

# MEVZUATIMIZDAKİ KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDERLERİN GETİRDİĞİ ADALETSİZLİKLER VE FİNANSAL TABLOLAR ÜZERİNDE YARATTIĞI OLUMSUZLUKLAR

## I-GİRİŞ

Vergi adaletini sağlamak adına aynı zamanda belirsizliklerin neler olduğu ve bunların nasıl giderilebileceğine ilişkin olarak kanunen kabul edilmeyen giderler yazının konusu edilmiş bulunmaktadır.

Kanunen kabul edilmeyen giderlerin ekonomiye, kurumlara ve kişilere etkileri bulunmaktadır.

İşletmelerin amacı kâr elde etmektir. Diğer bir deyişle işletmeler kâr merkezli doğarlar ve bilahare kârlarına uygun bir şekilde vergilerini ödemeyi kabul ederler. Bununla birlikte işletmeler arası adaletsizliği yaratan etkenlerden birisi kanunen kabul edilmeyen giderler olmaktadır.

Kanunen kabul edilmeyen giderler suiistimale de yol açmakta işletmelerden bir kısmı giderlerinde mevcut indirimler nedeniyle daha az vergi ödemekte, bir kısmı ise bu imkânı bulunmadığından aynı geliri elde etmesine karşın daha çok vergi ödemek durumunda kalmaktadır. Bu bakımdan da konu önem kazanmaktadır.

### 1. Mevzuatımızda Kanunen kabul edilmeyen giderlere genel bir bakış

Kurumlar Vergisi Kanununun 6'ncı maddesi safi kurum kazancını hüküm altına almış bulun maktadır. Buna göre safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır. Dolayısıyla KVK ve GVK açısından indirilecek ve indirilmeyecek giderler kanunlarında belirtilmiştir.

Türk vergi hukukunda giderlerin indirim konusu yapılabilmesi için gerekli bir takım ilkeler bulunmaktadır. Bu ilkeleri;

- İlliyet bağı ilkesi,
- Mütenasiplik (Orantılılık) ilkesi,
- Maliyet unsuru olmama ilkesi,
- Maddi veya gayri maddi bir varlık elde etmeme ilkesi,
- Dönemsellik ilkesi,
- Giderin ilgili olduğu faaliyetin vergiye tabi olması ilkesi,
- Kanunen kabul edilmeyen gider olmama ilkesi,

-Belgelendirme ilkesi.  
Olarak sıralamak mümkündür.

Diğer taraftan Gelir ve Kurumlar vergisi Kanunlarında indirilecek giderlerin neler olduğu belirtilmiştir.

Burada önemli olan husus giderlerin çok iyi tanımlanmış olması gereğidir. Yani gereklilik ve istismar sınırları indirilecek ve indirilmeyecek giderler çok iyi belirlenmelidir. Zira gider tanımlamasının çok iyi yapılmaması adaletsizliği ortaya çıkarmaktadır.

Bir kısım giderler işletme için gerçekten gerekli olsa bile vergi yasaları bu giderlerin indirilmesine imkân vermeyebilmektedir. Bu tür giderlere KKEG denilmektedir.

## **2. Mali Kâr-Ticari Kâr ilişkisi**

Vergi matrahına ulaşma noktasında mali kâr-ticari kâr ilişkisi devreye girmektedir ve bu safhada KKEG önem kazanmaktadır.

Gelir Vergisi Kanununun 41'nci maddesi ve KVK' nun 11'nci maddelerinde indirilmesi kabul edilmeyen gider unsurları sayılmıştır. Diğer kanunlarda da kanunen kabul edilmeyen giderler söz konusudur.

Ticari Kâr- Mali Kâr ilişkisinde ise ticari kâr ile mali kârın farklı olmasının nedeni hesaplanmasında farklı esasların dikkate alınmasından kaynaklanmaktadır. Ticari kârın hesaplanmasında dikkate alınacak en önemli husus işletme sahiplerinin ve üçüncü şahısların haklarının koruma altına alınmasıdır. Mali kâr ise vergi kanunlarında yer alan düzenlemeler sonucunda hazineye aktarılacak verginin tespitine yönelik olmasıdır.

