

GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASINDA KABUL EDİLMİYEN GİDERLERE GENEL BİR BAKIŞ ¹

ÖZET

Anahtar kelimeler; Kanunen kabul edilmeyen gider, dağıtılmış sayılan kar payı, örtülü kazanç dağıtımı, örtülü sermaye kullanımı, brütleştirme işlemi.

Kanunen kabul edilmeyen gider kavramı, ticari, zirai ve mesleki kazancın tespitinde indirimi kabul edilen ancak vergi matrahının tespitinde indirimi kabul edilmeyen gider veya maliyet unsurlarını ifade eder. İlgili vergi kanunlarında belirtilen ve vergi matrahının tespitinde indirimi yasaklanan giderlerin dışında kalan diğer bir ifade ile işletme faaliyeti ile ilgisi bulunmayan harcamalar kurumlar vergisi matrahının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınsa dahi, söz konusu değerlerin işletmeden örtülü şekilde çekildiği kabul edilmektedir. KVK'nun 12/7 ve 13/6'ncı maddelerinde örtülü sermaye kullanımı veya transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında, dağıtılmış sayılan kar payının “**hesap döneminin son günü itibarıyla**” gerçekleştiğinin kabul edileceği belirtilmektedir.

Bu nedenle işletmeden örtülü şekilde çekilen değerlerin kurumlar vergisi matrahına kanunen kabul edilmeyen gider olarak ilave edilmesi suretiyle kurumlar vergisi yönünden gerekli düzeltme yapılırken, ayrıca örtülü şekilde kar payı elde edenler yönünden de vergilendirme işleminin tamamlanması gerekmektedir. Gerek kurumlar vergisi yönünden gerekse örtülü olarak dağıtıldığı kabul edilen kar payı yönünden, söz konusu işlemin yapıldığı hesap döneminin son günü itibarıyla vergilendirme işlemi yapılmalıdır.

I-KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDER KAVRAMI

Vergiye tabi kazanç safi tutar üzerinden hesaplanır. Safi kazanç, satış hasılatından satılan mal veya hizmetin maliyet bedelini oluşturan harcamalar ile ilgili kazancın elde edilmesi ve sürdürülmesi amacıyla yapılan genel giderler düşüldükten sonra kalan tutarı ifade eder. Satılan mal veya hizmetin maliyet bedelinin hangi gider unsurlarından meydana geldiği konusunda fazla bir tereddüt olmamakla birlikte, genel giderler konusunda aynı şeyi söylemek mümkün değildir. Mükellefler her türlü harcamalarını vergiye tabi geliri azaltmak ve daha az vergi ödemeyi arzu ederken, vergi otoriteleri de mümkün olduğu kadar daha fazla vergi toplamak amacıyla hasılatın indirilecek giderler unsurlarını sınırlandırmak eğilimindedir.

Kanunen kabul edilmeyen gider kavramı, ticari, zirai ve mesleki kazancın tespitinde indirimi kabul edilen ancak mali karın (vergi matrahı) tespitinde indirimi kabul edilmeyen gider veya maliyet unsurlarını ifade eder. Gelir Vergisi Kanununun 40. maddesinde vergi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilen giderler, 41. maddesinde gider kabul edilmeyen ödemeler sayılmıştır. Kurumlar Vergisi Kanununun 6'ncı maddesinde ise safi kurum kazancının tespitinde GVK'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı, 8'nci maddesinde kurum kazancının tespitinde indirilecek giderlere, 11'nci maddesinde ise “kabul edilmeyen indirimlere” yer verilmiştir.

¹ Sakıp ŞEKER, Yeminli Mali Müşavir

Esasen ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan her türlü harcamanın kazancın tespitinde gider kabul edileceği GVK'nın 40/1. maddesinde belirtilmişken, anılan maddede yer alan diğer hükümlere gerek olmadığı düşünülebilir. Ancak, bazı harcamaların ticari kazancın elde edilmesi ve sürdürülmesi için yapılıp yapılmadığı yoruma ihtiyaç gösterebilmektedir. Kanun koyucu farklı yorum ve uygulamaları önlemek bakımından, hangi giderlerin vergiye tabi kazancın tespitinde gider olarak indirilebileceği, hangilerinin kabul edilmeyen gider olduğu konusuna açıklık getirmek amacıyla söz konusu düzenlemelere yer vermiştir.

6012 sayılı TTK'nun 64/5'nci maddesinde 6335 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, bu kanuna tabi gerçek ve tüzel kişilerin (tacirlerin) Vergi Usul Kanununun defter tutma ve kayıt zamanıyla ilgili hükümleri ile aynı Kanunun 175 inci ve mükerrer 257 nci maddelerinde yer alan yetkiye istinaden yapılan düzenlemelere uymak zorunda oldukları, bu zorunluluğun TTK'nun defter tutma, envanter, mali tabloların düzenlenmesi, aktifleştirme, karşılıklar, hesaplar, değerlendirme, saklama ve ibraz hükümleri ile diğer vergi kanunlarının aynı hususları düzenleyen hükümlerinin uygulanmasına, vergi kanunlarına uygun olarak vergi matrahının tespit edilmesine ve buna yönelik mali tabloların hazırlanmasına engel teşkil etmeyeceği, 88'nci maddesinde ise, tacirlerin münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara uymak ve bunları uygulamak zorunda oldukları belirtilmiştir.

Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tutulan deftere göre hesaplanacak ticari kar ile işletmeye ait finansal tabloların muhasebe standartlarına uygun olarak düzenlenmesini öngören TTK hükümlerine göre hesaplanacak ticari kar arasında **değerleme hükümlerinden** dolayı bazı farkların ortaya çıkması muhtemeldir. Bu farklılığın nasıl giderileceği konusunda TTK'nda açık bir düzenleme bulunmamasıyla birlikte, uygulamada bu farklılığın, VUK hükümlerine göre tutulan defter kayıtlarından hareketle TFRS'na uygun değerlendirme ölçüleri dikkate alınarak yapılacak "dönüşüm" işlemi ile giderilmesi gerekmektedir. TFRS göre düzenlenecek finansal tabloların dürüst resim ilkesine uygun olması gerekir. (TTK, Md:515)

TTK'nda "kanunen kabul edilmeyen gider" kavramı yoktur. TTK'na göre ticari kazanç, uluslararası muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanan TMS uygun tutulan defterler üzerinden TFRS göre hazırlanmış finansal tablolara göre hesaplanacaktır. Kanunen kabul edilmeyen gider ve indirim kavramı vergi hukukuna ilişkin bir kavram olmakla birlikte, TMS'na göre ticari faaliyetle ilgili olmayan gider veya harcamalar işletme yöneticilerinin kişisel sorumluluğu içindedir. İşletme yöneticilerinden ticari kazancın elde edilmesi ve sürdürülmesi dışındaki giderleri işletmeye yüklememesi ve yürürlükteki kanun hükümlerine uyması beklenir.

II-KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDERLERİN SINIFLANDIRILMASI

Vergi kanunlarında yer alan ve indirimi kabul edilmeyen giderler sadece vergi matrahını artırmak suretiyle devletin daha fazla vergi tahsil etme isteğinden kaynaklanmamaktadır. Gelir ve kurumlar vergisi kanunlarında gider kabul edilmeyen giderleri aşağıdaki başlıklar altında sınıflandırmak mümkündür.

A-Dönemsellik İlkesini Gözetmek Amacıyla İndirimi Kabul Edilmeyen Giderler

Dönemsellik ilkesi gerek muhasebe gerekse vergi hukukunun temel ilkelerinden birisidir. Vergiye tabi gelirin yıllık olması ilkesi ile muhasebenin temel

kavramlarından birisi olan dönemsellik kavramı, işletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasını ifade eder. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hasılat, gelir ve kârların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir Vergi uygulamasında hesap dönemi olarak da ifade edilen dönemsellik ilkesi genel olarak bir takvim yılını kapsar. İşletmeler muhasebelerini hesap dönemi itibarıyla tutar ve işletme faaliyetlerini buna göre değerlendirilerek işletmenin kar veya zararı hesaplanır. Hesap dönemi bazı özel durumlarda bir takvim yılından daha az veya fazla bir süreyi kapsayabilir.

Dönemsellik ilkesinin doğal bir sonucu olarak gerek geçmiş dönemlere gerekse gelecek dönemlere ait giderler vergiye tabi kazancın tespitinde indirim olarak dikkate alınmaz. Muhasebe uygulamasında finansal tabloları önemli ölçüde etkilemeyecek tutardaki unutmaya veya hata nedeniyle önceki dönemlere ait giderler döneme ait ticari kazancın tespitinde dikkate alınabilmekle birlikte, vergi uygulamasında buna imkan yoktur. Muhasebe uygulamasında finansal tabloları önemli ölçüde etkileyecek nitelikteki unutmaya ve hataların bulunması halinde geçmiş dönemlere ilişkin finansal tabloların düzeltilmesi konusunda yasal bir engel veya güçlük bulunmadığı halde, vergi uygulamasında geçmiş dönemlere ilişkin gelir/kurumlar vergisi beyannamelerinin düzeltilmesi konusunda yasal engel bulunmaktadır. VUK'nun 378'nci maddesine göre mükellefler beyan ettikleri matrahlar ve bu matrahlar üzerinden tarh olunan vergilere karşı düzeltme hükümleri hariç dava açamazlar. Vergi hataları ise anılan kanunun 116-126'ncı maddelerinde belirtilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 83'üncü maddesinde ise "hilafına hüküm olmadıkça, gelir vergisinin mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunacağı" VUK'nun 25. Maddesinde ise beyan üzerinden alınan vergilerin "tahakkuk fişi" ile tarh ve tahakkuk ettirileceği, " tahakkuk fişinin kesinliği" başlıklı 27'nci maddesinde de verginin vergi dairesine tevdi edilen beyanname üzerine tahakkuk ettirileceği hüküm altına alınmıştır.

