



TİCARİ KAZANCIN TESPİTİNDE HASILATTAN İNDİRİLECEK ve İNDİRİLEMAYECEK GİDERLER

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

Metin EREN^(*)

ÖZ

Ticari kazanç, gerçek ve basit usulde olmak üzere iki şekilde tespit edilmektedir. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 38'inci maddesinde, bilanço esasına göre ticari kazancın, çıkarılan mali bilançolar üzerinden hesaplanacağı ve teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki olumlu farkın ticari kazanç olduğu, bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce, işletmeye ilave olunan değerlerin bu farktan indirileceği, işletmeden çekilen değerlerin ise farka ilave olunacağı hükmüne yer verilmiştir. Ticari kazanç, Tek Düzen Hesap Planına göre çıkarılan ticari bilançolar üzerinden hesaplanırken, bilançoların karşılaştırılması yoluyla bulunacak kâr ya da zarardan mali kâr veya zarara ulaşabilmek için, dikkat edilmesi gereken en önemli konulardan birisi de 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40 ve 41'inci maddelerinde yer alan indirilecek giderler ve kanunen kabul edilmeyen giderler hükümlerine uyulmasının gerekliliğidir.

Anahtar Kelimeler: Gelir Vergisi Kanunu, İndirilecek Gider, İndirilemeyecek Gider, Ticari Kazanç

ABSTRACT

Business income is determined in two methods: real method and simple method. According to Article 38 of Income Tax Law, under balance sheet basis, business income is computed through balance sheets, it is the positive difference between the opening equity and end-of-period equity, values added during the year must be deducted from the difference, whereas withdrawals by the shareholders must be added to this amount. Business income is computed over balance sheets in accordance with the uniform chart of accounts; it is however quite important to comply with deductible and non-deductible expenses provisions under Article 40 and 41 of Income Tax Law no. 193, while reaching fiscal profit and loss.

Keywords: Income Tax Law, deductible expense, non-deductible expense, business income

^(*) Vergi Müfettişi

1- GİRİŞ

Gelir Vergisi Kanununun 1'inci maddesinde gelir "bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve safi iratların safi tutarıdır" şeklinde tanımlanmıştır. Aynı Kanunun 2'nci maddesinin 2'nci fıkrasında ise aksine hüküm olmadıkça kazanç ve iratların gerçek ve safi tutarları ile dikkate alınacağı belirtilmiştir. Gelirin safi olması demek, gelirden o gelirin elde edilmesi için yapılan giderlerin düşülmesinden sonra kalan tutarın vergilemede esas tutulması demektir. Ticari kazanç aksine bir düzenleme olmadığı için safi tutarları ile gelire dahil edilerek vergilendirilir.

Gelir Vergisi Kanununun 37'nci maddesinde "her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar" ticari kazanç olarak nitelendirilmiştir. Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler açısından ticari kazancın ne şekilde hesaplanacağı GVK'nın 38'inci maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre; bilanço esasına göre ticari kazanç, "teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farka eşit" iken hesap dönemi boyunca sahip veya sahiplerce işletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilecek iken, işletmeden çekilen değerler söz konusu farka ilave olunacaktır.

İşletme defteri esasına göre defter tutan mükellefler açısından ticari kazanç ise, GVK'nın 39'uncu maddesinde tanımlanmış olup, bu mükellefler açısından ise ticari kazanç "bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler arasındaki müspet fark" olup, emtia alım ve satımı ile uğraşanlarda ticari kazancın bulunması için hesap dönemi sonundaki emtia mevcudunun değeri hasılatla, dönem başındaki emtia mevcudunun değeri ise giderlere ilave olunacaktır.

Ancak, gerek bilanço esasına göre defter tutan, gerekse işletme defteri esasına göre defter tutan gelir vergisi mükellefleri tarafından ticari kazancın tespiti sırasında 213 sayılı Vergi Usul Kanununun değerlemeye ilişkin hükümleri ile GVK'nın "İndirilecek Giderler" başlıklı 40'inci ve "Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler" başlıklı 41'inci maddesinde yer alan hükümlerini dikkate almaları gerekecektir.

Kanunen kabul edilen ve edilmeyen giderlerin sınırlarının net olarak belirlenmesi, ticari kâr ile mali kâr ayırımının doğru tespit edilmesine ve bununla birlikte vergi matrahının doğru hesaplanarak olması gereken verginin hazineye intikalini sağlayacaktır. Böylelikle, mükelleflerde vergilerini beyan ederken kazançlarını gerçeğe uygun olarak yansıtmış olacaktır. Bu nedenle, kanunen kabul edilen ve edilmeyen giderlerin beyanlara doğru yansıtılması, hem hazine hem de kazançlarını beyan edecek mükellefler açısından büyük öneme sahiptir.

Yaptığımız bu açıklamalar çerçevesinde, çalışmamızda ticari kazancın tespitinde büyük öneme haiz olan indirilebilecek ve indirilemeyecek giderler, Gelir Vergisi Kanununun ilgili maddelerindeki sistematığı dikkate alınarak açıklanacak olup, indirilebilecek ve indirilemeyecek giderler ile ilgili özellikli durumlara da ayrıca detaylı şekilde değinilmeye çalışılacaktır.

2- GİDER NEDİR? GİDER KAVRAMININ HARCAMA ve MALİYET KAVRAMLARI ile İLİŞKİSİ

Gider kavramı, uygulamada harcama ve maliyet kavramları ile çoğu zaman karıştırılmaktadır. Bu yüzden, çalışmamızın konusunun da ticari kazancın tespit edilmesinde kazançtan indirimi kanunen kabul edilen giderler ile kanunen kabul edilmeyen giderler olmasından dolayı bu kavramların açıklanması konunun anlaşılabilirliğine katkı sağlayacaktır.

2.1- Harcama

Harcama, çeşitli kaynaklarda farklı şekillerde tanımlanmakta olup bunlardan bazıları aşağıdaki gibidir.

- İşletmede bir iş görmek, bir şey üretmek üzere para veya para ile ifade edilen değerlerin elden çıkarılması,
- Bir şeyi kullanmak, onu tüketmek,
- İhtiyaçların karşılanması amacı ile faaliyette bulunan her ekonomik birimin para ve her türlü ödeme araçlarının kasadan ve işletme malvarlığından çıkması,
- Para, ayın, borçlanma, alacaktan vazgeçme, hizmet ifa etme ve diğer şekillerde para ile ifade edilebilen menfaat sağlamak suretiyle bir mal ve hizmetin iktisap edilmesi, şeklinde yapılan tanımlamalardan da görüldüğü üzere harcama kavramı, çoğu zaman eş anlamlı olarak gider kavramından daha kapsamlı kullanılmaktadır. Hatta, gider ve maliyet unsurlarını içine alacak şekilde kullanılan bir kavram olarak değerlendirmek yanlış olmayacaktır.¹

2.2- Maliyet

İşletmenin faaliyet konusunu oluşturan mamul veya hizmetleri elde etmek için harcadığı üretim faktörünün para ile ifade edilen değerleri ise maliyet ya da daha dar anlamda üretim maliyeti olarak adlandırılır. Bu durumda, işletmenin yaptığı harcamanın maliyet olarak nitelendirilebilmesi için bunun mutlaka işletmenin ana faaliyet konusunu oluşturan mamul veya hizmetleri elde etmek amacıyla yapılmış ve para ile ifade edilebilen nitelikte normal bir tüketim olması gerekmektedir. Kısaca maliyet; mal ya da hizmet üretmek için katlanılan fedakârlıkların (üretim faktörlerinin) tümüdür.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 262'nci maddesinde satın alma maliyeti tanımlanmıştır. Buna göre maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilimum giderlerin toplamıdır.

2.3- Gider

Gider kavramı ise, maliyet kavramından daha geniş bir kavram olup işletmenin öz sermayesinde azalış meydana getiren her türlü çıkışlardır. Gider; işletme faaliyetlerinin ve varlığının sürdürülebilmesiyle doğrudan ilgili olmalıdır. İşletmeyle birinci dereceden ilgi kurulamayan unsurlar işletmeler yönünden gider değil, harcama sayılabilirler.

İşletmeler yönünden giderlerin temel fonksiyonu gelir elde etme amacını gerçekleştirme kabiliyetleridir. İşletme faaliyetlerinin sürdürülmesi anlamında gider kavramı içerisinde değerlendirilebilecek harcamaların gelirin elde edilmesine olan etkisinin az olması bunların gider sayılmalarına engel değildir. Gider belirli bir döneme ilişkin olmalıdır. Bu açıdan peşin ödenen kiralarda olduğu gibi, yapılan ödemenin gelecek yılları ilgilendirmesi durumunda yapılan ödemeler ancak ilgili oldukları yılların gideri sayılabilirler. Gider kavramına yönelik olarak yapılan bu tanımlamalar daha çok ticari işletmeler yönünden giderleri ifade etmektedir. Çünkü gider kavramı vergi mevzuatımızda doğrudan doğruya tanımlanmamıştır.

¹ Hasan Yalçın, Ticari Kazanç, Kurum Kazancı ve Serbest Meslek Kazancının Tespitinde Giderler Cilt 1, 5. Baskı, Şubat, 2011, İstanbul, s.79.

2.4- Vergisel Açıdan Gider Kavramı

Ticari kazancın tespitinde hâsılât bakımından olduğu gibi giderler bakımından da tahakkuk esası ve dönemsellik ilkesi geçerlidir. Giderler dönemsellik ilkesi gereği ancak ilgili oldukları dönemin geliri ile ilişkilendirilip ilgili oldukları dönemin matrahından düşülmürler. Vergi yasalarına göre “ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi” için yapılan giderler “gider kavramı” içinde yer almaktadır.²

3- TİCARİ KAZANCIN TESPİTİNDE İNDİRİLECEK GİDERLER

Gelir Vergisi Kanununun 40’ıncı maddesinin ilk fıkrasında “safî kazancın tespit edilmesi için aşağıdaki giderlerin indirilmesi kabul edilir” denildikten sonra indirilebilecek giderlere maddeler halinde yer verilmiştir. Kanun maddesi gereği, ticari kazançta safî tutarı tespit edebilmek için gayri safî hasılat-tan indirilebilecek giderlere açıklamaları ile birlikte Kanun metnindeki sistematığa göre yer verilerek aşağıda açıklanmıştır. Ancak, Gelir Vergisi Kanununun 40/1’inci maddesinin indirilebilecek giderler (*Vergi Usul Kanununa göre giderlerin; kazancın tespitinde indirim olarak dikkate alınabilmesi için belirtilen belgelerle belgelendirilmesi gerektiğinden bu tarz giderler belgeli gider olarak nitelendirilmektedir.*) ve götürü gider olmak üzere iki kısımda incelenmesi gerekmektedir.

3.1- Ticari Kazancın Elde Edilmesi ve İdame Ettirilmesi İçin Yapılan Genel Giderler (B Belgeli Gider) ve Götürü Gider

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

Gelir Vergisi Kanununun 40/1’inci maddesinde, “*Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler; (İhracat, yurtdışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hasılatın 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 safî kazancın tespitinde hasılat-tan indirim konusu yapabilecektir. Ancak ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan bu genel giderler ile kazancın elde edilmesi ve idamesi açısından bir illiyet bağının bulunması ve bu genel giderlerin 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.³

² Hasan Aytekin, Gelir Vergisi Kanununda Ticari Kazancın Tespitinde Hasılat-tan İndirilecek ve İndirilemeyecek Giderler, Vergi Raporu Dergisi, Sayı: 162, Mart 2013, s.39.

