



## TİCARİ KAZANCIN TESPİTİNDE HÂSILATTAN İNDİRİLECEK ve İNDİRİLEMAYECEK GİDERLER

*DEDUCTIBLE AND NON-DEDUCTIBLE  
EXPENSES IN THE DETERMINATION OF  
BUSINESS INCOME*

Uğur UĞURLU<sup>\*)</sup>

### ÖZET

Gelir vergisinde matrahı hesaplarırken dikkat edilmesi gereken en önemli konulardan birisi de kanunen kabul edilen ve edilmeyen giderlerdir. Ticari kazancın tespitinde indirilebilecek ve indirilemeyecek giderlere ilişkin düzenlemelere Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. ve 41. maddesinde yer verilmiştir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin ilk fıkrasında "Safi kazancın tespit edilmesi için aşağıdaki giderlerin indirilmesi kabul edilir" denildikten sonra maddeler halinde indirilebilecek giderlere ilişkin açıklamalar, Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinin ilk fıkrasında ise "Aşağıda yazılı ödemelerin gider olarak indirilmesi kabul olunmaz" denildikten sonra maddeler halinde açıklamalar yapılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Ticari kazanç, safi kazanç, indirilecek gider, indirilemeyecek gider, kanunen kabul edilmeyen gider

### ABSTRACT

One of the most important points that one should be careful about is legally deductible and non-deductible expenses. The rules concerning determination of business income exist under Article 40 and 41 of the Income Tax Law (hereafter the ITL). Explanations regarding deductible expenses are provided in of Article 40 of the ITL by saying in the first paragraph of the Article: "Deduction of following expenses are accepted so as to determine net income". Explanations regarding nondeductible expenses, however, are provided under Article 41 of the ITL by stating in the first paragraph of the Article: "Deduction of following payments as expenses are not accepted".

**Key Words:** Business income, net income, deductible expense, nondeductible expense, legally nondeductible expense

<sup>\*)</sup> EVM, YMM

## 1- GİRİŞ

Bilindiği üzere ticari kazancın tespitinde indirilebilecek ve indirilemeyecek giderlere ilişkin düzenlemelere Gelir Vergisi Kanunu'nun 40 ve 41. maddesinde yer verilmiştir. Biz de bu çalışmamızda ticari kazancın tespitinde hâsılatan indirilebilecek ve indirilemeyecek giderlere ilişkin yasal düzenlemeleri detaylı bir şekilde açıklamaya çalışacağız.

## 2- TİCARİ KAZANCIN TESPİTİNDE İNDİRİLECEK GİDERLER

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin ilk fıkrasında "*Safi kazancın tespit edilmesi için aşağıdaki giderlerin indirilmesi kabul edilir*" dendiikten sonra maddeler halinde indirilebilecek giderlere ilişkin açıklamalar yapılmıştır. Buna göre ticari kazancın tespitinde hâsılatan indirilebilecek giderleri şöyle sıralayabiliriz.

### 2.1- Ticari Kazancın Elde Edilmesi ve İdame Ettirilmesi İçin Yapılan Genel Giderler

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/1. maddesinde, "*Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler; (İhracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hâsılatın binde beşini aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilirler.)*" hükmü yer almaktadır.

Bu bentte yer alan düzenlemeye göre ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler safi kazancın tespitinde hasılatan indirim konusu yapabilecektir. Ancak ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan bu genel giderlerin; kazancın elde edilmesi ve idamesi açısından bir illiyet bağının bulunması ve kazancın elde edilmesine yönelik olması gerekmektedir. Bu giderlere kırtasiye, temizlik, ısıtma, aydınlatma, su ve telefon giderleri, işyeri, araç vb. giderleri, yapılan işle orantılı temsil ve ağırlama giderleri, bina, taşıt, emtia ve bunlara yönelik sigorta giderleri, finansman giderleri, pazarlama, satış ve dağıtım giderleri, reklam giderleri, yurt dışındaki kişilere ödenen komisyonlar, reklam giderleri, sorunlu ürün iadesi ve komisyon giderleri örnek olarak gösterilebilir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/1. maddesini indirilebilecek giderler ve götürü gider olmak üzere iki kısımda irdeleyebiliriz.

#### 2.1.1- Belgeli Giderler

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin 1. bendinde ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin indirilebilmesi için, yapılan giderin; ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılmış olması, Vergi Usul Kanunu'nda belirtildiği şekilde belgelendirilmesi gerekmektedir.

Ayrıca yapılan giderin maliyet unsuru olmaması, giderin kazancın elde edilmesi için veya gelir harcaması çerçevesinde yapılması, yapılan gider karşılığında maddi veya gayri maddi bir kıymet iktisap edilmemiş olması gerekir. Ticari kazancın elde edilmesi ve idamesi için yapılan genel giderler aşağıdaki gibidir.

**2.1.1.1- Kırtasiye, Temizlik, Isıtma, Aydınlatma, Su ve Telefon Giderleri**

İşletmeler tarafından yapılan su, elektrik, doğalgaz ve telefon harcamaları, bu harcamaların yapıldığı birimlere bağlı olarak gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacaktır.

**2.1.1.2- İşyeri ve Taşıt Kira Giderleri**

İşletmelerin taşıt kiralamaları halinde bu kiralama nedeniyle yaptıkları ödemeler Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/1. maddesine göre genel gider olarak dikkate alınacaktır. Ancak, kiralanan taşıta ait diğer giderler 40/5. maddeye göre gider yazılacaktır.

Kiralanan işyerine ilişkin kira giderleri, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi amacıyla yapılması durumunda genel gider olarak indirilebilecektir.

Kiralanan işyerinin üretimle ilgili olması halinde, söz konusu kiralama ile ilgili olarak yapılan ödemeler, genel gider değil, üretim maliyetinin bir parçası olacaktır.

**2.1.1.3- Yapılan İşle Orantılı Temsil ve Ağırlama Giderleri**

Ticari kazancın elde edilmesi veya idame ettirilmesi için yapılan temsil ve ağırlama giderleri, gider olarak dikkate alınabilecektir.

**2.1.1.4- Bina, Taşıt, Emtia ve Bunlara Yönelik Sigorta Giderleri**

Bina, taşıt ve emtiaya ilişkin yaptırılacak sigorta giderleri genel gider olarak indirilebilecektir.

**2.1.1.5- Finansman Giderleri**

Faaliyetin yürütülmesine yönelik olarak sağlanan finansmanlar için ödenen faizler, bu harcamaların yapıldığı birime göre, maliyete intikal ettirilecek veya dönem kazancının tespitinde genel gider olarak indirilebilecektir.

163 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'ne göre, yatırım finansmanında kullanılan kredilerin faizlerinden kuruluş dönemine ait olanların maliyete eklenmesi, işletme dönemine ait olanların ise gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması mümkündür. Döviz kredilerinden kaynaklanan kur farklarından sabit kıymetin iktisap edildiği dönem sonuna kadar olanların kıymetin maliyetine, bu dönemden sonra çıkanların ise ait oldukları yıllarda gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmesi söz konusu olacaktır.

Anlaşılacağı üzere kredi faizlerinin kuruluş dönemiyle ilgili olan kısmının maliyete ilave edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Ancak 163 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde yer alan **"kuruluş dönemi"** ve **"işletme dönemi"** ifadeleri tam olarak açıklanmamış olmakla birlikte Vergi İdaresi, iktisadi kıymetin iktisap tarihinden hesap dönemi sonuna kadar geçen süreyi kuruluş dönemi, aktifleştirmenin yapıldığı hesap döneminden sonraki dönemleri ise işletme dönemi olduğunu kabul etmiştir.

Nitekim 187 Seri No.lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde de bu hususa yer verilmiş ve iktisadi kıymetin aktife alındığı yılın (dönemin) sonuna kadar tahakkuk eden kredi faizleri ve kur farklarının maliyete intikal ettirilmesinin zorunlu olduğu belirtilmiştir

Alınan kredinin mal alımında kullanılması halinde ise stoklara girdiği tarihe kadar olan kur farklarının maliyete intikal ettirilmesi, bu tarihten sonraki kur farklarının doğrudan gider kaydedilmesi mümkündür.

Kredi kullanılarak veya döviz cinsinden borçlanılarak satın alınan hisse senetlerinin satın alınmasından sonra doğan finansman giderleri ve kur farklarının doğrudan gider kaydedilmesi mümkündür.

#### **2.1.1.6- Finansal Kiralama Giderleri**

Finansal kiralama sözleşmelere istinaden dönemsel olarak ödenecek kiralama giderleri, anapara ve faiz olarak ayrıştırılacak anaparaya isabet eden kısım amortisman yoluyla itfa edilecek, faize ilişkin kısım ise gider olarak indirilebilecektir.

Finansal kiralama yoluyla edinilen kıymetlere ilişkin olarak kiralama süresi içinde sözleşmeye istinaden yabancı para üzerinden yapılan kira ödemelerinin değerlendirilmesi sonucu ortaya çıkan kur farklarının, finansal kiralama konusu kıymetin maliyetine intikal ettirilmesi ve maliyete eklenen kur farklarının ilgili kıymetin amortisman süresi içinde itfa edilmesi gerekir.

