

LİMİTED ORTAKLIKLARDA ORTAKLIK PAYININ DEVİRİ

Limited şirketlerde, ortaklık payının kısmen veya tamamen devrinde devirin muhatap ve tarafları yönüyle üç yanlı bir işlem söz konusudur.

TTK nuna göre ;

- Devir sözleşmesinin yazılı olarak yapılması,
- İmzaların notere tasdik ettirilmesi ,

yasal zorunluluktur.

Ayrıca, pay devrinin payını devreden veya payı devralan tarafından anılan şirkete bildirilmesi, ana sözleşmelerinde ağırlaştırılmış aksine bir düzenleme ve koşul yok ise ,

Anılan limited şirket ortaklarının en az $\frac{3}{4}$ ünün iş bu devire ortaklar kurulu nun alacağı bir ortaklar kurulu kararı ile onay vermesi gerekmektedir.

Pay devri ana sözleşme değişikliğini gerektirmez.

Ancak; ortaklardaki ve sermaye paylarındaki değişikliğin üçüncü kişilerce bilinmesi yönüyle her yıl Ticaret Sicil memurluğuna şirket müdürlerince imzalanmış limited ortaklıklarının ortak ve pay dağılımını gösterir bir liste verilmesi gereklidir.

Bu liste Ticaret sicilinde tescil işlemi görmez.

Limited ortaklıklarda kural olarak pay devrine engel yoktur.

Eğer Limited ortaklık aynı sermaye ile teşekkül etmiş ise aynı sermaye koyan ortak payını kuruluşu izleyen üç yıl başkasına devir edemez.

Ortaklar tarafından İstenirse, SÖZLEŞME SERBESTİSİ İÇİNDE İlk kuruluş ana sözleşmesine özel hüküm konulmak suretiyle pay devri TTK'A GÖRE TTK HÜKÜMLERİNDEN hükümlerden daha ağır şekilde düzenlenerek , farklı koşullara bağlanabilir.

Ana sözleşme ile Devir hakkı tamamen ortadan kaldırılabilir.

Ana sözleşme ile Öncelikler diğer pay sahiplerine önalım (Ruhçan) hakkı tanınabilir.

Ana sözleşme ile ortaklıktan çıkarma koşulları düzenlenebilir.

Ancak ilk ana sözleşmesinde bu şekilde özel hükümler söz konusu olmamış ise ve sonradan bu şekilde bir ana sözleşme değişikliği arzulanırsa, ana sözleşmeye bu tür hükümlerin konulabilmesi için ortakların oy birliği şarttır.

Mustafa Dönmez

ALT İŞVERENLİK YÖNETMELİĞİ

Resmi Gazete Tarihi: 27.09.2008 Resmi Gazete Sayısı: 27010

BİRİNCİ BÖLÜM

Amaç ve Kapsam, Dayanak ve Tanımlar

İKİNCİ BÖLÜM

Asıl İşveren-Alt İşveren İlişkisinin Kurulması, Bildirimi ve İşyerinin Tescili

Asıl işveren-alt işveren ilişkisinin kurulma şartları

MADDE 4 – (1) Asıl işveren alt işveren ilişkisinin kurulabilmesi için;

a) Asıl işverenin işyerinde mal veya hizmet üretimi işlerinde çalışan kendi işçileri de bulunmalıdır.

b) Alt işverene verilen iş, işyerinde mal veya hizmet üretiminin yardımcı işlerinden olmalıdır. Asıl işin bölünerek alt işverene verilmesi durumunda ise, verilen iş işletmenin ve işin gereği ile teknolojik nedenlerle uzmanlık gerektiren bir iş olmalıdır.

c) Alt işveren, üstlendiği iş için görevlendirdiği işçilerini sadece o işyerinde aldığı işte çalıştırmalıdır.

ç) Alt işverene verilen iş, işyerinde yürütülen mal veya hizmet üretimine ilişkin bir iş olmalı, asıl işe bağımlı ve asıl iş sürdüğü müddetçe devam eden bir iş olmalıdır.

d) Alt işveren, daha önce o işyerinde çalıştırılan bir kimse olmamalıdır. Ancak daha önce o işyerinde çalıştırılan işçinin bilahare tüzel kişi şirketin ya da adi ortaklığın hissedarı olması, alt işveren ilişkisi kurmasına engel teşkil etmez.

Geçiş hükmü

GEÇİCİ MADDE 1 – (1) Bu Yönetmeliğin yürürlüğe girdiği tarihten önce kurulan ve hâlen devam eden asıl işveren-alt işveren ilişkisinde 10 uncu maddenin ikinci fıkrasında belirtilen belgeler aranmaz.

ALT İŞVEREN- ASIL İŞVEREN KİMDİR?

4857 sayılı İş kanunun 2. maddesinin 6. ve 7 fıkrası ile Çalışma bakanlığının çıkardığı "Alt İşverenlik Yönetmeliği" bu konuyu çok detaylı şekilde açıklamıştır.

Asıl işveren: İşyerinde yürüttüğü mal veya hizmet üretimine ilişkin yar-dımcı işleri veya asıl işin bir bölümünde işletmenin ve işin gereği ile teknolojik nedenlerle uzmanlık gerektiren işleri diğer işverene veren, asıl işte kendisi de işçi çalıştıran gerçek veya tüzel kişiyi yahut tüzel kişiliği olma-yan kurum ve kuruluşları ifade eder. (Yönetmelik 3/ç)

Alt işveren: Bir işverenden, işyerinde yürütülen mal veya hizmet üretimine ilişkin yardımcı işlerde veya asıl işin bir bölümünde işletmenin ve işin gereği ile teknolojik nedenlerle

uzmanlık gerektiren işlerde iş alan, bu iş için görevlendirdiği işçilerini sadece bu işyerinde aldığı işte çalıştıran gerçek veya tüzel kişiyi yahut tüzel kişiliği olmayan kurum ve kuruluşları ifade eder. (Yönetmelik 3/a)

506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu 87. maddesi “aracı” adı altında alt işvereni tanımlamıştır. Bu maddeye göre; “Bir işte veya bir işin bölüm veya eklentilerinde işverenden iş alan ve kendi adına sigortalı çalıştıran üçüncü kişiye aracı denir.” Ayrıca alt işveren, birçok Yargıtay kararlarında “taşeron”olarak zikredilmektedir.

Bir alt işveren-asıl işveren iş ilişkisinde, iş akdi ile belirlenen işin, asıl işverenin işyerinde yapılmaması halinde, işverenler arasında alt-asıl işveren ilişkisinin bulunmadığı Yargıtay'ın pek çok kararında zikredilmiştir.

Yargıtay Hukuk Genel Kurulu,2010/21-739 E, 2011/5 K, 02.02.2011 tarih

“...Yasa, alt işverenlik için, bir işte, bir işin bölüm ya da eklentilerinde işverenden iş almayı aramaktadır. 87. madde anlamında aracıdan söz edebilmek için, aracının2 aldığı iş, işverenin asıl işinin bölüm ve eklentilerindeki işin bir kesimi ya da yardımcı işler kapsamında bulunmalıdır. Bir diğer anlatımla, BİR İŞVERENE AİT İŞYERİNDEKİ ÜRETİM SÜRECİNE, başka bir işverenin dâhil olması durumunda "aracıdan" söz edilebilecektir. Bu anlamda bir bağlantının varlığı için, işyerinde üretilen mal ya da hizmetin niteliğine bakılması gerekir...

...ASIL İŞVEREN-ALT İŞVEREN İLİŞKİSİNİN DOĞABİLMESİ İÇİN, İŞYERİNDE İŞÇİ ÇALIŞTIRAN BİR ASIL İŞVERENİN BULUNMASI, BU İŞVERENİN İŞYERİNE AİT BİR İŞİN YİNE ONA AİT İŞYERİNDE GÖRÜLÜYOR OLMASI GEREKİR...”

4857 sayılı İş Kanununda başlı başına bir “alt işveren” tanımına yer verilmemekle birlikte, 2. maddede “asıl işveren-alt işveren ilişkisi” tanımlanmaktadır. Bu düzenlemeyle “alt işveren” kavramı da bütün unsurlarıyla ortaya konulmaktadır. Buna göre: “Bir işverenden, işyerinde yürüttüğü mal veya hizmet üretimine ilişkin yardımcı işlerinde veya asıl işin bir bölümünde işletmenin ve işin gereği ile teknolojik nedenlerle uzmanlık gerektiren işlerde iş alan ve bu iş için görevlendirdiği işçilerini sadece bu işyerinde aldığı işte çalıştıran diğer işverene “alt işveren” denir. Diğer bir anlatımla; alt işveren bir işverenden, işyerinde yürüttüğü mal veya hizmet üretimine ilişkin; • Yardımcı işlerinde, • Asıl işin bir bölümünde; - işletmenin ve işin gereği yapılan işlerinde, - Teknolojik nedenlerle uzmanlık gerektiren işlerde, İş alan ve bu iş için görevlendirdiği işçilerini sadece bu işyerinde aldığı işte çalıştıran diğer işverene alt işveren denir. Başka bir deyimle alt işverenlik iki firma arasında oluşan ticari bir ilişkidir. Kanunun ilgili maddesi uyarınca “asıl işveren-alt işveren” ilişkisinin kurulabilmesi için öncelikle iki ayrı işverenin varlığı, “alt işveren”in işçilerinin sadece asıl işverenin işyerinde, asıl işin bir bölümünde veya yardımcı işlerde çalışıyor olmaları gerekmektedir. Bu itibarla, örneğin asıl işi tekstil imalatı olan bir işverenin yeni bir fabrika yapımı işi için bir müteahhitle anlaşması “asıl işveren-alt işveren” ilişkisi olarak değerlendirilmemesi gerekirO halde, 4857 sayılı İş Kanunu ile birlikte getirilen en önemli düzenleme; bir işverenin kendi işyerinde alt işveren çalıştırabilmesi için iki ana unsur bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, yardımcı işlerde örneğin temizlik işlerini alt işverene verebilmesi, ikincisi ise asıl işin bir bölümünde

işletmenin ve işin gereği ile teknolojik nedenlerle uzmanlık gerektiren işlerin “alt işveren” e verilebilmesidir. rnek olarak araç üretimi yapılan bir işletmede, araçların elektronik donanımının “alt işveren” tarafından üstlenilmesi işi verilebilir. Çünkü, bu durumda elektronik donanım yapılması asıl işin bir bölümü olup, teknolojik anlamda destek gerektiren bir iştir. Bu nedenle, bu konuda uzman bir “alt işveren” firmanın işçileri ile kanuna uygun bir çalışma ilişkisi kurulabilir. Burada altı çizilmesi gereken nokta, alt işveren, tanımının temel özelliği işin bir bölümünü üstlenmesidir. Buradaki belirleyici nokta, asıl iş sahibinin yani işverenin, işin tümünü devredip etmediğidir. Asıl iş sahibi işin tümünü bir başkasına yaptırıyorsa müteahhitlik, işin bir kısmını kendisi yapıyor ve bir kısmını başkasına yaptırıyorsa taşeronluk yani asıl işveren - alt işveren ilişkisi söz konusudur.

KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDER VE MALİ KARIN TESBİTİ (HUD)

ÖZET Gelir ve Kurumlar Vergisi uygulamasında verginin safi kazanç üzerinden alınması esası benimsenmiştir. Safi kazançta genel bir yaklaşımla elde edilen kazançtan bu kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili giderlerin düşülmesi yoluyla ulaşılmaktadır. Bununla birlikte Gelir Vergisi Kanununda ve Kurumlar Vergisi Kanununda bir takım giderlerin kazançtan indirilmesine imkan tanınmamıştır. Elde edilen gelirden indirimi mümkün olmayan giderler Vergi Hukuku’muzda “Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler (KKEG)” olarak isimlendirilmektedir. Bu çalışmada GVK’ya ve KVK’ya göre safi kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmeyen giderler detaylı şekilde irdelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Kanunen kabul edilmeyen giderler, safi kazanç, mali kâr

1.GİRİŞ

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun (GVK) 1’inci maddesine göre; gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içerisinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun (KVK) 6’ncı maddesine göre de; kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içerisinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacaktır. Söz konusu maddenin ikinci fıkrasında ise safi kurum kazancının tespitinde GVK’nın ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Safi kazanç veya irat genel olarak elde edilen kazanç veya gelirden, bunların elde edilmesi ile ilgili giderlerin düşülmesi sonucu bulunan kazanç ve irat olarak tanımlanabilir.

Nitekim GVK’nın 40’ıncı ve 41’inci maddelerinde sırasıyla ticari kazançtan indirilebilecek ve indirilemeyecek giderler düzenlenmiştir. Bu bağlamda ticari karın tespitinde dikkate alınan, ancak vergi kanunlarının ilgili hükümleri çerçevesinde“**Kanunen Kabul Edilmeyen Gider**”lerin (KKEG), safi kazancın hesaplanması sırasında ticari kara ilave edilmesi gerekmektedir.

Bu çalışmada gelir ve kurumlar vergisi kanunlarının ilgili maddeleri çerçevesinde vergi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmeyen ödemeler ve indirimler ele alınacaktır. İlk aşamada GVK’nın konuya ilişkin 41’inci maddesi hükümlerine yer verilecek olup, sonrasında KVK’nın 11’inci maddesi hükümleri işlenecektir. Son bölümde ise vergi hukukumuzun genel ilkelerine ve vergi kanunlarımızın bazı özel hükümlerine göre indirimi kabul edilmeyen ödemeler konusu ele alınacaktır.

2.GVK UYGULAMASINDA GİDER KABUL EDİLMEYEN ÖDEMELER

GVK’nın 40’ıncı maddesinde safi kazancın belirlenmesinde indirilebilecek giderler düzenlenmiştir. Safi kazancın tespit edilmesi aşamasında indirilebilecek giderlerin sahip olması gereken iki temel özellik ise;

1) İndirime konu olacak giderin ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olması,

2) Bu giderin VUK’da açıklandığı şekilde belgelendirilmesidir.

Dolayısıyla, bu iki temel özelliği içerisinde barındırmayan giderler prensip olarak ticari kazançtan indirilemeyecektir. Bununla birlikte gelir vergisi mükelleflerinde ticari kazancın tespitinde indirilemeyecek giderlere ait genel yasal çerçeve bu olmakla birlikte; GVK’nın 41’inci maddesinde gider olarak indirilmesi kabul edilmeyen ödemelerin neler olduğu 10 bent halinde yer almaktadır. GVK’nın 41’inci maddesinde düzenlenen bu bentlere ve diğer maddelerine göre gider olarak kabul edilmeyen ödemelere ilişkin açıklamalar aşağıda yapılmıştır.

2.1. Teşebbüs Sahibi İle Eşinin Ve Çocuklarının İşletmeden Çektikleri Paralar veya Aynen Aldıkları Sair Değerler

GVK’nın 41/1-1 numaralı bendi uyarınca; teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerlerin safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır. Söz konusu hüküm vergi hukukumuzda işletme varlıkları ile işletme sahibinin kişisel varlıklarının birbirinden bağımsız olarak değerlendirilmesinin bir sonucu olarak karşımıza çıkmaktadır. Böylece işletme sahibinin işletme kaynaklarını kullanmak suretiyle vergi matrahını aşındırmasının önüne geçilmeye çalışılmaktadır.

İşletmeden çekilen değerler, GVK’nın 38’inci maddesi uyarınca öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki fark ilave edilecektir.

Maddenin 2’nci fıkrasında kollektif şirketlerin ortakları ile adi ve eshamlı komandit şirketlerin komandite ortaklarının madde uygulamasında teşebbüs sahibi olarak dikkate alınacakları belirtilmiştir. Yine madde düzenlemesine göre “eş” tabiri, Medeni Kanun hükümlerine göre evlilik bağı kurulmuş olan kişiyi, “Çocuk” tabiri ise yaş sınırına bakılmaksızın teşebbüs sahibinden olma kişileri kapsamaktadır.

Madde metni uyarınca düzenlemede yer alan kişiler tarafından işletmeden çekilen aynı değerlerin ise emsal bedeli ile değerlendirilmesi gerekmektedir. Emsal bedeli Vergi Usul Kanununun 267’nci maddesinde düzenlenmiş olup; bir malın değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir. Emsal bedel VUK’un 267’nci maddesi gereğince sıra ile “Ortalama fiyat esası”, “Maliyet bedeli esası”, “Takdir esası” yöntemlerinde biri ile tayin olunur. İşletmeden çekilen aynı bir gayrimenkul olması durumunda özellikli bir durum söz konusudur. Gayrimenkuller misli mal niteliğinde olmadıklarından ötürü, bunların emsal bedelinin VUK’un 267’nci maddesinde sayılan yöntemlerden ilki olan ortalama satış fiyatı esasına göre tespiti mümkün olmayacaktır. Ayrıca, gayrimenkullerin işletme aktifinde tarihsel maliyetlerle takip edilmesi söz konusu olduğu için, bunların maliyet bedeli esasıyla

değerlenmesi de imkan dahilinde değildir. Buna nedenle; rayiç değere eş bir değeri ifade etmesi gereken emsal bedel tespitinde gayrimenkuller açısından takdir esasına başvurulması gerekmektedir. Gayrimenkuller dışında kalan ayınlarda ise VUK'un 267'nci maddesinde belirtilen esaslar sırayla uygulanmak suretiyle emsal bedeli tespiti yapılabilecektir.

GVK'nın 41/1-1 numaralı bendi hükmüne göre; teşebbüs sahibi ve yakınları tarafından işletmeden çekilen bütün değerlerin ticari kazançtan indirilmesi mümkün bulunmasada, örf ve teamüle göre işin gereği kabul edilen, işletmenin faaliyet konusu ve büyüklüğü ile paralel bir kısım yararlanmaların işletmeden çekiş olarak değerlendirilmemesi lazımdır. Nitekim;

- Mükellef ve eşinin çalıştıkları otelin lokantasında yedikleri yemekler,^[1]
- Mükellefin işletmede çalışan çocuklarının işyerinde yedikleri yemekler,^[2]
- Otel işletmesi sahiplerinin, işletme üzerindeki tasarruf haklarının doğal bir sonucu olarak, kendilerine ait otelde kalmaları, ^[3] işletmeden çekiş olarak kabul edilmez.

Bahse konu hüküm ile ilgili olarak diğer bazı Danıştay kararları aşağıda yer almaktadır:

“Adi ortaklığın feshi üzerine ortakların şahsi işletmelerine intikal ettirilen ortaklık mallarının işletmeden çekilmiş sayılması ve emsal bedelle değerlendirilmesi gerekir.”^[4]

“Ortaklarca ticari işletmeden çekilen arsaların emsal bedelleri takdir esasına göre tespit olunacaktır.”^[5]

“İşletmeden çekilen gayrimenkulün emsal bedelinin belirlenmesinde VUK'un 267. maddesinde öngörülen takdir esası uygulanacaktır.”^[6]

“Eş ve çocuklara emsal bedelden daha düşük bedelle satış yapılması halinde, emsal bedele göre hesaplanan farkın matraha alınması zorunludur.”^[7]

2.2. Teşebbüs Sahibinin Kendisine, Eşine, Küçük Çocuklarına İşletmeden Ödenen Aylıklar, Ücretler, İkramiyeler, Komisyonlar ve Tazminatlar

GVK'nın 41/1-2 numaralı bendine göre; teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden yapılan aylık, ücret, ikramiye, komisyon ve tazminat adı altındaki ödemelerin gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

Ticari kazanç, emek ve sermayeye dayanan organizasyon sonucu doğar. Teşebbüs sahibinin emeği, organizasyonun bir unsurudur. Ticari kazancın sağlanması suretiyle değerlendirilmiş olur. Kanun, teşebbüs sahibinin eşi ve küçük çocuklarını da, aynı planda tutmuştur.[8] Bu sebepten dolayı işletme sahibi ve yakınlarının işletmeden ücret geliri elde etmelerine kanun tarafından izin verilmemiştir.

Söz konusu bent hükmü, GVK'nın 41/1-1 numaralı bendindeki düzenlemeden farklı olarak teşebbüs sahibinin çocuklarına yapılan ve ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınamayacak aylık, ücret, ikramiye gibi ödemeleri “**küçük çocuklarla**” sınırlı tutmuştur. Medeni Kanunun hükümleri dikkate alındığında bent hükmünde geçen “**küçük çocuk**” ibaresinden teşebbüs sahibinin 18 yaşını geçmemiş olan çocuklarının anlaşılması gerekmektedir.