³ Uğur Uğurlu, Ticari Kazancın Tespitinde Hasılat-tan İndirilecek ve İndirilemeyecek Giderler, Vergi Raporu Dergisi, Sayı: 174, Mart 2014, s.1

3.1.1.1- Kırtasiye,Temizlik, Isıtma, Aydınlatma, Su ve Telefon Giderleri

Ticari işletmeler tarafından yapılan telefon, teleks, faks, posta, internet gibi işle ilgili haberleşme giderleri ve makul ölçüyü aşmamak koşuluyla PTT tarafından tanzim edilen faturalar ve makbuzlarda yer alan tutarlar ile kargo şirketlerinin düzenledikleri faturalarda yer alan kalemlerden oluşmaktadır. İlke olarak bu giderler, ilgili bulundukları dönemlerde tahakkuk esasına göre kaydedilir. Ancak, bazı durumlarda bu durum söz konusu olmayabilir.

Örneğin; elektrik, su, hava gazı, telefon gibi giderler belirli dönemler itibariyle tahakkuk ettirilerek ödemesi için aboneye bildirilir. Bu bildirme takvim yılı veya hesap dönemi sonlarında yapılmadığı takdirde, ödeme de yapılamaz, tahakkuk eden miktar belli olamayacağından, ilgili dönem de gider kaydedilememektedir. Örneğin, Aralık ayına ait gider faturalarının ocak ayında işletmeye ulaşması durumu sıkça karşılaşılan bir durumdur. Bu durumda, vergi idaresi tarafından tahakkuk esas geçerli olduğundan ilgili olduğu dönemde kaydedilmeyen bu giderlere yönelik tarhiyat önermişken, yargı mercileri ise tam tersi olarak mükellefleri haklı bulmuş ve kesilen cezalı tarhiyatları kaldırmıştır.

Elektrik, su ve telefon faturaları ödemelerinin kiracı konumundaki işletmelerin bu gideri yapan mükellefin adresinin olması VUK'un 3/B maddesi gereği önemli değildir. Zira, böyle bir durumda işin gerçek mahiyeti esas alınacaktır.

3.1.1.2- Ücret Giderleri**3.1.1.2.1- Büro Personeline Yapılan Ücret Giderleri**

Büro personeli ücretleri, ticari işletmeye fikren veya bedenen hizmet eden kişilere yapılan ödemelerdir. Büro elemanı, muhasebeciler, yazmanlar, mühendisler ve odacılar gibi kişiler ticari işletmenin personeli sayılmaktadır. Büro personeline yapılacak ücret ödemeleri, ilgili ücret bordrosu üzerinden tahakkuk ettirilecek tutarlar ve sigorta primi ve işveren payı gider olarak kazançtan indirilebilecektir.

3.1.1.2.2- Üretim Departmanından Çalışanlara Yapılan Ücret Giderleri

Üretim faaliyetinde bulunmayan ticari işletmelerin çalışanlarına ödemiş olduğu tüm ücret ödemeleri genel gider niteliğindedir. Ancak, ticari işletme üretim işletmesiye, üretim bölümünde çalışan işçilere ait ücret ödemeleri imal edilen maliyetin içerisinde yer aldığından dolayı doğrudan gider olarak yazılamaz.

VUK'un 275'inci maddesine göre, emtianın maliyetine çeşitli unsurlardan oluşmakta olup; "Mamule isabet eden işçilik"de bunlardan biridir. Bu nedenle, işçilere ödenen ücret ödemeleri maliyete eklenmelidir.

3.1.1.3- İşyeri ve Taşıtların Kira Giderleri

Ticari işletmenin faaliyetinin yürütüldüğü yere ait kira ödemesinde bulunuyorsa, yapılan bu kira ödemelerinin gider olarak kaydedecektir. Ancak, kira giderlerini peşin olarak ödemişse ödenen kira giderlerinin her yıla isabet eden kısmının ait olduğu yılda gider yazılması gerekmektedir. Kiranın mahkeme kararıyla ödenmesi gerekiyorsa, hukuki durumun ortaya çıktığı yılda gider yazılması gerekir.⁴

⁴ Beyanname Düzenleme Rehberi 2013, Vergi Müfettişleri Dernek Yayını, Mart 2013, Ankara, s 72.

Öte yandan, işletmenin faaliyete geçmeden önce yapmış olduğu kira ödemeleri ise ödeme tarihine bakılmaksızın faaliyete geçildiği yılda gider olarak kaydedilecektir.

3.1.1.4- Yapılan İşle Orantılı Temsil ve Ağırlama Giderleri

Ticari işletmelerin işleriyle ilgili olarak ticari örf ve adetlere uygun, işletmelerin cirosu ile orantılı temsil ve ağırlama giderleri ticari kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilir. Temsil ve ağırlama giderleri de ticari kazancın elde edilmesi ve devam ettirilmesi ile ilgili ise genel gider mahiyetindedir. Ancak, bu tarz giderlerin ticari kazancın elde edilmesi ve devam ettirilmesi ile ilgisini kurmak her zaman kolay değildir.

Bu giderlerin indirilebilir gider olabilmesi için giderlerin bazı kriterleri taşıması gerekmektedir. Her şeyden önce işletme sahibi veya sahiplerinin şahsi ihtiyaçları ve zevklerini tatmine yönelik olmamalıdır. Yapılan harcama gelir elde edilmesi ve satışların artırılmasıyla bağlantılı olmalıdır. Harcamanın miktarı yapılan işin niteliğine ve miktarına uygun ölçülerde olmalıdır. Karabük Defterdarlığı 31.07.2013 tarihinde vermiş olduğu 35831311-İndirimler konulu-10 sayılı özelgede; *“İşle ilgili olması, işin önemi ölçüsünde yapılması ve kişisel ihtiyaçlar kapsamında keyfi olarak yapılmamış olması şartıyla temsil ve ağırlama giderlerinin GVK’nın 40/1’inci maddesi gereği indirim konusu yapılabileceği yönünde”* görüş bildirmiştir.⁵

3.1.1.5- Temettü İkramiye Ödemeleri

Personele verilen ve kârdan pay anlamına gelen temettü ikramiyeleri tahakkuk tarihi itibarıyla genel gider olarak değerlendirilerek kaydedilir. Temettü ikramiyesi ücret niteliğinde olduğundan, ödenen tutar üzerinden stopaj yapılması gerekmektedir.

3.1.1.6- Finansman Giderleri

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

163 Seri No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine 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.

Anlaşılabacağı üzere kredi faizlerinin kuruluş dönemiyle ilgili olan kısmının maliyete ilave edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Ancak 163 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde yer alan **“Kuruluş Dönemi”** ve **“İşletme Dönemi”** ifadeleri tam olarak açıklanmamış olmakla birlikte Vergi İdaresi, iktisadi kıymetin iktisap tarihinden hesap dönemi sonuna kadar geçen süreyi kuruluş dönemi, aktifleş-

⁵ Yılmaz Sezer, Yenilen Her Yemek Temsil ve Ağırlama Gider Olarak Kabul Edilebilir Mi?, Çevrimiçi: <http://www.dunya.com/yenilen-her-yemek-temsil-agirlama-gideri-olarak-kabul-edilebilir-mi-249632h.htm> Erişim Tarihi: 14.02.2015.

tirmenin 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.⁶

3.1.1.7- Finansal Kiralama Giderleri

Finansal Kiralama uygulamasında 4842 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanununa mükerrer 290'ıncı madde eklenmiş olup, bu kanun öncesindeki ve bu kanun uygulaması ile ilgili gider kaydına ilişkin uygulamalar aşağıdaki gibidir. **4842 sayılı Kanun (Yürürlük:01.07.2003)** öncesi duruma göre, finansal kiralama işlemlerinde kira bedelinin ödendiği veya ödenmemiş olsa dahi, tahakkuk ettiği dönemin gideri olarak dikkate alınması gerekmektedir. **4842 sayılı Kanun (Yürürlük:01.07.2003)** ile yapılan düzenleme sonrasına göre ise: Finansal kiralamada kiracı tarafından kiralayana ödenen finansal kiralama bedellerinin faiz kısmı gider olarak kabul edilmekte, kiracı tarafından aktifleştirilen finansal kiralamaya konu iktisadi kıymeti kullanma hakkı amortismanına tabi tutulmaktadır.

3.1.1.8- 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.

3.1.1.9- Reklam, Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri

Reklam, pazarlama, satış ve dağıtım giderleri işletmelerin ürettikleri mal ve hizmetlerin satışlarını ve buna bağlı olarak da satış hasılatlarını ve kârlarını arttırmak için yaptıkları en önemli giderlerdendir. Bu giderler kapsamında; gazete, dergi, televizyon ve diğer basın yayın organlarına verilen reklamlar, satış kampanyaları, satış komisyonları, reklam panoları yoluyla yapılan reklamlar, sportif faaliyetlerde yapılan reklamlar, hediye ve eşantıyon dağıtımı gibi giderler örnek verilebilir.

Reklam, pazarlama, satış ve dağıtım giderleri de dönemsellik ilkesine göre tahakkuk tarihi itibarıyla gider kaydedilir. Yapılan harcamanın birden fazla yıla ait olması durumunda ise ilgili olduğu yıllar itibarıyla gider olarak kaydedilir. Reklam, pazarlama ve dağıtım giderlerinin ticari kazancın tespitinde dikkate alınmasında herhangi bir sınır yoktur. İşletmeler yaptıkları bu türden giderlerin tamamını indirim konusu yapabilirler. Bu ilke numuneler içinde geçerlidir.⁷

⁶ Uğur Uğurlu, agm, s.2.

⁷ Numune: bir malın tanıtılması için mevcut ve olası alıcılara bedelsiz olarak gönderilen ve geri dönüşü olmayan örneklerdir.

3.1.1.10- Komisyon Giderleri

Ticari İşletmenin ürettiği mamullerin başka firmalara komisyon karşılığı pazarlanması işleminde ödenecek komisyonun, kazancın tespitinde gider olarak indirilmesi mümkündür. Komisyon karşılığı malları pazarlanan işletme ile malları pazarlayan işletme arasında özel bir sözleşme yapılır. Sözleşme gereği, belirlenen limitlerin aşılması halinde, kararlaştırılan komisyon oranında indirim yapılarak mamulleri pazarlanan işletmelere iade edilmesi taahhüt edilmektedir. Bu durumda, işletmelerin faaliyeti ile ilgili olarak ödediği komisyon iadeleri gider olarak kaydedilebilecektir.

