faaliyetlerden elde edilen kazançlarının belirlenmesinde Gelir Vergisi Kanunu'nun 59. maddesinin son fıkrası da dikkate alınmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre ticari kazanç tespit edildikten sonra kurum kazancının tespit edilmesinde Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. Maddesinde yer alan indirilebilecek giderlerin ve 11. ve 22. maddelerinde yer alan indirilemeyecek giderlerin dikkate alınması gerekmektedir. Kurumlar vergisi matrahının belirlenmesinde ise kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 9. ve 10. maddelerinde yer alan indirimlerin ayrıca dikkate alınması gerekmektedir.

Çalışmamızda, kurum kazancının tespitinde Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan kanunen kabul edilen giderler ile kurumlar vergisi uygulamasında indirimi kabul edilmeyen giderler açıklanmaya çalışılacaktır.

2- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NA GÖRE İNDİRİLEBİLECEK GİDERLER

2.1- Menkul Kıymet İhraç Giderleri

Menkul kıymetlerin ihraç giderlerinin kurum kazancından indirim konusu yapılması Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'nci maddesinde hüküm altına alınmıştır. Ancak maddede bu giderlerin nelerden oluştuğu belirtilmemiştir. Mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinde yer alan hükümden hareketle menkul kıymet ihraç giderlerinin:

(*) Vergi Müfettişi

(**) Vergi Müfettişi

- Menkul kıymetlerin kâğıt ve basım giderlerini,
- Mahkeme, noter ve diğer tasdik ve tecil giderlerini,
- Damga vergisini,
- İhraç dolayısıyla ödenen diğer harç ve resimleri,
- İhraç nedeniyle bankalara verilen komisyonları,
- Menkul kıymetlerin borsaya kaydı için yapılan giderleri ve
- Bunlara benzer diğer her türlü giderleri

kapsadığı söylenebilecektir. Maliye Bakanlığı'nca yayımlanan 1 seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde de menkul kıymet ihraç gideri olarak yukarıdaki giderler sayılmıştır.

Menkul kıymet ihraç giderleri, Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin 1 numaralı bendine göre de indirimi mümkün olan giderlerdir. Ancak bu giderlerin kuruluş ve örgütlenme gideri niteliğinde olup olmadığı konusundaki olası belirsizlik nedeniyle ayrı bir bent olarak düzenlenme yoluna gidilmiştir. Menkul kıymet ihraç giderlerinin kuruluş ve örgütlenme gideri niteliğinde olması durumunda bu giderlerin aktifleştirilmesi ya da doğrudan gider yazılması konusunda mükelleflerin seçimlik hakları olacaktır.

2.2- Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri

Kuruluş ve örgütlenme giderlerinin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 282. ve 326. maddelerine göre aktifleştirilmesi veya Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendine göre doğrudan gider kaydedilmesi mümkündür.

Vergi Usul Kanunu'nun 282. maddesinde kuruluş ve örgütlenme giderleri, kurumun tesis olunması veya yeni bir şubenin açılması ya da işlerin devamlı olarak genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir kıymet iktisap olunmayan giderler olarak tanımlanmıştır.

Bir giderin kuruluş ve örgütlenme gideri olarak değerlendirilmesi için, bu giderin karşılığında bir sabit kıymet iktisap edilmemesi ve bu giderin mevcut sabit kıymetlerin maliyetine eklenmesi imkânının bulunmaması gerekmektedir. Aksi takdirde bu tür bir giderin kuruluş ve örgütlenme gideri olarak değerlendirilmesi söz konusu olmayacaktır. Maliye Bakanlığı'nın bu konu ile ilgili olarak vermiş olduğu bir özeltede, belediye ile yapılmış olan imtiyaz sözleşmesi gereği, belediye adına yapılması taahhüt edilen yatırımlar için katlanılacak dolaylı ve dolaysız işçilik maliyetlerinin kuruluş ve örgütlenme gideri olarak kabul edilmesinin mümkün olmadığı belirtilmiştir.¹

2.2.1- Kuruluş Giderleri

Kuruluş giderleri daha önce de ifade edildiği üzere, kurumun tesis olunması veya kuruluşunu tamamladıktan sonra faaliyetine devam ederken, yeni şube açması, tahvil çıkarması, sermaye artırılması gibi işlerin devamlı surette genişletilmesi için yapılan ve daha çok gelecek hesap dönemlerini ilgilendiren, aynı zamanda karşılığında maddi değer elde edilemeyen giderlerdir. İşletmelerin kuruluşları sırasında yaptıkları kuruluş giderleri şunlardır;

a) Kuruluş sırasında yapılan kuruluş giderleri

- İş ve piyasa etüdü ile proje ve fizibilite raporunun hazırlanması ile ilgili giderler,

¹ Maliye Bakanlığı'nın 19.06.2007 tarih ve 50/5014-344/055251 sayılı özelgesi.

- Şirket esas mukavelesinin düzenlenmesi için yapılan giderler,
- Kuruluşun gerçekleştirilmesi için yapılan seyahat giderleri,
- Kuruluş genel kurul toplantısı için yapılan giderler,
- Hisse senedi ihraç giderleri,
- Kuruluşla ilgili diğer giderler.²

b) Faaliyeti Devam Eden İşletmelerde Kuruluş Giderleri

Faaliyetleri devam eden işletmelerde kuruluş gideri olarak değerlendirilebilecek giderler şunlardır;

- Esas sermayenin artırılması için yapılan giderler,
- Tahvil çıkarma giderleri.
- Yeni bir şube açılması için yapılan giderler
- Faaliyetin genişletilmesi veya değiştirilmesi için yapılan giderler.

2.2.2- Örgütlenme Giderleri

Örgütlenme giderleri, hukuki kuruluşunu tamamlayan bir kurumun, normal faaliyete geçebilmesi için yaptığı, ancak karşılığında maddi bir kıymet elde etmediği giderlerdir.

Örgütlenme gideri olarak değerlendirilebilecek giderler şunlardır;

- İşletmenin veya kurumun hukuki kuruluşuna tamamladığı andan normal faaliyetlerine başladığı ana kadar yapılan genel idare gideri niteliğindeki giderler,
- İşçi ve personelin tedarik ve eğitim giderleri,
- İşletmenin tanıtılması maksadıyla yapılan tanıtım ve reklam giderleri,
- İdari bürolar ile ilgili sabit kıymetlerin amortismanı,
- Tecrübe imalatı giderleri,
- Kuruluş döneminde yapılan genel idare giderleri niteliğindeki giderler,
- İşlerin devamlı surette genişletilmesi amacıyla yapılan ve karşılığında maddi bir kıymet iktisap edilmeyen hizmet ithalatı (teknik çizim), proje, mühendislik hizmetleri.

Bu giderler, karşılığında doğrudan doğruya maddi bir kıymet elde edilemeyen ve sabit kıymetlerin maliyetine yüklenemeyen giderlerdir.

Eğer bu kapsamda yapılan giderlerin sabit kıymetlerin maliyeti ile ilişkilendirilmesi mümkün oluyorsa, bunların sabit kıymetlere eklenmesi, dolayısıyla da örgütlenme giderleri arasında yer almaması gerekir.

2.2.3- Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri ile İlgili Özellik Gösteren Durumlar

a) Kuruluş Anı:

Kuruluş anı, fiilen ve tam olarak normal faaliyete geçilen; entegre tesisleri olan kuruluşlar açısından ise, deneme üretimi döneminin de tamamladıktan sonra, bir bütün halinde, normal üretime başlanılan an olarak kabul edilmektedir.³ Kuruluş anı, kuruluş ve örgütlenme harcamalarının aktifleştirildiği durumlarda bu tutarların amortismanına başlanılacak hesap döneminin belirlenmesi açısından önem taşımaktadır.

