

DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
MALİYE ANABİLİM DALI  
MALİ HUKUK PROGRAMI  
YÜKSEK LİSANS TEZİ

**TÜRK VERGİ HUKUKU AÇISINDAN  
TİCARİ KARDAN MALİ KARA GEÇİŞ  
VE  
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

Mutlu YORULDU

**Danışman**

Doç. Dr. Yusuf KILDİŞ

2011

**YÜKSEK LİSANS**  
**TEZ/ PROJE ONAY SAYFASI**

<b>Üniversite</b>	: Dokuz Eylül Üniversitesi	2007800230
<b>Enstitü</b>	: Sosyal Bilimler Enstitüsü	
<b>Adı ve Soyadı</b>	: Mutlu YORULDU	
<b>Tez Başlığı</b>	: Türk Vergi Hukuku Açısından Ticari Kardan mali Kara Geçiş ve Muhasebeleştirilmesi	
<b>Savunma Tarihi</b>	: 25.07.2011	
<b>Danışmanı</b>	: Doç.Dr.Yusuf KILDIŞ	
<b>JÜRİ ÜYELERİ</b>		
<b>Ünvanı, Adı, Soyadı</b>	<b>Üniversitesi</b>	<b>İmza</b>
Doç.Dr.Yusuf KILDIŞ	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ	
Yrd.Doç.Dr.Abdullah TEKBAŞ	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ	
Yrd.Doç.Dr.Fatma TEKTÜFEKÇİ	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ	
Oybirliği	( )	
Oy Çokluğu	(X)	
Mutlu YORULDU tarafından hazırlanmış ve sunulmuş "Türk Vergi Hukuku Açısından Ticari Kardan mali Kara Geçiş ve Muhasebeleştirilmesi" başlıklı Tezi (X) / Projesi ( ) kabul edilmiştir.		
Prof.Dr. Utku UTKULU Enstitü Müdürü		

## YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “**Türk Vergi Hukuku Açısından Ticari Kardan Mali Kara Geçiş ve Muhasebeleştirilmesi**” adlı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Tarih

.../.../.....

Mutlu YORULDU

İmza

**ÖZET**  
**Yüksek Lisans Tezi**  
**Türk Vergi Hukuku Açısından Ticari Kardan Mali Kara Geçiş**  
**ve Muhasebeleştirilmesi**

**Mutlu YORULDU**  
**Dokuz Eylül Üniversitesi**  
**Sosyal Bilimler Enstitüsü**  
**Maliye Anabilim Dalı**  
**Mali Hukuk Programı**

Günümüzün gelişen global ekonomik düzeni içerisinde ticaret artık çok yönlü olarak gerçekleşmekte ve işletmelerin standart stratejilerin dışında üretim ve satış politikaları izlemelerine neden olarak piyasaya tutunabilme ihtiyaçlarını kuvvetlendirmektedir. Bununla birlikte işletmelerin temel güdüsü ve kaygısı olan pastadan pay alma yani kar kavramı daha da önemli bir hal almaktadır. Bir taraftan işletmeler kar maksimizasyonunu sağlamak üzere gelir – harcama dengesini kurmaya çalışırken diğer taraftan da devlete daha az vergi vermenin yollarını irdeleyerek maliyetlerinin önemli bir kısmını bertaraf etmeye çaba göstermektedirler.

İşte bu bahsedilenler çerçevesinde işletmelerin kanuni olmayan vergiyi az ödemek isteme girişimlerinin önüne geçebilmek amacıyla oluşturulan vergi mevzuatları uyarınca karın tespiti ve vergi matrahının belirlenmesi bazı hukuki düzenlemelere tabi olmaktadır. Böylece her işletme açısından verginin matrahının tespit edilmesi belli kurallara bağlanmış olmakta ve farklı uygulamaların önüne geçilmiş olmaktadır. Bu çalışmada Türk Vergi Mevzuatı uyarınca karın tespiti ve vergi matrahının oluşumu noktasında özellikle Gelir Vergisi Kanunu madde 40 ve 41 temelde atıf yapılmakla birlikte diğer maddeler ve kanun hükümleri de dikkate alınarak devletin verginin alınması bakımından esas aldığı mali karın tespiti üzerinde durulmaktadır. Bu husus muhasebe açısından da incelenerek mali karın tespitiyle ilgili olarak değerlendirme, amortisman gibi muhasebeyle doğrudan ilişki kurabildiğimiz yani işletmenin varlık ve kaynak yapısını etkileyen muhasebe kayıtlarının yanı sıra kanunen kabul edilebilen ve edilmeyen giderlerin, tamamen bilgi amaçlı özellik arz eden Nazım Hesaplarda yer alacağı konusu da açıklanmıştır. Son kısımda da vergi mevzuatının yorumlanmasına ilişkin olarak ortaya çıkan bazı sorunlar ve çözüm önerileriyle çalışma tamamlanmıştır.

**Anahtar Kelimeler :** Ticari Kar, Mali Kar, Giderler, Muhasebe, Kayıtlar, Nazım Hesaplar

## **ABSTRACT**

### **Master Thesis**

### **Transition From Commercial Profit To Financial Profit And Its Accounting In Turkish Tax Code**

**Mutlu YORULDU**

**Dokuz Eylul University**

**Graduate Scholl Of Social Sciences**

**Department Of Finance**

**Financial Law Program**

In our completely changing global economic environment, trade has become a multi-dimensional activity. Furthermore, trade led organizations to adopt production and sales policies rather than Standard strategies and thus strengthened their desire to survive in market. In addition, the profit concept and participation in profits, which are considered to be fundamental motivation and concern of organizations, increasingly become more important. On one hand organizations try to establish an income-outlay balance in order to maximize their profits, on the other they seek ways to decrease their taxing payments for eluding a proportion of their costs.

In this context and in accordance with tax legislations aiming to prevent organizations to elude illegal taxes, determination of profit and tax assesment is subject to some legal regulations. In this way, determination of tax assesment for every organization is legally regulated and illegal applications are prevented. In this study; in terms of Turkish Tax Legislation -especially 40th and 41th provisions of Income Tax Law- and other related legal provisions, we discuss determination of financial profits which is taken as a basis by the state in tax collecting legislations. We also discussed this perspective in terms of accounting. In addition, we explained that both valuation and amortization records, that effect organization's assets and source structure, and legal and illegal costs will be booked on Memorandum Accounts of which are used only for information. Finally, we mentioned about emerging problems in interpreting tax legislation and solution proposals to these problems.

**Key Words:** commercial profit, financial profit, costs, accounting, records, memorandum accounts

**İÇİNDEKİLER**  
**TÜRK VERGİ HUKUKU AÇISINDAN**  
**TİCARİ KARDAN MALİ KARA GEÇİŞ**  
**VE**  
**MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

TEZ ONAY SAYFASI .....	II
YEMİN METNİ .....	III
ÖZET .....	IV
ABSTRACT .....	V
İÇİNDEKİLER .....	VI
KISALTMALAR .....	XIV
GİRİŞ .....	1

**BİRİNCİ BÖLÜM**  
**ÇEŞİTLİ KANUNLAR ÇERÇEVESİNDE TİCARİ KAR – MALİ KAR VE KAR İLE**  
**İLGİLİ KAVRAMLAR**

1.1. KAR'IN ÇEŞİTLİ KANUNLAR AÇISINDAN TANIMI .....	3
1.1.1. TİCARET HUKUKU AÇISINDAN KAR'IN TANIMI .....	3
1.1.2. VERGİ HUKUKU AÇISINDAN KARIN TANIMI .....	4
1.2. KARIN TESPİT ŞEKİLLERİ .....	5
1.2.1. ÖZSERMAYE KIYASLAMASI YOLUYLA KARIN TESPİTİ .....	5
1.2.1.1. Ticari Bilanço (Karı) – Mali Bilanço (Karı) Ayırımı .....	6
1.2.1.2. Ticari Kar İle Vergi Karının (Mali Kar) Karşılaştırılması .....	6
1.2.1.2.1. Değerleme Yönünden Karşılaştırma .....	7
1.2.1.2.1.1. Maliyet Bedeli Ölçüsü .....	7
1.2.1.2.1.2. Borsa Rayıcı Ölçüsü .....	8
1.2.1.2.1.3. Tasarruf Değeri Ölçüsü .....	9
1.2.1.2.1.3. Mukayyet Değer Ölçüsü .....	10
1.2.1.2.1.4. İtibari Değer Ölçüsü .....	11
1.2.1.2.1.5. Rayiç Bedel Ölçüsü .....	11
1.2.1.2.1.6. Vergi Değeri Ölçüsü .....	11
1.2.1.2.1.7. Emsal Bedeli Ve Emsal Ücreti Ölçüsü .....	12
1.2.1.2.1.7.1. Mahiyeti .....	12
1.2.1.2.1.7.2. Emsal Bedelin Tespit Şekilleri .....	14
1.2.1.2.1.7.3. Emsal Bedeli Ölçüsü İle Değerlenecek Unsurlar .....	14

1.2.1.2.1.7.4. Emsal Ücreti .....	15
1.2.1.2.1.8. Alış Bedeli Ölçüsü.....	15
1.2.1.2.2. Giderler Yönünden Karşılaştırma .....	16
1.2.1.2.3. Amortismanlar Yönünden Karşılaştırma .....	16
1.2.1.2.4. Karşılıklar Yönünden Karşılaştırma .....	17
1.2.1.3. Ticari Kardan Vergi Karına Geçiş .....	17
1.2.2. HASILAT VE GİDERLERİN KIYASLANMASI YOLUYLA KARIN TESPİTİ.....	19
1.3. KAR'IN TANIMLANMASIYLA İLİŞKİLİ KAVRAMLAR .....	19
1.3.1. HARCAMA.....	19
1.3.2. GİDER KAVRAMI .....	20
1.3.3. MALİYET KAVRAMI .....	21
1.3.4. VERGİ UYGULAMASINDA MALİYET VE GİDER İLİŞKİSİ .....	23
1.3.4.1. Maliyet Bedeli Bir Parçası Olan Giderler .....	24
1.3.4.2. Maliyete Girmeyen ve Direkt Olarak İndirim Konusu Yapılan Giderler .....	25

## İKİNCİ BÖLÜM

### TÜRK VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN KAZANCIN TESPİTİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

2.1. GELİR VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN KAZANCIN TESPİTİ.....	26
2.1.1. BİLANÇO ESASINA GÖRE TİCARİ KAZANCIN TESPİT EDİLMESİ .....	26
2.1.1.1. GVK 40. Madde Kapsamında Kanunen İndirimi Kabul Edilen Giderler .....	28
2.1.1.1.1. Ticari Kazancın Elde Edilmesi ve İdame Ettirilmesi İçin Yapılan Genel Giderler .....	28
2.1.1.1.2. Giderle Kazancın Elde Edilmesi veya İdamesi Arasında İliyet İlişkisinin Bulunup Bulunmadığı .....	30
2.1.1.1.3. Yapılan Giderin Maliyet Unsuru Olmaması Gerekliliği.....	30
2.1.1.1.4. Giderin Kazancın Elde Edilmesi İçin veya Gelir Harcaması Çerçevesinde Yapılması.....	31
2.1.1.1.5. Yapılan Gider Karşılığında Maddi veya Gayri Maddi Bir Kıymet İktisap Edilmemiş Olması .....	31
2.1.1.1.6. Giderin Tevsiki ve Dönemsellik İlkesi .....	31

2.1.1.2. Hizmetli ve İşçilerin İşyerinde veya İşyerinin Müstemilatında İaşe ve İbate Giderleri, Tedavi ve İlaç Giderleri, Sigorta Primleri, Emekli Aidatı ve Giyim Giderleri .....	32
2.1.1.2.1. İaşe Giderleri .....	32
2.1.1.2.2. İbate Giderleri .....	34
2.1.1.2.3. Tedavi ve İlaç Giderleri .....	34
2.1.1.2.4. Sigorta Primleri ve Emekli Aidatları .....	35
2.1.1.2.5. Giyim Giderleri .....	36
2.1.1.2.6. Eğitim Giderleri .....	37
2.1.1.3. İşle İlgili Olmak Şartıyla, Mukavelenameye Veya İlama Veya Kanun Emrine İstinaden Ödenen Zarar, Zıyan Ve Tazminatlar .....	38
2.1.1.4. İşle İlgili Ve Yapılan İşin Ehemmiyeti Ve Genişliği İle Mütenasip Seyahat Ve İkamet Giderleri (Seyahat Maksadının Gerektirdiği Süreye Maksur Olmak Şartıyla) .....	40
2.1.1.5. Kiralama Yoluyla Edinilen Veya İşletmeye Dahil Olan Ve İşte Kullanılan Taşıtların Giderleri .....	41
2.1.1.6. İşletme İle İlgili Olmak Şartıyla; Bina, Arazi, Gider, İstihlak, Damga, Belediye Vergileri, Harçlar Ve Kaydiyeler Gibi Aynı Vergi, Resim Ve Harçlar .....	43
2.1.1.7. Vergi Usul Kanunu Hükümlerine Göre Ayrılan Amortismanlar .....	46
2.1.1.8. İşverenlerce, Sendikalar Kanunu Hükümlerine Göre Sendikalara Ödenen Aidatlar .....	49
2.1.1.9. İşverenler Tarafından Ücretliler Adına Bireysel Emeklilik Sistemine Ödenen Katkı Payları .....	50
2.1.1.10. 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 .....	50
2.1.1.11. GVK 41. Madde Kapsamında Kanunen İndirimi Kabul Edilmeyen Giderler .....	51
2.1.1.11.1. Teşebbüs Sahibi İle Eşinin Ve Çocuklarının İşletmeden Çektikleri Paralar Veya Aynen Aldıkları Sair Değerler .....	52
2.1.1.11.2. Teşebbüs Sahibinin Kendisine, Eşine, Küçük Çocuklarına İşletmeden Ödenen Aylıklar, Ücretler, İkramiyeler, Komisyonlar ve Tazminatlar .....	53



2.1.1.11.3. Teşebbüs Sahibinin İşletmeye Koyduğu Sermaye İçin Yürütülecek Faizler .....	54
2.1.1.11.4. Teşebbüs Sahibinin, Eşinin Ve Küçük Çocuklarının İşletmede Cari Hesap Veya Diğer Şekillerdeki Alacakları Üzerinden Yürütülecek Faizler .....	54
2.1.1.11.5. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı .....	55
2.1.1.11.5.1. Genel Olarak.....	55
2.1.1.11.5.2. İlişkili Kişiler .....	57
2.1.1.11.5.3. Emsallere Uygunluk İlkesi ve Bu İlkeye Aykırı Olabilecek İşlemler .....	58
2.1.1.12. Her Türlü Para Cezaları ve Vergi Cezaları ile Teşebbüs Sahibinin Suçlarından Doğan Tazminatlar .....	60
2.1.1.12.1. Genel Olarak.....	60
2.1.1.12.2. Para Cezaları.....	61
2.1.1.12.3. Vergi Cezaları .....	61
2.1.1.12.4. Teşebbüs Sahibinin Suçlarından Doğan Tazminatlar.....	61
2.1.1.13. Alkol ve Alkollü İçkilerle Tütün ve Tütün Mamüllerine İlişkin Reklam Giderleri .....	63
2.1.1.14. İşletmenin Faaliyet Konusuyla İlgili Olmayan Araçlara İlişkin Gider ve Amortismanlar .....	64
2.1.1.15. Basın Yoluyla İşlenen Filer Nedeniyle Ödenen Tazminatlar .....	65
2.1.2. İŞLETME HESABI ESASINA GÖRE TİCARİ KAZANCIN TESPİT .....	65
EDİLMESİ.....	65
2.1.2.1. İşletme Hesabı Defteri .....	65
2.1.2.2. İşletme Hesabı Esasında Envanter .....	66
2.1.2.3. İşletme Hesabı Özeti .....	66
2.1.2.4. İşletme Hesabı Esasında Ticari Kazancın Tespitinde Diğer Hususlar .....	67
2.2. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN KAZANCIN TESPİTİ .....	67
2.2.1. BİLANÇO ESASI'NA GÖRE KURUM KAZANCININ TESPİT EDİLMESİ ..	68
2.2.1.1. Kurumlar Vergisi Kanunu 8. Madde Kapsamında Kanunen İndirimi Kabul Edilen Giderler.....	69
2.2.1.1.1. Menkul Kıymet İhraç Giderleri .....	69
2.2.1.1.2. Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri .....	70
2.2.1.1.2.1. Kuruluş ve Örgütlenme Giderlerinin Kapsamı .....	71

2.2.1.1.2.1.1. İşletmenin Kuruluşu Sırasında Yapılan Kuruluş Giderleri .....	71
2.2.1.1.2.1.2. Faaliyeti Devam Eden İşletmelerde Kuruluş Giderleri ....	72
2.2.1.1.2.1.3.Örgütlenme Giderleri .....	72
2.2.1.1.2.2. Kuruluş ve Örgütlenme Giderleriyle İlgili Özellik Gösteren Durumlar .....	73
2.2.1.1.2.3. Kuruluş ve Örgütlenme Giderlerinin Amortismanı .....	74
2.2.1.1.3. Genel Kurul Toplantıları İçin Yapılan Giderler İle Birleşme, Devir, Bölünme, Fesih ve Tasfiye Giderleri .....	74
2.2.1.1.4. Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketlerde Komandite Ortağın Kar Payı .....	75
2.2.1.1.5. Katılım Bankalarının Katılma Hesabı Karşılığında Ödenen Kar Payları .....	76
2.2.1.1.6. Sigorta ve Reasürans Şirketlerinde Bilanço Gününde Hükmü Devam Eden Sigorta Sözleşmelerine Ait Teknik Karşılıklar.....	77
2.2.1.1.6.1. Genel Açıklama .....	77
2.2.1.1.6.2. Muallak Hasar ve Tazminat Karşılıkları .....	78
2.2.1.1.6.3.Kazanılmamış Prim Karşılıkları.....	79
2.2.1.1.6.4.Hayat Sigortalarında Matematik Karşılıklar .....	80
2.2.1.1.6.5. Ayrılan Sigorta Teknik Karşılıklarının Ertesi Bilanço Döneminde Aynen Kar'a Nakledilmesi .....	82
2.2.1.1.7. Geçmiş Yıl Zararlarının Mahsubu .....	82
2.2.1.1.7.1. Genel Açıklama .....	82
2.2.1.1.7.2. Geçmiş Yıl Zararları.....	84
2.2.1.1.7.3. Devir ve Bölünme Durumunda Zarar Mahsubu .....	84
2.2.1.1.7.3.1. Öz sermaye tutarı .....	85
2.2.1.1.7.3.2. Devir ve Bölünme Halinde Zarar Mahsubu Yapılabilmesinin Şartları .....	85
2.2.1.1.7.3.3. Devir ve Bölünme Halinde Zarar Mahsubunun Sırası ve Mahsup Edilemeyen Zarar Tutarları .....	86
2.2.1.1.8. Yurt Dışı Zararlarının Mahsubu .....	86
2.2.1.1.8.1. Yurt Dışı Zararların Tevsiki.....	87
2.2.1.1.8.2. Denetim Yaptırma Zorunluluğu.....	87
2.2.1.1.8.3. Yurt Dışında Zarar Mahsubu .....	88

2.2.1.1.8.4. Geçmiş Yıl Faaliyet Sonuçları.....	89
2.2.1.1.9. Diğer İndirimler .....	89
2.2.1.1.9.1. AR – GE İndirimi .....	89
2.2.1.1.9.1.1. Yasal Düzenleme.....	90
2.2.1.1.9.1.2. Düzenlemenin Amacı ve Niteliği .....	90
2.2.1.1.9.1.3. AR-GE İndiriminin Kapsamı ve Sınırı.....	91
2.2.1.1.9.1.3.1. Ar-Ge İndiriminden Yararlanabilecek Olanlar .....	91
2.2.1.1.9.1.3.2. Ar-Ge İndirimine Konu Harcamalar .....	91
2.2.1.1.9.1.3.3. Ar-Ge İndiriminin Sınırı .....	92
2.2.1.1.9.1.3.4. Ar-Ge İndirimi Uygulaması.....	93
2.2.1.1.9.2. Bağış ve Yardımlar .....	93
2.2.1.1.9.2.1. Sportif Faaliyetlerle İlgili Sponsorluk Harcamaları .....	93
2.2.1.1.9.2.2. Kurum Kazancının %5'i Sınırı Kapsamında İndirilen Bağış ve Yardımlar .....	94
2.2.1.1.9.2.3. Okul, Sağlık Tesisi ve Benzeri Kurumlar İçin Yapılan Bağış ve Yardımlar .....	95
2.2.1.1.9.2.4. Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflara Yapılan Gıda, Temizlik, Giyecek ve Yakacak Maddesi Bağışları .....	95
2.2.1.1.9.2.5. Kültür ve Sanatsal Faaliyetlerin Teşviki veya Tarihi Varlıkların Korunmasına Yönelik Bağış ve Yardımlar .....	96
2.2.1.1.9.2.6. Aynı Bağış ve Yardımlarda Değerleme.....	96
2.2.1.1.9.2.7. Bağış ve Yardımların Kurum Kazancından İndiriminde Sınır .....	96
2.2.1.1.9.2.8. Vakıfların Vergiden Muaf Vakıf, Derneklerin Kamuya Yararlı Dernek Sayılması.....	98
2.2.1.2. Kurumlar Vergisi Kanunu 11. Madde Kapsamında Kanunen İndirimi Kabul Edilmeyen Giderler.....	98
2.2.1.2.1. Öz Sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faizler .....	98
2.2.1.2.2. Örtülü Sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faiz, Kur Farkları ve Benzeri Giderler.....	100
2.2.1.2.3. Transfer Fiyatlandırma Yoluyla Örtülü Olarak Dağıtılan Kazançlar.....	102
2.2.1.2.4. Her Ne Şekilde ve Ne İsimle Olursa Olsun Ayrılan Yedek Akçeler.....	105

2.2.1.2.5. Kurumlar Vergisi ile Her Türlü Para ve Vergi Cezaları, AATUHK' a Göre Ödenen Cezalar, Gecikme Zamları ve Faizler ile VUK' a Göre Ödenen Gecikme Faizleri .....	106
2.2.1.2.6. Kurumlar Vergisi .....	106
2.2.1.2.7. Para Cezaları .....	106
2.2.1.2.8. Vergi Cezaları .....	107
2.2.1.2.9. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun Hükümlerine Göre Ödenen Cezalar, Gecikme Zamları ve Faizler .....	107
2.2.1.2.10. Vergi Usul Kanunu Hükümlerine Göre Ödenen Gecikme Faizleri .....	108
2.2.1.2.11. Menkul Kıymetlerin İtibari Değerlerinin Altında İhracından Doğan Zararlar İle Bu Menkul Kıymetlere İlişkin Olarak Ödenen Komisyonlar ve Benzeri Her Türlü Giderler .....	109
2.2.1.2.12. İşletmenin Faaliyet Konusuyla İlgili Olmayan Araçlara İlişkin Gider ve Amortismanlar .....	111
2.2.1.2.13. Çeşitli Suçlardan Doğan Maddi ve Manevi Zarar Tazminatları .....	112
2.2.1.2.14. Basın Yoluyla İşlenen Filler Nedeniyle Ödenen Tazminatlar ...	112
2.2.1.2.15. Alkol ve Alkollü İçkilerle Tütün ve Tütün Mamülleri İle İlgili İlan ve Reklam Giderleri .....	112
2.2.2. İŞLETME HESABI ESASI'NA GÖRE KURUM KAZANCININ .....	113
TESPİTİ .....	113
2.3. TESPİT EDİLEN KAR'IN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ .....	113
2.3.1. GENEL OLARAK .....	113
2.3.2. KAR/ZARAR İLE İLGİLİ MUHASEBE KAYITLARI .....	116

**ÜÇÜNCÜ BÖLÜM**  
**TÜRK VERGİ HUKUKU AÇISINDAN TİCARİ KARDAN MALİ KARA GEÇİŞTE**  
**ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ**

3.1. TİCARİ BİLANÇODAN KURUMLAR VERGİSİ MATRAHINA GEÇİŞ	
BİLANÇOSUNA İLİŞKİN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ .....	120
3.1.1. MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ'NE GÖRE	
ÇIKARILMIŞ TİCARİ BİLANÇODAN HAREKETLE KURUMLAR VERGİSİ	
MATRAHINA GEÇİŞ BİLANÇOSU .....	121
3.1.2. TİCARİ KARDAN VERGİ KARINA GEÇİŞ BİLANÇOSUNUN	
UYGULANMASI VE DEĞERLENDİRİLMESİ .....	129
3.2. GELİR TABLOSU HESAPLARININ VERGİSEL AÇIDAN	
DENETİMİNDE ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ.....	136
3.2.1. Brüt Satışlara İlişkin Sorunlar Ve Çözüm Önerileri.....	136
3.2.2. Satış İndirimlerine (-) İlişkin Sorunlar Ve Çözüm Önerileri .....	139
3.2.3. Satışların Maliyetine (-) İlişkin Sorunlar Ve Çözüm Önerileri.....	140
3.2.4. Faaliyet Giderlerine İlişkin Sorunlar Ve Çözüm Önerileri .....	142
3.2.5. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir Ve Karlara İlişkin	
Sorunlar Ve Çözüm Önerileri.....	142
3.2.6. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider Ve Zararlara (-) İlişkin Sorunlar	
Ve Çözüm Önerileri .....	143
3.2.7. Finansman Giderlerine (-) İlişkin Sorunlar Ve Çözüm	
Önerileri .....	143
3.2.8. Olağandışı Gelir Ve Karlara İlişkin Sorunlar Ve Çözüm Önerileri.....	144
3.2.9. Olağandışı Gider Ve Zararlara İlişkin Sorunlar Ve Çözüm Önerileri .....	144
3.2.10. Dönem Net Karı Veya Zararına İlişkin Sorunlar Ve Çözüm	
Önerileri .....	145
SONUÇ .....	146
KAYNAKLAR.....	150
EKLER.....	154

## KISALTMALAR

TTK	: Türk Ticaret Kanunu
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
AATUHK	: Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkında Kanun
SSK	: Sosyal Sigortalar Kanunu
TDMS	: Tekdüzen Muhasebe Sistemi
TDHP	: Tekdüzen Hesap Planı
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
AR-GE	: Araştırma Geliştirme
NO'LU	: Numaralı
MD	: Madde
OECD	: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü

## GİRİŞ

1980'li yıllarda hız ve önem kazanan küreselleşme eğilimleriyle birlikte dünya ekonomisi bütünleşme ve uyumlaşma sürecine girmiştir. Bununla birlikte her ülke ve her işletme bu değişime daha çabuk ayak uydurabilmek için belirli ticaret stratejileri izlemeye başlamıştır. Özellikle ithal ikameci politikalar terk edilerek tamamen dışa dönük, ikili ülke ilişkilerine önem veren ekonomi ve dolayısıyla ticaret anlayışı hakim olmaya başlamıştır. Bu dönüşümle birlikte büyüyen ve aynı zamanda genişleyen piyasa olgusuyla birlikte her bir hane halkı bundan daha fazla pay alabilmek için birbirleriyle kıyasıya bir mücadele içine girmiştir. Bu mücadelenin nihai amaçlarından birisi de belki de en önemlisi işletmelerin "kar maksimizasyonu" sağlamayı hedeflemeleridir.

Bu bağlamda, işletmeler bir taraftan ticari karlarını maksimize etmek isterlerken diğer taraftan da egemenlik gücüne sahip üst otorite olan devlet bu kazanç üzerinden sosyal refah devleti anlayışı gereği, kamusal ihtiyaçların finansmanında kullanılmak üzere vergi almak istemektedir. İşletmeler ise devlete daha az vergi vermenin yollarını keşfederek, üzerinden vergi hesaplanacak olan vergi matrahının ( mali kar) olabildiğince düşük sonuçlanabilmesi için legal veya legal olmayan birtakım uygulamaları tercih edip, piyasada rakiplere nazaran maliyet düşüklüğü açısından bir üstünlük elde edebilme gayesi içerisinde olmaktadır. Karşılıklı çıkar ilişkisi paralelinde devlet işletmelere oluşturulan mevzuat ile birlikte bir yol haritası belirlemekte ve ona uygun olarak hareket etmelerini sağlayarak hem vergi alacağını güvence altına almakta hem de işletmelere bazı kolaylıklar tanımaktadır. Mesela, İşletmeler genel olarak iş ile ilgili olan bütün giderlerini indirim konusu yapabilmektedirler. Tabii ki işletmelerin faaliyetleri esnasında yaptıkları giderlerin hepsi devlet tarafından gider niteliğine sahip olarak kabul edilmemekte, bunların bir kısmının amacının vergi matrahını aşındırmak olduğu düşünülmektedir. Örneğin, belgesi olmayan bir gider unsurunun kar tespitinde dikkate alınmış olması, vergi kaçırmak amacıyla yapılmış olan bir fiil olarak düşünülür, bunun ticari kara ekleme yapılmak suretiyle vergisinin alınması gerekmektedir.

Bu çalışmanın birinci bölümünde; verginin alınması bakımından devletin esas aldığı mali kar ile Türk Ticaret Kanunu'na göre belirlenen ticari kar arasında Gelir Vergisi Kanunu başta olmak üzere ilgili vergi kanunları çerçevesinde bir ilişki kurulmaya çalışılacak,

İkinci bölümünde; kar kavramı detaylı olarak açıklandıktan sonra ticari kar ile mali karın tespit şekilleri, aynı zamanda muhasebesel anlamda bu kavramların taşıdığı önem analiz edilerek yapılması gerekli kayıt düzeni hakkında bilgi verilecek,

En son bölüm de ise; ortaya çıkan problemler üzerinde durulacak ve çözüm önerilerinde bulunulacaktır.



## **BİRİNCİ BÖLÜM**

### **ÇEŞİTLİ KANUNLAR ÇERÇEVESİNDE TİCARİ KAR – MALİ KAR VE KAR İLE İLGİLİ KAVRAMLAR**

Bu bölümde önce Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Kanunları açısından “Kar” kavramının ne olduğu ortaya konulmaya çalışılacak ve de bu kavram ile doğrudan ilişkili bulunan Gider, Maliyet ve Harcama gibi başlıca kavramların değerlendirilmesine de yer verilecektir.

#### **1.1. KAR’IN ÇEŞİTLİ KANUNLAR AÇISINDAN TANIMI**

Kar kavramı; net kazancı ifade etmekte olup çeşitli kanunlar açısından farklı yönleriyle değerlendirilip ele alınmaktadır.

##### **1.1.1. TİCARET HUKUKU AÇISINDAN KAR’IN TANIMI**

Türk Ticaret Kanunu açısından “Kar” kavramının ifade ettiği anlam işletmelerin muhasebe anlamında temel mali tablolarından biri olan bilanço sonucuna tekabül etmektedir. Başka bir anlatımla, TTK açısından “Kar” kavramı; işletmelerin belli bir muhasebe dönemine ilişkin olmak üzere, giriştikleri ticari faaliyetler neticesinde oluşan “Bilanço Kar”ı anlaşılmaktadır.

Kar kavramına ilişkin olarak ele alabileceğimiz başka bir tanımlama ise şu şekilde olabilecektir<sup>1</sup>: Bir dönem içinde yapılan işlemler, diğer olaylar ve koşullardan işletme sahipleri ile ilgili olmayan kaynaklardan dolayı işletmenin özsermayesinde (net aktif değerindeki) meydana gelen artışlar kar olarak tanımlanmaktadır.

İşletmelerin temel güdüsü olan Kar kavramının tespiti ile ilgili olarak, 01.01.1994 tarihinde yürürlüğe giren 1 sıra No. lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile uygulamaya konulan “Muhasebe Usul ve Esasları” ; işletmelerin faaliyet sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi; mali

---

<sup>1</sup> Musa Kocaman, “VUK ve TTK Açısından Kar Dağıtımı ve Vergilendirilmesi”, Nisan 2008, Sakarya, s. 4.

tablolar aracılığıyla ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmasının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması amacını taşımaktadır. Sözkonusu düzenleme, vergi mevzuatı ve uygulamasından tamamen bağımsız olarak ve vergisel kaygılar ön planda tutulmaksızın hazırlanmıştır. Bu itibarla Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinde vergi mevzuatına kıyasen farklılık gösteren düzenlemeler yer almaktadır<sup>2</sup>. Başka bir deyişle, Ticari Kar; genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve tek düzen hesap planı uygulamaları ile sermaye piyasası mevzuatına göre tutulan muhasebe kayıtlarından tespit edilen kardır.

Muhasebe usul ve esasları dikkate alınarak işletmenin bir hesap dönemine ilişkin karını “ ( net satışlar + diğer gelirler ) – ( satışların maliyeti + faaliyet giderleri + diğer giderler ) = KAR ” şeklinde ifade etmek mümkündür.

### **1.1.2. VERGİ HUKUKU AÇISINDAN KARIN TANIMI**

Kar vergi hukuku bakımından da farklı şekillerde tanımlanmaktadır. Bu konuda, karın vergisel yönden tespiti açısından farklı iki sistem yer almaktadır. Bunlardan biri “kaynak teorisi” , diğeri ise “net (safi) artış teorisi”dir.

Kaynak teorisine göre gelir kavramı dar anlamıyla ele alınmaktadır. Bu teoriye göre; kişilerin sadece üretim faktörlerini (emek, sermaye, doğal kaynaklar, girişimci) üretim sürecine kanalize etmelerinden sağlanan kazançlar gelir sayılmaktadır. Bu anlayışta gelir, bir kaynaktan akan devamlı akımdır. Başka bir ifadeyle; emeğin üretim sürecine katılmasından dolayı aldığı ücret, sermayenin getirisi faiz, doğal kaynakların kullanımından doğan getiri rant ve girişimcinin teşebbüsü ve riski üstlenmesinden sağladığı kar unsurları ve bunların türevleri gelir sayılmakta, bunların dışında bir nedenle edinilen değerler “kar” kavramının içine dahil edilmemektedir. Yani kişiye miras kalması, bağış yapılmış olması, piyangodan para çıkması gibi harici durumlardan sağlanan değerler gelir kavramına dahil edilmemektedir.

Net (safi) artış teorisi ise, kar kavramını daha geniş açıdan ele almış; belli bir dönemde kişinin serveti üzerinde net değişim oluşturan yani arttıran her unsur gelir

---

<sup>2</sup> 4 Seri No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, (Erişim; 22.10.2009).

dolayısıyla kar olarak tanımlanmıştır. Başka bir anlatımla yukarıda değinilen miras, bağış, piyango ikramiyesi gibi edinimler net artış teorisine göre gelir sayılabilmektedir. Bu teori geliri süreklilik arz eden bir faktör olarak değerlendirmemiştir.

Türk Vergi Hukuku'nda, kar; geniş anlamda tanımlanmış, geliri doğuran kaynaklardaki değer artışları da kar kabul edilerek vergi kapsamına alınmıştır. Türk Vergi Sistemi açısından geliri oluşturan ilk altı kazanç ve irat unsuru (ticari kazanç, zirai kazanç, serbest meslek kazancı, ücret, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı) kaynak teorisine göre değerlendirilmekte, yedinci kazanç ve irat unsuru olan diğer kazanç ve iratların ise net artış teorisine kapsamında olduğu kabul edilmektedir.

## **1.2. KARIN TESPİT ŞEKİLLERİ**

İşletmelerde karın tespiti iki şekilde yapılmaktadır. Biri bilanço yöntemi olarak da bilinen özsermaye kıyaslaması yoluyla yapılacak kar tespiti, ikinci yöntem ise gelir ve giderin eşleştirilmesi yoluyla yapılan ve rapor tipi gelir tablosuyla işlerlik kazanan eşleştirme yaklaşımıdır.

### **1.2.1. ÖZSERMAYE KIYASLAMASI YOLUYLA KARIN TESPİTİ**

Özsermaye kavramı, Vergi Usul Kanunu madde 192 kapsamında şu şekilde açıklanmıştır; "Bilançoda aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark, müteşebbisin işletmeye mevzu varlığını teşkil eder". Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere, aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark özsermayeyi verir. Yani bir denklik oluşturacak olursak bunu şu şekilde ifade edebiliriz;

- Özsermaye = Net varlıklar – Borçlar

Ancak tarifi bir ikinci yönü mevcuttur. Özsermaye aynı zamanda müteşebbisin işletmeye koyduğu varlığı ifade etmektedir. Yani özsermaye<sup>3</sup>:

- Bir taraftan aktif toplamı ile borçlar arasındaki farka,

---

<sup>3</sup> Yılmaz ÖZBALCI, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Mayıs 2008, s. 531.

- Öte yandan müteşebbisin işletmeye koyduğu varlığa eşit olmalıdır.

Özsermaye mukayesesi suretiyle, kazanç tespiti ise, bir bakıma basit bir matematiksel işleme dayanmaktadır. Bunun için, dönem başı ve dönem sonu bilançolarına sahip olmak yeterlidir. Özsermaye kıyaslaması yoluyla kazanç tespiti sırasında öncelikle dönem başı ve dönem sonu özsermayelerinin tespit edilmesi gerekmektedir. Daha sonra dönem sonu özsermaye tutarı ile dönem başı özsermaye tutarı birbiriyle karşılaştırılarak bulunan farka işletmeden dönem içerisinde çekilen değerler ilave edilecek, işletmeye her ne suretle olursa olsun ilave edilen değerler ise bu farktan düşülecektir. Bilançolar açık ve sağlıklı olmak şartıyla, işletmeden çekilen veya işletmeye ilave olunan kıymetleri tespit için, defter kayıtlarını incelemeye sahip veya sahiplerin şahsi hesaplarının veya diğer hesapların işleyişini izlemeye gerek yoktur. İşletmelerin özsermaye kıyaslaması yoluyla yapacakları kazanç tespitlerini şu eşitlikle belirtmek mümkün olmaktadır:

$$K / Z = \text{Dönem sonu özsermaye} - \text{Dönem başı özsermaye} + \text{İşletmeden çekilen değerler} - \text{İşletmeye ilave olunan değerler}$$

#### **1.2.1.1. Ticari Bilanço (Karı) – Mali Bilanço (Karı) Ayırımı**

Ticari kar, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve tek düzen hesap planı uygulamaları ile sermaye piyasası mevzuatına göre tutulan muhasebe kayıtlarından tespit edilen kardır. TTK ve muhasebe ilkeleri açısından kar kavramı daha çok üçüncü kişilerin haklarını koruma açısından ele alınmıştır<sup>4</sup>.

Mali kar ise, üzerinden gelir veya kurumlar vergisi hesaplanacak olan ticari bilanço karı, VUK'un değerlendirme hükümleri, kanunen indirimi kabul edilen ve/veya edilmeyen giderlerin, indirim, istisnaların ve zararların dikkate alınması suretiyle hesaplanan kardır.

#### **1.2.1.2. Ticari Kar İle Vergi Karının (Mali Kar) Karşılaştırılması**

Yukarıda da belirtildiği gibi herhangi bir vergi kanunu dikkate alınmadan hesaplanması nedeniyle ticari kar ile vergiye matrah olacak kar arasında farklılıklar olmaktadır. Bu farklılığı yaratan nedenler aşağıda ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

---

<sup>4</sup> KOCAMAN, s. 5-7.

### **1.2.1.2.1. Değerleme Yönünden Karşılaştırma**

Değerleme, bir iktisadi varlığın değerinin takdir veya tespiti işlemidir. Değerleme konusundaki esasların ve VUK' nda bazı farklılıklar taşıması ticari kar ve mali kar rakamlarını doğrudan etkilemektedir.

TTK şahıs işletmeleri ile şahıs şirketlerini ticari bilançolarını düzenlerken serbest bırakmıştır. Sermaye şirketleri için ise asgari değerlendirme kuralını getirerek, üst sınır koymuştur. İşletmeler VUK hükümlerine uymaksızın varlıklarını yüksek veya düşük değerle değerleyebilirler. Buna karşılık VUK, varlıkların ne şekilde değerlendirileceğine ilişkin ayrıntılı esaslar getirmiştir. Vergi açısından değerlendirme, vergi karının hesaplanması amacıyla iktisadi kıymetlerin saptanması ve değerlemesidir. Burada vergi yükümlülüğünde eşitliği sağlayan objektif ölçüler geçerlidir. VUK, değerlemede TTK' nun aksine tabanı belirlemiştir. Böylelikle vergi karı ile ticari kar farklılık gösterebilmektedir.

Vergi Usul Kanunu açısından değerlendirme ölçülerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:

#### **1.2.1.2.1.1. Maliyet Bedeli Ölçüsü**

Vergi Usul Kanunu'nun 262'nci maddesinde, değerlendirme ölçülerinden biri olan ve en çok kullanım alanı bulunan "Maliyet Bedeli" ölçüsü aşağıdaki gibi tarif edilmiştir.

"Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder" denilmiştir.

Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere; maliyet bedeli ölçüsü genel olarak tarif edilmiştir. Bu tarifteki esasları iki grup halinde toplamak mümkündür. Bunlar<sup>5</sup>;

---

<sup>5</sup> Yılmaz ÖZBALCI, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Mayıs 2008, s. 355.

Maliyet bedeli, bir iktisadi kıymetin iktisap edilmesi için yapılan ödemelerle, buna bağılı olarak, yapılan her türlü giderlerin toplamıdır. Bir iktisadi kıymetin iktisap edilmesi ise bunların mülkiyetinin elde edilmesi suretiyle olur. Yani iktisaptan maksat satın alma, imal etme, inşa ve istihsal suretiyle bir şeye malik olmaktır. Bu esasa göre, menkul ve gayrimenkul mallar ile alacak ve hakların mülkiyetinin elde edilmesi için yapılan her türlü ödemeler ve giderlerin toplamı, maliyet bedelini meydana getirir. Bu bedel; emtianın satın alma bedeli ile emtianın işletmeye gelinceye kadar ödenen komisyonlar, taşıma ve sigorta giderleri ve benzeri harcamaların toplamıdır. Başka bir deyişle, herhangi bir iktisadi kıymetin işletme açısından kullanıma hazır hale gelinceye kadar yapılan bütün ödemeler o varlığın maliyet bedelini oluşturur.

Bir iktisadi kıymetin değerinin artırılması için yapılan ödemeler ve buna bağılı olarak yapılan giderler, maliyet bedeline ilave edilir. Ancak, bu nevi ödeme ve giderlerin maliyet bedeline ilave edilebilmesi için, iktisadi kıymetin değerini devamlı olarak artırması gerekir. Örneğin; Bir binaya kat ilave edilmesi veya geminin süratinin çoğaltılması ya da bir otobüsün motorunun komple değıştirilmesi gibi durumlarda, yapılan ödeme ve giderler ilgili kıymetin bedeline ilave edilir.

İktisadi varlığın değerini devamlı olarak artırmayan giderler ise, maliyete ilave edilmez ve ilgili yılda masraf kaydedilir. Örnek; Normal tamir ve bakım giderleri maliyete ilave edilmez ve ilgili yılda gider yazılmak suretiyle masraf olarak kaydedilir ve çoğunlukla "Genel Yönetim Gideri" olarak adlandırılır.

Maliyet bedeli ölçüsü ile değıerlenecek olan işletmeye dahil iktisadi varlıklar genel olarak şunlardır:

- Gayrimenkuller,
- Emtia,
- Demirbaş eşya,
- Özel maliyet bedeli,
- Tarım ürünü ve hayvanlarıdır.

#### **1.2.1.2.1.2. Borsa Rayici Ölçüsü**

İktisadi varlıkları değerlendirme ölçülerinden birisi de borsa rayicidir. Borsa rayici; gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin, değerlendirme gününden evvelki son muamele gününde, borsadaki muamelelerin ortalama değerini ifade eder.

Normal fiyat dalgalanmaları dışında, fiyatlarda bariz kararsızlıklar görülen hallerde ise son muamele günü yerine, değerlendirme gününden önceki 30 gün içindeki fiyatı esas aldirmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir. (V.U.K. Md. 263).

VUK 'nun yukarıda geçen ilgili maddesine göre, borsa rayici ile değerlendirme yapılması durumu genellikle aşağıda belirtilen iktisadi kıymetler için geçerlidir.

- İktisadi işletmeye dahil bulunan menkul kıymetlerden bir kısmı,
- İktisadi işletmeye dahil bulunan yabancı paralar,
- İktisadi işletmeye dahil bulunan yabancı para ile olan alacaklar,
- İktisadi işletmeye dahil para ile olan borçlar,
- Yabancı para ile elde edilen ücret, serbest meslek kazancı ile menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarının değerlendirme yapılmasında borsa rayici ölçüsü geçerlidir.

#### **1.2.1.2.1.3.Tasarruf Değeri Ölçüsü**

Değerleme ölçülerinden bir diğeri de tasarruf değeridir. Tasarruf değeri; bir iktisadi varlığın, değerlendirme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değeridir.

İktisadi kıymetin değerlendirme gününde, sahibi için arz ettiği gerçek değerın tespiti, kişiden kişiye değişen sübjektif ölçülere göre değil, objektif esaslara göre belli edilir<sup>6</sup>.