Dikkat edilmesi gereken bir diğer husus, teşebbüs sahibi ile eş ve küçük çocuklarına ödenen ücret ve benzeri ödemelerin, ticari kazancın tespitinde indirim olarak dikkate alınamaması, ücret üzerinden yapılacak stopaj yükümlülüğünü ortadan kaldırmayacağıdır. Dolayısıyla, teşebbüs sahibi ile eş ve küçük çocuklarına ödenen ücret ve benzerleri üzerinden gerekli kesintilerin yapılarak beyan edilmesi, ancak ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılmaması gerekmektedir.^[9]

İlgili bent hükmüyle ilgili olarak bazı Danıştay kararları aşağıdaki gibidir:

“Teşebbüs sahibi küçük çocuklarına ödediği ücreti gider yazamaz.”^[10] “

“Teşebbüs sahibi eşine ödediği ücreti gider olarak yazamaz. Ancak, vergi mükerreriğinin önlenmesi için stopaj yoluyla ödenen verginin ikmalen tarh edilen vergiden mahsubu gerekmektedir.”^[11] “

2.3. Teşebbüs Sahibinin İşletmeye Koyduğu Sermaye İçin Yürütülecek Faizler

GVK'nın 41/1-3 numaralı bendine göre; teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizlerin gider olarak dikkate alınamayacağı belirtilmiştir. Bu bakımdan vergi hukukumuzda işletme sahibinin işletmeye koyduğu sermaye üzerinden elde edebileceği getiri faiz değil, kardır. Ayrıca söz konusu düzenleme ile işletme öz sermayesinin ve vergi matrahının faiz giderleri ile aşındırılmasının önüne geçilmesine çalışılmaktadır.

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

GVK'nın 41/1-4 numaralı bendine göre; teşebbüs sahibinin, eşinin ve küçük çocuklarının işletmede cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizler gider olarak dikkate alınmayacaktır.

Söz konusu bent hükmü kendisinden önceki bent ile paralellik arz etmekte ve faiz giderleri aracılığıyla muvazaalı bir şekilde vergi matrahının aşındırılmasını engellemeye çalışmaktadır. İlgili şahısların işletmeden yabancı para cinsinden alacakları olması durumunda ortaya çıkabilecek kur farklarının gider yazılıp yazılamayacağı noktasında ise kur farkları ifadesinin madde metninde doğrudan yer almaması nedeniyle tereddüt yaşanabilmektedir. Ancak söz

konusu alacaklara yürütülen faizler de olduğu gibi bu alacaklara ilişkin kur farklarının da KKEG olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Nitekim konuya ilişkin Danıştay Vergi Dava Daireleri'nin 18.11.2005 tarihli, 2005/121 Esas numaralı ve 2005/272 Karar numaralı bir kararı bulunmakta olup, kararın özeti aşağıdaki gibidir:

“Söz konusu şirket ortaklarının 1998 yılında ortaklara borçlar hesabında yer alan kur farklarının gider olarak indirilmesine olanak yoktur. İlgili kanun maddesinde sadece faiz belirtilmiş olsa da, yabancı para ile borçlanmanın örtülü kazanç niteliğinde olduğu tespit edilmiş ise kur farkının gider olarak yazılmasına imkan yoktur.”

2.5. Teşebbüs Sahibinin, İlişkili Kişilerle Emsallere Uygunluk İlkesine Aykırı Olarak Belirlenmiş Bedel Ya Da Fiyatlar Üzerinden Gerçekleştirilen İşlemler Dolayısıyla İşletme Aleyhine Oluşan Farklar

GVK'nın 41/1-5 numaralı bendinde yer alan düzenleme, KVK'nın 13'üncü maddesinde yer alan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı düzenlemesine paralellik arz etmektedir. Transfer fiyatlaması uygulamasında gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri açısından yeknesaklık sağlanması amacıyla, 5615 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesiyle GVK'nın 41'inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendine eklenen düzenleme, 1/1/2007 tarihinden geçerli olmak üzere, 04.04.2007 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Buna göre;

1. *Teşebbüs sahibinin, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde (GVK'nın Md. 41/1-1 ile GVK Md. 41/1-4 arasında sayılan işlemler hariç), emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar işletmeden çekilmiş sayılmaktadır.*
2. *Bent uygulamasında sözü edilen ilişkili kişi kavramı “Teşebbüs sahibinin eşi, üstsoy ve altsoy, üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısımları ile doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler, bu şirketlerin ortakları, bu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketleri” kapsamı altına almaktadır.*
3. *Öte yandan ilişkili kişilerle yapılan işlemler sonucunda işletmeden çekilmiş sayılan farklar, ilişkili kişi tarafından beyan edilmiş gelir veya kurumlar vergisi matrahının hesabında dikkate alınmış ise ilişkili kişinin vergilendirme işlemleri buna göre düzeltilecektir.*

İlişkili kişiler ve bu kişilerle yapılan işlemler hakkında ilgili bentte yer almayan hususlar bakımından, KVK'nın 13'üncü maddesi hükümleri uygulanacaktır.

2.6. Her Türlü Para Cezaları ve Vergi Cezaları ile Teşebbüs Sahibinin Suçlarından Doğan Tazminatlar

GVK'nın 41/1-6 numaralı bendi uyarınca her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatların gider olarak indirilmesi mümkün bulunmamaktadır. İlgili bent hükmünün parantez içi hükmünde ise; akitlerde ceza şartı olarak derpiş edilen tazminatların cezai mahiyette tazminat olarak sayılmayacağı belirtilmiştir.

Ayrıca; GVK'nın 90'ıncı maddesi hükmüne göre, gelir vergisi ile diğer şahsi vergiler ve her ne şekilde olursa olsun vergi ve para cezaları, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler ile VUK hükümlerine göre ödenen gecikme faizlerinin vergi matrahından ve gelir unsurlarından indirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Söz konusu hüküm GVK'nın 41/1-6 numaralı bendinden farklı olarak ticari kazanç dahil GVK kapsamına giren bütün gelir unsurları açısından geçerli olan genel bir düzenlemedir.

Bu bent hükmüyle ilgili olarak verilmiş bazı Danıştay Kararları ve özeldeler aşağıda yer almaktadır.

“Vergi cezaları kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde olduğundan genel gider olarak kaydedilemez.[12]“

“İlgili tüzüğe aykırı hareketi nedeniyle, 18 yaşından küçük işçinin uğradığı kazadan dolayı mahkeme kararına istinaden ödenen tazminat gider yazılamaz.[13]“

“İşyerinde gerekli tedbirleri almamak suretiyle sebebiyet verilen iş kazası nedeniyle ödenen tazminat gider olarak kaydedilemez.[14]“

“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 gider olarak kaydedilemez.[15]“

2.7. Her Türlü Alkol ve Alkollü İçkiler ile Tütün ve Tütün Mamullerine Ait İlan ve Reklam Giderleri

GVK'nın 41/1-7 numaralı bent hükmüne göre; her türlü alkol ve alkollü içecekler ile tütün ve tütün mamullerine ilişkin ilan ve reklam giderlerinin %50'sinin ticari kazancın tespitinde gider olarak indirimi kabul edilmemektedir. Madde hükmü Bakanlar Kurulu'na bu oranı %100'e kadar arttırma ve sıfıra kadar indirme yetkisi verilmiştir. Bakanlar Kurulu 1990 yılında yayımlanan 90/1081 sayılı kararıyla, söz konusu oranı % 0 olarak belirlemiştir.

Diğer taraftan, 19.01.2008 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 5727 sayılı “Tütün Mamullerinin Zararlarının Önlenmesine Dair Kanunda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”un 5'inci maddesinin son bendinde, “31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi

Kanunu'nun 41'inci maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendinde belirtilen ilan ve reklam giderleri gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak gösterilemez.” hükmüne yer verilmiştir. Söz konusu hüküm 19.05.2008 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

5727 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerle ilgili olarak, 2 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin (11.10) numaralı bölümünde de değişiklik yapılmış ve her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin tamamının, ticari kazancın veya kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmasının mümkün olmadığı ifade edilmiştir.

Tebliğin ilgili hükmü, kanun hükmünün sadece tütün ve tütün mamulleri için kısıtlama getirdiği gerekçesiyle her türlü alkol ve alkollü içkilere ait ilan ve reklam giderleri açısından iptali istemiyle Danıştay'da dava edilmiştir. Danıştay 4. Dairesi, E. 2008/3758 ve K. 2010/5217 sayılı kararıyla, 2 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin her türlü alkol ve alkollü içkilere ait ilan ve reklam giderleri yönünden iptal etmiş, böylelikle söz konusu ilan ve reklam giderleri safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilir hale gelmiştir.

Bu sefer Maliye Bakanlığı'nca Danıştay'ın esasa ilişkin bu kararı temyiz edilmiş, temyiz istemini görüşen Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 28.09.2011 tarih ve Esas No: 2011/296, Karar No: 2011/549 sayılı kararıyla temyiz istemini kabul etmiştir. Söz konusu kararda 4207 sayılı Kanun'la yapılan düzenlemenin özel hüküm niteliğinde olduğu gerekçesiyle Danıştay 4. Dairesi'nin alkol ve alkollü içkiler yönünden iptali yolundaki kararının bozulmasına hükmedilmiştir. Dolayısıyla Tebliğ'in ilgili bölümü tekrar yürürlüğe girmiştir. Bunun üzerine davacı karar düzeltme talebinde bulunmuştur. Karar düzeltme talebini inceleyen Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu (DVDDK) 04.04.2012 tarih ve Esas No: 2012/29, Karar No: 2012/149 sayılı kararıyla Maliye Bakanlığı'nın temyiz istemini Danıştay 4. Dairesi'nin gerekçesine paralel bir gerekçeyle oyçokluğuyla reddetmiştir. Maliye Bakanlığı'nın bu karara karşı tekrar karar düzeltme başvurusu ise DVDDK tarafından, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 54'üncü maddesi uyarınca, karar düzeltme istemi üzerine verilen kararların düzeltilmesinin istenememesi nedeniyle, 26.09.2012 tarih ve Esas No: 2012/309, Karar No: 2012/306 sayılı karar ile oybirliğiyle rededilmiştir. Dolayısıyla 2 No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin türlü alkol ve alkollü içkilere ait ilan ve reklam giderleri yönünden iptal kararı kesinleşmiştir.

Bu nedenle, GVK'nın 41/1-7 numaralı bent hükmü gereği tütün ve tütün mamullerine ilişkin ilan ve reklam giderlerinin tamamı gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacak; her türlü alkol ve alkollü içkilere ilişkin ilan ve reklam giderlerinin tamamı ise gider yazılabilecektir.

Her türlü alkol ve alkollü içkilere ilişkin ilan ve reklam giderlerinin KDV'sinin indirilebileceğine ilişkin olarak da Danıştay 9. Dairesi'nin 21.10.2010 tarih ve Esas No: 2010/1249, Karar No: 2010/5247 sayılı kararı bulunmaktadır.

2.8. Kiralama Yoluyla Edinilen veya İşletmede Kayıtlı Olan Yat, Kotra, Tekne, Sürat Teknesi Gibi Motorlu Deniz, Uçak ve Helikopter Gibi Hava Taşıtlarından İşletmenin Esas Faaliyet Konusu İle İlgili Olmayanların Giderleri İle Amortismanları

GVK'nın 41/-8 numaralı bent hükmü gereğince; 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 safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınamayacaktır.

Bu durumda işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmaması durumunda, bahse konu deniz ve hava taşıtlarının giderleri ve amortismanlarının nerede kullanıldığına bakılmaksızın KKEG olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Esas faaliyet konusundan ne anlaşılması gerektiği 180 Seri No'lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde konuya ilişkin verilen örnekler yoluyla İdarece açıklanmıştır. Bahse konu örneklerle aşağıda yer verilmiştir.

Örnek 1: (Y) Turizm Kollektif Şirketinin deniz kıyısında bir oteli bulunmaktadır. Şirketin aynı zamanda işletmesinde kayıtlı olup, turistlerin gezdirilmesinde kullandığı bir kotrası vardır. Söz konusu kotra şirketin faaliyet konusuna giren turizm alanında kullanıldığından buna ilişkin giderler ile amortismanlarının tamamı indirilebilecektir. Ancak, bu kotranın turizm işletmeciliği dışında zati veya ailevi ihtiyaçlar için de kullanılması halinde söz konusu giderler ile amortismanlarının yarısı indirilemeyecektir.

Örnek 2: İnşaat ve taahhüt işi ile uğraşan Bay (D) işletmesine kayıtlı olan helikoptere ait giderleri ve amortismanları indiremeyecektir. Zira mükellef Bay (D)' nin esas faaliyet konusu inşaatçılık olup, işletmeye kayıtlı helikopterin bu faaliyet ile bir ilgisi bulunmamaktadır.

Örnek 3: (Z) Dahili Ticaret, İnşaat ve Turizm Kollektif Şirketi, şirket sözleşmesi kapsamına giren işlerden sadece dahili ticaret işi ile uğraşmaktadır. Şirketin aktifine kayıtlı bir yatı bulunmakla birlikte, bu yatın kullanılmasını gerektiren yat turizmi veya taşımacılığı gibi faaliyetler ile uğraşmamaktadır.

Bu şirket, şirket sözleşmesinde turizm faaliyeti sayılmış olsa bile fiilen bu faaliyeti yürütmediğinden söz konusu yata ilişkin giderleri ve amortismanları indirim konusu yapamayacaktır. Ayrıca, söz konusu yatın devamlılık arz etmeyecek tarzda turistlerin gezdirilmesinde kullanılması durumunda bile, bu durum yatın şirketin esas faaliyeti ile ilgili olduğu anlamına gelmeyecektir.

180 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin C.d. bölümünde “Öte yandan, yukarıda sayılan ve işletmenin esas faaliyet konusuyla ilgili olan deniz ve hava taşıtlarının, aynı zamanda işletme sahibinin zati veya ailevi ihtiyaçlarında da kullanılması halinde, bu taşıtlara ilişkin giderler ile amortismanlarının yarısının indirileceği tabiidir.” açıklamasına yer verilmiştir. Bu

nedenle; deniz ve hava taşıtlarının aynı zamanda ailevi ve zati ihtiyaçlar için kullanılması durumunda bunların gider ve amortismanlarının ancak yarısı ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınacak, diğer yarısı ise KKEG kabul edilecektir.

2.9. Finansman Gider Kısıtlaması

31.05.2012 tarih ve 6322 sayılı Kanun'un 6'ncı maddesi ile GVK'nın 41'inci maddesinin 9'uncu bendi yeniden düzenlenmiş; kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kar payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere Bakanlar Kurulunca kararlaştırılan kısmının, ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılamayacağına hükmedilmiştir. İlgili bentte bu hükmün uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı'nın yetkili olduğu belirtilmiş ancak Maliye Bakanlığı'nca söz konusu konuya ilişkin henüz herhangi bir düzenleme yapılmamıştır.

Finansman gider kısıtlamasının getiriliş amacı, işletmelerin finansman ihtiyaçlarını borçlanma yerine öz kaynakları ile karşılamalarını sağlamak, işletmelerin kredi/borç ağırlıklı finansman yapısından, sermaye/öz kaynak ağırlıklı finansman yapısına geçmesini özendirmektir.

Finansman gider kısıtlamasının yürürlük tarihi 01.01.2013 olarak belirlenmiştir. Fakat yukarıda ifade edildiği üzere, Bakanlar Kurulu'nca madde uygulamasına ilişkin herhangi bir oran belirlenmemiştir.

2.10. Basın Yoluyla İşlenen Fiillerden veya Radyo ve Televizyon Yayınlarından Doğacak Maddî ve Manevî Zararlardan Dolayı Ödenen Tazminat Giderleri

GVK'nın 41/1-10 numaralı bent hükmü uyarınca; basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddî ve manevî zararlardan dolayı ödenen tazminat giderlerinin ticari kazançtan indirilmesinin mümkün bulunmamaktadır. Bunun nedeni, tazminat ödenmesini gerektiren yayınların kişilik haklarını hedef alan veya kanunlara aykırı içerik taşıyan yayınlar olmasıdır.[16] Daha önce ifade edildiği üzere; GVK uyarınca bir giderin ticari kazançtan indirilebilmesi için bu giderin ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olması gerekmektedir. Bu nedenle basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddî ve manevî zararlar dolayısıyla ödenecek tazminatların gider olarak dikkate alınması Kanun tarafından uygun görülmemiştir.

3.KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NUN 11'İNCİ MADDESİNE GÖRE GİDER KABUL EDİLMEYEN ÖDEMELER

3.1. Öz sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faizler

Kurumlar Vergisi Kanununun 11/1-a bendinde; öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizlerin kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilemeyeceği ifade edilmiştir. Kurum sermayedarları tarafından işletmeye getirilen sermayenin getirisi ancak kar payıdır. Sermayenin kar payı dışında nemalandırılarak vergi matrahının aşındırılması vergi hukukumuzda kabul görmemektedir.

Ancak bu düzenlemenin bir istisnası olarak KVK'nın 10'uncu maddesine, yürürlüğü 01.07.2015 tarihi olmak üzere 27.03.2015 tarih ve 6637 sayılı Kanunun 8'inci maddesiyle eklenen (1) bendinde; Finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri hariç olmak üzere sermaye şirketlerinin ilgili hesap dönemi içinde, ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları veya yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı üzerinden Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından indirimden yararlanılan yıl için en son açıklanan "Bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı" dikkate alınarak, ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarın %50'si, kurum kazancından indirim konusu yapılabileceği hükme bağlanmıştır.

Getirilen bu yeni hükmün amacı sermaye artırımını teşvik etmek ve sermaye şirketlerinin sermaye yapılarının güçlendirilmesini sağlamaktır. Böylece esas itibarıyla kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde olan öz sermaye üzerinden hesaplanan faizlerin bir kısmının bu kanun düzenlemesiyle, vergi matrahından indirim konusu yapılabilmesine olanak tanınmıştır.

3.2. Örtülü Sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faiz, Kur Farkları ve Benzeri Giderler

KVK'nın 11/1-b bendinde yer alan düzenlemeye göre; örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin kurum kazancından indirilmesi mümkün bulunmamaktadır. KVK'nın 12'nci maddesi hükmü, kurumların ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin ettiği borçların kurumun öz sermayesinin 3 katını aşması durumunda aşan kısmı örtülü sermaye olarak kabul etmekte ve Kanunun 11/1-a bendinde yer alan düzenlemeye paralel bir şekilde bu kısma isabet eden faiz ve benzeri giderlerin kurum kazancından indirilmesine imkan vermemektedir.

3.3. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Olarak Dağıtılan Kazançlar

KVK'nın 11/1-c bendi hükmü uyarınca, kurumların transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıttıkları kazançlara kanunen kabul edilmeyen indirimler arasında yer verilmiştir. Bu

bentte yer alan hükmün amacı, vergiye tabi kazancın örtülü yollarla dağıtılıp kurum bünyesinde yapılacak vergilendirmenin kapsamı dışına çıkarılmasını önlemektir.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı; emsallerin üstünde fiyat veya bedel ile mal veya hizmet temini şeklinde olabileceği gibi emsallerin altında fiyat veya bedel ile mal veya hizmet satışı şeklinde de olabilmektedir. Her iki halde de örtülü olarak dağıtılan kazancın KKEG kabul edilerek, ticari kara ilave edilmesi gerekmektedir.

3.4. Yedek Akçeler

KVK'nın 11/1-ç bendine göre, kurumların her ne şekilde ve ne isimle olursa olsun ayırdıkları yedek akçe tutarlarını kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate almaları mümkün değildir. İlgili bendin parantez içi hükmünde; Türk Ticaret Kanuna, kurumların kuruluş kanunlarına, tüzüklerine, ana statülerine, veya sözleşmelerine göre safi kazançtan ayırdıkları tüm yedek akçeler ile Bankalar Kanuna göre bankaların ayırdıkları genel karşılıkların buna dahil olduğu belirtilmiştir.

Söz konusu bendin parantez içi hükmünde, Bankalar Kanuna göre ayrılan genel karşılıkların gider olarak indirimin kabul edilmediği ifade edilmiştir. Buna bağlı olarak 5411 sayılı Bankacılık Kanununun 53'üncü maddesi uyarınca ayrılacak özel karşılıkların tamamı safi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Nitekim KVK'nın 1 Seri No'lu Genel Tebliğinin 11.4 numaralı bölümünde söz konusu karşılıkların gider olarak dikkate alınabileceği belirtilmiştir.

Yedek akçeler genel itibariyle ileride ortaya çıkabilecek zararları karşılamak, pay sahiplerine düzenli kar dağıtmak, işletmenin sürekli olarak gelişmesini sağlamak amacıyla işletme karından ayrılan kısım olarak tanımlanabilir. Dolayısıyla yedek akçeler işletme açısından bir gider niteliği taşımamaktadır.

Yedek akçeler nitelik olarak bir gider değil de, kazanç tespitinden sonra kazancın tahsisıyla ilgilidir. Bu niteliği ile KVK'nın 11. maddesinde hüküm bulunmasa dahi yedek akçelerin gider kaydedilmesi yasal olarak mümkün bulunmamaktadır^[17].

3.5. Kurumlar Vergisi, Her Türlü Para Cezaları, Vergi Cezaları, Gecikme Zammı ve Faizler

Kurumlar Vergisi Kanununun 11/1-d bendinde; KVK'ya göre hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları, 6183 sayılı Kanuna göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler ile VUK'a göre ödenen gecikme faizlerinin kurum kazancının hesaplanmasında gider olarak indirilmesinin mümkün bulunmadığı ifade edilmiştir.

