

Citation: Tazegül A. (2018), Vergi Mevzuatı Açısından Kanunen Kabul Edilmeyen Giderlere Yönelik Hatalı İşlemlerin Tespiti, Düzeltme Ve Muhasebe Kayıtları, BMIJ, (2018), 6(2): 345-360 doi: <http://dx.doi.org/10.15295/bmij.v6i2.235>

VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDERLERE YÖNELİK HATALI İŞLEMLERİN TESPİTİ, DÜZELTME VE MUHASEBE KAYITLARI¹

Alper TAZEGÜL²

Received Date (Başvuru Tarihi): 09/05/2018

Accepted Date (Kabul Tarihi): 18/06/2018

Published Date (Yayın Tarihi): 02/09/2018

ÖZ

Ticari kâr ve mali kâr ayrımında karşımıza çıkan en önemli kavramlardan biri kanunen kabul edilmeyen giderlerdir. Ticari kârın tespitinde kanunen kabul edilmeyen giderler niteliğinde olan bazı giderler indirim konusu yapılabilirken mali kârın tespitinde bu giderler indirim konusu yapılamamaktadır. Dolayısıyla genelde vergi matrahını oluşturan mali kârın tespiti için kanunen kabul edilmeyen giderlerin doğru uygulanması önem arz etmektedir. Bu nedenle kanun koyucu Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinde indirim konusu yapılabilecek giderleri belirtmiştir. İndirim konusu yapılabilecek bu giderler dışındaki bütün giderler kanunen kabul edilmeyen giderler olarak kabul edilmektedir. Aynı kanunun 41. maddesinde indirim konusu yapılamayacak giderler ayrıca sayılmıştır. Bu sayılan giderler de tereddüt oluşturmayacak şekilde kanunen kabul edilmeyen giderler olarak göz önünde bulundurulacaktır. Fakat uygulama açısından dikkate alındığında bazı giderlerin; kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınıp alınmayacağı veya ücret olarak dikkate alınıp stopaja tabi tutulması gerekliliğinin söz konusu olup olmadığı gibi konular açısından tereddüt oluşturduğu görülmektedir. Bu kapsamda, çalışmada kanunen kabul edilmeyen giderlere ilişkin uygulamada karşılaşılan hatalara ve bunların düzeltilmiş muhasebe kayıtlarına yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler, Ticari Kâr, Mali Kâr, Muhasebe Uygulamaları.

JEL Kodları: H20, M40, M41

¹ Bu çalışma 26-27 Nisan 2018 Tarihlerinde İstanbul'da Gerçekleştirilen Uluslararası Sosyal Araştırmalar (USAK 2018) Kongresinde Sözlü Olarak Sunulmuştur.

² Dr. Öğr. Üyesi, Kafkas Üniversitesi, alper.tazegul2004@gmail.com

<http://orcid.org/0000-0001-8658-3814>

DETECTION, CORRECTION AND ACCOUNTING RECORDS OF INCORRECT TRANSACTIONS FOR LEGALLY UNACCEPTABLE EXPENSES IN TERMS OF TAX LEGISLATION

ABSTRACT

One of the most important concepts that is confronted in the differentiation of accounting profit and taxable profit is expenses which are not legally accepted. Whereas in the determination of accounting profit some expenses which are not legally accepted as an expense can be deducted, these expenses cannot be deducted in the determination of taxable profit. Therefore, it is important to correctly apply the expenses that are not legally accepted for the determination of the accounting profit which constitutes the tax base in general. For this reason, the law has stated expenses that can be deducted in the 40th article of the Income Tax Law. All the expenses except these that can be discounted are considered as legally deductible expenses. The expenses that cannot be deducted are also counted in article 41 of the same law. These expenses will also be considered as unacceptable expenses without any hesitation. However, when considered from the application point of view, it is seen that there is a doubt in terms of issues such as whether it should be taken into consideration as an unacceptable expense or whether the necessity of being subject to withholding should be considered as a fee. Within this context, the errors encountered in the application in relation to legally unacceptable costs and their adjusted accounting records are included in our study.

Keywords: Legally Unacceptable Expenses, Accounting Profit, Taxable Profit, Accounting Practices.

