

Genel Gider Kavramı (Temel Vergi Konuları)

Dr. Hasan Yalçın, YMM, E. Hesap Uzmanı

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'inci maddesinin 1'inci bendinde ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan **genel giderlerin** indirim konusu yapılabileceği hüküm altına alınmıştır. Genel giderlerin temel özelliği işletmenin tamamını ilgilendiren giderlerdir. Başka bir ifadeyle ticari organizasyona bağlı giderlerdir.

Esas itibarıyla GVK'nın 40'inci maddesinde yer alan masrafların hemen hemen tamamı genel gider mahiyetine sahiptir. Fakat kanun koyucu adı geçen maddenin birinci bendinde "**ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler**" düzenlemesini yaptıktan sonra takip eden bentlerde bazı giderlere ilişkin özel düzenlemelere yer vermiştir. Bu sistematığın **iki mantıklı** açıklaması olabilir.

Bunlardan birincisi GVK'nın 40'inci maddesinin 2 sayılı ve müteakip bentlerde yazılı masraf çeşitleri birer birer sayılmamış olsaydı bunlardan bir kısmının ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınıp alınmayacağı ihtilaf konusu olabilirdi. **İkinci neden** ise bazı masraflar bu bentlerde ayrıca düzenlenmekle bunlara bazı hudutlar getirilmesine olanak sağlanmıştır.

Kanun maddesinin düzenleniş şeklini esas alırsak bu bend kapsamında değerlendirilecek giderler personel ücretleri,-sigorta bedelleri,kiralar, kırtasiye ve büro giderleri, temsil ve ağırlama giderleri, finansman giderleri (maliyet bedeli kapsamı dışında kalanlar) posta giderler ,büroya ait enerji ve telefon giderleri olarak sayılabilir.



Bu gider örneklerini artırmak mümkündür. Ancak bu aşamada yapılan her türlü genel giderin indirim konusu yapılması mümkün değildir. Kanun koyucu bu konuya ilişkin sınırlamayı yine ilgili bendde "**ticari kazancın elde ettirilmesi ve idame ettirilmesi**" ibaresi ile sağlamıştır.

Bir giderin ticari kazancın elde edinilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olup olmadığını belirlemek bazı durumlarda güç olmaktadır.

Bu nedenle anılan bend uygulamasında bazı temel ölçülerin esas alınması zorunluluktur.



Giderle Kazancın Elde Edilmesi veya İdamesi Arasında İlliyet İlişkisi Bulunup Bulunmadığı Her şeyden önce yapılan bir giderin genel gider olarak dikkate alınması için, gider ile kazancın elde edilmesi veya idamesi arasında açık **bir illiyet bağı** olması gerekmektedir. Bu yaklaşım tarzı ile işletme içinde yapılan her türlü giderin kazanç elde etme veya onun idamesi ile ilişkili olduğu söylenebilir. Fakat bu noktada sözkonusu lafzın dar bir şekilde yorumlanması gerekliliği vardır.

Bir genel giderin indirim konusu yapılabilmesi için kazancın elde edilmesi veya onun idamesi ile olan **illiyet bağının direkt ve etkisinin görülebilir olması** gerekmektedir.

Dikkat edileceği üzere bu husus işletmeden işletmeye farklılık arzedecektir. Bir sektör kolunda indirimi kabul edilen bir giderin diğer bir sektörde kabul edilmemesi mümkün olabilecektir. **Ayrıca yine anılan giderin tutarı ile işletmenin hacmi arasında da bir oran olması gerekmektedir.**

Danıştay 4. Dairesi tarafından verilen 24.01.1996 tarihli karar bu konuda dikkat çekicidir. Bizce hatalı olan kararın özeti aşağıdaki gibidir. “*Şirketin ortaklarının kendilerine ait ve işle ilgili olmayan yeme içme ve içki eğlence ile turistik yerde konaklama bedelinin gider yazılması şirketin yüksek cirosu içinde giderin çok cüz’i kalması nedeniyle, kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan zaruri gider olarak kabulü gerekir.*” (Dnş. 4. Daire, 24.01.1996 Tarih ve Esas No. 1995/1907, Karar No. 1996/168)

Yapılan Giderin Maliyet Unsuru Olmaması Gerekliği; Bazı giderler maliyetin bir unsuru olup maliyet bedelinin tespitinde dikkate alınmaktadır. Bu nedenle bir giderin genel gider niteliğine sahip olması için herhangi bir iktisadi kıymetin maliyet bedelini oluşturan unsurlardan olmaması gerekmektedir.