² BİYİK Recep, KIRATLI Aydın, "Giderler ve İndirimler (Güncellenmiş 6. Baskı)", Cem Web Ofset, Ankara, 2010, s.786

³ YALÇIN Hasan, Ticari Kazanç ve Kurum Kazancının Tespitinde Giderler, Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 5. Baskı, Şubat2011, s.827

b) Amortisman:

Kuruluş ve örgütlenme giderlerinin aktifleştirilmesi sadece kurumlar vergisi mükellefleri için tanıyan bir haktır. Bu nedenle sadece kurumlar vergisi mükellefleri bu haktan yararlanabilecektir. Gelir vergisi mükellefleri ise kuruluş ve örgütlenme niteliğine sahip giderleri yaptıkları dönemde gider olarak dikkate almak zorundadır.

İdarenin görüşüne göre, kuruluş ve örgütlenme giderleri bir bütün olduğu kabul edilir. Buna göre, işletme yöneticileri aktifleştirme yönünde karar vermekle seçimlik hakkı bu yönde kullanmış sayılırlar. Kuruluş ve örgütlenme giderleri bir bütün olduğundan, işletmede bu giderlerin aktifleştirilmesi yönteminin seçilmesi halinde bu nitelikteki giderlerin tamamının aktifleştirilmesi gerekmektedir. Kısmen aktifleştirme mümkün değildir.

Amortismanına başlanılan kuruluş ve örgütlenme giderlerinin ise kanunda belli edilen beş yıllık süre içinde eşit miktarda amortismanı zorunlu olup bu itibarla, amortismanı tabi tutulmaya başlandıktan sonra bu usulden dönülemez. Bir başka deyimle, bundan vazgeçilerek bakiye değeri bir defada gider yazılamaz.

Ayrıca, henüz işletmeye açılmamış ve gelir getirme durumunda olmayan işletmeye ait maliyet unsurları arasına girecek bazı giderlerin de diğer kazançlardan indirilmesi mümkün değildir.

c) Deneme Üretimi Süreci Giderlerinin Aktifleştirilememesi

Deneme üretimi giderleri, örgütlenme giderleri arasında yer almakla beraber, bu giderler karşılığında bozuk ve düşük kaliteli de olsa bir miktar mamul elde edilmesi, bunların aktifleştirilmesine engel teşkil etmektedir. Bu nedenle, deneme üretimi süreci giderlerinin aktifleştirilmemesi gerekmektedir.

d) Elde Edilen Arızı Gelirlerin Durumu:

Sermaye şirketlerinin kuruluşu sırasında sağlanan arızı gelirlerin, kuruluş ve örgütlenme giderlerinin aktifleştirilmesi esas kabul edildiği takdirde, maliyet düşürücü bir unsur olarak, yapılan giderlerden düşülmesi olanağı yoktur. Arızı gelirler, ancak, kuruluş ve örgütlenme giderlerinin yapıldıkları hesap döneminde gider yazılmaları halinde, giderlerle mahsup edilebilirler. Bu bakımdan aktifleştirme yöntemini kabul eden kurumlarda arızı gelirlerin, elde edildikleri dönemin kazancı olarak beyan edilmesi zorunludur.⁴

e) Eğitim ve Reklam-Tanıtım Giderlerinin Aktifleştirilmesi:

Kuruluş ve örgütlenme dönemlerinde, işçi ve diğer personelin yetiştirilmesi için yapılan eğitim giderleri ile yeni malların ve işletmenin tanıtılması için yapılan reklam ve tanıtım giderlerinin kuruluş ve örgütlenme gideri olarak aktifleştirilmeleri mümkündür.

f) Kuruluş Döneminde Yapılan Genel Yönetim Niteliğindeki Giderlerin Aktifleştirilmesi:

Bu giderlerin aktifleştirilmesi açısından temel kriter bunların sabit kıymetlerin maliyetine eklenme olanağının bulunup bulunmaması durumudur. Yönetim bölümünce kullanılan araç ve demirbaş amortismanı gibi giderlerin kuruluş ve örgütlenme gideri olarak kabul edilmesi mümkün değildir. Bununla birlikte herhangi bir sabit kıymet maliyetiyle ilişkilendirilemeyecek yönetim ya da muhasebe çalışanlarının ücretleri gibi giderlerin kuruluş ve örgütlenme gideri olarak aktifleştirilmeleri mümkündür.

⁴ YALÇIN Hasan, a.g.e., s.828

2.3- Genel Kurul Toplantıları İçin Yapılan Giderler ile Birleşme, Devir, Bölünme, Fesih ve Tasfiye Giderleri

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde genel kurul toplantıları için yapılan giderler ile birleşme, devir, bölünme, fesih ve tasfiye giderleri, kurum kazancının tespitinde ayrıca hasılatтан indirilecek giderler arasında sayılmıştır.

Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre sermaye şirketlerinin genel kurulları olağan veya olağanüstü olarak toplanırlar. Kooperatiflerde de genel kurul, Kooperatifler Kanunu'nda öngörülen şekilde ve sürelerde toplanır.

Kurumların (sermaye şirketleri ve kooperatiflerin) olağan veya olağanüstü genel kurul toplantıları için yapacakları, toplantı salonu kirası, ilan-posta-tescil vb. giderlerin kurum kazancından indirilmesi mümkündür.

Ancak genel kurul üyelerinin genel kurula katılmak için yaptıkları giderler, bu giderler kurum tarafından karşılanırsa bile gider kaydedilemezler. Çünkü bu tür giderler, genel kurul yapan kurumun yapmak zorunda olduğu giderlerden olmayıp, ortakların kendi sermayelerini idare etmeleri ile ilgili giderlerdir. Bununla birlikte, genel kurul toplantılarında genel kurul üyelerinin ağırlanmaları ile ilgili giderler, belirli ölçüler içerisinde kalmak ve genel örf ve adetlere uygun temsil ve ağırlama giderleri niteliğinin ötesine geçilmemek şartıyla gider kaydedilebilirler.⁵

Son olarak, kurumların birleşme, devir, bölünme, fesih ve tasfiye süreçlerine ilişkin olarak yaptıkları tescil, ilan, posta vb. haberleşme giderleri ile toplantı salonu giderlerinin de kurum kazancından gider olarak indirilebilmelerinin mümkün olduğunu belirtmek isteriz.

2.4- Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketlerde Komandite Ortağın Kâr Payı

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'nci maddesinin 1/ç bendine göre sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde komandite ortağın kâr payı kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilir.

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde kurumlar vergisi matrahı, şirket kazancından komandite ortaklara düşen pay dışındaki tutardan ibarettir. Komandite ortakların şirket kârından aldıkları pay, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazançla ilgili hükümleri uyarınca şahsi ticari kazanç sayılmaktadır. Bu nedenle, söz konusu payın şirket bünyesinde kurumlar vergisine tabi tutulmaması için komandite ortağın kâr hissesi gider olarak hasılatтан indirilebilecektir.

2.5- Katılım Bankalarınca Katılım Hesabı Karşılığı Ödenen Kar Payları

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'nci maddesinin 1/d bendinde katılım bankalarınca katılım hesabı karşılığında ödenen kâr payları (bu giderler ticari kazancın elde edilmesi ve sürdürülebilmesi için yapılan genel gider-finance gideri niteliğindedir) kurum kazancından indirilebilecek giderler arasında bulunmaktadır.

2.6- Sigorta ve Reasürans Şirketlerince Ayrılacak Teknik Karşılıklar

Sigorta ve reasürans şirketlerinde bilanço gününde hükmü devam eden sigorta sözleşmelerine ait

⁵ BİYİK Recep, KIRATLI Aydın, a.g.e., s.790

aşağıda belirtilen teknik karşılıklar, belirtilen hesaplama ve şartlar dikkate alınarak kurum kazancından indirim konusu yapılabilecektir.