JEL Codes: H20, M40, M41

1. GİRİŞ

Kârın çeşitli bileşenlerinin vergiye tabi olma derecesi, çoğunlukla vergi kanunları ile belirlenir. Genel olarak, alım satım, yatırım ve sermaye kazançlarından elde edilen gelirler üzerinden, cari giderler (özellikle sarf malzemeleri ve ücret ödemeleri) ve izin verilen sermaye giderleri için kesintiler düşüldükten sonra kurumlar vergisi alınır (Griffith ve Miller, 2014: 543). Ülkemizde bu ayırım ticari kâr – mali kâr olarak ifade edilmektedir. Kanunen kabul edilmeyen giderler ve istisna tutulan kazanç ve iratların hesaplamaya dahil edilmediği kâr ticari kâr olarak (Yalçın, 2010), bir hesap dönemi için tespit edilen ve vergi mevzuatı kapsamında değerlendirilerek üzerinden vergi ödenecek tutarın belirlendiği (Sayar, 2013: 16), bir başka ifadeyle, ticari kâra kanunen kabul edilmeyen giderlerin eklenmesi ve istisna rakamlarının düşülmesi ile bulunan kâr ise mali kâr olarak değerlendirilmektedir.

İşletmelerin ticari kârlarını, finansal raporlama amacıyla belirlemek için muhasebe ilke ve standartları kullanılır. Vergiye tabi kârı dolayısıyla da ödenecek vergileri ölçmek için ise vergi mevzuatı kullanılır (Tran, 1997: 508).

Kanunen kabul edilmeyen giderler, Gelir Vergisi Kanunu'nda belirtilmekte ve hangi giderlerin indirim konusu yapılabileceği hangilerinin ise yapılamayacağı sayılmaktadır.

Ayrıca Kurumlar Vergisi'nin 8. maddesinde kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılacak giderler ayrıca sayılmaktadır. Bu iki kanun dışında indirim konusu

yapılamayan giderlerin belirtildiği, Özel İletişim Vergisi ve Motorlu Taşıtlar Vergisi gibi özel hükümler içeren kanun maddeleri de bulunmaktadır. Bu çalışmada ağırlıklı olarak Gelir Vergisi Kanunu üzerinde durulmuş olup, çalışmanın birinci bölümünde kanunen kabul edilemeyen giderler ve GVK’de yer alan indirim konusu yapılabilecek ve yapılamayacak hükümler açıklanmaktadır.

Çalışmanın ikinci bölümünde ise örnek uygulamalar ile çeşitli işletmelerin kanunen kabul edilmeyen giderler konusunda yapmış olduğu işlemlerde yer alan hatalı uygulamalar belirtilmekte ve bu kayıtların düzeltilmesine yönelik öneriler getirilmektedir.

2. KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER

Vergi uygulamasında ticari kârdan mali kâra ulaşırken dikkate alınan önemli unsurlardan biri kanunen kabul edilmeyen giderlerdir (KKEG). Ülkemizdeki mevzuat hükümleri incelendiğinde, Gelir Vergisi Kanunu (GVK) ve Kurumlar Vergisi Kanunu’nda (KVK) bu konu ile ilgili düzenlemelerin yapıldığı görülmektedir. GVK’nin 40. maddesinde safi kazancın tespit edilmesi sırasında indirilebilecek giderler belirtilirken, 41. maddede de indirilemeyecek giderler belirtilmektedir.

40. maddede yer alan kısıtlama hükümleri, öz sermayede bir azaltma meydana getirmiş olsa dahi gider olarak dikkate alınmayacak konular belirtilmekte, 41. maddede ise bunlara ek olarak indirilemeyecek giderler tek tek sayılmakta ve tereddüt oluşturmayacak şekilde kanunen kabul edilemeyen giderler olarak dikkate alınacak giderler yer almaktadır (Yalçın, 2010).

GVK 40. maddede yer alan ve safi kazancın tespiti sırasında indirilebilecek giderler;

“1. Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler,

2. Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müstemilatında iâşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı,

3. İşle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar,

4. İşle ilgili ve yapılan işin ehemmiyeti ve genişliği ile mütenasip seyahat ve ikamet giderleri,

5. Kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri,

6. İşletme ile ilgili olmak şartıyla; bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi aynı vergi, resim ve harçlar,

7. Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar,

8. İşverenlerce, Sendikalar Kanunu hükümlerine göre sendikalara ödenen aidatlar,

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,

11. Türkiye İş Kurumu tarafından düzenlenen işbaşı eğitim programlarından faydalananlara, programı yürüten işverenlerce fiilen ödenen tutarlar.” olarak sayılmaktadır.