İşte bu noktada idare alacağı verginin miktarını artırabilmek için kanunen kabul edilmeyen giderleri devreye sokmaktadır. Adaletsizliğin sınırları da burada başlamaktadır.

## **3. İdare Kanunen kabul edilmeyen giderlere niçin ihtiyaç duymaktadır**

İdare aşağıdaki nedenlerle KKEG mekanizmasını devreye sokmaktadır.

- Vergi matrahının aşınmasının engellenmesi,
- Yasa dışı faaliyetlerin teşvik edilmemesi,
- Dönemsellik ilkesi,
- Mükelleflerin vergi vermek yerine harcama yapmayı tercih ederek vergi matrahının aşınmasının önüne geçilmesi arzusu,
- Kâr merkezli şirketler için KKEG vergi anestejisi etkisi yapmaktadır. Genel vergi yükünü hissettirmeden artırmaktadır.

## II-KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDERLERİN EKONOMİYE ETKİLERİ

Vergi matrahının oluşumunda negatif etkiye sahip giderlerin kanunlarımızda iyi tanımlanmış olması önemli olduğu yukarıda ifade edilmiş idi.

Aksi halde kanunen kabul edilmeyen giderlerin fazlalığı, bu giderlerin yapılması zorunluluğu karşısında ödeme gücü açısından zaafiyet doğurmaktadır. Bu durumda mükellef daha az vergi ödemek için farklı yollara müracaat edebilmekte, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme yoluna dahi gidebilmektedir.

Buna mukabil indirilecek giderlerin tür ve miktarının yüksekliği de vergi matrahının aşınmasına yol açmak suretiyle ödeme gücünün gerçek durumundan daha düşük belirlenmiş olması sonucunu doğurmaktadır.

Bu nedenlerle kanunen kabul edilmeyen giderlerin sınırlarının çok iyi bir şekilde belirlenmesi gerekir.

Esasen KKEG i 3 grupta toplamak mümkündür.

- Olması gereken kanunen kabul edilmeyen giderler,
- Olmaması gereken kanunen kabul edilmeyen giderler,
- Suistimal edilen kanunen kabul edilmeyen giderler.

Dolayısıyla bunların ölçülerinin net bir şekilde ortaya konulması önem kazanmaktadır.

Kanunen kabul edilmeyen giderlerin ölçülerinin net bir şekilde ortaya konulmamasının sonuçlarını aşağıdaki şekilde belirtmek mümkündür.

- Mükellef gelirlerinin bir kısmını kayıt dışı bırakabilir. Bu da ekonomide kayıt dışılık yaratabilir.
- Giderlerin abartılmasına neden olabilir.

Örneğin ABD de konut ve yazlık evlerin kredi faizleri, yüzme ve dans dersi masrafları, sanatçıların estetik masrafları, beslenen köpeklere yapılan masraflar dahi yani özel yaşama ilişkin harcamalar gider olarak kabul edilebilmektedir.

Bu tür masrafları, % 100 ü olmasa bile, % 20-25'inin gider yazılabilmesi karşı tarafın belki de gelirlerinin % 100 ünün kayıt altına alınmasını sağlayacağını ifade etmek mümkündür. Zira mal ve hizmet çıkışlarında belge kullanmak zorunda bulunan mükellefler bunun sonucu olarak girişlerini de belgelendirmek zorunda kalacak ve böylelikle kayıt dışılık oranının azalması sağlanacaktır.

### **III-KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDERLERİN FİNANSAL TABLOLARA ETKİLERİ**

Bilindiği üzere ticari kâr- mali kâr ilişkisi sonucu bir taraftan ticari kâra göre bilançolar düzenlenir iken diğer yandan gelir idaresinin daha fazla gelir elde etmek üzere bir takım gider unsurlarının kanunen kabul edilmemesi nedeniyle oluşan mali kâra göre düzenlenen bir bilanço ortaya çıkmaktadır.