#### **2.1.1.7- Pazarlama, Satış, Dağıtım ve Reklam Giderleri**

Piyasadan satın alınan veya ithal edilen malların promosyon ürünü olarak müşterilere verilmesi, mükellefler açısından pazarlama niteliğini taşımakta ve bu malların alış bedelleri Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/1. maddesine göre gider olarak kaydedilebilmektedir. Reklam nedeniyle yapılan harcamalar da gider olarak dikkate alınacaktır.

#### **2.1.1.8- Factoring Giderleri**

Factoring, vadeli alacakların garanti altına alınması ve tahsilat garantisi sağlanan vadeli alacağın belli bir iskonto oranı ile factoring şirketi tarafından vadesinden önce alacaklıya ödenmesidir. Bu iskonto bedeli ve komisyonlar finansman gideri olarak indirilebilecektir.

#### **2.1.1.9- İşveren Tarafından SSK'ya Ödenen Sigorta Primleri ile Emekli Sandığı'na Ödenen Emekli Aidatları**

İşveren tarafından ödenen SSK işveren payı, ücret ödemesinin bir parçası olup, Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin 1. bendi kapsamında değerlendirilerek gider yazılır.

#### **2.1.1.10- Yurt Dışındaki Kişilere Ödenen Komisyonlar, Reklam Giderleri, Reklamasyon ve Simsariye Giderleri**

Yurt dışındaki kişilere ödenen komisyonlar, reklam giderleri, reklamasyon ve simsariye giderleri de genel gider olarak dikkate alınabilecektir.

#### **2.2- Götürü Gider**

Dikkat edileceği üzere Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/1. maddesinin parantez içi hükmünde, "İhracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hâsılâtın binde beşini aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilirler." hükmü yer almaktadır.

İhracat, yurtdışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetinde bulunan mükelleflere, bu dönem giderlerine ilaveten, bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hasılâtın binde beşini aşma-

mak şartıyla, yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları tutarı gider olarak indirebilme imkanı getirilmiştir.

Götürü gider uygulamasında, mükelleflerin bu uygulamaya yönelik olarak herhangi bir belge ibraz etme yükümlülükleri bulunmamaktadır.

194 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'ne göre, dövizlerin, kambiyo mevzuatı gereğince Türkiye'ye getirilme şartı aranılmayacaktır.

Söz konusu uygulamadan ihracat, yurt dışında inşaat, onarım, montaj, taşımacılık ile uğraşanlar yararlanabilecektir. Götürü gider uygulamasından tüm tam ve dar mükellefler yararlanabilecektir.

İhracat, yurt dışında inşaat, onarım, montaj ve teknik hizmetler, taşımacılık faaliyeti bulunmayanlar götürü gider uygulamasından yararlanamayacaktır. Ayrıca 194 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği gereği Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yaptıkları ulaştırma işlerinden kazanç elde eden dar mükellefiyete tabi bulunanların götürü gider uygulamasından yararlanmaları söz konusu değildir.

Yine 223 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği gereği ihraç kaydıyla mal tesliminde bulunan mükelleflerde götürü gider uygulamasından yararlanmaları söz konusu değildir.

Sadece Türk Lirası karşılığı yapılan ihracat hâsılatı, azami gider tutarının tespitinde dikkate alınmayacaktır. KKTC'ye TL karşılığı yapılan ihracat, döviz cinsinden hâsılat olarak kabul edilecektir.

### **2.2.1- Hizmetli ve İşçilerin İş Yerinde veya İş Yerinin Müştemilatında İaşe ve İbate (Yiyecek ve Barınma) Giderleri, Tedavi ve İlaç Giderleri, Sigorta Primleri ve Emekli Aidatı, 27. Maddede Yazılı Giyim Giderleri**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/2. maddesinde, "*Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müştemilatında iaşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı (Bu primlerin ve aidatın istirdat edilmemek üzere Türkiye'de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartıyla), 27'nci maddede yazılı giyim giderleri;* hükmü yer almaktadır.

Bu bentte yer alan düzenlemeye göre işverenler tarafından işyerinde çalışan hizmetli ve işçilere yapılacak her türlü ödeme ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

Ancak, hizmetli ve işçiye sağlanan menfaatin ücret olarak vergilendirildikten sonra mı, yoksa bazı istisnai durumlar nedeniyle vergilendirilmeden mi gider yazılacağı hususu Gelir Vergisindeki istisna ve muafiyetler dikkate alınarak belirlenecektir.

### **2.2.2- Ücret Ödemeleri**

Ödenen ücretler üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle ücret ödemeleri, Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/1. maddesine göre genel gider olarak indirilebilecektir.

### **2.2.3- Kıdem Tazminatları**

Kıdem tazminatları, Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/1. maddesi hükmünce, tahakkukun yapıldığı yılda indirim konusu yapılabilecektir. Ancak, kıdem tazminatları için ayrılan karşılıkların matrahtan indirilmesi mümkün değildir.

**2.3- Ayın Şeklinde Sağlanan Menfaatler**

Gelir Vergisi Kanununda ayın şeklinde sağlanan bazı menfaatler istisna edilmiş bu istisna edilen kısmın tamamı vergilendirilmeksizin, istisnayı aşan ve istisna edilmeyen menfaatler, vergilendirilmek suretiyle gider olarak indirilebilecektir.

**2.3.1- Personele Yemek Vermek Suretiyle Sağlanan Menfaatler**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 23/8. maddesine göre, işverenlerce hizmet erbabına işyerinde veya eklentilerinde yemek vermek suretiyle sağlanan menfaatler herhangi bir tutarla sınırlı olmaksızın vergiden müstesnadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/2. maddesinde, mükellefin işinde çalışan hizmetli ve işçilerin işyerinde veya işyerinin eklentilerinde, yiyecek ve barınma giderleri ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilecektir.

Ancak, bu neviden harcamaların işyerinde veya işyerinin eklentilerinde yapılmaması durumunda yapılan giderler Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/1'inci maddesi çerçevesinde ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel gider olarak dikkate alınacaktır. (İşverenlerce, işyerinde veya işyerinin eklentilerinde yemek verilmeyen durumlarda çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin 2014 yılı için 12,00 TL'si vergiden istisna olup, aşan kısım ise ücret olarak vergilendirilecektir. Yemek bedeline KDV dahil edilmeyecektir.) İşverenlerce personeline nakit şeklinde yapılan ödemeler ile evine götürmek için verdiği ayınlar ise, istisnadan yararlanamayacaktır.

**2.3.2- Personele Konut Tahsisi**

Personele yapılan konut tahsisinin Gelir Vergisi Kanunu'nun 61'inci maddesi uyarınca ücret sayılarak vergilendirilmesi, işletmenin ise anılan ücretin brüt tutarını ücret gideri olarak genel giderler kapsamında değerlendirerek ticari kazançtan indirim konusu yapması gerekir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/2'nci maddesinde yapılan düzenleme ile hizmetli veya işçilerin işyerinde veya işyerinin eklentilerinde barınma giderleri doğrudan gider yazılabilecektir. Bu durumda söz konusu barınma bir menfaat olarak değerlendirilmediğinden ücret olarak da dikkate alınmadan gider olarak indirilebilecektir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 23/9'uncu maddesinde de genel olarak maden işletmelerinde ve fabrikalarda çalışan işçilere ve özel kanunlarına göre barındırılması gereken memurlarla müstahdemlere konut tedariki ve bunların aydınlatılması, ısıtılması ve suyunun temini suretiyle sağlanan menfaatler ile mülkiyeti işverene ait brüt alanı 100 m<sup>2</sup>'yi aşmayan konutların hizmet erbabına mesken olarak tahsisi suretiyle sağlanan menfaatlerin gelir vergisine tabi olmadığı hüküm altına alınmıştır. Bu şekilde sağlanan menfaatler, ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınacaktır. Personele konut tahsisi aynı zamanda KDV'den de istisnadır.

**2.3.3- İşveren Tarafından Yapılan Giyim Giderleri**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/2. maddesinde gider olarak dikkate alınabilecek giyim giderleri, aynı Kanunun 27. maddesinde sayılan giyecek giderleri ile sınırlandırılmıştır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 27/2. maddesinde sayılan giyecekler ise; demirbaş olarak verilen, yani resmi ve özel müesseselerce

çalışanlara işin gereği olarak verilen ve bunların işten ayrılmaları halinde geri alınan baret, kask, iş tulumu, iş önlüğü, çizme gibi eşyalar, tek tip giysiler v.b. gibi giyim eşyalarıdır.

Hizmet erbabına özel hayatında kullanmak üzere, işveren tarafından verilen giyim eşyası ayın şeklindeki ücret olarak kabul edilir ve vergiye tabi tutulur.

#### **2.3.4- İşveren Tarafından Yapılan Taşıma Giderleri**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 23/10. maddesinde, hizmet erbabının toplu olarak işyerlerine gidip gelmelerini sağlamak amacıyla işverenler tarafından yapılan taşıma giderlerinin gelir vergisinden istisna olacağı hüküm altına alınmıştır.

Servis aracı olarak kullanılan taşıtın işletmenin mülkiyetinde olması halinde buna ait harcamalar, gider yazılacaktır. Bu hizmetin dışardan temini halinde yapılan harcamalar alınacak belgeler doğrultusunda gider yazılacaktır.

