

Not: Makaleler yazarın kişisel görüşünü ifade etmekte olup kaleme alındığı tarihteki mevzuat düzenlemeleri açısından geçerlidir. Daha sonra meydana gelecek değişimler uygulamada farklılık yaratabilir. Bu nedenle makale tarihini göz önünde bulundurunuz.

17.04.2020

## Konu: Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Kavramı, Türleri ve Özellikli Durumlar.

### 1.KKEG Tanımı ve Vergi Matrahı Üzerindeki Etkisi:

Kanunen kabul edilmeyen giderleri, ticari kar ya da zararın hesaplanmasında dikkate alındığı halde vergi mevzuatı gereğince gelir/kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınamayan gider türü olarak tanımlamak mümkündür.

Kurumlar vergisi bilindiği gibi kurumlar vergisi matrahı yani mali kar üzerinden hesaplanır. En basit haliyle, ticari bilanço karına kanunen kabul edilmeyen giderleri ekleyip, kurumlar vergisinden istisna kazançları, diğer indirimleri ve geçmiş yıl zararlarını düşerek matraha ulaşılabilir diyebiliriz.

Yani,

*Kurumlar vergisi matrahı = Ticari bilanço karı + kanunen kabul edilmeyen giderler – istisnalar – indirimler – geçmiş yıl zararları.*

Şeklinde basit bir denklemlerle ticari kar ve kurumlar vergisi matrahı (mali kar) arasındaki ilişki özetlenebilir.

İsminden dolayı vergi ve muhasebe kavramıyla fazla içli dışlı olmayanlar üzerinde soru işareti bırakan bu kavram, sıkça yanlış uygulama ve yorumlara da neden olabilmektedir.

Kurumlar vergisi beyan döneminde olduğumuz bu günlerde, genel olarak vergi matrahını artırıcı nitelikte olan kanunen kabul edilmeyen giderleri aşağıdaki gibi türlerine göre sınıflandırarak, bunlarla ilgili özellikli durumları açıklayabiliriz.

### 2.Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Türleri:

#### 2.1.Vergi Kanunlarında Gider Olarak Dikkate Alınabilecek Kalemler Arasında Sayılmayan Giderler.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'inci maddesi ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesinde, çalışanların yemek ve barınma giderleri, damga, emlak vergisi gibi vergiler, seyahat giderleri, amortismanlar, menkul kıymet ihraç giderleri, kuruluş

örgütlenme giderleri ve genel kurul giderleri gibi matrahın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecek kalemler açıklanmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6'ncı maddesine göre Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'inci maddesinde yer alan giderler kurumlar vergisi mükellefleri için de geçerlidir. Bu nedenle GVK'nın 40'inci maddesindeki giderler sadece gelir vergisi mükellefleri için değil, aynı zamanda kurumlar vergisi mükellefleri açısından da bağlayıcıdır.

Söz konusu maddede ayrıca "ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için genel giderlerin indirimine konu edilebileceği" şeklinde net olmayan ve geniş kapsamlı bir açıklama yapılmıştır. Bu tanıma örnek olarak personel ücretleri, reklam giderleri, finansman giderleri, işyeri kira, aydınlatma, elektrik ve su giderleri gibi giderler gösterilebilir.

Dolayısıyla ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmayan, işle illiyet bağı bulunmayan aynı zamanda diğer bent/maddelerde indirimine konu edilmeyen giderlerin KKEG olarak dikkate alınması gerekmektedir.

## **2.2.Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında KKEG Olduğu Hüküm Altına Alınan Giderler.**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 41'inci maddesi ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddesinde kurum kazancının tespitinde indirim yapılması mümkün olmayan gider türleri ayrıca açıklanmıştır.

Bunlar özet olarak para ve vergi cezaları, suç ve kusurdan doğan tazminatlar, örtülü sermaye üzerinden hesaplanan kur farkı ve faiz gibi giderler, yedek akçeler, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar ve hesaplanan gelir/kurumlar vergisi olarak gösterilebilir.

## **2.3.Özel kanunlarda KKEG Olarak Açıklanan Giderler.**

Bazı giderler her ne kadar ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olsa da kendi mevzuatında yapılan düzenlemeler dolayısıyla vergi matrahının tespitinde indirimi sınırlandırılmıştır.

Örneğin, MTV Kanunu'nun 14'üncü maddesinde 1 ve 1/A Sayılı Tarifelerde yer alan taşıtlara ilişkin MTV' nin gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Benzer şekilde Gider Vergileri Kanunu'nun 39'uncu maddesinde, özel iletişim vergisinin gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında gider kaydedilemeyeceği açıklanmıştır.

