T.C.
Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Anabilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

TİCARİ KARDAN MALİ KARA GEÇİŞİN VERGİ KANUNLARI VE MUHASEBE UYGULAMALARI AÇISINDAN İRDELENMESİ: ÖRNEK UYGULAMALAR

Muhsin ŞEKER
13926006

Danışman
Prof. Dr. Abdulkadir BİLEN

Diyarbakır 2019

T.C.
Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Anabilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

TİCARİ KARDAN MALİ KARA GEÇİŞİN VERGİ KANUNLARI VE MUHASEBE UYGULAMALARI AÇISINDAN İRDELENMESİ: ÖRNEK UYGULAMALAR

Muhsin ŞEKER
13926006

Danışman
Prof. Dr. Abdulkadir BİLEN

Diyarbakır 2019

TAAHHÜTNAME

SOSYAL BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Dicle Üniversitesi Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliğine göre hazırlamış olduğum "Ticari Kardan Mali Kara Geçişin Vergi Kanunları Ve Muhasebe Uygulamaları Açısından İrdelenmesi: Örnek Uygulamalar" adlı tezin tamamen kendi çalışmam olduğunu ve her alıntıya kaynak gösterdiğimi ve tez yazım kılavuzuna uygun olarak hazırladığımı taahhüt eder, tezimin kağıt ve elektronik kopyalarının Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü arşivlerinde saklanmasına izin verdiğimi onaylarım. Lisansüstü Eğitim-Öğretim yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca gereğinin yapılmasını arz ederim.

29/03/2019

Muhsin ŞEKER

T.C.

DİCLE UNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ
DİYARBAKIR

Muhsin ŞEKER tarafından yapılan "Ticari Kardan Mali Kara Geçişin Vergi Kanunları ve Muhasebe Uygulamaları Açısından İrdelenmesi: Örnek Uygulamalar" konulu bu çalışma, jürimiz tarafından İşletme Anabilim Dalı'nda **YÜKSEK LİSANS** tezi olarak kabul edilmiştir.

Jüri Üyesinin

Ünvanı Adı Soyadı

Başkan : Prof. Dr. Abdulkadir BİLEN

Üye: Prof. Dr. Ersan ÖZ

Üye: Doç. Dr. M. Halis ÖZER

Tez Savunma Sınavı Tarihi: 29/03/2019

Yukarıdaki bilgilerin doğruluğunu onaylarım.
.../...../2019

Prof. Dr. Nazım HASIRCI

ENSTİTÜ MÜDÜR

(MÜHÜR)

ÖNSÖZ

Bu çalışmada, bana değerli görüş ve katkılarıyla yol gösteren Danışman Hocam Sayın Prof. Dr. Abdulkadir BİLEN'e, bilgi birikimi ve tecrübesinden yararlanmama izin vererek çalışmama değerli katkılar sunan üstadım Vergi Müfettişi Sayın Emre AKIN'a, yoğun iş temposuna rağmen çalışmamı titizlikle inceleyip her bir muhasebe kaydını kontrol eden meslektaşım Vergi Müfettişi Sayın Yunus DAĞ'a, eğitim hayatım boyunca her daim maddi ve manevi desteğini esirgemeyen aileme teşekkürlerimi sunarım.

Muhsin ŞEKER

Diyarbakır, 2019

ÖZET

Türk Vergi Sisteminde, işletmelerin muhasebe uygulama genel tebliğleri uyarınca yaptıkları muhasebe kayıtları neticesinde dönem sonunda ortaya çıkan kar ticari kardır. Üzerinden vergi hesaplanan matraha ise (mali kar), ticari kara birtakım ekleme ve çıkarmalar yapılması neticesinde ulaşılır. Şöyle ki, mükellefler tarafından indirim konusu yapılan ancak vergi kanunlarına göre gider kabul edilmeyen (KKEG) harcamaların ticari kara ilave edilmesi, vergiden istisna tutulan ya da verginin konusuna girmeyen gelir kalemlerinin çıkarılması neticesinde mali kara ulaşılır. Söz konusu ekleme ve çıkarmaların ekonomik yansımaları nazım hesaplarda gösterilerek, gerekli düzeltmeler dönem sonunda kurumlar vergisi mükellefleri için beyanname üzerinde, bilanço usulü defter tutan gelir vergisi mükellefiyetinde 4 Nolu Muhasebe Uygulama Genel Tebliği ekinde yer alan bildirim marifeti ile yapılır.

Bu çalışmada, kurumlar vergisi ve bilanço usulü defter tutan gelir vergisi mükellefiyetine şamil olmak üzere, ticari kardan mali kara nasıl ulaşıldığı vergi kanunları ve muhasebe uygulamaları ile bir bütünlük içerisinde tüme varım yöntemi ile ortaya konulmaya çalışılmıştır. Bu kapsamda, öncelikle ticari kar - mali kar kavramları teorik olarak ele alınmış akabinde konuya ilişkin mevzuata yer verilmiş, daha sonra ise ticari kar-mali kar farklılığına neden olan KKEG, istisna, vergiye tabi olmayan gelir gibi hususlar üzerinde durulmuştur. Bu hususlardan her biri alt başlıkları ile beraber kurumlar vergisi beyanname mantığına göre sırası ile örnek olay, mevzuatsal açıklama, muhasebe kaydı ile ayrı ayrı ele alınmıştır. Daha sonra ise parça parça anlatılan konu başlıkları bütünlük arz edecek şekilde örnek uygulamalar ile gösterilerek beyannameler düzenlenmiştir. Ayrıca çalışmamızda ticari kardan mali kara geçişte karşılaşılan zorluklara ilişkin çözüm önerilerimize tezin sonuç bölümünde yer verilmiştir.

Anahtar Sözcükler

Ticari Kar, Mali Kar, Kanunen Kabul Edilmeyen Gider, İstisna, Vergi Kanunları

ABSTRACT

In the Turkish Tax System, the accounting records made by the enterprises in accordance with the general practices of accounting at the end of the period is commercial profit. Tax base (financial profit) is accounted by making some additions and subtractions to commercial profit. In other words, financial profit is calculated as a result of adding expenses which are deducted by tax payers but not accepted by tax laws, and removing income items that are exempt from tax or which are not subject to the subject of tax. Economic reflections of such additions and removals are shown in off-balance sheet accounts and necessary adjustments are made at the end of period for corporate taxpayers on corporate tax return and for income taxpayers holding balance sheet method by using "notification" that is stated in the appendix of General Practice of Accounting No.4.

In this study, it has been tried to reveal method of calculating financial profit from commercial profit for the corporate taxpayers and the income taxpayers who keep the balance sheet method of accounting from the perspective of tax laws and accounting practices as a whole. In this context, firstly, commercial profit and financial profit concepts are discussed theoretically and then related legislation is given, the issues that cause commercial profit-financial profit differences such as non-tax-deductible expenses, exceptions are emphasized. Each of these issues, together with sub-headings, is handled separately by case study, legislative disclosure and accounting record respectively according to corporate tax return logic. Afterwards, the topics which are described in a piece-by-piece manner are presented in harmony with the sample applications and the declarations are arranged. In addition, our solution suggestions regarding the difficulties encountered in the transition from commercial profit to financial profit are given in the conclusion section of the thesis.

Keywords

Commercial Profit, Financial Profit, Non -Tax-Deductible Expense, Exception, Tax Laws

İÇİNDEKİLER

Sayfa No.

ÖNSÖZ ..... **I**
ÖZET ..... **II**
ABSTRACT ..... **III**
İÇİNDEKİLER ..... **IV**
KISALTMALAR ..... **IX**
GİRİŞ **1**
BİRİNCİ BÖLÜM **4**
KAVRAMSAL ÇERÇEVE VE MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞLERİ ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRME **4**
1.1 KAR KAVRAMI **4**
1.2. TÜRK VERGİ SİSTEMİ AÇISINDAN GELİR **4**
1.3. GENEL KABUL GÖRMÜŞ MUHASEBE İLKELERİ AÇISINDAN KAR **6**
1.4. MALİ KAR **7**
1.5. MUHASEBE USUL VE ESASLARININ BELİRLENMESİNE YÖNELİK YAPILAN DÜZENLEMELERİN DEĞERLENDİRİLMESİ **8**
1.6. TİCARİ KAR – MALİ KAR AYRIMI **10**
İKİNCİ BÖLÜM **13**
TİCARİ KARDAN MALİ KARA GEÇİŞİ SAĞLAYAN İŞLEMLER **13**
2.1. GİDERLER 14
2.1.1. Gider, Harcama ve Maliyet Kavramları 14
2.1.1.1. Maliyet 15
2.1.1.2. Gider 15
2.1.1.2.1. Maliyet Bedelinin Bir Parçası Olan Giderler 16

2.1.1.2.2. Direkt Olarak İndirim Konusu Yapılan Giderler 16
2.1.1.3. Harcama 17
2.1.2. Gelir Kanunları Açısından İndirimi Kabul Edilmeyen Ödemeler.... 17
2.1.2.1. Gelir Vergisi Kanunu Açısından İndirimi Kabul Edilmeyen Ödemeler 19
2.1.2.1.1. Teşebbüs Sahibi İle Eşinin Ve Çocuklarının İşletmeden Çektikleri Paralar veya Aynen Aldıkları Sair Değerler 19
2.1.2.1.2. Teşebbüs Sahibinin Kendisine, Eşine, Küçük Çocuklarına İşletmeden Ödenen Aylıklar, Ücretler, İkramiyeler, Komisyonlar ve Tazminatlar 21
2.1.2.1.3. Teşebbüs Sahibinin, Eşinin ve Küçük Çocuklarının İşletmede Alacakları Üzerinden Yürütülecek Faizler..... 23
2.1.2.1.4. Her Türlü Para Cezaları ve Vergi Cezaları İle Teşebbüs Sahibinin Suçlarından Doğan Tazminatlar..... 24
2.1.2.1.5. Bazı Ürünlere Ait İlan ve Reklam Giderleri 26
2.1.2.1.6. Deniz ve Hava Taşıtlarından İşletmenin Esas Faaliyet Konusu İle İlgili Olmayan Giderler Ve Amortismanları 28
2.1.2.1.7. Basın Yoluyla İşlenen Fiillerden veya Radyo Ve Televizyon Yayınlarından Doğacak Maddî ve Manevî Zararlardan Dolayı Ödenen Tazminat Giderleri 30
2.1.2.2. Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından İndirimi Kabul Edilmeyen Ödemeler 31
2.1.2.2.1. Öz Sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faizler. 31
2.1.2.2.2. Örtülü Sermaye Üzerinden Ödenen Faiz, Kur Farkları ve Benzeri Giderler 33
2.1.2.2.3. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Olarak Dağıtılan Kazançlar..... 36
2.1.2.2.4. Her Ne Şekilde ve Ne İsimle Olursa Olsun Ayrılan Yedek Akçeler 38
2.1.2.2.5. He Türlü Para Cezaları Vergi Cezaları 39
2.1.2.2.6. Bazı Taşıtlara İlişkin Gider ve Amortismanlar 41

2.1.2.2.7. Kurumun Kendisinin, Ortaklarının, Yöneticilerinin ve Çalışanlarının Suçlarından Doğan Maddî ve Manevî Zarar Tazminat Giderleri 42
2.1.2.2.8. Basın Yoluyla İşlenen Fiilerden Dolayı Ödenen Tazminatlar 43
2.1.2.2.9. Bazı Ürünlere Ait İlan ve Reklam Giderleri 43
2.1.3. Kabul Edilmeyen Diğer İndirimler 43
2.1.3.1. Kurumların Yönetim Kurulu Başkan ve Üyelerine Verilen Temettü İkramiyeleri 43
2.1.3.2. Kanunen Yasaklanmış Fiiller Dolayısıyla Katlanılan Giderler. 44
2.1.3.3. SGK'ya Fiilen Ödenmeyen Sigorta Primleri 45
2.1.3.4. Çalınan Mal 46
2.1.3.5. Anormal Fireler 48
2.1.3.6. Özel İletişim Vergisi 51
2.1.3.7. Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu 52
2.1.3.8. KKEG Dolayısıyla Ödenen KDV 54
2.1.3.9. Ticari Kazancın Elde Edilmesi ve İdame Ettirilmesi İle İlgili Olmayan Genel Giderler 55
2.1.3.10. Amortisman mevzuu 57
2.2. İSTİSNALAR 60
2.2.1. Ticari Kazanç Yönünden Gelir Vergisi Kanununda Yer Alan İstisnalar 60
2.2.1.1. PTT Acentalarında Kazanç İstisnası 60
2.2.1.2. Kreş Ve Gündüz Bakımevleri İle Eğitim ve Öğretim İşletmelerinde Kazanç İstisnası 60
2.2.2. Kurumlar Vergisi İstisnaları 61
2.2.2.1. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Yer Alan İstisnalar 61
2.2.2.1.1. İştirak Kazançları İstisnası 62
2.2.2.1.2. Yurt Dışı İştirak Kazançları İstisnası 63
2.2.2.1.3. Tam Mükellef Anonim Şirketlerin Yurt Dışı İştirak Hisselerini Elden Çıkarmalarına İlişkin İstisna 66
2.2.2.1.4. Emisyon Primi Kazancı İstisnası 69

2.2.2.1.5. Taşınmazlar Ve İştirak Hisseleri İle Kurucu Senetleri, İntifa Senetleri ve Rüçhan Hakları Satış Kazancı İstisnası 72
2.2.2.1.6. Bankalara veya TMSF'ye Borçlu Durumda Olan Kurumlar İle Bankalara Tanınan İstisna 76
2.2.2.1.7. Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarım, Montaj İşleri İle Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlarda İstisna 79
2.2.2.1.8. Risturn İstisnası 80
2.2.2.2. Diğer Kanunlarda Yer Alan İstisnalar 81
2.2.2.2.1. Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilecek Kazançlara İlişkin İstisna 81
2.2.2.2.2. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda Yer Alan İstisna 81
2.2.2.2.3. Serbest Bölgelerde Uygulanan Kurumlar Vergisi İstisnası 81
2.3. DİĞER İNDİRİMLER 82
2.3.1. Diğer İndirimlerin Muhteviyatı 82
2.3.2. Safi Kazancın Tespitinde Giderler ve Diğer İndirimler Arasındaki İlişki 82
2.3.3. Gelir Vergisi Kanunu Açısından Diğer İndirimler 84
2.3.3.1. Fakirlere Yardım Amacıyla Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflara Bağışlanan Gıda, Temizlik, Giyecek ve Yakacak Maddelerinin Maliyet Bedelinin Tamamı 85
2.3.4. Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Diğer İndirimler 88
2.3.4.1. Sponsorluk Harcamaları 88
2.3.4.2. Bağış ve Yardımlar (10/1-c) 90
2.3.4.3. Bağış ve Yardımlar (10/1-ç) 93
2.3.4.4. Kültür ve Turizm Amaçlı Bağış ve Yardımlar 94
2.3.4.5. Doğal Afetlere İlişkin Bağış ve Yardımlar 94
2.3.4.6. Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine Yapılan Bağış ve Yardımlar 95
2.3.4.7. Girişim Sermayesi Fonu 99
2.3.4.8. Türkiye'den Yurtdışı Mukimi Kişi ve Kurumlara Verilen Hizmetler 101

2.4. MUAFİYETLER 102
2.5. TİCARİ – MALİ KAR FARKLILIĞINA NEDEN OLAN DİĞER HUSUSLAR 102
2.5.1.Dönem Kayması Sebebiyle Yapılacak İşlemler 102
2.5.1.1. Kıdem Tazminatları 103
2.5.2. Vergiye Tabi Olmayan Gelir 105
2.5.3. Ayrılan Karşılıklar 106
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM 111
TİCARİ KARDAN MALİ KARA GEÇİŞİN GELİR KANUNLARI AÇISINDAN YÖNTEMSEL OLARAK GÖSTERİLMESİ 111
3.1. KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİ SİSTEMATİĞİ 112
3.2. GELİR VERGİSİ BEYANNAMESİ SİSTEMATİĞİ 116
3.2.1. Bildirimin Birinci Bölümünün Doldurulması 118
3.2.2. Bildirimin İkinci Bölümünün Doldurulması 118
3.2.2.1. Satış İndirimleri 118
3.2.2.2. Satışların Maliyeti 119
3.2.2.3. Faaliyet Giderleri 119
3.2.2.4. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar 119
3.2.2.5. Finansman Giderleri 120
3.2.2.6. Olağan Dışı Gider ve Zararlar 120
3.2.3. Bildirimin Üçüncü Bölümünün Doldurulması 120
3.2.3.1. Brüt Satışlar 120
3.2.3.2. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar 120
3.2.3.3. Olağandışı Gelir ve Karlar 120
3.2.4. Toplam Alanları 120
DÖRDÜNCÜ BÖLÜM 124
UYGULAMA ÖRNEKLERİ 124
4.1. KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMA ÖRNEĞİ-1 125
4.2. KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMA ÖRNEĞİ-2 144
SONUÇ 164
KAYNAKÇA 171
EKLER 175

KISALTMALAR

Ar-Ge	Araştırma ve Geliştirme
A.Ş.	Anonim Şirket
bkz.	Bakınız
böl.	Bölüm
bs.	Baskı, basım
C.	Cilt
DBÖS	Dönem Sonu Öz Sermaye
DSÖS	Dönem Sonu Öz Sermaye
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
Hs	Hesap
KDV	Katma Değer Vergisi
K.	Karar
Kg	Kilogram
KHK	Kanun Hükmünde Kararname
KKEG	Kanunen Kabul Edilmeyen Gider
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
Ltd. Şti.	Limited Şirket
mad.	Madde
MTV	Motorlu Taşıtlar Vergisi
No.	Numara
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
UFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
s.	Sayfa
S.	Sayı
SGK	Sosyal Güvenlik Kurumu
TMSF	Tasarruf Mevzuatı Sigorta Fonu
TTK	Türk Ticaret Kanunu
VUK	Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Vergi kavramı, en büyük insan organizasyonu olan devletlerin tarihi kadar eskidir. Bütün egemen devletler, varlıklarını idame ettirmek ve kamunun ortak ihtiyaçlarını finanse etmek üzere vatandaşlarından vergi toplarlar. Vergi toplama yöntemleri tarihsel olarak farklılıklar arz etmiştir. Binaların pencere sayısı, hanede bulunan kişi sayısı, sahip olunan hayvan sayısı veya elde edilen hasat miktarı, mensup olunan din veya etnisiteye göre vergi alınma biçimi bunlardan bazılarıdır. Devletlerin varlıklarını devam ettirmek ve kamu harcamalarında kullanmak üzere salmış oldukları vergiler şüphesiz en büyük gelir kalemi olagelmiştir.

Özellikle son yarım yüzyılda meydana gelen küreselleşme eğilimi ile beraber vergilerin hesaplanma ve toplanma biçimi uluslararası bir boyut kazanmıştır. Gelinen noktada dünya genelinde meydana gelen ticari faaliyetlerin önemli bir bölümü uluslararası şirketlerce gerçekleştirilmektedir. Şöyle ki, British Petroleum, Royal Dutch Shell, Toyota Motor, Wal-Mart, Coca Cola Company gibi büyük şirketlerden bazılarının ciroları, orta ölçekli bir ülkenin milli geliri düzeyindedir. Küresel ekonominin bu denli büyüdüğü ve büyüme de devam ettiği bir dönemde devletlerin vergi politikaları ve vergi kayıt sistemlerinin birbirine uyumlaştırılması ve nihayetinde bazı standartlara oturtulması zaruri hale gelmiştir. Bu zaruriyetin bir sonucu olarak finansal raporlamalarla ilgili bir takım standartlar belirlenmiştir. Ülkemizde bu standartlara taraf olan ülkelerdendir. Ancak, ülkemizde yalnızca belirli ve az sayıda şirketin Uluslararası Raporlama Finansal Raporlama Standartlarına (UFRS) uyma zorunluluğu vardır. Diğer yandan bütün kurumlar vergisi mükellefleri ile bilanço usulü defter tutan gelir vergisi mükelleflerinin 1 Nolu Muhasebe Genel Uygulama Genel Tebliğinde yer alan standartlara uyma mecburiyeti vardır. Bu nedenle tezimizde UFRS değil, 1 Nolu Muhasebe Uygulama Genel Tebliği esas alınmıştır. Söz konusu standartlar, şirketlerin elde etmiş oldukları karın nasıl hesaplanacağına ilişkindir. Neticede elde edilen bu kar ticari kardır.

Ülkelerin kalkınmışlık düzeyleri, nüfus yapısı, iklimi, eğitim politikası, teknoloji hedefleri vb. durumlar vergi politikalarını doğrudan etkiler. Ülkemiz de bundan hariç değildir. Örneğin, Türk uluslararası gemi siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilecek kazançlar ile Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununa göre yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilen kazanç vergi dışı bırakılmıştır. Bu kanuni düzenlemeler ile kanun koyucu ülkemizde gemi taşımacılığını yaygınlaştırmak ve uluslararası gemi taşımacılığı yapan firmaların rekabet gücünü artırmayı amaçlamıştır. Yine Ar-Ge faaliyetine ilişkin ihdas edilen istisna amacının Ar-Ge yatırımlarını arttırarak yeni teknolojiler geliştirmek olduğu açıktır.

İşletmeler, devlete daha az vergi vermek için yapmış oldukları harcamaları gider olarak kaydedip vergi matrahını olabildiğince düşük tutmaya çalışmaktadırlar. Ancak zaman zaman yapılan bu harcamalar işletmenin faaliyetleri ile ilgili olmamakta ya da mevzuat mantığı çerçevesinde mükerrer indirimler olabilmektedir. Bu nedenle, vergi politikalarının bir uzantısı olarak, vergi kanunlarımızda bazı harcamaların gider yazılamayacağı açık bir şekilde yazılmış, yapılan bazı harcamaların ise gider yazılma şartları ortaya konulmuştur.

Muhasebe uygulama genel tebliğlerine göre hesaplanan kar ticari kardır. İşletmelerin, kanunlardan kaynaklı bazı giderlerin indirimlerden çıkarılması (Kanunen Kabul Edilmeyen Gider), bazı gelir kalemlerinin vergi dışı bırakılması neticesinde ticari kardan sapmalar meydana gelir. Ticari kara yapılan ekleme ve çıkarmalar neticesinde ulaşılan tutar vergi matrahıdır (Mali Kar).[1]

Tezimizin amacı ticari kardan mali kara nasıl ulaşıldığını vergi kanunları ve muhasebe uygulamaları ile bir bütünlük içerisinde ortaya koymaktır. Literatürde ticari kardan mali kara ulaşma yönteminin anlatıldığı çalışmalarda, ya sadece spesifik bazı KKEG ve istisnalar üzerinde durulmakta ya da konu çok geniş tutularak ticari kardan sapma göstermeyen indirilebilecek gider ve istisnaya tabi olmayan gelir üzerinde fazlaca durulduğundan, ticari kar-mali kar ayrımının bir bütün içerisinde anlaşılması güçleşmektedir. Diğer yandan, yapılan çalışmaların birçoğu, konuyu sadece mevzuat

[1] bkz. Tezin 1.4. Bölümü

yönüyle ele almakta, muhasebe yönü ihmal edilmekte, genellikle de sadece mali karın tespit edilmesi için KKEG ve vergiye tabi olmayan gelirin neler olduğu açıklanmakta ancak bunların beyannameye nasıl intikal ettirileceği hususu yeterince açıklanmamaktadır.

Bu çalışmamızda, ticari kar-mali kar arasında farklılığa neden olmayan işlemler üzerinde durulmamıştır. Bu şekilde okuyan kişinin dikkati dağılmadan asıl konuya yoğunlaşabilmesi amaçlanmıştır. İkincisi, çalışmamızda vergi kanunlarında tahdidi olarak sayılan kanunen kabul edilmeyen giderler, istisnalar, diğer indirimler ile diğer kanunlarda özel düzenlemeler ve vergi mantığına göre sapmalara neden olan diğer özellikli durumların birçoğu, örnek olaylar bağlamında ele alınmış ve vergisel açıklama ile beraber muhasebesel yönden irdelenmiştir. Bu kapsamda, istisna ve vergiye tabi olmayan gelirlerin çoğuna değinilmiştir. Kanunen kabul edilmeyen giderler mevzuunda ise kanunlarda tahdidi olarak sayılan giderler ile bazı özel kanunlarda yer alan düzenlemeler ve kanunların ruhundan anlaşılan harcamalara büyük ölçüde değinilmiştir. Ancak bilindiği üzere 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40/1-1 maddesinde, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin indirilebileceği hüküm altına alınmıştır. Mezkur kanun hükmünün mefhumu muhalifinden ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmayan ya da giderlerin indirimi kabul edilmeyecektir. Bu şekilde ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmayan sonsuz sayıda örnek oluşturulabileceğinden olayın mantığını vermesi açısından konu ile ilgili birkaç örnek ile iktifa edilmiştir. Üçüncü olarak tüme varım yöntemi ile konu başlıkları kurumlar vergisi beyanname mantık silsilesine göre bütünlük arz edecek şekilde örneklendirildikten sonra konuya bütüncül bir bakış açısı ile tezin son bölümünde örnek uygulamalara ver verilmiş ve örnek olaylara ilişkin dönem sonu işlemleri yapılarak beyanname düzenlenmiştir. Bunlar yapılırken de ticari karı gösteren muhasebe kayıtları ile mali karı gösteren beyanname arasındaki ilişki etraflıca işlenmiştir.

Tezimizde ticari kardan mali kara geçiş süreci Kurumlar Vergisi mükellefleri ile bilanço esasına göre defter tutan Gelir Vergisi Mükellefleri açısından ele alınmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

KAVRAMSAL ÇERÇEVE VE MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞLERİ ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRME

1.1 KAR KAVRAMI

Kar, Türk Dil Kurumu sözlüğünde "Maliyet fiyatıyla satış fiyatı arasındaki fark" olarak tanımlanmıştır[2]

Bir hesap dönemi içinde yapılan işlemler ile diğer olaylar ve koşullardan işletme ortakları ile ilgili olmayan kaynaklardan işletme öz sermayesinde meydana gelen artış kar olarak tanımlanmaktadır. [3]

1.2. TÜRK VERGİ SİSTEMİ AÇISINDAN GELİR

Vergi hukuku açısından gelirin nasıl elde edildiğine ilişkin birçok teori bulunmaktadır. Bunların başlıcaları Kaynak Teorisi ve Net (Safi) Artış Teorileridir.

Kaynak Teorisine göre üretim faktörlerinin üretime katılmalarından sağlanan kazançlar gelirdir. Bu teoriye göre emeğin üretim sürecine katılmasından elde edilen ücret, sermayenin üretim sürecine katılmasından elde edilen faiz, doğal kaynakların işletilmesinden elde edilen rant ile girişimcinin üretim sürecine katılması ile üstlendiği riskten dolayı elde ettiği kar gelir sayılmaktadır. Kaynak teorisine göre üretim faktörlerinden elde edilen ücret, faiz, rant ve kar dışında elde edilen hiçbir unsur gelir olarak dikkate alınmamaktadır.

[2] http://www.tdk.gov.tr (Erişim; 15.12.2017)
[3] Nalan Akdoğan, Hamdi Aydın, **Muhasebe Teorileri**, Gazi Üniversitesi Yayını, 1987, s.415

Net (safi) artış teorisine göre ise belirli bir dönemde kişi ya da kişilerin servetinde değişim oluşturan yani arttıran unsurlar gelir dolayısıyla da kar olarak kabul edilmektedir. Örneğin kişiye ivazsız biçimde intikal eden bir değer kaynak teorisi açısından gelir olarak kabul edilmezken safi artış teorisi açısından gelirdir. Görüldüğü üzere Safi Artış Teorisi gelir dolayısıyla kar kavramını Kaynak Teorisine göre geniş değerlendirilmiştir.

Türk Vergi Sisteminde kar kavramı daha geniş ele alınmıştır. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde düzenlenen ve mezkur kanuna göre gelir sayılan ilk altı kazanç unsuru (ticari kazanç, zirai kazanç, serbest meslek kazancı, ücret, gayrı menkul sermaye iradı ve menkul sermaye iradı) kaynak teorisine göre gelir kabul edilmektedir. Mezkur kanun maddesinde zikredilen yedinci kazanç unsuru olan "diğer kazanç ve iratlar" ise Safi Artış Teorisi kapsamında gelir olarak kabul edilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun konusuna Gelir Vergisi Kanunu'nda düzenlenen ticari kazanç girmektedir.

Literatürde gelirin farklı tanımları yer alsa da vergisel açıdan gelir kabul edilen kazanç ve iratlar bunlardan bağımsızdır. Konusuna göre, hangi gelir, harcama ya da servet üzerinden vergi tarh edileceğinin sınırları vergi kanunlarında en net şekilde belirlenmiştir. Bu durum Anayasanın 73. maddesinde yer alan verginin kanunilik ilkesinin bir sonucudur.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu açısından konuyu irdeleyecek olursak; mezkur kanunun 2. maddesinde başlık olarak zikredilen ve devamındaki maddelerde ayrıntılı açıklaması yapılan gelir ve iratlar dışındaki her türlü kazanç, nema, gelir vb. Gelir Vergisi Kanunu açısından gelir olarak kabul edilemeyecek ve vergilendirilmeyecektir. Örneğin, kişinin ticari faalinden bağımsız olarak kullandığı özel otomobilini ikinci el piyasada satması sonucu kar elde edilirse, bu kar Gelir Vergisi Kanunu açısından gelir olarak kabul edilmeyecek, bu nedenle de vergilendirilmeyecektir. Diğer yandan aynı otomobil kişinin ticari işletme envanterine kayıtlı ise bahse konu otomobilin satışından elde edilen kazanç ticari kazanç olacak ve verginin konusuna girecektir. Görüldüğü üzere, görünürde aynı iki muamele vergi kanunları karşısında farklı uygulamalara tabi tutulmaktadır. Şöyle ki, mahiyet itibariyle ilk muameleden elde edilen gelir, Gelir

Vergisi Kanunu'nda sayılan hiçbir gelir unsuruna girmezken, ikinci muameleden elde edilen gelir Gelir Vergisi Kanunu'nun 37. maddesine göre ticari kazanç sayılacaktır. Bahsi geçen şahıs binek otomobilini değil, ticaret yapmak amacıyla bir defalık otomobil alıp satma sonucu kar elde etseydi, elde edilen kazanç Gelir Vergisi Kanunu'nun 82. maddesine göre arızi kazanç olarak dikkate alınacak, söz konusu gelirden istisna edilen tutar düşüldükten sonra kalan kısmı vergilendirilecekti. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinde vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu hüküm altına alınmıştır. Mezkur kanun maddesi, benzer görünüp mahiyet itibariyle faklı olan muamele ve işlemlerin gelir unsurları arasındaki ayrımın gözetilmesi açısından yol gösterici mahiyettedir.

Elde edilen bir kazancın verginin konusuna girmesi, elde edilen söz konusu kazancın tamamı üzerinden vergi hesaplanacağı anlamına gelmemektedir. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve muhasebe uygulama genel tebliğlerinde anlaşılan kar kavramı (ticari kar) ile vergi kanunlarından anlaşılan kar kavramı (mali kar) çoğu zaman farklılık arz etmektedir. Zira ilki işletmenin hasılat ve maliyet arasındaki farkı ile ilgili iken, diğeri bu tutar üzerinden birtakım vergisel işlemler ile vergi matrahına ulaşılması ile ilgilidir. Ticari kar-mali kar ayrımı ve ticari kardan mali kara nasıl geçileceğine ilişkin ayrıntılı açıklama ve somut örnekler tezin ilerleyen bölümlerinde yer almaktadır.

1.3. GENEL KABUL GÖRMÜŞ MUHASEBE İLKELERİ AÇISINDAN KAR

Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile tek düzen hesap planı uygulamalarına göre tutulan ve muhasebe kayıtları sonucu tespit edilen kar *ticari kardır.*

Ticari kar kavramı ile İşletmelerin giriştikleri faaliyetler sonucu ortaya çıkan "bilanço karı" kavramı aynı anlama gelmektedir.

Ticari karı, kısaca net satışlar ve diğer gelirler toplamı ile satışların maliyeti, faaliyet giderleri ve diğer gider toplamları arasındaki fark olarak tanımlamak mümkündür. Diğer bir anlatımla, Ticari Kar = (Net Satışlar) + (Diğer Gelirler) –

(Satışların Maliyeti) - (Faaliyet Giderleri) – (Diğer Giderler) şeklinde formüle edilebilir.

1.4. MALİ KAR

İşletmelerde muhasebe karı (ticari kar), her zaman vergi matrahına eşit olmayabilir. Çünkü muhasebe uygulama genel tebliğleri çerçevesinde yapılan muhasebe kayıtları ile vergi kanunları bazen uyumsuzluk göstermektedir. Örneğin, kasa sayımı sonucunda kasa eksikliği tespit edilir ve kaynağı bulunamazsa, işletme tarafından "689 Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar" hesabına kaydedilir. Ancak, söz konusu gider ve zarar ticari karın hesabında hasılattan indirilirken, vergi kanunlarına göre kanunen kabul edilmeyen gider olduğundan mali kar hesaplanırken, kanunen kabul edilmeyen gider ticari kara ilave edilir. Aynı şekilde vergiye tabi olmayan bir gelirin işletme tarafından gelir olarak kaydedilmesi durumunda vergi matrahının hesabında dikkate alınmaz.

Ticari kar, mali kar ve *vergi matrahı* kavramları birbirinden farklı anlamlar ihtiva eder. Şöyle ki; ticari kar, kabul görmüş muhasebe kaidelerine göre hesaplanan kardır. Buna muhasebe karı (690 Dönem Karı veya Zararı Hs) da denir. Mali kar; kabaca ticari kara, muhasebe ilkelerine göre gider olarak dikkate alınan ancak vergi mevzuatı hükümlerine göre indirimi kabul edilmeyen giderlerin eklenmesi, vergiden istisna edilen ya da verginin konusuna girmeyen gelirlerin çıkarılması ile bulunan tutardır. Vergi matrahı ise üzerinden vergi hesaplanan tutar olarak ifade edilebilir.

Literatürde mali kar ile vergi matrahı aynı anlama gelecek şekilde kullanılmaktadır. Oysa, 4 No'lu Muhasebe Uygulama Genel Tebliğinde açıklandığı üzere bilanço usulü defter tutan gelir vergisi mükellefiyetinde mali kar, " *Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Mükelleflere Ait Ticari Kardan Mali Kara Ulaşmak İçin Yapılan Hesaplamayaı Gösteren Bildirim*" yardımı ile hesaplanır. Bunun sonucunda ortaya çıkan tutar (mali kar), vergi matrahı değildir. Mali kardan vergi matrahına ulaşmak için, Gelir Vergisi Beyanname Eki üzerinde mali kardan öncelikle Bağ-Kur primi ve yatırım indirimi istisnası çıkarılır, bulunan tutar ("*Kar/Zarar*") Gelir Vergisi Beyannamesinin 17. satırına oradan da Gelir Vergisi Beyannamesinin 26. satırına atılır. Daha sonra ortaya çıkan *kardan* sırası ile Geçmiş Yıl Zararları ve GVK 89.

Maddede yer alan Diğer İndirimler çıkarılarak vergi matrahına ulaşılır. Özetle bilanço usulü defter tutan gelir vergisi mükellefiyetinde;

Mali Kar = Ticari Kar (690 Dönem Karı veya Zararı Hs) + KKEG – Vergiye Tabi Olmayan Gelir

Vergi Matrahı = Mali Kar – Bağ-Kur Primi - Yatırım İndirimi İstisnası – İstisnalar – Geçmiş Yıl Zararları - Diğer İndirimler (GVK 89. mad.)

şeklindedir.

Diğer taraftan kurumlar vergisi mükellefiyetinde mali kar ile vergi matrahının farklı olduklarına ilişkin mevzuatımızda herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Ayrıca literatürde ve uygulamada söz konusu iki kavram aynı anlama gelecek şekilde kullanılmaktadır. Buna göre kurumlar vergisi mükellefiyetinde;

Mali Kar = Vergi Matrahı = Ticari Kar (690 Dönem Karı veya Zararı Hs) + KKEG – Zarar Olsa Dahi İndirilecek İnd. Ve İstisnalar – Geçmiş Yıl Zararları - Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna Ve İndirimler (KVK 10. mad)

şeklindedir.

Görüldüğü üzere, mali kar her zaman vergi matrahına eşit olmayabilmektedir. Ancak, bu ayrıma değindikten sonra, tezimizde mali kar ile vergi matrahı kavramları gerek gelir vergisi gerekse de kurumlar vergisi mükellefiyetinde, literatürde olduğu gibi aynı anlama gelecek şekilde kullanılmıştır.

1.5. MUHASEBE USUL VE ESASLARININ BELİRLENMESİNE YÖNELİK YAPILAN DÜZENLEMELERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

1 Sıra No' lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde, söz konusu tebliğin amacının; bilanço usulünde defter tutan kişi ve kurumların faaliyet sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir şekilde muhasebeleştirilmesi ayrıca, mali tablolar vasıtasıyla ilgililere sunulan bilgilerin, tutarlılık ve karşılaştırılabilirlik özelliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmasının sağlanması ile bahse konu işletme denetimlerinin kolaylaştırılması olduğu belirtilmiştir.

Yine ilgili tebliğde "Yapılan düzenlemenin kapsamına bilanço esasına göre defter tutan gerçek ve tüzel kişiler girmektedir. Diğer bir anlatımla, söz konusu teşebbüs ve işletmeler bu Tebliğle belirlenen muhasebe usul ve esaslarına uymak zorundadırlar. Teşebbüs ve işletmelerin kamu idare ve müesseselerine ait olması hukuki yapılarının farklılığı, özel kanunlarının bulunması, vergi muafiyet ve istisnalarından yararlanmaları, bu mecburiyetleri yerine getirmelerine engel teşkil etmemektedir. Bu teşebbüs ve işletmelerin ticari esaslara göre faaliyet göstermeleri, belirlenen muhasebe usul ve esaslarına uymaları için yeterlidir. " denilmektedir.

Mezkur tebliğde, işletme hesabı esasına göre defter tutanların muhasebenin temel kavramlarına uymalarının yeterli olduğu açıklanmıştır.[4]

1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği kapsamında bulunan işletmeler, söz konusu kurallara uymakla mükelleftirler. Bu şekilde işletmeler nezdinde tutulan muhasebe kayıtlarında ve mali tablolarda uygulama birliği sağlanacaktır. Mükellefler bahse konu mali tablolar neticesinde hesapladıkları safi kazançtan vergiye tabi gelire ulaşmak için gerekli düzeltme ve hesaplamaları yapacaklardır.

Yine söz konusu tebliğde "Mali tabloların hazırlanmasında esas alınan kavram ve ilkeler ile Türk Ticaret Kanunu ve ilgili diğer mevzuat hükümlerinin farklı uygulamalara yer verdiği durumlarda, işletmeler söz konusu mevzuat hükümleri uyarınca istenilen bilgileri sağlayacak şekilde gerekli düzenlemeleri yaparlar. Ancak, bu düzenlemeler bu bölümde yer alan ilkeler çerçevesinde düzenlenecek mali tabloların tekliği ilkesini değiştiremez." denilmektedir. [5]

Bu itibarla Muhasebe Uygulama Genel Tebliğleri, vergi mevzuatından bağımsız olarak, muhasebe açısından mükelleflerin tuttukları kayıtlarda uygulama birliğinin tesisine yöneliktir.

[4] 1 Sıra Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği www.gib.gov.tr. (Erişim; 15.12.2017)

[5] 1 Sıra Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, www.gib.gov.tr. (Erişim; 15.12.2017)

1.6. TİCARİ KAR – MALİ KAR AYRIMI

Önceki bölümlerde de değinildiği üzere vergi mevzuatı dikkate alınmadan hesaplanan ticari kar ile üzerinden vergi hesaplanacak olan mali kar birbirinden farklılık arz etmektedir.

İşletmelerin dönem sonunda yapmış oldukları değerleme işlemleri o dönem için hesaplanan karın tespitinde önemli role sahiptir. Bu kapsamda bakıldığında Türk Ticaret Kanununda ve Vergi Usul Kanunda yer alan değerleme hükümleri birbirinden farklılıklar arz etmektedir. Bu farklılıklar sadece gider yönünden değil, gelir yönünü de kapsamaktadır. Örneğin vergi uygulamaları açısından bazı kazanç ve iratlar vergiden müstesnadır. Bu nedenle mali karın tespitinde söz konusu kazançlar vergi matrahına dahil edilmeyecektir. Diğer taraftan bu kazançlar ve iratlar ticari karın tespitinde dikkate alınacaktır.[6]

1 sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinin amacı işletmelerin faaliyet sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir şekilde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar vasıtasıyla ilgililere sunulan bilgilerin mukayese edilebilir ve tutarlılık özelliklerini muhafaza ederek gerçek durumun ortaya konulmasının sağlanması ve denetimleri kolaylaştırmasıdır. Söz konusu tebliğ, vergi mevzuatı ve uygulamalarından tamamen bağımsız olarak ve vergisel kaygılar ön planda tutulmaksızın hazırlanmıştır. Bu yüzden çıkarılan muhasebe uygulama genel tebliğleri ile vergi kanunları arasında uyumsuzluklar bulunmaktadır. Örneğin, 213 Sayılı Vergi Usul Kanununa göre alacak ve borç senetlerinin reeskonta tabi tutulması ihtiyari iken 1 sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine göre reeskont ayrılması zorunludur. Yine vergi mevzuatında kıdem tazminatları için karşılık ayrılmasına yer verilmemişken söz konusu tebliğde kıdem tazminatı karşılığı ayrılması zorunludur.

Bu itibarla Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğleri, muhasebe sisteminin işleyişini açıklamaya dönüktür. Bu düzenlemeler ile vergi mevzuatında hiçbir husus düzenlenmemiştir. Nitekim 1 sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Gene1 Tebliğinde "bu düzenleme kapsamında bulunan işletmeler, muhasebe

[6] Hasan Yalçın, **Ticari Kazanç, Kurum Kazancı ve Serbest Meslek Kazancının Tespitinde Giderler**, 5. Baskı, İstanbul 2011, s.73

sistemlerini bu Tebliğ ve ekinde öngörülen kurallara uygun olarak yürüteceklerdir. Ancak, vergiye tabi karın tespiti aşamasında vergi kanunlarında yer alan özel hükümleri göz önünde bulundurmak zorundadırlar. Diğer bir anlatımla, bu düzenlemede yer alan kavram ve ilkeler ile mali tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına ilişkin esaslar çerçevesinde düzenlenecek olan mali tabloların tekliği değiştirilmez olup; işletmeler söz konusu mali tablolardan hareketle vergiye tabi safi kazancın tespitinde vergi mevzuatı uyarınca istenilen bilgileri sağlayacak şekilde gerekli düzenleme ve hesaplamaları yapacaklardır." şeklinde ifade edilmiştir.[7]

Bu minvalde, muhasebe usul ve esasları göz önünde bulundurularak düzenlenecek mali tablolarda yer alan Dönem Karı/Zararı (ticari kar/zarar) ile üzerinden vergi hesaplanacak olan (matrah) Mali Kar/Zarar arasında ortaya çıkacak fark, bilanço veya gelir tablosu üzerinde giderilmeyecek, vergiye tabi safi kazanç, mükelleflerce mali tablolar dışında hesaplanacaktır.