Vergi Usul Kanunu'nda, tasarruf değeri ile değerlendirme sadece senetli alacak ve borçların değerlendirilmesi için geçerlidir. Değerlemenin ne şekilde yapılacağı ise, yine aynı kanunla düzenlenmiş objektif esaslara bağlanmıştır.

Ayrıca; banka, banker ve sigorta şirketleri dışında kalan mükelleflerin, senetli alacak ve borçları için tasarruf değeri ölçüsünü kullanmaları kendi isteklerine bırakılmıştır. Bu mükellefler; senetli alacak ve borçlarının değerlendirilmesinde

---

<sup>6</sup> ÖZBALCI, s. 356.

tasarruf bedeli ölçüsünü kullanmak istemedikleri takdirde, senetli alacak ve borçlarını mukayyet değer ölçüsü ile değerlendirme yapmak zorundadırlar.

Tasarruf değeri ölçüsü, sadece Türk parası ile düzenlenmiş senetli alacak ve borçları için geçerlidir. Yabancı ülke parası ile olan senetli veya senetsiz alacak ve borçlar ise borsa rayici ölçüsü ile değerlendirme yapılır.

### **1.2.1.2.1.3. Mukayyet Değer Ölçüsü**

Mukayyet değer; bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir. Bazı iktisadi varlıklar için hesaplarda kayıtlı olan değer dışında, başka bir değer aranılmasına ne gerek, ne de bir fayda vardır. İktisadi kıymetin deftere kaydedilmiş değerinin alınması yeterlidir. Zira mukayyet değer açık ve kesindir. Ayrıca karışık hesaplamalara başvurulmaması bakımından, küçük işletmeler yönünden son derece faydalıdır.

Üzerinde durulması gereken bir konu da; mukayyet değer ile muhasebe değerinin birbirine karıştırılmaması gerektiği hususudur. Zira mukayyet değer; bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarına alındığı (yazıldığı) ilk bedel olduğu halde, muhasebe değeri; iktisadi kıymetin kayıtlı değerinden, onu düzeltten unsurların indirilmesinden sonra bulunan değeri, ifade eder. Örnek: Satın alınan bir sabit kıymetin alınışında yapılan ilk kayda mukayyet değer, aynı sabit kıymetin muhasebe değeri ise, gösterilen değerden, amortismanların tenzil edilmesinden sonra kalan değeridir.

Mukayyet değer ölçüsünün uygulanacağı iktisadi kıymetler ise genellikle şunlardır<sup>7</sup>.

- Senetsiz alacak ve borçlar,
- Karşılıklar,
- Aktifleştirilmiş olan ilk tesis ve taazzuv giderleri,
- Aktif ve pasif geçici hesap kıymetleri,
- Peştamallıklar, banka, banker ve sigorta şirketleri dışında kalan işletmelerin, tasarruf değeri ölçüsünü uygulamadıkları yani reeskonto tabi tutmadıkları senetli alacak ve borçlardır.

---

<sup>7</sup> ÖZBALCI, s. 357.



#### **1.2.1.2.1.4. İtibari Değer Ölçüsü**

Değerleme ölçülerinden birisi de itibari değerdir. Vergi Usul Kanunu'nun 266'ncı maddesi hükmüne göre itibari değer; her nevi senetlerle, esham ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerdir. Yani her türlü ticari senetlerle, hisse senedi ve tahvillerin üzerinde yazılı bedel, itibari değerdir.

İtibari değerlendirme ölçüsü ile değerlendirilecek olan iktisadi kıymetler şunlardır:

- Kasa mevcudu (Yabancı paralar hariç),
- Eshamlı şirketler tarafından ihraç edilen hisse senetleri,
- Eshamlı şirketlerle, iktisadi kamu müesseseleri tarafından ihraç edilen tahviller.

Ancak, iktisadi işletmelere dahil olan başka şirket ve müesseselere ait esham ve tahvilleri değerlendirme ölçüsü, alış bedelidir. Ayrıca veraset ve intikal vergisi bakımından, hisse senetlerinin mükelleflerce yapılan değerlendirme borsa rayici ölçüsü esas alınır. Fakat borsa rayici ölçüsü ile değerlendirme yapılması mümkün olmazsa, bu kez itibari değerlendirme ölçüsü dikkate alınarak değerlendirme yapılır.

#### **1.2.1.2.1.5. Rayiç Bedel Ölçüsü**

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 266'ncı maddesi hükmüne göre rayiç bedel; bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım ve satım değeridir.

Vergi sistemimizde yer alan rayiç bedel esası; daha çok bina ve arazinin değerlendirme yapılmasında kullanılır. Bu esas veraset ve intikal vergisi ile emlak vergisi bakımından geçerlidir<sup>8</sup>.

#### **1.2.1.2.1.6. Vergi Değeri Ölçüsü**

---

<sup>8</sup> ÖZBALCI, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, s. 358.

Vergi Usul Kanunu'nun 268'inci maddesi hükmüne göre vergi değeri, bina ve arazinin Emlak Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesine göre tespit edilen değerdir. Bu bedel Emlak Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesi ile aynı maddede belirtilen tüzük hükümlerine uygun olarak tespit olunur.

Emlak Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesinde rayiç bedel; bina ve arazinin beyan tarihindeki normal alım satım bedelidir.

Vergi Usul Kanunu'nda doğrudan doğruya vergi değeri ile değerlendirilecek bir unsur yoktur. Vergi değerinin geçerli olduğu durum ise, dolaylı bir şekilde olmaktadır. Zira, vergi değerinin geçerli olduğu bina ve arazide normal değerlendirilme ölçüsü maliyet bedeli veya bazı hallerde de emsal bedelidir. Eğer, bina ve arazi maliyet bedeli veya bazı hallerde de emsal bedeli ile değerlendirilemezse, bu gibi durumlarda V.U.K.'nin 289'uncu maddesi hükmü gereğince bina ve arazi vergi değeri ile değerlendirilir.

#### **1.2.1.2.1.7. Emsal Bedeli Ve Emsal Ücreti Ölçüsü**

Emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirilme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir<sup>9</sup>.

##### **1.2.1.2.1.7.1. Mahiyeti**

Vergi Usul Kanunu'nda iktisadi işletmeye dahil kıymetlerle, özel servete dahil olan varlıkların hangi değerlendirilme ölçüleri ile değerlendirileceği belirtilmiştir. Emsal bedeli bunlar dışında kalan ve bütün kıymetlere uygulanabilecek bir değerlendirilme ölçüsüdür.

Emsal bedel ile değerlendirilme yapmanın geniş bir tatbikat sahası vardır. Özellikle başka değerlendirilme ölçüleri ile değerlendirilme yapma imkanının bulunmadığı hallerde, emsal bedeli ile değerlendirilme ölçüsünden yararlanılır. Ancak, gerçek bedeli olan veya bilinen bir iktisadi varlık için "Emsal Bedeli" ölçüsünün uygulanması söz konusu değildir.

---

<sup>9</sup> Vergi Usul Kanunu Md. 267., [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr), (Erişim; 20.05.2010).

Bazı hallerde, iktisadi varlıkların gerçek bedelleri bulunmaz veya bilinemez veya doğru olarak tespit edilemez. Bu gibi durumlarda değerlendirme, o iktisadi varlığın benzerlerinin değerlerine kıyas edilerek yapılır. Emsal bedel ile değerlendirilecek emtianın, değerlendirme gününde satıldığı farz edilir. Bu farazi satışta emsaline kıyasla haiz olması gereken değerde, o emtianın değeri sayılır. Yani emsal bedel, emsal satış bedelidir. Dolayısıyla iktisadi kıymetin, değerlendirme gününde satılması durumunda haiz olacağı değeri esas almıştır<sup>10</sup>.

Bu usulde, hesap ve araştırmaya dayanan ve belli gayeleri olan bir kıyaslama hali mevcuttur. Bu kıyaslamanın başlıca amacı vergi ziyasını önlemek ve keyfi tatbikata mani olmak suretiyle eşitliği sağlamak, bazı imkansızlıkları da önlemek suretiyle tatbikat kolaylığı sağlamaktır.

Vergi Usul Kanunu'nun 267'nci maddesi hükmünde emsal bedeli aynen şu şekilde tarif etmiştir.

“Emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir...” denilmiştir.

Bu tanıma göre emsal bedeli ölçüsünün uygulanabilmesi için, aşağıda belirtilen üç halin mevcut olması gereklidir. Bulunması gereken bu unsurlar şunlardır:

- Değerleme yapılacak olan iktisadi kıymetin gerçek değerinin olmaması,
- Değerleme yapılacak iktisadi kıymetin gerçek değerinin bilinmemesi,
- Değerlenecek kıymetin gerçek değerinin doğru olarak tespit edilememiş olmasıdır.

Bu duruma göre; emsal bedeli ölçüsünün uygulanabilmesi için malın “gerçek değerinin” olmaması veya bilinmemesi ya da doğru olarak tespit edilememiş bulunması lazımdır. Başka bir ifadeyle, bir malın gerçek bedeli olsa dahi, eğer bu bedel gerçek bedel değilse veya kanun koyucu bu bedeli gerçek bedel olarak kabul

---

<sup>10</sup> Vergi Usul Kanunu 87 No'lu Genel Tebliği, [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr), (Erişim; 25.05.2010).

etmemekteyse iktisadi kıymetin değeri emsal bedeli ölçüsü uygulanmak suretiyle tespit edilir.

Emsal bedel ölçüsünün uygulanmasında, V.U.K.'nun 289'uncu maddesi hükmünün de göz önünde bulundurulması gerekir. Ayrıca, emsal bedeli esasının uygulanmasında V.U.K.'nun 267'nci maddesinde belirtilen durumdan başka, diğer vergi kanunlarındaki değerler ve hallerin bulunduğu unutulmamalıdır<sup>11</sup>.

#### **1.2.1.2.1.7.2. Emsal Bedelin Tespit Şekilleri**

Vergi Usul Kanunu'nun 267'nci maddesine göre emsal bedeli; ortalama satış fiyatı, maliyet bedeli ve takdir esası olmak üzere, üç esasa göre tespit edilir. Emsal bedelinin tespitinde bu sıranın izlenmesi zorunludur<sup>12</sup>.

Yani emsal bedeli belirlenirken önce birinci sıra olan "Ortalama Satış Fiyatı" esasının uygulanması gerekir. Eğer, emsal bedeli bu esasa göre tespit edilemezse, ikinci sıra olan "Maliyet Bedeli" esasına göre emsal bedeli tespit edilir. Ancak, emsal bedeli ikinci sıraya göre de tespit edilemiyorsa, bu defa üçüncü sıra olan "Takdir" esasına geçilerek emsal bedeli tespit olunur.

Emsal bedelinin birinci sıraya göre tespit edilmesi mümkün bulunduğu halde, ikinci sıraya göre emsal bedeli tespit edilemez. Ancak, kaza mercilerinin re'sen takdir ettikleri fiyatlar ile zirai kazanç ölçülerini tespit eden kararnamelerde yer alan unsurlar, yukarıda belirtilen sıraya tabi olmaksızın öncelikle uygulanır.

Yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde emsal bedel tespit şekilleri sırasıyla aşağıda verilmiştir:

- Birinci Sıra (Ortalama Fiyat Esası)
- İkinci Sıra (Maliyet Bedeli Esası)
- Üçüncü Sıra (Takdir Esası)

#### **1.2.1.2.1.7.3. Emsal Bedeli Ölçüsü İle Değerlenecek Unsurlar**

<sup>11</sup> İlgili Vergi Kanun ve maddeleri şöyledir: GVK. Md. 41/1, 58, 63, 73, KVK. Md. 17, 33, VUK. Md. 278.

<sup>12</sup> ÖZBALCI, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, s. 360.

Vergi Usul Kanunu'nun 267'nci maddesinde belirtilen emsal bedeli esasının dolaylı veya dolaysız geniş bir uygulama alanı vardır.

Bir kısım iktisadi varlıklar doğrudan doğruya, bir kısmı da V.U.K.'nun 289'uncu maddesi hükmü gereğince, emsal bedeli ölçüsü ile değerlendirilir.

Emsal bedeli ile değerlendirilecek olan unsurlar şunlardır:

- VUK' nun 274 ve 275'inci maddeleri hükmü gereğince "Emtiada Düşük Bedel" halinin mevcut olması durumunda emtia, emsal bedeli ile değerlendirilir.
- VUK'nun 278'inci maddesinde belirtilen kıymeti düşen mallar, emsal bedeli ölçüsü ile değerlendirilir.
- VUK'nun 277'nci maddesine göre maliyet bedeli bilinmeyen hayvanlar, emsal bedeli ile değerlendirilir.
- VUK'nun 289'uncu maddesinde belirtilen durumlarda da emsal bedeli esasları uygulanır.
- GVK'nun 41/1, 63, 72, 89'uncu maddelerinde belirtilen durumlar için de değerlendirilecek ölçüsü, emsal bedelidir.
- KVK Mükerrer Md. 14, 15/2, 15/3, 16, 17, 33 ve 36/2'nci maddelerinde belirtilen durumlarda değerlendirilecek ölçüsü, emsal bedeli ölçüsü ile yapılır.
- KDVK'nun 27'nci maddesine göre mal ve hizmetin bedelinin belirlenmesi, emsal bedeli esasına göre tespit edilir.

#### **1.2.1.2.1.7.4. Emsal Ücreti**

Vergi Usul Kanunu'nun 267'nci maddesi hükmüne göre; ücretle yapılan imalatta, ücretin gerçek miktarının bilinmemesi veya doğru olarak tayin edilememiş olması halinde tespit edilecek emsal ücreti de, yukarıda açıklanan aynı esaslara göre tespit ve tayin edilir.

#### **1.2.1.2.1.8. Alış Bedeli Ölçüsü**

Alış bedeli; iktisadi bir kıymetin satın alınması karşılığında ödenen veya borçlanılan bedeldir. Maliyet bedelinden farkı ise, alış bedeline yapılan satın alma giderlerinin dahil bulunmamasıdır.

Alış bedeli ölçüsü ile değerlendirilecek olan iktisadi kıymetler; iktisadi işletmelere dahil bulunan, diğer şirket ve işletmelere ait hisse senedi ve tahvilin değerlendirilmesinde kullanılır<sup>13</sup>.

#### **1.2.1.2.2. Giderler Yönünden Karşılaştırma**

TTK işletmenin her türlü gelir ve giderlerinin Dönem Karı Veya Zararı Hesabına devredilmesine olanak sağlarken, vergi kanunları sınırlamalar koymaktadır. Bu durum vergi karı ile ticari karın farklı olmasına neden olmaktadır.

İşletme vergi kanunlarının kabul etmediği giderleri (Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler) gelirlerinden indirdiğinde, ticari kar vergi karından düşük olacaktır. Başka bir deyişle, vergi matrahı düşük çıkacağından, işletme devlete olması gerekenden daha az vergi ödemiş olacaktır. Buna karşılık vergiye tabi olmayan bir geliri kar rakamına dahil ettiğinde, ticari kar bu kez vergi karından yüksek olacaktır. Bu durum da, tam tersi olarak bu kez vergi karının ticari kardan fazla oluşmasına neden olacak, yani ilgili işletme devlete olması gerekenden daha fazla vergi ödemek durumunda kalacaktır.

#### **1.2.1.2.3. Amortismanlar Yönünden Karşılaştırma**

İşletmelerin maddi duran varlıklarında çeşitli nedenlerle meydana gelen değer kayıpları, varlığın faydalı ömrü içerisinde gider kaydedilir.

Vergi Usul Kanunu'na göre; mükellefler amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığı'nın tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa ederler. İlan edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınır.

---

<sup>13</sup> ÖZBALCI, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, s. 366.

TTK işletmeleri amortisman konusunda serbest bırakmıştır. Buna göre işletmeler vergi kanunlarında belirtilen oranın üzerinde amortisman payı hesaplayabilecek ve gider yazabileceklerdir.

#### **1.2.1.2.4. Karşılıklar Yönünden Karşılaştırma**

Vergi kanunlarının sınırladığı karşılıklar, ticari karın tespitinde tamamen serbest bırakılmıştır. Vergi kanunlarında karşılıkların sınırlandırılmasının nedeni, karşılıkların vergi matrahını azaltan bir gider unsuru olmasındandır. Ayrılan karşılıkların büyüklüğü ve vergi kanunları karşısındaki durumu ticari kar ve vergi karını farklılaştırabilmektedir.

#### **1.2.1.3. Ticari Kardan Vergi Karına Geçiş**

Bildiğimiz gibi işletmeler dönem içinde kayıtlarını Ticaret Kanunu hükümlerine göre yapmakta ve bunun sonucunda ortaya çıkan kar da ticari kar olmaktadır. Bu nedenle, vergi karının hesaplanabilmesi için vergi beyannamesi üzerinde, ticari kara vergi kanunları hükümlerine göre bazı ilave ve indirimlerin yapılması gerekmektedir.

Ticari kardan mali kara ulaşabilmek için:

- Ticari karın ait olduğu dönemde şirket varlıkları, VUK' da belirlenen değerlendirme ölçülerinden farklı ölçülere göre değerlendirilmişse (TTK veya SPK' ya göre), değerlemeden dolayı saptanacak farkın dönem karına yansıtılması gerekir. Bu fark duruma göre ilave ya da indirim şeklinde olabilecektir.

Eksik değerlendirme, işletmenin iktisadi kıymetlerinin VUK' nda belirtilen değerlendirme ölçülerinden daha düşük değerle değerlendirilmesidir. Bu işlem sonucunda işletmenin varlıkları bilançoda olması gerekenden az değerle gözükcek, bu da bilançonun doğruluğunu etkileyecektir.

Böyle bir değerlendirme yapılmışsa, işletmenin uyguladığı ölçülere göre bulunan değer ile yasal ölçülere göre bulunan değer arasındaki fark ticari kara ilave edilir.

Yukarıdaki işlemin aksine, işletme bazen varlıklarını yasalda öngörülenin üzerinde bir değerle değerleyebilir. Bunun sonucunda işletmenin varlıkları olduğundan fazla değerle bilançoya yansıtacaktır. Bu şekilde değerlendirme yapılması halinde ortaya çıkan değer fazlalıkları; işletme karlı ise kardan düşülür, zararlı ise zarara ilave edilir.

- Dönem karından indirilmiş olmakla birlikte (ticari karın tespitinde) vergi yasalarının indirimine izin vermediği giderler varsa, bu giderler saptanarak KKEG şeklinde dönem karına ilave edilecektir.

Vergi kanunlarına göre kabul edilmeyen giderler; fazla ayrılan amortismanlar, belgesiz giderler, fazla ödenen bağış ve yardımlar ve işin niteliğine ve gereğine uygun olmayan diğer giderlerden oluşur. Kanunen kabul edilmeyen bu giderler, işletmenin faaliyet sonucu karlı ise ticari kara ilave edilir, zararlı ise zarardan düşülür.

- Vergi kanunlarınca üzerinden herhangi bir nedenle vergi alınmayacak unsurlar varsa (istisna ve indirimler), bunlar da dönem karından indirilecektir.

İstisna kapsamındaki gelirler vergi matrahı dışında bırakılacağı için, vergi karının hesaplanmasında ticari kardan düşülmesi, zarar olması halinde zarara ilave edilmesi gerekir.

Yukarıda aktarmaya çalıştığımız ticari kardan mali kara ulaşmaya ilişkin açıklamaları aşağıdaki gibi genel ve basit bir denklik ile aktarmak da mümkün olacaktır<sup>14</sup>:

- Mali Kar (Vergi Matrahı) = Ticari Kar + KKEG + Eksik Değerleme Farkları – Fazla Değerleme Farkları – Vergiden İstisna Gelirler

---

<sup>14</sup> Yılmaz BENLİGİRAY ve diğerleri, **Muhasebe Uygulamaları**, Eskişehir, 2006, s. 152.



Görüldüğü gibi ticari kardan vergi karına geçerken vergi kanunlarının öngördüğü şekilde yapılmayan işlemler nedeniyle beyanname üzerinde ticari karı düzeltici ekleme ve çıkartma işlemlerinin yapılması gerekmektedir. Bu işlemlerin sağlıklı yapılabilmesi için dönem içerisinde belirtilen konulara ait işlemlerin kayıtları TTK ve muhasebe ilkelerine göre yapılırken, eğer işlem vergi kanunlarının öngördüğünden farklı bir işlem ise bu durum Nazım Hesaplarda izlenmelidir.

Bu konu ile ilgili ayrıntılı açıklamalara ikinci bölüm olan Türk Vergi Mevzuatı Açısından Kazancın Tespiti ve Muhasebeleştirilmesi başlığı altında yer verilecektir.

### **1.2.2. HASILAT VE GİDERLERİN KIYASLANMASI YOLUYLA KARIN TESPİTİ**

Hasılat, hesap dönemi içinde işletmenin ana faaliyetleri ve/veya yan faaliyetleri sonucunda yaptığı tahsilat ile lehine doğan alacaklar toplamıdır.

Gider ise, hesap dönemi içinde yapılan ve karşılığında herhangi bir aktif kıymet elde edilmeyen harcamalar ile borçlanmalardır.

Bu yöntemle göre hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile yapılan giderler arasındaki fark dönem karını veya zararını verecektir. Ortaya çıkan fark pozitif ise sonuç "kar" , fark negatif ise sonuç "zarar" demektir.

### **1.3. KAR'IN TANIMLANMASIYLA İLİŞKİLİ KAVRAMLAR**

Bu bölümde, Kar'ın tespitiyle doğrudan ilişkili bulunan ve çok sık da uygulamada birbiriyle karıştırılan kavramlar olan maliyet, harcama ve gider gibi bazı kavramların açıklanmasına yer verilecektir.

#### **1.3.1. 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 veya 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”

Yapılan tanımlamalardan da anlaşılacağı üzere harcama çoğu zaman eş anlamı olarak kullanılan giderlerden çok daha kapsamlıdır. Hatta harcamanın maliyet ve gider kavramlarını kapsadığını söylemek hatalı olmaz.

### **1.3.2. GİDER KAVRAMI**

Genel anlamı ile gider; işletmenin öz sermayesinde bir azalış meydana getiren her türlü çıkış olarak tanımlanabilir. Bir başka deyişle, “harcamaların aktifleştirilen kısmına” da gider denebilir<sup>15</sup>.

Her işletmenin bir kuruluş veya var oluş amacı vardır. Bu amaca ulaşabilmek için üretim, pazarlama, satış gibi bir takım faaliyetleri gerçekleştirmeleri gerekecektir. Kuşkusuz ki bu faaliyetlerin gerçekleşebilmesi de işletmenin parasal anlamda bazı fedakarlıklarda bulunmasına bağlıdır. Bu anlamda Gider, işletme faaliyetlerini yürütebilmek için yapılan ve belli bir döneme ait olan varlık ve hizmet tüketimlerinin parasal ifadesidir.

Varlık ve hizmet tüketimlerinin gider olarak nitelendirilebilmesi için, yukarıdaki tanımdan da anlaşılacağı üzere, iki önemli unsur söz konusudur<sup>16</sup>:

---

<sup>15</sup> Hasan YALÇIN, Ticari Kazanç ve Kurum Kazancının Tespitinde Giderler, Uygulama Yayıncılık, Ocak 2010, İstanbul, s. 61.

<sup>16</sup> Oğuz ÇAPAN, “Gider, Maliyet, Harcama ve Zarar Kavramları”, [www.oguzcapan.com.tr](http://www.oguzcapan.com.tr), (Erişim; 05.05.2010).

- Tüketimin işletme faaliyetlerinin yerine getirilmesi için yapılmış olması gerekir; işletme faaliyetlerinin yerine getirilmesi için zorunluluk arz etmeyen tüketimler, gider olarak ifade edilmezler. Bu, yapılan tüketimin bütünü kapsayabileceği gibi normal ölçüleri aşan kısmıyla da ilgili olabilir. Örneğin, üretim faaliyetlerini gerçekleştirmek için yapılan hammadde tüketimi bir giderdir. Ancak, depodaki hammaddenin çeşitli nedenlerle değersiz hale gelmesi, bir tüketim ya da mevcut faydanın yok olması anlamına gelse de, gider değildir. Aynı şekilde, verimsiz bir çalışmanın sonucu olarak normal ölçülerin üzerinde yapılan hammadde tüketimleri de gider olarak kabul edilmez. Dikkat edileceği gibi gider, ekonomik faydaya dönüşen bir tüketimi ifade etmektedir.
- Tüketimin belli bir döneme ait olması gerekir; tüketimin gider sayılabilmesi için, dönemlerle ilişkilendirilmesi gerekir. Döneme ait olmayan tüketim gider olarak nitelendirilemez. Örneğin, gelecek dönemlere ait peşin ödenmiş bir kira, ödemenin yapıldığı dönemin gideri değildir. Kira için yapılan peşin ödeme, gerçekte gelecek dönemlerde yapılan işletme faaliyetleri için, bugünden bir fayda stoku yaratmaktadır. Stoklanan fayda, gelecekteki belli bir sürede kiraya konu varlığın kullanılması hakkıdır. Bu da bir gider değil elde edilen hakkın maliyetidir. Tüketim bu hakkın (yani faydanın) kullanılmasıyla gerçekleştirilecektir. Kiraya konu varlığın sağladığı faydayı bugünden kullanıp (tüketip) kira bedelinin gelecekte ödenmesi, bu durumu değiştirmeyecektir. Örneğin, işletme Ocak ayında kiraladığı bir binanın 3 aylık kira bedelini mart ayının sonunda ödeyebilir. Bu durumda, kira sözleşmesinden doğan fayda ödemenin yapılacağı zamana kadar geçen üç ay içerisinde tüketilmiş olacaktır. Bunun gidere dönüşmesi de bu dönemde gerçekleşmiş olacaktır.

### **1.3.3. MALİYET KAVRAMI**

Maliyet, belli bir amaca ulaşmak için katlanılan fedakarlıkların parasal ifadesidir.

Dikkat edileceği gibi maliyet kavramı amaçla ya da hedefle ilişkilendirilmektedir. Amaç ise bir sonucun elde edilmesine yöneliktir. Bu nedenle,

maliyet kavramının tek başına kullanılması yerine, gerçekleştirilmek istenilen amaca göre ifade edilmesi daha anlamlı bulunmaktadır. Bu durumda, katlanılan fedakarlıkların parasal ifadesi gerçekleştirilen amacın maliyetini oluşturacaktır. Aynı şekilde amaç, bir mamulün üretilmesi ise bunun için katlanılan fedakarlıklar mamul maliyetini oluşturacaktır.

Maliyet muhasebesinde, maliyet kavramı, genellikle, üretim faaliyeti sonucu elde edilen mamul ya da hizmet maliyetleri ile sınırlı tutulmaktadır. Bu nedenle maliyet muhasebesi söz konusu ise, maliyet kavramını aşağıdaki şekilde tanımlamak mümkündür.

Maliyet, üretilen mamul ve hizmetler için yapılan fedakarlıkların (varlık, hizmet ve diğer fayda tüketimlerinin) parasal ifadesidir.

Katlanılan fedakarlıkların parasal ifadesinin, hangi aşamada maliyet kavramıyla ifade edileceği, çoğu zaman, bir tartışma konusu oluşturmaktadır. Örneğin, üretime verilen ilk madde ve malzeme ya da işçilikler hangi kavramla nitelenecektir. Gider mi yoksa maliyet mi?

Bu, maliyet muhasebesi literatüründe bulunan iki farklı yaklaşımdan kaynaklanmaktadır:

Birinci yaklaşım; Alman yaklaşımıdır. Bu yaklaşımda, belli bir dönemde tüketilen varlık, hizmet ya da faydanın maliyet değeri gider olarak nitelenir ve bu şekilde kayıtlara alınır. Bunlardan üretimle ilgili olanları, üretilen mamul maliyetinin hesaplanmasında yarı mamul veya mamul maliyetine dönüştürülür. Örneğin, bir malzeme satın alındığında maliyet değeri ile stok hesabına alınır. Bu malzemeler tüketildikçe, tüketilen malzemenin maliyet değeri, "malzeme gideri" ne dönüşür. Daha sonra bunlardan, mamul üretimi için tüketilenler yarı mamul yada mamul maliyetine dönüşür.

İkinci yaklaşım; Anglosakson yaklaşımıdır. Bu yaklaşımda, katlanılan fedakarlıklarla amaç arasındaki ilişki baştan kurulur. Mamul ve hizmet üretmek için yapılan her tüketim bir maliyettir. Bir başka ifadeyle, üretimle ilgili girdilerin teminiyle maliyet doğmuş olur. Bu yaklaşımda gider, tükenmiş maliyetlerle açıklanır.

Tükenmiş maliyet ise dönem gelirleriyle karşılaştırılacak giderlerdir. Yani, gider gelir tablosunun bir parçası olup, dönemin kar veya zararının belirlenmesinde, gelirlerden düşülen bir unsurdur. Dolayısıyla, tükenmiş bir maliyetin tekrar maliyete dönüşümü söz konusu değildir. Bu amaçla, mamul üretimi için katlanılan fedakarlıkların sadece o dönemde gelir yaratan kısımları gidere dönüştürülür. Örneğin, satın alınan malzeme maliyeti değeri, “Malzeme Maliyeti” ni oluşturur. Burada malzeme maliyeti için bir tükenme değil, mamul maliyetine dönüşüm söz konusudur. Bu nedenle gider kavramıyla nitelenmemektedir. Malzeme maliyetinin yüklendiği mamul satıldığında ise, “Satılan Mamullerin Gideri” adı altında, maliyeti tükenmiş bir unsur olarak gidere dönüşmüş olur. Malzeme maliyeti, ancak mamulün satılmasıyla gelir yaratmaya katkı sağlayacağı için bu dönemde gidere dönüşmüş olacaktır.

Yukarıda özetlenmeye çalışılan yaklaşımların, mamul maliyetlerinin sonuçları veya mali tablolar üzerinde etkisi söz konusu değildir. Sadece kullanılan terminolojiyle ilgilidir<sup>17</sup>.

Tek düzen muhasebe sistemi birinci yaklaşımı tercih etmiştir. Yani, işletme faaliyetleri için kullanılan varlık ve hizmetlerin maliyet değerleri gider olarak ifade edilmekte, bunlardan mamul maliyetini oluşturanlar, maliyet kavramıyla açıklanmaktadır. Satışı yapılan mamullerin maliyet değeri de, “Satılan Mamullerin Maliyeti” olarak ifade kazanmaktadır.

#### **1.3.4. VERGİ UYGULAMASINDA MALİYET VE GİDER İLİŞKİSİ**

Vergi uygulaması açısından yapılan bir harcamanın maliyet veya gider niteliğine sahip olup olmadığının belirlenmesi vergi matrahının tespiti açısından önemli rol oynamaktadır.

Yapılan bir harcamanın maliyet unsuru olması halinde bunun gidere dönüşümü zaman içinde çoğu zaman birkaç vergilendirme dönemini kapsayacak şekilde gerçekleşir. Örneğin, amortisman tabi kıymetlerde amortisman ayırımı gibi ki; bu nitelikteki giderler bile anılan iktisadi kıymetin satışında tekrar bir hasılat unsuru olarak dikkate alınır.

---

<sup>17</sup> ÇAPAN, a.g.m.

Bunun yanı sıra, gider niteliğindeki harcamalar ise ilgili oldukları hesap döneminin vergi matrahının tespitinde direkt indirim konusu yapılmaktadır.

Bu durumda vergi uygulaması açısından maliyet ve gider kavramlarından ne anlaşılması gerektiğinin netleştirilmesi ihtiyacı vardır.

Vergi uygulaması açısından bir işletmede yer alan çoğu ekonomik değerler maliyet bedeli ile değerlendirilir. Örneğin gayri menkuller, demirbaş eşya, satın alınan emtia, imal edilen emtia gibi.

Vergi Usul Kanunu'nun 262'nci maddesinde maliyet bedelinin tanımı yapılmıştır. Buna göre "Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması suretiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilimum giderlerin toplamını ifade eder."

Kanun maddesinin incelenmesinden de açıkça anlaşılacağı üzere bazı giderler de maliyet bedelinin parçasını oluşturabilmektedir.

Bu durumda yukarıda yapılan açıklamaları giderler açısından detaylandırarak olursak vergi mevzuatımıza göre giderleri iki kısımda incelemek mümkündür<sup>18</sup>.

#### **1.3.4.1. Maliyet Bedeli Bir Parçası Olan Giderler**

Bu mahiyetteki giderlerde iki kısma ayrılabilir.

**Genel İmalat Giderleri:** Bunlar bir mamülün imali için yapılan bilimum masraflar olup doğrudan doğruya imal edilen mamul maddeler ile ilgilendirilirler. Bu noktadan hareket eden kanun koyucu Vergi Usul Kanunu'nun 275'inci maddesinde, mezkur masrafların mamülün maliyet unsurları arasında saymıştır. (Bu nedenle GVK'nun 40'inci maddesinde sayılan giderler arasında, esas itibariyle genel imal giderleri mevcut değildir.)

---

<sup>18</sup> YALÇIN, s. 62-63.

**Özel Giderler:** Münhasıran bir iktisadi kıymetin iktisap edilmesi için yapılan masraflar özel gider sayılır. Bir malın satın alınan müesseseye gelinceye kadar yapılan nakliye ve komisyonlar bu niteliktedir. Keza bir makine veya tesisatın nakliye, sigorta ve montaj giderleriyle bir gayrimenkulün noter, tapu, mahkeme kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye masrafları özel gider mahiyetindedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 262 ve 270'inci maddelerine göre bu masraflar ilgili buldukları iktisadi kıymetin maliyet unsurları arasında sayılmıştır. Ancak 270'inci madde bu kurala bir istisna tanıyarak bir gayrimenkulle ilgili bulunan ve yukarıda sayılan masraflar için mükelleflere bir tercih hakkı tanımış ve bu masrafların maliyet bedeline ithal edilmesini veya genel giderler arasında gösterilmesini serbest bırakmıştır.

#### **1.3.4.2. Maliyete Girmeyen ve Direkt Olarak İndirim Konusu Yapılan Giderler**

Bu giderler genel mahiyette olan ve belirli bir veya birkaç iktisadi kıymeti ilgilendirmeyip işletmenin tamamını ilgilendiren masraflardır. Bu nedenle doğrudan doğruya ilgili buldukları yılda gider kaydedilirler. Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'inci maddesinde sayılan masrafların hemen hemen tamamı bu nevi giderlerden ibarettir. Ancak anılan maddenin 2 numaralı bendindeki işçi sigorta primleri ile 7 numaralı bentte yazılı amortismanlardan bir kısmı genel imal gideri mahiyetine haizdir.

## **İKİNCİ BÖLÜM**

### **TÜRK VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN KAZANCIN TESPİTİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

Bu bölümde Türk Vergi Hukuku açısından Gelir Vergisi Kanunu ve de Kurumlar Vergisi Kanunu dahilinde yer alan hükümler çerçevesinde kazancın tespitine, başka bir deyişle gerçek kişi ve kurumların vergiye tabi matrah tespitlerine açıklamalar getirilmeye çalışılacak ve daha sonra da “Mali Kar”ın tespiti açısından önem arz eden özellikli muhasebe kayıtlarına yer verilecektir.

#### **2.1. GELİR VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN KAZANCIN TESPİTİ**

Gelir Vergisi Kanunu açısından kazancın tespit edilmesi “Gerçek Usule” veya “Basit Usul” tabi olmaktadır. Yaygın olarak ise mükellefiyet Gerçek Usule göre tayin edilmektedir. Bu kapsamda aşağıda “Bilanço Esası”na göre ve de “İşletme Hesabı Esası”na göre kazancın (Mali Kar’ın) tespit edilmesine değinilecektir.

##### **2.1.1. BİLANÇO ESASINA GÖRE TİCARİ KAZANCIN TESPİT EDİLMESİ**

Bilanço esasına göre ticari kazancın tespitine ilişkin düzenlemelere GVK’nun 38. maddesinde yer verilmiştir. Bu Kanun hükmüne göre;

“Bilanço esasına göre ticari kazanç teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce;

- İşletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir,
- İşletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur.”



Yine aynı kanun maddesinin takip eden fıkrasında “Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile GVK’nun 40 ve 41. maddeleri hükümlerine uyulur” hükmüne yer verilmiştir.

Yani bu kanun hükmüne dayanılarak birinci bölümde bahsetmiş olduğumuz Vergi Usul Kanunu’nda yer alan işletmenin iktisadi kıymetlerine ilişkin değerlendirme hükümlerinin göz önüne alınacağı ve de aynı zamanda GVK madde 40 ve 41’de yer alan Kanunen Kabul Edilen ve Kanunen Kabul Edilmeyen Giderlerin de dikkate alınması gerektiği vurgulanmıştır.

İşletmenin Vergi Kanunları açısından gider olarak adledilmeyen ve ticari karın tespitinde indirilen unsurlarının, mali karın tespiti sırasında ticari kara ilave edilmesi gerekmektedir ve böylece vergi matrahı aşındırılmamış olacaktır.

Bilanço esaslı üzerine kazancını tayin edecek olan tüccar (birinci sınıf tüccar) sınıflaması VUK madde 176’da yapılmış ve daha sonra aynı kanunun 177’nci maddesinde de bunların kimler olduğundan bahsedilmiştir. Buna göre bu tüccarlar şunlardır<sup>19</sup>;

1. Satın aldıkları malları olduğu gibi veya işledikten sonra satan ve yıllık alımlarının tutarı 129.000 TL veya satışları tutarı 180.000 TL’yi aşanlar,
2. Birinci bentte yazılı olanların dışındaki işlerle uğraşıp da bir yıl içinde elde ettikleri gayri safi hasılatı 70.000 TL’yi aşanlar,
3. 1 ve 2 numaralı bentlerde yazılı işlerin birlikte yapılması halinde 2 numaralı bentte yazılı iş hasılatının beş katı ile yıllık satış tutarının toplamı 129.000 TL’yi aşanlar,
4. Her türlü ticaret şirketleri (Adi şirketler işteğal neveleri yukarıdaki bentlerden hangisine giriyorsa o bent hükmüne tabidir)
5. Kurumlar Vergisine tabi olan tüzel kişiler (bunlardan işlerinin icabı bilanço esasına göre defter tutmalarına imkan ve lüzum görülmemeyenlerin işletme hesabına göre defter tutmalarına Maliye Bakanlığınca müsaade edilir.)
6. İhtiyari olarak bilanço esasına göre defter tutmayı tercih edenler.

<sup>19</sup> [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr), 402 Sıra Nolu VUK. Genel Tebliğ ile 01.01.2011’den itibaren, (Erişim; 25.05.2011).

Vergi Usul Kanunu'nun 182. maddesine göre bilanço esasında, yevmiye defteri (günlük defter), defteri kebir ve envanter defteri tutulur. Ayrıca bu defterlere ilaveten devamlı olarak imalat işi ile uğraşanlar imalat defteri, banka, banker ve sigorta şirketleri banka ve sigorta muameleleri defteri, depo işletenlerle nakliye ambarları ayrıca bir ambar defteri tutarlar<sup>20</sup>.

Bilanço Esasına göre kazancın tespit ve takdir edilmesinde, vergi hukuku açısından GVK madde 40 ve 41'de yer alan hükümler önem arz etmektedir. Şimdi ilgili kanun hükümlerine dair açıklamalara aşağıda yer verilecektir.

#### **2.1.1.1. GVK 40. Madde Kapsamında Kanunen İndirimi Kabul Edilen Giderler**

GVK'nun 40. maddesinde yer alan hüküm bir kısıtlama hükmüdür. Başka bir deyişle bu maddede yer almayan giderler özsermayede azalış meydana getirirse bile gider olarak dikkate alınmayacaktır.

#### **2.1.1.1.1. Ticari Kazancın Elde Edilmesi ve İdame Ettirilmesi İçin Yapılan Genel Giderler**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin 1. bendinde ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin\* indirim konusu yapılabileceği hüküm altına alınmıştır. Genel giderlerin temel özelliği işletmenin ve işin tamamını ilgilendiren giderlerdir. Başka bir söylemle, ticari organizasyona bağlı olan giderlerdir.

Ticari kazancın meydana gelebilmesi ve işin ortaya konabilmesi için olmazsa olmaz tarzda değerlendirilebilecek olan giderleri, "genel gider" olarak adlandırmak yanlış olmayacaktır.

---

<sup>20</sup> Hasan YALÇIN, s. 68.

\* (4108 sayılı Kanununun 19'uncu maddesiyle eklenen hüküm Geçerlilik; 01.01.1995 Yürürlük: 02.06.1995), İhracat, yurt dışında 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.

Kanun maddesinin bu bendi kapsamında değerlendirilecek olan giderler aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

- Büro personeli ücretleri
- Sigorta Bedelleri
- Kiralar
- Kırtasiye ve Büro Giderleri
- Temsil ve Ağırılama Giderleri
- Finansman Giderleri (maliyet bedeli kapsamı dışında kalanlar)
- Posta v.b. Giderler
- Büroya Ait Enerji ve Telefon Giderleri
- Pazarlama ve Reklam Giderleri
  - Gazete, Dergi, Televizyon ve Diğer Basın ve Yayın Organlarıncı Verilen Reklamlar
  - Reklam Panoları Yoluyla Yapılan Reklamlar
  - Müşterilere ve Bayilere Yönelik Satış Kampanyaları
  - Hediye ve Eşantıyon Dağıtımı
- İletişim Giderleri
- Reklamasyon Giderleri
- Finansal Kiralama Giderleri
- Alınamayan İhale Giderleri
- Burs Giderleri
- Leasing, Faktoring, Forfaiting ve Franchising Giderleri
- Kıdem ve İhbar Tazminatı
- Mahkeme Masrafları
- Bilgisayar Yazılım ve Program Giderleri
- Bağ-Kur Primleri
- Meslek Örgütlerine ve Derneklerine Katılım Giderleri
- Avukat ve Mali Müşavirlere Yapılan Ödemeler

Bu gider örneklerini artırmak mümkündür. Ancak bu aşamada yapılan her türlü genel giderin indirim konusu yapılması mümkün değildir. Kanun koyucu bu konuya ilişkin sınırlamayı yine ilgili bendde “ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi” ibaresi ile sağlamıştır. Fakat bir giderin ticari kazancın elde edilmesi ve

idame ettirilmesi ile ilgili olup olmadığını belirlemek bazı durumlarda güç olmaktadır. Bu nedenle anılan bend uygulamasında bazı temel ölçülerin esas alınması zorunludur. Başka bir deyişle bir genel giderin indirilebilmesi için aşağıdaki şartları taşıması gerekmektedir:

#### **2.1.1.1.2. Giderle Kazancın Elde Edilmesi veya İdamesi Arasında İlliyet İlişkisinin Bulunup Bulunmadığı**

Her şeyden önce yapılan bir giderin genel gider olarak dikkate alınması için, gider ile kazancın elde edilmesi veya idamesi arasında açık bir illiyet bağı olması gerekmektedir. Bu yaklaşım tarzı ile işletme içinde yapılan her türlü giderin kazanç elde etme veya onun idamesi ile ilişkili olduğu söylenebilir. Fakat bu noktada söz konusu lafzın dar bir şekilde yorumlanması gerekliliği vardır.

Bir genel giderin indirim konusu yapılabilmesi için kazancın elde edilmesi veya onun idamesi ile olan illiyet bağının direkt ve etkisinin görülebilir olması gerekmektedir.

Dikkat edileceği üzere bu husus işletmeden işletmeye farklılık arz edecektir. Bir sektör kolunda indirimi kabul edilen bir giderin diğer bir sektörde kabul edilmemesi mümkün olabilecektir. Ayrıca yine anılan giderin tutarı ile işletmenin hacmi arasında da bir oran olması gerekmektedir. Örneğin bir marketin lüks bir restoran da müşterilerine yemek ikram etmesindeki orantısızlık gibi<sup>21</sup>.

#### **2.1.1.1.3. Yapılan Giderin Maliyet Unsuru Olmaması Gerekliliği**

Bir önceki bölümde belirtildiği üzere yapılan bazı giderler maliyetin bir unsuru olup maliyet bedelinin tespitinde dikkate alınmaktadır. Bu nedenle bir giderin genel gider niteliğine sahip olması için herhangi bir iktisadi kıymetin maliyet bedelini oluşturan unsurlardan olmaması gerekmektedir.

---

<sup>21</sup> Danıştay 4. Dairesi tarafından verilen 24.01.1996 tarihli karar bu konuda dikkat çekicidir. Bizce hatalı olan kararın özeti aşağıdaki gibidir. (Şükrü KIZILOĞLU, **Danıştay Kararları ve Özelgeleri**, Ankara, 1998, s. 464)

“Şirketin ortaklarının kendilerine ait ve işle ilgili olmayan yeme içme ve içki eğlence ile turistik yerde konaklama bedelinin gider yazılması şirketin yüksek cirosu içinde giderin çok cüz’i kalması nedeniyle, kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan zaruri gider olarak kabulü gerekir.”