Ayrıca hizmet erbabına özel makam arabası verilmesi, ücret olarak vergilendirilip gider yazılabilecektir. Hizmet erbabına toplu taşıma kartları alınması ücret olarak vergilendirilip gider yazılabilecektir.

Personele verilen toplu taşıma kartının bedeli net ücret ödemesi olarak dikkate alınacaktır. Yol parası ve benzeri giderlerin ödenmesi yapılan ödemeler brütleştirilmek suretiyle vergilendirilip gider olarak dikkate alınabilecektir.

#### **2.4- Personele Ayın Verilmesi**

Personele ayın ve menfaat sağlanması durumunda Gelir Vergisi Kanunu'nun 63. maddesinde belirtilen perakende satış fiyatları ve emsal bedeller net ücret ödemesi olarak kabul edilip bu tutarlardan brüt tutara gidilerek gider yazılacak ücret tutarı bulunacaktır. Personele sağlanan bu tür menfaatler KDV'ne de tabi tutulacaktır.

#### **2.5- Sigorta Primleri, Emekli Aidatları, Tedavi ve İlaç Giderleri**

Sigorta şirketleri ve emekli sandıklarına işveren payı olarak ödenen tutarlar, Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin 2. bendi kapsamında gider yazılabilecektir.

Sigorta primleri ve emekli aidatları; Türkiye'de kanunla kurulan sigorta şirketleri ve tüzel kişiliği haiz bulunan emekli ve yardım sandıklarına geri alınmamak üzere işveren payı olarak ödenen tutarları ifade etmektedir.

Özel sigortalar için yapılan ödemeler bu kapsamda değerlendirilmeyecektir. Özel sigortalar için işverenlerce ödenen primler, ücretin brüt tutarına dahil edilecek ve ücret gideri olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/1'inci maddesi uyarınca genel gider olarak dikkate alınacaktır.

Sosyal güvenlik primlerinin gider yazılabilmesi için sosyal güvenlik kurumlarına fiilen ödenmiş olması gerekir. Bu nedenle, sigorta primleri, dönemine ve ait olduğu yıla bakılmaksızın fiilen ödendiği tarihte gider yazılacaktır.

Ancak, 174 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin C bölümündeki açıklamaya göre, Sosyal Güvenlik Mevzuatı 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.

Ayrıca, 3279 sayılı Kanuna göre mükellefçe ödenen sosyal güvenlik destekleme primleri ile 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanununun 49'uncu maddesine göre, işsizlik sigortasına işverenlerce ödenen primler de gider olarak dikkate alınabilecektir.

Diğer taraftan, 110 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde; Gelir Vergisi Kanununun sâfi ticari kazancın tespitinde indirilecek giderlere ilişkin 40'ıncı maddesinde, teşebbüs sahipleri tarafından kendileri için emekli ve yardım sandıklarına veya sigorta şirketlerine ödenen emekli aidatı ve sosyal sigorta primlerinin, gider yazılmasını öngören bir hüküm yer almamakla beraber; Bağ-Kur giriş keseneği ve Bağ-Kur primlerinin Sosyal Güvenlik Mevzuatı uyarınca vergi uygulamasında gider olarak gösterilebileceği açıklamaları yer almaktadır.

Sosyal Güvenlik Mevzuatında yer alan bu hüküm karşısında, bu Mevzuat uyarınca ödenen giriş keseneği ve primlerin, teşebbüs sahipleri tarafından hesaplara gider olarak yazılması gerekmekte ise de, söz konusu Bağ-Kur giriş keseneği ve primlerinin doğrudan doğruya kayıtlara gider olarak intikal ettirilmesi halinde, özellikle ortaklıklarda, her bir ortağın ortaklıktaki kâr payının her zaman eşit olmayaacağı; ödenecek giriş keseneği ve primlerin seçilen aylık gelir basamağına göre değişebileceği ve bu nedenlerle de sâfi ticari kazancın tespitinde bazı güçlükler ve sakıncalar doğabileceği açıktır.

Bu durumda, 110 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği uyarınca;

\*Bağ-Kur giriş keseneği ve sigorta primlerinin Gelir Vergisi Kanununun 89/1'inci maddesi hükmüne paralel olarak, gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olduğunun tevsik edilmesi kaydıyla, mükellefler tarafından ticari kazançları dolayısıyla verilecek yıllık beyannamede bildirilen gelirden indirilmesi;

\*Adi komandit şirketlerinin komanditer ortakları ile limited şirket ortakları hakkında da yukarıdaki esaslar dairesinde işlem yapılması;

\*Sosyal Güvenlik Mevzuatı kapsamına giren serbest meslek erbabının, Gelir Vergisi Kanununun 68/8'inci maddesi hükmüne dayanarak hasılatlarından emekli aidatı veya sosyal sigorta primi indirmemiş olmaları şartıyla, anılan Mevzuat gereğince ödedikleri Bağ-Kur giriş keseneği ve primlerini gider yazmaları gerekmekte ise de yukarıda belirtilen nedenler karşısında, bu kimselerin de, Bağ-Kur giriş keseneği ve primlerini serbest meslek kazançları ile ilgili olarak verecekleri yıllık beyannamelerinde gösterdikleri gelirden indirmeleri, gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin 2. bendine göre, hizmetli ve işçilerin tedavi ve ilaç giderleri, indirim konusu yapılacaktır. İlaç ve tedavi giderlerinin işyeri dışında yapılması halinde, bu ödemeler ücret olarak vergilendirilip gider yazılabilecektir.

## **2.6- İşle ilgili Olmak Şartıyla, Mukavelenameye veya İlama veya Kanun Emrine İstinaden Ödenen Zarar, Ziyan ve Tazminatlar**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/3. maddesinde "İşle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar" hükmü yer almaktadır.

Bu düzenlemeye göre zarar, ziyan ve tazminatların ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilmesi için işle ilgili olması ve Kanun hükmüne veya sözleşmeye veya ilama bağlı olması gerekmektedir.

Ancak, teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatların kanunen kabul edilmeyen gider olduğu hükme bağlandığından, zarar, ziyan ve tazminatın gider olarak yazılabilmesi için teşebbüs sahibinin suçlarından doğmamış olması gerekmektedir.



Bu zarar, ziyan ve tazminatlara örnek olarak personelin üçüncü kişilere verdiği zararlar dolayısıyla ödenen tazminatlar, nakliye sırasında meydana gelen zararlar nedeniyle ödenen tazminatlar, iş kazaları dolayısıyla ödenen tazminatlar, tahliye tazminatları gösterilebilir.

### **2.7- İşle İlgili ve Yapılan İşin Ehemmiyeti ve Genişliği ile Mütenasip Seyahat ve İkamet Giderleri**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/4. maddesinde, "İşle ilgili ve yapılan işin ehemmiyeti ve genişliği ile mütenasip seyahat ve ikamet giderleri (Seyahat maksadının gerektirdiği süreye maksur olmak şartıyla);" hükmü yer almaktadır.

Bu düzenlemeye göre işle ilgili, işin ehemmiyeti ve genişliği ile orantılı, seyahat maksadının gerektirdiği süre ile sınırlı olarak indirilebilir. Ancak turistik mahiyetteki gezi harcamaları ile eşle çıkılan iş seyahatlerinde yapılan harcamaların eşe isabet eden kısmı gider olarak dikkate alınmayacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin 4. bendine göre, yapılan seyahat ve ikamet giderlerinin ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilmesi için; işle ilgili olması, işin genişliği ve önemi ile orantılı olması, seyahat amacının gerektirdiği süre ile sınırlı olması, otel faturası, uçak, tren bileti gibi belgelerle kanıtlanmış olması gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 24. maddesinin 2. bendine göre, Harcırah Kanunu kapsamı dışında kalan müesseseler tarafından idare meclisi başkanı ve üyeleri ile denetçilerine, tasfiye memurlarına ve hizmet erbabına (Harcırah Kanunu'na tabi olsun olmasın her türlü sözleşmeli personel dahil) verilen gerçek yol giderlerinin tamamı ile yemek ve yatma giderlerine karşılık verilen gündelikler (Bu gündelikler aynı aylık seviyesindeki devlet memurlarına verilen gündeliklerden fazla ise veya devletçe verilen gündeliklerin en yüksek haddini aşarsa, aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur) gelir vergisinden istisnadır. Dolayısıyla, mükellefler, yapmış oldukları seyahat ve ikamet harcamalarını gider yazma konusunda, Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/4. maddesinde yer alan gerçek gider yöntemini seçebilecekleri gibi, aynı Kanunun 24/2. maddesinde yer alan Harcırah yöntemini de seçebilirler.

### **2.8- Kiralama Yoluyla Edinilen veya İşletmeye Dahil Olan ve İşte Kullanılan Taşıtların Giderleri**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/5. maddesinde, "Kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri" hükmü yer almaktadır.

Bu düzenlemeye göre işletmeye dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderlerinin tamamı ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilir.

Taşıtların işletmeye dahil olması; bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerde, taşıtların bilançonun aktifinde yer alması, işletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerde ise taşıtların işletme hesabı defterinin demirbaşlarının kaydedildiği sayfada yer almasıdır.

Ayrıca, amortisman defteri tutuluyor ise taşıtların amortisman kayıtlarında da yer alması gerekmektedir.

Taşıtlar için yapılan harcamanın gider olarak kaydedilebilmesi için taşıtların kesinlikle işte kullanılması gerekmektedir.

