

T.C.
İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ



**KURUMLAR VERGİSİ KANUNU KAPSAMINDA İNDİRİLECEK
GİDERLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE ÖRNEK BİR UYGULAMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Reyhan KARAMAN

**Muhasebe ve Finans Yönetimi Anabilim Dalı
Muhasebe ve Denetimi Programı**

MART 2021

**T.C.
İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ**



**KURUMLAR VERGİSİ KANUNU KAPSAMINDA İNDİRİLECEK
GİDERLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE ÖRNEK BİR UYGULAMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**Reyhan KARAMAN
(YL.1712.070008)**

**Muhasebe ve Finans Yönetimi Anabilim Dalı
Muhasebe ve Denetimi Programı**

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Üyesi Günay Deniz DURSUN

MART 2021

ONUR SÖZÜ

Yüksek lisans tezi olarak sunduğum “Kurumlar Vergisi Kanunu Kapsamında İndirilecek Giderlerin Muhasebeleştirilmesi ve Örnek Bir Uygulama” adlı çalışmanın, tezin proje safhasından sonuçlanmasına kadarki bütün süreçlerde bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurulmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin Kaynakça ’da gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve onurumla beyan ederim.
(05/03/2021)

Reyhan KARAMAN

ÖNSÖZ

Devlet ile mükellefler arasında vergi unsuru, sonsuz olarak kabul edilen işletme ömrü boyunca köprü görevi görmektedir. Oluşturdukları sonuç ile tüm toplumu yakından ilgilendiren bir işleyişe dönüşen vergi politikaları mükellefin doğru adımlar atmasında önemli bir rol oynamaktadır. Kanun koyucu mükelleflere kanunlar, özelemler, tebliğler ve sirküler aracılığı ile yol göstermekte ancak bu araçların doğru yorumlanması konusunda uygulamada problemler yaşanmaktadır. Mükelleflerin sahip oldukları hakları doğru bir şekilde işletme hayatına yansıtması; ileride doğabilecek olumsuzlukları önlemesi ve hak etmiş olduğu avantajları sağlaması yönünden önem teşkil etmektedir. Türk Vergi Sistemi içerisinde önemli bir yapıya sahip olan Kurumlar Vergisi Kanununun; hitap ettiği mükelleflere mevzuat hükümlerini uygulama noktasında ulaşabilmesi ve belirlediği yasal çerçevelerin doğru uygulanmasında kanun lafzı doğru ifade edilmelidir.

Çalışmamızda, Kurumlar vergisinde indirilecek giderler; indirilemeyecek giderler, kanunda yer alan istisnalar, muafiyetler ve diğer indirimler ile birlikte değerlendirilmiştir. Bu değerlendirmeler yapılan uygulamalar üzerinde yevmiye maddeleri ile gösterilmiş ve beyanname hesaplama tabloları ile desteklenmiştir.

Çalışmaya başladığımız günden bugüne kadar bilgi, birikim ve tecrübesi ile her daim yoluma ışık tutan, sabır ve hoşgörüsü ile ben değil biz inancını savunan çok kıymetli hocam Günay Deniz DURSUN' a eğitim hayatıma katmış olduğu değerler için teşekkürü borç bilirim. Eğitim sürecimde ve her daim yanımda olarak destek verip teşvik eden eşim Hakan KARAMAN' a, aileme ve arkadaşlarıma sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Mart 2021

Reyhan KARAMAN

KURUMLAR VERGİSİ KANUNU KAPSAMINDA İNDİRİLECEK GİDERLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE ÖRNEK BİR UYGULAMA

ÖZET

Türk vergi sistemi içinde vergiler, ülke ekonomisinin oluşmasında etken bir paya sahip olup kamu harcamaları için önemli bir gelir kalemidir. Vergi çeşitliliği içinde önemli bir yere sahip olan kurumlar vergisi yüksek bir mükellef oranına sahiptir.

Vergi mükellefleri devlete karşı olan sorumluluklarını yerine getirirken kanunlar içerisindeki sınırlara bağlı kalmak kaydı ile harcama kalemlerini şekillendirebilir. Elde edilecek gelirler için yapılan bu harcamalar kurumların geliri elde etme noktasında kanundaki yasal çerçeveler dikkate alınarak yapılmalıdır. Bu sayede ileride oluşabilecek olumsuzlukları önleyip, hem devlet hem de mükellef açısından zaman ve kazanç kavramlarından tasarruf edebilmeleri sağlanacaktır.

Mükellef kişi ve kurumlara kanunlar tarafından sağlanan ve vergi avantajı olarak da nitelendirilebilecek şartların, doğru bir şekilde uygulanabilmesi vergiyi oluşturan bu olguların doğru hesaplanmasında işlevsel olarak katkı sağlayacaktır.

Bu çalışmada, vergi mevzuatında mükelleflere tanınan istisnalar, muafiyetler ile kurumlar vergisi beyannamesinde indirim hakkı tanınan diğer indirimler birlikte ele alınmıştır. Ayrıca uygulamada çoğu mükellefin gider ve indirimleri gerçekleştirme sonrasında resmi kayıtlara alınırken kararsız kaldığı durumlar incelenmiştir. Mükelleflere tanınan vergi avantajları ile kanunlarda çizilen sınırlar üzerinde vergi kaybı yaratabilecek giderler diğer vergi kanunlarında varsa özel koşullar ile birlikte dikkate alınmıştır. Uygulama içerisinde neden sonuç ilişkisi göz önünde tutularak muhasebeleştirme yapılmış, beyanname ve mali tablolar aracılığı ile sonuçları değerlendirilmiştir. Kurumlar vergisi ve Gelir vergisi kanunlarında yer verilen indirilebilir ve kanunda yer alan hükümler ile indirimine engel olunan giderler için farklı faaliyet gösteren işletmelerde ticari kardan mali kara ulaşmalarında ki etken rolleri ortaya çıkarılmıştır. Bu uygulamaların sonucu olarak

devlet, mükellef ve bu sonuçları yorumlayacak kişi ve gruplar için doğru vergilendirmenin önemi belirtilerek bu vergilendirmenin yanlış yapılması sonucunda tüm tarafların zarar görmemesi için önerilerde bulunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Kurumlar Vergisi, İstisnalar, İndirilecek ve İndirilemeyecek giderler, İndirimler, Muafiyetler.

ACCOUNTING OF EXPENSES TO BE DEDUCTED UNDER THE CORPORATE TAX LAW AND A SAMPLE APPLICATION

ABSTRACT

In the Turkish tax system, taxes have an effective share in the formation of the country's economy and are an important revenue item for public expenditures. Corporate tax, which has an important place in tax diversity, has a high taxpayer rate.

While taxpayers fulfill their responsibilities to the state, they can shape their expenditure items, provided that they adhere to the boundaries within the laws. These expenditures made for the revenues to be obtained should be made by taking into account the legal frameworks in the law at the point of obtaining the income of the institutions. In this way, they will be able to prevent future negativities and save both the state and the taxpayer in terms of time and profit.

The correct application of the conditions provided by the laws to taxpayers and institutions, which can also be described as tax advantages, will contribute functionally to the correct calculation of these facts that constitute the tax.

In this study, the exceptions, exemptions granted to taxpayers in the tax legislation and other discounts granted to the corporate tax return are discussed together. In addition, in practice, the cases where most taxpayers remain indecisive when entering the official records after realizing the expenses and discounts are examined. Tax advantages granted to taxpayers and expenses that may cause tax loss over the limits set in the laws are taken into account in other tax laws together with special conditions, if any. Accounting has been made taking into account the cause and effect relationship within the application and the results have been evaluated through the declaration and financial statements. For the deductible expenses included in the corporate tax and income tax laws and the provisions in the law, the effective roles of the enterprises operating differently in reaching financial profit from the commercial profit have been revealed. As a result of these practices, the importance of correct taxation for the state, the taxpayer and the persons and groups that will interpret these results has been emphasized, and recommendations have

been made to all parties to avoid being harmed as a result of wrong interpretation of this taxation.

Keywords: Corporate Tax, Exceptions, Deductible and Non-deductible expenses, Discounts, Exemptions.

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
ONUR SÖZÜ	ii
ÖNSÖZ.....	iii
ÖZET.....	iv
ABSTRACT	vi
İÇİNDEKİLER	viii
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xii
ÇİZELGE LİSTESİ.....	xiii
I. GİRİŞ.....	1
II. TEMEL KAVRAM VE NİTELİKLER.....	4
A. Vergi Kavramı	4
1. Vergi Sistemleri	4
2. Türk Vergi Sistemi Sınıflandırması	5
a. Gelir üzerinden alınan vergiler.....	5
b. Harcamalar üzerinden alınan vergiler	5
c. Servet üzerinden alınan vergiler.....	6
B. Kurum Kazancını Oluşturan Gelir Unsurları.....	7
1. Ticari Kazançlar.....	7
2. Zirai Kazançlar	7
3. Gayrimenkul Sermaye İradı.....	8
4. Menkul Sermaye İradı	9
5. Diğer Kazanç ve İratlar.....	9
C. Kurumlar Vergisinde Mükellefler	9
1. Sermaye Şirketleri.....	9
a. Anonim şirketler.....	9
b. Limited şirketler	10
c. Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler.....	10
2. Kooperatifler.....	10

3. İktisadi Kamu Kuruluşları	11
4. Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler.....	11
5. İş Ortaklıkları.....	11
D. Mükellefiyet Türleri	12
1. Tam Mükellefiyet	12
2. Dar Mükellefiyet.....	12
E. Safi Kurum Kazancı.....	12
1. Tahakkuk Esası	13
2. Dönemsellik İlkesi	13
F. Tam Mükellefiyette Safi Kurum Kazancının Tespiti.....	13
1. Bilanço Esasında Ticari Kazancın Tespiti	13
2. Hesap Dönemi Kavramı.....	14
3. Elde Etme Kavramı.....	14
III. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU KAPSAMINDA TİCARİ KAZANCIN	
TESPİTİ.....	15
A. Ticari Kazanç Tespitinde İndirilecek Giderler	15
1. Gelir Vergisi Kanununa Göre Kurum Kazancının Tespitinde İndirilecek	
Giderler	15
a. Genel Giderler	15
b. Sosyal Giderler.....	18
c. Zarar, Ziyan ve Tazminatlar	18
d. Seyahat ve İkamet Giderleri.....	19
e. Taşıt Giderleri.....	19
f. Vergi Resim ve Harçlar	21
g. Amortismanlar.....	21
h. İşveren Sendikalarına Ödenen Aidatlar	22
ı. Bireysel Emeklilik Sistemine Ödenen Katkı Payları	22
i. Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflara Bağışlanan	
Malların Maliyet Giderleri	23
2. Kurumlar Vergisi Kanununa Göre Kurum Kazancının Tespitinde İndirilecek	
Giderler	24
a. Menkul Kıymet İhraç Giderleri	25
b. Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri	25

c. Genel Kurul Toplantıları için Yapılan Giderler ile Birleşme, Devir, Bölünme Fesih ve Tasfiye Giderleri	25
d. Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketlerde Komandite Ortaklara İsbet Eden Kar Payı	26
e. Katılım Bankalarının Katılma Hesabı Karşılığında Ödenen Kar Payları ...	26
f. Sigorta Teknik Karşılıkları	26
3. Diğer Kanunlara Göre İndirilecek Giderler	27
a. Gider Yazılabilen Katma Değer Vergisi	27
b. Şüpheli Alacak Karşılığı	28
c. Alacak Senedi Reeskontu	29
d. Değersiz Alacaklar	29
B. Ticari Kazanç Tespitinde İndirilemeyecek Giderler.....	29
1. Gelir Vergisi Kanununa Göre Kurum Kazancının Tespitinde İndirilemeyecek Giderler	29
2. Kurumlar Vergisi Kanununa Göre Kurum Kazancının Tespitinde İndirilemeyecek Giderler	30
a. Öz sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faizler.....	30
b. Örtülü Sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faiz, Kur Farkları ve Benzeri Giderler	30
c. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü olarak Dağıtılan Kazançlar	30
d. Yedek Akçeler.....	31
e. Hesaplanan Kurumlar Vergisi ile Her Türlü Para Cezaları ile Vergi Cezaları ve Gecikme Zamları	31
f. Menkul Kıymetlerin İtibari Değerinin Altında Satışından Doğan Zararlar ile Ödenen Komisyonlar	32
g. İşletmenin Esas Faaliyet Konusu ile İlgili Olmayan Deniz ve Hava Taşıtlarının Giderleri ve Amortismanları.....	32
h. Kurumun Kendisinin, Ortaklarının, Yöneticilerinin ve Çalışanlarının Suçlarından Doğan Tazminat Giderleri	32
1. Basın Yoluyla İşlenen Fiillerden Dolayı Ödenen Tazminatlar	32
i. Alkol ve Alkollü İçkiler ile Tütün ve Tütün Mamullerine Ait İlan ve Reklam Giderleri	33
j. Finansman Gideri Kısıtlaması.....	33
C. Muafiyetler	33

1. Kurumlar Vergisi Kanunda Bulunan Muafiyetler	34
D. İstisnalar	35
1. Kurumlar Vergisi Kanununda Yer Alan İstisnalar	35
a. Yurtiçi İştirak Kazançları İstisnası	36
b. Yurtdışı İştirak Kazançları İstisnası	37
c. Tam Mükellef Anonim Şirketlerin Yurtdışı İştirak Hisselerini Elden Çıkarma İstisnası.....	38
d. Emisyon Primi Kazancı İstisnası	38
e. Türkiye’de Kurulu Fonlar ile Yatırım Ortaklıklarının Kazanç İstisnası	39
IV. KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİ ÜZERİNDE GÖSTERİLECEK DİĞER İNDİRİMLER	40
A. Zararın Mahsubu	40
B. Diğer İndirimler	40
1. Ar-ge İndirimi	40
2. Sponsorluk Harcamaları	42
3. Bağış ve Yardımlar	43
4. Girişim Sermayesi Fonu	44
5. Yurtdışı Hizmetler Kazancı	44
6. Korumalı İşyeri	44
7. Nakdi Sermaye Artırımında İndirim.....	45
V. UYGULAMALAR	46
A. Uygulama Örneği -1-.....	46
B. Uygulama Örneği -2-	57
C. Uygulama Örneği - 3 -	71
VI. SONUÇ VE ÖNERİLER	85
VII. KAYNAKÇA	89
ÖZGEÇMİŞ.....	95

KISALTMALAR LİSTESİ

AR-GE	: Araştırma ve Geliştirme
G.V.	: Gelir Vergisi
G.V.K	: Gelir Vergisi Kanunu
K.V.	: Kurumlar Vergisi
K.V.K	: Kurumlar Vergisi Kanunu
KDV	: Katma Değer Vergisi
M.T.V	: Motorlu Taşıtlar Vergisi
TCMB	: Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası
TÜBİTAK	: Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu
V.U.K	: Vergi Usul Kanunu

ÇİZELGE LİSTESİ

Sayfa

Çizelge 1.	Ücret Tahakkuku.....	47
Çizelge 2.	H.E.R Yazılım ve Bilişim Hizmetleri LTD. ŞTİ. 01.01.2019-31.12.2019 Tarihleri Arası Gelir Tablosu.....	55
Çizelge 3.	Kurumlar Vergisi Hesaplama Tablosu	56
Çizelge 4.	Dama Reklam ve Halkla İlişkiler Hizmetleri A.Ş. 2019 Yılı Gelir Tablosu.....	69
Çizelge 5.	Kurumlar Vergisi Hesaplama Tablosu	70
Çizelge 6.	Götürü Gider Hesaplama Tablosu	72
Çizelge 7.	Nurla Fındık Satış A.Ş. 2020 Yılı Gelir Tablosu.....	82
Çizelge 8.	Kurumlar Vergisi Hesaplama Tablosu	83

I. GİRİŞ

Devlet gelirleri içerisinde büyük bir paya sahip olan kişi ve kurumlardan kanun yolu ile alınan vergi; güçlü bir devlet anlayışı açısından son derece önemlidir. Anayasamızda da yer alan vergi kavramı toplumun ihtiyaçlarının karşılanarak refah seviyesinin artmasına yardımcı olmaktadır. Kamu harcamalarının finansmanı için geçmişten günümüze kadar oluşturulan politikalar ile vergi bilinci arttırılmaya çalışılmaktadır.

Vergilendirme sürecinin tarafı olan mükellefler, beyan esasına bağlı olarak ödedikleri vergiler için kazanç hesaplamasında kanunlar ile tanınan avantajların ve bu avantajları kullanırken konulan sınırların çerçevesi hakkında bilgi sahibi olmalıdırlar. Vergi hatalarının tahakkukları gerçekleşmeden farkına varılması, bu hataların olağan bir sonucu olan vergi ziyayı ya da fazla vergi ödemesinin önlenmesi açısından önem taşımaktadır. Vergiyi doğuran olayların iyi belirlenmesi vergi yükümlüleri ile vergi konuları arasındaki bağların kuvvetli olması ile doğru orantılı olmaktadır. Kurumlar vergisinin konusunu tahsil ve tahakkuk esasına göre elde edilen kurum kazançları oluşturmaktadır. Bu kazançları elde ederken yapılan giderlerin tamamı mevzuat açısından indirim konusu mahiyet içermemekte bu da ticari kar ile mali kar arasında çizgileri oluşturmaktadır. Mükellefler yaptıkları giderler için devletin kabul edilen ya da edilmeyen kavramını bilerek hareket etmeli, gerekirse bunun için özgelgeler ile görüş almalı ayrıca deftere kayıt aşamasında arada kalmamalıdır.

Türk vergi sistemimiz içerisinde mükellefler lehine yer bulan istisnalar, muafiyetler ve beyanname üzerinde gösterilen diğer indirimler ise; uygulamada kurumlar tarafından karmaşık gibi görülür ancak doğru yorumlandığı ve kullanıldığı taktirde özellikle belirli grup mükellefler açısından vergi avantajı sağlamaları ile sonuçlanmaktadır. Bir bakıma kanun koyucu tarafından sağlanan bu ayrıcalıklar elde edilen vergi kazançlarında azalmaya sebep olurlar. Burada korunması gereken en önemli husus bu vergisel avantajların suistimal edilmemesi olmalıdır.

İşletmeler karlarını tespit ederken ticari kar üzerinden mali karlarını oluşturmakta ve oluşan mali kar üzerinden kurumlar vergisi hesaplaması yapmaktadırlar. Bu hesaplamalar yapılırken Türkiye Muhasebe Standartları içerisinde yer alan TMS-12 Gelir vergileri standardına göre kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergilerin muhasebeleştirme işlemleri yapılmalı ve gerçek finansal durum ortaya çıkarılmalıdır. Standartta yer alan vergi öncesi dönem karını ifade eden muhasebe karı ile üzerinden vergi kazanımı sağlanan vergiye tabi kar (mali kar) arasında oluşan farklılıkları geçici farklar ve sürekli farklar oluşturmaktadır.

Trafik cezaları ve vergi cezalar gibi vergi mevzuatının kabul etmediği kanunen kabul edilmeyen giderler ile serbest bölge kazancı gibi vergi mevzuatının kabul etmediği gelirler, muhasebe karı ile vergi karı arasında sürekli farklılara sebep olurlar. Ancak bir sonraki vergi döneminin vergisini etkilemez ve ertelenmiş vergi varlığı ya da ertelenmiş vergi borcu oluşturmazlar. Alınan çeklerin reeskont giderleri ile verilen çeklerin reeskont gelirleri ise; işletmeye ait varlık ya da borçların mali tablolarındaki değeri ile vergi bakımından ifade edilen değerleri arasındaki farkı oluşturmaları sebebi ile geçici farklar olarak ifade edilirler. Bu farklar bir sonraki vergi dönemlerinde kapanırlar. TMS-12 Standardı ile ortaya çıkan bu geçici farkların oluşturmuş olduğu ertelenmiş vergiler tespit edilerek muhasebe işlemleri gerçekleştirilmelidir.

Uygulamalarda mükelleflerin kanunda belirlenen koşullar ile revize edilen kanunlar çerçevesinde kazançlarının belirlenmesi için yaptıkları giderlerin kanundaki izin verilen ölçütleri konusunda kararsız kalmamaları açısından hazırlanmış “Kurumlar vergisinde indirilecek giderlerin muhasebeleştirilmesi ve örnek bir uygulama “isimli bu tez beş bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümü “Çalışmamızın amacı olan giriş ”, ikinci bölümü “ Vergi sistemimizdeki temel kavram ve nitelikler” üçüncü bölümü “Ticari kazancın tespit edilmesi için 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa göre indirilecek ve indirilemeyecek giderler ile Muafiyet ve İstisnalar açıklanmış”, dördüncü bölümü “Kurumlar vergi beyannamesinde gösterilecek diğer indirimler ”ele alınmış beşinci bölümünde ise “ İndirilecek ve indirilemeyecek giderler, istisna ve indirimler” ile ilgili uygulamalara yer verilmiştir.

Tezimizin uygulama bölümünde; ticari kazanç tespit edilirken en çok karşılaşılan vergisel konular kurumlar ve gelir vergisi açısından değerlendirilmiş olup yevmiye maddeleri oluşturulup açıklamaları yapılmıştır. Bu yevmiye maddelerindeki kullanılan hesaplar gelir tablosu hesaplarına aktarılmış, sonucunda da vergi matrahları ve kurumlar vergisi hesaplamalarını gösterir beyanname hazırlama tabloları oluşturularak, bunların sonuçları değerlendirilmiştir.

Tezin hedefi, mükelleflerin ve bilgi kullanıcılarının kanunlardaki sınırlamalar ve avantajlar ile ilgili bilgi edinmelerini sağlayarak, uygulamada yapılan hataların oluşturabileceği olumsuz sonuçları önlemeye çalışmaktır.

II. TEMEL KAVRAM VE NİTELİKLER

A. Vergi Kavramı

Vergi, devletin kamu harcamalarının finansmanın sağlanması ve toplumda yaşayan bireylerin ve kurumların, temel yaşam kalitesinin daha iyi seviyeye gelmesi için kurumlar ve fertlerden ödeme güçlerine göre karşılıksız bir biçimde zorunlu olarak alınan ekonomik değerler bütünüdür (URL 1).

Ülkelerin siyasal yapıları ve gelişmişlik düzeylerine göre alınan Gelir Vergisi (G.V) ve Kurumlar Vergisi (K.V) gibi vergileri kapsayan bir vergi türü olan dolaysız vergiler ülkelerin ekonomik büyüme göstermesi açısından olumlu etkilere sahiptir. Katma Değer Vergisi (KDV) ve gümrük vergisi gibi, diğer bir vergi türü olan dolaylı vergiler ise; gereksiz harcama eğilimlerinin azaltılması, tasarrufu teşvik etmek ve tüketimin azaltılması açısından önemli bir yere sahiptir. Diğer taraftan alınan bu vergilerin ülkenin sosyo ekonomik şartlarına uyması, etkin ve verimli vergilemede adaleti sağlayacak tarzda kullanılması da önemlidir (Demircan, 2003: 97).

1. Vergi Sistemleri

Vergi sistemlerini 2 ana grup altında toplayabiliriz. Birincil olarak; vergiye tabi tutulan gelirlerin, elde edilen kaynaklarına bakmadan bir araya toplanması amacıyla vergilendirme işlemi yapıldığı sisteme, Üniter Gelir Vergisi adı verilmektedir. Bu sistemde safi gelire ulaşmak için kazanç ve gelirler toplanırken zarar durumu söz konusu ise karlara mahsup edilmektedir. Kalan gelirden mükellefin ailevi ve şahsi durumu göz önüne alınarak indirimler sağlanmaktadır. Bu sistemde gelirlerin bir arada toplanması vergilendirme yapmak için amaçlanmamış olup, adalet ve ödeme gücü ilkelerinin var olması esas alınarak bir araç niteliği kazanması sağlanmıştır.

İkincil olarak da mükelleflerin farklı kaynaklardan kazandıkları gelirler üniter sisteminin tam aksine bir araya toplamak üzerine değil, her bir gelir kaleminin ayrı ayrı vergilendirilmesinden oluşması Sedüler Gelir Vergisi adını almaktadır. Bu sistemde vergi oranının, her bir gelir unsurunda ayrı ayrı uygulanması sağlanır ve

hesaplama yapılacak vergi oranı bu gelir unsurlarında farklı olabilir. Böylelikle sistem objektif bir nitelik kazanmış olmaktadır. Bu sistemde; gelir kalemlerinden herhangi birinin elde ettiği zarar, farklı gelir kalemlerinden elde edilen karlardan mahsup edilemez. Ancak elde edilen karlardan yapılan zararların mahsup yapılmamasına rağmen, kişinin ailevi ve özel durumları dikkate alınıp gelirlere farklı indirimler yapılabilir (Arıkan, 2015: 20-21).

2. Türk Vergi Sistemi Sınıflandırması

a. Gelir üzerinden alınan vergiler

Türk Vergi Sisteminde gelirlerden alınan iki türlü farklı vergi bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, gerçek kişilerin elde ettikleri kazançlarını konu alan ve bu kazançlar üzerinden tahakkuk ettirilen gelir vergisidir. İkincisi ise tüzel kişiliklerin kazançları üzerinden tahakkuk eden kurumlar vergisidir.

G.V şahsi bir vergilendirme türüdür ve verginin tahakkuk etmesi sırasında, vergiyi verecek olan şahsın ekonomik durumunu dikkate almaktadır. G.V artan oranlı bir vergi türü olup sadece gerçek kişilerin tüm gelirlerini konu eder. Ayrıca genel ve dolaysız olan bu vergi türünde kazanılan gelir arttıkça ödenmesi gereken vergi de artacaktır.

K.V.'nin yükümlüsü ise tüzel kişiliklerdir. K.V.' de ayrıca iki çeşit yükümlülük bulunmaktadır. Bunlar tam ve dar yükümlülüklerdir. Tam yükümlülük; tüzel kişiliğinin yasal olarak bulunduğu merkez ya da iş merkezlerinden herhangi bir tanesinin Türkiye de bulunması tam yükümlü sayılmasına nedendir. Tam yükümlülükte Türkiye sınırlarının içinde ya da dışında elde etmiş oldukları tüm kazançlar için kurumlar, K.V. öderler. Dar yükümlülükte ise; tam yükümlülüğün tam tersi bir durum söz konusudur. Tüzel kişiliğin yasal olarak bulunduğu merkez ya da iş merkezlerinden hiçbirinin Türkiye sınırları içerisinde bulunmaması, kuruluşu dar yükümlü sınıfına sokar. Fakat Türkiye sınırları içerisinde elde ettikleri kazancın K.V.' sini öderler (Şenyüz vd., 2018: 162).

b. Harcamalar üzerinden alınan vergiler

Yapılan harcamalar üzerinden alınan vergiler; var olan gelir ya da sahip olunan servetin tüketim amacıyla elden çıkartılması sonucu tahsil edilen dolaylı olarak alınan vergi türleridir.

Gelir üzerinden alınan vergiler ve servet üzerinden alınan vergiler beyan usulüne dayalı vergi türleridir. Bu vergi türlerinde beyan edilmeyen gelirler resmi ya da gayri resmi olarak vergiden kaçınma imkânı doğmasına sebep olabilir. İşte bu noktada harcamalar üzerinden alınan vergiler tamamlayıcı ve telafi edici bir vergi türü fonksiyonunu yerine getirecektir (Bal, 2019: 29).

Harcamalar üzerinden tahsil edilen vergiler beş çeşit olarak; “Genel muamele vergileri, Özel muamele vergileri, Gümrük vergileri, Harcama vergisi, Katma değer vergisi ve Özel tüketim vergileri” olarak sınıflandırılmaktadır. Yapılan harcamalar üzerinden alınan vergilerin içerisinde en yaygın olan Katma değer vergisi ekonomideki tüm mal ve hizmetlerin üretiminden başlayıp tüketiciye ulaştırılmasına kadar olan tüm süreçleri kapsayan geniş çaplı bir satış vergisidir.

Gelir durumu düşük olan gruplarda gelirlerin büyük çoğunluğunun tüketime ayrılması, düşük gelirlilerin geliri yüksek olanlardan daha fazla vergi ödemesine sebep olmaktadır. Yapılan harcamalar üzerinden ödenen vergiler geliri kazanan kişilerden kazandıkları oranda alınmayıp, mecburi olarak harcama yapan herkesten tahsil edildiğinden vergilemede adalet açısından sorun yaşanmasına sebep olacaktır (Gürlek, 2007: 6-15).

c. Servet üzerinden alınan vergiler

“Servet, bir gerçek veya tüzel kişinin belirli bir zamanda sahip bulunduğu bütün iktisadi değerlerin toplamıdır. Buradaki iktisadi değerler kapsamına menkul ve gayrimenkul mallar ile para ve alacaklar girmektedir (Özer, 2018: 18).