Buna göre mükellef geçmiş döneme ait bir gideri dikkate almadığını gerekçe göstererek verdiği beyannameye istinaden tahakkuk fişi ile tahakkuk eden vergiye karşı düzeltme talebinde bulunup bulunamayacağı tartışmalı bir konudur. Anılan kanunun 117'nci maddesinde, vergi miktarında hata ve verginin mükerrer olması halleri hesap hatası olarak sayılmıştır. Mükellefin geçmiş döneme ilişkin bir gideri dikkate almadan verdiği beyannameye vergi matrahı yüksek beyan edilmiş olacaktır. Beyannameye matraha ilişkin tutarın veya indirimin eksik gösterilmiş veya hesaplanmış olması "matrahta hata" niteliğindedir. Vergi idaresi böyle bir nedenle mükellefin düzeltme beyannameyi vermesi durumunda vergi hatası olup olmadığını inceleyecek ve ona göre mükellefin beyanını düzeltip fazla tahakkuk eden veya ödenen vergiyi düzeltebilecektir. Ancak uygulamada mükellefler 378'nci maddedeki hüküm nedeniyle düzeltme talebinden çekinmektedir. Düzeltme talebinde bulunulmamasının diğer bir nedeni de söz konusu gidere ilişkin kaydın veya belgenin kanuni deftere işlenmemiş olması olasılığıdır. Süresinde alınmayan veya alındığı halde

kanuni defter kayıtlarına intikal ettirilmeyen gider belgesi nedeniyle vergi hatası öne sürülerek beyannamenin düzeltilmesi mümkün değildir. Ancak mükellefin satılan mal veya hizmet maliyetini hatalı hesaplaması veya gider kaydedilmesi gereken bir harcamanın sehven aktif hesaba kaydedilmiş olması gibi durumlarda vergi hatası (matrahta hata) nedeniyle mükellefin kendi beyanına karşı düzeltme talebinde bulunabileceği görüşümdedir. Ancak Danıştay'ın ileri sürülen "vergi hatasının açıkça kanuna aykırı" olması gerektiğinden bahisle mükellefin kendi beyanına karşı dava açamayacağı yönünde kararları bulunmaktadır.

B-Vergisel Kaygılarla İndirimi Kabul Edilmeyen Giderler

Bazı giderler ticari veya mesleki kazancın elde edilmesi veya idame ettirilmesi niteliğinde olduğu halde, gider olarak indirimi kabul edilmemektedir. Bu duruma verilebilecek iki tipik örnek vardır. Bunlardan birisi MTV Kanununun 14. Maddesinde belirtilen 1 ve 2 sayılı Tarifede yer alan taşıtlara ait motorlu taşıtlar vergisinin gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınmamasıdır. Diğer bir uygulama ise Gider Vergisi Kanununun 39'ncü maddesi uyarınca iletişim bedeli içinde ödenen "özel iletişim vergisidir." Özel iletişim vergisi anılan kanun hükmüne göre "...gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında gider kaydedilemez ve hiçbir vergiden mahsup edilmez." Her iki harcama da kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgilidir. İlgili kanunlarda herhangi bir gerekçe yer almamakla birlikte, her iki harcamanın da "lüks" harcama niteliğinde kabul edilmesi ile açıklanabilir.

Ancak günümüzde artık otomobil sahibi olunması veya cep telefonu sahibi olunması lüks nitelikte harcamalar değildir. Özel yat, uçak ve helikopterin lüks olduğunun kabulü gerekir. Ancak bir malın lüks olmasından ziyade, kullanımının ticari kazancın elde edilmesi ile ilgisi önem taşımaktadır. GVK'nun 41/8'nci maddesi ile KVK'nun 11/1'nci maddesinin (f) bendindeki ".....özel yat, kotra, uçak ve helikopter giderleri" ile KVK'nun 11/1'nci maddesinin (a) ve (b) bentlerinde yer alan ve öz sermaye ve örtülü sermaye üzerinden ödenen faiz giderlerinin gider kabul edilmemesinin altında yatan neden de vergi kaybı endişesidir. Özel otomobili ile işyerine gidip gelen mükellefin işletmeye kayıtlı binek otomobili giderlerinin kazancın tespitinde indirim olarak dikkate alınması konusunda bir yasal bir engel bulunmazken mükellefin işlerinin yoğunluğu ve kapsadığı alanın genişliği özel uçak veya helikopter kullanmasını gerektiriyorsa, otomobil giderlerinde olduğu gibi özel uçak ve helikopterlerin giderinin de indirimine imkan tanınması gerekir. Tüketim malının lüks olup olmadığı durumu bir ölçü olarak dikkate alınmaz. Alınması gereken ölçü, söz konusu aracın veya eşyanın ticari faaliyete katkısı olmalıdır.

Öte yandan İş Kanunu hükümleri çerçevesinde çalışanlara ödenmesi gereken kıdem tazminatı karşılıklarının dönemsellik ve tahakkuk ilkesi gereği her yılın kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması gerektiği halde, vergi mevzuatında söz konusu giderin karşılık olarak giderleştirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Aynı şekilde garanti gider karşılığı ayrılması konusunda da vergi mevzuatında bir düzenleme yoktur. Şüpheli alacak karşılığı ayrılması konusunda da karşılık ayrılabilmesi için alacaklı hakkında dava veya icra takibine başlanması gerekmektedir.