#### **2.1.1.1.4. Giderin Kazancın Elde Edilmesi İçin veya Gelir Harcaması Çerçevesinde Yapılması**

Yapılan giderin “keyfilik” unsuru taşınamaması gerekir. Söz konusu bu keyfiliğin mevcudiyeti daha önce belirttiğimiz orantısızlık yolu ile tespit edilebilir. Uygulamada konuya ilişkin olarak verilen tipik örnek işletme sahibinin sırf kişisel zevki için lüks büro döşemesidir<sup>22</sup>.

Kanaatimizce yapılan harcamanın keyfilik taşıyıp taşımadığı işletme ölçülerine göre belirlenecektir. Uluslar arası ticaret yapan ve binlerce personelin istihdam edildiği bir firmadaki genel müdürün odasının, küçük çaplı bir firmanın genel müdürünün odasından farklı olması doğaldır.

#### **2.1.1.1.5. Yapılan Gider Karşılığında Maddi veya Gayri Maddi Bir Kıymet İktisap Edilmemiş Olması**

Yapılan harcamanın genel giderler kapsamında değerlendirilebilmesi için aranan diğer bir şart bu harcama ile gayri maddi bir hak veya maddi bir kıymet iktisap edilmemiş olması gerektiğidir.

Vergi Usul Kanunu'nun 313. ve 326. maddeleri hükmü uyarınca değeri 700 TL'yi aşan peştemallıklar ve iktisadi kıymetler amortisman konusuna girer ve amortisman yolu ile itfa edilirler.

#### **2.1.1.1.6. Giderin Tevsiki ve Dönemsellik İlkesi**

Yapılan bir harcamanın genel gider olarak dikkate alınabilmesi için aranan şartlar yukarıdaki bölümlerde ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Söz konusu şartlar incelendiğinde bu şartların hepsinin yapılan harcamanın niteliğini belirlemeye yönelik olduğunu görebiliriz. Ancak bir harcama yukarıda belirtilen bütün şartları taşısa dahi indirim konusu yapılabilmesinde iki hususun daha göz önüne alınması gerekmektedir. Bunlardan birincisi Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen geçerli bir vesika

---

<sup>22</sup> YALÇIN, s. 102.

ile tevsiki diğeri ise indirim konusu yapılacağı dönemin gideri olması gerekliliğidir. Bu son husus kısaca dönemsellik ilkesi olarak adlandırılmaktadır.

Bu giderin ne tür vesikalarla tevsik edilebileceği Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiştir. Ayrıca kanun düzenleyici bazı küçük harcamaların gider yazılmasında ve götürü gider uygulamalarında belge tevsikini aramamaktadır.

#### **2.1.1.2. Hizmetli ve İşçilerin İşyerinde veya İşyerinin Müştemilatında İaşe ve İbate Giderleri, Tedavi ve İlaç Giderleri, Sigorta Primleri, Emekli Aidatı ve Giyim Giderleri**

İşletmenin faaliyetiyle doğrudan ilişkilendirilebilen yukarıda sayılan gider unsurlarına aşağıda değinilecektir.

##### **2.1.1.2.1. İaşe Giderleri**

İşletmelerin personeline sosyal menfaat sağlama maksadıyla yapmış olduğu yukarıda ilgili bende sayılan bu sosyal giderlerin, uygulamada en sık rastlanana, "personeler yemek vermek" oluşturmaktadır. Bu uygulama vergicilik açısından iki yönden incelenmektedir<sup>23</sup>:

- Firma açısından bu yemek verme harcamalarının gider niteliği,
- Bu menfaati elde eden personel açısından, bu menfaatin ücret olarak vergilendirilip vergilendirilmeyeceği hususu.

Gelir Vergisi Kanunu'nun müteferrik istisnalar başlığını taşıyan 23. maddesinin 8 numaralı bendinde hizmet erbabına işverenlerce yemek vermek suretiyle sağlanan menfaatlerin gelir vergisinden istisna olacağı hüküm altına alınmıştır ve yine aynı kanunun 40/2. maddesinde de hizmetli ve işçilerin işyerinde veya işyerinin müştemilatında iaşe ve ibate giderlerinin ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılabileceği belirtilmiştir.

---

<sup>23</sup> YALÇIN, s. 125.

Hizmet erbabına iş yerinde veya müstemilatında yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler tutarına bakılmaksızın gelir vergisinden müstesna tutulmuştur. Yemekler iş yerinde hazırlanmayıp bir yemek şirketiyle anlaşılıp işyerinde verilse dahi bu istisna hükmü uygulanacaktır. Nitekim böyle bir durum durumun mahiyetini değiştirmemektedir.

İş yeri ve müstemilatı dışındaki yerlerde verilen yemek bedellerinin gider yazılabilmesi için işverenlerce yemek bedelinin hizmet erbabına yapılmaması gerekmektedir. Başka bir ifadeyle işverenler, yemek bedelini doğrudan yemek verme hizmetini sağlayan veya bu işe aracılık yapan kişi veya kuruluşa ödemelidirler. Durum böyle olsa dahi kanun koyucu bu şekildeki bir uygulama için günlük bazda bir sınırlama getirmiştir. Ancak bu şekilde verilen yemeklerin bir işçi için günlük KDV hariç 2011 yılı için 10,70 TL'yi aşmaması gerekmektedir. Bu tutarın aşılması durumunda aşan kısım çalışana ödenen ücret olarak kabul edilip vergiye tabi tutulacaktır<sup>24</sup>.

İşletme personeline yemek fişi verilmesi halinde ise; yemek fişi karşılığında verilen yemeğin iş yerinde ve müstemilatında verilmesi durumunda yemek masraflarının tamamının gider yazılması mümkün olabilecektir. Ancak, personele yemeğin dışarıda (lokanta vb. yerlerde) verilmesi halinde günlük 10,70 TL'yi aşmayan kısmı (GVK 23/8) doğrudan gider yazılacak, aşan kısmı ise gelir vergisi stopajı yapılarak gider yazılabilecektir. Personele verilen erzak bedeli ise "genel gider" olarak ticari kazancın tespitinde kayıtlara yansıtılacaktır.

Bu konuyu özetleyen bir Danıştay kararında; "Gelir Vergisi Kanunu'nun 23'üncü maddesinin 8 no'lu bendinde, hizmet erbabına işverenlerce yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatlerin gelir vergisinden istisna edildiği, 40'ıncı maddesinin ikinci bendinde de hizmetli ve işçilerin işyerinde veya işyerinin müstemilatında iâşe ve ibate giderlerinin safi kazancın tespit edilmesinde gider olarak indirilebileceği hükme bağlanmış, ancak hizmet erbabına verilen yemeklerin işveren tarafından işyerinde hazırlatılması koşulu aranmamıştır. Buna göre, işyeri ile aynı sokakta

---

<sup>24</sup> Yusuf KILDİŞ, **Gelir Vergisinde Matrahın Tespitinde Giderler ve İndirimler**, Maliye ve Hukuk Yayınları, İzmir, Mart 2009, s. 61.

bulunan lokantadan getirilerek işçilere verilen yemek bedellerinin gider yazılması mümkündür"<sup>25</sup>.

"...ara dinlenmelerde çalışanlara çayın yanında yer alan bisküvi vs...gibi yapılan ödemelerin Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/2'nci maddesine göre safi ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilmesi mümkündür"<sup>26</sup>.

#### **2.1.1.2.2. İbate Giderleri**

İşletme personeline işyerinde veya müştemilatında barınma, konaklama amacıyla tahsis edilen alanlara ilişkin giderler de ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

Bu kapsamda indirilecek giderler; personelin barınacağı bir yerin inşası, tefrişi, bakım ve temizliği, elektrik ve su giderleri vb. giderlerdir. Bu giderlerin bir kısmı amortisman yoluyla bir kısmı ise doğrudan gider yazılmak suretiyle hesaplara alınır<sup>27</sup>.

İbate giderleri doğrudan gider olarak dikkate alınabilmektedir. Ancak, ilgili işçinin üretim birimlerinde çalışıyor olması halinde bu harcamaların üretilen mamullerin maliyetine ilave edilmesi gerekmektedir.

İşyeri ve müştemilatının işletme ile aynı alanda olmasının ibate masraflarını gider kaydetme yönünden bir önemi bulunmamaktadır. Başka bir deyişle, işyerinin dışında bulunan ve personele tahsis edilen konukevleri de bu kapsamda değerlendirilmelidir<sup>28</sup>.

#### **2.1.1.2.3. Tedavi ve İlaç Giderleri**

İşletmede çalışan personelin tedavi ve ilaç masrafları da ticari kazançta matrah hesaplanırken indirim konusu yapılabilecek giderler arasında sayılmıştır. Sağlık hizmetinin alındığı yerin de ve tutarının da herhangi bir önemi

<sup>25</sup> Danıştay Üçüncü Dairesinin 21/10/1997 tarih ve E. 1996/5163 K. 1997/3535 sayılı Kararı (Recep BIYIK, Aydın KIRATLI, **Giderler ve İndirimler**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007, s. 276.)

<sup>26</sup> İstanbul Defterdarlığı'nın 26.08.1991 Tarih ve 11040-1378-14657 Sayılı Özelgesi (KILDİŞ, s. 62).

<sup>27</sup> BIYIK, KIRATLI, s. 276.

<sup>28</sup> BIYIK, KIRATLI, s. 276.



bulunmamaktadır. Başka bir söylemle, ilgili hizmet gerek yurtiçinden gerekse yurtdışından temin edilebilir. Buna ilave olarak, bu şekilde sağlanan menfaatin tutarı ne kadar olursa olsun gider olarak kaydedilebilecektir.

Tedavi ve ilaç masraflarının indirim konusu yapılabilmesi için gerekli olan koşul, alınan hizmetin işçinin çalışma gücüne tekrar sahip olması için yapılması ve de yapılan masrafın da buna yönelik olmasıdır. Yani, “İşin gereğine uygun” görülebilir bir tedavi ve ilaç hizmeti alınması halinde yapılan masrafın tamamı gider olarak kayıtlara alınabilecektir. Örneğin, açıktır ki, konfeksiyonda çalışan bir işçinin estetik açıdan iyi görünmesi için yapılan ameliyat masraflarını, yapılan iş ile doğrudan ilişkilendirebilmemiz mümkün olmayacaktır.

Diğer taraftan, sinema ile uğraşan bir işletmenin çekeceği filmle ilgili film artistine rol icabı gereken yüz için bazı operasyonları gerçekleştirmesi ve bununla ilgili ödediği bedeller gider yazılabilecektir<sup>29</sup>.

Sonuç olarak, personelle ilgili yapılan bu tür harcamaların da diğer harcamalarda olduğu gibi “işin niteliğine” uygun ve “işin devamlılığı” açısından gereklilik arz etmesi gider yazılabilmesi açısından önem taşımaktadır.

#### **2.1.1.2.4. Sigorta Primleri ve Emekli Aidatları**

Türkiye’de bulunan sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliğe haiz bulunması şartıyla sigorta primleri işveren payları matrahın tespitinde gider olarak indirime konu olacaktır.

5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu’nun 88. maddesinin 8’ inci fıkrasında ilgili kuruma fiilen ödenmeyen prim tutarlarının gelir ve kurumlar vergisinin tespitinde gider olarak dikkate alınamayacağı hükme bağlanmıştır<sup>30</sup>. Danıştay’ın da bu konuyla ilgili bir kararı şu şekildedir<sup>31</sup>; “çalıştırılan sigortalıların ücretinden kesilen SSK primleri ve bu primlere ilişkin işveren hisseleri, ödenmediği sürece gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında gider yazılamaz”.

---

<sup>29</sup> KILDİŞ, s. 63.

<sup>30</sup> Ali TEZEL, Resul KURT, **Sosyal Güvenlik Reformu**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2009, s. 366.

<sup>31</sup> KIZILOĞLU, s. 126.

Konuya ilişkin olarak 174 seri No. lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde, kuruma ödenen primlerin, ait oldukları döneme bakılmaksızın ödendikleri dönemde gider kaydedilebileceği belirtilmiştir. Bu tebliğ hükmünden de hareketle, primlerin indirim konusu yapılabilmesi için gerekli en önemli şartın “ödenmiş olması” olduğunu anlayabilmekteyiz.

Buna ek olarak, Sosyal Sigortalar Kurumuna ödenen idari para cezalarının, gecikme zamlarının ve de tecil faizlerinin ticari kazancın tespitinde gider olarak gösterilmesi mümkün olmayacaktır. Çünkü burada yine yapılan iş ile doğrudan bir bağ kurulamamaktadır ve ödenmesi gereken bu türlü ek masrafların bir “ihmal”e istinaden oluşmuş olması da gözardı edilmemelidir.

İşyerinin devralınması halinde, devralınan işçilere ait olan ödenmemiş primleri yeni işveren ödese bile gider yazılması mümkün olmamaktadır. Bu giderler devredene aittir ve onun tarafından giderleştirilmesine izin verilir<sup>32</sup>. Buna ilave olarak, Maliye Bakanlığı’nın bir muktezasında “sözü edilen sigorta primlerinin başkasının faaliyet dönemi ile ilgili olması nedeniyle, ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün değildir<sup>33</sup>” hükmü bulunmaktadır.

Maliye bakanlığı’nın konuya ilişkin bir başka özelgesinde, “1479 sayılı Bağ-Kur Kanunu’nun Ek 20. maddesine göre zorunlu olarak ödenmesi gereken sosyal güvenlik destekleme primlerinin, gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olduğunun tevsik edilmesi şartıyla ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır<sup>34</sup>” hükmü yer almaktadır. Buradan da anlayacağımız gibi prim ödemelerinde “zorunluluk” özelliği dikkat çekmekte, yani isteğe bağlı sigorta prim ödemelerinin gider olarak gelirden indirim konusu yapılması mümkün olmamaktadır.

#### **2.1.1.2.5. Giyim Giderleri**

Gelir Vergisi Kanunu madde 27 kapsamında, personele işin icabı olarak verilen ve işten ayrılması durumunda geri alınması öngörülen demirbaş niteliğine haiz giyim eşyası bedelleri safi kazancın tespitinde sosyal giderler sınıflandırması içerisinde gider olarak yazılabilecektir. Bu bent kapsamında, personele verilen giyim

---

<sup>32</sup> YALÇIN, s. 334.

<sup>33</sup> YALÇIN, s. 335.

<sup>34</sup> KIZILOL, s. 131.

eşyasının işin önemine ve salahiyetine hitaben verilmiş olması gerekecektir. Bunun dışında, personele özel hayatında kullanılmak amacıyla verilen giyim eşyaları bu bent kapsamında gider olarak değerlendirilmesi elbette mümkün olmayacaktır.

Bunlara ilave olarak; işveren tarafından hizmet erbabının kendisine, şahsi kullanımı için verilen giyim eşyaları Gelir Vergisi Kanunu'nun 61' inci maddesi uyarınca çalışana para ile temsili mümkün olarak sağlanmış menfaat olarak sayılacak, ücret olarak değerlendirilecek ve bu aynı ödemeler Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/1' inci maddesi uyarınca gider olarak yazılıp, ödenen ücretten gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

İşverenlerin çalışanlarına bayramlarda veya özel günlerde takım elbise veya sair günlük giyecek malzemesi vermesi halinde, bu amaçla yapılan harcamaların gider olarak dikkate alınması imkanı yoktur. Ancak bu tür harcamalar sözleşme gereği olarak yapılıyor ise, ücret kabul edilerek vergilendirilmek suretiyle, giderlere intikal ettirilebilecektir<sup>35</sup>.

#### **2.1.1.2.6. Eğitim Giderleri**

Şirket personelinin eğitilmesi ve işin amacına uygun olarak geliştirilmesi amacıyla gerçekleştirilen eğitim programları için yapılan ödemelerin ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olması sebebiyle safi kazancın tespitinde gider yazılabilir. Örneğin, Dış ticaret uygulamalarına dayalı olarak ticaret ile uğraşan bir şirketin personellerinden birisini "dış ticaret uzmanlığı" kursuna göndermesi sonucu gerçekleştirdiği harcamalar gider olarak dikkate alınabilecektir.

Bunun yanında, Maliye Bakanlığı'nca; şirkette çalışan personelin üniversitede okuyan çocuklarına verilen bursların gelir vergisi matrahı tespit edilirken aşağıda yer alan bazı şartlara uygunlukla birlikte gider olarak gösterilebileceği ifade edilmiştir. Bu şartlar<sup>36</sup>;

- Öğrencilerin Türkiye'de tahsilde bulunması,
- Yapılan ödemenin yeme ve yatma giderleri ile tahsil giderlerinin

---

<sup>35</sup> KILDİŞ, s. 66.

<sup>36</sup> KIZILOT, s. 134.

- karşılanması amacına yönelik bulunması,
- Ödemenin bizzat öğrencilere yapılması,
- Şirket ile öğrenciler arasında işçi-işveren (hizmet) ilişkisi bulunmaması

Bahsedilen bu şartların yokluğu halinde, bu maksatla yapılan ödemelerin hepsi işçiye sağlanmış menfaat sayılacak ve ücret unsuru sayılıp, gelir vergisine tabi olması gerekecektir.

### **2.1.1.3. İşle İlgili Olmak Şartıyla, Mukavelenameye Veya İlama Veya Kanun Emrine İstinaden Ödenen Zarar, Ziyan Ve Tazminatlar**

İşle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye, ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyân ve tazminatlar gelir vergisi matrahının tespitinde gider olarak gösterilebilecektir.

Madde kapsamında gider kaydedilecek tazminatın nakit olarak ödenmesi zorunlu değildir. Tazminat nakit olarak ödenebileceği gibi, örneğin verilen zararın harcama yapılarak giderilmesi halinde de, yapılan harcama tutarı gider olarak kaydedilebilir. Maliye Bakanlığı'nca verilen bir özalgede, inşa edilerek satılan ve satış sonrasında meydana gelen depremde zarar gören binalarla ilgili olarak, kat malikleri ile yapılan sözleşme çerçevesinde depremde oluşan hasarın bir kısmının işletme tarafından karşılanması durumunda, teknik rapora göre yapılan harcamaların ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilmesi kabul edilmiştir<sup>37</sup>.

Zarar, ziyân ve tazminatların gider kaydı için aranan koşulları da şu şekilde sıralayabiliriz:

- Zarar, ziyân ve tazminatın işle ilgili olması gerekmektedir,
- Zarar, ziyân ve tazminatların mukavelenameye, ilama veya kanun emrine dayanarak ödenmesi gerekmektedir,
- Son olarak, zarar, ziyân ve tazminatların teşebbüs sahibinin kusurundan kaynaklanmamış olması gerekmektedir.

---

<sup>37</sup> BIYIK, KIRATLI, s. 293.

Haksız fiilden kaynaklanan tazminat ödemeleri, haksız fiilin kurucu unsuru olarak kusur ögesini içerse bile, eğer, haksız fiil aynı zamanda ceza normu anlamında bir ceza kuralını ihlal etmiyorsa, yani teşebbüs sahibi açısından tazminat ödemesine neden olan fiil açısından suç oluşmuyorsa, ödenen tazminat vergi uygulamaları açısından gider olarak değerlendirilebilir<sup>38</sup>.

Bunun yanında bent hükmünden de çıkarılabileceği üzere, ticari faaliyetle ilgili olmak kaydı ile ve suç oluşturmamak koşulu ile sözleşmeye veya mahkeme kararına veyahutta kanun emrine istinaden ödenen tazminatların gider yazılabilmesi mümkündür.

İş kazası geçiren işçi için mahkeme kararı gereğince ödenen tazminatların, işverenin kusurlu olmadığı orana isabet eden kısmının gider olarak dikkate alınması mümkün olacaktır. Başka bir ifadeyle, mahkemenin belirlemiş olacağı kusursuzluk oranı kadar yapılan tazminat ödemesinin bir kısmı gider olarak kayıtlarda yerini alabilecektir. İşverenin "%0" kusurlu olması durumunda yapılan tazminat ödemesinin tamamı gider gösterilebilecek aksi halde "%100" lük bir kusur oranının da ise ödenen tazminatın tamamı gider olarak kaydedilemeyecek ve safi kazancın tespitinde indirim konusu yapılamayacaktır.

Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için sözleşme gereği ödenen sigorta bedellerinin, satılan mal maliyetinin bir unsuru olarak dönem kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir<sup>39</sup>.

Telefon, elektrik, su bedellerinin zamanında ödenmemesi nedeniyle uygulanan gecikme zamlarının işle ilgili olarak mukaveleneye göre ödenen tazminat olarak değerlendirilmesi ve kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınması gerekir<sup>40</sup>.

Görüldüğü üzere, zarar, ziyan ve tazminatların kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilmesi için yukarıda saydığımız gerekli şartlar ışığında ilgili örnekleri ve bu konularla ilgili verilen muktezaları ve Danıştay kararlarını çoğaltmak pek mümkündür. Zarar, ziyan ve tazminatların da diğer giderlerde olduğu gibi indirim

---

<sup>38</sup> Gelir Vergisi Rehberi, Gelirler Kontrolörleri Derneği, Ankara, 2006, s. 192.

<sup>39</sup> KIZILOT, s. 174.

<sup>40</sup> KIZILOT, s. 159.

konusu yapılabilmesinin öncelikli şartı yine “işle doğrudan ilişkisi” nin kurulabilmesidir.

#### **2.1.1.4. İşle İlgili Ve Yapılan İşin Ehemmiyeti Ve Genişliği İle Mütenasip Seyahat Ve İkamet Giderleri (Seyahat Maksadının Gerektirdiği Süreye Maksud Olmak Şartıyla)**

İşle ilgili ve yapılan işin ehemmiyeti ve genişliği ile mütenasip seyahat ve ikamet giderleri (seyahat maksadının gerektirdiği süreyle sınırlı olmak şartıyla) safi kazancın tespitinde gider olarak yazılabilmektedir.

İlgili seyahat giderlerinin ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilmesi için; yapılan seyahatin iş icabı gerçekleştirilmesi, işin ehemmiyeti ve genişliği ile orantılı olması, belirli, sabitlenmiş bir süreyle sınırlı olması ve de belki de en önemlisi gider konusu yapılabilmesi için yapılan harcamanın tevsik edici bir belge ile belgelendirilmiş olması şartları aranmaktadır. Bu şartlardan bir tanesinin dahi olmaması halinde yapılan seyahat harcamalarının kazancın tespitinde gider olarak adlandırılmasını mümkün kılmayacaktır.

İndirim konusu yapılabilecek seyahat giderleri bir bütünlük arz etmektedir. Başka bir anlatımla, seyahat için yapılan yol masrafları, konaklama, yemek, içmek harcamaları da bu gider unsuruna dahil edilmektedir.

Özellikle şehir içinde, iş takibi ve çeşitli nedenlerle bir kısım personelin işyeri dışında çalışmasını gerektiren işler olabilir. Bu tür işlerde personelin bu işleri kendi özel araçlarıyla yapmaları ve işverenin benzin ve diğer masraflar için kilometre başına bir ödeme yapması durumunda bu ödemelerin işveren tarafından gider olarak yazılması mümkündür. Bazı işletmeler, çalışanlarına belgelendirdikleri seyahat, yemek ve yatma giderlerini ödemek yerine gündelik belirli bir harcırah (yol harçlığı) ödeyebilirler. Ödenen bu harcırahın, devletçe verilen en yüksek gündelik harcırah tutarından fazla olmaması gerekir. Ödenen tutarın fazla olması durumunda aradaki fark ücret olarak kabul edilecek ve gelir vergisine muhatap tutulacaktır<sup>41</sup>.

---

<sup>41</sup> KILDİŞ, s. 71.

Ticari faaliyeti ile ilgili bir seyahate eşi ve çocuklarını götüren bir mükellefin, eş ve çocuklarına isabet eden seyahat ve konaklama giderleri işle ilgili olmadığından gider olarak kabul edilemeyecektir<sup>42</sup>.

Görüldüğü gibi kanun koyucu seyahat giderlerinin indirimine tabi olabilmesi için gerekli şartları metninde belirtmiş bu şartların dışında meydana gelen seyahat giderlerinin indirim konusu yapılamayacağı da açık bir durum olmaktadır.

#### **2.1.1.5. Kiralama Yoluyla Edinilen Veya İşletmeye Dahil Olan Ve İşte Kullanılan Taşıtların Giderleri**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'inci maddesinin 5 nolu bu bendine göre; işletmeye dahil olan ve kiralama yoluyla edinilmiş olan taşıtların akaryakıt giderlerinin, tamir ve bakım giderlerinin ve de sigorta giderlerinin kazancın tespiti açısından indirim konusu yapılabilmeleri mümkün kılınmıştır. Ancak bu türlü masrafların gider olarak kabul edilip indirimine tabi olabilmesi de iki şarta bağlanmıştır. Bunların ilki, ilgili aracın işletmenin aktifinde kayıtlı olması gereği, araçla ilgili giderlerin faaliyet konusu ile orantılı olması gereğidir.

Yukarıda da bahsedildiği gibi ilk şart aracın işletmenin aktifinde kayıtlı olması gereğidir. Bunun anlamı satın alınan veya kiralama yoluyla elde edilen araç ilgili dönem dahilinde, işletmenin ticari bilançosunun varlıklar kısmında, maliyet bedeli üzerinden kayıt altına alınmış olmalıdır. Genel kural bu olmakla birlikte, Danıştay Dava Daireleri Kurulu'nun bu konuyla ilgili bir kararında; işletmenin aktifine kayıtlı olmayan ancak işletmede kullanıldığı ihtilafsız olan kamyonete ait harcamalar gider yazılabilir<sup>43</sup> denmiştir. Yine diğer bir başka Danıştay Kararı'nda ise bu hükmün aksine hüküm belirtilmiştir. Ama bizim de katıldığımız genel kanı ise, iş ile ilgili kullanılmak ve işin ehemmiyetine uygun ve orantılı olmak suretiyle taşıtların ilgili masraflarının tamamının gider olarak kaydedilebileceği yönündedir. Çünkü bu türlü giderlerin, GVK 40'inci maddenin 1 nolu bendi dahilinde "ticari kazancın elde edilmesi ve idamesi için" yapılması zorunluluk taşımaktadır. Kuşkusuz ki, bu türlü "gider teamülü"ne uygun olmayan orantılı olmayan harcamaların artan kısmının

---

<sup>42</sup> Mehmet TOSUNER, Zeynep ARIKAN, Türk Vergi Sistemi, İlkem Ofset, İzmir 2009, s. 52.

<sup>43</sup> YALÇIN, s. 619.

kanunen kabul edilmeyen gider sayılıp, vergi matrahına dahil edilmesi kaçınılmaz olacaktır.

Bir diğer önem arz eden husus da, yine yapılan masrafların tevsik edici bir belge karşılığında yapılmış olması gereğidir. Aksi takdirde belgelendirilemeyen bir giderin daha baştan indirim konusu yapılabilme ihtimali bulunmayacaktır.

Diğer taraftan ticari nitelikte olmayan fakat işletmenin aktifinde kayıtlı hususi taşıtlara ait giderlerin de indirim konusu yapılabilmesi mümkün olmaktadır<sup>44</sup>.

İşletmelerin taşıt kiralama halinde bu kiralama nedeniyle yaptıkları ödemeler nihayetinde "kira gideri" olduğundan genel gider olarak dikkate alınacak, ancak kiralanmış taşıta ait diğer giderler bu bende göre gider yazılacaktır.

Kredi ile alınan taşıt araçlarında, aracın işletmenin aktifine girdiği tarihe kadar tahakkuk eden faizlerinin maliyete eklenmesi gerekir. Bu tarihten sonra tahakkuk eden faizlerin ise maliyete eklenmesi zorunlu değildir. Bu türlü tahakkuk eden faizlerin ilgili dönem kazancından gider olarak indirim konusu yapılması mümkün olabilecektir.

Taşıtların kaza yapması durumunda yapılan giderlerin durumu da önem arz eden diğer bir konudur; kaza yapan iş aracı eğer sigortalı ise ve sigorta hasarın tamamını ödemişse firma yönünden herhangi bir harcama ortaya çıkmayacaktır. Eğer sigorta şirketi hasarın bir kısmını ödemişse bir kısmını ödemişse; firma, sigorta şirketinin ödemediği kısmı ödeyerek bu tutarı gider olarak yazabilir. Ancak burada bir başka önemli husus daha vardır. Bilindiği gibi sigorta şirketleri alkollü araç kullanımı sonucunda meydana gelen zararları ödememektedir. Bu durumda bu giderlerin gider yazılması mümkün değildir.

Diğer taraftan taşıtın bütününe bağlı olarak yapılan büyük çaplı masrafların aracın maliyet bedeline eklenerek aktifleştirilmesi ve ekonomik ömrü süresince amorti edilerek gider kaydedilmesi gerekecektir. Örneğin, işletmeye kayıtlı bir kamyonetin eskiyen kasasının yenilenmesi durumu bu türlü bir uygulamayı icap ettirir.

---

<sup>44</sup> KILDİŞ, s. 72.



Uygulamaya Motorlu Taşıtlar Vergisi açısından da bakacak olursak; sadece Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nda II sayılı tarifede yer alan ticari araçlar (otobüs, minibüs, kamyon, kamyonet gibi) için ödenen MTV gider olarak gösterilebilecektir. Bunun dışında I, IV sayılı tarifelerde yer alan motorlu araçlar için ödenmiş olunan MTV'nin kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilmesi mümkün olmamaktadır. Ancak ticari amaçla bu taşıtların kiraya verilmesi işiyle uğraşanlar, ödedikleri motorlu taşıtlar vergisini (bütün tarifelerde yer alan taşıtlar için geçerlidir) gelir vergisi matrahının tespitinde gider olarak indirebileceklerdir.

Binek otomobil dışında kalan diğer taşıtların gider ve amortismanlarının tamamı, bu taşıtların münhasıran işte kullanılmaları şartıyla ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir. İşletmenin esas faaliyetinin nakliyecilik olup olmaması söz konusu taşıtların giderlerinin ve amortismanlarının tamamının indirilmesine etki etmemektedir. Ancak, bu taşıtların da, binek otomobillerin de olduğu gibi işletmenin nakliye ihtiyaçları için kullanılıyor olması gerektiği aşikardır.

#### **2.1.1.6. İşletme İle İlgili Olmak Şartıyla; Bina, Arazi, Gider, İstihlak, Damga, Belediye Vergileri, Harçlar Ve Kaydiler Gibi Aynı Vergi, Resim Ve Harçlar**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin 6 nolu bendinde, işletme ile ilgili olmak şartıyla; bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiler gibi aynı vergi, resim ve harçların ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Bu hükme göre, aynı vergi, resim ve harçlar çerçevesinde indirim konusu yapılabilecek giderler;

- İşletme ile ilgili olan ve
- Maddede sayılan veya sayılanlarla aynı mahiyetteki vergilerdir.

Buna göre, işletmeyle ilgili olmayan, başka bir deyimle mükellefi işletme veya kurum olmayan vergiler, maddede sayılanlardan olsa dahi gider yazılamaz. Mükellefi işletme olmayan bir verginin mükellef adına işletme tarafından ödenmesi durumunda, bu ödemenin 40. maddenin 6 nolu bendi çerçevesinde gider olarak

dikkate alınması mümkün değildir. Örneğin işletmenin kiraladığı işyeri için ödediği emlak vergisi bu niteliktedir. Verginin gider yazılması ancak ödenen verginin kira gideri kapsamında değerlendirilmesi halinde mümkün olmaktadır<sup>45</sup>.

İşletmeyle ilgili olarak mükellef sıfatıyla ödenen emlak vergileri\* bu bent kapsamında kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

Buna ilave olarak yine belediyelerin takibinde olan, Belediye Gelirleri Kanunu gereğince ödenen bütün vergiler (çevre temizlik vergisi, yangın sigortası vergisi vb.), tahakkuk tarihleri itibarıyla gider yazılır.

Damga Vergisi Kanunu gereğince ödenen damga vergisi ile Harçlar Kanunu'na göre ödenen harçlar, tahakkuk ettikleri tarih itibarıyla gider yazılır. Maliye Bakanlığı verdiği bir özalgede geçmiş bir yıla ilişkin olarak sonradan pişmanlıkla ödenen damga vergisinin, ödendiği yıl kazancının tespitinde dikkate alınabileceğini belirtmiştir<sup>46</sup>.

Bu çerçevede gider yazılacak vergi ve harçlar, asıl mükellefleri tarafından ödenen vergi ve harçlardır. Verginin asıl mükellefçe başka bir işletmeye yansıtılması durumunda, diğer işletmenin bu tutarı vergi olarak gider yazması mümkün değildir. Damga vergisinin asıl mükellefi ile diğer taraf arasında, verginin ödenmesi bakımından bir anlaşma mevcut olsa bile, Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesi uyarınca özel mukaveleler vergi dairesini bağlamayacağından, damga vergisinin gider olarak kabulü mümkün değildir<sup>47</sup>.

Gider Vergileri Kanunu'na göre, banka ve sigorta muameleleri vergisinin mükellefi banka, banker ve sigorta şirketleridir. Bunlar tarafından ödenen vergi Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin ilgili bu bendine göre gider yazılabilecektir.

Uygulamada banka, banker ve sigorta şirketlerince ödenen vergi müşterilere yansıtılır. Bu durumda müşteriler ödedikleri banka ve sigorta muameleleri vergisini,

---

<sup>45</sup> BIYIK, KIRATLI, s. 346.

\*Emlak Vergisi'nin konusu, Türkiye sınırları içerisindeki bina, arsa ve araziler olup, mükellefleri de bunların maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa malik gibi tasarruf edenlerdir.

<sup>46</sup> BIYIK, KIRATLI, s. 348.

<sup>47</sup> BIYIK, KIRATLI, s. 348.

vergi, resim ve harçların gider yazılacağını hükme bağlayan 40. maddenin 6 nolu bendi çerçevesinde değil, genel giderlerin indirimine olanak sağlayan aynı maddenin 1 nolu bendine göre gider yazarlar.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinde, mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, faaliyetlerine ilişkin olarak yükledikleri katma değer vergisini indirecekleri, 58. maddesinde ise, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisi ile mükellefçe indirilebilecek katma değer vergisinin, gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmeyeceği hükme bağlanmıştır.

Bu hükümlere göre mükelleflerce hesaplanan katma değer vergisinin veya yüklenilen ve indirilebilecek nitelikte olan katma değer vergisinin gider veya maliyet olarak kaydedilmesi mümkün değildir. Buna göre, kural olarak indirilemeyen katma değer vergisi gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinde, indirilemeyecek katma değer vergisi sayılmıştır. Bunlar aşağıdakilerden oluşmaktadır:

- Vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisi.
- Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralınması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi.
- Deprem veya sel felaketi nedeniyle zayi olanlar hariç olmak üzere, zayi olan malların alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi.
- Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi.

Yukarıda sayılan ve indirilemeyen katma değer vergilerinden sonuncusu dışındakiler, gelir veya kurumlar vergisi matrahının hesaplanmasında gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınır. Kanunen kabul edilmeyen giderler nedeniyle

yüklenilen katma değer vergisinin indirimi mümkün olmadığı gibi, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınması da mümkün değildir. Kanunen kabul edilmeyen gider nedeniyle yüklenilen katma değer vergisi de kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir.

6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun "Özel İletişim Vergisi" başlıklı 39. maddesinin sondan bir önceki fıkrasında, "Bu vergi, katma değer vergisi matrahına dahil edilmez, gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında gider olarak kabul edilmez ve hiçbir vergiden mahsup edilmez." Hükmü yer almaktadır.

Bu hüküm gereği, işletmede kullanılan cep telefonlarına ilişkin ödenen özel iletişim vergilerinin 6802 sayılı Kanun'un 39. maddesi hükmü gereğince kurum kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

Ticari kazancın tespitindeki genel esas çerçevesinde, işletmeyle ilgili aynı vergi, resim ve harçlar tahakkuk ettikleri tarih itibarıyla gider yazılır.

Sonradan ikmalen veya re'sen salınan vergilerin gider yazma zamanı uygulamada kesin yanıtını bulmuş değildir. İkmalen veya re'sen salınan vergilerin, kesinleştiği dönemde gider yazılması veya ilgili olduğu dönem beyannamesinde düzeltme yapılarak o dönem kazancının tespitinde dikkate alınması şeklinde iki alternatif vardır.

Kanımızca doğru olanı, verginin ilgili olduğu dönem vergisinin düzeltilerek, fazla ödenen gelir vergisinin iade edilmesi şeklindedir. Ancak yükümlü tarafından düzeltme ve iade talep edilmemesi durumunda, kesinleştiği dönemde gider kaydedilmesi pratik ve kabul edilebilirdir.

#### **2.1.1.7. Vergi Usul Kanunu Hükümlerine Göre Ayrılan Amortismanlar**

Amortisman, genel olarak sabit maddi kıymetlerin tahmini kullanılabilir ömrü üzerinden maliyet veya diğer esaslara göre matrahtan indirilmesidir<sup>48</sup>. Vergi Usul

---

<sup>48</sup> Mehmet Ali ÖZYER, Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Maliye Hesap Uzmanları derneği, İstanbul, 2008, s. 727.

Kanunu hükümlerine göre tespit edilen ve ayrılan amortismanlar, safi kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilecek giderler arasında sayılmıştır.

Amortisman, Vergi Usul Kanunu'nun 313'üncü maddesine göre "İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye uğrayan duran varlıkların değerinin, kullanılabilecekleri süre içinde yok edilmesi" olarak tanımlanmaktadır. Bu tanımlamadan da anlaşılacağı üzere, işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve de yıpranmaya, eskimeye veya değer düşüklüğüne uğrayan iktisadi unsurlar için katlanılan maliyet bedelleri, ekonomik kullanım süreleri içerisinde giderleştirilmek suretiyle kazancın tespitinde indirim konusu olabilecektir.

Vergi Usul Kanunu'nda, mevcutların amortismanı bakımından esas itibariyle, normal ve azalan bakiyeler olmak üzere iki usul kabul edilmekle birlikte, amortisman usullerini dörde ayrılmıştır, bunlar;

- Normal Amortisman
- Azalan Bakiyeler Usulü
- Madenlerde Amortisman
- Fevkalade Amortisman, yöntemleridir.

İşletmeler kendi ekonomik durumlarına uygun olarak ve iktisadi kıymetim özelliğine göre bu amortisman yöntemlerinden birini kullanabilmektedirler.

Kural olarak yukarıdaki tanımlama dahilinde amortismanlar, kazancın tespitinde gider unsuru olabilmekteyse de kanun bir takım sınırlamalar getirmiştir. Örneğin, 2011 yılı için değeri 700 TL'yi aşmayan demirbaşlar için amortisman ayrılmayacak, direkt gider olarak ilgili yıl hesaplarında gösterilecektir. Bu uygulamayla da dikkat edileceği üzere, bir iktisadi kıymetin maliyet bedelini oluşturan harcamalar aktifleştirilerek amortisman uygulamasına tabi olabilmektedir. Ama fakat daha küçük ölçekli ödemeler ise doğrudan gider unsuru sayılacak ve işletmenin "genel yönetim gideri" olarak kayıtlara aktarılacaktır.

Örneğin, bir tuhafiyecinin veya herhangi bir ticari iş sahibinin dükkanına aldığı ve değeri belli tutarın altında olan sandalye bedeli, doğrudan gider yazılabilir. Buna karşılık bir yazlık sinema için alınan sandalyelerden her birinin değeri haddin

altında olmakla beraber, toplam değer belli tutarı geçmekteyse, doğrudan gider yazılması mümkün değildir. Bunlar tamamı ile aktifleştirilip amortismanına tabi tutulmak zorundadır<sup>49</sup>.

Bu konuda idari yorum ve uygulama ve Danıştay içtihatları aynı yöndedir. Danıştay'ın Dördüncü Dairesinin;

- 30.1.1971 tarih, E.1870/6569, k.1971/760 sayılı kararında komisyoncunun işinde kullandığı çuvallar,
- 24.6.1971 tarih, E.1970/3374, K.1971/5281 sayılı kararında, sandalye, koltuk, etajer, vb. büro malzemeleri,
- 23.6.1970 tarih, E.1969/1733, K.1970/3733 sayılı kararında, dolap, yatak, çarşaf, havlu gibi otelcilik malzemeleri,
- 17.11.1970 tarih, E.1969/5454, K.1970/6514 sayılı kararında, otel için alınan çatal, kaşık, bıçaklar,

İktisadi ve teknik bakımdan bir bütün sayılmış ve amortismanına tabi tutulması gerektiği şeklinde hüküm verilmiştir<sup>50</sup>.

Diğer taraftan, işletmede kullanılsa dahi, envantere dahil olmayan iktisadi kıymetler için amortisman ayrılması mümkün değildir. Örneğin mükellef tarafından kullanılan ancak mülkiyeti bir başkasına ait olan iktisadi kıymetler için amortisman ayrılamaz<sup>51</sup>.

Yine işletmenin aktifine kayıtlı olsa dahi arsa ve araziler için de amortisman uygulanması söz konusu olmayacaktır. Özelliği itibarıyla arsa ve araziler çoğu zaman boş oldukları için yani kullanılmadıkları için herhangi bir yıpranmaya da maruz kalmayacaklarından dolayı bu iktisadi unsurla için amortisman ayrılması da mümkün olmayacaktır.

Amortisman iktisadi unsurun ekonomik ömrü süresince yani işletme için faydalı olabileceği öngörülen dönem içerisinde yıllar itibarıyla hesaplanır ve yine her yıla düşen, hesaplanan amortisman miktarının ilgili olduğu dönemde gider olarak

---

<sup>49</sup> ÖZBALCI, s. 796.

<sup>50</sup> ÖZBALCI, s. 796.

<sup>51</sup> BIYIK, KIRATLI, s. 362.

gösterilmesi gerekir. İlgili yılda ayrılmayan ve gider yazılmayan amortisman tutarlarının daha sonraki yıllarda gider unsuru olarak kazancın tespitinde indirim konusu olması mümkün olmayacaktır. Amortisman tabi bir iktisadi kıymet ilgili yılın sonunda alınmış olsa dahi işletmenin aktifine kayıtlı olmak koşuluyla ilk yılda da amortisman tam olarak hesaplanacaktır. Bu durumun bir istisnai uygulaması binek otomobillere ilişkindir. Binek otomobillerde kıst amortisman uygulaması vardır fakat faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları otomobilleri için Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'inci maddesinin 7 numaralı bendine ve Vergi Usul Kanunu'nun 320'nci maddesine göre amortisman tam yıl olarak ayrılır<sup>52</sup>.

Bunun dışında ilgili yıla ilişkin ayrılabilir amortisman tutarından daha fazla ayrılan amortismanlar, kayıtlara aktarılmış, ticari karın tespitinde indirim konusu yapılmış olsalar dahi mali karın tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider sayılacak ve ticari kara ilave edilmesi gerekecektir.

Yine mükelleflerin iktisadi kıymeti için ilgili yılda yasal sınırın altında amortisman hesaplamış olması durumunda, kalan kısmın diğer yıllarda indirim konusu yapılabilmesi mümkün olmayacaktır. Mükellefin, bu hakkını bilerek veya bilmeyerek kullanmaması durumunda bu hakkından feragat etmiş sayılır.

#### **2.1.1.8. İşverenlerce, Sendikalar Kanunu Hükümlerine Göre Sendikalara Ödenen Aidatlar**

İşverenlerce, Sendikalar Kanunu hükümlerine göre sendikalara ödenen aidatlar gelir vergisinde safi kazancın tespitinde gider olarak yazılabilecektir. Ama fakat kanun koyucu, ilgili madde hükmüne şöyle bir kısıtlama getirmiştir. Buna göre; ödenen aidatın bir aylık tutarı, iş yerinde işçilere ödenen çıplak ücretin bir günlük toplamını aşamaz.

Sendika aidatlarının işverenlerce gider yazılabilmesi için, aidatın ilgili bulunduğu yılda sendikaya ödenmesi gerekir. İlgili yılda ödenmeyen sendika aidatları daha sonraki yıllarda ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınmayacaktır.

---

<sup>52</sup> KILDIŞ. S. 79.

### **2.1.1.9. İşverenler Tarafından Ücretliler Adına Bireysel Emeklilik Sistemine Ödenen Katkı Payları**

İşverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

Yalnız kanun koyucu yine bu bent hükmüne de sınırlama getirmiştir. Buna göre; Gerek işverenler gerekse ücretliler tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen ve vergi matrahının tespitinde dikkate alınan katkı paylarının toplamı bu Kanunun 63'üncü maddesinin birinci fıkrasının 3 numaralı bendinde belirlenen oran ve haddi aşamaz<sup>53</sup>. Buna göre indirim konusu yapılacak prim, aidat ve katkıların toplamı, ödendiği ayda elde edilen ücretin %10'unu ve yıllık olarak da asgari ücretin yıllık brüt tutarını aşamayacaktır.

İşverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları kanunda belirtilen limitler içerisinde kalmak şartıyla ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınacaktır. Burada yapılan ödeme işveren tarafından yapılmakta ve çalışanın ücretinden kesilmeden yapılmaktadır. Ancak kanunda belirtilen sınırın aşılması durumunda başka bir ifadeyle bireysel emeklilik sistemine fazla para yatırılması durumunda fazlalık, ücret olarak değerlendirilecek ve üzerinden gelir vergisi stopajının yapılması gerekecektir. Fazlalık kısım ücret kabul edileceği için bu bent kapsamında değil 40'ıncı maddenin 1 numaralı bendi kapsamında genel gider olarak kaydedilmesi gerekecektir.