GVK 41. Maddede yer alan ve gider olarak indirilmesi kabul edilmeyen giderler ise aşağıdaki gibidir.

“1. Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerler,

2. Teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar,

3. Teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler,

4. Teşebbüs sahibinin, eşinin ve küçük çocuklarının işletmede cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizler,

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

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

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

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

işlemleri buna göre düzeltilir. İlişkili kişiler ve bu kişilerle yapılan işlemler hakkında bu maddede yer almayan hususlar bakımından, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13'üncü maddesi hükmü uygulanır.

6. Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlar,

7. Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklâm giderlerinin % 50'si (90/1081 sayılı B.K.K. ile (0) sıfır) (Bakanlar Kurulu, bu oranı % 100'e kadar artırmaya, sıfıra kadar indirmeye yetkilidir),

8. Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz, uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile amortismanları,

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

10. Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddî ve manevî zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri.”

Bu maddelerden hareketle, bir giderin indirim konusu yapılabilmesi için, yapılan giderin ticari kazancın elde edilmesi ve bu kazancı idame ettirilmesi ile ilgili ve de Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde belgelendirilmesi gerekmektedir (Bilen, 2012: 13)

3. KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLERE İLİŞKİN ÖRNEK

UYGULAMALAR

Kanunen kabul edilmeyen giderlerin muhasebe kayıt ve beyan uygulamasında; KKEG olarak dikkate alınacak gider ilk önce bir gider hesabına kaydedilmekte (aşağıda belirtilen hususların tespit edildiği şirketlerde kanunen kabul edilemeyen giderler için 689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar hesabının kullanıldığı gözlemlenmiştir) sonrasında bu giderler herhangi bir karışıklığa mahal vermemek amacıyla nazım hesaplar aracılığıyla veya muhasebe kayıt sistemi dışında bir çalışma ile ayrıca takip edilmekte ve beyanname döneminde, geçici vergi beyannameleri ve kurumlar vergisi beyannamesinde “Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler” satırında beyan edilmektedir. Özetle, ilk önce bir gider hesabına gider olarak kaydedilerek indirim konusu yapılan tutarlar, eğer mevzuatta sayılan hükümler doğrultusunda

KKEG olarak dikkate alınır ise beyannamede beyan edilerek yapılan indirimin bir anlamda iptali yapılmaktadır. Aşağıda yer alan örneklerde 689 Diğer Olağandışı Giderler hesabı tamamen KKEG olarak dikkate alınan giderleri içermekte, diğer hesaplar ise indirim konusu yapılan giderleri içermektedir.

Aşağıdaki kanunen kabul edilmeyen giderlere ilişkin örnek uygulamalar incelenmektedir. Bu örnekler, belge ve kayıtlarının incelenmesi için izin alınan işletmelerin yapmış oldukları kayıtlar ve belgelerde tespit edilen hususları içermektedir. Şirket isimleri ve işlemlere ilişkin tutarlar bilgi gizliliği gereği değiştirilmiştir.

Örnek 1) Kardelen Cam A.Ş. tarafından, incelemesi yapılan Kafkas Yapı Tic. A.Ş.'ye, ödemesi yapılmayan geçmiş dönem fatura bedeli dolayısıyla, 27.07.2017 tarihinde 7.500,41 TL + 1.350,07 TL KDV tutarındaki 'gecikme faizi' bedeli açıklaması ile AAA2017000000691 numaralı faturanın düzenlendiği görülmüştür.

Kayıtları incelenen şirket tarafından bu faturanın aynı tarihte 689.900.001 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar-Diğer-KKEG hesabında kayıtlara aldığı ve 7.500,41 TL'lik bedelin KKEG olarak beyan edildiği ancak KDV tutarının ise indirim konusu yapıldığı tespit edilmiştir.