Vergi matrahının aşınacağı kaygısı ile mükellefin bazı harcamalarının gider olarak kabul edilmemesi ticari kazancın safılığı ve gerçekliği ilkeleri ve Anayasamızda ifadesini bulan "ödeme gücü" kavramı ile çelişmektedir. Gerçekte yapılan bir giderin indiriminin kabul edilmemesi elde edilmemiş bir gelir üzerinden vergi tahsil edilmesi sonucunu doğuracağından, söz konusu düzenlemeler Anayasaya da aykırıdır.

C- Vergi Güvenliğini Sağlamak Amacıyla İndirimi Kabul Edilmeyen Giderler

GVK'nın 41'nci maddesinde vergi güvenliğini sağlamaya yönelik olarak aşağıdaki düzenlemelere yer verilmiş olup, söz konusu işlemlerden kaynaklanan değerlerin vergi matrahına ilave edilmesi gerekmektedir.

a-Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerler,

b-Teşebbüs sahibinin kendisine, eşine ve küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar,

c-Teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için ödenen faizler,

d-Teşebbüs sahibinin eşinin ve küçük çocuklarının işletmeden cari hesap ve diğer alacakları üzerinden yürütülen faizler,

e-Teşebbüs sahibinin ilişkili kişilerle emsale uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım veya satımı dolayısıyla işletme aleyhine meydana gelen farklar,

Yukarıda belirtilen yasaklar tamamıyla vergi güvenliğini sağlamak amacıyla şahıs işletmeleri için düzenlenmiştir. Keza teşebbüs sahibi, şahıs işletmelerinin sahibi gerçek kişileri ve onun ortaklarını ifade eder. Kurumlar Vergisi Kanununda ise benzer düzenlemeler "öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz yasağı, "örtülü sermaye kullanımı yasağı" ve "transfer fiyatlandırması yasağı " kapsamında Kanunun 11, 12 ve 13'ncü maddelerinde düzenlenmiştir.

D-Kamu Alacağının Tahsilini Kolaylaştırmak Amacıyla İndirimi Kabul Edilmeyen Giderler

İşletmenin kamuya olan borcu ile özel kişilere olan borcu arasında nitelik olarak bir fark yoktur. Satıcıya olan borcun vadesinde ödenmemesi durumunda ticari teammüllere veya yapılan özel anlaşmaya göre ödenen faiz veya gecikme faizinin finansman gideri olarak vergiye tabi kazancın tespitinde indirim konusu edilmesinde bir sakınca bulunmadığı halde, kamuya olan vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin vadesinde ödenmemesi nedeniyle hesaplanan veya ödenen **gecikme zammı, gecikme faizi ve tecil faizinin** gider olarak kabul edilmemesi, kamu kurumlarına olan borçların kanuni süresi içinde ödenmesini kolaylaştırmak ve kamunun tahsil maliyetini azaltmak amacını taşımaktadır. GVK, Md:41 ve KVK, Md:11)

Örneğin 5510 sayılı Kanuna göre vadesinde ödenmeyen SGK primleri, tahakkuk ilkesine aykırı olmakla birlikte vergi uygulamasında gider olarak dikkate alınmamasına ilişkin düzenlemenin SGK'nun prim alacaklarının tahsilini kolaylaştırmayı amaçladığı açıktır.

E-Kamu Düzenine Uyumu Sağlamak Amacıyla İndirimi Kabul Edilmeyen Giderler

GVK'nun 41'nci maddesinin birinci fıkrasının 6'ncı bendinde "her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlar ile 10'ncü bendinde basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğan maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminat giderlerinin ticari kazancın tespitinde gider olarak indiriminin kabul edilmeyeceği belirtilmiştir. KVK'nun 11'nci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde de her "...türlü para cezaları, vergi cezaları, gecikme zam ve faizleri ile gecikme faizlerinin, (g) bendinde ise sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddi ve manevi zarar tazminatların, (h) bendinde ise gelir vergisi mükelleflerinde olduğu gibi basın yoluyla veya radyo ve televizyon yayınlarından doğan

tazminatların kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilemeyeceği hükümlerine yer verilmiştir.

Gerek mahkemeler gerekse idari makamlar tarafından verilen para cezaları, vergi cezaları, idari para cezaları ile mükellefin kendisinin, ortaklarının, yöneticilerin ve çalışanlarının suçlarından doğan tazminatların vergi matrahının tespitinde indirim konusu edilmesi, kamu düzenine uyumu sağlamak amacıyla kişiye verilen cezanın mali etkisini azaltacağından söz konusu düzenlemelere yer verilmiştir.

Yukarıda sözü edilen kanun hükümlerine göre gecikme zam ve faizlerinin indiriminin kabul edilmemesi bir üst başlıkta belirtildiği üzere kamu borçlarının süresi içinde ödenmesini teşvik etmektedir.