Ticari faaliyetlere göre oluşan kârın mali tablolarda görülmesi işletmeler, paydaşlar ve finans çevreleri açısından önemlidir.

Ticari ve mali kâra göre bilanço düzenlenmesi ortaya çıkan mali tabloları da farklılaştırmaktadır.

Bu durum ortaklara dağıtılacak kâr payını da etkilemiş olmaktadır.

Diğer yandan ekonominin küreselleşmesi nedeniyle yabancı yatırımcılara yurt içinde uygulanan yüksek ve farklı nitelikte bulunan indirilmesi kabul edilmeyen giderleri açıklamanın kolay olmamaktadır.

#### **1.Adaletsizlik yaratan bir kısım kabul edilmeyen gider unsurları**

Bu giderlerden biri gelir vergisinde yer alan teşebbüs sahibinin eşine küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylık ücret ve tazminatlar olarak ifade edilebilir. Bunun objektif ve anlaşılabilir bir nedeni olmadığı gibi vergilendirmede temel ilke olan vergiyi doğuran olayın tespitinde gerçek mahiyetinin esas olması gerektiği ilkesine de aykırı bulunmaktadır.

Kurumlar vergisinde bu tür ödemeler kategorik olarak reddedilmemekle birlikte emsallerine göre uygun olma şartı aranılmaktadır.

Bir diğer kabul edilmeyen harcama türü ise bahşiş giderleridir. Özellikle kurumlarda ödenen bahşişler önem kazanmaktadır. ABD de bu uygulama kredi kartları ile yapılan ödemelerde sliplerde yer alan ödenen bahşiş bölümü ile kayıt altına alınmış ve indirimi kabul edilmiştir.

Esasen ücretlerin kayıt altına alınması ve vergilendirilmesinin sağlanmasında da bahşişlerin gider kabul edilmek suretiyle belgelendirilmesinin yararı bulunmaktadır.

Binek otomobilleri giderlerinin en fazla % 70 inin gider yazılabileceğine ilişkin hükmün geçerli bir gerekçesi bulunmadığı gibi ayrıca bu taşıtların amortismanlarında da sınırlama getirilmiş bulunmaktadır. Oysa burada belli bazı kriterler dikkate alınmak suretiyle genelleştirmeden uzaklaşmak gerekir.

Örneğin işletmeye satın alınan veya kiralanın araç ya da araçların, işletmenin faaliyet konusu, bulunduğu yer ve büyüklüğü ile orantılı tür ve sayıda ölçütler dikkate alınabilir.

İş hacmi ya da faaliyet konusu binek otomobil ile çalışmayı gerektiren işletmeler bakımından veya serbest meslek erbabı bakımından binek otomobilin giderlerinin tamamının ve amortismanının tamamının gider yazılması gerekir. Burada da iş hacmi alternatif ölçüt olarak dikkate alınabilir.

Adaletsizlik yaratan ve önemli bir unsur olan diğer bir gider kısıtlaması da Finansal gider kısıtlamasıdır.

Bilindiği üzere 1.1.2021 tarihinden itibaren bu oran Cumhurbaşkanlığı Kararı ile % 10 olarak belirlenmiş ve uygulamaya geçilmiştir. Dolayısıyla Finansman giderlerinin % 10'unun kanunen kabul edilmeyen gider olarak kabul edilmesinin de adaletsizlikler yaratmakta ve yeniden gözden geçirilmesi gerekmektedir.

#### **IV-DEĞERLENDİRME VE SONUÇ**

Kanunen kabul edilmeyen giderler vergi sistemimizde o kadar çok ki reel sektör bu konuda sıkıntı çekmektedir. Gelir İdaresinin istatistiklerine göre 2013 yılı itibariyle ortalama rakamlarla 160 milyar lira Kurumlar Vergisi matrahı içinde toplam KKEG miktarı 60 milyar civarındadır, Bu rakam olağanüstü bir rakamı ifade etmektedir.