Ayrıca, 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 11.5 numaralı bölümünde; Vergi Usul Kanununa göre ödenen pişmanlık zammının ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil

Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre tecil edilen vergilere ilişkin tecil faizlerinin de bu kapsamda olduğu ve kurum kazancından indiriminin kabul edilmediği belirtilmiştir. Aynı şekilde Tebliğde yapılan açıklamalara göre, sosyal güvenlik kurumlarına ödenen gecikme cezaları ile gecikme zamlarının da bu kapsamda gider olarak indirilemeyeceği ifade edilmiştir.

Bahse konu Tebliğde yapılan açıklamalara uygun olarak Danıştay 3'üncü dairesi tarafından verilen bir kararda^[18], pişmanlık zammının bir yaptırım olduğu ve matrahın tespitinde gider olarak dikkate alınamayacağına karar verilmiştir.

3.6. Menkul Kıymetlerin İtibari Değerinin Altında Satışından Doğan Zararlar ve Bunlara İlişkin Olarak Ödenen Komisyonlar

KVK'nın 11/1-e bendine göre; kanunlarla veya kanunların verdiği yetkiye dayanılarak tespit edilen hadler saklı kalmak kaydıyla, menkul kıymetlerin itibarî değerlerinin altında ihracından doğan zararlar ile bu menkul kıymetlere ilişkin olarak ödenen komisyonlar ve benzeri her türlü giderlerin kurum kazancının tespitinde indirimi kabul olunmamaktadır.

Menkul kıymet ihracı şirketlerin sermaye elde etme faaliyetidir. Daha açık bir ifadeyle, şirketin kazanç elde etme amacıyla değil de, kaynak bulmak amacıyla yapmış olduğu bir işlemdir. Dolayısıyla, sermaye tedarik süreci nedeniyle oluşan zararlar, yapılan komisyon ödemeleri kazancın elde edilmesiyle doğrudan ilişkili değildir ve gider yazılamayacaktır.[19]

3.7. İşletmenin Esas Faaliyet Konusu ile İlgili Olmayan Deniz ve Hava Taşıtlarının Giderleri ve Amortismanları

Kurumlar Vergisi Kanunun 11/1-f bendi uyarınca; Gelir Vergisi Kanununda olduğu gibi işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayan deniz ve hava taşıtlarının giderlerinin ve amortismanlarının kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilemeyeceği hükme bağlanmıştır. Gelir vergisi uygulamasında olduğu gibi hangi amaçla kullanıldığına bakılmaksızın işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayan hava ve deniz taşıtlarının giderleri ve amortismanları kurumlar vergisi matrahının hesaplanmasında kurum kazancından indirim konusu yapılamayacaktır.

3.8. Kurumların Kendisinin, Ortaklarının, Yöneticilerinin ve Çalışanlarının Suçlarından Doğan Tazminat Giderleri

KVK'nın 11/1-g bendi uyarınca; kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddî ve manevî zarar tazminat giderlerinin kurum kazancından indirimi mümkün bulunmamaktadır. Daha önce Gelir Vergisi Kanunu ile ilgili açıklamaların yapıldığı kısımda belirtildiği üzere, sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatları bu hükmün dışındadır. Yani kurumlar tarafından sözleşmeye bağlı olarak ödenen

cezai şart mahiyetindeki tazminatlar, kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınabilecektir.

Uygulamada sıklıkla karşılaşılan durum ise kurum çalışanlarının kusurlarından kaynaklanan cezai ödeme ve tazminatlardır. Örneğin, taşımacılık faaliyeti ile iştigal eden ABC A.Ş.’de şoför olarak görev yapan Bay A, şirketin aktifine kayıtlı bir kamyonu ile mal taşırken kazaya sebep olmuş ve karşı tarafa tazminat ödenmiştir. Bu durumda ABC A.Ş.’nin yöneticileri, bahse konu aracın rutin bakım ve kontrollerini eksiksiz yaptırmış ve şoför olarak yeterli deneyim ve beceriye sahip ve ağır vasıta ehliyetine haiz eleman istihdam etmişlerse; dolayısıyla oluşan kazada herhangi bir kusurları yoksa ödenen tazminat gider olarak dikkate alınabilecektir. Ancak, aynı örnekte ağır vasıta ehliyetine haiz olmayan bir kişinin istihdam edilmiş olması durumunda, şirket yöneticilerinin kusuru söz konusu olacağından ödenen tazminat gider olarak kurum kazancından indirilemeyecektir.^[20]

Konuya ilişkin bazı Danıştay kararları aşağıya alınmıştır:

“Her ne kadar GVK’nın 41’inci maddesinin beşinci fıkrasında teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatların ticari kazancın tespitinde gider olarak nazara alınamayacağı hükme bağlanmış ise de, bu hükmün uygulanabilmesi için teşebbüs sahibinin suçluluk halinin tespiti, olayda ise trafik kazası yapan şoförün ve tankerin mevzuatın gerektirdiği ehliyet sefere müsait olma niteliğinden yoksun olduğunun ispatı gerekir. Dava konusu olayda ise, bu yönde yapılmış bir tespit olmadığından aksine ileri sürülen iddialarda isabet bulunmadığından davanın reddine karar verilmiştir.”^[21]

“İşçinin dikkatsizliği sonucu meydana gelen iş kazası sebebiyle mahkeme ilamına ve kanun hükmüne istinaden ödenen tazminatın gider yazılması gerekir.”^[22]

“Vergi cezaları, kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde olduğundan genel gider olarak kaydedilemez.”^[23]

“İlgili tüzüğe aykırı hareketi nedeniyle, 18 yaşından küçük işçinin uğradığı kazadan dolayı mahkeme kararına istinaden ödenen tazminat gider yazılamaz.”^[24]

3.9. Basın Yoluyla İşlenen Fiillerden Dolayı Ödenen Tazminat Giderleri

KVK’nın 11/1-h bendi uyarınca; kurumun basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddî ve manevî zararlardan dolayı ödenen tazminat giderlerinin kurum kazancından indirilemeyeceği hükme bağlanmıştır. Yukarıda Gelir Vergisi ile ilgili açıklamalarda belirtildiği üzere; söz konusu giderler kurum kazancının elde edilmesi ve idamesiyle ilgili olmadığından ötürü kurum kazancından indirimi mümkün değildir.

3.10. Her Türlü Alkol ve Alkollü İçkiler İle Tütün ve Tütün Mamullerine Ait İlan ve Reklam Giderleri

KVK'nın 11/1-ı bendi uyarınca; her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin % 50'sinin kurum kazancından indirilemeyeceği hükme bağlanmış ve Bakanlar Kurulu bu bentte yer alan oranı % 100'e kadar artırmaya veya sıfıra kadar indirmeye ilişkin yetkili kılınmıştır. Konu ile ilgili açıklamalar Gelir Vergisi Kanunu bölümünde yapılmıştır.

3.11. Finansman Gider Kısıtlaması

31.05.2012 tarih ve 6322 sayılı Kanunun 37'nci maddesi ile KVK'nın 11'inci maddesine eklenen (i) bendine göre; kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri dışında, kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kar payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere Bakanlar Kurulu'na kararlaştırılan kısmının, kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamayacaktır. Konu ile ilgili açıklamalar Gelir Vergisi bölümünde yapılmıştır.

4.VERGİ HUKUKUNUN GENEL İLKELERİ UYARINCA İNDİRİLEMİYEN GİDERLER

GVK'nın 41'inci maddesi ile KVK'nın 11'inci maddeleri dışında vergi hukukunun genel ilkelerine aykırı olması nedeniyle veya diğer özel yasa hükümleri gereği gider kabul edilmeyen bir takım ödemeler de bulunmaktadır. Bu bölümde bunlara değinilecektir.

4.1.Vergi Hukukunun Genel İlkelerine Aykırılık Dolayısıyla Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler

4.1.1.Kazancın Elde Edilmesi ve İdame Ettirilmesi İle İlgili Olmayan Giderler

Daha önce ifade edildiği üzere; bir giderin ticari kazanç veya kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilmesi için bu giderin ticari kazancın (veya kurum kazancının) elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olması gerekir. Dolayısıyla, kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile doğrudan ve açık bir bağlantısı olmayan bir harcama tutarının, ticari kazanç veya kurum kazancının hesabında gider olarak indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Örneğin; işletme sahibinin veya kurum ortaklarının işletme kaynaklarından karşılanan şahsi harcamaları veya işletme tarafından yapılan bağışların ve yardımların ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile alakası bulunmamaktadır. Bu nedenle bahse konu harcamaların KKEG olarak dikkate alınması gerekmektedir.(Vergi kanunlarında yardım ve bağışlara ilişkin özel düzenlemeler ayrıca dikkate alınır.)

4.1.2. Belgelendirilemeyen Giderler

VUK'un 227'nci maddesine göre; aksi yönde hüküm bulunmadığı sürece VUK'a göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki (VUK'un 228'inci maddesinde belirtilenler hariç) mecburidir. Dolayısıyla; herhangi bir giderin gerek ticari kazancın gerekse kurum kazancının hesabında indirim olarak dikkate alınabilmesi için bu giderin tevsik edilmesi gerekmektedir. Bu öngörülen esaslar doğrultusunda belgelendirilemeyen giderlerin, ticari kazanç veya kurum kazancının hesabında KKEG olarak dikkate alınması gerekmektedir.

4.1.3. Kanunen Yasaklanmış Fiiller Nedeniyle Katlanılan Giderler

1 Seri No'lu KVK Genel Tebliğinin 11.12 numaralı bölümünde ifade edildiği üzere; kanunen yasaklanmış fiiller nedeniyle katlanılan giderler ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili giderler niteliğinde olmadığından, bu giderlerin gelir ve kurum kazancından indirilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla, rüşvet verme fiili Türk Ceza Kanununun 252'nci maddesinde suç olarak tanımlandığından, rüşvet ve rüşvet ile ilgili her türlü gider, vergiye tabi ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınmayacaktır.

4.1.4. Dönemsellik İlkesine Aykırılık Dolayısıyla Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler

Ticari kazancın tespitinde iki temel ilke geçerlidir. Bunlar “dönemsellik” ve “tahakkuk esası” ilkeleridir. Tahakkuk esası ilkesinde, gelir veya giderin miktar veya mahiyet itibarıyla kesinleşmiş olması, yani geliri veya gideri doğuran işlemin tekemmül etmesinin yanı sıra; miktarının ve işlemde kaynaklanan alacağın veya borcun ödeme şartlarının da belirlenmiş olması gereklidir. Bu esas dikkate alındığında bir gelir unsurunun, özel bir düzenleme bulunmadığı sürece, mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleştiği dönem kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir. Dönemsellik ilkesi ise bu gelir veya giderin ilgili olduğu döneme intikalinin sağlanmasıdır.[25]

Bu nedenle birden fazla hesap dönemini ilgilendiren giderlerin dönemsellik ilkesi gereği ait oldukları dönemdeki ticari kazanç veya kurum kazancından indirim konusu yapılması gerekmektedir.

4.1.5. Vergi Usul Kanununda Düzenlenmeyen Karşılıklar

VUK'un 288'inci maddesinde “Karşılıklar” tanımlanmış fakat, karşılık olarak gider yazılabilecek işlemler kanunda özel olarak belirtilmiştir. Bu nedenle, mükellef tarafından VUK'un 288'inci maddesi hükmüne dayanarak herhangi bir şekilde karşılık ayrılması mümkün değildir. Dolayısıyla mükellefler VUK'un 278'inci maddesine dayanarak stok değer düşüklüğü karşılığı ve 323'üncü maddesi dayanarak da şüpheli ticari alacak karşılığı ayırabilecek ve gider olarak dikkate alabileceklerdir.

Kanun tarafından öngörülen karşılıkların dışında kıdem tazminatı karşılığı, menkul kıymet değer düşüklüğü karşılığı, Sermaye Piyasası Kanunu göre ayrılan karşılıklar gibi karşılıklar, matrahın tespitinde gider olarak dikkate alınamayacaktır.

4.1.6. Hırsızlık Olayları

Türk Ceza Kanununun 141'inci maddesinde hırsızlık; zilyedinin rızası olmadan başkasına ait taşınır bir malın, kendisine veya başkasına bir yarar sağlamak maksadıyla bulunduğu yerden alınması olarak tanımlanmaktadır.

Çalınma ve kaybolma halinde söz konusu emtianın herhangi bir biçimde gider olarak kaydedilmesi mümkün bulunmamaktadır. Zira vergi hukukumuzda malların zayi olması kazancını elde edilmesi veya idame ettirilmesi ilgili bir gider olarak kabul edilmemekte, zayi olan mallar sermayede meydana gelen azalma olarak değerlendirilmektedir.

Çalınan emtia bedelinin vergi matrahının tespitinde zarar veya gider olarak indirilmesi mümkün değildir.[26]

4.1.7. Sayım ve Tesellüm Noksanları

Yapılan sayımlar sonucu kasa, stok ve maddi duran varlıklar ile ilgili olarak noksanlık çıkması durumunda ve bu noksanlıkların nereden kaynaklandığının bilinmemesi halinde, bu tutarın vergi kanunları uygulamasında gider olarak dikkate alınması mümkün değildir. Sayım noksanları kanunen kabul edilmeyen gider mahiyetindedir.

4.2. Diğer Yasa Hükümleri Dolayısıyla Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler

4.2.1. Kurumlar Vergisinden İstisna Edilen Kazançlara İlişkin Gider ve Zararlar

KVK'nın 5'inci maddesinin son fıkrası uyarınca; iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak kaydıyla, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin giderlerin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan zararların, istisna dışı kurum kazancından indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

4.2.2. Kurumların Yönetim Kurulu Başkan ve Üyelerine Verilen Temettü İkramiyeleri

1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliğinin 11.11 numaralı bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde; Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesi uyarınca, idare meclisi başkan ve üyelerine ödenen kâr payları menkul sermaye iradı sayılmıştır. Bu itibarla, söz konusu ödemelerin kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Öte yandan, kurum personeline ödenen temettü ikramiyeleri Gelir Vergisi Kanununun 61 inci maddesine göre ücret sayıldığından, bu ödemeler kurum kazancının tespitinde ücret gideri olarak dikkate alınmaya devam edilecektir. Söz konusu temettü ikramiyelerinin bilanço günü itibarıyla ödenecek toplam tutarı kesinleştiğinden, çalışanlara o yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresinin sonuna kadar ödenecek temettü ikramiyeleri, ilgili olduğu yılın kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Aynı husus çalışanlara ödenen performans değerlemelerine bağlı olarak verilecek prim ve ikramiyeler için de geçerlidir. Diğer taraftan, ücret niteliğindeki bu ödemelerin nakden veya hesaben yapıldığı dönemde vergi kesintisine tabi tutulması gerekeceği tabiidir.

4.2.3. Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlarda Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler

KVK'nın 22'nci maddesinin birinci bendinde; dar mükellef kurumların iş yeri veya daimî temsilci vasıtasıyla elde edilen kazançlarının tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümlerin uygulanacağı ifade edilmiştir. Buna göre bir işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla Türkiye'de ticari veya zirai kazanç elde eden dar mükellef kurumların kazançlarının tespiti, tam mükellef kurumlar için belirlenen düzenlemeler esas alınarak yapılacaktır. Bu nedenle, tam mükellef kurumların kazancının tespitine yönelik Kurumlar Vergisi Kanununun 11'inci maddesinde düzenlenen kabul edilmeyen indirimler, iş yeri veya daimî temsilci vasıtasıyla kazanç elde eden dar mükellef kurumların elde ettiği kazançların tespitinde de dikkate alınacaktır.

KVK'nın 22'nci maddesinin üçüncü fıkrasında sadece dar mükellef kurumlara ilişkin olarak bir kısım giderlerin kurum kazancının tespitinde dikkate alınamayacağına hükmedilmiştir. Bu kapsamda;

- Dar mükellef kurumların yaptıkları alım-satımlar için ana merkeze veya Türkiye dışındaki şubelere verilen faizler, komisyonlar ve benzerleri,
- Türkiye'deki kurumun kazancının elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olan ve emsallere uygunluk ilkesi uyarınca belirlenecek dağıtım anahtarlarına göre ayrılan paylar ile Türkiye'deki kurumun denetimi için yabancı ülkelerden gönderilen yetkili kişilerin seyahat giderleri hariç olmak üzere, ana merkezin veya Türkiye dışındaki şubelerin genel yönetim giderlerine veya zararlarına katılmak üzere ayrılan paylar.

kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacaktır.

4.2.4. Bağış ve Yardımlar ile Sponsorluk Harcamaları

Sponsorluk harcamaları ile bağış ve yardımlar, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile alakası olmayan ödemelerdir. Nitekim 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 10.3 bölümünde bu harcamalara ilişkin aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır:

“Kurumlar tarafından yapılan sponsorluk harcamaları ile bağış ve yardımlar, harcamanın veya bağış ve yardımın yapıldığı tarihte kayıtlarda gider olarak dikkate alındığından, söz konusu harcamalar ile bağış ve yardımların kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması ve kurum kazancının yeterli olması halinde, bu bölümde yer alan açıklamalar çerçevesinde, beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurumlar vergisi matrahından indirilmesi gerekmektedir.”

4.2.5. Mükellefin Vergiye Tabi İşlemleri Üzerinden Hesaplanan Katma Değer Vergisi ile İndirilebilecek Katma Değer Vergisi

Katma Değer Vergisi Kanununun (KDVK) 58’inci maddesinde, mükelleflerin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV ile indirilebilecekleri KDV’yi, gelir ve kurumlar vergisinin hesaplanmasında gider olarak dikkate alamayacakları hüküm altına alınmıştır.

Bununla birlikte söz konusu hükmün mefhum-u muhalifinden hareket edildiğinde, Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 30’uncu maddesinin ilk 3 bendi kapsamında indirilemeyecek olan KDV’nin, gelir ve kurumlar vergisinin hesaplanmasında gider olarak indirilebileceği sonucuna ulaşılmaktadır.

4.2.6. Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına Göre Kazancın Tespitinde İndirimi Kabul Edilmeyen Giderler Dolayısıyla Ödenen Katma Değer Vergileri

KDVK’nın 30’uncu maddesinin (d) bendi uyarınca; Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi indirilecek KDV olarak değerlendirilemeyecektir. Buna göre; indirilecek KDV olarak kabul edilmeyen KDV tutarlarının gelir ve kurumlar vergisi açısından matrahın tespiti sırasında KKEG olarak dikkate alınması gerekmektedir.

4.2.7. Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununa Bağlı (I) ve (IV) Sayılı Tarifelerde Yer Alan Taşıtlardan Alınan Vergi ve Cezalar İle Gecikme Zamları

197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun 14’üncü maddesi hükmüne göre; anılan kanuna bağlı I (otomobil, kaptıkaçı, panel ve arazi taşıtları) ve IV (uçak ve helikopterler) sayılı tarifelerde yer alan taşıtlardan alınan vergi ve cezalar ile gecikme zamları, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak kabulü mümkün değildir.

Diğer taraftan ticari amaçla kullanılan uçak ve helikopterler ile taşıt kiralama faaliyetleri ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlar için ödenen vergiler, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

4.2.8. Sosyal Güvenlik Kurumuna Ödenmeyen Primler

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun 88'inci maddesinin 11'inci fıkrası uyarınca, kuruma fiilen ödenmeyen prim tutarlarının gelir vergisi ve kurumlar vergisi uygulamasında gider yazılması mümkün değildir.

Aralık ayına ilişkin olan, ancak ödemesi ertesi yılın Ocak ayında yapılacak prim ödemelerinin hangi vergilendirme döneminde gider olarak dikkate alınacağı konusunda 174 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin (C) bölümünde açıklamalarda bulunulmuştur. Buna göre, bahse konusu sigorta primleri izleyen yılın Ocak ayında ödenmek şartıyla Aralık ayının gideri olarak dikkate alınabilecektir.

Ayrıca aynı Kanunun 81'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (1) bendine göre, Hazinece karşılanan sigorta primlerine ait işveren hisselerinin, gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınamayacaktır.

4.2.9. Özel İletişim Vergisi

6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun 39'uncu maddesinde düzenlenen özel iletişim vergisinin, aynı maddenin beşinci fıkrası uyarınca, gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında gider olarak indirilemeyeceği hükme bağlanmıştır.

4.2.10. İşsizlik Sigortası Fonundan Karşılanan Sigorta Primleri

4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanununun geçici 7'nci maddesine göre; İşsizlik Sigortası Fonu'ndan karşılanan sigorta primlerine ait işveren hisseleri, gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınamamaktadır.

4.2.11. Hazine Tarafından Karşılanan Özürlü Personelin Sigorta Primi

4857 sayılı İş Kanununun 30'uncu maddesine göre; özürlü çalıştıran mükellefler tarafından, çalıştırdıkları özürlü personelin sigorta primi işveren hissesinin Hazine tarafından karşılanan kısmı, gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınamayacaktır.

