

AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ VERGİ HUKUKUNDA İNDİRİLEBİLECEK EĞLENCE VE AĞIRLAMA GİDERLERİ

Yrd. Doç. Dr. Recai DÖNMEZ
Anadolu Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
Maliye Bölümü

ABSTRACT

This article is about deductible entertainment expenses according to the U.S. tax law. Entertainment includes any activity generally considered to provide entertainment, amusement, or recreation; such as entertaining guests at night clubs; at social, athletic, and sporting events; on yachts; or on hunting, fishing etc. In that respect, it has a broader meaning than the meaning in Turkish tax law. Although there isn't any direct rule about deductible entertainment expenses in Turkish tax law, according to the Internal Revenue Code, to be deductible an entertainment expense must meet one of the directly related test or associated test.

ÖZET

Bu makalede A.B.D vergi hukukunda eğlence ve ağırlama harcamalarının bir gider olarak gayri safi gelirden indirilebilmesi konusu incelenmiştir. Birleşik Devletler hukukuna göre, eğlence kavramının kapsamına genel olarak hoşça vakit geçirmeye, eğlenmeye ya da dinlenmeye yönelik her türlü etkinlik girmektedir. Sözgelimi, konukları gece kulüplerinde; sosyal

ya da sportif kulüplerde; tiyatrolarda; spor müsabakalarında; ya da avcılık, balıkçılık, turistik ve benzeri amaçlarla düzenlenmiş turlarda eğlendirmek gibi. Bu yönüyle terimin Türk vergi hukukundakinden daha geniş bir anlamı vardır. Öte yandan, Türk vergi hukukunda eğlence ve ağırlama giderleri konusunu doğrudan doğruya düzenleyen bir hüküm olmamasına karşın, Dahili Gelirler Kodu'na (Internal Revenue Code) göre bir eğlence harcamasının gider olarak indirilebilmesi için doğrudan işle ilintili olma ya da işle eğlencenin bir araya gelmesi ölçütlerinden birine uyması gerekmektedir.

GİRİŞ

Pek çok ticari işletme, fırsat düştükçe müşterilerini ve iş ilişkisinde buldukları kişileri yedirme ve içirmenin iş yapmanın zorunlu bir maliyeti olduğunu ve bunun kurulmuş ilişkileri muhafaza etmek ve sürdürmek bakımından gerekli olduğunu düşünür. Aynı düşünce, birlikte iş yapılan kişilerin, hatta işyeri personelinin özellikle zorlu bir görev tamamlandıktan sonra bunun kutlanması amacıyla yemeğe çıkarılması durumunda da söz konusu olur. İşletmeler, bu tür eğlenme ve ağırlama masraflarının vergiye tabi gelirin saptanması sırasında gider olarak yazılabileceğini kolaylıkla düşünürler. Gerçekte ise, bu tür harcamaların gider olarak yazılabilmesi gerek Türk hukukunda gerekse yabancı ülkelerin hukuk sistemlerinde belirli koşulların varlığına bağlanmıştır.

Pozitif hukukumuzda temsil ve ağırlama gideri niteliğindeki harcamaların hangi koşullarla gider olarak indirilebileceğine ilişkin gelir ve kurumlar vergisi yasalarında doğrudan yapılmış bir düzenleme yoktur. Öte yandan, Maliye Bakanlığı da bu konuda bir genel tebliğ yayınlamamıştır. Bu nedenle, uygulama büyük ölçüde yargısal içtihatlar tarafından biçimlenmektedir¹. Türk vergi hukuku öğretisinde bu konu, genel giderler çerçevesinde “*temsil ve ağırlama giderleri*” başlığı altında ele alınmaktadır. Bilindiği gibi genel giderler, ticari kazancın elde edilmesi ve sürekliliğinin sağlanması amacıyla

¹ Şükri KIZILOĞLU, *Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması*, C. II, (Savaş Yayınları: Ankara), 1990, s. 979.

yapılan işletme harcamalarını ifade etmektedir². Genel giderlerin kapsamına giren işletme harcamaları konusunda Türk hukukunda açık bir düzenlemenin bulunmaması yükümlüler ile vergi yönetimi arasında çıkan uyumsuzlukların yorum ilkelere ve yöntemleri çerçevesinde çözümlenmesini gerekli kılmaktadır. Kuşkusuz, bu çerçevede yapılacak yorum faaliyeti sırasında Türk hukuk öğretisi ve yargısal içtihatları kadar, diğer ülkelerin hukuk sistemlerinde ve uygulamalarında geliştirilmiş çözüm yollarından da yararlanılmasına, iş hukuk koşulları göz önünde tutulmak koşuluyla, bir engel yoktur.

İşte bu amaç çerçevesinde, ticari kazançlardan indirilebilecek giderler konusunda dikkat çekici ve incelemeye değer düzenlemeler getirmiş bulunan Amerika Birleşik Devletleri federal vergi hukukunun incelenmesi yararlı olabilecektir. Gelir ve kurumlar vergisinde indirilebilecek giderler konusu son derece kapsamlı ve karmaşık boyutları olan bir konudur. Bu nedenle, inceleme konumuzun yalnızca ticari işletmelerce yapılan ölçülebilir ve ağırlama harcamalarının gider yazılması sorunu ile sınırlı tuttuk. Ancak bunun için öncelikle, Birleşik Devletler vergi hukukunda indirilebilecek giderler konusunda benimsenmiş genel ilkelere ana hatlarıyla da olsa göz atmakta yarar vardır.