Servet vergileri, toplumsal ve sosyal adaletin kurulması, servetin tespit edilerek devlete gelir sağlanması hedefiyle var olan bir vergi türü olsa da bu verginin aktif bir şekilde uygulanabilmesi ülkelerin ekonomik ve sosyal gelişmişlik seviyeleri ile doğrudan alakalıdır. Az gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelerde, ülkenin siyasi işleyişi ve vergi sisteminin gelişmemesi sebebiyle sahip olunan servetin tespit edilmesinde zorluklar yaşanmaktadır. Bu nedenle bu ülkelerde dolaysız bir vergi türü olan servet üzerinden tahakkuk eden vergiler etkin biçimde uygulanmamaktadır.

Servet vergilerinin çeşitlerine bakılırsa üç başlık halinde olduğu görülecektir. Bunların birincisini; servetin el değiştirmesinden kaynaklı alınan vergiler olan tereke, intikal ve veraset gibi vergiler oluşturmaktadır. İkincisini, servetin değer artışı üzerinden alınan vergiler oluşturmaktadır. Bu vergi türü ülkemizde uygulanmamaktadır.

Üçüncüsü ise; servet sahipliğinden kaynaklı alınan vergilerdir. Buna örnek olarak Emlak Vergisi verilebilir (Bal, 2019: 34).

B. Kurum Kazancını Oluşturan Gelir Unsurları

Çeşitli ticari faaliyetler sonucunda kurum kazancını oluşturan gelir kalemleri 5 ana başlık altında ele alınmıştır.

1. Ticari Kazançlar

Gelir Vergisi Kanunu (G.V.K)' nın 37.maddesi bakımından ticari kazanç; kişi ya da kurumların tüm ticari ve sınai faaliyetleri sonucunda oluşan kazançlar olarak kabul edilir. G.V.K uygulaması yapılırken aşağıda yer alan gelir kalemleri ticari kazanç olarak kabul edilir.

- *“Maden, taş ve kireç ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri ile tuğla ve kiremit harmanlarının işletilmesinden;*
- *Coberlik işlerinden;*
- *Özel okul ve hastanelerle benzeri yerlerin işletilmesinden;*
- *Gayrimenkullerin alım, satım ve inşaa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden;*
- *Kendi nam ve hesaplarına menkul kıymet alım-satımı ile devamlı olarak uğraşanların bu faaliyetlerinden;*
- *Satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan arazinin iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde parsellenerek bu müddet içinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılmasından elde edilen kazançlar.*
- *Diş protezciliğinden elde edilen kazançlar”* (Sezgin, 2018:3).

2. Zirai Kazançlar

Zirai kazancın tanımı adından da anlaşılacağı üzere zirai faaliyetlerden doğan kazançların bütünü olarak tanımlanabilir.

Zirai kazanç, yeryüzündeki topraktan ve su kaynaklarından ya da doğanın bize sağlamış olduğu kaynakların kullanılması suretiyle elde edilen kazançlar toplamıdır (Arpacı, 2015: 75).

3. Gayrimenkul Sermaye İradı

G.V.K. 'nın 70. Maddesinde sayılan “mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradı” olarak kabul edilmiştir. Gelir Vergisi Kanunu 70. maddesinde sayılan bu mal ve haklar;

1. “Arazi, bina (Döşeli olarak kiraya verilenlerde döşeme için alınan kira bedelleri dahildir), maden suları, memba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı;

2. Voli mahalleri ve dalyanlar;

3. Gayrimenkullerin ayrı olarak kiraya verilen mütemmim cüzileri ve teferruatı ile bilumum tesisatı, demirbaş eşyası ve döşemeleri;

4. Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar;

5. Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı (İhtira beratının mucitleri veya kanunî mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır), alameti farika, marka, ticaret unvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar (Bu hakların kullanılması için gerekli malzeme ve teçhizat bedelleri de gayrimenkul sermaye iradı sayılır.);

6. Telif hakları (bu hakların, müellifleri veya bunların kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır);

7. Gemi ve gemi payları (Motorlu olup olmadıklarına ve tonilatolarına bakılmaz) ile bilumum motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları;

8. Motorlu nakil ve cer vasıtaları, her türlü motorlu araç, makine ve tesisat ile bunların eklentileri” olarak ifade edilmektedir. (Yıldız vd., 2016: 31).

4. Menkul Sermaye İradı

Tüzel kişiliklerin gelir elde etmek amacıyla yapmış oldukları asıl mesleki faaliyetlerinin dışarısında kalan ve para ile ifade edilebilen değerlerden elde ettikleri faiz, kira, kar payı ve buna benzer kazançların bütünü menkul sermaye iradı olarak tanımlanır (Şenyüz vd., 2009: 101).

5. Diğer Kazanç ve İratlar

Diğer kazanç ve iratlar, G.V.K 80.maddesine istinaden kurum kazancını oluşturan gelir kalemlerinden farklı olup değer artış kazançları ve arızı kazançlardan oluşan vergiye tabi kazanç biçimidir.

C. Kurumlar Vergisinde Mükellefler

Mükellefler 5 ana başlıkta yer almaktadır.

1. Sermaye Şirketleri

Sermaye şirketleri, vergi mükellefleri arasında en çok paya sahip olan mükelleflerdir. Şirketleri 3 bölümde inceleyeceğiz.

a. Anonim şirketler

Ekonomik olarak her türlü ticari faaliyette bulunabilen, hedefleri doğrultusunda maksimum verim elde etmek ve kar odaklı bir yapı olmak için kurulan, sermayesi paylara bölünmüş ve borçları için sadece mal varlığı nispetinde sorumlu olan şirketler anonim şirketlerdir. Anonim şirket ortaklarının sorumluluğu ise yalnızca ortaya koymuş oldukları sermaye payı ile sınırlıdır. Anonim şirketin kurulması için bir veya birden fazla kurucunun var olması gerekmektedir. Birden fazla ortak tarafından kurulup sonra ortak sayısının bire düşmesi durumunda bu sonucu doğuran işlem tarihinden itibaren yedi gün içerisinde yönetim kuruluna yazılı olarak bilgi verilmesi gerekmektedir (Karakaş, 2020: 25-29).

Anonim şirketleri kanunen izin verilen her türlü ekonomik unsurlar ve koşullar üzerine faaliyet gösterebilir. Türk Ticaret Kanunu'nun 332.maddesi gereği minimum 50.000,00 TL sermaye ile kurulmaları gereklidir (Fırat, 2019: 4).

b. Limited şirketler

Bir ya da daha fazla gerçek veya tüzel kişi tarafından ticari unvan altında kurulan, ortakların şirket borçlarından sorumlu olmadıkları, sadece koymayı taahhüt ettikleri sermaye ile yükümlü olunan sermayesi belirli olan şirkettir. Limited şirketleri, tüzel kişilik bakımından borç ve yükümlülükleri doğrultusunda mal varlıklarıyla sorumlu olmaları ile anonim şirketine benzer bir yapıya sahiptir (Can, 2011: 3).

Limited Şirketlerin kurulabilmesi için en az 10.000,00 TL sermaye tutarı gerekmektedir. Limited şirketlerde en fazla 50 ortak sayısı olabilir. Şirketlerin yönetimi ve temsil edilme şekli, şirketlerin kuruluş sözleşmesinde yer alır. Anonim şirketlerde olduğu gibi ortak sayısının bire inmesi durumunda 7 gün içerisinde tescil ve ilan edilmesi gerekir (Aygün, 2019: 49).

c. Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler

Sermayesi belirli paylara bölünmüş şirketlerde, ortaklarından biri ya da birkaçı şirket alacaklıları karşısında kolektif bir şirket ortağı gibi şirket borçlarının tamamından sorumlu, diğer ortaklar ise; anonim şirket ortağı gibi sorumlulukları katılmış oldukları sermaye ile sınırlı olan şirkettir. Bu tür şirketlerde ortaklar içerisinde sorumluluğu sınırsız olan ortak komandite ortak, sorumluluğu sınırlı olan ortak ise komanditer ortak olarak tanımlanmaktadır (Kaya, 2009: 19-20).

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler en az 5 ortak ile kurulmakta olup ortaklardan en az birinin komandite olması esastır. Kalan kurucu ortakların ise sahip oldukları payların şirket esas sözleşmesinde yer alması gerekir (Aras, 2018: 29).

2. Kooperatifler

Kooperatifler tüzel kişiliği bulunan, ortaklarının ekonomik menfaatlerinin ve sahip oldukları meslek ile geçimlerine ait eksikliklerinin giderilmesi amacıyla karşılıklı olarak dayanışma içerisinde bulunmaları için kurulan değişebilen ortaklı ya da sermayeli kuruluşlardır (Arpacı, 2015: 26)

Gönüllü olan gerçek veya tüzel kişiliklerin bir araya gelerek, sosyal, ekonomik, insani ve ortak kültürel ihtiyaçlarını karşılamak adına kar amacı gütmeyen kurulan, işletme yapısındaki teşkilat kooperatiflerdir. Kooperatif işletmelerinin ana amacı; birbirlerine destek olan insanların dayanışma içerisinde olmalarıdır.

Kooperatifler tüm dünyada yaygın olarak faaliyet göstermektedirler. Birçok ülkede farklı sektörlerde yer alarak, özellikle yoksul insanların tek başına elde etmesi zor olan hizmetleri ve ürünleri almaları için bir değer yaratmaktadır (URL 2).

3. İktisadi Kamu Kuruluşları

Kamu idari ve kuruluşlarına bağlı olarak kurulan, tekel niteliğinde olan mal ve hizmetlerin kamu yararına üretimi yapmak, hizmet faaliyetlerini gerçekleştirmek ve pazarlamak amacıyla kurulan teşebbüsler iktisadi kamu kuruluşlarıdır. Örnek olarak Ticaret ve sanayi odaları ile Posta hizmetleri işletmesi verilebilir (Akman, 2013: 180).

4. Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler

Ortak bir amaç uğruna kurulmuş; fertlerin ya da tüzel kişiliklerin bir araya gelerek kendi çalışmalarını ve bilgilerini birleştirmek maksadıyla oluşturulan tüzel kişilikler, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeleri ifade eder.

Derneklerde bir tüzük oluşturmak zorunludur, bu tüzükte derneğin adı, üye olurken hangi şartlarda üye alınacağı, gelir kaynakları örgütün yapısı ve yönetim kurulunun gösterilmesi esastır (Yılmaz, 2016: 3).

Derneklerdeki kuşkusuz en önemli şart, tüzel kişiliğin kazanç paylaşımı dışında birliktelik ile ön planda olmasıdır.

5. İş Ortaklıkları

İş ortaklıkları; K.V. mükelleflerinin bir araya gelerek kendi aralarında ya da gerçek kişiler ile belirli bir işi birlikte yaparak bu ortaklıklardan doğan kazancı paylaşmak amacıyla kurdukları mükellefiyet şeklidir (Uzun, 2019: 30).

İş ortaklıkları türü ya da oluşma şekli taraflar arasında yapılmış olan bir sözleşmeye dayanmaktadır. Ayrıca bu ortak girişimin tüzel bir kişiliği olsun ya da olmasın sözleşme gereği ortaklarından ayrı bir hukuki varlığı bulunmaktadır (Uzun, 2019: 11-14).

D. Mükellefiyet Türleri

Mükellefiyet türlerini 2 ana başlıkta inceleyeceğiz.

1. Tam Mükellefiyet

Tam mükellefiyette; kuruluş yerleri ya da kanuni merkezleri, Türkiye sınırları içerisinde olup, yurtiçi ya da yurtdışında elde ettikleri ticari kazançları Türkiye sınırları içerisinde beyan etmesi gerekmektedir. Beyan edilen kazançlar üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden yurtdışında ödenen vergiler Kurumlar Vergisi Kanunu (K.V.K.)'nun 33. Maddesi gereğince mahsup edilebilmektedir (Küpeli, 2011: 8-9).

2. Dar Mükellefiyet

Tam mükellefiyetin tam aksine kurumun kuruluş yerinin yani kanuni merkezinin Türkiye sınırları dışında olması, Dar mükellefiyete tabi olması anlamı taşımaktadır. Bu kurumlar sadece Türkiye'de elde ettikleri ticari kazançlar üzerinden vergilendirilmektedirler. Dar mükellefiyete tabi mükelleflerin Türkiye sınırları dışında elde ettikleri kazançlara ise; Türkiye sınırları içerisinde vergilendirme yapılmadığından çifte vergilendirmenin önüne geçilmiş olmaktadır (Özaytekin, 2006: 2).

E. Safi Kurum Kazancı

K.V.K. Madde 6' ya göre "*Safi Kurum Kazancı*;

(1) Kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır.

(2) Safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır. Ziraî faaliyetle uğraşan kurumların bu faaliyetinden doğan kazançlarının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun 59' uncu maddesinin son fıkra hükmü de dikkate alınır."

Tam mükellef kapsamındaki kurumların kazançları Gelir Vergisi Kanunu' nun 37. Maddesinde belirtilen yedi gelir unsurlarından oluşmakta olup kurum kazancı olarak nitelendirilmektedir. Kurum kazançları' da G.V.K çerçevesinde ticari kazancın koşullarına göre tespit edilmekte ve bu elde edilen tespit dönemsellik ilkesi ve tahakkuk esası dikkate alınarak yapılmaktadır (Sezgin, 2018: 381).

1. Tahakkuk Esası

Tahakkuk, bir alacak ya da borcun ödenebilecek duruma gelmesi, maddi bir hak olarak alacak hakkının ortaya çıkması anlamına gelmektedir. Ayrıca muhasebe sistemi tarafından bir alacak hakkının meydana geldiğini anlatmak için tahakkuk kavramı kullanılmaktadır.

Tahakkuk esasına göre gelirin elde edilmiş olması için gelirden alacaklı olunması yeterlidir. Tahakkuk, gelirin kapsam ve tutar olarak kesinleşerek talep edilebilir duruma gelmesidir. Bu sebeple geliri doğuran olgunun eksiksiz olarak meydana gelmiş olması gerekmektedir. Tahakkuktan söz edebilmek için gelirin hak kazanılmış olması şarttır. Böylelikle hak edilmeyen gelir tahakkuk edilemez (Safoglu, 2007: 38).

2. Dönemsellik İlkesi

Dönemsellik, tüzel kişiliğin sürekliliği gereğince hep var olacakmış gibi kabul edilen işletme ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her döneme ilişkin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden ayrı bir biçimde ele alınıp incelenmesidir (Doğan ve Yalçın, 2009: 16).

Gelir ve karların aynı hesap dönemi içerisindeki gider, zarar ve maliyetler ile karşılaştırılması dönemsellik ilkesinin bir gereğidir (Yılmaz, 2016: 34).

F. Tam Mükellefiyette Safi Kurum Kazancının Tespiti

Yasaların belirlemiş olduğu kurallar çerçevesinde gerçek ve tüzel kişilerin sahibi bulunduğu iş merkezlerinin ya da şubelerinin Türkiye sınırları içerisinde mal veya hizmet satışından elde etmiş oldukları gelirler tam mükellefiyette safi kurum kazançlarını oluşturmaktadır (Kükreler, 2016: 8).

1. Bilanço Esasında Ticari Kazancın Tespiti

Bilanço esasına göre ticari kazancın tespiti; kurumların bilançolar üzerinden hesap dönemi sonunda oluşan toplam öz sermaye ile dönemin başındaki öz sermaye tutarları arasındaki farktır. Ayrıca hesap dönemi içerisinde mevcut işletmenin sahip veya sahipleri tarafından kuruma ilave edilen değerler oluşan bu farktan indirilir, işletmeden çıkartılan değerler ise farka eklenir (Korkmaz, 2012: 23).

2. Hesap Dönemi Kavramı

İşletmelerin sürekliliğinin olması muhasebenin temel kavramlarından biridir. Çalışmalarının herhangi bir süreyle sınırlı olmayan işletmelerin, söz konusu faaliyetlerinin sonuçları belirli aralıklarla izlenmektedir. İzlenen bu süre genelde bir yıldır. Faaliyetlerin izlenmesi muhasebenin temel niteliklerindedir. Bu konuyla ilgili hem vergi hukukunda da hem de ticaret hukukunda çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Bu sonuçlar hesap dönemi kavramını ortaya çıkarmıştır. Bu kanunlara ek olarak Vergi Usul Kanununun (V.U.K) da işletmelerin defterlerini hesap dönemi içerisinde tutulacağı belirlenmiştir. Bu defterlerdeki kayıtlar her hesap dönemi sonunda kapatılmakta ve ertesi dönem başında da yeniden açılır şeklinde tanımlanmaktadır (Atabey vd., 2015: 25-26).

3. Elde Etme Kavramı

K.V.K 6.maddesi gereği safi kurum kazancı tespit edilirken G.V.K' nın ticari kazanç hakkında hükümleri dikkate alınır (Sezgin, 2018: 389).

Elde etme; bir kişinin göstermiş olduğu emek ve çabaları sonucunda sahip olduğu ücret ya da kazançların mal varlığına değerler katması olarak ifade edilebilir. Gelir Vergisi açısından verginin ortaya çıkması elde etme kavramıyla açıklanmıştır. Ancak kişilerin mal varlığına eklenen artışlar G.V.K.'nın 2. Maddesinin de belirlenen gelir unsurları içerisinde girmediği sürece oluşan gelirin vergiye tabi olmasından söz edilemez. Ayrıca elde etme kavramı tahakkuk ve tahsil kavramları ile birlikte değerlendirilmelidir.

Tahakkuk esası ile, gelirin kesinleşerek meydana gelmiş olması elde etme kavramı bakımından yeterli kabul edilir. Tahsil esası açısından ise; gelirin fiilen kazanımı yani elden para alınması, banka hesabına yatırılması ya da aynı olarak bir varlığa sahip olunması elde etme kavramı ile ilişkilendirilir (Safoglu, 2007: 36-41).

III. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU KAPSAMINDA TİCARİ KAZANCIN TESPİTİ

A. Ticari Kazanç Tespitinde İndirilecek Giderler

Kurum kazançları tespit edilirken indirilebilecek gider çeşitlerini üç ayrı kategoride sınıflandırabiliriz. Birinci kategori Ticari kazanç hesaplamasına esas teşkil edecek G.V.K'nın 40.maddesinde sayılı giderler, ikinci kategori Kurumlara özgü gider ve indirimlerden oluşan K.V.K'nın 8, 9 ve 10.maddelerinde sayılan giderlerdir. Üçüncü kategori ise diğer kanunlarda yer alan gider türleri olarak karşımıza çıkmaktadır (Arpacı, 2015: 31).

1. Gelir Vergisi Kanununa Göre Kurum Kazancının Tespitinde İndirilecek Giderler

G.V.K' nın indirilecek giderler maddelerini düzenleyen safi kazanç tespiti sırasında mükelleflerin indirim konusu yapabilecekleri giderler G.V.K' nın 40.maddesinde 10 bent olarak belirlenmiştir (Sezgin, 2018: 500).

a. Genel Giderler

İşletmeler ticari kazançlarını elde ederken ana faaliyetleri haricinde faaliyetlerini sürdürülebilirliği ile ilgili yaptıkları, içerisinde sabit giderlerinde yer aldığı ticari hayata uyumlu olarak katlandıkları giderler genel giderleri ifade etmektedir. Bu giderlere temizlik, ısıtma, elektrik, araç giderleri, ısıtma ve aydınlatma giderleri, temsil ve ağırlama giderleri, işyeri sigorta giderleri, araç giderleri, kira giderleri, reklam giderleri örnek olarak verilebilir.

Genel gider harcaması olarak yapılan giderler mükelleflerin faaliyet konularına göre büyüklük ve işletme özellikleri açısından değişebilen giderleri de içermektedir. Yapılan giderler diğer bir işletmede yapılması gereken bir harcama niteliğinde olmayabilir. Genel gider olarak tanımlanabilecek diğer bir gider çeşidi ise; genel idare gideri olarak tanımlanabilecek üretimde çalışan personellerin haricinde çalışan personellerin ücretleridir. Bu ücretlerin haricinde nakliye ücreti, danışmanlık ücreti, avukatlık ücreti, müşavirlik ücreti, yurt dışında bulunan kimselere ödenecek

komisyonlar gibi giderler genel giderleri tanımlama aşamasında sabit ya da değişken genel giderler olarak karşımıza çıkmaktadır. Bir giderin safi kazanç tespitinde dikkate alınabilmesi için dönemsellik ilkesine uygun olarak yapılması ve belgeler ile tevsik edilebilir durumda olması gerekir (Sezgin, 2018: 502-503).

Bir ticari kazanç elde edilirken ve bu kazancın idame ettirilmesi söz konusu ise; elde edilen gelir ile yapılan harcama arasında bir illiyet bağının bulunması gerekmektedir. Genel giderler dikkate alınırken yapılan giderin işle ilgili durumu sorgulanmalı ve gerçekleşen mutabakat neticesinde yapılan ödemenin kabul edilebilir bir gider olduğu neticesine varılmalıdır (Uğurlu, 2014: 174).

- *Götürü Gider*

G.V.K'nın indirilecek giderleri düzenleyen 40.maddesinde; işletmelerin safi kazancın tespiti sırasında ve bu kazançları idame ettirebilmeleri için ticari kazançtan indirim konusu yapabilmelerine imkan verilen genel giderler yer almaktadır. 40/1 maddesinin içeriğinde ayrıca yer alan diğer bir hükme göre ise; giderler içerisinde yurt dışında yapılan faaliyetlerden (ihracat, yurt dışında yapılan inşaat, onarma, montaj, teknik hizmetler taşımacılık) dolayı belgesini elde edemedikleri harcamalar için kazanımı sağlanan hasılatın binde beşini aşmamak koşu ile götürü gider olarak hesaplanmış giderlerin ticari kazançtan indiriminin yapılabilmesine imkan tanınmıştır (Özekez, 2017: 210).

Bu giderlerin belgeleri temin edilemediğinden, kanunda yer alan sınırlı oran kadar hesaplamaya dahil edilip indirimleri mümkün olabilir. Kanunda yer alan giderlerin belgelerle ispat edilmesi şartıyla indirim yapılabilmesi mümkün olsa da yurt dışında yapılan bu belgesiz giderlerin oransal bir sınır ile indirilebilir gider niteliğine dönüştürülmesi bir vergi avantajı olarak karşımıza çıkmaktadır. Çünkü işletmeler faaliyetlerini gerçekleştirdiği ülkelerde yaptıkları harcamaların karşılığını destekleyici bir belge temin edemedikleri için zorluk yaşayabilmektedirler. Bu nedenle imkân tanınan gider uygulamaları ile işletmelerin ihracat yapmaları teşvik edici olmaktadır.

Götürü gider hesaplaması yapılırken; elde edilen hasılat kavramı çerçevesinde dikkate alınacak döviz tutarlarının kambiyo mevzuatına istinaden Türkiye'ye getirilme zorunluluğu bulunmamaktadır. Birden fazla ihracatın bir arada bulunması durumunda her ihracat için gerekli koşullar sağlandığı sürece uygulamadan ayrı ayrı

faaydalanılabılır. Hasılat tutarı hesaplanırken ise; gelirin kayıtlara işlendiği günün Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası tarafından açıklanan döviz alış kuru dikkate alınmalıdır (Sivrikaya, 2010: 231-232).

- *Reklamasyon Giderleri*

Reklamasyon; satılan bir malın alıcının istediği kriterlere uygun olmaması ve malın alıcı tarafından iade edilememesi durumunda ortaya çıkmaktadır. Reklamasyon uygulamasında alıcı, satın alınan malın istenilen kriterlere uygun olmamasından dolayı, malı iade etmeyerek, mal bedelinden iskonto talep etmekte veya mal bedeli ödenmişse uğradığı zarar nispetinde satıcından bir bedel talep etmektedir. Genelde reklamasyon uygulamasında alıcı satıcıya uğradığı zarara ilişkin bir fatura düzenlemektedir. Burada önemli olan husus, karşılaşılan reklamasyon giderinin ticari bir kazanç elde edinimi ya da bu kazanç sağlama durumunun devamı niteliğinde olması ile bir ilişğinin olmasıdır.

Reklamasyon fatura işlemlerinde, alıcı ve satıcı tarafları yurt içinde bulunuyor ise; alıcı tarafından iade faturası niteliğinde düzenlenen fatura içeriğinde yapılan reklamasyon ne kadar ise bu tutar üzerinden KDV hesaplaması yapılır ve satıcıya ibraz edilir. Satıcı kendisine düzenlenmiş olan bu faturada yapılan indirim ya da zarar tutarını indirimi mümkün olan bir gider mahiyetinde işleme alabilecektir. Yurt dışına teslimi gerçekleştirilen mallar için reklamasyonun meydana gelmesi durumunda, yurtdışı alıcı söz konusu iskonto ya da zarar miktarına ilişkin reklamasyon faturası düzenleyecek, ihracat yapan firma ise; söz konusu reklamasyon faturasını gider unsuru olarak dikkate alabilecektir. Ancak; Yurt dışındaki alıcının reklamasyon faturasını düzenlemesinde bir engel bulunuyor ise; ihracatı gerçekleştiren firma ilk düzenlemiş olduğu faturayı iptal edip satış tutarından reklamasyon tutarını çıkartarak yeni bir fatura düzenleyecek ve böylelikle elde edilen ihracat geliri azalacaktır. Ayrıca reklamasyon tutarının iade edildiğine dair belge kanıt niteliğinde kullanılmak üzere muhafaza edilecektir (URL 3). Reklamasyon giderleri ile mükellefler, karşılıklı olarak uğramış oldukları zararları alıcı indirip talep ederek satıcı da vergi matrahının tespiti sırasında indirim unsuru olarak dikkate alarak zararlarını bir bakıma elimine etmektedirler.

Reklamasyon faturalarını KDV açısından değerlendirecek olursak; KDV'nin 11 numaralı maddesinin /1-a bendine istinaden ihracat teslimleri KDV'den istisna tutulduğundan reklamasyon faturasında da KDV hesaplanmayacak, ancak KDV iade işlemlerinde gelir tutarındaki bu azalış dikkate alınacaktır (Sezgin, 2018: 517).

b. Sosyal Giderler

İşyerlerinde çalışan personellere verilen iâşe olarak adlandırılan yemek, temel tüketim malzemeleri, ibate olarak tanımlanan işçinin barınması için sunulan giderler, ilaç ve tedavi niteliğinde bakım hizmet giderleri, sigorta şirketlerine personel adına ödenen prim ödemeleri, geri alınmak üzere demirbaş olarak verilen giyim eşyaları şeklinde sosyal hayata dair yapılan giderler genel gider tanımı altında yapılan sosyal gider ödemeleridir.

G.V.K'nın 40/2 maddesinde yer alan bu tür giderler personele doğrudan nakdi olarak maaş ile beraber ödenmesi halinde ücret niteliğinde değerlendirilerek personelin ücret tahakkuk hesabında dikkate alınacaktır. Ancak örneğin personeller için yemek organizasyon firmalarına yapılan ödemeler, ödenen lojman kiralari, personellerin işyerinde giyinmek için kullandıkları giyim eşyaları eğer fatura karşılığında ödemesi yapılıyor ise, ticari kazanç hesaplanırken indirimi mümkün bir gider olarak ticari kazanç tespitinde hasıllattan indirimi yapılabilecektir (Arpacı, 2015: 109-111).

c. Zarar, Ziyan ve Tazminatlar

İşletmelerin ticari ömürleri boyunca karşılaştıkları maddi ya da manevi kayıplar neticesinde ödemelerine hükmedilen zarar, ziyân ve tazminatların kanunda yer alan nitelikleri taşımaları halinde gider olarak indirim imkânları bulunmaktadır.