2.6.1- Muallak Hasar ve Tazminat Karşılıkları

Bu karşılıklar,

- Tahakkuk etmiş ve hesaben tespit edilmiş hasar ve tazminat bedelleri veya bu hesap yapılmamışsa hasar ve tazminatın ve bunlarla ilgili tüm masrafların tahmini değerlerinden reasürör payı düşüldükten sonra kalan tutar,

- Gerçekleşmiş ancak rapor edilmemiş hasar ve tazminat bedelleri ve bunlara ilişkin masraflardan, reasürör payı düşüldükten sonra kalan tutar,

- Saklama payına isabet eden muallâk hasar karşılığı yeterlilik farklarından oluşmaktadır.

Sigorta kapsamına giren bir hasarın ortaya çıkması, sigorta şirketinin poliçede öngörülen şartlarla hasar bedelini ödemesini gerektirmektedir. Hesap dönemi içinde ortaya çıkmış hasarlarla ilgili tazminat, aynı dönem içinde ilgili kişiye ödenmiş ya da mahiyet ve miktar olarak kesinleşmiş olmasına rağmen henüz ödenmemiş olabilir. Bu gibi durumlarda ödenmiş veya tahakkuk etmiş olan tazminat bedeli, ticari kazancın tespitine ilişkin esaslar dahilinde aynı dönemde gider olarak dikkate alınabilmektedir.

Bazı durumlarda ise hasarla ilgili gerekli evrakların temin edilememesi, ekspertiz işlemlerinin sonuçlandırılmaması veya sigorta şirketi ile sigortalı arasındaki anlaşmazlık dolayısıyla ödenecek tazminat tutarı hesap dönemi sonuna kadar belirli bir hale gelip kesinleşmemektedir. Bu durumda, tazminatın tahmini değeri üzerinden bu madde uyarınca hesaplanacak muallâk hasar karşılığı giderlere intikal ettirilebilecektir.

Diğer taraftan, 3/6/2007 tarihli ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanununun 16'ncı maddesinde teknik karşılıklar yeniden düzenlenmiş bulunmaktadır. Sigorta mevzuatına göre belirlenen gerçekleşmiş ancak henüz rapor edilmemiş olan hasar ve tazminat bedelleri ile saklama payına isabet eden muallâk hasar karşılığı yeterlilik farkları da muallâk hasar ve tazminat karşılığı kapsamında indirim konusu yapılabilecektir. Ancak, aktüeryal zincirleme merdiven metodu kullanılmak suretiyle ilave olarak ayrılan ek karşılıkların gider olarak indirimi mümkün değildir.⁶

2.6.2- Kazanılmamış Prim Karşılıkları

Bu karşılıklar, yürürlükte bulunan sigorta sözleşmeleri için tahakkuk etmiş primlerden komisyonlar düşüldükten sonra kalan tutarın gün esasına göre bilanço gününden sonraya sarkan kısmından, aynı esasa göre hesaplanan reasürör payının düşülmesinden sonra kalan tutardır.

Bu tutar, nakliyat emtia sigortalarında yıllık primin komisyon düşüldükten sonraki tutarından şirketlerin kendi saklama paylarında kalanının %25'ini geçemez. Ayrıca, gün bazlı hesaplama yöntemi uygulamasının istisnası olarak kazanılmamış prim karşılığının gün esasına göre hesaplanması mümkün olmayan reasürans ve retrosesyon işlemlerinde 1/8 yöntemi uygulanabilir.

Sigorta ve reasürans şirketlerine münhasır olmak üzere, kurum kazancından, anılan bent hükmüne istinaden karşılık ayrılabilmesi suretiyle istisnai bir uygulamaya yer verilmiştir. Buna göre, sigorta ve

⁶ 2 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 2. maddesiyle değiştirilen paragraf

reasürans şirketlerinin, tahakkuk esasına göre tespit ettikleri kurum kazançlarından, kazanılmamış prim karşılıklarını ayrıca indirebilmeleri mümkün bulunmaktadır.

Örneğin; kesilen poliçe tutarının 100 birim, 2010'a isabet eden gün sayısının 219, 2011'e isabet eden gün sayısının 146, ödenen komisyonun da 20 birim olması halinde, kazanılmamış prim karşılığı (KPK):

$(100 - 20 =) 80$ birim $[(80 \times 146)/365 =] 32$ birim olarak hesaplanacaktır.

Buna göre,

2006 yılında gider yazılacak tutar;	20 birim komisyon gideri doğrudan gider,
	32 birim KPK olmak üzere,
Toplam	52 birimdir.

Dolayısıyla, 2010 yılı net geliri $[100 - (20+32)=]$ 48 birim olacaktır.

2011 yılında ise 32 birim KPK gelire intikal ettirilecektir.

	K/Z		KPK (Pasif Hesap)	
Komisyon	20	100 Prim		32
KPK	32			

14/6/2007 tarihinde yürürlüğe giren 5684 sayılı Kanunla birlikte sigortacılık mevzuatında kazanılmamış prim karşılığı hesaplamasında daha önceki düzenlemeye göre farklılıklar bulunmasına karşılık, kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi gereken kazanılmamış prim karşılıkları, Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinin (2) numaralı alt bendi uyarınca Tebliğin bu bölümünde belirtilen esaslar çerçevesinde hesaplanacaktır.

Cari yıl gelirlerinin bir kısmının, karşılık olarak ayrılmak suretiyle izleyen yıla devredilmesi uygulaması sadece sigorta ve reasürans şirketlerince yapılabileceğinden, sigorta acentelerinin, bu hükme istinaden komisyon gelirlerini gün esasına göre tespit ederek ilgili oldukları dönemde gelir yazabilmeleri imkanı bulunmamaktadır.

Dolayısıyla, sigorta acentelerince sigorta komisyon gelirlerinin tamamının tahakkuk ettiği dönemde gelir olarak dikkate alınması gerekmektedir. Sigorta şirketlerince ödenen komisyon giderleri de yukarıdaki örnekte olduğu gibi tahakkuk ettiği dönemde gider olarak dikkate alınacaktır.

2.6.3- Hayat Sigortalarında Matematik Karşılıklar

Hayat matematik karşılıkları her sözleşme üzerinden ayrı ayrı hesaplanacak olup karşılıkların, gelirleri vergiden istisna edilmiş olan menkul kıymetlere yatırılan kısmına ait faiz ve kâr payları giderler arasında gösterilemeyecektir.

Sigortacılıkta matematik karşılıklar, sigortalılardan alınan primler üzerinden hesaplanan karşılıklar ile bu şekilde ayrılan karşılıklara yürütülen faizler olmak üzere iki kısımdan meydana gelmektedir. Başka bir ifade ile bu karşılıklar, kendine ait giderleri olan bir fondur. Matematik karşılıklar, her sigorta sözleşmesi üzerinden ayrı ayrı olmak üzere, sigorta aktüerya hesaplarına göre ve belirli istatistikî veriler dikkate alınarak hesaplanmaktadır. Sigortacılık mevzuatına göre hesaplanan matematik karşılıklar kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

Matematik karşılıkların, gelirleri vergiden istisna edilmiş menkul kıymetlere yatırılarak vergiye tabi olmayan kazanç elde edilmesi halinde, matematik karşılıkların kendine ait faiz şeklindeki giderlerinin de vergi matrahı ile ilişkilendirilmemesi gerekmektedir.

Öte yandan, sigorta ve reasürans şirketlerinde, hayat sigorta branşında teminat sağlayan şirketlerin, hayat matematik karşılıklarının yatırıma yönlendirilmesinden elde edilen kazanç ve iratları üzerinden yapılan vergi kesintileri Kurumlar Vergisi Kanununun 34 üncü maddesi uyarınca söz konusu sigorta şirketlerinin beyannameleri üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir.

2.6.4- Dengeleme Karşılığı

3/6/2007 tarihli ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanununun yürürlüğe girmesinden sonra sigorta şirketlerince deprem hasar karşılıkları adı altında karşılık ayrılmamakta olup anılan Kanunla sigorta ve reasürans şirketlerince “Dengeleme karşılığı” adı altında yeni bir karşılık ayrılabilmesine imkan sağlanmaktadır.