### **2.1.1.10. 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**

Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara bağışlanan gıda maddelerinin maliyet bedelleri, bağışı yapanlar tarafından gelir vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir. Bu hükmün

---

<sup>53</sup> YALÇIN, s. 94.



kapsamı daha sonra 5281 Sayılı Kanun ile genişletilmiş ve indirim konusu yapılabilecek giderlere giyecek, temizlik ve yakacak maddeleri de eklenmiştir.

Bu bent hükmünden yararlanabilmek için kanun bazı şartlar getirmiştir. Bunlardan ilkinde göre; bağışların dernek veya vakfa yapılmış olması gerekir. Ayrıca bağış kabul edecek dernek veya vakfın tüzüğünde veya senedinde ihtiyacı bulunanlara gıda, giyecek, temizlik ve yakacak yardımı yapılabilmesine ilişkin hükümlerin bulunması gerekir. Bunun yanında dernek veya vakfın başka alanlarda da faaliyet gösteriyor olması, kamuya yararlı dernek veya vergiden muaf vakıf olup olmamasının herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

Bunun yanında bağışların gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddesi niteliğinde olması ve bağışın bedelsiz olarak muhtaçlara dağıtılması şartıyla yapılması gerekmektedir.

Yapılan bağış mutlaka fatura ile belgelendirilmek zorundadır. Fatura, bağışın yapıldığı dernek veya vakıf adına düzenlenmelidir. Mal bedeli olarak faturaya, bağışlanan malın yüklenilen KDV hariç maliyet bedelinin yazılması ve faturaya "ihtiyaç sahiplerine yardım şartıyla bağışlandığından KDV hesaplanmamıştır" ibaresinin yazılması gerekmektedir<sup>54</sup>.

#### **2.1.1.11. GVK 41. Madde Kapsamında Kanunen İndirimi Kabul Edilmeyen Giderler**

Yukarıda GVK madde 40 kapsamında, kazancın tespitinde, kanunen kabul edilebilir nitelikte olan giderlere değinilmiştir. Şimdi de ilgili kanunun 41. maddesi kapsamında ticari karın tespitinde dikkate alındığı takdirde, vergi matrahının belirlenmesi bakımından ticari kara ilave edilmesi gereken olan kanunen indirimi kabul edilmeyen giderlere ilişkin açıklamalara yer verilmeye çalışılacaktır. Tabi yukarıda da bahsedildiği gibi bu madde hükümleri sınırlayıcı değildir. Nitelikleri itibarıyla "kabul edilebilir" veya "kabul edilemez" olan diğer giderleri de bu başlıklara dahil etmek mümkün olacaktır.

---

<sup>54</sup> BIYIK, KIRATLI, s. 457.

#### **2.1.1.11.1. Teşebbüs Sahibi İle Eşinin Ve Çocuklarının İşletmeden Çektikleri Paralar Veya Aynen Aldıkları Sair Değerler**

Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden her ne isim altında olursa olsun çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerler (aynen alınan değerler emsal bedeli ile değerlendirilerek teşebbüs sahibinin çektiklerine ilave olunur) hiçbir şekilde kazancın tespitinde gider olarak yazılamaz. Örneğin, işletme sahibinin evinin dekore edilmesi maksadıyla işletme kasasından çekmiş olduğu değerler gider yazılamayacağı gibi, yazıldıysa bile Gelir Vergisi Kanunu'nun 38'inci maddesi hükmü gereğince vergi matrahının tespiti esnasında ticari kara ilave edilmesi gerekecektir.

Bu bentte geçen teşebbüs sahibi ifadesi; ferdi işletmelerde işletme sahibini, adi ortaklıkta ise ortaklardan her birini ifade eder. Kolektif şirketin bütün ortakları, adi ve komandit şirketlerin ise komandite ortakları Gelir Vergisi Kanunu'nun 41'inci maddesinin 2'nci fıkrası gereği teşebbüs sahibi sayılır. Teşebbüs sahibinin eşi Medeni Kanun hükümlerine göre aralarında evlilik bağı kurulmuş olan kadın veya erkektir<sup>55</sup>.

İşletmeden çekilen varlık para ise TL olması durumunda itibari değerle, yabancı para olması durumunda ise kural olarak borsa rayıcı ile değerlendirilecektir. Ama fakat, Türkiye'de yabancı para borsası mevcut olmadığından, Maliye Bakanlığı'nın değerlendirme gününde açıklamış olduğu kur üzerinden değerlendirilecektir. Aynen alınan değerler ise VUK'nun 267'nci maddesi gereği emsal bedel ile değerlemeye tabi tutulacaktır.

Bu bentte yer alan düzenleme ile, işletmenin ticari varlığı ile işletme sahip ya da yakınlarının kişisel varlıklarının birbirinden ayrılması, ticari işletmeye ait

---

<sup>55</sup> Şibli GÜNEŞ, "Gelir Vergisi Kanunu'na Göre Ticari Kazancın Tespitinde İndirimi Kabul Edilmeyen Giderler", Yaklaşım Dergisi, Kasım2007, S. 179.

giderlerle, işletme sahip ya da yakınlarının özel tasarruflarının giderlerinin birbirinden ayrılması amaçlanmıştır<sup>56</sup>.

Yukarıda anlatılanların yanında örf ve teamüle göre işletmeden çekiş olarak kabul edilmeyen değerler de vardır. Örneğin mükellefin eşinin veya çocuklarının işyerinde yedikleri yemek bedelleri, işletmeden çekilmiş değer olarak adlemez ve ticari matraha dahil edilmez<sup>57</sup>.

#### **2.1.1.11.2. Teşebbüs Sahibinin Kendisine, Eşine, Küçük Çocuklarına İşletmeden Ödenen Aylıklar, Ücretler, İkrariyeler, Komisyonlar ve Tazminatlar**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 41'inci maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendinde, teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına\* işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatların gider olarak kabul edilmeyeceği belirtilmiştir. Maliye Bakanlığı'nın bir özalgesine göre; ferdi bir işletme sahibinin, işletmeden oğluna ödediği ücretlerin, ticari kazancın tespitinde gider olarak alınmasının mümkün olmadığı belirtilmiştir<sup>58</sup>. Konuya ilişkin olarak idarenin vermiş olduğu kararlar ile Danıştay'ın vermiş olduğu kararlar paralellik arz etmektedir. Danıştay'ın bir kararında ise; Adi ortaklıklarda ortaklar teşebbüs sahibi sayıldıklarından ortağa hizmet karşılığı ödenen ücretler gider yazılamaz<sup>59</sup> demek suretiyle konuya açıklık getirilmeye çalışılmıştır.

Kanun maddesinden de anlaşılacağı üzere teşebbüs sahibinin eşi ve küçük çocukları işletmede bir fiil çalışsa dahi bunlara yapılan ödemeler gider olarak indirim konusu yapılamayacaktır. Burada dikkat edilmesi gereken nokta, anılan şahıslara ücret ödenmesi durumunda bu ücretlerden gelir vergisi stopajının ve damga vergisi kesintisinin yapılması gerektiği ancak ücret ödemesinin indirim konusu yapılamayacağıdır<sup>60</sup>.

<sup>56</sup> Erkan GÜRBOĞA, Tuncel ATABEY, Vergi Klavuzu, İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayını, İzmir, 2008, s. 143.

<sup>57</sup> BIYIK, KIRATLI, s. 457.

<sup>58</sup> YALÇIN, s. 197.

<sup>59</sup> YALÇIN, s. 196.

\* Kanun maddesinde "küçük çocuklar" ibaresine yer verilmiştir. Söz konusu ibareden 18 yaşını doldurmamış çocukların anlaşılması gerekmektedir. 18 yaşını doldurmuş çocukların ilgili işletmede çalışması durumunda bunlara verilen ücretler indirim konusu yapılabilecektir.

<sup>60</sup> YALÇIN, s. 195.

Kanun koyucunun bu bent hükmü ile amaçladığı aslında yine muvazaalı işlemlerin önüne geçebilmektir. Söz konusu şahısların işletmede bilfiil çalışmaları durumunda ödenen ücretlerin gider yazılması gerekmektedir. Zira şahısların yerine başkalarının çalışması halinde söz konusu çalışanlara ödenecek ücretlerin gider yazılacağı hususu unutulmamalıdır.

#### **2.1.1.11.3. Teşebbüs Sahibinin İşletmeye Koyduğu Sermaye İçin Yürütülecek Faizler**

İşletmelere konulan sermayenin getirisi faiz olmayıp kar payı sayılmaktadır. Kar payının işletmelerce gider yazılması da hukuken mümkün değildir. Bu nedenle koydukları sermaye nedeniyle ferdi işletme sahibine, adi ortaklıkta ortaklara, kolektif şirketlerde ortaklardan her birine, komandit şirketlerde komandite ortaklara ödenen paralar, ticari kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılamayacaktır. Bu düzenlemeyle muvazaalı işlemler yoluyla sermayenin azaltılması engellenmek istenmiştir. Benzer hüküm kurumlar vergisinde de bulunmaktadır; Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddesine göre öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizlerin gider olarak indirim konusu yapılamayacağı öngörülmüştür<sup>61</sup>.

#### **2.1.1.11.4. Teşebbüs Sahibinin, Eşinin Ve Küçük Çocuklarının İşletmede Cari Hesap Veya Diğer Şekillerdeki Alacakları Üzerinden Yürütülecek Faizler**

Ticari kazancın tespitinde gider kabul edilmeyen ücret, faiz, komisyon ve benzeri nitelikteki ödemeler daha çok gelir vergisi mükelleflerinin özel mal varlığı ile ticari mal varlığı arasında sınırın çizilmesine hizmet etmektedir. Burada amaç teşebbüs sahibinin ticari mal varlığından özel mal varlığına aktarımlar yapmak suretiyle gelir vergisi matrahının azaltılmasının önüne geçmektir.

Bu bende göre teşebbüs sahibinin eşi ve küçük çocuklarının işletmedeki cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülen faizlerin gider kabul edilmeyeceği hükme bağlanmıştır. Bir özgelgede; Gelir Vergisi Kanunu'nun 41'inci maddesi hükmü uyarınca şirket ortaklarının teşebbüs sahibi sayıldığından hareketle

---

<sup>61</sup> BIYIK, KIRATLI, s. 466.

kolektif şirketin, ortaklarından aldığı döviz cinsinden borcun ortağa ödenmesi sırasında ortaya çıkan kur farkının gider olarak ticari kazançtan indirilmesinin mümkün bulunmadığı belirtilmiştir<sup>62</sup>.

#### **2.1.1.11.5. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı**

Transfer fiyatlandırması, bir işletmenin doğrudan veya dolaylı olarak kar paylaşımı nedeniyle bağlantılı olduğu, aynı çıkar grubu ve ticari mahiyette bir ilişki içinde bulunduğu alt ve yan veya ana firma veya şubeleriyle, mal ve hizmet alışverişi ile üzerindeki vergi yükünü azaltmak amacıyla uyguladığı fiyat şeklinde açıklanabilir<sup>63</sup>. Dolayısıyla amaç vergi matrahını erozyona uğratmak olduğu için kanunen kabul edilmeyen gider niteliğine sahip olmaktadır.

##### **2.1.1.11.5.1. Genel Olarak**

Transfer fiyatlandırması konusunda ilk düzenleme 1954 yılında çıkarılan bir yasa ile Amerika Birleşik Devletleri'nde yapılmıştır. ABD'de transfer fiyatlandırması, Yurt içi Gelirler Yasası'nın (Internal Revenue Code) 482' nci maddesinde düzenlenmiştir. Bu hüküm gereğince, eğer IRS\* ( ABD Gelir İdaresi ) belirlenen fiyatın vergiden kaçınma amacıyla oluşturulduğuna inanırsa, transfer fiyatlandırması uygulamalarına müdahale edebilmektedir. IRS transfer fiyatlarını emsal gösterme kuralı ile firmalar arasındaki işlemlerde uygulanan fiyatların, benzer mal ve hizmetler için firma dışındakiler tarafından uygulananlarla aynı seviyeye getirme yetkisine sahiptir. Daha sonra OECD bu konuyu ilk kez 1974 yılında ele almış ve bugüne kadar revize ederek geliştirdiği sistem bizim ülkemizde de örnek olarak alınmıştır<sup>64</sup>.

Transfer fiyatlandırması yöntemi küreselleşmenin yarattığı çok uluslu şirketlerin, uluslar arası düzeyde yapmış oldukları vergi manipülasyonlarını önlemek için OECD'nin geliştirdiği bir vergi güvenlik önlemidir<sup>65</sup>.

---

<sup>62</sup> BIYIK, KIRATLI, s. 467.

<sup>63</sup> Selahattin TUNCER, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Yaşanan Kaos", Yaklaşım Dergisi, Şubat 2008, Sayı: 182.

\* Internal Revenue Service.

<sup>64</sup> KILDİŞ, s. 89.

<sup>65</sup> Selahattin TUNCER, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Yönteminin Genel Eleştiri ve Değerlendirmesi", Yaklaşım, Haziran 2008, S. 186.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtıldığı tespit edilen kazancın kar payının bir başka kuruma aktarılmış olması durumunda bu kazancın iştirak kazancı olarak değerlendirileceği belirtilmiştir. Bu düzenleme, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinde yer alan "İştirak Kazancı İstisnası" uygulamasına paralel bir düzenlemedir<sup>66</sup>.

Transfer fiyatlandırmasından bahsedebilmek için bir işletme veya organizasyonun kendine bağlı birimlere emsal bedel üzerinden satış yapıyor olması ve bunun yanında birbirine bağlı birimler arasında uygulanan fiyatın emsal bedelden farklı olması gerekir.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesiyle sistemimize giren transfer fiyatlandırması uygulamasından sonra Gelir Vergisi Kanunu'nun 41'inci maddesinin (5) nolu bendinde düzenleme yapılmış ve bu müessese gelir vergisine de taşınmıştır. Gelir Vergisi Kanunu'nda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı müessesesi sadece ticari kazançlar için düzenlenmiştir. Diğer gelir unsurları için transfer fiyatlandırması uygulaması bulunmamaktadır<sup>67</sup>. Gelir Vergisi Kanunu'nun 41'inci maddesinin (5) nolu bendinde ki hüküm şu şekildedir; "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.

Bu hüküm ile, işletmeden çekilmiş sayılan değerlerin emsal bedelinin işletmenin hasılatına eklenmesini öngören ve ticari kazancın tespitinin, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonundaki ve başındaki değerler arasındaki müspet fark olduğu işletmeden çekilen değerlerin bu farka ilave olunacağı yönündeki Gelir Vergisi Kanunu'nun 38'inci maddesi hükmü ile de paralellik sağlanmıştır<sup>68</sup>. Yeni düzenleme ile uluslar arası standartlara uygun objektif kriterler getirilmiş ve uygulamaya işlerlik kazandırılmıştır.

---

<sup>66</sup> Cevdet Okan BAHAR, "Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Düzenlemelerde Ayrık ve Çelişkili Hükümler", Yaklaşım, Şubat 2008, S: 182.

<sup>67</sup> İbrahim GÜLER, "Gelir Vergisi Kanunu'nda Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı", E-Yaklaşım, Temmuz 2007, S: 48.

<sup>68</sup> BIYIK, KIRATLI, s. 468.

Örtülü kazanç dağıtımının belki de en önemli unsuru olarak kabul edilebilecek konu, emsal bedelin tespitidir. Emsallere uygun fiyat ya da bedel tespitinde temelde üç yöntem uygulanmaktadır. Bu yöntemler: Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi ve yeniden satış fiyatı yöntemi olarak sayılabilir. Bu yöntemler; “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Kararda” anlatılmıştır<sup>69</sup>.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesine göre “Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinde mal ve hizmet alım ya da satımında bulunurlarsa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır”. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı uygulaması işletmeyle sıkı ilişki içinde olabilecek kişilerin, emsallere uygun olmayan fiyatlarla işlem yapmak suretiyle birbirlerine kazanç aktarabilecekleri genel kabulü üzerine, bu kazanç aktarımının, işlem fiyatlarının emsallere uygun hale getirilmesi ile engellenebileceği öngörüsüne dayanmaktadır<sup>70</sup>.

#### **2.1.1.11.5.2.İlişkili Kişiler**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinin birinci fıkrasının (4) numaralı bendinde ilişkili kişiler, 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,
- olarak sayılmıştır.

Maddede yer alan kavramlar 22/11/2001 tarihli ve 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nda tanımlanmıştır. Bu Kanunun;

- 17. maddesine göre, biri diğerinden gelen kişiler arasındaki hısımlık üstsoy-altsoy hısımlığı, biri diğerinden gelmeyip, ortak bir kökten gelen kişiler arasındaki hısımlık ise yansoy hısımlığıdır. Aynı maddede yer

---

<sup>69</sup> 2007/12888 no'lu Bakanlar Kurulu Kararı, 06.12.2007 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>70</sup> TUNCER, a.g.m.

alan düzenlemeye göre kan hısımlığının derecesi, hısımları birbirine bağlayan doğum sayısı belli olmaktadır.

- 18. maddesine göre eşlerden biri ile diğer eşin kan hısımları, aynı tür ve dereceden kayın hısımları olmakta, kayın hısımlığı, kendisini meydana getiren evliliğin sona ermesiyle ortadan kalkmamaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 41'inci maddesinin birinci fıkrasının 1 ila 4 numaralı bentlerinde yazılı olanlar, örtülü kazanç uygulaması dışındadır. Zira bu bentlerde teşebbüs sahibinin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin hükümler yer almaktadır ve bu bentlerde yer alan işlemlerin gerçekleşmesi halinde emsal kıyaslaması yapılmaksızın işlem bedelinin tamamı kanunen kabul edilmeyen gider kabul edilerek matraha eklenecektir. Halbuki örtülü kazanç kabul edilen bir ödemede sadece emsal tutarı aşan kısım, kanunen kabul edilmeyen gider olarak addolunacaktır.

#### **2.1.1.11.5.3.Emsallere Uygunluk İlkesi ve Bu İlkeye Aykırı Olabilecek İşlemler**

Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder. Emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kağıtlar olarak saklanması zorunludur (KVK md. 13/3).

Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinin birinci fıkrasının (4) numaralı bendinde, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olabilecek işlemler mal veya hizmet alım ya da satımı işlemleri olarak belirlendikten sonra, aşağıdaki işlemlerin her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirileceği hükme bağlanmıştır;

- İmalat işleri
- İnşaat işleri
- Kiralama işlemleri
- Kiraya verme işlemleri
- Ödünç para alınması
- Ödünç para verilmesi



- İkramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler.

Görüldüğü gibi maddede emsallerine uygunluk ilkesine aykırı olabilecek işlemler son derece geniş olarak sayılmış, emsallerine uygunluk ilkesine aykırı olabilecek hiçbir işlem kapsam dışında bırakılmamıştır.

Emsallere uygun fiyat veya bedele ulaşmak için öncelikle iç emsal kullanılacak, bu şekilde kullanılacak fiyat veya bedelin bulunmaması ya da güvenilir olmaması halinde dış emsalin karşılaştırmada esas alınması gerekecektir. Bu bağlamda, toplam satışların düşük bir oranının ilişkili olmayan kişilerle yapılmış olması tespit edilecek iç emsalin güvenilir olmamasına örnek olarak verilebilir<sup>71</sup>.

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

Transfer fiyatlandırması sonucunda örtülü olarak dağıtılan kazanç, şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibariyle dağıtılmış kar payı veya dar mükellefler için de ana merkeze aktarılan tutar sayılmaktadır<sup>72</sup>. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç varsayımı altında elde edilen kazanç GVK açısından alacak faizi sayılacaktır<sup>73</sup>.

İlişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı işlem yapıldığı hesap döneminde veya dönemin kapanış aşamasında işletme sahiplerince fark edilip düzeltilebilir ya da bu durum daha sonra vergi incelemesi sırasında ortaya çıkarılabilir. Hesap döneminin sonuna kadar tespit edilen işlemler için karşılıklı olarak yıllık kazanç beyanlarının oluşan fark dikkate alınarak yapılması ile dönem içinde verilen katma değer vergisi, geçici vergi ile stopaj vergileri beyanlarının düzeltilmesi gerekecektir. İlişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı işlem yapıldığı vergi incelemesi sırasında tespit edilmişse, işletme aleyhine oluşan fark

<sup>71</sup> Onur ELELE, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Emsallere Uygunluk İlkesi ve Karşılaştırılabilirlik Analizine İlişkin Değerlendirmeler", **Yaklaşım**, Şubat 2008, S:182.

<sup>72</sup> Doğan ŞENYÜZ, Açıklamalı ve Yorumlu Kurumlar Vergisi Kanunu, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2007, s. 54.

<sup>73</sup> Özgür BİYAN, "Türk Vergi Hukukunda Yeni Bir Boyut: Transfer Fiyatlandırması", **E-Yaklaşım**, Ağustos 2007, S: 49.

için tarhiyat yapılacak; bu fark ilişkili kişi tarafından gelir veya kurumlar vergisi matrahının hesabında dikkate alınmış ise, ilişkili kişinin vergilendirme işlemleri de buna göre düzeltilecektir<sup>74</sup>.

#### **2.1.1.12. Her Türlü Para Cezaları ve Vergi Cezaları ile Teşebbüs Sahibinin Suçlarından Doğan Tazminatlar**

Vergi kanunlarının indirim konusu yapılması noktasında müsaade ettiği giderler işletmenin faaliyetine ve işin idamesine bağlı olarak yapılan giderlerdir. Bu nedenle kanunlara aykırı eylemlerden kaynaklanan ceza hüviyetine sahip unsurların indirim konusu yapılması kesinlikle mümkün olmamaktadır.

##### **2.1.1.12.1. Genel Olarak**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinde, her türlü para cezaları, vergi cezaları ve teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatların gider olarak kabul edilmeyeceği öngörülmüştür.

Benzer bir düzenleme de aynı kanunun 90. maddesinde yer almakta olup, söz konusu maddede, gelir vergisi ile diğer şahsi vergiler ve her ne şekilde olursa olsun vergi cezaları ve para cezaları, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizlerin, gelir vergisi matrahından ve gelir unsurlarından indirilemeyeceği hükme bağlanmıştır.

Her ne kadar Gelir Vergisi Kanunu'nun 90. maddesinde şahsi vergilerle ilgili düzenleme, 41. maddenin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinde ise 40. maddenin (6) numaralı bendine göre gider kaydedilen vergilerle ilgili cezalar düzenlenmişse de, her iki düzenlemede bazı mükerrer hükümlerin de olduğu görülmektedir. Örneğin, para cezaları, her iki madde kapsamına da girmektedir ve gider olarak kabul edilmemektedir.

Aşağıda 41. maddenin (6) numaralı bendine göre gider olarak indirilemeyen ödemeler kısaca açıklanacaktır.

---

<sup>74</sup> M. Emin AKYOL, "Ticari Faaliyette İlişkili Kişilerle Yapılan İşlemlerde Emsallere Uygunluk İlkesine Uyulması Zorunluluğu", Vergi Dünyası, Mayıs 2007, S: 309.

#### **2.1.1.12.2. Para Cezaları**

Yükümlülerin şahsi kusurundan ve kanunlara aykırı fiillerinden kaynaklanan her türlü para cezaları ticari kazancın tespitinde gider olarak kaydedilemez. Buna en iyi örnek trafik cezaları gösterilebilir.

#### **2.1.1.12.3. Vergi Cezaları**

Yükümlülerin vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden doğan vergi cezaları ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılamaz.

Vergi cezaları esas olarak, Vergi Usul Kanunu uyarınca ödenen vergi ziyaı cezası, usulsüzlük cezası ve özel usulsüzlük cezası ile Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 41. maddesi gereğince ödenen cezalardır.

#### **2.1.1.12.4. Teşebbüs Sahibinin Suçlarından Doğan Tazminatlar**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendine göre, akitlerde ceza şartı olarak yer alan tazminatlar hariç olmak üzere, teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatların gider kaydedilmesi mümkün değildir.

Bu hüküm 40. maddenin (3) numaralı bendinde yer alan ve işle ilgili olmak koşuluyla mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatların, ticari kazancın tespitinde gider kaydedilemeyeceğini öngören düzenlemeyle paralellik arz etmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. ve 41. maddelerinde yer alan bu iki hükmün birlikte değerlendirilmesinde, işle ilgili olarak mukavelenameye, ilama veya kanun emrine istinaden ödense dahi, işletme sahibinin kusurundan kaynaklanan tazminatların gider kaydedilemeyeceği ortaya çıkmaktadır.

Düzenlemede yer alan teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlar, teşebbüs sahibinin ceza kovuşturmasını gerektiren bir fiili nedeniyle ödenen

tazminatlar olarak kabul edilmektedir. İşletme sahibinin ceza kovuşturmasını gerektirmeyen, ticari hayatın normal akışı içerisinde işlenen bütün suçlar nedeniyle ödenen tazminatlar bu kapsamda düşünülmemelidir.

Danıştay Dördüncü Dairesi bir kararında, basın yayın alanını düzenleyen mevzuatın, herhangi bir ceza kovuşturmasına konu teşkil etmeksizin salt haber niteliğindeki yayınlar dolayısıyla kişilerin hukukunu kurduğunu belirterek, teşebbüs sahibinin ceza kovuşturmasına tabi bir suçundan bahsedilemediği durumda, hukuk mahkemesince hükmedilen tazminatın gider kaydedilebileceğine karar vermiştir<sup>75</sup>.

İşletme sahibinin kusuru nedeniyle gider yazılamayacak tazminatlar hakkında Maliye Bakanlığı özetlerinde ve yargı kararlarında yer alan bazı örnekler aşağıdaki gibidir:

- Kanunların aradığı niteliklere sahip olmadığı halde işletme sahiplerince istihdam edilen sürücünün neden olduğu kaza ile ilgili olarak ödenen tazminat.
- Kanunlar gereği trafiğe çıkması yasak olan bir aracın kazaya sebebiyet vermesi nedeniyle ödenen tazminat.
- Ağır ve Tehlikeli İşler Tüzüğüne aykırı hareketi nedeniyle 18 yaşından küçük işçinin uğradığı kazadan dolayı mahkeme kararına dayanılarak ödenen tazminat.
- İşyerinde gerekli tedbirleri almamak suretiyle sebebiyet verilen iş kazası nedeniyle ödenen tazminat.
- Çalışmakta iken meslek hastalığı veya geçirdiği iş kazası sonucu emekliye ayrılan işçiler ve bunların ölümünü müteakip de varisleri tarafından açılan davalarla ilgili olarak verilen kararlarda müessesenin kusurlu bulunarak tazminat ödemeye hükmolunması durumunda, mahkeme kararına göre işçilere ödenen tazminatın müessesenin kusurlu bulunduğu orana tekabül eden kısmı.

---

<sup>75</sup> Danıştay Dördüncü Dairesinin 22/09/1987 tarih ve E.1985/1622 K.1987/2581 sayılı kararı, Danıştay Dergisi, Yıl 18, S: 70-71, s. 170.

### **2.1.1.13. Alkol ve Alkollü İçkilerle Tütün ve Tütün Mamüllerine İlişkin Reklam Giderleri**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinin birinci fıkrasına 3571 sayılı Kanun'un 25. maddesiyle eklenen (7) numaralı bent hükmü ile her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin %50'sinin gider kabul edilmemesi öngörülmüştür. Bent hükmünde Bakanlar Kurulu'na bu oranı sıfıra kadar indirme ve %100'e kadar artırma yetkisi verilmiştir.

Bakanlar Kurulu düzenlemenin verdiği yetkiyi 24/10/1990 tarih ve 90/1081 sayılı kararla kullanmış ve oranı %sıfır olarak belirlemiş ve bu karar 1990 yılı kazançlarına da uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir. Diğer bir anlatımla, Bakanlar Kurulu'nun bu kararıyla birlikte yukarıda bahsedilen ilan ve reklam giderlerinin indirim konusu yapılabilmesi meşru hale gelmiştir. Ancak 2008 yılında oluşturulan yeni düzenlemeyle buna son verilmiştir. Söz konusu düzenlemeye ilişkin açıklama aşağıdaki gibidir:

03.01.2008 tarihli ve 5727 sayılı Tütün ve Mamullerinin Zararlarının Önlenmesine Dair Kanunda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun beşinci maddesiyle 4207 sayılı Tütün Mamullerinin Zararlarının Önlenmesine Dair Kanunun dördüncü maddesinde yapılan değişiklikle\* Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinin (7) nolu bendinde belirtilen ilan ve reklam giderlerinin gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak hesaplara dahil edilmeyeceği hükmüne bağlanmıştır. Bahsi geçen hükmün yayım tarihinden itibaren dört ay sonra yürürlüğe gireceği belirtilmiştir. Bu sebeple 19.05.2008 tarihinden itibaren hüküm yürürlüğe girmiştir. Ancak Kanunun tütün ve tütün mamullerinin zararları ile ilgili olması sebebiyle alkollü içkilerle ilgili reklamları da kapsayıp kapsamayacağı konusunda bir tereddüt oluşmuştur. Anayasamızın 73. maddesi 3. fıkrasında açıkça zikredilen "vergiler kanunla konular, değiştirilir ve kaldırılır" hükmü 2 seri nolu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği ile uyum sağlamamaktadır. Çünkü bu tebliğde kıyas yapılarak kanunilik ilkesine aykırı bir düzenleme getirilmiş ve 4207 Sayılı Kanun'da zikredilmeyen "her türlü alkol, alkollü içkiler" de uygulama kapsamına alınmıştır.

Tebliğin anılan hükmünün iptali istemiyle Danıştay'da yürütmenin durdurulması talebiyle dava açılmıştır. Danıştay 4. Dairesi, 4207 Sayılı Kanun'un amacı ve gerekçesini dikkate alarak dava konusu düzenlemenin sadece tütün ve

tütün ürünlerine yönelik olarak düzenlendiği yönünde karar vermiştir. Karar şu şekildedir; “Tamamen tütün ve tütün mamullerine yönelik düzenlemeler içeren bir kanunda yer alan kısıtlamanın alkol ve alkollü içkileri kapsama alacağı düşünülemez. Bu nedenle, dava konusu düzenlemenin 4. ve 6. paragraflarında alkol ve alkollü içkilere ait ilan ve reklam giderlerinin de kısıtlama kapsamında olduğunun belirtilmesinin açıkça hukuka aykırı olduğu sonucuna varılmıştır”.

#### **2.1.1.14. İşletmenin Faaliyet Konusuyla İlgili Olmayan Araçlara İlişkin Gider ve Amortismanlar**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinin (8) numaralı bendine göre, kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz, uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayan giderleri ve amortismanlarının, ticari kazancın tespitinde dikkate alınması mümkün değildir.

Düzenlemede dikkat çeken bazı konular aşağıdaki gibidir:

- Düzenleme açısından sayılan taşıtların işletmeye kayıtlı olmasının veya kiralanmış olmasının bir önemi yoktur.
- Düzenleme işletmenin asıl faaliyet konusu ile ilgili olmayan araçları kapsamaktadır. İşletmenin asıl faaliyet konusu, şirket sözleşmesine göre değil, fiilen yapılan faaliyetlere göre belirlenir. Örneğin, bir şirket, şirket sözleşmesinde turizm faaliyeti sayılmış olsa bile fiilen bu faaliyeti yürütmediği bir durumda, aktifine dahil yata ilişkin giderleri ve amortismanları indirim konusu yapamaz. Ayrıca, bu yatın devamlılık arz etmeyecek tarzda turistlerin gezdirilmesinde kullanılması durumunda bile, bu durum yatın şirketin esas faaliyeti ile ilgili olduğu anlamına gelmez<sup>76</sup>.
- 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. Her iki durumda da bu taşıtlara ait giderler indirim konusu yapılamaz.

---

<sup>76</sup> 180 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr), (Erişim; 20.02.2011).

### **2.1.1.15. Basın Yoluyla İşlenen Filer Nedeniyle Ödenen Tazminatlar**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesine 4756 sayılı Kanun'la eklenen (10) numaralı bent ile, basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminatların, ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılamayacağı hükme bağlanmıştır.

### **2.1.2. İŞLETME HESABI ESASINA GÖRE TİCARİ KAZANCIN TESPİT EDİLMESİ**

Vergi Usul Kanunu'nun 176 ve 177. maddeleri hükümleri çerçevesinde ikinci sınıf tüccarlar işletme hesabı esasına göre defter tutarlar. Kimlerin ikinci sınıf tüccar olarak kabul edileceği V.U.K.'nin 178. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre, birinci sınıf tüccar ölçülerinin altında kalanlar, Kurumlar Vergisi mükelleflerinden işletme hesabı esasına göre defter tutmalarına Maliye Bakanlığı'nca izin verilenler ile, yeni işe başlayan tüccarlar yıllık iş hacimlerine göre sınıflandırılınca kadar ikinci sınıf tüccar sayılırlar.

Ticari Kazancın işletme hesabı esasına göre tespitine ilişkin düzenlemelere G.V.K.'nin 39. Maddesinde yer verilmiştir. Söz konusu kanun maddesinin düzenlemelerine göre "işletme hesabı esasına göre ticari kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler arasındaki müspet farktır."

Yine anılan kanun maddesinin devam eden fıkralarının hükmüne göre; elde edilen hasılat, tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları; giderler ise, tediyeye olunan ve borçlanılan meblağları ifade eder. Emtia alım-satımı ile uğraşanlarda ticari kazancın bulunması için hesap dönemi sonundaki emtia mevcudunun değeri hasılatla, dönem başındaki emtia mevcudunun değeri ise giderlere ilave olunur.

Ticari kazancın bu şekilde tespit edilmesi sırasında Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanun'un 40 ve 41. maddeleri hükümlerine uyulur.

#### **2.1.2.1. İşletme Hesabı Defteri**

İşletme hesabı esasında işletme hesabını ihtiva eden tek ve basit bir defter tutulur. Bu deftere kaydedilecek işlemlere ilişkin düzenlemelere V.U.K.'nun 194. maddesinde yer verilmiştir.

İşletme hesabının sol tarafını gider sağ tarafını hasılat kısmı teşkil eder. Defterin gider kısmına, satın alınan mallar veya yaptırılan hizmetler karşılığında ödenen veya borçlanılan paralar ve işletme ile ilgili diğer bütün giderler, hasılat kısmına, satılan mal bedeli veya yapılan hizmet karşılığı olarak tahsil edilen paralarla tahakkuk eden alacaklar ve işletme faaliyetlerinden elde edilen bütün hasılat kaydolunur.

Gayrimenkuller ve tesisat gibi amortisman tabi olan kıymetler işletme hesabına intikal ettirilmez. Ancak kaydı tutulmak şartıyla bu kıymetler üzerinden ayrılan amortismanlar gider kaydolunabilir. Gider ve hasılat kayıtlarının, sıra numarasını, kayıt tarihini, işlemin türünü ve tutarı içermesi gerekmektedir<sup>77</sup>

### **2.1.2.2. İşletme Hesabı Esasında Envanter**

İşletme hesabı esasına göre defter tutanlardan emtia üzerine iş yapanlar, emtia envanteri çıkarmaya mecburdurlar. Emtiaya, satmak maksadıyla alınan veya imal edilen mallarla iptidai\* ve ham maddeler ve yardımcı malzeme dahildir. Emtia envanteri, işlemlere ait kayıtlarla karşılaştırılmamak şartıyla yeniden işe başlama halinde işletme defterinin boş tarafına, müteakiben de her hesap dönemi kapandıktan sonra işlem kayıtlarını takip eden sayfalara yazılır. İsteyenler ayrı bir envanter defteri tutarak emtia envanterlerini bu deftere kaydedebilirler.

### **2.1.2.3. İşletme Hesabı Özeti**

İşletme hesabı esasına göre defter tutanlar her hesap döneminin sonunda işletme hesabı özeti çıkarırlar. İşletme hesabı özetine aşağıdaki maddeler birer kalemde ayrı ayrı yazılır.

---

<sup>77</sup> YALÇIN, s. 71.

\* İptidai: Gelişmemiş, işlenmemiş anlamında kullanılan bir terimdir. [www.uludagsozluk.com](http://www.uludagsozluk.com), (erişim; 01.09.2010).



#### **Gider Tablosuna;**

- Çıkarılan envantere göre hesap dönemi başındaki emtia mevcudunun değeri,
- Hesap dönemi zarfında satın alınan emtianın değeri ile yapılan bilimum giderler.

#### **Hasılat Tablosuna;**

- Hesap dönemi zarfında satılan emtianın değeri ile hizmet karşılığı ve sair suretle alınan paralar,
- Çıkarılan envantere göre hesap dönemi sonundaki emtia mevcudunun değeri.

Hesap özeti, işletme defterinin bir toplamıdır. İşletmeyle ilgili bütün maliyet unsurları ve giderlerle her türlü hasılat bu tabloda gösterilir. Hasılatla maliyet ve giderler arasındaki fark dönemin faaliyet sonucu (kar-zarar) gösterir.

#### **2.1.2.4. İşletme Hesabı Esasında Ticari Kazancın Tespitinde Diğer Hususlar**

Vergi Usul Kanunu'nun 328. maddesine göre, amortismanla tabi malların satılması halinde, bu satıştan doğan kar ve zarar hasılat veya gider olarak işletme defterine kaydolunur.

İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler V.U.K.'nin 322. maddesi hükmüne giren değersiz alacakları gider kaydetmek suretiyle yok ederler.

Ticari kazançları işletme hesabı esasına göre tesbit edilen mükellefler vergi kanunlarında yer alan bazı özel müesseselerden yararlanamazlar. Örneğin, reeskont uygulaması, azalan bakiyeler usulünde amortisman, şüpheli alacaklar ve yenileme fonu gibi<sup>78</sup>.

#### **2.2. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN KAZANCIN TESPİTİ**

---

<sup>78</sup> YALÇIN, s. 72.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6. maddesine göre safi kurum kazancı, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerine göre belirlenir. Zirai faaliyet yapan kurumların bu faaliyetlerinden elde edilen kazançlarının tespitinde ayrıca Gelir Vergisi Kanunu'nun 59. maddesinin son fıkrası hükmü dikkate alınır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 22. maddesine göre, dar mükellefiyete tabi kurumların kazançlarının ticari veya zirai kazanç dışındaki kazançlardan ibaret olması durumunda, bunların kazançları Gelir Vergisi Kanunu'nun bu kazanç ve iratların tespiti hükümlerine göre belirlenir. Örneğin; dar mükellefiyete tabi kurumun kazancının gayrimenkul kirasından ibaret bulunması halinde kurumlar vergisi matrahı Gelir Vergisi Kanunu'nun gayrimenkul sermaye iradı hükümlerine göre belirlenir.

Kurumlar "Bilanço Esası" ve "İşletme Hesabı Esası"na göre defter tutabileceklerdir. Fakat iki esas bakımından kazancın tespitine ilişkin farklılıklar söz konusu olabilecektir.

### **2.2.1. BİLANÇO ESASI'NA GÖRE KURUM KAZANCININ TESPİT EDİLMESİ**

Bu açıklamalara göre kurum kazancı esas olarak, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerine göre belirlenmektedir. Kurumlar vergisi mükellefleri kural olarak bilanço esasında defter tutan kurumlardan olduğundan, bunların kazançlarının Gelir Vergisi Kanunu'nun bilanço esasında ticari kazancın tespiti hükümlerine göre belirlenmesi gerekir. O nedenle çalışmanın bu kısmında, daha önce işlendiği için Gelir Vergisi Kanunu'nun ilgili hükümlerine ve kazancın işletme hesabı esasına göre tespitine yer verilmeyecektir.

Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre ticari kazanç hesaplandıktan sonra, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinde sayılan indirilebilir giderlerin ve 11. ve 12. maddelerinde yer alan indirilemeyen giderlerin ayrıca dikkate alınması gerekir.

Bu açıklamalara göre kurumlar vergisi matrahının belirlenmesinde sırasıyla aşağıdaki işlemler yapılır:

- Dönem sonu ve dönem başı öz sermaye tutarları dikkate alınarak öz sermaye farkı hesaplanır.
- Dönem içinde işletmeden çekilen değerler farka ilave edilir. İşletmeye ilave olunan değerler farktan çıkartılır.
- Bu işlemler sırasında Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ilişkin hükümleri ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8., 11., ve 22. maddeleri hükümleri dikkate alınır.
- Kurumlar Vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 9. ve 10. maddelerinde yer alan indirimler yapılır.

#### **2.2.1.1. Kurumlar Vergisi Kanunu 8. Madde Kapsamında Kanunen İndirimi Kabul Edilen Giderler**

GVK.'nın 40. maddesi esas alınmakla birlikte Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinde de ilave olarak Safi Kurum Kazancının tespiti için indirim konusu yapılabilecek birtakım gider unsuru sayılmıştır. Şimdi aşağıda bunlara değinilmeye çalışılacaktır.

##### **2.2.1.1.1. Menkul Kıymet İhraç Giderleri**

Menkul kıymetlerin ihraç giderlerinin kurum kazancından indirim konusu yapılmasına ilişkin yasal düzenlemeler KVK'nun 8. maddesinde yer verilmiştir.

Buna göre ihraç edilen menkul kıymetlere ilişkin tüm giderler hasıllattan indirilebilecektir. Maliye Bakanlığınca yayımlanan 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde menkul kıymet ihraç giderleri olarak aşağıdaki giderler sayılmıştır. Bunlar:

- Senetlerin kağıt ve basım giderlerini,
- Mahkeme, noter ve diğer tasdik ve tescil giderlerini,
- Damga vergisini ve ihraç dolayısıyla ödenen sair harç ve resimleri,

- İhraç dolayısıyla bankalara verilen komisyonları,
- Hisse ve tahvil senetlerinin borsaya kaydı için yapılan giderleri
- Ve bunlara benzer diğer türlü giderler den oluşmaktadır.

Yukarıda sayılan giderler Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin (1) numaralı bendi veya Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi hükümleri çerçevesinde de indirimi mümkün olan giderlerdir. Ancak kurumlara özgü olan ve kazancın elde edilmesi veya devam ettirilmesiyle ilgisinin kurulmasında olabilecek tereddütler ve sayılan giderlerin kuruluş ve örgütlenme gideri niteliğinde olup olmadığı konusundaki olası belirsizlik nedeniyle ayrı bir bent olarak düzenlenmiştir.

#### **2.2.1.1.2. Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinin 1-b bendinde kuruluş ve örgütlenme giderlerinin kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabileceği belirtilmiştir<sup>79</sup>.

Ayrıca yine Vergi Usul Kanunu'nun 282. ve 326. maddelerinde de kuruluş ve örgütlenme giderlerine ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Söz konusu kanun maddeleri aşağıdaki gibidir<sup>80</sup>.

“Madde 282- Kurumlarda aktifleştirilen ilk tesis ve taazzuv giderleri mukayyet değeri ile değerlendirilir.

Bu değer, ilk tesis ve taazzuv için yapılan giderlerden fazla olamaz.

Kurumun tesis olunması veya yeni bir şubenin açılması veyahut da işlerin devamlı bir surette genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir kıymet iktisap olunmayan giderler bu cümledendir.

---

<sup>79</sup> BİLİCİ, Nurettin, **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2008, s. 224.

<sup>80</sup> YALÇIN, s. 745.

İlk tesis ve taazzuv giderlerinin aktifleştirilmesi ihtiyaridir.

Gerçek veya tüzel kişilerde peştemallıklar da mukayyet değeriyle değeriştir.”

“Madde 326- Kurumların aktifleştirdikleri ilk tesis ve taazzuv giderleri ile peştemallıklar mukayyet değeri üzerinden eşit miktarlarda ve beş yıl içinde itfa olunur.”

Dikkat edileceği üzere kuruluş ve örgütlenme giderlerinden ne anlaşılması gerektiğine VUK'nun 282. maddesinde de yer verilmiştir. Buna göre “Kurumun tesis olunması veya yeni bir şubenin açılması veyahut da işlerin devamlı surette genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir kıymet iktisap olunmayan giderler “ kuruluş ve örgütlenme gideridir.

#### **2.2.1.1.2.1. Kuruluş ve Örgütlenme Giderlerinin Kapsamı**

Kuruluş ve örgütlenme giderlerinin kapsamı konusunda bu güne kadar en geniş açıklama 182 Yayın Sıra Numaralı Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu kararında yapılmış olup, bu karar çerçevesinde işletmelerin kuruluşu ve faaliyetlerine devamı sırasında yapılan kuruluş ve örgütlenme giderleri aşağıda sayılmıştır<sup>81</sup>.

##### **2.2.1.1.2.1.1. İşletmenin Kuruluşu Sırasında Yapılan Kuruluş Giderleri**

- İş ve piyasa etüdü ile proje ve fizibilite raporunun hazırlanması ile ilgili giderler
- Şirket esas mukavelesinin düzenlenmesi için yapılan giderler
- Kuruluşun gerçekleştirilmesi için yapılan seyahat giderleri
- Aynı sermaye konulması halinde ilgili iktisadi kıymetlerin değerlemesine ilişkin giderler
- Kuruluş genel kurulu toplantısı için yapılan giderler
- Hisse senedi ihraç giderleri

---

<sup>81</sup> BIYIK, KIRATLI, s. 728.