Mükellefin suçlarından doğan tazminatların gider olarak kabul edilmeyeceğine ilişkin düzenlemeler ise en çok tartışma ve ihtilaf konusu edilen konular arasındadır. Cezalarda olduğu gibi kişisel suçlar nedeniyle ödenen tazminatların da vergi uygulamasında gider kabul edilmesi mümkün değildir. Suçun şahsiliği ilkesi de bunu gerektirir. Bununla birlikte iş hayatında çok çeşitli nedenlerle tazminat ödenmektedir. İş sahibinin kusurlu olup olmadığı yargı kararıyla belirlenmekte ve tazminat buna göre ödenmektedir. Ancak bu hallerde ödenen tazminat işin gereğinden kaynaklanabilmektedir. Kanun hükmüne göre yolcularla taşımayı yapan firma arasında yapılan taşıma sözleşmesinde, kaza veya ölüm nedeniyle tazminat ödenmesi kabul edilmişse, bu durumda ödenen tazminatlar ticari kazancın tespitinde gider olarak kabul edilecektir. Yolcu biletlerinin arkasında yazılı hükümler (müşteri) yolcu ile taşımayı yapan firma arasındaki sözleşmenin yapıldığını gösterir. İş kazalarında ölen veya yaralanan işçinin kendisine veya yakınlarına ödenen tazminatların da sözleşmeden kaynaklanan tazminat kapsamında gider olarak dikkate alınması gerektiği görüşündeyiz. Ancak işveren firmanın veya mükellefin suçundan kaynaklanan tazminatların gider olarak dikkate alınmaması gerekmektedir. Suçun varlığı ancak ilgili yargı organı tarafından verilen mahkeme kararı ile tespit edilebilir. Maliye Bakanlığı ise söz konusu ödemelerin kusur oranında indirim konusu edilmeyeceği görüşündedir. Mahkemeler zaten kişilerin kusur oranını dikkate alarak tazminatın tutarını belirlediği için tazminatın kusur oranına göre gider yazılabileceği şeklindeki görüşün hukuken bir geçerliliği yoktur.

Geçmiş yıl zararları bir dönem gideri olmamakla birlikte işletmenin sürekliliği kavramı çerçevesinde gelir/kurumlar vergisi matrahının hesabında dikkate alınır. Kanunlardaki zamanaşımına ilişkin düzenlemeler kamu düzenini sağlamaya yöneliktir. 5 yılı aşan dönem zararlarının indirimine izin verilmemesini de kamu düzeninin sürdürülmesine yönelik bir düzenleme olarak kabul edilebilir. Ancak enflasyon ortamında geçmiş yıllar zararlarının enflasyon artışına göre endekslenmemesi işletme sermayesinin vergi yoluyla aşınmasına neden olmakta ve işletmenin sürekliliğini tehlikeye düşürmektedir.

F- Genel Sağlığı Korumak Amacıyla İndirimi Kabul Edilmeyen Giderler

GVK'nun 41'nci maddesinin birinci fıkrasının 7'nci bendine göre, her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklâm giderlerinin % 50'sinin (Bakanlar Kurulu, bu oranı % 100'e kadar artırmaya, sıfıra kadar indirmeye yetkilidir) gider olarak indirilemeyecektir. Ancak Bakanlar Kurulu 90/1081 sayılı B.K.K. ile söz konusu oran

sıfır olarak belirlendiğinden alkollü içkiler ve tütün mamullerinin ilan ve reklam giderlerinin tamamı gider olarak dikkate alınabilmektedir. Aynı düzenleme KVK'nun 11'nci maddesinde de yer almaktadır. Ancak söz konusu tüketim mallarının reklamına bazı sınırlamalar uygulanmaktadır.

G- Ekonomi Politikası Nedeniyle İndirimi Kabul Edilmeyen Giderler

KVK'nun 11/1'nci maddesinin (i) bendi ile GVK'nun 41'nci maddesinin birinci fıkrasının 9'ncü bendine 6322 sayılı kanununla eklenen ve 15.06.2012 tarihinde yürürlüğe giren kanun hükmüne göre, kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri dışında, kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere Bakanlar Kurulunca kararlaştırılan kısmının gider olarak dikkate alınmayacağı, belirlenecek oranı sektörler itibarıyla farklılaştırmaya Bakanlar Kurulu, bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Bakanlar Kurulu söz konusu yetkisini kullanmadığından yabancı kaynakların kullanımı nedeniyle ödenen finansman giderlerinin tamamı gider veya maliyet olarak dikkate alınabilmektedir. Söz konusu düzenlemenin amacının dış borç (yabancı para cinsinden kredi) kullanan mükelleflerin finansman maliyetini yükseltmek suretiyle cari açığı azaltmak olmalıdır.

Öte yandan sosyal devlet ilkesi nedeniyle ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde asgari geçim indirimi uygulaması çerçevesinde, ayırma ilkesi de gözetilerek ücret gelirin belli bir kısmı vergi dışında bırakılmıştır. Ayrıca gerçek kişilerin kendilerine eşlerine ve çocuklarına ait şahıs sigorta ödemeleri ile eğitim ve sağlık giderlerinin belli bir kısmı ile bazı bağış giderlerinin belli bir kısmı veya tamamı beyanı gereken kazançtan indirilebilmektedir. Bu uygulamaların da sosyal devlet ilkesi çerçevesinde değerlendirilmesi gerekir.