5766 sayılı Kanunun 20’nci maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinin (4) numaralı alt bendinde yapılan değişiklikle, deprem hasar karşılığı kaldırılarak sigorta ve reasürans şirketlerince dengeleme karşılığı adı altında ayrılan karşılıkların kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilmesine imkan sağlanmış bulunmaktadır.

Buna göre, 1/1/2008 tarihinden itibaren uygulanmak üzere takip eden hesap dönemlerinde meydana gelebilecek tazminat oranlarındaki dalgalanmaları dengelemek ve katastrofik riskleri karşılamak üzere sadece deprem ve mühendislik sigorta branşlarında verilen deprem teminatı için hesaplanan dengeleme karşılıklarının sigorta ve reasürans şirketlerince gider olarak dikkate alınabilmesi mümkün bulunmaktadır.⁷

Öte yandan, 5684 sayılı Kanun uyarınca ayrılan devam eden riskler karşılığı ve ikramiyeler ve indirimler karşılığının sigorta şirketlerince kurum kazancının tespitinde gider olarak indirimi mümkün bulunmamaktadır.

2.6.5- Ayrılan Sigorta Teknik Karşılıklarının Ertesi Bilanço Döneminde Aynen Kâra Nakledilmesi

Bir bilanço döneminde ayrılan sigorta teknik karşılıklarının ertesi bilanço döneminde aynen kâra nakledilmesi gerekmektedir.

2.7- Holding Şirketlerin Genel İdare Giderlerinin Bağlı Şirketlere Dağıtımı

Holding şirketler tarafından bağlı şirketlere, araştırma ve geliştirme, finansman temini, pazarlama ve dağıtım, yatırım projelerinin hazırlanması, hedeflerin tayini, planlama, örgütlenme kararlarının uygulanması, bilgisayar hizmetleri, sevk ve idare, mali revizyon ve vergi müşavirliği, piyasa araştırmaları, halkla ilişkilerin tanzimi, personel temini ve eğitimi, muhasebe organizasyon ve kontrolü, hukuk müşavirliği gibi konularda hizmet verilebilmektedir.

Holding tarafından, bağlı şirketlere verilen hizmetler için fatura düzenlenmesi zorunlu olup, verilen hizmetin karşılığını teşkil eden bedelin Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13. maddesinde yer alan emsallere uygunluk ilkesine göre belirlenmesi gerekir.

⁷ 3 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nin 2. maddesiyle değişen bölüm

Holding şirket tarafından verilen bu tür hizmetlerin bağlı şirketlere gider yazılabilmesi için;

- Hizmetin mutlaka verilmiş olması,
- Kesilen faturada hizmet türünün ayrıntılı olarak belirtilmesi,
- Tek faturada birden fazla hizmet bedelinin bir arada yer alması halinde her hizmet bedelinin ayrı ayrı gösterilmesi, gereklidir.

3- KURUM KAZANCININ TESPİTİNDE KABUL EDİLMİYEN İNDİRİMLER

5520 sayılı KVK'nın "**Kabul Edilmeyen İndirimler**" başlığını taşıyan 11. maddesine göre kurum kazancının tespitinde aşağıdaki indirimlerin yapılması kabul edilmez:

- a) Öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler,
- b) Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler,
- c) Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar,
- ç) Her ne şekilde ve ne isimle olursa olsun ayrılan yedek akçeler (Türk Ticaret Kanunu'na, kurumların kuruluş kanunlarına, tüzüklerine, ana statülerine veya sözleşmelerine göre safî kazançlardan ayırdıkları tüm yedek akçeler ile Bankacılık Kanunu'na göre bankaların ayırdıkları genel karşılıklar dahil),
- d) Bu Kanun'a göre hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları, 21.07.1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler ile Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ödenen gecikme faizleri,
- e) 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 giderler,
- f) Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan; yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz taşıtları ile uçak, helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ve amortismanları,
- g) Sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddî ve manevî zarar tazminat giderleri,
- h) Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddî ve manevî zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri,
- ı) Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin % 50'si (Bakanlar Kurulu bu oranı % 100'e kadar artırmaya veya sıfıra kadar indirmeye yetkilidir).

3.1- Özsermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faizler (11/1-a)

Kurum ortak veya sahiplerinin koydukları sermayenin kâr payı dışında nemalandırılmasının mümkün olmadığı kuralı gereği, öz sermaye üzerinden ödenen faizlerin gider olarak indirilemeyeceği Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinde açıkça hükme bağlanmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinin birinci fıkrasının a bendi uyarınca, öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler safi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmaz. İndirim konusu yapılan tutarlar ise kanunen kabul edilmeyen gider olarak nazara alınmalıdır.

Öz sermaye, aktif (mevcut ve alacaklar) toplamı ile borçlar arasındaki farkı ifade etmekte olup, ihtiyatlar (yedekler) ve kârlar ayrı olarak gösterilse dahi öz sermayenin bir unsurudurlar.

Türk Ticaret Kanunu'nda, sermaye şirketleri ile kooperatiflerin kural olarak esas sermaye için faiz ödeyemeyeceğine ilişkin hükümler yer almaktadır.

Bununla birlikte, anonim şirketlerde işletmenin faaliyetine başlamasına kadar geçecek olan devre için pay sahiplerine, tesisat hesabına geçirilmek üzere, muayyen bir faiz ödenmesine (hazırlık devresi faizi) dair, şirket esas mukavelesine hüküm konulabilir. Aynı şekilde yeni hisse senetleri çıkarılması halinde de sermaye artırılmasına dair kararda yeni pay sahiplerine, tesisat hesabına geçirilmek üzere, belli bir süreyle faiz ödenmesi kabul edilebilir. Kooperatifler Kanunu'nun 38. maddesine göre de, kooperatif gelir gider farkının en az % 50'si ortaklara dağıtıldıktan sonra, ortakların sermaye paylarına, genel kurul kararı ile en çok % 7 oranında faiz ödenebileceği hükmü yer almaktadır.

Türk Ticaret Kanunu veya Kooperatifler Kanunu'nun, yukarıda belirtilen hükümlerinde belirtilen sınırlar içerisinde olsun ya da olmasın, öz sermaye üzerinden faizlerin kurumlar vergisi matrahından indirilmesi mümkün değildir. Ödenen bu faizlerin, ticari karın tespitinde gider olarak dikkate alınsa bile mali karın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

3.2- Örtülü Sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faiz, Kur Farkları ve Benzeri Giderler (11/1-b)

KVK'nın 12. maddesinde örtülü sermayeye ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Bu düzenleme ile örtülü sermaye uygulamasında temin edilen borcun tamamının değil, sadece öz sermayenin üç katını aşan kısmının örtülü sermaye sayılması ve bu kısma ilişkin faiz, kur farkı ve benzeri giderlerin, Kurumlar Vergisi Kanunu uygulamasında gider kabul edilmemesi hüküm altına alınmıştır.

Bir borcun örtülü sermaye olarak adlandırılabilmesi için gerekli olan koşullar özet olarak şunlardır;

- Ortaklardan veya ortaklarla ilişkili kişilerden temin edilmiş olması,
- Hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun dönem başındaki öz sermayesinin üç katını geçmesi.

Kanun'da 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 faiz, kur farkı ve benzeri giderlerin geçici vergi dönemleri de dahil olmak üzere vergi matrahından indirilmesi mümkün olmayacaktır.

Örtülü sermayenin varlığı açısından öz sermaye karşılaştırmasında Vergi Usul Kanunu uyarınca tespit edilen hesap dönemi başındaki öz sermayenin dikkate alınması gerekmektedir. Ayrıca Borç/Öz sermaye oranının, borç veren ortaklar ve ortaklarla ilişkili kişiler için topluca dikkate alınması gerekmektedir.