- Hisse senedi basım giderleri
- Mahkeme, noter ve diğer tasdik ve tescil giderleri
- Damga vergisi
- İhraç dolayısıyla ödenen sair harç ve resimler
- İzahname ve broşür giderleriyle ilan ve reklam giderleri
- Hisse senetlerinin satışı için ödenen komisyonlar
- Hisse senetlerinin borsaya kaydı için yapılan giderler
- Kuruluşla ilgili diğer giderler

#### **2.2.1.1.2.1.2. Faaliyeti Devam Eden İşletmelerde Kuruluş Giderleri**

- Esas sermayenin arttırılması için yapılan giderler (hisse senedi çıkarma giderleri dahil)
- Tahvil çıkarma giderleri
  - Tahvil çıkartılmasına karar vermek için yapılan genel kurul toplantısı giderleri
  - Genel kurul kararının tescil ve tasdik giderleri
  - Tahvillerin kağıt ve basım giderleri
  - Tahviller için ödenen damga vergisi
  - İzahname, broşür ve reklam giderleri
  - Bankalara ödenen satış komisyonları
  - Yapılmış ise tahvil sahipleri genel kurulu toplantısı giderleri
  - Başa başın altında satış halinde verilen primler
- Yeni bir şube açılması için yapılan giderler
- Faaliyetin genişletilmesi veya değiştirilmesi için yapılan giderler

#### **2.2.1.1.2.1.3.Örgütlenme Giderleri**

- İşletmenin veya kurumun hukuki kuruluşunu tamamladığı andan normal faaliyetine başladığı ana kadar yapılan genel idare gideri niteliğindeki giderler<sup>82</sup>:
- İşçi ve personelin tedarik ve eğitim giderleri
- Tecrübe imalatı giderleri

---

<sup>82</sup> BIYIK, KIRATLI, s. 729.

- Yeni malların ve işletmenin tanıtılması için yapılan reklam ve tanıtma giderleri
- Kuruluş döneminde yapılan genel idare giderleri niteliğindeki giderler

Bu giderlerin kuruluş ve örgütlenme gideri olarak değerlendirilmesi için, bu giderlerin karşılığında bir sabit kıymet iktisap edilmemesi ve bunların mevcut sabit kıymetlerin maliyetine eklenmesi imkanının bulunmaması gerekir. Aksi takdirde bunların kuruluş ve örgütlenme gideri olarak değerlendirilmesi söz konusu olmayacaktır.

#### **2.2.1.1.2.2. Kuruluş ve Örgütlenme Giderleriyle İlgili Özellik Gösteren Durumlar**

- Kuruluş ve örgütlenme giderleri bir bütündür. İşletme yöneticileri aktifleştirme yönünde karar vermekle seçimlik hakkı bu yönde kullanmış sayılırlar. Kuruluş ve örgütlenme giderleri bir bütün olduğundan, işletmede bu giderlerin aktifleştirilmesi yönteminin seçilmesi halinde, bu nitelikteki giderlerin tamamının aktifleştirilmesi gerekir. Kısmen aktifleştirme mümkün değildir.
- Tecrübe imalatı giderleri, ilke olarak örgütlenme giderleri arasında yer almakla birlikte Türk Vergi Hukuku yönünden bu giderler karşılığında bozuk ve düşük kaliteli de olsa bir miktar mamul elde edilmesi bunların aktifleştirilmesine engel teşkil etmemektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 282. maddesinin açık hükmüne göre, karşılığında mamul elde edilen tecrübe imalatı giderlerinin aktifleştirilme imkanı bulunmamaktadır.
- Vergi uygulamasında sermaye şirketlerinin kuruluş sırasında sağlanan arazi gelirlerin (örn. Banka faiz gelirleri) kuruluş ve örgütlenme giderlerinin aktifleştirilmesi esas kabul edildiği takdirde maliyet düşürücü bir unsur olarak yapılan giderlerden düşülmesi imkanı bulunmamaktadır. Arazi gelirler ancak kuruluş ve örgütlenme giderlerinin yapıldıkları hesap döneminde gider yazılmaları halinde giderlerle mahsup edilebilir. Bu bakımdan aktifleştirme yöntemini kabul eden kurumlarda arazi gelirlerin elde edildikleri dönemin kazancı olarak beyan edilmesi zorunludur.

### **2.2.1.1.2.3. Kuruluş ve Örgütlenme Giderlerinin Amortismanı**

Vergi Usul Kanunu'nun 326. maddesine göre kuruluş ve örgütlenme giderleri eşit miktarlarda beş yıl içinde itfa edilir.

Kuruluş ve örgütlenme giderlerinin amortismanına esas değeri bu giderlerin kayıtlı değeridir.

Kuruluş ve örgütlenme giderlerinin amortismanına kurumun kuruluşunun tamamlandığı veya işletmenin fiilen ve tam olarak faaliyete geçtiği, tecrübe imalatı olan kurumlarda bunun sona erdiği hesap döneminden itibaren başlanır<sup>83</sup>.

Amortismanına başlanılan kuruluş ve örgütlenme giderlerinin kanunda belirlenen beş yıllık süre içinde eşit miktarlarda amortismanına tabi tutulması zorunludur.

Bu nedenle amortismanına tabi tutulmaya başlandıktan sonra bu usulden dönülemez. Başka bir deyimle amortisman ayrılması uygulamasından vazgeçilerek bakiye değer bir defada gider yazılamaz<sup>84</sup>.

### **2.2.1.1.3. Genel Kurul Toplantıları İçin Yapılan Giderler İle Birleşme, Devir, Bölünme, Fesih ve Tasfiye Giderleri**

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

Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre sermaye şirketlerinin genel kurulları adi veya fevkalade olarak toplanırlar. Adi toplantı her hesap devresi sonundan itibaren üç ay içinde en az yılda bir defa olur. Yılda birkaç kez kazançlarını dağıtan şirketlerde her dağıtım için, genel kurul toplantıya çağırılır.

Genel kurul, gerektiği durumlarda olağanüstü toplantıya çağırılır.

---

<sup>83</sup> Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonunun 24/04/1974 tarih ve 182 Yayın Sıra Numaralı kararı.

<sup>84</sup> Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonunun 24/04/1974 tarih ve 182 Yayın Sıra Numaralı kararı.



Kooperatiflerde de genel kurul, Kooperatifler Kanunu'nda öngörülen şekilde ve sürelerde toplanır.

Kurumların adi veya olağanüstü genel kurulları için yapılan;

- Toplantı salonu kirası,
- İlan giderleri,
- Posta giderleri,
- Tescil giderleri,
- Benzer giderler,

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi kapsamında gider kaydedilir.

Genel kurul üyelerinin genel kurula katılmak için yaptıkları giderler, kurumlarca karşılanırsa da gider kaydedilemez. Çünkü bu tür giderler, genel kurul yapan kuruma ait giderler olmayıp, ortakların sermayelerinin idaresi ile ilgili giderlerdir.

Genel kurul toplantılarında genel kurul üyelerinin ağırlanmaları ile ilgili giderler, belirli ölçüler içerisinde kalmak ve genel örf ve adetlere uygun temsil ve ağırlama gideri niteliğinin ötesine geçmemek koşuluyla gider kaydedilebilir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi kapsamında gider kaydedilebilecek bir diğer gider grubu, kurumların birleşme, devir, bölünme, fesih ve tasfiye giderleridir. Bu grupta gider kaydedilebilecek giderlere örnek olarak; birleşme, fesih ve tasfiyeyle ilgili tescil ve ilan giderleri, posta ve diğer haberleşme giderleri, toplantı salonu kira giderleri ve benzeri giderler sayılabilir.

#### **2.2.1.1.4. Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketlerde Komandite Ortağın Kar Payı**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendinde, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde komandite ortağın kar payı,

kurum kazancının tespitinde ayrıca hasılatın indirilecek giderler arasında sayılmıştır<sup>85</sup>.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 37. maddesinin üçüncü fıkrasında, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde komandite ortakların ortaklık karından aldıkları pay, bu ortaklar açısından şahsi ticari kazanç olarak tanımlanmıştır.

Buna göre sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde kurumlar vergisine tabi kurum kazancı, komanditer ortakların kar paylarından oluşmaktadır.

Bu amacı sağlamak üzere Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendiyle, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin komandite ortaklarına ait olan ve bu ortaklarca ticari kazanç olarak beyan edilmesi gereken kar paylarının kurum tarafından gider kaydedilmesi öngörülmüştür.

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin dönem sonuçlarının zararlı olması durumunda, söz konusu zarardan komandite ortaklara isabet eden kısım ortaklar tarafından, komanditer ortaklara isabet eden kısım ise sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket tarafından mahsup edilir.

#### **2.2.1.1.5. Katılım Bankalarının Katılma Hesabı Karşılığında Ödenen Kar Payları**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde, katılım bankalarının katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları, kurum kazancının tespitinde ayrıca hasılatın indirilecek giderler arasında sayılmıştır<sup>86</sup>.

Bu hükme göre katılım bankalarının katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları kurum kazancından indirilecek giderler arasında bulunmaktadır.

Öte yandan, katılım bankalarının faizsiz olarak kredi temin etmeleri karşılığında yaptıkları kar payı ödemeleri, finansman gideri niteliğinde olduğundan

---

<sup>85</sup> Mehmet Akif ÖZMEN, **Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyanname Rehberi**, Vergi Denetmenleri Derneği Yayını, Ankara 2008, s. 761.

<sup>86</sup> ÖZMEN, s. 761.

söz konusu giderlerin Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin (1) numaralı bendi uyarınca gider olarak dikkate alınabileceği tabidir.

Ayrıca, mükelleflerin katılım bankalarından sağladıkları bu nitelikteki krediler için hesapladıkları finansman giderleri de ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel gider mahiyetinde olduğundan, kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

#### **2.2.1.1.6. Sigorta ve Reasürans Şirketlerinde Bilanço Gününde Hükümü Devam Eden Sigorta Sözleşmelerine Ait Teknik Karşılıklar**

Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre matrahın tespitinde indirim konusu olabilecek diğer bir husus sigorta ve reasürans şirketlerine ait teknik ihtiyatlardır.

##### **2.2.1.1.6.1. Genel Açıklama**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinin (e) bendinde sigorta ve reasürans şirketlerinde bilanço gününde hükümü devam eden sigorta sözleşmelerine ait olan teknik karşılıkların kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabileceği hüküm altına alınmıştır. Bu teknik karşılıklar aşağıdaki gibidir<sup>87</sup>;

1) Muallak hasar ve tazminat karşılıkları; tahakkuk etmiş ve hesaben tespit edilmiş hasar ve tazminat bedelleri veya bu hesap yapılmamışsa hasar ve tazminatın ve bunlarla ilgili tüm masrafların tahmini değerleri ile gerçekleşmiş, ancak rapor edilmemiş hasar ve tazminat bedelleri ve bunlara ilişkin masraflardan, reasürör payı düşüldükten sonra kalan tutar ile saklama payına isabet eden muallak hasar karşılığı yeterlilik farklarından oluşur.

2) Kazanılmamış prim karşılıkları; yürürlükte bulunan sigorta sözleşmeleri için tahakkuk etmiş primlerden, komisyonlar düşüldükten sonra kalan tutarın gün esasına göre bilanço gününden sonraya sarkan kısmından, aynı esasa göre hesaplanan reasürör payının düşülmesinden sonra kalan tutardır. Ancak bu tutar, nakliyat emtia sigortalarında, yıllık primin komisyon düşüldükten sonraki

---

<sup>87</sup> YALÇIN, s. 765.

tutarından şirketlerin kendi saklama paylarında kalanının % 25'ini geçemez. Kazanılmamış prim karşılığının gün esasına göre hesaplanması mümkün olmayan reasürans ve retrosesyon işlemlerinde 1/8 yöntemi uygulanabilir.

3) Hayat sigortalarında matematik karşılıklar, her sözleşme üzerinden ayrı ayrı hesaplanır. Karşılıkların, gelirleri vergiden istisna edilmiş olan menkul kıymetlere yatırılan kısmına ait faiz ve kar payları, giderler arasında gösterilemez.

4) Dengeleme karşılığı; takip eden hesap dönemlerinde meydana gelebilecek tazminat oranlarındaki dalgalanmaları dengelemek ve katastrofik riskleri karşılamak üzere sadece deprem ve mühendislik sigorta branşlarında verilen deprem teminatı için hesaplanan dengeleme karşılıklarından oluşur.

5) Bir bilanço döneminde ayrılan sigorta teknik karşılıkları, ertesi bilanço döneminde aynen kara eklenir.

#### **2.2.1.1.6.2. Muallak Hasar ve Tazminat Karşılıkları**

Bu karşılıklar,

- Tahakkuk etmiş ve hesaben tespit edilmiş hasar ve tazminat bedelleri veya bu hesap yapılmamışsa hasar ve tazminatın ve bunlarla ilgili tüm masrafların tahmini değerlerinden reasürör payı düşüldükten sonra kalan tutar,
- Gerçekleşmiş ancak rapor edilmemiş hasar ve tazminat bedelleri ve bunlara ilişkin masraflardan, reasürör payı düşüldükten sonra kalan tutar,
- Saklama payına isabet eden muallak hasar karşılığı yeterlilik farklarından oluşmaktadır.

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

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

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

#### **2.2.1.1.6.3.Kazanılmamış Prim Karşılıkları**

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

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

Sigorta ve reasürans şirketlerine münhasır olmak üzere, kurum kazancından, anılan bent hükmüne istinaden karşılık ayrılabilmesi suretiyle istisnai bir uygulamaya yer verilmiştir. Buna göre, sigorta ve reasürans şirketlerinin, tahakkuk esasına göre tespit ettikleri kurum kazançlarından, kazanılmamış prim karşılıklarını ayrıca indirebilmeleri mümkün bulunmaktadır.

Örneğin; kesilen poliçe tutarının 100 birim, 2006'ya isabet eden gün sayısının 219, 2007'ye isabet eden gün sayısının 146, ödenen komisyonun da 20 birim olması halinde, kazanılmamış prim karşılığı (KPK):

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

Buna göre,

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

Dolayısıyla, 2006 yılı net geliri  $[100 - (20 + 32) = ] 48$  birim olacaktır.

2007 yılında ise 32 birim KPK gelire intikal ettirilecektir.

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

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

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

#### **2.2.1.1.6.4. Hayat Sigortalarında Matematik Karşılıklar**

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

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

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

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

3/6/2007 tarihli ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu'nun yürürlüğe girmesinden sonra sigorta şirketlerince deprem hasar karşılıkları adı altında karşılık ayrılmakta olup anılan Kanunla sigorta ve reasürans şirketlerince "Dengeleme karşılığı" adı altında yeni bir karşılık ayrılabilmesine imkan sağlamaktadır.

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

Buna göre, 1/1/2008 tarihinden itibaren uygulanmak üzere takip eden hesap dönemlerinde meydana gelebilecek tazminat oranlarındaki dalgalanmaları dengelemek ve katastrofik riskleri karşılamak üzere sadece deprem ve mühendislik sigorta branşlarında verilen deprem teminatı için hesaplanan dengeleme

karşılıklarının sigorta ve reasürans şirketlerince gider olarak dikkate alınabilmesi mümkün bulunmaktadır.

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

#### **2.2.1.1.6.5. Ayrılan Sigorta Teknik Karşılıklarının Ertesi Bilanço Döneminde Aynen Kar'a Nakledilmesi**

Bir bilanço döneminde ayrılan sigorta teknik karşılıklarının ertesi bilanço döneminde aynen kar'a nakledilmesi gerekmektedir.

#### **2.2.1.1.7. Geçmiş Yıl Zararlarının Mahsubu**

Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında kurumsallaşmayı teşvik amaçlı getirilen bir diğer düzenleme geçmişe dönük vukuu bulan faaliyet zararlarının safi kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilmesidir.

##### **2.2.1.1.7.1. Genel Açıklama**

Kurumların ticari faaliyetlerinden doğan zararları, sonraki dönemlerde doğan kazançlarından indirebileceklerdir. Söz konusu bu geçmiş yıl zararlarının mahsubuna ilişkin düzenlemelere Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 9. maddesinde yer verilmiştir. Anılan kanun maddesi aşağıdaki gibidir<sup>88</sup>:

(1) Kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek şartıyla aşağıda belirtilen zararlar indirim konusu yapılır:

a) Beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar.

---

<sup>88</sup> Ali UYSAL, Nurettin EROĞLU, **Kurumlar Vergisi Kanunu**, Sözkese Matbaacılık, Ankara 2008, s. 441.



Kanun'un 20. maddesinin birinci fıkrası çerçevesinde devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararları ile 20. maddenin ikinci fıkrası kapsamında gerçekleştirilen tam bölünme işlemi sonucu bölünen kurumdaki öz sermayesinin devralınan tutarını geçmeyen ve devralınan kıymetle orantılı zararların indirilmesinde aşağıdaki şartlar ayrıca aranır:

1) Son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması.

2) Devralınan kurumun faaliyetine devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam edilmesi.

Bu şartların ihlali halinde, zarar mahsupları nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için vergi ziyayı doğmuş sayılır.

b) Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili olanlar hariç olmak üzere, beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla yurt dışı faaliyetlerden doğan zararlar;

1) Faaliyette bulunulan ülkenin vergi kanunlarına göre beyan edilen vergi matrahlarının zarar dahil, her yıl o ülke mevzuatına göre denetim yetkisi verilen kuruluşlarca rapora bağlanması,

2) Bu raporun aslı ile tercüme edilmiş bir örneğinin Türkiye'deki ilgili vergi dairesine ibrazı,halinde indirim konusu yapılabilir.

Denetim kuruluşlarınca hazırlanacak raporun ekinde yer alan vergi beyanlarının, bilanço ve gelir tablosunun, o ülkedeki yetkili mali makamlarca onaylanması zorunludur. Faaliyette bulunulan ülkede denetim kuruluşu olmaması halinde, her yıla ait vergi beyannamesinin, o ülke yetkili makamlarından alınan birer örneğinin mahallindeki Türk elçilik ve konsoloslukları, yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı mahiyetteki temsilcilerine onaylatılarak, aslının ve tercüme edilmiş bir örneğinin ilgili vergi dairesine ibrazı yeterlidir.

Türkiye'de indirim konusu yapılan yurt dışı zararın, ilgili ülkede de mahsup edilmesi veya gider yazılması halinde, Türkiye'deki beyannameye dahil edilecek yurt dışı kazanç, mahsup veya gider yazılmadan önceki tutardır.

(2) Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usulleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Söz konusu kanun maddesinin uygulamasına ilişkin düzenlemelere açıklamalara takip eden bölümde yer verilmiştir.

#### **2.2.1.1.7.2. Geçmiş Yıl Zararları**

Kurumlar vergisi beyannamesinde, her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek ve 5 yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar kurum kazancından indirilebilecektir.

Mükelleflerce bir hesap dönemi içerisinde oluşan zararın, müteakip 5 hesap döneminde oluşacak karlarla mahsup edilememesi halinde mahsup imkanı ortadan kalkmaktadır.

#### **2.2.1.1.7.3. Devir ve Bölünme Durumunda Zarar Mahsubu**

Devir veya tam bölünme hallerinde, varlıkları devralan kurumlar, devralınan veya bölünen kurumların zararlarını aşağıda belirtilen sınırlamalar çerçevesinde mahsup imkanına sahiptirler<sup>89</sup>.

Buna göre devralan kurumlar, kendi bünyelerinde oluşan zararların yanı sıra;

- Devir halinde devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararları ile
- Tam bölünme işlemi sonucu bölünen kurumun öz sermaye tutarını geçmeyen zararlarını kazançlarından indirebileceklerdir.

Devir ve bölünme hallerinde devreden zarar tutarları, devralınan veya bölünen kurumun öz sermayesi ile sınırlıdır. Tam bölünme işleminde, bölünen kurumun zararlarından, söz konusu kurumun öz sermayesinin devralınan tutarını geçmeyen ve devralınan kıymetle orantılı zarar kısmı mahsup edilebilecektir.

---

<sup>89</sup> YALÇIN, s. 782.

#### **2.2.1.1.7.3.1. Öz sermaye tutarı**

Öz sermaye, kurumun Vergi Usul Kanunu uyarınca devir veya bölünme tarihi itibarıyla tespit edilmiş olan öz sermayesidir. Vergi Usul Kanunu'nun 192. maddesi uyarınca, aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark öz sermayeyi teşkil etmektedir.

Devralınan veya bölünen kurumun öz sermaye tutarının sıfır veya negatif olması halinde bu kurumların zararlarının mahsubu mümkün değildir.

#### **2.2.1.1.7.3.2. Devir ve Bölünme Halinde Zarar Mahsubu Yapılabilmesinin Şartları**

Devir ve bölünme halinde zarar mahsubunun yapılabilmesi için;

Devralınan veya bölünen kurumların son 5 yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması,

Devir veya bölünme neticesinde zarar mahsubu yapacak kurumun, aynı faaliyete devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az 5 yıl süreyle devam etmesi gerekmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 9. maddesi ile devir ve bölünme işlemlerinde zarar mahsubu yapılabilmesi için "aynı faaliyete devam" şartı getirilmiştir. Bu şart, mülga 5422 sayılı Kanunun mükerrer 14. maddesinde yer alan "aynı sektörde faaliyet gösterme" şartından daha dar kapsamlı bir şart olup devralan kurumların devir veya bölünmenin meydana geldiği tarihten itibaren en az 5 yıl süreyle, devralanın veya bölünen kurumların faaliyetlerini devam ettirme zorunluluğu bulunmaktadır.

Vergiden kaçınma amacına yönelik olarak ekonomiye kazandırılması mümkün olmayan kurumların devir veya bölünme suretiyle devralınması ya da devralınan veya bölünen kurumların faaliyetinin 5 yıllık süre içinde arizi hale getirilerek kısmen durdurulması veya sona erdirilmesi gibi ekonomik olmayan sebeplerle devir ve bölünme işleminin yapılması halinde zarar mahsubu mümkün değildir.

Şartların ihlali halinde zarar mahsubu olanağı ortadan kalkacağından, gerekli düzeltme işlemi yapılacak; yersiz zarar mahsubu nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için vergi ziyayı doğmuş sayılacaktır.

#### **2.2.1.1.7.3.3. Devir ve Bölünme Halinde Zarar Mahsubunun Sırası ve Mahsup Edilemeyen Zarar Tutarları**

Devralınan zararlar, devreden veya bölünen kurumda doğduğu dönemden itibaren beş yıllık süre içinde mahsup edilebilecektir.

Devir ve bölünme halinde mahsup edilebilecek zararlar, hangi hesap dönemine ait olduğu devralan kurumların beyannameleri ekinde ayrıca bildirilmek şartıyla, mükelleflerce serbestçe belirlenebilecektir. Öz sermaye sınırlamasını aşan zarar tutarları ise iptal edilecektir.

#### **2.2.1.1.8. Yurt Dışı Zararlarının Mahsubu**

Kurumların yurt dışı faaliyetlerinden zarar doğması halinde, maddede belirtilen koşullar dahilinde yurt dışı zararların kurum kazancından indirilebilmesi mümkün bulunmaktadır<sup>90</sup>. Ancak, kazançları Türkiye’de kurumlar vergisinden istisna edilen faaliyetlere ilişkin yurt dışı zararların mahsup imkanı yoktur.

Buna göre, yurt dışı inşaat ve onarım işlerinden elde edilen kazançlar Kanun’un 5. maddesinin birinci fıkrasının (h) bendine göre Türkiye’de kurumlar vergisinden istisna edilmiş olduğundan, bu faaliyetlerden zarar doğması halinde, bu zararlar diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlardan indirim konusu yapılamaz.

Türkiye’de indirim konusu yapılan yurt dışı zararların ilgili ülkede mahsup edilmesi veya gider yazılması halinde, Türkiye’de beyannameye dahil edilecek yurt dışı kazanç, mahsup ya da gider yazılmadan önceki tutar olacaktır.

---

<sup>90</sup> ÖZMEN, s. 768.

#### **2.2.1.1.8.1. Yurt Dışı Zararların Tevsiki**

Kurumların yurt dışı faaliyetlerinden doğan zararlarını, Türkiye’de beyan ettikleri kazançlardan indirebilmeleri için faaliyette buldukları ülkenin vergi kanunlarına göre beyan ettikleri vergi matrahlarını (zarar dahil), her yıl o ülke mevzuatına göre denetim yetkisini haiz kuruluşlara incelettirip rapora bağlatmaları ve bu raporun aslı ile birlikte tercüme edilmiş bir örneğini Türkiye’deki ilgili vergi dairesine vermeleri şarttır. Ayrıca, söz konusu denetim kuruluşlarınca hazırlanan rapor ekinde yer alacak vergi beyanları ile bilanço ve gelir tablosunun, yabancı ülkedeki yetkili makamlara onaylatılması zorunludur.

Faaliyette bulunan yabancı ülkede denetim yetkisini haiz bir denetim kuruluşunun olmaması halinde, her yıla ait vergi beyannamesi ve eki bilanço ile gelir tablosunun, yabancı ülkenin yetkili makamlarından alınacak veya onaylatılacak birer örneğinin, mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı mahiyetteki temsilcilerine onaylatılarak, aslının ve tercüme edilmiş bir örneğinin ilgili vergi dairesine verilmesi gereklidir.

#### **2.2.1.1.8.2. Denetim Yaptırma Zorunluluğu**

Yurt dışı zararlarını Türkiye’de beyan ettikleri kazançlarından indirmek isteyen kurumların yurt dışı faaliyet sonuçlarını yukarıdaki esaslara göre tevsik etmeleri şarttır. Mükelleflerin yurt dışı zararlarını mahsup edebilmeleri için maddede belirtilen esaslara göre hazırlanmış son beş yıla ilişkin raporlarını ilgili vergi dairesine ibraz etmiş olmaları gerekmektedir.

Örneğin 2002, 2003, 2004 ve 2005 hesap dönemlerinde kar edip, 2006 hesap döneminde zarar eden tam mükellef bir kurumun, son beş yıla ait raporlarını ilgili yıllarda bağlı olduğu vergi dairesine ibraz etmiş olması halinde, 2006 hesap dönemine ilişkin yurt dışı zararlarını, Türkiye’de kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili olanlar hariç olmak üzere, indirim konusu yapması mümkün bulunmaktadır.

Ancak, mükelleflerin söz konusu raporları ilgili vergi dairesine ibraz etmemiş olmaları halinde ise bu dönemlere ilişkin raporların zararın mahsup edileceği ilgili dönemde ibraz edilmesi de yeterli olacaktır.

### 2.2.1.1.8.3. Yurt Dışında Zarar Mahsubu

Türkiye’de indirim konusu yapılan yurt dışı zararın, ilgili ülkede de mahsup edilmesi veya gider yazılması halinde, Türkiye’deki beyannameye dahil edilecek yurt dışı kazanç, mahsup veya gider yazılmadan önceki tutardır.

Örneğin; (B) Kurumunun 2005 ve 2006 yıllarındaki yurt içi ve yurt dışı faaliyet sonuçları aşağıdaki gibidir<sup>91</sup>:

Yıllar	Yurt Dışı Faaliyet Sonucu (TL)	Yurt İçi Faaliyet Sonucu (TL)
2005	25.000.000.- TL Zarar	10.000.000.- TL Kazanç
2006	35.000.000.- TL Kazanç	20.000.000.- TL Kazanç

2006 yılı ile ilgili olarak yabancı ülkede verilen beyannameye 35.000.000.- TL kazançtan 25.000.000.- TL zarar düşülmek suretiyle 10.000.000.- TL karşılığı kazanç beyan edilmiştir. Kurumun 2005 ve 2006 yılları ile ilgili olarak Türkiye’de vereceği yıllık beyannameye beyan edeceği matrah aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

	2005 Yılı	
Yurt İçi Faaliyet Sonucu	10.000.000.- TL	Kazanç
Yurt Dışı Faaliyet Sonucu	- 25.000.000.- TL	Zarar
<b>Matrah</b>	<b>15.000.000.- TL</b>	<b>Devreden Zarar</b>

<sup>91</sup> YALÇIN, s. 785.

		<b>2006 Yılı</b>	
Yurt İçi Faaliyet Sonucu		20.000.000.- TL	Kazanç
Yurt Dışı Faaliyet Sonucu (mahsup öncesi)		+ 35.000.000.- TL	Kazanç
Toplam		55.000.000.- TL	Kazanç
Geçmiş Yıl Zararı		- 15.000.000.- TL	Zarar
<b>Matrah</b>		<b>40.000.000.- TL</b>	<b>Kazanç</b>

#### **2.2.1.1.8.4. Geçmiş Yıl Faaliyet Sonuçları**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 9. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde yer alan yurt dışı zararların mahsubuna ilişkin hüküm, mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda da yer aldığından, kurumların geçmiş yıllara ilişkin yurt dışı faaliyet zararlarını yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde tevsik etmeleri zorunludur.

#### **2.2.1.1.9. Diğer İndirimler**

Kurumlar Vergisi açısından matrahın tespitinde dikkate alınabilecek yukarıda aktarılanların dışında diğer bazı indirimler ile ilgili açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

##### **2.2.1.1.9.1. AR – GE İndirimi**

Kurumsallaşan örgüt yapılarına yine teşvik amaçlı bir düzenleme de Araştırma ve Geliştirme faaliyetlerinde bulunmaları halinde bu faaliyetlerle ilgili olarak yaptıkları harcamaların safi kazanç tespitinde indirim konusu yapılabilmesidir.

### **2.2.1.1.9.1.1. Yasal Düzenleme**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Ar – ge indirimini düzenleyen 10. madde hükmü aşağıdaki gibidir<sup>92</sup>:

“Kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından sırasıyla aşağıdaki indirimler yapılır:

a. Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının %100'ü oranında hesaplanacak “Ar – Ge indirimini”.

Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden ve tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmayan amortisman tabii iktisadi kıymetler için hesaplanan amortisman tutarlarından verilen paylar üzerinden Ar – Ge indirimini hesaplanmaz. Matrahın yetersiz olması nedeniyle ilgili dönemde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki hesap dönemlerine devreder. Ar- Ge indiriminden yararlanılacak harcamaların kapsamını ve uygulamadan yararlanabilmesi için gerekli belgeler ile usulleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

### **2.2.1.1.9.1.2. Düzenlemenin Amacı ve Niteliği**

Yukarıda yer alan düzenlemeden de görüldüğü üzere Ar- Ge indirimini, kurumlar vergisi mükelleflerinin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri, münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamalarının belirli bir oranının, kurum kazancından indirimini öngöre, başka bir deyimle ek amortisman benzeri indirim olanağı veren bir vergi avantajıdır.

Teknoloji alanında yeterli gelişmenin sağlanabilmesi, bu alanda yeterli gelişmenin sağlanamamasından kaynaklanan kaynak aktarımının azaltılması ve sağlıklı bir büyümenin altyapısının hazırlanmasına katkıda bulunulması çerçevesinde, araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin özel sektör tarafından yapılmasını teşvik etmek için uzun yıllar Ar-Ge vergi erteleme teşviki sağlanmıştır.

---

<sup>92</sup> BIYIK, KIRATLI, s. 753.



Ar-Ge vergi ertelenmesi, araştırma ve geliştirme harcamaları tutarına bağlı olarak sağlanan üç yıl süre ile ve faizsiz olarak vergi ertelenmesini öngören bir vergi avantajı olarak uygulanmıştır. Bu teşvik önce üçer aylık kazançlar üzerinden geçici vergi alınması uygulamasına geçilmesi, daha sonra da enflasyon ve faiz oranlarının önemli ölçüde düşmesine bağlı olarak teşvik edici niteliğini kaybetmiştir. Bu nedenle içinde bulunulan koşullarda etkinliğini kaybeden “Ar-Ge vergi ertelenmesi” uygulaması kaldırılarak yerine daha teşvik edici bir sistem öngören “Ar-Ge indirimi” getirilmiştir.

Maliye Bakanlığı, Ar-Ge indirimiyle ilgili olarak kendisine verilen yetkiyi 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile kullanmıştır.

### **2.2.1.1.9.1.3. AR-GE İndiriminin Kapsamı ve Sınırı**

Kanun koyucunun kurumlara sağladığı bir kolaylık olan AR-GE indiriminin muhteviyatından aşağıda söz edilecektir<sup>93</sup>.

#### **2.2.1.1.9.1.3.1. Ar-Ge İndiriminden Yararlanabilecek Olanlar**

Ar-Ge indirimini öngören düzenlemede, indirimden yararlanabilecek olan kurumlar vergisi mükellefleri için her hangi bir sınırlama yapılmamıştır. Bu nedenle Ar-Ge harcaması niteliğinde harcama yapan bütün kurumlar vergisi mükelleflerinin, tam veya dar mükellef olmalarına ve faaliyet türlerine bakılmaksızın indirimden yararlanması mümkündür.

#### **2.2.1.1.9.1.3.2. Ar-Ge İndirimine Konu Harcamalar**

Ar-Ge indirimine esas olacak harcamalarda iki özelliğin bulunması gerekmektedir. Bunlardan birincisi, harcamanın Ar-Ge harcaması niteliğinde yani yeni teknoloji arayışına yönelik faaliyetlerle ilgili olması, ikincisi ise indirimden yararlanacak mükellefe ait işletmenin bünyesinde yapılan bir faaliyetle ilgili olmasıdır.

---

<sup>93</sup> BIYIK, KIRATLI, s. 754.

Maliye Bakanlığı 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğiyle; fiili kullanım durumunun tespit edilmesi ve ortak giderlerin de buna göre paylaştırılması şartıyla, bir kuruma ait olduğu halde diğer kurumlarla ortak kullanılan Ar-Ge departmanında yapılan Ar-Ge faaliyetlerini işletme bünyesinde yapılmış saymıştır. Yine Tebliğe işletmenin organizatörlüğünde olmak şartıyla, kamu kurum ve kuruluşlarına ait Ar-Ge merkezleriyle niversiteler bünyesinde yapılan Ar-Ge faaliyetleri de bu kapsamda kabul edilmiştir.

Ar-Ge faaliyetlerinin yürütülmesi esnasında, proje bazında yerli ve yabancı teknik personelden mesleki ve teknik destek alınması veya bazı analizlerin dışarıda yaptırılması halinde, bunlarla ilgili olarak yapılan demeler de Ar-Ge harcaması kapsamında değerlendirilmektedir.

Bir araştırma kurumuna veya başka bir işletmeye sipariş edilen iş nedeniyle yapılan ödemelerin indirim esas harcama olarak kabul edilmesi mümkün değildir. Araştırma ve geliştirme faaliyetinin indirimden yararlanacak işletme bünyesinde yapılması gerekmektedir. Ancak, Ar-Ge faaliyetlerinin yürütülmesi esnasında, proje bazında yerli ve yabancı teknik personelden mesleki ve teknik destek alınması veya bazı analizlerin dışarıda yaptırılması halinde, bunlarla ilgili olarak yapılan demeler de Ar-Ge harcaması kapsamında değerlendirilmektedir.

Ar-Ge indirimi için yapılacak harcama için ngrlmş asgari bir tutar yoktur. Her tutardaki harcama için indirim olanağı vardır. Ancak indirim prosedürü ve uygulaması dikkate alındığında, küçük tutarlar için uygulama olanağının kısıtlı olduğu da ortadadır.

#### **2.2.1.1.9.1.3.3. Ar-Ge İndiriminin Sınırı**

Ar-Ge indirimi Kurumlar Vergisi Kanunu'nun diğer indirimleri düzenleyen 10. maddesinde yer almaktadır. Bu maddede yapılan düzenlemeyle, matrahın yetersiz olması nedeniyle ilgili dönemde indirim konusu yapılamayan tutarın, sonraki hesap dönemlerine devretmesi öngörülmüştür.

Bu zel düzenleme nedeniyle kurumlar vergisi mükelleflerinde Ar-Ge harcaması tamamen indirim konusu yapılmışa kadar devredilebilmektedir.

#### **2.2.1.1.9.1.3.4. Ar-Ge İndirimi Uygulaması**

Ar-Ge indirimini düzenleyen Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendiyle, Maliye Bakanlığına Ar-Ge uygulamasından yararlanılabilmesi için gerekli belgeleri ve usulleri belirleme yetkisi verilmiştir.

Maliye Bakanlığınca da yayımlanan 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğiyle uygulama prosedürü belirlenmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinde yer alan Ar-Ge indiriminin, bu tür harcamaların yasal kayıtlarda gider olarak dikkate alınacağı dönemle ve kayıt düzeni ile doğrudan bir ilgisi bulunmamaktadır.

#### **2.2.1.1.9.2. Bağış ve Yardımlar**

Bağış ve yardımlar niteliği gereği diğer indirim konusu yapılan harcamalardan farklıdır. Bağış ve yardımlar ticari kazancın elde edilmesi veya idamesi için yapılan bir harcama olmadığından gider niteliğine sahip değildir<sup>94</sup>. Şimdi bu konuya açıklık getirilmeye çalışılacaktır.

##### **2.2.1.1.9.2.1. Sportif Faaliyetlerle İlgili Sponsorluk Harcamaları**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde, Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü'nün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ve Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının; amatör spor dalları için tamamının, profesyonel spor dalları için %50'sinin kurumlar vergisi beyannamesinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirileceği hükmü yer almaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde yer alan düzenleme, Gelir Vergisi Kanunu'nun 16/07/2004 tarihli ve 5228 sayılı Kanun'la değişik 89. maddesinin birinci fıkrasının (8) numaralı bendinde yer alan düzenlemeyle paraleldir.

---

<sup>94</sup> YALÇIN, s. 691.

Ancak burada bir hususa dikkat çekmek gerekmektedir. Gelir vergisi mükelleflerinde olduğu gibi, bir yıla ait olarak yapılan sponsorluk harcamasının, kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili yılda tamamen indirilememesi halinde, kalan tutarın izleyen yıllara ait kurum kazancından indirilmesi mümkün değildir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde Ar-Ge indirimiyle ilgili olarak yer alan, matrahın yetersiz olması nedeniyle ilgili dönemde indirim konusu yapılamayan tutarın sonraki hesap dönemlerine devredeceğine ilişkin hüküm de bu yorumu gerektirmektedir.

#### **2.2.1.1.9.2.2. Kurum Kazancının %5'i Sınırı Kapsamında İndirilen Bağış ve Yardımlar**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendine göre;

- Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine,
- İl özel idarelerine,
- Belediyelere,
- Köylere,
- Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara,
- Kamu yararına çalışan derneklere,
- Bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlara,

Makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımlar, kurumlar vergisi mükelleflerinde kurum kazancının %5'ini geçmemek üzere kurum kazancından indirilebilmektedir.

Dernek ve vakıflara yapılan bağış ve yardımlardan sadece kamu yararına çalışan derneklere ve Bakanlar Kurulunca vergiden muaf tutulan vakıflara yapılan bağış ve yardımların kurum kazancından düşülmesi mümkündür. Kamu yararına çalışan dernek statüsüne sahip olmayan veya Bakanlar Kurulunca vergiden muaf tutulmayan vakıflara yapılan bağışların kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınması mümkün değildir.

### **2.2.1.1.9.2.3. Okul, Sağlık Tesisi ve Benzeri Kurumlar İçin Yapılan Bağış ve Yardımlar**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendinde yapılan düzenlemeyle<sup>95</sup>;

- Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine,
- Belediyelere,
- Köylere

Bağışlanan, okul, sağlık tesisi ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdi ve ayni bağış ve yardımların tamamının, kurum kazancından indirilebilmesine imkan sağlanmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde yer alan düzenleme, Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendinde yapılan düzenlemeyle paraleldir.

### **2.2.1.1.9.2.4. Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflara Yapılan Gıda, Temizlik, Giyecek ve Yakacak Maddesi Bağışları**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin birinci fıkrasının (10) numaralı 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 bedellerinin ticari kazancın tespitinde gider kaydedilmesi öngörülmüştür.

Maliye Bakanlığı kendisine verilen yetki çerçevesinde gıda bankacılığı kapsamında yapılacak bağışlara ilişkin usul ve esasları 21/3/2004 tarihli Resmi

---

<sup>95</sup> BIYIK, KIRATLI, s. 757.

Gazetede yayımlanan 251 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile belirlemiştir. Söz konusu Tebliğe göre gıda bankacılığı kapsamında yapılan bağış ve yardımlar, aşağıda özetlenen usul ve esaslar çerçevesinde gider kaydedilmekte veya beyan edilen gelirden indirilmektedir.

#### **2.2.1.1.9.2.5. Kültür ve Sanatsal Faaliyetlerin Teşviki veya Tarihi Varlıkların Korunmasına Yönelik Bağış ve Yardımlar**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10 maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde, Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen veya desteklenmesi uygun bulunan bazı faaliyetler için yapılan harcamalar ile bu amaçla yapılan bağış ve yardımların sınırsız olarak kurum kazancından indirilmesi öngörülmüştür.

#### **2.2.1.1.9.2.6. Aynı Bağış ve Yardımlarda Değerleme**

Bağış ve yardımların aynı olarak yapılması durumunda, bağışlanan veya yardım konusu yapılan mal veya hakkın varsa mukayyet değeri, bu değer yoksa Vergi Usul Kanunu'nun 267. maddesinin üçüncü sırasına göre takdir komisyonunca belli edilen emsal bedeli indirimine esas alınır.

#### **2.2.1.1.9.2.7. Bağış ve Yardımların Kurum Kazancından İndiriminde Sınır**

Gelir vergisi mükelleflerinde olduğu gibi kurumlar vergisi mükelleflerinde de bağış ve yardımların kurum kazancından indirilmesi, bir kısım bağış ve yardımlar için kurum kazancının belli bir oranı ile sınırlanmışken, bazı bağış ve yardımlar için oransal bir sınır konmamış ve matrahın tespitinde bağış ve yardımın sınırsız olarak dikkate alınması öngörülmüştür.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinde geçen "kurum kazancı" kavramı Maliye Bakanlığınca, 5228 sayılı Kanun'la Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yapılan değişiklikten önce, Kanun'un 14. maddesinin diğer bentleri gereğince yapılan indirimlerden (geçmiş yıl zararları hariç) sonra kalan miktar olarak tanımlanmıştır. 5228 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikle, bağış ve yardımlar ile geçmiş yıl zararları halen olduğu gibi gider olarak tanımlanmaktan çıkartılmış, Gelir

Vergisi Kanunu'nda olduğu gibi indirim olarak tanımlanmış ve mükerrer 14. maddede düzenlemiştir. Bu değişiklikten sonra Maliye Bakanlığı yeni bir tanım yapmamıştır. Bu durum bizce, söz konusu kavramın aynı anlayış çerçevesinde, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14. maddesi gereğince yapılan indirimlerden sonraki tutar olduğu yönündeki anlayışın devam etmesinden kaynaklanmıştır. Danıştay'ın bir kararında da kurum kazancı; bir hesap dönemine ait bilançonun net aktif tutarından, bilançoda yer alan borçların düşülmesi sonucu bulunan farka işletmeden çekilen değerlerin eklenmesi, işletmeye eklenmiş değerlerin düşülmesi, kanunen kabul edilmeyen ve edilen indirimlerin dikkate alınması ve vergiden müstesna kazanç ve iratların düşülmesi sonucu ortaya çıkan ve üzerinden kurumlar vergisi hesaplanan miktar olarak tanımlanmıştır. Kanımızca bu iki tanım birbiriyle çelişmemekte olup, kurum kazancı; kurum ticari kazancına kanunen kabul edilmeyen giderlerin eklenmesi ve istisnaların düşülmesi sonucu bulunan tutardır. Geçmiş yıl zararları ve bağış ve yardım tutarı kurum kazancı tutarını etkilememektedir.

Öte yandan, gelir vergisi mükelleflerinde olduğu gibi kurumlar için de, maddede kurum kazancının belirli bir oranı ile sınırlandırılmayan bağış ve yardımların indiriminde de bir başka sınır bulunmakta olup, bu sınır bağış veya yardımın yapıldığı yılın kazanç tutarıdır. Bu tutarı aşan bağış ve yardımların sonraki yıllarda indirimi mümkün değildir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde Ar-Ge indirimiyle ilgili olarak yer alan, matrahın yetersiz olması nedeniyle ilgili dönemde indirim konusu yapılamayan tutarın sonraki hesap dönemlerine devredebilmesine ilişkin hüküm de bu yorumu gerektirmektedir.

Bu yıla ait olarak yapılan bağış ve yardımın, zarar beyanı veya gelirin yetersiz olması nedeniyle bağış ve yardımın yapıldığı yılda tamamen indirilememesi halinde, kalan tutarın izleyen yıllara ait kurum kazancından düşülmesi veya sonraki yıllara zarar olarak devredilmesi de mümkün değildir. Bağış ve yardımın, kazancın %5'i ile sınırlı olarak indirilebilen bağış ve yardımlardan olmasının veya sınırsız indirilebilir nitelikte bulunmasının bu açıdan bir önemi yoktur.