Bahsedildiği üzere, 1 Sıra No' lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile bilanço usulüne göre defter tutan mükelleflerin tekdüzen hesap planına uymaları zorunlu tutulmuştur. Hazine ve Maliye Bakanlığı söz konusu tebliğleri düzenleme yetkisini Vergi Usul Kanunundan almasına rağmen bu yetkisini vergi kanunlarına uygunluk yönünde kullanmamıştır. Bundan dolayı söz konusu tebliğler doğrultusunda hesaplanan kar ticari kardır ve bu karın muhasebe dışı bazı işlemler ile mali kara dönüştürülmesi gerekir.[8]

Gelir Vergisi Kanununa göre gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.[9] Mezkur kanunda gelirin unsurları tek tek sayılmıştır. Bunlar sırasıyla Ticari Kazanç, Zirai Kazanç, Ücretler, Serbest Meslek Kazançları, Gayrimenkul Sermaye İratları, Menkul Sermaye İratları ve Diğer Kazanç ve İratlardır. Kanunun sonraki bölümlerinde her bir gelir unsuru tek tek açıklanarak, söz konusu gelir unsurlarının kapsamına hangi gelirlerin girdiği ayrıntılı olarak belirtilmiştir. Ayrıca Gelir Vergisi Kanununda aksi yönde bir düzenleme olmadığı

[7] 4 Sıra Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, www.gib.gov.tr. (Erişim; 20.12.2017)

[8] Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Denetim İlke ve Esasları, 5. Baskı, s.499

[9] 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu 1. mad.

sürece, yukarıda yer alan kazanç ve iratların gelirin tespitinde gerçek ve safi miktarları ile dikkate alınacağı belirtilmiştir.[10] Bu yüzden bahse konu yedi gelir unsuru kapsamına girmeyen herhangi bir gelir üzerinden, Gelir Vergisi Kanununa vergi hesaplanamaz.

Kurumlar Vergisi açısından gelirin kapsamı, Gelir Vergisi ile paralellik göstermektedir. Şöyle ki, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda Kurumlar vergisinin mükelleflerin bir hesap döneminde elde ettikleri safi kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının nasıl hesaplanacağının tespitinde ise, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.[11]

213 Sayılı Vergi Usul Kanununa göre ticaret şirketleri bilanço usulünde defter tutmak zorundadırlar.[12] Gelir Vergisi Kanunun " Bilanço esasında ticari kazancın tespiti" başlıklı 38. maddesinde ise Bilanço Esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olarak tanımlanmıştır. Bu hesap döneminde işletme sahiplerince işletmeye ilave olunan değerlerin bu farktan indirileceği ve işletmeden çekilen değerlerin farka ilave olunacağı, ayrıca ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile mezkur kanunun "İndirilecek giderler" başlıklı 40. maddesi ile gider kabul edilmeyen ödemeler başlıklı 41. maddeleri hükümlerine uyulacağı hüküm altına alınmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinde, ticarî kazanç gibi hesaplanan kurum kazancının hesabında, mükelleflerin ayrıca tahdidi olarak sayılan giderleri de indirebileceği belirtilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanunun 11. maddesinde hangi indirimlerin kanunen kabul edilmediği sıralı olarak verilmiştir.

[10] 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu 2. mad.
[11] 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 6. mad.
[12] 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 177. mad.

İKİNCİ BÖLÜM

TİCARİ KARDAN MALİ KARA GEÇİŞİ SAĞLAYAN İŞLEMLER

Bilindiği üzere ticari kar, muhasebe uygulama genel tebliğlerine göre hesaplanan kardır. Ticari kara "muhasebe karı" demek de mümkündür. Mali kar ise muhasebe uygulama genel tebliğlerinin yanı sıra vergi kanunları da göz önüne alınarak hesaplanır.

Muhasebe sistemi uygulama genel tebliğleri çerçevesinde yapılan muhasebe kayıtları, Türk Ticaret Kanunu ile uygunluk göstermektedir. Ancak bunu vergi kanunları için söylemek her zaman mümkün değildir. Zira, Türk Ticaret Kanunu ve muhasebe uygulama genel tebliğlerine göre" gider kabul edilen bir harcama" veya "hasılat kabul edilen bir gelir", vergi kanunları uyarınca vergi matrahının tespitinde her zaman gider ya da gelir olarak kabul edilmemektedir.

Bu bölümde ticari kar - mali kar farklılığına neden olan işlemlerden bahsedilecektir.

Bu farklılığa neden olan belki de en önemli unsur, kanunen kabul edilmeyen giderlerdir (KKEG). Kanunen kabul edilmeyen giderlerin önemli bir bölümü Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunun 11. maddesinde tahdidi olarak sayılmıştır. Bunların yanında, Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinde ifade edildiği üzere, ticari kazancın elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olmayan her türlü gider KKEG olarak değerlendirilir. Yine VUK'un değerleme hükümlerine aykırılıktan kaynaklanan giderler ile bazı özel kanunlarda gider olarak

kabul edilemeyeceği belirtilen ödeme ve harcamalar vergi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacaktır.

Vergi kanunları açısından KKEG olarak kabul edilen ödemeler, muhasebe kayıtlarına gider olarak kaydedilse bile vergi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınmaz. Dolayısıyla söz konusu KKEG'lerin Gelir ya da Kurumlar Vergisi matrahına eklenmesi gerekmektedir. Ancak, söz konusu ödemelere ilişkin muhasebe kayıtları vergi kanunları da dikkate alınarak tutulmuşsa, diğer bir ifade ile yapılan ödemeler muhasebe kayıtlarına gider olarak yansıtılmamışsa, söz konusu ödemeler nedeniyle vergisel bir kayıp ortaya çıkmayacağından herhangi bir düzeltme işlemi de yapılmayacaktır.

Mali kar - ticari kar farklılığına neden olan bir diğer unsur, muhasebe açısından gelir olarak dikkate alınan ancak vergi kanunları uyarınca verginin konusuna girmeyen ya da vergiden istisna tutulan gelirlerdir. Vergi kanunları farklı gerekçelerle, mükelleflerin elde etmiş olduğu gelirin bir kısmını veya tamamını vergi dışı bırakabilmektedir. Bu durumda, muhasebe sistemi uygulama genel tebliğlerince hesaplanan ticari kardan, vergi dışı bırakılan gelir çıkarılmak suretiyle mali kara ulaşılır.

Ticari-mali kar farklılığına neden olan belli başlı bazı işlemler aşağıda açıklanmıştır. Özellikle kanunen kabul edilmeyen gider örnekleri farklı varyasyonlarla çoğaltılabileceği için, kanunda tahdidi olarak sayılan durumlarla beraber meselenin mantığını vermesi açısından belirli bazı örnek olaylarla iktifa edilecektir.

2.1. GİDERLER

2.1.1. Gider, Harcama ve Maliyet Kavramları

Uygulamada gider, maliyet ve harcama kavramları zaman zaman birbirine karıştırılabilmektedir. Bu nedenle bu kavramlar ile bunlar arasındaki farkların açıklanması gerekmektedir.

2.1.1.1. Maliyet

Maliyet kavramı işletmecilikte çok çeşitli şekillerde ele alınarak farklı şekillerde tanımlanmıştır. " Bir varlığı edinmek için yapılan harcamalar toplamı13" bu tanımlardan biridir. Ayrıca 213 sayılı Vergi Usul Kanununun değerleme bölümünde "maliyet bedeli", bir değerleme ölçüsü olarak zikredilmiştir. Yine mezkur kanunda maliyet bedeli " iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder." şeklinde tanımlanmıştır. Kanunun sonraki maddelerinde ise gayrimenkullerin, gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatının, tesisat ve makinaların, gemiler ve diğer taşıtların, gayri maddi hakların, demirbaş eşyanın, emtianın, hayvanların maliyet bedeli ile değerleneceği hüküm belirtilmiştir.[14]

2.1.1.2. Gider

Türk Dil Kurumu sözlüğünde gider; "bir iş için harcanan paranın bütünü, masraf" şeklinde tanımlanmıştır.

Literatürde gider kavramına çeşitli tanımlamalar getirilmiştir. Bunlardan biri " İşletmenin öz sermayesinde bir azalış meydana getiren her türlü çıkıştır.[15]"şeklindedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu noktai nazarından yapılan bir harcamanın maliyet veya gider niteliğinde olup olmadığı vergi matrahının hesaplanması açısından oldukça önemlidir. Çünkü yapılan harcamaların bir kısmı mezkur kanuna göre doğrudan gider yazılmayarak varlığın maliyetine eklenir ve daha sonra toplam maliyet üzerinden amortisman ayrılmak suretiyle giderleştirilirken, bazı harcamalar ise doğrudan gider yazılabilecektir. Bu kapsamda yapılan giderleri iki bölümde incelemek mümkündür.

---

[13] Yalçın, **Ticari Kazanç, Kurum Kazancı ve Serbest Meslek Kazancının Tespitinde Giderler,** s.80

[14] 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 261. mad.

[15] Yalçın, **Ticari Kazanç, Kurum Kazancı ve Serbest Meslek Kazancının Tespitinde Giderler,** s.80

2.1.1.2.1. Maliyet Bedelinin Bir Parçası Olan Giderler

Maliyetin bir paçası olan giderleri de kendi içerisinde iki bölüme ayırmak mümkündür.

Genel İmalat Giderleri: Vergi Usul Kanununun 275. maddesine göre imal edilen emtianın maliyet bedeline aşağıdaki unsurlar girer;

1. Mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve ham maddelerin bedeli;

2. Mamule isabet eden işçilik;

3. Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse;

4. Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse; (Bu hissenin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir.)

5. Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli.

Özel Giderler: Vergi Usul Kanununun 262 ve 270. maddelerine göre gayrimenkuller ve gayri menkuller gibi değerlenen gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatları, tesisat ve makineler, gemiler ve diğer taşıtlar ile gayrımaddi hakların satın alma bedelleri, imal ve inşa giderleri, nakliye vb. mezkur kanunda sayılan harcama kalemlerine ilişkin yapılan harcamalar malın maliyetine eklenmek suretiyle aktifleştirilir ve daha sonra söz konusu harcamalar aktif varlık üzerinden amortisman ayrılarak giderleştirilir.

2.1.1.2.2. Direkt Olarak İndirim Konusu Yapılan Giderler

Bu giderler genel mahiyette olan giderlerdir. Bu giderler bulundukları yılda doğrudan gider yazılırlar. Bahse konu giderlerin neler olduğu 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40. maddesinde açıklanmıştır.[16]

[16] Yalçın, **Ticari Kazanç, Kurum Kazancı ve Serbest Meslek Kazancının Tespitinde Giderler,** s.80

2.1.1.3. Harcama

Harcama çeşitli kaynaklarda farklı şekillerde tanımlanmıştır:

" İhtiyaçların karşılanması amacı ile faaliyette bulunan her ekonomik birimin para ve her türlü ödeme araçlarının kasadan veya işletme varlığından çıkması"[17]

" Para, ayın, borçlanma, alacaktan vazgeçme, hizmet ifa etme ve diğer şekillerde para ile ifade edilebilen menfaat sağlamak suretiyle bir mal ve hizmetin iktisap edilmesi"[18]

Yapılan tanımlardan anlaşılacağı üzere harcama kavramı, gider ve maliyet kavramlarından daha kapsamlıdır.

2.1.2. Gelir Kanunları Açısından İndirimi Kabul Edilmeyen Ödemeler

Yukarıda değinildiği üzere, ticari - mali kar farklılığına neden olan unsurlardan biri kanunen kabul edilmeyen giderdir. Bu kapsamdaki harcamalar her ne kadar ticari karın tespitinde gider olarak kabul edilip kar buna göre hesaplansa da, yapılan işlem vergisel açıdan doğru değildir. Bu yönüyle vergi kanunlarına aykırı olarak gider yazılan ödemeler vergi matrahının aşınmasına neden olmaktadır. Gerek ticari kazanç elde eden gelir vergisi mükellefleri, gerekse kurumlar vergisi mükellefleri için safi kazancın tespitinde indirim konusu yapılamayan bu ödemeler vergi uygulamalarında "kanunen kabul edilemeyen gider (KKEG)" olarak adlandırılmaktadır.

Gelir ve Kurumlar Vergisinin matrahlarının tespiti açısından kanunen kabul edilmeyen giderlerin mükelleflerce nasıl muhasebeleştirildiği önem arz etmektedir. Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarınca vergi matrahından indirimi kabul edilmeyen ödemeler; kurumlar vergisi mükellefleri tarafından indirim konusu yapılması durumunda beyannamede ilgili satıra ilave edilerek; gelir vergisi mükellefleri tarafından indirim konusu yapılması halinde ise 4 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ekinde yer alan "*Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Mükelleflere Ait Ticari Kardan Mali Kara Ulaşmak İçim Yapılan Hesaplamayı*

[17] Münir BELLEK, **Kanunen Kabul Edilen-Edilmeyen Gider Ayırımı**, Mükellefin Dergisi, Sayı:41 s.61

[18] Murat URGAN, **Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarındaki Gider Anlayışı ve Zarar**

Gösteren Bildirim" marifeti ile kazanca ilave edilerek düzeltme yapılır. Ancak, seçilen muhasebe yöntemi gereğince KKEG ödemeleri kayıtlara intikal ettirilmemişse vergi matrahında azalma meydana gelmeyeceğinden KKEG olarak adlandırılan ödemelerin tekrar matraha ilave edilmesine gerek bulunmamaktadır.

GVK'nın 40. maddesinde, safi kazancın tespitinde indirilebilecek giderler sıralı halde zikredilmiştir. Anılan bu madde uyarınca ticari kazancın tespitinde, yapılan ödemelerin indirim konusu yapılabilmesi için iki temel kriter öne çıkmaktadır. Bunlar:

1- GVK 40/1'de belirtildiği üzere söz konusu giderlerin ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olması ile

2- Bu giderlerin VUK hükümlerine göre belgelendirilmesidir.

Bu minvalde, söz konusu kriterleri sağlayan ödemeler safi ticari kazancın tespitinde gider olarak kabul edilebilir. Verilen bu iki kriterin mefhumu muhalifinden hareketle safi ticari kazancın tespitinde hangi ödemelerin gider olarak dikkate alınamayacağı tespit edilebilir. Yani, safi ticari kazancın tespitinde, ticari kazancın elde edilmesi, idamesi ile ilgili olmayan ve VUK hükümlerine göre belgelendirilemeyen giderlerin indirimi kabul edilmez. Genel çerçeve bu olmakla beraber gelir vergisi kanunu ve kurumlar vergisi kanunlarında kanunen kabul edilmeyen giderlerin neler olduğu bentler halinde sayılmıştır.[19]

Gelir vergisinde safi kurum kazancından indirilebilecek giderler kurumlar vergisi mükelleflerince de indirim konusu yapılabilecek olup, buna ek olarak kurumlar vergisi mükellefleri Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinde yer alan giderleri de indirim konusu yapabileceklerdir. Öte yandan, Ticari kazanç elde eden gelir vergisi mükellefleri açısından indirimi kabul edilmeyen ödemeler 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinde düzenlenmişken, kurumlar vergisi mükellefleri açısından indirimi kabul edilmeyen ödemeler 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinde düzenlenmiştir.

[19] Cumhur İnan BİLEN "Vergi Uygulamasında Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler ve Mali Karın Tespiti", **Vergi Dünyası**, Sayı 376, s.13

2.1.2.1. Gelir Vergisi Kanunu Açısından İndirimi Kabul Edilmeyen Ödemeler

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesine göre, safi ticari kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler tahdidi olarak sayılmıştır. Bu giderlerden bir kısmı aşağıda açıklanmıştır.[20]

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

Gelir Vergisi Kanunun 41/1. maddesine göre işletme sahibi ile eş ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen alınan sair değerlerin gelir vergisi kanununda safi kazancın tespitinde gider olarak indirilmesi olanaklı değildir. Bu husus şahsilik ilkesinin bir sonucu olarak işletme sahipleri ile işletme tüzel kişiliğinin ayrı mal varlıklarına sahip olmasının bir sonucudur.

İşletme sahibinin kendisi, eşi ya da çocuklarınca işletmeden para ya da sair değer çekilmesi halinde bunlar vergi matrahına ilave olunur. Mezkur kanun maddesinin parantez içi hükmüne göre alınan değerler emsal bedeli ile değerlenerek teşebbüs sahibinin çektiklerine eklenir.

Emsal bedel ile değerlemenin nasıl yapılacağı ise Vergi Usul Kanununda açıklanmıştır.[21]

Örnek: (A) Kolektif şirketi işletmesi, her türlü gıda ve ihtiyaç maddeleri ticaretiyle iştigal etmektedir. Şirket ortaklarından Bay (O)'nun eşi Bayan (B), işletmede satışı yapılan bazı ürünleri tüketilmek üzere evine götürmüştür.

İşletmeden çekilen ticari malların alış bedeli 100,00 TL emsal satış bedelinin 150,00 TL'dir. (KDV oranı %8 olarak dikkate alınacaktır.). (A) Kolektif şirketinin söz konusu olaya ilişkin yapmış olduğu muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

[20] 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu 41. mad.
[21] 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 267. mad.

/

689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar Hs	108,00	
153 Ticari Mallar Hs		100,00
391- Hesaplanan KDV Hs		8,00

Mezkur kanun hükmünden de anlaşılacağı üzere işletme sahibinin eşi tarafından işletmeden alınan sair değerlerin indirimi kabul edilmez. Dolayısıyla işletme kayıtlarında gider olarak yansıtılan 100,00 TL'lik mal bedeli KKEG olarak değerlendirilip vergi matrahına eklenecektir. KDV Kanunu 30/1-d ve 58. maddelerine göre kanunen kabul edilmeyen gider dolayısıyla ödenen KDV gider kabul edilmez. Dolayısıyla 8,00 TL tutarındaki KDV gider KKEG olarak kabul edilerek matraha eklenecektir.

Şirketin işletmeden yapılan çekiş dolayısıyla yapması gereken muhasebe kaydı şu şekilde olmalıydı. (Şirketin sürekli envanter stok hareketlerini izleme yöntemine göre kayıt yaptığı farzedilmiştir.):

,

131 Ortaklardan Alacaklar Hs	177,00	
600 Yurtiçi Satışlar Hs		150,00
391 Hesaplanan KDV Hs		27,00

,

621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti Hs	100,00	
153 Ticari Mallar Hs		100,00

Sonuç olarak Gelir Vergisi açısından 108,00 + 150,00 – 100,00 = 158,00 TL matrah farkı ortaya çıkmaktadır.

Kanunda işletmeden çekilen bütün değerlerin emsal bedel ile değerlenerek öz sermaye farkına eklenmesi öngörülmekte ise de, örf ve teamüller ile bazı yargı kararlarına göre işin gereği kabul edilen, işletmenin faaliyet konusu ve büyüklüğü ile orantılı olan yararlanmalar işletmeden çekiş olarak kabul edilmemektedir. Mükellefin, mükellef eşi ile çalışan çocuklarının işyerinde yedikleri yemekler bu duruma örnek gösterilebilir.[22]

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

Gelir vergisi kanunu uyarınca personele hizmet karşılığı olarak ödenen ücret, ikramiye, tazminat ve benzeri ödemeler safi ticari kazancın hesabında indirim konusu yapılabilir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 42/1-2. maddesi ile işletme sahibinin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına yapılan bu mahiyetteki ödemelerin indirim konusu yapılmasına müsaade edilmemiştir. Bu düzenlemedeki temel amaç, işletme sahiplerinin söz konusu kişilere ücret ödemediği halde ödenmiş gibi göstererek bazı değerlerin muvazaalı bir şekilde işletme dışına çıkarılmasının önlenmesidir. Kanun koyucu bu yolla vergi kaybının önüne geçmek istemiştir.

Ayrıca kanun yer alan " küçük çocuklar " lafzı önem arz etmektedir. Zira bu ifadenin mefhumu muhalifinden küçük çocuklar dışındaki evlatlara hizmetlerinin karşılığı olarak ödenen ücretlerin safi ticari kazancım tespitinde gider kabul edilebileceği anlaşılmaktadır. "Küçük çocuk" tabirinden ne anlaşılması gerektiği Gelir Vergisi Kanunun 32. maddesinde açıklanmıştır.

[22] Bilen, Vergi Uygulamasında Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler ve Mali Karın Tespiti, s.14

Örnek: (X) Kolektif şirketi işletmesi, her türlü gıda ve ihtiyaç maddeleri ticaretiyle iştigal etmektedir. 10.03.2016 tarihinde, şirket ortaklarından Bay (A)'nın, işletmede çalışan 16 yaşındaki oğlu Bay (M)'ye brüt 1.647,00 TL ücret ödenmiştir.

Bay (A)'ya yapılan ücret ödemesinin muhasebe kaydı şu şekildedir.

,

770 Genel Yönetim Gideri Hs - Brüt Ücret: 1.647,00 - SGK İşveren Payı: 370,00	2.017,00	
136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hs - Asgari Geçim İndirimi	123,00	
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hs - Gelir Vergisi: 210,00 - Damga Vergisi: 10,00		220,00
361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Prim. Hs - SGK İşçi Payı:247,00 - SGK İşveren Payı: 370,00		617,00
335 Personele Borçlar Hs		1.300,00

,

900 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Hs - Brüt Ücret: 1.647,00 - SGK İşveren Payı: 370,00	2.017,00	
901 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Kar. Hs		2.017,00

Bay (M) vergi mevzuatına göre küçük çocuk sayıldığından, kendisine yapılan ücret ödemesi ile ödenmeyen SGK işveren payı işletme tarafından indirilemeyecektir. Zira Sosyal Güvenlik Kurumu'na ödenmeyen primler, gelir vergisi ve kurumlar vergisi uygulamalarında gider olarak kabul edilemez.[23] Ayrıca Gelir Vergisi Kanununun 40.

[23] 5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu 88. mad.

madde lafzından SGK işveren payının, primlerin tahakkuk ettiği yıla bakılmaksızın ödendiği dönemde gider olarak dikkate alınabileceği anlaşılmaktadır.

Eğer, şirket ortağı Bay (A)'nın oğlu Bay (M) küçük çocuk değil, örneğin 20 yaşında olsaydı, yalnızca ödenmeyen SGK işveren payı prim tutarı olan 370,00 TL KKEG olarak dikkate alınacak, brüt ücret tutarı gider olarak kabul edilerek indirim konusu yapılabilecekti.

2.1.2.1.3. Teşebbüs Sahibinin, Eşinin ve Küçük Çocuklarının İşletmede Alacakları Üzerinden Yürütülecek Faizler

Kanun koyucu, GVK'nın 41/1-4 maddesi ile teşebbüs sahibinin, eşinin ve küçük çocuklarının işletmede cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizlerin safi ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılmasına izin vermemiştir. Bu bentte yer alan faiz ödemelerinin KKEG olarak kabul edilmesinin amacı yine verginin aşındırılmasını önlemeye yöneliktir.

İşletme sahibinin kendisi, eşi veya küçük çocukları tarafından işletmeye yabancı para cinsinden borç vermesi durumunda meydana gelen kur farkının gider olarak kabul edilip edilmeyeceğine ilişkin olarak Danıştay Vergi Dava Daireleri'nin vermiş olduğu bir kararda;[24] "…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." denilerek, kur farkının da faiz gibi gider yazılmasının doğru olmayacağına hükmetmiştir.

Kanaatimizce Danıştay'ın vermiş olduğu bu karar vergi kanunlarının ruhuna uygundur. Zira vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade ederler.

Örnek: (X) şahıs işletmesi, işletme sahibinin eşi olan Bay (A) tarafından verilen 100.000,00 TL tutarındaki yabancı para cinsinden borç ile bu borca ilişkin

[24] Danıştay Vergi Dava Daireleri, 18.11.2005, 2005/121 Esas numaralı ve 2005/272 Karar

10.000,00 TL faizi nakden ödemiştir. İşletme, ödenen faizi yasal defterlerine gider olarak kaydetmiştir.

336 Diğer Çeşitli Borçlar Hs		100.000,00	
780 Finansman Gideri Hs		10.000,00	
	100 Kasa Hs		110.000,00

900 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Hs		10.000,00	
	901 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Kar. Hs		10.000,00

Söz konusu borç, işletme sahibinin kendisi, eşi ve küçük çocukları dışındakilerden alınmış olsaydı yapılan işlemler vergisel açıdan doğru olacaktı. Ancak verilen örnekte, gider kaydedilen faiz, işletme sahibinin eşine verilen borçtan kaynaklandığı için gider olarak kabul edilmesi doğru değildir. Bu yüzden 10.000,00 TL'nin KKEG olarak değerlendirilerek vergi matrahına eklenmesi gerekmektedir.

2.1.2.1.4. Her Türlü Para Cezaları ve Vergi Cezaları İle Teşebbüs Sahibinin Suçlarından Doğan Tazminatlar

Gelir Vergisi Kanunun 41/1-6. maddesinde akitler ceza şartı olarak derpiş edilen tazminatlar hariç, her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatların safi ticari kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmeyeceği belirtilmiştir. Bu kapsamda sözleşmelerde ceza şartı olarak belirlenen tazminatlar, cezai mahiyette tazminat olarak sayılmadığından, bu kapsamda ödenen tazminatların giderleştirilmesine izin verilmiştir.

Özel hukuk kurallarına tabi kamu iktisadi teşebbüsleri tarafından verilen elektrik, su, doğalgaz, telefon, internet gibi hizmet bedellerinin geç ödenmesi

nedeniyle abonelik sözleşmelerinde yer alan cezai hükümler gereği ödenen bedeller ceza şartı olarak belirlenen tazminat mahiyetinde olduğundan GVK 40/1-3. maddesine göre ticari kazancın tespitinde gider olarak kabul edilebilecektir.[25]

Yine GVK'nın 90. maddesinde, Gelir Vergisi ile diğer şahsi vergiler ve her ne şekilde olursa olsun vergi cezaları ve para cezaları, Amme Alacaklarının Tahsili Usulü hakkındaki Kanun (AATUHK) hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler Gelir Vergisinin matrahından ve gelir unsurlarından indirilemeyeceği belirtilmiştir. Bu düzenleme Gelir Vergisi Kanunu'nun 41/1-6 maddesinde yer alan ve sadece ticari kazancın tespitine ilişkin olan düzenlemeden daha kapsamlıdır. Zira mezkur kanun hükmü sadece ticari kazanca değil, Gelir Vergisi Kanunun 2. maddesinde yer alan diğer gelir unsurlarına da şamildir.

Örnek 1: (X) İşletmesine 2016 yılında, yapılan vergi incelemesi neticesinde 1.000,00 TL usulsüzlük cezası kesilmiş. İşletme vade tarihinde cezayı ödemiştir.

,

689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar Hs	1.000,00	
100 Kasa Hs		1.000,00

,

900 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Hs	1.000,00	
901 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Kar. Hs		1.000,00

[25] Vergi Müfettişleri Derneği, Beyanname Düzenleme Rehberi, Ankara 2016, s.125

İşletme tarafından ödenen her türlü para cezalarının kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirileceği açıktır. Dolayısıyla İşletmenin ödemiş olduğu 1.000,00 TL beyanname verme esnasında, gelir tablosu üzerinden tespit edilen ticari kara ilave edilecektir.

Örnek 2: İşyerinde meydana gelen iş kazası sonucu yetkili iş mahkemesi, işletmenin %70 oranında kusurlu olduğunu tespit etmiş ve işletmenin kazazedeye 10.000,00 TL tutarında tazminat ödemesine hükmetmiştir.

İşletme tazminatın tamamını ödemiş ve yasal defterlerine gider olarak kaydetmiştir.

,

689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar Hs	10.000,00	
100 Kasa Hs		10.000,00

,

900 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Hs	10.000,00	
901 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Kar. Hs		10.000,00

Mahkeme ilamında işletmenin kazazede işçiye ödenmesine hükmettiği 10.000,00 TL tutarındaki tazminat, işverenin kusur oranına isabet etmektedir. Bu nedenle ödenen tazminatın tamamı KKEG olarak dikkate alınır.

2.1.2.1.5. Bazı Ürünlere Ait İlan ve Reklam Giderleri

GVK mad. 41/1-7 maddesinde yer alan düzenleme uyarınca, 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 olunmamaktadır. Mezkur kanun maddesinin devamında Bakanlar Kurulu bu oranı %100'e kadar arttırma ve sıfıra kadar indirme konusunda yetkilendirilmiştir.

5727 sayılı Tütün Mamullerinin Zararlarının Önlenmesine Dair Kanunda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 4. maddesinde GVK'nın 41/1-7 inci maddesinde belirtilen ilan ve reklam giderlerinin, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacağı hüküm altına alınmıştır.

Bundan dolayı, her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin tamamının, ticari kazancın ve kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacaktır.[26]

Örnek: Tütün ürünleri ticareti yapan (X) işletmesi, tutundurma faaliyetleri kapsamında 150.000,00 TL reklam harcaması yapmış, buna ilişkin olarak 27.000,00 TL de KDV ödemiştir. İşletme söz konusu reklam harcaması dolayısıyla banka kanalıyla yapmış olduğu ödemenin tamamını (150.000,00) ile ödenen Katma Değer Vergisini yasal defterlerine gider olarak kaydetmiştir.

,

760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Hs - Reklam harcaması: 150.000,00 - KDV: 27.000,00	177.000,00	
102 Bankalar Hs		177.000,00

,

900 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Hs	177.000,00	
901 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Kar.		177.000,00

Mezkur kanun hükmüne göre alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderleri ticari kazancın tespitinde indirim konusu

[26] 1 Seri Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, www.gib.gov.tr. (Erişim; 15.12.2017)

yapılamaz. İşletmenin gider olarak kaydettiği reklam giderleri kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmalıdır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30/1-d maddesine göre Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler nedeniyle ödenen KDV indirim konusu yapılamaz. İşletmenin kanunen kabul edilmeyen reklam harcaması dolayısıyla yüklendiği KDV'nin de indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

2.1.2.1.6. Deniz ve Hava Taşıtlarından İşletmenin Esas Faaliyet Konusu İle İlgili Olmayan Giderler Ve Amortismanları

Gelir Vergisi Kanununun 41/1-8. maddesine göre kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz, uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile amortismanlarının ticari kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Deniz ve hava taşıtlarının giderlerinin indirimi ile ilgili detaylı açıklama 180 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılmıştır.

Örnek 1: İnşaat ve restorasyon işi ile uğraşan Bayan (C) işletmesine kayıtlı olan helikopteri için bakım ve oranım hizmeti almış, hizmet karşılığı olarak KDV hariç 7.500,00 TL'yi banka kanalıyla ödemiş ve 770 Genel Yönetim Gideri hesabına gider olarak kaydetmiştir.

,

770 Genel Yönetim Gideri Hs - Bakım maliyeti: 7.500,00 - KDV: 1.350,00	8.850,00	
102 Bankalar Hs		8.850,00

,

900 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Hs	8.850,00	
901 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Kar. Hs		8.8500,00

İnşaat ve restorasyon işi ile uğraşan Bayan (C) işletmesine kayıtlı olan helikoptere ait gider ve amortismanları indirim konusu yapamayacaktır. Çünkü, mükellef Bayan (C)' nin esas faaliyet konusu inşaatçılık ve restorasyon olup, işletmeye kayıtlı helikopterin bu faaliyet ile bir ilgisi bulunmamaktadır.[27]

Şirket, kanunen kabul edilmeyen 7.500,00 TL tutarındaki harcamayı dönem sonunda ticari kara ilave edecektir. Bu gidere ilişkin olarak ödenen 1.350,00 TL'lik KDV ise 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30/d maddesine göre indirimi mümkün değildir.

Örnek 2: (TUR) Dahili Ticaret, İnşaat ve Turizm Kollektif Şirketi, şirket sözleşmesi kapsamına giren işlerden yalnızca dahili ticaret işi ile iştigal etmektedir. İşletmenin envanterine kayıtlı bir yatı bulunmakta, ancak söz konusu yatın kullanılmasını gerektiren yat turizmi ya da taşımacılığı gibi bir faaliyeti bulunmamaktadır. Şirket, aktifine kayıtlı olan yat için 100.000,00 TL amortisman hesaplamış ve yasal defterlerine gider olarak kaydetmiştir.

,

770 Genel Yönetim Giderleri Hs	100.000,00	
257 Birikmiş Amortismanlar Hs		100.000,00

[27] 180 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği, www.gib.gov.tr. (Erişim; 10.01.2018)

,

900 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Hs	100.000,00	
901 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Kar.		100.000,00

İşletme, şirket sözleşmesinde turizm faaliyeti sayılmış olsa da bu faaliyet ile iştigal etmediğinden, bahse konu yata ilişkin giderleri ve amortismanları indirim konusu yapamayacaktır. Ayrıca, söz konusu yatın süreklilik arz etmeyecek şekilde turistlerin gezdirilmesinde kullanılması durumunda dahi, bu durum yatın şirketin esas faaliyeti ile ilgili olduğu anlamına gelmeyecektir.[28]

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

Gelir Vergisi Kanunu'nun 41/1-10 maddesi ile basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminatların ticari kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmeyeceği belirtilmiştir.

Örnek: (A) Elektronik Aletleri Üretim A.Ş. rakip firma olan (D) Elektrik Elektronik Üretim Ltd. Şti.'ye, bir yerel televizyonda reklam yoluyla ürünlerini kötülediği gerekçesiyle dava açmış, ve açılan davada yetkili ve görevli mahkeme (D) Elektrik Elektronik Üretim Ltd. Şti.'nin rakip firmaya 250.000,00 TL maddi tazminat ödemesine hükmetmiştir. Mahkeme kararına istinaden (D) Elektrik Elektronik Üretim Ltd. Şti. tazminat ödemesinde bulunmuş ve yapmış olduğu ödemeyi yasal defterlerine gider olarak kaydetmiştir.

[28] 180 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği, www.gib.gov.tr. (Erişim; 10.01.2018)

,

689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar Hs	250.000,00	
102 Bankalar Hs		250.000,00

,

900 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Hs	250.000,00	
901 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Kar.		250.000,00

(D) Elektrik Elektronik Üretim Ltd. Şti'nin basın yoluyla rakiplerini kötülemek suretiyle işlediği fiil dolayısıyla ödediği maddi tazminat Gelir Vergisi Kanunun 41/1-10 maddesine göre kanunen kabul edilmeyen giderdir.

2.1.2.2. Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından İndirimi Kabul Edilmeyen Ödemeler

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunun 11. maddesinde " Kabul Edilmeyen İndirimler" başlığı altında kurum kazancının tespitinde indirilemeyecek nitelikte olan giderler tahdidi olarak sayılmıştır. Çalışmamızın bu bölümünde kurumlar vergisi kanunun 11. maddesinde düzenlenmiş bulunan kabul edilmeyen indirimler konusu ele alınacaktır.

Kurumlar vergisi açısından safi kurum kazancının hesabında indirim konusu yapılamayacak ödemelerden bazıları aşağıda verilmiştir.[29]

2.1.2.2.1. Öz Sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faizler

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11/1-a maddesine göre ortaklara öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler kurum kazancının hesabında indirim konusu yapılamaz. Bilindiği üzere, kurum ortaklarının işletmeye koydukları sermayenin esas

[29] 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi 11. mad.

getirisi kardır. Dolayısıyla, hisse senedi ihraç primleri, hisse senedi iptal karları, kar yedekleri vb. öz sermaye unsurları üzerinden ödenen ya da hesaplanan faizler kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınır.

Örnek: (X) A.Ş. 10.01.2016 tarihinde kurulmuştur. Şirket ortakları (A), (B) ve (C) şahısları 100.000,00'er TL sermaye taahhüdünde bulunmuş, bunlardan sadece (A) şahsı 10.10.2016 tarihinde sermaye taahhüdünü yerine getirmiştir. Şirket, 30.10.2016 tarihinde genel kurul kararı ile taahhüt ettiği sermayeyi ödeyen (A) şahsına, sermayenin %10'u oranında faiz ödenmesine karar vermiş ve söz konusu faiz aynı tarihte yasal defterlere gider olarak kaydedilmiştir.

10/01/2016

501 Sermaye Taahhütleri Hs - (A) şahsı: 100.000,00 - (B) şahsı: 100.000,00 - (C) şahsı: 100.000,00	300.000,00	
500 Sermaye Hs		300.000,00

10/10/2016

100 Kasa Hs	100.000,00	
501 Sermaye Taahhütleri Hs - (A) şahsı		100.000,00

30/10/2016

780 Finansman Giderleri Hs - 100.000,00 x % 10 = 10.000,00	10.000,00	
331 Ortaklara Borçlar Hs		10.000,00

900 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Hs	10.000,00	
901 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Kar. Hs		10.000,00

Kurumlar Vergisi Kanunun 11/1-a maddesine göre ortaklara öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamaz. (X) A.Ş.'nin şirket ortağı (A) şahsına, şirkete koyduğu sermaye üzerinden ödediği faiz kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamaz. Bundan dolayı mükellef kurumun gider yazdığı 10.000,00 TL tutarındaki faiz KKEG olarak dikkate alınmalıdır.

2.1.2.2.2. Örtülü Sermaye Üzerinden Ödenen Faiz, Kur Farkları ve Benzeri Giderler

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11/1-b maddesinde örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin kurum kazancının hesabında gider olarak dikkate alınamayacağı hüküm altına alınmıştır.

KVK'nın 12. maddesinde ise "Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin(dönem başı öz sermaye) üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır." denilmek suretiyle örtülü sermaye tanımlanmıştır. Mezkur maddenin devamında, ortağın doğrudan veya dolaylı olarak en az % 10 oranında ortağı olduğu ya da en az bu oranda oy veya kâr payı hakkına sahip olduğu bir kurumu ya da doğrudan veya dolaylı olarak, ortağın veya ortakla ilişkili bu kurumun sermayesinin, oy veya kâr payı hakkına sahip hisselerinin en az % 10'unu elinde bulunduran bir gerçek kişi veya kurum ortakla ilişkili kişi sayılacağı belirtilmiştir.

Yine aynı kanun maddesinde ana faaliyet konusuna uygun olarak faaliyette bulunan ve ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan banka veya benzeri kredi

kurumlarından yapılan borçlanmalar % 50 oranında göz önünde bulundurulacağı belirtilmiştir.

Örnek: (Y) Kurumunun 2016 takvim yılına ait hesap dönemi başındaki öz sermayesi 100.000,00 TL olup, söz konusu hesap döneminde temin ederek işletmede kullandığı borçlar aşağıda verilmiştir. Söz konusu borçlar 10.02.2016 tarihinde alınmış olup, faiz ve kur farkı giderleri ile birlikte 31.12.2016 tarihinde ödenmiştir.

Borç Alınan Kişi	**Borç Miktarı**	**Faiz**	**Kur Farkı**
Ortakla İlişkili Kişi (A Şahsı)	100.000,00 TL	10.000,00 TL	0,00
Ortak (C A.Ş.)	150.000,00 TL	15.000,00 TL	2.000,00 TL
Ortak (D Bankası)	1.000.000,00 TL	50.000,00 TL	10.000,00 TL

Mükellef kurum ortak ve ortakla ilişkili kişilerden aldığı borçlar dolayısıyla ödemiş olduğu faiz ve kur farkını kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate almış ve yasal defterlerine aşağıdaki şekilde kaydetmiştir.

,

780 Finansman Gideri Hs - Ortak (A Şahsı): 10.000 - Ortak (C A.Ş.): 15.000 - Ortak (D Bankası): 50.000	75.000,00	
656 Kambiyo Zararları Hs - Ortak (C): 2.000 - Ortak (D Bankası): 10.000	12.000,00	
102 Bankalar Hs		87.000,00

900 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Hs - Faiz: 45.000,00 - Kur Farkı: 4.200,00	49.200,00	
901 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Kar. Hs - Faiz: 45.000,00 - Kur Farkı: 4.200,00		49.200,00

Kurumun ortak ya da ortakla ilişkili kişi sayılan banka veya benzeri kredi kurumlarından yapılan borçlanmalarda borcun % 50'si örtülü sermaye hesabında dikkate alınacağından ortak (D) Bankasından alınan 1.000.000,00 TL borcun yarısı olan 500.000,00 TL örtülü sermayenin hesabında toplama dahil edilecektir. Diğer ortak ve ortakla ilişkili kişilerden alınan borçlarda ise alınan borcun tamamı toplamda dikkate alınır.

Örtülü sermayenin tespitinde dikkate alınacak toplam borçlanma tutarı;

= 100.000,00 + 150.000,00 + 500.000,00

= 750.000,00 TL olacaktır.

Kurumun hesap dönemi başındaki öz sermayesi 100.000,00 TL olduğundan, bu tutarın üç katını aşan borç miktarı (300.000,00 TL) örtülü sermaye olarak dikkate alınacaktır. Örtülü sermaye sayılacak borç miktarı;

= Toplam Borç – Dönem Başı Öz Sermaye (3 katı)

= [(100.000,00 + 150.000,00 + (1.000.000,00 / 2) – 300.000,00)]

= 450.000,00 TL olacaktır.

Ortak/Ortak İle İlişkili Kişi	Örtülü Sermayeye İsabet Eden Borç	Örtülü Sermayeye İsabet Eden Faiz	Örtülü Sermayeye İsabet Eden Kur Farkı
Ortakla İlişkili Kişi (A Şahsı)	(100/750)x450.000 = 60.000,00 TL	(60.000/100.000)x10.000 =6.000,00 TL	0,00
Ortak(C A.Ş.)	(150/750)x450.000 = 90.000,00 TL	(90.000/150.000)x15.000 =9.000,00 TL	(90.000/150.000)x2.000 =1.200,00 TL
Ortak(D Bankası)	(500/750)x450.000 = 300.000,00 TL	(300.000/500.000)x50.000 =30.000,00 TL	(300.000/500.000)x5.000 =3.000,00 TL
Toplam	**450.000,00 TL**	**45.000,00 TL**	**4.200,00 TL**

(Y) Kurumunun ortak ve ortakla ilişkili kişilerden aldığı borcun örtülü sermaye sayılan kısmına tekabül eden 45.000,00 TL faiz ve 4.200,00 TL kur farkı kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamayacaktır.

Kısaca, Kurumun ortak ve ortakla ilişkili kişilerden aldığı borcun örtülü sermaye sayılan kısmına tekabül eden faiz ve kur farkı gideri toplamı olan 49.200,00 TL kurum kazancının tespitinde KKEG olarak değerlendirilecektir.

2.1.2.2.3. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Olarak Dağıtılan Kazançlar

KVK'nın 11/1-c maddesine göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar kurum kazancının hesabında gider olarak kabul edilemez.

Kurumlar Vergisi Kanununun 13. maddesi mucibince, kurumların, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmaları halinde, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış kabul edilecektir.[30]

Örnek: Tam mükellef (A) Ltd. Şti., iştiraki konumunda bulunan (M) A.Ş.'ye emsal fiyatı 80.000 TL olan bir malı 40.000 TL'ye satmıştır. (M) A.Ş. 40.000 TL'nin

[30] 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, www.gib.gov.tr. (Erişim; 15.01.2018)

tamamını giderlerine yansıtmıştır. Söz konusu işletmelerin 2016 yılı beyanname bilgileri aşağıdaki gibidir.

	(A) Ltd. Şti	(M) A.Ş.	Toplam
Satış Hasılatı	400.000,00	800.000,00	
Giderler	200.000,00	780.000,00	
Ticari Bilanço Karı	200.000,00	20.000,00	
KKEG	30.000,00	10.000,00	
Kurumlar Vergisi Matrahı	230.000,00	30.000,00	260.000,00
Ödenecek Kurumlar Vergisi	46.000,00	6.000,00	**52.000,00**

(A) Ltd. Şti. 2016 yılında ilişkili olmayan kişilere 80.000 TL'ye sattığı malı iştiraki konumundaki (M) A.Ş.'ye 40.000 TL'ye vermiştir. Bu nedenle (A) Ltd. Şti. yapmış olduğu satıştan (M) A.Ş.'ye aradaki fark kadar (80.000-40.000 = 40.000 TL) transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç sağlamıştır. Diğer yandan (A) Ltd. Şti. söz konusu malları ilişkisiz bir müşteriye satmış olsaydı satış hasılatı 40.000 TL artacaktı. (A) Ltd. Şti. söz konusu malları piyasadaki emsal fiyata göre satmış olsaydı (A) Ltd. Şti. ve (M) A.Ş.'nin beyanname bilgileri aşağıdaki gibi olacaktı.