Kanuna aykırı olarak yapılan olaylar karşısında ortaya çıkan zarar, ziyân ile tazminatlar haricinde meydana gelen giderler kurum kazancından indirim haklarının doğması için; işletmenin ticari faaliyetleri için yapılması gerekir. Ayrıca yazılı bir belge ya da işin başında imzalanan sözleşmeye istinaden oluşmaları ya da kanun emrine dayalı olmaları durumunda ödenen zarar, ziyân ve tazminatlar gider olarak kabul edilebilmektedir. Dikkate alınması gereken bir diğer husus ise; işyeri sahibinin kendi yanlışlık ve hatalarından kaynaklanan durumlarda işlenen bir suç varlığının tespiti halinde hükmedilen zarar, ziyân ve tazminatların gider yazılma imkânı bulunmamaktadır (Ayyıldırım, 2014: 69-70)

İşletmede çalışan personel hatalarından kaynaklanan zarar, ziyan ya da ya da tazminat ödemelerinde aranan gider yazma koşulu ise; işverenin kendi payına düşen tüm tedbirlerin almış olmasına rağmen ödeme yükümlülüğü doğmasıdır. Birde ödenmiş olma şartı da önemli bir husustur ki tek başına tahakkuk etmesi gider yazılmasına imkân sağlamamaktadır. Muhasebeleştirilme aşamaları ise; ödeme yapıldıkları yıl ile sınırlıdır. Ödeme yapıldıktan sonraki vergilendirme dönemlerinde gider olarak yazılma olasılıkları bulunmamaktadır (Keskin, 2009: 70-73).

d. Seyahat ve İkamet Giderleri

Mükellef işletmelerin, seyahat amacı ile sınırlı olma zorunluluğu çerçevesinde, yapılan işin içeriği ile ilgili olarak; karşılığında almış oldukları otel faturası, uçak bileti ya da yol masraflarını belgelendirebilecekleri taksi fişi gibi kanıtlayıcı belgeler ile yaptıkları seyahat giderlerini, seyahatlerinin amacını aşmaması neticesinde gider unsuru olarak elde ettikleri kazançlarından indirim yapabilmeleri mümkündür (Sezgin, 2018: 524).

Uygulamada en çok yapılan hatalardan biri; ortak ya da şahsi harcamaların kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmasıdır. Ortağın kendi ya da ailesi adına yaptığı harcama şirkete fatura edilmiş olsa dahi ortağın işletmeden çekmiş olduğu bir harcama olarak kabul edilir. Ayrıca 5520 kanun numaralı K.V.' nin 13. maddesine göre; ortakların ödünç para alışverişleri transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç dağıtımına girdiğinden ortakların çekmiş olduğu bu paralara emsal faizle faiz hesaplaması yapılarak şirketin alacağı olarak takip edilmelidir.

Ortakların şahsına ait giderler kanunen kabul edilmeyen giderler hesabında kayıtlara işlenmesi durumunda gelir tablosuna gider kalemi olarak yansıtacağı için, ticari karın olması gerektiğinden daha az tahakkuk etmesine neden olacaktır. Böylelikle ortaklara kar dağıtımını yapıldığı sırada indirilen bu gider tutarına istinaden daha az kar dağıtımını ve stopaj ödemesi yapılacağından vergi zıyaı meydana gelmesine sebep olacaktır (Ateş,2020:263-264)

e. Taşıt Giderleri

İşletmenin ait olduğu mükellefiyet adına kayıtlı olan ya da kiralanarak işyeri içerisinde kullanılan taşıtların benzin, lastik, bakım ve onarım, ulaşım geçiş ücretleri, kira ödemeleri gibi giderleri indirim kalemi olarak gider hesaplarına aktarılabilir.

27.05.2020 tarihinde çıkan 311 Sıra numaralı Gelir Vergisi genel tebliğinde; *“Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, kiralama yoluyla edinilen binek otomobillerinin her birine ilişkin aylık kira bedelinin 5.500,00 Türk lirasına kadarlık kısmı ile binek otomobillerinin iktisabına ilişkin özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi toplamının en fazla 115.000,00 Türk Lirasına kadarlık kısmı gider olarak dikkate alınabilir.”*

“Şu kadar ki faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, binek otomobillere ilişkin giderlerin en fazla %70'i indirilebilir.”

“Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç ilk iktisap bedeli 135.000 Türk lirasını, söz konusu vergilerin maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hâllerde, amortisman tabii tutarı 250.000 Türk lirasını aşan binek otomobillerinin her birine ilişkin ayrılan amortismanın en fazla bu tutarlara isabet eden kısmı gider yazılabilir. Bu hükmün uygulanmasında binek otomobilin iktisap edildiği tarihte yürürlükte olan tutar dikkate alınır.” denmiştir. (Tebliğde belirtilen limitler 2020 yılı için geçerli olup her sene güncellenmektedir.)

Böylelikle bundan sonraki dönemlerde işletmelerin kullanmış olduğu taşıtların masrafları sınırsız bir şekilde gider olarak gelir tablosunda yer alamayacak ve mükellefler verilen oran ve tutarlar çerçevesinde bilinçli olarak taşıtlar için yapmış oldukları harcamalarını gerçekleştireceklerdir. Kiralama tutarlarına getirilen sınır dahilinde bu yönteme başvurulabilecek ve sınırların aşılması halinde kanunen kabul edilmeyecek giderlerin karşılığında ilave bir vergi matrahı getireceğinden mükellefler tarafından dikkatle takip edilecektir. Bu durum ile işletmelerin yapacakları olası suiistimallerin önüne geçmesi sağlanmıştır.

Taşıt giderlerinin gider olarak indiriminin yansımaları aynı zamanda ana faaliyet konusu içerisinde yapılmış olmasına da bağlıdır. İşletme adına kayıtlı olsalar bile yat, kotra, tekne gibi deniz taşıtları ya da uçak gibi hava taşıtları faaliyet dışında kullanılan bir taşıt türünün masrafları ya da bu taşıtlar için hesaplanacak amortismanlar gider olarak kabul edilemeyecektir (Arpacı, 2015: 133).

f. Vergi Resim ve Harçlar

Mükellef işletmeler tarafından ilgili kamu kuruluşlarına ödenen emlak vergileri, damga vergileri, çeşitli belediye vergileri ve motorlu taşıtlar vergilerinin (M.T.V) mükellef şahıs veya kurumlara ait olması halinde bir gider çeşidi olarak elde edilen kazançtan indirim konusu yapılabilirler (Sezgin, 2018: 527-528).

Vergi ve harçlar; tahakkuk ilkesi gereği ödenmelerine göre değil ödenecek duruma gelmelerine (tahakkuk edilmesi) göre indirilebilir gider niteliği taşırlar (Arpacı, 2015: 132).

197 sayılı M.T.V Kanunu'nun 14.maddesinde " (I) ,(I/A) 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. "hükmü yer almaktadır. Bu hükme göre bu tarifelerde yer alan taşıtların M.T.V ödemeleri gider olarak dikkate alınamayacağından ilave bir vergi matrahı oluşturacağını söylemek doğru olacaktır.

G.V.K 'unda genel bir hüküm olarak yer alan indirilebilir bu giderler için M.T.V Kanununda özel bir hüküm belirtilmiş ve indirim olarak kazançların tespitinde dikkate alınması önlenmiştir. Bu nedenle birbirine atıfta bulunan vergi kanunlarında yer alan ifadelerin beraber ele alınarak uygulanması vergi zıyayı oluşumuna engel olması açısından son derece önemlidir.

g. Amortismanlar

Mükelleflerin ticari faaliyetlerinde işletme içerisinde bir yılı geçen bir sürede kullandıkları; maddi ve maddi olmayan duran varlık içerisine giren gayrimenkul ve gayrimenkul özelliğinde iktisadi kıymet arz eden değerlerin demirbaş değerlendirme esaslarına göre kullanılabildikleri zaman içerisinde, aktife girdikleri yıl baz alınarak gider göstermek sureti ile hesaplanan itfa (yok edilme) payları amortisman olarak değerlendirilir (Çekiciler ve Gök, 2017: 194).

Gider hesaplarının doğru kullanımı dönem sonunda tespit edilen kar ya da zararın hesaplanmasına kaynak teşkil eder. Gider hesaplarının doğru kullanılmaması eksik ya da yanlış hesaplanan bir vergi ödemesine zemin hazırlar. Amortismanlar; faydalı ömür nispetinde hesaplanıp işletmeye yaptıkları katkı süresi boyunca yapılan faydalı ömür dağılımına göre yıl bazında ilgili gider hesabına dağıtılması ile kar

zarar hesabına devredilir. Amortisman ayırma işlemi gerçekleşmemesi sonucunda, işletme duran varlıkları aktife girdikleri yıldaki değerleri ile bilançoda kalacak, bu da işletmenin mali tablolarının yanlış yorumlanmasına sebep olacaktır.

Sabit kıymetlere amortisman ayrılabilmesi için ticari mal özelliği taşınamaması gerekir. Ayrıca V.U.K'nun 314.maddesi gereğince boş bırakılan arazi ve arsalarla amortisman hesaplaması yapılmamaktadır. Amortisman hesaplamaları yapılırken yöntem olarak normal amortisman yöntemi haricinde azalan bakiyeler usulü yöntemi de seçilebilir. Bu yöntemde, normal amortisman oranının iki katı olan oran nispetinde %50 yi geçmemek üzere amortisman ayrılabilir. İlâveten amortisman işlemlerinde uygulanacak faydalı ömür oranı için Maliye Bakanlığının tespit edilmiş olduğu liste dikkate alınmaktadır (Arpacı, 2015: 135).

213 sayılı V.U.K 'un 320. Maddesine göre binek araç olarak nitelendirilen otomobil, motosiklet gibi araçları kullanan işletmeler eğer bu işi ticari faaliyet olarak yapmıyorlar ise; bu araçlara amortisman hesaplaması yaparken kıst olarak amortisman ayırmak zorundadırlar. Kıst amortismanında; binek aracın ilk aktife girmiş olduğu yıl esas alınarak alım yapılan ay içerisindeki kesir tam ay olarak kabul edilir ve yılsonuna kadar kalan ay süresi işleme alınarak amortisman hesaplanır. Amortisman hesaplanmayan süreye denk gelen tutar ise itfa süresinin sonunda kullanılarak yok edilecektir (URL 4).

h. İşveren Sendikalarına Ödenen Aidatlar

Mükellefler tarafından sendikalara yapılan ödemeler ticari kazanç tespit edilirken gider kalemi olarak işleme alınabilecektir. Ancak; bir aylık ödenen aidat işletmede personellere ödenen asıl ücretin bir günlük toplamını geçemez. Eğer yapılan aidatlar bu sınırı geçerse; sınırın üstünde kalan tutar ticari kazanç tespit edilirken kanunen gider olarak kabul edilemeyecektir. Sendika aidatı ait olduğu yılda gider olarak gösterilebilir. Eğer aidat ödemeleri geçmişe dönük yapılır ise bir sonraki yıllarda ait işletmenin kazanç tutarı belirlenirken göz önünde bulundurulamayacaktır (URL 5).

ı. Bireysel Emeklilik Sistemine Ödenen Katkı Payları

Ücretli çalışan personeller için işverenlerin; bireysel emeklilik sistemlerine ödedikleri katkı tutarları bordroya tabi tutulmadan yani personel ücretine yansıtılmadan gider hesaplarına işlenmek üzere indirilebilmesi mümkün bulunmaktadır.

Ancak 193 sayılı G.V.K'nın 63. maddesine istinaden, sigortalı olarak çalışan ücretli personel için bireysel emeklilik sistemine ödenip gider olarak gösterilecek katkı tutarlarının ödemenin yapılmış olduğu ayda kazanılan ücretin %15'ini ve asgari ücretin yıllık tutarını geçemeyeceği belirtilmiştir (URL 6). Sınırı geçen tutarın ticari kazancın belirlenmesinde değerlendirilemeyeceğinden ücret hesaplamasına dahil edilmesi gerekliliği açıktır.

Ödenecek şahıs sigortalarında ise; işletme çalışanları için ödenmiş olan özel sağlık sigortası poliçe ödemeleri ticari kazançtan bir sınır olmaksızın indirimi yapılabilir. Öncelikle bu ödemeler ücretle ilişkilendirilerek brüt ücretin yüzde on beş nispetinde ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşmayacak şekilde vergiden indirimi gerçekleştirilebilecektir. Sınırı geçen tutarlar vergiye tabi tutulacaktır. 5510 sayılı Sosyal Güvenlik Kanunu'nun 80.maddesi ile asgari ücretin yüzde otuzunu geçmeyen özel sağlık sigorta prim tutarları sigortaya tabi kazanç hesaplamasına dahil edilmeyecek bu sınırı aşması durumunda sigorta primi hesaplanacaktır. Ayrıca; 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 4. Maddesine göre ise; işverenler tarafından ödenen özel sağlık sigortalarının damga vergisi matrahına eklenip ödenebilir duruma getirilmesi gerekli olacaktır (Dursun ve Karaman, 2018: 809).

Böylelikle özel sigortalara ödenen her iki katkı payı da; ister doğrudan gider yazılarak, ister ücretlendirme yolu ile bordro hesabına dahil edilerek yazılsın, vergisel yönden avantajları bulunmaktadır. Ticari kazanç hesaplamasında gider olarak indirim yapılmasının yanı sıra gelir vergisi ve sigorta primlerinin tespit edilmesinde muafiyet yararı sağlamaktadır.

i. Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflara Bağışlanan Malların Maliyet Giderleri

Gıda bankacılığı; işletmelerin üretimini gerçekleştirmiş oldukları son tüketim tarihleri geçmiş olan, paketlenme hatası bulunan, kaliteleri bozulan ya da ihtiyaç fazlası olmaları nedeni ile değerlerini yitirerek çöpe atılma ihtimali bulunan malları temin ederek ihtiyacı olan insanlar ile buluşturmayı amaçlayan dernek ve vakıflar tarafından yapılır. Gıda bankacılığı faaliyetinde; işletmeler ile beraber hareket edilerek temin edilen gıda ve eşyaların farklı yardım kuruluşları aracılığı ile ya da birebir ihtiyacı olan insanlara ulaştırılması amaçlanır. Yapılan bu faaliyetler, kâr amacı gütmeyen destek amaçlı yapılmaktadır. Bu kapsamda yapılacak bağışlar gıda,

yakacak, giyim, temizlik gibi eşyalar olmalı ve ihtiyacı olan fakir kimselere ücretsiz olarak dağıtılmak koşulu ile yapılmalıdır. Karşılığında bağışı yapan işletmeler fatura ve sevk irsaliyesi düzenlemeli ve ihtiyaç sahiplerine dağıtılmak üzere yapıldığı mutlaka fatura üzerine şerh konarak belirtilmelidir (Topçu ve Kaya, 2010: 258-259).

Mükellef işletmelerin, fakirlere ulaştırılması amacı ile gıda bankacılığı yapan dernek ve vakıflara vermiş oldukları malların maliyet tutarlarının tamamı gider olarak işleme alınabilir. Ancak; bu durum kesilen faturanın aynı anda hem gelir hem de gider kaydedilme şartı ile yapılacaktır. Ayrıca yapılan bağış için; faturada ihtiyaç sahiplerine yapılan bağış nedeni ile KDV hesaplanmadığı belirtilirse, KDV den muaf tutulacaktır (Arpacı, 2015: 143-145).

2. Kurumlar Vergisi Kanununa Göre Kurum Kazancının Tespitinde İndirilecek Giderler

Kurumlar, ticari hayatlarını sürdürebilmesi ve elde edecekleri gelirleri kazanabilmesi için kanunda yer alan bazı harcama maliyetlerine katlanmak durumundadırlar. Bu harcama maliyetlerinden kanunen kabul edilen giderler 5520 sayılı K.V.K 'ya göre "İndirilecek Giderler" başlığı altında 8. maddede ifade edilmiştir.

"Ticari kazanç gibi hesaplanan kurum kazancının tespitinde mükellefler aşağıdaki giderleri ayrıca hasılatından indirebilirler.

- *Menkul kıymet ihraç giderleri,*
- *Kuruluş ve örgütlenme giderleri,*
- *Genel kurul toplantıları için yapılan giderler ile birleşme, devir, bölünme, fesih ve tasfiye giderleri,*
- *Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde komandite ortağın kâr payı,*
- *Katılım bankalarının katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları,*
- *Muallak hasar ve tazminat karşılıkları*
- *Kazanılmamış prim karşılıkları*
- *Hayat sigortalarında matematik karşılıklar*
- *Dengeleme karşılıkları" (Şenyüz vd., 2018: 168).*

a. Menkul Kıymet İhraç Giderleri

Vergi mükellefleri kurumların, ihraç edilen hisse senedi, devlet tahvili, finansman bonoları gibi menkul kıymetler ile ilgili ihraç maliyetlerini kurum kazancı ortaya çıkarılırken indirim kalemi olarak dikkate alabilir. Bu giderler, söz konusu menkul kıymetlerin kâğıt ücretleri, noter tasdik ve diğer tescil ücretleri ile bankalara ve aracılara ödenmiş olan komisyon ücretleri, borsaya kayıt için ödenen harç ödemeleri olabilir. Kısaca özetlemek gerekirse menkul kıymet ihraç edilme aşamasında meydana gelebilecek tüm giderlerin hasıllattan indirimi mümkün kılınmıştır (URL 7).

b. Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri

Kuruluş ve örgütlenme gideri; işletmelerin yeni kuruluş aşamasında, yeni bir şube açılışı yaparken ya da kuruluşun genişletilmesi için katlanılan maliyetler olarak değerlendirilir. Yapılan bu giderler karşılığında maddi bir hak elde edilmesi söz konusu değildir. Bu giderlere somut bir örnek verecek olursak; kuruluş sırasında işletmenin tanıtılması için yapılan reklam giderleri ya da sözleşme hazırlığı aşamasında yapılan ticaret odasına tescil ya da noter tasdik masrafları verilebilir. Ancak kurumun faaliyete geçme süreci tam olarak gerçekleşemediğinden, bu giderler büyük olasılıkla işletmeye bilanço zararı olarak yansıtacağı için doğrudan gider yazmak yerine bilanço hesaplarına da aktarılabilir. Böylelikle bu giderlerin amortisman hesaplamak sureti ile gider olarak dikkate alınıp yıllara yayılarak yok edilmesi ile zarar, bir sonraki yıllara da paylaştırılmış olmaktadır (Sezgin, 2018: 489-490).

c. Genel Kurul Toplantıları için Yapılan Giderler ile Birleşme, Devir, Bölünme Fesih ve Tasfiye Giderleri

Sermaye şirketi vergi mükellefleri, genel kurul toplantıları için olağan ve olağanüstü olarak iki şekilde toplanırlar. Hangi şekilde toplandıklarından bağımsız olarak, toplantılar organize edilirken yapılan toplantı salonunun kiralanması, ilan ve posta giderleri gibi giderler hasıllattan indirim konusu yapılabilirler. Ancak burada sınırsız bir indirim söz konusu değildir, yani her yapılan giderin indirimi mümkün olmayabilir. Örneğin; toplantıya katılım sağlamak amacıyla ortakların şehir dışından gelmeleri için yaptıkları seyahat masrafları ya da yol üstünde yaptıkları yemek masrafları ticari kazanç hesaplamasında dikkate alınacak bir gider unsuru olamaz.

Ayrıca şirketlerin birleşme sürecinde yaptıkları masraflar, şirketlerin devir edilmeleri, kurumların tasfiyeye girmesi ve fesih aşamasında yapılan harcama maliyetlerinin işletme kazancının tespitinde dikkate alınabilmeleri mümkündür (Şenyüz vd., 2018: 169).

d. Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketlerde Komandite Ortaklara İsbet Eden Kar Payı

Eshamlı yani sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde, kurumlar vergisinin asıl matrahını komanditer ortağın kar payı oluşturmaktadır. Komandite ortağın payına düşen kazanç tutarı ticari kazanç olarak gelir vergisine tabi tutulması nedeni ile vergi ödemesi yapıldığından kurumlar vergisinin vergi matrahı hesaplanırken komandite ortağın vergilendirilen kar payı kurum kazancından düşülmektedir (Akman, 2013: 196).

e. Katılım Bankalarının Katılma Hesabı Karşılığında Ödenen Kar Payları

Katılım bankaları topladıkları mevduat karşılığında müşterilerine kar payı ödemektedirler. Katılım bankaları açtıkları katılım hesaplarında topladıkları paralar için ödedikleri kar paylarını kurum kazancı tespitinde indirilebilir gider olarak dikkate alabilirler.

Diğer yandan katılım bankalarının faiz ödemedi kredi sağlamaları karşılığında yaptıkları kar payı ödemeleri, işletmeler tarafından finansman gideri niteliğinde gider olarak işleme alınabilir.

Mükellef açısından değerlendirdiğimizde; katılım bankalarından kullanılan krediler için ödenen finansman giderleri ticari kazancın elde edilmesi ve sürdürülebilirliği açısından genel gider niteliği taşıdığı için kazanç tespiti sırasında gider olarak işleme alınması ile her iki tarafa da vergi indirim ayrıcalığı tanımış olmaktadır (Sezgin, 2018: 495).

f. Sigorta Teknik Karşılıkları

K.V.K' nın 8/e maddesine göre; “*Muallak hasar ve tazminat karşılıkları, kazanılmamış prim karşılıkları; hayat sigortalarında matematik karşılıklarından oluşan*” ve Sigorta ile reasürans şirketleri için geçerli olacak bu gider türü; bilanço gününde geçerliliği devam eden sigorta poliçelerine ait risklerin teknik karşılıklarının

belirtilen şart ve koşullar dahilinde dikkate alınarak kurum vergi matrahı hesaplanırken hasıllardan indirilebilmesini ifade eder.

3. Diğer Kanunlara Göre İndirilecek Giderler

a. Gider Yazılabilen Katma Değer Vergisi

Mükelleflerin faaliyetleri içerisinde gerçekleştirdikleri vergiye tabi olacak işlemler için hesaplanacak katma değer vergileri ile indirimine hak kazandıkları indirilecek katma değer vergilerinin gelir vergisi beyannamesi ile kurumlar vergisi beyannamelerinde vergiye esas olacak matrahlar hesaplanırken gider unsuru olarak indirim yapılamayacağı 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 58.maddesinde belirtilmiştir. Ancak; yine bu kanunun 30.maddesine göre hesaplanan katma değer vergisi üzerinden indirim konusu yapılması mümkün olmayan katma değer vergileri sıralanarak;

“a) Vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisi,

b) Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi,

c) Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olanlar hariç olmak üzere, zayi olan mallara ait katma değer vergisi,

d) Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi.” olarak belirtilmiştir.

Gelir idaresi başkanlığı 23.06.10 tarih 57 sayılı sirküsüne istinaden; indirimi mümkün olmayan katma değer vergileri, gelir vergisi ve kurumlar vergisi kanunları kapsamında yapılan işin niteliğine uygun ise; hesaplanacak kazanç tutarından gider ya da maliyet kalemi olarak dikkate alınabilmesi mümkün kılınmıştır.

Ancak G.V.K ve K.V.K 'ya göre indirimi mümkün olmayan giderler nedeni ile ödenen KDV ise; gider ya da maliyet unsuru olarak dikkate alınmayıp kanunen kabul edilmeyen gider olarak işleme alınması gerekmektedir.

İşletmelerin kendi inisiyatifleri haricinde kendilerine geç ulaşan faturalar için; Katma değer vergisi Kanunu'nun 29/3.maddesine “göre takvim yılı aşıldıktan sonra sadece gerçekleştiği hesap döneminde hesaplanan KDV'den indirim konusu yapılabilmekteydi. İlgili hesap dönemi bittikten sonra ise; gelen faturaların matrahı gider, KDV'sinin ise indirimi yapılmayıp kanunen kabul edilemeyecek gider olarak işleme alınıyordu. Ancak; 7104 sayılı kanun ile 178 sayılı kanun hükmünde kararnamede değişiklik yapılmasına dair Kanun'un 8 numaralı maddesi ile yapılan değişikliğe göre KDV indirim hakkının verginin meydana geldiği takvim yılını takip eden takvim yılı sonuna kadar kullanılabilmesine 01.01.2019 tarihi itibari ile imkân tanınmıştır.

b. Şüpheli Alacak Karşılığı

Bir alacağın şüpheli alacak niteliğinde sayılabilmesi için; ödeme zamanının geçmiş olması ve dava ya da icra sürecinde olması gerekmektedir. Alacak tutarının teminat güvencesinde olmaması kayıtlara şüpheli alacak olarak kayıt edilirken dikkat edilmesi gereken bir husustur. Çekilen protestodaki vade tarihinde ödemesi yapılmayan senet karşılığındaki alacaklar ve cari alacak olarak takip edilen taahhütlü mektupla ya da noter kanalıyla bir defadan fazla istenmesine rağmen tahsilatı gerçekleşmeyen dava ve icra takibi yapılmasını gerektirmeyecek ölçüde küçük alacaklar için ihtiyari olarak şüpheli alacak karşılığı ayrılabilir. Bir alacağın küçük olarak tanımlanabilmesi için kullanılan bir ölçü kavramı yoktur (Ayboğa ve Aslanoğlu, 2002: 55-56).

213 sayılı V.U.K'nun 323.maddesine istinaden bilanço usulüne göre defter tutan vergi mükellefleri şüpheli duruma gelmiş alacakları için karşılık ayırarak gider yazabilirler. Ancak bu alacaklar ile ticari kazanç elde edinimi ya da işin sürdürülebilirliği açısından bir ilgi bağı bulunması gerekir. İlgili alacağın bir kısmının ya da tamamının sonradan tahsil edilmesi durumunda ise; konusu kalmayan bir karşılık geliri oluşacak ve bu gelir kar zarar hesaplarına yansıtılacaktır (URL 8).

c. Alacak Senedi Reeskontu

Mükellefler V.U.K 238 sayılı tebliğine göre, senetli alacak ve borçlarını kayıtlardaki değerleri ile yıl sonunda değerlendirme günündeki değerlerine reeskont adı verilen indirgeme işlemi yaparlar. Reeskont tutarı; $F=A-[Ax360/(360 + m \times t)]$ $F=$ Reeskont tutarı $A=$ Senedin nominal değeri $m=$ Faiz oranı $t=$ Vade” şeklinde hesaplanmaktadır. Senet üzerinde faiz oranı belirtilmediğinden reeskont hesaplanırken kullanılacak faiz oranı için; aynı tebliğde belirtilen “T.C Merkez Bankasının kısa vadeli avans” işlemlerinde kullanılmak üzere belirlenmiş oranı kullanılmalıdır.

d. Değersiz Alacaklar

V.U.K’nun 322.maddesi gereği; vergi mükellefleri tahsil imkanı mümkün olmayan senetli ya da senetsiz alacaklarını gider olarak kayıt altına alabilirler (Arpacı, 2015: 211).

B. Ticari Kazanç Tespitinde İndirilemeyecek Giderler

Ticari kazanç tespiti yapılırken Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununa göre indirimi mümkün olmayan giderler 2 ana başlıkta incelenmiş olup detayları aşağıda açıklanmıştır.

1. Gelir Vergisi Kanununa Göre Kurum Kazancının Tespitinde İndirilemeyecek Giderler

İlgili yıl vergilendirme dönemi için kurumlar vergisi hesaplaması yapılırken mükellefler, G.V.K’ nın 41.maddesi gereğince belirlenmiş olan;

“a) Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerler

b) Teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar;

c) Teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler;

d) Teşebbüs sahibinin, eşinin ve küçük çocuklarının işletmede cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizler;” hükümlerini dikkate

alınarak ticari işlemlerini yürütmeleri gerekmektedir. Bu değerler kurum kazancı hesaplama sırasında kanunen kabul edilemeyecek giderler arasındadır.

2. Kurumlar Vergisi Kanununa Göre Kurum Kazancının Tespitinde İndirilemeyecek Giderler

K.V.K'nın 11.maddesine göre; kurum kazancının tespit edilirken gider mahiyetinde dikkate alınamayacak giderler kurum kazancının tespit edilirken elde edilen gelirlerden indirim konusu yapılamayacaktır. Bu giderler ticari kar hesaplaması sonrasında mali kara ulaşırken kara ilave edilecek böylelikle hem gelir hem de gider unsuru olarak işlem görecektir.

a. Öz sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faizler

Sermaye şirketlerinde sermaye artırımını ya da sermaye azaltılması gerçekleşmedi ise, tek düzen muhasebe sistemine göre; sermaye hesabında muhasebeleştirilen sermaye yatırımları işletme faaliyetlerinden etkilenmemektedir. Öz kaynaklar hesap grubunda bulunan sermaye yatırımları, sermaye yedekleri, kar yedekleri, geçmiş yıl karları, geçmiş yıl zararları dönem net karı ya da zararları hesaplarının üzerinden faiz hesaplanması mümkün değildir. Eğer bu hesaplar üzerinden faiz yürütülür ise hiçbir şekilde kanunen kabul edilemeyecektir (Sezgin, 2018: 642).