#### **2.2.1.1.9.2.8. Vakıfların Vergiden Muaf Vakıf, Derneklerin Kamuya Yararlı Dernek Sayılması**

Kurumlar vergisi mükelleflerince yapılan bağışlar genel olarak dernek ve vakıflara yapılmaktadır. Dernek veya vakıflara yapılan bağışlardan bir kısmı, dernek veya vakfın statüsüne bağlı olarak matrahın tespitinde dikkate alınabilmekte, bir kısmı ise dikkate alınamamaktadır<sup>96</sup>.

Dernek veya vakıflara yapılan bağışların, kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınabilmesi, bağış yapan kurum açısından önemli bir vergi avantajıdır. Bu avantaj dernek ve vakıfların Bakanlar Kurulu kararı ile vergiden muaf vakıf veya kamuya yararlı dernek statüsü almalarını önemli hale getirmektedir.

#### **2.2.1.2. Kurumlar Vergisi Kanunu 11. Madde Kapsamında Kanunen İndirimi Kabul Edilmeyen Giderler**

Gelir Vergisi Kanunu'na ek olarak Kurumlar Vergisi Kanunu da 11. madde kapsamında matrahtan indirimi kanunen kabul edilmeyen aşağıda yer alan giderlerden bahsetmiştir<sup>97</sup>.

##### **2.2.1.2.1. Öz Sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faizler**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinin 1/a bendinde "öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizlerin" kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamayacağı hüküm altına alınmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun 192. maddesine göre öz sermaye, bilançonun aktif toplamı ile, borçlar arasındaki farktan ibarettir. Aynı madde gereğince, ihtiyatlar ve kar aynı gösterilseler dahi öz sermayeden sayılırlar. Şu halde öz sermaye deyimi ile sermaye kavramının ifade ettiği anlamlar farklıdır. Muhasebe tekniğinde sermaye deyimi işletmeye konulan varlığı öz sermaye ise, bu varlığın belli bir tarihteki gerçek

---

<sup>96</sup> BIYIK, KIRATLI, s. 760.

<sup>97</sup> YALÇIN, s. 805.



miktarını tanımlar. Bu sebeple sermaye genellikle sabit bir karakter taşıdığı halde öz sermaye değişkendir<sup>98</sup>.

Vergi Usul Kanunu'nun yukarıya alınan hükmüne ve muhasebe tekniğine göre, öz sermayeyi bulmak için önce gerçek aktif tutarı bulunur ve bu meblağdan pasifte yer alan borçlar indirilir.

Ayrıca 1 No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nin ekindeki işletme ayrıntılı bilanço tipinde yer alan "III. ÖZ KAYNAKLAR" başlığı altındaki bölüm öz sermaye unsurlarını aşağıdaki şekilde göstermektedir.

- A. Ödenmiş Sermaye
  - 1. Sermaye
  - 2. Ödenmemiş Sermaye (-)
- B. Sermaye Yedekleri
  - 1. Hisse Senetleri İhraç Primleri
  - 2. Hisse Senetleri İptal Karları
  - 3. Sermaye Yedekleri
- C. Kar Yedekler
  - 1. Yasal Yedekler
  - 2. Statü Yedekleri
  - 3. Olağanüstü Yedekler
  - 4. Diğer Kar Yedekleri
  - 5. Özel Fonlar
- D. Geçmiş Yıl Karları
- E. Geçmiş Yıl Zararları
- F. Dönem Net Karı (Zararı)

Söz konusu bu bilanço kalemlerine yürütülen faizler kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınmaz.

Konuya ilişkin olarak Danıştay 4. dairesinin vermiş olduğu bir kararda ise<sup>99</sup>; "İştirak hissesi alımında kullanılan banka kredileri için ödenen faizin, öz sermaye

<sup>98</sup> Nazmi KARYAĞDI, Kar Dağıtımı, İstanbul, 1999., Beyanname Düzenleme Kılavuzu s. 28-35.

<sup>99</sup> Danıştay 4. Daire 23.11.1994 Tarih Esas No: 1994/4050 Karar No: 1994/5557.

üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz niteliğinde olmadığı ve gider olarak yazılabileceği” hüküm altına alınmıştır.

#### **2.2.1.2.2. Örtülü Sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faiz, Kur Farkları ve Benzeri Giderler**

Örtülü sermaye üzerinden hesaplanan veya ödenen faiz, kur farkları ve benzeri giderlerle ilgili düzenleme Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 11. maddesinin 1/b bendinde ve 12. maddesinde yer almaktadır<sup>100</sup>.

Buna göre, Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 11. maddesinin 1/b bendinde “Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler” kanunen karın tespitinde indirimi mümkün olmayan giderlerden sayılmıştır.

Yine ilgili Kanun’un 12. maddesinde de konuyla ilgili olarak aşağıdaki hükümlere yer verilmiştir:

“Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır.”

“Yukarıda belirtilen karşılaştırma sırasında, sadece ilişkili şirketlere finansman temin eden kredi şirketlerinden yapılan borçlanmalar hariç olmak üzere, ana faaliyet konusuna uygun olarak faaliyette bulunan ve ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan banka veya benzeri kredi kurumlarından yapılan borçlanmalar %50 oranında dikkate alınır.”

Bu maddenin uygulanmasında; ortakla ilişkili kişi, ortağın doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında ortağı olduğu veya en az bu oranda oy veya kar payı hakkına sahip olduğu bir kurumu ya da doğrudan veya dolaylı olarak, ortağın veya ortakla ilişkili bu kurumun sermayesinin, oy veya kar payı hakkına sahip hisselerinin en az %10’unu elinde bulunduran bir gerçek kişi veya kurumu, öz sermaye kavramı ise; kurumun Vergi Usul Kanunu uyarınca tespit edilmiş hesap dönemi başındaki öz sermayesini, ifade eder.

---

<sup>100</sup> YALÇIN, s. 95.

Kurumların İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören hisselerinin edinilmesi durumunda, söz konusu hisse nedeniyle ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılanlardan temin edilen borçlanmalarda en az %10 ortaklık payı aranır.

Yukarıda belirtilen oranlar, borç veren ortaklar ve ortakların ilişkide bulunduğu kişiler için topluca dikkate alınır.

Aşağıda belirtilen borçlanmalar örtülü sermaye sayılmaz:

- Kurumların ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin sağladığı gayrinakdi teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yapılan borçlanmalar.
- Kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin, banka ve finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla kısmen veya tamamen kullandığı borçlanmalar.
- 5411 sayılı Bankacılık Kanununa göre faaliyette bulunan bankalar tarafından yapılan borçlanmalar.
- 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu kapsamında faaliyet gösteren finansal kiralama şirketleri, 90 sayılı Ödünç Para Verme İşleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında faaliyet gösteren finansman ve faktoring şirketleri ile ipotek finansman kuruluşlarının bu faaliyetleriyle ilgili olarak ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan bankalardan yaptıkları borçlanmalar.

Örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulanmasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kar payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, tam mükellef kurumlar nezdinde yapılacak düzeltmede örtülü sermayeye ilişkin kur farklarını da kapsayacak şekilde, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.

### 2.2.1.2.3. Transfer Fiyatlandırma Yoluyla Örtülü Olarak Dağıtılan Kazançlar

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan "örtülü kazanç" müessesesi 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesi ile "Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı" adı altında yeniden düzenlenmiş olup yine anılan kanunun 11. maddesinde de transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamayacağı hüküm altına alınmıştır<sup>101</sup>.

Buna göre Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde yer alan düzenleme aşağıdaki gibidir:

"Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı

Madde 13 – (1) Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.

(2) İlişkili kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır. Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkanı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır.

---

<sup>101</sup> YALÇIN, s. 805-807.

(3) Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder. Emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kağıtlar olarak saklanması zorunludur.

(4) Kurumlar, ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, aşağıdaki yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanını kullanarak tespit eder:

a) Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi: Bir mükellefin uygulayacağı emsallere uygun satış fiyatının, karşılaştırılabilir mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan ve aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilerin birbirleriyle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak tespit edilmesini ifade eder.

b) Maliyet artı yöntemi: Emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kar oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade eder.

c) Yeniden satış fiyatı yöntemi: Emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan, makul bir brüt satış karı düşülerek hesaplanmasını ifade eder.

d) Emsallere uygun fiyata yukarıdaki yöntemlerden herhangi birisi ile ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemlerin mahiyetine uygun olarak kendi belirleyeceği diğer yöntemleri kullanabilir.

(5) İlişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanacak fiyat veya bedelin tespitine ilişkin yöntemler, mükellefin talebi üzerine Maliye Bakanlığı ile anlaşarak belirlenebilir. Bu şekilde belirlenen yöntem, üç yılı aşmamak üzere anlaşmada tespit edilen süre ve şartlar dahilinde kesinlik taşır.

(6) Tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulanmasında, bu

maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kar payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, taraf mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.

(7) Tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığının kabulü Hazine zararının doğması şartına bağlıdır. Hazine zararından kasıt, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesidir.

(8) Transfer fiyatlandırması ile ilgili usuller Bakanlar Kurulunca belirlenir.”

Aynı Kanunun “Kabul edilmeyen indirimler” başlıklı 11. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (c) bendinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde gider olarak indiriminin kabul edilmeyeceği hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan, 5615 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu'nun “Gider kabul edilmeyen ödemeler” başlıklı 41. maddesine eklenen (5) numaralı bentte yapılan düzenleme aşağıdaki gibidir:

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

Bu bent uygulamasında, imalat ve inşaat, kiralama ve kiraya verme, ödünç para alınması veya verilmesi, ücret, ikramiye ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler, her 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. İlişkili kişiler ve bu kişilerle yapılan işlemler hakkında bu maddede yer almayan hususlar bakımından, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesi hükmü uygulanır.

#### **2.2.1.2.4. Her Ne Şekilde ve Ne İsimle Olursa Olsun Ayrılan Yedek Akçeler**

Türk Ticaret Kanunu'nda yedek akçenin tanımlanması yapılmamış ancak hangi esaslara göre ve nasıl ayrılacağı çeşitli maddelerle hükme bağlanmıştır. Genel anlamıyla yedek akçe, işletme safi karından ayrılan kısmı ifade etmekte olup "sermaye şirketlerinin çeşitli maksatlarla bilanço dönemi karlarından dağıtım dışı bırakarak bünyelerinde tuttıkları kar kısmıdır" şeklinde tanımlayabiliriz<sup>102</sup>.

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

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

---

<sup>102</sup> BIYIK, Kıratlı, s. 835.

#### **2.2.1.2.5. Kurumlar Vergisi ile Her Türlü Para ve Vergi Cezaları, AATUHK' a Göre Ödenen Cezalar, Gecikme Zamları ve Faizler ile VUK' a Göre Ödenen Gecikme Faizleri**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde, bu Kanuna göre hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları ve Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizleri ile Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ödenen gecikme faizlerinin kurum kazancının tespitinde gider kaydedilemeyeceği hükme bağlanmıştır.

Düzenleme Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinin (5) numaralı bendi ile 90. maddesinde yer alan düzenleme ile paralellik göstermektedir.

Aşağıda 11. maddesinin birinci fıkrasının (d) bendine göre gider olarak indirilemeyen ödemeler kısaca açıklanacaktır:

#### **2.2.1.2.6. Kurumlar Vergisi**

Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre hesaplanan veya ödenen kurumlar vergisinin, kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün değildir.

Kurumlar vergisi gider niteliğinde bir ödeme değildir ve özel bir hüküm bulunmasa dahi gider kaydedilmesi mümkün değildir. Böyle olmasına rağmen özel bir hükümle, kurumlar vergisinin gider kaydedilemeyeceği belirlenmiştir.

#### **2.2.1.2.7. Para Cezaları**

Kurumların kanunlara aykırı fiillerinden kaynaklanan her türlü para cezaları, kurum kazancının tespitinde gider olarak kaydedilemez. Buna en iyi örnek olarak trafik cezaları gösterilebilir<sup>103</sup>.

---

<sup>103</sup> YALÇIN, s. 667.



### **2.2.1.2.8.Vergi Cezaları**

Kurumların vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden doğan vergi cezaları kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamaz.

Vergi cezaları esas olarak, Vergi Usul Kanunu uyarınca ödenen vergi ziyaı cezası, usulsüzlük cezası ve özel usulsüzlük cezası ile Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 41. maddesi gereğince ödenen cezalardır.

### **2.2.1.2.9. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun Hükümlerine Göre Ödenen Cezalar, Gecikme Zamları ve Faizler**

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizlerin gider olarak kurum kazancından indirilmesi mümkün değildir.

Bu ceza, gecikme zam ve faizleri esas olarak Kanun'un 41. maddesinde yer alan ceza, 48. maddesinde yer alan tecil faizi ve 51. maddesinde yer alan gecikme zamlarıdır.

Bazı özel kanunlarda geç ödeme halinde uygulanacak gecikme zam veya faizinin oranı belirlenmemekte, bu konuda Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun'a atıf yapılmakta veya alacak tahsilinde bu Kanun hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmaktadır. Gider yazma açısından önemli olan husus, zam veya faizin Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun'a göre ödenip ödenmemesidir. Oran konusunda bu Kanun'a atıf yapılması tek başına gider yazmayı engellemez. Buna örnek olarak Sosyal Sigorta Kurumuna ödenmesi gereken primlerin geç ödenmesinden kaynaklanan gecikme zamları gösterilebilir. Sosyal Sigortalar Kanunu'nun 80. maddesine göre ödenmesi gereken sigorta primlerinin geç ödenmesi nedeniyle ödenen gecikme zammı, 6183 sayılı Kanun'a göre tahsil edilen gecikme zammı niteliğinde olmayıp, 506 sayılı Kanun'un 80. maddesine göre ödenmektedir. Bu nedenle sigorta priminin geç ödenmesinden kaynaklanan gecikme zammı ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilir<sup>104</sup> .

<sup>104</sup> Danıştay Dördüncü Dairesinin 09/1171995 tarih ve E:1994/3265 K:1995/3532 sayılı kararı.

Ancak Maliye Bakanlığı'nca yayımlanan 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde, 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre ödendiği gerekçesiyle, sosyal güvenlik kurumlarına ödenen gecikme cezaları ile gecikme zamlarının gider olarak indirilemeyeceği açıklanmıştır. Maliye Bakanlığınca bu Tebliğden önce de söz konusu gecikme zamlarının gider olarak kabul edilmeyeceği yönünde görüşler verilmiş olmakla birlikte, bu görüşlerin gerekçesi, 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre ödendiği olmamıştır. Maliye Bakanlığının yayımlamış olduğu bir özalgede, sigorta priminin süresinde ödenmemesinin işletme sahibinin şahsi kusurundan kaynaklandığı bu nedenle ödenen gecikme zammının, safi kurum kazancının tespiti sırasında gider olarak hasıllattan indirilmesinin mümkün olmadığı belirtilmiştir<sup>105</sup>. Bir başka özalgede ise, sigorta primlerinin geç ödenmesi dolayısıyla ilgili mevzuat uyarınca ödenen gecikme faizinin niteliği itibariyle Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun uyarınca ödenen gecikme zammı ve faizinden farklı olmadığından, kurum kazancının tespitinde gider olarak kabulü mümkün bulunmadığı açıklanmıştır<sup>106</sup>. Görüldüğü üzere, Maliye Bakanlığı da primlerin geç ödenmesinden doğan gecikme zamlarının gider olarak kabul edilmesi konusunda açık bir yasal dayanak göstermemiştir.

Hangi kanuna göre ödenmiş olursa olsun cezaların gider olarak kabul edilmeyeceği açık olmakla birlikte, Sosyal Sigortalar Kanunu'nun 80. maddesine göre ödenmesi gereken sigorta primlerinin geç ödenmesi nedeniyle ödenen gecikme zammının gider yazılabileceği yönündeki yargı kararı tarafımızdan da paylaşılmaktadır.

#### **2.2.1.2.10. Vergi Usul Kanunu Hükümlerine Göre Ödenen Gecikme Faizleri**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ödenen gecikme faizlerinin, kurum kazancının tespitinde gider kaydedilemeyeceği hükme bağlanmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesinde, ikmalen ve re'sen yapılan tarhiyatlarda;

<sup>105</sup> Maliye Bakanlığının 27/09/1993 tarih ve 73/113-1543/60294 sayılı özalgesi.

<sup>106</sup> İstanbul Defterdarlığının 21/06/1994 tarih ve GVK-40/2-3442-4851 sayılı özalgesi.

- Dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar,
- Dava konusu yapılan vergilerin ödeme yapılmamış kısmına, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar, geçen süreler için gecikme faizi uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Bu maddeye göre ikmalen ve re'sen salınan vergiler nedeniyle hesaplanan gecikme faizinin, kurum kazancının tespitinde gider kaydedilmesi mümkün bulunmamaktadır.

#### **2.2.1.2.11. Menkul Kıymetlerin İtibari Değerlerinin Altında İhracından Doğan Zararlar İle Bu Menkul Kıymetlere İlişkin Olarak Ödenen Komisyonlar ve Benzeri Her Türlü Giderler**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinin birinci fıkrasının € bendinde, kanunlarla veya kanunların verdiği yetkiye dayanılarak tespit edilen hadler saklı kalmak üzere, menkul kıymetlerin itibari değerlerinin altında satışından doğan zararlar ile ödenen komisyonların ve benzeri her türlü giderlerin, kurum kazancının tespitinde gider kaydedilemeyeceği hükme bağlanmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan düzenleme, ilgili Kanun'un 15. maddesinin (9) numaralı bendinde yer alan düzenlemeyle aynıdır. Her ne kadar Maliye Bakanlığınca verilen bir özalgede<sup>107</sup>, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinin (9) numaralı bendi hükmü gereğince, iştirak hisselerinin itibari değerinin altında satılması sonucu itibari değer ile satış fiyatı arasındaki fark nedeniyle oluşan zararın, kurum kazancının tespitinde indirim olarak kabul edilmesinin mümkün olmadığı belirtilmişse de, Bakanlık bu görüşünü daha sonra değiştirmiş ve buna bir engel bulunmadığı yönünde görüşler vermiştir. Bakanlık verdiği özalgelerde<sup>108</sup>;

<sup>107</sup> Maliye Bakanlığının 29/12/1998 tarih ve 49/4915-2/050237 sayılı özalgesi.

<sup>108</sup> BIYIK-KIRATLI, s. 849.

- Bankalar Kanunu uyarınca, bankanın hisselerinin mülkiyetinin Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu'na devredildiği ve hisselerle sahip olanlara herhangi bir ödeme yapılmadığı durumda, hisselerin mülkiyetinin Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu'na intikal ettiği tarih itibarıyla hisse senetlerinin sıfır bedelle elden çıkarıldığı kabul edilmesi ve söz konusu hisse senetlerinin muhasebe defterlerinde kayıtlı değerine eşit tutarda ortaya çıkan zararın ilgili yıl safi kurum kazancının tespitinde dikkate alınması,
- Hisselerine sahip olunan şirketin tasfiye edilmesi halinde, tasfiye tarihi itibarıyla ortaklık ilişkisinin bitmesi nedeniyle varsa tasfiye sonucu şirkete intikal eden tasfiye payının, hisse senetlerinin elden çıkarma bedeli olarak kabul edilmesi ve bu işlem sonucu ortaya çıkan kar veya zararın safi kurum kazancının tespitinde dikkate alınması,
- Şirket portföyünde bulunan hisse senetlerinin elden çıkarılmasında, senetlerin alış bedeliyle satış bedeli arasında oluşacak farkın ilgili döneme ilişkin kurum kazancının tespitinde dikkate alınması, gerektiği görüşü yer almaktadır.

Gerek Gelir Vergisi Kanunu'nun 88. maddesinde yer alan sermayede meydana gelen eksilmelerin zarar kabul edilmeyeceğine yönelik hüküm, gerekse de Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan ve yukarıda bahsedilen düzenleme, kurumların aktiflerine dahil hisse senetlerinin itibari değerinin altında satışından doğan zararın kurum kazancının tespitinde dikkate alınmasına engel değildir<sup>109</sup>.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yapılan düzenlemenin ne anlama geldiği açık olmamakla birlikte, maddenin kurumların ihraç ettikleri menkul kıymetlerden doğan zararların ve diğer giderlerinin, kanunların izin verdiği ölçüler içinde kabul edileceğini öngördüğü düşünülmektedir. Buna göre kanunların izin verdiği sınırları aşan zarar ve giderler kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamaz.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan düzenlemeyle aynı olan 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15.

---

<sup>109</sup> Danıştay Dördüncü Dairesinin 25/12/1968 tarih ve E:21968/2171 K:1968/6119 sayılı kararı.

maddesinin (9) numaralı bendinde yer alan düzenlemenin gerekçesi de yukarıda yapılan açıklama ve yorumu doğrulamakta olup, gerekçede yer alan konuyla ilgili bölüm aşağıdaki gibidir:

“İhraç edilen menkul kıymetlerin aracı kuruluşlar eliyle satışında, kanuni hadlerin altında vaki satışların kayıtlarda aracı kuruluşlara ödenen komisyon olarak gösterildiği müşahede edildiğinden, bu gibi işlemlerin önlenmesi ve sermaye piyasasında menkul kıymet satışlarında görülen farklı uygulamaların giderilmesi amacıyla kanunla veya kanunların verdiği yetkiye dayanılarak tespit edilen hadler saklı kalmak üzere, menkul kıymetlerin nominal değerinin altında satışından doğan farklar ile komisyonlar ve benzeri adlarla yapılan ödemelerin kurumlar vergisi matrahının tespitinde hasıllattan gider olarak indirilmemesi esası getirilmektedir.”

#### **2.2.1.2.12. İşletmenin Faaliyet Konusuyla İlgili Olmayan Araçlara İlişkin Gider ve Amortismanlar**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinin birinci fıkrasının (f) bendine göre, kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz taşıtları ile uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ve amortismanlarının kurum kazancının tespitinde dikkate alınması mümkün değildir.

Düzenlemede dikkat çeken bazı konular aşağıdaki gibidir:

- Düzenleme açısından sayılan taşıtların kurumun aktifine kayıtlı olmasının veya kiralanmış olmasının bir önemi yoktur.
- Düzenleme kurumların asıl faaliyet konusu ile ilgili olmayan araçlarını kapsamaktadır. İşletmenin asıl faaliyet konusu, şirket sözleşmesine göre değil, fiilen yapılan faaliyetlere göre belirlenir. Örneğin bir şirket, şirket sözleşmesinde turizm faaliyeti sayılmış olsa bile fiilen bu faaliyeti yürütmediği bir durumda, aktifine dahil yata ilişkin giderleri ve amortismanları indirim konusu yapamaz. Ayrıca, bu yatın devamlılık arz etmeyecek tarzda turistlerin gezdirilmesinde kullanılması durumunda bile, bu durum yatın şirketin esas faaliyeti ile ilgili olduğu anlamına gelmez<sup>110</sup>.

---

<sup>110</sup> 180 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği.

- Bentte yer alan deniz ve hava taşıtlarının kurumun esas faaliyet konusuyla ilgili olamaması durumunda, zati veya ailevi ihtiyaçlarda kullanılması veya sadece işletmede kullanılmış olması sonucu değiştirmemektedir. Her iki durumda da bu taşıtlara ait giderler indirim konusu yapılamaz.

#### **2.2.1.2.13. Çeşitli Suçlardan Doğan Maddi ve Manevi Zarar Tazminatları**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinin birinci fıkrasının (g) bendine göre, kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddi ve manevi zarar tazminatı giderlerinin indirim konusu yapılması mümkün değildir.

İşletmenin ticari faaliyetlerine ilişkin sözleşmelerde cezai şart olarak konulan tazminatlar, düzenlemenin kapsamına girmemektedir. Bu nedenle sözleşmelere göre ödenen tazminatlar gider olarak indirilebilir. Kurumun ve yukarıdaki bentte sayılan diğer kişilerin kusurlarından doğan tazminatlar, işle ilgili olsa dahi kurum kazancından indirilemez.

#### **2.2.1.2.14. Basın Yoluyla İşlenen Fiiller Nedeniyle Ödenen Tazminatlar**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinin birinci fıkrasının (h) bendine göre, basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminatların, kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamayacağı hükme bağlanmıştır.

#### **2.2.1.2.15. Alkol ve Alkollü İçkilerle Tütün ve Tütün Mamülleri İle İlgili İlan ve Reklam Giderleri**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinin birinci fıkrasının (ı) bendine göre, her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin %50'sinin kurum kazancının tespitinde gider kaydedilemeyeceği hükme bağlanmış, bu oranı %100'e kadar arttırmaya, sıfıra kadar indirmeye Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinin birinci fıkrasının (1) bendinde yer alan düzenlemeyle aynı olan 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan hükmün Bakanlar Kuruluna verdiği yetki 24/10/1990 tarih ve 90/1081 sayılı kararla kullanmış ve oran %sıfır olarak belirlenmiştir. 5520 sayılı Kanun'un geçici 11. maddesinin dördüncü fıkrası gereğince bu Bakanlar Kurulu kararı halen yürürlüktedir. Dolayısıyla her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin tamamının, ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılması mümkündür.

### **2.2.2. İŞLETME HESABI ESASI'NA GÖRE KURUM KAZANCININ TESPİTİ**

İşletme hesabı esasına göre kurum kazancının tespit edilmesi, temel ve genel olarak Gelir Vergi Kanunu'na göre gerçekleşme buna ilave olarak birtakım farklılıklar da gözlenmektedir. Bu nedenle daha önce genel olarak ele alındığından dolayı burada bir daha bahsedilmeyecektir.

### **2.3. TESPİT EDİLEN KAR'IN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

Kar kavramına ve vergi mevzuatı karşısında tespiti için dikkate alınması gerekli kanun madde hükümlerine baktıktan sonra aşağıda muhasebe kayıtlarına alınma esaslarından ve kayıtlarından bahsedilecektir<sup>111</sup>.

#### **2.3.1. GENEL OLARAK**

Tekdüzen muhasebe sisteminin amacı ilk planda ticari karın işletmeler arasında kıyaslanabilecek şekilde tekdüzende tutulan muhasebe ile belirlenmesi ve daha sonra mali karın da yine bütün işletmeler tarafından aynı şekilde ticari kara yukarıda bahsettiğimiz ekleme ve çıkarmalar yapılarak tespit edilmesidir. Tekdüzen muhasebe sisteminin ana işleyiş mantığı bütün işletmelerde aynı nitelikteki işlemlerin aynı şekilde muhasebeleştirilmesi ve bu şekilde ticari karın tespit edilmesidir. 4 numaralı Muhasebe sistemi uygulama genel tebliğinde düzenlemenin

---

<sup>111</sup> KAVAL, Hasan, "Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler, Vergilendirilmeyen Kazançlar ve Bunların Vergi Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi", Temmuz 1994, [www.yaklasim.com/mevzuat/dergi](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi), s. 1-2.

amacının tamamen yukarıda belirtilen amaçlar olduğu düzenlemenin vergi mevzuatı ve uygulamasından tamamen bağımsız olarak ve vergisel kaygılar ön planda tutulmaksızın hazırlandığı açık olarak ifade edilmiştir. Bu anlamda Tekdüzen muhasebe sisteminin iki aşaması bulunmaktadır. Birincisi ticari karın tespiti, ikincisi mali karın tespitidir. Dönem içinde ve dönem sonunda muhasebe hesaplarına yapılan kayıtlar tamamen ticari karın tespit edilmesine yöneliktir. Ticari kardan mali kara geçiş, ticari kar tespit edildikten sonra, gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi verilirken beyanname ve ekleri üzerinde yapılır. Çalışmamızın sonunda Kurumlar Vergisi Beyannamesi, Gelir Vergisi Beyannamesi ve de bilanço esasına göre defter tutan mükelleflere ait ticari kardan mali kara ulaşmak için yapılan hesaplamayı gösteren bildirim örnek olarak ek halinde sunulacaktır.

Ticari karın tekdüzen muhasebe sistemine göre belirlenmesinin anlamı muhasebeyle ilgili bütün işlemlerin bu işlemlerin vergi yasaları karşısındaki durumuna bakılmaksızın ticari karın tespit edilmesine ilişkin kurallara göre fonksiyonlarının gerektirdiği hesaplara kaydedilmeleridir. Mali karın tespiti ise daha farklı bir olay olup, muhasebe kayıtlarında belirlenmez. Mali kar beyannamede ticari kara gerekli ekleme ve çıkarmalar yapılarak tespit edilir. Ticari kara yapılacak bu ekleme ve çıkarmalar mali tablolar dışında yapılır. Bu husus da 4 numaralı tebliğde açık olarak yazılıdır. Anılan tebliğde beyanname üzerinde ticari kardan mali kara geçmek için yapılan işlemleri göstermek üzere bildirim düzenlenmesi ve bu bildirim beyannameye eklenmesi zorunluluğu getirilmiştir. Ancak kurumlar vergisi beyannamesinde kanunen kabul edilmeyen giderler ve vergiden istisna gelirler ayrıca gösterildiğinden kurumlar vergisi mükellefleri için bu bildirim doldurulup verilmesi için bir neden bulunmamaktadır. Bu nedenle genel tebliğde kurumlar vergisi mükelleflerinin bu bildirim doldurmayacakları belirtilmiştir.

“Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Mükelleflere Ait Ticari Kar’dan Mali Kar’a Ulaşmak İçin Yapılan Hesaplamayı Gösteren Bildirim” yalnız bilanço esasına göre defter tutan gelir vergisi mükellefleri tarafından doldurulacaktır<sup>112</sup>.

Bildirim TDMS’nin işleyiş mantığını en iyi şekilde ortaya koyan bir yapıya sahiptir. Buna paralel olarak bildirim doldurulmasına ilişkin açıklamalar da aslında

---

<sup>112</sup> UÇAR, Mustafa, “Ticari Kar, Mali Kar, Vergi İçin Muhasebe ve 4 No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği”, Ağustos 1995, [www.yaklasim.com/mevzuat/dergi](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi), s. 1-3.



sistemin işleyiş mantığını ortaya koymakla birlikte, bu işleyişin mantığı yazılı ifade edilmek suretiyle açıklanmamıştır. Bildirimin doldurulması ile ilgili bilgiler sistemin işleyiş mantığının bilindiği varsayımına dayanmaktadır.

Bildirimin nasıl doldurulacağı 4 numaralı tebliğde açıklanmıştır. Biz burada bildirimin nasıl doldurulacağını açıklamaktan çok, bildirimin doldurulması için muhasebe kayıtlarında bildirimde yer alacak unsurların nasıl izlenmesi gerektiğini ele alacağız.

Uygulamada KKEG niteliğindeki giderlerin çoğu zaman ilgili oldukları hesaplarda izlenmeyip başka hesaplarda izlendiğine rastlanmaktadır. Bunun için de en çok kullanılan hesap “689 Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar” hesabıdır. Böyle bir uygulamanın TDMS ile hiçbir ilgisi yoktur. Bu giderin vergi yasalarına göre KKEG niteliğinde olması ticari karın tespiti açısından o giderin niteliğini değiştirmez. Örneğin, mükellefin işletmesinde satış bölümünde çalışan eşine ödediği ücret GVK’nun 41’nci maddesi uyarınca KKEG olmakla birlikte, işletme açısından satış gideridir. (Eş açısından ise ücret gelirdir ve işveren eş tarafından vergi kesintisi yapılmak zorunluluğu vardır.) Makine imalatında çalışan işçinin ücreti üzerinden hesaplanan, ancak ödenemeyen SSK primi SSK’nun 80. maddesi uyarınca gelir ve kurumlar vergisinin saptanmasında KKEG niteliğinde olmakla birlikte ticari karın saptanmasında imal edilen makinenin maliyetinde bu SSK priminin bulunmadığının ileri sürülmesi mümkün değildir. Maliyet doğru saptanır, ancak satılan mamul maliyetinde yer alan bu tür unsurlar beyannamede ticari kara eklenir. Diğer maliyetlerden farkı vergi matrahı tespit edilirken indirimin kabul edilmemesidir. Öyleyse yapılması gereken şey, genel muhasebe mantığı çerçevesinde kanunen kabul edilmeyen bu kısmı vergi matrahı ve vergi hesaplanıncaya kadar geçici bir hesapta izlemek ve bu hesaplamalar yapıldıktan sonra geçici hesapları kapatmaktır. Bu şekilde ticari kardan hesaplanan vergi ve diğer yasal yükümlülükler düşünüldüğünde dağıtılabılır kar bulunacaktır. Mali kar da esas muhasebe kayıtlarında bir işlem yapılamadan tespit edilmiş olunacaktır.

Bir diğer örnek olarak da finansman giderlerinin bir kısmının kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde olduğunu kabul edelim. Finansman gideri vergi kanunları açısından kabul edilse de edilmese de finansman gideridir ve muhasebe anlamında kaydedilmesi gereken hesap ise “780 Finansman Giderleri” hesabıdır. Bu hesaptan

da niteliklerine göre 660 veya 661 kod numaralı hesaplara aktarılırlar. Finansman giderlerinin kısmen veya tamamen 780 Finansman Giderleri Hesabında izlenmeyip başka hesaplarda izlenmesi TDMS'ne uymamaktadır. Finansman giderleri firmalar tarafından başka başka hesaplarda izlenirse muhasebenin tek düzenliği kalmaz. 4 numaralı tebliğde de bildirim doldurulması ile ilgili olarak yapılan açıklamaların finansman giderleri ile ilgili bölümünde "Finansman Giderleri" alanında yer alan satırlara, 660 Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri ve 661 Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri hesaplarına borç kaydedilen tutarlardan vergi mevzuatına göre gider olarak kabul edilmeyenlerin aktarılacağı belirtilmiştir. Faaliyet giderleri ile ilgili olarak yapılan açıklamada da aynı şekilde açıklama yapılarak, 630, 631 ve 632 kod numaralı hesaplara borç kaydedilen ancak, vergi mevzuatına göre gider olarak kabul edilmeyen tutarların bildirim "Faaliyet Giderleri" bölümünde yer alan satırlara yazılacağı belirtilmiştir. Yukarıda da belirttiğimiz üzere, bildirim doldurulması ile ilgili olarak yapılan açıklamalar TDMS'nin işleyiş mantığını çok açık ve anlaşılır olarak ortaya koymuştur.

Tekrar belirtilmek gerekirse; kanunen kabul edilmeyen giderler ve ticari kardan mali kara geçerken tenzili gereken gelirler muhasebe kayıtlarında ait oldukları hesaplara kaydedilmeli, ancak ticari kardan mali kara geçerken herhangi bir yanlış hesaplama meydana vermemek için Nazım hesaplarda izlenmelidirler. Kanunen kabul edilmeyen giderlerin izlenmesi için Nazım Hesaplarda 950 ve 951 kod numaralı hesaplar önerilmiş ve genel olarak bu hesapların kullanılması kabul görmüştür. Ticari kardan mali kara geçerken tenzili gereken gelirler için de 952 ve 953 numaralı hesaplar kullanılabilir. Bu hesaplar 952 Ticari Kardan İndirilecek Gelirler Karşılığı, 953 Ticari Kardan İndirilecek Gelirler şeklinde adlandırılabilir.

Nazım hesapların isimlendirilmesinde ve kullanılmasında bir sınırlama yoktur. Her işletme kendi gereksinimine göre istediği sayıda nazım hesap açabileceği gibi 900 grubunda olmak koşulu ile istediği numarasını da istediği nazım hesaba ayırabilir.

### **2.3.2. KAR/ZARAR İLE İLGİLİ MUHASEBE KAYITLARI**

Yukarıda da bahsedildiği üzere, işletmenin belli bir dönem boyunca elde ettiği sonuç ticari kar veya zarar, diğer adı ile bilanço karı veya bilanço zararıdır.

Diğer bir ifadeyle, hiçbir vergi kaygısı olmadan, işletmenin mali tablolarına bakanlar tarafından, işletmenin durumunun net olarak görülebilmesi yegane amaç olmalıdır. Kanunen kabul edilmeyen giderler, vergiye tabi olmayan gelirler, geçmiş yıl mali zararları gibi vergi ile ilgili takiplerin ise bahsettiğimiz gibi Nazım Hesaplarda yapılması gerekir<sup>113</sup>.

Şimdi ise genişletilmiş bir örnek ile yapılması gereken muhasebe kayıtları üzerinde duracağız;

2010 yılında kurulan şirketin ticari zararı: 80,00 TL., KKEG de: 10,00 TL.'dir. Bu durumda mali zarar: 70,00 TL'dir. 2009 yılı sonunda yapılacak kayıtlar:

_____ 31.12.2010 _____	
692 Dönem Net Karı veya Zararı	80,00
	690 Dönem Karı veya Zararı 80,00
_____ 31.12.2010 _____	
591 Dönem Net Zararı	80,00
	692 Dönem Net Karı veya Zararı 80,00
_____	

Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler (KKEG) ile ilgili yıl içinde herhangi bir kayıt yapılmadı ise;

_____ 31.12.2010 _____	
950 Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	10,00
	951 Matraha Eklenecek Tutarlar Alacaklı Hs 10,00
_____	

şeklinde bir kayıt yapılması hatta 950 numaralı hesabın alt detaylarında KKEG'lerin detaylarının da gösterilmesinde fayda vardır.

Dönemde mali zarar olduğundan kurumlar vergisine tabi şirketler için vergi hesaplanmamıştır. Ve bir sonraki yıla devreden cari yıl mali zararı 70,00 TL'dir. Gelir Tablosuna ve bilançoaya baktığımızda dönem net zararı 80,00 TL olarak gözükmektedir. 2010 yılı başında ise dönem net zararının geçmiş yıllar zararına aktarım kaydı aşağıdaki gibi yapılacaktır:

<sup>113</sup> KIZIL, Ahmet, **Genel Muhasebe ve Vergi Uygulamaları**, Der Yayınları, İstanbul 2001, s. 186.

---

01.01.2010			
580 Geçmiş Yıllar Zararları	80,00		
		591 Dönem Net Zararı	80,00

---

2009 yılı kurumlar vergisi beyannamesi verildiğinde beyanname üzerinde gelecek yıla devreden cari yıl zararı 70,00 TL olarak gözükecektir. Ve kurumlar vergisi beyannamesi verildiğinde;

---

25.04.2010			
952 Geçmiş Yıl Mali Zararları (2009 yılı zararı)	70,00		
		953 Matrahtan İndirilecek Tutarlar Alacaklı Hs.	70,00

---

şeklinde bir kayıt yapılacaktır. Beyanname üzerinde ilaveler bölümünde gösterilen 10,00 TL KKEG için önceden kullandığımız 950 ve 951 numaralı hesapların ise ters kayıtla kapatılması gerekir.

2010 yılı faaliyetleri sonucunda ise Ticari Kar: 160,00 TL, kanunen kabul edilmeyen giderler: 10,00 TL, geçmiş yıl zararları: 70,00 TL, Mali Kar: 100,00 TL, Kurumlar Vergisi: 20,00 TL, olduğunu varsayalım. Yıl sonu muhasebe kayıtları:

---

31.12.2010			
690 Dönem Karı veya Zararı	160,00		
		691 Dönem Karı Vergi ve Diğ.Yas.Yük.Karş.	20,00
		692 Dönem Net Karı veya Zararı	140,00

---

---

31.12.2010			
691 Dönem Karı Vergi ve Diğ.Yas.Yük.Karş.	20,00		
		370 Dönem Karı Vergi ve Diğ.Yas.Yük.Karş.	20,00

---

---

31.12.2010			
692 Dönem Net Karı veya Zararı	140,00		
		590 Dönem Net Karı	140,00

---

193 Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar hesabında rakam var ise 370 numaralı hesapta yer alan tutarı aşmayan kısım 371 Dönem Karınının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri hesabına borç kaydedilir. Aşan tutar var ise 193 numaralı

hesapta bırakılır<sup>114</sup>. Verginin hesaplandığı mali kar rakamı 100,00 TL iken gelir tablosuna ve bilançoya baktığımızda dönem net karı 140,00 TL olarak gözükmektedir. 2011 yılı başında ise yapılacak kayıt:

01.01.2011	
590 Dönem Net Karı	140,00
570 Geçmiş Yıllar Karları	140,00

şeklinde olmalıdır.

2010 yılı kurumlar vergisi beyannamesi verildiğinde 370 ve 371 numaralı hesaplar karşılaştırılarak kapatılır. 370 numaralı hesap daha büyükse ilave ödenecek vergi 360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabına alınır. 193 numaralı hesapta kalan bakiye var ise 136 Diğer Çeşitli Alacaklar hesabına alınmalı ve vergi dairesinden mahsuben veya nakden iadesi istenmelidir. Takip eden yılda iade istenmeyen tutar kalırsa ileriki yıllarda bu tutar iade istenemeyeceğinden 681 Önceki Dönem Gider ve Zararlar hesabına alınmak zorunda kalınır. Beyanname üzerinde indirim konusu yapılan ve nazım hesaplarda takip edilen geçmiş yıl mali zararları da aynı KKEG' deki uygulamada olduğu gibi 952 ve 953 numaralı hesaplar karşılaştırılarak kapatılmalıdır.

Yukarıda verilerden hareketle 2010 yılı kar ile sonuçlandığından, öncelikle 140,00 TL olan bu kardan, geçmiş yıl zararı olan 80,00 TL'nin düşülmesi gereklidir. Daha sonra şirketin nev'ine göre yedek ayrılması ve kar dağıtımı gibi işlemler gerçekleştirilir. İlgili yılın kar durumundan geçmiş yıllarının mahsubu kaydı ise şu şekilde olacaktır:

30.04.2011	
570 Geçmiş Yıllar Karları	80,00
580 Geçmiş Yıllar Zararları	80,00

<sup>114</sup> Bülent FIÇICI, “Sermaye Şirketlerinde Kar/Zarar İle İlgili Muhasebe Kayıtları, Yasal Yedek Ayrılması ve kar Dağıtımı”, [www.muhasabenet.net](http://www.muhasabenet.net), (Erişim; 05.05.2010).

## **ÜÇÜNCÜ BÖLÜM**

### **TÜRK VERGİ HUKUKU AÇISINDAN TİCARİ KARDAN MALİ KARA GEÇİŞTE ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ**

Birinci ve ikinci bölümde aktarıldığı üzere, aslında kavramlar ve bu kavramların oluşumuna katkı sağlayan unsurlar gerek kanunların lafzından gerekse kanun koyucunun bu kuralları oluşturmadaki amacından açık bir şekilde anlaşılmaktadır. Öncelikle ticari kar, vergi kaygısı olmadan hiç vergi ödenmeyecekmiş gibi TDHP çerçevesinde muhasebe bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarını karşılayacak ölçüde oluşturulacak, daha sonradan, ikinci planda, vergi mevzuatı dikkate alınarak kamu gücüne verilmesi gereken vergi miktarı, mali kar'ın tespitiyle vergi matrahı tayin edilerek ilgili vergi oranları da dikkate alınarak hesaplanmış olacaktır.

Uygulamada ise ticari kardan mali kara geçiş işlemleri ile ilgili iki önemli husus daha ziyade problem; Kurumlar Vergisi Beyannamesi üzerinde Ticari Bilançodan Kurumlar Vergisi Matrahına Geçiş Tablosunun muhteviyatı ve nasıl oluşturulması gerektiğine ilişkin ve 4 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinin uygulanmasına ilişkin olmaktadır.

Şimdi aşağıda bu temel problemler üzerinde durulacak ve bu problemleri giderici çözüm önerilerinden bahsedilecektir.

#### **3.1. TİCARİ BİLANÇODAN KURUMLAR VERGİSİ MATRAHINA GEÇİŞ BİLANÇOSUNA İLİŞKİN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ**

Kanunen indirimi kabul edilen ve edilmeyen giderler ilgili kanun madde ve hükümlerinde açıkça yazılı olmasına rağmen, özellikle bazı bentlerin uygulamasında tereddütlü ve yoruma açık olan hükümlerle karşılaşılabilir. Örneğin GVK'nun 41. maddesinin 1 numaralı bendinde yer alan ve vergi kanunlarınca mali karın tespitinde ticari kardan indirim konusu yapılabilen genel giderlere ilişkin örnekler sayıldıktan sonra "ve benzeri" ibaresi eklenerek yoruma açık bir hüküm oluşturulmuştur. Kanun maddelerinin yeterince açık olmamasından kaynaklanan yorum ihtiyacını doğurucu problemler "mali kar" ın tespitini güçleştirebilmekte ve de zaman zaman Hazineyi vergi kaybına uğratabilmektedir.

Bu ve diğer uygulamaya ilişkin problemlerin önüne geçebilmek adına yukarıda konun bütününde açıklanan hususları açıklayıcı ve somutlaştırıcı nitelikte olan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre çıkarılmış ticari bilançodan hareketle Kurumlar Vergisi matrahına geçiş bilançosuna değinilecek ve ardından çözüm önerisi sunulacaktır.

### **3.1.1. MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ'NE GÖRE ÇIKARILMIŞ TİCARİ BİLANÇODAN HAREKETLE KURUMLAR VERGİSİ MATRAHINA GEÇİŞ BİLANÇOSU**

Şimdi aşağıda Ticari Kardan Mali Kara (Vergi Matrahına) Geçiş Bilançosunun düzenlemesine yer verilecek daha sonraki bölümde ise bir örneklendirme ve ilgili muhasebe kayıtlarına yer verilecektir<sup>115</sup>.