	(A) Ltd. Şti	(M) A.Ş.	Toplam
Satış Hasılatı (a)	400.000,00+**40.000,00**	800.000,00	
Giderler (b)	200.000,00	780.000,00+**40.000,00**	
Ticari Bilanço Karı (c) = (a)-(b)	240.000,00	-20.000,00	
KKEG (d)	30.000,00	10.000,00	
Kurumlar Vergisi Matrahı (e)=(c)+(d)	270.000,00	0,00	270.000,00
Ödenecek Kurumlar Vergisi (f)=(e)*0,20	54.000,00	0,00	**54.000,00**

Mükellef kurumların ilk durumda ödenecek toplam vergi tutarı 52.000,00 TL iken bu tutar mükellef kurumların emsal bedellere uygun olarak ticari muamelede bulunması neticesinde 54.000,00 TL olmuştur. Görüldüğü üzere, (A) Ltd. Şti. ilişkili kişi olan (M) A.Ş.'ye emsal bedelin altında mal satması neticesinde 2.000,00 TL (54.000,00 – 52.000,00) hazine zararı meydana gelmiştir.

2.1.2.2.4. Her Ne Şekilde ve Ne İsimle Olursa Olsun Ayrılan Yedek Akçeler

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11/1-ç maddesinde, her ne şekilde ve ne isimle olursa olsun ayrılan yedek akçelerin Kurum kazancının hesabında gider olarak dikkate alınamayacağı hüküm altına alınmıştır.

İndirimi kabul edilmeyen unsurlar arasında zikredilen yedek akçeler, gider niteliğinde değildir.[31] Yedek akçeler, işletmenin vergi sonrası kalan karın, ortaklara dağıtılmayarak, işletmede tutulmasıdır. Türk Ticaret Kanunu mucibince ayrılan yedek akçelerin ayrılma sebebi, ileride meydana gelebilecek ekonomik sıkıntılara karşı şirketin mali yapısının güçlendirilmesinin yanı sıra şirkete oto finansman sağlanmasıdır.

Örnek: (X) A.Ş. önceki vergilendirme döneminde 1.000.000,00 TL kar elde etmiş ve bu karın 50.000,00 TL'si mevzuatı gereği, 75.00.000,00 TL'si sözleşme gereği, 175.000,00 TL'si yönetim kurulu kararı üzerine yedek akçe olarak ayırmıştır.

(X) A.Ş.'nin yapacağı muhasebe kaydı şu şekilde olacaktır.

	,		
570 Geçmiş Yıl Karları Hs		1.000.000,00	
	540 Yasal Yedekler Hs		50.000,00
	540 Yasal Yedekler Hs		75.000,00
	542 Olağanüstü Yedekler Hs		175.000,00
	331 Ortaklara Borçlar Hs		700.000,00

Yapılan muhasebe kaydında kullanılan hesaplar bilanço hesapları olduğundan ve nedenle gider hesaplarında artış söz konusu olmadığından herhangi bir düzeltme yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

[31] 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, www.gib.gov.tr. (Erişim; 15.01.2018)

Kurumun, mevzuat gereği, sözleşme gereği ve genel kurul kararı üzerine ayırdığı yedek akçelerin gider yazılması mümkün değildir. Söz konusu yedek akçelerin mükellef kurumca gider yazılması durumunda, gider olarak kaydedilen tutarın dönem sonunda beyanname üzerinden "Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler" satırına eklenmek suretiyle matraha ilave edilecektir.

2.1.2.2.5. He Türlü Para Cezaları Vergi Cezaları

KVK'nın 11/1-d maddesinde, her türlü para cezaları, vergi cezaları, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler ile Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ödenen gecikme faizlerinin kurum kazancından indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Örnek 1: İşletme, yapılan vergi incelemesi neticesinde kesilen 1.500,00 TL tutarındaki usulsüzlük cezasını banka kanalıyla ödemiştir.

	,		
689 Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar Hs		1.500,00	
	102 Bankalar		1.500,00

	,		
900 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Hs		1.500,00	
	901 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Kar. Hs		1.500,00

Kurumlar Vergisi Kanunun 11/1-d maddesi uyarınca, mezkur kanuna göre hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü vergi cezaları ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler ile VUK hükümlerine göre ödenen gecikme zamlarının indirimi kabul edilmez. Bu nedenle, işletme tarafından ödenen 1.500,00 TL tutarındaki usulsüzlük cezası kurum kazancında indirim konusu yapılamaz.

Örnek 2: İşletme, 2016 yılında 5.400,00 TL tutarında vergi ziyaı cezasını Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesinden yararlanarak banka kanalıyla ödemiştir. (Mükellef VUK'un 376. Maddesinden ilk defa yararlanmıştır.)

,

689 Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar Hs	2.700,00	
102 Bankalar		2.700,00

,

900 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Hs	2.700,00	
901 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Kar. Hs		2.700,00

VUK'un 376. maddesine göre ikmalen, re'sen ya da idarece tarh edilen vergi ya da vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden arta kalan vergi ziyaı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını mükellef veya vergi sorumlusu ihbarnamelerin tebliği tarihinden itibaren 30 gün içinde ilgili vergi dairesine müracaat ederek vadesinde ya da 6183 sayılı Kanunda sayılan teminatları göstererek vadenin bitmesinden itibaren 3 ay içinde ödeyeceğini bildirirse:

1. Vergi ziyaı cezasında birinci defada 1/2, sonraki kesilenlerde 1/3

2. Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarının 1/2' si

indirilir.

Mükellef, VUK'un 376. maddesinde düzenlenen indirim müessesinden ilk defa yararlandığı için vergi ziyaı cezasının yarısı indirilir. Vergi ziyaı cezasının ödenen kısmı ise GVK'nın 11/1-d maddesine göre safi kurum kazancının hesabında olarak gider kabul edilemez. Vergi ziyaı cezası dolayısıyla ödenen tutar, dönem sonunda beyanname üzerinden matraha eklenecektir.

2.1.2.2.6. Bazı Taşıtlara İlişkin Gider ve Amortismanlar

KVK'nın 11/1-f maddesine göre, 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 kurum tarafından indirilemez, indirilmesi durumunda ise KKEG olarak değerlendirilip matraha eklenmesi gerekir.

Örnek: Faaliyet konusu makine parçası imalatı olan (A) Ltd Şti'nin işletmesine kayıtlı olan tekne için 2016 yılında 10.000,00 TL amortisman ayırmıştır.

,

730 Genel Üretim Gideri Hs	10.000,00	
257 Birikmiş Amortismanlar Hs		10.000,00

,

900 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Hs	10.000,00	
901 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Karş. Hs		10.000,00

(A) Ltd Şti,nin faaliyet konusu tekne işletmeciliği olmadığı için, söz konusu tekne için ayrılan amortismanların indirimi kabul edilmez. Kurum tarafından gider olarak kaydedilen 10.000,00 TL tutarındaki amortisman dönem sonunda Kurumlar Vergisi beyannamesinin KKEG satırına eklenmelidir.

Yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz taşıtları ile uçak, helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile alakalı olmayanların giderleri ve amortismanlarına ilişkin ayrıntılı açıklama Gelir Vergisi Kanununa göre indirimi kabul edilmeyen giderler başlığı altında verildiği için, tekrara düşmemek için bu örnekle iktifa edilecektir.

2.1.2.2.7. Kurumun Kendisinin, Ortaklarının, Yöneticilerinin ve Çalışanlarının Suçlarından Doğan Maddî ve Manevî Zarar Tazminat Giderleri

KVK'nın 11/1-g maddesinde, sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddî ve manevî zarar tazminat giderlerinin gider olarak kabul edilemeyeceği belirtilmiştir.

Benzer bir düzenleme Gelir Vergisi Kanununda mevcuttur. Ancak GVK'nın 41/1-6. Maddesinde yalnızca teşebbüs sahibinin suçları dolayısıyla ortaya çıkan tazminatların indirilemeyeceği belirtilmişken KVK'nın 11/1-g maddesinde kurumun kendisine ek olarak, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan tazminatların da indiriminin kabul edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Örnek: 2016 yılında (A) A.Ş.'nin işyeri sınırları içerisinde meydana gelen iş kazası sonucu yetkili iş mahkemesi, işletmenin %25 oranında kusurlu olduğunu tespit etmiş ve işletmenin kazazedeye 35.000,00 TL tutarında tazminat ödemesine hükmetmiştir. (A) A.Ş. kazazede işçiye ödediği tazminatı yasal defterlerine gider olarak kaydetmiştir.

,

689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar Hs		35.000,00	
	100 Kasa Hs		35.000,00

,

900 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Hs		35.000,00	
	901 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Kar. Hs		35.000,00

Mahkeme ilamı üzerine ödenen tazminat tutarı kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamayacaktır. Dolayısıyla mahkeme ilamı üzerine kazazedeye

ödenen 35.000,00 TL tutarındaki tazminat Kurumlar Vergisinin hesabında gider olarak kaydedildiği için, söz konusu tutarın Kurumlar Vergisi Beyannamesinin "Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler" satırına eklenmesi gerekmektedir. Mahkeme ilamında işletmenin kazazede işçiye ödenmesine hükmettiği 35.000,00 TL tutarındaki tazminat, işverenin kusur oranına isabet etmektedir.

2.1.2.2.8. Basın Yoluyla İşlenen Fiilerden Dolayı Ödenen Tazminatlar

Kurumlar Vergisi Kanunu 11/1-h maddesine göre basın yoluyla işlenen fiillerden ya da radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddî ve manevî zararlardan dolayı ödenen tazminatların gider olarak yazılması durumunda, bu giderler kurum kazancının tespitinde dikkate alınamaz. Benzer bir düzenleme Gelir Vergisi Kanunu 41. maddesinde yapılmıştır. Tezimizin 2.1.2.1.7. Bölümünde, benzer bir düzenleme olan Gelir Vergisi Kanunu 41. maddesindeki düzenlemeye ayrıntılı olarak yer verildiğinden, konu hakkında tekrardan ayrıntılı bir açıklama yapılmayacaktır.

2.1.2.2.9. Bazı Ürünlere Ait İlan ve Reklam Giderleri

KVK mad. 11/1-ı maddesi düzenlemesine göre, her türlü alkol ve alkollü içecekler ile tütün ve tütün mamullerine ilişkin ilan ve reklam giderlerinin %50'si kurum kazancının tespitinde gider olarak indirimi kabul olunmamaktadır. Mezkur kanun maddesinin devamında Bakanlar Kurulu bu oranı %100'e kadar arttırma ve sıfıra kadar indirme konusunda yetkilendirilmiştir.

Benzer bir düzenleme GVK'nın 41/1-7 maddesinde yapılmıştır. GVK'daki düzenlemeye 2.1.2.1.5.bölümünde ayrıntılı olarak yer verildiğinden bu bölümde ayrıntıya girilmeyecektir.

2.1.3. Kabul Edilmeyen Diğer İndirimler

2.1.3.1. Kurumların Yönetim Kurulu Başkan ve Üyelerine Verilen Temettü İkramiyeleri

GVK'nın 75. maddesinde, idare meclisi başkan ve üyelerine ödenen kar payları menkul sermaye iradı kapsamında değerlendirilmiştir. Bu minvalde, bahse konu ödemelerin kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün değildir. Diğer yandan, kurum personeline ödenen temettü ikramiyeleri GVK'nın 61.

maddesinde göre ücret olarak kabul edildiğinden bu ödemeler kurum kazancının tespitinde ücret gideri olarak dikkate alınmalıdır.[32]

2.1.3.2. Kanunen Yasaklanmış Fiiller Dolayısıyla Katlanılan Giderler

Kanunen yasaklanmış fiiller nedeniyle katlanılan giderler ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili giderler niteliğinde olmadığından, söz konusu giderlerin gelir ve kurum kazancından indirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Bu kapsamda, rüşvet TCK'nın 252. maddesine göre suç olduğundan, irtikap ile ilgili her türlü gider, vergiye tabi ticari kazancın hesabında gider olarak kabul edilmeyecektir.[33]

Örnek: (M) Ltd Şti, yurtdışından ithal ettiği yaş sebze, ithalata ilişkin tüm şartları sağlamasına rağmen, gümrükte görevli bir memur, haksız bir şekilde malların gümrükten geçişini geciktirmiş, bunun üzerine şirket temsilcisi istemeyerek memura 5.000,00 TL para vermiş bu şekilde mallar gümrükten geçmiştir. İşletme gümrük memuruna verilen parayı yasal defterlerine gider olarak kaydetmiştir.

,

689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar Hs	5.000,00	
100 Kasa Hs		5.000,00

,

900 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Hs	5.000,00	
901 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Kar. Hs		5.000,00

Görevinin sağladığı nüfuzu kötüye kullanarak kendisine veyahut başkasına yarar sağlanmasına veya bu yolda vaatte bulunulmasına bir kimseyi icbar eden kamu görevlisi, icbar suretiyle irtikap suçunu işlemiş sayılır. Kamu görevlisinin haksız tutum

[32] 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, www.gib.gov.tr. (Erişim; 15.01.2018)
[33] 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, www.gib.gov.tr. (Erişim; 15.01.2018)

ve davranışları karşısında, kişinin haklı bir işinin gereği gibi görülmeyeceği endişesiyle, kendisini mecbur hissederek, kamu görevlisine ya da yönlendireceği başka bir kimseye menfaat sağlaması durumunda, icbarın varlığı kabul edilir.[34]

İthalatçı firmanın malları ithal etmek için tüm şartlara haiz iken, gümrük memurunun haksız tutum ve davranışları karşısında kendisine istemeyerek 5.000,00 TL menfaat sağlaması olayında memur irtikap suçunu işlemiştir. Dolayısıyla kanuna aykırı bir fiilden dolayı ödenen ve gider olarak kaydedilen 5.000,00 TL kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir.

2.1.3.3. SGK'ya Fiilen Ödenmeyen Sigorta Primleri

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun 88/11. maddesinde " Kuruma fiilen ödenmeyen prim tutarları Gelir ve Kurumlar Vergisi uygulamasında gider yazılamaz." hükmü yer almaktadır.

Mezkur kanun maddesi ile GVK'nın 40/1-2. maddesinin parantez içi hükmü ve 174 Seri Nol'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğindeki düzenlemeler ile işçi ücretlerinin gider yazılmasında tahakkuk esasından sapılmış ve Sosyal Güvenlik Kurumu'na fiilen ödenme şartı getirilmiştir.

Örnek: (X) İşletmesi 09.01.2015 tarihinde 5 işçiye brüt 6.367,50 TL ödemiştir. İşletme 1.432,70 TL tutarındaki SGK işveren payı primini, SGK'ya ödemeden yasal defterlerine gider olarak kaydetmiştir.

[34] 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu 250. mad.

/

770 Genel Yönetim Gideri Hs - Brüt Ücret: 6.367,50 - SGK İşveren Payı: 1.432,70	7.800,02	
136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hs	608,25	
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hs - Gelir Vergisi: 811,85 - Damga Vergisi: 48,35		860,20
361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Prim. Hs - SGK İşçi Payı: 955,15 - SG İşveren Payı: 1.432,70		2.387,85
335 Personele Borçlar Hs		5.160,40

,

900 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Hs	1.432,70	
901 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Karş. Hs		1.432,70

Sosyal Güvenlik Kurumu'na ödenmemiş bulunan SGK işveren payı primi, gelir vergisi ve kurumlar vergisi uygulamalarında gider olarak dikkate alınamaz.[35] Söz konusu primler ödendikleri dönemde gider olarak dikkate alınabilecektir.

2.1.3.4. Çalınan Mal

GVK 40/1-1 maddesine göre ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmayan genel giderlerin indirilmesi mümkün değildir. Çalınan malın ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile alakalı olmadığı açıktır. Bu kapsamda çalınan mal maliyet bedelinin gider olarak kabul edilmesi mümkün değildir. Maliye

[35] 5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu 88. mad.

idaresince verilen özelgelerde de çalınan emtia değerinin gider olarak değerlendirilemeyeceği ayrıca belirtilmiştir.[36]

KDV Kanununun 30/1-d maddesine göre kanunen kabul edilmeyen giderler dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisi indirilemez. Yine KDV Kanunu'nun 58. maddesinde "Mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan Katma Değer Vergisi ile mükellefçe indirilebilecek Katma Değer Vergisi Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmez." hükmü yer almaktadır. Dolayısıyla çalınan mal dolayısıyla yüklenilen KDV indirim konusu yapılamayacağı gibi gider olarak da kabul edilemez.

Örnek: Katma Değer Vergisi dahil 59.000,00 TL'ye alınan emtia çalınmıştır. Mükellef kurum mal bedeli ile bu mallara ait KDV'yi yasal defterlerine gider olarak kaydetmiş ve aşağıdaki muhasebe kaydını yapmıştır. Malın takdir komisyonunca belirlenen emsal bedeli 60.000,00 TL'dir. (KDV oranı: %18)

Hırsızlık olayının tutanak ile tevsik edilmesi veya tevsik edilememesi durumlarında farklı uygulamalar ortaya çıkacaktır.

1- Hırsızlık Olayının Polis Tutanağı İle İspat ve Tevsiki:

,

689 Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar Hs	59.000,00	
153 Ticari Mallar Hs		50.000,00
191 İndirilecek KDV Hs		9.000,00

,

900 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider	59.000,00	
901 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Karş		59.000,00

[36] T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 30.12.1999 tarih ve 8.07.0.GEL.O.49/4913-62 sayılı Özelgesi

Hırsızlık olayının polis tutanağı ile tevsiki durumunda çalınan mal bedeli kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilmelidir. Bu mal için ödenen KDV de gider yasal defterlere kaydedildiğinden, KDV Kanunu 30/1-d maddesine göre KKEG'dir.

2- Hırsızlık Olayının Polis Tutanağı Tevsik Edilememesi:

Polis tutanağı yoksa hırsızlık olayı kuşkuludur. Çalındığı iddia edilen emtia işletme sahipleri ya da ortakları tarafından işletmeden çekilerek malların çalındığı öne sürülmüş olması olasılık dahilindedir. Bu nedenle hırsızlık olayının mükellefçe tevsik edilememesi durumunda yapılacak muhasebe kaydı şu şekilde olmalıdır;

,

131 Ortaklardan Alacaklar Hs	59.000,00	
600 Yurtiçi Satışlar Hs		60.000,00
391 Hesaplanan KDV Hs		10.800,00

,

621 Satılan Ticari Malın Maliyeti Hs	50.000,00	
153 Ticari Mallar Hs		50.000,00

2.1.3.5. Anormal Fireler

Vergi Kanunlarımızda fire konusunda arızi bir düzenleme ya da tanım bulunmamaktadır. Ancak Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ilişkin hükümlerinden yola çıkarak stoklarda meydana gelen kuruma, dökülme, bozulma vb. sebeplerle

miktar ve değer azalmaları şeklinde tanımlamak mümkündür.[37] Fireleri ikiye ayırmak mümkündür;

Normal Fireler, bir malda, üretim sürecinde veya tüketiciye ulaşana kadar kendi doğal mecrası içinde meydana gelen iktisadi ve teknik icaplara uygun makul oranlardaki fiziksel kayıplardır. Normal fireler iktisadi ve teknik icaplara uygun olduğundan maliyet unsuru olarak dikkate alınabilecektir.

Anormal Fireler, bir malda, üretim sürecinde veya tüketiciye ulaşana kadar geçirdiği süreçte uğradığı iktisadi ve teknik icaplara uymayan fiziksel kayıplardır. Anormal firelerde ortaya çıkan değer kaybının gider olarak kabul edilmesi için VUK'a göre emsal bedelinin takdir komisyonunca belirlenmesi gerekir, aksi halde gider yazılan emsal bedel KKEG olarak dikkate alınacaktır. [38]

Örnek: (A) A.Ş. Süt ürünleri alım satımı ile iştigal etmektedir. Şirketin alım satımını yaptığı tulum peynire ait veriler şu şekildedir;

Dönem başı stok	10.000 kg
Dönem içi alış	50.000 kg
Dönem içi satış	30.000 kg
Dönem sonu stok	15.000 kg
Ticaret odasınca tespit edilen makul fire oranı	%10
Birim (kg) alış maliyeti	20,00 TL
Birim (kg) emsal satış fiyatı	25,00 TL
KDV oranı	% 8

Ticaret odasından alınan fire oranına tekabül eden kısım gider olarak kabul edilecek, ancak takdir komisyonu kararı olmadığından normal fire oranını aşan peynir için yapılan giderler KKEG olarak dikkate alınacaktır. Anormal firelere tekabül eden peynirin mükellef kurum tarafından kayıt dışı satılma ihtimalinden bahisle aşağıdaki muhasebe kaydı yapılır.

[37] Ali Demirel, "Vergi Mevzuatında Fireler", **Vergi Gündem**, 2011, www.vergidegundem.com, (Erişim Tarihi; 20.01.2018)

[38] Suat Sarıgül, **Vergisel Yönleriyle Genel Muhasebe**, Vergi Müfettişleri Derneği Yayını, Ankara 2016. s.204

Tulum peynir	**Adet**
Dönem başı stok	10.000 kg
Dönem içi alış	50.000 kg
Toplam	**60.000 kg**
Dönem sonu stok	15.000 kg
Satılabilir peynir miktarı	**45.000 kg**
Normal fire (%10)	4.500 kg
Anormal fire	**10.500 kg**
Toplam fire	**15.000 kg**

Dönem Başı Stok + Dönem İçi Alış = Dönem İçi Satış + Normal Fire + Dönem Sonu Stok + Anormal Fire

10.000 kg + 50.000 kg = 30.000 kg + 4.500 kg + 15.000 kg + Anormal Fire

Anormal Fire: 10.500 kg

,

XXXXX		885.000,00	
	600 Yurtiçi Satışlar Hs - Satılan Mal: 30.000 kg x 25: 750.000,00		750.000,00
	391 Hesaplanan KDV Hs		135.000,00

,

621 Satılan Ticari Malların Maliyeti Hs - Satılan Malın Maliyeti: 30.000 x 20 = 600.000,00 - Normal Fire: 4.500 x 20 = 90.000,00		690.000,00	
	153 Ticari Mal Hs		690.000,00

,

689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar Hs	247.800,00	
153 Ticari Mallar Hs - Anormal Fire: 10.500 x 20 = 210.000,00		210.000,00
391 Hesaplanan KDV Hs		37.800,00

,

900 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Hs	247.800,00	
901 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Kar.		247.800,00

İşletmenin takdir komisyonu kararı olmadan anormal fireleri gider olarak kaydettiği varsayılmıştır.

2.1.3.6. Özel İletişim Vergisi

Özel İletişim Vergisi, 6802 Gider Vergileri Kanunu'nda düzenlenmiştir. Mezkur kanunda bu verginin, KDV matrahına dahil edilmeyeceği, Gelir ve Kurumlar Vergisi uygulamasında gider olarak kabul edilmeyeceği ve hiçbir vergiden mahsup edilemeyeceği belirtilmiştir.[39]

Örnek: (Y) A.Ş. pazarlama departmanında kullanılan telefon ve internet hizmetleri için 6.000,00 TL harcama yapmış olup, söz konusu harcamanın 1.300,00 TL'si Özel İletişim Vergisine ilişkindir. Mükellef kurum yaptığı harcamaların tümünü pazarlama gideri olarak yasal defterlerine kaydetmiştir.

[39] 6802 Sayılı Kanun 39. mad.

,

760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Gideri Hs	6.000,00	
102 Bankalar Hs		6.000,00

,

900 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Hs	1.300,00	
901 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Kar. Hs		1.300,00

Mezkur kanun hükmüne göre, mükellef kurumun gider olarak kaydettiği ve söz konusu harcamadan özel iletişim vergisine tekabül eden 1.300,00 TL KKEG olup vergi matrahına ilave edilmelidir.

2.1.3.7. Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu

197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nda, mezkur kanunda (I) ve (IV) sayılı tarifelerde yer alan taşıtlardan (Ticari maksatla kullanılan uçak ve helikopterler ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlar hariç alınan vergi ve cezalar ile gecikme zamları gelir ve kurumlar vergilerinin matrahlarının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacağı belirtilmiştir.[40]

Örnek: Faaliyet konusu uçak ve helikopter gibi hava araçlarının kiraya verilmesi ve çeşitli şekillerde işletilmesi olan (A) Hava Ulaşım A.Ş. 2017 yılında envanterine kayıtlı bulunan uçak ve helikopterler için 98.460,00 TL (MTV'si 6.282,00 TL olan bir helikopter şirket ortaklarının işyerine gidip gelmeleri için tahsis edilmiştir.) şirketin yönetim kurulu ortaklarına tahsis edilen binek otomobiller için 1.478,00 TL,

[40] 197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu 14. mad.

yine işletme envanterine kayıtlı kamyonet için 1.408,00 TL motorlu taşıtlar vergisi ödemiş, ödediği vergilerin tamamını yasal defterlere gider olarak kaydetmiştir.

MTV Kanununa göre;

- İşletmenin faaliyet konusu binek otomobillerin kiralanması ya da çeşitli şekillerde işletilmesi olmadığından, gider olarak kaydedilen (I) listedeki binek otomobillere ait MTV, kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamaz.
- (II) sayılı listede yer alan kamyonete ait MTV'nin gider yazılmasında eleştirilecek bir husus bulunmamaktadır.
- Faaliyet konusu uçak ve helikopter gibi hava araçlarının kiraya verilmesi ve çeşitli şekillerde işletilmesi olan (A) Hava Ulaşım A.Ş. ticari maksatla kullanılan uçak ve helikopterler ile taşıt kiralama faaliyeti ile iştigal eden işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlar için ödediği MTV'nin gider yazılması mümkün iken ticari maksatlı kullanılmayan hava araçları için ödenen MTV gider yazılamaz. Dolayısıyla bir helikopter şirket ortaklarının işyerine gidip gelmeleri için tahsis edilmiş olan helikoptere ilişkin ödenmiş olan 6.282,00 TL vergi KKEG'dir.

Dolayısıyla, indirimi kabul edilmeyecek MTV tutarı = 6.282,00 + 1.478,00 = 7.760,00 TL olacaktır.

,

689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar Hs	101.346,00	
102 Bankalar Hs		101.346

,

900 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Hs	7.760,00	
901 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Kar. Hs		7.760,00,00

Sonuç olarak işletme tarafından gider kaydedilen (I) sayılı listede yer alan binek otomobillere ait 1.478,00 TL MTV ile ortakların kullanımına sunulan (IV) sayılı listedeki helikoptere ait 6.282,00 TL, motorlu taşıtlar vergisi KKEG olarak kabul edilecektir. Ödenen diğer vergilerin gider yazılmasında vergisel açıdan tenkit edilecek bir husus bulunmamaktadır.

2.1.3.8. KKEG Dolayısıyla Ödenen KDV

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 58. maddesinde mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan Katma Değer Vergisi ile mükellefçe indirilebilecek Katma Değer Vergisinin, Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilemeyeceği düzenlenmiştir. Mezkur kanun hükmünün mefhumu muhalifinden indirilemeyen Katma Değer Vergisinin Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının hesabında gider olarak değerlendirilebileceği anlaşılmaktadır.

Yine mezkur kanunun 30/1-d maddesinde Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderlere ilişkin ödenen KDV'nin indirilemeyeceği belirtilmiştir.

Dolayısıyla, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler nedeniyle ödenen katma değer vergisi KDV yönünden indirim konusu yapılamayacağı gibi gider olarak da kabul edilemez.

Örnek: işletmenin 2016 yılında KDV dahil 118.000,00 TL ödeyerek aldığı emtia, aynı vergilendirme döneminde su basması sonucu zayi olmuştur. Mükellef kurum takdir komisyonuna başvurmaksızın mal bedeli ile buna ilişkin Katma Değer Vergisinin tamamını gider olarak kaydetmiştir(KDV oranı: %18) İşletmenin muhasebe kaydı şu şekildedir:

157 Diğer Stoklar Hs		100.000	
	153 Ticari Mallar Hs		100.000

,

689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar Hs	118.000	
157 Diğer Stoklar Hs		100.000
191 İndirilecek KDV Hs		18.000

,

900 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Hs	118.000,00	
901 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Kar.		118.000,00

Emsal bedeli "0" olan olarak tespit edilen mallar zayi olan mallardır. Zayi olan bir malın doğrudan gider yazılması mümkündür. Ancak bunun için takdir komisyonu kararı şarttır.[41]

İşletme takdir komisyonu kararı olmaksızın zayi olan mallarını gider yazdığından hem söz konusu malların maliyet bedeli hem de bunlara ilişkin ödenen KDV'nin gider yazılması mümkün değildir. Bu nedenle işletme tarafından gider yazılan 118.000,00 TL'nin KKEG olarak dikkate alınıp dönem sonunda matraha eklenmesi gerekmektedir. İşletme, zayi olan söz konusu mallara ilişkin giderleri KKEG olarak dikkate aldığından hem 1 Seri No'lu Muhasebe Uygulama Genel Tebliğine hem de Kurumlar Vergisi Kanununa uygun kayıt yapmıştır. Dolayısıyla konu ile ilgili eleştirilecek bir husus bulunmamaktadır.

2.1.3.9. Ticari Kazancın Elde Edilmesi ve İdame Ettirilmesi İle İlgili Olmayan Genel Giderler

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40/1-1 maddesinde, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesine dönük yapılan genel giderlerin safi kazancın tespitinde mükelleflerin indirebileceği hüküm altına alınmıştır.

[41] Sarıgül, Vergisel Yönleriyle Genel Muhasebe, s.196

Bu hükmün mefhumu muhalifinden ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmayan genel giderlerin safi ticari kazancın tespitinde dikkate alınamayacağı anlaşılmaktadır. Bahsedildiği üzere Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinde "indirilecek giderler" başlığı altında düzenlenen indirimler hem Gelir hem de Kurumlar Vergisi Kanunu açısından indirilebilecek giderlerdir.

Gelir Vergisi Kanununda genel giderlerin kapsamı hakkında herhangi bir belirleme yapılmamıştır. Ancak kanunun konuluş amacından bu giderlerin özellikleri hakkında aşağıdaki unsurları ön plana çıkarmaktadır.

- Yapılan giderlerle ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi arasında illiyet bağı bulunmalıdır.
- Yapılan giderler karşılığında bir maddi ya da gayrımaddi bir kıymet iktisap edilmemelidir.
- Giderlerin indirimi tüm vergi kanunları açısından kabul edilebilmelidir.
- Yapılan gider maliyet unsuru olmamalıdır.
- Gider hangi hasılat unsuru için yapılıyorsa söz konusu hasılat unsuru vergiden istisna edilmemiş bulunmalıdır.
- Yapılan giderler Vergi Usul Kanununda belirtilen belgelerle tevsik edilmelidir.[42]

Örnek: İşletme, stoklarında yer alan 100 kg bulguru ihtiyaç sahibi mülteci ailelere dağıtmış ve bulguru maliyet bedeli üzerinden yasal defterlerine gider olarak kaydetmiştir.

1 kg bulgurun maliyet bedeli: 1,00 TL

1 kg bulgurun emsal satış fiyatı:1,50 TL

KDV oranı: % 18'dir.

Yapılan yardım, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmadığından ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınamaz. Yine Katma

[42] Sarıgül, Vergisel Yönleriyle Genel Muhasebe, s.565

Değer Vergisi Kanunu'nun 30/d ve 58. maddeleri uyarınca kanunen kabul edilmeyen giderler dolayısıyla yüklenilen KDV gider olarak dikkate alınamaz.

Yoksul ailelere yardım olarak dağıtılan emtia, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi arasında illiyet bağı yoktur. Dolayısıyla, dağıtılan emtia işletmeden çekiş olarak değerlendirilmelidir. Yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

,

689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar Hs	177,00	
600 Yurtiçi Satışlar Hs		150,00
391 Hesaplanan KDV Hs		27,00

,

900 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Hs	177,00	
901 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Karş. Hs		177,00

,

621 Satılan Ticari Malın Maliyeti Hs	100,00	
153 Ticari Mallar Hs		100,00

2.1.3.10. Amortisman mevzuu

Vergi Usul Kanununa göre, İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkuller ile gayrimenkul gibi değerlenen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve

sinema filmlerini amortismana tabidir.[43] Boş arazi ve boş arsalar amortismana tabi değildir.[44]

Örnek 1: (D) Ltd. Şti 2015 yılında bir kamyonu KDV hariç 100.000,00 TL'ye iktisap etmiştir. Kamyonun ekonomik ömrü 5 yıl olup, kurum normal amortisman yöntemini seçmiştir. Kurum 2016 hesap döneminde söz konusu kamyon için 25.000,00 TL amortisman ayırmıştır.

,

770 Genel Yönetim Gideri Hs	25.000,00	
257 Birikmiş Amortismanlar Hs		25.000,00

,

900 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Hs	5.000,00	
901 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Kar. Hs		5.000,00

Kurumun bir hesap döneminde ayırabileceği amortisman tutarı 100.000,00 x 1/5 = 20.000,00 TL'dir. Bundan dolayı kurumun fazladan ayırmış olduğu 5.000,00 TL amortisman giderinin indirimi kabul edilmez.

Örnek 2: işletme, envanterine kayıtlı olan arsa için 32.000,00 TL amortisman ayırmıştır.

,

770 Genel Yönetim Gideri Hs	32.000,00	
257 Birikmiş Amortismanlar Hs		32.000,00

[43] 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 313. mad.
[44] 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 314. mad.

,

900 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Hs	32.000,00	
901 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Kar. Hs		32.000,00

Örnek 3: (X) Reklam A.Ş. 300.000,00 TL ödeyerek satın aldığı antika vazo için 2016 yılında 60.000,00 TL amortisman ayırmıştır.

,

770 Genel Yönetim Gideri Hs	60.000,00	
257 Birikmiş Amortismanlar Hs		60.000,00

,

900 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Hs	60.000,00	
901 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Kar. Hs		60.000,00

VUK'un 314. maddesine göre bir iktisadi kıymete amortisman ayrılabilmesi için yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye tabi olması gerekir. Antikalar zamanla kıymetten düşmedikleri gibi aksine gittikçe değer kazanırlar. Bu nedenle antikalara amortisman ayrılamaz, ayrılması durumunda dahi gider olarak dikkate alınamaz.

(X) Reklam A.Ş.'nin 2016 yılında antika vazo için ayırmış olduğu 60.000,00 TL'lik amortisman KKEG olarak dikkate alınarak dönem sonunda beyanname üzerinden matraha eklenecektir.

2.2. İSTİSNALAR

Vergi istisnası vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken konuların kanunlarla belirlenen amaç ve gerekçeler doğrultusunda konulan şartlara uygun olarak vergi dışı bırakılmasıdır.[45]

2.2.1. Ticari Kazanç Yönünden Gelir Vergisi Kanununda Yer Alan İstisnalar

Bu bölümde Gelir Vergisi Kanunu'nda düzenlenmiş olan yedi gelir unsurundan sadece ticari kazançlara ilişkin olarak belli başlı istisnalara yer verilmiştir.

2.2.1.1. PTT Acentalarında Kazanç İstisnası

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 18. maddesi ile PTT acentalığı faaliyetinden elde edilen kazançlar, gelir vergisinden istisna tutulmuştur. Bu istisnanın mezkur kanunun 94. maddesi uyarınca tevkifat yapılmasına engel değildir.

2.2.1.2. Kreş Ve Gündüz Bakımevleri İle Eğitim ve Öğretim İşletmelerinde Kazanç İstisnası

GVK'nın 20. maddesine göre,

- Özel kreş,
- Gündüz bakımevleri ,
- Okul öncesi eğitim,
- İlköğretim,
- Özel eğitim
- Orta öğretim

Özel okullarının işletilmesinden iktisap edilen gelir, ilgili bakanlığın görüşü alınarak Hazine ve Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslar çerçevesinde beş vergilendirme dönemi gelir vergisinden müstesna olacaktır.

Eğitim ve öğretim işletmelerine tanınan kazanç istisnası, ticari kazanç mükellefleri ile kurumlar vergisi mükellefleri tarafından 625 sayılı kanun kapsamında

[45]Beyanname Düzenleme Rehberi, s.64

işletilen okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarından elde edilen kazançlara uygulanacaktır.

İstisna, okulların eğitim-öğretim, merkezlerin ise rehabilitasyon faaliyetlerinden elde edilen kazançlara uygulanacaktır. Bu nedenle, eğitim tesisleri ile rehabilitasyon merkezlerinde yer alan kantin, büfe, kafeterya, kitap satış yeri gibi tesislerin işletilmesi istisna kapsamında değerlendirilemez.

Yukarıda belirtilenler haricindeki dershaneler, özel öğretim kurumları (sürücü kursları, üniversiteye hazırlık kursları vb) ile öğrenci etüt eğitim merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara istisna uygulanmayacaktır.

2.2.2. Kurumlar Vergisi İstisnaları

Kurumlar Vergisi Kanununun 35. maddesinde, Kurumlar vergisi ile ilgili muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin hükümler, ancak bu Kanun, Gelir Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanununa hüküm eklenmek ya da zikredilen kanunlarda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenebileceği hüküm altına alınmıştır.

Diğer yandan, Kanunun geçici 1. maddesinin 9. fıkrasında, "Bu Kanunun yürürlüğünden önce kurumlar vergisine ilişkin olarak başka kanunlarda yer alan muafiyet, istisna ve indirimler bakımından 35. madde hükmü uygulanmaz." İfadesi bulunmaktadır. Bu kapsamda, 31/12/2006 tarihi itibarıyla yürürlükte olan özel kanunlardaki istisnalar 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun uygulanmasında da istisna olarak dikkate alınacaktır. Diğer bir deyişle diğer kanunlarda yer alan istisnalar 5520 sayılı Kurumlar Vergisi kanununun yürürlük tarihinden önce getirilmiştir.

2.2.2.1. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Yer Alan İstisnalar

Kurumlar Vergisinden istisna edilecek kurum kazançları Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1. maddesinde sayılmış olup ayrıca diğer kanunlarda da bazı istisna edilecek kazançlar düzenlenmiştir. İstisna edilen bu kazançlar, Kurumlar Vergisi beyannamesi sistematiğinde "Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler" bölümünde yer almaktadırlar. İstisna edilen kazançların indiriminde kurumun kar elde edip etmediğine bakılmaz. Bu şekilde Kurumlar Vergisinden istisna edilmesine

rağmen ticari bilanço karı içerisinde hesaplanan kazançlar indirilmek suretiyle mali kara ulaşılmış olur.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/3. maddesinde, iştirak hisseleri alımına ilişkin ilgili finansman giderleri haricinde, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna harici kurum kazancından indirilemeyeceği belirtilmiştir. Diğer bir deyişle kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin giderlerin KKEG olarak değerlendirilesi gerekmektedir. Aynı şekilde, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançların elde edilmesi sırasında zarar doğması halinde bu zararların da istisna kapsamı dışındaki gelirlerden indirilemeyecektir.

2.2.2.1.1. İştirak Kazançları İstisnası

KVK'nın 5/1-a maddesine göre,

Kurumların;

1) Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından elde ettikleri kazançlar,

2) Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun kârına katılma imkânı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kâr payları,

3) Tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu katılma payları ile girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde ettikleri kâr payları.

Örnek: (A) A.Ş. iştirak ettiği (B) A.Ş.'den 100.00,00 TL iştirak kazancı elde etmiş ve elde edilen kazanç işletmenin banka hesabına intikal ettirilmiştir.

	,		
102 Bankalar Hs		100.000,00	
	640 İştiraklerden Temettü Gelirler Hs		100.000,00

,

900 Vergiye Tabi Olmayan Gelir Hs	100.000,00	
901 Vergiye Tabi Olmayan Gelir Karş. Hs		100.000,00

(A) A.Ş.'nin elde etmiş olduğu iştirak kazancı KVK'nın 5/1-a maddesi kapsamında istisna olduğundan, söz konusu kazanç vergiye tabi değildir. Ticari bilanço karına dahil edilen söz konusu kazancın beyanname üzerinden düzeltilmesi gerekmektedir.

2.2.2.1.2. Yurt Dışı İştirak Kazançları İstisnası

Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-b maddesinde, kurumların yurt dışından elde ettikleri iştirak kazançları, belli koşullar altında kurumlar vergisinden müstesna tutulmuştur. İstisnadan yararlanma şartları şunlardır;

- İştirak edilen kurumun A.Ş. veya Ltd. Şti. niteliğinde olması,
- İştirak edilen kurumun kanuni ve iş merkezinin Türkiye'de bulunmaması,
- İştirak payını elinde tutan kurumun, yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az %10'una sahip olması,
- İştirak kazancının elde edildiği tarih itibarıyla, iştirak payının kesintisiz olarak en az bir yıl süre ile elde tutulması,
- İştirak kazancının iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergi yükü taşıması,
- İştirak kazancının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi

gerekmektedir.

Vergi yükü, yurt dışındaki iştirakin bulunduğu ülkede ilgili dönemde tahakkuk eden ve kar payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler de dahil olmak üzere, toplam gelir ve kurumlar vergisi benzeri verginin, bu dönemde elde

edilen toplam dağıtılabilir kurum kazancı ile tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi toplamına oranlanması suretiyle tespit edilecektir.[46]formüle edecek olursak;

Vergi Yükü = Toplam Vergi / (Dağıtılabilir Kurum Kazancı + Vergi Toplamı)

Dağıtılabilir Kurum Kazancı = Ticari Bilanço Karı – Geçmiş Yıl Zararları – Vergi Toplamı

Vergi toplamı ise iştirakin bulunduğu ülkede, Gelir ve Kurumlar Vergisi benzeri vergiler toplamı, istisna üzerinden ödenen vergiler ile dağıtılabilir kurum kazancı üzerinden ödenen vergilerin toplamını ifade eder.

Örnek: Tam mükellef (X) A.Ş. kanuni ve iş merkezi Fransa'da bulunan (A) Ltd Şti'nin ödenmiş sermayesine bir yılı aşkın bir süredir kesintisiz olarak %40 oranında iştirak etmektedir. (A) Ltd Şti dönem kazancının tamamını 30.06.2016 tarihinde dağıtmıştır. (X) A.Ş. elde etmiş olduğu kar payını 20.04.2017 tarihinde Türkiye'ye getirmiştir. (A) Ltd Şti'nin 2016 yılı hesap dönemi bilgileri aşağıdaki gibidir:

- Ticari Bilanço Karı: 750.000,00 €
- Fransa'da elde edilen kazancın istisna olan kısmı: 50.000,00 €
- İstisna kazanç üzerinden kesinti yoluyla ödenen vergi: 2.500,00 €
- Kanunen kabul edilmeyen giderler: 50.000,00 €
- Geçmiş yıl zararları: 10.000,00 €
- Fransa'daki kurumlar vergisi oranı: %20
- Dağıtılabilir kurum kazancı üzerinden ödenen vergi oranı: %10
- Kurumun İspanya'daki faaliyetler dolayısıyla ödenen vergi tutarı: 2.000 €
- Kurumun Türkiye'deki faaliyetler dolayısıyla ödenen vergi tutarı: 5.000 TL
- 30.06.2016 tarihinde 1 € = 3,50 TL; 20.04.2017 1 € = 4,00 TL

[46] 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, www.gib.gov.tr. (Erişim; 15.01.2018)

(A) Ltd Şti'nin 2016 hesap dönemi Kurumlar Vergisi beyannamesi şu şekilde olacaktır:

Ticari bilanço karı	750.000,00 €
KKEG	50.000,00 €
İstisnalar	(50.000,00 €)
Geçmiş yıl zararları	(10.000,00 €)
Matrah	740.000,00 €
Hesaplanan Kurumlar Vergisi (%20)	148.000,00 €

Vergi yükü hesabında sadece iştirakin bulunduğu ülkede tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergilerin dikkate alınması gerekmektedir. Bu nedenler İspanya ve Türkiye'de ödenen vergiler hesaplamada dikkate alınmamıştır.