5.SONUÇ

Ticari kar ile mali kar kavramları birbirinden farklı olup, Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahına ulaşılması için safi kazancın tespitinde gider kabul edilmeyen bu ödemelerin, mali karın hesaplanması sırasında ticari kara eklenmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- Caner ATİK, “Gelir ve Kurumlar Vergisi Uygulamasında Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 340, Aralık 2009.
- Cumhur İnan BİLEN, “Gelir ve Kurumlar Vergisi Uygulamasında Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler ve Mali Karın Tespiti”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 376, Aralık 2012.
- Hasan Burak GÖKÇEN, “Gelir ve Kurumlar Vergisi Uygulamasında Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler ve Mali Karın Tespiti”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 400, Aralık 2014.
- İlker KICALI, “Gelir ve Kurumlar Vergisi Uygulamasında Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 316, Aralık 2007.
- Okan COŞGUN, “Gelir ve Kurumlar Vergisi Uygulamasında Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler ve Mali Karın Tespiti”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 388, Aralık 2013.
- Recep BIYIK&Aydn KIRATLI, “Giderler ve İndirimler”, PWC Business School, Güncellenmiş 6. Baskı, Şubat 2010.
- Yılmaz ÖZBALCI, “Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları”, Oluş Yayıncılık, 2008.
- [1] Danıştay 4. Dairesi’nin 30.01.1971 tarihli ve Esas No: 1970/231, Karar No: 1971/744 sayılı kararı.
- [2] Danıştay 4. Dairesi’nin 28.09.1972 tarihli ve Esas No: 1969/4709, Karar No: 1972/5386 sayılı kararı.
- [3] Danıştay 4. Dairesi’nin 16.05.1979 tarihli ve Esas No: 1978/2767, Karar No: 1979/1343 sayılı kararı.
- [4] Danıştay 3. Dairesi’nin 16.3.1995 tarih ve Esas No: 1993/2991, Karar No: 1995/848 sayılı kararı.
- [5] Danıştay 4. Dairesi’nin 20.10.1989 tarih ve Esas No:1987/2341, Karar No: 1989/3664 sayılı kararı.
- [6] Danıştay 9. Dairesi’nin 19.10.1995 tarih ve Esas No: 1994/544, Karar No: 1995/2625 sayılı kararı.
- [7] Danıştay 4. Dairesi’nin 16.5.1979 tarih ve Esas No: 1979/450, Karar No: 1979/1347 sayılı kararı.
- [8] Yılmaz ÖZBALCI, **Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, 2008, S. 433
- [9] İstanbul Defterdarlığı’nın 02.07.1991 tarih ve VSZ-GVK-II-094-1306-1192 sayılı özelgesi.
- [10] Danıştay 4. Dairesi’nin 11.4.1977 tarih ve Esas No:1976/3379, Karar No: 1977/990 sayılı kararı.
- [11] Danıştay 4. Dairesi’nin 22.3.1977 tarih ve Esas No:1976/3034, Karar No: 1977/805 sayılı kararı.
- [12] Danıştay 4. Dairesi’nin 24.01.1995 tarih ve Esas No: 1994/2601, Karar No:1995/215 sayılı kararı.
- [13] Danıştay 4. Dairesi’nin 20.03.1975 tarih ve Esas No: 1973/56006, Karar No:1975/1089 sayılı kararı.
- [14] Maliye Bakanlığı’nın 30.03.1987 tarih ve GVK/1-2126-39-100/24762 sayılı Özelgesi.
- [15] Maliye Bakanlığı’nın 18.03.1993 tarih ve 73/113-1502-18773 sayılı Özelgesi.
- [16] KICALI, 2007, s. 75.
- [17] BIYIK&KIRATLI, 2010, s. 899.
- [18] Danıştay 3. Dairesi’nin Esas No: 2008/5243, Karar No: 2011/1545 sayılı kararı
- [19] Gökçen, 2014, s.236
- [20] ATİK, 2009, s. 155.
- [21] Danıştay 4. Dairesi’nin 21.12.1970 tarih ve Esas No: 1969/6740, Karar No: 1970/7836 sayılı kararı.
- [22] Danıştay 3. Dairesi’nin 05.04.1995 tarih ve Esas No: 1994/2892, Karar No: 1995/1147 sayılı kararı.
- [23] Danıştay 4. Dairesi’nin 24.1.1995 tarih ve Esas No: 1994/2601, Karar No: 1995/215 sayılı kararı.
- [24] Danıştay 4. Dairesi’nin 20.3.1975 tarih ve Esas No:1973/56006, Karar No: 1975/1089 sayılı kararı.
- [25] Coşgun, 2013, s.177
- [26] Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü muktezası, Tarih 24.03.1999, Sayı 4009-39

SERMAYE ŞİRKETLERİNDE İNTERNET SİTESİ AÇMA ZORUNLULUĞU *

Yavuz AKBULAK
SPK Başuzmanı

Özet

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda internet sitesi açma zorunluluğu öncelikle tüm sermaye şirketleri açısından öngörülmüşken; 6335 sayılı Kanun'la yapılan değişiklik sonrasında bu zorunluluğun kapsamı içerik ve tabi olan sermaye şirketleri bakımından daraltılmış ve yalnızca bağımsız denetime tabi sermaye şirketleri internet sitesi kurmakla yükümlü kılınmıştır. TTK m.1524 gerekçesinde de belirtildiği üzere, sermaye şirketlerine internet sitesi açma zorunluluğu ile hedeflenen, en üst düzeyde saydamlığın sağlanması olup, saydamlık da ancak internet sitesi ile en üst düzeyde sağlanabilir. Bu arada, 23.01.2013 tarihinde yürürlüğe giren ve 2015 yılı başında değişikliğe uğrayan "Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar" hangi şirketlerin bağımsız denetime tabi olacağını düzenlemiştir. Buna göre, tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte belirlenen üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar ile anılan Karar'ın ekinde yer alan tüm şirketler bağımsız denetime tabidir. Söz konusu ölçütler; a-aktif toplamı 50 milyon ve üstü TL, b-yıllık net satış hasılatı 100 milyon ve üstü TL, c-çalışan sayısı 200 ve üstü, şeklindedir. Bu çalışmada, sermaye şirketlerinin internet sitesi açma/kurma zorunluluğuna ilişkin düzenlemeler üzerinde durulacaktır.

Anahtar Kelimeler: TTK, sermaye şirketi, internet sitesi.

1. Giriş

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) 01.07.2012 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiş durumdadır. Ancak, 6102 sayılı TTK'nın yürürlüğe girmesinden hemen önce anılan Kanun'da 30.06.2012 tarihli ve 28339 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 26.06.2012 tarihli ve 6335 sayılı Kanun ile çok önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu değişikliklerden biri de TTK'da "İnternet sitesi" başlığı altında düzenlenmiş bulunan 1524'üncü maddedir.

2. TTK'daki Düzenleme

6335 sayılı Kanun'un 34'üncü maddesiyle değiştirilen TTK m.1524 ile yapılmış bulunan düzenlemeler şöyledir:

TTK m.397'nin dördüncü fıkrası uyarınca denetime tabi olan sermaye şirketleri , kuruluşlarının ticaret siciline tescili tarihinden itibaren 3 (üç) ay içinde bir internet sitesi açmak ve bu sitenin belirli bir bölümünü şirketçe kanunen yapılması gereken ilanların yayımlanmasına özgülemek zorundadır.

İnternet sitesinde yayımlanacak içerikler, TTK'da belli bir süre belirtilmiş ise bu süre içinde, belirtilmemiş ise içeriğin dayandığı işlemin veya olgunun gerçekleştiği tarihten, tescil veya ilana bağlandığı durumlarda ise tescil veya ilanın yapıldığı tarihten itibaren en geç 5 (beş) gün içinde, şirketin kuruluşundan internet sitesi açılıncaya kadar geçen sürede yayımlanması gereken içerikler de bu sitenin açıldığı tarihte siteye konulur.

Burada öngörülen yükümlülöklere uyulmaması, ilgili kararların iptal edilmesinin sebebini oluşturur, TTK'ya aykırılığın tüm sonuçlarının doğmasına yol açar ve kusuru bulunan yöneticiler ile yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğuna neden olur. Cezai hükümler saklıdır. İnternet sitesinin bilgi toplumu hizmetlerine ayrılmış bölümü herkesin erişimine açıktır. Erişim hakkının kullanılması, ilgili olmak veya menfaati bulunmak gibi kayıtlarla

sınırlandırılmayacağı gibi herhangi bir şarta da bağlanamaz. Bu ilkenin ihlali halinde herkes engelin kaldırılması davasını açabilir.

İnternet sitesinin bu maddenin amaçlarına özgülenmiş kısmında yayımlanan içeriğin başına tarih ve parantez içinde "yönlendirilmiş mesaj" ibaresi konulur. Bu ibare ancak TTK'ya ve Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın yönetmeliğine uyulmak suretiyle değiştirilebilir. Özgülenen kısımda yer alan bir mesajın, yönlendirildiği karinedir. Sitenin, bir numara altında tescili ve ilgili diğer hususlar Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından bir yönetmelikle düzenlenir.

TTK ve ilgili diğer kanunlarda veya idari düzenlemelerde daha uzun bir süre öngörülmedikçe, şirketin internet sitesine konulan bir içerik, üzerinde bulunan tarihten itibaren en az 6(altı) ay süreyle internet sitesinde kalır, aksi halde konulmamış sayılır. İnternet sitesiyle ilgili olarak TTK'nın ilgili maddelerinde ve bu maddede öngörülen düzenlemeler denetime tabi olmayan sermaye şirketleri hakkında uygulanmaz.

Diğer taraftan, TTK'nın 6335 sayılı Kanun'un 6'ncı maddesi ile değişik 39'uncu maddesinin ikinci fıkrası uyarınca, "Tescil edilen ticaret unvanı, ticari işletmenin görülebilecek bir yerine okunaklı bir şekilde yazılır. Tacirin işletmesiyle ilgili olarak düzenlediği ticari mektuplarda ve ticari defterlere yapılan kayıtların dayandığı belgelerde tacirin sicil numarası, ticaret unvanı, işletmesinin merkezi ile tacir internet sitesi oluşturma yükümlülüğüne tabi ise tescil edilen internet sitesinin adresi de gösterilir. Tüm bu bilgiler şirketin internet sitesinde de yayımlanır.

Bu sitede ayrıca, anonim şirketlerde yönetim kurulu başkan ve üyelerinin adları ve soyadları ile taahhüt edilen ve ödenen sermaye miktarı, limited şirketlerde müdürlerin adları ve soyadları ile taahhüt edilen ve ödenen sermaye miktarı, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde yöneticilerin adları ve soyadları ile taahhüt edilen ve ödenen sermaye miktarı yayımlanır."

Ayrıca, TTK'nın 6335 sayılı Kanun'un 12'nci maddesi ile değişik 157'nci maddesinin ikinci fıkrasına göre, "Birleşmeye katılan şirketler; alacaklılarına, Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde (TTSG), 7'şer gün aralıklarla 3 defa yapacakları ilanla ve ayrıca internet sitelerine konulacak ilanla haklarını bildirirler."

Yine, TTK'nın 6335 sayılı Kanun'un 30'uncu maddesi ile değişik 562'nci maddesinin 12'nci bendi gereğince, "TTK m.1524'de öngörülen internet sitesini oluşturmayan şirketlerin yönetim organı üyeleri, 100 günden 300 güne kadar adli para cezasıyla ve aynı madde uyarınca internet sitesine konulması gereken içeriği usulüne uygun bir şekilde koymayan burada sayılan failler 100 güne kadar adli para cezasıyla cezalandırılır."

Söz konusu hükümlerin yanı sıra, 6335 sayılı Kanun'un 38'inci maddesi ile TTK'ya eklenen geçici 8'inci madde uyarınca "TTK'nın 1524'üncü maddesinin yürürlüğe girdiği tarihten önce kurulan denetime tabi sermaye şirketlerinden internet sitesine sahip olanlar söz konusu maddenin yürürlüğünden itibaren 3 ay içinde internet sitelerinin belli bir bölümünü 1524'üncü maddedeki içeriklerin yayımlanmasına özgülemek, internet sitesi olmayanlar ise aynı süre içinde internet sitesi açmak ve bu sitenin belli bir bölümünü anılan maddedeki içeriklerin yayımlanmasına özgülemek zorundadır."

Yukarıda bahsedilen hükümlerden başka, TTK'nın internet sitesinde yayımlanması gereken hususlarla ilgili diğer hükümleri de aşağıdaki tabloda verilmektedir:

Madde Başlığı	Madde No	Madde İçeriği
İnceleme hakkı	m.171/4	Bölünmeye katılan şirketlerden her biri, TTSG'de, sermaye şirketleri ayrıca internet sitesinde, inceleme yapma haklarına işaret eden bir ilan yayımlarlar.
Çağrı	m.174/1	Bölünmeye katılan şirketlerin alacaklıları, TTSG'de, tirajı 50.000'in üstünde olan ve yurt düzeyinde dağıtımı yapılan en az 3 gazetede 7'şer gün aralıklarla 3 defa yapılacak ilanla ve sermaye şirketlerinde ayrıca internet sitesine de konulacak ilanla, 'istemde bulunmaya çağrılırlar.
Bildirim, tescil ve ilan yükümlülükleri	m.198/1	Bir teşebbüs, bir sermaye şirketinin sermayesinin, doğrudan veya dolaylı olarak, %5'ini, 10'unu, 20'sini, 25'ini, 33'ünü, 50'sini, 67'sini veya %100'ünü temsil eden miktarda paylarına 'on gün içinde, sermaye şirketine ve TTK ile diğer kanunlarda gösterilen yetkili makamlara bildirir. Payların yukarıda belirtilen oranlarda kazanılması veya elden çıkarılması, yıllık faaliyet ve denetleme raporlarında ayrı bir başlık altında açıklanır ve sermaye şirketinin internet sitesinde ilan edilir'
Fesih davası	m.353/5	Davanın açıldığı ve kesinleşmiş olan mahkeme kararı, mahkemenin bildirimini üzerine, derhal ve resen ticaret siciline tescil ve TTSG'de ilan olunur. Ayrıca, yönetim kurulu, tescil ve ilanı yapılan hususu, tirajı 50.000'in üzerinde olan ve yurt düzeyinde dağıtımı yapılan en az bir gazetede ilan eder; internet sitesine koyar.
Üyelerin sayısı ve nitelikleri	m.359/2	Bir tüzel kişi yönetim kuruluna üye seçildiği takdirde, tüzel kişiyle birlikte, tüzel kişi adına, tüzel kişi tarafından belirlenen, sadece bir gerçek kişi de tescil ve ilan olunur; ayrıca, tescil ve ilanın yapılmış olduğu, şirketin internet sitesinde hemen açıklanır'
Seçim, görevden alma ve sözleşmenin feshi	m.399/1	'Seçimden sonra, yönetim kurulu, gecikmeksizin denetleme görevini hangi denetçiye verdiğini ticaret siciline tescil ettirir ve TTSG ile internet sitesinde ilan eder.
Çağrının şekli (Genel olarak)	m.414/1	Genel kurul toplantıya, esas sözleşmede gösterilen şekilde, şirketin internet sitesinde ve TTSG'de yayımlanan ilanla çağrılır'
Toplantının ertelenmesi	m.420/1	Finansal tabloların müzakeresi ve buna bağlı konular, sermayenin %10'una, halka açık şirketlerde %5'ine sahip pay sahiplerinin istemi üzerine, genel kurulun bir karar almasına gerek olmaksızın, toplantı başkanının kararıyla bir ay sonraya bırakılır. Erteleme, 'pay sahiplerine ilanla bildirilir ve internet sitesinde yayımlanır'
Tutanak	m.422/2	Yönetim kurulu, tutanağın noterce onaylanmış bir suretini derhal ticaret sicili memurluğuna vermek ve bu tutanakta yer alan tescil ve ilana tabi hususları tescil ve ilan ettirmekle yükümlüdür; tutanak ayrıca hemen şirketin internet

		sitesine konulur.
Organın temsilcisi, bağımsız temsilci ve kurumsal temsilci	m.428/1	Şirket, kendisiyle herhangi bir şekilde ilişkisi bulunan bir kişiyi, genel kurul toplantısında kendileri adına oy kullanıp ilgili diğer işlemleri yapması için yetkili temsilcileri olarak atamaları amacıyla pay sahiplerine tavsiye edecekse, bununla birlikte şirketten tamamen bağımsız ve tarafsız bir diğer kişiyi de aynı görev için önermeye ve bu 2 kişiyi esas sözleşme hükmüne göre ilan edip şirketin internet sitesine koymaya mecburdur.
İlan, teminat ve kanun yolu	m.448/1	Yönetim kurulu iptal veya butlan davasının açıldığını ve duruşma gününü usulüne uygun olarak ilan eder ve şirketin internet sitesine koyar.
Kararın etkisi	m.450/1	Genel kurul kararının iptaline veya butlanına ilişkin mahkeme kararı, kesinleştikten sonra bütün pay sahipleri hakkında hüküm ifade eder. Yönetim kurulu bu kararın bir suretini derhal ticaret siciline tescil ettirmek ve internet sitesine koymak zorundadır.
Tescil	m.455/1	Esas sözleşmenin değiştirilmesine ilişkin genel kurul kararı, yönetim kurulu tarafından, şirket merkezinin ve şubelerinin bulunduğu yerin ticaret siciline tescil edilir; ayrıca ilana bağlı hususlar ilan ettirilir; tescil ve ilan edilen karar şirketin internet sitesine konulur'
Kayıtlı sermaye sisteminde	m.460/2	Sermayenin artırılabilmesi için, yönetim kurulu, esas sözleşmenin sermayeye ilişkin hükümlerinin, ' Gümrük ve Ticaret Bakanlığından izni alınmış şekillerini, sermayenin artırılmasına ilişkin kararını, imtiyazlı paylara ve rüçhan haklarına ilişkin sınırlamaları, prime dair kayıtları ve bunun uygulanması hakkındaki kuralları, esas sözleşmede öngörüldüğü şekilde ilan eder ve internet sitesinde yayımlar.
Rüçhan hakkı	m.461/3	Yönetim kurulu yeni pay alma hakkının kullanılabilmesinin esaslarını bir karar ile belirler ve bu kararda pay sahiplerine en az 15 gün süre verir. Karar tescil ve 35'inci maddedeki gazete (TTSG) ile tirajı en az 50.000 olan ve yurt düzeyinde dağıtımı yapılan bir gazetede ilan olunur. Ayrıca şirketin internet sitesine konulur.
Alacaklılara çağrı	m.474/1	Genel kurul esas sermayenin azaltılmasına karar verdiği takdirde, yönetim kurulu, bu kararı şirketin internet sitesine koyduktan başka, '
Iskat usulü	m.483/1	Kanunun 482'nci maddesinin ikinci ve üçüncü fıkralarının uygulanabilmesi için, yönetim kurulu tarafından, mütemerrit pay sahibine, 35'inci maddede yazılı gazete ile esas sözleşmenin öngördüğü şekilde ilan yoluyla şirketin internet sitesinde de yayımlanacak bir mesajla ihtarda bulunulur'
Pay senedi bastırılması	m.486/2	Paylar hamiline yazılı ise yönetim kurulu, pay bedelinin tamamının ödenmesi tarihinden itibaren 3(üç) ay içinde pay senetlerini bastırıp pay

		sahiplerine dağıtır. Yönetim kurulunun hamiline yazılı pay senetlerinin bastırılmasına ilişkin kararı tescil ve ilan edilir, ayrıca şirketin internet sitesine konulur'.
İlan	m.524/1	Anonim şirketin ve topluluğun finansal tablolarını düzenlemekle yükümlü ana şirketin yönetim kurulu, bilanço gününden itibaren 6(altı) ay içinde; finansal tabloları, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu, kar dağıtımına ilişkin genel kurul kararını, denetçinin 403'üncü madde uyarınca verdiği görüşü ve genel kurulun buna ilişkin kararını, TTSG'de ilan ettirir ve şirketin internet sitesine koyar'
Alacaklıların çağrılması ve korunması	m.541/1	Alacaklı oldukları şirket defterlerinden veya diğer belgelerden anlaşılan ve yerleşim yerleri bilinen kişiler taahhütlü mektupla, diğer alacaklılar TTSG'de ve şirketin internet sitesinde ve aynı zamanda esas sözleşmede öngörüldüğü şekilde, birer hafta arayla yapılacak 3(üç) ilanla şirketin sona ermiş bulunduğu konusunda bilgilendirilirler ve alacaklarını tasfiye memurlarına bildirmeye çağırılırlar.
Elektronik ortamda kurullar (İlkeler)	m.1527/3	' elektronik ortamda oy kullanabilmek için, şirketin bu amaca özgülenmiş bir internet sitesine sahip olması, ortağın bu yolda istemde bulunması, elektronik ortam araçlarının etkin katılmaya elverişliliğinin bir teknik raporla ispatlanıp bu raporun tescil ve ilan edilmesi ve oy kullananların kimliklerinin saklanması şarttır.

3. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Düzenlemesi

Gümrük ve Ticaret Bakanlığı (Bakanlık) tarafından TTK'nın 1524'üncü maddesinin birinci fıkrası uyarınca hazırlanan "Sermaye Şirketlerinin Açacakları İnternet Sitelerine Dair Yönetmelik" 31.05.2013 tarihli ve 28663 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Yönetmeliğin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren kurulan şirketlerin kuruluşlarının ticaret siciline tescil edildiği tarihten itibaren 3 (üç) ay içinde internet sitesi açmaları ve bu sitenin belirli bir bölümünü şirketçe kanunen yapılması gereken ilanların yayımlanması için özgülemeleri gerekir. Mezkur Yönetmeliğin yürürlüğe girdiği tarihten sonra kapsama dahil olan sermaye şirketlerinin, kapsama girdikleri tarihten itibaren 3 (üç) ay içinde internet sitesi açmaları ve bu sitenin belirli bir bölümünü şirketçe kanunen yapılması gereken ilanların yayımlanması için özgülemeleri gerekir. Şirketler, internet sitesine ilişkin yükümlülüklerini doğrudan kendileri yerine getirebilecekleri gibi MTHS'lerden destek hizmeti almak suretiyle de yerine getirebilirler.

3.1. İnternet Sitesinde Sürekli Olarak Bulunması Gereken İçerik

İnternet sitesinin açılması ile birlikte;

- Şirketin MERSİS numarası, ticaret unvanı, merkezi, taahhüt edilen ve ödenen sermaye miktarı ile anonim şirketlerde yönetim kurulu başkan ve üyelerinin, limited şirketlerde müdürlerin, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde yöneticilerin ad ve soyadları,
- Bir tüzel kişinin; anonim şirketlerde yönetim kuruluna üye olarak limited şirketlerde müdür olarak seçilmesi durumunda; tüzel kişiyle birlikte, tüzel kişi adına tüzel kişi tarafından

belirlenen gerçek kişinin de tescil ve ilan olduğuna ilişkin açıklama, seçilen tüzel kişinin MERSİS numarası, ticaret unvanı, merkezi ve tüzel kişi ile birlikte tescil edilen gerçek kişinin adı ve soyadı,

c) Seçilen denetçinin adı ve soyadı/unvanı, yerleşim yeri/merkezi, varsa tescil edilmiş şubesi internet sitesinde sürekli olarak yayımlanır.

3.2. İnternet Sitesinde En Az 6 Ay Süreyle Bulunması Gereken İçerik

Şirketlerce internet sitesinde en az 6 (altı) aylık süre için yayımlanması gereken hususlar aşağıda belirtilmiştir.

a) TTK m.149/1'e göre, birleşme sözleşmesi, birleşme raporu, son üç yılın finansal tabloları ile yıllık faaliyet raporları, gereğinde ara bilançoları ortakların incelemesine sunulmak üzere genel kurul kararından önceki 30 (otuz) gün içinde internet sitesine konur.

b) (a)'da sayılan belgelerde inceleme yapma hakkının belirtildiği, bu belgelerin nereye tevdi edildiklerine ve nerelerde incelemeye hazır tutulduklarına ilişkin ilan, belgelerin tevdi tarihinden itibaren en az 3 (üç) iş günü öncesinde internet sitesine konur.

c) Birleşmeye katılan şirketlerin, alacaklılarına, alacaklarının teminat altına alınması için talepte bulunabileceklerine dair sicil gazetesinde yedişer gün arayla üç defa yapılan ilan, birinci ilanın sicil gazetesinde yayımlandığı tarihten itibaren en geç 5 (beş) gün içinde internet sitesine konur.

ç) Bölünmeye katılan şirketlerden her biri tarafından, TTK m.171 uyarınca bölünme sözleşmesi veya planı, bölünme raporu, son üç yılın finansal tabloları ile yıllık faaliyet raporları ve varsa ara bilançoları üzerinde inceleme yapma hakkına işaret eden ve bu belgelerin nereye tevdi edildiklerine ve nerelerde incelemeye hazır tutulduklarına dair ilan, bölünme kararının alındığı tarihten 2 (iki) ay önce internet sitesine konur.

d) Bölünmeye katılan şirketlerce alacaklıların alacaklarını bildirmeye ve teminat verilmesi için talepte bulunmaya çağırılmasına ilişkin sicil gazetesinde yedişer gün arayla üç defa yapılan ilan, birinci ilanın sicil gazetesinde yayımlandığı tarihten itibaren en geç 5 (beş) gün içinde internet sitesine konur.

e) Şirkete fesih davası açılmış ise davanın açıldığı hususu, sicil gazetesinde yayımlandığı tarihten itibaren en geç 5 (beş) gün içinde internet sitesine konur.

f) Şirkete açılan fesih davasına ilişkin kesinleşmiş olan mahkeme kararı, sicil gazetesinde yayımlandığı tarihten itibaren en geç 5 (beş) gün içinde internet sitesine konur.

g) Genel kurulun toplantıya çağırılmasına ilişkin ilan en geç sicil gazetesinde yayımlandığı tarihte internet sitesine konur.

ğ) Anonim şirket genel kurulunda, finansal tabloların ve buna bağlı konuların müzakeresinin bir ay sonraya ertelenmesi halinde, bu duruma ilişkin pay sahiplerine yapılan ilan, erteleme kararı tarihinden itibaren en geç 5 (beş) gün içinde internet sitesine konur.

h) Şirketin genel kurul toplantı tutanağı ile imtiyazlı pay sahipleri özel kurulunun toplantı tutanağı genel kurul tarihinden itibaren en geç 5 (beş) gün içinde internet sitesine konur.

ı) TTK m.428 uyarınca organın temsilcisi, bağımsız temsilcisi ve kurumsal temsilciliğe ilişkin ilanlar, ilanın yayımlandığı gün internet sitesine konur.

i) Genel kurul kararına karşı iptal veya butlan davasının açıldığı hususu ve duruşma günü, şirket sözleşmesine uygun olarak yapılan ilan tarihinden itibaren en geç 5 (beş) gün içinde internet sitesine konur.

j) Genel kurul kararının iptaline veya butlanına ilişkin kesinleşmiş mahkeme kararı, tescil tarihinden itibaren en geç 5 (beş) gün içinde internet sitesine konur.

k) Şirket sözleşmesinin değiştirilmesine ilişkin genel kurul kararı, sicil gazetesinde yayımlandığı tarihten itibaren en geç 5 (beş) gün içinde internet sitesine konur.

l) Kayıtlı sermaye sisteminde yönetim kurulunun sermayenin artırılmasına ilişkin kararı, çıkarılmış sermayeyi gösteren esas sözleşme maddesinin yeni şekli, yeni payların itibari değerleri, cinsleri, sayıları, imtiyazlı olup olmadıkları, imtiyazlı paylara ve rüçhan haklarına

ilişkin sınırlamalar ve kullanılma şartları ile bunların süresi, prime dair kayıtlar ve bunun uygulanması hakkındaki kurallar şirket sözleşmesine uygun olarak yapılan ilan tarihinden itibaren en geç 5 (beş) gün içinde internet sitesine konur.

m) Yeni pay alma hakkının kullanılabilmesinin esaslarının belirlenmesine ilişkin yönetim kurulunun kararı, sicil gazetesinde yayımlandığı tarihten itibaren en geç 5 (beş) gün içinde internet sitesine konur.

n) Esas sermayenin azaltılması durumunda, sermaye azaltılmasına gidilmesinin sebepleri ile azaltmanın amacı ve azaltmanın ne şekilde yapılacağına ilişkin ayrıntılı açıklamalar, bu açıklamaların da yer aldığı genel kurul toplantısına ilişkin çağrı ilanının sicil gazetesinde yayımlandığı tarihten itibaren en geç 5 (beş) gün içinde internet sitesine konur.

o) Genel kurulun esas sermayenin azaltılmasına ilişkin kararı üzerine alacaklılara sicil gazetesinde yedişer gün arayla üç defa yapılan ilan, birinci ilanın yayımlandığı tarihten itibaren en geç 5 gün içinde internet sitesine konur.

ö) Mütemerrit pay sahibine temerrüde konu olan pay tutarını bir ay içinde ödemesi, aksi halde, ilgili paylara ilişkin haklarından yoksun bırakılacağı ve sözleşme cezasının isteneceğine ilişkin yapılan davet ve ihtar mesajı, bu davet ve ihtarın sicil gazetesinde yayımlandığı tarihten itibaren en geç 5 (beş) gün içinde internet sitesine konur. Nama yazılı pay senedi sahiplerine, davet ve ihtarın ilan yerine iadeli taahhütlü mektupla yapılması halinde, bu davet ve ihtar iadeli taahhütlü mektubun gönderildiği tarihten itibaren en geç 5 (beş) gün içinde internet sitesine konur.

p) Yönetim kurulunun hamiline yazılı pay senetlerinin bastırılmasına ilişkin kararı, sicil gazetesinde yayımlandığı tarihten itibaren en geç 5 (beş) gün içinde internet sitesine konur.

r) Alacaklı oldukları, şirket defterlerinden veya diğer belgelerden anlaşılamayan ya da yerleşim yerleri bilinmeyen diğer alacaklılara yönelik şirketin sona ermiş bulunduğu konusunda bilgilendirilmelerine ve alacaklarını tasfiye memurlarına bildirmeye çağrılmalarına ilişkin sicil gazetesinde birer hafta arayla üç defa yapılan ilan, birinci ilanın yayımlandığı tarihten itibaren en geç 5 (beş) gün içinde internet sitesine konur.

s) Şirketler topluluğuna dahil bir teşebbüs tarafından payların, TTK m.198'de belirtilen oranlarda kazanılması veya elden çıkarılmasına ilişkin açıklama, gerçekleşme tarihinden itibaren en geç 5 (beş) gün içinde internet sitesine konur.

ş) TTK m.966/1 uyarınca malik ve diğer hak sahiplerinin kimler olduğunun veya yerleşim yerlerinin belli olmadığı hallerde, geminin gemi sicilinden silinmesine ve belirlenen süreye ilişkin olarak sicil gazetesinde yapılan ilan, sicil gazetesinde yayımlandığı tarihten itibaren en geç 5 (beş) gün içinde internet sitesinde de ilan edilir.

t) Şirketler topluluğuna dahil olan teşebbüsün ve sermaye şirketinin yönetim kurulu üyeleriyle yöneticilerinin, kendileri, eşleri, velayetleri altındaki çocukları ve bunların, sermayelerinin en az % 20'sine sahip bulundukları ticaret şirketlerinin o sermaye şirketindeki payları ile ilgili olarak yapacakları açıklama, sicil gazetesinde yayımlandığı tarihten itibaren en geç 5 (beş) gün içinde internet sitesine konur.

u) Şirketler arasında yapılan hakimiyet sözleşmesi sicil gazetesinde yayımlandığı tarihten itibaren en geç 5 (beş) gün içinde internet sitesine konur.

ü) Şirketteki pay sahibi/ortak sayısının bire düşmesi ya da şirketin tek pay sahipli/ortaklı olarak kurulması halinde, şirketin tek pay sahipli/ortaklı olduğu hususu ve tek pay sahibi/ortağın adı, soyadı, yerleşim yeri ve vatandaşlığına dair bilgiler sicil gazetesinde yayımlandığı tarihten itibaren en geç 5 (beş) gün içinde internet sitesine konur.

v) Şirket sözleşmesi ve değişiklikler kuruluşun ya da değişikliğin sicil gazetesinde yayımlandığı tarihten itibaren en geç 5 (beş) gün içinde internet sitesine konur.

y) Şirketin tescilinden itibaren 2 (iki) yıl içinde bir işletme veya aynın, sermayenin %10' unu aşan bir bedel karşılığında devralınmasına veya kiralanmasına ilişkin sözleşme sicil gazetesinde yayımlandığı tarihten itibaren en geç 5 (beş) gün içinde internet sitesine konur.

z) Yönetim kurulunun veya müdürler kurulunun temsile yetkili kişileri ve bunların temsil şekillerini gösterir kararı, sicil gazetesinde yayımlandığı tarihten itibaren en geç 5 (beş) gün içinde internet sitesine konur.

i) Anonim şirketlerde genel kurulun çalışma usul ve esaslarını içeren iç yönerge.

ii) Yönetim kurulunun rüçhan hakkının sınırlandırılmasının veya kaldırılmasının gerekçelerini, yeni payların primli ve primsiz çıkarılmasının sebeplerini, primin nasıl hesaplandığını gösteren rapor.

iii) Sermayenin azaltılmasının sebepleri ile azaltmanın amacı ve azaltmanın ne şekilde yapılacağını gösterir yönetim/müdürler kurulunca hazırlanmış ve genel kurul tarafından onaylanmış sermayenin azaltılmasına ilişkin rapor.

iv) Yönetim/müdürler kurulunun pay bedellerinin ödenmesine ilişkin çağrı ilanı.

v) Yönetim kurulunun mütemerrit pay sahibinin senedini iptal etmesine ilişkin kararı.

vi) Yönetim kurulu veya müdürler kurulu ile genel kurul toplantılarının elektronik ortamda yapılması veya bu toplantılara elektronik ortamda katılım sağlanması hallerinde, elektronik ortam araçlarının etkin katılmaya elverişliliğinin ispatlandığı teknik rapor.

İnternet sitesinin bilgi toplumu hizmetlerine özgülenmiş kısmında yayımlanan içeriğin başına tarih ve parantez içinde "yönlendirilmiş mesaj" ibaresi konulur.

3.3. İnternet Sitesi Yükümlülüğünün Yürürlüğe Girdiği Tarihten Önce Kurulan Şirketler
Söz konusu Yönetmeliğin yürürlüğe girdiği tarihten önce kurulmuş şirketlerin, 01.07. 2013 tarihinden itibaren 3 (üç) ay içinde internet sitesi açmaları ve bu sitenin belirli bir bölümünü şirketçe kanunen yapılması gereken ilanların yayımlanması için özgülemeleri gerekir. İnternet sitesi var olan şirketlerin ise, aynı süre içerisinde sitelerinin belirli bir bölümünü şirketçe kanunen yapılması gereken ilanların yayımlanmasına özgülemeleri gerekir.

4. Sonuç

Yukarıda açıklanan düzenlemelerle kamunun aydınlatılması, dolayısıyla kişilerin, internet sitelerine girerek şirketlerle ilgili bilgi, belge, rapor, tablo ve çağrılara kolaylıkla ulaşabilmeleri amaçlanmıştır.

Bu düzenlemeler, Türk şirketlerinin uluslararası standartlarda ve saydam bir biçimde çalışmasına zemin hazırlayacak ve küresel rekabet açısından iş dünyamıza önemli açılımlar sağlayacak olup, ülkemizde yatırım ortamının iyileştirilmesi, şirketlerin kurumsallaşması, ülkemize daha çok doğrudan yabancı yatırım çekilebilmesi, rekabet gücünün artması ve uluslararası piyasalarda şirketlerimize güvenin artmasını sağlayabilmek için yapılmıştır. Söz konusu düzenlemelerin şirketlerce doğru değerlendirildiğinde, büyümelerine destek veren, kurumsallaşmaları ve sürdürülebilirlikleri için önemli bir adım olabileceği düşünülmektedir.

Kaynakça

-KOÇ, Murat, "Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin İnternet Sitesi Açması ve İnternet Sitesinde Bulunması Gereken Zorunlu Hususlar", 12.02.2015 <http://www.alomaliye.com/2015/02/12/bagimsiz-denetime-tabi-sirketlerin-internet-sitesi-acmasi-ve-internet-sitesinde-bulunmasi-gereken-zorunlu-hususlar/> (Son Erişim Tarihi: 20.01.2016)

-UYSAL, Zuhal, "Sermaye Şirketlerinin İnternet Sitesi Kurma Zorunluluğu", Dünya Gazetesi, 19.10.2013 <http://www.dunya.com/yorum-inceleme/sermaye-sirketlerinin-internet-sitesi-kurma-zorunlulugu-205363h.htm> (Son Erişim Tarihi: 20.01.2016)

İlgili Mevzuat

-6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve Madde Gerekçeleri

-Sermaye Şirketlerinin Açacakları İnternet Sitelerine Dair Yönetmelik

* Bu yazıda yer alan görüşler yazarına ait olup çalıştığı kurumu bağlamaz, yazarın çalıştığı kurum veya göreviyle ilişki kurulmak

suretiyle kullanılamaz. Yazıdaki tüm hata, noksanlık ve eksiklikler yazarına aittir.

(1) 14.02.2011 tarihli ve 27846 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

(2) TTK'nın 397'nci maddesine 6335 sayılı Kanun'un 18'inci maddesi ile eklenen dördüncü fıkraya göre 6102 sayılı TTK m.398 kapsamında denetime tabi olacak şirketlerin Bakanlar Kurulunca belirlenecek olup, anılan esaslar 23.01.2013 tarihli ve 28537 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 19.12.2012 tarihli ve 2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (BKK) ile belirlenmiştir. Buna göre, tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte; a) aktif toplamı 50 milyon ve üstü TL, b) yıllık net satış hasılatı 100 milyon ve üstü TL, c) çalışan sayısı 200 ve üstü, ölçütlerinden en az 2'sini sağlayan şirketler ile 2012/4213 sayılı BKK'ya ekli bulunan (I) sayılı liste kapsamında yer alan şirketler, TTK ile 660 sayılı KHK hükümleri çerçevesinde bağımsız denetime tabidir. Anılan BKK sırasıyla; 14.03.2014 tarihli ve 28941 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 10.02.2014 tarihli ve 2014/5973 sayılı BKK ve 01.02.2015 tarihli ve 29254 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış bulunan 29.12.2014 tarihli ve 2014/7149 sayılı BKK ile değiştirilmiş bulunmaktadır.

(3) Bunlar; anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerdir (TTK m.124/2).

(4) Yönetmelik'te;

- Bilgi toplumu hizmeti: Fiziki olarak karşı karşıya gelmeksizin, bedelli veya bedelsiz olarak elektronik ortamda yerine getirilen çevrim içi hizmetleri,

- Güvenli elektronik imza: 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu'nun 4'üncü maddesinde tanımlanan elektronik imzayı,

- Merkezi Kayıt Kuruluşu (MKK): 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun 81'inci maddesi uyarınca kurulmuş olan Merkezi Kayıt Kuruluşunu,

- Merkezi Sicil Kayıt Sistemi (MERSİS): Ticaret sicili işlemlerinin elektronik ortamda yürütüldüğü, ticaret sicili kayıtları ile tescil ve ilan edilmesi gereken içeriklerin düzenli olarak depolandığı ve elektronik ortamda sunulduğu Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği nezdinde oluşturulan ve işletilen merkezi ortak veri tabanını da içeren bilgi sistemini,

- Merkezi Veri Tabanı Hizmet Sağlayıcı (MTHS): TTK'nın 1524'üncü maddesi ve anılan Yönetmelik uyarınca şirketlerin kendi internet sitelerinin özgülenmiş kısmında erişime açılması gereken içeriği güvenli ortamda tutma, şirketin erişimine hazır bulundurma ve arşivleme dahil olmak üzere Bakanlıkça belirlenmiş diğer faaliyetleri yürüten özel hukuk tüzel kişisini,

- Yönlendirilmiş mesaj: İnternet sitesinin TTK'nın 1524'üncü maddesinin amaçlarına özgülenmiş kısmında yayımlanan ve ilgili tüm taraflara yönlendirildiği karine olarak kabul edilen her türlü içeriği

ifade eder. Söz konusu Yönetmelik'te sırasıyla; 21.09.2013 tarihli ve 28772 ile 28.02.2015 tarihli ve 29281 sayılı Resmi Gazete'lerde yayımlanan yönetmeliklerle kısmi bazı değişiklikler yapılmıştır.

CİRO PRİMLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Levent EMRE
Vergi Müfettişi

Özet

Firmalar ürettikleri ve sattıkları malların dağıtım ve pazarlama ağını genişletmek, bunlara olan talebi artırmak, kendilerinden daha fazla mal alınmasını teşvik etmek amacıyla bayilere ve sürekli mal alımında bulunanlara belirli ciroların veya mal satış miktarının aşılması şartıyla nakit veya mal karşılığı ödemelerde bulunmaktadır. Belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro aşıldığında satış primi, hasılat primi, yıl sonu iskontosu gibi adlarla yapılan ve daha çok ciro primi olarak adlandırılan ödemeler satış yapılan malların maliyetinde herhangi bir indirim oluşturmamakta, bayilere ve sürekli mal alımında bulunanlara ek finansman imkânı sağlamaktadır.

Nitekim burada bayilerin veya sürekli mal alımında bulunanların ana firmaya vermiş oldukları bir hizmet söz konusudur. Elde edilen ciro primi de verilen bu hizmetin, bu ek çalışmanın, çabanın bir ürünüdür. Dolayısıyla ana firma ile alt firmalar arasında yazılı ya da sözlü olarak düzenlenmiş olan bir sözleşme ve bu sözleşmenin şartlarının yerine getirilmiş olmasına binaen gösterilmiş olan belli bir çabanın, belli bir hizmetin neticesinde hak kazanılan bir menfaat söz konusudur.

Anahtar Kelimeler: Ciro primi, ana firma, alt firma, ciro, iskonto.