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

Örtülü sermayeden söz edebilmemiz için; kurumların ortakları veya ortaklarla ilişkili olan kişiler işletme içerisinde doğrudan veya dolaylı yollar ile elde ederek kullandıkları borç tutarları vergilendirme dönemi içerisinde bir tarihte işletmenin öz sermayesinin üç katını aşar ise; kullanılan hesap dönemini için örtülü sermaye kullanılmış kabul edilir. Bu örtülü sermaye için ödenen faiz, kur farkı ve çeşitli giderler safi kazanç tespiti sırasında indirilemeyecek giderler arasındadır (Yüksel, 2012: 129).

c. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü olarak Dağıtılan Kazançlar

K.V.K 13.maddesine istinaden kurumlar ile ilişkili kişi olarak tanımlanan şirketlerin ortakları, ortakların organik bir bağının olduğu kişi yada kurumlar ile ortakların eşleri veya yakın akrabaları arasında emsal fiyatlara uygun olmayan bir

fiyat politikası ile mal yada hizmet alım satımı gerçekleşmesi durumunda transfer fiyatlandırması yolu ile kazanç dağılımından söz edilir.

Emsallere uygunluk ilkesi dikkate alınmadan yapılan işlemler; transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü olarak kazanç olarak kabul edildiğinden, kurum kazancı oluşturulurken indirim kalemi olarak kanunen kabul edilmesi mümkün değildir (Çekiciler ve Gök, 2017: 390).

d. Yedek Akçeler

Sermaye şirketlerinin ilgili hesap dönemlerine ait dönem karlarının ortaklara dağıtım yapılmadan farklı amaç ve adlar ile işletme içerisinde tutularak birikim yapılması yedek akçe olarak tanımlanır. Kar dağıtımını gerçekleştirilmeden yedek ayrılacak tutarlar hesaplanır ve geri kalan karın ortaklar arasında dağıtımını gerçekleştirir. Tek düzen hesap çerçevesinde öz kaynaklar hesap grubu içerisinde (540) numaralı hesapta yasal yedekler, (541) numaralı hesapta statü yedekleri ve (542) numaralı hesapta olağanüstü yedeklerin muhasebeleştirme işlemleri gerçekleştirilmektedir (Ayboğa, 2019: 16-17).

Şirketler için yedek akçe olarak ayrılan tutarların birikiminin yapılması; ileride meydana gelebilecek risklere karşı şirketin mali durumunu güçlendirmek için alınan maddi önlemlerdir. Böylelikle şirketin finansal yapısı güçlü tutulması amaçlanır. Kanuni zorunluluk ile ayrılan yedek akçeler ve isteğe bağlı ayrılan yedek akçeler indirimi kanunen kabul olması mümkün olmayan giderler arasındadır (Şenyüz vd., 2018: 181).

e. Hesaplanan Kurumlar Vergisi ile Her Türlü Para Cezaları ile Vergi Cezaları ve Gecikme Zamları

Mükellefler adına tahakkuk eden kurumlar vergisi ve tüm para cezaları ile vergi cezalarına, kurum kazancı ortaya çıkarılması esnasında indirilecek bir gider gibi işlem yapılarak gider kalemleri arasında yer verilmesi mümkün değildir. Bu cezalara 6183 sayılı Amme alacaklarının tahsil usulü hakkında kanun hükümlerine göre ödenen faizler, cezalar gecikme zamları dâhildir (Yüksel, 2012: 130).

f. Menkul Kıymetlerin İtibari Değerinin Altında Satışından Doğan Zararlar ile Ödenen Komisyonlar

K.V.K 11/e hükmü gereği işletmeye kayıtlı menkul kıymetlerin üzerindeki değerlerin altında ihracı sebebi ile elde edilen zararlar ve bu menkul kıymetlerin için ödenen komisyon harcamaları ve çeşitli tüm giderleri, elde edilen işletme hasılatından gider olarak indirilemez (Yüksel, 2012: 130).

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

K.V.K 'nın 11.maddesinin (f)bendinde yer alan yat, kotra ve tekne gibi deniz araçları ve uçak ile helikopter gibi hava araçları işletme adına kayıtlı olsalar bile şirketin ana faaliyet konusu ile ilgili olmadıkları sürece, kurum kazanç hesaplamasında kabul edilen bir gider niteliği taşımamaktadırlar. Kişisel olarak kullanılıp kullanılmadıklarından bağımsız olarak bu taşıtların muhtelif giderleri ve taşıtlar üzerinden hesaplanan amortismanlar kanunen gider olarak kazançtan indirilememektedir (Arpacı, 2015: 295).

h. Kurumun Kendisinin, Ortaklarının, Yöneticilerinin ve Çalışanlarının Suçlarından Doğan Tazminat Giderleri

Sermaye şirketleri ortakları, çalışanları ya da yönetim departmanında çalışan kişilerin hiçbir surette kişisel olarak suç niteliği taşıyan işlemlerinden kaynaklanan tazminat ödemeleri; şirket tarafından karşılanmış olsa bile kanunen gider olarak kabul edilmeleri mümkün değildir.

ı. Basın Yoluyla İşlenen Fiillerden Dolayı Ödenen Tazminatlar

Radyo ve Televizyonlarda çeşitli sebeplerden dolayı işletme hatasından meydana gelebilecek maddi ve manevi zararlardan kaynaklanan tazminat ödemeleri gider olarak kabul edilememektedir (Arpacı, 2015: 296).

Basın yolu ile yapılan hatalar kasıtlı olsun ya da olmasın işletmeye burada işlenen suçlardan kaynaklı bir ceza yansıtılacak ise; bu gider işletmenin olağan gider sürecine aykırılık teşkil edecektir. Bu nedenle yapılan tazminat ödemeleri olağan bir gider olamayacak ve mükellefin kazancı belirlenirken işleme alınamayacaktır.

i. Alkol ve Alkollü İçkiler ile Tütün ve Tütün Mamullerine Ait İlan ve Reklam Giderleri

Kurumların ticari kazanç oluşumları için yapılan giderler arasında tüm alkol ve alkollü içecekler ile tütün ve tütün mamulleriyle ilişkili ilan ve reklam giderlerinin 2 seri numaralı kurumlar vergisi genel tebliği kapsamında tamamı, kurum kazancı belirlenmesinde kanunen kabul edilmeyecek bir gider olarak alınacaktır (URL 9).

j. Finansman Gideri Kısıtlaması

İşletmeler daha önce ihtiyaçları için kullandıkları kredilerin faiz, komisyon, vade farkı ve benzeri giderlerini sınırsız bir şekilde vergi matrahı tespit edilirken indirim konusu yapabilmekteydi. 01.01.2013 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 6322 sayılı kanunun 37.maddesi ile K.V.K' nın 11/1 maddesi hükmü; işletmelerin öz kaynak yapısını güçlü tutmalarının önemini vurgulayarak finansman gerekliliklerini borçlanmadan kendi öz kaynakları ile tamamlayabilmelerini teşvik etmemeleri için kısıtlama getirilmiştir. Kredi kurumları, finansman şirketleri, finansal kiralama işi yapan şirketler, faktoring şirketleri ise; bu kısıtlama dışında tutulmuştur.

Kurumların kullandıkları yabancı kaynakların mevcut öz kaynaklarını aşması durumunda aşılana ait olmak kaydıyla, yabancı kaynaklar için ödenmiş gider ve maliyet unsuru olan finansman maliyetleri içerisine giren tutarlar üzerinden %10 unu aşmamak şartıyla, bakanlar kurulu tarafından belirlenen oran nispetinde yapılan hesaplama kanunen kabul edilmeyen gider unsuru olarak kayıtlara alınır. Bu durum finansman gideri kısıtlaması olarak değerlendirilmektedir. Ayrıca yatırım maliyetine eklenmiş finansman giderleri hesaplama dahil edilmeyecektir (Sezgin,2018:654).

C. Muafiyetler

Vergi Muafiyeti, kanunlara göre vergilendirme yapılması gereken şahıs ya da kişi gruplarının aynı ya da farklı vergi kanunları ile vergi dışında bırakılmasını ifade eder. Örnek verecek; olursak K.V.K' da tüzel kişilik olarak tanımlanan vakıf ve derneklerin yine K.V.K' nın çeşitli hükümleriyle o vergiye ait mükellefiyetinin sayılmaması muafiyet adını almaktadır (Dil, 2014: 4).

Vergi uygulamasında muafiyetler kısmi veya tam, geçici veya devamlı, mutlak veya koşula bağlı bir biçimde olabilir. Örnek verecek olursak; G.V.K' nın 9. Maddesinde belli şartları taşıyan esnaf vergiden muaf tutulmuştur. Bir diğer örnekte

Kamu idaresi tarafından sosyal amaçlar ile kurulmuş olan aşevleri, tutukevleri ve infaz kurumlarının iş yurtları darülaceze atölyeleri öğrenci pansiyonları ve yurtlarını K.V.K' nın 4/1 c maddesine göre muaf tutulmuşlardır (Köse, 2009: 10).

1. Kurumlar Vergisi Kanunda Bulunan Muafiyetler

Muafiyet, vergiye tâbi olan gerçek veya tüzel kişilerin, kanunla vergi dışında kalmasını ifade eder. K.V. ile ilgili muafiyetler K.V.K' nın 4. maddesinde aşağıdaki şekilde sayılmıştır. Bu muafıkların bir kısmı kişi ya da kurumlara koşulsuz tanınırken bir kısmı da bazı şartlara bağlanarak tanınmıştır.

Aşağıda yazılı kurum ve kuruluşlar, kurumlar vergisinden muaftır.

“a. Kamu idare ve kuruluşları tarafından tarım ve hayvancılığı, bilimi, fenni ve güzel sanatları öğretmek, yaymak, geliştirmek ve teşvik etmek amacıyla işletilen kuruluşlar,

b. İnsan ve hayvan sağlığının korunması amaçlı muafiyetler,

c. Kamu idare ve kuruluşları tarafından sosyal amaçlarla işletilen kuruluşlar,

d. Sergi, fuar ve panayır muaflığı,

e. Kreş, konukevleri ile askeri kışlalardaki kantinlere ilişkin muafiyetler,

f. Kanunla kurulan emekli ve yardım sandıkları ile sosyal güvenlik kurumları,

g. Yaptıkları iş veya hizmet karşılığında resim ve harç alan kamu kuruluşları

h. Özelleştirme İdaresi Başkanlığı, Özelleştirme Fonu, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ve 5602 sayılı Kanun'un 3'üncü Maddesinde Tanımlanan İlgili Kurum ve kuruluşlar.

i. Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü ile Askeri Fabrika ve atölyeler.

j. Köyler veya köy birlikleri tarafından işletilen iktisadi işletmeler

k. Spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadi işletmeleri ile sadece idman ve spor faaliyetinde bulunan anonim şirketler,

l. Kooperatifler,

m. Kredi teminatı veren kuruluşlar,

n. Bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar,

o. Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerine ait iktisadi işletmeler,

p. Hazine müsteşarlığına ait olan Varlık Kiralama Şirketleri,

- r. *Ekonomi Bakanlığından Alınan İzne İstinaden Kurulan Bölgesel Yönetim Merkezleri*
- s. *UEFA ve Katılımcılarına Tanınan Geçici Muafiyet*
- ş. *Şarta bağlı Muafiyetlerin Kaybı ve Kazanılması* (Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2020: 65-78).

D. İstisnalar

Vergi İstisnası, esas itibariyle verginin konusuna giren kazanç ve işlemlerin aynı kanunla veya başka kanunlarla herhangi bir şarta bağlı olsun ya da olmasın verginin dışında tutulmasını ifade etmektedir. Vergi hukukumuzda geniş ölçüde yer alan istisna uygulamalarına K.V.K' danda yer verilmiştir. Bu kapsamda esas itibariyle kurumlar vergisinin konusuna giren pek çok kazanç; ekonomik, sosyal, kültürel, mükerrer vergilendirmeyi önlemek ve benzeri nedenlerle kurumlar vergisinden istisna edilmiştir (Şenyüz vd., 2018: 200).

1. Kurumlar Vergisi Kanununda Yer Alan İstisnalar

“Kurumlar vergisi istisnaları, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinde düzenlenmiş olup, söz konusu istisnalar ana başlıkları itibariyle şunlardır:

- a. *Yurtiçi İştirak kazançları istisnası*
- b. *Yurtdışı İştirak kazançları istisnası*
- c. *Tam Mükellef Anonim Şirketlerinin Yurtdışı İştirak Hisseleri Satış Kazancı İstisnası*
- d. *Emisyon Primi Kazancı İstisnası*
- e. *Türkiye'de Kurulu Fonlar ile Yatırım Ortaklarının Kazançlarına İlişkin İstisna*
- f. *Taşınmazlar ve İştirak Hisseleri ile Kurucu Senetleri, İntifa Senetleri Ve Rüçhan Hakları Satış Kazancı İstisnası*
- g. *Bankalara, finansal kiralama ya da finansman şirketlerine veya TMSF 'ye borçlu durumda olan kurumlar ile bankalara tanınan istisna*
- h. *Yurtdışı Şube Kazançları İstisnası*
- i. *Yurtdışında Yapılan İnşaat, Onarım, Montaj İşleri İle Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlara İlişkin İstisna*

- j. *Eğitim tesisleri, özel kreş ve gündüz bakımevleri ile rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara ilişkin istisna*
- k. *Risturn İstisnası*
- l. *Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerinden Doğan Kazançlarda İstisna Uygulaması*
- m. *Kira Sertifikası İhracı Amacıyla Her Türlü Varlık ve Hakların Satışından Doğan Kazançlarda İstisna Uygulaması” (Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2020:83-127).*

K.V.K’ nın 5.maddesinde maddeler halinde sıralanan istisnalardan bazıları aşığıdaki şekilde açıklanmıştır;

a. Yurtiçi İştirak Kazançları İstisnası

İştirak kazancı, bir kurumun başka bir kurum ile ortak olması sonucunda elde ettiği kazançlar bütünüdür. İştirak kazançlarındaki en önemli amaç, çift vergi oluşmasının önüne geçilmesidir. Bu nedenle bir kurum elde ettiği karın vergisini ödemekle yükümlüdür. Ayrıca elde edilen bu kar iştiraklere dağıtılırken, iştiraki alan kurumun tekrar vergi ödemesi engellenmiş olmaktadır.

“İştirak kazanç istisnası,

1. *Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından elde ettikleri kazançlar,*
2. *Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun karına katılma imkânı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kar payları,*
3. *Tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu katılma payları ile girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde ettikleri kar payları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.*

Bunların dışında kalan diğer fon ve yatırım ortaklıkları ve hisse senetlerinden elde edilen kar payları bu istisnadan yararlanamaz.

Sadece tam mükellefiyete tabi kurumların sermayelerine iştirak edilmesi suretiyle kurumlarınca elde edilen kar paylarını kapsamaktadır. Kar payını alan kurumun tam veya dar mükellef olması istisna açısından her hangi bir önemi yoktur.

Dar mükellefin sermayesine iştirak edilmesi sağlanan kar payları istisnadan yararlanmayacaktır” (URL 10).

b. Yurtdışı İştirak Kazançları İstisnası

Tüzel kişiliklerin yurt dışından elde ettikleri iştirak ve kazançları, ancak belli koşulların oluşması halinde vergiden istisna olacaktır. K.V.K' nın 1 seri numaralı tebliğinde ayrıntılı olarak açıklanmıştır;

“• İştirak edilen kurumun anonim veya limited şirket niteliğinde bir kurum olması.

Yurt dışı iştirak kazançları istisnasından yararlanabilmek için iştirak edilen yurt dışındaki kurumun anonim veya limited şirket niteliğinde bir kurum olması gerekmektedir.

• İştirak edilen kurumun kanuni ve iş merkezinin Türkiye’de bulunmaması.

Yurt dışı iştirak kazançları istisnasından yararlanabilmek için iştirak edilen kurumun kanuni ve iş merkezinin her ikisinin de Türkiye’de olmaması gerekmektedir.

• İştirak payını elinde tutan kurumun yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az %10’una sahip olması.

İştirak payını elinde tutan kurumun, iştirak kazancını elde ettiği tarih itibarıyla yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az %10’una sahip olması gerekmektedir. Bu oranının, kazancın elde edildiği tarihten geriye doğru kesintisiz olarak bir yıl süreyle devam ettirilmiş olması da gerekmektedir.

• İştirak kazancının elde edildiği tarih itibarıyla, iştirak payının kesintisiz olarak en az bir yıl süre ile elde tutulması.

İştirak payını elinde tutan kurumun yurt dışı iştirak paylarını, iştirak kazancının elde edildiği tarih itibarıyla en az bir yıl süreyle ve kesintisiz olarak elde tutması gerekmektedir. Rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle veya yurt dışı iştirakin iç kaynaklarından yapılan sermaye artırımları nedeniyle elde edilen iştirak payları için bir yıllık elde tutulma süresinin tespitinde, sahip olunan eski iştirak paylarının elde edilme tarihi esas alınacaktır.

• Bu kazancın, iştirak edilen kurumun bulunduğu ülke kanunlarına göre en az %15 gelir veya kurumlar vergisi benzeri vergi yükü taşıması İştirak kazançlarının, kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil olmak üzere doğduğu ülke kanunları uyarınca en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri bir vergi yükü taşıması gerekmektedir.

• *İştirak kazancının elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi.*

İştirak kazançlarının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi gerekmektedir.

Elde edilen iştirak kazançlarının elde edildiği dönemde kurum kazancına dahil edilmesi zorunlu olup bu kazançların kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresinin sonuna kadar Türkiye'ye transfer edilmeyen kısmı istisnadan yararlanamayacaktır. Türkiye'ye bu süre içinde transfer edilmeyen yurt dışı iştirak kazançları, daha sonraki yıllarda Türkiye'ye transfer edilse dahi anılan istisnadan yararlanamayacaktır” (Köse, 2009: 53-54).

c. Tam Mükellef Anonim Şirketlerin Yurtdışı İştirak Hisselerini Elden Çıkarma İstisnası

Bu istisna türünde, tam mükellefiyete tabi anonim şirketler yarar sağlayacaklardır. Dolayısıyla, anonim şirketler dışındaki kurumlar vergisi mükelleflerinin bu istisnadan yararlanma olasılığı bulunmamaktadır. Diğer yandan dar mükellef statüsünde bulunan bir kurumun, diğer koşulları sağlasa da Türkiye'de bulunan şubesi bu istisnadan muaf tutulacaktır. Ancak Türkiye'nin imzaladığı pek çok Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nda, “*taraf devletlerin kendi ülkelerinde mukim şirketlere tanıdığı avantajlardan diğer taraf ülkenin mukimi mükellefleri de yararlandıracağı*” şeklinde yer alan hükümler dolayısıyla, bu anlaşmaların diğer tarafının mukimi dar mükellefler de bu istisna hükmünden, vergi anlaşmalarına istinaden yararlanacaklardır (URL 11).

d. Emisyon Primi Kazancı İstisnası

Emisyon Primi; Anonim Şirketlerin kuruluş aşamalarında ya da sermaye tutarlarını arttırdıklarında çıkardıkları payların bedelinin itibari değeri aşan kısmı K.V.' den istisnadır. Bu durum emisyon primi istisnası olarak adlandırılır (Dil, 2014: 105). İstisna, anonim şirketlerin portföylerinde bulunan farklı şirketlere ait hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançları kapsamamaktadır.

e. Türkiye’de Kurulu Fonlar ile Yatırım Ortaklıklarının Kazanç İstisnası

K.V.K’ nın 5/1- d maddesi gereğince “Türkiye’de kurulmuş olan;

a) Menkul kıymetler yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,

b) Portföyü Türkiye’de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,

c) Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,

d) Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,

e) Emeklilik yatırım fonlarının kazançları,

f) Konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları.”

Kurumlar Vergisinden İstisna edilmişlerdir.

IV. KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİ ÜZERİNDE GÖSTERİLECEK DİĞER İNDİRİMLER

A. Zararın Mahsubu

K.V.K 'nın 9. Maddesi gereğince K.V. mükellefleri; belirli sınırlar ve şartlar çerçevesinde geçmiş yıl zararlarını, yurtdışı faaliyetlerinden doğan zararları, devir alınan kurum zararlarını ve tam bölünme sonucu bölünen kuruma ait zararları sonraki dönemlerde doğan kurum kazançlarından indirebilmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken iki temel unsur vardır; bunlardan birincisi beyannamede zararın ait olduğu yıllar belirtilecek ve ayrı ayrı gösterilecektir. İkincisi ise; zararın doğduğu yılı takip eden 5 yıl içerisinde mahsubun yapılması gerekmektedir. Beyannamede belirtilmeyen 5 yıllık gecen sürede indirim konusu yapılmayan zararların takip eden dönemde indirim konusu yapılması olanaksızdır.

Tüzel kişiliklerin yurtdışı faaliyetleri sonucu oluşan zararlar belli koşullar ve çerçevelerde K.V. matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilir (Sezgin, 2018: 549).

B. Diğer İndirimler

K.V.K'nın 10. Maddesinde sıralanan beyanname üzerinde gösterme zorunluluğu ile kurumun, elde ettiği kazanç tutarından indirilebilmesi mümkün olan diğer indirimler; 5 ana başlık altında incelenecektir.

1. Ar-ge İndirimi

5746 Sayılı “Araştırma, Geliştirme ve Tasarım faaliyetlerinin desteklenmesi hakkındaki Kanun’da düzenlenen araştırma geliştirme faaliyeti; yeni bilgiler oluşturmak, oluşturulan bu bilgileri yeni yaratılacak sistemler üzerinde kullanmak, yazılım faaliyetleri, çevreye duyarlı ürünlerin tasarımı, teknoloji ve bilim odaklı gelişme içeren faaliyetler bütünüdür.

Bu kanun ile elde edilmek istenen amaç; ülke ekonomisinin daha güçlü bir yapıya ulaşarak uluslararası düzeyde fark gösterebilir duruma gelmesi, teknolojinin ve bilimin hayatın her alanında kullanılarak farklı ve çağa uyum sağlayabilen ürünler, hizmetler geliştirilmesi tasarlanması, mutlaka bu alanda yapılacak yatırımlar ile desteklenmesidir. Böylelikle ürün ya da hizmetlerin maliyetlerinin de aza indirgenerek teknoloji ağırlıklı üretim ile işgücü istihdamı ve nitelikli olarak kullanılması arttırılmış olmaktadır. Son yıllarda Araştırma Geliştirme (AR-GE) yatırımları desteklenerek işverenlere verilen indirimler ile teknoloji ve bilimin faaliyetlerin her alanında yer bulması sağlanmıştır.

Ar-Ge ile ilgili birden fazla kanunda düzenleme yapılmıştır. K.V.K 10.maddesinde yapılan düzenlemeler ve 5746 sayılı kanunun 3/a maddeleri gereği Ar-ge harcamaları ayrıca K.V. beyannamesinde gösterilerek kanunun geçerlilik tarihi olan 31.12.2023 sonuna kadar geçerli olmak üzere % 100 oranında indirim konusu yapılabilmektedir (Küçük, 2018: 9).

5746 sayılı kanun 8.maddesinde ve V.U.K göre yapılan Ar-ge harcamaları bilanço hesaplarında muhasebeleştirilerek aktif hesaplarda izlenmesi gerekliliği vurgulanmıştır. Eğer projenin herhangi bir sebepten bitirilememesi, projenin başarılı olamaması ya da proje sonunda maddi bir duran varlık oluşmaması durumunda aktif hesaba kaydedilen tutarlar gider yazılır. 263 hesap numaralı AR-GE hesaplarına yapılan harcamalar gider yazılır ve yapılan harcamalar mutlak surette diğer yapılan giderlerden ayrılarak ayrı alt hesaplarda takip edilir (Küçük, 2018: 67).

İster yeni ürün üretmek ister üretilen ürünü geliştirmek için olsun AR-GE harcamalarının indirim konusu yapılabilmesi için şirketlerde ayrı bir AR-GE departmanı kurulması zaruridir.

AR-GE faaliyetleri işletme içerisinde yapılması gerekir. Ortak giderlerin paylaşılması ve fiili kullanımın tespit edilmesi şartıyla başka kurumlarla ortak kullanılan AR-GE departmanlarındaki faaliyetler işletme bünyesinde gerçekleştirilmiş olarak kabul edilir. İşletmelerin yönetiminde olması koşuluyla, AR-GE merkezleriyle üniversiteler himayesinde yapılan AR-GE faaliyetleri ve ayrıca kamu kurumlarına ait AR-GE faaliyetleri de bu kapsam içindedir (Semiz, 2019: 34).

Ar-Ge, programına ilişkin projenin devrine ilişkin uygulama yapısı tamamlanma durumuna göre farklılık göstermektedir. Bitmemiş Ar-Ge, projesinin devri hâlinde, devri yapan işletmelerce aktif hale getirilen tutarlar, kazanç tutarının tespitinde maliyet unsuru olarak baz alınır. Programı devralan işletmelerin proje kapsamında yaptığı giderler indirimde konu olur. Tamamlanmış bir Ar-Ge, projesinin devredilmesi halinde Ar-Ge, projesini devralan işletme indirimden yararlanamaz (Küçük, 2018: 19).

2. Sponsorluk Harcamaları

Ticari hayatta kurum ve kuruluşlar üretmiş oldukları mal ve hizmetlerin satışlarına artırabilmek için değişik yöntemler denerler. Ortaya çıkarılmış olan mal ve hizmet kalitesi ne kadar iyi olursa olsun bu ürünlerin pazarlanıp tüketicilere ne şekilde sunulacağı o kadar önemlidir. Reklam da bu açıdan vazgeçilmez bir tanıtım aracıdır. Reklam haricinde bir başka tanıtım aracı da sponsorlardır. Ticari kurumların tanıtım ve reklam amacıyla daha geniş tüketicilere ulaşmak için bir organizasyon, etkinlik ya da bir kişiye kaynak aktarım yolu ile destek verilmesi sponsorluk harcamasıdır. Örnek verecek olursak futbol takımlarının formaları üzerine yazılan tüzel kişiliklerin amblem, isim ya da markalarının yazılmasıdır (Çakmak, 2019: 5).

“1 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nde sponsorluk harcamaları aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır:

- *Sponsor olan kurumun adının anılması koşuluyla,*
- *Resmi spor organizasyonları için yapılan saha, salon veya tesis kira bedelleri,*
- *Sporcuların iâşe, seyahat ve ikamet giderleri,*
- *Spor malzemesi bedeli,*
- *Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü’nün uygun göreceği spor tesisleri için yapılan ayni ve nakdi harcamalar*
- *Sporcuların transfer edilmesini sağlayacak bonservis bedelleri,*
- *Spor müsabakaları sonucuna göre sporculara veya spor adamlarına prim mahiyetinde ayni ve nakdi ödemeler gibi harcamalar sponsorluk harcaması olarak değerlendirilecektir.” (Sezgin, 2018: 588).*

Sponsorluk giderlerinin G.V.K kapsamında değerlendirilmesi ise aşağıdaki şekildedir.

“193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun “Diğer İndirimler” başlıklı 89/(8). maddesinde, 3289 sayılı 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; amatör spor dalları için tamamının, profesyonel spor dalları için % 50’si “için gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden indirimler yapılabileceği hüküm altına alınmıştır (Sezgin, 2018: 589).

3. Bağış ve Yardımlar

Şirketler kültürel, sosyal ve çeşitli sebeplerle nedenlerle kurumlara yardım ve bağış şeklinde destek sağlamaktadırlar. Bağış ve yardımlarda K.V.K ’ya göre kurum kazancının % 5’ine kadar olan tutarın indirimine izin verilmekle birlikte, bağış ve yardımların hepsinin indirim konusu yapılabildiği durumlar da mevcuttur. Ancak ne olursa olsun, kurum kazancı bulunmaması halinde bağış ve yardımların indirim konusu yapılması olanaksızdır. Söz konusu harcamalar yalnızca beyanname üzerinden indirim konusu edilmektedir (Akman, 2013: 197).

Bağış ve yardımların indirilemeyen kısmı takip eden yıla aktarılamaz. Bunun tek istisnasını, gıda bankacılığı faaliyetinde rol alan, fakirlere yardım amacıyla kurulmuş olan dernek ve vakıflara bağışlanan temizlik, gıda, yakacak ve giyecek maddelerinin maliyet tutarları oluşturur. Söz konusu indirim G.V.K ’nın indirilecek giderler başlıklı 40. Maddesinde düzenlenmiştir.

Bağış ve yardımları 2 ana grup altında inceleyebiliriz. Birincisi; kurumun kazancı üzerinden % 5 oranında indirilebilen kısım, ikincisi de %5 sınırı olmaksızın indirilebilen kısımdır. % 5 oranındaki indirimlere örnek olarak; kamu yararı adına çalışan dernekler, bilimsel olarak yapılan araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kuruluşlara yapılan bağışlar verilebilir. İkinci kısma örnek olarak ise; mevcut bir okul, sağlık merkezi, çocuk yuvası gibi merkezlerin işlevlerini sürdürebilmeleri için yapılan bağışlar gösterilebilir (Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2020: 246).