Dağıtılabilir kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergi = [750.000,00 € - 148.000,00 € - 2.500,00 €] x %10 = 59.950,00 €

Hesaplamada dikkate alınacak toplam vergi = Hesaplanan Kurumlar Vergisi + İstisna kazanç üzerinden alınan vergi + dağıtılabilir kazanç üzerinden ödenen vergi = 148.000,00 € + 2.500,00 € + 59.950,00 € = 210.450,00 €

Dağıtılabilir kurum kazancı = 750.000,00 € - 210.450,00 € - 10.000,00 € =529.550,00 €

Vergi yükü = 210.450,00 € / (529.550,00 € + 210.450,00) € = % 28,43 > istisnadan faydalanma için gerekli olan asgari oran (% 15)

Tam mükellef kurum (X) A.Ş. , Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-b maddesindeki yurtdışı iştirak kazançları istisnası şartlarını taşıdığından istisnadan yararlanabilecektir.

Kurumun vergiden istisna tutacağı tutar 529.550,00 x %40 x 3,50 = 741.370,00 TL'dir.

Ancak kazancın Türkiye'ye transfer tarihinde (20.04.2017) ortaya çıkan olumlu kur farkı istisnaya edilmeyecektir.

(4,00 – 3,50) x 529.550,00 = 264.775,00 TL'lik olumlu kur farkı Türkiye'de vergilendirilecektir.

,

102 Bankalar Hs	741.370,00	
640 İştiraklerden Temettü Gelirler Hs		741.370,00

,

900 Vergiye Tabi Olmayan Gelir Hs	741.370,00	
901 Vergiye Tabi Olmayan Gelir Karş. Hs		741.370,00

2.2.2.1.3. Tam Mükellef Anonim Şirketlerin Yurt Dışı İştirak Hisselerini Elden Çıkarmalarına İlişkin İstisna

KVK'nın 5/1-c maddesi ile kazancın elde edildiği tarih itibarıyla kesintisiz en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının %75 veya daha fazlası, tam mükellef olmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki şirketlerin her birinin sermayesine en az %10 oranında iştirakten oluşan tam mükellefiyete tabi anonim şirketlerin, en az 2 tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kurum kazançları, kurumlar vergisinden müstesna tutulmuştur.

Buna göre, bentte yer alan istisnadan sadece belli şartları taşıyan tam mükellefiyete tabi anonim şirketler yararlanabilecek olup A.Ş.'lerin;

- Yurt dışı iştiraklerinin dar mükellef A.Ş. ya da Ltd. Şti. şirket niteliğinde olması,
- Yurt dışı iştirak kazancının elde edildiği tarih itibarıyla; aralıksız olarak en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının %75 veya daha

fazlasının yurt dışı iştirak hisselerinden oluşması ve yurt dışı iştiraklerinin her birinin sermayesine en az %10 oranında iştirak etmesi,

- İştirak hisselerini, elden çıkarma tarihi itibarıyla en az 2 tam yıl süreyle aktifinde tutmuş olması gerekmektedir.

Örnek: Tam mükellef (Y) A.Ş.'nin 01.07.2016 tarihindeki bilançosu aşağıdaki gibidir. İştirak edilen kurumlardan (A), (B), (E) ve (F) anonim şirket; (C) ve (D) limited şirket niteliğindedir.

Aktif			**Pasif**
1- Dönen Varlıklar			
A- Hazır Değerler	**350.000,00**		
Kasa	150.000,00		
Bankalar	200.000,00		
B- Menkul Kıymetler	**235.000,00**		
Hisse Senetleri	130.000,00		
Özel Kesim Tah. Snt ve Bon.	105.000,00		
2- Duran Varlıklar			
A- Mali Duran Varlıklar	**2.625.000,00**		
Yurtdışı iştirak (A)	800.000,00		
Yurtdışı iştirak (B)	500.000,00		
Yurtdışı iştirak (C)	350.000,00		
Yurtdışı iştirak (D)	450.000,00		
Yurtdışı iştirak (E)	450.000,00		
Yurtiçi iştirak (F)	75.000,00		
B- Maddi Duran Varlık.	**75.000**		
Taşıtlar	50.000,00		
Demirbaşlar	25.000,00		
Aktif Toplam	**3.285.000,00**	**Pasif Toplam**	**3.285.000,00**

İştirak Edilen Kurumlar	İştirak Payının Satıldığı Tarih İtibariyle Kesintisiz Elde Tutulma Süresi	İştirak Oranı	İştiraklerin Satışından Doğan Kazançlar
Yurtdışı iştirak (A)	13 Ay	%12	100.000,00
Yurtdışı iştirak (B)	14 Ay	%17	120.000,00
Yurtdışı iştirak (C)	25 Ay	%8	50.000,00
Yurtdışı iştirak (D)	14 Ay	%20	150.000,00

Yurtdışı iştirak (E)	30 Ay	%16	170.000,00
Toplam			**590.000,00**

(Y) A.Ş.'nin nakit varlıkları toplamı = 350.000,00 + 235.000,00 = 585.000,00 TL

Nakit varlıklar dışında aktif toplamı = 3.285.000,00 - 585.000,00 = 2.700.000,00 TL

Hesaplamada en az 1 yıl boyunca ve en az %10 oranında oranında iştirak edilen iştiraklerin iştirak tutarları dikkate alınacaktır. Bu şartları sağlayan (A), (B), (D) ve (E) kurumlarıdır.

İştiraklerin nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamı içindeki payı (800.000,00 + 500.000,00 + 450.000,00 + 450.000,00) / 2.700.000,00 = % 81,48'dir.

Satış tarihi itibariyle en az 2 yıl süre boyunca elde tutulan yurtdışı iştirak kazançları istisnadır. Buna göre tüm iştiraklerin elde çıkarılması durumunda (C) ve (E) iştiraklerinin satışından doğan 220.000,000 TL'lik(50.000,00 + 170.000,00) KVK 5/1-c kapsamında istisnadır.

,

136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hs	590.000,00	
645 Menkul Kıymet Satış Karları Hs - Vergiye tabi gelir: 370.000,00 - Vergiye tabi olmayan gelir: 220.000,00		590.000,00

,

900 Vergiye Tabi Olmayan Gelir Hs - (C) Ltd. Şti.: 50.000,00 - (E) A.Ş.: 220.000,00	220.000,00	
901 Vergiye Tabi Olmayan Gelir Karş. Hs - (C) Ltd. Şti.: 50.000,00 - (E) A.Ş.: 220.000,00		220.000,00

(F) Anonim Şirketinin KVK 5/1-e istisna şartlarını sağlamadığı varsayılmıştır.

2.2.2.1.4. Emisyon Primi Kazancı İstisnası

KVK'nın 5/1-ç maddesine göre anonim şirketlerin gerek kuruluşlarında gerekse sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları payların, itibari değerin üzerinde bir bedelle elden çıkarılması halinde meydana gelen kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır.

Ancak, başka kurumlara ait hisse senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar bu madde kapsamında istisna değildir.

1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde emisyon primleri bir bilanço hesabı olan "520 Hisse Senetleri İhraç Primleri " hesabında izlenmektedir. Bu yüzden emisyon primleri gelir hesapları ile ilişkilendirilmemekte ve ticari kar içinde yer almamaktadır.

Kurumlar Vergisi sistematiği içerisinde emisyon prim kazançları, beyannamenin " Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler" kısmında (KVK mad. 5/1-ç) kurum kazancından düşülmektedir. Ancak ticari bilanço karı içerisinde yer almayan emisyon prim kazancının doğrudan istisna olarak kurum kazancından indirilmesi kurumlar vergisi matrahının eksik hesaplanmasına yol açacaktır. Bu sebepten emisyon primlerinin, beyanname üzerinde bir taraftan ticari bilanço karına eklenmesi (KKEG) diğer taraftan da istisna olarak çıkarılması gerekmektedir.[47]

[47] Beyanname Düzenleme Rehberi, s.76

Örnek: Sermayesi 5.000.000,00 TL olan (A) A.Ş. sermayesini 7.000.000 TL'ye çıkarmaya karar vermiştir. Bu amaçla nominal bedeli 2.000.000,00 olan hisse senetleri 2.200.000,00 TL'ye satılmıştır. Hisse senetlerinin ihraç gideri olarak 50.000,00 TL banka yoluyla ödenmiştir.

(A) A.Ş.'nin bu hesap dönemi için vermiş olduğu Kurumlar Vergisi beyannamesini şu şekildedir.

Ticari Bilanço Karı	750.000,00
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler - Kayıt dışı hasılat	10.000,00
Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İnd. - 5/1-a istisnası: 20.000,00 - 5/1-e istisnası: 100.000,00	120.000,00
Matrah	640.000,00
Hesaplanan Kurumlar Vergisi	128.000,00

Kurumun yapması gereken muhasebe kayıtları ve Kurumlar Vergisi beyannamesi aşağıdaki şekilde olmalıdır.

Sermaye Artırımı;

,

501 Ödenmemiş Sermaye Hs	2.000.000,00	
500 Sermaye Hs		2.000.000,00

İhraç edilen hisse senetlerinin elden çıkarılması:

,

102 Bankalar Hs	2.200.000,00	
501 Ödenmemiş Sermaye Hs		2.000.000,00
520 Hisse Senedi İhraç Primleri Hs		200.000,00

Yapılan giderin tamamının kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması doğru bir yaklaşım değildir. Bu kapsamda yapılan giderlerin emisyon primine isabet eden kısmı kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmalıdır.

Elde edilen emisyon primi = 2.200.000,00 – 2.000.000,00 = 200.000,00

Emisyon priminin hisse senedi satış tutarı içindeki payı =200.000/2.200.000 = 0,090909

Kanunen kabul edilmeyen ihraç gideri = 50.000,00 x 0,090909 = 4.545,45 TL

Kanunen kabul edilen ihraç gideri = 50.000,00 - 4.545,45 = 45.454,55 TL

Menkul kıymet ihraç gideri;

,

770 Genel Yönetim Gideri Hs - Kanunen Kabul Edilen Gider: 45.454,55 - Kanunen Kabul Edilmeyen Gider: 4.545,45	50.000,00	
102 Bankalar Hs		50.000,00

,

900 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Hs	4.545,45	
901 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Kar. Hs		4.545,45

Kurumlar Vergisi Beyannamesi :

Ticari Bilanço Karı	750.000,00
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler - Kayıt dışı hasılat:10.000,00 - **Emisyon primi: 200.000,00** - **Hisse senedi ihraç gideri: 4.545,45**	214.545,45
Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İnd. - 5/1-a istisnası: 20.000,00 - **5/1-ç istisnası: 200.000,00** - 5/1-e istisnası: 100.000,00	320.000,00
Matrah	644.545,45
Hesaplanan Kurumlar Vergisi	128.909,09

2.2.2.1.5. Taşınmazlar Ve İştirak Hisseleri İle Kurucu Senetleri, İntifa Senetleri ve Rüçhan Hakları Satış Kazancı İstisnası

KVK 5/1-e maddesinde kurumların aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançlara ilişkin istisna düzenlenmiştir. Buna göre belirtilen koşulların sağlanması halinde, kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların %75'lik kısmı ile aynı süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların satışından doğan kazancın %50'lik kısmı kurumlar vergisinden istisna edilmektedir.

Söz konusu değerlerin satışından elde edilecek kazancın istisnadan yararlanan kısmının, pasifte özel bir fon hesabına alınarak, satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar söz konusu fon hesabında tutulması mecburidir. Bu kapsamda, fon hesabına alınma işleminin, satışın yapıldığı yılı izleyen hesap döneminin başından itibaren kazancın beyan edildiği döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

KVK kapsamında gerçekleştirilen devir ve bölünme hallerinde, devir veya bölünme suretiyle devralınan taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa

senetleri ile rüçhan haklarının iktisap tarihi olarak, devir alınan veya bölünen kurumdaki iktisap tarihi esas alınacaktır.

Vadeli satışlarda, satış bedelinin tamamı, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmelidir. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyaı cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları istisna kapsamındaki değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.[48]

Örnek: (A) A.Ş. 05.05.2015 tarihinde 200.000,00 TL bedelle bir bina satın almış ve daha sonra (A) A.Ş. 03.02.2016 tarihinde (D) İnşaat A.Ş.'ye devredilmiştir. (D) İnşaat A.Ş. söz konusu binayı şirketin yönetim binası olarak kullanmaya başlamış, 01.06.2017 tarihinde ise 400.000,00 TL bedelle vadeli olarak satmıştır. Satış dolayısıyla 10.000,00 TL tapu harcı, noter masrafı vb. harcamalar yapılmış ve tamamı gider olarak kaydedilmiştir. Satışa ilişkin 2017 yılında 100.000,00 TL, 2018 yılında 100.000,00 TL, 2019 yılında 150.000,00 TL ve 2020 yılında 50.000,00 TL tahsilat gerçekleştirilecektir.

Bahsedildiği üzere taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları istisna kapsamındaki değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır. Bu nedenle (D) İnşaat A.Ş. taşınmaz ticareti ile uğraşsa da diğer şartların sağlanması halinde şirket yönetim binası olarak kullanılan bahse konu taşınmazın satışından elde edilen kazanç istisna kapsamında değerlendirilecektir.

Yine Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında gerçekleştirilen devir suretiyle iktisap edilen taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının iktisap tarihi olarak, devir alınan kurumdaki iktisap tarihi esas alınacaktır. Bu kapsamda (D) İnşaat A.Ş.'nin binayı iktisap tarihi olarak devralınan şirketçe binanın iktisap edildiği tarih olan 05.05.2015'tir. Binanın iktisap tarihi

[48] 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, www.gib.gov.tr. (Erişim; 15.01.2018)

(05.05.2015) ile satış tarihi (01.06.2017) arasında iki yıldan uzun bir süre geçtiğinden, taşınmazın en az iki yıl aktifte bulundurulma şartı yerine getirilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/3. maddesine göre kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin giderlerin KKEG olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Ancak, Maliye idaresine göre KVK'nın 5/1-e maddesi uyarınca istisna kapsamında bulunan taşınmazın satışı durumunda satışa ilişkin giderlerin istisna edilen kazanca tekabül eden kısmı KKEG sayılacak, kalan diğer kısım ise gider yazılabilecektir.[49]

2020 yılında tahsil edilen 50.000,00 TL'ye isabet eden kurum kazancı, kazancın elde edildiği takvim yılını takip eden yılın başından itibaren iki yıl içinde tahsil edilmeyeceğinden, istisna kapsamında olmayacaktır.

Ticari Bilanço Karı = 400.000,00 – 200.000,00 – 10.000,00 = 190.000,00 TL olacaktır.

Bu durumda 2020 yılına isabet eden kurum kazancı hariç olmak üzere istisna kurum kazancını bulmak için oranlama yapacak olursak;

400.000,00 — 200.000,00 x %50 = 100.000,00 istisna ise

350.000,00 — X tutarında kazanç istisna olur.

X = (350.000,00 x 100.000,00) / 400.000,00 = 87.500,00 TL tutarında kazanç istisna olacaktır.

Yapılan 10.000,00 TL tutarlı giderin istisna olan kurum kazancına isabet eden kısmı kanunen kabul edilmeyen giderdir.

[49] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 09.06.2011 tarih ve B.07.01.GİB.4.34.16.01-KVK 5-683 Sayılı Özelgesi

KKEG= [(400.000,00 – 50.000,00) / 400.000,00] x 10.000,00 x %50 = 4.375,00 TL

Mükellef kurumun Kurumlar Vergisi Beyannamesi;

Ticari Bilanço Karı	190.000,00
KKEG	4.375,00
İstisna Kazanç İndirimi (5/1-e)	**(87.500,00)**
Kurumlar Vergisi Matrahı	106.875,00
Hesaplanan Kurumlar Vergisi (%20)	21.375

Yapılan işlemlere ilişkin muhasebe kayıtları;

,

770 Genel Yönetim Giderleri Hs - Kanunen Kabul Edilen Gider: 5.625,00 - Kanunen Kabul Edilmeyen Gider: 4.375,00	10.000,00	
100 Kasa Hs		10.000,00

,

900 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Hs	4.375,00	
901 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Kar. Hs		4.375,00

01/06/2017

102 Bankalar Hs	400.000,00	
252 Binalar Hs		200.000,00
679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar Hs		200.000,00

01/06/2017			
902 İstisna Kaynaklı Kazanç Hs		87.500,00	
	903 İstisna Kaynaklı Kazanç Karş. Hs		87.500,00
25/04/2018			
570 Geçmiş Yıl Karları Hs		87.500,00	
	549 Özel Fonlar Hs		87.500,00
25/04/2018			
903 İstisna Kaynaklı Kazanç Karş. Hs		87.500,00	
	902 İstisna Kaynaklı Kazanç Hs		87.500,00

2.2.2.1.6. Bankalara veya TMSF'ye Borçlu Durumda Olan Kurumlar İle Bankalara Tanınan İstisna

KVK'nın 5/1-f maddesi uyarınca bankalara, finansal kiralama ya da finansman şirketlerine borçları nedeniyle kanuni takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin sahip oldukları taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık bankalara, finansal kiralama ya da finansman şirketlerine veya bu fona devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı kurumlar vergisinden müstesnadır.

Yine bankaların, finansal kiralama ya da finansman şirketlerinin bu şekilde elde ettikleri söz konusu kıymetlerden taşınmazların (6361 sayılı Kanun kapsamında yapılan finansal kiralama işlemlerinde kiracının temerrüdü sebebiyle kanuni takipteki finansal kiralama alacakları karşılığında tarafların karşılıklı mutabakatıyla kiralayanın

her türlü tasarruf hakkını devraldığı finansal kiralama konusu taşınmazlar dâhil) satışından doğan kazançların %50'lik, diğerlerinin satışından doğan kazançların %75'lik kısmı kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Bu tarz iktisaplarda, KVK 5/1-e istisnası şartları da sağlanıyorsa kurumlar isterlerse 5/1-e istisnasından faydalanabilirler. Ancak mezkur kanunun 5/1-e ve 5/1-f maddelerinde yer alan istisnalardan birlikte faydalanılması mümkün değildir. Kurumların istisna şartlarını taşımaları kaydıyla seçimlik hakları vardır.

Örnek: (M) Ltd Şti, (B) Bankasından 100.000,00 TL tutarında kredi kullanmış olup bu krediye karşılık 3 yıl önce aktifine kaydettiği, kayıtlı maliyet bedeli 200.000,00 TL olan arsayı ipotek olarak göstermiştir. Kredi vadesinde ödenmediğinden, borç (B) Bankası tarafından kanuni takibe alınmıştır. Kanuni takip sonucunda arsa 750.000,00 TL bedelle satılarak bu bedelden faiz dahil 150.000 TL kredi alacağı tahsil edilmiştir.

(B) Bankası da iktisap ettiği söz konusu arsayı aynı yıl içerisinde 1.000.000,00 TL'ye satmıştır.

(M) Ltd. Şti. açısından istisna edilecek kazanç;

(M) Ltd. Şti.'ye ait arsanın satılması sonucu borcun tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazanç KVK 5/1-f kapsamında istisna olacaktır.

Borcun tasfiyesinde kullanılan kazanç / Satıştan elde edilen toplam kazanç = 150.000,00 / 750.000,00 = % 20 olacaktır.

İstisna edilen kazanç, satıştan elde edilen gelirin borcun tasfiyesinde kullanılan kazanç kısma isabet eden tutarı kadar olacaktır.

İstisna edilen kazanç = (750.000,00 – 200.000,00) x %20 = 110.000,00 TL olacaktır.

Söz konusu kurumun aktifinde iki yıldan daha uzun bir süre kaldığından KDV Kanunu 17/4-r maddesine göre KDV'den istisnadır.

(M) Ltd. Şti.'nin, istisna edilen kazanca ilişkin yapacağı muhasebe kaydı;

	,		
102 Bankalar Hs		600.000,00	
300 Banka Kredileri Hs		100.000,00	
780 Finansman Gideri Hs		50.000,00	
	250 Arazi ve Arsalar Hs		200.000,00
	679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar Hs - Vergiye Tabi Gelir: 440.000,00 - Vergiye Tabi Olmayan Gelir: 110.000,00		550.000,00

	,		
900 İstisna Edilen Kazanç		110.000,00	
	901 İstisna Edilen Kazanç Karşılığı		110.000,00

(B) Bankası açısından istisna edilecek kazanç;

Bankaların, kanuni takibe alınmış alacakları nedeniyle iktisap ettikleri taşınmazlar satışından doğan kazançların ise %50'lik kısmı kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Bankaların bu şekilde iktisap ettikleri söz konusu kıymetlerin satışında da iki tam yıl süreyle aktifte bulundurma belli bir süreyle özel bir fon hesabında tutulma şartı bulunmamaktadır.

(B) Bankasının takip muamelesi sonucu iktisap ettiği arsayı satması sonucu elde ettiği kazancın KVK 5/1-f kapsamında istisna edilen kısmı = (1.000.000,00 – 750.000,00) x %50 = 125.000,00 TL'dir.

(B) Bankasının arsa satışı ve istisna edilen kazaca ilişkin yapması gereken muhasebe kaydı;

,

102 Bankalar Hs	1.000.000,00	
250 Arazi ve Arsalar Hs		750.000,00
679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar Hs - Vergiye Tabi Gelir: 125.000,00 - Vergiye Tabi Olmayan Gelir: 125.000,00		250.000,00

,

900 İstisna Edilen Kazanç	125.000,00	
901 İstisna Edilen Kazanç Karşılığı		125.000,00

2.2.2.1.7. Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarım, Montaj İşleri İle Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlarda İstisna

Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-h maddesine göre yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına aktarılan kazançlar, herhangi bir koşula bağlanmaksızın kurumlar vergisinden müstesnadır.

Teknik hizmetlerden elde edilen kazançların da anılan istisnadan yararlanabilmesi için bu işlerin yurt dışında bulunan işyerleri veya daimi temsilciler aracılığıyla yapılması; yurt dışında ayrıca bir işyeri veya daimi temsilci olmadan yapılan teknik hizmetlerin, hizmet ihracatı olarak dikkate alınması gerekmektedir. Ayrıca, teknik hizmetlerin yurt dışındaki inşaat, onarım ve montaj işlerine bağlı olarak yapılması şart değildir.[50]

[50] 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, www.gib.gov.tr. (Erişim; 15.01.2018)

2.2.2.1.8. Risturn İstisnası

KVK'nın 5/1-i maddesinde, kooperatiflerde risturn istisnası düzenlenmiştir. Buna göre; kooperatif ortaklarının yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan harcanmayarak iade edilen kısımlar ile tüketim kooperatiflerinin, ortaklarının kişisel ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların değerine göre hesapladıkları risturnlar kurumlar vergisinden müstesnadır.

Bu risturnların ortaklara dağıtımı, kâr dağıtımı sayılmaz. Elde edilen kazancın, istisna kapsamında dikkate alınabilmesi için, söz konusu kazançların ortaklarla ortaklık statüsü çerçevesinde yapılan işlemlerden doğmalıdır. Bu kapsamda istisna tutulacak kazancın, genel kazançtan ayrılmasında, ortaklarla yapılan iş hacminin genel iş hacmine olan oranı dikkate alınır.

Risturnlerin beyanname sistematiği içerisinde indirim yöntemi diğer istisnalardan farklılık arz etmektedir. Şöyle ki; Kurumlar Vergisi kanununun 5. maddesinde düzenlenen istisnalar (risturnler hariç) Kurumlar Vergisi Beyannamesinde "Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler" bölümünde düzenlenmiştir. Bu istisnalar kurumun kar elde edip edilmediğine bakılmaksızın matrahtan indirilir. Risturnler ise beyannamede "Diğer İndirimler" bölümünde yer almaktadır. Diğer bir ifade ile risturnler ancak kazancın bulunması halinde kurum kazancından indirilebilecektir. Kurumlar Vergisi Kanununun 2. maddesine göre kooperatifler de Kurumlar Vergisi mükellefleri olduğundan 1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde yer alan muhasebe kayıt ilkelerine uymak zorundadırlar.

Örnek: (T) Tarımsal Kalkınma Kooperatifi, 80 üyeli bir kooperatif olup tarımsal ürünlerin pazarlanması amacıyla kurulmuştur. 2016 yılında bu faaliyetinden 80.000,00 TL kazanç elde edilmiştir. Toplam hasılatı 750.000,00 TL'dir. Söz konusu hasılatın 250.000,00 TL'lik kısmı ortaklarla ortaklık statüsünde yapılan işlemlerden sağlanmıştır. Bu halde kooperatifin faydalanabileceği risturn istisnası şu şekilde hesaplanacaktır:

Risturn İstisna Tutarı = (Ortaklarla Ortaklık Statüsü Kapsamında Yapılan İşlemlerden Elde Edilen Hasılat / Toplam Hasılat) x Kazanç=(250.000 / 750.000) x 80.000 = 40.000,00 TL

2.2.2.2. Diğer Kanunlarda Yer Alan İstisnalar

Bu bölümde yer verilen istisnalar, Kurumlar Vergisi Beyannamesi üzerinde "Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler" bölümünde yer almaktadır. Söz konusu istisnaların indirilmesi için kurumun kazanç elde edip etmediğine bakılmaz.

2.2.2.2.1. Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilecek Kazançlara İlişkin İstisna

4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanununun 12. maddesinde "Bu Kanun uyarınca oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar, gelir ve kurumlar vergileriyle fonlardan istisnadır." hükmü düzenlenmiştir.

2.2.2.2.2. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda Yer Alan İstisna

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun geçici 2. maddesinde; yönetici şirketlerin mezkur kanun uygulaması kapsamında sağladıkları kazançlar ile Bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu Bölgedeki yazılım, tasarım ve AR-GE faaliyetlerinden sağladıkları kazançları 31/12/2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesna olduğu belirtilmiştir.[51]

2.2.2.2.3. Serbest Bölgelerde Uygulanan Kurumlar Vergisi İstisnası

Serbest Bölgeler Kanunu'nda serbest bölgelerin tanımı yapılmıştır. Bu bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiyetine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz.[52]

Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar; Serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları gelir veya kurumlar vergisinden istisnadır.[53]

[51] 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, www.gib.gov.tr. (Erişim; 15.01.2018)
[52] 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu Geçici 3. mad.
[53] 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu Geçici 3. mad.

Özetle, 06/02/2004 tarihinden önce ruhsat alarak faaliyete başlayan mükelleflerin, imalat faaliyeti gerçekleştirip gerçekleştirmediğine bakılmaksızın Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar Kurumlar Vergisinden müstesna tutulacaklardır. Bu istisna hükmü 06/02/2004 tarihinden sonra ruhsat alanlar için imalat faaliyeti gerçekleştirmeleri şartına bağlanmıştır.

2.3. DİĞER İNDİRİMLER

2.3.1. Diğer İndirimlerin Muhteviyatı

Önceki bölümlerde açıklandığı üzere ticari kar muhasebe ilkelerine göre hesaplanan kar iken; mali kar, vergi kanunları göz önüne alınmak suretiyle ticari kardan birtakım ekleme ve/veya çıkarmalar yapılmak suretiyle hesaplanan kardır.

Tezin önceki bölümlerinde ticari kar – mali kar farklılığına neden olan sapmalardan " kanunen kabul edilmeyen gider " unsuruna büyük oranda değindik. Bu bölümde ise ticari-mali kar farklılığına neden olan "Diğer İndirimler" irdelenecektir.

Diğer İndirimler, doğrundan kazanç ve iradın elde edilmesi amacına yönelik olmayıp, daha çok mükellefin çeşitli sosyal amaçlarla yaptığı bir kısım harcama, yardım ve bağışların beyan edilen Gelir Vergisi matrahı ile Kurumlar Vergisi matrahından indirilmesiyle ilgilidir. Söz konusu düzenleme "Diğer İndirimler" başlığı altında, Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinde yapılmıştır.

Diğer İndirimler, Gelir Vergisi Kanununda ve Kurumlar Vergisi Kanununda ayrı bir bölüm olarak düzenlendiği ve kanunun sistematiği ve mantık çerçevesi açısından diğer giderlerden farklılık arz ettiğinden ayrı bir başlık olarak ele alınmıştır.

2.3.2. Safi Kazancın Tespitinde Giderler ve Diğer İndirimler Arasındaki İlişki

Gelir ve kurumlar vergileri açısından safi kazancın nasıl tespit edildiği önceki bölümlerde ayrıntılı yer almaktadır. Konuya bütünlük sağlaması açısından özetleme yapmak gerekirse;

Gelir vergisi kanununa göre; gelir, gerçek kişilerin bir takvim yılında elde ettiği safi kazanç ve iratların safi tutarıdır. Bilanço esasında ticari kazancın tespitinde, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonundaki ve başındaki değerleri arasındaki müspet farka;

- İşletmeye ilave olunan değerler indirilir.
- İşletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur.

Ticari Kazancın tespiti sırasında Gelir Vergisi Kanunu'nun indirimi kabul edilen giderler ve kanunen kabul edilmeyen giderleri düzenleyen 40 ve 41. maddeleri ile Vergi Usul Kanunu'nun değerleme hükümleri dikkate alınır.[54]

Gelir Vergisi mükelleflerinden işletme hesabı esasında ticari kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler arasındaki müspet farktır. Hesap dönemi sonundaki emtia mevcudunun değeri hasılata, hesap dönemi başındaki emtia mevcudu giderlere ilave olunur. Ayrıca gelir vergisi kanunun 40 ve 41. maddeleri ile VUK'un değerlemeye ait hükümleri dikkate alınır.[55]

Kurumlar Vergisi kanununa göre ise, safi kazancın tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun Ticari Kazanç hükümlerine uyulur. Bu kapsamda teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonundaki ve başındaki değerleri arasındaki müspet farka;

- İşletmeye ilave olunan değerler indirilir.
- İşletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur.

Ayrıca, kurum kazancının tespitinde GVK 40. madde ile VUK'un değerleme hükümleri dikkate alınır. KKEG olarak gelir vergisi kanununun 41. maddesi değil, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11. maddesi dikkate alınır.

Özetle, safi kurum kazancı şu şekilde formüle edilebilir;

[54] 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu 38. Mad.
[55] 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu 39. Mad.

(KVK 7. ve Müteakip Maddeler)+(DSÖS-DBÖS)+(Çekilen-İlave)+(GVK 40. Mad.)+ (VUK'un Değerle Hükümleri)[56]

Bu evreye kadar bahis konusu giderler, doğrudan kazanç ve iradın elde edilmesi veya idame ettirilmesine yöneliktir. Buraya kadar yapılan işlemler sonucu pozitif hasılat ortaya çıkıyorsa, mükellefler; beyanname üzerinden, hasılattan "Diğer İndirimler "başlığı altında sayılan ödemeler indirebileceklerdir.

Yukarıda anlatılan sistem çerçevesinde elde edilen hasılattan yapılan giderler indirildikten, kanunen kabul edilmeyen giderler ilave edildikten, vergiden istisna edilen gelir ve geçmiş yıl zararları çıkarıldıktan sonra halen pozitif hasılat söz konusuysa; mükellefler "Diğer İndirimler " başlığı altında yer alan gider ve ödemeleri pozitif hasılat bulunduğu sürece indirebileceklerdir.

Gelir Vergisi Kanununda ve Kurumlar Vergisi Kanununda " Diğer İndirimler" başlığı altında tahdidi olarak sayılan gider ve ödemeler, doğrudan kazanç ve iradın elde edilmesi ve idame ettirilmesine yönelik değildir. Söz konusu gider ve ödemeler daha ziyade mükellefin çeşitli sosyal kaygılarla yaptığı bir takım harcama, bağış ve yardımlardan ibarettir.

Diğer Giderlere dair düzenleme, Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinde yapılmıştır.

2.3.3. Gelir Vergisi Kanunu Açısından Diğer İndirimler

Gelir Vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden mezkur kanun maddesinde sayılan indirimler yapılabilir.[57] Bu kanuni hadlerden fazla indirim yapılması durumunda, fazladan indirim konusu yapılan ödemelerin KKEG olarak değerlendirileceği tabiidir.

Mezkur kanun maddesinde tahdidi sayılan bazı giderlerin tamamı indirilebilirken, bazıları ise beyan edilen gelirin belirli bir yüzdesine kadar indirilebilir. Yine yapılan bazı harcamalarda ise söz konusu harcamanın belirli bir oranı

[56] 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, www.gib.gov.tr. (Erişim; 15.01.2018)
[57] 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu 89. mad.

indirilebilecektir. Elbette bu indirimler ancak gelirin bulunması halinde gelirle sınırlı olarak yapılabilecektir. Beyan edilen gelirin belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilen hadlerde indirim konusu yapılacak diğer indirim tutarının doğru tespiti önem arz etmektedir. Bu nedenle "beyan edilen gelir" ibaresinden ne anlaşılması gerektiği açıklığa kavuşturulmalıdır. Söz konusu kavramı açıklamaya yönelik ortak bir mevzuat bulunmamaktadır. "Beyan edilen gelir" ifadesi GVK'nın 89. maddesinin ilgili bentlerinde aynı ifade olarak yer alsa da her bir betteki ifade birbirinden farklıdır. Zira her bir bentteki "beyan edine gelir" kavramından ne anlaşılması gerektiğine ilişkin özel açıklamalar mevcuttur. Maliye idaresince çıkarılan tebliğ, sirküler ile (GVK'nın 91. maddesi) gereği idarenin (GİB'in) açıklamalarından beyan edilen gelirden kastın yıllık gelir vergisi beyannamesinde yer alan indirimler ve geçmiş yıl zararları düşülmeden önceki tutar (Beyannamenin 26. satırında yer alan KAR) olduğu anlaşılmaktadır.[58]

Tezimizde ticari kardan mali kara geçiş Kurumlar Vergisi ile bilanço usulü defter tutan Gelir Vergisi mükellefleri ile sınırlı olmak üzere ele alındığından Gelir Vergisi Kanunu'nda düzenlenen diğer gelir unsurlarına değinilmemiştir. Bu yüzden Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesinde düzenlenen Diğer İndirimlerden sadece ticari kazanca ilişkin olanlar ele alınacaktır.

GVK'nın 89. maddesi ile KVK'nın 11. maddesinde yer alan indirimlerin bazıları benzer olduğundan, "Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Diğer İndirimler" başlığı altında irdelenen indirimler burada tekrarlanmayacaktır.

2.3.3.1. Fakirlere Yardım Amacıyla Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflara Bağışlanan Gıda, Temizlik, Giyecek ve Yakacak Maddelerinin Maliyet Bedelinin Tamamı

GVK 89/1-6 maddeye göre mükelleflerin, fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedelinin tamamı indirim konusu yapılabilecektir.

[58] Emre Akın, Vergi Tekniği ve Mütalaat, İstanbul 2016, s. 405

Benzer bir düzenleme Gelir Vergisi Kanunun 40. maddesinde yapılmıştır. Ancak GVK'nın 40. maddesinde yapılan düzenleme bağışı yapılan gıda maddeleri işletmeye dahil olmalıdır.

Bağışlanan gıda maddelerinin işletmeye dahil olmaması durumunda, bahse konu malın maliyet bedeli (KDV dahil) GVK'nın 89. maddesi kapsamında yıllık beyannamenin bağış ve yardımlara ilişkin bölümüne yazılarak gelir vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınacaktır.[59]

GVK'nın 89. maddesinde düzenlenen gıda bankacılığı faaliyetlerinde bulunan dernek ve vakıflara yapılan bağışların indirilmesi müessesi ile ticari kazanç sahipleri dışında kalan zirai kazanç erbabı, serbest meslek kazancı erbabı gibi diğer gelir vergisi mükelleflerinin bağış yapmaları halinde, bağışlanan gıda maddelerinin maliyet bedelini beyannamelerinde yer alan gelirden indirilmesine imkan getirilmiştir. Zira GVK'nın 40. maddesindeki uygulama yalnızca ticari kazanç elde eden mükellefler (ticari kazanç elde eden gelir vergisi mükellefleri ve kurumlar vergisi mükellefleri) için geçerlidir.

Gıda Bankacılığı sistemi fikri, ilk kez 1967 yılında küçük bir organizasyon olarak ABD'nin Arizona eyaletindeki Phoeniks kentinde emekli bir işadamı olan John Vahn HENGEL tarafından ortaya atılmıştır. Hengel'in ; "Neden gıda ürünlerine ihtiyacı olan insanlarla fazla gıda ürünlerine sahip olanlar arasında bir köprü kurulmasın?" sorusundan hareketle böyle bir organizasyon kurulmuştur. Bundan birkaç yıl sonra bu fikir federal hükümet tarafından destek görmüş ve yasal zemine kavuşmuştur. Bu uygulamalar dünya genelinde birçok ülkeye ilham kaynağı olmuştur.

Türkiye'de gıda bankacılığı faaliyetleri "İsrafı Önleme Vakfı'nın" girişimleri ile Diyarbakır ilimizde başlatılmış ve giderek yaygınlık kazanmıştır. Bu kapsamda Türkiye'de gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan çok sayıda vakıf ve dernek mevcuttur. [60]

[59] 251 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği, www.gib.gov.tr. (Erişim; 26.01.2018)

[60]Metin Eren, "Fakirlere Yardım Etmek Maksadıyla Kurulan Gıda Bankacılığının Vergisel Boyutu Ve Muhasebeleştirilmesi", Mali Çözüm Dergisi, 2012, https://ismmmo.org.tr , (Erişim Tarihi: 07.06.2018), s.230-233

Örnek: (G) kolektif şirketi işletmesi, otelcilik faaliyeti yürütmektedir. Söz konusu şirket, ihtiyaç sahiplerine verilmek üzere 5.400,00 TL tutarında gıda, temizlik ve giyecek maddelerini peşin satın alarak tüzüğünde, ihtiyaç sahiplerine gıda yardımı yapılabileceği yönünde düzenleme bulunan derneğe bağışlamıştır.

Bağışa konu malların alış kaydına ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır.

	,		
157 Diğer Stoklar Hs		5.000,00	
191 İndirilecek KDV Hs		400,00	
	102 Kasa Hs		5.400,00

Bağış gerçekleştiğinde yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır.

	,		
689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar Hs		5.400,00	
	157 Diğer Stoklar Hs		5.000,00
	391 Hesaplanan KDV Hs		400,00

	,		
900 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Hs		5.400,00	
	901 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Kar. Hs		5.400,00

Örneğimizde, mükellefçe indirim konusu yapılan bağışın kanunda taşıyan şartları taşımaması durumunda, söz konusu indirimlerin KKEG olarak değerlendirilip vergi matrahına ekleneceği tabiidir.

2.3.4. Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Diğer İndirimler

Diğer indirimlerde yer alan ödemeler işletmelerde safi ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesiyle ilgili olmayan ve daha çok sosyal yönü ön planda olan harcamalardır. Söz konusu harcamalar, kazancın bulunması halinde beyanname üzerinden indirilen, kazancın yetersiz olması durumunda ise sonraki yıllara devredilemeyen indirimlerdir.

Diğer İndirimler, kurumlar tarafından, harcamanın veya bağış ve yardımın yapıldığı tarihte kayıtlarda gider olarak dikkate alındığından, bahse konu harcamalar ile bağış ve yardımların kurum kazancının tespitinde KKEG olarak dikkate alınması ve kurum kazancının yeterli olması halinde, beyanname üzerinde ayrıca gösterilere kurumlar vergisi matrahından indirilmesi gerekmektedir.

Kurumlar Vergisi matrahının tespitinde; Kurumlar Vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından sırasıyla aşağıdaki indirimler yapılır;[61][62]

Bu kapsamda yapılan bağışların gider yazılmaları durumunda, yapılan bağış tutarı öncelikle beyanname üzerinde KKEG satırına ilave edilecek daha sonra kurum kazancının yeterli olması durumunda matrahtan indirilecektir.

2.3.4.1. Sponsorluk Harcamaları

KVK'nın 10/1-b maddesine göre, Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 17/6/1992 tarihli ve 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının sözü edilen kanunlar uyarınca tespit edilen amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50'si indirim konusu yapılabilir.

Spor sahalarına, sporcuların veya diğer ilgililerin spor giysilerinin ya da spor araç ve gereçlerinin üzerine yazılı veya elektronik sinyaller yardımıyla sanal olarak kurumun tanıtımının yapılmasını sağlayacak amblem, marka, isim ve benzeri işaretler

[61] 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 10. mad.
[62] 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, www.gib.gov.tr. (Erişim; 15.01.2018)

konulması gibi doğrudan ticari fayda sağlayan ve kurumun tanıtımını amaçlayan harcamalar ise reklam harcaması gibi olarak değerlendirilecektir.[63]

Örnek: (A) İnşaat A.Ş. amatör spor kulüplerine, adının anılması şartıyla 500.000,00 TL nakdi bağışta bulunmuş ve yasal defterlerine gider olarak kaydetmiştir.

a. Yapılan bağışın nakdi olması durumunda yapılacak muhasebe kaydı:

/

689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar Hs	500.000,00	
102 Bankalar Hs		500.000,00

,

900 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Hs	500.000,00	
901 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Kar.		500.000,00

b. Yapılan bağışın ayni olması durumunda yapılacak muhasebe kaydı:

Spor malzemesinin alış kaydı;

/

157 Diğer Stoklar Hs - Spor malzemesi	423.728,80	
191 İndirilecek KDV Hs	76.271,20	
102 Bankalar Hs		500.000,00

[63] 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, www.gib.gov.tr. (Erişim; 15.01.2018)

Alınan spor malzemelerinin spor kulüplerine verilmesi;

/

689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar Hs	500.000,00	
157 Diğer Stoklar Hs		423.728,80
391 Hesaplanan KDV Hs		76.271,20

,

900 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Hs	500.000,00	
901 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Karş. Hs		500.000,00

Yapılan yardımların ayni olması durumunda işletmeden çekiş yapılmış gibi muhasebe kaydı yapılmalıdır. Ancak yapılan yardım KVK'nın 10/1-b maddesi kapsamında olduğundan, yapılan bağışın öncelikle "beyannamede kanunen kabul edilmeyen giderler" satırına eklenmesi, kazancın bulunması halinde indirilmesi gerekmektedir. Kazanç yeterli değilse yapılan bağış tutarı kanunen kabul edilmeyen gider olarak beyannameye eklenmiş olacaktır.

2.3.4.2. Bağış ve Yardımlar (10/1-c)

Kurumlar Vergisi Kanununun 10/1-c maddesine göre;

- Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara, kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlara
  - Makbuz karşılığı
  - Karşılıksız olarak

- Sadece ilgili dönem kazancından indirilmesi şartı ile
- Beyannamede ayrıca gösterilmesi koşulu ile

yapılan bağışın o yıla ait kurum kazancının %5'ine kadar olan kısmı, kurum kazancından indirilebilecektir.