..... 27.07.2015

689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar 7.500,41

689.900.001 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar-Diğer

191 İndirilecek KDV 1.350,07

320 Satıcılar 8.850,48

320.200.001 Yurtiçi Satıcılar

..... /

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30/d maddesine göre, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları uyarınca kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamayan bir giderin, KDV'sinin de indirim konusu yapılamayacağı belirtilmektedir. Dolayısıyla yukarıda belirtilen kayıt aşağıdaki gösterildiği şekilde yapılarak, tutarın tamamının 689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar hesabına kaydedilerek, geçici vergi beyannamesi ve kurumlar vergisi beyannamesinde kanunen kabul edilmeyen giderler satırında beyan edilmesi gerekmektedir.

| | | |
|---|----------------------------------|----------|
| 27.07.2017 | | |
| 689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar | | 8.850,48 |
| <i>689.900.001 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar-Diğer</i> | | |
| | 320 Satıcılar | 8.850,48 |
| <i>320.200.001 Yurtiçi Satıcılar</i> | | |
| / | | |
| 900 Kanunen Kabul Ed. Gid. | | 8.850,48 |
| <i>900.000.001 Para Cezaları-Vergi Cezaları</i> | | |
| | 910 Kanunen Kabul Ed. Gid. Karş. | 8.850,48 |
| <i>910.000.001 Para Cezaları-Vergi Cezaları Karş.</i> | | |
| / | | |

Örnek 2) Şirketin, Yapı Kredi Bankası hesabı detaylarında görülen 6.000,00 TL tutarındaki ödemenin 20.10.2016 tarihinde 18598 numaralı mahsup fişi ile 689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar hesabında kayıtlara aldığı görülmüştür.

Söz konusu bu ödemenin Dr. Ahmet Vecihi'ye, şirket bünyesinde açılacak olan yeni laboratuvar için çalışması karşılığında verilen avans ödemesi olduğu, ancak hizmet alımının gerçekleşmemesi ve serbest meslek makbuzu alınamaması sebebiyle KKEG olarak kayıtlara alındığı ve serbest meslek kazancı kapsamında olan avans ödemesi için stopaj hesaplanmadığı tespit edilmiştir.

| | | |
|--|--------------|----------|
| 20.10.2016 | | |
| 689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar | | 6.000,00 |
| <i>689.001.001 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider</i> | | |
| | 102 Bankalar | 6.000,00 |
| <i>102.100.008 Y.Kredi Bankası Vadesiz Hs.</i> | | |
| / | | |

Gelir Vergisi Kanunu 94. madde gereğince; ticari işletmeler, serbest meslek işleri dolayısıyla yaptıkları bu işler için yapılan ödemelerden, ödemelerin yapıldığı sırada istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar. Dolayısıyla yukarıda belirtilen örnekte yer alan tutarın kanun hükmü uyarınca brütleştirilerek gelir vergisi kesintisi (GVK 94/2 uyarınca % 20) yapılması gerekmektedir.

Stopaj Matrahı: $6.000/0,80 = 7.500$ TL

Stopaj Tutarı: $7.500*0,20 = 1.500$ TL

Tespit edilen 1.500 TL tutarındaki stopaj, kayıtlara alınarak 2 no.lu KDV Beyannamesinde beyan edilmeli ve işleme yönelik herhangi bir belge ibraz edilemediği için bu stopaj tutarı da Kurumlar Vergisi Beyannamesinde KKEG olarak beyan edilmelidir.

..... 20.10.2016

770 Genel Yönetim Giderleri 7.500,00

770.001.001 Laboratuvar Hizmet Ödemeleri

102 Bankalar 6.000,00

102.100.008 Y.Kredi Bankası Vadesiz Hs.

360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı 1.500,00

360.01 Sorumlu Sıfatıyla Öd. KDV

..... /

900 Kanunen Kabul Ed. Gid. 8.850,48

900.100.002 Belgesiz Ödemeler

910 Kanunen Kabul Ed. Gid. Karş. 8.850,48

910.000.001 Belgesiz Ödemeler Karş

..... /

Örnek 3) Şirketin Mercedes ve Jaguar markalı iki adet aracı için 31.01.2015 tarihinde toplamda 2.050,75 TL tutarında motorlu taşıtlar vergisi ödemesi yaptığı ve bu ödemelerin aynı tarihte 5632 numaralı mahsup fişi ile 770.051.013 Motorlu Taşıtlar Vergisi hesabına kaydedildiği görülmüştür.

Bu araçların binek araç statüsünde olduğu halde ilgili ödemelerin KKEG olarak dikkate alınmayıp giderleştirildiği tespit edilmiştir.