4. Girişim Sermayesi Fonu

Girişim sermayesi, atıl kaynakların girişimciye aktarılarak yeni teknolojilerin ekonomiye kazandırılması yolu ile üretim faktörünü harekete geçiren ve ekonomik büyümeye önemli katkı sağlayan bir araçtır. Bu tarz girişimci şirketlere destek amaçlı V.U.K 325. Maddesinin a bendi gereğince fon oluşturulmuştur. Bu fona sermaye aktarımı ve fon paylarının satın alınması amacıyla dönem kazancından ya da beyana konu olan gelirden girişim sermayesi fonu ayrılabilir. Fon beyan edilen kazancın %10 unu ve öz sermayenin %20 sini aşamaz (Sezgin, 2018: 611).

5. Yurtdışı Hizmetler Kazancı

“6322 sayılı Kanun Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile beraber G.V.K' nın 89 ve K.V.K' nın 10 uncu maddelerine, “*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 ve veri saklama hizmeti 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. Bu indirimden yararlanabilmesi için fatura veya benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi şarttır. Bu bentte yer alan oranı, hizmet alanları itibarıyla sifıra kadar indirmeye veya %100'e kadar artırmaya Bakanlar Kurulu, bu bendin uygulamasına ve denetime ilişkin usul ve esasları belirlemeye ilgili bakanlıkların görüşünü almak suretiyle Maliye Bakanlığı yetkilidir.*” hükmü ilave edilerek, anılan işlemlerden sağlanan gelirin %50'sinin gelir veya kurumlar vergisi matrahından indirilmesine imkan tanınmıştır.

6. Korumalı İşyeri

İş hayatına kazandırılmaları güç olan ruhsal ya da zihinsel engelli bireylere istihdam sağlamak amacıyla Devlet tarafından teknik ve mali yönden desteklenen ve çalışma ortamı özel olarak düzenlenen işyeri Korumalı İşyeri olarak tanımlanmaktadır. Yasal dayanağını 5378 sayılı Engelli kanunundan almaktadır. Bu düzenlemeye göre Engelli çalışanlar için diğer kurum ve kişilerce karşılanan meblağ dahil yapılmış olan ücret ödemelerinin %100 ü oranında korumalı işyeri indirimi,

K.V. matrahının tespitinde K.V beyannamesi üstünde gösterilmesi şartı ile indirim konusu yapılabilir (Akman, 2013: 164).

7. Nakdi Sermaye Artırımında İndirim

Birçok ülkede kurumların çok fazla borçlanmaları nedeniyle sermaye yapılarındaki zayıflamayı önlemeye dönük çeşitli vergisel teşvikler yapılmaktadır. Türkiye’de işletmelerin sermaye yapısını daha güçlü hale getirebilmek amacıyla 6637 sayılı kanunun 8.maddesi ile K.V.K’ nın 10 maddesine (1) bendi eklenerek kurumların nakdi olarak yaptıkları sermaye tutarlarına indirim imkanı getirilmiştir.

Faaliyet konusu finans, bankacılık ve sigortacılık olan işletmeler ile kamu iktisadi teşebbüsleri dışında olan sermaye şirketleri; ödenmiş yada çıkarılmış sermaye toplamlarının nakit olarak ödeme yapılan tutarına istinaden ve faaliyete yeni başlamak üzere kurulan sermaye şirketlerin nakit olarak ödenmiş sermayeleri üzerinden olmak üzere, T.C.M.B tarafından “Bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı" esas alınarak, indirim hesaplaması yapılacak hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarın %50'si indirim unsuru olarak dikkate alınabilecektir. Hesaplama formülü ise; *İndirim tutarı = Nakdi sermaye artışı Ticari Krediler Faiz oranı x İndirim oranı x Süre* şeklinde olacaktır (Doldur, 2016: 259-261).

Hesaplanan bu indirim K.V beyannamesi içerisinde ayrı bir şekilde belirtilerek kurumlar vergisi matrah hesaplaması yapılırken indirim kalemi olarak yer alacaktır. Hesaplanacak indirimlerden faydalanabilmek için ödemesi yapılmış sermaye artışıları ile çıkarılmış sermayelerin ve yeni kurulacak işletmelerde ise; ana sözleşmelerin ticaret siciline tescil yapılması gerekmektedir (Sezgin, 2018: 623).

Sermaye artırımını kararı ya da yeni kurulacak şirketlerin ana sözleşmelerinin ticaret siciline tescil tarihleri, indirim hesaplaması yapılırken başlangıç olarak kabul edilir. Tescil tarihinden sonra yapılacak sermaye ödemeleri için ise banka hesaplarına geçiş tarihi baz alınır. Ayrıca indirim tutarı hesaplanırken, nakdi sermayenin ödendiği ay kesri tam ay olarak kabul edilerek ilgili vergilendirme dönemi sonuna kadar olan ay süresi üzerinden hesaplama yapılır. Eğer kurumlar vergisi matrahı; üzerinden indirim yapılamayacak şekilde yetersiz ise, indirim tutarları bir sonraki vergilendirme dönemlerinde dikkate alınabilir (Doldur, 2016: 263-264).

V. UYGULAMALAR

A. Uygulama Örneği -1-

İstanbul Bahçelievler adresinde Yazılım ve Bilişim hizmetleri alanında faaliyet gösteren H.E.R Yazılım ve Bilişim Hizmetleri Limited Şirketi 01.01.2019 yılında kurulduğu ve 2019 yılı içerisinde firmanın aşağıdaki işlemleri gerçekleştirdiği varsayılmıştır. Sermaye Tutarı: 10.000.000,00 TL olarak kabul edilmektedir.

İşe başlamadan önce 1.300,00 TL Tutarında piyasa araştırması yapılmış, 9.800,00 TL Tutarında ana sözleşme için noter gideri ödenmiştir, Sermayenin on binde 4'ü oranına isabet eden (10.000.000,00 *0,0004 = 4.000 TL) kısmı ise Ortak Bayan A Rekabet Kurulu için ilgili Kamu bankasına 4.000,00 TL yatırmıştır. Kuruluşu tanıtmaya ve Reklam gideri için ise; 2.700,00 TL tutarında harcama yapılmış, (9.800+4.000+2.800=16.600) olmak üzere toplamda 16.600,00 TL Kuruluş ve örgütlenme gideri hesaplanmıştır.

Kuruluş ve Örgütlenme giderleri; indirimi mümkün giderler olup tamamı bir defada ödendiği yılda ihtiyari olarak gider yazılarak hasıllardan indirebilir ya da aktifleştirme yolu ile amortismanına tabi tutulabilirler. Kurumların kuruluşu ya da şube açılışları sırasında açılması veya devamlı bir şekilde büyütülmesi için yapılan ve karşılığında herhangi bir değer elde edilmeyen harcamalardır. Bir bütün şeklinde dikkate alınması gerekir ve gider yöntemi seçildiğinde kısmi gider yazılamaz.

Verilere göre Firma kuruluş ve örgütlenme giderlerini aynı yıl gider olarak indirim konusu yaptığından aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilmiştir.

1	770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ Kuruluş Giderleri	16.600	
	331 ORTAKLARA BORÇLAR Ortak A		16.600
	Açıklama: Kuruluş masraflarının gider olarak muhasebeleştirilmesi		

Kuruluş için yapılan masraflar şirketin ortağı tarafından ödenmiş ve ortaklar cari hesabına işlenmiştir.

Kurumda pazarlama departmanında bir personel ile çalışılmaktadır. Personele 2019/Ocak ayında aylık 5.000,00 TL brüt maaş, aylık İaşe (Yemek) ihtiyacını karşılamak üzere günlük brüt 19,00 TL yemek ücreti ve personel 'in konut ihtiyacını karşılamak üzere aylık brüt 600,00 TL İbate (barınma) gideri personele ödenmiştir. Ayrıca personel adına Aycan Sigorta şirketine aylık 250,00 TL bireysel sigorta ödenmektedir. Aşağıda Çizelge 1'de Yemek, Barınma ve Bireysel Sigortanın işveren tarafından ödenmesi durumunda ücret tahakkuk hesaplaması gösterilmiştir. İşverenin sigorta prim ödemesini kanuni süresi içinde ödediği varsayılmıştır.

Çizelge 1. Ücret Tahakkuku

Brüt Ücret 5.000,00	5.000,00
Sosyal Yardımlar (Konut Kirası) Brüt	600,00
Sosyal Yardımlar (Bireysel sigorta) Brüt	251,91
Yemek Yardımı (19 TL*23)	437,00
Prime Esas Kazançlar (5.000+600+ 437- (85,28*6/100*23)	5.919,24
SGK İşçi Payı (5.919,24 x 0,14)	828,69
SGK İşçi İşsizlik Payı (5.919,24 x 0,01)	59,19
Gelir Vergisi Matrahı (5.000+600+437)-828,69-59,19)	5.149,12
Gelir Vergisi (5.149,12 x 0,15)	772,36
Damga Vergisi (6.037,00 +251,91*0,00759)	47,73
Net Ücret	4.330,94
Aile Geçim İndirimi	191,88
Personele Ödenecek Net Ücret	4.522,82
SGK İşveren Payı (5.919,24 x 0,205)	1.213,44
SGK İşveren İşsizlik Payı (5.919,24 x 0,02)	118,38

Personele ödenecek ücretler çoğunlukla işçi ve işveren arasında yapılan iş sözleşmesi gereği net ücret üzerinden ödenmektedir. Personelin ücretinden kesilen yasal kesintiler eklendiğinde oluşan brüt ücret ise gider olarak indirim konusu yapılabilmektedir.

G.V.K dahilinde Personellere ödenen yemek ve barınma giderleri, tedavi sırasında ödenen giderler, Türkiye'de bulunan sigorta şirketlerine ödenen primler ile Tüzel kişiliği var olan emekli sandıklarına ödenen aidatlar ve giyim giderleri kurum

kazancından indirilebilecek sosyal giderlerdir. Bu şartları taşımayan kurumlara ödenen ödemeler gider olarak dikkate alınamayacaktır.

Yapılan masrafların gider niteliğinde kabul edilmesi; ticari kazanç sağlanabilmesi ve kazancın sürdürülebilirliği için gerçekleşmiş olmasına bağlıdır. Masraf ile iş arasında sağlam bir illiyet bağının bulunması gerekir.

İşverenler, personellerden kesmiş olduğu SGK kesinti tutarlarını kendileri için hesapladıkları prim tutarlarını da ilave ederek son günü bir sonraki ay sonu olmak üzere kuruma ödemeye mecburdur. Kuruma ödemesi yapılmayan sigorta kazanç tutarları 174 Seri numaralı gelir vergisi tebliği gereği G.V ve K.V kanunları açısından gider mahiyetinde hasıllattan indirilemez.

Çizelge 1’de hesaplaması yapılan Sigorta primlerinin işveren tarafından kanuni süresi içinde ödemesi yapıldığı varsayıldığından aşağıda işçi ücret ve giderlerinin tahakkuk kaydı yapılmıştır.

Personele verilen iâşe (yemek, erzak vb.) gideri olarak personele nakit olarak ödenmesi sebebiyle ücret niteliğinde dikkate alınıp gelir vergisi kesintisi yapılmıştır.16 yaşından büyük çalışanlar için belirlenmiş günlük asgari ücretin %6 sına denk gelen tutar SGK prim hesaplaması yapılırken dikkate alınmamış ve prim hesaplanmamıştır. Yemek ücretinin personellere aynı olarak verilmesi ise; durumunda SGK prim tutarı hesaplanmayacaktır.

İbate (barınma) gideri olarak ödenen 600,00 TL personele nakit olarak ödendiğinden ücret ödemesi şeklinde değerlendirilmiş ve prime esas kazanç hesaplamasına dahil edilmiştir.

Safi kazanç tespiti sırasında gider olarak kabul edilen sigorta şirketine ödenmiş 251,91 TL ücret hesaplaması yapılırken, 5510 sayılı S.G.K’ nun 80/(b) Maddesi gereği 2019 yılı için $(2.558,40 \times 0,30)$ 767,52 TL sınır altında kaldığından prim hesaplamasına dâhil edilmemiştir. G.V açısından; G.V.K’ nun 63.maddesine istinaden primin ödendiği ayda edilen ücretin %15’ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşmamış olması sebebi ile gelir vergisi indiriminden yararlanılarak hesaplama yapılmamıştır. İşveren tarafından ödenen özel sağlık sigorta primi için damga vergisi tahakkuk ettirilmiştir.

2	760-PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞ. GİDERLERİ İşçi Ücret ve Giderleri Brüt Ücret 5.000,00 TL Sosyal Yardımlar 1.288,91 TL SGK İşveren Payı 1213,44 TL SGK İşveren İşsizlik Payı 118,38 TL	7.620,73	
	136-DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR Asgari Geçim İndirimi 191,88 TL	191,88	
	335-PERSONELE BORÇLAR		4522,82
	360-ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR Gelir Vergisi 772,36 TL Damga Vergisi 47,73 TL		820,09
	361-ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ SGK İşveren Payı 1.213,44 TL SGK İşveren İşsizlik Payı 118,38 TL SGK İşçi Payı 828,69 TL SGK İşçi İşsizlik Payı 59,19 TL		2.219,70
	369-ÖDENECEK DİĞER KESİNTİLER Özel Kesintiler 250,00 TL		250,00
	Açıklama: Ücret Tahakkuk kaydı		

Şirketin aralarında yazılı sözleşme bulunan ve teslim tarihi belli olan muhasebe yazılım işi alıcı Firma' ya zamanında teslim edilemediğinden sözleşme gereği ceza ödemesi yaptırımı bulunmaktadır.

Alıcı firma söz konusu ceza için sözleşme tutarının %3'ü olarak belirlenen 1.800,00 TL ceza faturası kesip şirketin muhasebe Departmanı'na teslim ettiği varsayılmıştır. Yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

3	<p>689- DİĞER OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR Ödenen Diğer Ceza ve Tazminatlar</p> <p>102-BANKALAR A Bankası Açıklama: Sözleşme ihlal cezasının muhasebe kaydı</p>	1.800	1.800
---	--	-------	-------

İşletmeler tarafından ödenen zarar ve tazminatlar için ödenen meblağlar kazancın elde edinimi sırasında yapılan genel giderler ile ilgili olduğu ve belirli bir sözleşme ile desteklendiği sürece safi kazanç tespit edilirken gider olarak indirilebilir. Ödenen 1.800,00 TL sözleşme ihlal bedeli işle ilgili olan ticari kazanç kazanımı adına gerçekleştiğinden gider olarak kabul edilmiştir. G.V.K' nın 41 numaralı maddesinin (6) numaralı bendinin ayrıca belirtilen husus; yapılan sözleşmelerde tazminatlar ceza şartı olarak belirlenir ise tazminatların cezai nitelikte tazminat olarak sayılmayacağı belirtilmiştir. Bu sebeple ceza şartı olarak öngörölmüş 1.800,00 TL tazminat tutarı diğer olağandışı gider ve zarar olarak ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılmıştır.

Ayrıca cezai mahiyet içermeyen sözleşme içerisinde hükmedilen bu ihlal cezası için, katma değer vergisi konusuna girmemiş olması sebebi ile KDV hesaplanmamıştır.

Varsayıldığı üzere; şirketin üzerinde çalıştığı dijital yoklama sistemi ve akıllı kürsü süreçlerini geliştirerek çalışmanın performansını yükseltmek ve bu alandaki teknolojileri araştırmak amacı ile hazırlamaya başladığı projesi için “Türkiye Bilimsel Ve Teknolojik Araştırma Kurumu’na (TUBİTAK) yazılı olarak yaptığı başvuru Ar-Ge ve yenilik projesi olarak kabul edilmiş ve işletme içerisinde Ar-Ge departmanı kurulmuştur. Şirket personeli kısmi zamanlı olarak bu departmanda da görev almaktadır.

Ar-Ge kapsamında 1 Şubat 2019 tarihinden itibaren aşağıda yer alan harcamalar yapılmıştır. Yapılacak muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir.

- Personel Gideri: 22.860,00 TL
- Genel Giderler: 20.540,00 TL
- Çeşitli giderler: 35.600,00 TL

4	/		
	263 -ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ		79.000
	Personel Giderleri	22.860 TL	
	Genel Giderler	20.540 TL	
	Çeşitli Giderler	35.600 TL	
	102-BANKALAR		
	A Bankası		79.000
	Açıklama: Ar-Ge Harcamalarının muhasebe kaydı		

İşletme, araştırma ve geliştirme giderlerini proje bitene kadar yıllar bazında 2023 yılı son tarih olmak üzere 263-Ar-Ge hesabında muhasebeleştirilebilir. Bu tarihten sonra yapılan harcamaları indirim konusu yapamayacaktır. Bu hesapta, işletmelerde gerçekleştirilmiş olan yeni teknolojinin yanı sıra bilgi arayışı ile ilgili yapılan araştırma ile geliştirme giderleri ve mevcut sistemlerin ilerletebilmesi adına yapılan harcama tutarları aktifleştirilmektedir.

Mükellefler vergilendirme dönemi içerisinde maddi olmayan değerler için yapılan harcama tutarlarının hepsini aktif hesaba kaydedilmelidir. Eğer bu harcama tutarları sonrasında iktisadi bir kıymet oluşmuyor ise son dönem gider olarak kaydedilebilecektir. Son dönem proje bitiminde İktisadi kıymet oluşması durumunda ise, 263 Ar-Ge hesabının bakiyesi 260-Haklar hesabına alınarak projenin bittiği yıldan itibaren amortisman ayrılabilir. Yapılan projenin bir sonraki yıllarda tamamlanamaması durumunda, daha önceki yıllarda aktifleştirilen tutarların doğrudan gider yazılmasına imkan verilmiş olacaktır. Ayrıca her yıl bu harcama tutarlarının %100'ü K.V.K' nın 10.maddesi gereğince K.V. beyan hazırlığı için kurum kazancı tespit aşamasında bir indirim daha yapılarak ikinci kez indirim hakkı sağlamış olmaktadır.

Düşünüldüğü üzere; İşletme yılsonunda projeyi tamamlamış ve bunun sonucunda patent hakkı elde ederek gayri maddi hak elde etmiştir.12.500,00 TL Tutarında Patent gideri ödenmiştir. Yapılacak muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir.

5	_____/_____ 263-ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERİ 102-BANKALAR A-Bankası Açıklama: 1 no lu projenin Patent Ödemesi	12.500	12.500
---	---	--------	--------

Proje sonunda elde edilen fikri mülkiyet hakkının elde edilmesinde yapılan giderler araştırma ve geliştirme giderleri kapsamında değerlendirilebilir. Ancak bu hakların korunması ile ilgili giderler araştırma ve geliştirme giderleri arasında sayılmayan faaliyetlerdir.

6	_____/_____ 260- HAKLAR 263-ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ Açıklama: Ar-Ge Harcamalarının Haklar hesabına devri	91.500	91.500
---	---	--------	--------

Dönem içerisinde aktifleştirilen tutarlar Proje bitiminde gayri maddi hak olduğundan haklar hesabına devredilmiştir.

7	_____/_____ 750-ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ 268-BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR Açıklama: Haklar hesabının Amortisman Kaydı (91.500/5=18.300 TL)	18.300	18.300
---	--	--------	--------

Haklar hesabında devredilen bu tutarlar amortisman hesaplamasına tabi tutulup gider kaydı oluşturularak 5 yıl içerisinde yok edilecektir.

8	_____/_____ 751-ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERİ YANSITMA HESABI 750-ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ Açıklama: Araştırma ve geliştirme giderlerinin yansıtılması	18.300	18.300
---	--	--------	--------

Ar-Ge giderlerinin itfa edilen kısmı yansıtma hesabına devredilir.

9	<p style="text-align: center;">_____/_____ 630-ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERİ 751-ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ YANSITMA HESABI Açıklama: Ar-Ge Yansıtma hesabının gelir tablosu hesabına devri</p>	18.300	18.300
---	--	--------	--------

Yansıtma hesabına alınan araştırma ve geliştirme giderleri gelir tablosu hesaplarına devredilerek indirim konusu yapılmıştır.

Varsayıldığı üzere; K.V.K kapsamında belirlenen şartlara uygun olarak Amatör Spor kulübüne 2019 yılı içerisinde 15.000,00 TL nakden sponsorluk harcaması yapılmıştır. Bu tutarın 10.000,00 TL'si amatör spor kulübünün tanıtım harcamasına harcanmış, 5.000,00 TL ise halı saha kiralama bedeli olarak ödenmiştir.

10	<p style="text-align: center;">_____/_____ 760-PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞ. GİDERİ Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler 102-BANKALAR A Bankası Açıklama: Sponsorluk ödemesi</p>	15.000	15.000
----	---	--------	--------

Hesap dönemi içinde gider olarak kayıtlara alınan sponsorluk ödemesi işletmenin ticari bilanço karının hesaplamasında gider olarak indirim konusu yapılmaktadır. Ancak K.V. beyannamesinin mali kar hesaplaması yapılırken kanunen kabul edilmeyen gider mahiyetinde olduğundan ticari kara eklenmiştir. Beyanname üzerinde de ayrı bir şekilde gösterilerek K.V. matrahından indirim konusu yapılacaktır. Sponsor olunan amatör spor kulübü olduğundan ödenen rakamın tamamı beyanname üzerinde indirim yapılacaktır.

Mükellef, Yazılım ve Bilişim sektöründe faaliyet göstermiş olduğundan, üretmiş olduğu dijital içeriklerin dijital ortamda satışını yapması ve dijital ortam içerisinde reklam hizmetleri sunduğundan 1 Mart 2020 tarihinden sonra yürürlüğe girmiş olan 7194 sayılı kanun içeriğinde yer alan dijital hizmet vergisinin mükellefidir.

Ancak 2019 takvim yılı içerisinde toplamda 950.000,00 TL hasılat elde edilmiş olduğu varsayılmış, kanunun "Türkiye'de elde etmiş olduğu hasılatı 20 milyon Türk lirasından veya dünya genelinde elde edilen hasılatı 750 milyon avrodan veya

muadili yabancı para karşılığı Türk lirasından az olması durumunda dijital hizmet vergisinden muaf olacaktır.” hükmü gereği 2019 yılında belirtilen iki ayrı şart aşılmamıştır. Bu nedenle kanunun yürürlüğe girdiği 1 Mart 2020 tarihinden itibaren dijital hizmet vergisinden muaf olacaktır.

İşletmenin bu iki şartı 2020 yılında aşması durumunda muafiyet durumu ortadan kalkacak ve hadlerin aşılmış olduğu vergilendirme dönemini sonrasındaki dördüncü vergilendirme dönemi başından itibaren işletmenin dijital hizmet vergisi mükellefiyeti başlayacaktır. Mükellef verginin konusuna göre hizmetler için %7,5 oranında hesaplama yapılarak dijital hizmet vergi beyannamesi verecektir. Tahakkuk edilerek ödenen bu vergi safi kazanç tespit edilirken gider kalemi olarak dikkate alınabilecektir.

İşletmenin tüm muhasebe kayıtlarına girilmemiştir. Nisan ayında verilecek Kurumlar beyannamesi verileri ve beyanname hesaplamasına esas alınacak gelir tablosu aşağıdaki gibidir.

Çizelge 2. H.E.R Yazılım ve Bilişim Hizmetleri LTD. ŞTİ. 01.01.2019-31.12.2019
Tarihleri Arası Gelir Tablosu

A-	BRÜT SATIŞLAR	962.750,00
	1-Yurtiçi Satışlar	950.000,00
	2-Yurtdışı Satışlar	0,00
	3-Diğer Gelirler	12.750,00
B-	SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)	0,00
	1-Satıştan İadeler (-)	0,00
	2-Satış İskontoları (-)	0,00
	3-Diğer İndirimler (-)	0,00
C-	NET SATIŞLAR	962.750,00
D-	SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	165.035,20
	1-Satılan Mamuller Maliyeti (-)	0,00
	2-Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	0,00
	3-Satılan Hizmet Maliyeti (-)	165.035,20
	4-Diğer Satışların Maliyeti (-)	0,00
	BRUT SATIŞ KARI VEYA ZARARI	797.714,80
E-	FAALİYET GİDERLERİ (-)	272.265,60
	1-Araştırma Ve Geliştirme Giderleri (-)	18.300,00
	2-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	83.586,60
	3-Genel Yönetim Giderleri (-)	170.379,00
	FAALİYET KARI VEYA ZARARI	525.449,20
F-	DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR	105.012,90
	1-İştiraklerden Temettü Gelirleri	0,00
	2-Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri	0,00
	3-Faiz Gelirleri	66.727,00
	4-Menkul kıymet Satış karı	0,00
	5-Kambiyo Karları	25.540,00
	6-Faaliyetle İlgili Diğer Olağan Gelir ve Karlar	12.745,90
G-	DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)	15.194,00
	1-Reeskont Faiz Gideri	0,00
H-	FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	75.500,50
	1-Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	75.500,50
	2-Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	0,00
	OLAĞAN KAR VEYA ZARARLAR	539.767,60
I-	OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR	48.654,17
	1-Önceki Dönem Gelir Ve Karları	0,00
	2-Diğer Olağandışı Gelir Ve Karlar	48.654,17
J-	OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)	19.295,12
	1-Çalışmayan Kısım Gider ve Zaraları (-)	0,00
	2-Önceki dönem Gider ve Zaraları	0,00
	3Diğer Olağandışı Gider ve Zaralar (-)	19.295,12
K-	DÖNEM KARI VEYA ZARARI	569.126,65
	DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞ.	108.377,86
L-	DÖNEM NET KAR VEYA ZARARI	460.748,79

Çizelge 2’de gösterilmiş gelir tablosuna göre; işletmenin faaliyet karı 525.449,20 TL olarak hesaplanmış işletmenin finansman giderleri etkisi ve faaliyet dışı süreçlerde meydana gelen diğer gelir ve giderlerin dahil edilmesi ile dönem sonu karını 569.126,65 olarak tamamlamıştır. Dönem sonunda ortaya çıkan mali kar üzerinden ulaşılan K.V. matrahı ile 108.377,86 TL kurumlar vergisi hesaplanarak vergi karşılığı ayrılmıştır.

Hesaplanan ticari kar ile kurumlar vergisi matrahına ulaşabilmek için hazırlanan kurumlar vergisi hesaplama tablosu aşağıdaki gibidir.

Çizelge 3. Kurumlar Vergisi Hesaplama Tablosu

- Ticari Bilanço kârı/zararı	569.126,65
2. İlaveler (+)	15.000,00
- Kanunen kabul edilmeyen giderler	15.000,00
3. Kar ve İlaveler Toplamı (1 + 2)	584.126,65
4. Kazancın bulunması halinde indirilecek istisna ve <u>indirimler</u>	106.500,00
- ARGE indirimi (K.V.K. Mad.10/1-a)	91.500,00
-Sponsorluk Harcamaları (K.V.K. Mad.10/1-b)	15.000,00
5. Dönem Safi Kurum Kazancı (3-4)	492.626,65
6. Kurumlar Vergisi Matrahı	492.626,65
7. Hesaplanan Kurumlar Vergisi (%22)	108.377,86

Çizelge 3’de belirtilen K.V. hesaplama tablosuna göre; hazırlanan beyanname ile ayrı bir şekilde gösterilerek indirilen Araştırma ile geliştirme faaliyetleri ve sponsor olarak yapılan ödemeler sonucunda ödenecek K.V. 108.377,86 TL’ye düşmüştür. Burada mükellef lehine oluşan indirimler sonucunda; kanunun imkân tanıdığı alanlarda harcamalarını usule uygun olarak yapmaları durumunda kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde kurum kazancından indirim sağlamaları teşvik edici olmaktadır.

B. Uygulama Örneği -2-

İstanbul Kadıköy adresinde 2010 yılından itibaren Reklam ve Halkla İlişkiler hizmetleri alanında faaliyet gösteren Dama Reklam Ve Halkla İlişkiler Hizmetleri A.Ş firmasının aşağıdaki işlemleri gerçekleştirdiği varsayılmıştır.