Ayrıca, işletme aktifinde bulunmamakla beraber kiralama yolu ile edinilen ve işte kullanılan taşıtların giderleri de indirilebilecektir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin 5. bendine göre, taşıt giderlerinin hasıllattan indirilebilmesi için, işle ilgili olması, işletmeye dahil olması, işletmenin aktifinde bulunmamakla birlikte, kiralama yoluyla edinilmesi gerekir.

180 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği' nde yer alan açıklamalara göre, bu bent kapsamında ticari kazançtan indirilebilecek giderler, taşıtların iktisadi değerlerini arttırmayan bakım, onarım, tamirat, yakıt ve benzeri cari giderleridir.

Dolayısıyla, motor değiştirilmesi için yapılan giderler gibi taşıtların iktisadi değerlerini arttıran giderler ilgili oldukları taşıtın maliyetine eklenerek amortisman yoluyla itfa edilecektir.

Buna göre, işletmeye dahil ve işte kullanılan taşıtların gider ve amortismanlarının tamamı, ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilebilecektir.

Taşıtlar için yapılan sigortalar için ödenen bedeller de dönemsellik özelliği göz önüne alınarak gider yazılabilecektir.

Diğer taraftan, 180 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin C-a bölümündeki açıklamaya göre, mükelleflerin finansal kiralama yoluyla edindikleri taşıtlarına ait finansal kiralama giderleri ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerden kiraladıkları taşıtların kira giderleri, Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/1. maddesine göre genel gider olarak dikkate alınacaktır.

## **2.9- Aynı Vergi, Resim ve Harçlar**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/6. maddesinde, "İşletme ile ilgili olmak şartıyla; bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi aynı vergi, resim ve harçlar;" hükmü yer almaktadır.

Bu düzenlemeye göre işletme ile ilgili olmak şartı ile ödenen bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi aynı vergi, resim ve harçlar ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilmektedir. Buna göre;

- İşletme ile ilgili olan,
- Maddede sayılanlarla aynı mahiyette olan vergiler (banka ve sigorta vergileri, emlak vergileri, işletme ile ilgili olan taşıt vergileri) gider olarak kabul edilebilmektedir.

Ancak, Motorlu Taşıtlar Vergisinin 14'üncü maddesine göre, I- IV sayılı listelerde yer alan taşıtlardan alınan vergi ve cezalar ile gecikme zamları, gelir ve kurumlar vergisi matrah tespitinde gider olarak kabul edilmemektedir. Sözü edilen tarifelerde yer alan taşıtlardan sadece ticari maksatla kullanılan uçak ve helikopterler ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtların vergileri gider yazılabilmektedir.

Ayrıca, anılan vergi, resim ve harçların gider yazılması için tahakkuk etmeleri yeterli olup, ödemeleri şart değildir. Ancak, geç ödenme nedeniyle ortaya çıkacak gecikme zamları ve cezalar indirim konusu yapılmayacaktır.

138 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği' nde de belirtildiği üzere, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununa göre tahakkuk eden işletmeyle ilgili belediye vergileri ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilecektir.

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununa eklenen mükerrer 44'üncü madde ile yürürlüğe giren Çevre Temizlik Vergisinin mükellefi, söz konusu vergiye konu konut, işyeri ve diğer şekillerde kullanılan binaları kullananlar olduğu için, sahibi buldukları veya kiraladıkları (kiracı sıfatıyla) işyerlerinde ticari faaliyetlerini idame ettiren ticaret erbabının söz konusu işyerleri için ödedikleri çevre temizlik vergilerini safi kazancın tespit edilmesinde gider olarak indirmeleri mümkündür.

Emlak, belediye vergileri ile damga vergisi ve harçların mükellef sıfatıyla ödenmesi durumunda gider olarak dikkate alınması gerekir. Ancak verginin asıl mükellefi olmayıp verginin yüklenicisi konumunda olan gelir vergisi mükellefleri bu giderlerini bu bent kapsamında değil Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/1'inci maddesi çerçevesinde giderleştirebilirler.

6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun 39. maddesi uyarınca tahsil edilen Özel İletişim Vergisi, 5602 sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanunun 6. maddesi uyarınca tahsil edilen Şans Oyunları Vergisi, gelir ve kurumlar vergisinin uygulamasında gider olarak kabul edilmeyecek ve hiçbir vergiye mahsup edilemeyecektir. Buna göre mükellefler ödedikleri Özel İletişim Vergileri ile Şans Oyunları Vergilerini ticari kazançlarının tespitinde gider olarak dikkate alamayacaklardır.

Ticari Kazancın Tespitinde İndirim Konusu Yapılamayacak Vergiler şunlardır.

- Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun I, III ve IV sayılı tarifelerde yer alan taşıtlardan alınan vergi, (ticari amaçla kullanılan uçak ve helikopterler ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlara ait vergi hariç)
- Mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV,
- Mükellefçe indirilebilecek KDV,
- Kanunen kabul edilmeyen giderler dolayısıyla yüklenilen KDV (Bu KDV aynı zamanda hesaplanan KDV'den de indirilemeyecektir.)
- Özel iletişim vergisi, şans oyunları vergisi,
- Mükellefi olunmayan bir vergi dolayısıyla yapılan harcamalar ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınamayacaktır.

### 2.10- Vergi Usul Kanunu Hükümlerine Göre Ayrılan Amortismanlar

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/7. maddesinde, "**Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar**" hükmü yer almaktadır.

Bu düzenlemeye göre amortisman ayırabilmek için amortisman tabi kıymetin;

- İşletmede kullanılması
- İşletmede 1 yıldan fazla kullanılması ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunması gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 313. maddesine göre, bir iktisadi kıymete amortisman ayrılabilmesi için; işletmede kullanılması, kullanım süresinin bir yıldan fazla olması ve yıpranma, aşınma veya kıymetten düşmeye maruz bulunması gerekir.

Değeri 2014 yılı için 800 TL'yi aşmayan peştemallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri 2014 yılı için 800 TL'yi aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortisman tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilecektir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde bu had topluca dikkate alınacaktır.

Vergi Usul Kanunu'nun 315. maddesi gereğince, mükellefler amortisman tabi iktisadî kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilân edeceği oranlar üzerinden itfa edecek olup, ilân edilecek oranların tespitinde iktisadî kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınacaktır. Aynı Kanunun Mükerrer 315. maddesi gereğince, bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenler, amortisman tabi ikti-

sadi değerlerini, azalan bakiyeler üzerinden amortisman usulü ile yok edebileceklerdir. Bu usulde uygulanacak amortisman oranı % 50'yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katı olacaktır.

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 320. maddesi gereğince, iktisadi ve teknik bakımdan bir bütün teşkil eden değerler için normal veya azalan bakiyeler usulü ile amortisman usullerinden yalnız birisi uygulanabilecektir.

Bir iktisadi değer üzerinden normal amortisman usulüne göre amortisman ayrılmasına başladıktan sonra bu usulden dönülemeyecektir. Ancak, bir iktisadi değer üzerinden azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayrılmaya başladıktan sonra normal amortisman usulüne geçilebilecektir. Bu suretle usul değiştirenler keyfiyeti beyannamelerinde veya eski bilançolarda belirtmeye mecburdurlar.

Hesaplanan amortismanların, hesaplarda ayrıca gösterilmek şartıyla ilgili buldukları değerlerden doğrudan doğruya indirilmesi veya pasifte ayrı bir karşılık hesabında toplanması mümkündür.

İşletmelere ait binek otomobillerinin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır. Ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir

### **2.11- İşverenlerce, Sendikalar Kanunu Hükümlerine göre Sendikalara Ödenen Aidatlar**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/8. maddesinde, "İşverenlerce, Sendikalar Kanunu hükümlerine göre sendikalara ödenen aidatlar (şu kadar ki; ödenen aidatın bir aylık tutarı, işyerinde işçilere ödenen çıplak ücretin bir günlük toplamını aşamaz)" hükmü yer almaktadır.

**İşverenlerce, Sendikalar Kanunu hükümlerine göre sendikalara ödenen aidatların ticari kazançtan gider olarak indirilmesi mümkündür.**

Ancak bu aidatların bir aylık tutarı, işyerinde işçilere ödenen çıplak ücretin bir günlük toplamını aşamaz.

**Çıplak ücret;** fazla mesai, prim, ikramiye, sosyal yardım gibi ek ödemeleri ihtiva etmeyen ücrettir. Çıplak ücretin brütlerinin aylık toplamının 30'a bölünmesi suretiyle ilgili ay için gider yazılabilecek aidat tutarı bulunur. Ancak aidatların işveren tarafından gider yazılabilmesi için aidatın ilgili olduğu yılda sendikaya ödenmesi gerekir.

Sendika aidatının gider yazılabilmesi için ilgili bulunduğu yılda sendikaya fiilen ödenmiş olması gerekir. 149 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği' nin II/D Bölümü gereğince; ilgili bulunduğu yılda ödenmeyen sendika aidatları, daha sonraki yıllara ait ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınmayacaktır.