İndirilebilecek bağış ve yardım tutarının hesabında dikkate alınacak kurum kazancı, zarar mahsubu dahil giderler ile iştirak kazançları istisnası düşüldükten sonra, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki [Ticari Bilanço Karı – (İştirak Kazançları İstisnası + Geçmiş Yıl Zararları)] tutardır.[64]

Örnek: (A) A.Ş. 2016 yılında Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı'na 70.000,00 TL nakdi bağışta bulunmuş ve yapmış olduğu bağış tutarını yasal defterlerine gider olarak kaydetmiştir. (A) A.Ş.'nin 2016 hesap dönemi bilgileri şu şekildedir:

Ticari Bilanço Karı	1.500.000,00
KKEG	100.000,00
5/1-a istisnasi	100.000,00
5/1-e istisnası	150.000,00
Geçmiş Yıl Zararları	200.000,00
Kurumlar Vergisi Matrahı	1.150.000,00
Hesaplanan Kurumlar Vergisi	230.000,00

(A) A.Ş. 2016 yılında kazancın yeterli olması halinde Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı'na yapmış olduğu bağış tutarını indirim konusu yapabilecektir. Ancak indirim konusu yapılabilecek tutar kurum kazancının %5'i ile sınırlıdır. Kazancın yeterli olmaması halinde indirilemeyen kısım sonraki yıllara nakledilmez.

,

689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar Hs	70.000,00	
102 Bankalar Hs		70.000,00

[64] 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, www.gib.gov.tr. (Erişim; 15.01.2018)

,

900 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Hs	70.000,00	
901 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Kar. Hs		70.000,00

Kurumun yapmış olduğu bağıştan indirim konusu yapabileceği tutar

= (Ticari Bilanço Karı – 5/1-a İstisnası - Geçmiş Yıl Zararı)x%5 = (1.500.000,00 – 100.000,00-200.000,00)x%5 = 60.000,00 TL'dir.

Kurum, yapmış olduğu 70.000,00 TL'lik bağışın tamamını beyannamede KKEG satırına ekleyecektir. Daha sonra matrahtan kurum kazancının %5'ine tekabül eden 60.000,00 TL indirilecektir. Böylece indirim konusu yapılamamasına rağmen kurum tarafından gider yazılan 10.000,00 TL KKEG olarak matraha ilave edilmiş olacaktır.

Mükellef kurumun 2016 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesi aşağıdaki şekilde olmalıdır.

Ticari Bilanço Karı	1.500.000,00
KKEG (Bağış : 70.000,00)	170.000,00
Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler	(250.000,00)
- 5/1-a istisnasi: 100.000,00	
- 5/1-e istisnası: 150.000,00	
Kar ve İlaveler Toplamı	1.420.000,00
Geçmiş Yıl Zararları	(200.000,00)
İndirime Esas Tutar	1.220.000,00
Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimler	(60.000,00)
Bağış ve yardımlar (10/1-c): 60.000,00	
Kurumlar Vergisi Matrahı	1.160.000,00
Hesaplanan Kurumlar Vergisi	232.000,00

2.3.4.3. Bağış ve Yardımlar (10/1-ç)

KVK 10/1-ç maddesine göre genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere, köylere bağışlanan okul, sağlık tesisi, 100 yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde 50 yatak) kapasitesinden az olmamak kaydıyla öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezi ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin ve Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri ile gençlik ve izcilik kamplarının inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımların tamamı kazancın bulunması halinde matrahtan indirilebilecektir.

Örnek: (D) İnşaat A.Ş. inşa etmiş olduğu maliyeti 500.000,00 TL olan binalardan birini okul binası olarak kullanılması için Milli Eğitim Bakanlığına bağışlamıştır.

,

689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar Hs	500.000,00	
153 Ticari Mallar Hs		500.000,00
391 Hesaplanan KDV Hs		90.000,00

,

900 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Hs	500.000,00	
901 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Kar.		500.000,00

Kurum KVK 10/1-ç maddesi kapsamında yapmış olduğu bağış önce KKEG satırına eklenecek ardından kazancın bulunması halinde matrahtan indirilebilecektir.

2.3.4.4. Kültür ve Turizm Amaçlı Bağış ve Yardımlar

KVK 10/1-d maddesine göre, genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler ve köyler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan veya Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen ya da desteklenmesi uygun görülen harcamalara dair harcamalar ile makbuz karşılığı yapılan bağış ve yardımların % 100'ü matrahtan indirilebilecektir.

Örnek: (A) Ltd Şti İstanbul'da bulunan tarihi bir köprünün restorasyonu için İstanbul Kalkınma Ajansı'na makbuz karşılığında 250.000,00 TL bağışta bulunmuştur.

,

689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar Hs	250.000,00	
102 Bankalar Hs		250.000,00

,

900 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider	250.000,00	
901 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Kar.		250.000,00

Kurum yapmış olduğu bağış önce KKEG satırına eklenecek ardından, kazancın bulunması halinde matrahtan indirilebilecektir.

2.3.4.5. Doğal Afetlere İlişkin Bağış ve Yardımlar

KVK 10/1-e maddesine göre kurumların, Başbakanlıkça veya Bakanlar Kurulunca (Cumhurbaşkanlığınca) başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yaptıkları ayni ve nakdi bağışın tamamı indirilebilecektir.

Örnek: 2017 yılında (A) Ltd Şti sel felaketi dolayısıyla Başbakanlıkça başlatılan yardım kampanyası için stoklarında yer alan KDV hariç 50.000,00 TL değerindeki ticari malı bağışlamıştır.(KDV oranı %18)

,

689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar Hs	59.000,00	
153 Ticari Mallar Hs		50.000,00
391 Hesaplanan KDV Hs		9.000,00

,

900 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider	59.000,00	
901 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Kar. Hs		59.000,00

Kamu kurum ve kuruluşlarına bedelsiz yapılan teslim ve hizmetler KDV Kanunu 17/2-b maddesine göre kısmi istisna olduğundan aynı kanunun 30/1-a maddesine göre indirim konusu yapılamaz. İndirim konusu yapılamayan katma değer vergisi ise mezkur kanunun 58. maddesinin mefhumu muhalifine göre gider yazılır.

Kurumların KVK 10/1-e maddesine göre yapmış olduğu ayni bağışlarda KDV dahil tutar indirimde dikkate alınmalıdır. Çünkü kuruma sağlanan menfaat KDV dahil mal bedelidir.

Kurum yapmış olduğu 59.000,00 TL tutarındaki bağış önce KKEG satırına eklenecek ardından kazancın bulunması halinde matrahtan indirilebilecektir.

2.3.4.6. Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine Yapılan Bağış ve Yardımlar

KVK'nın 10/1-f maddesine göre iktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış veya

yardımların tamamı kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirilebilecektir.

Yapılan bağışın ayni olması durumunda ise "Bağış ve yardımlar (10/1-c)" başlıklı bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde değerlendirilecektir. Bu kapsamda kurum yapılan ayni bağış tutarının takdir komisyonunca belirlenmiş emsal bedelinin yardım ve bağış toplamının kurum kazancının %5'ine kadar olan kısmı kurum kazancından indirilebilecektir.

Örnek: (A) A.Ş.'nin 2017 hesap dönemi Kurumlar Vergisi beyannamesi aşağıdaki gibidir.

Ticari Bilanço Karı	120.000,00
KKEG (Türkiye Kızılay Derneğine bağış)	30.000,00
Zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler (5/1-b yurtdışı iştirak kazanç istisnası)	20.000,00
Kar ve ilaveler toplamı	130.000,00
Geçmiş yıl zararları	110.000,00
İndirime esas tutar	20.000,00
Diğer indirimler (Türkiye Kızılay Derneğine bağış)	30.000,00
Matrah	0,00
Gelecek yıla devreden cari yıl zarar	10.000,00
Hesaplanan Kurumlar Vergisi	0,00

a. (A) A.Ş. 2017 yılında Türkiye Kızılay Derneğine makbuz karşılığında 30.000,00 TL nakdi bağışta bulunup ve gider olarak yasal defterlerine kaydederse;

,

689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar Hs	30.000,00	
100 Kasa Hs		30.000,00

,

900 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider	30.000,00	
901 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Kar. Hs		30.000,00

Bahsedildiği üzere diğer indirimler, kazancın mevcut olması durumunda beyanname üzerinden indirim konusu yapılan ve kazancın yetersiz olması nedeniyle sonraki yıllara devredilemeyen indirimlerdir. Beyannamede 57. satırda bulunan indirime esas tutar (örnekte 20.000,00 TL) kurumun indirim konusu yapabileceği en yüksek tutardır.

Kurum yapmış olduğu bağış miktarının tamamını gider yazmış ardından beyannamede KKEG satırına ilave etmiştir. Buraya kadar yapılan işlemler vergi uygulamaları bakımından doğrudur. Ancak kurumun elde edilen kazançtan daha yüksek bir tutarı (30.000,00 TL) indirim konusu yapması ve cari yılda indiremediği tutarı (10.000,00 TL) zarar olarak beyan etmesi vergi uygulamalarına aykırı bir işlemdir.

Kurumun 2017 hesap döneminde zarar olarak beyan etmiş olduğu 10.000,00 TL'nin, 2018 yılında geçmiş yıl zararı olarak matrahtan indirilmesi durumunda 10.000,00 TL x 0,2 = 2.000,00 TL tutarında vergi ziyaa uğratılmış olacaktır. (Kurumun 2018 yılında kar elde ettiği varsayılmıştır.)

Kurumun 2017 yılı Kurumlar Vergisi beyannamesi şu şekilde olmalıydı:

Ticari Bilanço Karı	120.000,00
KKEG (Türkiye Kızılay Derneğine bağış)	30.000,00
Zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler (5/1-b yurtdışı iştirak kazanç istisnası)	20.000,00
Kar ve ilaveler toplamı	130.000,00
Geçmiş yıl zararları	110.000,00
İndirime esas tutar	20.000,00
Diğer indirimler (Türkiye Kızılay Derneğine bağış)	20.000,00

Matrah	0,00
Gelecek yıla devreden cari yıl zarar	0,00
Hesaplanan Kurumlar Vergisi	0,00

b. (A) A.Ş. KDV dahil tutarı 30.000,00 TL olan ve daha önce dışarıdan alıp kaydettiği bir mal bağışlamış olsaydı (KDV oranı %18);

,

689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar Hs	30.000,00	
157 Diğer Stoklar Hs		25.423,73
391 Hesaplanan KDV		4.576,27

,

900 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider	30.000,00	
901 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Kar. Hs		30.000,00

Kurumun kamuya yararlı bir derneğe ayni bağışta bulunması durumunda "Bağış Ve Yardımlar (10/1-c)" başlıklı bölümünde yapılan açıklamalar dikkate alınacaktır. Diğer bir deyişle kurum kazancının % 5'ine kadar olan kısmı kurum kazancından indirilebilecektir.

Kurumun yapmış olduğu ayni bağış KDV dahil tutarı ile indirimde dikkate alınmalıdır. Çünkü derneğe sağlanan menfaat KDV dahil mal bedelidir. Diğer bir deyişle dernek bu malı para ödeyerek dışarıdan satın almış olsaydı KDV dahil 30.000,00 TL tutarında bir ödeme yapacaktı.

Katma değer vergisinin gider yazılmasına ilişkin açıklamaya "Doğal afetlere ilişkin bağış ve yardımlar" bölümünde verilmiştir.

Kurum kazancının bulunması halinde indirim konusu yapabileceği üst sınır = (Ticari bilanço karı – 5/1-a istisnası – geçmiş yıl zararları) x %5 = (120.000,00 – 110.000,00) x %5 = 500,00 TL'dir.

Kurumun indirebileceği en yüksek tutar 500,00 TL iken 30.000,00 TL indirim konusu yapılmış, kazancın yeterli olmaması nedeniyle de 10.000,00 TL zarar olarak beyan edilmiştir. Kurumun 2017 yılı kurumlar vergisi beyannamesi aşağıdaki gibi olmalıydı:

Ticari Bilanço Karı	120.000,00
KKEG (Türkiye Kızılay Derneğine bağış)	30.000,00
Zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler (5/1-b yurtdışı iştirak kazanç istisnası)	20.000,00
Kar ve ilaveler toplamı	130.000,00
Geçmiş yıl zararları	110.000,00
İndirime esas tutar	20.000,00
Diğer indirimler (Türkiye Kızılay Derneğine bağış)	500,00
Matrah	19.500,00
Gelecek yıla devreden cari yıl zarar	0,00
Hesaplanan Kurumlar Vergisi	3.900,00

Görüldüğü üzere kurumun ayni olarak yapmış olduğu bağışın tamamını indirim konusu yapması ve kurum kazancının yeterli olmaması nedeniyle indirim konusu yapamadığı tutarı zarar olarak beyan etmesi durumunda;

- 2017 yılında 3.900,00 TL tutarında vergi ziyaına sebebiyet verilecektir.
- Kurumun 2017 hesap döneminde zarar olarak beyan etmiş olduğu 10.000,00 TL'nin, 2018 yılında geçmiş yıl zararı olarak matrahtan indirilmesi durumunda 10.000,00 TL x 0,2 = 2.000,00 TL tutarında vergi ziyaa uğratılmış olacaktır. (Kurumun 2018 yılında kar elde ettiği varsayılmıştır.)

2.3.4.7. Girişim Sermayesi Fonu

KVK'nın 10/1-g maddesine göre 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların beyan edilen gelirin

%10'unu aşmayan kısmı kazancın yeterli olması durumunda beyannamede gösterilmek şartıyla indirilebilecektir.

Girişim sermayesi fonunun indirilebilmesi için;

- İlgili yılda ayrılan fon tutarının beyan edilen gelirin %10'unu, toplam fon tutarının ise öz sermayenin %20'sini aşmaması
- Fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar Türkiye'de kurulmuş veya kurulacak olan ve Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yatırım yapılması,
- Ayrılan fon tutarının ilgili yılın kurumlar vergisi beyannamesinde ayrıca gösterilmesi

gerekmektedir.

İndirim tutarının hesabında beyan edilen gelir = [Ticari Bilanço Karı (Zararı) + Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler - Geçmiş Yıl Zararları - Tüm İndirim Ve İstisnalar] dikkate alınacaktır.[65]

Örnek: (ANN) A.Ş.'nin 2016 yılı dönem sonu öz sermayesi 1000.000,00 TL olup, şirket 2016 yılında 200.000,00 TL gelir elde etmiştir. Kurumun ayrıca, 50.000,00 TL kanunen kabul edilmeyen gideri, 60.000,00 TL istisna kapsamında yurtiçi iştirak kazancı ve 2015 yılından 40.000,00 TL geçmiş yıl zararı bulunmaktadır.

Şirket, beyan edilen gelirin [200.000,00 + 50.000,00 - 60.000,00 - 40.000,00 = 150.000] %10'u olan 15.000,00 TL'yi girişim sermayesi fonu olarak ayırarak özel bir fon hesabına almıştır.

Bu durumda (ANN) A.Ş. beyan edilen gelirin % 10'unu ve dönem sonu öz sermayesinin % 20'sini aşmayacak şekilde ayırdığı girişim sermayesi fonunu, 25/4/2017 tarihine kadar vereceği 2016 yılı Kurumlar Vergisi Beyannamesinde indirim konusu yapabilecektir.

[65] 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, www.gib.gov.tr. (Erişim; 15.01.2018)

2.3.4.8. Türkiye'den Yurtdışı Mukimi Kişi ve Kurumlara Verilen Hizmetler

KVK'nın 10/1-ğ maddesine göre Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri ile ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50'si kazancın yeterli olması halinde indirim konusu yapılabilecektir.

Örnek: (M) Mühendislik Ltd Şti, 2016 yılı hesap döneminde, Rusya'da bulunan (R) inşaat firmasına danışmanlık hizmeti vermiştir. (R) firması almış olduğu danışmanlık hizmetinin karşılığı olarak, şirket hesabına 500.000,00 ruble para yatırmıştır.(paranın alındığı tarihte 1 ruble = 0,06 TL'dir)

Paranın hesaba yatırıldığı tarihte, kurumun yapmış olduğu muhasebe kaydı;

,

102 Bankalar Hs	3.000,00	
601 Yurtdışı Satışlar Hs		3.000,00

Kurumun 2016 hesap dönemi Kurumlar Vergisi Beyanname özeti;

Ticari Bilanço Zararı	(10.000,00)
KKEG	63.000,00
Zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler	13.000,00
Kar ve ilaveler toplamı	40.000,00
Geçmiş yıl zararları	10.000,00
İndirime esas tutar	30.000,00

Diğer indirimler (yurtdışı mukimi kişi ve kurumlara verilen hizmetler)	**1.500,00**
Matrah	28.500,00
Hesaplanan Kurumlar Vergisi (%20)	5.700,00

Beyannameye ilişkin diğer verilerin doğru olduğu varsayıldığında, kurumun yapmış olduğu işlemlerde vergisel açıdan eleştirilecek bir husus bulunmamaktadır.

2.4. MUAFİYETLER

Kurumlar vergisinden muaf olan kurumlar, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4. maddesinde sayılmıştır. Yine 231 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 173. maddesine göre Kurumlar Vergisinden muaf olanlar defter tutmak zorunda değildir. Bu nedenle Kurumlar Vergisinden muaf olan işletmeler vergi ödemeyeceklerinden vergi matrahı olan mali kardan bahsetmek anlamsız olacaktır.

Özetle Vergiden muaf olan kişi ve kurumların yaptıkları işlemler vergisel sonuç doğurmayacağından bunlara ilişkin mali kar ve mali kar kavramlarından da bahsedilemez.

2.5. TİCARİ – MALİ KAR FARKLILIĞINA NEDEN OLAN DİĞER HUSUSLAR

2.5.1.Dönem Kayması Sebebiyle Yapılacak İşlemler

6 No'lu Kurumlar Vergisi Kanunu Sirkülerine göre " Diğer İndirimler ve İstisnalar: Yukarıda yer alan (Zarar Olsa Dahi İndirilecek İndirim Ve İstisnalar" kastedilmiştir.) indirim ve istisnalar dışında kalan ve 01/01/2007 tarihinden önce yürürlüğe giren özel kanunlarda yer alan hükümler dolayısıyla sağlanan istisnalar ile değerleme işlemlerinden kaynaklanan indirimler bu satıra yazılacaktır.

Diğer bir ifade ile "Diğer İndirim ve İstisnalar" satırı (49. Satır), indirim ve istisna yapılacak durumlar için beyannamede ayrı birer satır olmadığı durumlarda kullanılır.[66]

[66] Emre Akın, "Kurumlar Vergisi Beyannamesindeki Diğer İndirimler Satırı Hangi Durumlarda Kullanılır?", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi Kurumlar Vergisi Beyanname Özel Bölümü**, Sayı.136

2.5.1.1. Kıdem Tazminatları

1475 sayılı İş Kanunu mülga edilmesine rağmen kıdem tazminatına ilişkin kanunun yürürlüğe gireceği tarihe kadar işçilerin kıdem tazminatları için bu kanun uygulanmaya devam edilir.[67]

GVK'nın 40/3. maddesine göre "işle ilgili olmak şartiyle, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar" safi ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Diğer bir ifade ile kıdem tazminatlarının indirim konusu yapılabilmesi için ödenmesi şarttır. Bu kapsamda işletmelerin aktüeryal bir takım hesaplamalar sonucu ayırdıkları kıdem tazminatları aynı yıl içinde ödenirse gider olarak dikkate alınabilir. Aksi halde gider kabul edilmez. Söz konusu kıdem tazminatları ödemenin gerçekleştiği yılda ticari bilanço karının / kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

Kıdem tazminatları, ayrıldığı yılda (fiilen ödenmezse) gider olarak dikkate alınmadığından sonuç hesaplarını etkilemeyecektir. Yukarıda değinildiği üzere ayrılan kıdem tazminatları ödendiği yılda gider yazılabilecektir. Ancak bunu gerçekleştirmek muhasebe kayıtları ile mümkün olmadığından, Kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden yapılacaktır. Şöyle ki, kıdem tazminatı ödendiği yılda kurumlar vergisi beyannamesinde " Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler" alanında yer alan " Diğer İndirim ve İstisnalar" satırına (49. Satır) eklenir. Böylece matrahın tespitinde indirim konusu yapılmış olur.

Örnek: Üretim faaliyetinde bulunan (A) A.Ş. 2018 yılında iki işçinin emekli olacağını tespit etmiş, buna ilişkin her bir işçi 15.000,00 TL olmak üzere toplam 30.000,00 TL kıdem tazminatı ayırmıştır. Söz konusu işçilerden biri 10.03.2018 tarihinde emekli olmuş, diğer işçi emekli olmamıştır. Emekli olan işçiye kıdem tazminatı banka üzerinden ödenmiştir.

Kıdem tazminatı ayrılmasına ilişkin muhasebe kaydı;

[67] 1475 Sayılı Kanunu 14. mad.

31/12/2017

730 Genel Üretim Giderleri Hs	30.000,00	
472 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hs		30.000,00

,

900 Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler Hs	30.000,00	
901 Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler Kar.		30.000,00

Kıdem tazminatının kısa vadeye alınması kaydı;

31/12/2017

472 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hs	30.000,00	
372 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hs		30.000,00

Kıdem tazminatı ödendiğinde yapılacak kayıt;

10/03/2018

372 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hs	15.000,00	
102 Bankalar		15.000,00

,

910 Vergiye Tabi Olmayan Gelir Hs	15.000,00	
911 Vergiye Tabi Olmayan Gelir Karşılığı Hs		15.000,00

Yukarıda ayrıntılı olarak anlatıldığı üzere, kıdem tazminatı, ayrıldığı 2017 yılında ödenmediğinden gider olarak dikkate alınmamıştır. Dolayısıyla sonuç hesapları değişmemiştir.

Ancak önceki yıllarda ayrılan 30.000,00 TL tutarında kıdem tazminatından, sadece bir işçiye yapılan 15.000,00 TL'lik ödeme kadar (2018 yılında) indirim konusu yapılabilecektir. Bu indirim muhasebe kayıtları ile gerçekleşmeyeceğinden beyanname üzerinden "Diğer İndirimler ve İstisnalar" satırına ekleme yapmak suretiyle gerçekleştirilmiştir.

Kendisi için kıdem tazminatı ayrılmasına rağmen ödeme yapılmayan diğer işçi için bu işlemler yapılmayacaktır. İleriki tarihlerde ödeme yapılması durumunda ise benzer işlemler gerçekleştirilecektir.

2.5.2. Vergiye Tabi Olmayan Gelir

Bazı durumlarda, muhasebe sistemi uygulama genel tebliğlerince, muhasebe kayıtlarına gelir veya kar olarak kaydedilen tutarlar vergi kanunları uyarınca vergilendirilmez. Bu nedenle muhasebe kayıtlarında gelir olarak kaydedilen dolayısıyla ticari bilanço karını arttıran bu tür gelirlerin beyanname üzerinden matrahtan indirilmesi gerekmektedir. Beyannamede vergiye tabi olmayan gelirlerin indirilebileceği tek yer "Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler" bölümünde yer alan " Diğer İndirimler ve İstisnalar " satırıdır (49. Satır).

Örnek: (Hisse senedi değer artışı); 100.000,00 TL tutarla alınan hisse senetlerinin borsa rayici 31.12.2016 tarihi itibariyle 120.000,00 TL'dir. İşletme değer artışını gelir hesaplarına kaydetmiştir.

31/12/2016			
110 Hisse Senetleri Hs		20.000,00	
	679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar Hs		20.000,00

31/12/2016			
900 Vergiye Tabi Olmayan Gelir Hs		20.000,00	
	901 Vergiye Tabi Olmayan Gelir Karşılığı Hs		20.000,00

Yapılan gelir kaydı ile kurumun ticari bilanço karı artmış olacaktır. Vergi Usul Kanunu'nun 279. maddesine göre hisse senetleri alış bedeli ile değerlenir. Muhasebe kaidelerine göre yapılan gelir kaydı, vergi kanunları açısından kabul edilmez. Bundan dolayı hisse senetlerinin borsa rayici ile değerlenmesi sonucu ortaya çıkan gelir kurumlar vergisi beyannamesinin 46. satırına eklenmek suretiyle matrahtan indirilecektir.

2.5.3. Ayrılan Karşılıklar

İşletmeler, ihtiyatlılık kavramının sonucu olarak, işletmeler, muhtemel gider ve zararları için karşılık ayırırlar.

Bilançoda varlıkları, bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleriyle gösterebilmek için, varlıklardaki değer düşüklüklerini göstererek karşılıkların ayrılması zorunludur. Dönen varlıklar grubu içinde yer alan menkul kıymetler, alacaklar, stoklar ve diğer dönen varlıklar içindeki ilgili kalemler için yapılacak değerleme sonucu gerekli durumlarda uygun karşılıklar ayrılır.

Ayrılması kararlaştırılan değer azalma karşılıkları, 654 Karşılık Giderleri Hesabı'na gider kaydı yapılmak suretiyle bu hesaba alacak; kendisine karşılık ayrılmış olan iştirak payı elden çıkartıldığında veya değer düşüklüğünün gerçekleşmemesi

halinde ise 644. Konusu Kalmayan Karşılıklar Hesabına gelir kaydı yapılmak suretiyle hesaba borç kaydedilir. [68]

Karşılıklar, muhasebe sisteminde iktisadi kıymetlerin gerçek değerinin belli edilmesini sağlar. Ayrılan karşılıkların gider yazılıp yazılmayacağı hususuna ise vergi kanunlarında değinilmiştir. Örneğin, VUK'un 323. maddesinde şüpheli ticari alacak karşılıklarının gider yazılabileceği hüküm altına alınmıştır. Vergi kanunları açısından gider yazılmasına cevaz verilmeyen karşılıklar ise KKEG niteliğinde olacaktır. Örnek olarak, VUK'un 279. maddesinde hisse senetlerinin alış bedeli ile değerleneceği hüküm altına alınmıştır. Mükellefler muhasebe kaideleri uyarınca dönem sonunda borsada oluşan hisse senedi değeri için karşılık ayırırlar, ancak ayrılan bu karşılık, gider yazılması halinde bu gider KKEG niteliğinde olacaktır.

Örnek: (A) A.Ş.'nin 02.05.2017 tarihinde 100.000,00 TL'ye aldığı hisse senetlerinin borsa rayici değerleme günü olan 31.12.2017 tarihinde 95.000,00 TL olmuş buna ilişkin karşılık ayrılmıştır. Mükellef kurum söz konusu hisse senetlerini 05.05.2018 tarihinde 98.000,00 TL'ye satmıştır.

31/12/2017			
654- Karşılık Gideri Hs		5.000,00	
	119- Menkul Kıymet Değer Düşüklüğü Kar.		5.000,00

,

900 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Hs		5.000,00	
	901 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Kar. Hs		5.000,00

[68] 1 Seri Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, www.gib.gov.tr. (Erişim; 15.12.2017)

05/05/2018		
102 Bankalar Hs	98.000,00	
119- Menkul Kıymet Değer Düşüklüğü Karş. Hs	5.000,00	
110 Hisse Senetleri Hs		100.000,00
644 Konusu Kalmayan Karşılıklar Hs		3.000,00

,

902 Vergiye Tabi Olmayan Gelir Hs	3.000,00	
903 Vergiye Tabi Olmayan Gelir Karş. Hs		3.000,00

Her ne kadar (A) A.Ş. hisse senetlerinde meydana gelen değer düşüklüğü için karşılık ayırsa da söz konusu gider kanunen kabul edilmez. Zira Vergi Usul Kanunu'na göre hisse senetleri alım bedeliyle değerlenir. Borsa rayicinde meydana gelen artış ya da azalışlar hisse senedinin değerlemesinde dikkate alınamaz.

Bu nedenle muhasebe ilkelerine göre yapılan değer düşüklüğü kaydı vergi kanunlarınca kabul edilmediğinden 2017 yılı için ayrılan 5.000,00 TL karşılık gideri, KKEG olarak dikkate alınacaktır.

2018 yılında hisse senetlerinin satılması sonucu muhasebe kayıtlarına göre 3.000,00 TL (98.000,00 – 95.000,00) tutarında gelir ortaya çıkmıştır. Oysa vergisel açıdan satıştan kar elde edilmemiş aksine 2.000,00 TL (98.000,00 – 100.000,00) zarar edilmiştir.

Konusu kalmayan karşılıklar hesabına intikal ettirilen 3.000,00 TL tutarındaki gelir, karşılığın iptaline yönelik olup ayrılan karşılık da kanunen kabul edilmeyen

giderdir. Bu nedenle konusu kalmayan karşılıkların gelir olarak yazılmak suretiyle iptal edilmesi de vergiye tabi olmayacaktır.[69]

Örnek: (X) Ltd. Şti., (A) A.Ş.'ye KDV dahil 59.000,00 TL tutarında emtiayı vadeli satmıştır. (A) A.Ş borcunu zamanında ödememiş bunun üzerine alacaklı (X) Ltd. Şti., borcun ödemesi için noterden ihtarname göndermiştir. İhtarnameye rağmen de borcun ödenmemesi üzerine (X) Ltd. Şti. borcun tamamı için karşılık ayırarak gider yazmıştır. Alacaklı mükellef kurumun söz konusu işlemlere ilişkin yapmış olduğu muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir.

,

120 Satıcılar Hs	59.000,00	
600 Yurtiçi Satışlar Hs		50.000,00
391 Hesaplanan KDV Hs		9.000,00

,

128 Şüpheli Ticari Alacaklar Hs	59.000,00	
120 Satıcılar Hs		59.000,00

,

654 Karşılık Giderleri Hs	59.000,00	
129 Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı Hs		59.000,00

[69] AKIN , Kurumlar Vergisi Beyannamesindeki Diğer İndirimler Satırı Hangi Durumlarda Kullanılır?

,

900 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Hs	59.000,00	
901 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Kar. Hs		59.000,00

VUK'a göre dava veya icra safhasında bulunan alacaklar ile yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar şüpheli alacak sayılır. Söz konusu şüpheli alacaklar için değerleme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir.

Ancak (X) Ltd. Şti.'nin emtia satışına ilişkin alacağı, dava veya icra safhasında olmadığı gibi dava ve icra safhasına değmeyecek meblağda küçük alacak da değildir. Dolayısıyla alacağın şüpheli hale getirilip karşılık ayrılabilmesi için noter ihtarnamesi yeterli olmayacaktır. Bu nedenle mükellef kurumun karşılık olarak ayırıp gider yazdığı 59.000,00 TL kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınarak Kurumlar Vergisi Beyannamesi üzerinde matraha ilave edilir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TİCARİ KARDAN MALİ KARA GEÇİŞİN GELİR KANUNLARI AÇISINDAN YÖNTEMSEL OLARAK GÖSTERİLMESİ

1. bölümde anlatıldığı üzere mali kar ve ticari kar kavramları birbirinden farklıdır. Ticari kar muhasebe sistemi uygulama genel tebliğleri göz ününe alınarak hesaplanan kardır. Oysa mali kar muhasebe sistemi uygulama genel tebliğlerinin yanı sıra vergi kanunları da dikkate alınarak hesaplanır. Çalışmamızın bu bölümünde, ticari kardan mali kara nasıl geçildiğinden yöntemsel olarak bahsedilecektir. Bu yapılırken de gelir kanunları ve muhasebe uygulama genel tebliğlerinden özellikle de 4 No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinden faydalanılacaktır.

Bilindiği üzere vergi kanunları uyarınca mükellefler tarafından yapılan bazı giderler verginin hesaplanmasında dikkate alınmaz. (örneğin, mükellefin tütün ürünleri için yapmış olduğu reklam harcamaları). Yine mükellefler tarafından elde edilen bazı gelirler de vergi matrahına dahil edilmez (örneğin emisyon prim kazancı).

Bu bölümün devamında gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri açısından ticari kardan mali kara nasıl geçildiği irdelenecek olup, bu geçişlerin yasal dayanağı olan vergi kanunlarının ilgili bölümleri ile 4 No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinden bahsedilecektir. Söz konusu tebliğ ekinde yer alan "Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Mükelleflere Ait Ticari Kardan Mali Kara Ulaşmak İçin Yapılan Hesaplamayı Gösteren Bildirim" in Gelir Vergisi açısından işlevinden bahsedilerek sistematiği anlatılacaktır. Daha sonra Kurumlar Vergisi açısından ticari kardan mali kara nasıl geçildiği anlatılacaktır. Bilindiği üzere Gelir Vergisi açısından ticari kardan mali kara geçişte beyanname üzerinde herhangi bir değişiklik yapılmazken Kurumlar Vergisi açısından bu geçiş beyanname üzerinden "kanunen kabul edilmeyen giderler" matraha eklenmek ve "istisnalar" matrahtan çıkarılmak suretiyle yapılmaktadır.

Özetle, bu bölümde kanunen indirimi kabul edilmeyen ancak işletmelerce indirim konusu yapılan giderler ile kanunen gelir olarak kabul edilmeyen ancak işletmelerce gelir hesaplarına intikal ettirilen gelirlerin beyannameye aktarım yöntemi ortaya konulacaktır.

3.1. KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİ SİSTEMATİĞİ

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14. maddesinde " beyannamelerin şekil, içerik ve ekleri Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenir. Mükellefler beyanlarını bu beyanname ile yapmak veya bu beyannamelerde yazılı bilgilere uygun olarak bildirmek zorundadır." hükmü yer almaktadır. Bu kanun maddesine göre beyannamenin içeriği, hangi satırda nelerin yer alacağı Maliye idaresince hazırlanan beyanname ile belirlenir. Mükellefler bu beyannameye uygun olarak bildirimde bulunacaklardır.[70]

Kurumlar vergisi beyannamesi özeti aşağıdaki gibidir.

		KAR	ZARAR
KURUM KAZANCI	Ticari Bilanço Karı **(A)**		
	Ticari Bilanço Zararı **(B)**		
İLAVELER	Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler **(C)**		
ZARAR OLSA DAHİ İNDİRİLECEK İSTİSNA VE İNDİRİMLER **(D)**	İştirak Kazançları (K.V.K. mad. 5/1-a)		
	Yurtdışı İştirak Kazançları(K.V.K. mad. 5/1-b)		
	Tam Mükellef A.Ş'lerin Yurtdışı İştirak Hisseleri Satış Kazançları (K.V.K. mad. 5/1-c)		
	Emisyon Primi Kazancı (K.V.K. mad. 5/1-ç)		
	Y. Fon ve Ort. Portföy İşl.Kazancı (K.V.K. mad. 5/1-d)		
	Taşınmaz ve İşt. His. ile Kurucu Sen., İnt. Sen. ve R. Hakları Stş.Kazancı (K.V.K.mad. 5/1-e)		

[70] Akın, Kurumlar Vergisi Beyannamesindeki Diğer İndirimler Satırı Hangi Durumlarda Kullanılır?

	Bank.veya TMSF'ye Borçlu Durumda Olan Kurumların Taş. ve İşt.His ile Kur.Sen.İnt.Sen.ve R.Hakları Sat.Kaz. (K.V.K.mad.5/1-f)		
	Yurtdışı Şube Kazançları (K.V.K. mad.5/1-g)		
	Yurtdışı İnşaat ve Onarma İşlerinden Sağlanan Kazançlar (K.V.K. mad. 5/1-h)		
	Eğ. Öğ. Kur. İle Rehabilitasyon Mrkz. Kazançları (K.V.K. mad. 5/1-ı)		
	K.V.K mad. 5/1-j		
	K.V.K mad. 5/1-k		
	Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna (K.V.K. mad. 5/B)		
	Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazançlar		
	Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Elde Edilen Kazançlar		
	Türk Ulusl. Gemi Sic. Kay. Gemi İşl. Ve Devr. Sağlanan Kazançlar		
	Diğer İndirimler ve İstisnalar		
Kar ve İlaveler Toplamı **(A+C) = E**			
Cari Yıla Ait Zarar, İstisnalar ve İndirimler Toplamı **(B+D) = F**			
ZARAR **(F-E)**			
KAR **(E-F) = G**			
Mahsup Edilecek Geçmiş Yıl Zararı **(H)**			
İndirime Esas Tutar **(G-H) = I**			
KAZANCIN BULUNMASI HALİNDE İNDİRİLECEK İSTİSNA VE İNDİRİMLER **(J)**	Risturnlar (K.V.K. mad. 5/1-i)		
	AR-GE İndirimi (K.V.K.mad. 10/1-a)(**)		
	AR-GE İndirimi (5746 s. Kanun mad.3)(**)		
	Sponsorluk Harcamaları (K.V.K. mad. 10/1-b)		
	Bağış ve Yardımlar (K.V.K. mad. 10/1-c)		
	Bağış ve Yardımlar (K.V.K. mad. 10/1-ç)		

	Kültür ve Turizm Amaçlı Bağış ve Yard. (K.V.K. mad. 10/1-d)		
	Başbakanlıkça veya Bakanlar Kurulunca Başlatılan Yardım Kampanyalarına Yapılan Bağış ve Yardımlar (K.V.K. mad. 10/1-e)		
	Türkiye Kızılay Derneğine ve Yeşilay Cemiyetine Yapılan Nakdi Bağış ve Yardımlar (K.V.K. mad. 10/1-f)		
	Girişim Sermayesi Fonu (K.V.K. mad. 10/1-g)		
	Türkiye'den Yurtdışı Mukim Kişi ve/veya Kurumlara Verilen Hizmetlerden Sağlanan Kazançların %50'si(K.V.K.mad.10/1-ğ)		
	Korumalı İşyeri İndirimi (K.V.K. mad. 10/1-h)		
	Nakdi Sermaye Artışından Kaynaklanan Faiz İndirimi (K.V.K. mad. 10/1-ı)		
	Expo 2016 Antalya Ajansına Yapılan Bağış ve Yardımlar ile Sponsorluk Harcamaları		
	Yatırım İndirimi İstisnası		
	Diğer İndirimler		
KURUMLAR VERGİSİ MATRAHI **(I-J) = K**			
HESAPLANAN KURUMLAR VERGİSİ **K x 0,2 = L**			
MAHSUP EDİLECEK VERGİLER - **(M)**	Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilerden Mahsup Edilecek Kısım		
	Yıl İçinde Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler		
	Geçici Vergi		
ÖDENMESİ GEREKEN KURUMLAR VERGİSİ **(L-M)**			
İADESİ GEREKEN KURUMLAR VERGİSİ VE/VEYA GEÇİCİ VERGİ **(M-L)**			

Daha önceki bölümlerde anlatıldığı üzere ticari kardan mali kara geçiş, vergi kanunlarında ön görülen istisna, muafiyet benzeri indirimler ile yine vergi kanunlarında mali karın tespitinde indirimi kabul edilmeyen bir takım giderler ile gelir olarak kabul edilmeyen bir takım hasılat unsurlarının ticari bilanço karına eklenmesi ve çıkarılması ile mümkündür. Kurumlar Vergisi mükellefleri, yukarıda özeti yer alan Kurumlar Vergisi beyanname üzerinden sırasıyla aşağıdaki işlemleri yaparak mali kara ulaşırlar.

1- Ticari Bilanço Karı (A) : Ticari bilanço karı, muhasebe uygulama genel tebliğleri uyarınca hesaplanan kardır. Bu kar, kabaca hasılat ile giderler arasında ortaya çıkan pozitif farktır.

2- Ticari Bilanço Zararı (B) : Ticari bilanço zararı, ticari bilanço karında olduğu gibi muhasebe uygulama genel tebliğlerine göre yapılan kar zarar hesabında giderlerin hasılattan yüksek çıkması durumunda ortaya çıkar.

3- Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler (C) : Önceki bölümlerde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere, işletmelerce yapılan her harcama vergi kanunlarınca gider yazılamaz. Vergi kanunları uyarınca indirimi kabul edilmeyen harcamaların, işletmelerce gider yazılması durumunda ise kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınıp ticari bilanço Karına eklenmesi gerekir.

4- Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler (D) : Kurumlar Vergisi Kanunun 5. maddesinde (emisyon primi hariç) düzenlenen istisnalar ile özel kanunlarda yer alan bazı istisnalar bu bölümde yer almaktadır. Bu istisnalar kurumun zarar etmesi durumunda dahi indirim konusu yapılır.

5- Kar ve İlaveler Toplamı (E) : Ticari bilanço karı ile KKEG toplamından oluşur.

6- Cari Yıla Ait Zarar, İstisnalar ve İndirimler Toplamı (F): Kumun zarar etmesi durumunda ticari bilanço zararı ile "Zarar Olsa Dahi İndirilecek İndirim ve İstisnalar" toplamından oluşur.

7- Kar ve İlaveler Toplamının "Cari Yıla Ait Zarar, İstisnalar ve İndirimler Toplamından" büyük olması durumunda "Kar"; küçük olması durumunda ise "Zarar" meydana gelir.

8- Kar elde edildiği durumda kardan geçmiş yıl zararları düşüldükten sonra kalan tutardan (İndirime Esas Tutar) bu tutarı geçmeyecek şekilde "Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimler" indirilir. Kazancın bulunmaması halinde KVK 11. madde ile 5/1-i maddesinde yer alan diğer indirim ve istisnalar indirilemeyecekleri gibi sonraki dönemlere de devredilemez.

9- İndirime Esas Tutardan, Diğer İndirimler çıkarıldıktan sonra kalan bakiye Kurumlar Vergisi matrahıdır. Bu matrah üzerinden genel orana ve varsa (Kurum indirimli orandan yararlanıyorsa) indirimli orana göre Kurumlar Vergisi hesaplanır.

10- Hesaplanan Kurumlar Vergisinden sırasıyla; "Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilerden Mahsup Edilecek Kısım", "Yıl İçinde Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler" ve "Geçici Vergi" çıkarılır. Artı bakiye kalması durumunda kalan bakiye

kadar kurumlar vergisi ödenecektir. Bakiyenin eksi olması durumunda ise eksi bakiye tutarı kadar kurum vergi iadesi alacaktır.

3.2. GELİR VERGİSİ BEYANNAMESİ SİSTEMATİĞİ

Gelir vergisi beyannamesi özeti aşağıdaki gibidir.

		KAR	ZARAR
GELİR UNSURLARI (A)	Ticari Kazançlar		
	Zirai Kazançlar		
	Serbest Meslek Kazançları		
	Ücretler		
	Gayrimenkul Sermaye İratları		
	Menkul Sermaye İratları		
	Diğer Kazanç ve İratlar		
ZARAR (B)			
KAR (C)			
Mahsup Edilecek Geçmiş Yıl Zararları Toplamı (D)			
DİĞER İNDİRİMLER (E)	Şahıs Sigorta Primleri (GVK 89/1)		
	Eğitim ve Sağlık Harcamaları (GVK 89/2)		
	Bağış ve Yardımlar (GVK 89/4		
	Eğitim ve Sağlık Tesisleri İle Dini Tesislere İlişkin Bağış ve Yardımlar (GVK 89/5)		
	Gıda Bankacılığı Kapsamındaki Bağış ve Yardımlar (GVK 89/6)		
	Kültür ve Turizm Amaçlı Bağış ve Yardımlar (GVK 89/7)		
	Sponsorluk Harcamaları (GVK 89/8)		
	AR-GE İndirimi (GVK 89/9'a göre)		
	AR-GE İndirimi (5746 sayılı Kanuna göre)		
	Başbakanlıkça ve BKK'ca Başlatılan Yardım Kampanyalarına Yapılan Bağış ve Yardımlar (GVK 89/10)		
	Türkiye Kızılay Derneği İle Türkiye Yeşilay Cemiyetine Yapılan Nakdi Bağış ve Yardımlar (GVK 89/11)		
	Girişim Sermayesi Fonu İndirimi (GVK 89/12)		
	Türkiye'den Yurtdışı Mukim Kişi ve/veya Kurumlara Verilen Hizmetlerden Sağlanan Kazançların %50'si (GVK 89/13)		
	Korumalı İşyeri İndirimi (GVK 89/14)		
	Bireysel Katılım Yatırımcısı İndirimi (GVK Geçici mad. 82)		
	Expo 2016 Antalya Ajansına Yapılan Bağış ve Yardımlar İle Sponsorluk Harcamaları		
	Diğer İndirimler		
Vergiye Tabi Gelir (Matrah) (C-D-E) = F			
Hesaplanan Gelir Vergisi (G)			
MAHSUP EDİLECEK VERGİLER (H)	Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergiler (**)		
	Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler(***)		
	Geçici Vergiler		
	Asgari Geçim İndirimi (GVK 95.madde kapsamında ücret geliri beyan edenlerce doldurulacaktır.) (****)		
Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi (G-H) = I			
İadesi Gereken Gelir Vergisi ve/veya Geçici Vergi (I-G) = J			

Bilanço usulü defter tutan gelir vergisi mükellefleri, tıpkı kurumlar vergisi mükellefleri gibi hasılattan giderleri düştükten sonra ticari karı hesaplarlar.