#### **I. ADIM: TİCARİ BİLÂNÇO SONUCU**

**29 Ticarî Bilânço Kârı veya**

**30 Ticarî Bilânço Zararı (-)**

#### **II. ADIM: İLAVELER (+)**

**31 Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler (+)**

• **KVK Md.11'de yazılı KKEG'ler**

a) Öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler

b) Örtülü sermaye üzerinden ödenen ve hesaplanan faiz, kur farkı ve benzeri giderler

c) Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar

d) Vergi ve para cezası ile gecikme zam ve faizleri

---

<sup>115</sup> Ankara SMMMO, VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu, Mart 2008, Antalya, s. 44-49.

e) Menkul kıymetlerin itibari değerlerinin altında ihracından doğan zararlar ve ödenen komisyonlar ve benzeri giderler

f) Esas faaliyet konusu ile ilgili olmayan yat, kotra, tekne, uçak, helikopter giderleri ve amortismanları

g) Kurumun kendisi, ortak, yönetici ve çalışanların suçlarından doğan tazminat giderleri

h) Basın, TV, radyo yayınlarından doğacak tazminat giderleri

i) Alkol, alkollü içki, tütün ve mamulleri reklam giderlerinin %50 si

• **KVK Md.5/3 e göre K.V.nden istisna edilen kazançlara ilişkin gider ve zararlar**

• **MTVK Md.14 e göre I,III ve IV sayılı tarifede yer alan otomobil, yat, kotra, uçak ve helikopter motorlu taşıt vergileri**

• **Tahakkuk ettirilmiş ancak henüz ödenmemiş SSK primleri**

• **Cari yıla gider yazılmış gelecek dönem giderleri**

• **Cari yıla gider yazılmış geçmiş dönem giderleri**

• **Belgesiz gider veya maliyet kaydedilen harcamalar (Binde beş götürü gider hakkı kullanımına esas olacak nitelikteki belgelendirilemeyen giderler dahil)**

• **KVK Md.7 ye göre kontrol edilen yabancı kurum kazancı Payı**

• **KVK Md.10/1 e göre, gider yazılmış, ancak matrah varsa indirilebilecek**



**olan ;**

- a) Sponsorluk harcamaları
- b) Bağış ve yardımlar
- c) Eğitim ve sağlık tesisleri ile yurt inşaati bağışları
- d) Kùltùr ve turizm amaçlı bağış ve yardımlar
- e) B.K.K. uyarınca doğal afetler için bağış ve yardımlar

**• Gelir yazılmaksızın öz kaynaklarda kayda alınan, ancak K.V. beyannamesi üzerinde indirim konusu yapılacağı için matraha eklenmesi gereken kârlar ;**

- a) KVK Md.5/1-ç Emisyon primleri
- b) KVK Md.5/1-e Gayrimenkul, iştirak hissesi, kurucu ve intifa senetleri, rùçhan hakları satış kârlarının %75 lik kısmı

**• VUK Md.258-Mük. 298 değerleme hükümlerinden kaynaklanan KKEG'ler**

- a) MSUGT/SPK alınan vadeli çekler ve senetsiz alacaklar reeskontu
- b) VUK md.285'e göre, alacak senetlerinin reeskont edilmesine karşın, reeskont edilmemiş borç senetleri için haricen hesaplanacak reeskont tutarı
- c) VUK md.281 ve 283'e göre vadesi gelmemiş mevduat ve

alacaklar için haricen hesaplanacak işlemler faizi

ç) Kıdem tazminatı karşılığı

d) Hisse senetleri değer düşüklüğü karşılığı Portföyünün en az %51'i Türkiye'de kurulmuş şirket hisselerinden oluşan yatırım fonları katılma belgelerinin değer düşüklüğü karşılığı dahil

e) VUK md.323 dışında ayrılan şüpheli alacak karşılığı

f) VUK md.274 şartlarını taşımayan emtia değer düşüklüğü karşılığı

g) VUK md.278 ve 267 şartlarına uymayan kıymeti düşen mal karşılığı

h) VUK md.288'e göre ayrılan karşılıklar (devam eden toplu iş sözleşmesi ile ilgili olanlar hariç)

i) Gider yazılmış bulunan VUK md.270'e göre gayrimenkul maliyetine girmesi gereken giderler

i) Gider yazılmış bulunan VUK md.272'ye göre gayrimenkul maliyetini arttırıcı nitelikteki giderler

j) Gider yazılmış olan emtia alımı ile ilgili finansman giderleri

k) Gider yazılmış olan yatırımla ilgili finansman giderleri

l) Gider yazılmış olan hisse senedi alımı ile ilgili finansman giderleri

m) VUK'na uygun olmayan amortisman gideri fazlası

• Diğer KKEG'ler

- a) Çalınan mal veya paralarla ilgili zararlar
- b) Birim başına yüksek değer taşıyan, firmanın faaliyet hacmi ve konusu ile ilgili olmayan, faaliyet hacmi ile mütenasip bulunmayan ve kimin için yapıldığı bilinmeyen, temsil, ağırlama, promosyon ve seyahat giderleri
- c) KKEG'lere ilişkin indirim kabul edilmeyen KDV
- ç) Ticari kazancın elde edilmesi ile ilgisi bulunmayan giderler
- d) İhmal edilen faiz tahakkukları (Örtülü kazanç dağıtımı mahiyetinde olup muhasebeleştirilmemiş ortak cari hesabı vb. faiz gelirleri)
- e) SPK mevzuatı gereği Merkez Bankası döviz satış kuru üzerinden değerlendirilen döviz cinsinden borçlarla ilgili döviz satış-döviz alış kur farkı gideri.
- f) Amortisman tabi olmayan aktif kıymetlerin düzeltilmiş değerinin satılmasından doğan zararın 31.12.2003 bilançosu enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan düzeltme farkına tekabül eden kısmı.

### **32 Önceki Yıl Ayrılan Finansman Fonu (+)**

### **III. ADIM: ZARAR OLSA DAHI İNDİRİLECEK İSTİSNA VE İNDİRİMLER (-)**

#### **• KVK Md.5/(1) de yazılı istisna ve indirimler (-)**

33 a) İştirak kazançları (-)

34 b) Yurtdışı iştirak kazançları (-)

35 c) Tam mükellef A.Ş. lerin yurtdışı iştirak hisseleri satış kârı (-)

36 ç) Emisyon prim kazancı (-)

37 d) Yatırım fon ve ortaklıklarının kazançları (-)

1. Menkul kıymetler yatırım fon ve ort. portföy işletmeciliği kazançları
2. Portföyü altın ve kıymetli madene dayalı yatırım fon ve ortaklıklarının portföy işletmeciliği kazançları
3. Girişim sermayesi yatırım fon ve ortaklıklarının kazançları
4. Gayrimenkul yatırım fonları ve ortaklıklarının kazançları
5. Emeklilik yatırım fonlarının kazançları
6. Konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları

38 e) En az 2 yıl aktifte olan taşınmaz ve iştirak hisseleri ile kurucu ve intifa senetlerinin ve rüçhan haklarının satışından doğan kazancın %75'i (-)

39 f) Bankalara veya TMSF'ye borçlu durumda olan senetlerinin ve rüçhan haklarının kurumların taşınmaz ve iştirak hisseleri ile kurucu ve intifa banka veya fona devrinden doğan kazançların %100'ü ile bankaların bu şekilde elde ettikleri değerlerin satışından doğan kazançlarının %75'i (-)

40 g) Yurtdışı şube kazançları (-)

41 h) Yurtdışı inşaat ve onarma işlerinden sağlanan kazançlar(-)

42 l) Eğitim ve öğretim kurumları ve rehabilitasyon merkezlerinin ilk 5 yıllık kazançları (-)

• **Başka Kanunlarda yer alan istisnalar (-)**

43 a) Serbest bölgelerde elde edilen kazançlar (-) (3218 s.k. Geç. Md.3/a)

44 b) Teknoloji geliştirme bölgelerinde elde edilen kazançlar (-) (4691 s.k. geç. Md.2)

45 c) Türk uluslar arası gemi siciline kayıtlı gemilerin işletilmesi ve devrinden elde edilen kazançlar (-) (4490 s.k.)

**46 • Diğer İndirimler (-)**

a) MSUGT/SPK Gelir yazılmış verilen vadeli çekler ve senetsiz borçlar reeskont faiz geliri (-)

b) Önceki dönem KKEG olarak vergilenmiş olan alınan vadeli çek ve senetsiz alacak reeskontu iptal geliri (-)

c) VUK'a uygun olmayan reeskont iptalleri (-)

ç) Önceki dönem KKEG olarak vergilenmiş olan ( konusu kalmayan) karşılıklar iptal geliri (-)

- Kıdem tazminatı karşılığı iptali
- Tahmini şüpheli alacak karşılığının iptali
- Ticari olmayan şüpheli alacak karşılığının iptali
- Menkul kıymet değer düşüklüğü karşılığının iptali
- Emtia değer düşüklüğü karşılığı iptali

d) Fiilen ödenmediği için önceki dönem KKE olarak vergilenen SSK priminden cari yılda ödenen tutar (-)

e) Reel olmayan finansman giderinin (ROFM) itfa edilmemiş kısmı (-)

f) Vergi anlaşması uyarınca vergi dışı gelirler (-)

g) VUK'a göre gelir sayılmayan gelir tahakkukları (-)

h) Genel kurul kararıyla kapanan hesap dönemiyle ilgili olarak personele verilen temettü ikramiyesi (-)

i) GVK 41/1 İhracat, yurtdışı inşaat, onarma, montaj ve taşımacılıkla ilgili matraha eklenen belgesiz KKEG'lerin binde 5'i (-)

j) Sair vergi dışı gelirler (-)

k) SPK mevzuatı gereği Merkez Bankası Döviz Satış Kuru üzerinden değerlendirilen döviz üzerinden borçlarla ilgili döviz satış-döviz alış kuru farkının önceki dönemde KKEG olarak matraha eklenen kısmı

#### **IV. ADIM: GEÇMİŞ YILLAR ZARAR MAHSUBU (-)**

51 - Diğer geçmiş yıl zararı (-)

52 - İstisnadan yararlanan geçmiş yıl zararı (-)

53 - Mahsup Edilecek Toplam Geçmiş Yıl Zararları Toplamı (-)

#### **V. ADIM: KAZANCIN BULUNMASI HALİNDE İNDİRİLECEK İSTİSNA VE İNDİRİMLER (-)**

55 Risturnlar KVK Md.5/1-i (-)

56 AR-GE İndirimi KVK Md.10/1-a (-)

- Geçen dönemden kalan
- Bu dönem harcamalarından hesaplanan

57 Sponsorluk Harcamaları KVK Md.10/1-b (-)

58 Bağış ve yardımlar KVK Md.10/1-c (-)

59 Eğitim ve sağlık tesisleri, yurt inşaat harcama ve bağışları KVK Md.10/1-ç (-)

60 Kültür ve Turizm amaçlı harcamalar ve bağışlar KVK Md.10/1-d

61 BKK uyarınca doğal afetler dolayısıyla yapılan bağışlar KVK Md.10/1-e (-)

62 Gerçekleşen Yatırım İndirimi (-)

- Önceki yıllarda yapılan harcamalar nedeniyle yeni hükümlere göre (GVK mülga 19) hak kazanılan yatırım indiriminden bu döneme devreden ÜFE ile endekslenmiş yatırım indirimi

- Önceki yıllarda yapılan harcamalar nedeniyle eski hükümlere göre (GVK mülga Ek 1-6 ) hak kazanılan yatırım indiriminden bu döneme devreden Yeniden değerlendirme oranında endekslenmiş yatırım indirimi

- Cari yılda yeni hükümlere göre yapılan yatırım harcamalarından doğan

- Cari yılda eski hükümlere göre teşvikli yatırım harcamalarından Doğan

63 Öngörülen Yatırım İndirimi (-)

65 Diğer İndirimler (-)

## **VI. ADIM: DÖNEM SAFİ KURUM KAZANCI (KV MATRAHI)**

67 Dönem Safi Kurum Kazancı (KV Matrahı)

### **3.1.2. TİCARİ KARDAN VERGİ KARINA GEÇİŞ BİLANÇOSUNUN UYGULANMASI VE DEĞERLENDİRİLMESİ**

8 Mart 1995 Tarih ve 22231 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 4 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (bundan sonra 4 No.lu Tebliğ veya sadece Tebliğ denilecektir) 1. Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne açıklıklar getirmiştir<sup>116</sup>. Özetle muhasebe usul ve esasları dikkate alınarak tanzim edilecek mali tablolarında yer alacak Ticari Kâr'dan, yürürlükteki mevzuat gereği vergi matrahını bulmaya yarayan Mâli Kâr'a nasıl ulaşılacağı anlatılmıştır.

<sup>116</sup> UÇAR, a.g.m.

4 No.lu Tebliğin ana amacı ticari kârdan, mali kâra nasıl ulaşılacağını göstermektir. Bunu sağlamak için Tebliğ'de "Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Mükelleflere Ait Ticari Kârdan Mali Kâra Ulaşmak İçin Yapılan Hesaplamayı Gösteren Bildirim'e yer verilmiştir (bundan sonra sadece bildirim denilecektir)." Bu bildirim sadece bilanço usulüne göre defter tutan gelir vergisi mükellefleri tarafından doldurulacaktır. Kurumlar vergisi mükelleflerince doldurulmayacaktır. Kurumlar vergisi mükellefleri kanunen kabul edilmeyen giderler ile kurumlar vergisinden istisna edilen kazanç ve iratlarını beyanname üzerinde göstereceklerdir.

Peki bilanço usulüne göre defter tutan gelir vergisi mükellefleri ticari kârdan, mali kâra nasıl ulaşacaklardır? Bu husus bildirimde 4 bölüm halinde verilmiştir.

1. Bölüme muhasebe usul ve esaslarına göre elde edilen dönem ticari kârı yani 690 hesabın bakiyesinin yerleştirilecektir. Bilindiği gibi 690 Dönem Kârı veya Zararı hesabı; dönem sonlarında, sonuç hesaplarında ( 6 No.lu sınıf) yer alan gelir (600, 601, 602 No.lu hesaplarla, 64, 67 grubu hesaplar) ve gider (62, 63, 65, 66 ve 68 grubu) hesaplarını aktararak kapatıldığı hesaptır. Gelir hesapları bu hesabın alacağına, gider hesapları borcuna kaydedilir. Hesabın alacak kalanı vergiden önceki net kârı, borç kalanı ise zararı gösterir. Bu hesap 691 ve 692 hesaba buradan da kalan durumuna göre 590 veya 591 No.lu hesaplara devredilerek kapatılır.

2. Bölüm'de Ticari Kâra ilave Edilecek Gider ve indirimler yer almaktadır. Buraya Tekdüzen Hesap Planının sistematiğine uygun olarak satış indirimlerinden başlayıp olağandışı gider ve zararlara kadar malî kârın hesaplanmasında gider kabul edilmeyen kalemlerin tek tek yazılması gerekmektedir. 2. Bölüme gider hesaplarının devredilmeden önceki kalanlarının yazılacağı şeklinde bir yanlış anlama olmamalıdır. Buraya söz konusu giderlerin sadece kanunen kabul edilmeyen kısımları yazılacaktır. Mesela, genel yönetim giderlerinin 875 TL, bunun da kanunen kabul edilmeyen kısmı 25 TL ise burada yer alacak rakam sadece 25 TL olacaktır. Diğer hesaplar için de aynı durum geçerlidir<sup>117</sup>.

---

<sup>117</sup> UÇAR, a.g.m.



3. Bölüm'de ticari kârdan indirilecek kazanç ve iratlar kaydedilecektir. Burada da gelir hesaplarına kaydedilmiş, ancak vergiden istisna edilen her türlü gelirler kaydedilecektir.

Bildirim son bölümü ise yukarıdaki 3 bölümün rakamlarının toplanması ile bulunmaktadır. Toplamada eksiler ve artıların dikkate alınması ise matematik kuralı olduğu unutulmamalıdır.

Hemen belirtelim ki, ülkemizden borsaya kayıtlı şirketler, bankalar ve sigorta şirketleri dışında kalan şirketlerin tamamına yakını Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre muhasebe kayıtlarını tutmakta ve mali tablolarını buna göre düzenlemekte ve ticari karından hareketle mali kara ulaşarak, bu mali kar üzerinden ödenecek kurumlar vergisini hesaplamaktadır. Eski düzenlemeye göre; bu hesaplama sırasında yani, ticari ve mali karın hesabında, vergiden istisna edilmiş gelirler ve kanunen kabul edilmeyen giderlerin neden olduğu sürekli farklar sadece dikkate alınmakta iken 20 Mart 2011 tarihinde 12 No'lu Türkiye Muhasebe Standardında yapılan değişiklik ile dönemsellik kavramı gereğince ortaya çıkan geçici farkların da vergi etkisi dikkate alınmaktadır<sup>118</sup>.

**Örneğin;** Bir maddi duran varlık kaleminin defter değeri 100 TL, vergiye esas değeri 70 TL'dir. Maddi duran varlık kalemi satışından elde edilen kâra uygulanan vergi oranı %20, normal şirket kârına uygulanan vergi oranı %30'dur.

İşletme söz konusu kalemi daha fazla kullanmayacağını ve satacağını bekliorsa 6 TL tutarında ertelenmiş vergi borcu (30 TL'ye %20 oranı uygulanacaktır), elde tutacağını ve kullanım nedeniyle amortisman ayırmak suretiyle söz konusu kalemin defter değerini geri kazanacağını bekliorsa 9 TL tutarında ertelenmiş vergi borcu (30 TL'ye %30 oranı uygulanacaktır) muhasebeleştirir.

Bir başka örneğe bakacak olursak; maliyeti 100 TL, defter değeri 80 TL olan bir maddi duran varlık kalemi 150 TL olarak yeniden değerlendirilmiştir. Vergisel açıdan buna paralel bir düzeltme yapılmamıştır. Vergisel açıdan birikmiş amortisman 30 TL ve vergi oranı da %30'dur. Eğer bu kalem maliyetinin üstünde bir fiyatla satılırsa 30

---

<sup>118</sup> 212 Sıra No'lu Gelir Vergilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 12) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ, [www.alomaliye.com](http://www.alomaliye.com), (Erişim; 28.03.2011).

TL tutarındaki birikmiş amortisman vergiye tabi kâra dahil edilecektir ancak maliyetin üstündeki satış hasılatı vergiye tabi olmayacaktır.

Bu kalemin vergiye esas değeri 70 TL'dir ve 80 TL tutarında vergilendirilebilir geçici fark oluşmuştur. Eğer işletme defter değerini söz konusu kalemi kullanarak geri kazanmayı bekliyorsa 150 TL tutarında vergilendirilebilir gelir elde etmelidir, fakat sadece 70 TL tutarında bir amortisman gideri düşebilecektir. Bu koşullarda 24 TL (80 TL'nin %30'u) tutarında bir ertelenmiş vergi borcu doğmaktadır. İşletme hiç beklemeksizin kalemi 150 TL'ye satmak suretiyle söz konusu kalemin defter değerini geri kazanmayı bekliyorsa ertelenmiş vergi borcu aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:

	Vergilendirilebilir Geçici Fark	Vergi Oranı	Ertelenmiş Vergi Borcu
Birikmiş vergisel amortisman	30 TL	30%	9 TL
Satış hasılatının maliyeti aşan tutarı	50 TL	Sıfır	–
Toplam	80 TL		9 TL

Söz konusu Tebliğ değişikliği ile birlikte mevzuatta yer alan ve uygulamada aksaklığa yol açan bir boşluk böylece bertaraf edilmiş olmaktadır.

Üçüncü bölümün ilk kısmında nasıl düzenlenmesi gerektiğine değindiğimiz tablonun aşağıdaki bir örnek ile birlikte uygulanmasına ve ilgili muhasebe kayıtlarına da yer verilecektir. Buna göre Kurumlar Vergisi Kanunu'nda belirtilen bütün mükellefler bu tabloya ve düzenlenmesine sadık kalarak vergi matrahlarını tespit edecekler daha sonra bu matrah üzerinden kendileri için cari yıl vergi miktarları tarh olunacaktır.

**Örnek** : Soranlar A.Ş. 2008 yılı Ticari Bilanço Kârı 25.600,00 TL olup, kanunen kabul edilmeyen giderleri toplamı 6.580,00 TL'dir. Kanunen kabul edilmeyen giderlerin 1.300,00 TL'si KKEG niteliğindeki bağış ve yardımlardan, 4.000,00 TL tutarında ise okul yapımı için ve kalanı da diğer KKEG'lerden oluşmaktadır. Şirketin 6.000,00 TL iştirakinden kar payı geliri bulunmakta, personele 1.000,00 TL tutarında temettü dağıtımı yapılmıştır<sup>119</sup>. Aynı zamanda şirket ilgili dönem içerisinde 4.200,00 TL geçici vergi ödemiştir.

#### **Kurumlar Vergisi Hesaplaması;**

TİCARİ BİLANÇO KARI		25.600,00
KKEG (+)		6.580,00
KKEG 1.280,00		
KKE Bağış ve Yardımlar 1.300,00		
Eğitim için Bağış ve Yardımlar 4.000,00		
İSTİSNA ÖNCESİ KURUM KAZANCI		32.180,00
İSTİSNA VE İNDİRİMLER (-)		7.000,00
PERSONELE TEMETTÜ 1.000,00		
İŞTİRAK KAZANCI 6.000,00		
DİĞER İSTİSNA VE İNDİRİMLER (-)		4.000,00
- Eğitim için Bağış ve Yardımlar 4.000,00		
KURUMLAR VERGİSİ MATRAHI		21.180,00
KURUMLAR VERGİSİ % 20		4.236,00

<sup>119</sup> Bünyamin ÖZTÜRK, Sermaye Şirketlerinde Kurumlar Vergisi ve Kar Dağıtımı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007, s. 142-146.

## Kurumlar vergisinin hesaplanması ve kayıtlara alınması

31.12.2008	
691 Dönem Karı ve Diğer Yasal Yük. Karş.	4.236,00
- 2008 Yılı Kurumlar Vergisi Karşılığı	
370 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yük.	4.236,00
- 2008 Yılı Kurumlar Vergisi Karşılığı	
/	

## Net dönem karının kaydı (Vergi sonrası)

31.12.2008	
690 Dönem Karı veya Zararı	25.600,00
691 Dönem Karı ve Diğ. Yasal Yük. Karş.	4.236,00
- 2008 Yılı Kurumlar Vergisi Karşılığı	
692 Dönem Net Karı/Zar	21.364,00
/	

## Geçici verginin aktarılması,

31.12.2008	
371 Dönem Karından Peşin Öd. Vergi ve Diğ. Yükümlülükler	4.200,00
- Kurumlar Vergisi	
193 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar	4.200,00
- Geçici Vergi	
/	

### Net Dönem Karının Bilançoya Aktarılması

_____ 31.12.2008 _____		
690 Dönem Karı veya Zararı	21.364,00	
	590 Dönem Net Karı	21.364,00
_____ / _____		

### İzleyen Yılda Yapılacak İşlemler

_____ 01.01.2009 _____		
590 Dönem Net Karı	21.364,00	
	570 Geçmiş Yıllar Karları	21.364,00
	- 2008 Yılı Karı	
_____ / _____		

### Dönem içinde Kurumlar vergisi beyannamesi verilip, tahakkuk fişi alındığında yapılacak kayıt

_____ 25.04.2009 _____		
370 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yük.	4.236,00	
	- 2008 Yılı Kurumlar Vergisi Karşılığı	
	371 Dönem Karından Peşin Ödenen Vergi ve Diğ. Yük.	4.200,00
	- Kurumlar Vergisi	
	360 Ödenecek Vergi ve Fonlar	36,00
_____ / _____		

### Kurumlar vergisi ödemesi

_____ 25.04.2009 _____		
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar	36,00	
	- 2008 Yılı Kurumlar Vergisi	
	100 Kasa	36,00
_____ / _____		

## 3.2. GELİR TABLOSU HESAPLARININ VERGİSEL AÇIDAN DENETİMİNDE ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

İşletmenin faaliyet dönemine ilişkin brüt satışları, satış-indirimleri satışların maliyeti, faaliyet giderleri, diğer faaliyetlerden gelir ve kârlar, diğer faaliyetlerden gider ve zararlar, finansman giderleri, olağandışı gelir ve kârlar ve olağandışı gider ve zararlardan oluşur. Dönem beyannamelerinde yer alacak matrahlara gelir tabloları aracılığıyla ulaşılır. Dolayısıyla gelir tabloları işletme faaliyet sonuçlarını yansıtır şekilde hazırlanması gerekir. Mükellefler daha az vergi ödemek için muhasebe hata ve hileleri yaparak dönem faaliyet sonuçlarını gelir tablolarında olduğundan farklı gösterebilmektedirler.

Çalışmamızın bu bölümünde inceleme sürecinde gelir tablosu analiz edilerek ne gibi bulgulara ulaşılabileceği üzerinde durulacaktır<sup>120</sup>.

### 3.2.1. Brüt Satışlara İlişkin Sorunlar Ve Çözüm Önerileri

İşletmenin esas faaliyetleri çerçevesinde satılan mal yada hizmetler karşılığında alınan yada tahakkuk ettirilen toplam değerleri kapsar. Satılan mal ve hizmetlerle ilgili sübvansiyonlar, satış tarihindeki vade farkları, ihracatla ilgili dönem içinde ortaya çıkan kur farkları, vergi iadeleri brüt satışlar içinde gösterilir. Brüt Satışlara Katma Değer Vergisi dahil edilmez. Brüt Satışlar; yurtiçi satışlar, yurtdışı satışlar ve diğer gelirler şeklinde bölümlenir.

Mükelleflerin vergi matrahlarının tespitinde başlangıç noktası brüt satışların tespit edilmesidir. Gelir tablosunda yer alan brüt satışlar toplamı KDV beyanname matrahları ve düzenlenen faturalar toplamı ile desteklenmesi gerektiğinden mükellefler açısından parametredir. Ancak analiz sürecinde bilanço kalemleri ile birlikte değerlendirilerek, satış yolsuzlukları ile ilgili bir öngörü sağlanabilir.

Satılan mal ve hizmetin veya görülen hizmet bedellerinin tamamen ya da kısmen muhasebe kayıtlarına geçirilmeden iş sahiplerince açıktan tahsil edilmesini, belgelendirilmeden satış ve satış yolsuzluğu olarak tanımlayabiliriz<sup>121</sup>.

<sup>120</sup> Vergi İncelemelerinde Bilanço ve Gelir Tablosu Analizi, [www.sakaryavdb.gov.tr](http://www.sakaryavdb.gov.tr), (Erişim; 13.04.2011).

Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisi uygulamalarında vergi kaçırmaya yönelik olarak satış yolsuzluklarına oldukça sık rastlanmaktadır. Bu aşamada anılan satış yolsuzlukları aşağıda incelenmiştir.

1) Belgelendirilmeyen Satış: Belgelendirilmeyen olarak adlandırdığımız satış yolsuzluğunda yapılan iş veya satılan mal için fatura ve benzeri vesikalar düzenlenmemekte ve dolayısıyla anılan satışlar muhasebe kayıtlarına intikal ettirilmemektedir. Başka bir ifadeyle belgelendirilmeyen satış fatura ve benzeri vesikalar düzenlenmeden yapılan satışlardır. Belgelendirilmeyen satış olarak adlandırdığımız satış yolsuzluğunda işletme hâsılatı anılan satışlar kadar eksik beyan edilmekte ve bu durum dönem sonu kazancının eksik hesaplanmasına neden olmaktadır.

2) Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Gerçeği Yansıtmayan Belge: Satış hasılatını gizlemeye yönelik olarak yapılan fatura sahtekarlığını üç ana başlık altında toplayabiliriz.

a) Düşük Bedelli Fatura Düzenlemek: Uygulamada oldukça sık rastlanan satış hasılatını gizleme yöntemlerinden birisi de düşük bedelli fatura düzenlemektir. Bu yöntemi de iki alt başlık altında incelemek mümkündür.

aa) Gerçek firmalara yapılan düşük bedelli satışlar: Anılan bu satış yolsuzluğunda ticari hayatta faaliyetlerini sürdüren gerçek firmalara yapılan satışlar için fatura düzenlenmekte ancak düzenlenen faturada satılan malın veya yapılan hizmetin fiyatı, miktarı veya her ikisi de noksan gösterilmektedir. Dolayısıyla söz konusu fatura satış işleminin gerçek durumunu yansıtmamakta ve satış hasılatı muhasebe kayıtlarına eksik intikal etmektedir.

ab) Gerçekte bir işletme faaliyeti olmayan firmalara yapılan düşük bedelli satışlar: Bu satış yolsuzluğunda gerçekte bir işletme faaliyeti bulunmayan firma olarak adlandırılan ve gerçekte ticari faaliyeti olmayan ve bu tür yolsuzlukların gerçekleştirilmesine imkan sağlamak amacıyla kurulan firmalar alıcı ile satıcı arasına girmekte ve genellikle satıcı firmanın kontrolü altında olmaktadır. Satıcı

---

<sup>121</sup> A.g.e., [www.sakaryavdb.gov.tr](http://www.sakaryavdb.gov.tr).

firma gerçekte bir işletme faaliyeti bulunmayan firmaya düşük bedelli satış yapmakta, gerçekte bir işletme faaliyeti bulunmayan firma için ise gerçek alıcıya tam bedelli satış yapmaktadır. Böylece satıcı üzerinde oluşması gereken kar gerçekte bir işletme faaliyeti bulunmayan firmaya aktarılmaktadır. Gerçekte bir işletme faaliyeti bulunmayan firmaların genelde herhangi bir mal varlığı olmadığı için vergi ödeme güçleri de yoktur ve kısa süreler içinde kapanırlar. Anılan satış yolsuzluğu için bazen birden fazla gerçekte bir işletme faaliyeti bulunmayan firma kullanılmaktadır. Gerçekte bir işletme faaliyeti bulunmayan firmalar aracılığı ile satış daha çok karaborsa dönemlerinde ve yurt dışında denetim imkanları sınırlı olduğu için ihracatta görülür. Örneğin bir ihracatçı kuruluş ihraç ettiği malları yurt dışında gerçekte bir işletme faaliyeti bulunmayan bir firmaya düşük bedelle satmış görünüp, aslında başka bir firmaya yüksek bedelle satabilir. Böylece hem hasılatını düşük gösterdiği için vergi kaçırmış, hem de gerçek fiyatla fatura fiyatı arasındaki farkı oluşturan dövizi ülkeye getirmemiş, yurt dışında bırakmış olur<sup>122</sup>.

b) Yüksek Miktarlı ve Düşük Fiyatlı Fatura Düzenlemek: Uygulamada fazla sık olmamakla birlikte zaman zaman karşılaşılan ve direkt olarak kazancı etkilememekle birlikte belgelendirilmeyen satışları perdelemek amacını taşıyan satış yolsuzluklarından birisi de yüksek miktarlı ancak düşük fiyatlı fatura düzenlemektir.

Anılan satış yolsuzluğunda düzenlenen satış faturası satış işleminin gerçek bedelini yansıtmakla birlikte gerçek miktar ve fiyatları yansıtmamaktadır. Satılan malın miktarı olduğundan fazla, fiyatı ise gerçek satış fiyatından düşük olarak belirlenmektedir. Bu durum firma tarafından yapılan belgelendirilmeyen satışların döküm incelemesi (veya kaydi envanter) olarak adlandırdığımız inceleme tekniği ile ortaya çıkmasını engelleme amaca taşımaktadır.

c) Faturanın Aslı ile Örneklerinin Farklı Bedellerle Düzenlenmesi: Vergi kaçırma amacına yönelik olarak yapılan fatura sahtekarlıklarından bir başkası ise faturanın aslı ile örneklerinin farklı bedellerle düzenlenmesidir. Bu satış yolsuzluğu yönteminde firmalar faturanın aslı olarak tarif edilen ve alıcıya verilen birinci örneğini satış işleminin gerçek durumunu yansıtacak şekilde düzenlemekte; işletmede kalan ve muhasebe kayıtlarına intikal eden örneğini ise düşük bedelli olarak

---

<sup>122</sup> A.g.e., [www.sakaryavdb.gov.tr](http://www.sakaryavdb.gov.tr).



düzenlemektedirler. Bu şekilde yapılan sahtekarlıklar genelde tek taraflı olmakta ve genelde alıcının bu durumdan haberi olmamaktadır<sup>123</sup>.

Zarar ve İstisna Satışı: Diğer bir satış yolsuzluğu ise zarar ve istisnanın satışı veya devridir. İşletmeler arasında yapılan muvazaalı işlemlerden en çok görülenlerindendir. Zararını mahsup etme süresi dolmakta olan işletmeden yüksek fiyatla mal alınarak alıcı işletmenin maliyetleri şişirilirken zararlı işletmenin karı artırılır. Zararlı işletmede ortaya çıkan kar zarara mahsup edileceği için vergi ödenmez. Alıcı işletme ise karı düştüğü için ödeyeceği vergi azalmış olur. Böylece zarar diğer işletmeye satılmış olur. Zarar satışı, zararlı işletmeye düşük bedelli mal satarak da gerçekleştirilebilir. Zarar satışı şekil olarak gerçekte bir işletme faaliyeti bulunmayan işletme kullanmaya benzer ancak zararlı olan işletme gerçek bir işletmedir. Zarar satışına benzer bir uygulama; bir istisna hakkı olmasına rağmen ilgili yılda kazanç yetersizliği nedeniyle istisnadan yararlanamayan indirme imkanı bulunmayan işletmeye kar aktarılmasında da görülebilir. Bu uygulama zarar satışına benzer niteliktedir. Bir işletmenin karı azaltılarak daha az vergi ödenmesi sağlanırken diğer işletmenin karı artırılır ancak istisna uygulaması imkanı yaratıldığı için firma vergi ödemez ve vergi kaçırılmış olur.

### **3.2.2. Satış İndirimlerine (-) İlişkin Sorunlar Ve Çözüm Önerileri**

Net satış hasılatına ulaşabilmek için brüt satışlardan indirilmesi gereken değerleri kapsar. Satıştan iadeler, satış iskontoları ve diğer indirimler şeklinde bölümlenir.

Analiz sürecinde satış iskontolarının küçük tutarlarda olması beklenir. Ancak bazı sektörlerde yüksek iskonto oranlarının uygulanmakta olduğu da unutulmamalıdır.

İskonto uygulamalarında dikkat edilmesi gereken bir diğer önemli nokta ise iskontonun transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtılması olarak değerlendirilmesidir.

---

<sup>123</sup> A.g.e., [www.sakaryavdb.gov.tr](http://www.sakaryavdb.gov.tr).

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtılmasına ilişkin yasal düzenlemelere Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'ncü maddesinde yer verilmiştir. Kurumların ortakları ve kanun maddelerinde belirtilen diğer kişilerle olan iktisadi münasebetlerinin dikkatle incelenmesi ve kurum bünyesinde oluşması gereken kazancın örtülü yolla söz konusu kişilere aktarılıp aktarılmadığının tespit edilmesi gerekmektedir. Kurumların kanun maddesinde belirtilen kişilerle olan iktisadi münasebetlerine (alım satım işlemlerine) uyguladığı iskonto oran veya tutarlarının emsali nitelikteki diğer işlemlere uygulanan iskonto oran ve tutarları ile farklılık arz edip arz etmediği tespit edilmelidir. Uygulamada firmaların satış iskontoları vasıtasıyla örtülü kazanç dağıtımını gerçekleştirdiklerine oldukça sık rastlamaktayız. Özellikle dönem sonlarında uygulanan iskontolar örtülü kazanç dağıtım aracı olarak kullanılmaktadır. Bu açıdan söz konusu iskontoların dikkatli bir şekilde incelenmesi gerekmektedir<sup>124</sup>.

### **3.2.3. Satışların Maliyetine (-) İlişkin Sorunlar Ve Çözüm Önerileri**

İşletmenin dönem içindeki stok hareketleri ile satılan mamul, yarı mamul, ilk madde ve malzeme ile ticari mal gibi maddelerin ve satılan hizmetlerin maliyetini kapsar. Başka bir deyişle dönem içinde alıcılara satılan ya da devredilen mal ve hizmetlerin üretimi (imalatı) ya da satın alınması için yapılan tüm giderleri içerir.

Vergi incelemesi açısından satışların maliyetinin (satılan malın maliyetinin) tespiti önem arz etmektedir. Vergi incelemesi açısından satışların maliyetinin oluşturacağı riskleri ve üzerinde durulması gereken hususları aşağıdaki şekilde özetleyebiliriz .

Vergi incelemesi açısından satışların maliyeti incelenirken, öncelikle söz konusu maliyet tespitinin VUK'da yer alan hükümler doğrultusunda doğru yapıp yapılmadığının, uygulanan yöntemlerin gereklerinin yerine getirilip getirilmediğini kontrol edilmesi gerekmektedir. Uygulamada satılan malın maliyetini artırıcı ve dolayısıyla dönem sonu kazancını azaltıcı nitelikte hesaplama hatalarına oldukça sık rastlanmaktadır. Bu hatalar matematik hataları olabileceği gibi, yöntem hataları da olabilmektedir. Özellikle uygulamada dönem sonu stoklarda kalan mamullerin

---

<sup>124</sup> A.g.e., [www.sakaryavdb.gov.tr](http://www.sakaryavdb.gov.tr).

maliyet bedeli düşük değerklenmek suretiyle yıl içinde satılan mamullerin maliyetinin artırılmasına sıkça rastlanmaktadır. Ayrıca satışların maliyetinin tespitinde yapılan hesaplamalar ve uygulanan yöntemler kadar bu hesaplamalara veri oluşturan alışların ve yapılan giderlerin gerçeği yansıtır yansıtmadığının da incelenmesi gerekmektedir. Bu aşamada alış yolsuzlukları olarak adlandırabileceğimiz ve bu satışların maliyetini artırmak suretiyle vergi kaçırma amacına yönelik eylemleri aşağıdaki şekilde özetleyebiliriz<sup>125</sup>.

1. Yüksek Bedelli Alış: Bu alış yolsuzluğunda alış belgesinde gösterilen bedel gerçek bedelden yüksek olmaktadır. Yüksek bedelli belge alıcının defter kayıtlarında alış maliyetini yükseltmekte ve dönem kazancının eksik hesaplanmasına ve vergi kaybına yol açmaktadır. Bu alış yolsuzluğuna daha ziyade vergiye tabi olmayan veya faaliyet sonucu zararlı olan mükelleflerle yapılan işlemlerde rastlanmaktadır.

Belirtilen kişilerden yapılan alışlarla ilgili gider makbuzu veya müstahsil makbuzu alıcı tarafından düzenlendiğinden bu yolsuzluğu gerçekleştirme nispeten kolaylaşmaktadır.

Ayrıca yüksek bedelli alışlar vasıtasıyla örtülü kazanç dağıtımını da gerçekleştirilebileceği için konunun bu yönden de ayrıntılı olarak incelenmesi gerekmektedir.

2. Herhangi Bir Mal veya Hizmet Alışını Temsil Etmeyen Alış Faturaları: Uygulamada oldukça sık rastlanan alış yolsuzluklarından biriside herhangi bir mal veya hizmet satın alınmamasına rağmen; alınmış gibi fatura düzenlenmesidir.

3. Alış İskontolarını Kayıt Dışı Bırakma: Uygulamada oldukça sık rastlanan alış yolsuzluklarından birisi de alış iskontolarının kayıt dışı bırakılmasıdır. Alış iskontoları maliyetleri azaltıcı bir niteliğe sahiptir. Söz konusu iskontolar iki şekilde ortaya çıkar. Birincisi peşinat iskontosudur ve genellikle alış faturalarında gösterilir. Diğer ise ciro iskontosu olup fatura düzenledikten sonra ve genellikle yıl sonlarında ciroya orantılı olarak satıcı firmalar tarafından yapılır. Bu nedenle alış faturalarında görülmezler. Bu nitelikteki alış iskontoları yıl sonlarında işletme sahiplerince nakden

---

<sup>125</sup> A.g.e., [www.sakaryavdb.gov.tr](http://www.sakaryavdb.gov.tr).

veya hesaben tahsil edilmesine rağmen kayıtlarda gösterilmeyerek, maliyetlerin azalması engellenmiş ve dolayısıyla dönem kazancı eksik hesaplanmış olur.

Satışların maliyetini etkileyen alışlarda yapılan ve yukarıda özetlenen hileler gelir tablosu ve bilançonun birlikte analiz edilmesi yoluyla inceleme elemanına öngörü sunar<sup>126</sup>.

### **3.2.4. Faaliyet Giderlerine İlişkin Sorunlar Ve Çözüm Önerileri**

İşletmenin esas faaliyeti ile ilgili bulunan ve üretim maliyetlerine yüklenmeyen araştırma ve geliştirme giderleri; pazarlama, satış ve dağıtım giderleri ve genel yönetim giderlerinden oluşan hesap grubudur. 7.inci grupta izlenen esas faaliyet dönem giderleri, yansıtma hesapları alacağı ile dönem sonlarında bu grupta yer alan hesaplara devredilir.

Vergi incelemelerinde mükelleflerin istismar ettiği bir gider kalemi de faaliyet giderleridir. Mükellefler malum maksatlarına ulaşmak için işletme ile ilgili ilgisiz pek çok harcama faturasını kayıtlarına alarak işletme giderlerini şişirme maksadı güderler. Gelir tablosunda yer alan faaliyet giderlerinin her şeyden önce işletme büyüklüğü ve hasılatıyla orantılı olması beklenir. Yüksek tutarlardaki faaliyet giderlerinin sebebi tespit edilmelidir.

Faaliyet giderlerinin yüksek tutarda olması amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin doğrudan gider hesaplarına alınmasından veya duran varlıklar için hatalı oranlarda amortisman ayrılmasından kaynaklanabilir. Bunun tespiti için bilançodaki duran varlıklar ve birikmiş amortismanların birlikte değerlendirilmesi gerekir.

### **3.2.5. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir Ve Karlara İlişkin Sorunlar Ve Çözüm Önerileri**

İşletmenin esas faaliyeti dışında iştiraklerden ve bağlı ortaklıklardan elde edilen temettü geliri ile faiz ve diğer temettü gelirleri, temerrüt faizleri, kambiyo

---

<sup>126</sup> A.g.e., [www.sakaryavdb.gov.tr](http://www.sakaryavdb.gov.tr).

kârları, kira gelirleri, menkul kıymet satış kârları gibi diğer faaliyetlerden elde edilen olağan gelir ve kârlardan oluşur.

Mükellefler vergi matrahını artırıcı nitelikte olan bu hesabı olduğundan az gösterme eğiliminde olabilirler. Bu amaçla fatura düzenlemeden elde ettikleri bu tür gelirleri hesaplarına intikal ettirmekten kaçınırlar. Dolayısıyla diğer faaliyetlerden olağan gelir ve karlar analiz edilirken bilançonun aktifinde yer alan bu tür gelir getiren kalemlerle karşılaştırılması gerekmektedir<sup>127</sup>.

### **3.2.6. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider Ve Zararlara (-) İlişkin Sorunlar Ve Çözüm Önerileri**

İşletmenin esas faaliyetleri dışında kalan olağan faaliyetlerle ilgili gider ve zararları içerir. Diğer faaliyetlerden olağan gider ve zararlar hesabı analiz edilirken dikkat edilmesi gereken nokta gider ve zararın kaynağının tespit edilmesidir. Gelir tablosunda yer alan tutarın gerçekten işletme faaliyetleri ile mi yoksa işletme sahibinin kişisel giderimi olduğu araştırılmalıdır.

### **3.2.7. Finansman Giderlerine (-) İlişkin Sorunlar Ve Çözüm Önerileri**

İşletmenin borçlandığı tutarlarla ilgili olarak katlanılan ve varlıkların maliyetine eklenmemiş bulunan faiz, kur farkları, kredi komisyonları ve benzeri diğer giderleri kapsar. Bu açıklamadan da anlaşılacağı üzere ödenen faiz, kur farkı ve kredi komisyonlarının varlıkların maliyetine intikal ettirilmemiş olması gerekir. Aksi halde yapılan ödemeler hem doğrudan gider hesaplarında hem de dolaylı olarak maliyet hesaplarında yer almış olur.

Finansman giderleri hesabı analiz edilirken dikkat edilmesi gereken diğer hususlar ise yapılan ödemelerin dönem finansmanı ile ilgili olması, hesaplamalarda makul ve geçerli oranların uygulanması ve alınan nakdin işletme ile ilgili işlerde kullanılması, şeklinde sıralanabilir<sup>128</sup>.

---

<sup>127</sup> A.g.e., [www.sakaryavdb.gov.tr](http://www.sakaryavdb.gov.tr).

<sup>128</sup> A.g.e., [www.sakaryavdb.gov.tr](http://www.sakaryavdb.gov.tr).