3.1.1.11- Özel Güvenlik Teşkilatlarına Yapılan Ödemeler Ait Giderler

2495 sayılı Bazı Kamu Kurum ve Kuruluşlarının Korunması ve Güvenliklerinin Sağlanması Hakkındaki Kanuna göre, çarşı ve buna benzer ticari ve turistik tesislerde Kanun hükümleri çerçevesinde özel güvenlik teşkilatı kurulabilmektedir. Söz konusu özel güvenlik teşkilatının her türlü giderleri, çarşı (günümüzdeki AVM'ler) veya tesiste bulunan işyeri sahipleri tarafından karşılanmaktadır. İşyeri sahipleri tarafından özel güvenlik teşkilatı hizmetlerinde kullanmak üzere ödenen katılım paylarının, kazancın elde edilmesi ve idamesi için, ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilmesi mümkündür.⁸

3.1.1.12- Mesleki Teşekküllere Ödenen Aidat Giderleri

Yasal zorunluluklar nedeniyle üye olunan meslek örgütlerine ödenen aidat ve benzeri ödemeler ticari kazancın safi tutarının tespitinde gider olarak indirilebilir. Buna karşılık yükümlülerin yasal bir zorunluluk olmadan kendi aralarında kurmuş oldukları dernek, vakıf veya birliklere masrafa katılma payı veya başka bir ad altında yapılan ödemeler gider olarak kaydedilemez.

3.1.2- Götürü Gider

Götürü gider uygulaması, VUK'un getirdiği ispat yükümlülüğüne istisna teşkil eden bir uygulamadır. Normal şartlar altında indirim amaçlı kullanılacak bir harcamanın ispat yükümlülüğünü ve bunun için kullanılacak belgelerin düzenlenme usullerini bile belirleme yoluyla sınırlayan vergi kanunları, bu uygulama için bir istisna getirmiş, mükelleflere belirli şartların sağlanması halinde ispatı mümkün olmayan giderlerini indirme hakkı tanımıştır. Götürü gider, ispat yükümlülüğü istisna edilmiş bir uygulama örneği olarak vergi kanunlarımızdaki yerini 1995 yılında, (4108 sayılı kanununun yürürlüğe girmesi ile Gelir Vergisi Kanununun indirilecek giderler başlıklı 40'ıncı maddesinin 1 numaralı bendine parantez içi bir hüküm eklenerek), belirli faaliyetlerde bulunan mükelleflere, kanunda öngörülen koşullara uymaları halinde VUK'un ispata yönelik hükümlerine uymayan bazı giderlerini de indirme hakkı tanımıştır.

Gelir Vergisi Kanununun 40'ıncı maddesinin bir numaralı bendinin parantez içi hükmü ile *"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."* şeklinde belirtilmiştir.

⁸ Beyanname Düzenleme Rehberi 2013, age, ss.73-79.

Kanunun gerekçesinde, yurt dışında katlanılan bazı giderlerin VUK'un emrettiği ispat yükümlülüğünü yerine getirmek için gerekli belgelerin alınamaması nedeniyle, bu yönde faaliyet gösteren mükelleflerin karşılaştıkları sıkıntıları gidermek olan götürü gider uygulaması yürürlüğe girmiş, mükelleflere belirli şartların sağlanması halinde ispatı mümkün olmayan giderlerini indirme hakkı tanımıştır. Ancak götürü gider uygulaması, ilgili kanun maddesinin yanlış yorumlanması yüzünden çeşitli sorunları da beraberinde getirmiştir. Mükellefler tarafından hem yanlış anlamaları gidermek hem de uygulamanın daha anlaşılabilir kılınmasını sağlamak amacıyla Maliye İdaresi tarafından 194 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde gerekli düzenleme ve açıklamaları yapılmıştır.

Götürü gider uygulamasından, GVK'nın 45'inci maddesi kapsamındaki işleri yapan dar mükellefler hariç olmak üzere, tam ve dar mükellefler yararlanabilecektir.⁹

Örnek: X Koll Şti, 2014 takvim yılında döviz karşılığı yapılan ihracattan 1.000.000,00 TL hasılat elde etmiştir. Şirketin anılan yılda ihracat faaliyeti ile ilgili GVK'nın 40/1'inci maddesi kapsamında 50.000,00 TL gideri bulunmaktadır. Bu giderlerin ise 20.000,00 TL'lik kısmı için belgesi temin edilememiştir. Bu durumda, şirketin ticari kazançtan indirilebilecek gider tutarı ne kadardır.

Belgelendirilmiş Gider	30.000,00
Belgelendirilmemiş Gider	20.000,00
Toplam Gider	50.000,00
Götürü Gider	$1.000.000,00 \times 0,005 = 5.000,00$
KKEG	$20.000,00 - 5.000,00 = 15.000,00$
Belgelendirilmiş Gider+Götürü Gider	$30.000,00 + 5.000,00 = 35.000,00$

Belgelendirilememiş giderlere karşılık olmak üzere, götürü gider kaydı uygulaması mükelleflerin genel esaslara göre kaydettikleri giderlerin yanı sıra yararlanabilecekleri bir uygulamadır. Genel esaslara göre tevsik edilen giderlerin gider kaydedilmesine engel değildir.

3.1.2.1- Kurumlarca Herhangi Bir Belgeye Dayanmaksızın Gider Kaydedilebilecek Harcamalar

213 sayılı VUK'un 227'nci maddesine göre üçüncü kişilerle ilişki ve işlemlerde kayıtların tevsikinin zorunluluğu belirtilmiştir. Daha açık bir anlatımla, VUK hükümlerine göre belgeye dayandırılmayan harcamaların gider olarak kaydedilmesinin mümkün olmadığı genel bir ilkedir. Ancak, VUK'un belgeye dayanan gider harcamalarına yönelik genel ilkesinin istisnası ise aynı Kanunun 228'inci maddesinde "Tevsiki Zaruri Olmayan Kayıtlar" başlığı altında açıklanmış olup, işletme tarafından yapılacak aşağıda belirtilen bu giderler için ispat edici kağıt aranmayacağı belirtilmiştir.

- Örf ve teamüle göre bir vesikaya istinat ettirilmesi mutad olmayan müteferrik giderler (Bunlara bakiş ödemesi, şehir içi dolmuş ödemesi, pul ve jeton için yapılan ödemeler örnek gösterilebilir.)
- Vesikanın teminine imkan olmayan giderler

⁹ Ozan Çimen, Götürü Gider Uygulaması- Kapsamı ve Koşulları, Çevrimiçi: http://www.verginet.net/dtt/1/OzanCi-menSMMM-GoturuGiderUygulamasi8211KapsamiVeKosullari_10511.aspx Erişim Tarihi: 14.02.2015.

İşletme tarafından yapılan bu giderlerin gerçek miktarları üzerinden kayıtlara geçirilmesi ve miktarlarının işin genişliğine ve mahiyetine uygun bulunması şarttır.

3.1.3- Hizmetli ve İşçilerin İş Yerinde veya İş Yerinin Müştemilatında İaşe ve İbate Giderleri, Tedavi ve İlaç Giderleri, Sigorta Primleri ve Emekli Aidatı, 27'nci Maddede Yazılı Giyim Giderleri

Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya işyerinin 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 de ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınmaktadır. (GVK md. 40/2).

İşverenlerce, işyerinde ve işyerinin müştemilatında hizmet erbabına yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler, ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilebilmektedir. Bu tür harcamaların gider yazılabilmesi için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tevsik edilmeleri gerekmektedir. Ancak, işyerinde ve işyerinin müştemilatında hizmet erbabına yemek verilmek suretiyle sağlanan bu menfaatler için işverenlerce ayrıca ücret bordrosu düzenlenmesi zorunluluğu bulunmamaktadır. İşverenlerce hizmet erbabına civar lokantalarda veya yemek verme hizmeti sağlayan kuruluşlarda yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler, vergiden istisna olmakla birlikte (2014 yılında vergiden istisna olan günlük yemek bedeli tutarı 12.00 TL, 2015 yılında da 13.00 TL'dir) elde edilen ücretin vergilendirilecek kısımlarının tespiti için ücret bordrolarının düzenlenmesi gerekmektedir. İşverenler bu tür ücret ödemelerini ücret bordrosuna dayanarak, genel hükümlere göre gider yazacaklardır. Lokantalar veya yemek verme hizmetini sağlayanlardan alınan faturalar, bu bordronun eki niteliğinde gider belgesi olarak kabul edilecektir.

Sigorta primi ve emeklilik aidatları ise, kanunla kurulan sigorta şirketleri ve emekli sandıklarına işveren payı olarak ödenen tutarlardır. Özel sigortalar için yapılan ödemeler bu kapsamda değildir. Sosyal güvenlik primlerinin gider yazılabilmesi için Sosyal Güvenlik Kurumuna (SGK) fiilen ödenmiş olması gerekir. Sigorta primleri bu nedenle, dönemine ve ait olduğu yıla bakılmaksızın, fiilen ödendiği tarihte gider yazılır. Hizmet erbabı için yapılan giyim giderleri, işin icabına uygun olarak verilen ve bunların işten ayrılması halinde geri alınan eşyalardır. Ancak, hizmet erbabına özel yaşamında kullanılması için verilen giyim eşyası, ayın şeklindeki ücret olarak değerlendirilir.¹⁰

3.1.4- İşle İlgili Olmak Koşuluyla Yazılı Bir Sözleşmeye, İlama veya Kanun Emrine Dayanılarak Ödenen ve Teşebbüs Sahibinin Suçlarından Doğmamış Zarar, Ziyan ve Tazminatlar

GVK 40/3'üncü maddesine göre; *"İşle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar"* gider olarak hükmü mevcuttur. Söz konusu maddede yer verilen "işle ilgili olması" ibaresinden "kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi" ile ilgili olması ve işin gereğinden de kaynaklanmalıdır anlamına gelmektedir. Tazminat ödenmesi ticari faaliyetin doğal sonucu olmalıdır. Örneğin, işletme sahibi, işle ilgili faaliyetini normal usul ve yöntem-

¹⁰ Tuncel Atabey, 2013 Yılı Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi (Vergi Sorunları Dergisi Özel Eki), Sayı:306, Mart 2014, ss. 31-33.

lerin dışında hileli, muvazaalı işlemlerle yürütürken tazminat ödemek zorunda kalmışsa, bu ödeme sözleşme veya ilam gereği de olsa işle ilgili olduğu halde gider olarak kazançtan indirilemeyecektir.

Danıştay 4'üncü Dairesinin T: 26.06.1973, E: 1972/5492, K:1973/3604 sayılı kararında ".....193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40'ıncı maddesinin 3 numaralı fıkrası hükmüne göre ödenmiş bulunan bir tazminatın masraf yazılabilmesi için tazminatı gerektiren olayın işle ilgili olması ve mukaveleye, ilama veya kanun emrine dayanması gerektiği, olayda ise ölen kişi ile işveren arasında mukavele mevcut olmadığı gibi böyle bir tazminatın ödenmesi hususunda kanun hükmü de bulunmadığı, sırf hamiyet duygularına istinaden ödenen tazminatın gider yazılamayacağı...." vurgulanmaktadır. Dolayısıyla zarar, ziyan ve tazminatların gider olarak kabul edilebilmesi için; işle ilgili olması, karşı tarafa ödenmesi ve bu ödemenin bir kanun hükmüne, ilama (mahkeme kararı) veya bir mukaveleye dayanması şarttır. Buna göre ödenen zarar, ziyan veya tazminatların gider yazılabilmesi için ödemenin; ticari faaliyetin normal gerekleri çerçevesinde doğmuş olması, sözleşmeye veya yargı kararına ya da kanun hükmüne bağlı olarak yapılmış olması, mükellefin şahsi kusurundan kaynaklanmamış olması, gerekmektedir.