Piyasa koşulları ve ticari teamüllere göre yapılan vadeli mal ve hizmet alımları ile ilgili olarak ortaya çıkan borçlanmalarda, vade farkı tutarları ayrıca hesaplanmış olsa da bu borç tutarları örtülü sermayenin varlığının tespitinde dikkate alınmayacaktır. Söz konusu süreleri aşan vadeli alımlar nedeniyle ortaya çıkan borçlar örtülü sermayenin varlığının tespitinde dikkate alınacak; bu şekilde hesaplanan örtülü sermaye tutarına isabet eden vade farkları tespit edilerek örtülü sermaye üzerinden ödenen faiz olarak kabul edilecektir.

Son olarak aşağıda sayılan borçlanmaların örtülü sermaye olarak kabul edilmeyeceğini belirtmek isteriz.

- Gayrinakdi teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yapılan borçlanmalar
- Banka ve finans kurumlarından veya sermaye piyasalarından temin edilerek aynı şartlarda kullanılan borçlanmalar
- Bankalar tarafından yapılan borçlanmalar
- Finansal kiralama şirketleri, finansman ve faktoring şirketleri ile ipotek finansman kuruluşlarının borçlanmaları.

3.3- Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Olarak Dağıtılan Kazançlar (11/1-c)

Türkiye'deki tam ve dar mükellef gerçek kişi ve kurumların tamamı bu düzenlemenin kapsamı içinde olup, ilişkili kişilerle gerek yurt içi gerekse yurt dışı faaliyetleri ile ilgili olarak yapılan mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı çerçevesinde değerlendirilecektir.

Kurumların ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmaları durumunda, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacaktır.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından söz edebilmek için;

- Bir kurum tarafından bir mal veya hizmet alım ya da satımının (alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama, kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler de bu kapsamdadır.) yapılmış olması,
- Söz konusu kurumun bu mal veya hizmet alım ya da satımını ilişkili kişilerle yapmış olması,
- Bu mal veya hizmet alım ya da satımında "emsallere uygunluk ilkesi"ne aykırı olarak fiyat veya bedel tespiti yapılmış olması gerekmektedir.

KVK'nın 13. maddesine göre, kurumların, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmaları durumunda, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacaktır. Ancak, kurumların ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine göre tespit ettikleri fiyat veya bedel üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımı yapmış olmaları durumunda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından söz edilmeyecektir.

Bu düzenleme ile vergiye tabi kazancın örtülü yollarla dağıtılıp kurum bünyesinde yapılacak vergilendirmenin kapsamı dışına çıkarılmasının önlenmesi amaçlanmıştır.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı ile ilgili olarak; **"Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ"** ile uygulamaya yön verilmiştir. ⁸

3.4- Her Ne Şekilde ve Ne İsimle Olursa Olsun Ayrılan Yedek Akçeler (11/1-c)

Bilindiği üzere yedek akçeler, Türk Ticaret Kanunu'na, kurumların kuruluş kanunlarına tüzüklerine, ana statülerine veya sözleşmelerine göre, muhtelif adlarla zorunlu ya da ihtiyari olarak kardan ayrılan

⁸ 22/04/2008 tarih ve 26855 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

meblağlardır. Yedek akçeler, gider niteliğinde değildir ve bunlar işletme bünyesinde elde edilen kazancın, dağıtılmayıp işletmede alıkonulan kısımlarıdır. Her ne şekilde ve isimle ayrılmış olursa olsun ayrılan yedek akçelerin kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün değildir.

Türk Ticaret Kanunu'na, kurumların kuruluş kanunlarına, tüzüklerine, ana statülerine veya sözleşmelerine göre safi kazançtan ayırdıkları tüm yedek akçeler ile 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'na göre ayrılan genel karşılıkların indirimi mümkün bulunmamaktadır. Öte yandan, 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'na göre ayrılan özel karşılıklar, kurum kazancının tespitinde indirilecek gider olarak dikkate alınabilecektir.

Ayrıca kurumlar karşılık, fon ve sair adlarla veya düşük değerlendirme ve yüksek oranda amortisman uygulamak suretiyle gizli ihtiyatlar da ayırabilmektedirler. İhtiyat niteliğinde olup, kanun ve ana sözleşme hükümlerine veya ortak ve hissedarların kararlarına göre kanuni, fevkalade, ihtiyari, zarar karşılıkları ve sair adlarla ayrılan her türlü yedek akçenin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

3.5- Hesaplanan Kurumlar Vergisi ile Her Türlü Para Cezaları ile Vergi Cezaları ve Gecikme Zamları (11/1-d)

KVK'ya göre hesaplanan kurumlar vergisi, her türlü para cezaları ile vergi cezaları, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ödenen her türlü kamu alacağına ait cezalar, gecikme zamları ve faizleri ile Vergi Usul Kanunu'na göre ödenen gecikme faizi ile pişmanlık zammının kurum kazancından indirimi kabul edilmemektedir.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre tecil edilen vergilere ilişkin tecil faizleri de bu kapsamda olup kurum kazancından gider olarak indirilmesi mümkün değildir.

Öte yandan, sosyal güvenlik kurumlarına ödenen gecikme cezaları ile gecikme zamları da bunların tahsilinde 6183 sayılı Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun hükümleri geçerli olduğundan dolayı gider olarak dikkate alınamayacaktır.

Son olarak, Türk Parasının Kıymetini Koruma Mevzuatı'na göre, belli fonlara ödenmesi gereken meblağların, zamanında ödenmemesi dolayısıyla katlanılan ceza, zam ve faizler kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamayacağı söylenebilecektir.

3.6- Menkul Kıymetlerin İtibari Değerlerinin Altında İhracından Doğan Zararlar (11/1-e)

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinin I-e bendi ile kanunlarla veya kanunların verdiği yetkiye dayanılarak tespit edilen hadler saklı kalmak kaydıyla, menkul kıymetlerin itibari değerlerinin altında ihracından doğan zararlar ile bu menkul kıymetlere ilişkin olarak ödenen komisyonlar ve benzeri her türlü giderler kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınamayacağı hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, menkul kıymetlerin, kanunlarla veya kanunların verdiği yetkiye dayanılarak alınan kararlarla tespit edilen hadlerin de üzerinde bir indirim yapmak suretiyle itibari değerlerinin altında ihraç edilmesi durumunda, itibari değere nazaran ortaya çıkan indirim oranının yasal düzenlemelerle cevaz verilen sınırı aşan kısmı nedeniyle katlanılan zararların kurum kazancından indirilmesi mümkün olamayacaktır.

TTK'nın 286. maddesinde, *"İtibari kıymetlerinden aşağı bir bedel ile hisse senedi çıkarılamaz"* hükmü bulunmaktadır. Dolayısıyla, kanunen itibari değerinin altında çıkarılması mümkün olmayan hisse senetlerinin itibari değerinin altında ihraç edilmeleri durumunda ortaya çıkan farklar da gider olarak indirilemeyecektir.

Tahviller için ise durum farklıdır; tahvillerin nominal değerinin %5 noksanı satılabilmesi ve yine %5'inden fazla olmamak üzere satış komisyonu verilebileceği öngörülmüştür. Bu sebeple bu rakamları aşmayan tutarların gider olarak yazılması mümkün fakat bu rakamları aşan rakamların gider olarak yazılması mümkün değildir⁹.