1. Giriş

Firmaların satışlarını, rekabet güçlerini, pazar paylarını artırabilmek amacıyla günümüzün rekabetçi piyasa ortamında çok çeşitli pazarlama tekniklerine başvurdıkları görülmektedir. Hiç şüphe yok ki bu pazarlama teknikleri içerisinde firmaların sıkça başvurdukları uygulamalardan birisi de "ciro primi" uygulamasıdır.

Ciro primi; bayilere ve sürekli mal alımında bulunanlara belli bir sürede, belirli bir miktarın üzerinde mal alımı şartına bağlı olarak yıl içinde yapılan alımların belli oranında sağlanan nakit, mal ve benzeri şekildeki menfaatlerdir. Bayilerin ve sürekli mal alanların daha fazla mal almalarını sağlamak amacıyla kullanılan bir pazarlama yöntemidir. Burada ana satıcı firmanın amacı, mallarının satışının istenen seviyeye çıkarılmasıdır. Özellikle rekabetin yoğun olduğu sektörlerde bu uygulama çok sıklıkla başvurulmuş bir pazarlama yöntemidir. Bu yöntemle, bayilere rekabet etmede hareket serbestliği kazandırılmaya çalışılmakta ya da sağlanan diğer çeşitli avantajlarla söz konusu malın satış düzeyi artırılmaya çalışılmaktadır.

Nitekim burada bayilerin veya sürekli mal alımında bulunanların (makalemizin ilerleyen bölümlerinde bayiler veya sürekli mal alımında bulunan firmalar alt firma şeklinde adlandırılacaktır) ana firmaya vermiş oldukları bir hizmet söz konusudur. Elde edilen ciro primi de verilen bu hizmetin, bu ek çalışmanın, çabanın bir ürünüdür. Dolayısıyla ana firma ile alt firmalar arasında yazılı ya da sözlü olarak düzenlenmiş olan bir sözleşme ve bu sözleşmenin şartlarının yerine getirilmiş olmasına binaen gösterilmiş olan belli bir çabanın, belli bir hizmetin neticesinde hak kazanılan bir menfaat söz konusudur.

Makalemizin ilerleyen bölümlerinde ciro primlerinin vergisel durumu yani gelir, kurumlar ve katma değer vergileri karşısındaki durumunun ne olduğu ve ciro priminin uygulanmasının muhasebeleştirilme işlemlerinin nasıl olması gerektiği konularını irdelemeye çalışacağız.

2.Ciro Primi Uygulamasının Vergisel Durumu

a) Ciro Primi Uygulamasının Gelir ve Kurumlar Vergisi Açısından İrdelenmesi

Ciro primi uygulamasında alt firmanın ana firmaya vermiş olduğu bir hizmetin, verilen bu hizmete karşılık olarak da ana firma tarafından alt firmaya verilen bir menfaatin söz konusu olduğundan bahsettik. Dolayısıyla bahse konu ciro primi uygulamasında alt firma açısından bir ticari bir faaliyetten, ana firma açısından da ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan bir giderden bahsetmek mümkündür.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK) nun 1. maddesinde gelirin tanımı yapılarak "gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içerisinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır." denilmiştir. Yine GVK'nın 2. maddesinde yedi gelir unsuru sayılarak ticari kazancın da bu unsurlardan birisi olduğu belirtilmiştir. GVK'nın 37. maddesinde de ticari kazancın tanımı yapılmış olup; "ticari kazanç, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançtır." denilmektedir. GVK'nın 38. maddesinde bilanço esasında ticari kazancın tespitine, 39. maddesinde ise işletme hesabı esasında ticari kazancın tespitine yer verilmiştir.

Ticari kazancın tespitinde elde etme ölçülerinden tahakkuk esası geçerlidir. Zira hukuki ve ekonomik tasarrufun tahakkuka nazaran çok daha hassas bir ölçü olması, ticari faaliyet çerçevesinde yapılan gelir doğurucu muamelelerin tahakkuk esasına göre değerlendirilmesini gerekli kılmaktadır. Tahakkuk; geliri doğuran muamelenin takvim yılı içinde tam olarak gerçekleşmesi dolayısıyla gelire hak kazanılmış olmasını ve gelirin mahiyet ve tutar itibarıyla kesinlik kazanmasını ifade etmektedir. Mahiyet ve tutar itibarıyla kesinlik kazanma ise, ticari hayatın gereği olarak yazılı veya şifahi bir sözleşmeye hatta örf ve âdete bağlı olarak meydana gelebilir. Diğer yandan tahakkuk esasına göre elde edilmiş sayılan gelirin daha sonra tahsil imkânı kaybedildiği veya kısıtlandığında yani değersiz ya da şüpheli hale geldiğinde karşılık ayrılması suretiyle zarar yazılması, vergi kanunlarında yer alan düzenlemelerdir. Dolayısıyla ticari kazançta tahakkuk esası vergi kanunlarında düzenlenmiş olmakla birlikte gelirin elde edilmiş sayılması için tahsil edilmiş olması şartı ayrıca aranmamıştır. Buna göre gerek muhasebe sisteminde dönemsellik ilkesi, gerekse ticari kazancın tespitinde tahakkuk esasının gereği olarak, geliri doğuran muamelelerin takvim yılı içinde eksiksiz olarak gerçekleşmiş olması, gelirin ilgili yılda elde edilmiş sayılması için yeterli olacaktır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) nun 1. maddesinde beş madde halinde sayılan sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarının kazançlarının kurumlar vergisine tabi olduğundan bahsedilmektedir. İlgili maddenin devamında da kurum kazancının gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluştuğu belirtilmektedir. Yine KVK'nun 6. maddesine baktığımızda "Kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır. Safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır." ifadeleri yer almaktadır.

Tüm bu kanun maddeleri ve açıklamalar birlikte değerlendirildiğinde; alt firma tarafından ciro primi bünyesi içerisinde verilen hizmet karşılığında, ana firma tarafından alt firmaya sağlanan menfaatin alt firma açısından bir gelir niteliği taşıdığı ve ilgili gelirin de menfaatin sağlanmış olduğu dönemin ticari kazancı olarak değerlendirilip vergilendirilmesi gerektiği sonucuna ulaşabiliriz. Menfaati elde alt firma eğer bir kurum ise bahse konu menfaatin kurum kazancı olarak değerlendirilip vergilendirilmesi gerekmektedir. Alt firmanın vermiş olduğu bu hizmete istinaden 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 229. maddesi gereğince fatura düzenlemesi gerekmektedir.

Ana firmanın alt firmaya sağladığı menfaat açısından olayı irdelersek; ana firmanın ciro primi uygulamasına istinaden alt firmaya sağladığı menfaatin "bir pazarlama gideri" olduğunu söyleyebiliriz. Yapılan bu giderin, GVK'nun "İndirilecek Giderler" başlıklı 40/1. maddesinde sayılan "Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler" içerisinde değerlendirilmesi gerekmektedir.

b) Ciro Primi Uygulamasının Katma Değer Vergisi Açısından İrdelenmesi

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK) nun 1. maddesine baktığımızda Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisi (KDV)' nin konusuna girdiği belirtilmektedir. Yine KDVK'nın 4. maddesinde hizmetin tanımı yapılmaktadır. İlgili maddeye göre hizmet; teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir. İlgili maddeye göre bu işlemler; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşebilir.

KDVK'nın 20/1-2'nci maddesinde; teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu belirtilmiş; aynı maddede bedel deyimi ise; malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veya bunlar adına hareket edenlerden, bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade ettiği belirtilmiştir. Yine aynı kanunun 24/c maddesinde; vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler KDV matrahına dahil unsurlar içerisinde sayılmıştır.

Mülga 26 Seri No'lu KDVK Genel Tebliği' nin L/2 bölümünde: "Fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmeyip, yıl sonlarında, belli bir dönem sonucunda ya da belli bir ciro aşıldığında (satış primi, hasılat primi, yıl sonu iskontosu gibi adlarla) yapılan ödemeler ise katma değer vergisine tabi olacaktır. Zira, bu tür bir iskonto doğrudan satılan malla ilgili değildir. Burada söz konusu olan iskonto, firmanın yaptığı ek bir çalışmanın ya da bir çabanın sonucu olarak doğmaktadır. Dolayısıyla, yapılan iş, ana firmaya karşı verilen bir hizmettir. Çünkü, ana firma ile satıcı firma arasında düzenlenen sözleşmeye göre (yazılı veya sözlü), satıcı firma sözleşmenin hükümlerine uygun olarak belli bir çabayı göstermiştir ki (belli bir hizmeti vermiştir ki) ek ödemeye (iskontoya) hak kazanmıştır. Bu nedenle, yukarıda belirtilen şekilde uygulanan ve Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 4. maddesi çerçevesinde "hizmet" kapsamına giren bu işlemlere ait iskontolar, aynı Kanun'un 1/1. maddesi uyarınca vergiye tabi tutulacaktır." şeklinde açıklamanın yapıldığını görmekteyiz.

Ciro primi uygulamasında KDV oranının ne olması gerektiği hususu ile ilgili olarak da mülga 26 Seri No'lu KDV Genel Tebliği nin L/2 bölümü irdelendiğinde ciro primi uygulamasında yapılan işin, ana firmaya karşı verilen ayrı bir hizmet olduğundan bahsedilmiş ve bundan dolayı uygulanması gereken KDV oranının, ciro primine hak kazanılan malın tabi olduğu orandan bağımsız olarak, hizmet teslimlerinin tabi olduğu genel KDV oranı olan %18 oranında KDV hesaplanması gerektiği sonucu çıkmaktadır.

Yine mülga 116 Seri No.lu KDV Genel Tebliği 'nin "Fatura ve Benzeri Belgelerde Ayrıca Gösterilmeyip, Yıl Sonlarında, Belli Bir Dönem Sonunda ya da Belli Bir Ciro Aşıldığında Yapılan İskontolar" başlıklı 6.2.bölümünde; "KDV Kanunu'nun 35. maddesi ile KDV matrahında çeşitli sebeplerle değişiklik vuku bulduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükelleflerin, bunlar için borçlandığı vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükelleflerin

ise indirme hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulunduğu dönem içinde düzeltebilmelerine imkân sağlanmıştır.

Fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmeyip, yıl sonlarında, belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro aşıldığında (satış primi, hasılat primi, yıl sonu iskontosu gibi adlarla) yapılan iskontolar esas itibarıyla, asıl işleme ilişkin KDV matrahının değişmesi sonucunu doğurmaktadır. Dolayısıyla, KDV matrahında değişiklik vuku bulunduğu bu gibi durumlarda KDV Kanunu'nun 35. maddesine göre düzeltme yapılması gerekmektedir.

Bu itibarla, fatura ve benzeri vesikalarda gösterilmeyip belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro aşıldığında yapılan iskontolar nedeniyle KDV matrahında değişiklik vuku bulunduğu hallerde düzeltme işlemi, alıcı tarafından satıcı adına bir fatura ve benzeri belge düzenlenmek ve bu amaçla düzenlenecek belgede, KDV matrahında değişikliğe neden olan iskonto tutarına ilk teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlem için geçerli olan KDV oranı uygulanmak suretiyle yapılacaktır." açıklaması yer almaktadır.

26.04.2014 günü yayınlanan ve 01.05.2014 tarihinde yürürlüğe giren; bu tarihe kadar geçmişte yayınlanmış toplam 123 adet KDV genel tebliğlerinin tamamını yürürlükten kaldıran yeni Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği (KDVGUT)'nde de mülga 116 No.lu Tebliğdeki görüş devam ettirilmiştir.

KDVGUT'nin "III/A-6.1-İskontolar" başlıklı bölümünde aşağıdaki düzenleme yer almaktadır. "3065 sayılı Kanunun 35'inci maddesi ile KDV matrahında çeşitli sebeplerle değişiklik vuku bulunduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükelleflerin, bunlar için borçlandığı vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükelleflerin ise indirme hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulunduğu dönem içinde düzeltebilmelerine imkân sağlanmıştır.

Fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmeyip, yıl sonlarında, belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro aşıldığında (satış primi, hasılat primi, yıl sonu iskontosu gibi adlarla) yapılan iskontolar esas itibarıyla, asıl işleme ilişkin KDV matrahının değişmesi sonucunu doğurmaktadır. Dolayısıyla, KDV matrahında değişiklik vuku bulunduğu bu gibi durumlarda 3065 sayılı Kanunun 35'inci maddesine göre düzeltme yapılması gerekmektedir.

Bu itibarla, fatura ve benzeri vesikalarda gösterilmeyip belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro aşıldığında yapılan iskontolar nedeniyle KDV matrahında değişiklik vuku bulunduğu hallerde düzeltme işlemi, alıcı tarafından satıcı adına bir fatura ve benzeri belge düzenlenmek ve bu amaçla düzenlenecek belgede, KDV matrahında değişikliğe neden olan iskonto tutarına ilk teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlem için geçerli olan KDV oranı uygulanmak suretiyle yapılacaktır."

Burada KDVK 35. maddeye bakmakta da fayda vardır. İlgili maddede "Malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemten vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vuku bulunduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükellef bunlar için borçlandığı vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükellef ise indirme hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulunduğu dönem içinde düzeltir. Şu kadar ki, iade olunan malların fiilen işletmeye girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ile beyannamede gösterilmesi şarttır." denilmektedir.

Ciro primi uygulamasının KDV karşısındaki durumu açısından konuya baktığımızda özetle; mülga 26 Seri No'lu KDVK Genel Tebliği'nde ciro primi uygulamasında yapılan işin, ana firmaya karşı verilen ayrı bir hizmet olduğundan bahsedildiğini ve ciro primi uygulamasında uygulanması gereken KDV oranının da hizmet teslimlerinde uygulanan genel KDV oranı olan %18 olması gerektiğinin belirtilmiş olduğunu görmekteyiz. Mülga 116 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde ise ciro primleri bağımsız bir hizmet olarak görülmekten vazgeçilmiş, ciro primine konu tutarın asıl işleme konu KDV matrahında bir değişiklik olduğu ve KDV Kanunu Madde 35 çerçevesinde matrahta değişikliğin vuku bulduğu dönemde düzeltme işlemi yapılması gerektiğinin belirtilmiş olduğunu, 26.04. 2014 günü yayınlanan ve 1.5.2014 tarihinde yürürlüğe giren; bu tarihe kadar geçmişte yayınlanmış toplam 123 adet KDV genel tebliğlerinin tamamını yürürlükten kaldıran yeni Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği (KDVGUT)'nde de mülga 116 No.lu Tebliğdeki görüşün devam ettirildiğini görmekteyiz.

Dolayısıyla fatura ve benzeri vesikalarda gösterilmeyip belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro aşıldığında yapılan iskontolar nedeniyle KDV matrahında değişiklik vuku bulduğu hallerde düzeltme işlemi, alıcı tarafından satıcı adına bir fatura ve benzeri belge düzenlenmek ve bu amaçla düzenlenecek belgede, KDV matrahında değişikliğe neden olan iskonto tutarına ilk teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlem için geçerli olan KDV oranı uygulanmak suretiyle yapılacaktır. Yani daha önce satışı yapılan ürüne ait olarak satış anında uygulanmış KDV oranı %1 ise %1, % 8 ise % 8, %18 ise %18 oranı uygulanacaktır. Diğer bir deyişle, bu tür ciro primlerinde daha önceki mal tesliminde ya da hizmet ifasında düzenlenmiş faturada belirtilen KDV oranı uygulanmakla, daha önce yapılmış olan işleme ilişkin KDV matrahında düzeltme yapılmış olacaktır. Örneğin; yıl içerisinde yapılan %1 oranına tabi mal teslimleri nedeniyle yılsonunda ciro primine hak kazanan bir alıcı, hak kazandığı dönemde satıcı adına düzenleyeceği faturada %18 değil, %1 oranında KDV hesaplayacaktır.

3.Ciro Priminin Muhasebeleştirilmesi

Ciro primi uygulamasında uygulamada en çok karşılaşılan iki durum ciro priminin nakit ya da mal şeklinde ödenmesidir. Her iki durumda da muhasebe kayıtlarının nasıl olması gerektiği konularına örnekler üzerinden bakmaya çalışalım.

a) Ciro Primi Ödemesinin Nakdi Olması Durumu

Burada ciro primini elde eden alt firma, ana firmaya bir hizmet verdiği için hizmet faturası düzenleyecek ve satılan malın tabi olduğu oranda KDV hesaplayacak, ana firma da netice de satışlarını artırmak amacıyla bu hizmeti aldığı için, aldığı bu hizmeti pazarlama satış ve dağıtım gideri şeklinde muhasebeleştirip KDV'sini indirecektir.

Burada bir örnek vererek muhasebe kayıtlarının nasıl olması gerektiğine bakalım.

Örnek: Beyaz eşya üretimi yapan (A) A.Ş., bayilerine belli bir ciroyu aşmaları halinde 20.000,00 TL ciro primi vereceğini bildirmiş olsun. (B) Bayii de 2015 yılı sonunda bu ciroyu aşarak 20.000,00 TL'ye hak kazanmış olsun. (B Bayiinin A A.Ş.'den alıp satışını yaptığı malların KDV'si %18 olsun) Böyle bir durumda ilgili firmaların muhasebe kayıtları şu şekilde olacaktır:

(B) Bayiinin Muhasebe Kaydı:

-----31/12/2015 -----

102 BANKALAR	23.600	
602 DİĞER GELİRLER		20.000
391 HESAPLANAN KDV		3.600

Ciro primi faturası

-----/-----
(A) A.Ş.'nin (Ana Firma) Muhasebe Kaydı:

-----31/12/2015-----
760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ 20.000
191 İNDİRİLECEK KDV 3.600
102 BANKALAR 23.600

Alt firma tarafından düzenlenen ciro priminin ödenmesi

-----/-----
b) Ciro Primi Ödemesinin Aynı (Bedelsiz Mal Verilmesi Şeklinde) Olması Durumu
Burada da yine ciro primini elde eden alt firma, ana firmaya bir hizmet verdiği için hizmet faturası düzenleyecek ve satılan malın tabi olduğu oranda KDV hesaplayacaktır. Ana firma da ciro primi ödemesini ticari mal vermek suretiyle yaptığından yurtiçi satışlar hesabından malın çıkışını yapacaktır. Ana firmanın alt firmaya vermiş olduğu mal bedelinin ciro primi tutarı ile aynı olduğunu farz ederek, yukarıdaki örneği burada uygulayalım.

Örnek: Beyaz eşya üretimi yapan (A) A.Ş., bayilerine belli bir ciroyu aşmaları halinde tanesi 2.500,00 TL olan (KDV hariç) 4 adet çamaşır makinesini 2015 yılı sonunda ciro primi şeklinde vereceğini bildirmiş olsun. (B) Bayii de bu ciroyu aşarak ilgili çamaşır makinelerini almaya hak kazanmış olsun. (Çamaşır makinelerinin KDV'si %18) Böyle bir durumda ilgili firmaların muhasebe kayıtları şu şekilde olacaktır:

(B) Bayiinin Muhasebe Kaydı:

-----31/12/2015-----
153 TİCARİ MALLAR 10.000
(4 adet çamaşır makinesi 4X2.500)
191 İNDİRİLECEK KDV 1.800
602 DİĞER GELİRLER 10.000
391 HESAPLANAN KDV 1.800

Ciro primi faturası ve hizmet karşılığı mal alımı

-----/-----
(A) A.Ş.'nin (Ana Firma) Muhasebe Kaydı:

-----31/12/2015-----
760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ 10.000
191 İNDİRİLECEK KDV 1.800
600 YURTIÇİ SATIŞLAR 10.000
391 HESAPLANAN KDV 1.800

Alt firma tarafından düzenlenen ciro priminin mal karşılığı ödenmesi

4.Sonuç

Bayilere ve sürekli mal alımında bulunanlara belli bir sürede, belirli bir miktarın üzerinde mal alımı şartına bağlı olarak yıl içinde yapılan alımların belli oranında sağlanan nakit, mal ve benzeri şekilde menfaatlerdir şeklinde tanımını yaptığımız "ciro primi" kavramı günümüzün rekabetçi ekonomik ortamından firmaların diğer firmalarla rekabet edebilmeleri ve pazar paylarını artırebilmeleri için başvurdukları önemli bir uygulamadır. Fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmeyip, yıl sonlarında, belli bir dönem sonucunda ya da belli bir ciro aşıldığında (satış primi, hasılat primi, yıl sonu iskontosu gibi adlarla) yapılan ödemeler şeklinde karşımıza çıkan ciro priminde alt firmaların ana firmaya verdiği bir hizmetten söz etmek mümkündür. Ciro primi ödemesi uygulamada aynı veya nakdi olabilmektedir. Elde edilen bu menfaat, elde eden alt firma açısından bir gelir niteliğinde olup, ciro primini elde eden alt firma eğer gerçek kişi mükellef ise elde edilen menfaat ticari kazanç olarak, kurumlar vergisi mükellefi ise elde edilen menfaat kurum kazancı olarak vergilendirilecektir. Ana firma

açısından olaya baktığımızda da alt firmaya yapmış olduğu ciro primi ödemesinin pazarlama satış ve dağıtım gideri niteliğinde olduğunu söylememiz mümkündür. Yine ciro primi uygulamasında alt firmanın ana firmaya verdiği bir hizmet söz konusu olduğundan verilen bu hizmet KDV'ye de tabi olmaktadır. Fatura ve benzeri vesikalarda gösterilmeyip belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro aşıldığında yapılan iskontolar nedeniyle KDV matrahında değişiklik vuku bulduğu hallerde düzeltme işlemi, alıcı tarafından satıcı adına bir fatura ve benzeri belge düzenlenmek ve bu amaçla düzenlenecek belgede, KDV matrahında değişikliğe neden olan iskonto tutarına ilk teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlem için geçerli olan KDV oranı uygulanmak suretiyle yapılacaktır.