..... 31.01.2015

770 Genel Yönetim Giderleri 2.050,75

770.051.013 Motorlu Taşıtlar Vergisi

102 Bankalar 2.050,75

..... /

197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 14. maddesine göre; “*Kanunda sayılan (I) ve (IV) sayılı tarifelerde yer alan taşıtlardan (Ticari maksatla kullanılan uçak ve helikopterler ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlar hariç) alınan vergi ve cezalar ile gecikme zamları gelir ve kurumlar vergilerinin matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmez*”. Söz konusu; (I) sayılı tarifede ‘Otomobil, Kaptıkaçtı, Arazi Taşıtları ve benzerleri ile Motosikletler, IV sayılı tarifede ise “Uçak ve Helikopterler” yer almaktadır. Dolayısıyla; binek araçlara ilişkin MTV rakamlarının kurum kazancının tespitinde Kanunen Kabul Edilmeyen Gider olarak dikkate alınması gerekmektedir.

| | | |
|---|----------------------------------|----------|
| 31.01.2015 | | |
| 770 Genel Yönetim Giderleri | | 2.050,75 |
| <i>770.051.013 Motorlu Taşıtlar Vergisi</i> | | |
| | 102 Bankalar | 2.050,75 |
| / | | |
| / | | |
| 900 Kanunen Kabul Ed. Gid. | | 2.050,75 |
| <i>900.002.003 Motorlu Taşıtlar Vergisi</i> | | |
| | 910 Kanunen Kabul Ed. Gid. Karş. | 2.050,75 |
| <i>910.002.003 Motorlu Taşıtlar Vergisi Karş.</i> | | |
| / | | |

Örnek 4) 15.03.2016 tarihinde, Samsung San. ve Tic. A.Ş tarafından düzenlenen 20.000,00 TL + 3.600,00 TL KDV bedelli faturanın içeriğinin ‘880HN6506 Sistem Numaralı Cihazın Bakım Bedeli’ olduğu görülmüştür.

Bu faturanın denetimi yapılan şirket tarafından aynı tarihte ‘740.001.005 Kontratlı Tıbbi Cihaz Bakım Onarım Gideri’ hesabında kayıtlara alındığı görülmüştür.

Söz konusu cihaz faaliyetine Ekim 2015 döneminde başlamış olup faturaya ilişkin, fatura ekinde yer alan çalışmada bakım bedeli döneminin 15 Ekim 2015-15 Şubat 2016 olduğu görülmüştür. 2015 yılına isabet eden 12.520,33 TL tutarının gider olarak kayıtlara alındığı ve KKEG olarak beyan edilmediği ayrıca 2015 yılına isabet eden 2.253,66 TL’lik KDV tutarının da indirim konusu yapıldığı tespit edilmiştir.

| | | |
|---|--|-----------|
| 15.03.2016 | | |
| 770 Genel Yönetim Giderleri | | 20.000,00 |
| 740.001.005 Kontratlı Tıbbi Cihaz Bakım Onarım Gideri | | |
| 191 İndirilecek KDV | | 3.600,00 |
| 191.001.001 % 18 İndirilecek KDV | | |
| 320 Satıcılar | | 23.600,00 |
| 320.301.266 Samsung San. ve Tic. A.S | | |
| / | | |

Muhasebenin dönemsellik ilkesi ve tahakkuk esası gereği 2015 yılına ait olan gider tutarlarının kurum kazancının tespitinde Kanunen Kabul Edilmeyen Gider olarak izlenmesi gerekmektedir. KKEG tutarına isabet eden KDV'nin de KDVK 30/d maddesi gereği indirim konusu yapılamayan tutarların Kanunen Kabul Edilmeyen Gider olarak izlenmesi gerekmektedir.

Buna göre 2015 yılına ait 14.773,98 TL'lik (12.520,33 TL + 2.253,66 TL KDV) tutar KKEG yapılacak, 2016 yılına ait 7.479,67 TL tutar ise gider olarak kayıtlara alınacak ve KDV'si de indirim konusu yapılacaktır.