GVK 41/6'ncı maddesinde ise, her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatların gider olarak indirilemeyeceği hükme bağlanmıştır. Örneğin iş kazasında mükellef kusurlu bulundursa kaza nedeniyle çalışana ödenen tazminatlar gider olarak kabul edilmeyecektir. Ancak yargıya intikal eden iş kazaları ile ilgili uyuşmazlıklarda, mükellefler söz konusu kazanın oluşmasından kısmi olarak kusurlu bulunabilmektedirler. Bu durumda ödenen tazminat bedellerinin ne kadarlık kısmı gider olarak kaydedilebilecektir? Mevcut yasal düzenlemeler çerçevesinde mahkeme kararı uyarınca mükellef tarafından ödenen tazminatın, mükellefin kusurlu olmadığı orana isabet eden kısmı Gelir Vergisi Yasasının 40/3'üncü maddesine göre gider olarak yazılacak, mükellefin kusurlu olduğu orana isabet eden kısmı ise kabul edilmeyen gider olarak kayıtlara intikal ettirilecektir.

Vergi idaresi bir olay dolayısıyla açıkladığı görüşünde, mükellefin mahkeme tarafından kazadan %60 oranında kusurlu bulunması nedeniyle ödeyeceği tazminat bedelinin %60'nın Gelir Vergisi Kanununun 41/6'ncı maddesine göre indirim konusu yapılamayacağını, ancak, işçinin %40 oranında kusurlu bulunması nedeniyle ödenecek maddi ve manevi tazminat ile yasal faizlerin işçinin kusuru oranında (%40) (ödemenin yapıldığı dönemde) Gelir Vergisi Kanununun 40/3'üncü maddesine göre indirim konusu yapılmasının mümkün olduğunu belirtmiştir.¹¹

Zarar, Ziyan ve Tazminatlar İle Özellikli Durumlar İle İlgili Maliye Bakanlığı Tarafından Verilen Özelge ile Yargı Kararı Örnekleri:

- İşletmenin sahip olduğu kamyonun sebebiyet verdiği trafik kazası sonucu zarara uğrayan kişilere rızaen verilen tazminatın gider olarak yazılması mümkün değildir. (30.05.1979 Tarih ve GVK/1-2126-25-40/40243 Sayılı Özelge)
- İşletmede çalışırken ölen müstahdemin varislerine ödenen para gider olarak yazılamaz. (Danıştay 4'üncü Dairesinin 17.05.1972 Tarih ve E:1969/3189 K:1972/3484 Sayılı Kararı)
- İş Kazası geçiren işçiye sulh mukavelesi ile ödenen tazminatların GVK 40/3'üncü maddesi gereği safi kazancın tespitinde gider olarak yazılması mümkün değildir. (07.09.1992 Tarih ve KVK/22113-1467/69395 Sayılı Özelge)

¹¹ Sosyal Güvenlik Kurumuna 4/a (Eski SSK) İle İlgili Defter ve Belge Muhafaza ve Denetime İbrahim Süreleri, Çevrimiçi: <http://www.bursa-smmmo.org.tr/yazarlar/makaleler/133MYU.pdf> Erişim Tarihi: 15.02.2015.

- İşçilerin iş akdinin işverence feshedilmesi sonucu, İş Mahkemesinin kararı ile işten çıkartılan işçilere verilen kıdem tazminatı ile avukatlık ve mahkeme masraflarının gider olarak kayıtlara intikal ettirilmesi mümkündür. (30.10.1992 Tarih ve KVK/22113-1432/008716 Sayılı Özelge)
- İstihdam ettiği şoförün yaptığı hasar için ödenen tazminat gider yazılabilir. (Danıştay 4'üncü Dairesinin 21.12.1970 Tarih ve E:1969/6740 K:1970/7836 Sayılı Kararı)
- İşyerinde işçinin dikkatsizliği sonucu meydana gelen iş kazası nedeniyle mahkeme ilamına ve kanun hükmüne istinaden ödenen tazminatta teşebbüs sahibine suç izafe edilemeyeceğinden gider yazılabilir. (Danıştay 3'üncü Dairesinin 05.04.1995 Tarih ve E:1994/2892 K:1995/1147 Sayılı Kararı)

3.1.5- İşle İlgili ve Yapılan İşin Ehemmiyeti ve Genişliği ile Mütenasip Seyahat ve İkamet Giderleri

Bir işletme bünyesinde çeşitli nedenlerden dolayı seyahat ve ikamet harcamaları yapılması söz konusudur. Aslında, ticari kazancın elde edilmesi ve devamına yönelik yapılan seyahat harcamaları genel gider özelliğine de sahiptir. Ancak, Kanun bu harcamaları GVK'nın 40/4'üncü maddesinde özel bir düzenlemeye konu etmiştir. Yapılan bu düzenleme ile amaçlanan ise, işletmeler tarafından yapılan tüm seyahat ve ikamet harcamalarının değil sadece Kanunun çizdiği sınırlar içerisinde kalan harcamaların gider yazılması konusunda sınırlayıcı bir düzenlemeye yer verilmek istenmesidir. Bunun yanında, işletmeler tarafından bu kapsamda yapılan harcamalar "**Gerçek Gider Yöntemi**" ve "**Harcırah Yöntemi**" olmak üzere iki yöntemden birini seçerek giderleştirebilmektedir. Ancak, mükellef tarafından bu iki yöntemin aynı anda uygulaması mümkün değildir.

3.1.5.1- Gerçek Gider Yöntemi Seçilmesi Durumu

İşle ilgili seyahat ve konaklama giderleri Gelir Vergisi Kanununun İndirilecek Giderler başlıklı 40'ıncı maddesinin 4'üncü fıkrasına göre "*İşle ilgili ve yapılan işin ehemmiyeti ve genişliği ile mütenasip seyahat ve ikamet giderleri (Seyahat maksadının gerektirdiği süreye maksur olmak şartıyla) gider olarak kabul edilmektedir. Seyahat ve ikamet harcamaları; her türlü ulaşım, konaklama, yemek ve diğer (park, otoyol, köprü geçiş ücreti ...) harcamaları kapsamaktadır.*

Gerçek gider yönteminde seyahate çıkan kişi tarafından yapılan harcamalar belgelere dayandırılarak gerçek tutarları üzerinden gider yazılır. Yurtiçinden temin edilen belgelerde gösterilen KDV tutarı indirim konusu yapılır, yurtdışından temin edilen belgelerdeki KDV ise gider olarak kaydedilir. Personelin iş seyahatlerinde yaptıkları yeme içme gibi harcamalarının gider olarak dikkate alınabilmesi ve KDV'nin indirim konusu yapılabilmesi için mutlaka bedel ne olursa olsun fatura ile belgelendirilmesi gerektiği yönünde Maliye Bakanlığının muktezalari bulunmaktadır. Gerçek gider yönteminde işle ilgili yapılan seyahat ve ikamet giderlerinin, seyahatin işle ilgili olması, işin önem ve genişliği ile orantılı olması, belirli bir süre ile sınırlı olması ve gerçekleştirilen giderlerin belgelendirilmesi gerekmektedir. Bu şartlardan birinin gerçekleşmemesi halinde seyahat harcamalarının gider olarak kaydedilmesi mümkün değildir. Örneğin, turistik mahiyetteki gezi harcamaları ile eşle çıkılan iş seyahatlerinde yapılan harcamaların eşe isabet eden kısmı gider olarak dikkate alınmaz. Bu yöntemi seçen işletmeler tarafından seyahati gerçekleştiren personele ayrıca harcırah ödenmemelidir. Aksi takdirde ödenen harcırah ücrete ilave edilerek vergilendirilir. GVK'nın 40/4'üncü fıkrası hükmü gereği işletme ile ilgili yapılacak seyahat harcamalarını şu şekillerde örneklendirilebilir.

- Yurt içinde ve yurt dışında firmanın ürettiği mamulleri veya hizmetleri pazarlama amacı taşıyan seyahatler,
- Daha önce yapılan satışlara ilişkin bedellerin tahsiline yönelik seyahatler,
- Firmanın yasal teşviklerden yararlanmak veya bazı yasal zorunluluklardan dolayı belgeler temin etmek amacıyla diğer şehirlerde bulunan resmi dairelere başvuru amacı taşıyan seyahatler,
- Firmanın faaliyet konusu ile ilgili yeni teknolojik gelişmelerin sergilendiği yurt içinde ve dışında yer alan fuarlara katılmak amacıyla yapılan seyahatler,
- Firmanın satışını yaptığı malların teminine yönelik pazar araştırması amacı taşıyan seyahatler,
- Firmanın sektör ve/veya yatırım amacıyla yaptığı seyahatler vb.¹²

3.1.5.2- Harcırah Yöntemi Seçilmesi Durumu

Gelir Vergisi Kanununun 24'üncü maddesinin 2'nci fıkrasında "Harcırah Kanunu kapsamı dışında kalan müesseseler tarafından idare meclisi başkanı ve üyeleri ile denetçilerine, tasfiye memurlarına ve hizmet erbabına (Harcırah Kanununa tabi olsun olmasın her türlü sözleşmeli personel dahil) verilen gerçek yol giderlerinin tamamı ile yemek ve yatmak giderlerine karşılık verilen gündeliklerin (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 istisna olduğu belirtilmektedir.

Harcırah yönteminde iş seyahatine gönderilen elemanın belgeye dayanan gerçek yol giderlerinin karşılanması yanında yemek ve konaklama giderlerine karşılık olmak üzere kanunla belirlenen tutarları aşmamak koşuluyla harcırah ödemesi yapılır. Harcırah ödemesi, yemek ve konaklama giderlerine karşılık olarak verildiği için belgeye dayansa bile konaklama ve yemek giderlerinin karşılanması mümkün değildir. Bu harcamaların dışındaki gerçek yol giderleri işveren tarafından karşılanacağından yol giderlerine ait belgelerin işverene ibrazı gerekmektedir. Verilen harcırahın günlük tutarı aynı seviyedeki devlet memuruna verilen gündeliklerden fazla ise ve devletçe verilen gündeliklerin en yüksek haddini aşar ise aradaki fark ücret olarak vergilendirilmektedir. Yemek ve konaklama için verilen harcırah damga vergisine tabidir. Seyahatin yurtiçi veya yurtdışına olması harcırah uygulaması açısından önem taşımaktadır.¹³

3.1.6- Kiralama Yoluyla Edinilen veya İşletmeye Dahil Olan ve İşte Kullanılan Taşıtların Giderleri

Gelir Vergisi Kanununun 40/5'inci maddesinde, "*Kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri*" hükmü yer almaktadır. Bu düzenlemeye göre, kiralama yoluyla elde edinilen veya işletmeye dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderlerinin tamamı ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilir.

Kanun hükmüne göre, taşıtların giderleri konusunda dikkate alınması gereken husus taşıtın kiralanması, aktifte kayıtlı olması ve giderlerinin faaliyet konusu ile orantılı olmasının gerektiğidir. Taşıtın

¹² İbrahim Organ, GVK 40/41 İndirilecek- İndirilemeyecek Giderler (M. Erkan ÜYÜMEZ ve Canatay HACIKÖYLÜ'nün Seyahat ve İkamet Giderleri adlı makale çalışması), Gazi Kitabevi, Ankara, Ocak 2013, ss 33-34.