III-KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLERİN GELİR/KURUMLAR VERGİSİ STOPAJ MATRAHI ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

Bilindiği üzere kurumlardan elde edilen kar payları üç aşamalı şekilde vergilendirilmektedir. Birinci aşamada kurum kazancı %20 kurumlar vergisine tabi tutulmakta, kalan kısım ortaklara dağıtıldığı takdirde ayrıca dağıtım tabi tutar üzerinden %15 oranında gelir vergisi stopajı hesaplanmaktadır. Bu suretle standart vergi yükü %32 olmaktadır. Elde edilen kar payının belli bir tutarı aşması halinde (2012 yılı için 50.000.-TL) kar payını elde eden kişinin ayrıca yıllık gelir vergisi beyannameyi vermesi gerekmektedir. Bu durumda azami vergi yükü teorik olarak %35'e kadar yükselmekte ve kurumdan elde edilen gelir ile şahıs işletmesi vasıtasıyla elde edilen gelirlerin vergisi eşitlenmektedir.

Kurumlar vergisi mükelleflerinde gerek şirket ortaklarının gerekse şirket çalışanlarının şahsi giderlerinin kurum ticari kazancı ile ilişkilendirilmesi şirket ticari karını ve dolayısıyla ortaklara dağıtılması gereken kar payını azaltacaktır. Kanunen kabul edilmeyen giderlerin ticari kara ilave edilmek suretiyle kurumlar vergisi matrahının düzeltilmesi mümkün olduğu halde, bu işlemin örtülü şekilde dağıtılan kar payı nedeniyle hesaplanacak gelir vergisi stopaj matrahı ve menkul sermaye iradının beyanı yönünden düzeltici bir etkisi olmamaktadır. Dağıtılabilir karın çeşitli yöntemlerle işletmeden hesap dönemi içinde kısmen veya tamamen çekilmiş olması halinde, doğal olarak ortada dağıtılacak bir kar payı kalmayacak veya azalacaktır.

Böyle bir durumu gizli kar dağıtımı olarak kabul etmek gerekmektedir. Nitekim KVK'nun 11'nci maddesine göre, "örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler ile transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların" kanunen kabul edilmeyen gider olarak kurumlar vergisi matrahına eklenmesi gerektiği, 12/6 ve 13/7'nci maddelerinde ise örtülü sermaye kullanımı veya transfer fiyatlandırması yoluyla yapılan örtülü kazancın hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kar payı sayıldığı hükme bağlanmıştır.

Örneğin, bir limited şirket ortağı kendi adına satın aldığı 5 bin lira değerindeki şahsi giyim eşyası bedelinin şirketten ödenmesini istemiş ve şirket muhasebecisi de söz konusu eşyaları genel giderler hesabına kaydetmiş ve bu tutarı kanunen kabul edilmeyen gider olarak dönemin kurumlar vergisi matrahına ilave etmiş olsun.² Bu durumda şirketin dönem ticari karı 5 bin TL düşük tespit edilmiş, ancak kurumlar vergisi matrahı doğru şekilde beyan edilmiş olacaktır. Kurumlar vergisi matrahı yönünden gerekli düzeltme işlemi yapılmış olmakla birlikte, KVK'nun 13'ncü maddesine göre dönem sonunda net 5 bin TL dağıtılmış kar payı kabul edilecek ve gerçek kişi ortak için %15 oranında kar payı hesaplanması gerekecektir.

Anılan kanun hükmüne göre örtülü kazanç dağıtımı olarak kabul edilen tutarın ilişkili kişi konumundaki şirket ortağına **kar payı olarak dağıtıldığı varsayılmaktadır**. Bu durumda yönetimden sorumlu olmayan ortakların hakları dikkate alınmadan ve genel kurulun kar dağıtım kararı olmadan örtülü olarak dağıtıldığı tespit edilen söz konusu fark üzerinden gelir/kurumlar vergisi stopajı hesaplanması ile devletin vergi alacağı garanti altına alınmakla birlikte şirketin diğer ortaklarının hakkı korumasız kalmaktadır. Örtülü şekilde dağıtılan söz konusu kazanç farkının şirkete gelir yazılarak ilgisinden **geri çağırılması** daha doğru bir yöntem olmakla birlikte, olayın bu tarafı ticaret hukukunu ve ortaklar arasındaki ortaklık hukukunu ilgilendirmektedir. Halka açık bir şirkette böyle bir durumun tespiti halinde ilgili kişiden söz konusu tutarın talep edilmesi gerektiği açıktır.

1 nolu KVK Genel Tebliğinde yapılan açıklamalara göre göre, gerçek kişi ortak için brütleştirme işlemi yapılarak $(5.000/0,85)= 5.882.-$ TL tutarında kar payı dağıtıldığı kabul edilecek ve bu tutar üzerinden $(5.882*%15)= 882.-$ TL gelir vergisi stopajı hesaplanacaktır. Bu durumda şirketin 5.000.TL net kar payı için ödeyeceği vergi $(1.000+882)= 1.882.TL$ olacak ve efektif vergi yükü $(1.882/5.882)=%32'$ ye çıkmaktadır. Şirket ortağı aynı malı kar dağıtımı yoluyla almış almak isteseydi ödemesi gereken vergi aşağıda gösterildiği gibi değişmeyecekti.

| | 1. DURUM | 2. DURUM |
|------------------|-----------------|-----------------|
| Dönem Karı | 100.000.-TL | 95.000.-TL |
| KKEG | 0 | 5.000.-TL |
| Matrah | 100.000.TL | 100.000.-TL |
| Kurumlar Vergisi | 20.000.-TL | 20.000.-TL |