Maliye Bakanlığı konu ile ilgili olarak özeldeler vermiştir. Bunlardan bazıları şu şekildedir:¹⁰

- Hisselerine sahip olunan şirketin tasfiye edilmesi halinde, tasfiye tarihi itibarıyla ortaklık ilişkisinin bitmesi nedeniyle varsa tasfiye sonucu şirkete intikal eden tasfiye payının, hisse senetlerinin elden çıkarma bedeli olarak kabul edilmesi ve bu işlem sonucu ortaya çıkan kar veya zararın kurum kazancının tespitinde dikkate alınması,¹¹

- Şirket portföyünde bulunan hisse senetlerinin elden çıkarılmasında, senetlerin alış bedeliyle satış bedeli arasında oluşacak farkın ilgili döneme ilişkin kurum kazancının tespitinde dikkate alınması,¹² gerektiği şeklindedir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinin 1. fıkrasının (e) bendinde yer alan düzenleme kurumların kendileri tarafından ihraç edilen menkul kıymetleri ilgilendirmektedir. Bu giderlerin alıp sattıkları menkul kıymetlerle ilgili bir yönü bulunmamaktadır. Kurumların satın aldıkları menkul kıymetlerin alım satımından doğan zararın kurum kazancından indirilmesini engelleyen bir düzenleme yoktur.¹³

3.7- İşletmenin Esas Faaliyet Konusu ile İlgili Olmayan Deniz ve Hava Taşıtlarının Giderleri ve Amortismanları (11/1-f)

Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan bazı motorlu deniz taşıtları ile uçak, helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile amortismanlarının indirimi mümkün değildir. Düzenlemeye konu olan taşıtların işletmenin aktifinde kayıtlı olması veya kiralanmış olması durumu değiştirmemektedir. Ayrıca 180 seri nolu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde belirtildiği üzere işletmenin şirket sözleşmesinde yer alan faaliyet konusu değil fiilen yaptığı faaliyet konusu değerlendirmede esas alınmaktadır. Örneğin bir şirketin sözleşmesinde turizm faaliyeti yer almakla birlikte fiilen bu faaliyet ile uğraşmıyorsa, aktifine dahil olan yata ilişkin giderleri ya da amortismanları indirim konusu yapamayacaktır.

3.8- Kurumun Kendisinin, Ortaklarının, Yöneticilerinin ve Çalışanlarının Suçlarından Doğan Tazminat Giderleri (11/1-g)

Sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, or-

⁹ ŞENYÜZ Doğan, Türk Vergi Sistemi, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007, s.314.

¹⁰ BİYİK Recep, KIRATLI Aydın, a.g.e., s.913

¹¹ Maliye Bakanlığı'nın 15.11.2002 tarih ve 49/4913-133/049031 sayılı özeldesi

¹² Maliye Bakanlığı'nın 13.02.2002 tarih ve 50/5014-160/007183 sayılı özeldesi

¹³ Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 25.12.1968 tarih ve E:21968/2171 K:1968/6119 sayılı kararı.

taklalarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddi ve manevi tazminat giderleri indirim olarak dikkate alınamaz.

Tazminat ödemelerinin, kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınıp alınamayacağı GVK'nın 40/3. ve 40/6. maddeleri doğrultusunda tespit edilecektir.

Mezkûr kanunun 40.maddesinin 3 numaralı bendinde, ödenen tazminatların gider olarak dikkate alınabilmesi için, işle ilgili olmak kaydıyla aşağıdaki üç koşuldan birini sağlaması gerekmektedir.

- Mukavelenameye istinaden ödeme
- Kanun emrine istinaden ödeme
- İlama istinaden ödeme.

Burada dikkat edilmesi gereken bir diğer husus, yapılan tazminat ödemesi yukarıdaki şartları taşıya bile ödemelerin 41/6. madde çerçevesinde de değerlendirilmesi gerektiğidir. Söz konusu madde metnine göre; sözleşmelerde cezai şart olarak kabul edilen ödemeler hariç olmak üzere, işletme sahibinin suçundan dolayı ödenen tazminatların gider olarak indirimi mümkün değildir.¹⁴

Yapılan tazminat ödemesinin işle ilgili olması, yapılan ödemenin gider olarak kabul edilebilmesi için olmazsa olmaz koşuldur. Tazminat ödemelerinin dayanağı olan mukavelenameler ise işin yapımından önce tamamlanmış olmalıdır. Yani başlangıçta yapılmamış, sonradan yapılan sulh anlaşması gereği ödenen tazminatlar gider yazılamaz.¹⁵ Danıştay 4. Dairesi 11.12.1985 tarihinde vermiş olduğu kararda "ödemelerin dayanağının mukavelename olması halinde yazılı olmasının zorunlu olduğunu" belirtmiştir.¹⁶

Buna göre, sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar ticari faaliyet nedeniyle ödenen tazminat niteliğinde olduğundan kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Bunun dışında kalan ve kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddi ve manevi tazminatlar cezai mahiyet taşıdıklarından kurum kazancının tespitinde dikkate alınamaz.

Zarar, ziyan ve tazminat ödemesinin teşebbüs sahibinin kusurundan kaynaklanması halinde, söz konusu ödemeler gider olarak dikkate alınamaz. Bu doğrultuda, Maliye Bakanlığı'nın 18.04.2007 tarih, B.07.1.GİB.0.40/4019-35370 sayılı özeldesinde, iş kazası neticesinde ödenen manevi tazminat ve yasal faizin, ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilip indirilemeyeceği hakkında yöneltilen soruya, "... Bu çerçevede, adı geçen mükellefin iş yerinde meydana gelen kaza neticesinde bir işçisinin sol kolunu kaybetmesi üzerine (...) İş Mahkemesince verilen karara göre işçinin kazada 2/8 oranında kusuru bulunduğundan, mükellef tarafından ödenen manevi tazminat ve yasal faizlerin 2/8 oranında, Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. Maddesinin 3. Bendine göre gider yazılması mümkün bulunmaktadır. Ödenen tazminatın, işverenin kusurlu bulunduğu orana tekabül eden tutarının (6/8) ise, safi ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilemeyeceği tabiidir." cevabı verilmiştir.

¹⁴ DİKMEN M. Burçin, DEMİR Alper, "İşle İlgili Ödenen Tazminatların Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu", Vergi Dünyası, Temmuz 2010, s.22.

¹⁵ BİYİK Rıdvan, KIRATLI Aydın, Son Değişiklikler Çerçevesinde Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahlarının Tespitinde Giderler ve İndirimler, Yaklaşım Yayıncılık, 5. Baskı, 2007, s.294.

¹⁶ YALÇIN Hasan, Ticari Kazanç ve Kurum Kazancının Tespitinde Giderler, Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 5. Baskı, Şubat2011, s.616.

Literatürde Maliye Bakanlığı'nın uygulamalarını eleştiren görüşler de bulunmaktadır. Teşebbüs sahibinin "kusurlu" değil suçlu olması nedeniyle ödenen zarar, ziyan ve tazminatların gider yazılamayacağını savunan görüşler de mevcuttur. Bunu savunanların gerekçeleri aşağıdaki gibidir:

- GVK'nın 41/5. maddesinde, teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatların kanunen kabul edilmeyen gider olduğu hükme bağlanmıştır.

- Kurumlarda, teşebbüs sahibi kurumun kendisidir. Kurumu sevk ve idare edenlerin kurum adına yaptıkları ve kanunen suç sayılan işlemler, teşebbüs sahibi olan kurumun suçu sayılır ve böyle bir suç kurumun tazminat ödemesine yol açmışsa, bu tazminat kanun hükmüne veya mahkeme kararına dayansa dahi gider yazılamaz.