¹³ Aysel Arslan, İşle İlgili Seyahat Giderlerinin ve Harcırahların Vergisel Boyutu, Çevrimiçi: http://www.senaymm.com.tr/makale/isle_ilgili_seyahat_giderlerinin_ve_harcirahların_vergisel_boyutu.pdf Erişim Tarihi: 15.02.2015.

işletmeye dahil olması; bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerde, taşıtın bilançonun aktifinde yer alması, işletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerde ise taşıtın işletme hesabı defterinin demirbaşlarının kaydedildiği sayfada yer almasıdır. Ayrıca, amortisman defteri tutuluyor ise taşıtın amortisman kayıtlarında da yer alması gerekmektedir. Bu konu ile ilgili Maliye Bakanlığı tarafından verilen 27.12.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.17.01-35-02-757 sayılı İkinci el aracın alımında ödenen KDV'nin indirim konusu yapılıp yapılamayacağı, araca ait giderlerin ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınıp alınamayacağı hakkındaki özeldede; *“Bir giderin kazancın elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olduğunun kabulü için; işin mahiyeti ve genişliği ile uygun olması, giderle kazancın elde edilmesi ve idamesi arasında illiyet bağının bulunması, giderlerin keyfi olmaması yani kazancın elde edilmesi için mecburi olarak yapılması, yapılan gider karşılığında gayri maddi bir kıymet iktisap edilmiş olması ve Vergi Usul Kanununa göre tevsik edici belgelere dayandırılması gerekmektedir. Taşıtın işletmeye dahil olması; bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerde, taşıtın bilançonun aktifinde yer alması, işletme hesabı esasına göre defter tutulması halinde ise, taşıtın işletme hesabı defterinin demirbaşların kaydedildiği sayfasına kaydedilmesi, ayrıca amortisman defteri tutuluyorsa o defterde ya da amortisman listelerinde taşıta yer verilmesidir. Buna göre, söz konusu araca ait giderler, aracın işletmenin aktifine alınması ve işte kullanılması şartı ile Gelir Vergisi Kanununun 40'inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendine göre ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.”* şeklinde görüş bildirmiştir.¹⁴

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 giderlerdir. 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 Kanununun 40/1'inci maddesine göre genel gider olarak dikkate alınacaktır.¹⁵

3.1.7- Aynı Vergi, Resim ve Harçlar

Gelir Vergisi Kanununun 40/6'ncı 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.

¹⁴ Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri KDV ve Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü Tarafından 27.12.2011 tarih B.07.1.GİB.4.35.17.01-35-02-757 sayılı özelge, Çevrimiçi: <http://blog.kararara.com/ikinci-el-aracin-aliminda-odenen-kdvnin-indirim-konusu-yapilip-yapilamayacagi-araca-ait-giderlerin-ticari-kazancin-tespitinde-gider-olarak-dikkate-alinip-alinamayacagi-hk/> Erişim Tarihi: 15.02.2015.

¹⁵ 180 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, Çevrimiçi: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=LT7ZS214C2Y419JC&type=teblig> Erişim Tarihi: 14.02.2015.

Kanun maddesinden de anlaşılacağı üzere söz konusu vergi, resim ve harçların indirim konusu yapılabilmesi için işletme ile ilgili olmak şartı getirilmiştir. Ayrıca anılan vergi, resim ve harçların tahakkuk edilmeleri yeterli olup, gider olarak kaydedilmeleri için ödenmeleri şart değil iken, bu giderlerin indirim konusu yapılması için belgeye dayanması ve dönemsellik ilkesine uygun olması gerekmektedir. Ancak, bu vergilerin geç ödenmesinden kaynaklı gecikme zammı ve cezalar içinse GVK'nın 40/6'ncı maddesi gereği indirim konusu yapılamamaktadır.

Safi kazancın tespitinde, GVK'nın 40/6'ncı maddesinde yer alan indirilebilir nitelikteki vergi, resim ve harçlar işletmeye dahil iktisadi kıymetler için ödenen vergilerdir. İktisadi kıymetin iktisabında ödenen vergi, resim ve harçlar madde hükmü kapsamı dışındadır. Bu tür vergi vb. unsurlar Vergi Usul Kanununun 270'inci maddesi gereği maliyet unsurudur.

GVK'nın 40/6'ncı maddesi gereği, vergi, resim ve harç ödemelerinin gider olarak indirim konusu edilebilmesi için ödemenin mükellef sıfatıyla yapılması gerekmektedir. Danıştay 4'üncü Dairesinin bu yönde verdiği *"Damga vergisini ödemek zorunda olan mükellefin yerine yapılan sözleşme gereği ödeyen şirketin, sözleşme gereği ödediği damga vergisini gider olarak yazamayacağına"* dair karar bulunmaktadır. Yine Maliye Bakanlığı tarafından *"Yapı denetim firması tarafından yapı sahibi adına düzenlenen, ancak ödemesi şirketçe yapılan gider, harç ve vergilerin maliyet hesaplarına da dahil edilemeyeceğine"* dair verilen bir özelgede mevcuttur.¹⁶

Belediye Vergileri: 138 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde de belirtildiği üzere, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununa göre işletmeyle ilgili tahakkuk eden belediye vergileri ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilecektir. İşletmede kullanılmayan binaların iktisabı için ödenen vergilerin ise gider olarak yazılması mümkün değildir. 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 bulundukları 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.

Damga Vergisi: 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa göre ödenen vergiler, işletme ile ilgili olmak şartıyla gider olarak indirilebilecektir. Ancak, serbest meslek erbabı açısından farklı bir uygulama söz konusudur. Zira, serbest meslek erbabı tarafından ödenen damga vergisi işleriyle ilgili aynı vergi, resim ve harç niteliğinde olmadığından serbest meslek kazancının tespitinde gider yazılamamaktadır.

Emlak Vergileri: Gelir Vergisi Kanununun 40/6'ncı bendinin lafzından kolaylıkla anlaşılacağı üzere, bina ve arazi vergileri ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilmektedir. Emlak Vergisi Kanunu gereği ödenen emlak vergisi de bina ve arazi vergilerinden oluşmaktadır. İşletmeler mükellef olarak ödedikleri emlak vergilerini ticari kazancın tespitinde gayri safi hasılatlarından gider olarak indirebilirler.

Motorlu Taşıtlar Vergisi: İşletmeye ait motorlu taşıtlar vergileri kazançtan indirilecektir. İşletmeye dahil olan ve MTV Kanununun 14'üncü maddesinde belirtilen ve (I) ve (IV) sayılı listede yer alan

¹⁶ İbrahim Organ, GVK 40/41 İndirilecek- İndirilemeyecek Giderler (Canatay HACIKÖYLÜ ve İbrahim ORGAN'ın İşletme İle İlgili Olmak Şartıyla; Bina, Arazi, Gider, İstihlak, Damga, Belediye Vergileri, Harçlar Ve Kaydiler Gibi Aynı Vergi, Resim Ve Harçlar adlı makale çalışması) , Gazi Kitabevi, Ankara, Ocak 2013, ss 113-116.

motorlu taşıtlar için ödenen motorlu taşıtlar vergisi gelir ve kurumlar vergisi matrahından indirilememekte sadece (II) sayılı listede yer alan panelvan, minibüs, ve motorlu karavan, kamyonet, çekici vb ilişkin olarak ödenen motorlu taşıtlar gider olarak yazılabilmektedir. Ancak, Emlak, belediye vergileri ile damga vergisi ve harçların mükellef sıfatıyla ödenmesi durumunda gider olarak dikkate alınması gerekir. Ancak (I) ve (IV) sayılı listede yer alan taşıtlardan ticari amaçla kullanılan uçak ve helikopterler ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla verdikleri taşıtların vergileri gider olarak yazılabilecektir.

Gider Vergileri: Gider Vergileri Kanununa göre, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisinin mükellefi banka, banker ve sigorta şirketleridir. Bunlar tarafından ödenen Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi GVK'nın 40/6'ncı maddesine göre gider yazılır. Uygulamada banka, banker ve sigorta şirketleri tarafından hazineye ödenen BSMV'leri müşterilere yansıtılır. Müşterilerde ödemiş olduğu BSMV'lerini GVK'nın 40/1'nci maddesi hükmü çerçevesince genel gider olarak kanuni defterlerine gider olarak kaydedebilirler. Öte yandan Gider Vergileri Kanununun 39'ncü maddesinde özel iletişim vergisinin gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında gider kaydedilemeyeceği belirtilmiştir.

Katma Değer Vergisi: 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 58'inci maddesine göre, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisi ile mükellefçe indirilebilecek katma değer vergisi gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılamaz. Buna göre; indirilemeyen katma değer vergisi gider ve maliyet unsuru olarak dikkate alınır.

Katma Değer Vergisi Kanununun 30'uncü maddesine göre;

- Vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarından gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisi,
- Faaliyetleri kısmen ve tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi,
- Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayı olanlar hariç olmak üzere zayı olan mallara ait katma değer vergisi,
- Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemez.¹⁷

3.1.8- VUK'a Göre Ayrılan Amortismanlar

Gelir Vergisi Kanununun 40/7'nci 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.

¹⁷ Hasan Aytekin, agm. S 48-49.

Vergi Usul Kanununun 313'üncü 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 800,00 TL'yi aşmayan peştemallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri 2014 yılı için 800,00 TL'yi aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilecektir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde bu had topluca dikkate alınacaktır.

Vergi Usul Kanununun 315'inci maddesi gereğince, mükellefler amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa edecek olup, ilan edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınacaktır. Aynı Kanunun mükerrer 315'inci maddesi gereğince, bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenler, amortismanına tabi iktisadi 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 Kanununun mükerrer 320'nci 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 geçebilecektir. Bu suretle usul değiştirenler keyfiyeti beyannamelerinde veya eski bilançolarda belirtmeye mecburdurlar.

Hesaplanan amortismanların, hesaplarda ayrıca gösterilmek şartıyla ilgili bulundukları değerlerden doğrudan doğruya indirilmesi veya pasifte ayrı bir karşılık hesabında toplanması mümkündür. İşletmelere ait binek otomobillerinin aktive 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.

3.1.9- İşverenlerce, Sendikalar Kanunu Hükümlerine Göre Sendikalara Ödenen Aidatlar

Gelir Vergisi Kanununun 40/8'inci 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, 2821 sayılı 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 eködemeleri 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 fiilen ödenmesi gerekir. 149 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin II/D Bölümü gereğince; ilgili bulunduğu yılda ödenmeyen sendika aidatları, daha sonraki yıllara ait ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınmayacaktır.