Bu tür giderlere ek olarak 7143 ve 6736 Sayılı Kanunlar uyarınca matrah artırımını, ortak cari hesapların düzeltilmesi dolayısıyla ödenen vergiler ve hesapların düzeltilmesine ilişkin giderleri, 5510 Sayılı Kanun'un 88'inci maddesi uyarınca ödenmeyen SGK primlerini de gösterebiliriz.

## 2.4. Belgesiz Giderler.

VUK'un 227'nci maddesi uyarınca tutulan ve üçüncü şahıslarla olan işlemlere ait kayıtların tevsiki yani belgelendirilmesi mecburidir.

Yani giderlerin mutlaka, fatura, serbest meslek makbuzu, bordro gibi evraklarla belgelendirilmesi gereklidir. Dolayısıyla belgelendirilmeyen giderler vergi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınmaz.

Bu durumun istisnası ise yine VUK'un 228'inci maddesinde açıklanmıştır. Maddede,

-örf ve teamüle göre bir vesikaya dayandırılması mutat olmayan çeşitli giderler,

-vesikanın teminine imkan olmayan giderler,

-vergi kanunlarına göre götürü olarak tespit edilen giderler (GVK'nın 40'inci maddesinde yer alan ihracatta götürü gider uygulaması gibi),

Gibi giderler için ispat edici vesika aranmayacağı açıklanmıştır.

## 2.5. Dönemsellik İlkesine Aykırı Giderler.

Bilindiği gibi ticari kazançta tahakkuk ve dönemsellik ilkeleri geçerlidir. Bu nedenle indirim mümkün olan giderler, ilgili bulunduğu yılın kazancının tespitinde dikkate alınmalıdır.

Dolayısıyla geçmiş yıl giderlerinin vergi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir. Bununla birlikte, önceki yıllara ait giderlerin KDV'si ile ilgili çok da eski olmayan değişikliği hatırlamakta da fayda var.

7104 Sayılı Kanunla KDV'de indirim hakkının süresi "vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu takvim yılını takip eden takvim yılı" şeklinde değiştirilerek bir yıl uzatılmıştı. Buna göre, değişiklik öncesinde 2020 yılında gelen 2019 yılına ait

faturadaki KDV dahil toplam tutarın KKEG olarak dikkate alınması gerekmektedir; değişiklikle bu faturadaki KDV'nin indirilmesine olanak sağlanmış oldu. Ancak KDV hariç tutarın KKEG yapılması zorunluluğunda herhangi bir değişiklik yapılmadı.

Benzer şekilde peşin ödenen sigorta veya kira harcamaları gibi gelecek yıla ait giderlerin de ödemenin yapıldığı yıl değil, ait olduğu yılda giderleştirilmesi gerekmektedir.

Bu durum amortismanlar için de geçerlidir. VUK'un 320'nci maddesinde "her yılın amortismanının ancak o yılda nazara alınabileceği ve amortismanın herhangi bir yıl yapılmamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir hadle yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılamayacağı" açıklanmıştır.

## 2.6.İstisna Faaliyetlerden Doğan Gider ve Zararlar.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinde "istisna faaliyetlerden doğan gider ve zararların istisna dışı kurum kazancından indirilemeyeceği" hükmü mevcuttur.

Bu nedenle Kanuna göre istisna edilen kazançlardan doğan gider ve zararların KKEG olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Örneğin taşınmaz satış kazancında istisna oranı %50 olduğundan, istisna uygulanan satışa ilişkin tapu harcı veya komisyon ödemeleri gibi giderlerin de %50'sinin kurumlar vergisi matrahından indirilmesi doğru olmayacaktır.

Benzer şekilde, 4691 Sayılı Kanuna göre Teknoparklarda yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerinden doğan kazanç istisna olduğu için bu faaliyetlerden zarar elde edilmesi halinde bu zarar KKEG olarak matraha ilave edilmelidir.

## 2.7.Bağışların Durumu.

Kamu kurumları, Kızılay, Yeşilay, üniversiteler, kamu yararına çalışan dernekler veya vergiden muaf vakıflar gibi Kanunla belirtilen kurumlara yapılan bağışlar için kurumlar ve gelir vergisi yönünden avantajlar bulunduğu hemen herkes tarafından bilinmektedir.

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği'ndeki açıklamalar doğrultusunda, bunların matrahtan indirilebilmesi için, KKEG olarak ticari kara eklenmesi, daha sonra belirli şartların oluşması dahilinde beyannamede gösterilerek matrahtan düşülmesi gerekmektedir.

Dolayısıyla, bağışlar için vergi avantajı olsa da öncelikle KKEG olarak matraha eklenmesi zorunluluğu bulunmaktadır.