Gelir vergisi mükellefiyetinde kanunen kabul edilmeyen giderlerin, matraha eklenmesi yöntemi Kurumlar Vergisi mükellefiyetinden farklıdır. Şöyleki, kurumlar vergisi mükellefiyetinde "kanunen kabul edilmeyen giderler" beyannamede ilgili satıra eklenirken, gelir vergisi beyannamesinde böyle bir satır bulunmamaktadır.

Gelir vergisinde kanunen kabul edilmeyen giderlerin ticari kara eklenmesi ve vergiye tabi olmayan gelirlerin ticari kar toplamından çıkarılması işlemleri doğrudan beyanname üzerinden değil "Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Mükelleflere Ait Ticari Kardan Mali Kara Ulaşmak İçim Yapılan Hesaplamayı Gösteren Bildirim " ile Gelir Vegisi Beyannamesi Eki marifeti ile gerçekleştirilir.

Gelir vergisi mükellefleri bunu 4 No'lu Muhasebe Uygulama Genel Tebliği ekinde yer alan Ticari Kardan Mali Kara ulaşmak içim yapılan hesaplamayı gösteren "Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Mükelleflere Ait Ticari Kardan Mali Kara Ulaşmak İçim Yapılan Hesaplamayı Gösteren Bildirim" aşağıdaki gibidir.

DÖNEM TİCARİ	Karı		(+)
	Zararı		(-)
SATIŞLARIN MALİYETİ	Satılan Mamül Maliyeti		
	Satılan Ticari Malın Maliyeti		
	Satılan Hizmet Maliyeti		
	Diğer Satışların Maliyeti		
FAALİYET GİDERLERİ	Araştırma ve Geliştirme Giderleri		
	Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri		
	Genel Yönetim Giderleri		
DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR	Komisyon Giderleri		
	Karşılık Giderleri		
	Menkul Kıymet Satış Zararları		
	Kambiyo Zararları		
	Reeskont Faiz Giderleri		
	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		

1

	Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar			
TOPLAM			(+)	2
	Yurtiçi Satışlar			
	Yurtdışı Satışlar			
BRÜT SATIŞLAR	Diğer Gelirler			
	İştiraklerden Temettü Gelirler			
	Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirler			
	Faiz Gelirleri			
	Komisyon Gelirleri			
	Konusu Kalmayan Karşılıklar			
	Menkul Kıymet Satış Karları			
	Kambiyo Karları			
	Reeskont Faiz Gelirleri			
DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR	Faaliyetle İlgili Diğer Gelir ve Karlar			
	Önceki Dönem Gelir ve Karları			
OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR	Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar			
TOPLAM			(-)	3
MALİ KAR VEYA ZARAR (1+2+3)				4

Aşağıda 4 No'lu Muhasebe Genel Uygulama Genel Tebliği Ekinde yer alan "Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Mükelleflere Ait Ticari Kardan Mali Kara Ulaşmak İçim Yapılan Hesaplamayı Gösteren Bildirim" sistematiği açıklanmıştır.

3.2.1. Bildirimin Birinci Bölümünün Doldurulması

Gelir tablosunda Dönem Kar'ı var ise, bu rakam bildirimin birinci bölümündeki (+) işaretinin sağ tarafına, Dönem Zarar'ı var ise (-) işaretinin sağ tarafına kaydedilecektir.

3.2.2. Bildirimin İkinci Bölümünün Doldurulması

3.2.2.1. Satış İndirimleri

Bildirimin 2 inci bölümünün "Satış İndirimleri" alanında yer alan "Satıştan İadeler" satırına, Muhasebe Sistemine göre;

- 610- Satıştan İadeler Hesabına borç kaydedilen ve belgelendirilemediği için veya başka herhangi bir nedenle vergi mevzuatına göre satıştan iade olarak kabul edilmeyen tutarlar; "Satış İskontoları" satırına,

- 611- Satış İskontoları Hesabına borç kaydedilen ve vergi mevzuatına göre iskonto olarak kabul edilmeyen tutarlar; "Diğer İndirimler" satırına,
- 612- Diğer indirimler hesabına borç kaydedilen ve vergi mevzuatına göre indirim olarak kabul edilmeyen tutarlar kaydedilecektir.

Kaydedilecek bir tutar bulunmaması halinde diğer satırlarda olduğu gibi bu satırlar da boş bırakılacaktır.

3.2.2.2. Satışların Maliyeti

"Satışların Maliyeti" alanında yer alan satırlara sırasıyla, 620- Satılan Mamüller maliyeti, 621. Satılan Ticari Mallar Maliyeti, 622- Satılan Hizmet Maliyeti ve 623- Diğer Satışların Maliyeti hesaplarına borç katdedilecektir. Ancak, vergi mevzuatına göre gider olarak kabul edilmeyen ve yukarıdaki maliyetlere yansıyan tutarlar kaydedilecektir.

3.2.2.3. Faaliyet Giderleri

"Faaliyet Giderleri" alanında yer alan satırlara, yıl. içinde 630- Araştırma ve Geliştirme Giderleri, 631- Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri ve 632- Genel Yönetim Giderleri hesaplarına borç kaydedilen ancak, vergi mevzuatına göre gider olarak kabul edilmeyen tutarlar kaydedilecektir.

3.2.2.4. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar

"Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar" alanında yer alan gider hesaplarına borç kaydedilen ancak vergisel açıdan gider olarak kabul edilmeyen tutarlar kaydedilecektir.

Örneğin bir mükellef, 121 Alacak Senetleri Hesabında kayıtlı alacaklarını reeskonta tabi tutarak hesaplanan reeskont miktarını, 657 Reeskont Faiz Giderleri Hesabına kaydetmiş ancak VUK'un 281. maddesinde yer alan hükümden yararlanmak istemiyorsa bu tutarın Ticari Kara ilave edilmesi gerekir. Bunu da, söz konusu tutarın bildirimin "Reeskont Faiz Giderleri" sütununa eklenmesi ile sağlayacaktır.

3.2.2.5. Finansman Giderleri

"Finansman Giderleri" alanında yer alan satırlara, 660 Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri ve 661 Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri hesaplarına borç aktarılacaktır.

3.2.2.6. Olağan Dışı Gider ve Zararlar

Bildirimin "Olağan Dışı Gider ve Zararlar" alanında yer alan satırlarda yer alan ilgili hesaplara borç kaydedilen ancak, vergi mevzuatına göre gider olarak kabul edilmeyen tutarlar kaydedilecektir.

3.2.3. Bildirimin Üçüncü Bölümünün Doldurulması

3.2.3.1. Brüt Satışlar

Bildirimin Üçüncü Bölümünün "Brüt Satışlar" alanında yer alan satırlara, 600 Yurtiçi Satışlar, 601 Yurtdışı Satışlar ve 602 Diğer Gelirler Hesabına alacak kaydedilen ancak, vergi mevzuatına göre vergiden istisna edilen tutarlar aktarılacaktır.

Bu şekilde, işletmelerin esas faaliyet konusu ile ilgili olarak elde ettikleri gelir ve hasılattan, vergi kanunlarına göre vergiden istisna edilenler ilgili sütuna kaydedilerek vergiye matrah olacak Kar'ın içinde yer almaması sağlanacaktır.

3.2.3.2. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar

Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar alanında yer alan satırlara, işletmenin esas faaliyet konusuyla ilgili olmadığı için ilgili gelir hesaplarına alacak kaydedilen ancak vergi mevzuatına göre vergiden istisna olan tutarlar kaydedilecektir.

3.2.3.3. Olağandışı Gelir ve Karlar

"Olağandışı Gelir ve Karlar" alanında yer alan satırlara ise, 671 Önceki Dönem Gelir ve Karları ve 679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar hesaplarına alacak kaydedilen ancak, gelir vergisinden istisna edilen gelir ve kazançlar aktarılacaktır.

3.2.4. Toplam Alanları

Ticari Bilanço Karı üzerine kanunen kabul edilmeyen giderler eklendikten, istisna edilen kazançlar indirildikten sonra Mali kara ulaşılır. Bu mantık çerçevesinde Bilanço usulu defter tutan gelir vergisi mükellefleri Bildirimin İkinci Bölümündeki

satırlar toplamı 2 rakamı ile kodlanan alana ve Üçüncü Bölümdeki satırlar toplamı da 3 rakamı ile kodlanan alana aktarılacaktır. 1, 2 ve 3 rakamları ile kodlanan alanların toplamı ise 4 numara ile kodlanan alana yazılacaktır.

4 Seri No'lu Muhasebe Uygulama Genel Tebliğinin "Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Mükelleflere Ait, Ticari Kardan Mali Kara Ulaşmak İçin Yapılan Hesaplamayı Gösteren Bildirim' İn Düzenlenmesine İlişkin Açıklamalar" başlıklı bölümünde aşağıdaki açıklama yapılmıştır:

Bildirim, 3 ana bölümden oluşmaktadır. Birinci Bölüm, gelir tablosunun "Dönem Kar'ı veya Zarar'ı" kısmında yer alan tutarlara tahsis edilmiştir. Bir başka anlatımla, bu bölüme 690- Dönem Karı veya Zararı hesabının bakiyesi kaydedilecektir. Bu bölüm bildirimde 1 rakamı ile kodlanmıştır. Mükellefler gelir tablosundaki Dönem Kar'ını veya Zarar'ını bu bölümdeki ilgili sütuna aktaracaklardır.

İkinci Bölüm, 1 ve 2 rakamları ile kodlanan alanlar arasındaki "Ticari Kara İlave Edilecek Gider ve İndirimler" bölümüdür. Bu Bölüme, Muhasebe Sistemine göre gider veya indirim olarak Ticari Kar'ın tespitinde dikkate alınan ancak, vergi kanunlarına göre gider ya da indirim olarak kabul edilmeyen ve bu nedenle Ticari Kar'a ilave edilmesi gereken gider ve indirimler kaydedilecektir.

Üçüncü Bölüm ise, 2 ve 3 rakamları ile kodlanan alanlar arasındaki "Ticari Kar'dan İndirilecek Kazanç ve İratlar" bölümüdür. Bu Bölüme, Muhasebe Sistemi gereğince Ticari Kar'ın içinde yer alan ancak, vergi mevzuatına göre vergiden istisna edilen kazanç ve iratlar yazılacaktır. Bu Bölümde yer alan kalemler Mali Kar'ın tespitinde, Ticari Kar'dan indirilmesi gereken kalemlerdir.

2 rakamı ile kodlanan alana, "Ticari Kar'a İlave Edilecek Gider ve İndirimler" bölümünde (bundan böyle kısaca İkinci Bölüm) yer alan kalemlerin toplamı, 3 rakamı ile kodlanan alana ise "Ticari Kar'dan İndirilecek Kazanç ve İratlar" bölümünde (bundan böyle kısaca Üçüncü Bölüm) yer alan kalemlerin toplamı kaydedilecektir.

Tebliğ'den de anlaşıldığı üzere, mükellefelerin muhasebe uygulama genel tebliğleri çerçevesinde tuttukları defterde tek düzen hesap planı uyarınca ticari kar hesaplanacaktır. Ticari kar ise 690 Dönem Net Karı Veya Zararı hesabının bakiyesidir.

Gelir Vergisi mükellefleri "Ticari Kardan Mali Kara Ulaşma Bildirimi"ni dolduracaklardır. Bildirim üzerinde yapılan hesaplama sonucunda elde edilen tutar mali kar olacaktır. Böylece, kanunen kabul edilmeyen giderler ticari kara eklenmiş, istisnalar çıkarılmış olacaktır. Bildirimin doldurulması sonucu bulunan tutar Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi Eki'nde ticari kazanç tablosunda 10. satıra eklenecektir.

Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi Eki üzerinde elde edilen tutar üzerinden, 11. ve 12. satırlarda yer alan Bağ-Kur Primi İndirimi ile Yatırım İndirimi İstisnası çıkarıldıktan sonra Ekin 14. satırında hesaplanan "Beyan Edilen Ticari Kazançlar Toplamı" yıllık gelir vergisi beyannamesi'nde ticari kazançlar satırına yazılacaktır. Böylece, beyannamede yer alan ticari kazanca KKEG'ler eklenmiş ve istisnalar düşülmüş olarak hem muhasebe kaidelerine hem de vergi mevzuatına uygunluk sağlanmış olacaktır.[71]

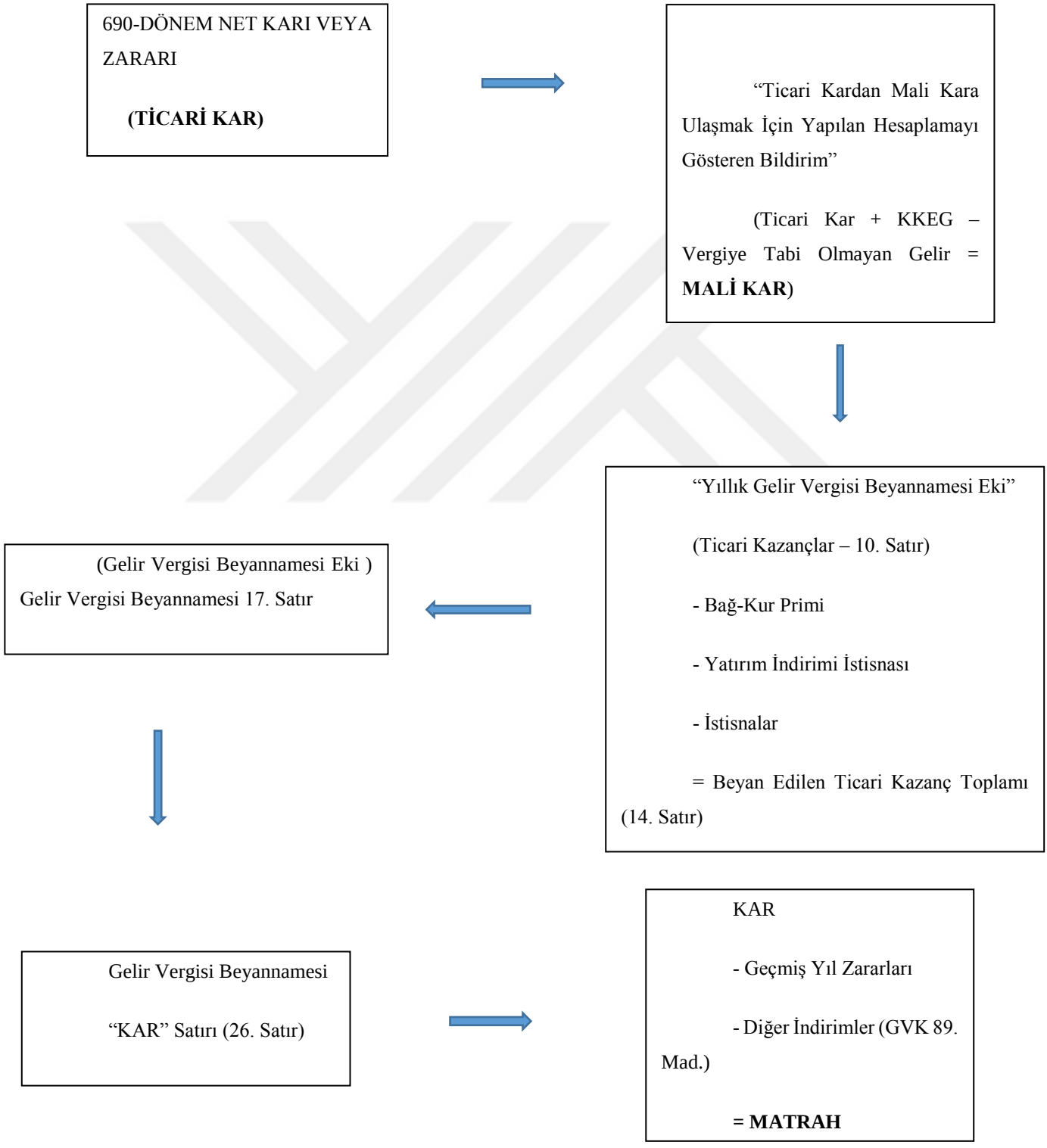
Tezimizin "3.3.3. Gelir Vergisi Kanunu Açısından Diğer İndirimler" bölümünde açıklandığı üzere GVK'nın 89. maddesinde yer alan diğer indirimler başlığı tahdidi sayılan bazı giderlerin tamamı indirilebilirken, bazıları ise beyan edilen gelirin belirli bir yüzdesine kadar indirilebilir. Yine yapılan bazı harcamalarda ise yapılan harcamanın belirli bir oranı indirilebilecektir. Yapılan bu indirimler ancak gelirin bulunması halinde ve gelirle sınırlı olmak üzere indirilebilecektir. "Beyan Edilen Gelir" kavramından kasıt ise yıllık gelir vergisi beyannamesinde yer alan indirimler ve geçmiş yıl zararları düşülmeden önceki tutardır. (Beyannamenin 26. Satırında yer alan KAR)

"KAR" satırı ise (26. satır) ticari kazanç ile diğer gelir unsurlarının toplamından teşekkül etmiştir. "KAR"satırından ise öncelikle " Mahsup Edilecek Geçmiş Yıl Zararları" sonrasında ise GVK'nın 89. maddesinde yer alan diğer

[71] Akın, Vergi Tekniği ve Mütalaat, s. 408-409

indirimler sırası ile indirilecektir (Kazançа sınırlı olmak üzere). Bu aşamada elde edilen tutar gelir vergisi matrahıdır.

Gelir Vergisi açısından ticari kardan mali kara, oradan da vergi matrahına geçiş süreci aşağıda şematize edilmiştir.



DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

UYGULAMA ÖRNEKLERİ

Yukarıdaki bölümlerde öncelikle kar ve ticari kar ve mali kar tanımlandıktan sonra, bu iki kavram arasındaki farkılığa değinildi ve konunun mevzuat yönünden değerlendirilmesi yapıldı. Ardından ticari kar- mali kar farklılığına neden olan Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler, İstisnalar, Diğer İndirimler ve diğer başlıca hususlara değinildi. Yapılan mevzuatsal değerlendirmelerden sonra Gelir ve Kurumlar Vergisi yönünden ayrı ayrı olmak üzere vergisel açıdan indirimi kabul edilmeyen ancak işletmelerce indirim konusu yapılan giderlerin nasıl matraha ekleneceği ile yine vergi kanunları uyarınca vergiye tabi tutulmayan ancak işletmelerce matraha ilave edilen gelirlerin matrahtan nasıl çıkarılacağı ele alındı. Bu kapsamda Kurumlar Vergisi açısından Kurumlar Vergisi Beyannamesi, Gelir Vergisi açısından ise 4 No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ekinde yer alan "Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Mükelleflere Ait Ticari Kardan Mali Kara Ulaşmak İçim Yapılan Hesaplamayı Gösteren Bildirim" in sistematiği üzerinde duruldu.

Önceki bölümlerde sırayla teorisi, vergisel farklılığa neden olan durumlar ve bu farklılıkların giderilme yöntemleri anlatılan ticari kar – mali kar ayrımı bu bölümde kurumlar vergisi açısından örnek bir uygulama üzerinden ele alınacaktır. Böylece yukarıda ayrı başlıklar altında parçalı ele alınan husular uygulama örnekleri ile bir bütün olarak gösterilmeye çalışılacaktır. Diğer bir ifade ile tümden gelim yöntemi ile, parça parça anlatılan hususlar bu bölümde birleştirilerek konu daha da somut hale getirilmeye çalışılacaktır.

4.1. KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMA ÖRNEĞİ-1

(A) A.Ş.'nin 31.10.2017 tarihli geçici mizanı aşağıdaki gibidir.

Hesap Kodu	Hesap Adı	Borç	Alacak	Borç Kalanı	Alacak Kalanı
100.01	Kasa (TL)	250.000,00	160.000,00	90.000,00	0
100.02	Kasa (Dolar)	60.000,00	0	60.000,00	0
101	Alınan Çekler	200.000,00	0,00	200.000,00	0,00
102	Bankalar	500.000,00	0,00	500.000,00	0,00
103	Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri	0	20.000,00	0	20.000,00
110	Hisse Senetleri	50.000,00	0	50.000,00	0
120	Alıcılar -(H) Ltd Şti: 16.000,00	86.000,00	0,00	86.000,00	0,00
121	Alacak Senetleri	124.000,00	0,00	124.000,00	0,00
136	Diğer Çeşitli Alacaklar	1.327,00	0,00	1.327,00	0,00
153	Ticari Mallar	700.000,00	0,00	700.000,00	0,00
190	Devreden KDV	25.000,00	20.000,00	5.000,00	0
193	Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar	10.000,00	0,00	10.000,00	0,00
197	Sayım ve Tesellüm Noksanları	10.000,00	0,00	10.000,00	0,00
242	İştirakler -(C) A.Ş.: 150.000,00 - (G) A.Ş.: 50.000,00	200.000,00	0,00	200.000,00	0,00
250	Arazi ve Arsalar	109.000,00	0,00	109.000,00	0,00
252	Binalar	2.000.000,00	0,00	2.000.000,00	0,00
254	Taşıtlar - Kamyonet: 150.000,00 -Otomobil:100.000,00 -Panelvan: 150.000,00	600.000,00	0,00	600.000,00	0,00
255	Demirbaşlar	200.000,00	0,00	200.000,00	0,00
320	Satıcılar	0	130.000,00	0	130.000,00
321	Borç Senetleri	120.000,00	125.000,00	0	5.000,00
360	Ödenecek Vergi ve Fonlar	0,00	6.000,00	0,00	6.000,00
361	Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	0,00	5.500,00	0,00	5.500,00
500	Sermaye	0,00	6.847.827,00	0,00	6.847.827,00
600	Yurtiçi Satışlar	1.200.000,00	0,00	1.200.000,00	0,00
621	Satılan Ticari Mal Maliyeti	700.000,00	0,00	700.000,00	0,00
649	Diğer Olağan Gelir ve Karlar	0,00	25.000,00	0,00	25.000,00
656	Kambiyo Zararları	14.000,00	0,00	14.000,00	0,00
689	Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar Hs	60.000,00	0,00	60.000,00	0,00

760	Pazarlama Satış ve Dağıtım Gideri	50.000,00	0,00	50.000,00	0,00
770	Genel Yönetim Gideri	60.000,00	0,00	60.000,00	0,00
780	Finansman Gideri	10.000,00	0,00	10.000,00	0,00
TOPLAM		**7.339.327,00**	**7.339.327,00**	**7.039.327,00**	**7.039.327,00**

(A) A.Ş.'nin gerçekleştirdiği işlemler aşağıdaki gibidir.

1) Yapılan araştırmalar neticesinde "197 Sayım ve Tesellüm Noksanları" Hesabında bulunan 6.000,00 TL 'nin Bakanlar Kurulunca başlatılan yardım kampanyasına makbuz karşılığında yapılan nakdi bağışın kayıtlara geçirilmemesinden kaynaklandığı 01.11.2017 tarihinde anlaşılmıştır. Kalan 4.000,00 TL tutarındaki nedeninin araştırılmasına karar verilmiştir.

2) Verilen çeklerin tamamı 02.11.2017 tarihinde ödenmiştir.

3) İşletme alım satımını yaptığı ürünlerden 30.000,00 TL tutarında gıda ve giyim malzemelerini gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan derneğe 05.11.2017 tarihinde bağışlamıştır.

4) İşletme 5 yıllığına kiraladığı yönetim binası için 08.11.2017 tarihinde aşağıdaki harcamaları banka yolu ile yapmıştır.

- 10.000,00 TL tutarında yürüyen merdiven yaptırmıştır.
- 1.000,00 TL tutarında boya badana yaptırmıştır.

5) (H) Ltd. Şti.'nin 16.000,00 TL tutarındaki senetsiz borcunu zamanında ödememesi üzerine, işletme 10.11.2017 tarihinde alacağın tamamını şüpheli hale getirerek karşılık ayırmıştır.

6) İşletme 17.11.2017 tarihinde, iştirak ettiği tam mükellef (C) A.Ş.'den 25.000,00 TL iştirak kazancı elde etmiştir.

7) İşletme kredili olarak almış olduğu 30.000,00 TL tutarındaki mallara 20.11.2017 tarihinde vadesinden önce ödemiş olduğundan dolayı, satıcı işletme tarafından 1.000,00 TL tutarında iskonto yapılmıştır.

8) İşletme, 28.11.2017 tarihinde 100.000,00 TL tutarında ticari mal almış, mal bedeli ve buna ilşkin KDV'yi banka kanalıyla ödemiştir.

9) İşletme 30.11.2017 tarihinde KDV mahsup kayıtlarını yapmıştır.

10) İşletme 15.12.2017 tarihinde KDV dahil 118.000,00 TL'ye emtia satın almış ve ödemeyi senet keşide etmek suretiyle yapmıştır. Söz konusu emtianın yarısı 17.12.2017 tarihinde çalınmıştır. Hırsızlık olayı polis tutanağı ile tevsik edilmiştir.

11) İşletme tarafından, 02.09.2015 tarihinde 40.000,00 TL' lik (G) A.Ş.'ye ait hisse senetleri 20.12.2017 tarihinde 60.000,00 TL'ye elden çıkarılmıştır.

12) İşyerinde meydana gelen iş kazası sonucu yetkili iş mahkemesi, işletmenin %85 oranında kusurlu olduğunu tespit etmiş ve buna istinaden işletme kazazedeye 22.12.2017 tarihinde 12.000,00 TL tutarında tazminat banka yoluyla ödemiştir.

13) 25.12.2017 tarihinde maliyet bedeli 400.000,00 TL olan emtiayı 500.000,00 TL'ye satmış ve karşılığında 6 ay vadeli çek almıştır.

14) Kasım ayına ilişkin vergi ve fonlar ile sosyal güvenlik kesintilerinin tamamı 26.12.2017 taririhinde banka yoluyla ödenmiştir. Kasım ayına ilişkin hesaplanan asgari geçim indirimi 1.327,00 TL'dir. 3.300 tutarındaki SGK işveren payları kaydedildiği Kasım/2017 döneminde KKEG olarak dikkate alınmıştır.

15) 28.12.2017 tarihinde işletmeye ait ve alış bedeli 150.000,00 TL olan kamyonet, yenisi alınmak amacıyla 50.000,00 TL'ye peşin satılmıştır. Taşıtın birikmiş amortismanı 120.000,00 TL'dir. (KDV Oranı: %18)

16) İşletmede çalışanla işçiler için ücret tahakkuku yapılmıştır. Tahakkuka ilişkin tutarlar aşağıdaki gibidir. (SGK işveren payının Ocak/2018 döneminde ödendiği varsayılacaktır.)

- Brüt Ücret: 19.095,00 TL
- Sosyal Güvenlik İşveren Payı: 3.900,00 TL
- İşsizlik Sigortası İşveren Primi: 390,00 TL
- Sosyal Güvenlik İşçi Payı: 2.670,00 TL
- İşsizlik Sigortası İşçi Primi: 192,00 TL
- Asgari Geçim İndirimi: 1.815,00 TL
- Gelir Vergisi: 2.445,00 TL
- Damga Vergisi: 96,00 TL

17) Aralık ayı KDV mahsup kayıtları yapılmıştır.

Çözüm :

1) Bakanlar Kurulunca başlatılan yardım kampanyasına makbuz karşılığında yapılan bağış Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesi kapsamında indirim konusu yapılabilecektir. Ancak, bu indirim öncelikle KKEG olarak dikkate alınacak , kazancın yeterli olması halinde söz konusu tutar beyanname üzerinden indirilebilecektir.

01/11/2017			
689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar Hs		6.000,00	
	197 Sayım ve Tesellüm Noksanları		6.000,00

,

900 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Hs		6.000,00	
	901 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Karşılığı Hs		6.000,00

2) Verilen çeklerin ödenme kaydı;

02/11/2017			
103 Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri Hs		20.000,00	
	102 Bankalar Hs		20.000,00

3) Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre kurum kazancı hesaplanırken GVK'nın 40. madde göz önüne alınacaktır. Örneğimizde, yapılan bağışlar Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesi kapsamında olduğundan, yapılan indirimin tamamı kabul edilecektir.

,

689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar Hs	35.400,00	
600 Yurtiçi Satışlar Hs		30.000,00
391 Hesaplanan KDV Hs		5.400,00

,

621 Satılan Ticari Malın Maliyeti Hs	30.000,00	
153 Ticari Mallar Hs		30.000,00

4) Binaya yapılan harcamalar;

08/11/2017

264 Özel Maliyetler Hs	10.000,00	
770 Genel Yönetim Gideri Hs	1.000,00	
191 İndirilecek KDV Hs	1.980,00	
102 Bankalar Hs		12.980,00

5) VUK'a göre dava veya icra safhasında bulunan alacaklar ile yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar şüpheli alacak sayılır. Söz konusu şüpheli alacaklar için değerleme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir.

Bu kapsamda, İşletme (H) Ltd Şti'den olan alacağını şüpheli hale getirilip karşılık ayıramaz. Ancak işletme söz konusu alacağına karşılık ayırmış olduğundan, ayrılan karşılık gideri KKEG'dir.

10/11/2017			
128 Şüpheli Ticari Alacaklar Hs		16.000,00	
	120 Alıcılar Hs		16.000,00

,

654 Karşılık Gider Hs		16.000,00	
	129 Şüpheli Ticari Alacaklar Karş. Hs		16.000,00

,

902 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider		16.000,00	
	903 Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler Karşılığı		16.000,00

6) İşletmenin elde etmiş olduğu iştirak kazancı KVK'nın 5/1-a maddesi kapsamında istisna olduğundan, söz konusu kazanç vergiye tabi değildir.

,

132-İştiraklerden Alacaklar Hs		25.000,00	
	640- İştiraklerden Temettü Gelirler Hs		25.000,00

,

904 Vergiye Tabi Olmayan Gelir Hs		25.000,00	
	905 Vergiye Tabi Olmayan Gelir Karşılığı Hs		25.000,00

7) İskonto kaydı;

20/11/2017		
320 Satıcılar Hs	30.000,00	
102 Bankalar Hs		28.820,00
153 Ticari Mallar Hs		1.000,00
391 Hesaplanan KDV Hs		180,00

8) Mal alımı;

28/11/2017		
153 Ticari Mallar Hs	100.000,00	
191 İndirilecek KDV Hs	18.000,00	
102 Bankalar Hs		118.000,00

9) KDV mahsup kaydı;

30/11/2017		
190 Devreden KDV Hs	19.400,00	
391 Hesaplanan KDV Hs	5.580,00	
190 Devreden KDV Hs		5.000,00
191 İndirilecek KDV Hs		19.980,00

10) Mal alımı ve malın çalınma kaydı;

15/12/2017			
153 Ticari Mallar Hs		100.000,00	
191 İndirilecek KDV Hs		18.000,00	
	221 Borç Senetleri Hs		118.000,00

17/12/2017			
689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar Hs		59.000,00	
	153 Ticari Mallar Hs		50.000,00
	391 Hesaplanan KDV Hs		9.000,00

,			
906 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider		59.000,00	
	907 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Karşılığı		59.000,00

11) KVK 5/1-e maddesinde iştirak hisselerinin satışından doğan kazançlara ilişkin istisna düzenlenmektedir. Buna göre belirtilen koşulların sağlanması halinde, kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların %75'lik kısmı kurumlar vergisinden istisna edilmektedir.

Bu nedenle 2 yıldan uzun süredir elde tutulan (G) A.Ş.'ye ait iştirak hisselerinin satışından doğan kazancın %75'i istisna olacaktır. Dolayısıyla elden edilen 20.000,00 TL tutarındaki kazancın %75'ine isabet eden 15.000,00 TL kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

20/12/2017			
102 Bankalar Hs		60.000,00	
	240 İştirakler Hs		40.000,00
	679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar Hs		20.000,00

,

908 İstisna Kaynaklı Kazanç Hs		15.000,00	
	909 İstisna Kaynaklı Kazanç Karşılığı Hs		15.000,00

12) KVK'nın 11/1-g maddesinde, sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddî ve manevî zarar tazminat giderlerinin indiriminin kabul edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Bu nedenle ödenen 12.000,00 TL'lik tazminat KKEG olarak dikkate alınır.

22/12/2017			
689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar Hs		12.000,00	
	102 Bankalar Hs		12.000,00

22/12/2017			
910 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Hs		12.000,00	
	911 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Kar. Hs		12.000,00

13) Muhasebeninn özün önceliği ilkesi gereği vadeli çekler, senet olarak dikkate alınmalıdır.

25/12/2017

121 Alacak Senetleri Hs	590.000,00	
600 Yurtiçi Satışlar Hs		500.000,00
391 Hesaplanan KDV Hs		90.000,00

,

621 Satılan Ticari Malın Maliyeti Hs	400.000,00	
153 Ticari Mallar Hs		400.000,00

14) Sosyal güvenlik işveren payları ödendiği dönemde gider kaydedilir. Kasım/2017 döneminde ödenmediği için KKEG olarak gösterilen işveren payları Aralık/2017 döneminde ödendiğinden kazanç indirilebilecektir.

26/12/2016

360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hs	6.000,00	
361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hs	5.500,00	
136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hs - AGİ		1.327,00
102 Bankalar Hs		10.173,00

,

912 Kazançtan İndirimler Hs	3.300,00	
913 Kazançtan İndirimler Hs		3.300,00

15) Taşıt satışının muhasebe kaydı;

28/12/2017		
100 Kasa Hs	59.000,00	
257 Birikmiş Amortismanlar Hs	120.000,00	
254 Taşıtlar Hs		150.000,00
391 Hesaplanan KDV Hs		9.000,00
549 Özel Fonlar Hs		20.000,00

16) Ücret tahakkuk kaydı;

31/12/2016		
770 Genel Yönetim Giderleri Hs - Brüt Ücret: 19.095,00 - Sosyal Güvenlik İşveren Payı: 3.900,00 - İşsizlik Sigortası İşveren Primi: 390,00	23.385,00	
136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hs	1.815,00	
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hs - Gelir Vergisi: 2.445,00 - Damga Vergisi: 96		2.541,00
361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hs - Sosyal Güvenlik İşveren Payı: 3.900,00 - İşsizlik Sigortası İşveren Primi: 390,00 - Sosyal Güvenlik İşçi Payı: 2.670,00 - İşsizlik Sigortası İşçi Primi: 192,00		7.152,00
335 Personele Borçlar Hs		15.507,00

17) KDV mahsup kaydı;

31/12/2017		
391 Hesaplanan KDV Hs	108.000,00	
190 Devreden KDV Hs		19.400,00
191 İndirilecek KDV Hs		18.000,00
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hs		70.600,00

Dönem Sonu İşlemleri:

1) Yapılan fiili kasa sayımında kasada 149.000,00 TL ve 20.000,00 Dolar bulunduğu tespit edilmiştir. Dönem sonunda 1 Dolar = 3,40 TL, 30.11.2017 tarihinde 1 Dolar = 3,00 TL'dir.

2) 01.11.2017 tarihinde tespit edilen 4.000,00 TL tutarındaki kasa noksanlığının sebebi tespit edilememiştir.

3) Hisse senetlerinin dönem sonu borsa rayici 190.000,00 TL'dir. Değer düşüklüğünün tamamı için karşılık ayrılmıştır.

4) Stok hareketlerini sürekli envanter yöntemine göre izleyen işletmenin fiili stoku 400.000,00 TL'dir. Farklılığın nedenininin normal fireden kaynaklandığı anlaşılmıştır.

5) İşletme maddi duran varlıklar ile maddi olmayan duran varlıkların tamamına amortisman ayırmıştır.

- Maddi duran varlıklara azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayrılmıştır.
- Taşıtların tamamı 2015 yılında, binalar ise 2013, 2014 ve 2015 yıllarında satın alınmıştır.
- Taşıtların faydalı ömürleri 5 yıl, binaların faydalı ömürleri 50 yıldır.

Çözüm:

1) Kasa sayımı;

	31/12/2017		
100 Kasa Hs		8.000,00	
	646 Kambiyo Karları Hs - 20.000 Dolar x (3,40 – 3,00) = 8.000,00		8.000,00

2) Nedeni bulunamayan kasa noksanlıkları, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmadığından ve aynı zamanda sermayede vukua gelen bir eksilme olarak değerlendirilemeyeceğinden kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmalıdır.

	31/12/2017		
689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar Hs		4.000,00	
	197 Sayım Tesellüm Noksanları Hs		4.000,00

,

914 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Hs		4.000,00	
	915 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Kar. Hs		4.000,00

3) Yapılan gelir kaydı ile kurumun Ticari Bilanço karı artmış olacaktır. Vergi Usul Kanunu'nun 279. maddesine göre hisse senetleri alış bedeli ile değerlenir. Borsa rayicinde meydana gelen artış ya da azalışlar hisse senedinin değerlemesinde dikkate alınamaz. Bu nedenle muhasebe ilkelerine göre yapılan değer düşüklüğü kaydı vergi kanunlarınca kabul edilmediğinden ayrılan 20.000,00 TL tutarındaki karşılık gideri KKEG'dir.

31/12/2017

654 Karşılık Giderleri Hs	20.000,00	
119 Menkul Kıymet Değer Düşüklüğü Kar. Hs		20.000,00

,

916 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Hs	20.000,00	
917 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Kar. Hs		20.000,00

4) Fire kaydı;

31/12/2016

621 Satılan Ticari Malların Maliyeti Hs	19.000,00	
153 Ticari Mallar Hs		19.000,00

5) Amortisman kaydı;

31/12/2017

770 Genel Yönetim Giderleri Hs	92.000,00	
257 Birikmiş Amortismanlar Hs - Otomobil: 20.000,00 - Panelvan: 30.000,00 - Binalar: 40.000,00		90.000,00
268 Birikmiş Amortismanlar Hs - Yürüyen Merdiven: 2.000,00		2.000,00

Dönem Sonu Hesaplarının Kapatılması:

31/12/2017

631 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Hs	50.000,00	
632 Genel Yönetim Giderleri Hs	176.385,00	
660 Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri Hs	10.000,00	
761 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Yansıtma Hs		50.000,00
771 Genel Yönetim Giderleri Yansıtma Hs		176.385,00
781 Finansman Giderleri Yansıtma Hs		10.000,00

31/12/2017

761 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Yansıtma Hs	50.000,00	
771 Genel Yönetim Giderleri Yansıtma Hs	176.385,00	
781 Finansman Giderleri Yansıtma Hs	10.000,00	
760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Hs		50.000,00
770 Genel Yönetim Giderleri Hs		176.385,00
780 Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri Hs		10.000,00

31/12/2017

690 Dönem Karı veya Zararı Hs	1.611.785,00	
621 Satılan Ticari Malın Maliyeti Hs		1.149.000,00
631 Pazarlama Satış ve Dağıtım Gid. Hs		50.000,00
632 Genel Yönetim Giderleri Hs		176.385,00
654 Karşılık Giderleri Hs		36.000,00
656 Kambiyo Zararları Hs		14.000,00
660 Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri Hs		10.000,00
689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar Hs		176.400,00

31/12/2017		
600 Yurtiçi Satışlar Hs	1.730.000,00	
640 İştiraklerden Temettü Gelirler Hs	25.000,00	
646 Kambiyo Karları Hs	8.000,00	
649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hs	25.000,00	
679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar Hs	20.000,00	
690 Dönem Karı veya Zararı Hs		1.808.000,00

Ticari Kar = 1.808.000,00 TL – 1.611.785,00 TL = 196.215,00 TL

Kanunen Kabul Edilmeyen Gider (+) = 117.000 TL

- BK tarafından başlatılan yardım kampanyasına yapılan bağış: 6.000,00 TL
- Şüpheli Ticari Alacak Olmadığı Halde Ayrılan Karşılık: 16.000,00 TL
- Hırsızlık Sonucu Çalınan Mal: 59.000,00 TL
- İş Kazası Sonucu İşçiye Ödenen Tazminat: 12.000,00 TL
- Sayım ve Tesellüm Noksanı: 4.000,00 TL
- Hisse Senetlerine Ayrılan Karşılık: 20.000,00 TL

Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler (-) = 40.000,00 TL

- KVK 5/1-a İstisnası: 25.000,00 TL
- KVK 5/1-e İstisnası: 15.000,00 TL

Diğer İndirimler = 6.000,00 TL

Kurumlar Vergisi = 267.215,00 TL x %20 = 53.443,00 TL

31/12/2017

690 Dönem Karı veya Zararı Hs	196.215,00	
691 Dönem Karı Vergi ve Diğ. Y. Y. Kar. Hs		53.443,00
692 Dönem Net Karı veya Zararı Hs		142.782,00

31/12/2017

692 Dönem Net Karı veya Zararı Hs	142.782,00	
590 Dönem Net Karı Hs		142.782,00

31/12/2017

691 Dönem Karı Vergi ve Diğ. Y. Yük. Karş. Hs	53.443,00	
370 Dönem Karı Vergi ve Diğ. Y. Y. Kar. Hs		53.443,00

31/12/2017

371 Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi Ve Diğer Yük. Hs	10.000,00	
193 Peşin Ödenen Vergi Ve Fonlar Hs		10.000,00

31/12/2017

370 Dönem Karı Vergi ve Diğ. Y. Yük. Karş. Hs	53.443,00	
371 Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi Ve Diğer Yük. Hs		10.000,00
360 Ödenecek Vergi Ve Fonlar Hs		43.443,00

Ticari Bilanço Karı	**196.215,00**
KKEG - BK tarafından başlatılan yardım kampanyasın ayapılan bağış: 6.000,00 TL - Şüpheli Ticari Alacak Olmadığı Halde Ayrılan Karşılık: 16.000,00 TL - Hırsızlık Sonucu Çalınan Mal: 59.000,00 TL - İş Kazası Sonucu İşçiye Ödenen Tazminat: 12.000,00 TL - Sayım ve Tesellüm Noksanı: 4.000,00 TL - Hisse Senetlerine Ayrılan Karşılık: 20.000,00 TL	**117.000,00**
Zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler - İştirak Kazançları (K.V.K. Mad. 5/1-a): 25.000,00 TL - Taşınmaz ve İşt. His. ile Kurucu Sen., İnt. Sen. ve R.Hakları Stş.Kazancı (K.V.K.Mad. 5/1-e): 15.000,00 TL	**40.000,00**
Kar ve ilaveler toplamı	**273.215,00**
Geçmiş yıl zararları	**0,00**
İndirime esas tutar	**273.215,00**
Diğer indirimler - Başbakanlıkça veya Bakanlar Kurulunca Başlatılan Yardım Kampanyalarına Yapılan Bağış ve Yardımlar (K.V.K. Mad. 10/1-e): 6.000,00 TL	**6.000,00**
Matrah	**267.215,00**
Hesaplanan Kurumlar Vergisi (%20)	**53.443,00**

Mükellef kurumun vermesi gereken Kurumlar Vergisi Beyannamesi aşağıda verilen şekilde görünecektir.