3.1.10- BES'e Ücretli Adına Ödenen Katkı Payları

Gelir Vergisi Kanununun 40'ıncı maddesinin 9 numaralı bendinde yer alan hüküm, işverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı paylarının, ücretlerle ilişkilendirilmeksizin, ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilmesine imkan tanımaktadır. Söz konusu maddede, 6327 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla değişiklik yapılmış ve yapılan değişiklik 01.01.2013 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

İşverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı paylarından, 2013 yılındaki ticari kazancın tespitinde gider olarak düşülebilecek 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 Kanununun 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 Kanununun 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 Kanununun 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.¹⁸

Örnek: Ücretlinin Kasım 2014 döneminde şahıs sigortalarına yaptığı prim ödemelerinin tutarı 200,00 TL'dir. Bu tutara ilave olarak ücretli tarafından 150,00 TL, işveren tarafından 150,00 TL olmak üzere bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payı tutarı 300,00 TL'dir. Ücretli tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payı tutarı olan 150,00 TL hiçbir surette vergiye tabi ücret matrahından indirilemeyecektir. Bu verilere göre;

Aylık Brüt Ücret	2.000,00 TL
Şahıs Sigortalarına Yapılan Prim Ödemesi (ücretli)	200,00 TL
Bireysel Emeklilik Sistemi Katkı Payı Ödemesi (işveren)	150,00 TL
Önceki Dönemlerde (Ocak-Ekim/2014) İndirim Konusu Yapılmış Toplam Tutar (Varsayılan)	600,00 TL
Brüt Ücretin %15'i	300,00 TL

¹⁸ Fatih Özşahin, İşverenler ve Hizmet Erbabı Tarafından Bireysel Emeklilik Sistemine Ödenen Katkı Payları ile Şahıs Sigorta Primlerinin Vergilendirilmesi, Çevrimiçi: <http://www.verginet.net/dtt/1/bireysel-emeklilik-sistemi-katki-payi-sigorta-primi.aspx> Erişim Tarihi: 15.02.2015.

İşverence ödenen katkı payı ile ücretli tarafından ödenen primlerin toplam tutarı 350,00 TL olmasına rağmen brüt ücretin %15'inin 300,00 TL olması nedeniyle, işçi ve işveren tarafından toplam indirilecek katkı payı tutarı 300,00 TL olacaktır. İndirimde ücret matrahının tespitine öncelik verilmesi durumunda, ücretli tarafından ödenen prim tutarı 200,00 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 100,00 TL'lik kısmı ücretle ilişkilendirilmeksizin ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilecektir. İşveren tarafından ödenen ancak Gelir Vergisi Kanununun 40/9'uncu maddesi uyarınca indirilemeyen 50,00 TL ise ücret olarak stopaj yoluyla vergilendirilmek suretiyle ticari kazancın tespitinde dikkate alınabilmektedir. 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.¹⁹

3.1.11- 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

GVK'nın Ticari Kazancın Tespitinde İndirilecek Giderler başlıklı 40'ıncı maddesine, 5035 sayılı Kanunun 12'nci maddesi ile eklenen 10'uncu bendinde; *"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. Buna göre, hem ticari kazanç elde eden gelir vergisi mükellefleri hem de kurumlar vergisi mükellefleri gıda bankacılığı kapsamında yapmış oldukları bağışlara konu malların maliyet bedellerini vergiye tabi ticari kazancın tespitinde ve kurum kazancının tespitinde gider olarak göz önünde bulundurabilmeleri mümkündür.

Maliye Bakanlığı da 251 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği ile kendisine verilen yetkiyi kullanarak gıda bankacılığında katma değer vergisi ile gelir ve kurumlar vergisi açısından gıda bankacılığına yönelik vergiden müstesna teslimlere yönelik ilkeleri belirlemiş ve bu ilkelerin Resmi Gazete'de yayımı tarihinden itibaren uygulanması öngörülmüştür. Söz konusu Genel Tebliğ'de; gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddeleri bağışının gıda bankacılığı kapsamında faaliyet gösteren dernek ve vakfa yapılmış olması gerekmektedir. İhtiyacı olanlara doğrudan veya başka organizasyonlar aracılığıyla yapılacak gıda yardımlarının kanunda belirtilen maddeler kapsamında yapılmış bağış olarak değerlendirilmesi mümkün değildir. Bağışı kabul edecek dernek veya vakfın tüzüğünde veya senedinde ihtiyacı bulunanlara gıda yardımı yapabilmesine ilişkin hükümlerin bulunması gerekmektedir. Bununla beraber, dernek veya vakfın başka alanlarda da faaliyet gösteriyor olmasının, kamuya yararlı dernek veya vergiden muaf vakıf olmamasının uygulama açısından herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

Gıda bankacılığı kapsamında yapılacak bağışların gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddesi niteliğinde olması gerekmektedir. Yapılacak bağışlar şartlı olarak **(bedelsiz olarak ihtiyaç sahiplerine**

¹⁹ Tuncel Atabey, age. s 35.

dağıtılmak üzere) yapılmalıdır. Gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddesi niteliğini taşımayan veya şartlı olarak yapılmayan bağışlar, gıda bankacılığı kapsamında yapılacak bağış olarak değerlendirilmeyecektir.

Gıda Bankacılığı kapsamında yapılan bağışlar 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 17/2-b maddesine göre katma değer vergisinden müstesna olmakla birlikte aynı Kanunun 30/a ve 32'nci maddelerine göre kısmi istisna mahiyetindeki bu teslimlerin bünyesine giren katma değer vergisi tutarının indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır. Bu nedenle, bağışın yapıldığı dönemde, bağışlanan gıda maddelerinin iktisabı dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisi tutarının hesaplanması ve aynı döneme ait katma değer vergisi beyannamesinin 20. satırına dahil edilmesi, aynı tutarın defter kayıtlarında mezkur Kanunun 58'inci maddesi gereği "İndirim KDV" hesaplarından çıkarılarak, gider hesaplarına aktarılması gerekmektedir.²⁰

Burada bağışlanan gıda maddesinin değeri açısından herhangi bir sınırlama yapılmamış ve gelirden indirilecek tutarın bağışlanan gıda maddelerinin maliyet bedeli olacağı ifade edilmiştir. Bağış yapan mükellef ticari kazancını tespit ederken, gıdanın maliyet bedelini gider göstermede belirli bir düzene uyulması gerekmektedir. Buna göre bağış yapan mükellef gider kaydı yaparken, gıda bankası olan dernek veya vakıftan almış olduğu vesikayı (tesellüm makbuzu) ispat edici belge olarak kullanabilir.

4- TİCARİ KAZANCIN TESPİTİNDE İNDİRİLEMEYECEK GİDERLER

Gelir Vergisi Kanununun 41'inci maddesinde bazı ödemelerin gider olarak kabul edilemeyeceği özel bir hükme bağlanmıştır. Bu giderlerin ticari kazancın elde edilmesi ve idamesi için yapılsa bile vergi matrahının tespitinde dikkate alınmayacaktır. Zira bu giderlerin bir kısmı doğrudan doğruya işletme ile ilgisi bulunmayan diğer bir ifadeyle ticari kazancın elde edilmesi ve devam ettirilmesi yönünde etkisi bulunmayan veya gerçek nitelikleri de her zaman saptanamayan ve bu nedenle de vergi kaçırmaya müsait yapıya sahip giderlerdir.

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

4.1- Teşebbüs Sahibi İle Eşinin ve Çocuklarının İşletmeden Çektikleri Paralar veya Aynen Aldıkları Sair Değerler

Gelir Vergisi Kanununun 41/1'inci 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.

²⁰ Metin Eren, Fakirlere Yardım Etmek Maksadıyla Kurulan Gıda Bankacılığının Vergisel Boyutu, Mali Çözüm Dergisi, Temmuz- Ağustos 2012, İSMMO Yayını, ss.235-243.

Gelir Vergisi Kanununda 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 Kanununun 41'inci maddesinin 2'nci fıkrası gereği teşebbüs sahibi sayılır. Teşebbüs sahibinin eşi, Türk Medeni Kanun hükümlerine göre aralarında evlilik bağı kurulmuş olan kadın veya erkektir. 85 No'lu Gelir Vergisi Sirküleri TMK'da yapılan tanıma paralel bir şekilde eşi "aralarında yasal evlilik bağı bulunan kişileri ifade eder" şeklinde tanımlamıştır. Çocuk tabiri ise, 85 No'lu Gelir Vergisi Sirkülerinde 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 doldurmamış evlatları ifade etmektedir.

Vergi kanunları ticari işletmeyi, sahibinden ayrı bir varlık olarak kabul etmiştir. Ticari kârın işletme esasına göre tespitinde, teşebbüs sahip veya sahiplerinin işletmeye ilave ettikleri değerler varsa bunlar indirim konusu yapılır. Çünkü, bu ilaveler ticari faaliyetten kaynaklı bir artış değildir. Yine, işletmeden çekilen değerler ise gider olarak değerlendirilip indirim konusu yapılamaz. Çünkü, bu eksilişin gider olarak görülmesi söz konusu değildir. Bilanço esasına göre ticari kazancın tespit edilmesinin ifade eden GVK'nın 38'inci maddesinin 2'nci bendi "işletmeden çekilen kıymetlerin öz sermaye farkına ilavesini" öngören esası tamamlayıcı niteliktedir. Teşebbüs sahibi özel ihtiyaçları için nakit para alabilir ancak çekilen nakdi değerler esasen gider değildir. Aynen aldıkları sair değerler ise gayri safi kazancı etkiler. Bu nedenle, işletmenin alım-satımına konu olan bu değerlerin işletme sahibi, eşi ve çocuklarının şahsi ihtiyaçları için işletmeden çekilmesi satışa konu olmuş gibi değerlendirilir. Aynen çekilen sair değerler için değerlemeler ise VUK'un değerlemeye ilişkin hükümleri uygulanır. Örneğin, beyaz eşya satışı yapan şahsın, stokta bulunan buzdolabını alıp eve götürmesi halinde buzdolabı işletmeden çekilmiş aynı değer olarak kabul edilir. Bu buzdolabının sanki üçüncü kişiye satılmış gibi değerlendirilerek kazanca ilave edilmesi gerekmektedir.

4.2 - Teşebbüs Sahibinin Kendisine, Eşine, Küçük Çocuklarına İşletmeden Ödenen Aylıklar, Ücretler, İkramiyeler, Komisyonlar ve Tazminatlar

Gelir Vergisi Kanununun 41/2'nci maddesinde, "*Teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar*" hükmü yer almaktadır.

Ticari kazanç, üretim faktörlerinden girişimci, emek ve sermayeye dayanan organizasyon sonucu doğmaktadır. Teşebbüs sahibinin emeği organizasyonun bir parçasıdır. Dolayısıyla teşebbüs sahibinin elde ettiği ticari kazanç emeğin karşılığını da içerir. Bu nedenle teşebbüs sahibinin aldığı ücret vb. indirime konu edilmemiştir. Teşebbüs sahibi gerçek kişileri, adi şirket ortaklarını, kolektif şirket ortaklarını, adi ve eshamlı şirketin komandite ortaklarını ifade ettiği için, sayılan bu kimselerin işletmeden ücret, aylık, ikramiye, komisyon, tazminat şeklinde aldıkları ödemeler bu kapsamda değerlendirilecektir. Kanun, teşebbüs sahibinin eşi ve küçük çocuğunu da aynı şekilde değerlendirmiştir.