- Suçlu değil kusurlu olması nedeniyle ödenen tazminatlar gider olarak yazılabilir.¹⁷

Maliye Bakanlığı'na işletmeye dahil araç ile yaptığı trafik kazasında, işletme sahibi tarafından mağdur olan aileye ödenen tazminatın, ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınıp alınamayacağı sorulmuş ve Maliye Bakanlığı 27.06.2007 tarih ve B.07.1.GİB.0.40/4003-57468 sayılı özelgesinde konuya şu şekilde cevap vermiştir. "Ödenen tazminatın gider yazılabilmesi için işle ilgili olması ve sözleşmeye, ilama ve kanun emrine bağlı olması şarttır. İşle ilgili olmayan ve işle ilgili olsa dahi işletme sahibinin şahsi kusuru nedeniyle ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar ise gider olarak yazılamayacaktır. Bununla birlikte teşebbüs sahibinin, Borçlar Kanunu'nun "İstihdam edenin Kusursuz sorumluluğu" hükümleri çerçevesinde katlandığı tazminat yükümlülüğü, teşebbüs sahibinin suçundan doğan tazminat olarak kabul edilemez. Dolayısıyla işletme sahibinin şahsi kusurundan kaynaklanmayıp, çalışanların görevlerini ifa ettikleri esnada yaptıkları zarar nedeniyle ödenen ve mukavelename, ilam veya kanun emrine dayanan tazminatların, ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabileceği tabiidir. Bu nedenle ödevliye ait iş yerinde çalışan işçinin, işletmeye dahil araç ile yaptığı trafik kazasında ödevli tarafından mağdur olan aileye ödenen tazminatın gider olarak indirimi mümkün bulunmamaktadır."¹⁸ Bizim bu konudaki görüşümüz de bu yönde olup, tazminat ödemelerinin istihdam edenin kusursuz sorumluluğunu öngören hükümlerden kaynaklanması durumunda işletmenin bütün tedbirleri almış olması şartıyla gider olarak dikkate alınabilecektir.

3.9- Basın Yoluyla İşlenen Fiillerden Dolayı Ödenen Tazminatlar (11/1-h)

Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğan maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminat giderlerinin gider olarak indirimi kabul edilmeyecektir.

3.10- Alkollü İçki ve Tütün Ürünlerine Ait İlan ve Reklam Giderleri (11/1-ı)

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinin I-ı bendinde, her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin % 50'sinin gider kabul edilemeyeceği hükme bağlanmıştır. Aynı bent hükmünde, Bakanlar Kurulu'na % 50 oranının % 100'e kadar arttırma ve sıfıra kadar indirme yetkisi verilmiştir.

90/1081 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile söz konusu oran "sıfır" olarak tespit edilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanunu 2 Seri No.lu Genel Tebliği'nde; 5727 sayılı Tütün Mamullerinin Zararlarının Önlenmesine Dair Kanunda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un yürürlüğe girdiği 19.05.2008 ta-

¹⁷ YALÇIN Hasan, a.g.e., s.617.

¹⁸ DİKMEN M. Burçin, a.g.e., s.24.

rihinden itibaren yapılacak olan, her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin tamamının, ticari kazancın ve kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmasının mümkün olmadığını açıklamıştır.

Ancak, Danıştay Dördüncü Dairesi'nin Kararı ile yukarıda yer alan Tebliğ düzenlemesinin her türlü alkol ve alkollü içkilere ait ilan ve reklam giderleri yönünden yürütmesinin durdurulmasına karar verilmiştir. Söz konusu düzenlemenin tütün ve tütün mamullerine ait reklam ve ilan giderlerine ilişkin kısmı yürürlükte olup, kurumlar vergisi mükelleflerince 19.05.2008 tarihinden itibaren yapılacak tütün ve tütün mamullerine ait reklam ve ilan giderleri ile tütün ve tütün mamullerinin spor sahalarına, sporcuların veya diğer ilgililerin spor giysilerinin ya da spor araç ve gereçlerinin üzerine yazılı veya elektronik sinyaller yardımıyla sanal olarak kurumun tanıtımının yapılmasını sağlayacak amblem, marka, isim ve benzeri işaretler konulması suretiyle yapılacak reklam harcamalarının kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

Diğer taraftan, Tebliğ'in sponsorluk harcamalarına ilişkin bölümünde, spor sahalarına, sporcuların veya diğer ilgililerin spor giysilerinin ya da spor araç ve gereçlerinin üzerine yazılı veya elektronik sinyaller yardımıyla sanal olarak kurumun tanıtımının yapılmasını sağlayacak amblem, marka, isim ve benzeri işaretler konulması gibi doğrudan ticari fayda sağlayan ve kurumun tanıtımını amaçlayan harcamaların reklam harcaması olarak değerlendirileceği belirtilmiştir. Dolayısıyla, her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerinin tanıtımına yönelik bu tür reklam harcamalarının da kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerekmektedir.

3.11- Kurumların Yönetim Kurulu Başkan ve Üyelerine Verilen Temettü İkramiyeleri

Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesi uyarınca, idare meclisi başkan ve üyelerine ödenen kâr payları menkul sermaye iradı olarak sayılmıştır. Bu itibarla, söz konusu kâr payı ödemelerinin kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Öte yandan, kurum personeline ödenen temettü ikramiyeleri Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesine göre ücret sayıldığından bu ödemeler kurum kazancının tespitinde ücret gideri olarak dikkate alınmaya devam edilecektir. Söz konusu temettü ikramiyelerinin bilanço günü itibarıyla ödenecek toplam tutarı kesinleştiğinden, çalışanlara o yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresinin sonuna kadar ödenecek temettü ikramiyeleri, ilgili olduğu yılın kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Aynı husus çalışanlara ödenen performans değerlemelerine bağlı olarak verilecek prim ve ikramiyeler için de geçerlidir. Diğer taraftan, ücret niteliğindeki bu ödemelerin nakden veya hesaben yapıldığı dönemde vergi kesintisine tabi tutulması gerekeceği tabiidir.

3.12- Kanunen Yasaklanmış Fiiller Nedeniyle Katlanılan Giderler

Kanunen yasaklanmış fiiller nedeniyle katlanılan giderler ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili giderler niteliğinde olmadığından, bu giderlerin gelir ve kurum kazancından indirilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla, rüşvet verme fiili Türk Ceza Kanunu'nun 252. maddesinde suç olarak tanımlandığından, rüşvet ve rüşvet ile ilgili her türlü gider, vergiye tabi ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınmayacaktır.¹⁹

¹⁹ 3 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile eklenmiştir (20.11.2008 tarih ve 27060 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.).

3.13- Kurumlar Vergisinden İstisna Kazançlara İlişkin Giderler

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin son fıkra hükmüne göre, iştirak hisseleri alımıyla; ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin giderlerin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan zararların istisna dışı kurum kazancından indirilmesi mümkün değildir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin söz konusu hükmü ile kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin olarak yapılan giderlerin, kurumun vergiye tabi diğer kazanç tutarının tespitinde kurum kazancını azaltıcı veya kurum zararlı ise bu zararı artırıcı bir unsur olarak indirim konusu yapılması önlenmiştir. Anılan hüküm istisna kazanç tutarının tespitinde söz konusu kazancın elde edilmesi ile ilgili yapılan giderlerin istisna kazançla ilişkin hasıllattan indirilmesini engellemektedir.

İstisna kazançlar ile diğer faaliyetlerden doğan kazançların, işletme kayıtlarında ayırımının yapılması ve istisna kazançlara ilişkin maliyet ve gider unsurlarının, diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlarla ilişkilendirilmemesi gerekmektedir.

Ayrıca, teknoloji geliştirme bölgelerinde veya serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin, bölgedeki istisna kapsamındaki faaliyetlerinin zararlı sonuçlanması halinde, söz konusu zarar tutarı "**kanunen kabul edilmeyen gider**" olarak dikkate alınacaktır.

3.14- Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'na Göre İndirimi Kabul Edilmeyen Tutarlar

16.06.2006 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 88. maddesinde, kuruma fiilen ödenmeyen prim tutarlarının gelir veya kurumlar vergisi uygulamasında gider yazılamayacağı hükme bağlanmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin 2. bendine göre, ticari kazancın tespitinde, işverenlerce hizmet erbabı için ödenen sigorta primleri gider olarak indirilebilmektedir. Bu nedenle, sigorta primleri dönemine ve ait olduğu yıla bakılmaksızın fiilen ödendiği tarihte gider yazılacaktır.

5510 sayılı Kanun'un 88. maddesi gereğince bir aya ait sigorta primleri ertesi ayın sonuna kadar ödenebileceğinden, Aralık ayına ait olan sigorta primlerinin ertesi yılın Ocak ayı içinde ödenmesi durumunda bu primler Aralık ayının gideri olarak dikkate alınabilecektir.