## 2.8.Binek Araçlarla İlgili Sınırlamalar.

Bilindiği gibi 7194 Sayılı Kanunla vergisel yönden binek otolara ilişkin birçok sınırlama getirilmişti. Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekilde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları araçlar dışındaki tüm binek araçları ilgilendiren bu değişiklikler,

-Bu araçların alımında gider yazılabilecek KDV ve ÖTV tutarında sınırlama getirilmesi (310 Sayılı Gelir Vergisi Tebliğ ile bu tutar 2020 yılı için 140.000 TL olarak tespit edildi),

-Toplam amortisman tutarının azami 300.000 TL olarak belirlenmesi (310 Sayılı GVK Tebliğ ile belirlenen tutar),

-Kiralanan binek araçlara ilişkin gider yazılabilecek tutarın azami 5.500 TL olarak sınırlanması,

-Bu araçlara ait akaryakıt, bakım-onarım, sigorta ve temizlik gibi giderlerin sadece %70'lik kısmının indirim konusu yapılabilmesi,

Şeklindeydi.

Dolayısıyla bu had ve oranların üzerindeki binek araç alımları, kiralamaları ve giderleri için, aşan kısma ilişkin tutarların KKEG olarak dikkate alınması gerekmektedir.

## 3.Özellikli Durumlar:

Kanunen kabul edilmeyen giderlerle ilgili hatırlatılması gereken birçok önemli konu olsa da bunlardan başlıcaları aşağıdaki gibi özetlenebilir:

-Sonraki takvim yılında KDV'nin indirilebilmesi durumu hariç olmak üzere, KKEG niteliğindeki faturalardaki KDV'nin de indirim konusu yapılmaksızın KDV dahil tutarın KKEG yapılması gerekmektedir.

-Ödenen tazminatlar için temel nokta, tazminatın işletme/şirketin kendisinin, sahibinin, çalışanların suç ve kusurlarından doğup doğmamasıdır. Suç ve kusura dayanmayan mahkeme kararı, sözleşme veya kanun emrine dayanan tazminatlar gider olarak dikkate alınabilirken, suç ve kusura istinaden ödenen tazminatlar ise KKEG niteliğindedir.

-Ortaklarının işletme ile ilgili olmayan kişisel harcamalarının şirket tarafından ödenmesi durumunda bunların gider yazılmaması cezalı tarhiyatla karşı karşıya kalmamak için yeterli değildir. Bu tür harcamalar KKEG yapılsa bile, incelemelerde vergi müfettişleri tarafından ortak cari hesap olarak dikkate alınıp adat (faiz) hesaplanması durumuna sıkça rastlanmaktadır.

-Mükellefler tarafından bayram, yılbaşı gibi günlerde personele gıda yardımı, alışveriş kartı şeklinde aynı yardım yapılabilmektedir. Çalışanlara yapılan bu tür aynı ödemelerin, KDV dahil toplam tutar üzerinden personelin bordrosuna dahil edilerek gelir vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir. Bu aynı ödeme ücret niteliğinde olduğundan GVK 40/1 maddesine göre gider olarak dikkate alınabilir.

-KKEG'lerin geçici vergi beyannamesi ve kurumlar vergisi beyannamesinin eklerindeki KKEG tablosunda doğru olarak sınıflandırılması oldukça önemlidir. Hemen her şirketin telefon hattı olduğu düşünüldüğünde, beyannamede özel iletişim vergisinin gösterilmemesi incelemeye alınma yönünden risk yaratabilir. Beyannamede indirim konusu yapılan bağışların, KKEG tablosunda bağış olarak gösterilmemesi için de aynı durum söz konusudur.

-Çalınan mal, demirbaş gibi kıymetler sermayede vukua gelen eksilme niteliğinde olduğu kabul edildiği için bunlara ilişkin zararların kurum kazancının tespitinde dikkate alınması mümkün değildir.

Makalemizin başında da açıklamaya çalıştığımız gibi, kanunen kabul edilmeyen giderlerin genel olarak vergi matrahını artırıcı etkisi bulunmaktadır. Örneğin işle ilgili bir giderin belgelendirilmemesi durumu (KKEG olacağından), bu giderin belgelendirilmesi durumuna göre vergi matrahını artırıcı etki yaratacaktır.

Ancak bu durum her zaman geçerli değildir. Bilançodaki bir hesabın KKEG yapılarak giderleştirilmesi vergi matrahını artırmaz. Örneğin yasal şartların yerine getirilmemesi nedeniyle karşılık ayrılamayan bilançodaki bir alacağın KKEG şeklinde gidere atılması, matrahı ve/veya hesaplanan kurumlar vergisini artırmaz. Çünkü bu tutar gelir tablosunda dikkate alındığı için, ticari karı azaltır fakat KKEG olarak mali kara yani matraha eklenir.

**(Hazırlayan: Aytaç AYGÜN, Vergi Hizmetleri Direktörü)**