### **2.12- İşverenler Tarafından Ücretliler Adına Bireysel Emeklilik Sistemine Ödenen Katkı Payları**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/9. maddesinde, "İşverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları (işverenler tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen ve ücretle ilişkilendirilmeksizin ticari kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılacak katkı paylarının toplamı, ödemenin yapıldığı ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz. Gerek işverenler tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları, gerekse bu Kanunun 63'üncü maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendi kapsamında indirim konusu yapılacak prim ödemelerinin toplam tutarı, ödemenin yapıldığı ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz).

**Bakanlar Kurulu bu oranı yarısına kadar indirmeye, iki katına kadar artırmaya ve belirtilen haddi, asgari ücretin yıllık tutarının iki katını geçmemek üzere yeniden belirlemeye yetkilidir."** hükmü yer almaktadır.

6327 sayılı Kanunun 4'üncü maddesiyle değişik Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'ıncı maddesinin birinci fıkrasının (9) numaralı bendinde yer alan hüküm, işverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı paylarının, **ücretle ilişkilendirilmeksizin**, ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilmesine imkan tanımaktadır.

Bu kapsamda indirim konusu yapılabilecek tutarın toplamı, ödemenin yapıldığı ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamayacaktır. Gerek işverenler tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları, gerekse Gelir Vergisi Kanunu'nun 63'üncü maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendi kapsamında indirim konusu yapılacak şahıs sigortaları prim ödemelerinin toplam tutarı, ödemenin yapıldığı ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını da aşamayacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'ıncı maddesinin birinci fıkrasının (9) numaralı bendi kapsamında yapılacak indirim, işverenler tarafından hizmet erbabına yönelik olarak sadece bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı paylarını içermekte olup, şahıs sigorta primlerini içermemektedir.

İşverenlerce ödenen şahıs sigorta primleri, işle ilgili olarak ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen ücret kapsamında olduğundan, Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'ıncı maddesinin (1) numaralı bendi çerçevesinde genel gider olarak her hangi bir tutar ve oran sınırlaması olmaksızın indirim konusu yapılabilecektir.

Hem işveren tarafından bireysel emeklilik sistemine katkı payı ödenmesi hem de ücretli tarafından şahıs sigortalarına prim ödemesinin bulunması ve bunların toplam tutarının yukarıda belirtilen sınırı aşması halinde, indirimin öncelikli olarak ücret matrahının tespitinde mi yoksa ticari kazancın tespitinde mi yapılacağı konusu taraflarca, mükerrer indirimde izin verilmeksizin, serbestçe belirlenebilecektir.

**Örneğin**, ücretlinin Kasım 2013 döneminde şahıs sigortalarına yaptığı prim ödemelerinin tutarı 200 TL'dir. Bu tutara ilave olarak ücretli tarafından 150 TL, işveren tarafından 150 TL olmak üzere bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payı tutarı 300 TL'dir.

Ücretli tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payı tutarı olan 150 TL hiçbir surette vergiye tabi ücret matrahından indirilemeyecektir.

Bu verilere göre;

Aylık Brüt Ücret	2.000 TL
Şahıs Sigortalarına Yapılan Prim Ödemesi (ücretli)	200 TL
Bireysel Emeklilik Sistemi Katkı Payı Ödemesi (işveren)	150 TL
Önceki Dönemlerde (Ocak-Ekim/2013) İndirim Konusu Yapılmış Toplam Tutar (Varsayılan)	600 TL
Brüt Ücretin % 15'i	300 TL

İşverence ödenen katkı payı ile ücretli tarafından ödenen primlerin toplam tutarı 350 TL olmasına rağmen brüt ücretin %15'inin 300 TL olması nedeniyle, işçi ve işveren tarafından toplam indirilecek katkı payı tutarı 300 TL olacaktır.

İndirimde ücret matrahının tespitine öncelik verilmesi durumunda, ücretli tarafından ödenen prim tutarı 200 TL Gelir Vergisi Kanununun 63/3 üncü maddesi uyarınca, ücretin safi tutarının tespitinde indirim konusu yapılacaktır. Aynı dönemde işveren tarafından ödenen katkı payı tutarının ise sadece 100 TL'lik kısmı ücretle ilişkilendirilmeksizin ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilecektir. İşveren tarafından ödenen ancak Gelir Vergisi Kanununun 40/9 uncu maddesi uyarınca indirilemeyen 50 TL ise ücret olarak stopaj yoluyla vergilendirilmek suretiyle ticari kazancın tespitinde dikkate alınabilecektir. Asgari ücretin yıllık tutarı ayrıca dikkate alınacaktır.

Katkı paylarının ticari kazancın tespitinde dikkate alınabilmesi için; bireysel emeklilik şirketlerinin 4632 sayılı Kanunun 8'inci maddesinde yer alan hüküm uyarınca emeklilik branşında ruhsat almış şirketlerden olması gerekmektedir.

### **2.13- Fakirlere Yardım Amacıyla Bağışlanan Gıda, Temizlik, Giyecek ve Yakacak Maddelerinin Maliyet Bedeli**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/10. maddesinde, *"Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedeli."* hükmü yer almaktadır.

Bu hükme göre gıda bankacılığı kapsamında faaliyet gösteren dernek veya vakıflara yapılan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddeleri yardımının maliyet bedelleri ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

Ancak, ihtiyacı bulunanlara doğrudan veya başka organizasyonlar aracılığıyla yapılacak yardımlar yukarıda belirtilen maddeler kapsamında yapılmış bağış olarak değerlendirilemeyeceğinden ticari kazancın tespitinde gider olarak kabul edilememektedir.

Ayrıca, yapılan söz konusu bağışları kabul edecek dernek veya vakfın tüzüğünde veya senedinde ihtiyacı bulunanlara gıda yardımı yapabilmesine ilişkin hükümlerin bulunması gerekmektedir. Uygulama açısından, dernek veya vakfın başka alanlarda da faaliyet gösteriyor olmasının ya da kamuya yararlı dernek veya vergiden muaf vakıf olup olmamasının herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

### **2.14- Ticari Kazancın Tespitinde İndirilecek Diğer Bazı Giderler**

#### **2.14.1- Tahsil Giderleri**

Resmi ve özel müesseseler ve şahıslar hesabına yabancı memleketlerde tahsilde veya stajda bulunan öğrenci ve memurlara gider karşılığı olarak verilen paralar, (özel müesseseler tarafından yapılan ödemeler, benzeri devlet öğrenci ve memurlarına verilen miktardan fazla olduğu takdirde, aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur.) (Asli görev veya memuriyet dolayısıyla alınan ücretler bu istisnaya dahil değildir) resmî ve özel müesseselere ve şahıslar hesabına Türkiye'de tahsilde bulunan öğrenciye iaaşe, ibate ve tahsil gideri olarak ödenen paralar ile öğrencilere tatbikat dolayısıyla öğretim müesseseleri veya tahsil masrafları deruhte edenler tarafından verilen paralar, Gelir Vergisi Kanunu'nun 28. maddesince gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Firmalarca karşılıklı verilen bursların amacı, bu öğrencilerin eğitimlerinden sonra işletmede belirli bir yıl çalışmalarını sağlamak olduğundan, bu açıdan yapılan tahsil harcamalarının ticari kazancın elde edilmesi veya idame ettirilmesi amacıyla yapılmış giderler olarak kabul edilmesi gerekir.

Tatbikat yapan öğrencilere verilen ücretler, gider olarak dikkate alınacaktır. İşletmede çalışanların öğrenim giderleri, işin hacmi ve genişliği ile orantılı olması koşuluyla, firmalar tarafından gider olarak dikkate alınabilecektir.

### 2.14.2- Ticari Sözleşmeye Cezai Şart Olarak Konulan Tazminat

Ticari bir sözleşmeye cezai şart konulmuş ise, bu çeşit bir tazminat cezai mahiyette tazminat sayılmaz ve gider olarak indirilebilir.

#### 2.14.3- Karşılık Giderleri

Mali karın tespitinde dikkate alınacak karşılık ayırabilmek için, Vergi Usul Kanununda veya diğer vergi kanunlarında, özel bir hükmün bulunması şartı aranmakta olup, Vergi Usul Kanunu'nda sabit kıymetler, şüpheli alacaklar ve sermaye için; Kurumlar Vergisi Kanununda sigorta ve reasürans şirketleri bakımından, muallak hasar ve tazminat, kazanılmamış prim, hayat sigortaları ve deprem teminatı için dengeleme nedeniyle karşılık ayrılması öngörülmüştür. Bu şekilde Vergi Usul Kanunu ve kendi kanunlarındaki özel bir hükme dayanarak ayrılan karşılıklar, gider olarak dikkate alınacaktır.

Ancak, yürürlükteki vergi mevzuatı hükümlerine göre, mükelleflerin ayırmış oldukları menkul kıymet değer düşüklüğü karşılıkları ve sayım ve tesellüm noksanlıklarını dönem sonunda gider olarak yazmaları kanunen kabul edilmemektedir.

#### 2.14.4- Senede Bağlı Alacak ve Borçlar İçin Hesaplanan Reeskontlar

Vadesi gelmemiş senede bağlı alacaklar için hesaplanan reeskont tutarı, dönem kazancının tespitinde reeskont faiz gideri olarak dikkate alınacaktır. Cari dönemde gider olarak dikkate alınan reeskont faiz giderleri, ertesi yıl başında kar olarak kayıtlara intikal ettirilecektir.