² Kanunen kabul edilmeyen giderler nedeniyle ödenen KDV indirim konusu edilemeyecektir. Hesaplama KDV dikkate alınmamıştır.

| | | |
|-----------------------|------------|------------|
| Dağıtılabilir Kar | 80.000.-TL | 75.000.-TL |
| Dağıtılacak Kar | 5.882.-TL | 0 |
| Gelir Vergisi Stopajı | 882.-TL | 882.-TL |
| Ödenen Vergiler | 20.882.-TL | 20.882.-TL |
| Şirkette Kalan | 74.118.-TL | 74.118.-TL |

Dağıtılmış sayılan kar payının brütleştirilmek suretiyle vergilendirilmesi devletin vergi alacağını ortadan kaldıracaktır. Bu durumda kar payının beyanı; söz konusu kanunen kabul edilmeyen gider kapsamındaki işlemin yapıldığı (transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü şekilde kar dağıtımının yapıldığı) ayın son gününde mi, hesap döneminin son gününde mi, yoksa kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken ayın son günü itibarıyla mı verilmelidir? KVK'nun 12/7 ve 13/6'ncı maddelerinde örtülü sermaye kullanımı veya transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında, dağıtılmış sayılan kar payının **“hesap döneminin son günü itibarıyla”** gerçekleştiğinin kabul edileceği hükme bağlanmıştır. Bu nedenle gerek mükellef tarafından gerekse vergi inceleme elemanları tarafından tespit edilen söz konusu durum nedeniyle kar payı stopajının örtülü kazanç dağıtımının gerçekleştiği hesap döneminin son ayına (Aralık ayına) ait muhtasar beyanname ile beyan edilmesi ve ödenmesi gerekmektedir. Örtülü kazanç dağıtımı ve örtülü sermaye kullanımının kurumlar arasında gerçekleştirilmesi halinde kar dağıtan kurum adına tarh edilen vergi kesinleşmiş ve ödenmiş olması halinde düzeltme işlemi yapılabilir. Vergi kaybının bulunmadığı durumlarda ise herhangi bir düzeltme yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

Yukarıdaki örnek olayda şirket ortağına örtülü şekilde aktarılan tutar 50.000.-TL olsaydı, dağıtılmış sayılan kar payının brüt tutarı 58.823.000.-TL olacaktır. Bu takdirde gerçek kişi ortak hakkında menkul sermaye iradı elde edildiği gerekçesiyle menkul sermaye iradı yönünden de vergi hesaplanması gerekmektedir. Söz konusu işlem 2012 yılında gerçekleştiği takdirde, kar payı dağıtımının Aralık-2012 ayı sonunda gerçekleştiği kabul edileceğinden, elde edilmiş menkul sermaye iradı için 1-25 Mart-2013 tarihleri arasında ayrıca menkul sermaye iradı yönünden yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmesi gerekmektedir.

IV- VERGİ KANUNLARIMIZDA YER ALAN KABUL EDİLMİYEN GİDERLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Yukarıdaki bölümlerde ayrıntılı şekilde incelendiği üzere vergi kanunlarındaki indirim kabul edilmeyen giderlerin bir kısmı uluslararası muhasebe kurallarına da uygundur. Gelir Vergisi Kanununun yeniden yazılmak istendiği bugünlerde gelir/kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim kabul edilen ve edilmeyen giderlerin gözden geçirilmesi gerekmektedir. Kayıt dışı işlemleri önlemenin yöntemlerinden birisi de mükelleflerin vergi matrahının tespitinde indirim konusu edebileceği harcamaların genişletilmesidir. Kişilerin elde ettiği kazancın tamamının hiçbir indirime tabi tutulmaksızın vergilendirilmesi bir ideal olarak savunulabilirse de, bireylerin refah düzeyini yükseltmeyi amaç edinen sosyal devlet anlayışı karşısında vergi mükelleflerinin yaşamlarını sürdürebilmesi için zorunlu olan

giderlerine karşılık olmak üzere **asgari geçim indirimi**³ tutarı olarak belirlenecek belli bir tutarın ve/veya beyan edilen gelirin belli bir kısmını geçmeyen eğitim, sağlık, gıda ve giyim gibi ihtiyaç maddelerinin beyan edilen gelirden indirimini sağlayacak düzenlemelere ihtiyaç bulunmaktadır. ⁴

Kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi kapsamındaki giderlerin hangi gerekçe ile olursa olsun, kanunlarımızda gider olarak indirimi yasaklayan düzenlemelerden arındırılması gerekmektedir. Bu kapsamda MTV Kanununun 14'ncü maddesindeki işletmede fiilen kullanılan taşıtlara ilişkin motorlu taşıtlar vergisi ile Gider Vergisi Kanununun 39'ncü maddesinde yer alan özel iletişim vergisinin indirimini yasaklayan hükümler kaldırılmalıdır.

Öte yandan şahıs işletmelerinde işletmede fiilen çalışan eşe ödenen ücretin gider olarak kabul edilmemesi, büyük ölçüde üniter sistemin ve aile reisi beyanının uygulamadan kaldırılması ile tamamen anlamını yitirdiğini kabul etmek gerekir. Kabul edilmeyen giderler arasında sayılmamakla birlikte GVK'nun 40'ncü maddesinin birinci fıkrasının 2'nci bendine

³ Bilindiği gibi asgari geçim indirimi sadece ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde dikkate alınmakta olup, diğer gelir unsurlarının vergilendirilmesinde asgari geçim indirimi uygulanmamaktadır.