Kaynakça

-ÇİLİNGİR Fazlı, "Ciro Primi ve Katma Değer Vergisi Kanunu", Vergi Dünyası, Şubat 2007/ Sayı 306

-EMRE Levent, "Ciro Primi Uygulamasında Vergisel Boyut ve Ciro Primlerinin Muhasebeleştirilmesi", Vergi Raporu, Nisan 2010, Sayı 141

-KÜÇÜKTOP Sema, KÜÇÜKTOP Muzaffer, "Ciro Primi Gelirinin Hangi yılın Kazancı İle İlgilendirileceği Sorununun Vergi Kanunları Açısından İrdelenmesi", Vergi Dünyası; Mart 1995, Sayı 163.

-KOÇ Murat, "Dönem Sonlarında Hesaplanan Ciro Priminde Uygulanacak KDV Oranları" 24.01.2014, muhasebenetwork.com, Erişim tarihi: 22.10.2015

-YAVUZCAN ÇOLAK Hülya, "Ciro Primleri ve KDV İndirim Zamanı Muamması", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Ağustos 2014, Sayı 128

-26 Seri No'lu KDV Genel Tebliği

-116 Seri No'lu KDV Genel Tebliği

-Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği (26 Nisan 2014 tarihli ve 28983 sayılı Resmi Gazete)

-213 sayılı Vergi Usul Kanunu

-193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu

-5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

-3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

TİCARİ KÂRDAN MALİ KÂRA GEÇİŞ VE ÖZELLİKLİ DURUMLAR – 2

Mevlüt GÜNGÖR Vergi Müfettişi

3.2.2. Kurumlar Vergisi Kanunu Uyarınca KKEG Niteliğindeki Harcamalar:

KVK'YA GÖRE KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDERLER TABLOSU		
SIRA	GİDER KONUSU	MADDE
1 -	Kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin gider	KVK 5/3
2 -	Beş yıldan fazla nakledilen veya beyannamede gösterilmeyen geçmiş yıl zararları.	KVK 9
3 -	Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları (Ar-Ge). tutarının % 40'ını aşan kısmı	KVK 10/a
4 -	3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının profesyonel spor dalları için % 50'sini aşan kısmı	KVK 10/b
5 -	Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının % 5'ini aşan kısmı.	KVK 10/c
6 -	Öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler.	KVK 11/a
7 -	Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve	KVK 11/b

	benzeri giderler.	
8 -	Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar.	KVK 11/c
9 -	Her ne şekilde ve ne isimle olursa olsun ayrılan yedek akçeler.	KVK 11/ç
10 -	A.A.T.U.H.K. hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler.	KVK 11/d
11 -	Her türlü para cezaları, vergi cezaları.	KVK 11/d
12 -	Kurumlar Vergisi.	KVK 11/d
13 -	Kanunlarla veya kanunların verdiği yetkiye dayanılarak tespit edilen hadler saklı kalmak kaydıyla, menkul kıymetlerin itibari değerlerinin altında ihracından doğan zararlar ile bu menkul kıymetlere ilişkin olarak ödenen komisyonlar ve benzeri her türlü giderler.	KVK 11/e
14 -	Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan; yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz taşıtları ile uçak, helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ve amortismanları.	KVK 11/f
15 -	Sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddi ve manevi zarar tazminat giderleri.	KVK 11/g
16 -	Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri.	KVK 11/h

3.2.3. Vergi Usul Kanunu Uyarınca KKEG Niteliğindeki Harcamalar:

VUK'A GÖRE KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDERLER TABLOSU	
---	--

SIRA	GİDER KONUSU	MADDE
1 -	Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin maliyet bedeline dâhil edilmesi gereken harcamalar doğrudan gider kaydedilmez.	VUK 269-273
2 -	Giderlerin kayıtlara intikali tevsik edici vesikalara dayanmayan gider kaydı. VUK 228' inci maddesinde öngörülen hallerde belgesiz gider kaydı yapılabilir.	VUK 227-228
3 -	Satın alınan veya imal edilen emtianın maliyet bedeline dâhil edilmesi gereken unsurlar doğrudan gider yazılamaz.	VUK 274-275
4 -	Gelecek hesap dönemlerine ait olan peşin ödenmiş giderler, ilgili oldukları dönemde gider yazılmak üzere aktifleştirilirler.	VUK 283
5 -	KDV hariç satın alma bedeli 880,00 TL (2015 yılı için) üzerinde olan sabit kıymetlerin doğrudan gider yazılması. Amortismanına tabi tutularak yok edilirler.	VUK 313
6 -	V.U.K. hükümlerine uygun olarak hesaplanmayan Amortismanlar	VUK 313
7 -	Binek Otomobiller için Kıst Amortisman Yoluyla Ayrılmayan Amortisman Tutarları (Faaliyet konusu binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobiller için ayırdıkları amortismanlar hariç) gider kaydedilmez.	VUK 320
8 -	Kanunda öngörülen şartları taşımayan şüpheli alacak karşılık giderleri	VUK 323
9 -	Genel olarak Vergi Usul Kanunu'nun Değerleme Hükümlerine Aykırı olarak yapılan Giderler	VUK 258-330

3.2.4. Diğer Kanunlar Uyarınca KKEG Niteliğindeki Harcamalar:

DİĞER KANUNLARA GÖRE KABUL EDİLMİYEN GİDERLER TABLOSU		
SIRA	GİDER KONUSU	MADDE

1 -	Kanunen kabul edilmeyen giderler nedeniyle yüklenilen KDV'de kanunen kabul edilmeyen gider olarak kayda alınır.	KDV 30/d
2 -	Mükelleflerin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesapladıkları KDV ile indirilecek KDV gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilmez.	KDV 58
3 -	İşletmeye dâhil olup, MTV Kanunu'nun (I), (III) ve (IV) sayılı tarifelerde yer alan taşıtlardan binek otomobiller, deniz ve hava araçları için ödenen (Ticari maksatla kullanılan uçak ve helikopterler ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlar hariç) vergi ve cezalar ile gecikme zamları,	MTV 14
4 -	Özel İletişim Vergisi" gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında gider kaydedilmez ve hiçbir vergiden mahsup edilmez.	6802 S.K.39
5 -	SGK'ya fiilen ödenmeyen prim tutarları, gelir vergisi ve kurumlar vergisi uygulamasında gider yazılamaz	5510 S.K.88

3.3. Üçüncü Bölüm: Zarar Olsa Dahı İndirilecek İstisna ve İndirimler(-)

Bu bölümde vergi kanunlarına ve diğer ilgili kanunlara göre vergiden istisna edilen gelir ve kârlara yer verilecektir.

Mali kâr ile ticari kâr arasındaki farklılık gider yönünden olduğu kadar gelir yönünden de mevcuttur. Vergi uygulaması açısından bazı kazanç ve iratlar vergiden istisna tutulmuştur. Dolayısıyla mali kârın tespitinde bu kazançlar vergi matrahına dahil edilmeyecektir. Oysa bu kazançlar ticari kârın içinde yer alabilecektir.

İşletmelerin olağan faaliyetleri neticesinde elde edilen, kimi kazanç unsurları gerçekte işletmenin veya tacirin kazancı olmakla birlikte vergi kanunları ile vergiden istisna edilebilmektedirler. Yani ticari kâra dahil olan bir gelir veya kazanç unsuru mali kâra (vergi matrahına) dahil edilmeyebilmektedir.

Bu gibi kazanç unsurlarında yine ticari kârdan mali kâra geçiş sırasında ticari kârdan tenzili gerekmekte olup bu kazanç unsurları da ayrıntıya girmeden aşağıda sıralanmıştır.

3.3.1. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Düzenlenen İstisna ve İndirimler:

KVK'YA Göre Zarar Olsa Bile İndirilecek İstisna ve İndirimler Tablosu		
SIRA	İstisna veya İndirimin Konusu	MADDE
1 -	İştirak kazançları İstisnası	KVK 5/1-a

2 -	Yurtdışı iştirak kazançları İstisnası	KVK 5/1-b
3 -	Tam mükellef A.Ş.'lerin yurtdışı iştirak hisseleri satış kârı İstisnası	KVK 5/1-c
4 -	Hisse Senedi Satışından Doğan Emisyon prim kazancı (-)	KVK 5/1-ç
5 -	Yatırım fon ve ortaklıklarının kazançları (-)	KVK 5/1-d
	1. Menkul kıymetler yatırım fon ve 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	
6 -	En az 2 yıl aktifte olan taşınmaz ve iştirak hisseleri ile kurucu ve intifa senetlerinin ve rüçhan haklarının satışından doğan kazancın %75'i	KVK 5/1-e
7 -	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	KVK 5/1-f
8 -	Yurtdışı şube kazançları	KVK 5/1-g
9 -	Yurtdışı inşaat ve onarma işlerinden sağlanan kazançlar	KVK 5/1-h

10 -	Eğitim ve öğretim kurumları ve rehabilitasyon merkezlerinin ilk 5 yıllık kazançları	KVK 5/1-ı
------	---	-----------

3.3.2. Diğer Kanunlarda Düzenlenen İstisna ve İndirimler:

Diğer Kanunlarda Düzenlenen ve Zarar Olsa Bile İndirilecek İstisnalar Tablosu		
---	--	--

Sıra	İstisna veya İndirimin Konusu	MADDE
1 -	Serbest bölgelerde elde edilen kazançlar İstisnası	3218 S.K Gç.Md.3/a
2 -	Teknoloji geliştirme bölgelerinde elde edilen kazanç İstisnası	4691 S.K Gç.Md.2
3 -	Türk uluslararası gemi siciline kayıtlı gemilerin işletilmesi ve devrinden elde edilen kazanç İstisnası	4490 S.K. Md.12
4 -	Eğitim ve Öğretim İşletmelerinden elde edilen Kazanç İstisnası	GVK Md. 20

3.3.3. Zarar Olsa Bile İndirim Konusu Yapılabilecek Diğer İndirimler:

Zarar Olsa Bile Beyanname Üzerinden İndirilecek Diğer İndirimler Tablosu		
--	--	--

SIRA	İstisna veya İndirimin Konusu	MADDE
1 -	Gelir yazılmış verilen vadeli çekler ve senetsiz borçlar reeskont faiz geliri	SPK/MSUGT
2 -	Önceki dönem KKEG olarak vergilenmiş olan alınan vadeli çek ve senetsiz alacak reeskontu iptal geliri	SPK/MSUGT
3 -	VUK'a uygun olmayan reeskont iptalleri	VUK
4 -	Önceki dönem KKEG olarak vergilenmiş olan (konusu kalmayan) karşılıklar iptal geliri (-)	VUK
	- 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	
5 -	Fiilen ödenmediği için önceki dönem KKEG olarak vergilenen SGK priminden cari yılda ödenen tutar	5510 S.K Md. 88
6 -	Reel olmayan finansman giderinin (ROFM) itfa edilmemiş kısmı	VUK
7 -	Vergi anlaşması uyarınca vergi dışı gelirler	ÇVÖA
8 -	VUK'a göre gelir sayılmayan gelir tahakkukları	VUK
9 -	İhracat, yurtdışı inşaat, onarma, montaj ve taşımacılıkla ilgili matraha eklenen belgesiz KKEG'lerin binde 5'i	GVK Md.41/1
10 -	Sair vergi dışı gelirler	Diğer Kanunlar

3.4 Dördüncü Bölüm: Geçmiş Yıl Zarar Mahsubu (-)

Bu bölümde Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulamasında, geçmiş yıllarda işletmede oluşan zararlara kanunlarda öngörülen şartları taşımaları halinde ticari kârdan mali kâra geçiş sırasında ticari kârdan mahsup edilebilmektedir.

Hem Gelir Vergisi Kanunu'nun 88'inci maddesi uyarınca, hem de Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 9'uncu maddesi gereğince ilgili maddelerde öngörülen şartların sağlanması durumunda mükellefler Gelir ve kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin tutarları ayrı ayrı gösterilmek şartıyla geçmiş beş yıla ilişkin zararlarını, gerek Gelir Vergisi Matrahından Gerekse de Kurumlar Vergisi Matrahını oluşturan kurum kazancından düşebilmektedirler.

3.5 Beşinci Bölüm: Kazancın Bulunması Halinde İnd. İstisna ve İndirimler (-)

İşletmede yapılan bir harcama unsuruna ait meblağın, o işletmenin kayıtlarına gider olarak kaydedilmesi ile beyanname üzerinde indirim konusu yapılması arasında fark vardır. Bir harcamanın muhasebe kayıtlarında gider yazılması halinde harcama nedeniyle dönem zararı oluşsa dahi yapılan harcamanın tamamı gider olarak dikkate alınır ve oluşan zarar tutarı zarar mahsubu yoluyla gelecek dönemlerin kazancından indirilir. Oysaki beyanname üzerinde yapılan indirim dönem kazancı ile sınırlıdır ve kazanç yeterli değilse bağış ve yardımın konusu harcama miktarının indirilemeyen kısmı sonraki dönemlerde dikkate alınmaz. Ticari işletmeyle ilgisi bulunmayan bağış ve yardımların esas itibariyle matrahtan gider olarak indirimi söz konusu olmamalıdır. Ancak kanun koyucu insani, vicdani ve sosyal

mülâhazalarla vergi kanunlarına bağış ve yardımlarla ilgili olarak ayrıık hükümler koyarak, bağış ve yardım yapmayı bir açıdan teşvik etmiştir.

Vergi kanunlarında "Diğer İndirimler", bağış ve yardımlar genel olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesinde ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinde düzenlenmiş olmakla birlikte, çıkarılmış olan birçok özel kanunda da gerek gerçek kişi Gelir Vergisi mükelleflerinin, gerekse de Kurumlar Vergisi mükelleflerinin yapacağı bir kısım bağış ve yardımların beyan edilecek Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarından indirim konusu yapılabileceğine dair düzenlemelere yer verilmiştir.

KVK'nın 10'uncu ve GVK'nın 89'uncu maddesinde Kurumlar ve Gelir vergisi beyannamelerinde bildirilecek gelirden yapılacak indirimler hükme bağlanmıştır. Söz konusu madde uyarınca farklı gelir unsurlarından elde edilen ve toplanan gelirden, şartları taşımaları halinde bu gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri ilgili maddeler de belirtilen indirimleri yapılabilmektedirler.

Anılan indirimlerin yapılabilmesi için;

Farklı gelir unsurlarından elde edilen ve beyan edilen gelirin pozitif olması, yani kâr beyan edilmesi gerekir. Yani verilen gelir vergisi beyannamesinde zarar beyan edilmemeli, zarar beyanı halinde indirim söz konusu olmayacaktır.

Gelir ve Kurumlar Vergisi beyannamesi üzerinden yapılacak indirimlerin ilgili kanunlarda yazılı olması ve yine kanunlarda öngörülen şartları taşımaları gerekmektedir.

Gelir ve Kurumlar Vergisi beyannamelerinde, gerek KVK'nın 10'uncu gerekse de GVK'nın 89'uncu maddesi uyarınca beyan edilen matrahtan indirim konusu yapılabilecek diğer indirimler başlığı altında yer verilen indirim kalemleri, içerikleri itibari ile hepsi aynı nitelikte olmayıp, bazıları bizzat mükellefin kendisine veya madde metninde belirtilen yakınlarına kanunun bir hak olarak tanımış olduğu indirimler ile yaptığı birtakım harcama kalemlerinden oluşurken, diğer bir kısmı ise değişik sosyal saiklerle yapılan yardım ve bağışlardan meydana gelmektedir.

Yazımızın bu bölümünde ayrıntıya girmeden gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde bildirilecek gelir veya kazanç olması durumunda mali kâra geçiş sırasında ticari kârdan mahsup edilmesi gereken diğer indirimler, harcama, bağış ve yardımların ile istisna kalemlerinin nelerden oluştuğuna yer vereceğiz.

3.5.1. KVK'ya Göre Kazancın Bulunması Halinde Beyanname Üzerinde İndirim Konusu Yapılabilecek İstisna ve İndirimler:

KVK'ya Göre Beyannamede Kazanç Olması Durumunda		
İndirilecek İstisna ve İndirimler Tablosu		
SIRA	İstisna veya İndirimin Konusu	MADDE
1 -	Risturn İstisnası	KVK 5/1-i
2 -	Yatırım İndirimi İstisnası	GVK Md. Mül
		19 Geç. 63
3 -	AR-GE İndirimi	KVK Md.10/
		1-a

4 -	Sponsorluk Harcamaları	KVK Md.10/
	1-b	
5 -	Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının % 5'ine kadar olan kısmı.	KVK Md.10/
	1-c	
6 -	Eğitim ve sağlık tesisleri, yurt inşaat harcama ve bağışları	KVK Md.10/
	1-ç	
7 -	Kültür ve Turizm amaçlı harcamalar ve bağışlar	KVK Md.10/
	1-d	
8 -	Başbakanlık veya BK'ca Başlatılan Yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan aynı ve nakdi bağışları	KVK Md.10/
	1-e	
9 -	İktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış veya yardımlar	KVK Md.10/
	1-f	
10 -	Girişim Sermayesi Fonu İndirimi	KVK Md.10/
	1-g	
11 -	Dar Mükelleflere Yönelik Türkiye'de Verilen Hizmetlere İlişkin İndirim	KVK Md.10/
	1-ğ	
12 -	Korumalı İşyeri İndirimi	KVK Md.10/
	1-h	
13 -	Sermaye Artırımı İndirimi	KVK Md.10/
	1-ı	
14 -	Eskişehir 2013 Türk Dünyası Kültür Başkenti Ajansına yapılan nakdi bağış veya yardımlar	GVK Md. Geç.79
15 -	EXPO 2016 Antalya Ajansına yapılan nakdi bağış veya . yardımlar	GVK Md. Geç 83

3.5.2. GVK'ya Göre Kazancın Bulunması Halinde Beyanname Üzerinde İndirim Konusu Yapılabilecek İstisna ve İndirimler:

GVK'ya Göre Beyanname Kazanç Olması Durumunda İndirilecek İstisna ve İndirimler Tablosu		
SIRA	İstisna veya İndirimin Konusu	MADDE
1 -	Hayat Sigortası Primleri İle Diğer Şahıs Sigorta Primleri	GVK 89/1
2 -	Eğitim ve Sağlık Harcamaları	GVK 89/1
3 -	Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının % 5'ine kadar olan kısmı	GVK 89/4
4 -	Eğitim ve sağlık tesisleri, yurt inşaat harcama ve bağışları	GVK 89/5
5 -	Kültür ve Turizm amaçlı harcamalar ve bağışlar	GVK 89/7
6 -	Sponsorluk Harcamaları	GVK 89/8
7 -	AR-GE İndirimi	GVK 89/9
8 -	Başbakanlık veya BK'ca Başlatılan Yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan aynı ve nakdi bağışları	GVK 89/10
9 -	İktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış veya yardımlar	GVK 89/11
10 -	Girişim Sermayesi Fonu İndirimi	GVK 89/12
11 -	Dar Mükelleflere Yönelik Türkiye'de Verilen Hizmetlere İlişkin İndirim	GVK 89/13
12 -	Korumalı İşyeri İndirimi	GVK 89/14

13 -	Eskişehir 2013 Türk Dünyası Kültür Başkenti	GVK Md.
	Ajansına yapılan nakdi bağış veya yardımlar	Geç. 79
14 -	EXPO 2016 Antalya Ajansına yapılan nakdi	GVK Md.
	bağış veya yardımlar	Geç. 83
15 -	Yatırım İndirimi İstisnası	GVK Md.
		Mül 19 Geç.
		63

3.5.3. Kazancın Bulunması Halinde Beyanname Üzerinde İndirim Konusu Yapılabilecek Diğer Kanunlarda Düzenlenen İndirimler:

Başka Kanunlarda Düzenlenen ve Beyanname Kazanç Olması		
Durumunda İndirilebilecek Diğer İndirimler Tablosu		
SIRA	İstisna veya İndirimin Konusu	MADDE
1 -	Üniversitelere Yapılan Bağışlar	2547 S.K.
		Md 56, Ek-7
2 -	İlköğretim Kurumlarına Yapılan Bağışlar	222 S.K.
		Md 76/g
3 -	GATA'ya Yapılan Bağış ve Yardımlar	2955 S.K.
		Md 46/b
4 -	TÜBİTAK'a Yapılan Bağış ve Yardımlar	278 S.K.
		Md 13
5 -	SYD Vakfına Yapılan Bağış ve Yardımlar	3294 S.K.
		Md 9
6 -	TSK Güçlendirme Vakfına Yapılan Bağış ve	3388 S.K.
	Yardımlar	Md 3
7 -	Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Kurumuna	2876 S.K.
	Yapılan Bağış ve Yardımlar	Md 101
8 -	Diğer İndirimler	Diğer
		Kanunlar

3.6. Altıncı Bölüm: Dönem Safi Kurum Kazancı (Kurumlar Vergisi Matrahı)

Burada sözü geçen "gelirin gerçek ve safi miktarı" yukarıdaki bölümlerde izah edilmeye çalışılan kârın vergi kanunlarındaki ifadesidir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun ilk maddesi; sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadî kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler ile iş ortaklıklarının kazançlarının kurumlar vergisine tâbi olduğunu ve kurum kazancının gelir vergisinin

konusuna giren gelir unsurlarından oluştuğunu ifade eder. Kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safî kurum kazancı üzerinden hesaplanır.