Vadesi gelmemiş senede bağlı borçlar için hesaplanan reeskont tutarı ise, dönem kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınacaktır. Cari dönemde kar olarak kayıt edilen reeskont faiz gelirleri, ertesi yıl başında zarar olarak kayıtlara intikal ettirilecektir.

Çekler de kambiyo senedi olmalarına rağmen vadeleri bulunmadığı için reeskonta tabi tutulamamaktaydı. Ancak 64 seri nolu Vergi Usul Kanunu Sirkülerinde ileri düzenleme tarihli çeklerin değerlendirilme gününde vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçlar için uygulanması öngörülen reeskont uygulamasından yararlanması mümkün bulunduğu açıklanmıştır.

## 3- TİCARİ KAZANCIN TESPİTİNDE İNDİRİLEMİYECEK GİDERLER

Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinin ilk fıkrasında "Aşağıda yazılı ödemelerin gider olarak indirilmesi kabul olunmaz" dendiikten sonra maddeler halinde açıklamalar yapılmıştır. Buna göre ticari kazancın tespitinde hâsılattan indirilemeyecek giderleri şöyle sıralayabiliriz.

### 3.1- Teşebbüs Sahibi ile Eş ve Çocuklarının İşletmeden Çektikleri Değerler

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/1. maddesinde "**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.)**" hükmü yer almaktadır.

Bu hükme göre, işletmenin ticari varlığı ile işletme sahip ya da yakınlarının kişisel varlıklarının birbirinden ayrılması, ticari işletmeye ilişkin giderlerle, işletme sahip ya da yakınlarının özel giderlerinin birbirinden ayrılması amacını taşımaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nda teşebbüs sahibi eş ve çocuk kavramları konusunda bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu nedenle bu kavramları genel esaslar çerçevesinde tanımlanması gerekir. Teşebbüs

sahibi ferdi işletmelerde işletme sahibini, adi ortaklıklarda ise ortaklardan her birini ifade eder. Kollektif şirketin bütün ortakları, adi ve komandit şirketlerin ise komandite ortakları Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinin 2. fıkrası gereği teşebbüs sahibi sayılır. Teşebbüs sahibinin eşi Medeni Kanun hükümlerine göre aralarında evlilik bağı kurulmuş olan kadın veya erkektir. Çocuk tabiri mükellefle birlikte oturan veya mükellef tarafından bakılan (nafaka verilenler, evlat edinilenler ana veya babasını kaybetmiş torunlardan mükellef ile birlikte oturanlar dahil) 18 yaşını veya tahsilde olup 25 yaşını doldurmuş evlatları ifade etmektedir.

Vergi kanunları ticari işletmeyi, sahibinden ayrı bir varlık olarak kabul etmiş ve teşebbüs sahibi ile eşi ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerlerin gider olarak kabul edilmemesini öngörmüştür. Böylece, işletmeden çekilen değerlerle ilgili olarak oluşan karın işletme bünyesinde vergilendirilmesi sağlanmıştır. Buna göre, örneğin bir müteahhidin satmak üzere yaptığı dairelerden birini çocuğuna vermesi halinde bu dairenin emsal bedelinin matraha ilave edilmesi gerekmektedir.

18 yaşından büyükler, çocuk sayılamayacak, dolayısıyla işletmeden bir hizmet karşılığı olmak şartıyla ücret, ikramiye vb. alabileceklerdir. Ancak, işletme tarafından yapılan ücret, ikramiye ve benzeri ödemelerin Gelir Vergisi Kanunu'nun 41/5. maddesinde belirtilen emsallere uygunluk ilkesine göre yapılması şarttır. Teşebbüs sahibinin çocuklarına emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel ve fiyatlar üzerinden ücret, ikramiye ve benzeri ödemelerde bulunması halinde ise, emsallere uygunluk ilkesine göre ödenmesi gereken tutarı aşan kısım, işletmeden çekilmiş sayılacaktır.

### 3.2- Teşebbüs Sahibi ile Eş ve Küçük Çocuklarına Yapılan Ödemeler

Gelir Vergisi Kanunu'nun 41/2. maddesinde, *“Teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar”* hükmü yer almaktadır.

Bu bentte birinci bentten farklı olarak küçük çocuk kavramının kullanılmış olması dikkat çekmektedir. *“Küçük çocuk”* kavramı 18 yaşını geçmemiş olanları ifade etmekte olup, tahsillerine devam etseler bile bu yaşı geçenler küçük sayılmazlar.

Bu durumda, 18 yaşından büyük çocuklara ödenen ücretler, aylıklar, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilebilir.

### 3.3- Teşebbüs Sahibinin İşletmeye Koyduğu Sermaye İçin Yürütülen Faizler

Gelir Vergisi Kanunu'nun 41/3. maddesinde *“Teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler”* hükmü yer almaktadır.

İşlemlere konulan sermayenin getirisi faiz olmayıp kar payıdır. Kar payının işletmelerce gider yazılması da söz konusu değildir. Buna göre koydukları sermaye nedeniyle ferdi işletme sahibine, adi ortaklıkta ortaklara, kollektif şirketlerde ortaklardan her birine, komandit şirketlerde komandite ortaklara ödenen faizler ticari kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılamaz.

### 3.4- Teşebbüs Sahibi ile Eş ve Küçük Çocuklarının İşletmeden Olan Alacaklarına Yürütülen Faizler

Gelir Vergisi Kanunu'nun 41/4 maddesinde, *“Teşebbüs sahibinin, eşinin ve küçük çocuklarının*



***işletmede cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizler***” hükmü yer almaktadır.

Kanun koyucu, sermayenin düşük tutularak işletmenin işletme sahibine, eş ve çocuklarına sürekli borçlu gösterilerek, bu alacaklara yürütülecek faizler yoluyla, işletmenin kazancının düşük gösterilmesine engel olmak istemiş ve bu tür alacaklar için yürütülen faizleri gider olarak kabul etmemiştir. Aynı şekilde bu alacakların dövizli olması halinde hesaplanacak kur farkı giderinin matrahtan düşülmesi de mümkün değildir.

Bu bentlerde yer alan düzenlemeler, işletmenin ticari varlığı ile işletme sahip ya da yakınlarının kişisel varlıklarının birbirinden ayrılması, ticari işletmeye ilişkin giderlerle, işletme sahip ya da yakınlarının özel tasarruflarının giderlerinin birbirinden ayrılması amacını taşımaktadır.

### **3.5- Teşebbüs Sahibinin, İlişkili Kişilerle Emsallere Uygunluk İlkesine Aykırı Olarak Tespit Edilen Bedel veya Fiyatlar Üzerinden Mal veya Hizmet Alım ya da Satımında Bulunması**

Gelir Vergisi Kanunu’nun 41/5 maddesinde, ***“Bu fıkranın 1 ilâ 4 numaralı bentlerinde yazılı olan işlemler hariç olmak üzere, teşebbüs sahibinin, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde, emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar işletmeden çekilmiş sayılır.***

***Teşebbüs sahibinin eşi, üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısımları ile doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler, bu şirketlerin ortakları, bu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketler ilişkili kişi sayılır.***

***Bu bent uygulamasında, imalat ve inşaat, kiralama ve kiraya verme, ödünç para alınması veya verilmesi, ücret, ikramiye ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler, her hâl ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.***

İşletmeden çekilmiş sayılan farklar, ilişkili kişi tarafından beyan edilmiş gelir veya kurumlar vergisi matrahının hesabında dikkate alınmış ise ilişkili kişinin vergilendirme işlemleri buna göre düzeltilir. İlişkili kişiler ve bu kişilerle yapılan işlemler hakkında bu maddede yer almayan hususlar bakımından, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13’üncü maddesi hükmü uygulanır.” hükmü yer almaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu’nun 41/5. maddesinde, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunuyla vergi sistemimize dahil edilen transfer fiyatlandırması hükümlerine paralel düzenleme yapılmış olup, düzenlemeyle, Gelir Vergisi Kanunu’nun 41’inci maddesinin birinci fıkrasının 1 ilâ 4 numaralı bentlerinde yazılı olan işlemler hariç olmak üzere, teşebbüs sahibinin emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden ilişkili kişilerle mal veya hizmet alım ya da satımı yapması halinde, emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar, 01.01.2007 tarihinden geçerli olmak üzere, işletmeden çekilmiş sayılacaktır.

Düzenlemede, “ilişkili kişi” tanımı yapılmakta olup, bu kişilerin;

- Teşebbüs sahibinin eşi, üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısımları,
- Doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler,
- Bu şirketlerin ortakları,

- Bu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketler, olduğu ifade edilmektedir.

Söz konusu şirketlerin anonim, limited, kolektif, komandit şirket ya da adi ortaklık şeklinde kurulmuş olmasının önemi bulunmamaktadır.

Teşebbüs sahibi bir şirkete doğrudan veya dolaylı ortak ise, teşebbüs sahibi ile söz konusu şirketler ilişkili kişi kapsamındadır. Bu ilişkide sermaye veya kar payı oranının herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

Ayrıca, imalat ve inşaat, kiralama ve kiraya verme, ödünç para alınması veya verilmesi, ücret, ikramiye ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler, her hâl ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilecektir.

İşletmeden çekilmiş sayılan farklar, ilişkili kişi tarafından beyan edilmiş gelir veya kurumlar vergisi matrahının hesabında dikkate alınmış ise ilişkili kişinin vergilendirme işlemleri buna göre düzeltilenektir.