### **3.2.8. Olağandışı Gelir Ve Karlara İlişkin Sorunlar Ve Çözüm Önerileri**

İşletmenin olağan faaliyetlerinden bağımsız olan ve bu nedenle arızı nitelik taşıyan duran varlıkların satışlarından elde edilen kârlar ile olağan dışı olay ve gelişmeler nedeniyle ortaya çıkan gelir ve kârların yer aldığı hesap grubudur.

Dönem karını artırıcı nitelikte olduğundan mükellefler yıl içinde elde ettikleri gelirlerden bir kısmının bu hesaba intikalini engelleme çabasında olabilirler. Bu, sebeple analiz yapılırken bilançodaki duran varlık azalışları faaliyet giderleri içindeki sigorta giderlerinin birlikte değerlendirilmesi gerekir. Örneğin işletme yıl içinde yanan aracını duran varlıklardan çıkarıp araç tutarını gider hesaplarına intikal ettirdiği halde sigorta şirketinde aldığı tazminatı kayıt dışı bırakmış olabilir. Böyle bir durum, harici bir veriye ihtiyaç bırakmadan sadece bilanço ve gelir tablosu incelenerek tespit edilebilir.

### **3.2.9. Olağandışı Gider Ve Zararlara İlişkin Sorunlar Ve Çözüm Önerileri**

İşletmenin olağan faaliyetlerinden bağımsız olan ve bu nedenle sık sık ve düzenli olarak ortaya çıkması beklenmeyen işlem ve olaylardan kaynaklanan gider ve zararların yer aldığı hesap grubudur. Burada dikkat edilmesi gereken nokta olağandışı gider olarak kayıtlarda yer alan giderin vergi kanunları açısından indirimi kabul edilen giderler olup olmadığıdır.

Daha az vergi ödeme eğiliminde olan mükellefler, bu amaçlarını gerçekleştirecek hata ve hileleri gelir tablosunun önceki kalemlerinde uygularlar. Çünkü burada indirim konusu yapılacak büyük tutarlar dikkat çekici olur. Bu sebeple olağan dışı gider ve zararlar hesabı ile ilgili dikkat edilecek önemli nokta bu hesapta yer alan tutarın işletme faaliyetlerine ilişkin olmasıdır.

### 3.2.10. Dönem Net Karı Veya Zararına İlişkin Sorunlar Ve Çözüm Önerileri

Dönem sonlarında, sonuç hesaplarında yer alan gelir ve gider hesaplarının aktarıldığı hesaptır. Gelir hesapları bu hesabın alacağına, gider hesapları borcuna kaydedilir. Hesabın kalanı vergiden önceki dönem kârı veya zararını gösterir.

İşletmenin dönem faaliyetlerinden elde ettiği gelir ve hasılatlardan dönem içinde katlandığı gider ve maliyetlerin indirilmesi sonucu dönem vergi matrahına ulaşılır. Mükelleflerin beyannamelerine ekli mali tablolar işletmenin bir yıllık faaliyetlerinin ve elindeki varlıkların göstergesidir. Daha az vergi ödemeyi amaçlayan mükellefler çeşitli hata ve hilelerle dönem faaliyetlerini olduğundan farklı gösterirler<sup>129</sup>.

Yukarıda ayrıntılı olarak açıklanan gelir tablosu kalemlerinde yapılan hilelerin amacı dönem kar zarar hesabını etkileyebilmektir. Başka bir deyişle diğer gelir tablosu kalemlerinde yer alan hata ve hileler dönem karına etkileri oranında başarılı oldukları düşünülür .

---

<sup>129</sup> A.g.e., [www.sakaryavdb.gov.tr](http://www.sakaryavdb.gov.tr).

## SONUÇ

Bilindiği üzere ticari karlarını bilanço esasına göre tespit eden mükellefler, tutulması başta Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanununa göre zorunlu halde olan ticari defterleri ( yevmiye, defter-i kebir, envanter defteri gibi) yıl içerisinde yapmış oldukları bütün parasal akımlar için kullanarak, sistemli bir kayıt silsilesi içerisinde gelir ve giderlerini karşılaştırma veya dönem başı ve dönem sonu öz sermayelerinin kıyaslaması yoluyla, yılsonunda dönem karı veya zararına ulaşmaktadırlar.

Türk Ticaret Kanunu açısından “Kar” kavramının ifade ettiği anlam işletmelerin muhasebe anlamında temel mali tablolarından biri olan bilanço sonucuna tekabül etmektedir. Başka bir anlatımla, TTK açısından “Kar” kavramı; işletmelerin belli bir muhasebe dönemine ilişkin olmak üzere, giriştikleri ticari faaliyetler neticesinde oluşan müspet sonuç veya “Bilanço Kar”ı anlaşılmaktadır.

Ticari kar, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve tek düzen hesap planı uygulamaları ile sermaye piyasası mevzuatına göre tutulan muhasebe kayıtlarından tespit edilen kardır. TTK ve muhasebe ilkeleri açısından kar kavramı daha çok üçüncü kişilerin haklarını koruma açısından ele alınmıştır.

Mali kar ise, üzerinden gelir veya kurumlar vergisi hesaplanacak olan ticari bilanço karı, VUK’un değerlendirme hükümleri, kanunen indirimi kabul edilen ve/veya edilmeyen giderlerin, indirim, istisnaların ve zararların dikkate alınması suretiyle hesaplanan kardır.

Kar kavramına ilişkin olarak ele alabileceğimiz başka bir tanımlama ise şu şekilde olabilecektir: Bir dönem içinde yapılan işlemler, diğer olaylar ve koşullardan işletme sahipleri ile ilgili olmayan kaynaklardan dolayı işletmenin özsermayesinde (net aktif değerindeki) meydana gelen artışlar kar olarak tanımlanmaktadır.

Diğer taraftan bahsettiğimiz üzere, dönem sonunda oluşan bu kar işletmelerin ticari karını yansıtmakta olup, vergisel açıdan ve verginin alınması bakımından tek başına dikkate alınması yeterli olmamaktadır. Özellikle işletmelerin



ticari faaliyetleriyle doğrudan ilişki kurulması noktasında sıkıntı yaşanan bazı gider unsurları vergisel anlamda suistimale neden olabileceğinden gider olarak sayılmamakta ve ticari kar toplamına ilave yapılmak suretiyle vergi alanının içinde değerlendirilmektedir. Örneğin işletmenin kasasında dönem içinde veya sonunda kasa noksanı tespit edilmesi halinde bunun “olağandışı gider ve zarar” sayılması ve ticari kardan düşülmesi kanunen gelirlerden indirim kabul edilmeyen bir gider unsurudur ve ticari kara eklenmek suretiyle vergi karının tespitinde dikkate alınmaktadır. Diğer taraftan kanun koyucu işletmelere kolaylık sağlayarak teşvik mekanizmaları geliştirerek yine ticari karın tespitinde gelir olarak dikkate alınan bazı kazançları vergi dışında bırakmakta bunların da ticari kardan düşülmesini istemektedir. Böylelikle bir bakıma vergi mevzuatı bünyesine bir otomatik istikrar sağlama mekanizması kurularak vergilemede hakkaniyetin oluşturulması amaçlanmaktadır. Örneğin işletmelerin dönem gelirleri içerisinde iştiraklerinden sağladıkları kazançlar varsa bunlar toplamdan düşülerek üzerinden vergi alınması engellenmektedir. Böylelikle işletme bazında makro ve mikro ekonomik etkiler meydana getirilmeye çalışılmakta, toplam ekonomik faydanın artırılması hedeflenmektedir.

Kanun koyucu tarafından getirilen vergi mevzuatı çerçevesinde başta Gelir Vergisi Kanunu 40. ve 41. maddelerinde ifade edilen kanunen indirim kabul edilen giderler ile kanunen indirim konusu yapılmama imkanı tanınmayan giderler ve Vergi Usul Kanununda hüküm altına alınan, değerlendirme müessesesi, amortisman uygulamaları, reeskont işlemleri gibi özellikle bu amaca tahsis edilerek dönem sonu işlemleri olarak adlandırılan düzenlemelerinde göz önünde tutulması ile vergi matrahının tespiti gerçekleşmekte ve devlet ticari kara bazı ekleme ve çıkartmalarla bulunan bu yeni kar üzerinden ilgili vergiyi almaktadır. İşte bu yeni kara verilen isim Mali Kar olmaktadır.

Bu iki kar kavramını muhasebesel anlamda incelediğimizde ise ticari karın, Türk Ticaret Kanunu hükümleri ve muhasebe ilke ve kurallarına göre yevmiye defteri, büyük defter gibi ilgili ticari defterlere, parasal akımlara ait gerçekleştirilen kayıtlar neticesinde tespitinin mümkün olduğu görülmekte, diğer taraftan mali karın tespitinde Kanunen Kabul Edilebilen ve Edilmeyen giderler gibi unsurların ise işletmelerin varlık ve kaynak yapısında değişme oluşturmayan, tamamen bilgi amaçlı kullanılan nazım hesaplarda takip edilmesi daha uygun olmaktadır.

- Mali Kar (Vergi Matrahı) = Ticari Kar + KKEG + Eksik Değerleme Farkları – Fazla Değerleme Farkları – Vergiden Muaf Gelirler

Görüldüğü gibi ticari kardan vergi karına geçerken vergi kanunlarının öngördüğü şekilde yapılmayan işlemler nedeniyle beyanname üzerinde ticari karı düzeltici ekleme ve çıkartma işlemlerinin yapılması gerekmektedir. Bu işlemlerin sağlıklı yapılabilmesi için dönem içerisinde belirtilen konulara ait işlemlerin kayıtları TTK ve muhasebe ilkelerine göre yapılırken, eğer işlem vergi kanunlarının öngördüğünden farklı bir işlem ise bu durum Nazım Hesaplarda izlenmelidir.

Bunlara ilave olarak, mali karın tespitinde önemli rol oynayan vergi mevzuatının değişen ve gelişen sosyo-ekonomik şartlara uygun olarak yeniden ele alınması gerekmekte, belki de Maliye Bakanlığı bünyesinde güncel gelişmeleri ve gereksinimleri tespit etme üzere kurulabilecek, mevcut Vergi Konseyi dışında, Akademisyenler de dahil olmak üzere çeşitli vergi çevrelerini içeren özel bir ihtisas komisyonu ile hem kanuni boşluklar hem de bu ihtiyacı karşılama açığı bir an önce kapatılabilecektir. Diğer taraftan özellikle kişilere daha küçük yaşlardan itibaren vergi ahlakının, bilincinin, sevgisinin kazandırılması ile vergi zihniyeti oluşturularak kayıt dışı ekonominin önlenmesi amaçlanmalı hem mükelleflerle işbirliği içerisinde daha düzenli, adil ve bilinçli bir vergi politikası izlenerek mükelleflerinde vergi kaçırımlarının veya vergiden kaçınımlarının önüne geçilmelidir. Örneğin ilköğretim müfredatına temel vergi dersleri konmalı kalkınmanın tohumları bu yaşlarda serpiştirilmelidir. Ve bununla beraber kayıt dışı ekonominin de en azından belli bir seviyeye kadar azalması mümkün olacak, karşılıklı çıkar optimizasyonu gerçekleşmiş sayılabilecektir. Vergi kapasitesi ile vergi gayreti arasındaki fark da en aza indirgenmiş olacak ve nihayetinde bütçe açıkları ile milli hasıla olumlu bir şekilde etkilenmiş olacaktır. Ekonominin kazanma gücü artarak işsizlik, enflasyon, üretim yetersizliği gibi makro ekonomik değişkenler vergi politikalarıyla olumlu şekilde etkilenerek “kazan kazan” ilkesi kurulmuş olabilecektir.

Bir başka açıdan baktığımızda ise kanun maddelerinin vergi matrahı tespit edilirken indirimine izin verdiği giderler ve vermediği giderler konusu açık olarak belirtilmesine karşın özellikle bazı madde hükümlerinde yeterince açık olmamaktadır. Bunun sonucu olarak da başta mükellefler ve verginin tarafı olan kişiler sürümcemeli olan konuların vergi idaresi veya yargı organları tarafından yorumunu talep etmek durumunda kalabilmektedirler. Bu da hem idarenin hem de yargının iş yükünü arttırmakta ve verimli bir zaman kaybının yaşanmasına yol açmaktadır. Sonuç olarak özelge ve karar sirkülasyonu oluşmakta bir düzensizlik vukuu bulunmaktadır.

Bir diğer problem de, vergi kanunlarının yetersizliğini bertaraf etmek amacıyla ve bundan da önemlisi uygulamaya daha açık bir şekilde yön vermek amacıyla, hemen hemen her bir vergi kanunu maddesiyle, düzenlemesiyle ilgili tebliğ çıkarma uygulamasına başvurularak, mevzuat kirliliğine neden olunmakta, bunun sonucu olarak da uygulama netleşme yerine daha da karmaşık bir hal almaktadır. Çok sayıda tebliğ çıkartmak yerine geçerliliğini ve önemini yitiren kanun maddeleri kaldırılarak veya yenilenerek kökten ve daha net bir çözüme ulaşmak daha mantıklı olacaktır. Vergi teorisinden de hatırlayacağımız üzere; vergilendirmeyi açıklayan ilkelerden biri olan belirlilik ve kesinlik ilkesi gereği vergilendirmeye ilişkin her şey (konusu, mükellefi, kapsamı, zamanı vb.) önceden ilgili kanunlarda açıklanmış olmalıdır.

Bir başka işaret edilmesi gereken husus da vergi davalarına bakan mahkemelerin içtihatlarını birleştiren ve ilgili konuda bağlayıcı son kararı veren Danıştay'a ilişkindir. Uygulamadan da zaman zaman gördüğümüz üzere Danıştay dava daireleri arasında da verdikleri kararlar bakımından bir uyumsuzluk gözlemlenebilmektedir. Bu sorunu giderebilmek için Danıştay bünyesinde bulunan vergilendirmeye ilişkin 3, 4, 7, 9. dava dairelerinin birleştirilmesi bir başka çözüm önerimiz olacaktır. Bu dava daireleri ya Danıştay bünyesinde birleştirilebilir ya da başka bir isim altında Danıştay'dan bağımsız olarak örgütlenebilir; örneğin, geçmişte de öne sürülen "Vergitay" kurulması önerisi gibi. Böyle bir uygulama idari yönden temyiz mercii olan Danıştay'ın da şüphesiz iş yükü hafifleterek daha sağlıklı kararlar alınmasına vesile olacaktır.

## KAYNAKLAR.

AKYOL, M. Emin, "Ticari Faaliyette İlişkili Kişilerle Yapılan İşlemlerde Emsallere Uygunluk İlkesine Uyulması Zorunluluğu", **Vergi Dünyası**, Mayıs 2007., S. 309

Ankara SMMMO, **VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu**, Mart 2008, Antalya.

BAHAR, Cevdet Okan, "Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Düzenlemelerde Ayrık ve Çelişkili Hükümler", **Yaklaşım**, Şubat 2008., S. 182.

BENLİGİRAY, Yılmaz, **Muhasebe Uygulamaları**, Anadolu Üniversitesi Yayını, Eskişehir, 2009.

BIYIK, Recep, ve Aydın Kıratlı, **Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahlarının Tespitinde Giderler ve İndirimler**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007.

BİLİCİ, Nurettin, **Vergi Hukuku Genel Hükümler Türk Vergi Sistemi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2008.

BİYAN, Özgür, "Türk Vergi Hukukunda Yeni Bir Boyut: Transfer Fiyatlandırması", **E-Yaklaşım**, Ağustos 2007., S. 49.

ÇAPAN, Oğuz, "Gider, Maliyet, Harcama ve Zarar Kavramları", [www.oguzcapan.com.tr](http://www.oguzcapan.com.tr), (Erişim Tarihi; 05.05.2010).

ELELE, Onur, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Emsallere Uygunluk İlkesi ve Karşılaştırılabilirlik Analizine İlişkin Değerlendirmeler", **Yaklaşım**, Şubat 2008., S. 182.

FIÇICI, Bülent, "Sermaye Şirketlerinde Kar/Zarar İle İlgili Muhasebe Kayıtları, Yasal Yedek Ayrılması ve kar Dağıtımı", [www.muhasabenet.net](http://www.muhasabenet.net). (Erişim; 05.05.2010).

GÜLER, İbrahim, "Gelir Vergisi Kanunu'nda Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı", **E-Yaklaşım**, Temmuz 2007., S. 48.

GÜNEŞ, Şibli, “Gelir Vergisi Kanunu’na Göre Ticari Kazancın Tespitinde İndirimi Kabul Edilmeyen Giderler”, **Yaklaşım Dergisi**, Kasım 2007, S. 179.

GÜRBOĞA, Erkan ve Tuncel Atabey, **Vergi Klavuzu**, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayını, İzmir, 2008.

HEPER, Fethi, **Türk Vergi Sistemi**, Anadolu Üniversitesi Yayını, Eskişehir, 2010.

HEPER, Fethi, **Vergi Uygulamaları**, Anadolu Üniversitesi Yayını, Eskişehir, 2007.

KARAYALÇIN, Yaşar, **Muhasebe Hukuku**, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara, 1988.

KARYAĞDI, Nazmi, **Kar Dağıtımı**, Beyanname Düzenleme Klavuzu, İstanbul, 1999.

KAVAL, Hasan, “Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler, Vergilendirilmeyen Kazançlar ve Bunların Vergi Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi”, Temmuz 1994, [www.yaklasim.com/mevzuat/dergi](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi).

KILDİŞ, Yusuf, **Gelir Vergisinde Matrahın Tespitinde Giderler ve İndirimler**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2009.

KIVANÇ, H. Hakan, “Vergi Hukukunda Yorum”, [www.alomaliye.com](http://www.alomaliye.com)., (Erişim; 16.05.2011).

KIZIL, Ahmet, **Genel Muhasebe ve Vergi Uygulamaları**, Der Yayınları, İstanbul, 2001.

KIZILOT, Şükrü, **Danıştay Kararları ve Özelgeler**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2008.

KOCAMAN, Musa, “VUK ve TTK Açısından Kar Dağıtımı ve Vergilendirilmesi”, Sakarya, 2008., [dokuman@yok.gov.tr](mailto:dokuman@yok.gov.tr), ( Erişim Tarihi; 26. 03. 2010).

MELVILLE, Alan, **Taxation**, Pearson Education Limited, Edinburgh Gate Harlow, 2004.

MUTLUER, Kamil, **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2006.

ÖNCEL, Mualla, Ahmet Kumrulu, ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Ankara, 2008.

ÖZBALCI, Yılmaz, **Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2008.

ÖZBALCI, Yılmaz, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2008.

ÖZMEN, Mehmet Akif, **Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyanname Rehberi**, Vergi Denetmenleri Derneği, Ankara, 2008.

ÖZTÜRK, Bünyamin, **Sermaye Şirketlerinde Kurumlar Vergisi ve Kar Dağıtımı**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007.

ÖZYER, Mehmet Ali, **Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 2008.

SÜRMEİ, Fevzi, **Genel Muhasebe**, Anadolu Üniversitesi Yayını, Eskişehir, 2008.

ŞENYÜZ, Doğan, **Kurumlar Vergisi Kanunu**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2007.

ŞİŞMAN Ahmet Gündoğan, "Kanunen Kabul Edilmeyen Giderlerin Vergi Mevzuatı Açısından Değerlendirilmesi" , [www.sakaryavdb.gov.tr](http://www.sakaryavdb.gov.tr)., Sakarya, 2008, (Erişim; 20.02.2011).

TEZEL, Ali, ve Resul Kurt, **Sosyal Güvenlik Reformu**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2009.

TOSUNER, Mehmet, ve Zeynep Arıkan, **Türk Vergi Sistemi**, Maliye Bölümü Masaüstü Yayıncılık Birimi, İzmir, 2009.

TUNCER, Selahattin, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Yaşanan Kaos", **Yaklaşım Dergisi**, Şubat 2008., S. 182.

TUNCER, Selahattin, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Yönteminin Genel Eleştiri ve Değerlendirmesi", **Yaklaşım**, Haziran 2008., S. 186.

TUNCER, Selahattin, **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003.

TURAN, Salih, **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998

UÇAR, Mustafa, "Ticari Kar, Mali Kar, Vergi İçin Muhasebe ve 4 No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği", Ağustos 1995, [www.yaklasim.com/mevzuat/dergi](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi).

UYŞAL, Ali, ve Nurettin Eroğlu, **Kurumlar Vergisi Kanunu**, Sözkeseş Matbaacılık, Ankara, 2008.

UYŞAL, Ali, ve Nurettin Eroğlu, **Vergi Usul Kanunu**, Sözkeseş Matbaacılık, Ankara, 2005.

YALÇIN, Hasan, **Ticari Kazanç ve Kurum Kazancının Tespitinde Giderler**, Uygulama Yayıncılık, İstanbul, 2010.

"Vergi İncelemelerinde Bilanço ve Gelir Tablosu Analizi", [www.sakaryavdb.gov.tr](http://www.sakaryavdb.gov.tr)., (Erişim; 13.04.2011).

1 Seri No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, [www.istanbulsmmmodasi.org.tr](http://www.istanbulsmmmodasi.org.tr)., (Erişim; 12.01.2011).

4 Seri No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, [www.istanbulsmmmodasi.org.tr](http://www.istanbulsmmmodasi.org.tr)., (Erişim; 12.01.2011).

212 Sıra No.lu Gelir Vergilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 12) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ, [www.alomaliye.com](http://www.alomaliye.com)., (Erişim; 28.03.2011).

## **EKLER**



**BİLANÇO ESASINA GÖRE DEFTER TUTAN MÜKELLEFLERE AİT  
TİCARİ KARDAN MALİ KARA ULAŞMAK İÇİN YAPILAN  
HESAPLAMAYI GÖSTEREN BİLDİRİM**

(Ticari Karı ile Mali Karı Farklı Olmayan Mükellefler, Bu Bildirimi Doldurmayacaklardır.)

199 ... DÖNEMİ TİCARİ		Kar	(+)	1	
		Zararı	(-)		
<b>TİCARİ KARA İLAVE EDİLECEK GİDER VE İNDİRİMLER</b>	SATIŞ İNDİRİMLERİ	Satıştan İadeler			
		Satış İskontoları			
		Diğer İndirimler			
	SATIŞLARIN MALİYETİ	Satılan Mamüller Maliyeti			
		Satılan Ticari Mallar Maliyeti			
		Satılan Hizmet Maliyeti			
		Diğer Satışların Maliyeti			
	FAALİYET GİDERLERİ	Araştırma ve Geliştirme Giderleri			
		Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri			
		Genel Yönetim Giderleri			
	DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR	Komisyon Giderleri			
		Karşılık Giderleri			
		Menkul Kıymet Satış Zararları			
		Kambiyo Zararları			
Reeskont Faiz Giderleri					
FİNANSMAN GİDERLERİ	Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri				
	Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri				
OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR	Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları				
	Önceki Dönem Gider ve Zararları				
	Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar				
TOPLAM			(+)	2	
<b>TİCARİ KARDAN İNDİRİLECEK KAZANÇLAR VE İRATLAR</b>	BRÜT SATIŞLAR	Yurtiçi Satışlar			
		Yurtdışı Satışlar			
		Diğer Gelirler			
	DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR	İştiraklerden Temettü Gelirleri			
		Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri			
		Faiz Gelirleri			
		Komisyon Gelirleri			
		Konusu Kalmayan Karşılıklar			
		Menkul Kıymet Satış Karları			
		Kambiyo Karları			
Reeskont Faiz Gelirleri					
OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR	Faaliyetle İlgili Diğer Gelir ve Karlar				
	Önceki Dönem Gelir ve Karları				
TOPLAM			(-)	3	
MALİ KAR veya ZARAR (1 + 2 + 3) (*)				4	

Örnek No. : 2035 - b D. M. O. Basım Müessesesi - 1998

(\*) Bu mali kar veya zarar, gelir vergisi mükelleflerinden bilanço esasına göre defter tutanlarca, yıllık gelir vergisi beyannamesinin ticari, zirai ve mesleki kazançlara ilişkin bildirimlerinin ilgili satırlarına aktarılacaktır.

04

**KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİ**

VD KODU  
(Vergi Dairesine Doldurulacaktır)

**1010**  
**2009**

**1** VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜNE

**2** İL - İLÇE

**3** MÜKELLEFYET ŞEKLİ Tam Dar

**4** VERGİLENDİRME DÖNEMİ

**5** VERGİ KİMLİK NO.

**6** KURUM SİCİL NO.

**TABLO - 1 KURUMUN KİMLİK VE ADRES BİLGİLERİ**

<b>1</b> Unvanı											<b>1</b>		
<b>2</b> Hukukî Yapısı											<b>2</b>		
<b>3</b> Faaliyet Kodu											<b>4</b> Adres Değişikliği	Var	Yok
<b>5</b> Kararı veya İş Merkezinin Adresi	Mahalle											<b>6</b>	
	- Caddesi / Sokakı											Kayı No	Daire No
	Posta Kodu											İlçe Adı	İl Kodu
<b>6</b> E-Posta Adresi											<b>7</b> E-Posta Adresi	Faks No.	(Alan Kodu)
<b>8</b> Telefon No.											<b>8</b>		
Cep Tel. No.											(Alan Kodu)	(Alan Kodu)	

**TABLO - 2 DAR MÜKELLEFIN TEMSİLCİSİNİN KİMLİK VE ADRES BİLGİLERİ**

<b>9</b> Soyadı (Unvanı)											<b>9</b>		
<b>10</b> Adı											<b>10</b>		
<b>11</b> Vergi Dairesi											<b>11</b>		
<b>12</b> Vergi Kimlik No (*)											<b>13</b> Adres Değişikliği	Var	Yok
<b>14</b> Adresi	Mahalle											<b>14</b>	
	- Caddesi / Sokakı											Kayı No	Daire No
	Posta Kodu											İlçe Adı	İl Kodu
<b>15</b> E - Posta Adresi											<b>15</b>		
<b>16</b> Telefon No.											<b>16</b>		
Cep Tel. No.											(Alan Kodu)	(Alan Kodu)	

**TABLO - 3 KURUMA BAĞLI İŞYERLERİNİN TÜRÜ VE SAYISI**

Şube	Çıkış Yeri	Ajanlık		
İmalat Yeri	Satış Yeri	Satır	<b>17</b> TOPLAM	<b>17</b>

**TABLO - 4 GEÇMİŞ YIL ZARARLARI**

	(Yeni Türk Lirası)	(YİG)
<b>18</b> 2004 Yılı İstenen Kaynaklı Zararlar	+	+
<b>19</b> 2004 Yılı Diğer Zararlar	+	+
<b>20</b> 2005 Yılı İstenen Kaynaklı Zararlar	+	+
<b>21</b> 2005 Yılı Diğer Zararlar	+	+
<b>22</b> 2006 Yılı İstenen Kaynaklı Zararlar	+	+
<b>23</b> 2006 Yılı Diğer Zararlar	+	+
<b>24</b> 2007 Yılı İstenen Kaynaklı Zararlar	+	+
<b>25</b> 2007 Yılı Diğer Zararlar	+	+
<b>26</b> 2008 Yılı İstenen Kaynaklı Zararlar	+	+
<b>27</b> 2008 Yılı Diğer Zararlar	+	+
<b>28</b> TOPLAM	+	+

(\*)T.C. vatan dışı olan şirket kişilerde T.C. kimlik numarası yazılacaktır.

Bu beyannamenin düzenlenmesi için açıklamalar Kurumlar Vergisi Beyannamesi Dönerleme Sirkülerinde yer almaktadır. Sizi edinen Sirküleri [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr) adresinden erişilebilir miktardır.

**BU BEYANNAME MAVİ VEYA ŞYAH TÜKENMEZ KALEM İLE OKUNAKLI BÜYÜK HARFLERLE VEYA BİLGİSAYAR ORTAMINDA DOLDURULACAKTIR.**

TABLO - 5

## KAZANÇ VE MATRAH BİLDİRİMİ

Sıra No	KURUM KAZANCI İLAVELERİ	ZARAR	KAR		Sıra No
			(Türk Lirası)	(Kı)	
29	Ticari Bilanço Karı				29
30	Ticari Bilanço Zararı				30
31	Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler				31
32	Önceki Yılı Ayrılan Finansman Fonu				32
33	İştirak Kazançları (K.V.K. Mad. 51-a)				33
34	Yurtdışı İştirak Kazançları(K.V.K. Mad. 51-b)				34
35	Tam Mükellef Anonim Şirketlerin Yurtdışı İştirak Hisseleri Satış Kazançları (K.V.K. Mad. 51-c)				35
36	Emisyon Primi Kazancı (K.V.K. Mad. 51-ç)				36
37	Y. Fon ve Ort. Portföy İst. Kazancı (K.V.K. Mad. 51-d)				37
38	Taahhüt ve İst. His. ile Kurucu Sen., İst. Sen. ve İst. Hakkın Satış Kazancı (K.V.K. Mad. 51-e)				38
39	Banki Veya TMSF'ye Borçlu Durumda Olan Kurumların Taahhüt ve İst. His. ile Kur. Sen. İst. Sen. Ve İst. Hakkın Sat. Kaz. (K.V.K. Mad. 51-f)				39
40	Yurtdışı Şube Kazançları (K.V.K. Mad. 51-g)				40
41	Yurtdışı İnşaat ve Onarım İşlerinden Sağlanan Kazançlar (K.V.K. Mad. 51-h)				41
42	Eğ. Öğ. Kur. ile Rehabilitasyon Merkz. Kazançları (K.V.K. Mad. 51-i)				42
43	Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazançlar				43
44	Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Elde Edilen Kazançlar				44
45	Türk Ulusal Gemi Sic. Kay. Gemi İşl. Ve Devr. Sağlanan Kazançlar				45
46	5811 s. Kanun Kapsamındaki Yurtdışı İstisna Kazançları				46
47	Diğer İndirimler ve İstisnalar				47
48	Kar ve İlaveler Toplamı (29+31+32)				48
49	Carli Yıla Ait Zarar, İstisnalar ve İndirimler Toplamı (30+33+34+35+36+37+38+39+40+41+42+43+44+45+46+47)				49
50	ZARAR (49 - 48)				50
51	KAR (48 - 49)				51
52	Diğer Geçmiş Yılı Zararı				52
53	İstisnadan Kaynaklanan Geçmiş Yılı Zararı				53
54	Mahsup Edilecek Toplam Geçmiş Yılı Zararı (52+53)				54
55	İndirime Esas Tutar (51-54)				55
56	Risizimler (K.V.K. Mad. 51-ö)				56
57	AR-GE İndirimi (K.V.K. Mad. 101-a)(**)				57
58	AR-GE İndirimi (5748 s. Kanun Mad.3)(**)				58
59	Sponsorluk Harcamaları (K.V.K. Mad. 101-b)				59
60	Bağış ve Yardımlar (K.V.K. Mad. 101-c)				60
61	Eğitim ve Sağ. Tes. ile Yurt. İnş. İlişkin Bağış ve Yard. (K.V.K. Mad. 101-ç)				61
62	Kültür ve Turizm Amaçlı Bağış ve Yard. (K.V.K. Mad. 101-d)				62
63	S.K.K. Uyarınca Başbakanlık Anadolüyle Yapılan Bağış ve Yardımlar (K.V.K. Mad. 101-e)				63
64	Tokyo Kızılay Derneğine Yapılan Nakdi Bağış ve Yardımlar (K.V.K. Mad. 101-f)				64
65	İstanbul 2010 Avrupa Kültür Başları Ajansına Yapılan Bağış ve Yardımlar ile Sponsorluk Harcamaları				65
66	Diğer İndirimler				66
67	TOPLAM (56+57+58+59+60+61+62+63+64+65+66)				67

(\*\*)Devreden AR-GE İndirimi bulunması halinde 105 ve 107 numaralı satırların doldurulması zorunludur.

		(Türk Lirası)	(Kı)	
66	DÖNEM SAĞI KURUM KAZANCI (MATRAH) (55 - 57)	*	*	?
68	GELECEK YILA DEVREDEN CARI YIL ZARARI (60)	*	*	?
70	Sağ Kurum Kazançının Türkiye Dışında Elde Edilen Karın	*	*	?
71	İşletmeden Çekilen Enflasyon Düzeltme Farkları	*	*	?
72	İşletmeden Çekilen Enf. Düz. Farkları Üzerinden Hesaplanan Kurumlar Vergisi (71 x % 20)	*	*	?
73	K.V.K.'nın 32/A Mad. Kapsamında İndirilmiş Kurumlar Vergisine Tabi Matrah	*	*	?
74	K.V.K.'nın 32/A Mad. Kapsamında İndirilmiş Kurumlar Vergisi Oranı			?
75	K.V.K.'nın 32/A Mad. Kapsamında Hesaplanan İndirilmiş Kurumlar Vergisi (73x74)	*	*	?
76	K.V.K.'nın Geçici 4 ve Geçici 5 Mad. Kapsamında İndirilmiş Kurumlar Vergisine Tabi Matrah	*	*	?
77	K.V.K.'nın Geçici 4 ve Geçici 5 Mad. Kapsamında İndirilmiş Kurumlar Vergisi Oranı			?
78	K.V.K.'nın Geçici 4 ve Geçici 5 Mad. Kapsamında Hesaplanan İndirilmiş Kurumlar Vergisi (76x77)	*	*	?
79	Genel Orana Tabi Matrah (68 - (73 + 76))	*	*	?
80	Hesaplanan Genel Orana Tabi Kurumlar Vergisi (79 x %20)	*	*	?

TABLO - 6

## VERGİ BİLDİRİMİ

		(Türk Lirası)	(Kı)	
81	KURUMLAR VERGİSİ MATRAHI ((68+71)-(71+73+76+79))	*	*	?
82	HESAPLANAN KURUMLAR VERGİSİ (72+75+78+80)	*	*	?
83	MAHSUP EDİLECEK VERGİLER			
83	Fabrika Ökalarda Ödenen Vergilerden Mahsup Edilecek Karın	*	*	?
84	Faiz İlgisiz Keşirli Yoluyla Ödenen Vergiler	*	*	?
85	Geçici Vergi	*	*	?
86	MAHSUP EDİLECEK VERGİLER TOPLAMI (83+84+85)	*	*	?
87	ÖDENMESİ GEREKEN KURUMLAR VERGİSİ (82 - 86)	*	*	?
88	İADESİ GEREKEN KURUMLAR VERGİSİ VE/VEYA GEÇİCİ VERGİ (86-82)(***)	*	*	?
89	İADESİ GEREKEN KURUMLAR VERGİSİ (88-85)	*	*	?
90	İADESİ GEREKEN GEÇİCİ VERGİ (88-88)	*	*	?

TABLO - 7

## MALİ BİLGİLER

	(Türk Lirası)	(Kı)	
91	AKTİF TOPLAMI	*	?
92	ÖDENMİŞ SERMAYE	*	?
93	MAADDİ DURAN VARLIKLAR	*	?
94	MALİ DURAN VARLIKLAR	*	?
95	STOKLAR	*	?
96	TOPLAM KISA VADELİ ALACAKLAR	*	?
97	TOPLAM KISA VADELİ BORÇLAR	*	?
98	TOPLAM UZUN VADELİ ALACAKLAR	*	?
99	TOPLAM UZUN VADELİ BORÇLAR	*	?
100	NET SATIŞLAR	*	?
101	SATIŞLARIN MALİYETİ	*	?
102	FAALİYET GİDERLERİ	*	?
103	FINANSMAN GİDERLERİ	*	?
104	AMORTİSMAN GİDERLERİ	*	?
105	DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR	*	?
106	GELECEK YILA DEVREDEN AR-GE İNDİRİMİ (K.V.K. Mad. 10/1-e)	*	?
107	GELECEK YILA DEVREDEN AR-GE İNDİRİMİ (5746 s. Kanun Mad.3)	*	?

(\*\*\*) 88 numaralı satıra yazılacak tutar, hiçbir şekilde 84 ve 85 numaralı satırların toplamını aşamaz.

TABLO - 8

## DAMGA VERGİSİ

	SAYI	TL	TUTAR		
			(TL)	(Kı)	
108 Beyanname		37,25		,	108
109 Ayrıntılı Bilanço		21,55		,	109
110 Ayrıntılı Gelir Tablosu		10,55		,	110
111 İşletme Hesabı Özeti		10,55		,	111
112 TOPLAM			*	,	112

TABLO - 9

## BEYANNAMEYİ İMZALAYAN SM VEYA SMMM'NİN KİMLİK BİLGİLERİ

113 Vergi Kimlik No.	<input type="text"/>	114 Telefon No.	<input type="text"/>
	<small>(T.C. İstatistik Bölge Kurumları T.C. Kimlik Numarası Yerisimdir.)</small>		
115 Kağıt No.	<input type="text"/>	116 Cep Tel. No.	<input type="text"/>
			<small>(Alan Kodu)</small>
117 Adı - Soyadı	<input type="text"/>		
118 E - Posta Adresi	<input type="text"/>		
	<input type="text"/>	<input type="text"/>	
	Kağıt	İmza	

TABLO - 10

## BEYANNAME VE EKLERİNİ TASDİK EDEN YMM'NİN KİMLİK BİLGİLERİ

119 Vergi Kimlik No.	<input type="text"/>	120 Telefon No.	<input type="text"/>
	<small>(T.C. İstatistik Bölge Kurumları T.C. Kimlik Numarası Yerisimdir.)</small>		
121 Mühür No.	<input type="text"/>	122 Cep Tel. No.	<input type="text"/>
			<small>(Alan Kodu)</small>
123 Adı - Soyadı	<input type="text"/>		
124 E - Posta Adresi	<input type="text"/>		
	<input type="text"/>	<input type="text"/>	
	Mühür	İmza	

TABLO - 11

## BEYANNAMEYE EKLENEN BİLDİRİM VE BELGELER

ADET	<input type="text"/>	Ayrıntılı Bilanço ve Ayrıntılı Gelir Tablosu veya İşletme Hesabı Özeti	ADET	<input type="text"/>	Beyannamedeki Tabloların Yeterlilik Nedeniyle Ayrıca Düzenlenen Liste ve Diğer Ekler
	<input type="text"/>	Kesinti Yoluyla Ödenen Vergilere İlişkin Belgeler		<input type="text"/>	Kurum Ortaklarına ve Yönetim Kurulu Üyelerine İlişkin Bildirim
	<input type="text"/>	Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilere İlişkin Belgeler		<input type="text"/>	Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Ortak Sermayeye İlişkin Form
	<input type="text"/>	Ortaklar Arasında Dar Mükellef Ortağı Bulunan Kurumların Bu Ortaklarının Adları, Unvanları ve İkametgah Adreslerine Ait Liste		<input type="text"/>	Yabancı Para Pozisyonuna İlişkin Bilgi Formu
125	Beyannamenin Hangi Sıfaba Verildiği				125
Mükellef	<input type="checkbox"/>	Kanuni Temsilci	<input type="checkbox"/>	Tarih	<input type="text"/>
				İmza	<input type="text"/>

01

**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**

**YILLIK GELİR VERGİSİ BEYANNAMESİ**

VD KODU  
(İngilizce Harflerle Belirtilir)

**1001 A**

**2009**

1 VERGİLENDİRME DÖNEMİ

2 VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜNE

İL - İLÇE

4 T.C. KİMLİK NO.  
(T.C. vatandaşı olmayan gerçek kişilerde Vergi Kimlik Numarası yazılacaktır.)

5 BAĞ - KUR NO.

**TABLO - 1 MÜKELLEFİN KİMLİK VE ADRES BİLGİLERİ**

1 Soyadı		6 Uyuştu	
2 Adı		7 Doğum T.	
3 Baba Adı		8 Medeni Halli	Bekar Evli
4 Ana Adı		9 Mesleği	
5 Doğum Yeri		10 Faks No.	(Alan Kodu)
11 İkametgah Adresi			(Poste Kodu)
12 İşyeri Adresi			(Poste Kodu)
13 E-Posta Adresi			(Poste Kodu)
14 Telefon No.	(Alan Kodu) (Telefon / İkametgah)	(Alan Kodu) (Telefon / İşyeri)	
15 Faaliyet Kodu		16 Faaliyet Süresi (Yıl)	

**TABLO - 2 GELİR BİLDİRİMİ**

GELİR UNSURLARI	ZARAR (Türk Lirası)		KAR (Türk Lirası)	
	(K)	(K)	(K)	(K)
17 Ticari Kazançlar				
18 Ziraî Kazançlar				
19 Serbest Meslek Kazançları				
20 Ücretler				
21 Gayrimenkul Gemaye İratları				
22 Menkul Gemaye İratları				
23 Diğer Kazanç ve İratlar				
24 TOPLAM (17+18+19+20+21+22+23)				
25 ZARAR				
26 KAR				
27 Mahsup Edilecek Geçmiş Yıl Zararları Toplamı				
28 Şahıs ve Bireysel Emeklilik Sigorta Primi				
29 Eğitim ve Sağlık Harcamaları				
30 Eğitim ve Sağlık Tesislerine İlişkin Bağış ve Yardımlar				

Bu Beyanname nazı veya siyah tükennör kalem ile okunaklı büyük harflerle veya bilgisayar ortamında doldurulacaktır.

Örnek No. : 1901 - a) D.M.Ö. Basım İkt. Md. - 2010

**PARASIZDIR**

www.gib.gov.tr

		02 (Türk Lirası) (Kr)			
31	Gıda Bankacılığı Kapsamındaki Bağış ve Yardımlar				
32	Kültür ve Sanat Faaliyetlerine İlişin Bağış ve Yardımlar				
33	Sponsorluk Harcamaları				
34	AR-GE İndirimi (GVK'ya göre)				
35	AR-GE İndirimi (5746 sayılı Kanuna göre)				
36	Diğer Bağış ve İndirimler				
37	Mahsup Edilecek Geçmiş Yıla Dair ve İndirimler Toplamı (27+35+36+37+38+39+40+41+42+43+44+45)				
38	Mahsup Sonrası Kalan Tutar (28-37)				
39	5746 sayılı Kanuna Göre Gelecek Yıla Devreden AR-GE İndirimi				

TABLO - 3

## VERGİ BİLDİRİMİ

		(Türk Lirası) (Kr)		(Türk Lirası) (Kr)	
40	Vergiye Tabii Gelir (Mabrah)				
41	Hesaplanan Gelir Vergisi				
42	Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergiler				
43	Kesinti Yoluya Ödenen Vergiler <sup>(*)</sup>				
44	Geçici Vergiler				
45	Asgari Geçim İndirimi (GVK 95.madde kapsamında ücret geliri beyan edenlerce doldurulacaktır.) <sup>(**)</sup>				
46	Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı (42 + 43 + 44 + 45)				
47	Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi (41 - 46)				
48	İslemler Gereken Gelir Vergisi ve/veya Geçici Vergi (46-41) (Bu Tutar 43+44'ün Toplamını Geçemez.)				
49	İslemler Gereken Gelir Vergisi (48 - 44)				
50	İslemler Gereken Geçici Vergi (48 - 49)				
51	Ödenmesi Gereken Damga Vergisi				

TABLO - 4 Bilanço Esasında Defter Tutan Mükelleflere İlişin Performans Derecelendirme Bilgileri

Performans Verileri		(Türk Lirası) (Kr)	
52	Net Sabıtlar		
53	Satışların Maliyeti		
54	Faaliyet Giderleri		
55	Finansman Giderleri		
56	Amortisman Giderleri		
<b>Mali Bilgiler</b>			
57	Aktif Toplamı		
58	Ödenmiş Sermaye		
59	Maddi Duran Varlıklar		
60	Mali Duran Varlıklar		
61	Beyannamenin Hangi Sıfıfta Verildiği		
Mükellef	Mirasçı	Kanuni Temsilci	
Adı - Soyadı (***)			
T.C. Kimlik No.(***)			
(T.C. vabındaşı olmayan gerçek kişilerde Vergi Kimlik Numarası yazılacaktır.)			
Tarih			
İmza			

TABLO - 5 İşleme Hesabında Defter Tutanlar ile Serbest Meslek Erbabına İlişin Performans Bilgileri

		(Türk Lirası) (Kr)	
61	Gelir/Gayrimenkul Harçları		
62	Gider/İndirilecek Giderler		
63	Finansman Giderleri		
64	Amortisman Giderleri		
65	Beyannameyi İmzalayan SM veya SMMM'nin		
T.C. Kimlik No.			
(T.C. vabındaşı olmayan gerçek kişilerde Vergi Kimlik Numarası yazılacaktır.)			
Adı - Soyadı:			
İmza			
67	Beyanname ve Eklerini Tasdik Eden YMM'nin		
T.C. Kimlik No.			
(T.C. vabındaşı olmayan gerçek kişilerde Vergi Kimlik Numarası yazılacaktır.)			
Mühür No.			
Adı Soyadı			
İmza			
( Mühür veya Kağıt )			

(\*) Asgari Geçim İndirimi mahsup edilmeden önceki tutar yazılacaktır.

(\*\*) Ücret geliri üzerinden hesaplanan vergi tutarını göstermektedir. Ücret geliriye tabii olan vergi tutarı Genel mabrahının toplam mabrahına oranına göre hesaplanacaktır.

(\*\*\*) Bu alan, beyannamenin mirasçı veya kanuni temsilci şahısları tarafından doldurulacaktır.