2019 mali yılının içerisinde yapmış olduğu Olağan Genel kurulunda Toplam 18.280,00 TL muhtelif gider yapıldığı varsayılmıştır. Bu giderlerin 12.500,00 TL'si toplantı salonu gideri 1.500,00 TL ilan ve posta gideri 3.100,00 TL'si Temsil ve Ağırlandırma gideridir. Ayrıca Ortakların Genel Kurula katılabilmeleri için 1.180,00 TL harcama yapılmıştır. Muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

1	_____/_____ 770-GENEL YÖNETİM GİDERLERİ Toplantı Giderleri 689-DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR Kanunen Kabul edilmeyen Giderler 102-BANKALAR A Bankası Açıklama: Genel Kurul Giderlerinin Muhasebe Kaydı	17.100 1.180	18.280
---	--	---------------------	--------

K.V.K'nın 8.maddesinin (c) bendine göre; düzenlenen genel idare toplantısı için yapılan salonun kira gideri, ilan ve posta gideri ile temsil ve ağırlandırma giderleri hasıllattan indirilebileceği için genel yönetim giderlerinde muhasebeleştirilmiştir. Ancak Genel kurula katılım sağlayan üyelerin toplantıya katılmak için yaptıkları masraflar kurumlar tarafından ödense bile gider niteliğinde kayıtlara alınamamaktadır. Bu çeşit giderler genel kurulu organize eden şirkete ait olmayıp; ortakların sermayelerinin yönetimi ile ilgili giderler olduğundan, olağan dışı gider ve zararlar hesabına ait alt hesapta kanunen kabul edilmeyen gider mahiyetinde kayıt altına alınmıştır.

Varsayıldığı üzere Mükellef; 2019 Haziran ayında Türkiye Kızılay Derneği'ne 150.000,00 TL, Kızılay Derneğine ait iktisadi işletmesine 25.000,00 TL, İrmaklı Belediye'sinin banka hesabına 55.000,00 TL nakdi bağış yapmış; Türkiye Yeşilay Cemiyetine ise aynı hesap dönemi içerisinde satın aldığı aktifinde bulunan 15 adet

bilgisayarı bağışlamıştır. Bilgisayarların toplam bedeli KDV hariç 67.500,00 TL'dir. KDV %18'dir. Yapılacak muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir.

2	_____/_____ 689-DİĞER OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR Kanunen Kabul edilmeyen Giderler 102-BANKALAR A Bankası Açıklama: Nakdi Bağışların Muhasebeleştirilmesi	230.000	230.000
---	--	---------	---------

Yapılan nakdi yardımlar ilk aşamada gider olarak dikkate alınarak ilgili ana hesaba ait alt hesapta kanunen kabul edilmeyen gider olarak kayıtlara alınır. Gider niteliğinde kayıtlara işlenen bu tutar şirket gelirinin belirlenmesinde kanunen kabul edilmeyecek bir gider olarak kabul edilecek, ayrıca şirketin kazancı yeterli ise; beyannamede ayrı bir şekilde beyan edilerek kurumlar vergisinin matrahından indirim konusu yapılacaktır.

3	_____/_____ 689-DİĞER OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR Kanunen Kabul edilmeyen Giderler 255-DEMİRBAŞLAR 391-HESAPLANAN KDV Açıklama: Kayıtlı bilgisayarların aynı bağış kaydı	79.650	67.500 12.150
---	---	--------	------------------

Varsayıldığı üzere; Yapılan aynı yardım işletmenin aktifinden çekilerek bağışlandığı için firma fatura düzenlemiş ve faturanın arka sayfasına bağış yapılan kıymetlerin Türkiye Yeşilay Cemiyetinden aynı yardım olarak alındığına dair şerh konularak yetkili kişi tarafından imzalanmıştır. Bağışı yapılan bilgisayarların kayıtlı değeri bilindiğinden bu tutara KDV eklenip aynı bağış tutarı olarak kanunen kabul edilmeyen giderler hesabında gösterilmiştir. Demirbaş satın alındığında indirim konusu yapılan katma değer vergisi ise düzeltilerek hesaplanan KDV hesabında muhasebeleştirilmiştir. Firmanın kârının uygun olması durumunda yapılan aynı bağışlar da kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde gösterilerek indirim unsuru yapılabilecektir.

Şirketin %55 pay ile ortağı olduğu Prestij İnşaat Anonim Şirketi 250.000,00 TL kar dağıtımını yapmıştır. Yapılacak muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi gerçekleşmiştir.

4	_____/_____ 133-BAĞLI ORTAKLIKLARDAN ALACAKLAR 641-BAĞLI ORTAKLIKLARDAN TEMETTÜ GELİRLERİ Açıklama: İştirak Kazancının Muhasebeleştirilmesi	250.000	250.000
---	---	---------	---------

5	_____/_____ 102-BANKALAR 133-BAĞLI ORTAKLIKLARDAN ALACAKLAR Prestij A.Ş Açıklama: İştirak kazancının tahsili	250.000	250.000
---	---	---------	---------

Şirketin iştirak ettiği Prestij A.Ş tam mükellefiyete tabi olduğundan elde edilen bu kazanç kurumlar vergisi beyannamesinden iştirak kazancı istisnası olarak indirim konusu yapılabilecektir. İştirak kazancı istisnasından yararlanabilmek için kazancın tam mükellefiyete tabi olan başka bir kurumdan elde edilmesi gerekmektedir. Dar mükellefin sermayesine iştirak edilmesi halinde sağlanan kar payları istisnadan yararlanılamaz. İştirak edilen kuruma %50'nin üzerinde bir ortaklık söz konusu olması, elde edilen alacağın kısa vadeli yani bir yıldan az sürede tahsil edilecek olması ve işletmenin ticari alacakları dışında olması nedeniyle 13 Diğer Alacaklar grubunda Bağlı ortaklıklardan alacaklar hesabında muhasebeleştirilmiştir.

Şirket 750.000,00 TL olarak onaylanan kuruluş sermayesini 1.000.000,00 TL tutarına çıkarmak için karar almış ve arttırmış olduğu 250.000,00 TL nominal bedeli olan hisse senetlerini 400.000,00 TL'ye satmıştır. Yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

İlk önce yapılacak kayıt sermaye artışı yapılarak çıkartılan hisse senetlerinin muhasebe kaydıdır.

6	_____/_____ 501-ÖDENMEMİŞ SERMAYE 500-SERMAYE Açıklama: Hisse senetlerinin Çıkartılması	250.000	250.000
---	--	---------	---------

Şirket 250.000,00 TL arttırmış olduğu sermayesi kadar hisse senedi ihraç etmiş ve bu sermayesi için taahhüt kaydı yapılmıştır.

7	_____/_____ 102-BANKALAR 501-ÖDENMEMİŞ SERMAYE 520-HİSSE SENEDİ İHRAÇ PRİMLERİ Açıklama: Hisse senetlerinin satılması	400.000	250.000 150.000
---	---	---------	--------------------

İhraç bedeli – Nominal bedel = Emisyon primi hesabı yaptığımızda 250.000,00 TL nominal bedel ile çıkartılan hisse senetleri 400.000,00 TL'ye satılmıştır. 400.000-250.000=150.000 TL kazanç elde edilmiştir. Elde edilen bu prim bilanço hesaplarında muhasebeleştirilmiştir. Bu nedenle gelir hesapları ile ilişkilendirilmemektedir. Bu hesapta takip edilen tutarlar sermayeye ilave edilmesi durumunda ise hesaba borç kaydedilerek kapatılabilir.

Gelir tablosu hesaplarına devredilemeyen bu tutar kurumlar vergisi beyannamesinde ilaveler içerisinde gösterilerek kazanca dahil edilip; yıl sonunda kurumlar vergisi beyannamesinin zarar ile sonuçlanmış olsa da indirilmesi mümkün olan istisna ile indirimlere ait bölümünde Emisyon prim kazancına ait hesaplanan istisna olarak indirim konusu yapılacaktır. Burada karıştırılmaması gereken husus; hisse senetlerinin nominal bedelin üstünde bir bedelle satılması durumunda elde edilen kazancın menkul kıymet satış karları ile karıştırılmamasıdır. Çünkü burada şirket kendi hisse senetlerinin nominal bedeli üstünde ihraç etmektedir. Eğer şirket başka bir şirkete ait hisse senetlerini değerinin üstünde bir bedel ile satışını yaparsa o zaman menkul kıymet satış karları hesabında muhasebeleştirilebilecektir.

Varsayıldığı üzere, işletme haziran ayında vadesi 4 ay olan finansman bonosunu 100.000,00 TL olarak banka aracılığı ile ihraç etmiştir. Banka'ya komisyon olarak 4.500,00 TL borsaya ise; kayıt için 6.000,00 TL ödenmiştir. Yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

8	_____/_____ 770-GENEL YÖNETİM GİDERLERİ Menkul kıymet ihracı için yapılan giderler 102-BANKALAR A Bankası Açıklama: Finansman bonosu ihracı için masraf ödemesi	10.500	10.500
---	--	--------	--------

Banka aracılığı ile finansman bonosu ihraç ederken katlanılan 4.500 TL+ Borsaya kayıt için ödenen 6.000,00 TL=10.500,00 TL gider olarak indirim konusu yapılmıştır. Menkul kıymet ihracı için katlanılan tüm giderler hasıllattan indirilebilir.

İşletme, ticari alacaklar hesabında takip ettiği %18 KDV dahil 147.500,00 TL tutarındaki senetli alacağından vazgeçtiğine dair 10.09.2019 'da borçlu taraf ile konkordato anlaşması yapmıştır. KDV tutarı 22.500,00 TL'dir. Bu sebeple değersiz hale gelen alacağın ve KDV muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

9	_____/_____ 689-DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR - Değersiz Alacaklar (147.500/1,18) 192-DİĞER KDV -Değersiz hale gelen alacağa ait indirilecek KDV 120-ALICILAR Açıklama: Ticari alacağın değersiz hale gelmesi ve değersiz alacak KDV'sinin indirim kaydı	125.000,00 22.500,00	147.500,00
---	---	-------------------------	------------

Bir Alacağın değersiz hale gelmesi için alacak tutarının ticari kazanç ya da zirai kazanç olarak kazanılması veya bu kazanç türlerinin devam ettirilebilmesine bağlı olmalıdır. Alacak meblağının tahsilinin mümkün olmadığının kesinleşmesi için konkordato anlaşması gibi borçlunun borcunu ödeme imkanının olmayacağını ispat eden bir belgenin olması gerekir. Değersiz hale gelen alacağın gider olarak yazılabilmesi için değersiz hale geldiği yıl zarar ya da gider olarak kayıtlara alınması gerekir. Değersiz alacaklar muhasebe kayıtlarında görülen kayıtlı değerleri ile zarar kaydedilerek yok edilmektedir.

KDV açısından ise; 7104 sayılı kanununun 8 numaralı maddesi ile ve 3065 sayılı kanununun 29 uncu maddesine gelen değişiklik ile 01.01.2019 yılı itibariyle değersiz hale gelen alacaklara ait KDV'nin alacak tutarının zarar olarak kayıtlara işlendiği vergilendirme dönemde indirilebileceği belirlenmiştir. Eğer KDV tutarı daha önce gider olarak kaydedildiyse KDV beyannamesinde indirim konusu yapılabilmesi için kurumlar vergisinin matrahı tespit edilirken gelir olarak gösterilmesi gerekmektedir. Burada alacak tutarı 2019 yılında zarar olarak gösterildiğinden aynı kayıt 'da katma değer vergisinin de indirim kaydı oluşturulmuştur.

Varsayıldığı üzere İşletme, 25.10.2019 tarihinde %18 KDV dahil 354.000,00 TL reklam satışından gelir elde etmiş bu hizmetin karşılığında KDV tutarı olan 54.000,00 TL banka hesaplarına yatırılmıştır. Geri kalan 300.000,00 TL için ise vadesi 25.04.2019 tarihli olan senet alınmıştır. Yapılacak muhasebe kayıtları aşağıdaki şekilde gerçekleşmiştir.

10	_____/_____ 102-BANKALAR 121-ALACAK SENETLERİ 600-YURT İÇİ SATIŞLAR 391-HESAPLANAN KDV Açıklama: Vadeli Reklam Satış Faturasının Muhasebeleştirilmesi	54.000 300.000	300.000 54.000
----	---	-------------------	-------------------

Reklam gelirinin KDV tutarı peşin tahsil edilmiştir. Geriye kalan alacak için vadeli senet alınmış ve bu senedin vadesi bir yıldan kısa süre olduğundan dolayı dönen varlıklar içerisinde yer alan Ticari Alacaklar grubundaki 121 Alacak Senetleri hesabında muhasebeleştirilmiştir.

11	_____ 31/12/2019 657-REESKONT FAİZ GİDERLERİ 122-ALACAK SENETLERİ REESKONTU Açıklama: Alacak senetleri reeskont hesaplama kaydı	12.832,79	12.832,79
----	--	-----------	-----------

Dönemsellik kavramı uyarınca hesap döneminin sonunda vadesi gelmemiş senetli alacaklar için ihtiyari olarak mukayyet değerleri üzerinden reeskont işlemi yapılarak ortaya çıkan vade farkı izleyen döneme aktarılmıştır. Bu işlem neticesinde senetlerde yer alan tutarlar içerdikleri vade farkından ayrıştırılarak değerleme

günündeki tasarruf değeri bulunmuştur. Bulunan tasarruf değeri ile ortaya çıkan reeskont tutarı cari dönemin gelir tutarından çıkarılarak bir sonraki dönemin geliri olarak dikkate alınacaktır. Böylelikle hem alacaklar bilançoda gerçek değeri ile gösterilmiş olmakta hem de hesaplanacak reeskont faiz geliri yada reeskont faiz gideri dönem karının tespit edilmesinde ait olduğu dönemde dikkate alınacaktır. Reeskont tutarı hesaplanırken “T.C Merkez Bankasının kısa vadeli avans” işlemlerinde 21.12.2019’dan itibaren geçerli olması için belirlenmiş olan %13,75 oranı kullanılmış ve reeskont tutarı $F= 300.000-[300.000 \times 360 / (360 + 0,1375 \times 117)] = 12.832,79$ TL olarak bulunmuştur (URL 12). Vade hesaplanırken reeskonta kabul edildikten bir önceki günün tarihi baz alınarak hesaplama yapılması gerekmektedir. Bu süre değerlendirme gününden bir gün öncesinden vade tarihi olan 25.04.2019 tarihine kadar olan 117 gün olarak hesaplanmıştır. Eğer tahsil edilen senet KDV tutarını da içerirse reeskont hesaplaması yapılırken senet toplamından KDV tutarının çıkartılması gerekir.

Bir sonraki dönemin başında alacak senetleri reeskont hesabı ters kayıt ile kapatılarak reeskont faiz gelirleri hesabına aşağıdaki şekilde gelir kaydı oluşturulmuştur.

01.01.2020			
12	122-ALACAK SENETLERİ REESKONTU	12.832,79	
	647-REESKONT FAİZ GELİRLERİ		12.832,79
	Açıklama: Dönem açılışında reeskont işleminin iptal edilmesi		

Şirketin 2019 yılı hesap döneminde Öz Kaynak Toplamı 5.000.000,00 TL olup Kullanmış olduğu yabancı kaynak toplamı 8.000.000,00 TL’ye ulaşmıştır. Yabancı kaynakların kullanımı sonrasında katlanılan finansman gideri ise 900.000,00 TL’dir. Bakanlar kurulunun belirlemiş olduğu %10 olarak kabul edilmiştir. Yapılacak hesaplama ile muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

13	<p style="text-align: center;">_____ / _____</p> <p>689-DİĞER OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR</p> <p>-Kanunen Kabul edilmeyen Giderler</p> <p style="text-align: center;">780-FİNANSMAN GİDERLERİ</p> <p style="text-align: center;">-Banka Kredi Faiz ve Masrafları</p> <p>Açıklama: Finansman Gider Kısıtlaması sebebiyle yapılan KKEG</p>	33.750,00	33.750,00
----	--	-----------	-----------

Daha önce 780 hesap numaralı Finansman giderlerinde muhasebeleştirilen maliyetler ters kayıt yapılmış ve hesaplanan 33.750,00 TL ait olduğu 780 Finansman giderler hesabında çıkartılarak, işletmenin olağan faaliyetinin dışındaki gider ve zararlar hesabında muhasebeleştirilmiştir.

Öz kaynak aşılan tutar: $7.000.000 - 5.000.000 = 3.000.000,00$ TL Öz kaynak tutarının üzerinde kalan kısmın finansman maliyeti: $3.000.000 * 900.000 / 8.000.000 = 337.500,00$ olmaktadır. Bu giderin kanunen kabul edilmeyen kısmı ise; $337.500,00 * 10/100 = 33.750,00$ TL olarak kayıtlara alınacaktır. Ticari kara eklenecek bu ilave tutar mali kar hesaplamasına esas teşkil etmiş olacaktır.

Firma varsayıldığı üzere, yapmış olduğu reklam satışı karşılığında hak kazanmış olduğu KDV dahil 75.000,00 TL'lik cari alacağı vadesinde ödenmemiştir. Bunun için ihtar çekilmiş ancak yine de ödenmemesi sonrasında Mayıs/2019 tarihinde söz konusu alacak için dava açılmıştır. Şüpheli hale gelmiş olan bu alacağın tamamı için dönem sonunda karşılık ayrılmasına karar verilmiştir. Yapılacak muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

14	<p style="text-align: center;">_____ 01.05.2019 _____</p> <p>128-ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR</p> <p style="text-align: center;">120-ALICILAR</p> <p>Açıklama: Cari Alacağın Şüpheli Hale Gelmesi</p>	75.000,00	75.000,00
----	---	-----------	-----------

Yapılacak ilk kayıt şüpheli hale gelen alacağın cari alacaklardan çıkartılarak Şüpheli ticari alacaklar hesabında izlenmesidir. Burada dikkat edilecek husus alacağın şüpheli hale gelmesi için aranan şartların yerine getirilmesidir. Alacak için hangi zaman diliminde protesto ve dava aşamasına gelinmiş ise o dönem alacak şüpheli hale getirilmelidir.

15	<p style="text-align: center;">_____ 31.12.2019 _____</p> <p style="text-align: center;">654-KARŞILIK GİDERLERİ 129-ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAK KARŞILIĞI Açıklama: Şüpheli Hale gelen alacak için karşılık ayrılması</p>	75.000,00	75.000,00
----	---	-----------	-----------

Bilanço usulüne tabi işletme; satış hasılatını, tahsilatının gerçekleşip gerçekleşmediğine bakılmaksızın tahakkuk etmek zorundadır. Tahakkuku gerçekleştirilerek gelir kaydedilen ancak tahsili firmanın hazır değerlerine intikal ettirilemeyen hasılat için karşılık ayırarak gider kaydedilmesi ile vergisel anlamda eşitlik sağlanmış olmaktadır. Gelir kaydedilen ancak tahsil edilmeyen hasılat tutarı için ispat edici belgeler ile şüpheli hale geldiği dönemde ayrılan karşılık giderinin vergi matrahından indirilmesine imkân tanınmıştır. Ancak bu durum nihai olmamakla beraber bilançoda takip edilecek ve söz konusu alacağın sonraki dönemlerde tamamen ya da kısmen tahsil edilmesi söz konusu olduğunda kar zarar hesaplarına aktarılan giderin 644-Konusu Kalmamış Karşılıklar hesabında tekrar gelir kaydedilmesi ile hesaplar düzeltilmiş olacaktır. Hiç tahsil edilmemesi durumunda ise şüpheli alacak hesapları ters kayıt yapılarak kapatılacaktır.

Şüpheli hale gelen alacağın KDV tutarını da içermesi alacak için karşılık ayrılmasına engel değildir. KDV 'nin beyannamede bildirilmesi ve bu tutarın ilgili dönemin kayıtlarının içerisinde yer alması yeterli kılınmıştır. Alacak hangi dönem şüpheli hale gelmişse o dönem karşılık ayrılması gerekmektedir. Karşılık ayırmak her ne kadar ihtiyari olsa da karşılığın ayrılacağı dönem mükellefin isteğine bağlı değildir.

Şirketin tüm muhasebe hesaplarına girilmemiştir. Dönem kapanış işlemleri ise aşağıdaki gibi gerçekleşmiştir.

16	<p style="text-align: center;">_____ 31.12.2019 _____</p> <p style="text-align: center;">622-SATILAN HİZMET MALİYETİ 741-HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI Açıklama: Hizmet üretim maliyeti yansıtma kaydı</p>	480.000,00	480.000,00
----	---	------------	------------

Firmanın ana faaliyet konusu hizmet üzerine kurulu olduğundan hizmeti gerçekleştirirken yapmış olduğu harcamalar hizmet üretim giderlerine ait yansıtma hesabı aracılığı ile gelir tablosu hesaplarına yansıtma yapılmıştır.

17	_____ 31.12.2019 _____		
	631-PAZ. SATIŞ VE DAĞ. GİDERLERİ	12.700,00	
	632-GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	127.600,00	
	660-KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ	900.000,00	
	761-PAZ. SAT. VE DAĞ. GİD. YANSITMA HESABI		12.700,00
	771-GENEL YÖNETİM GİDERİ YANSITMA HESABI		127.600,00
	781-FİNANSMAN GİDERİ YANSITMA HESABI		900.000,00
	Açıklama: Gider hesaplarının gelir tablosu <u>hesaplarına yansıtılması</u>		

Bu hizmetler gerçekleştirilirken işletme içerisinde yapılan genel yönetim, pazarlama faaliyetleri ve işletmenin kullanmış olduğu yabancı kaynaklar sebebiyle katlanmış olduğu finansman maliyet tutarları yansıtma hesapları aracılığı ile gelir tablosu hesap kalemlerine aktarımı yapılmıştır.

18	_____ 31.12.2019 _____		
	600-YURT İÇİ SATIŞLAR	2.130.720,00	
	602-DİĞER GELİRLER	122.000,00	
	641-BAĞLI ORTAKLIKLARDAN TEMETTÜ GELİRLERİ	250.000,00	
	642-FAİZ GELİRLERİ	69.736,00	
	645-MENKUL KIYMET SATIŞ GELİRLERİ	6.145,00	
	646-KAMBİYO KARLARI	22.900,00	
	649-DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR	45.000,00	
	679-DİĞER OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR	12.900,00	
	690-DÖNEM KARI VEYA ZARARI HESABI		2.659.401,00
	Açıklama: Gelir hesaplarının dönem kar/zarar hesabına devri		

Gelir hesapları kar zarar hesabına devredilmiş ve 2.659.401,00 TL tutarında işletmenin gelir tablosunda beyan edilecek gelir kalemleri oluşturulmuştur.

19	31.12.2019		
	690-DÖNEM KARI VEYA ZARARI HESABI	2.106.712,79	
	622-SATILAN HİZMET MALİYETİ		480.000,00
	631-PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞ. GİDERLERİ		12.700,00
	632-GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		127.600,00
	660-KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ		866.250,00
	653-KOMİSYON GİDERLERİ		22.750,00
	654-KARŞILIK GİDERLERİ		75.000,00
	656-KAMBİYO ZARARLARI		32.500,00
	657-REESKONT FAİZ GİDERLERİ		12.832,79
	659-DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR		7.500,00
	689-DİĞER OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR		469.580,00
	Açıklama: Gider hesaplarının dönem kar/zarar hesabına devri		

Ana faaliyet ve faaliyet dışı tüm maliyet, gider ve zararlar 2.106.712,79 TL tutarında dönem kar hesabına devredilmiştir. Böylelikle kar zarar hesabı bakiyesi 552.688,21 TL tutarında alacak bakiyesi vermiştir.

20	31.12.2019		
	691-DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞ. YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞ.	79.944,44	
	370-DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞ. YASAL YÜK. KARŞ.		79.944,44
	Açıklama: Kurumlar vergisi karşılık ayırma kaydı		

Çizelge 5 vergi hesaplama tablosunda hesaplanan kurumlar vergisi matrahına istinaden %22 oranı nispetinde 79.944,44 TL tutarında vergi karşılığı ayrılmıştır.

21	31.12.2019		
	371-DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞ. YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞ.	65.728,00	
	193-PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR		65.728,00
	Açıklama: Ödenen verginin mahsup edilmesi		

Yıl içerisinde tahakkuk edilip ödenmiş olan geçici vergilere istinaden peşin ödenmiş vergi tutarı olan 65.728,00 TL vergi karşılığı hesabından mahsup edilmek üzere yevmiye kaydı oluşturulmuştur.

22	_____ 31.12.2019 _____ 690-DÖNEM KARI VEYA ZARARI HESABI 691-DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER 692-DÖNET NET KARI Açıklama: Dönem karının dönem net kar hesabına devri	552.688,21	79.944,44 472.743,77
----	---	------------	-------------------------

552.688,21 TL olan ticari kar, ayrılan vergi karşılığı sonrasında 472.743,77 TL tutarında gerçekleşerek dönem net kar hesabına aktarılmak üzere kayıtlara işlenmiştir.

23	_____ 31.12.2019 _____ 692-DÖNEM NET KARI 590-DÖNEM NET KARI Açıklama: Dönem net karının bilanço hesabına devri	472.743,77	472.743,77
----	--	------------	------------

Dönem net karı bilanço hesabına aktarılmış; böylelikle şirketin kapanış yevmiye kayıtları tamamlanmıştır.

Kapanış işlemleri sonrasında oluşturulan gelir tablosu aşağıdaki gibi gerçekleşmiştir.

Çizelge 4. Dama Reklam ve Halkla İlişkiler Hizmetleri A.Ş. 2019 Yılı Gelir Tablosu

A-	BRÜT SATIŞLAR	2.502.720,00
	1-Yurtiçi Satışlar	2.130.720,00
	2-Yurtdışı Satışlar	0,00
	3-Diğer Gelirler	122.000,00
B-	SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)	0,00
	1-Satıştan İadeler (-)	0,00
	2-Satış İskontoları (-)	0,00
	3-Diğer İndirimler (-)	0,00
C-	NET SATIŞLAR	2.252.720,00
D-	SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	480.000,00
	1-Satılan Mamulleri Maliyeti (-)	0,00
	2-Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	0,00
	3-Satılan Hizmet Maliyeti (-)	480.000,00
	4-Diğer Satışların Maliyeti (-)	0,00
	BRUT SATIŞ KARI VEYA ZARARI	1.772.720,00
E-	FAALİYET GİDERLERİ (-)	140.300,00
	1-Araştırma Ve Geliştirme Giderleri (-)	0,00
	2-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	12.700,00
	3-Genel Yönetim Giderleri (-)	127.600,00
	FAALİYET KARI VEYA ZARARI	1.632.420,00
F-	DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR	393.781,00
	1-İştiraklerden Temettü Gelirleri	0,00
	2-Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri	250.000,00
	3-Faiz Gelirleri	69.736,00
	4-Menkul kıymet Satış karı	6.145,00
	5-Kambiyo Karları	22.900,00
	6-Faaliyetle İlgili Diğer Olağan Gelir ve Karlar	45.000,00
G-	DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)	150.582,79
	1-Reeskont Faiz Gideri	12.832,79
	2-Komisyon Giderleri	22.750,00
	3-Karşılık giderleri	75.000,00
	4-Kambiyo Zararları	32.500,00
	5-Diğer Olağan Gider ve Zararlar	7.500,00
H	FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	866.250,00
	1-Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	866.250,00
	2-Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	0,00
	OLAĞAN KAR VEYA ZARARLAR	1.009.368,21
I-	OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR	12.900,00
	1-Önceki Dönem Gelir Ve Karları	0,00
	2-Diğer Olağandışı Gelir Ve Karlar	12.900,00
J-	OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)	469.580,00
	1-Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları (-)	0,00
	2-Önceki dönem Gider ve Zararları	0,00
	3-Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (-)	469.580,00
	DÖNEMKARI VEYA ZARARI	552.688,21
	DÖNEMKARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞ.	79.944,44
K-	DÖNEM NET KAR VEYA ZARARI	472.743,77

Çizelge 4’de, açık bir şekilde firmanın ana faaliyet başarısını yansıtan ve 1.632.420,00 olarak gerçekleşmiş olan faaliyet karı olmasına rağmen, dönem karına sirayet ederek düşüren yüksek finansman maliyetinin varlığı ile dönem karı anlamlı bir düşüş göstermiştir. Önemli bir kısmı kanunen kabul edilmeyen giderlerde oluşan olağan dışı gider ve zararlar, gelir tablosu içerisinde dönem karına ulaşırken faaliyet karlarından indirimi yapılmış ancak; mali kar hesaplamasında dönem karına eklenerek kar zarar hesaplamalarında aktif rol oynamıştır.

İşletmeler ana faaliyet veya diğer faaliyetlerden elde edilen gelirlerini gerçekleştirirken katlanmış oldukları giderler kanunen kabul edilen veya edilmeyen olarak dikkate alınma zorunlulukları nedeniyle ticari kar ile mali kar arasındaki farklılıkları belirlemede etken bir faktör olarak karşımıza çıkmaktadır.