| | | |
|--|--|-------------|
| 15.03.2016 | | |
| 770 Genel Yönetim Giderleri | | 22.253,65 |
| 740.001.005 Kont. Tıbbi Cih. Bak. On. Gid. | | (7.479,67) |
| 770.100.001 Geçmiş Dönem Bak. On. Gid. | | (14.773,98) |
| 191 İndirilecek KDV | | 1.346,35 |
| 191.001.001 % 18 İndirilecek KDV | | |
| 320 Satıcılar | | 23.600,00 |
| 320.301.266 Samsung San. ve Tic. A.S | | |
| / | | |

| | | |
|-------------------------------------|--|-----------|
| 15.03.2016 | | |
| 900 Kanunen Kabul Ed. Gid. | | 14.773,98 |
| 900.000.005 Geçmiş Dönem Gid. | | |
| 910 Kanunen Kabul Ed. Gid. Karş. | | 14.773,98 |
| 910.000.005 Geçmiş Dönem Gid. Karş. | | |
| / | | |

Örnek 5) 770.016.031 İşveren Sendika Aidatları hesabının incelenmesi esnasında, ilgili hesaba 31.03.2017 tarihi itibariyle kaydedilen ve ödemesi yapılmayan 32.632,34 TL'lik sendika aidatının, I. Geçici Vergi döneminde KKEG olarak kurum kazancına eklenmediği tespit edilmiştir.

..... 31.03.2017

730 Genel Üretim Giderleri Hesabı 32.632,34

730.141290 Gen.Üretim Gid-Aidatlar

381 Gider Tahakkukları Hesabı 32.632,34

381.141.290 Gider Tahak.-Aidatlar

..... /

İşverenlerce, Sendikalar Kanunu hükümlerine göre sendikalara ödenen aidatlar Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/8'inci maddesine göre ticari kazancın tespitinde gider olarak hasılattan indirilebilecektir. Ancak, ödenen aidatın 1 aylık tutarı, iş yerinde işçilere ödenen çıplak ücretin bir günlük toplamını aşamaz. Bu tutarın aşılması halinde aşan kısım gider unsuru olamaz. 149 Seri No.lu GVK Genel Tebliği'ne göre, sendika aidatının, işverenler tarafından gider yazılabilmesi için, aidatın ilgili bulunduğu yılda sendikaya ödenmesi gerekir. İlgili bulunduğu yılda ödenmeyen sendika aidatları, daha sonraki yıllarda gider olarak dikkate alınamayacaktır. Bu nedenle söz konusu tutarın kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması ve II. Geçici Vergi Beyannamesinde KKEG olarak beyan edilmesi gerekmektedir.

..... 31.03.2017

730 Genel Üretim Giderleri Hesabı 32.632,34

730.141290 Gen.Üretim Gid-Aidatlar

381 Gider Tahakkukları Hesabı 32.632,34

381.141.290 Gider Tahak.-Aidatlar

..... /

900 Kanunen Kabul Ed. Gid. 32.632,34

900.200.001 Ödenmemiş Send. Aidatları

910 Kanunen Kabul Ed. Gid. Karş. 32.632,34

910.200.001 Ödenmemiş Send. Aidatları Karş.

..... /

Örnek 6) Şirketin, elektrik faturalarının geç ödenmesinden kaynaklanan gecikme cezalarını kurum kazancının tespitinde KKEG olarak dikkate alarak matraha ilave ettiği tespit edilmiştir. Bu durumla ilgili örnekler aşağıda verilmiştir:

| Fiş Tarihi / No. | Hesap Kodu | Hesap Adı | Açıklama | KKEG Tutarı |
|------------------------|-------------|----------------------------------|----------------------------------|------------------|
| 13.11.15 / 30006817 | 689-001-004 | Gecikme Zamları ve Tecil Faiz | Boğaziçi Elektrik Ödenen | 96,87 TL |
| 14.11.15 / 30006980 | 689-001-004 | Gecikme Zamları ve Tecil Faiz | Boğaziçi Elektrik Gecikme Bedeli | 49,16 TL |
| 01.10.15 / 30005603 | 689-001-004 | Gecikme Zamları ve Tecil Faiz | BEDAŞ Gecikme Cezası | 100,89 TL |
| | | | Toplam | 246,92 TL |

..... /

689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar 246,92

689.001.004 Gecikme Zamları ve Tecil Faiz

102 Bankalar 246,92

102.002.001 Vakıfbank Kars Şb.

..... /

Gelir Vergisi Kanunu'nun 90'ncü maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddesinin (d) bendi uyarınca; 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler, Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahından indirilemez.