Giderin Kazancın Elde Edilmesi İçin veya Gelir Harcaması Çerçevesinde Yapılması Yapılan giderin “**keyfilik**” unsuru taşımaması gerekir. Sözkonusu bu keyfilik mevcutluğu daha önce belirttiğimiz orantısızlık yolu ile de tespit edilebilir. Yapılan harcamanın keyfilik taşıyıp taşımadığı işletme ölçülerine göre belirlenecektir. Uluslararası ticaret yapan ve binlerce personelin istihdam edildiği bir firmadaki genel gider ölçüleri ile, küçük ve orta ölçekli bir işletmedeki genel gider ölçüleri birbirinden farklı olması doğaldır.



Yargı mercilerince verilen kararların bir çoğunda giderin indirim niteliğine sahip olup olmadığı “keyfilik” unsuru dikkate alınarak belirlenmektedir. Keyfilik unsuru için belirttiğimiz bu yaklaşım tarzı aynı zamanda “mecburilik” unsurunun da aranması veyahutta sadece mecburilik vasfı nedeniyle bir harcamanın indirilebilecek gider olarak dikkate alınmasını beraberinde getirmektedir.

Yapılan Gider Karşılığında Maddi veya Gayri Maddi Bir Kıymet İktisap Edilmemiş Olması Yapılan harcamanın genel giderler kapsamında değerlendirilebilmesi için aranan diğer bir şart bu harcama ile gayrimaddi bir hak veyahutta maddi bir kıymet iktisap edilmemiş olması gerektiğidir.

Vergi Usul Kanunu’nun 313’üncü ve 326’ıncı maddeleri hükmü uyarınca değeri belirli bir tutarı aşan peştemallıklar ve iktisadi kıymetler amortisman mevzuna girer ve amortisman yolu ile itfa edilirler. **(Bu tutar 2020 yılı için 1.400 TL’dir)**

Giderin Tevsiki ve Dönemsellik İlkesi

Yapılan bir harcamanın genel gider olarak dikkate alınabilmesi için aranan şartları yukarıdaki bölümlerde ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Söz konusu şartlar incelendiğinde bu şartların hepsinin yapılan harcamanın niteliğini belirlemeye yönelik olduğunu görebiliriz.

Ancak bir harcama yukarıda belirtilen bütün şartları taşısa dahi indirim konusu yapılabilmesinde iki hususun daha gözönüne alınması gerekmektedir. **Bunlardan birincisi** Vergi Usul Kanunu’nda belirtilen geçerli bir vesika ile tevsiki diğeri ise indirim konusu yapılacağı **dönemin gideri olması** gerekliliğidir. Bu son husus kısaca dönemsellik ilkesi olarak adlandırılmaktadır.

Ayrıca bu nokta da belirtmek gerekir ki kanun düzenleyici yine bazı küçük harcamaların gider yazılmasında ve götürü gider uygulamalarında belge tevsikini aramamaktadır.

Akaryakıt giderlerinin işle orantılı olması halinde indirim konusu yapılması mümkündür.



İstemın Özeti; 1991 yılı işlemlerinin incelenmesi sonucu gider olarak kaydettiği akaryakıt faturalarının yapılan işle orantılı olmadığı saptanan

davacı adına vergi inceleme raporunda bulunan matrah farkı üzerinden re’sen kurumlar vergisi salınıp, kaçakçılık cezası kesilmiştir.

Ankara 6. Vergi Mahkemesi 21.4.1994 günlü ve E:1993/1141,K:1994/890 Sayılı kararıyla; inceleme elemanınca yakıt sarfiyatı hesabında yalnızca kazı ve nakliye makineleri için harcanan miktarın dikkate alındığı, dekapaj işinde çalışan yardımcı iş makinelerinin de dikkate alınması halinde motorin sarfiyatı farkı kalmayacağı gerekçesiyle tarhiyatın kaldırılmasına karar vermiştir. Vergi Dairesi Müdürlüğü, vergi inceleme raporuna istinaden yapılan tarhiyatın yerinde olduğunu ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedir.

Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, bozulması istenilen kararın dayandığı gerçekler karşısında, yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir.

Bu nedenle, temyiz isteminin reddine oybirliğiyle karar verildi.” **(Danıştay 4. Daire 16.11.1995 Tarih ve Esas No: 1994/4091, Karar No: 1995/4712)**