TABLO - 5 KAZANÇ VE MATRAH BİLDİRİMİ

			ZARAR (Türk Lirası)	ZARAR (Kr)	KAR (Türk Lirası)	KAR (Kr)	
29	KURUM KAZANCI	Ticari Bilanço Karı			196.215	00	29
30		Ticari Bilanço Zararı					30
31	İLAVELER	Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler			117.000	00	31
32		Önceki Yıl Ayrılan Finansman Fonu					32
33	ZARAR OLSA DAHİ İNDİRİLECEK İSTİSNA VE İNDİRİMLER	İştirak Kazançları (K.V.K. Mad. 5/1-a)	25.000	00			33
34		Yurtdışı İştirak Kazançları(K.V.K. Mad. 5/1-b)					34
35		Tam Mükellef Anonim Şirketlerin Yurtdışı İştirak Hisseleri Satış Kazançları (K.V.K. Mad. 5/1-c)					35
36		Emisyon Primi Kazancı (K.V.K. Mad. 5/1-ç)					36
37		Y. Fon ve Ort. Portföy İşl.Kazancı (K.V.K. Mad. 5/1-d)					37
38		Taşınmaz ve İşt. His. ile Kurucu Sen., İnt. Sen. ve R. Hakları Stş.Kazancı (K.V.K.Mad. 5/1-e)	15.000	00			38
39		Bank.Fin.Kir.ya da Fin.Şir.veya TMSF'ye Borçlu Durumda Olan Kurumların Taş.ve İşt.His ile Kur.Sen.İnt.San.ve R.Hak.Sat.Kaz.(K.V.K.Mad.5/1-f)					39
40		Yurtdışı Şube Kazançları (K.V.K. Mad.5/1-g)					40
41		Yurtdışı İnşaat ve Onarma İşlerinden Sağlanan Kazanclar (K.V.K. Mad. 5/1-h)			(33, 34, 35, 36, 37, 38, 39, 40, 41, 42, 43, 44, 45, 46, 47, 48 ve 49) No.lu Satırlar Kurum Kazancı Zarar Olsa Dahi Doldurulacaktır.		41
42		Eğ.Oğ.Kur.Oz.Kreş ve Gün.Bakım. ile Rehabilitasyon Mrkz. Kazancları (K.V.K. Mad. 5/1-ı)					42
43		Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerinden Doğan Kazançlarda İstisna (K.V.K. Mad. 5/1-i)					43
44		Kira Sertifikası İhracı Amacıyla Varlık ve Hakların Satışından Doğan Kazançlarda İstisna (K.V.K. Mad. 5/1-k)					44
45		Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna (K.V.K. Mad. 5/B)					45
46		Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazançlar					46
47		Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Elde Edilen Kazanclar					47
48		Türk Ulusl. Gemi Sic. Kay. Gemi İşl. Ve Devr. Sağlanan Kazanclar					48
49		Diğer İndirimler ve İstisnalar					49
50		Kar ve İlaveler Toplamı (29+31+32)			273.215	00	50
51		Cari Yıla Ait Zarar, İstisnalar ve İndirimler Toplamı (30+33+34+35+36+37+38+39+40+41+42+43+44+45+46+47+48+49)					51
52		ZARAR (51 - 50)					52
53		KAR (50 - 51)			273.215	00	53
54		Diğer Geçmiş Yıl Zararı					54
55		İstisnadan Kaynaklanan Geçmiş Yıl Zararı					55
56		Mahsup Edilecek Toplam Geçmiş Yıl Zararı (54+55)					56
57		İndirime Esas Tutar (53-56)			273.215	00	57
58	KAZANCIN BULUNMASI HALİNDE İNDİRİLECEK İSTİSNA VE İNDİRİMLER	Risturnlar (K.V.K. Mad. 5/1-i)					58
59		AR-GE İndirimi (K.V.K. Mad. 10/1-a)(**)					59
60		AR-GE İndirimi (5746 s. Kanun Mad.3)(**)					60
61		AR-GE İndirimi (5746 s. Kanun Mad.3/A)(**)					61
62		Tasarım İndirimi (5746 s. Kanun Mad.3) (***)					62
63		Sponsorluk Harcamaları (K.V.K. Mad. 10/1-b)					63
64		Bağış ve Yardımlar (K.V.K. Mad. 10/1-c)			(57) No.lu Satırda Kalan Tutar Varsa, Bu Tutara Ulaşıncaya Kadar (58, 59, 60, 61, 62, 63, 64, 65, 66, 67, 68, 69,70, 71, 72, 73, 74, 75, 76 ve 77) No.lu Satırlardan İndirimlere Devam Olunur.		64
65		Bağış ve Yardımlar (K.V.K. Mad. 10/1-ç)					65
66		Kültür ve Turizm Amaçlı Bağış ve Yard. (K.V.K. Mad. 10/1-d)					66
67		Başbakanlık'ça veya Bakanlar Kurulunca Başlatılan Yardım Kampanyalarına Yapılan Bağış ve Yardımlar (K.V.K. Mad. 10/1-e)	6.000	00			67
68		Türkiye Kızılay Derneğine ve Yeşilay Cemiyetine Yapılan Nakdi Bağış ve Yardımlar (K.V.K. Mad. 10/1-f)					68
69		Girişim Sermayesi Fonu (K.V.K. Mad. 10/1-g)					69
70		Türkiye'den Yurtdışı Mukim Kişi ve/veya Kurumlara Verilen Hizmetlerden Sağlanan Kazançların %50'si(K.V.K.Mad.10/1-g)					70
71		Korumalı İşyeri İndirimi (K.V.K.Mad. 10/1-h)					71
72		Nakdi Sermaye Artışından Kaynaklanan Faiz İndirimi (K.V.K. Mad. 10/1-ı)					72

73	KAZANCIN BULUNMASI HALİNDE İNDİRİLECEK İSTİSNA VE İNDİRİMLER	Teknogirişim Sermaye Desteği İndirimi (5746 s. Kanun Mad. 3/5)		73
74		Teknokent Sermaye Desteği İndirimi (4691 s. Kanun Geçici Mad. 4)		74
75		Expo 2016 Antalya Ajansına Yapılan Bağış ve Yardımlar ile Sponsorluk Harcamaları		75
76		Yatırım İndirimi İstisnası (****)		76
77		Diğer İndirimler		77
78		TOPLAM (58+59+60+61+62+63+64+65+66+67+68+ 69+70+71+72+73+74+75+76+77)		78
79		DÖNEM SAFİ KURUM KAZANCI (MATRAH) (57 - 78)	67.215,00	79
80		GELECEK YILA DEVREDEN CARİ YIL ZARARI (52)		80
81		Safi Kurum Kazancının Türkiye Dışında Elde Edilen Kısmı		81
82		İşletmeden Çekilen Enflasyon Düzeltme Farkları		82
83		İşletmeden Çekilen Enf.Düz.Farkları Uzerinden Hesaplanan Kurumlar Vergisi(82 x % 20)		83
84		K.V.K.nın 32/A Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisine Tabi Matrah		84
85		K.V.K.nın 32/A Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı		85
86		K.V.K.nın 32/A Mad. Kapsamında Hesaplanan İndirimli Kurumlar Vergisi (84x85)		86
87		Genel Orana Tabi Matrah (79 - 84)	67.215,00	87
88		Genel Orana Tabi Matrah Üzerinden Hesaplanan Kurumlar Vergisi (87 x %20)	53.443,00	88

4.2. KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMA ÖRNEĞİ-2

MY İnşaat Ve Taahhüt A.Ş İnşaat sektöründe faaliyet göstermektedir. Firmanın 30.11.2017 tarihli geçici mizanı aşağıdaki gibidir.

Hesap Kodu	Hesap Adı	Borç	Alacak	Borç Kalanı	Alacak Kalanı
100.01	Kasa (TL)	184.500,00	32.600,00	151.900,00	0,00
100.02	Kasa (Dolar)(130.000$)	352.300,00	0,00	352.300,00	0,00
101	Alınan Çekler	316.000,00	142.000,00	174.000,00	0,00
102	Bankalar	412.000,00	142.000,00	270.000,00	0,00
103	Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri	124.000,00	345.000,00	0,00	221.000,00
110	Hisse Senetleri	150.000,00	0,00	150.000,00	0,00
120	Alıcılar	28.000,00	0,00	28.000,00	0,00
	(YD) Ltd Şti: 28.000,00				
121	Alacak Senetleri	78.000,00	24.000,00	54.000,00	0,00
136	Diğer Çeşitli Alacaklar	5.000,00	0,00	5.000,00	0,00
150	İlk Madde ve Malzeme	286.000,00	138.000,00	148.000,00	0,00
152	Mamüller	1.558.000,00	0,00	1.558.000,00	0,00
191	İndirilecek KDV	129.000,00	129.000,00	0,00	0,00
193	Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar	24.000,00	0,00	24.000,00	0,00
197	Sayım ve Tesellüm Noksanları	18.000,00	0,00	18.000,00	0,00
242	İştirakler	150.000,00	0,00	150.000,00	0,00
	(Build) CO.: 150.000,00	0,00	0,00	0,00	0,00
250	Arazi ve Arsalar	500.000,00	0,00	500.000,00	0,00

252	Binalar	730.000,00	0,00	730.000,00	0,00
254	Taşıtlar	340.000,00	0,00	340.000,00	0,00
	Kamyon: 250.000,00				
	Otomobil:90.000,00				
255	Demirbaşlar	53.000,00	0,00	53.000,00	0,00
300	Banka Kredileri	0,00	150.000,00	0,00	150.000,00
320	Satıcılar	186.000,00	1.438.533,33	0,00	1.252.533,33
321	Borç Senetleri	75.000,00	535.000,00	0,00	460.000,00
360	Ödenecek Vergi ve Fonlar	15.000,00	25.000,00	0,00	10.000,00
361	Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	88.000,00	88.000,00	0,00	0,00
372	Kıdem Tazminatı Karşılığı	0,00	185.000,00	0,00	185.000,00
390	Hesaplanan KDV	232.000,00	232.000,00	0,00	0,00
500	Sermaye	0,00	1.227.200,00	0,00	1.227.200,00
600	Yurtiçi Satışlar	0,00	1.780.000,00	0,00	1.780.000,00
649	Diğer Olağan Gelir ve Karlar	0,00	28.000,00	0,00	28.000,00
656	Kambiyo Zararları	38.000,00	0,00	38.000,00	0,00
689	Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar Hs	34.000,00	0,00	34.000,00	0,00
710	Direkt İlk Madde Ve Malzeme Giderleri	138.000,00	0,00	138.000,00	0,00
720	Direkt İşçilik Giderleri	48.000,00	0,00	48.000,00	0,00
730	Genel Üretim Gideri	34.000,00	0,00	34.000,00	0,00
760	Pazarlama Satış ve Dağıtım Gideri	98.000,00	0,00	98.000,00	0,00
770	Genel Yönetim Gideri	174.533,33	0,00	174.533,33	0,00
780	Finansman Gideri	43.000,00	0,00	43.000,00	0,00
	TOPLAM:	**6.641.333,33**	**6.641.333,33**	**5.313.733,33**	**5.313.733,33**

MY A.Ş.'nin Aralık/2017 de gerçekleştirdiği işlemler aşağıdaki gibidir:

1) İşletme doğum nedeniyle işten ayrılan pazarlama müdürüne 02.12.2017 tarihinde 35.000,00 TL tutarında kıdem tazminatı ödemesini banka aracılığıyla yapmıştır. Ödenen tazminat tutarının 26.000,00 TL'si geçmiş yıllarda ayrılan karşılıklardan oluşmaktadır.

2) İşletme mamülleri arasında bulunan 1 adet daireyi 04.12.2017 tarihinde KDV hariç 135.000,00-TL tutarında yarısı peşin yarısı ise çek karşılığı olmak üzere satmıştır. (KDV Oranı %18)

3) İşletme vergi dairesinden olan ve 136-Diğer Çeşitli Alacaklar Hesabında bulunan 5.000,00TL tutarında ki alacağını; mahsuben iade sistemiyle ödenecek vergi fonlarına mahsup etmiş, kalan borç tutarını 05.12.2017 tarihinde banka aracılığıyla ödemiştir.

4) MY A.Ş.'nin 2014 yılında %20 oranında iştirak ettiği kanuni ve iş merkezi İtalya'da bulunan Build C.O firması 2016 karını dağıtma kararı almıştır. MY A.Ş'nin payına düşen 30.000,00 Euro 12.12.2017 tarihinde şirketin banka hesabına yatırılmıştır. (12.12.2017 €: 2.8)(Kazancın KVK 5/1-b maddesindeki vergi yükü şartını sağladığı varsayılacaktır.)

5) MY A.Ş inşaat sahalarını hızlı gezebilmek maksadıyla 15.12.2017 tarihinde helikopter kiralamıştır. 15 gün boyunca kullandığı helikopter için KDV hariç 10.000,00-TL tutarında kira bedeli ve 2.000,00-TL tutarında yakıt harcamasına katlanmıştır. (KDV Oranı %18)

6) MY A.Ş 2018 yılı ile ilgili bazı kararları almak üzere genel kurul üyelerini toplantıya çağırmıştır. Söz konusu toplantı için 16.12.2017 tarihinde aşağıdaki giderlere katlanılmıştır. (Tutarlar KDV hariçtir. KDV Oranı %18 varsayılmıştır.)

Davetiye Gideri	500,00
Toplantı Salonu Kira Bedeli	4.000,00
Toplantı İkramları (Kuru pasta, İçecek vs)	500,00
Üyelerin Yol Parası	2.000,00
Üyelerin Otel Ücreti	5.000,00

7) İşletme 17.12.2017 tarihinde KDV ve ÖTV hariç 40.000,00-TL tutarında binek otomobil satın almış, bedelini banka aracılığıyla ödemiştir.(ÖTV: %40 KDV:%18)

8) İşletme aktifinde bulunan binek otomobillerin 880,00-TL tutarında olan Motorlu Taşıtlar Vergisinin 2. taksitini 18.12.2017 tarihinde ödemiştir.

9) İşletme Galatasaray Basketbol Takımına sponsorluk sözleşmesi kapsamında 19.12.2017 tarihinde 40.000,00-TL tutarında ödeme yapmıştır.

10) İşletme 19.12.2017 tarihinde 30.000,00-TL tutarında çimento ve 20.000,00-TL tutarında demiri üretime sevk etmiştir.

11) Şantiyede kullanılan çimentonun üzerine 20.12.2017 tarihinde yağmur yağması nedeniyle 25.000,00-TL tutarında çimento kullanılamaz hale gelmiştir. Kullanılamaz hale gelen çimento için takdir komisyonuna başvurulmuş takdir komisyonu 20.12.2017 tarihinde çimentonun değerinin 0,00-TL olduğunu tespit etmiş, işletme bu tarihte zarar kaydı yapmıştır. (KDV Oranı %18)

12) İşletme 2013 yılından beri yönetim binası olarak kullanılan 320.000,00 TL tutarındaki daireyi 23.12.2017 tarihinde 400.000,00 TL'ye satmış ve bedelini banka yolu ile tahsil etmiştir. (KDV Oranı %18)

13) İşletme 25.12.2017 tarihinde KDV hariç 50.000,00-TL tutarında demir satın almış bedelini bankadan nakit olarak ödemiştir. İnşaat demirlerinin sahaya taşınması amacıyla nakliye tutulmuş nakliye firmasını KDV hariç 1.200,00-TL bankadan nakit ödenmiştir. (KDV Oranı %18)

14) İşletmede çalışanla işçiler için ücret tahakkuku yapılmıştır. Tahakkuka ilişkin tutarlar aşağıdaki gibidir. (SGK işveren payının Ocak/2018 döneminde ödendiği varsayılacaktır.)

- Brüt Ücret: 19.095,00 TL
- Sosyal Güvenlik İşveren Payı: 3.900,00 TL
- İşsizlik Sigortası İşveren Primi: 390,00 TL

- Sosyal Güvenlik İşçi Payı: 2.670,00 TL
- İşsizlik Sigortası İşçi Primi: 192,00 TL
- Asgari Geçim İndirimi: 1.815,00 TL
- Gelir Vergisi: 2.445,00 TL
- Damga Vergisi: 96 TL

Çözüm:

1) Kıdem tazminatı ödeme kaydı;

02/12/2017		
372 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hs	26.000,00	
760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Gideri Hs	9.000,00	
102 Bankalar Hs		35.000,00

,

901 Vergiye Tabi Olmayan Gelir Hs - Beyannameden İndirilecek Tazminat	26.000,00	
902 Vergiye Tabi Olmayan Gelir Karşılığı Hs - Beyannameden İndirilecek Tazminat		26.000,00

2) Mamul satış kaydı;

04/12/2016		
102 Bankalar Hs	79.650,00	
101 Alınan Çekler Hs	79.650,00	
600 Yurtiçi Satışlar Hs		135.000,00
391 Hesaplanan KDV Hs		24.300,00

3) Vergi mahsup ve ödeme kaydı;

05/12/2017		
360 Ödenecek Vergi Ve Fonlar Hs	10.000,00	
136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hs		5.000,00
102 Bankalar Hs		5.000,00

4) 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-b maddesinde belirtilen şartları sağlayan; kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki şirketlerin sermayesine iştirak eden kurumların, bu iştiraklerinden elde ettikleri kazançların Kurumlar Vergisinden istisna edileceği hüküm altına alınmıştır. İşletme söz konusu kazancı öncelikle ticari bilanço karına ekleyecek daha sonra beyanname üzerinden indirim yapacaktır.

12/12/2017		
102 Bankalar	84.000,00	
640 İştiraklerden Temettü Gelirleri Hs		84.000,00

,		
903 İstisna Kaynaklı Kazanç Hs - Yurtdışı İştirak Kazancı İstisnası	84.000,00	
904 İstisna Kaynaklı Kazanç Karşılığı Hs - Yurtdışı İştirak Kazancı İstisnası		84.000,00

5) 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11/f. maddesinde; 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 ticari kazançtan indirilemeyeceği hükmü yer almaktadır. Ayrıca KDV Kanunun 30/d maddesine göre Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul

edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisinin indirimi kabul edilmemektedir.

Bu nedenle muhasebe ilkelerine göre yapılan gider kaydı vergi kanunlarınca kabul edilmediğinden ayrılan 14.160,00 TL (10.000,00 + 2.000,00 + 12.000,00 x 0,18) tutarındaki karşılık gideri KKEG'dir.

15/12/2017			
770 Genel Yönetim Giderleri Hs		14.160,00	
	102 Bankalar Hs		14.160,00

,

905 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Hs		14.160,00	
	906 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Karş. Hs		14.160,00

6) 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10/c maddesine göre genel kurul toplantıları için yapılan giderler ile birleşme, devir, bölünme, fesih ve tasfiye giderleri kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirilebilecek giderlerdendir. Ancak Ortakların toplantıya gelmesi amacıyla ödenen yol masrafı ve konaklama masrafları şahsi harcamalardır. İşletmenin kazancı elde etmesiyle illiyetti bulunmayan yol ve konaklama gideri vergi matrahının tespiti açısından kabul edilmeyen giderlerdir. Ayrıca KDV Kanunun 30/d maddesine göre Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisinin indirimi kabul edilmemektedir.

Bu nedenle muhasebe ilkelerine göre yapılan gider kaydı vergi kanunlarınca kabul edilmediğinden ayrılan 8.260,00 TL tutarındaki karşılık gideri KKEG'dir.

16/12/2017			
770 Genel Yönetim Giderleri Hs		13.260,00	
191 İndirilecek KDV Hs		900,00	
	102 Bankalar Hs		14.160,00

,

907 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Hs		8.260,00	
	908 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Karş. Hs		8.260,00

7) Vergi Usul Kanunun 269. maddesine göre taşıtlar maliyet bedeli ile değerlenir. Aynı Kanunun 270. maddesinde ise ÖTV'nin maliyet bedeline intikalinin ihtiyari olduğu belirtilmiştir. KDV Kanunun 30/b maddesine göre esas faaliyeti binek otomobillerin işletilmesi olmayan işletmeler yüklendikleri KDV'yi indirim konusu yapamayacakladır. İşletme KDV ve ÖTV'yi taşıtın maliyetine atma veya doğrudan giderleştirme hakkına sahiptir. İşletmenin bu ödemeleri giderleştirdiği varsayılmıştır.

17/12/2017			
770 Genel Yönetim Giderleri Hs		26.080,00	
252 Taşıtlar Hs		40.000,00	
	102 Bankalar Hs		66.080,00

8) Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 14. maddesine göre kanuna bağlı (I), (I/A), (…)(1) ve (IV) sayılı tarifelerde yer alan taşıtlardan (ticari maksatla kullanılan uçak ve helikopterler ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlar hariç) alınan vergi ve cezalar ile gecikme zamları gelir ve kurumlar vergilerinin matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmez.

Bu nedenle muhasebe ilkelerine göre yapılan gider kaydı vergi kanunlarınca kabul edilmediğinden KKEG'dir.

18/12/2017			
770 Genel Yönetim Giderleri Hs		880,00	
	102 Bankalar Hs		880,00

,

909 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Hs		880,00	
	910 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Kar. Hs		880,00

9) Galatasaray basketbol takımına yapılan sponsorluk yardımı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesi kapsamında kazancın yeterli bulunması halinde indirim konusu yapılabilecektir. İlgili maddede porofesyonel spor dalları için indirim oranı %50 olarak öngörülmüştür. Bu indirim öncelikle KKEG olarak dikkate alınacak , kazancın yeterli olması halinde söz konusu tutar beyanname üzerinden indirilebilecektir.

19/12/2017			
770 Genel Yönetim Giderleri Hs		40.000,00	
	102 Bankalar Hs		40.000,00

,

911 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Hs		40.000,00	
	912 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Kar. Hs		40.000,00

,

913 Vergiye Tabi Olmayan Gelir Hs - Kazancın Yeterli Olması Halinde İndirilecek Bağış	20.000,00	
914 Vergiye Tabi Olmayan Gelir Karşılığı Hs - Kazancın Yeterli Olması Halinde İndirilecek Bağış		20.000,00

10) Üretime sevk kaydı;

19/12/2017

710 Direkt İlk Madde Ve Malzeme Giderleri	50.000,00	
150 İlk Madde Ve Malzeme Hs		50.000,00

11) Vergi Usul Kanunun 278 maddesine göre, *"*Yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vakı olan emtia ile maliyetlerinin hesaplanması mütat olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüpü, deşe ve ıskartalar emsal bedeli ile değerlenir.*"* Takdir komisyonun belirlemiş olduğu değer emsal bedel yerine geçecektir. KDV kanunun 30/c maddesine göre deprem, sel felaketi ve Hazine ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olanlar hariç olmak üzere, zayi olan mallara ait katma değer vergisi indirimi yapılamayacaktır. İşletmenin daha önce yüklenmiş olduğu KDV indirimler arasından çıkarılıp giderleştirilmesi gerekmektedir.

20/12/2017

157 Diğer Stoklar Hs	25.000,00	
150 İlk Madde Ve Malzeme Hs		25.000,00

20/12/2017			
689 Diğer Olağandışı Gider Ve Zararlar Hs		29.500,00	
	157 Diğer Stoklar Hs		25.000,00
	391 Hesaplanan KDV Hs -İlave Edilecek KDV		4.500,00

12) KVK 5/1-e maddesinde iştirak hisselerinin satışından doğan kazançlara ilişkin istisna düzenlenmektedir. Buna göre belirtilen koşulların sağlanması halinde, kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların %75'lik kısmı ile taşınmazların satışından doğan kazançların %50'lik kısmı kurumlar vergisinden istisna edilmektedir.

Bu nedenler 2 yıldan uzun süredir elde tutulan direnin satışından doğan kazancın %50'lik istisna olacaktır. Dolayısıyla elden edilen 80.000,00 TL tutarındaki kazancın %50'sine isabet eden 40.000,00 TL Kurumlar Vergisinden istisna olacaktır. KDV Kanunun 17/4-r maddesine göre en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların satışı Katma Değer Vergisinden istisnadır.

23/12/2016			
102 Bankalar Hs		400.000,00	
	252 Binalar Hs		320.000,00
	679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar Hs		80.000,00

,

915 İstisna Kaynaklı Kazanç Hs - Taşınmaz Satış İstisnası	40.000,00	
916 İstisna Kaynaklı Kazanç Karşılığı Hs - Taşınmaz Satış İstisnası		40.000,00

13) Malzeme alımı ve nakliye bedeli kaydı;

25/12/2017

150 İlk Madde Ve Malzeme Hs	51.200,00	
191 İndirilecek KDV	9.216,00	
102 Bankalar Hs		60.416,00

14) Ücret tahakkuk kaydı;

31/12/2017

720 Direkt İşçilik Hs - Brüt Ücret: 19.095,00 - Sosyal Güvenlik İşveren Payı: 3.900,00 - İşsizlik Sigortası İşveren Primi: 390,00	23.385,00	
136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hs	1.815,00	
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hs - Gelir Vergisi: 2.445,00 - Damga Vergisi: 96		2.541,00
361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hs - Sosyal Güvenlik İşveren Payı: 3.900,00 - İşsizlik Sigortası İşveren Primi: 390,00 - Sosyal Güvenlik İşçi Payı: 2.670,00 - İşsizlik Sigortası İşçi Primi: 192,00		7.152,00
335 Personele Borçlar Hs		15.507,00

Dönem Sonu İşlemleri;

1) İşletmenin bankada bulunan mevduat hesabına 8.000,00 TL faiz tahakkuk ettiği tespit edilmiştir.

2) İşletmenin kullandığı banka kredisine 6.000,00 TL faiz tahakkuk ettiği tespit edilmiştir.

3) İşletme maddi duran varlıkların tamamına amortisman ayırmıştır.

- Maddi duran varlıklara normal amortisman yöntemine göre amortisman ayrılmıştır.
- Taşıtların faydalı ömürleri 5 yıl, binaların faydalı ömürleri 50 yıldır. Maddi duran varlıkların tamamı son 3 yıl içerisinde iktisap edilmiştir.

4) Dönem Sonu € kurunun 3,00-TL, $ kurunun 2,69 olduğu tespit edilmiştir.

5) İşletme, yapımı süren inşaatları için katlanılan maliyetleri yarı mamuller hesabına aktarmıştır.

6) Aralıklı envanter yöntemini kullanan işletmenin dönem sonu mamul mevcudunun 320.000,00-TLolduğu tespit edilmiştir.

Dönem Sonu İşlemlerine İlişkin Muhasebe Kayıtları;

1) Faiz tahakkuk kaydı;

31/12/2017		
181 Gelir Tahakkukları Hs	8.000,00	
642 Faiz Gelirleri Hs		8.000,00

2) Kredi faizi tahakkuk kaydı;

31/12/2017		
780 Finansman Giderleri Hs	6.000,00	
300 Banka Kredileri Hs		6.000,00

3) Vergi Usul Kanunu 320. maddesine göre faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerinin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir. Bu nedenle işletme hesap dönemi içerisinde aldığı otomobile kıst amortisman hesaplayacaktır.

$$\frac{\text{Otomobil Bedeli}}{\text{Kullanım Ömrü}} \times \frac{\text{Kullanılan ay}}{12} = \frac{40.000}{5} \times \frac{1}{12} = 666{,}67$$

31/12/2017		
770 Genel Yönetim Giderleri Hs	87.466,67	
257 Birikmiş Amortismanlar Hs 1. Otomobil: 666,67 - 2. Otomobil: 18.000,00 - Kamyon: 50.000,00 - Binalar: 8.200,00 - Demirbaşlar: 10.600,00		87.466,67

4) Kur değerlemesi;

31/12/2017		
102 Bankalar Hs	6.000,00	
646 Kambiyo Karları Hs - 30.000 € x (3,00 – 2,80) = 8.000,00		6.000,00

31/12/2017		
646 Kambiyo Zararı Hs -130.000 $ x (2,71 – 2,69) = 8.000,00	2.600,00	
100 Kasa Hs		2.600,00

5) Maliyetlerin yarı mamüle alınma kaydı;

31/12/2017		
151 Yarı Mamuller Hs	293.385,00	
710 Direkt İlk Madde Ve Malzeme Giderleri Hs		188.000,00
720 Direkt İşçilik Giderleri Hs		71.385,00
730 Genel Üretim Gideri Hs		34.000,00

6) Satılan mamüllerin maliyet kaydı;

31/12/2017		
620 Satılan Mamüller Maliyeti Hs	1.238.000,00	
152 Mamuller Hs		1.238.000,00

Dönem Sonu Hesaplarının Kapatılması:

31/12/2017		
631 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Hs	107.000,00	
632 Genel Yönetim Giderleri Hs	356.380,00	
660 Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri Hs	49.000,00	
761 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Yansıtma Hs		107.000,00
771 Genel Yönetim Giderleri Yansıtma Hs		356.380,00
781 Finansman Giderleri Yansıtma Hs		49.000,00

31/12/2017

761 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Yansıtma Hs	107.000,00	
771 Genel Yönetim Giderleri Yansıtma Hs	356.380,00	
781 Finansman Giderleri Yansıtma Hs	49.000,00	
760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Hs		107.000,00
770 Genel Yönetim Giderleri Hs		356.380,00
780 Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri Hs		49.000,00

31/12/2017

690 Dönem Karı veya Zararı Hs	1.782.480,00	
620 Satılan Mamül Maliyeti Hs		1.238.000,00
631 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Hs		107.000,00
632 Genel Yönetim Giderleri Hs		356.380,00
656 Kambiyo Zararları Hs		2.600,00
660 Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri Hs		49.000,00
689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar Hs		29.500,00

31/12/2017

600 Yurtiçi Satışlar Hs	1.915.000,00	
640 İştiraklerden Temettü Gelirler Hs	84.000,00	
642 Faiz Gelirleri Hs	8.000,00	
646 Kambiyo Karları Hs	6.000,00	
679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar Hs	80.000,00	
690 Dönem Karı veya Zararı Hs		2.093.000,00

Ticari Kar = 2.093.000,00 TL – 1.782.480,00 TL = 310.520,00 TL

Kanunen Kabul Edilmeyen Gider (+) = 63.300,00TL

- Helikopter Kiralanması : 14.160,00TL
- Ortakların Genel Kurula Katılması Amcıyla Yapılan Harcamalar: 8.260,00-TL
- Motorlu Taşıtlar Vergisi: 880,00 TL
- Galatasaray Basketbol Kulübüne Yapılan Bağış: 40.000,00TL

Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna Ve İndirimler (-) = 150.000,00 TL

- KVK 5/1-b İstisnası: 84.000,00 TL
- KVK 5/1-e İstisnası: 40.000,00TL
- Diğer İndirimler (Kıdem Tazminatı Karşılığı): 26.000 ,00 TL

Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna Ve İndirimler (-) = 20.000,00

- KVK 10/1-b Sponsorluk Harcaması 20.000,00 TL

Kurumlar Vergisi = 243.820,00 TL x %20 = 48.764,00 TL

31/12/2017			
690 Dönem Karı veya Zararı Hs		310.520,00	
	691 Dönem Kârı Vergi Ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları (-)Hs		48.764,00
	692 Dönem Net Kârı Veya Zararı Hs		261.756,00

31/12/2017			
692 Dönem Net Kârı Veya Zararı Hs		261.756,00	
	590 Dönem Net Kârı Hs		261.756,00

31/12/2017

691 Dönem Kârı Vergi Ve Diğer Yasal Yük. Kar. (-)Hs	48.764,00	
370 Dönem Kârı Vergi Ve Diğer Yas. Yük. Kar. Hs		48.764,00

31/12/2017

371 Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi Ve Diğer Yük. (-)Hs	24.000,00	
193 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar Hs		24.000,00

31/12/2017

370 Dönem Kârı Vergi Ve Diğer Yasal Yük. Kar. Hs	48.764,00	
371 Dönem Kârının Peşin Ödenen Vergi Ve Diğer Yük. (-)Hs		24.000,00
360 Ödenecek Vergi Ve Fonlar Hs		24.764,00

TABLO - 5 KAZANÇ VE MATRAH BİLDİRİMİ

			ZARAR (Türk Lirası)	ZARAR (Kr)	KAR (Türk Lirası)	KAR (Kr)	
29	KURUM KAZANCI	Ticari Bilanço Karı			310.520	00	29
30		Ticari Bilanço Zararı					30
31	İLAVELER	Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler			63.300	00	31
32		Önceki Yıl Ayrılan Finansman Fonu					32
33	ZARAR OLSA DAHİ İNDİRİLECEK İSTİSNA VE İNDİRİMLER	İştirak Kazançları (K.V.K. Mad. 5/1-a)			(33, 34, 35, 36, 37, 38, 39, 40, 41, 42, 43, 44, 45, 46, 47, 48 ve 49) No.lu Satırlar Kurum Kazancı Zarar Olsa Dahi Doldurulacaktır.		33
34		Yurtdışı İştirak Kazançları(K.V.K. Mad. 5/1-b)	84.000	00			34
35		Tam Mükellef Anonim Şirketlerin Yurtdışı İştirak Hisseleri Satış Kazançları (K.V.K. Mad. 5/1-c)					35
36		Emisyon Primi Kazancı (K.V.K. Mad. 5/1-ç)					36
37		Y. Fon ve Ort. Portföy İşl.Kazancı (K.V.K. Mad. 5/1-d)					37
38		Taşınmaz ve İşt. His. ile Kurucu Sen., İnt. Sen. ve R. Hakları Stş.Kazancı (K.V.K.Mad. 5/1-e)	40.000	00			38
39		Bank.Fin.Kirya da Fin.Şir.veya TMSF'ye Borçlu Durumda Olan Kurumların Taş.ve İşt.His ile Kur.Sen.İnt.San.ve R.Hak.Sat.Kaz.(K.V.K.Mad.5/1-f)					39
40		Yurtdışı Şube Kazançları (K.V.K. Mad.5/1-g)					40
41		Yurtdışı İnşaat ve Onarma İşlerinden Sağlanan Kazanclar (K.V.K. Mad. 5/1-h)					41
42		Eğ.Oğ.Kur.Oz.Kreş ve Gün.Bakım. ile Rehabilitasyon Mrkz. Kazancları (K.V.K. Mad. 5/1-ı)					42
43		Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerinden Doğan Kazançlarda İstisna (K.V.K. Mad. 5/1-i)					43
44		Kira Sertifikası İhracı Amacıyla Varlık ve Hakların Satışından Doğan Kazançlarda İstisna (K.V.K. Mad. 5/1-k)					44
45		Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna (K.V.K. Mad. 5/B)					45
46		Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazançlar					46
47		Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Elde Edilen Kazanclar					47
48		Türk Ulusl. Gemi Sic. Kay. Gemi İşl. Ve Devr. Sağlanan Kazanclar					48
49		Diğer İndirimler ve İstisnalar	26.000	00			49
50		Kar ve İlaveler Toplamı (29+31+32)			373.820	00	50
51		Cari Yıla Ait Zarar, İstisnalar ve İndirimler Toplamı (30+33+34+35+36+37+38+39+40+41+42+43+44+45+46+47+48+49)			150.000	00	51
52		ZARAR (51 - 50)					52
53		KAR (50 - 51)			223.820	00	53
54		Diğer Geçmiş Yıl Zararı					54
55		İstisnadan Kaynaklanan Geçmiş Yıl Zararı					55
56		Mahsup Edilecek Toplam Geçmiş Yıl Zararı (54+55)					56
57		İndirime Esas Tutar (53-56)			223.820	00	57
58	KAZANCIN BULUNMASI HALİNDE İNDİRİLECEK İSTİSNA VE İNDİRİMLER	Risturnlar (K.V.K. Mad. 5/1-i)			(57) No.lu Satırda Kalan Tutar Varsa, Bu Tutara Ulaşıncaya Kadar (58, 59, 60, 61, 62, 63, 64, 65, 66, 67, 68, 69,70, 71, 72, 73, 74, 75, 76 ve 77) No.lu Satırlardan İndirimlere Devam Olunur.		58
59		AR-GE İndirimi (K.V.K. Mad. 10/1-a)(**)					59
60		AR-GE İndirimi (5746 s. Kanun Mad.3)(**)					60
61		AR-GE İndirimi (5746 s. Kanun Mad.3/A)(**)					61
62		Tasarım İndirimi (5746 s. Kanun Mad.3) (***)					62
63		Sponsorluk Harcamaları (K.V.K. Mad. 10/1-b)	20.000	00			63
64		Bağış ve Yardımlar (K.V.K. Mad. 10/1-c)					64
65		Bağış ve Yardımlar (K.V.K. Mad. 10/1-ç)					65
66		Kültür ve Turizm Amaçlı Bağış ve Yard. (K.V.K. Mad. 10/1-d)					66
67		Başbakanlık veya Bakanlar Kurulunca Başlatılan Yardım Kampanyalarına Yapılan Bağış ve Yardımlar (K.V.K. Mad. 10/1-e)					67
68		Türkiye Kızılay Derneğine ve Yeşilay Cemiyetine Yapılan Nakdi Bağış ve Yardımlar (K.V.K. Mad. 10/1-f)					68
69		Girişim Sermayesi Fonu (K.V.K. Mad. 10/1-g)					69
70		Türkiye'den Yurtdışı Mukim Kişi ve/veya Kurumlara Verilen Hizmetlerden Sağlanan Kazançların %50'si(K.V.K.Mad.10/1-ğ)					70
71		Korumalı İşyeri İndirimi (K.V.K.Mad. 10/1-h)					71
72		Nakdi Sermaye Artışından Kaynaklanan Faiz İndirimi (K.V.K. Mad. 10/1-ı)					72

73	KAZANCIN BULUNMASI HALİNDE İNDİRİLECEK İSTİSNA VE İNDİRİMLER	Teknogirişim Sermaye Desteği İndirimi (5746 s. Kanun Mad. 3/5)	73
74		Teknokent Sermaye Desteği İndirimi (4691 s. Kanun Geçici Mad. 4)	74
75		Expo 2016 Antalya Ajansına Yapılan Bağış ve Yardımlar ile Sponsorluk Harcamaları	75
76		Yatırım İndirimi İstisnası (****)	76
77		Diğer İndirimler	77
78		TOPLAM (58+59+60+61+62+63+64+65+66+67+68+ 69+70+71+72+73+74+75+76+77)	78
79		DÖNEM SAFİ KURUM KAZANCI (MATRAH) (57 - 78)	243.820,00 79
80		GELECEK YILA DEVREDEN CARİ YIL ZARARI (52)	80
81		Safi Kurum Kazancının Türkiye Dışında Elde Edilen Kısmı	81
82		İşletmeden Çekilen Enflasyon Düzeltme Farkları	82
83		İşletmeden Çekilen Enf.Düz.Farkları Uzerinden Hesaplanan Kurumlar Vergisi(82 x % 20)	83
84		K.V.K.nın 32/A Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisine Tabi Matrah	84
85		K.V.K.nın 32/A Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı	85
86		K.V.K.nın 32/A Mad. Kapsamında Hesaplanan İndirimli Kurumlar Vergisi (84x85)	86
87		Genel Orana Tabi Matrah (79 - 84)	243.820,00 87
88		Genel Orana Tabi Matrah Üzerinden Hesaplanan Kurumlar Vergisi (87 x %20)	48.764,00 88

SONUÇ

Şüphesiz devletlerin en önemli gelir kaynağı vergilerdir. Söz konusu vergiler ise genellikle beyan üzerine tarh edilir. Vergi mükellefleri ile devletler vergisel açıdan paydaş durumundadırlar. Bu nedenle hesaplanan vergi matrahları hem mükellefleri hem de devletleri doğrudan ilgilendirir. Mükellefler elde elde etmiş oldukları kazanç ve iratlar üzerinden mümkün olduğunca az vergi ödeyerek vergiden kaçınma eğilimi gösterirken; devletler ise vergi gayreti ile vergi kapasitesi arasındaki açıklığı kapatmaya yönelik düzenleme ve uygulamaları hayata geçirmek suretiyle tersi istikamette eğilim gösterirler.

Mükellefler daha az vergi ödemek için genellikle giderlerinin tamamını matrahtan indirirler. Elbette yapılan harcamaların mükellef tarafından giderleştirilmesi gayet normal bir uygulamadır. Ancak zaman zaman gider yazılan bazı harcama kalemleri vergi mevzuatına göre gider kabul edilmeyebilmektedir. Bu durum ise tarh edilmesi gereken verginin eksik beyan edilerek ödenmesi sonucunu doğurmaktadır. Diğer taraftan, devletler; vatandaşları arasındaki gelir dağılımında adaleti sağlamak, toplumun bazı kesimlerine pozitif ayrıcalıklar sağlamak, belirli sektör ya da iş kollarında girişimciliği teşvik etmek, bebek endüstri işletmelerini yıkıcı rekabete karşı korumak, sermaye yoğun üretimi teşvik etmek, teknolojiyi geliştirmek gibi nedenlerle belirli kişi ya da kurumlara birtakım vergisel avantajlar sağlarlar. Bunları yapmanın yollarından biri de elde edilen gelir ve hasılatın tamamı ya da belirli bir kısmını vergi dışı bırakılmasıdır. Dünya genelinde olduğu gibi elbette ülkemizde de bu tür uygulamalar mevcuttur.

Tezimizde kurumlar vergisi mükellefleri ile bilanço usulü defter tutan gelir vergisi mükelleflerinin ticari kardan mali kara geçiş süreci vergi mevzuatı ve muhasebe kayıtları açısından bir bütün olarak ele alınmıştır. Bu yapılırken de, ilk bölümlerde konunun teorisine yer verilmiş, akabinde ekonomik işlem örnekleri üzerinden vergi kanunları ve diğer kanunlarda yer alan KKEG, istisna ve diğer

işlemler, mevzuat yönünden değerlendirilerek muhasebe kayıtları yapılmıştır. Daha sonra ise konuya bir bütünlük kazandrmak ve yapılan parçalı işlemleri bir arada göstermek için örnek uygulamalar yapılarak beyannamelerin verilmesine kadar ki süreç ile beyanname süreci ayrıntılı şekilde açıklanmıştır.

Ticari kar, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve tek düzen hesap planına göre yapılan muhasebe kayıtlarına göre hesaplanan kardır.

Mali karda, ticari kardan farklı olarak vergisel kaygılar ön plandadır. Mali kar, "*ticari karın vergi mevzuatında yer alan düzenlemelere uyarlanmış şekli*" demek yanlış olmayacaktır.

Bilindiği üzere, muhasebe sistemleri genel uygulama tebliğleri ile bilanço usulünde defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine tek düzen hesap planına uyma zorunluluğu getirilmiştir. Söz konusu muhasebe sistemleri genel uygulama tebliğleri vergisel kaygılar ön planda tutulmadan, vergi mevzuatından bağımsız olarak, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre tahakkuk, dönemsellik ilkeleri ve işletmeyi ilgilendiren gelir ve harcamaların mali tablolara yansıtılmasını sağlayacak şekilde düzenlenmiştir.

Ayrıntılı olarak açıklandığı üzere, muhasebe sistemleri genel uygulama tebliğlerine uygun olarak yapılan kayıt ve işlemler neticesinde elde edilen kar ticari kardır. Ticari kardan mali kara ulaşma mali tablolar dışında yapılır.

Kurumlar vergisi mükellefiyetinde, yapılan muhasebe kayıtları neticesinde dönem sonunda hesaplanan ticari kar/zarara (690 Dönem Karı veya Zararı) mükellefçe gider yazılan ancak vergi kanunları uyarınca indirimi kabul edilmeyen harcamalar beyannamede (KKEG) satırına, vergiye tabi olmayan kazancın bulunması halinde "*zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler*" kısmı ile 49. satıra, KVK 10. mad. kapsamında diğer indirimler ise " *kazancın bulunması halinde indirilecek istisna ve indirimler*" isimli kısma yazılır. Bu şekilde kurumlar vergisi matrahına (mali kar) ulaşılır. Kurumlar Vergisi mükellefiyetinde Ticari kardan mali kara ulaşma doğrudan beyanname üzerinden ilgili satırlara ekleme ve çıkarma yapılarak gerçekleştirilir. Özetle kurumlar vergisi mükellefiyetinde matrah;

Mali Kar = Matrah = Ticari Kar + KKEG – Kazancın Bulunmaması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimler – Diğer İndirimler (KVK 10. mad. Kazancın Bulunması Halinde)

şeklinde beyanname üzerinde hesaplanır.