Safi kurum kazancına (Kurumlar Vergisi Matrahı); 3.1 Bölümde yer alan Ticari Kâra(+)/Ticari Zarara(-) 3.2 Bölümde yer alan İlavelerin yapılması (Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler) (+), 3.3 Bölümde yer alan, Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler(-) düşülmesi, 3.4 Bölümde yer alan Geçmiş Yıl Zararlarını Mahsup edilmesi(-) ve son olarak 3.5 Bölümde yer alan Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirim(-) kalemlerinin çıkarılması sonucu ulaşılır.

4.Ticari Kârdan Mali Kâra Geçişe Ait Hesaplama Tablosu ve Örnek Olay

Aşağıdaki çizelgede ticari kârdan mali kâra geçiş için, Türk Ticaret Kanunu ve TDHP'na göre mükelleflerin ticari defterleri üzerinden tespit olunan ticari kârdan/zarardan (Muhasebe kârı/zararı) hareketle mali kâra (Vergi Matrahı) ulaşmak için sırasıyla yapılması gereken ilaveler ve eksiltmelerin neler olduğu gösterilmiş olup, verilen bir örnek olaydan hareketle konu daha da açıklığa kavuşturulmaya çalışılacaktır.

TİCARİ KARDAN MALİ KARA GEÇİŞİ GÖSTEREN HESAPLAMA TABLOSU				
SIRA NO	KAVRAM	DEĞER	KANUNİ DAYANAK	TUTAR
1.	Ticari bilanço karı	(+)	TTK, MSGT, TDHP, GVK-38, KVK-6	XXX
2.	Ticari bilanço zararı	(-)	TTK, MSGT, TDHP, GVK-38, KVK-6	XXX
3.	İlaveler (A+B+C)	(+)		XX
	A-Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler (GVK-KVK)		GVK 40-41-90, KVK 8-10-11	
	B-Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler (Diğer Kanunlar)		MTV, KDV, ÖİV, Vb,	
	C-Değerleme Farkları (Ticari Kazanca Eklenmesi Gereken)		VUK (258-330)	
4.	Zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler (A+B+C+D)	(-)		XX
	A-İstisnalar (GVK-KVK)		GVK-20, KVK-(5-5/A-B)	
	B-İstisnalar (Diğer Kanunlar)		3218/Geç.-3 md. 4691/Geç.-2 md. 4490 Sayılı Kanun	
	C-Tahakkuk etmemiş gelirler			
	D-Değerleme Farkları (Ticari Kazançtan Düşülmesi Gereken)		VUK (258-330)	
5.	Kar ve ilaveler toplamı (1 + 3)	(+)		XXX
6.	Zarar, istisna ve indirimler toplamı (2 + 4)	(-)		XXX
7.	Kar (5 – 6)	(+)		XXX
8.	Cari yıl zararı (Mali zarar) (6 - 5)	(-)		XXX
9.	Geçmiş yıl zararları	(-)	KVK-9, GVK-88	X
10.	İndirime esas tutar (7 – 9)	(+)		XXX
11.	Kazancın bulunması halinde Beyanname Üzerinden Yapılacak Diğer indirimler, bağış ve yardımlar(A+B+C)	(-)		XX
	A-Varşa Diğer İndirimler		(GVK Md. 89, KVK Md. 10)	
	B-Varşa Yatırım indirimi İstisnası		GVK Mül 19 Md. Geç.69 Md	
	C-Varşa Diğer Kanunlarda Yer alan İndirimler		2547/56 ve Ek 7 Md. 278/13, 2828/20, 3388/3, 2876/101, 3294/9, Vb,	
12.	Gelir/Kurumlar vergisi matrahı (Mali Kar) (10 – 11)	(+)		XXX

ÖRNEK:

İnşaat malzemeleri alım satımı ve özel okul işletmeciliği faaliyeti ile iştigal eden Alır Satar ve Öğretir Eğitim İnş.Tic. A.Ş.'nin (Bundan sonra şirket Kısaca ASÖ A.Ş. diye anılacak) 2014

yılına ilişkin ticari defter ve belgeleri ile mali tablolarında yer alan bilgi ve veriler aşağıdaki gibidir.

ASÖ A.Ş.'nin Defter kayıtlarında ve belgelerinde yer alan bu bilgi ve verilerden hareketle şirketin 2014 yılına ilişkin olarak 2015 yılında beyan etmesi gereken Kurumlar Vergisi Matrahı (Mali Kârını) bulalım ve ödemesi gereken Kurumlar Vergisi tutarını hesaplayalım.

1. ASÖ A.Ş.'nin 31.12.2014 tarihli Gelir Tablosunda yer alan dönem kârının tutarı 4.700.000 TL'dir.

2. ASÖ A.Ş.'nin dönem kazancının 1.700.00 TL'lik kısmını bünyesinde faaliyet gösteren ve 01.01.2012 tarihinde eğitim ve öğretim faaliyetine başlayan özel okul işletmeciliği işinden elde etmiştir.

3. ASÖ A.Ş. 2014 yılına kısa bir süre serbest bölgede ticari faaliyette bulunmuş olup, bu bölgedeki faaliyetlerinde 2014 yılında 45.000 TL kazanç sağlamıştır.

4. ASÖ A.Ş.'nin sermayesi 50.000.000 TL'dir. Şirketin yetkili kurulları bu sermayesinin 5.000.000 TL artırılarak 55.000.000 TL'ye çıkarılmasına karar vermişlerdir. Karar sonrası satışa sunulan 5.000.000 TL nominal bedelli hisse senetleri 6.000.000 TL'ye başka bir şirkete satılmıştır.

5. ASÖ A.Ş.'nin 2013 yılında E-Beyanname olarak vergi dairesine verdiği KV Beyannamesinde 500.000 TL dönem Zararı bulunmaktadır.

6. ASÖ A.Ş.'nin 2014 yılında indirim konusu yapabileceği önceki dönemlerden devreden 30.000 TL tutarında Yatırım indirimi hakkı bulunmaktadır.

7. ASÖ A.Ş.'nin 2011 yılı hesap dönemi kayıtları Kurumlar Vergisi yönünden Maliye Bakanlığı Vergi Müfettişi tarafından incelenmiş ve inceleme sonucunda düzenlenen tutanak da mükellef kurum kanuni temsilcisi tarafından imzalanmıştır. Vergi Müfettişi tarafından hazırlanan raporlara ilişkin olarak mükellef kurumun kanuni temsilcisi Tarhiyat Öncesi Uzlaşma talebinde bulunmuştur. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma anlaşmayla sonuçlanmış olup, uzlaşma sonucu ödenen 200.000 TL kurumlar vergisi, 2.000 TL vergi ziyai cezası ve 28.000 TL gecikme faizi gider hesaplarına intikal ettirilmiştir.

8. ASÖ A.Ş. çalışanları için 2014 yılında 60.000 TL tutarında kıdem tazminatı hesaplayıp bu tutar kadar karşılık ayırıp ilgili gider hesaplarına intikal ettirmiştir.

9. Şirketin yönetim kurulu başkanı Ali bey, rakip bir şirketin yöneticisine çıktığı bir televizyon programında hakaret ettiği gerekçesi ile açılan davada mahkeme kararı ile 5.000 TL manevi tazminat cezasına çarptırılmıştır. Şirket tarafından ödenen bu tutar firma kayıtlarına gider kaydedilmiştir.

10. ASÖ A.Ş. 2014 yılında, aktifine kayıtlı olan ve işte kullandığı 3 adet nakliye kamyonu ile yöneticilerin kullanımına tahsis edilen 3 adet binek otomobil için Ocak ve Temmuz aylarında toplam 25.000 TL tutarında MTV ödemiş ve gider kaydetmiştir. Ödenen bu tutarın 15.000 TL lik kısmı binek otomobiller ait MTV tutarıdır.

11. ASÖ A.Ş. 20 Kasım 2014 tarihinde KDV dahil toplam 60.000 TL ye satın almış olduğu binek otomobil için kıst amortisman yerine, normal yıllık amortisman ayırıp hesaplanan $(60.000 \times \%20) = 12.000$ TL tutarındaki amortisman tutarını gider olarak kaydetmiştir.

12. ASÖ A.Ş. tedarikçilerine verdiği borç senetleri için herhangi bir reeskont faiz geliri hesaplamadığı halde kasasında bulunan alacak senetleri için 3.000 TL Reeskont faiz gideri hesaplamış ve kayıtlarına intikal ettirmiştir.

13. ASÖ A.Ş. Müşterilerinden birisinden olan 17.000 TL tutarındaki senede bağlı olan alacağını müşterisinden talep etmiş, müşteri ödememekte direnip aralarında ihtilaf çıkınca şirket bu tutar için şüpheli alacak karşılığı ayırmış ve kayıtlarına işlemiştir.

14. Şirket tarafından Şubat/2014 dönemine ilişkin olarak verilen Muhtasar ve KDV beyannameleri üzerinden tahakkuk eden vergilerin vadesinde ödenmesi unutulmuş ve her iki vergi de daha sonra gecikme zammı ile birlikte 10 Aralık 2014 tarihinde ödenmiştir.

Vergilerle beraber ödenen 7.000 TL tutarındaki gecikme zammı gider olarak kayıtlara alınmıştır.

15.ASÖ A.Ş.'nin defter ve gider belgelerinin incelenmesi sırasında, 2013 yılında ilişkin 4.000 TL'lik fax ve fotokopi makinelerine ait bakım faturasının Ocak/2014 döneminde gider olarak kayıtlara alındığı tespit edilmiştir.

16.Şirket tarafından 2014 yılında ödenen telefon faturalarının tamamı (KDV hariç) genel yönetim gideri olarak kayıtlara alınmıştır. Bu fatura bedellerinin 2.000 TL'lik kısmının özel iletişim vergisi olduğu tespit edilmiştir.

17.Mükellef kurum ASÖ A.Ş. tarafından 2014 yılı içerisinde makbuz karşılığı olarak, Kızılay'ın maden suyu iktisadi işletmesine 15.000 TL tutarında inşaat malzemesi bağışı yapılmıştır.

18.ASÖ A.Ş. tarafından 2014 yılı içerisinde, Yeşilay derneğine madde bağımlılığı ile mücadele kapsamında kullanılması amacıyla makbuz karşılığı nakit olarak 50.000 TL bağış yapılmıştır.

19.ASÖ A.Ş. tarafından 10.04.2011 tarihinde işyeri yapmak amacıyla 300.000 TL'ye satın almış olduğu arsayı, işyeri inşaatından vazgeçilmesi nedeniyle 15.09.2014 tarihinde 400.000 TL'ye başka bir firmaya satmıştır. Şirket gayrimenkul satışından doğan kazancın tamamını gelir olarak kayıtlara almış ve Mart/2015'de gayrimenkul satış kazancının % 75'lik kısmını $(400.000 - 300.000 = 100.000 * \%75 = 75.000 \text{ TL})$ fon hesabına aktarmıştır. Firma söz konusu arsanın satışı için 8.000 TL tapu harcı ödemiş ve ödediği bu harcın tamamını hesaplarına gider kaydetmiştir.

20.ASÖ A.Ş. vadeli emtia satışı yaptığı müşterilerinden aldığı ileri tarihli çekler için 2014 yılında 12.000 TL reeskont faiz gideri hesaplamış ve kayıtlarına intikal ettirmiştir.

21.ASÖ A.Ş. EXPO 2016 Antalya Ajansına faaliyetlerinde kullanılmak üzere makbuz karşılığı 40.000 TL nakit bağış yapmıştır.

22.ASÖ A.Ş. 2014 yılı içerisinde, İstanbul'da faaliyet gösteren bir vakıf üniversitesine makbuz karşılığı nakit olarak 20.000 TL bağış yapmıştır.

TİCARİ KARDAN MALİ KARA GEÇİŞİ GÖSTEREN HESAPLAMA TABLOSU			
SIRA NO	KAVRAM	TUTAR	KANUNİ DAYANAK
1.	Ticari bilanço karı	4.700.000	TTK, MSGT, GVK-38, KVK-6
2.	Ticari bilanço zararı	0	TTK, MSGT, GVK-38, KVK-6
3.	İlaveler (A+B+C)	386.000	
	A-Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	327.000	(GVK-KVK)
	Manevi Tazminat Cezası	5.000	KVK 11/1-h Md
	KV,Vergi Ziyatı Cezası, Gecikme Fazi	230.000	KVK 11/1-d Md
	Gecikme Zammı (KDV,Muhtasar)	7.000	KVK 11/1-d Md
	Tapu Harcı (İstisna Kazanca İsbet Eden)	6.000	KVK 5/3 Md.
	Kıdem Tazminatı Karşılığı	60.000	GVK 40/3 Md
	Kızılayın İktisadi İşletmesine Yapılan Bağış	15.000	KVK 10/1-f Md
	Geçmiş Yıl Gideri	4.000	GVK 40/1 Md
	B-Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	17.000	(Diğer Kanunlar)
	Binek Otomobil için Ödenen MTV	15.000	MTV 14 Md.
	Telefon Faturalarındaki ÖİV	2.000	6802 Sayılı K.39 Md.
	C-Değerleme Farkları (Ticari Kazanca Eklenmesi Gereken)	42.000	VUK (258-330)
	Alınan Çekler için Hesaplanan Reeskont Gideri	12.000	VUK 281 Md.
	Alacak Sen. İçin Hesaplanan Reeskont Faiz Gideri	3.000	VUK 285 Md.
	Kıst Amortisma Farkı (12.000-2.000)	10.000	VUK 319 Md.
	Kanuni Şartları Taşımayan Şüp.Alacak Karşılığı	17.000	VUK 323 Md.
4.	Zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler (A+B+C+D)	2.820.000	
	A-İstisnalar	2.775.000	(KVK)
	Emisyon Primi Kazancı İstisnası	1.000.000	KVK 5/1-ç Md.
	Taşınmaz Satış Kazancı İstisnası	75.000	KVK 5/1-e Md.
	Eğt.Kurumlarından Elde Edilen Kazanç İstisnası	1.700.000	KVK 5/1-ı Md.
	B-İstisnalar	45.000	(Diğer Kanunlar)
	Serbest Bölge Kazancı İstisnası	45.000	3218/Geç.-3 md.
	C-Tahakkuk etmemiş gelirler	0	
	D-Değerleme Farkları (Ticari Kazançtan Düşülmesi Gereken)	0	
5.	Kar ve ilaveler toplamı (1 + 3)	5.086.000	
6.	Zarar, istisna ve indirimler toplamı (2 + 4)	2.820.000	
7.	Kar (5 – 6)	2.266.000	
8.	Cari yıl zararı (Mali zarar) (6 - 5)	0	
9.	Geçmiş yıl zararları	500.000	KVK-9 Md
10.	İndirime esas tutar (7 – 9)	1.766.000	
11.	Kazancın bulunması halinde Beyanname Üzerinden Yapılacak Diğer indirimler, bağış ve yardımlar(A+B+C)	140.000	
	A-Varşa Diğer İndirimler	90.000	(GVK-KVK)
	Yeşilay Derneğine Yapılan Bağış	50.000	KVK 10/1-f Md
	EXPO 2016 Antalya Ajansına Yapılan Bağış	40.000	GVK Geçici 83 Md.
	B-Varşa Yatırım indirimi İstisnası	30.000	
	2014 Yılında Yararlanabileceği Yatırım İndirimi	30.000	GVK Mül 19 Md. Geç.69 Md
	C- Diğer Kanunlarda Yer alan İndirimler	20.000	(Diğer Kanunlar)
	Vakıf Üniversitesine yapılan Bağış	20.000	2547/56-Ek 7
12.	Kurumlar vergisi matrahı (Mali Kar) (10 – 11)	1.626.000	

5. Sonuç

Maliye Bakanlığı, işletmelerin faaliyet sonuçlarının sağlıklı, güvenilir, mukayese edilebilir ve tutarlı olarak muhasebeleştirilebilmesi, mali tablolara yansıtılabilmesi ve bu arada muhasebe

terim ve anlam birliğinin sağlanabilmesi için muhasebe ve mali tablolar ilkelerini belirleyen tebliğleri yayımlamıştır.

İşletme faaliyetleri ve sonuçları devleti vergi ve benzeri yükümlülükler yönünden ilgilendirirken, toplumun diğer kesimlerini ticari performans (ticari kâr) açısından ilgilendirmektedir. Dolayısıyla Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen muhasebe uygulama ilkelerinin sadece vergiye yönelik olmasını beklemek doğru değildir. Bu nedenle Maliye Bakanlığı, Ticaret Hukuku, Sermaye Piyasası Mevzuatı Vergi Mevzuatı hükümleri ve Uluslararası Muhasebe Standartlarından yararlanarak hazırladığı tebliğler ile amaç olarak, vergiye tabi kazancın saptanmasından ziyade, daha anlamlı olan ticari bilanço kârının saptanmasını esas almıştır.

Bu şekilde düzenlenen mali tabloların yansıttığı ticari bilanço krlarından vergiye tabi kazançlarına nasıl ulaşacaklardır? Biz de bu yazımızda bu soruya yanıt aramaya çalıştık. Yazımızın ilgili bölümlerinde de açıklandığı üzere, muhasebe sistemlerini tebliğ ve ekinde öngörülen kurallara uygun olarak yürütecek olan işletmeler, TDHP ile öngörülen ilkeler çerçevesinde öncelikle ticari bilanço krını saptayacaklardır.

Makalemizin nceki bölümlerde de bahsettiğimiz gibi vergi kanunları, bazı giderleri ticari işletme kapsamında doğduğu halde, mali kârın belirlenmesinde geçerli bir gider olarak dikkate almaz. Yine işletmenin ticari faaliyetleri kapsamında kazanıldığı halde, bazı gelirlerde kazançtan istisna kılmak suretiyle vergilendirilecek mali kârın kapsamına alınmaz. Oysa bu tür gelir ve giderler işletmenin belirli bir hesap döneminde, faaliyetin bir gereği olarak ortaya çıkmakta ve işletmenin gerçek (ticari) dönem kâr veya zararının belirlenmesinde etkili olmaktadır.

Türk Ticaret Kanunu ve Tekdüzen Hesap Sistemi esasları içinde hazırlanan bilançoda yer alan kr ticari krdır. Ticari kârdan vergi kanunlarında yer alan; İndirilecek ve KKEG niteliğindeki indirilmeyecek giderler, değerleme hükümlerinden kaynaklanan farklar, kazanç tespitine ilişkin hükümler, istisna uygulamaları, Zarar mahsubu, gibi unsurlardan kimisi eklenerek kimisi de düşülerek ve bazı düzeltmeler yapılarak mali kâra ulaşılır. Mali kâr aynı zamanda ilgili vergi kanununun öngördüğü vergi matrahıdır.

Biz de yukarıda yaptığımız açıklamalardan da anlaşılacağı üzere ticari kârdan mali kâra geçiş sırasında yapılması gereken işlemlerin neler olduğuna ilgili yasal düzenlemeler ışığında değererek, örnek uygulama yapmak suretiyle de konuyu açıklığa kavuşturmaya çalıştık.

**EK-1: BİLANÇO ESASINA GÖRE DEFTER TUTAN MÜKELLEFLERE AİT TİCARİ KÂRDAN
MALİ KÂRA ULAŞMAK İÇİN YAPILAN HESAPLAMAYI GÖSTEREN BİLDİRİM**

2014 DÖNEMİ TİCARİ			Kar	(+)
			Zararı	(-)
TİCARİ KARA İLAVE EDİLECEK GİDER VE İNDİRİMLER	SATIŞ İNDİRİMLERİ	Satıştan İadeler		
		Satış İskontoları		
		Diğer İndirimler		
	SATIŞLARIN MALİYETİ	Satılan Mamuller 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 Giderler		
		Menkul Kıymet Satış Zararları		
		Kambiyo Zararları		
		Reeskont Faiz Giderleri		
		Diğer Gider ve Zararlar		
	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			(+)
TİCARİ KARDAN İNDİRİLECEK KAZANÇ VE İRATLAR	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		
		Faaliyetle İlgili Diğer Gelir ve Karlar		
	OLAĞANDIŞI GELİR	Önceki Dönem Gelir ve Karları		
		Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar		
	TOPLAM			(-)
MALİ KAR veya ZARAR (1 + 2 + 3)*				