İlişkili kişiler ve bu kişilerle yapılan işlemler hakkında maddede düzenlenmeyen hususlarla ilgili olarak, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda yer alan düzenlemeler (13. madde) uygulanacaktır.

Diğer taraftan, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13. maddesine istinaden çıkarılan Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında 1 No.lu Tebliğ'de yer alan açıklamalara göre, gerek gelir vergisi gerekse kurumlar vergisi mükellefleri yönünden, kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkanı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulu'nca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler ilişkili kişilerle yapılmış sayılacaktır.

### **3.6- Her Türlü Para Cezaları ve Vergi Cezaları ile Teşebbüs Sahibinin Suçlarından Doğan Tazminatlar**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 41/6. maddesinde, **“Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlar (Akitlerde ceza şartı olarak derpiş (öngörmek) edilen tazminatlar, cezai mahiyette tazminat sayılmaz.)”** hükmü yer almaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 41/6. maddesi hükmüne göre;

- Her türlü para cezaları,
- Vergi cezaları,
- Teşebbüs Sahibinin Suçlarından Doğan Tazminatlar gider yazılamayacaktır.

Aynı Kanunun 90. maddesine göre;

- Gelir vergisi ile diğer şahsi vergiler,
- Her ne şekilde olursa olsun vergi cezaları ve para cezaları,
- 6183 sayılı AATUHK hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler,
- 213 sayılı VUK hükümlerine göre ödenen gecikme faizleri ticari kazancın tespitinden gider olarak indirilemeyecektir.

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 cezalar, gider yazılamaz. Kanun koyucu bu yolla şahsi kusurdan kaynaklanan cezaların işletmeye mal edilmesinin önüne geçmeyi amaçlamıştır.

Ayrıca, VUK hükümlerine göre ödenen pişmanlık zammı, 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre tecil edilen vergilere ilişkin tecil faizleri, sosyal güvenlik kurumlarına ödenen gecikme cezaları ile gecikme zamları da bu kapsamda olup, gider olarak indirilemeyecektir.

Diğer taraftan, teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlar da indirim konusu yapılamayacaktır. Ancak, ticari bir sözleşmeye cezaî şart konulmuş ise, bu çeşit bir tazminat cezaî mahiyette tazminat sayılmaz ve gider olarak indirilebilir.

### 3.7- Alkol ve Alkollü İçkilerle Tütün ve Tütün Mamullerine İlişkin Reklam Giderleri

Gelir Vergisi Kanunu'nun 41/7. maddesinde "**Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklâm giderlerinin % 50'si (90/1081 sayılı BKK ile (0) sıfır) (Bakanlar Kurulu, bu oranı % 100'e kadar artırmaya, sifıra kadar indirmeye yetkilidir)**" hükmü yer almaktadır.

Bakanlar Kurulu verilen bu yetkiyi 1990 yılında kullanmış ve oranı sıfır olarak belirlemiştir. Dolayısıyla uzun bir süre, her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin **tamamı**, beyan edilen gelirin ve kurum kazancının hesaplanmasında dikkate alınmıştır. Fakat, 5727 sayılı Kanunla, 4207 Sayılı Kanun'un 4'üncü madde hükmü değiştirilmiş ve bu maddenin 11'inci fıkrasıyla, "**31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 41'inci maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendinde belirtilen ilan ve reklam giderleri, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak gösterilemez.**" hükmü getirilmiştir.

5727 sayılı Kanunla yapılan yukarıdaki düzenlemeye ilişkin açıklamalara 2 seri no'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde yer verilmiştir. Tebliğde, 19/05/2008 tarihinden itibaren, **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 olmadığı açıklanmıştır.

Bunun üzerine, söz konusu kısıtlamanın sadece tütün ve tütün mamulleri için getirildiği, alkol ve alkollü içkilere ilişkin ilan ve reklam giderlerini kapsamadığı hususu ileri sürülerek, Genel Tebliğde yer alan yukarıdaki açıklamanın, **her türlü alkol ve alkollü içkilere** ait ilan ve reklam giderleri açısından iptali istemiyle dava açılmıştır.

Konuyu esastan görüşen Danıştay 4. Dairesi, 25/10/2010 tarihli ve E:2008/3758, K:2010/5217 sayılı kararında, tamamen tütün ve tütün mamulleriyle ilgili düzenlemeler içeren bir Kanunda yer alan kısıtlamaların alkol ve alkollü içkilere ait reklam giderlerini kapsamayacağını, bu nedenle düzenlemenin Kanuna aykırı olduğunu belirtmiştir. Dolayısıyla, 2 seri no'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin yukarıda özetlenen, "**her türlü alkol ve alkollü içkilere ait ilan ve reklâm giderlerinin**" matrahtan indirilemeyeceği yönündeki düzenlemesi iptal edilmiştir. Bir diğer deyişle, bu karara istinaden; her türlü alkol ve alkollü içkilere ait ilan ve reklam giderlerinin tamamının ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün hale gelmiştir.

Danıştay'ın esasa ilişkin kararı, Maliye Bakanlığınca temyiz edilmiş, temyiz istemini görüşen Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 28/09/2011 tarihli ve E:2011/296 K:2011/549 sayılı kararıyla istemi kabul etmiş ve 4207 sayılı Kanunla yapılan düzenlemenin **özel hüküm** niteliğinde olduğu gerekçesiyle Danıştay 4. Dairesi'nin kararının iptale ilişkin hüküm fıkrasının bozulmasına karar vermiştir.

Dolayısıyla **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 olmadığına ilişkin hüküm, yeniden uygulamaya geçmiştir.

**3.8- İşletmenin Faaliyet Konusu İle İlgili Olmayan Araçlara İlişkin Gider ve Amortismanlar**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 41/8. maddesinde *"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;"* hükmü yer almaktadır.

Bu düzenlemeye göre

- Taşıtların işletmeye kayıtlı olmasının veya kiralanmış olmasının bir önemi yoktur.

- İşletmenin asıl faaliyet konusu şirket sözleşmesine göre değil, fiilen yapılan faaliyetlere göre belirlenir (Bir şirket sözleşmesinde turizm faaliyeti sayılmış olsa bile fiilen bu faaliyeti yürütmediği durumda aktifine dahil yata ilişkin giderleri ve amortismanları indirim konusu yapılamaz.)

**Örneğin.** (Y) Turizm Kollektif Şirketinin deniz kıyısında bir oteli bulunmaktadır. Şirketin aynı zamanda işletmesinde kayıtlı olup, turistlerin gezdirilmesinde kullandığı bir kotrası vardır.

Söz konusu kotra şirketin faaliyet konusuna giren turizm alanında kullanıldığından buna ilişkin giderler ile amortismanlarının tamamı indirilebilecektir.

**Örneğin.** İnşaat ve taahhüt işi ile uğraşan Bay (D) işletmesine kayıtlı olan helikoptere ait giderleri ve amortismanları indiremeyecektir. Zira mükellef Bay (D)'nin esas faaliyet konusu inşaatçılık olup, işletmeye kayıtlı helikopterin bu faaliyetiyle bir ilgisi bulunmamaktadır.

**Örneğin.** (Z) Dahili Ticaret, İnşaat ve Turizm Kollektif Şirketi, şirket sözleşmesi kapsamına giren işlerden sadece dahili ticaret işi ile uğraşmaktadır. Şirketin aktifine kayıtlı bir yatı bulunmakla birlikte, bu yatın kullanılmasını gerektiren yat turizmi veya taşımacılığı gibi faaliyetler ile uğraşmamaktadır.

Bu şirket, şirket sözleşmesinde turizm faaliyeti sayılmış olsa bile fiilen bu faaliyeti yürütmediğinden sözkonusu yat'a ilişkin giderleri ve amortismanları indirim konusu yapamayacaktır. Ayrıca, sözkonusu yat'ın devamlılık arzetmeyecek tarzda turistlerin gezdirilmesinde kullanılması durumunda bile, bu durum yat'ın şirketin esas faaliyeti ile ilgili olduğu anlamına gelmeyecektir.

**3.9- Kullanılan Yabancı Kaynakları Öz Kaynaklarını Aşan İşletmelerde, Aşan Kısmı**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 41/9. maddesinde *"Kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere Bakanlar Kurulunca kararlaştırılan kısmı.*

*Belirlenecek oranı sektörler itibarıyla farklılaştırmaya Bakanlar Kurulu, bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir"* hükmü yer almaktadır.

Konuyla ilgili Bakanlar Kurulu tarafından bugüne kadar bir belirleme yapılmamış olmakla birlikte Gelir Vergisi Kanunu'nun 41/9. maddesine istinaden şu açıklamaları yapabiliriz.

İşletmelerin finansman ihtiyaçlarını borçlanma yerine öz kaynakları ile finanse etmelerini teşvik etmek amacıyla ihdas edilen ve kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri hariç tüm gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerini kapsayan bu düzenleme **1 Ocak 2013** tarihinde yürürlüğe girmiştir. Ancak düzenlemenin uygulanabilmesi için yabancı kaynaklara ilişkin finansman giderlerinin ne kadarının kazançtan indirilemeyeceği Bakanlar Kurulu tarafından belirlenmesi gerekmektedir. Bakanlar Kurulu bu belirlemeyi yaparken yabancı kaynaklara ilişkin finansman giderlerinin yüzde 10'unu aşamayacaktır.