⁴ GVK'nun 89'ncü maddesinde yer alan ve beyan edilen gelirin %10'unu aşmayan eğitim ve sağlık harcamalarına ilişkin indirim hakkı, gelirleri kesinti suretiyle vergilendirilen ücretliler başta olmak üzere menkul ve gayrimenkul sermaye iradı beyan eden mükellefler tarafından fiilen kullanılamamaktadır. Anılan kanunun 86. Maddesindeki düzenleme nedeniyle gelirleri kesinti yoluyla vergilendirilen ve 2012 yılı için 25.000 TL'yi aşmayan mükellefler yıllık beyanname verme haklarını kullanamadıkları için söz konusu indirim hakkını kullanamamaktadır.

Kanunda belirtilen asgari tutarı aşmayan ve tevkif yoluyla vergilendirilen işyeri kirasına ilişkin gelirini aynı yıla ait konut kira geliri ile birlikte beyan eden ve kesinti suretiyle ödediği vergiyi konut kira gelirin e isabet eden vergiden mahsup eden mükellef hakkında yapılan tarhiyata karşı Anayasa Mahkemesine götürülen bir davada Anayasa Mahkemesi, "İptali istenen kural gayrimenkul sermaye iratları yönünden değerlendirildiğinde, Kanunda yazılı belirli bir miktarı geçmeyen gayrimenkul sermaye iratlarının beyan edilmemesi suretiyle görece olarak düşük bir vergi alacağından Devletin vazgeçmesini, buna karşılık mükellefin de söz konusu gayrimenkule dair varsa yapmış olduğu giderlerini beyan etmemesini öngörmekte, böylece verginin toplanmasında **gereksiz kırtasiyecilikle uğraşılmamakta ve kamu alacaklarının tahsilatının hızlandırılması** sağlanmaktadır.

Devlet ile mükellef karşılıklı olarak bir miktar alacağından vazgeçmekte, **mükellef ile vergi dairesi gereksiz iş yükü ile meşgul edilmemekte;** Kanunda yazılı miktarın üzerinde elde edilen gayrimenkul sermaye iratları ile diğer kamu alacaklarının tahsilatının hızlandırılarak **kamu giderleri için ihtiyaç duyulan finansmanın en kısa zamanda sağlanması amaçlanmaktadır"**

Vergilendirilmede, malî politika, sosyal, ekonomik ve vergi tekniğinin gerektirdiği nedenlerle bazı kişiler veya gelirler vergi kapsamı dışında tutulabileceği gibi bazı durumlarda Devlet bir miktar vergi alacağından belirli şartlarla vazgeçebilecektir.

Öte yandan, eşitlik ilkesine aykırılıktan söz edilebilmesi için bir yasanın aynı hukuksal durumda olanlar arasında bir ayırım veya ayrıcalık yaratması gerekir. İtiraz konusu kural uyarınca öngörülen beyan edilmeme sınırı, aynı hukuksal konumda olan tüm kişilere uygulanacağından eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaz" gerekçeleriyle davayı reddetmiştir. (AYM'nin 15.6.2012 tarih ve E:2011/138; K:2012/94 sayılı kararı)

Anayasa Mahkemesinin söz konusu kararı hukuki gerekçelere değil tamamen "devletçi" bir anlayışa dayanmaktadır. Kararda devletin bireylere hizmet için var olan siyasi bir organ olduğu gerçeğini göz ardı edilmiştir. Devletin beyanname almamak suretiyle belli bir gelirden vazgeçtiği tespiti doğru değildir. Kesinti suretiyle ödenen vergi beyan esasına göre ödenmesi gereken vergiden daha fazladır. Kaldı ki devletin belli tutardaki alacağından vazgeçmesi mükellefin de alacağından vazgeçmesini gerektirmez. Mükellefin vergi iadesi alacağının "kırtasiyecilik ve devlet alacağının bir an önce tahsili" gibi gerekçelerle yasaklanması veya engellenmesi çağdaş devlet anlayışına ve vergi uygulamalarına uygun değildir.

göre “hizmetli ve işçilerin işyerinde veya işyerinin müstemilatında iâşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri” ticari kazancın tespitinde genel gider olarak dikkate alınabilmektedir. Kanun hükmünde işletme sahibinden veya müteşebbisten söz edilmediğinden, müteşebbisin söz konusu giderlerinin ticari kazancın tespitinde indirimi mümkün değildir. Benzer düzenleme serbest meslek kazancının vergilendirilmesine ilişkin 67/2’nci maddede de vardır. Söz konusu düzenlemeyi savunmak mümkün değildir. Müteşebbisin veya şirketi sevk ve idare eden şirket ortağı veya yönetim kurulu üyesinin işyerinde yediği yemek bedelini çok gören ve vergi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate almayan bir vergi kanunu ile kayıtdışı faaliyetlerin çokluğundan veya yüksekliğinden şikayet edilmesi anlamlı ve tutarlı değildir.