Her ne kadar çağdaş ülkelerde vergi oranları yüksek ise de mükelleflerin yaşam standartları da o oranda yüksektir. O ülkelerde özel yaşam ile ilgili giderler indirim konusu yapılırken bizde maliyet unsuru olan bazı giderlerin dahi indirimi kabul edilmemektedir.

Kanunen kabul edilmeyen giderlerin çokluğu ve kapsamın genişliği vergi sisteminin çapraşık olmasından kaynaklandığı gibi, bu husus mükellefleri geleceğini sağlıklı göremedikleri için kayıt dışılığa yöneltmektedir. Üçüncü olarak da mükelleflerin, vergi harcamalarının şeffaf bir şekilde yapılmasını göremedikleri için vergiden kaçmakta oldukları bilinmektedir.

Kanunen kabul edilmeyen giderler kayıt dışı ekonomiye de sebebiyet vermektedirler.

Gider yazılabilecek harcamaların kapsamının genişletilmesi konusunda yapılacak düzenleme harcama türleri itibariyle kademeli geçiş şeklinde olabilir. Böylelikle mükellefler gider yazılabileceğini bildikleri harcamalar için belge talep edebilecek ve daha önce gider yazılmadığı için belge talep edilmeyen ve kayıt dışı kalan birçok harcama kayıt içine sokulacaktır.

Özellikle kayıp kaçağın en çok olduğu alanlardan başlamak üzere bu uygulama, sistemin başarısını da ortaya koyacaktır.

Bilindiği üzere Türkiye gelişmekte olan bir ülke olup yatırıma ihtiyaç duyulmaktadır. Oysa işletmelerin sermaye yapıları (hacimleri) düşük olduğundan yatırımcılar banka kredilerine ihtiyaç duymaktadırlar. Bu durumda ise finansman gider kısıtlaması sermaye yapılanmasına da olumsuz etkide bulunmaktadır.

Diğer yandan kanunen kabul edilmeyen giderlerin KDV sinin indiriminin kabul edilmemesi haksızlık yaratmaktadır. Zira KDV özelliği olan bir vergi olup indirim esasına dayanmaktadır. Ödenen bir verginin yükünün izole edilmesi için indirim gerekmektedir. Aksi halde ödenen vergi nihai olarak yüklenilmiş olmaktadır ki bu, KDVK nun sistematığına de aykırıdır. Örneğin binek otomobillerinin katma değer vergisindeki kısıtlama anlaşılabilir değildir.

Diğer yandan KKEG bağımsız denetim standartları ile de çelişmektedir.

Esasen yapılandırma kanunlarında sık sık yer alan kasa fazlalığının düzeltilmesi ve ortaklar cari hesabı düzeltmeleri ile ilgili olarak bu hesaplarda yer alan şişkinliklerin arkasında kanunen kabul edilmeyen giderlerin bulunduğunu ve söz konusu harcamaların bu hesaplardaki bozuklara yol açtığını ifade etmekte yarar bulunmaktadır.

Dolayısıyla kanunen kabul edilmeyen giderler ile ilgili düşünce yapısının günümüz teknolojik ve ekonomik gelişmeleri karşısında artık değişmesi gerekir.

Bununla birlikte vergi sistemimizde yer alan kanunen kabul edilmeyen giderlerin olumlu bir yönünün bulunduğunu da ifade etmek gerekir. Örneğin örtülü sermaye, transfer fiyatlandırılması gibi uygulamalarda yer alan kısıtlamalar doğru bir yaklaşımdır. Bu bakımdan kabul edilmeyen giderlerin adaletsiz olup olmadığını irdelerken genelleme yaparak değil, kısıtlamalar itibariyle irdelenmesinde yarar bulunmaktadır.

Sonuç olarak Türk Vergi sisteminde kanunen kabul edilmeyen giderlerin yeniden ele alınarak hangi harcamaların gerçekten indirim kabul edilmeyen gider olduğunun belirlenmesi adaletin sağlanması açısından yararlı olacaktır.

Bir taraftan hazine kaybı olmamasına dikkat ederken diğer yandan işletmeler arası adaletsizliğin giderilmesi ve ekonomik şartlara uyum sağlanmasında yarar bulunmaktadır.