Ödenecek K.V. hesaplama detayları aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Çizelge 5. Kurumlar Vergisi Hesaplama Tablosu

1. Ticari Bilanço kârı/zararı	552.688,21
2. İlaveler (+)	344.580,00
- Kanunen kabul edilmeyen giderler	344.580,00
3. Zarar dahi olsa İndirilecek İstisna ve İndirimler (-)	375.000,00
-İştirak Kazançları İstisnası (K.V.K. Mad.5/1-a)	250.000,00
-Emisyon Primi Kazancı (K.V.K.Mad.5/1-ç)	125.000,00
4. Kar ve İlaveler Toplamı (1 + 2 - 3)	522.268,21
5. Kazancın bulunması durumunda indirilecek istisna ve indirimler	165.134,41
- Bağış ve Yardımlar (K.V.K. Mad.10/1-c) {Ticari Bilanço Karı-İştirak kazançları istisnası + Geçmiş yıl zararları (552.688,21-375.000*5/100)}	15.134,41
-Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine Yapılan Nakdi Bağış ve Yardımlar (K.V.K.Mad.10/1-f)	150.000,00
6. Dönem Safi Kurum Kazancı (4-5)	357.133,80
7. Kurumlar Vergisi Matrahı	357.133,80
8. Hesaplanan Kurumlar Vergisi (%22)	78.569,43
9. Mahsup Edilecek Vergiler (Ödenen Geçici Vergi)	65.728,00
10. Ödenecek Kurumlar Vergisi (8-9)	12.841,43

Çizelge 5 içerisinde 552.688,21 TL olarak gerçekleşen ticari kar, zarar ile sonuçlanmış olsa da indirim konusu yapılacak istisnalar ile kazancın mevcut olduğu durumda indirilecek istisna ve indirimlerin dikkate alınması ile 357.133,80 TL olarak kurumlar vergisi matrahı hesaplanmıştır. İndirilecek ve kanunen kabul edilmeyen giderlerin varlığı haricinde beyannamede üzerinde indirim hakkı verilen diğer indirimler de kurumlar vergisi matrahının oluşmasında önemli bir paya sahiptir.

Firma yeni kurulmuş olduğundan geçmiş yıl zararları bulunmamaktadır. Hesaplama tablosunda yer alan bağış ve yardımların hesaplaması yapılırken dikkate alınması gereken en önemli husus sınırlı ve sınırsız bağışların hesaplamaya doğru işlenmesidir. Ayrıca tabloda önce kanunen kabul edilmeyen giderler ile ticari kara eklenmiş sonra da beyanname içerisinde ayrı bir şekilde belirtilerek indirim satırlarında hesaplamaya dahil edilmiştir.

Türkiye Kızılay derneğinin iktisadi işletmesine yapılan bağış kurumlar vergisi kanuna göre indirim hesabında yer almamıştır. Yeşilay Cemiyeti'ne yapılan aynı bağış ise nakdi olarak yapılırsa idi sınırsız olarak beyanname üzerinde indirim yapılacaktı. Ancak yapılan bağış aynı olduğundan işletmenin kazancının %5 ine kadar indirim yapılması gerekmektedir. Bu nedenle 552.688,21 TL olan ticari kardan, geçmiş yıl zararları bulunmadığından işlem yapılmamış, 250.000,00 TL iştirak kazançları çıkartılmış ve geri kalan tutar 302.688,21 TL'nin %5'i olan 15.134,41 TL indirilebilmesi mümkün olan sınırlı bağış tutarı olarak bulunmuştur. Bağış ve yardımlar hesaplanırken işletmenin ticari kazancına kanunen kabul edilmeyen giderler eklenmeden hesaplama yapılmıştır. İndirim yapılamayarak kalan $(25.000+55.000+67.500-15.134,41)=132.365,59$ TL bağış için ise, muhasebe kaydında daha önce kanunen kabul edilmeyen gider olarak yevmiye defterine işlendiğinden ayrı bir işlem yapılmayacaktır. Ayrıca indirilemeyen bağış tutarının bir sonraki yıllara devri yapılmayacaktır.

C. Uygulama Örneği - 3 -

Varsayıldığı üzere, İstanbul Beşiktaş'ta fındık alış satışı yapan Nurla Fındık Satış A.Ş.'nin yevmiye kayıtları, gider hesaplama tabloları, dönem sonu işlemleri, Gelir tablosu ve K.V. hesaplama tablosu aşağıda sunulmuştur.

Firma, 05.02.2020 yılında 600.000 USD karşılığı olan fındık ihracatından dolayı 4.440.000,00 TL hasılat elde etmiştir. Yapılan bu satıştan 1.250.000,00 TL tutarında gider yapmış bu tutarın 400.000,00 TL si belgesini temin edemediği giderlerden kaynaklanmıştır. Götürü gider hesaplama tablosu ve muhasebe kaydı aşağıdaki gibi gerçekleşmiştir.

Çizelge 6. Götürü Gider Hesaplama Tablosu

Belgesi temin edilen giderler (1.250.000,00 - 400.000)	850.000,00
Belgesi temin edilemeyen giderler	400.000,00
Gider Toplamı	1.250.000,00
Belgesiz giderlere karşılık olacak Kurum kazancından indirilebilecek götürü gider (4.440.000,00*0,05)	22.200,00
Kanunen kabul edilmeyen giderler (400.000,00 – 22.200,00)	377.800,00
Toplam İndirilebilecek Giderler (850.000,00+22.200,00)	872.200,00

Çizelge 6’da ifade edildiği gibi, 2020 yılında şirketin vergiye tabi ticari kazancında indirim konusu yapabileceği, belgesini temin edemediği gider toplamından kanunen gider olarak gösterilmesine izin verilen tutar 22.200,00 TL olmuştur. Geri kalan 377.800,00 TL kayıtlarda kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.

1	_____ 05.02.2020 _____ 760-PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞ. GİDERİ 689-DİĞER OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR -Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler 102-BANKALAR Açıklama: İhracat giderlerinin muhasebeleştirilmesi	872.200,00 377.800,00	1.250.000,00
---	--	--------------------------	--------------

Firma 2020 yılı haziran ayında yönetim faaliyetlerinde kullanmak üzere BMW X5 marka Aracı Vizyon Otomotiv A.Ş’ den kiralama yapmıştır. Aylık kirası KDV hariç 7.000,00 TL’dir. Araç için %18 KDV Hariç 1.300,00 TL benzin gideri harcanmıştır. Yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

2	01.06.2020 770-GENEL YÖNETİM GİDERLERİ 689-DİĞER OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR -Kanunen Kabul edilmeyen giderler 191-İNDİRİLECEK KDV 102-BANKALAR Açıklama: Araç Kirasının muhasebeleştirilmesi	5.500,00 1.770,00 990,00	8.260,00
---	--	--------------------------------	----------

Taşıt giderlerinin muhasebeleştirilmesi sırasında 2020 yılı için belirlenen aylık 5.500,00 TL binek olarak kullanılan araçların kiralanması sırasında sınır olarak kabul edildiğinden 7.000,00 TL olarak ödenen kira tutarının 5.500,00 TL si gider mahiyetinde dikkate alınmış; geri kalan 1.500,00 TL ise 270,00 TL KDV tutarı ile beraber toplam 1.770,00 TL kanunen kabul edilmeyecek bir indirim olarak muhasebeleştirilmiştir. Ayrıca KDV tutarı indirilecek KDV'den indirim konusu yapılmamıştır.

3	01.06.2020 770-GENEL YÖNETİM GİDERLERİ 689-DİĞER OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR -Kanunen Kabul edilmeyen giderler 191-İNDİRİLECEK KDV -Kanunen Kabul edilmeyen giderler 102-BANKALAR Açıklama: Binek araç benzin giderlerinin muhasebeleştirilmesi	910,00 460,20 163,80	1.534,00
---	---	----------------------------	----------

İşletmenin binek araçlara ait benzin giderleri muhasebeleştirilirken KDV hariç 1.300,00 TL olan benzin harcamasının %70'ine tekabül eden 910,00 TL gider olarak muhasebeleştirilmiş geri kalan 390,00 TL, 70,20 KDV si ile beraber toplam 460,20 TL olarak kanunen kabul edilmeyecek gider niteliğinde dikkate alınmıştır.

İşletme temmuz ayında Beşiktaş' da pazarlama faaliyetlerinde kullanmak üzere bir bina satın almıştır. Satıcı tarafından karşılanması gereken 7.500,00 TL olan tapu harçları dahil olmak üzere toplam 15.000,00 TL tapu harç ödemesi yapmıştır. Harç ödemeleri için yapılacak kayıt aşağıdaki şekilde olacaktır.

4	01.07.2020		
	760-PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERİ	7.500,00	
	-Ödenen Vergi Resim ve Harçlar		
	689-DİĞER OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR	7.500,00	
	-Kanunen Kabul edilmeyen giderler		
	100-KASA HESABI		15.000,00
	Açıklama: Ödenen Tapu harç giderlerinin muhasebeleştirilmesi		

G.V.K' nın 40/6. maddesinde işletme ile ilgili olmak kaydı ile binalara ait aynı vergi, resim ve harçlar safi kurum kazancının tespit edilmesinde gider olarak indirilme imkânı bulunmaktadır. Ancak ticari kazanç tespit edilirken bu giderlerin tevsiğe esas alınacak belgeler ile belgelendirme yapılması ve bu belgelerin mükellef adına düzenlenmiş olması şarttır.

Bu nedenle alıcı işletme, satın almış olduğu taşınmaz için kendi adına tahakkuk eden ve sadece alıcı kısmına tekabül eden tapu harçlarını kazancının tespit edilmesinde dikkate alabilir ancak; satıcı adına tahakkuk etmiş olan ve işletme tarafından ödenen harçlar ticari kazancının tespit edilmesinde gider olarak kabul edilmemektedir.

Mükellef, bağlı olduğu sendikaya aylık 6.500,00 TL aidat ödemektedir. Ödenen sendika aidatı için yevmiye kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır. (İşyerindeki personellere ödenen bir günlük çıplak ücret 4.200,00 TL'dir.)

5	01.07.2020		
	770-GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	4.200,00	
	-Aidat giderleri		
	689-DİĞER OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR	2.300,00	
	-Kanunen Kabul edilmeyen giderler		
	100-KASA		6.500,00
	Açıklama: Sendika aidat gideri ödeme kaydı		

Sendikalara ödenen aidatlar kurumların mali tablolarına yansıtılabilecekleri, gelirlerinden indirimini yapabilecekleri bir gider türüdür. Ancak yapılan aidat ödemelerinin bir ay içerisindeki toplamı; işletmede personellerin günlük asıl ücreti

ücretlerini geçemeyecektir Bu işletmemizde personellere ödenen asıl ücret 4.200,00 TL olarak ödendiğinden geri kalan 2.300,00 TL kanunen kabul edilemeyen gider hesabında izlenmiş gider olarak safi kazanç tutarından indirimi yapılmamıştır.

İşletmenin 2018 Aralık ayında kargoda yaşanan sıkıntılar nedeni ile firmaya kayıt süresi geçtikten sonra intikal etmiş olan reklam faturası %18 KDV hariç 4.500,00 TL için 2020 yılı Temmuz ayında yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

6	01.07.2020 681-Önceki Dönem Gider ve Zararları - KKEG (4.500,00 TL +810,00 KDV) 320-SATICILAR Açıklama: Geç gelen reklam faturasının muhasebe kaydı	5.310,00	5.310,00
---	---	----------	----------

İşletmenin eline 2018 yılına ait geç ulaşan fatura; eğer 2018 Aralık KDV beyannamesinin verileceği son tarihten sonra 2018 yılı K.V. beyannamesinin verilme tarihinden önce gelirse; katma değer vergisi 2019 yılında indirilebilecek, fatura matrahı 2018 yılı K.V. beyannamesi üzerinde indirim konusu edilebilecektir. Faturanın gider tutarı 2019 yılında ise; önceki döneme ait gider ve zararlar hesabında kanunen kabul edilmeyecek gider mahiyetinde kayıtlara alınabilecektir.

İlgili fatura 2018 Nisan ayı kurumlar vergisi beyannamesi verildikten sonra gelir ise; 2019 yılı hesap dönemi sonuna kadar faturaya ait KDV indirilebilir ancak fatura matrahı gider olarak kayıtlara alınmayarak yine Önceki döneme ait gider ve zararlar hesabında kanunen kabul edilmeyecek giderler alt hesabında dikkate alınır. Buradaki çelişkili olan durum, gider olarak kabul edilemeyen giderlerin KDV'sinin indirilemeyecek katma değer vergileri arasında yer almasına rağmen KDV'nin indirilebilir ancak giderin kanunen kabul edilmeyecek olmasıdır.

Bu varsayımda, hem 2018 hem de 2019 takvim yılları aşılmış olduğundan 2020 yılında KDV kullanılmamıştır. Matrah ile KDV ikisi de dönemsellik kavramı gereği önceki dönem gider ve zararlar hesabında kanunen kabul edilmeyen gider olarak kayıtlara alınmıştır. Eğer gider olarak dikkate alınmak istenirse 2018 yılına ait kurumlar vergisi beyannamesine düzeltme vermek gerekmektedir.

Mükellef, satış aşamasında kullanılması için 6 ayda bir yenilenmek üzere personellerine KDV hariç 5.500,00 TL tutarında önlük ve pantolon eşyası satın almıştır. Ayrıca yönetim katında çalışan temizlik personellerine uzun süre kullanabilecekleri KDV hariç 3.000,00 TL tutarında işçi tulumu satın almıştır. Giyim eşyalarının KDV oranı %8 olarak alınmıştır. Yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

7	<p style="text-align: center;">_____ / _____</p> <p>760-PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ 191-İNDİRİLECEK KDV (5.500,00*0,08) 320-SATICILAR</p> <p>Açıklama İş elbiseleri alış gider kaydı</p>	<p>5.500,00 440,00</p>	5.940,00
---	---	----------------------------	----------

G.V.K. 27/2.maddesinde; personellere işin gereği olarak geri alınmak üzere verilen giyim eşyaları gelir vergisinden muaf tutulmuş, 40.maddesinin 4.bendinde ise ticari kazancın tespit edilmesinde indirim konusu yapılacağına yer verilmiştir. Söz konusu giyim eşyaları bu varsayımda sık aralıklar ile değişim yapıldığından eşyaların kullanılacağı pazarlama departmanına ait gider hesabında muhasebeleştirilmiştir.

8	<p style="text-align: center;">_____ / _____</p> <p>255-DEMİRBAŞ GİDERLERİ 191-İNDİRİLECEK KDV(3.000,00*0,08) 320-SATICILAR</p> <p>Açıklama: İş elbiseleri alımı demirbaş kaydı</p>	<p>3.000,00 240,00</p>	3.240,00
---	---	----------------------------	----------

Yönetim katındaki giyim eşyaları ise bir yıldan uzun süre kullanılmak amacı ile alınmış hızlı bir şekilde tüketim yapılmayacağı varsayılmıştır. Temizlik personelleri için alınan işçi tulumları; 2020 için açıklanan demirbaş sınırı olan 1.400,00 TL'yi aştığı ve uzun süre kullanımı düşünüldüğü için demirbaş olarak muhasebeleştirilmiştir. Vergi matrahı tespit edilirken giyim giderlerinin ekonomik ömrü boyunca gider gösterilip itfa edilecektir.

9	<p style="text-align: center;">_____ / _____</p> <p>770-GENEL YÖNETİM GİDERLERİ -Amortisman giderleri (3.000,00*0,33) 257-BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR</p> <p>Açıklama: Demirbaş Amortisman kaydı</p>	990,00	990,00
---	---	--------	--------

Yönetim katındaki personeller için alınmış giyim eşyaları; V.U.K' nun 389 sıra numaralı tebliği ile ilan edilen ekli listesinde yer alan faydalı ömür listesine göre; 3 yıl itfa edilecek şekilde, %33,33 faydalı ömür oranı ile amortisman tabii tutularak önemli bir gider kalemi olan amortisman giderlerinde muhasebeleştirilmiştir.

İşletme pazarlama departmanındaki personellerini 10 günlük bir seminer için şehir dışına göndermiştir. 12.000,00 TL otel konaklama gideri ve 7.500,00 TL uçak bilet masrafı yapılmış, faturaları şirkete teslim edilmiştir. Ayrıca ortak (Z) aynı günlerde ailesi ile birlikte aynı otelde konaklamış, konaklama ücreti olan 5.000,00 TL'lik fatura şirketin vergi numarasına faturalandırmıştır. KDV oranı %8 olarak dikkate alınmıştır.

10	<p style="text-align: center;">_____ / _____</p> <p>760-PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ -Seyahat Giderleri (12.000+7.500) 191-İNDİRİLECEK KDV (19.500,00*0,08) 131-ORTAKLARDAN ALACAKLAR -Ortak (Z) (5.000,00 +5.000,00*0,08) 320-SATICILAR Otel (X)(12.000,00+12.000,00*0,08+5.400,00) 102-BANKALAR (7.500,00+7.500,00*0,08)</p> <p>Açıklama: Seyahat giderlerinin muhasebeleştirilmesi</p>	19.500,00	1.560,00	5.400,00	18.360,00	8.100,00
----	--	-----------	----------	----------	-----------	----------

Seyahat giderleri işle ilgili olmak ve işin gerektirdiği sürede sınırlı kalmak şartı ile gelir vergisi kanunu 40/4 maddesine göre indirilebilir giderler arasındadır. Ancak ortak tarafından tamamen şahsi harcamalardan oluşan seyahat giderlerinin ticari kazançtan indirilmesi söz konusu değildir. Burada dikkat edilecek diğer bir husus; yapılan giderin faaliyet konusu işle ilgili olması ve işin sürdürülebilir olması için gerekli harcamalar içerisine dahil olması gerekmektedir.

İşletmeye aboneliği mal sahibine ait olan yönetim binası için; 7.500,00 TL elektrik harcama faturası tanzim edilmiştir. Fatura üzerindeki KDV tutarı 1.144,06 TL'dir. Yevmiye kaydı aşağıdaki şekilde gerçekleşecektir.

11	<p>_____ / _____</p> <p>770-GENEL YÖNETİM GİDERLERİ -Elektrik Giderleri (7.500,00-1.144,06)</p> <p>191-İNDİRİLECEK KDV</p> <p>102-BANKALAR</p> <p>Açıklama: Elektrik faturasının muhasebe kaydı</p>	6.355,94	1.144,06	7.500,00
----	---	----------	----------	----------

Yapılan elektrik harcaması işletmenin gelir elde edebilmesi yada bu gelirin sürdürülebilir hale getirmesi ile ilgili bir gider olması nedeni ile işletme kiracı olarak faaliyetini sürdürdüğü işyerinde, mülk sahibi adına kayıtlı elektrik bedeli işyeri adresine ait olduğundan ve işle ilgili olup işletme tarafından ödendiği belgeler ile ispat edilebildiğinden gider olarak gösterilmiştir.

İşletmenin yurt dışında ithalat-ihracat yaptığı müşterisi yeni yapacakları ticaretin anlaşma koşullarını belirlemek üzere firmayı ziyarete gelmiş, firmada pazarlama departmanı tarafından ağırlanmışlardır. Bu ağırlama için olarak 2.500,00 TL yemek gideri, 1.000,00 TL çeşitli ikram gideri yapılmış; ayrıca müşterilerin talebi ile uluslararası film festivalini locada izlemeleri için 4.200,00 TL kiralama yapılarak şirket kredi kartı ile ödeme yapılmıştır. KDV oranı % 8 olarak alınmıştır.

12	<p>_____ / _____</p> <p>760-PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ -Temsil ve ağırlama giderleri (3.500/1,08)</p> <p>191-İNDİRİLECEK KDV (3.240,74*8/100))</p> <p>689-OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR -Kanunen kabul edilmeyen giderler</p> <p>309-DİĞER MALİ BORÇLAR (X)Bankası kredi kartı</p> <p>Açıklama: Temsil ve ağırlama giderlerinin muhasebeleştirilmesi</p>	3.240,74	259,26	4.200,00	7.700,00
----	--	----------	--------	----------	----------

Temsil ve ağırlama gideri; bir işletmenin kazancının kazanımı ve bu kazancın devam edebilmesi ile ilgili olup tevsik edici belgeler ile ispatlanabildiği sürece ticari kazançtan indirim konusu yapılabilir. İşletme gideri olarak da nitelendirilebilen bu giderler; ticari organizasyona bağlı olarak yapılan giderlerdir.

Burada önemli olan husus, yapılacak giderlerin yurt dışından gelen müşterilere loca kiralaması gibi keyfi giderlerden oluşmaması ve yapılacak giderin elde edilecek gelir ile güçlü bir illiyet bağı olması gerekir.

Bu nedenle uygulamada verilen yemek ve ikram giderlerinin pazarlama satış ve dağıtım giderlerinde gösterilerek ticari kazançtan indirimi yapılmış, loca kiralaması gibi ticari kazanç elde edilirken yapılmış olsa da geliri oluşturan durum ile bir bağı olmayan giderler kanunen kabul edilmeyen giderler hesabında muhasebeleştirilmiştir.

Vergi Müfettişi yapmış olduğu vergi incelemesi sonrasında 2017 yılında indirim konusu yaptığı giderlerin 290.000,00 TL'sinin kanunen kabul edilmeyen gider olduğunu tespit etmiştir. Yazılan vergi inceleme raporunda firmaya 58.000,00 TL kurumlar vergisi yapılan uzlaşma sonrasında da 2.500,00 TL vergi ziyarı cezası 16.000,00 TL ise gecikme faizi hesaplanmıştır. Yapılacak kayıt;

13	_____ / _____ 681-ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLARI - Kanunen kabul edilmeyen giderler 368-VAD. GEÇMİŞ ERTELENMİŞ VEYA TAKST. VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER 369-ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER Açıklama: Resen kesilen Kurumlar vergisi, Vergi ceza ve gecikme faizinin muhasebeleştirilmesi	76.500,00	58.000,00 18.500,00
----	--	-----------	------------------------

İdare tarafından yaptırılan vergi incelemesi sonucunda kanunen kabul edilmeyen giderlerin eksik, indirilecek giderlerin fazla olduğunu sonucuna varıldığından resen tarh edilen kurumlar vergisi, ceza ve faizleri için gelir tablosu hesapları kullanılmış bilanço hesapları muhasebe kaydında dikkate alınmamıştır. Böylece vergi öncesi kar olan dönem karına etki ederek yedek akçe hesaplamasında karı azaltıcı yönde dikkate alınmış olacaktır. Diğer taraftan, resen ya da beyana dayalı olarak hesaplanan K.V. vergi cezaları gecikme zamları kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmış, mali kar tutarını arttırmış olacaktır.

Mükellef adına kayıtlı binek otomobil için 3.500,00 TL, kamyoneti için ise 5.400,00 TL motorlu taşıtlar vergisi bankadan ödenmiştir. Muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.

14	760-PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ - Vergi resim ve Harçlar	5.400,00	
	689-DİĞER OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR - Kanunen kabul edilmeyen giderler	3.500,00	
	102-BANKALAR		8.900,00
	Açıklama: Binek otomobil ve kamyonet MTV giderlerinin Muhasebeleştirilmesi		

İşletmenin binek ve kamyonet araçları için ödenen motorlu taşıt vergileri genel bir gider görünümünde yapılmış olsalar dahi özel hükümler çerçevesinde binek araçlar için ödenecek vergilerin kanunen kabul edilmesi mümkün değildir. Bu nedenle muhasebe kaydı içerisinde kamyonet araçlar için ödenen vergi gider olarak gösterilmiş ancak binek araçlar için yapılan vergi ödemesi kanunen kabul görmeyen bir gider sıfatında değerlendirilmiştir. Bu nedenle bu ayırımın yapılması ticari kar ve mali kar hesaplamalarına ulaşırken herhangi bir vergi ziyanı olmaması adına önem taşımaktadır.

Mükellef firma, 2020 yılında sermaye arttırmaya karar vermiş 20.000,00 TL tutarındaki sermayesini 10.000,00 TL kadar arttırma karar alarak bu kararı 10.01.2020 yılında tescil ettirmiştir. Taahhüt edilen tutarın %25'ine isabet eden 2.500,00 TL tescil tarihinden önce ortaklar tarafından 05.01.2020 tarihinde bankaya yatırılmıştır. Ortaklar bay (A) ve bayan (D) 7.500,00 TL tutarında kalan sermaye taahhütlerinin her biri hissesine düşen 3.750,00 TL olarak 28.01.2021 tarihinde şirketin banka hesabına yatırmışlardır. 2020 yılı Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası (TCMB) ticari krediler faiz oranı “%15,75” olarak alınacaktır.

Nakdi sermaye artırımına istinaden kurum kazancından indirim konusu yapılacak tutar için yapılacak hesaplama;

Nakdi Sermaye Artışı * TCMB Ticari krediler faiz oran* İndirim oranı*Süre (Ay)

10.000 * 15,75 *50* 12/12 =7.875,00

Nakdi sermaye artışı sonrasında kurum kazancından indirim yapılabilen tutar hesaplanırken; ortaklar tarafından taahhüt edilen tutarın ticaret siciline tescil edilmesinden önce yatırdıkları %25'lik kısmı için sermaye taahhüdünün ticaret siciline tescil edildiği 10.01.2020 tarihi dikkate alınmıştır. Tescil edildikten sonra kalan kısım için ise; ortakların şirketin banka hesaplarına ödeme yaptıkları tarih olan 28.01.2020 tarihi baz alınarak ocak ayının bir kısmı tam bir ay sayılmış ve yılın sonuna kadar olan ay sayısı dikkate alınarak indirim miktarı hesaplanmıştır.

Hesaplama %50 olarak dikkate alınan indirim oranına ortaya çıkan nakdi sermaye indirim miktarı; şirketin vergi beyannamesi içerisinde beyan edilecek kazanç tutarı oluşması halinde indirilmesi mümkün olan istisna ile indirim tutarları kısmında yazılabilecektir. Ayrıca indirim tutarı için, gelir veya bilanço hesaplarında ayrı bir yevmiye maddesi yapılmayacaktır.

İşletmenin geçmiş yıl zararları 2017 yılından 75.000,00 2018 yılından 25.000,00 geçmiş yıl zararı mevcuttur. Bu zararların 30.000,00 TL'lik kısmı 2019 hesap döneminde kullanılarak hesaplanan kar tutarından indirimi yapılmıştır. Yıl içinde peşin olarak ödemiş olduğu geçici vergilerin toplamı ise 300.750,00 TL'dir. Mükellefin tüm yevmiye kayıtlarına girilmemiştir. 31.12.2020 yılsonu gelir tablosu ve kurumlar vergisi tablosu aşağıdaki gibidir.

Çizelge 7. Nurla Fındık Satış A.Ş. 2020 Yılı Gelir Tablosu

A-	BRÜT SATIŞLAR	4.890.000,00
	1-Yurtiçi Satışlar	4.440.000,00
	2-Yurtdışı Satışlar	0,00
	3-Diğer Gelirler	450.000,00
B-	SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)	0,00
	1-Satıştan İadeler (-)	0,00
	2-Satış İskontoları (-)	0,00
	3-Diğer İndirimler (-)	0,00
C-	NET SATIŞLAR	4.890.000,00
D-	SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	1.400.750,00
	1-Satılan Mamuller Maliyeti (-)	0,00
	2-Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	1.400.750,00
	3-Satılan Hizmet Maliyeti (-)	0,00
	4-Diğer Satışların Maliyeti (-)	0,00
	BRUT SATIŞ KARI VEYA ZARARI	3.489.250,00
E-	FAALİYET GİDERLERİ (-)	939.296,67
	1-Araştırma Ve Geliştirme Giderleri (-)	0,00
	2-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	913.340,74
	3-Genel Yönetim Giderleri (-)	25.955,93
	FAALİYET KARI VEYA ZARARI	2.549.953,33
F-	DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR	91.900,00
	1-İştiraklerden Temettü Gelirleri	0,00
	2-Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri	0,00
	3-Faiz Gelirleri	70.000,00
	4-Menkul kıymet Satış karı	12.500,00
	5-Kambiyo Karları	7.900,00
	6-Faaliyetle İlgili Diğer Olağan Gelir ve Karlar	1.500,00
G-	DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)	4.010,00
	1-Reeskont Faiz Gideri	0,00
	2-Komisyon Giderleri	0,00
	3-Karşılık giderleri	0,00
	4-Kambiyo Zararları	3.560,00
	5-Diğer Olağan Gider ve Zararlar	450,00
H-	FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	340.000,00
	1-Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	340.000,00
	2-Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	0,00
	OLAĞAN KAR VEYA ZARARLAR	2.297.843,33
	OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR	14.400,00
	1-Önceki Dönem Gelir Ve Karları	0,00
	2-Önceki dönem Gider ve Zararları	81.810,00
	3-Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (-)	397.530,20
J-	DÖNEM KARI VEYA ZARARI	1.832.903,13
	DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞ.	491.561,03
K-	DÖNEM NET KAR VEYA ZARARI	1.341.342,10

Çizelge 7’de gerçekleşen 2020 yılı gelir tablosuna göre; işletmenin faaliyet karlılığı 2.549.953,33 olarak hesaplanmış ancak faaliyet dışı gelirler, giderler ve finansman giderleri sonrasında 1.832.903,13 TL’ye kadar düşmüştür. Ancak ticari kar bu tutarda gerçekleşmiş olsa da üzerinden vergi ayrılacak kar mali kar olacaktır. Ve burada Kanuni kabul edilmeyen giderler faaliyet dışı giderler içerisinde indirim kalemi olarak yer almış; ancak mali kar hesaplanırken ilave tutarlara eklenerek ticari karı düzeltilmiş olmaktadır.