Bilanço usulünde defter tutan gelir vergisi mükellefiyetinde ise, muhasebe kayıtları neticesinde dönem sonunda hesaplanan ticari kar/zarara (690 Dönem Karı veya Zararı) 4 Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ekinde yer alan " *Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Mükelleflere Ait Ticari Kardan Mali Kara Ulaşmak İçin Yapılan Hesaplamayaı Gösteren Bildirim*" kullanılarak yapılır.

Kurumlar vergisi mükellefiyetinde mali kar, aynı zamanda vergi matrahını ifade ederken, gelir vergisi mükellefiyetinde mali kar; ticari karın KKEG eklenmiş, istisnalar çıkarılmış halidir. Gelir vergisi mükellefiyetinde, vergi matrahına ulaşmak için, mali kardan öncelikle Bağ-Kur primi ve yatırım indirimi istisnası çıkarılır, bulunan tutar ("*Kar/Zarar*") gelir vergisi beyannamesinin 17. satırına oradan da gelir vergisi beyannamesinin 26. satırına atılır. Daha sonra ortaya çıkan *kardan* sırası ile Geçmiş Yıl Zararları ve GVK 89. Maddede yer alan Diğer İndirimler çıkarılarak vergi matrahına ulaşılır. Özetle bilanço usulü defter tutan gelir vergisi mükellefiyetinde;

Mali Kar = Ticari Kar (690 Dönem Karı veya Zararı Hs) + KKEG – İstisnalar

Vergi Matrahı = Mali Kar - Bağ-Kur Primi - Yatırım İndiriimi İstisnası - Geçmiş Yıl Zararları - Diğer İndirimler (GVK 89. mad.)

Başka bir şekilde ifade edecek olursak;

Muhasebe Uygulama Genel tebliğleri → Ticari Kar

Muhasebe Uygulama Genel tebliğleri + Vergi Kanunları → Mali Kar

şeklinde ifade etmek yanlış olmayacaktır.

Muhasebenin vergi için var olduğu düşüncesi doğru değildir. Diğer yandan, vergi ve muhasebe bilimleri birbirinden bağımsız olmakla birlikte, uygulamada vergi

mevzuatı ve muhasebe birbirinden bağımsız iki disiplin olarak ele alınamamaktadır. Vergisel birçok işlem muhasebe yolu ile ekonomik işlev kazanır. Yine, Vergi Usul Kanununa göre muhasebe kaidelerine aykırı kayıt yapılması, özel usulsüzlük cezası kesilmesini gerektirmektedir. Görüldüğü üzere muhasebe ve vergi mevzuatı, vergi mükellefleri tarafından elde edilen kazancın kaydedilerek vergilendirilmesi sürecinde birbirini tamamlar mahiyettedir.

Ticari karın, vergi mevzuatı uyarınca çeşitli değişimlere uğraması neticesinde mali kara ulaşılır. Vergi kanunları uyarınca bazı ekonomik işlemler ticari kardan sapmalara neden olur. Tersten ifade edilecek olursa, mali kara, ticari kar mali karın söz konusu sapmalardan arındırılmış hali demek yanlış olmayacaktır.

Tezimizin amacı ticari kardan mali kara nasıl ulaşıldığını vergi mevzuatı ve muhasebe uygulamaları ile bir bütünlük içerisinde ortaya koymaktır. Literatürde, ticari kardan mali kara geçiş sürecine ilişkin yapılan çalışmalar genellikle parça parça ele alınmış olup bütünlük arz etmemektedirler. Söz konusu çalışmalardan bazılarında ise ticari kardan mali kara geçiş açıklanırken, ticari kardan sapmaya neden olmayan klasik gelir ve giderlere çokça yer verilmesi neticesinde mali kara ulaşma yönteminin anlaşılması güçleşmektedir. Yine yapılan çalışmalarda genelde sadece mali karın tespit edilmesi için KKEG ve vergiye tabi olmayan gelirin neler olduğu açıklanmakta ve konunun muhasebe yönü ihmal edilmekte, konu ile ilgili işlemlerin beyannameye aktarım sürecine yer verilmemektedir.

Bu nedenle literatürde yapılan çalışmalardan farklı olarak, vergi matrahının hesaplanma süreci, tüme varım yöntemi ile vergi mevzuatı ve muhasebe uygulamaları ile eşgüdümlü olarak sürecin başlangıcından beyanname düzenleme aşaması da dahil olmak üzere sonuna kadar tüm yönleri ile ele alınmıştır. Bu bağlamda, dönem içerisinde işletmelerce gerçekleştirilmeleri muhtemel olan ve mali karı doğrudan etkileyen işlemler ayrı ayrı irdelenmiş ve muhasebe kayıtları gösterilmiştir. Ancak bilindiği üzere 690 Dönem Karı veya Zararı Hs (ticari kar/zarar) ile vergi matrahı (mali kar) arasında yer alan farklılıklar mali tablolar üzerinde düzeltilemeyecek olup, dönem sonunda mali tablolar dışında kurumlar vergisi mükellefleri için beyanname üzerinde, bilanço usulü defter tutan gelir vergisi mükellefleri için bilanço esasına göre defter tutan mükelleflere ait ticari kardan mali kara ulaşmak için yapılan hesaplamaya

gösteren tablo marifeti ile yapılır. Dönem sonunda 690 Dönem Karı veya Zararı Hesabından (ticari kar), başlamak üzere verginin hesaplanmasına kadar kesintisiz ve ayrıntılı olarak, yapılan işlemler kanuni dayanakları ile birlikte ele alınmıştır. Tezimizde ticari kar-mali kar farklılığına neden olmayan rutin işlemlere yer verilmemiş olup kanunda tahdidi olarak sayılan bazı kanunen kabul edilmeyen giderler, istisnalar, diğer indirimler ile diğer kanunlarda özel düzenlemeler ve vergi mantığına göre sapmalara neden olan diğer özellikli durumların birçoğu, kurumlar vergisi beyanname mantığına göre sırası ile örnek olay, mevzuatsal açıklama ve ticari karı gösteren muhasebe kaydı nazım hesaplar ile ele alınmıştır. Daha sonra tezin son bölümünde parça parça anlatılan konu başlıkları bütünlük arz edecek şekilde örnek uygulamalar ile gösterilmiş ve dönem sonu işlemleri yapılarak beyanname düzenlenmiştir. Bu şekilde konunun daha yalın bir şekilde anlaşılması amaçlanmıştır. Bu hususlar tezimizi, konu ile ilgili yapılan diğer çalışmalardan farklı kılmaktadır.

Bilindiği üzere muhasebe kayıtları ticari karı yansıtmak üzere tutulur. Ancak muhasebe kayıtları neticesinde elde edilen kara, dönem sonunda mali tablolar dışında beyanname ya da ek bildirim üzerinden ekleme çıkarmalar yapılarak mali kara ulaşılır.

Ticari kar ve mali kar arasındaki farklılığın ortadan kaldırılması teorik olarak mümkün olsa da uygulamada oldukça zordur. Yapılan kanuni değişiklerle bütün istisna, kanunen kabul edilmeyen gider, vergiye tabi olmayan gelirler ile ilgili düzenlemelerin kaldırılarak mali karın ticari kara eşitlendiğini farz edelim. Böyle bir durumda, öncelikle yapılan giderlerin indirim konusu yapılması mevzuu son derece suiistimale açık bir duruma gelecektir. Şöyle ki, mükellefler işletmenin faaliyet konusu ile alakalı olmayan birçok harcamayı gider yazmak suretiyle vergi matrahını aşındıracaklardır. Diğer yandan, elde edilen gelirin vergilendirilmesinde istisnaların kaldırılması durumunda toplumda dezavantajlı durumda bulunan kişi ve kurumlar açısından çeşitli zorlukların doğması, sosyal devlet ilkesini zedeleyecektir. Ayrıca, böyle bir durumda ülkenin, belirli sektör ve iş kollarında vergisel avantajlarla teknolojiyi geliştirme, ticaret yapma kapasitesini arttırma, girişimciliği teşvik etme gibi politikaları aksayacaktır.

Ülkelerin, başta ekonomi olmak üzere, eğitim, sağlık, teknoloji, sosyal hizmet gibi politikalarının hayata geçirilmesinde maliye politikası, dolayısıyla vergi politikası

son derece etkili bir araçtır. Ülkeler, çoğu zaman stratejik hedeflerine ulaşmak için ara hedefler olan taktiksel ve operasyonel hedeflerini revize eder ya da değiştirirler. Bu değişikliklerde mali boyutu yönüyle birçok gelir unsurunun vergi dışı bırakılması, bazı giderlerin mükerrer indirimine izin verilmesi, bazı harcama kalemlerinin indiriminden vazgeçilmesi gibi yeni düzenlemeler, vergi kanunlarının değiştirilmesini beraberinde getirir. Söz konusu politikaların bir gereği olan vergi kanunlarında kanunen kabul edilmeyen giderler ve vergiden istisna tutulan gelirlere ilişkin değişiklikler sıklıkla yapılmaktadır. Görüldüğü üzere, mali kar, ticari kara eşitlense dahi ülke ihtiyaçlarına göre vergi kanunlarında yapılacak değişikler ile bu eşitlik kısa sürede bozulacaktır. O halde, ticari kar ve mali kara ilişkin mevzuatları birbirine yakınlaştırmak suretiyle vergi matrahına geçiş sürecinin sadeleştirilmesi kanımızca pratikte mümkün değildir. Ancak, bu konu tartışmalı olup, aksi yönde görüşler de mevcuttur.

Bununla beraber, ticari kardan mali kara geçiş sürecinde mükelleflerin vergisel işlemlerini kolaylaştırıcı birtakım düzenlemeler yapılması faydalı olacaktır. Birincisi, hali hazırda kanun, yönetmelik, tebliğ, sirküler, özelgeden mütevellit geniş bir mevzuat seti bulunmaktadır. Söz konusu mevzuat metinleri oldukça dağınık, bazı hükümlerinin uygulama alanı kalmamış, bir kısmı da anlaşılır olmaktan uzaktır. Bazen bir kanun maddesi için ayrı bir tebliğ çıkarılabilmektedir. Doğal olarak çok sayıda mevzuat metninin bulunduğu bir ortamda her bir metni ayrı ayrı takip etmek uygulayıcılar açısından son derece meşakkatli olabilmektedir. Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde olduğu gibi dağınık halde bulunan tebliğlerin sadeleştirilerek, tebliğ sayısının azaltılması, sirküler ve özelgelerin gözden geçirilerek kanun ve tebliğler ile beraber daha sistematik bir mevzuat setinin yazılması bu karmaşayı önemli ölçüde azaltacaktır. Bu şekilde vergi mevzuatının belli ölçü ve seviyelerde bir araya toplanması hem mükellef ve muhasebe işleri ile uğraşan meslek mensuplarının, hem vergi işleri ile uğraşan memurlar ve denetim elemanlarının hem de vergi yargısı görevi yapan hakimlerin işlerini büyük ölçüde kolaylaştıracaktır. İkinci olarak tezimizin 3.2.4. bölümünde açıklandığı üzere, bilanço usulü defter tutan gelir vergisi mükellefiyetinde mali kara oradan da vergi matrahına ulaşarak beyanname düzenlemek oldukça karmaşık bir süreçtir. Gelir vergisi mükellefiyetinde de kurumlar vergisi beyannamesi benzeri bir yöntem kullanılmak suretiyle tüm geçişlerin tek bir beyanname üzerinde gösterilmesi vergi matrahına ulaşma sürecini kısaltacağından,

gelir vergisi beyannamesinin bu yönde revize edilmesinin faydalı olacağı kanaatindeyiz. Ve elbette, vergi bilincinin özellikle erken yaşlardan itibaren yaygınlaştırılmasına yönelik eğitimler, vergiden kaçınmayı azaltarak vergi gayretini önemli ölçüde artıracaktır. Bunun dünyada birçok örneği mevcuttur. Son olarak, vergi matrahını aşındırmaya yönelik yapılan fiillere karşı müeyyidelerin artırılması yine mükelleflerin mevzuata uygun davranmasını sağlayacak etkili bir yöntemdir.

KAYNAKÇA

T.C. Anayasası

213 sayılı Vergi Usul Kanunu

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun

197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu

6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu

6745 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu

4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu

4721 sayılı Türk Medeni Kanunu

1475 Sayılı Kanun

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu

1 Seri Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

4 Seri Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

1 Seri No'lu KDV Genel Tebliği

180 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği

251 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği

1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği

6 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Sirküleri

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği

ÖTV Uygulama Genel Tebliği

85 Seri No'lu Gelir Vergisi Sirküleri

T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 30.12.1999 tarih ve 8.07.0.GEL.O.49/4913-62 sayılı Özelgesi

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 09.06.2011 tarih ve B.07.01.GİB.4.34.16.01-KVK 5-683 Sayılı Özelgesi

Danıştay Vergi Dava Daireleri, 18.11.2005, 2005/121 Esas numaralı ve 2005/272 Karar

AKDAĞ, Yusuf, Zafer KÜTÜK, **İnceleme ve Revizyon Teknikleri**, Vergi Müfettişleri Derneği Yayını, Ankara 2016

AKIN, Emre, **Vergi Tekniği ve Mütalaat**, İstanbul 2016

AKIN, Emre, **Vergi İncelemelerinde Muhasebe Revizyonu**, İstanbul 2018

AYLUÇTARHAN, Arif, **UFRS ve Vergi Düzenlemeleri Kapsamında Türev Sözleşmeleri Değerleme ve Raporlama Yaklaşımı,** Legal Yayıncılık, İstanbul 2018

AKDOĞAN, Nalan, AYDIN Hamdi, **Muhasebe Teorileri**, Gazi Üniversitesi Yayını, 1987

ALTUNCU, Hasan, Zafer KÜTÜK, Yusuf AKDAĞ, **Vergisel İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi**, Vergi Müfettişleri Derneği Yayını, Ankara 2014

BAYAZITLI, Ercan, Tek Düzen Muhasebe Sistemine Göre Örnek Çözümlerle Genel Muhasebe Problemleri, Siyasal Kitabevi, Ankara 2011

BİLEN, Abdulkadir. "Kayıt Dışı Ekonomi ve Kayıt Dışı Ekonomiyi Önlemeye Yönelik Çabalar." Muhasebe ve Finansman Dergisi 36 (2007), 134-143.

BİLİCİ, Nurettin, **Vergi Hukuku Genel Hükümler Türk Vergi Sistemi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2008

Cumhur İnan Bilen, "Vergi Uygulamasında Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler ve Mali Karın Tespiti", **Vergi Dünyası**, Sayı 376

DEMİREL, Ali, "Vergi Mevzuatında Fireler", **Vergi Gündem**, 2011, www.vergidegundem.com .(Erişim Tarihi; 20.01.2018)

Emre Akın, "Kurumlar Vergisi Beyannamesindeki Diğer İndirimler Satırı Hangi Durumlarda Kullanılır?", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı.136

EREN, Metin, "Fakirlere Yardım Etmek Maksadıyla Kurulan Gıda Bankacılığının Vergisel Boyutu Ve Muhasebeleştirilmesi", **Mali Çözüm Dergisi**, 2012, S.230-233, https://ismmmo.org.tr (Erişim Tarihi: 07.06.2018)

GÖK, Onur, **Gelir Vergisi Matrahının Tespiti ve Beyanı**, Vergi müfettişleri Derneği Yayını, Ankara 2016

JAMES, Simon, **The Relationship Between Accounting and Taxation**, 2002.

KEÇİCİLER, Coşun, Onur GÖK, **Açıklama ve Örneklerle Kurumlar Vergisi Revizyonu**, Vergi Müfettişleri Derneği Yayını, Ankara 2017

KILIÇ, İlhan, Mustafa SÖZEN, Tamamı Çözümlü Genel Muhasebe Problemleri, Gazi Kitabevi, Ankara 2017

KIZILOT, Şükrü ve TAŞ, Metin, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Gazi Kitabevi, Ankara 2013

Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Denetim İlke ve Esasları**, 5. bs. 1. C., İstanbul

Münir Bellek, "Kanunen Kabul Edilen-Edilmeyen Gider Ayırımı", **Mükellefin Dergisi**, Sayı.41

OZAN, Sabri, **Örnek Soru ve Açıklamalarla Vergi Kanunları Uygulaması Beyan ve Denetimi**, Vergi Müfettişleri Derneği Yayını, Ankara 2017

OZANSOY, Ahmet, **"Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler ve Analizi"**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi SBE, 2010.

SARIGÜL, Suat, **Vergisel Yönleriyle Genel Muhasebe**, Vergi Müfettişleri Derneği, Ankara 2016

SEVİLENGÜL, Orhan, **Genel Muhasebe**, Gazi Kitabevi, Ankara 2011

TUNA, Selim, Tüm Vergisel Yönleriyle Muhasebe ve Dönem Sonu İşlemleri Ders Notları, İstanbul, 2012

Vergi Müfettişleri Derneği, **Beyanname Düzenleme Rehberi**, Vergi Müfettişleri Derneği Yayını, Ankara 2016

YALÇIN, Hasan, **Ticari Kazanç, Kurum Kazancı ve Serbest Meslek Kazancının Tespitinde Giderler**, İstanbul 2011

http://www.mevzuat.gov.tr/

http://www.tdk.gov.tr

http://www.gib.gov.tr/

EKLER

04

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİ

VD KODU

(Vergi Dairesince Doldurulacaktır.)

1010

2017

1 ..... VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜNE

2 ..... İL - İLÇE

3 MÜKELLEFİYET ŞEKLİ Tam Dar

4 VERGİLENDİRME DÖNEMİ

5 VERGİ KİMLİK NO.

6 KURUM SİCİL NO.

TABLO - 1 KURUMUN KİMLİK VE ADRES BİLGİLERİ

1 Unvanı 1

2 Hukuki Yapısı 2

3 Faaliyet Kodu

4 Adres Değişikliği Var Yok

5 Kanuni veya İş Merkezinin Adresi 5

Mahalle

Cadde / Sokak — Kapı No — Daire No

Posta Kodu — İlçe Adı — İl Kodu

6 Ülkesi

7 E-Posta Adresi

8 Telefon No. — Faks No. 8

Cep Tel. No.

(Alan Kodu) *(Alan Kodu)*

TABLO - 2 DAR MÜKELLEFİN TEMSİLCİSİNİN KİMLİK VE ADRES BİLGİLERİ

9 Soyadı (Unvanı) 9

10 Adı 10

11 Vergi Dairesi 11

12 Vergi Kimlik No.(*)

13 Adres Değişikliği Var Yok

14 Adresi 14

Mahalle

Cadde / Sokak — Kapı No — Daire No

Posta Kodu — İlçe Adı — İl Kodu

15 E - Posta Adresi 15

16 Telefon No. — Faks No. 16

(Alan Kodu)

Cep Tel. No.

(Alan Kodu)

TABLO- 3 KURUMA BAĞLI İŞYERLERİNİN TÜRÜ VE SAYISI

Şube — Çıkış Yeri — Ajanlık

İmalat Yeri — Satış Yeri — Sair — 17 TOPLAM 17

TABLO - 4 GEÇMİŞ YIL ZARARLARI

		(Türk Lirası)	(Kr)	
18	2012 Yılı İstisnadan Kaynaklanan Zararlar	. . .	,	18
19	2012 Yılı Diğer Zararlar	. . .	,	19
20	2013 Yılı İstisnadan Kaynaklanan Zararlar	. . .	,	20
21	2013 Yılı Diğer Zararlar	. . .	,	21
22	2014 Yılı İstisnadan Kaynaklanan Zararlar	. . .	,	22
23	2014 Yılı Diğer Zararlar	. . .	,	23
24	2015 Yılı İstisnadan Kaynaklanan Zararlar	. . .	,	24
25	2015 Yılı Diğer Zararlar	. . .	,	25
26	2016 Yılı İstisnadan Kaynaklanan Zararlar	. . .	,	26
27	2016 Yılı Diğer Zararlar	. . .	,	27
28	**TOPLAM**	. . .	,	28

(*)T.C. vatandaşı olan gerçek kişilerde T.C. kimlik numarası, yabancı kimlik numarası bulunan yabancı gerçek kişilerde yabancı kimlik numarası yazılacaktır

BU BEYANNAME MAVİ VEYA SİYAH TÜKENMEZ KALEM İLE OKUNAKLI BÜYÜK HARFLERLE VEYA BİLGİSAYAR ORTAMINDA DOLDURULACAKTIR.

Örnek No. : 1906 - ao **PARASIZDIR** Ziraat Gurup Matbaacılık A.Ş. - 2018

05

TABLO - 5 KAZANÇ VE MATRAH BİLDİRİMİ

			ZARAR (Türk Lirası)	ZARAR (Kr)	KAR (Türk Lirası)	KAR (Kr)	
29	KURUM KAZANCI	Ticari Bilanço Karı					29
30		Ticari Bilanço Zararı					30
31	İLAVELER	Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler					31
32		Önceki Yıl Ayrılan Finansman Fonu					32
33	ZARAR OLSA DAHİ İNDİRİLECEK İSTİSNA VE İNDİRİMLER	İştirak Kazançları (K.V.K. Mad. 5/1-a)					33
34		Yurtdışı İştirak Kazançları(K.V.K. Mad. 5/1-b)					34
35		Tam Mükellef Anonim Şirketlerin Yurtdışı İştirak Hisseleri Satış Kazançları (K.V.K. Mad. 5/1-c)					35
36		Emisyon Primi Kazancı (K.V.K. Mad. 5/1-ç)					36
37		Y. Fon ve Ort. Portföy İşl.Kazancı (K.V.K. Mad. 5/1-d)					37
38		Taşınmaz ve İşt. His. ile Kurucu Sen., İnt. Sen. ve R. Hakları Stş.Kazancı (K.V.K.Mad. 5/1-e)					38
39		Bank.Fin.Kirya da Fin.Şir.veya TMSF'ye Borçlu Durumda Olan Kurumların Taş.ve İşt.His ile Kur.Sen.İnt.San.ve R.Hak.Sat.Kaz.(K.V.K.Mad.5/1-f)					39
40		Yurtdışı Şube Kazançları (K.V.K. Mad.5/1-g)					40
41		Yurtdışı İnşaat ve Onarma İşlerinden Sağlanan Kazanclar (K.V.K. Mad. 5/1-h)			(33, 34, 35, 36, 37, 38, 39, 40, 41, 42, 43, 44, 45, 46, 47, 48 ve 49) No.lu Satırlar Kurum Kazancı Zarar Olsa Dahi Doldurulacaktır.		41
42		Eğ.Og.Kur.Oz.Kreş ve Gün.Bakım. ile Rehabilitasyon Mrkz. Kazancları (K.V.K. Mad. 5/1-ı)					42
43		Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerinden Doğan Kazançlarda İstisna (K.V.K. Mad. 5/1-i)					43
44		Kira Sertifikası İhracı Amacıyla Varlık ve Hakların Satışından Doğan Kazançlarda İstisna (K.V.K. Mad. 5/1-k)					44
45		Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna (K.V.K. Mad. 5/B)					45
46		Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazançlar					46
47		Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Elde Edilen Kazanclar					47
48		Türk Ulusl. Gemi Sic. Kay. Gemi İşl. Ve Devr. Sağlanan Kazançlar					48
49		Diğer İndirimler ve İstisnalar					49
50		Kar ve İlaveler Toplamı (29+31+32)					50
51		Cari Yıla Ait Zarar, İstisnalar ve İndirimler Toplamı (30+33+34+35+36+37+38+39+40+41+42+43+44+45+46+47+48+49)					51
52		ZARAR (51 - 50)					52
53		KAR (50 - 51)					53
54		Diğer Geçmiş Yıl Zararı					54
55		İstisnadan Kaynaklanan Geçmiş Yıl Zararı					55
56		Mahsup Edilecek Toplam Geçmiş Yıl Zararı (54+55)					56
57		İndirime Esas Tutar (53-56)					57
58	KAZANCIN BULUNMASI HALİNDE İNDİRİLECEK İSTİSNA VE İNDİRİMLER	Risturnlar (K.V.K. Mad. 5/1-i)			(57) No.lu Satırda Kalan Tutar Varsa, Bu Tutara Ulaşıncaya Kadar (58, 59, 60, 61, 62, 63, 64, 65, 66, 67, 68, 69,70, 71, 72, 73, 74, 75, 76 ve 77) No.lu Satırlardan İndirimlere Devam Olunur.		58
59		AR-GE İndirimi (K.V.K. Mad. 10/1-a)(**)					59
60		AR-GE İndirimi (5746 s. Kanun Mad.3)(**)					60
61		AR-GE İndirimi (5746 s. Kanun Mad.3/A)(**)					61
62		Tasarım İndirimi (5746 s. Kanun Mad.3) (***)					62
63		Sponsorluk Harcamaları (K.V.K. Mad. 10/1-b)					63
64		Bağış ve Yardımlar (K.V.K. Mad. 10/1-c)					64
65		Bağış ve Yardımlar (K.V.K. Mad. 10/1-ç)					65
66		Kültür ve Turizm Amaçlı Bağış ve Yard. (K.V.K. Mad. 10/1-d)					66
67		Başbakanlıkça veya Bakanlar Kurulunca Başlatılan Yardım Kampanyalarına Yapılan Bağış ve Yardımlar (K.V.K. Mad. 10/1-e)					67
68		Türkiye Kızılay Derneğine ve Yeşilay Cemiyetine Yapılan Nakdi Bağış ve Yardımlar (K.V.K. Mad. 10/1-f)					68
69		Girişim Sermayesi Fonu (K.V.K. Mad. 10/1-g)					69
70		Türkiye'den Yurtdışı Mukim Kişi ve/veya Kurumlara Verilen Hizmetlerden Sağlanan Kazançların %50'si(K.V.K.Mad.10/1-ğ)					70
71		Korumalı İşyeri İndirimi (K.V.K.Mad. 10/1-h)					71
72		Nakdi Sermaye Artışından Kaynaklanan Faiz İndirimi (K.V.K. Mad. 10/1-ı)					72

(**) Devreden AR-GE indirimi bulunması halinde 101,102 ve 103 numaralı satırların doldurulması zorunludur.
(***) Devreden tasarım indirimi bulunması halinde, 105 nolu satırın doldurulması zorunludur.

73	KAZANCIN BULUNMASI HALİNDE İNDİRİLECEK İSTİSNA VE İNDİRİMLER	Teknogirişim Sermaye Desteği İndirimi (5746 s. Kanun Mad. 3/5)	73
74		Teknokent Sermaye Desteği İndirimi (4691 s. Kanun Geçici Mad. 4)	74
75		Expo 2016 Antalya Ajansına Yapılan Bağış ve Yardımlar ile Sponsorluk Harcamaları	75
76		Yatırım İndirimi İstisnası (****)	76
77		Diğer İndirimler	77
78		TOPLAM (58+59+60+61+62+63+64+65+66+67+68+69+70+71+72+73+74+75+76+77)	78
79		DÖNEM SAFİ KURUM KAZANCI (MATRAH) (57 - 78)	79
80		GELECEK YILA DEVREDEN CARİ YIL ZARARI (52)	80
81		Safi Kurum Kazancının Türkiye Dışında Elde Edilen Kısmı	81
82		İşletmeden Çekilen Enflasyon Düzeltme Farkları	82
83		İşletmeden Çekilen Enf.Düz.Farkları Üzerinden Hesaplanan Kurumlar Vergisi(82 x % 20)	83
84		K.V.K.nın 32/A Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisine Tabi Matrah	84
85		K.V.K.nın 32/A Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı	85
86		K.V.K.nın 32/A Mad. Kapsamında Hesaplanan İndirimli Kurumlar Vergisi (84x85)	86
87		Genel Orana Tabi Matrah (79 - 84)	87
88		Genel Orana Tabi Matrah Üzerinden Hesaplanan Kurumlar Vergisi (87 x %20)	88

TABLO - 6 VERGİ BİLDİRİMİ

			(Türk Lirası) (Kr)
89		KURUMLAR VERGİSİ MATRAHI (79+82)=(82+84+87)]	89
90		HESAPLANAN KURUMLAR VERGİSİ (83+86+88)	90
91		HESAPLANAN	91
92	MAHSUP EDİLECEK VERGİLER	Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilerden Mahsup Edilecek Kısım (*****)	92
93		Yıl İçinde Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler	93
94		Geçici Vergi	94
95		MAHSUP EDİLECEK VERGİLER TOPLAMI (92+93+94)	95
96		ÖDENMESİ GEREKEN KURUMLAR VERGİSİ (90 - 95)	96
97		VERGİ İNDİRİMİNİN MAHSUBUNDAN SONRA ÖDENMESİ GEREKEN KURUMLAR VERGİSİ (96 - 91)	97
98		İADESİ GEREKEN KURUMLAR VERGİSİ VE/VEYA GEÇİCİ VERGİ (95-90)(******)	98
99		İADESİ GEREKEN KURUMLAR VERGİSİ (98-94)	99
100		İADESİ GEREKEN GEÇİCİ VERGİ (98-99)	100

TABLO - 7 EK BİLGİLER

		(Türk Lirası) (Kr)
101	Gelecek Yıla Devreden AR-GE İndirimi (K.V.K. Mad. 10/1-a)	101
102	Gelecek Yıla Devreden AR-GE İndirimi (5746 s. Kanun Mad.3)	102
103	Gelecek Yıla Devreden AR-GE İndirimi (5746 s. Kanun Mad.3/A)	103
104	Gelecek Yıla Devreden Toplam AR-GE İndirimi (101+102+103)	104
105	Gelecek Yıla Devreden Tasarım İndirimi (5746 s. Kanun Mad.3)	105
106	G.V.K. Mülga Madde 19 Kapsamında Gelecek Yıla Devreden Yatırım İndirimi İstisnası	106
107	G.V.K. Geçici Madde 61'e göre Tevkifata Tabi Gelecek Yıla Devreden Yatırım İndirimi İstisnası	107
108	Gelecek Yıla Devreden Toplam Yatırım İndirimi İstisnası (106+107)	108
109	Gelecek Yıla Devreden Nakdi Sermaye Artışından Kaynaklanan Faiz İndirimi (K.V.K. Mad. 10/1-ı)	109
110	Kalan Vergi İndirimi Tutarı (91 - 96)	110

(****) Devreden yatırım indirimi istisnası bulunması halinde, 106 ve 107 numaralı satırların doldurulması zorunludur.

(*****) Yabancı ülkelerde ödenen vergilere ilişkin tevsik edici belgelerin ibraz edilememesi halinde dikkate alınmayacaktır.

(******) 98 numaralı satıra yazılacak tutar, hiçbir şekilde 93 ve 94 numaralı satırların toplamını aşamayacak olup yabancı ülkelerde ödenen vergilere ilişkin tevsik edici belgelerin ibraz edilememesi halinde dikkate alınmayacaktır.

(*******) Bu tutar kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi izleyen bir tam yıl içinde mükellefin beyanı üzerine tahakkuk eden diğer vergilerden mahsup edilebilir.

01

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

YILLIK GELİR VERGİSİ BEYANNAMESİ

VD KODU
(Vergi Dairesince Doldurulacaktır.)

1 ..... VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜNE
2 ..... İL - İLÇE

3 VERGİLENDİRME DÖNEMİ

4 VERGİ KİMLİK NO.(*)

5 SOSYAL GÜVENLİK KURUMU NO. (**)

1001 A

2017

TABLO - 1 MÜKELLEFİN KİMLİK VE ADRES BİLGİLERİ

1 Soyadı
2 Adı
3 Baba Adı
4 Ana Adı
5 Doğum Yeri
6 Uyruğu
7 Doğum T.
8 Medeni Hali Bekar Evli
9 Mesleği
10 Faks No. (Alan Kodu)
11 İkametgah Adresi (Posta Kodu)
12 İşyeri Adresi (Posta Kodu)
13 E-Posta Adresi
14 Telefon No. (Alan Kodu) (Telefon) İkametgah (Alan Kodu) (Telefon) İşyeri
15 Faaliyet Kodu
16 Faaliyet Süresi (Yıl)

TABLO - 2 GELİR BİLDİRİMİ

GELİR UNSURLARI	ZARAR (Türk Lirası)	(Kr)	KAR (Türk Lirası)	(Kr)
17 Ticari Kazançlar				
18 Zirai Kazançlar				
19 Serbest Meslek Kazançları				
20 Ücretler				
21 Gayrimenkul Sermaye İratları				
22 Menkul Sermaye İratları				
23 Diğer Kazanç ve İratlar				
24 TOPLAM (17+18+19+20+21+22+23)				
25 ZARAR				
26 KAR				
27 Mahsup Edilecek Geçmiş Yıl Zararları Toplamı				
28 Şahıs Sigorta Primleri (GVK 89/1)				
29 Eğitim ve Sağlık Harcamaları (GVK 89/2)				
30 Bağış ve Yardımlar (GVK 89/4)				

(*) T.C. Vatandaşı olan gerçek kişilerde T.C. kimlik numarası, yabancı kimlik numarası bulunan yabancı gerçek kişilerde yabancı kimlik numarası yazılacaktır.
(**) SSK, Bağ-Kur, Emekli Sandığı veya Kanunla kurulan diğer sandıklara bağlı olanlar bu Sosyal Güvenlik Kurumu Sicil numarasını (Emekliler Tahsis Numarasını) yazacaklardır.

Bu Beyanname mavi veya siyah tükenmez kalem ile okunaklı büyük harflerle veya bilgisayar ortamında doldurulacaktır.

Örnek No. : 1901 - as Ziraat Grup Matbaacılık A.Ş. 2018 PARASIZDIR "www.gib.gov.tr"

		(Türk Lirası)	(Kr)		
31	Eğitim ve Sağlık Tesisleri İle Dini Tesislere İlişkin Bağış ve Yardımlar (GVK 89/5)				31
32	Gıda Bankacılığı Kapsamındaki Bağış ve Yardımlar (GVK 89/6)				32
33	Kültür ve Turizm Amaçlı Bağış ve Yardımlar (GVK 89/7)				33
34	Sponsorluk Harcamaları (GVK 89/8)				34
35	AR-GE İndirimi (GVK 89/9'a göre)				35
36	AR-GE İndirimi (5746 sayılı Kanuna göre)				36
37	Başbakanlıkça ve BKK'ca Başlatılan Yardım Kampanyalarına Yapılan Bağışlar (GVK 89/10) Bağış ve Yardımlar (GVK 89/10)				37
38	Türkiye Kızılay Derneği İle Türkiye Yeşilay Cemiyetine Yapılan Nakdi Bağış ve Yardımlar (GVK 89/11)				38
39	Girişim Sermayesi Fonu İndirimi (GVK 89/12)				39
40	Türkiye'den Yurtdışı Mukim Kişi ve/veya Kurumlara Verilen Hizmetlerden Sağlanan Kazançların %50'si (GVK 89/13)				40
41	Korumalı İşyeri İndirimi (GVK 89/14)				41
42	Bireysel Katılım Yatırımcısı İndirimi (GVK Geçici Md. 82)				42
43	Expo 2016 Antalya Ajansına Yapılan Bağış ve Yardımlar İle Sponsorluk Harcamaları				43
44	Teknogirişim Sermayesi Desteği İndirimi (5746 Sayılı Kanun Md. 3/5)				44
45	Diğer İndirimler				45
46	Mahsup Edilecek Geçmiş Yıl Zararları ve İndirimler Toplamı (27+28+29+30+31+32+33+34+35+36+37+38+39+40+41+42+43+44+45)				46
47	Mahsup Sonrası Kalan Tutar (26-46)				47
48	5746 Sayılı Kanuna Göre Gelecek Yıla Devreden AR-GE İndirimi				48

TABLO - 3 VERGİ BİLDİRİMİ

		(Türk Lirası)	(Kr)	(Türk Lirası)	(Kr)	
49	Vergiye Tabi Gelir (Matrah) (47)					49
50	KVK'nın 32/A Maddesi Kapsamında Hesaplanan İndirimli Gelir Vergisi					50
51	KVK'nın 32/A Maddesi Kapsamı Dışında Hesaplanan Gelir Vergisi					51
52	Hesaplanan Gelir Vergisi (50 + 51) (*)					52
53	Hesaplanan Vergi İndirimi Tutarı (GVK Mükerrer Madde 121) (**)					53
54	Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergiler (***)					54
55	Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler(****)					55
56	Geçici Vergiler					56
57	Asgari Geçim İndirimi (GVK 95.madde kapsamında ücret geliri beyan edenlerce doldurulacaktır.) (*****)					57
58	Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı (54+55+56+57)					58
59	Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi (52 - 58)					59
60	Vergi İndiriminin Mahsubundan Sonra Kalan Tutar (59 - 53)					60
61	İadesi Gereken Gelir Vergisi ve/veya Geçici Vergi (58-52) (Bu Tutar 55 + 56'nın Toplamını Geçemez.)					61
62	İadesi Gereken Gelir Vergisi (61 - 56)					62
63	İadesi Gereken Geçici Vergi (61 - 62)					63
64	Kalan Vergi İndirimi Tutarı (53-59) (******)					64
65	Ödenmesi Gereken Damga Vergisi					65

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

YILLIK GELİR VERGİSİ BEYANNAMESİ EKİ

(Gelirlerini Mart Ayında Beyan Edenler Tarfından Doldurulacaktır.)

TABLO-1 **2017 YILI**

Mükellefin

Soyadı	1	Vergi Dairesi	4
Adı	2	Sosyal Güvenlik Kurumu Sicil No. (**)	5
Vergi Kimlik No.(*)	3	Bağlı Olduğu Mesleki Teşekkül ve Kayıt No.	6

TABLO-2 TİCARİ KAZANÇLARA İLİŞKİN BİLDİRİM (***)

Sıra No.	Teşebbüs veya Ortaklığın Unvanı	Teşebbüs veya Ortaklığın Vergi Kimlik No.(*)	Faaliyet Konusu	Pay Oranı	Kar (TL)	Kar (Kr)	Zarar (TL)	Zarar (Kr)	Kesilen Gelir Vergisi(****) (TL)	Kesilen Gelir Vergisi(****) (Kr)	
7											7
8											8
9											9
10				Toplam							10

		(TL)	(Kr)		
11	SGK Primi (Bağ-Kur) (*****)				11
12	Yatırım İndirimi İstisnası				12
13	İndirimler Toplamı (11+12)				13
14	Beyan Edilen Ticari Kazançlar Toplamı (10-13) (Beyannamenin 17 No.lu satırına aktarılacaktır.) (******)				14

TABLO-3 İSTİSNA EDİLEN KAZANÇLARA İLİŞKİN BİLDİRİM

	Kar (TL)	Kar (Kr)	Zarar (TL)	Zarar (Kr)
Eğitim ve Öğretim İşletmelerinden Elde Edilen Kazançlar				
Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazançlar				
Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Elde Edilen Kazançlar				
Türk Ulusl. Gemi Sic. Kay. Gemi İşl. ve Devr. Sağlanan Kazançlar				
Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna (K.V.K. Mad. 5/B)				
Genç Girişimcilerde Kazanç İstisnası(G.V.K. Mük. Mad. 20)(*******)				
TOPLAM				

TABLO-4 BASİT USULDE TİCARİ KAZANÇLARA İLİŞKİN BİLDİRİM (***)

Sıra No.	Teşebbüs veya Ortaklığın Unvanı	Teşebbüs veya Ortaklığın Vergi Kimlik No.(*)	Faaliyet Konusu	Pay Oranı	Kar (TL)	Kar (Kr)	Zarar (TL)	Zarar (Kr)	Kesilen Gelir Vergisi(****) (TL)	Kesilen Gelir Vergisi(****) (Kr)	
15											15
16											16
17				Toplam							17

		(TL)	(Kr)		
18	SGK Primi (Bağ-Kur) (*****)				18
19	Engellilik İndirimi				19
20	Kazanç İndirimi(G.V.K. Mad. 89/15)(*******)				20
21	İndirimler Toplamı (18+19+20)				21
22	Beyan Edilen Ticari Kazançlar Toplamı (17-21) (Beyannamenin 17 No.lu satırına aktarılacaktır.)(******)				22

(*) T.C. vatandaşı olan gerçek kişilerde T.C.kimlik numarası, yabancı kimlik numarası bulunan yabancı gerçek kişilerde yabancı kimlik numarası yazılacaktır.
(**) SSK, Bağ-Kur, Emekli Sandığı veya Kanunla kurulan diğer sandıklara bağlı olanlar bu Sosyal Güvenlik Kurumu Sicil numarasını (Emekliler Tahsis Numarasını) yazacaklardır.
(***) Bu bildirim doldurulurken Tablo-3'te yer alan istisna kazançlar dahil edilmeyecektir.
(****) Beyannamenin 55 numaralı satırına aktarılacaktır.
(*****) Kar olması durumunda, bu tutarla sınırlı olmak üzere indirim yapılacaktır.
(******) Yıl içinde basit usulden gerçek usule geçen mükelleflerce 14 ve 22 numaralı satırlarda yer alan ticari kazançlar toplamı beyannamenin 17 numaralı satırına yazılacaktır.
(*******) G.V.K.'nın mükerrer 20 nci maddesinde yer alan kazanç istisnasından faydalananlar G.V.K. Madde 89/15 hükmünden yararlanamazlar.

Örnek No : 2042-u

Ziraat Gurup Matbaacılık A.Ş. 2018

BİLANÇO ESASINA GÖRE DEFTER TUTAN MÜKELLEFLERE AİT TİCARİ KÂRDAN MALİ KÂRA ULAŞMAK İÇİN YAPILAN HESAPLAMAYI GÖSTEREN BİLDİRİM

199.. DÖNEMİ TİCARİ	Kârı	(+)
	Zararı	(–)

TİCARİ KÂRA İLAVE EDİLECEK GİDER VE İNDİRİLMELER	SATIŞ İNDİRİMLERİ	Satıştan İadeler		
		Satış İskontoları		
		Diğer İndirimler		
	SATIŞLARIN MALİYETİ	Satılan Mamüller Maliyeti		
		Satılan Ticari Mallar Maliyeti		
		Satılan Hizmet Maliyeti		
		Diğer Satışların Maliyeti		
	FAALİYET GİDERLERİ	Araştırma ve Geliştirme Giderleri		
		Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri		
		Genel Yönetim Giderleri		
	DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR	Komisyon Giderleri		
		Karşılık Giderleri		
		Menkul Kıymet Satış Zararları		
		Kambiyo Zararları		
		Reeskont Faiz Giderleri		
		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		(+)	2
TİCARİ KÂRDAN İNDİRİLECEK KAZANÇ VE İRATLAR	BRÜT SATIŞLAR	Yurtiçi Satışlar		
		Yurtdışı Satışlar		
		Diğer Gelirler		
	DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR	İştiraklerden Temettü Gelirleri		
		Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri		
		Faiz Gelirleri		
		Komisyon Gelirleri		
		Konusu Kalmayan Karşılıklar		
		Menkul Kıymet Satış Kârları		
		Kambiyo Kârları		
		Reeskont Faiz Gelirleri		
		Faaliyetle İlgili Diğer Gelir ve Kârlar		
	OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR	Önceki Dönem Gelir ve Kârları		
		Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar		
	TOPLAM		(–)	3
MALİ KÂR veya ZARAR (1+2+3) (*)				4

(*) Bu mali kâr veya zarar, gelir vergisi mükelleflerinden bilanço esasına göre defter tutanlarca, yıllık gelir vergisi beyannamesinin ticari, zirai ve mesleki kazançlara ilişkin bildirimlerinin ilgili satırlarına aktarılacaktır.

Mükellefin : Adı - Soyadı (Unvanı) : .....

Bağlı Olduğu Vergi Dairesi : .....

Sicil No. : .....

Tarih : ...../...../ 199.....

İmzası :

Örnek No. : 2013 • TMO. Basım Müdürlüğü - 1995