Söz konusu düzenlemeye bir örnek verecek olursak; öz kaynakları 100.000 TL olan işletmede 150.000 TL yabancı kaynak kullanıldığını ve bu yabancı kaynaklar için de toplam 21.000 TL finansman giderine katlanıldığını varsayalım. Bu durumda, öz kaynağı aşan kısım olan 50.000 TL yabancı kaynağa isabet eden finansman gideri 7.000 TL ( $21.000 \times 50.000/150.000 = 7000$ ) olacaktır. Bu 7.000 TL'lik finansman giderinin %10'u (Bakanlar Kurulunca oranın yüzde 10 olarak belirlendiği kabul edilmiştir.) olan **700 TL** de kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.

Diğer taraftan yapılan düzenlemede, finansman gider kısıtlaması uygulaması sonucu kabul edilmeyen finansman giderine ait yüklenilen KDV'nin düzeltilip düzeltilmeyeceği, özkaynak ve yabancı kaynak tutarının tespitinde hangi tarihteki yabancı kaynak tutarının esas alınacağı ve finansman gelirleri olması durumunda finansman giderleri ile netleştirmenin yapılıp yapılmayacağı açıklama bekleyen konulardır.

### **3.10- Basın Yoluyla İşlenen Fiillerden Doğan Tazminatlar**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 41/10. maddesinde "**Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddî ve manevî zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri.**

**Bu maddenin uygulanmasında, kollektif şirketlerin ortakları ile adi ve eshamlı komandit şirketlerin komandite ortakları teşebbüs sahibi sayılır."** hükmü yer almaktadır.

Bu hükme göre gelir vergisi mükelleflerinin medyadaki fiil ve işlemlerinden doğacak maddi ve manevi tazminat ödemelerinin ticari kazanç ile ilişkilendirilmesinin önüne geçilmek istenmiştir. Zira tazminat gerektiren yayınlar kişilik haklarını hedef alan kanunlara aykırı işlemler olup teşebbüs sahibinin veya emrinde çalıştırdıklarının kusurlarından kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla gelirin elde edilmesi ve devam ettirilmesi ile ilgisi bulunmayan bu işlemlerden doğan tazminat giderlerinin kazancın tespitinde dikkate alınması mümkün değildir.

### **3.11- Diğer Kanunlara Göre İndirilemeyecek Giderler**

#### **3.11.1- Hesaplanan KDV**

Mükelleflerin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesapladıkları KDV ile indirilecek KDV'yi gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak indiremeyecekleri, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 58. maddesinde hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan, kanunen kabul edilmeyen giderler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin de indirim konusu yapılamayacağı unutulmamalıdır.

#### **3.11.2- Özel İletişim Vergileri**

6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun 39. maddesinde düzenlenen ve 5228 sayılı Kanun'un 38. maddesiyle kimi değişikliklere uğrayan "**Özel İletişim Vergisi**", aynı maddenin son fıkrası hükmünde yer alan "**Bu vergi, katma değer vergisi matrahına dahil edilmez, gelir ve kurumlar vergisi uygulanmasında gider kaydedilmez ve hiçbir vergiden mahsup edilmez**" hükmü çerçevesinde gelir vergisi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilmeyecektir.

Bu bakımdan, dönem içinde kanuni defterlere ticari kazancın tespiti açısından gider yazılan özel iletişim vergilerinin gelir vergisi beyannamesinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak matraha ilave edilmesi gerekecektir.

Örneğin; bir işyerine ait sabit hatlı bir telefona ilişkin faturada haberleşme ücretinin 100 TL, özel iletişim vergisi tutarının 15 TL ve KDV tutarının ise 18 TL olduğu bir durumda vergi matrahının tespiti gider olarak yazılabilecek azami tutar 100 TL; 18 TL indirilecek KDV; 15 TL ise kanunen kabul edilmeyen gider olacaktır.

### 3.11.3- Motorlu Taşıtlar Vergisi (MTV) Kanunu'na Göre İndirilemeyecek Giderler

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 14. maddesinde, ticari maksatla kullanılan uçak ve helikopter ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlar hariç olmak üzere, bu Kanun'un I ve IV sayılı tarifelerinde yer alan taşıtlardan alınan (örneğin; otomobil, motosiklet, uçak, helikopter vb.) motorlu taşıtlar vergisi ve cezalar ile gecikme zamları, gelir ve kurumlar vergileri matrahının tespitinde gider olarak kabul edilemeyeceği hüküm altına alınmıştır (II sayılı tarifede yer alan minibüs, panelvan, otobüs, kamyon, kamyonet vb. ait motorlu taşıtlar vergileri ise gider olarak kabul edilir.).

(III) sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Tarifesi, 5897 sayılı Kanun'un 2. maddesinin (c) bendiyle 30.06.2009 tarihi itibarıyla yürürlükten kaldırılmıştır.

### 3.11.4- Sigorta Primleri ile Kıdem Tazminatları İçin Ayrılan Karşılıklar

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

Kıdem tazminatları için ayrılan karşılıklar gider yazılamayacaktır. Kıdem tazminatı için karşılık ayrılması durumunda da bu tutar dönem matrahına ilave edilecek, sadece dönem içinde fiilen ödenen kıdem tazminatları gider yazılabilecektir.

### 3.11.5- 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.

Danıştay 4. Daire'nin 10.02.1970 tarih Esas No: 1968/4311, Karar No: 1970/718 numaralı Kararı'nda **"ihaleden çekilme amacıyla yapılan ödemeler gider olarak kabul edilmez."** denmektedir. Bu yöndeki Danıştay Kararları içtihat haline dönüşmüştür.

### 3.11.6- Kurum Kazancının Elde Edilmesi ve İdame Ettirilmesi İle 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 bağı bulunmaması durumunda bu harcamalar kurum kazancının tespitinde gider olarak kabul edilmeyecektir.

### **3.11.7- Belgelendirilemeyen 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 (Vergi Usul Kanunu'nun 228. maddesinde yer alan tevsiki zorunlu olmayanlar hariç) gider olarak kabul edilmez.

### **3.11.8- 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.

### **3.11.9- 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, özürülü çalıştıran mükellefler tarafından, çalıştırdıkları özürülü 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.

## **4- SONUÇ**

Makalemizde Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. ve 41. maddesinde yer verilen ticari kazancın tespitinde indirilebilecek ve indirilemeyecek giderlere ilişkin düzenlemeler ile ilgili detaylı açıklamalar yapılmıştır.

## **KAYNAKÇA**

- AKÇAKIN, Mete. Gıda Bankalarına Yapılan Bağış ve Yardımların Vergi Kanunları Açısından İrdenilmesi ve Muhasebe İşlemleri, Yaklaşım Dergisi, E-Yaklaşım, Ocak 2013, Sayı: 241

- AYDIN, Selda. "Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Giderler", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 180, Eylül 2003
- GÜNEŞ, Şibli. "Gelir Vergisi Kanunu'na Göre Ticari Kazancın Tespitinde İndirimi Kabul Edilmeyen Giderler", Yaklaşım Dergisi, Kasım 2007
- GÜNEŞ, Şibli. "Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler" Yaklaşım Dergisi, E-Yaklaşım, Ağustos 2011, Sayı: 224
- FİL, Mehmet. Ticari Kazancın Tespitinde İndirilebilecek Giderler, Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler Ve Özellik Arz Eden Bazı Durumlar, Yaklaşım Dergisi, E-Yaklaşım, Eylül 2011, Sayı: 225
- KAYNAK, Harun. ÖĞÜN, İsmail. "Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler İle Götürü Giderlerin Muhasebeleştirilme İlke ve Esasları", Yaklaşım (Özel Ek), Sayı: 88, Nisan 2000, s. 46
- KILDİŞ, Yusuf. "Gelir Vergisi Kanunu'na Göre Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler" E-Yaklaşım, Mart 2010, Sayı: 207
- KOROĞLU, Murat. "Matrahın Tespitinde Dikkate Alınan Bağış ve Yardımlar", Vergi Dünyası Dergisi, Aralık 2010
- KICALI, İlker. "Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları Açısından Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler", Vergi Dünyası Dergisi, Aralık 2007
- KIZILOĞLU, Şükrü. Vergi Usul Kanunu Ve Uygulaması, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1994
- MAÇ, Mehmet. Kurumlar Vergisi, Denet Yayıncılık, 3. Baskı, İstanbul, 1999
- ÖZBALCI, Yılmaz. Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, 2010
- SARAÇOĞLU, Fatih. "Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:216, Eylül 2006
- SEZGİN, Bülent. Diğer Kanunlar Uyarınca Kurum Kazancının Tespitinde İndirilebilecek Giderler, Yaklaşım Dergisi, E-Yaklaşım, Nisan 2010, Sayı: 208
- UFUK, Mehmet Tahir. "Kurumlarda Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler" Yaklaşım Dergisi, Temmuz 2010, Sayı: 211
- ÜSTÜNOL, Salih. Ticari Kazancın Tespitinde Hasılatın İndirilecek Giderler İle Gelir Vergisi Beyannamesi Üzerinden Yapılabilecek İndirimler, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi Ocak 2010, Sayı 73