Mali kar üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi karşılığı sonrasında elde edilmiş net kar 1.341.342,10 olarak hesaplanmıştır.

Çizelge 8. Kurumlar Vergisi Hesaplama Tablosu

1. Ticari Bilanço kârı/zararı	1.832.903,13
2. İlaveler (+)	479.340,20
- Kanunen kabul edilmeyen giderler	479.340,20
3. Kar ve İlaveler Toplamı (1 + 2 - 3)	2.312.243,33
4- Diğer Geçmiş yıl zararları	70.000,00
-2017 Diğer Zararlar	45.000,00
-2018 Diğer Zararlar	25.000,00
5. Kazancın bulunması durumunda indirilecek istisna ve indirimler	7.875,00
- Nakdi Sermaye artışından kaynaklanan faiz indirimi (K.V.K mad.10/ı)	7.875,00
6. Dönem Safi Kurum Kazancı (3-4-5)	2.234.368,33
7. Kurumlar Vergisi Matrahı	2.234.368,33
8. Hesaplanan Kurumlar Vergisi (%22)	491.561,03
9. Mahsup Edilecek Vergiler (Ödenen Geçici Vergi)	300.750,00
10 Ödenecek Kurumlar Vergisi (8-9)	190.811,03

Çizelge 8, K.V. tablosuna göre ise; mali kar hesaplandıktan sonra son beş yıla kadar gerçekleşen geçmiş yıl zararları dikkate alınmış ancak 2019 yılında mali kar üzerinden mahsup edilen 30.000,00 TL 2020 yılında kullanılmayacağından geçmiş yıl zararı indirim kalemleri içerisinde yer almamıştır.

Nakdi sermaye artışı kazancın mevcut olduğu beyanlarda indirim konusu yapılabildiğinden burada indirim kalemleri içerisinde yer almıştır. Zarar gerçekleşmiş ya da indirilebilir kazanç yetersiz olduğu beyan durumunda, bir sonraki vergilendirme dönemindeki geçici vergiye ait matrahların tespit edilmesinde indirimi gerçekleştirilebilir.

İndirimden yararlanmak isteyen sermaye şirketleri koşulların sağlanması durumunda şirket ortakları tarafından sermaye artırımını sırasında taahhüt edilmiş olan tutarların işletmenin banka hesaplarına yatırdıklarını gösterir banka şubesi tarafından onaylanmış hesap özetlerini kâğıt ya da dijital ortamda verilecek vergi beyannamesinin verilme süresi içerisinde vergi dairelerine teslim etmeleri gerekir. Ayrıca nakdi sermaye artışından kaynaklanan indirim ile ilgili bilgileri kurumlar beyannamesi ekinde bildirmek zorundadırlar.

Mahsup edilecek geçici vergi tutarlarındaki en önemli husus; ilgili hesap dönemine ait tahakkuku gerçekleştirilen geçici verginin sadece ödenen kısmı hesaplanan kurumlar vergisinden indirimi yapılabilir. Uygulamada mükellefin 4 geçici vergi döneminde tahakkuk ettirip ödemiş olduğu geçici vergilerin indirimi yapılmıştır.

VI. SONUÇ VE ÖNERİLER

Devletin gelir kalemlerinin içerisinde büyük orana sahip olan vergi geliri için, mükellefler açısından vergi tepkisine yol açmadan doğru bir şekilde bilinçlenmelerini sağlamak; güvenilir ve istikrarlı bir vergi yapısının olması son derece önemlidir. Ülke ekonomisinin iyi olması beraberinde vergi gelirlerindeki büyümeyi de getirmektedir. Kamu harcamalarının düzenli olarak karşılanabilmesi vergi gelirlerinde oluşacak istikrar ve vergi kanunlarının etkin bir şekilde uygulanabilmesi ile mümkündür.

Türk vergi sistemi yapısı gereği dolaylı olarak tahsil edilen vergi gelirleri, dolaysız olarak tahsil edilen vergi gelirlerinden çok daha yüksektir. Gelişmişlik düzeyi yüksek olan ülkelerde ise bu durum tam tersi olarak gerçekleşmekte, dolaysız olarak tahsil edilen gelirler vergi toplanması aşamasında önemli bir unsur olarak dikkat çekmektedir. Karşılaşılan bu tablo gelir idaresi başkanlığının ve OECD ülkelerinin yayınlamış olduğu istatistiklerde görülmektedir. Dolaylı vergi, vergiyi ödeyecek olan mükellefin gelirine bakılmaksızın tek orandan kazanç düzeyine bakılmadan alınması nedeniyle vergi adaletsizliğine sebep olmaktadır. Oluşan bu adaletsizliğin önüne geçmek için mükelleflerin elde ettikleri gelir üzerinden dolaylı vergi oranlarının düzenlenmesi ve kazanç düzeyi düşük olan tüketici üzerinden bu vergi yükünün hafifletilmesi ülkenin gelişmişlik düzeyine katkı sağlayacaktır.

Kurumlar vergisi mali kar olarak ifade edilen vergiye tabi kar üzerinden hesaplanmaktadır. Mali karı arttıracak ya azaltacak gelir ve giderlerin mevzuat tarafından kabul edilmemesi ya da bir sonraki vergilendirme dönemlerinde dikkate alınması mali kar ile muhasebe karı arasındaki farkları oluşturmaktadır. Bilgi kullanıcılarının işletmelerin finansal yapıları hakkında doğru bir karar verebilmeleri ile işletmenin gerçek finansal durumunun ortaya çıkarılabilmesi; muhasebe karı ve vergiye tabi kar arasında oluşabilecek geçici farkları oluşturan ertelenmiş vergilerin TMS-12 Gelir Vergisi Standardı çerçevesinde dikkate alınması ile mümkündür.

Mükellefler elde ettikleri gelirler ve bu gelirler için katlandıkları harcama kalemlerini ticari kazançlarını hesaplama noktasında değerlendirirken yaptıkları hatalı işlemler; fazla vergi ödemesi yapılması ya da vergi ziyana sebep verilmesi nedeni ile vergi incelemelerine konu olmuş ve cezalı olarak vergi hesaplamaları ile sonuçlanmıştır. Anayasal vergilendirme ilkelerinden olan “belirlilik ilkesi” gereği kanunla yapılan düzenlemeler açık bir şekilde basit ve anlaşılır olmalıdır. Bu ilkeden hareketle vergi kanunlarında yapılan düzenlemeler vergi borçluları olan mükellefler için, indirim koşullarının ve dönemsellik ilkelerinin sınırlarının net bir ifade ile çizilmesi ile gider analizlerinin, çeşitli indirimlerin ve istisna ile muafiyetlerin doğru uygulanması açısından önem taşımaktadır.

Mükellefler ödedikleri vergi yükünü minimum seviyeye indirmek adına çeşitli arayışlar içerisine girmektedir. Bu arayışların sonucunda kimi zaman vergiden kaçınma, kimi zamanda vergiden kaçırma yollarına başvurumaktadırlar. Bazı mükellefler ise daha fazla vergi avantajı sağlayan farklı ülkelerde yatırım yapmaya yönelmektedir. Bu bağlamda ülkeler yatırımcılarını kaybetmemek ve dış yatırımcıları ülkeye çekmek adına avantajlı vergi uygulamalarını daha fazla artırmalıdır.

Vergi kanunlarının mükellefler için çok teknik ve karışık bir yapıya sahip olduğu bilinmektedir. Bu kapsamda idarenin olabildiğince kanunun sadeleştirilmesi ve anlaşılabilir olması noktasında gereken revizyonları yapıp mükelleflere bağlı oldukları meslek odaları dahil olmak üzere tüm platformlarda ulaşması ve sadece sosyal medya üzerinden değil kayıtlı cep telefonlarına sms ya da elektronik posta adreslerine mail ile bilgilendirmeler yapması gerekmektedir.

Kanun koyucunun vergilendirmede adalet ve eşitlik ilkesi kapsamında çıkarmış olduğu istisna ve muafiyetlerin teşvik müessesesi kapsamında olduğu düşünülebilir ancak bunları değerlendirirken mükelleflerin vergi algısını olumsuz etkilemesine sebep olmamalıdır. Vergi oranlarının da aynı şekilde mükellefleri kayıt dışına itmemesi gerekmektedir. Buna bağlı olarak yüksek vergi oranı yüksek tahsilat ve gelir anlamına gelmemektedir.

Karmaşık olarak görünen vergi kanunları ve bu kanunların içerdiği vergi uygulamaları hakkında açılış yapmadan önce mükellefler girişimcilik eğitimlerine tabi tutulmalı ve eğitimlere zorunlu olarak katılmalıdırlar. Bu eğitimlerde

mükelleflere vergi mevzuatı hakkında net bilgiler verilmeli, işletme sahipleri ileride vergisel olarak karşılaşılabilecekleri konular hakkında bilgi sahibi olmalıdırlar.

İşletmeler, kullanmış oldukları muhasebe programlarını seçerken; vergi kanunlarında dikkat edilmesi gereken konular kapsamında yazılan ve uyarı ile bilgilendirme niteliği bulunan, mevzuat bilgilendirmesi sunan yazılımlar tercih etmelidir. Bu programların işletmelerine hitap etmemesi ya da işletmeleri için yetersiz bulmaları durumunda faaliyet konularına ve işleyişlerine uygun olarak güncel vergi mevzuatı bilgilendirme ve yönlendirme özelliği olan, otomatik olarak mevzuat güncellemesi yapan bir yazılım hizmeti almalıdırlar.

Yayımlanan sirküler kanunlarda açıkça bir şekilde ifade edilse de mükellefler kararsız kaldığı konularda özetler ile destekleyici yazılı bir görüş elde edebilirler. Bu verilen özetlerden başka mükellefler de yararlanabilmelidir. Ayrıca Türk Vergi sisteminde önemli bir yer edinen belirli bir mükellef grubu için uygulanan istisna ve muafiyetlerin kapsamının genişletilerek tüm vergi mükellefleri tarafından uygulanabilirliği noktasında çözümler üretilmelidir. Ayrıca sıkça değişen kanun maddeleri ya da bu maddelere istinaden yayımlanan sirkülerin önceden uygulanabilir ancak yeni düzende uygulanamaz ya da tam tersinin olması mükelleflerde bilgi karışıklığı yaratmakta, yapılan vergi ve hesap hataları kaçınılmaz olmaktadır. Bu konuda idare ile ilgili meslek gruplarının ortak hareket etmesi ve karmaşık gibi görünen yeni düzenlemelerin bilinirliği ve uygulanabilirliğinin artırılması için mükellef bilgilendirme işlemlerinin dijital ortamda yayım ve ilanı haricinde doğrudan mükelleflerin elektronik adres ya da kullandıkları şifreleri ile giriş yaptıkları interaktif vergi dairesi sistemlerine gönderilerek bilgi sahibi olmalarının teşvik edici olabileceği kanaatindeyiz.

“Kurumlar vergisi kanunu kapsamında indirilecek giderlerin muhasebeleştirilmesi ve örnek bir uygulama” isimli bu tezimiz, beş bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde giriş kısmı bulunmaktadır. Bu bölümde verginin önemi ve niteliği, ticari ve mali kavramlarından söz edilmiş indirilebilir gider, muafiyet ve istisnaların vergi mükellefleri açısından önemi vurgulanmıştır.

İkinci bölümde Türk Vergi Sistemi, gelir unsurları, mükellefiyet türleri ve safi kurum kazanç tespit konuları işlenmiştir.

Üçüncü bölümde Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi açısından indirilebilir ve indirilemeyecek giderler ile diğer vergi kanunlarına göre indirilebilecek giderler açıklanarak istisna ve muafiyetlere değinilmiştir.

Dördüncü bölümde Kurumlar Vergisi beyannamesi üzerinde gösterilecek diğer indirim konuları açıklanmıştır.

Beşinci ve son bölümde farklı yıllarda kurulan farklı ana faaliyetleri olan şirketler üzerinde indirilecek ve indirilemeyecek giderler, istisnalar ve beyanname üzerinde zarar ya da kazanç olması durumunda gösterilecek diğer indirimler işlenmiştir. Yevmiye kayıtları oluşturularak kullanılan gider hesapları ve hesaplamalarının açıklamaları yapılmış bu kullanılan hesaplar doğrultusunda gelir tablosu ve kurumlar vergisi hesaplama tabloları oluşturulmuştur. Her birinde farklı kazançlar ortaya çıkmış ticari kar ve mali kar arasında hesaplamalar detaylı olarak incelenmiştir.

Sonuç olarak çalışmamızın taraflarından biri olan mükellefler için, indirilebilir giderlerin, istisna ve diğer indirimlerin doğru hesaplanarak kullanılması, ilgili kanun ve tebliğlerin doğru yorumlanması sonucunda vergi matrahlarına, dolayısıyla hesaplanan vergiye etkileri incelenmiştir. Bu incelemeler doğrultusunda mükelleflere yol gösterici açıklamalar yapılmış; idare ile işletmeler arasındaki bağlantının sağlam kurulabilmesi için devlete ve mükelleflere önerilerde bulunulmuştur. Çalışmamız, detaylı ve farklı uygulama örnekleri ile diğer araştırmacıların da faydalanabileceği, verimli örnek olabilecek bir çalışma olduğu düşünülmektedir. Daha sonrasında bu konu üzerine çalışma yapacak araştırmacıların kanunda yer alan yıllar itibari ile değişecek hadler ve güncellemeleri dikkate almaları ve indirilebilir ya da indirim konusu yapılamayacak giderleri analiz ederken diğer vergi kanunları ile birlikte değerlendirmeleri önerilmektedir.

VII. KAYNAKÇA

KİTAPLAR

- AKMAN, T.K. (2013). “**Türk Vergi Sistemi**”, 3. Baskı, İlya İzmir Yayınevi.
- ARPACI, A.Ö. (2015). “**Kurum Matrahının Tespitinde Giderler**”, 3. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık.
- ATABEY, N.A. PARLAKKAYA, R. ve ALAGÖZ, A. (2015). “**Genel Muhasebe**”, 5. Baskı, Atlas Yayınevi.
- ATEŞ, K. (2020). “**Vergi Muhasebesi**”, 2.Baskı. Muhasebe Kitapları İnternet Yayıncılık.
- ÇEKİCİLER, C. ve GÖK, O. (2017). “**Kurumlar Vergisi Revizyonu**”, 3. Baskı, Epamat Basım Yayın
- DOĞAN, H. ve YALÇIN, H. (2009). “**Türk Vergi Sistemi**”, Uygulama Yayıncılık.
- KÜKRER, C. (2016). “**Türk Vergi Sisteminde Mükellef Hakları**”, 1. Baskı, Atlas Akademik Basım Yayın.
- SEZGİN, B. (2018). “**Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**”, 2.Baskı, Adalet Yayınevi.
- ŞENYÜZ, D., YÜCE, M. ve GERÇEK, A. (2018), “**Türk Vergi Sistemi**”, 15.Baskı, Ekin Basım Yayınevi

MAKALELER

- ARIKAN, Z. ve İNNECİ, A. (2015). “Vergilendirilebilir Gelir ve Gelir Vergisinde Üniter Yapıyı Bozan Uygulamalar”, **Sosyoekonomi Dergisi**, Ekim 2015, Sayı 24, s.20-21.
- AYBOĞA, H ve ASLANOĞLU S (2002). “İşletmelerde Şüpheli Ticari Alacaklar ve Karşılıklarının Hesaplanmasında Perakende Satış Yönetimi”, **Öneri Dergisi**, 2002, s. 53-67.
- AYBOĞA, H.M. (2020). “Sermaye Şirketlerinde Yedek Akçelerin Kullanılması ve Muhasebe Kayıtları”, **Marmara Sosyal Araştırmalar Dergisi**, 2020 s.16-17.

- CAN, M.E. (2011). “Yeni Türk Ticaret Kanunu’na göre Limited Şirket Ortağının Borçları ve Yükümlülükleri”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. XV, Y. 2011, s. 4
- DEMİRCAN SİVEREKLİ, E. (2003). “Vergilendirmenin Ekonomik büyüme ve Kalkınmaya Etkisi”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı: 21, Temmuz-Aralık 2003, Sayı 21, s.97-116.
- DOLDUR. S. (2016). “Nakit Sermaye Ödemesinde İndirim Uygulaması”, **Mali Çözüm Dergisi**, Eylül-Ekim 2016, s.257-261
- KARAMAN, R ve DURSUN, D.G (2018). “Özel Sağlık Sigortalarının Vergisel Boyutu ve Muhasebeleştirilmesi”, **Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi**, s.807-815
- KESKİN, K.S. (2009). “Zarar, Ziyan Tazminat Giderleri”, **Vergi Raporu**, Sayı 116 s. 68-77.
- ÖZEKEZ, S. (2017). “Kurumlar Vergisi Kanununda Yer Alan 5/1 h istisnası ile Götürü Giderin Bir arada Uygulanması”, **Mali Çözüm Dergisi**, Eylül-Ekim 2017.
- SİVRİKAYA, H. (2010). “İhracatta Götürü Gider Uygulaması”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 99, s. 229-246.
- TOPCU, N ve KAYA A. (2010). “Gıda Bankacılığı ve Muhasebesi”, **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt 24 sayı.3 s.257-266
- UĞURLU, U. (2014). “Ticari Kazancın Tespitinde Hasıllardan İndirilecek ve İndirilmeyecek Giderler”, **Vergi Raporu Dergisi**, Mart 2014, sayı 174, s. 49-72.
- YILDIZ, F., TUNCEL, G. ve SAĞDIÇ, E.N. (2016). “Türkiye’de Gayrimenkul Sermaye İradı (GSMH) Kazançlarında Vergi Tabanındaki Genişleme üzerine Bir İnceleme”, **Kastamonu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Nisan 2016, Sayı 12, s.31.
- YÜKSEL, V. (2012). Kurum Kazancının Tespitinde Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler”, **Mali Çözüm Dergisi**, Mart-Nisan 2012.

TEZLER

- ARAS, Ç.D. (2018). “Sermaye Şirketlerinde Tür Değişirme”, (Doktora Tezi), Özel Hukuk Anabilim Dalı, İstanbul Kültür Üniversitesi

- AYGÜN, E.M. (2019). “Anonim ve Limited Şirketlerde Temsil Kavramının 6183 Sayılı Kanun Kapsamında Değerlendirilmesi”, (Yüksek Lisans Tezi), Maliye Ana Bilim Dalı, Marmara Üniversitesi
- AYYILDIRIM, K. (2014). “Gelir Vergisi Kanununa Göre Ticari Kazancın Tespitinde İndirilecek Giderler”, (Yüksek Lisans Tezi), Maliye Anabilim Dalı, Marmara Üniversitesi.
- BAL, B. (2019). “Dolaylı Vergilerin Türk Vergi Sistemindeki Yeri ve Ekonomiye Etkileri”, (Yüksek Lisans Tezi), İşletme Anabilim Dalı, Işık Üniversitesi.
- ÇAKMAK, O. (2019). “Spor Sponsorluğu Sözleşmesi”, (Yüksek Lisans Tezi), Özel Hukuk Ana Bilim Dalı, Süleyman Demirel Üniversitesi.
- DİL, Ş. (2014). “Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları’nda Yer Alan Muafiyet, İstisna ve İndirimler”, (Yüksek Lisans Tezi), İşletme Ana Bilim Dalı, Okan Üniversitesi.
- FIRAT, F. (2019). “Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Mevzuatı Açısından Sermaye Şirketlerinde Tasfiye İşlemleri”, (Yüksek Lisans Tezi), İşletme Ana Bilim Dalı, Yıldız Teknik Üniversitesi
- GÜRLEK, P.S. (2007). “Harcamalar Üzerinden Alınan Vergilerden Katma Değer Vergisi”, (Yüksek Lisans Tezi), Mali Hukuk Anabilim Dalı, İstanbul Üniversitesi
- KARAKAŞ, S.R (2020). “Anonim Şirketlerde Genel Kurulun Yapısı ve İşleyişi”, (Yüksek Lisans Tezi), İşletme Anabilim Dalı, Karabük Üniversitesi.
- KAYA, T, (2009), “Sermaye Şirketlerinde Kar Payı Dağıtımının Vergilendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi”, (Yüksek Lisans Tezi), Maliye Anabilim Dalı, Dokuz Eylül Üniversitesi,
- KORKMAZ, M. (2012). “Türkiye’de Vergi Yükünün Ekonomik Büyüme Üzerine Etkisi”, (Yüksek Lisans Tezi), İktisat Ana Bilim Dalı, Selçuk Üniversitesi.
- KÖSE, B. (2009). “Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında Yer Alan Muafiyet İndirim ve İstisnalara Yönelik Vergi Denetim Etkinliğine İlişkin Araştırma”, (Yüksek Lisans Tezi), İşletme Ana Bilim Dalı, Marmara Üniversitesi.
- KÜÇÜK, Ö.C. (2018). “AR-GE Harcamalarının Muhasebeleştirilmesi ve Vergi Açısından Denetimine İlişkin Bir Uygulama”, (Yüksek Lisans Tezi), Muhasebe ve Denetim Ana Bilim Dalı, İstanbul Ticaret Üniversitesi.

- KÜPELİ, C. (2011). “Türk Vergi Sisteminde Dar Mükellef Kurumların Vergilendirilmesi”, (Yüksek Lisans Tezi), Maliye Anabilim Dalı, İstanbul Üniversitesi.
- ÖZAYTEKİN, N. (2006). “Türkiye’de Dar Mükellef Kurum Kazançlarının Vergilendirilmesi”, (Yüksek Lisans Tezi), Maliye Ana Bilim Dalı, Dokuz Eylül Üniversitesi.
- ÖZER, A. (2018). “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakların Önlenmesinde Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü ve Değerlendirilmesi”, (Yüksek Lisans Tezi), İşletme Ana Bilim Dalı, İstanbul Kültür Üniversitesi
- SAFOĞLU, N.B. (2007). “Türk Vergi Sisteminde Gelirin Elde Edilmesinde Tahakkuk ve Tahsil Esasları”, (Yüksek Lisans Tezi), Maliye Ana Bilim Dalı, İstanbul Üniversitesi.
- SEMİZ, S. (2019). “Türkiye’de Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Türkiye Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Muhasebeleştirilmesi”, (Yüksek Lisans Tezi), İşletme Ana Bilim Dalı, İstanbul Üniversitesi.
- UZUN, A. (2019). “Türk Hukukunda İş Ortaklıkları ve Vergilendirilmesi”, (Yüksek Lisans Tezi), Mali Hukuk Anabilim Dalı, İstanbul Üniversitesi.
- YILMAZ, H. (2016). “Derneklere Bağlı İktisadi İşletmelerde Muhasebe ve Vergilendirme Düzeni”, (Yüksek Lisans Tezi), İşletme Anabilim Dalı, Okan Üniversitesi.

ELEKTRONİK KAYNAKLAR

- URL-1 “Vergi Teorisi Kavramı”, http://auzefkitap.istanbul.edu.tr/kitap/maliye_ue/vergiteorisi.pdf, (Erişim Tarihi: 20 Aralık 2020)
- URL-2 “Kooperatif Nedir”, <https://ticaret.gov.tr/kooperatifcilik/kooperatifler-hakkinda-bilgiler/kooperatif-nedir> (Erişim Tarihi: 21 Aralık 2020)
- URL-3 “Reklamasyon Faturalar”, <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=21669&arananKey=reklamasyon> (Erişim Tarihi: 24.01.2021)
- URL-4 “Vergi Uygulamalarında Binek Otomobilin; Kıst Amortisman, Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi ve Motorlu Taşıtlar Vergisi Yönünden Değerlendirilmesi” (E-Yaklaşım) <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=29067&arananKey=k%C4%B1st%20amortisman> (Erişim Tarihi: 24.01.2020)

- URL-5 “Ticari Kazancın Tespitinde Hasıllattan İndirilecek ve İndirilemeyecek Giderler” (E_Yaklaşım) (Erişim Tarihi: 25.01.2021) <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=27398&arananKey=ticari%20kazanc%C4%B1n%20tespitinde%20has%C4%B1lattan%20indirilecek%20yada%20indirilemeyecek%20giderler> (Erişim Tarihi: 25.01.2021)
- URL-6 “Ticari Kazancın Tespitinde Hasıllattan İndirilecek ve İndirilemeyecek Giderler”, <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=27398&arananKey=indirilemeyecek%20giderler>
- URL-7 “Ticari Kazancın Tespitinde Hasıllattan İndirilecek ve İndirilemeyecek Giderler” (E_Yaklaşım) (Erişim Tarihi: 25.01.2021) <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=27398&arananKey=ticari%20kazanc%C4%B1n%20tespitinde%20has%C4%B1lattan%20indirilecek%20yada%20indirilemeyecek%20giderler> (Erişim Tarihi: 25.01.2021)
- URL-8 “Vergi Usül kanunu Uygulamasında Şüpheli Alacaklar ve Şüpheli Alacak Karşılığı”, <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=29275&arananKey=%C5%9F%C3%BCpheli%20alacak%20kar%C5%9F%C4%B1%C4%B1%C4%9F%C4%B1>(Erişim Tarihi: 25.01.2021)
- URL-9 “Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 8. Maddesinde Yer Alan İndirilecek Giderler” (E-Yaklaşım) <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=28644&arananKey=indirilecek%20giderler> (Erişim Tarihi: 25.01.2021)
- URL- 10 “Anonim Şirketlerin Yurt içi İştirak Hisselerinin Elden Çıkarılmasından Sağlanan Kazanç İstisnası”, <https://uye.yaklasim.com/siparis-tipi?returnUrl=BuyMagazine.aspx?ID=2021&ContentID=7229> (Erişim Tarihi: 25.01.2021)
- URL- 11 “Anonim Şirketlerin Yurt Dışı İştirak Hisselerinin Elden Çıkarılmasından Sağlanan Kazanç İstisnası”, <https://uye.yaklasim.com/siparis-tipi?returnUrl=BuyMagazine.aspx?ID=2021&ContentID=7229> (Erişim Tarihi: 25.01.2021)
- URL-12 Reeskont ve Avans faiz Oranları”, <https://www.tcmb.gov.tr/wps/wcm/connect/TR/TCMB+TR/Main+Menu/Temel+Faaliyetler/Para+Politikasi/Reeskont+ve+Avans+Faiz+Oranlari> (Erişim Tarihi: 22.01.2021)

DIĞER KAYNAKLAR

Maliye Hesap Uzmanları Derneği (2020). Beyanname Düzenleme Kılavuzu

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

197 Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

6322 Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun İle Bazı Kanunlarda Değişiklik
Yapılmasına Dair Kanun

7104 Katma Değer Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlar İle 178 Sayılı Kanun Hükmünde
Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

5510 Sayılı Sosyal Güvenlik Kanunu

193 Gelir Vergisi Kanunu 311 Sıra Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu 57 Numaralı Sirküsü

193 Gelir Vergisi Kanunu 174 Seri Numaralı Tebliği

7194 Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde
Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Ad-Soyad : Reyhan Karaman
Doğum Tarihi :06.12.1983
Doğum Yeri : İstanbul
E-Posta : reyhankaraman01@gmail.com

ÖĞRENİM DURUMU

Lisans : 2006, Anadolu Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İşletme Bölümü
Yüksek Lisans :2021,İstanbul Aydın Üniversitesi, Muhasebe ve Finans Yönetimi Anabilim Dalı, Muhasebe ve Denetimi Programı
Yabancı Dil : İngilizce

YAYINLAR

DURSUN, G.D. ve KARAMAN, R., Özel Sağlık Sigortalarının Vergisel Boyutu ve Muhasebeleştirilmesi, Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi, 21(4), 807-815.