3.15- Kurum Kazancının Elde Edilmesi ve İdame Ettirilmesi ile İlgili Bulunmayan Giderler

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinde kanunen kabul edilmeyen giderler 10 bent halinde sayılmıştır. Bununla birlikte kurum kazancı ticari kazanç gibi hesaplanacağından, yapılan giderle kazancın elde edilmesi ve idamesi arasında açık bir bağın bulunması gerekir. Dolayısıyla, yapılan giderler ile kazancın elde edilmesi arasında herhangi bir bağın bulunmaması durumunda bu harcamalar kurum kazancının tespitinde gider olarak kabul edilmeyecektir. Örneğin Danıştay 4. Daire tarafından verilen 06.05.1998 tarihli kararda, "Davacı kurum faaliyet alanının madencilik olması ve ana sözleşmesinde bankacılık faaliyetiyle ilgili hüküm bulunmaması nedeniyle, bankacılık danışma hizmeti için alınan faturanın gider olarak kaydı mümkün değildir."

3.16- Belgelendirilmeyen Giderler

Kurumların yapmış oldukları harcamaları Vergi Usul Kanunu'nun 227. maddesi hükmü gereğince belgelendirme zorunluluğu bulunmaktadır. Bu nedenle, Vergi Usul Kanunu hükümlerinde yer alan

tevsik edici belgelerle belgelendirilmeyen harcamalar gider olarak kabul edilmez. Ancak Vergi Usul Kanunu'nun 228. Maddesinde genel kural olan belgelendirmeye istisna nitelik taşıyan düzenlemeler getirmiştir. Bu maddeye göre aşağıdaki giderler için ispat edici vesika aranmayacaktır.

1. Örf ve teamüle göre bir vesikaya göre isnat ettirilmesi mutad olmayan müteferrik giderler;
2. Vesikanın teminine imkân olmayan giderler;
3. Vergi kanunlarına göre götürü olarak tespit edilen giderler.

Danıştay tarafından bu konu ile ilgili olarak verilmiş olan kararlar bulunmaktadır. Bunlardan bazılarına aşağıda yer verilmiştir.

- Yapılmış olduğu ihtilafsız olan tamir masrafları için belge ibraz edilmemesi, gider yazılmamasını gerektirmez.²⁰

- Satış faturasında iskonto olarak gözükmeyen, alıcı tarafından hasılat olarak kaydedilmemiş bulunan ve karşı tarafın mutabakatını gösteren bir belgeyle ispatlanamayan iskontoların, satıcı tarafından gider olarak yazılması kabul edilemez.²¹

- Satın alındığı gerçek olan ve de aksi kanıtlanamayan emtialar, usulüne uygun belgeye dayanmasa da gider yazılabilir.²²

3.17- Dönemsellik İlkesine Uymayan Giderler

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6. maddesi gereği kurum kazancı ticari kazanç gibi hesaplanmaktadır. Ticari kazancın elde edilmesinde ise tahakkuk esası geçerlidir. Tahakkuk esası gereği, kazancın elde edildiği döneme ilişkin giderler kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılır. Dönemi aşan giderler ise dönemsellik ilkesi gereği ödendikleri dönemde değil, ilgili oldukları dönemde indirim konusu yapılabilir.

3.18- Özel Kanunlarda Düzenlenmiş Kabul Edilmeyen Ödemeler

- 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 14. maddesinde gelir ve kurumlar vergisinin matrahının tespitinde gider kabul edilmeyeceği belirtilen vergi ve cezalar ile gecikme zamları kurum kazancının tespitinde gider olarak kabul edilmez.

- Kurumlarca ödenen özel iletişim vergisi Gider Vergileri Kanunu'nun 39. maddesinde yer alan hüküm gereği kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilemez.

- 4857 sayılı İş Kanunu'nun 30. maddesi uyarınca, özürlü çalıştıran mükellefler tarafından, çalıştırdıkları özürlü personelin sigorta primi işveren hissesinin söz konusu madde kapsamında Hazine'ce karşılanan kısmının gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması mümkün değildir.

- 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu'nun geçici 7. maddesi uyarınca, anılan madde kapsamında İşsizlik Sigortası Fonu'ndan karşılanan sigorta primine ait işveren hisselerinin gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması mümkün değildir.

- 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 81. maddesi uyarınca, anılan madde kapsamında Hazine'ce karşılanan sigorta primine ait işveren hisselerinin gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması mümkün değildir.

²⁰ Danıştay Üçüncü Dairesi'nin 08.02.2000 tarih ve E.1998/2248 K:2000/442 sayılı kararı.

²¹ Danıştay Onüçüncü Dairesi'nin 24.02.1976 tarih ve E.1975/830 K:1976/590 sayılı kararı.

²² Danıştay Üçüncü Dairesi'nin 20.09.1998 tarih ve E.1987/1585 K:1988/2047 sayılı kararı

4- SONUÇ

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun uygulaması bakımından kanunen kabul edilen ve edilmeyen giderler, kurumlar vergisi matrahını ve dolayısıyla ödenecek kurumlar vergisini doğrudan etkilemesi bakımından büyük sahiptir. Tam ve dar mükellef kurumların kazançlarının belirlenmesinde ve vergi matrahının (mali kârın) tespitinde tüm harcamaların vergisel bakımdan indirilebilecek gider olarak kabulü mümkün bulunmamakta ve gider olarak yapılan harcamalardan hangilerinin kanunen kabul edilebilir gider olacağının belirlenmesi zorunluluğu doğmuştur. Bu kapsamda kanunen kabul edilen ve edilmeyen giderlerin ayrıştırılması bakımından bu hükümleri düzenleyen Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. ve 41. maddeleri ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. ve 11. maddelerinde yer alan düzenlemelerin bilinmesi önem arz etmektedir. Çalışmamızda Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre kurum kazancının tespit edilmesinde indirilebilecek ve indirilemeyecek giderler açıklanmaya çalışılmıştır.

KAYNAKÇA

- 2 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 2. maddesiyle değiştirilen paragraf
- 3 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 2. maddesiyle değişen bölüm
- 3 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile eklenmiştir (20.11.2008 tarih ve 27060 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.).
- 22/04/2008 tarih ve 26855 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.
- Danıştay Üçüncü Dairesi'nin 08.02.2000 tarih ve E.1998/2248 K:2000/442 sayılı kararı.
- Danıştay On üçüncü Dairesi'nin 24.02.1976 tarih ve E.1975/830 K:1976/590 sayılı kararı.
- Danıştay Üçüncü Dairesi'nin 20.09.1998 tarih ve E:1987/1585 K:1988/2047 sayılı kararı
- Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 25.12.1968 tarih ve E:21968/2171 K:1968/6119 sayılı kararı.
- Maliye Bakanlığı'nın 19.06.2007 tarih ve 50/5014-344/055251 sayılı özelgesi.
- Maliye Bakanlığı'nın 15.11.2002 tarih ve 49/4913-133/049031 sayılı özelgesi
- Maliye Bakanlığı'nın 13.02.2002 tarih ve 50/5014-160/007183 sayılı özelgesi
- BIYIK Recep, KIRATLI Aydın, "Giderler ve İndirimler (Güncellenmiş 6. Baskı)", Cem Web Ofset, Ankara, 2010.
- BIYIK Rıdvan, KIRATLI Aydın, Son Değişiklikler Çerçevesinde Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahlarının Tespitinde Giderler ve İndirimler, Yaklaşım Yayıncılık, 5. Baskı, 2007.
- DİKMEN M. Burçin, DEMİR Alper, "İşle İlgili Ödenen Tazminatların Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu", Vergi Dünyası, Temmuz 2010.
- ŞENYÜZ Doğan, Türk Vergi Sistemi, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007.
- YALÇIN Hasan, Ticari Kazanç ve Kurum Kazancının Tespitinde Giderler, Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 5. Baskı, Şubat2011.