6183 sayılı yasanın 1'inci maddesinde; “Devlete, vilayet hususi idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer'i amme alacakları ve aynı idarelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları ile; bunların takip masrafları hakkında bu kanun hükümleri tatbik olunur.” hükmü yer almaktadır. Dolayısıyla, elektrik, su, telefon ve doğalgaz faturalarının gecikme bedelleri; alacaklı kurum kamu kurumu olsa dahi bir sözleşmeye dayandığından bunların takip ve tahsili 6183 Sayılı Kanun'a değil özel hukuk hükümlerine tabi olacaktır. Bu durumda bedelin geç ödenmesi nedeniyle ödenen gecikme zamları ve faizlerin, Gelir Vergisi Kanunu'nun 41'inci maddesinin 6'ncü bendinde yer alan parantez içi hükmü kapsamında değerlendirilerek sözleşmeye (abonelik sözleşmesi gibi) dayanan tazminat olarak kabul edilmesi ve işletme ile ilgisi kurularak safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınması gerekmektedir.

..... /

| | |
|--------------------------------|--------|
| 770 Genel Yönetim Giderleri | 246,92 |
| 770.250.001 Gecikme Zamları | |
| 102 Bankalar | 246,92 |
| 102.002.001 Vakıfbank Kars Şb. | |

..... /

Örnek 7) Aşağıda bilgileri verilen fişlerle ‘Temsil Ağırlama Giderleri’ hesaplarına kaydedilen cep telefonu ve televizyon alımlarına ilişkin, muhasebe yetkililerinden; şirketin sürdürdüğü projeler kapsamındaki ihale alımları için, TCDD yetkililerine verildikleri bilgisi alınmış olup bu tutarların kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alındığı ve KDV’lerinin indirim konusu yapıldığı tespit edilmiştir.

| Tarih/Fiş No | Hesap Kodu | Hesap Adı | Fatura Tarih/No | Unvan | Açıklama | Tutar (KDV Hariç) |
|---------------------|-------------|------------------------------|-----------------------|-------------------------------------|--------------------------------|--------------------|
| 15.03.2016/2 655 | 770.001.009 | Temsil ve Ağırlama Giderleri | 15.03.2016/19 2658 | Electroworld İç ve Dış Tic. A.Ş. | Led Tv | 2.620,00 TL |
| 28.02.2016/1 780 | 760.001.009 | Temsil ve Ağırlama Giderleri | 28.02.2016/14 7250 | Teleses Mağazacılık Tic.A.Ş. | Samsung Galaxy Cep Telefonu | 1.590,75 TL |
| | | | | | TOPLAM | 4.210,75 TL |

..... /

| | |
|---|----------|
| 770 Genel Yönetim Giderleri | 4.210,75 |
| 770.001.009 <i>Temsil ve Ağırlama Giderleri</i> | |
| 191 İndirilecek KDV | 757,93 |
| 191.001.001 %18 İndirilecek KDV | |
| 320 Satıcılar | 4.968,68 |
| 320.330.001 <i>Electroworld A.Ş. (2.620,00)</i> | |
| 320.340.001 <i>Teleses A.Ş. (1.590,75)</i> | |

..... /

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40/1 maddesine göre; ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler, safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Ancak bir harcamanın, safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilmesi için gelirin elde edilmesi için yapılmış olması, masrafla iş arasında açık, güçlü bir illiyet bağının mevcut olması, masrafın işin önemi ölçüsünde yapılmış bulunması gerekmektedir. Dolayısıyla TCDD'ye verilen bu hediyelerin ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili güçlü bir illiyet bağı olmaması durumunda bu tutarların (KDV dahil) kurum kazancının tespitinde KKEG olarak dikkate alınması gerekebilecektir.

| | | |
|---|--|----------|
| / | | |
| 770 Genel Yönetim Giderleri | | 4.968,68 |
| <i>770.001.009 Temsil ve Ağırlama Giderleri</i> | | |
| 320 Satıcılar | | 4.968,68 |
| <i>320.330.001 Electroworld A.Ş. (2.620,00)</i> | | |
| <i>320.340.001 Teleses A.Ş. (1.590,75)</i> | | |
| / | | |
| 900 Kanunen Kabul Ed. Gid. | | 4.968,68 |
| <i>900.300.001 Diğer KKEG</i> | | |
| 910 Kanunen Kabul Ed. Gid. Karş. | | 4.968,68 |
| <i>910.300.001 Diğer KKEG Karş.</i> | | |
| / | | |