Kanun maddesi gereği, ailenin iktisadi ve mali olarak bir bütün olduğunu, teşebbüs gelirin aile geliri (teşebbüs sahibi, eş ve çocuk) olduğunu kabul etmek günümüz koşullarında doğru bir yaklaşım

olmayacaktır. Zira, bugün bu madde daha çok, teşebbüs sahibinin eş ve küçük çocuklarına ücret vb. ödemeler yapılarak muvazaalı şekilde vergilenebilir kazancın aşındırılmasının önüne geçmeye hizmet edinen bir vergi güvenlik müessesesi şeklinde düşünülmektedir.²¹

4.3- Teşebbüs Sahibinin İşletmeye Koyduğu Sermaye İçin Yürütülecek Faizler

Gelir Vergisi Kanununun 41/3'üncü maddesinde *"Teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler"* hükmü yer almaktadır.

İşlemelere konulan sermayenin getirisi faiz olmayıp kâr payıdır. Kâr payının işletmelerce gider yazılması da söz konusu değildir. Buna göre teşebbüs sahiplerinin işletmeye 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.

4.4- Teşebbüs Sahibinin, Eşinin ve Küçük Çocuklarının İşletmede Cari Hesap veya Diğer Şekillerdeki Alacakları Üzerinden Yürütülecek Faizler

Gelir Vergisi Kanununun 41/4'üncü maddesinde, *"Teşebbüs sahibinin, eşinin ve küçük çocuklarının işletmede cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizler"* hükmü yer almaktadır. Bu hükmün konuluşundaki maksat, muvazaaya yol açacağı ve gereksiz giderlerin yazılarak vergi matrahının aşındırılmasını engellemek düşüncesi ile getirilmiştir. Böylece, teşebbüs sahibi tarafından işletmeye sermayenin bir kısmını yakınlarından temin etmek suretiyle sermayesine faiz yürütülmesi söz konusu olmayacaktır.

4.5- Transfer Fiyatlandırması Uygulaması

Gelir Vergisi Kanununun 41/5'inci maddesinde, *"Bu fıkranın 1 ila 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 altsoy, 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 hal 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.

²¹ İbrahim Organ, GVK 40/41 İndirilecek- İndirilemeyecek Giderler (Neslihan Coşkun KARADAĞ ve İbrahim ORGAN'ın Teşebbüs Sahibi, Eş ve Çocuklara Yapılan Ödemeler adlı makale çalışması), Gazi Kitabevi, -Ankara, Ocak 2013, ss 167-177.

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 Kanununun 41/5'inci maddesinde, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunuyla vergi sistemimize dahil edilen transfer fiyatlandırması hükümlerine paralel düzenleme yapılmış olup, düzenlemeyle, Gelir Vergisi Kanununun 41'inci maddesinin birinci fıkrasının 1 ila 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. Bu çerçevede kapsam dahilindeki işlemler;

- Teşebbüs sahibi tarafından bir mal veya hizmet alım ya da satımı
- Teşebbüs sahibinin bu mal veya hizmet alım ve satımını yaptığı ilişkili kişiler
- Kiralama ve kiraya verme işlemlerinde bulunması,
- İmalat veya inşaat işlemlerinde bulunması,
- Ödünç para alması veya vermesi,
- Ücret, ikramiye vb ödemeleri gerektiren işlemlerin yapılması,
- GVK'nın uygulanmasında "Teşebbüs sahibi" ifadesi, ticari ve zirai kazanç yönünden gelir vergisine tabi gerçek kişiler ile adi ortaklıkların ortakları, kolektif şirketlerin ortakları, adi ve eshamlı komandit şirketlerin komandite ortaklarını kapsadığından transfer fiyatlandırması kapsamı içindedir.

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.

Transfer fiyatlandırması hakkındaki Gelir Vergisi Kanunundaki düzenleme Kurumlar Vergisi Kanununa atıf yapmaktadır. Bu nedenle, teşebbüs sahibinin eş ve çocukları ile ilgili işlemleri transfer fiyatlandırması sayılmayan işlemler dışında kalan işlemlerden olması ve bu işlemlerin GVK'nın 41/5 numaralı bent hükmü ile 5520 sayılı KVK'nın 13'üncü maddesine atıf yoluyla KVK'nın 13'üncü maddesi kapsamında transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükmü uygulanacaktır.²²

4.6- Her Türlü Para Cezaları, Vergi Cezaları, Gecikme Zamları ve Faizleri, Teşebbüs Sahibinin Suçlarından Doğan Tazminatlar ile Bu Gibi Şahsi Vergiler

Gelir Vergisi Kanununun 41/6'ncı 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.

Konuluş amacı kamu yararını sağlamak olan para cezalarından kasıt, mükellefin kendisinin veya personelinin işlemiş olduğu suçlardan ötürü ödemek zorunda olduğu cezalardır. Ancak, kanun gereği işletme tarafından ödenen trafik cezaları hiç bir şekilde gider yazılamaz. Maddede ayrıca vergi ceza-

²² İbrahim Organ, GVK 40/41 İndirilecek- İndirilemeyecek Giderler (Mahmut İNAN ve Murat DEMİR'in Transfer Fiyatlandırması adlı makale çalışması) , Gazi Kitabevi, -Ankara, Ocak 2013, ss 209-212.

larının da gider yazılamayacağı hüküm altına alınmıştır. Vergi Usul Kanununda yazılı vergi cezalarına (vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları) muhatap olanlar bu cezaları hiç bir şekilde gider yazamazlar. Ticari bir sözleşmeye cezai şart konmuşsa, bu çeşit bir tazminat cezai tazminat sayılmaz, gelir vergisinden indirilebilir.

Konuyla ilgili verilen Danıştay Kararlarından bir kaçı şöyledir. “Vergi cezaları, kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde olduğundan genel gider olarak kaydedilemez.” (4.D. -24.1.1995- E.No:1994/2601- K.No. 1995/215) “İlgili tüzüğe aykırı hareketi nedeniyle, 18 yaşından küçük işçinin uğradığı kazadan dolayı mahkeme kararına istinaden ödenen tazminat gider yazılamaz.” (4.D. -20.3.1975- E.No:1973/56006- K.No. 1975/1089)²³

4.7- Her Türlü Alkol ve Alkollü İçkiler İle Tütün ve Tütün Mamullerine Ait İlan ve Reklam Giderleri

Gelir Vergisi Kanununun 41/7’nci maddesi gereği, her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin %50’sinin, vergiye tabi gelirin tespitinde dikkate alınmayacağı hükmü yer almaktadır. Maddeyle ayrıca, Bakanlar Kuruluna bu oranı % 100’e kadar artırma veya sıfıra kadar indirme yetkisi verilmiştir. 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 Kanununun 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’üncü 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 reklam 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.

²³ Celal Çelik, Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisinde Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler, Çevrimiçi: <http://www.degerymm.com.tr/icerik/qBuErQ399CP5Y2GxK51661M0bcZ4xK.pdf> Erişim Tarihi: 14.02.2015.

Danıştayın 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. Netice itibarıyla 2 seri no'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin tamamının ticari kazancın veya kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmasının mümkün olmadığı düzenlemesi halen yürürlüktedir. Bu karar üzerine, davacı tarafından karar düzeltme başvurusu yapılmış olup, söz konusu karar Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından bir kez daha görüşülecektir.²⁴

Dolayısıyla her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin tamamı ile bu ürünlerin tanıtımlarına yönelik sponsorluk harcaması niteliğindeki reklam harcamalarının tamamının ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

4.8- Kiralama Yoluyla Elde Edinilen veya İşletmede Kayıtlı Olan Deniz ve Hava Taşıtlarından İşletmenin Esas Faaliyet Konusu ile İlgili Olmayanların Giderleri ve Amortismanları

Gelir Vergisi Kanununun 41'inci maddesinin birinci fıkrasına 4008 sayılı Kanunla 25'inci maddesiyle eklenen 8 numaralı bent hükmü ile kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz taşıtlarıyla uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarının işletmenin esas faaliyet konusuyla ilgili olmaması halinde bu taşıtlara ilişkin giderler ile amortismanların ticari kazançtan gider olarak indirilmesi kabul edilmemiştir. Sözü edilen bentte yer alan deniz ve hava taşıtlarının işletmenin esas faaliyet konusuyla ilgili olmaması durumunda, zati veya ailevi ihtiyaçlarda kullanılması veya sadece işletmede kullanılmış olması sonucu değiştirmemektedir.

Öte yandan, yukarıda sayılan ve işletmenin esas faaliyet konusuyla ilgili olan deniz ve hava taşıtlarının, aynı zamanda işletme sahibinin zati veya ailevi ihtiyaçlarında da kullanılması halinde, bu taşıtlara ilişkin giderler ile amortismanlarının yarısının indirileceği tabiidir. 180 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğin (C) bölümünde bu konuya ilişkin örnekler ile konunun anlaşılabilir olması sağlanmıştır.

Örnek: (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. Ancak, bu kotranın turizm işletmeciliği dışında zati veya ailevi ihtiyaçlar için de kullanılması halinde söz konusu giderler ile amortismanlarının yarısı indirilemeyecektir. Diğer bir örnekte ise; inşaat 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 faaliyet ile bir ilgisi bulunmamaktadır.²⁵

²⁴ Yusuf Artar, Alkol ve Alkollü İçkilerle İlgili İlan ve Reklam Giderlerinin Gelir ve Kurumlar Vergisi Açısından Değerlendirilmesi, Legal Mali Hukuk Dergisi, Sayı:100, Nisan 2013, Çevrimiçi: <http://yusufartar.com/2013/04/01/alkol-ve-alkollu-ickilerle-ilgili-ilan-ve-reklam-giderlerinin-gelir-ve-kurumlar-vergisi-acisindan-degerlendirilmesi/> Erişim Tarihi: 15.02.2015.

²⁵ 180 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, Çevrimiçi: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=LT7ZS214C2Y419JC&type=teblig> Erişim Tarihi: 14.02.2015.

Bu düzenlemeye göre; “Taşıtların işletmeye kayıtlı olmasının veya kiralanmış olmasının bir önemi yoktur, işletmenin 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.)

4.9- Kullanılan Yabancı Kaynakları Öz Kaynaklarını Aşan İşletmelerde, Aşan Kısma Münhasır Olmak Üzere, Yatırımın Maliyetine Eklenenler Hariç, İşletmede Kullanılan Yabancı Kaynaklara İlişkin Faiz, Komisyon, Vade Farkı, Kâr Payı, Kur Farkı vb. Adlar Altında Yapılan Giderler

Gelir Vergisi Kanununun 41/9’uncu 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, kar 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 Kanununun 41/9’uncu maddesine istinaden şu açıklamaları yapabiliriz. Bu hüküm, borçlanma (yabancı kaynak) giderlerinin bir bölümünün kurum kazancının tespitinde gider olarak indirimini engellemektedir. Başka bir ifadeyle borçlanma giderlerinin kurum kazancından indirimine kısıtlama getirmektedir. Geçmişte de, bu düzenleme ile benzerlikler taşıyan hükümler 1996 yılı ile 2003 yılları arasında uygulanmıştı. (Gelir Vergisi Kanununun 41/8 ve Kurumlar Vergisi Kanununun 15/13’üncü maddeleri) Ancak; eski uygulamada borçlanma giderlerinin bu kısıtlamaya tabi tutulması; sadece amortismanla tabi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutan ya da dönem sonu stoklarını son giren ilk çıkar yöntemine göre değerleyenler için söz konusu idi.