4. SONUÇ

Literatürde muhasebe kârı olarak da nitelendirilen ticari kâr, işletmelerin dönem kârını ortaya koymaktadır. Ancak vergi mevzuatı açısından değerlendirildiğinde, vergi hesaplaması ticari kâr üzerinden değil mali kâr üzerinden hesaplanmaktadır. Kanunen kabul edilmeyen giderlerin eklenmesi ile vergi muafiyet ve istisna rakamlarının düşülmesi sonrasında ortaya çıkan mali kâr hesaplamasında, hangi giderlerin KKEG olarak dikkate alınacağı, KKEG olarak kabul edilen işlemlerin ücret olarak değerlendirilip stopaja tabi tutulması gerekliliğinin olup olmaması veya muafiyet ve indirim tabi işlemlerin mevzuat hükümlerine uyumlu olması gibi konular önem taşımaktadır.

KKEG uygulamasında mevzuat açısından dikkate alınan kaynaklar ilk olarak Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu olmasına karşın, uygulamada karşılaşılan özellikli konular dolayısıyla hangi işlemlerin gider olarak kabul edileceği, hangilerinin ise kabul edilmeyeceği hususunda, Katma Değer Vergisi Kanunu, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu ve bu kanunlara ilişkin tebliğ ve hatta özgelgeler de değerlendirilerek karar verilmektedir. Bu nedenle de kanunlarda açık bir hükmü olmayan bazı konular SMMM'ler ve YMM'ler tarafından yorumlanması gerekebilmektedir.

Bu bağlamda incelemesi yapılan işletmelerin birçoğunda, KKEG olarak dikkate alınan giderlerin 689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar hesabında toplandığı ve dönem sonunda da beyanname üzerinde ilgili satırda beyan edildiği görülmüştür. Ancak bu uygulama Tek Düzen Hesap Planına aykırı bir işlem doğurabileceğinden dolayı ilgili olduğu gider hesabında takip edilmesi gerekmekte ve nazım hesaplarda izlenerek dönem sonlarında beyanı yapılmalıdır. Ayrıca söz konusu işletmelerde KKEG kapsamında, stopaj uygulaması, binek araçların Motorlu Taşıtlar Vergisi, dönemsellik uygulaması, gecikme faiz ve zamları ve KKEG olarak dikkate alınan giderlerin KDV'si gibi konulara ilişkin olarak mevzuat hükümlerine aykırı uygulamalar tespit edilmiş ve öneriler getirilmiştir. Ayrıca söz konusu işlemlerin incelemesi yapılırken, vergi inceleme elemanlarının kamu yararı ve zararını göz önünde bulundurarak yapacağı değerlendirmeler dikkate alınmış ve buna göre öneriler getirilmiştir. Bu kapsamda, bu çalışmada özellikle vergi denetimleri sırasında ortaya çıkabilecek, kanunen kabul edilemeyen giderler ile ilgili sıklıkla karşılaşılan ve tereddüt oluşturması muhtemel işlemlerin incelemesi yapılmış ve vergi mevzuatı çerçevesinde hatalı işlemlerin doğru uygulamaları gösterilmiştir.

KAYNAKÇA

- Bilen, C.İ. (2012). “Vergi Uygulamasında Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler ve Mali Karın Tespiti”. *Vergi Dünyası Dergisi*, 376: 12-29
- Griffith, R., Miller, H. (2014). “Taxable Corporate Profits”. *Institute for Fiscal Studies; University of Manchester*, 35: 535-557
- Tran, A.V. (1997). “The Gap between Accounting Profit and Taxable Income” *Australian Tax Forum Journal*” 13: 507-534
- Yalçın, H. (2010). *Ticari Kazanç ve Kurum Kazancının Tespitinde Giderler*. İstanbul, Yazarın Kendi Yayını
- 149 Seri No.lu GVK Genel Tebliği, <http://www.gib.gov.tr/node/88964>, Erişim: 16.03.2018
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.193.pdf>, Erişim: 14.03.2018
- 197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.197.pdf>, Erişim: 11.03.2018
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.3065.pdf>, Erişim: 10.03.2018
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5520.pdf>, Erişim: 14.03.2018
- 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.6183.pdf>, Erişim: 11.03.2018