Yeni düzenleme ile ilgili hususlar bakıldığında;

- Söz konusu hükümler 1 Ocak 2013 tarihinde yürürlüğe girmiştir.
- Kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, factoring ve finansman şirketleri bu hükümlere tabi değildir.
- Yatırımların maliyetine eklenen borçlanma giderleri bu kısıtlamanın dışında tutulmuştur. (54 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde kapsam: “Yatırım ifadesinden Her türlü (teşvik belgeli veya belgesiz) amortismanla tabi iktisadi kıymet yatırımını anlamak gerekmekte olup, bu kıymetlerin maliyet bedelinin hangi unsurlardan oluştuğu Vergi Usul Kanununun 262’nci maddesinde belirlenmiştir. Bu madde ve buna ilişkin Vergi Usul Kanunu genel tebliğlerinde yapılan açıklamalar çerçevesinde, zorunlu olarak ya da mükellefin ihtiyarında maliyetlere eklenen yabancı kaynaklara ait gider ve maliyetler gider kısıtlamasına konu olmayacaktır.” şeklindedir.
- Borçlanma (yabancı kaynak) giderlerinin kısıtlamaya tabi olması, sadece; kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde söz konusudur. Dolayısıyla, öz kaynakları yabancı kaynaklarının üstünde olan kurumlar için bir kısıtlama yapılmayacaktır.
- Borçlanmalardan kaynaklanan; faiz, komisyon, vade farkı, kur farkı, kar payı, komisyon ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları kısıtlamaya tabidir.

- Katma Değer Vergisi Kanununun 30/d maddesine göre; kurum kazancının tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen KDV'nin indirimi mümkün bulunmamaktadır.
- Bakanlar Kurulu bu belirlemeyi yaparken yabancı kaynaklara ilişkin finansman giderlerinin yüzde 10'unu aşamayacaktır.²⁶

4.10- Basın Yoluyla İşlenen Fiillerden veya Radyo ve Televizyon Yayınlarından Doğan Maddi ve Manevi Zararlardan Dolayı Ödenen Tazminat Giderleri

Gelir Vergisi Kanununun 41/10'uncu maddesinde *"Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri. Bu maddenin uygulanmasında, kolektif şirketlerin ortakları ile adi ve eshamlı komandit şirketlerin komandite ortakları teşebbüs sahibi sayılır."* hükmü yer almaktadır.

Gelir Vergisi Kanununun 41/10'uncu hükmüne göre, görsel veya yazılı medyada yapılan yayınlardan dolayı ödenmek zorunda kalınan maddi ve/veya manevi tazminatların ticari kazançtan indirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Bunun nedeni, tazminat ödenmesini gerektiren yayınların kişilik haklarını hedef alan veya kanunlara aykırı içerik taşıyan yayınlar olmasıdır. Bu tür yayınların ise ticari kazancın elde edilmesiyle veya idame ettirilmesi ile ilgili olduğunu söylemek mümkün değildir. Bu türden yayınlar nedeniyle ödenmesi gereken tazminatların işletme sahibinin veya yanında çalışanların kusurundan kaynaklandığı açıktır.²⁷

5- SONUÇ

Gelir Vergisi Kanununun 1'inci maddesinde gelir *"Bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve safi iratların safi tutarıdır"* şeklinde tanımlanmıştır. Gelirin safi olması, gelir unsurlarından elde edilen gelirlerden giderlerin gayrisafi tutardan düşülmesi gerekmektedir. Bu yüzden, ticari kazancın hesaplanmasında safi tutar tespit edilirken, mükellef tarafından yapılan tüm giderlerin indirebileceği düşünülmemelidir. Zira, mükelleflerin beyan edecekleri gelirlerinin tespit edilmesinde dikkat edilecek indirilebilecek ve indirilemeyecek giderlere yer verilmemiş olmasaydı, bu durum mükellefler tarafından suistimal edilerek hazine gelir yönünden kayba uğramış olurdu. Bu nedenle, ticari kazancın doğru ve gerçek olarak tespitinde Gelir Vergisi Kanununun 40 ve 41'inci maddelerinde sırasıyla düzenlenmiş olan indirilebilecek ve indirilemeyecek giderler büyük bir öneme sahiptir.

KAYNAKÇA

Makaleler

- AYTEKİN, H. Gelir Vergisi Kanunu'nda Ticari Kazancın Tespitinde Hasıllardan İndirilecek ve İndirilemeyecek Giderler, Vergi Raporu Dergisi, Sayı: 162, Mart 2013, ss.38-57.
- EREN, M.. Fakirlere Yardım Etmek Maksudıyla Kurulan Gıda Bankacılığının Vergisel Boyutu, Mali Çözüm Dergisi, Temmuz- Ağustos 2012, İSMMM Yayını, ss.229-252.

²⁶ Borçlanma Giderlerinin Bir Bölümünün Kurum Kazancından İndirilemeyecektir. Çevrimiçi: <http://hexiaturkey.com.tr/content/borclanma-giderlerinin-bir-bolumunun-kurum-kazancindan-indirilemeyecektir> Erişim Tarihi: 15.02.2015.

²⁷ İlker Kırçalı, Gelir ve Kurumlar Vergisi Açısından Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 316, Aralık 2007, Çevrimiçi: <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4858> Erişim Tarihi: 15.02.2015.

- ORGAN, İ. GVK 40/41 İndirilecek- İndirilemeyecek Giderler (M. Erkan ÜYÜMEZ ve Canatay HACIKÖYLÜ'nün Seyahat ve İkamet Giderleri adlı makale çalışması) , Gazi Kitabevi, Ankara, Ocak 2013, ss 29-55.
- ORGAN, İ. GVK 40/41 İndirilecek- İndirilemeyecek Giderler (Canatay HACIKÖYLÜ ve İbrahim ORGAN'ın İşletme İle İlgili Olmak Şartıyla; Bina, Arazi, Gider, İstihlak, Damga, Belediye Vergileri, Harçlar Ve Kaydiyeler Gibi Aynı Vergi, Resim Ve Harçlar adlı makale çalışması) , Gazi Kitabevi, Ankara, Ocak 2013. ss.107-129.
- ORGAN, İ. GVK 40/41 İndirilecek- İndirilemeyecek Giderler (Neslihan Çoşkun KARADAĞ ve İbrahim ORGAN'ın Teşebbüs Sahibi, Eş ve Çocuklara Yapılan Ödemeler adlı makale çalışması) , Gazi Kitabevi, -Ankara, Ocak 2013, ss 159-186.
- ORGAN, İ. GVK 40/41 İndirilecek- İndirilemeyecek Giderler (Mahmut İNAN ve Murat DEMİR'in Transfer Fiyatlandırması adlı makale çalışması) , Gazi Kitabevi, -Ankara, Ocak 2013, ss 189-259.
- UĞURLU, U. Ticari Kazancın Tespitinde Hasılatı İndirilecek ve İndirilemeyecek Giderler, Vergi Raporu Dergisi, Sayı: 174, Mart 2014, ss.1-19.

Kitaplar

- ATABEY, T. 2013 Yılı Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi (Vergi Sorunları Dergisi Özel Eki), Sayı:306, Mart 2014.
- Beyanname Düzenleme Rehberi 2013, Vergi Müfettişleri Dernek Yayını, Mart 2013, Ankara.
- YALÇIN, H. Ticari Kazanç, Kurum Kazancı ve Serbest Meslek Kazancının Tespitinde GİDERLER Cilt 1, 5. Baskı, Şubat, 2011, İstanbul.

İnternet Kaynakları

- 180 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, Çevrimiçi: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=LT7ZS214C2Y4I9JC&type=teblig> Erişim Tarihi: 14.02.2015.
- ARSLAN, A. İşle İlgili Seyahat Giderlerinin ve Harcırahların Vergisel Boyutu, Çevrimiçi: http://www.senaymm.com.tr/makale/isle_ilgili_seyahat_giderlerinin_ve_harcirahların_vergisel_boyutu.pdf Erişim Tarihi: 15.02.2015.
- ARTAR, Y. Alkol ve Alkollü İçkilerle İlgili İlan ve Reklam Giderlerinin Gelir ve Kurumlar Vergisi Açısından Değerlendirilmesi, Legal Mali Hukuk Dergisi, Sayı:100, Nisan 2013, Çevrimiçi: <http://yusufartar.com/2013/04/01/alkol-ve-alkollu-ickilerle-ilgili-ilan-ve-reklam-giderlerinin-gelir-ve-kurumlar-vergisi-acisindan-degerlendirilmesi/> Erişim Tarihi: 15.02.2015.
- Borçlanma Giderlerinin Bir Bölümünün Kurum Kazancından İndirilemeyecektir. Çevrimiçi: <http://nexiaturkey.com.tr/content/borclanma-giderlerinin-bir-bolumunun-kurum-kazancindan-indirilemeyecektir> Erişim Tarihi: 15.02.2015.
- ÇELİK, C. Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisi'nde Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler, Çevrimiçi: <http://www.degerymm.com.tr/icerik/qBuErQ399CP5Y2GxK51661M0bcZ4xK.pdf> Erişim Tarihi: 14.02.2015.
- ÇİMEN, O. Götürü Gider Uygulaması- Kapsamı ve Koşulları, Çevrimiçi: http://www.verginet.net/dtt/1/OzanCimenSMmm-GoturuGiderUygulaması8211KapsamıVeKosullari_10511.aspx Erişim Tarihi: 14.02.2015.

- KIRCALI, İ. Gelir ve Kurumlar Vergisi Açısından Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 316, Aralık 2007, Çevrimiçi: <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4858> Erişim Tarihi: 15.02.2015.
- Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri KDV ve Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü Tarafından 27.12.2011 tarih B.07.1.GİB.4.35.17.01-35-02-757 sayılı özelge, Çevrimiçi: <http://blog.kararara.com/ikinci-el-aracin-aliminda-odenen-kdvnin-indirim-konusu-yapilip-yapilamayacagi-araca-ait-giderlerin-ticari-kazancin-tespitinde-gider-olarak-dikkate-alinip-alinamayacagi-hk/> Erişim Tarihi: 15.02.2015.
- ÖZŞAHİN, F. İşverenler ve Hizmet Erbabı Tarafından Bireysel Emeklilik Sistemine Ödenen Katkı Payları ile Şahıs Sigorta Primlerinin Vergilendirilmesi, Çevrimiçi: <http://www.verginet.net/dtt/1/bireysel-emeklilik-sistemi-katki-payi-sigorta-primi.aspx> Erişim Tarihi: 15.02.2015.
- SEZER, Y. Yenilen Her Yemek Temsil ve Ağır Lame Gider Olarak Kabul Edilebilir Mi?, Çevrimiçi: <http://www.dunya.com/yenilen-her-yemek-tems-il-agirlama-gideri-olarak-kabul-edilebilir-mi-249632h.htm> Erişim Tarihi: 14.02.2015.
- Sosyal Güvenlik Kurumu'na 4/a (Eski SSK) İle İlgili Defter ve Belge Muhafaza ve Denetime İlbraz Süreleri, Çevrimiçi: <http://www.bursa-smmmo.org.tr/yazarlar/makaleler/133MYU.pdf> Erişim Tarihi: 15.02.2015.