I. A.B.D HUKUKUNDA İNDİRİLEBİLECEK GİDERLERE İLİŞKİN GENEL İLKELER

Birleşik Devletler hukukunda genel olarak indirilebilecek giderler, bir ticari faaliyeti yürütebilmek ya da bir işletmenin varlığını sürdürürebilmek için katlandan masraf unsurları olarak tanımlanmaktadır³. Bu nitelikteki işletme harcamaları, işletme kâr elde etmek amacıyla faaliyetini sürdürdüğü takdirde kazançtan indirilebilir⁴.

² Abdurrahman AKDOĞAN, Vergilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi (Yasal Düzenlemelerin İşleyişleri Açısından), (Gazi Üniversitesi İİBF Yayınları, no 165/54: Ankara), 1991, s. 77.

³ Internal Revenue Service, Business Expenses, Publication 535, cat. no:150657,1997,s.3.

⁴ Birleşik Devletler hukukuna göre, bir işletme ya da yatırım faaliyeti kar elde etmek amacıyla yürütülüyorsa, indirilebilecek giderlere bir sınırlama getirilmiştir. Bu nitelikteki bir faaliyette ilişkin giderlerin elde edilen gelirden fazla olması nedeniyle oluşan

Ancak, işletmenin yaptığı bir harcamanın gider olarak indirilebilmesi için hem *olağan* hem de *gerekli* olması şarttır⁵. Harcamanın olağan olması işletmenin faaliyette bulunduğu alanda bunun alışılmış ve benimsenmiş bir harcama olması anlamına gelir. Gerekli olması ise, işletmeye yararlı ve yerinde yapılmış bir harcama olmasıdır. Birleşik Devletler federal vergi yönetimi IRS'ye (Internal Revenue Service) göre, bu nitelikte bir harcamanın gerekli sayılabilmesi için bunun işletme açısından kaçınılması olanaksız bir harcama olması zorunlu değildir⁶.

İmalat işletmeleri ile emtia ticaretiyle uğraşan işletmelerin satılan malın maliyetine giren harcamaları diğer işletme giderlerinden ayırmaları gerekir. Çünkü bunlar dönem brüt karının hesaplanması sırasında zaten gayri safi hasıllardan indirilmektedir.

İşletme giderlerinden ayrı tutulması gereken bir başka unsur da, ilke olarak doğrudan gider yazılmasına izin verilmeyen, ancak aktifleştirilmek suretiyle amortisman ayrılması mümkün olan ilk kuruluş ve örgütlenme giderleri ile işletme varlıklarına ilişkin harcamalardır.

Yine kişisel ya da ailevi nitelikteki harcamaların gider olarak düşülmesi mümkün değildir. Eğer bir harcama kısmen işletme ile ilgili kısmen de kişisel amaçlarla yapılmışsa, ancak işle ilgili kısma isabet eden tutar gider olarak yazılabilir⁷. Bu nedenle, yükümlünün bu gibi durumlarda kişisel nitelikteki harcamasını işle ilgili kısmından ayırması gerekir.

zararın, vergiye tabi diğer gelirleri dengelemek amacıyla kullanılması mümkün değildir. Hobi ya da esas olarak spor ya da dinlenme amacıyla yürütülen faaliyetler bu sınırlamaya tabidirler. Aynı şekilde, sadece yatırımcının vergi borcunu azaltmak amacıyla yürütülen yatırım faaliyetleri için de bu sınırlama geçerlidir. Bir işletme faaliyetinin kar elde etmek amacıyla sürdürülüp sürdürülmediği çeşitli olgulara bakılarak saptanır. Bu olgulardan bazıları şunlardır: Faaliyetin işletmecilik kurallarına uygun olarak yürütülüp yürütülmediği; faaliyeti yürütmek için harcanan zaman ve çabanın işletmeyi karlı hale getirme düşüncesinin bir göstergesi olup olmadığı; kişinin geçimini sağlamanın bu faaliyetten gelecek gelire bağlı olup olmadığı; geçmişte benzer faaliyetlerden kar elde etmek konusunda başarılı olup olunmadığı gibi. Daha fazla bilgi için bkz. **Business Expenses**, s. 5.

⁵ Internal Revenue Code, sec. 162(a).

⁶ A.g.e., s. 3.

⁷ Örneğin, bir yükümlü otomobilini hem ticari işlerinde hem de özel ihtiyaçları için kullanıyorsa, otomobiline ilişkin toplam giderlerden ancak işle ilgili kısma isabet eden kadarını gider olarak düşebilir. Bunun için yükümlünün otomobili ile kat ettiği toplam mesafenin ne kadarlık bir kısmının işle ilgili olduğunu belirlemesi gerekir. Bu takdirde

Eğlenceye yönelik harcamalara gelince; A.B.D federal vergi hukukuna göre, kural olarak, bir müşteriyi, işletme ile iş ilişkisinde bulunan bir kişiyi ya da bir işletme çalışanını eğlendirmek ya da ağırlamak için yapılan işletme ile ilgili eğlence harcamaları gider olarak kazançtan indirilebilir. İndirilebilecek giderlere ilişkin genel olarak aranan *olağan olma ve gerekli olma* koşulları eğlence harcamaları için de aranır.

Bir eğlence harcamasının gider olarak yazılabilmesi için, ayrıca, yapılmış harcamanın şu iki ölçütten birine uygun olması gerekir: Biraz ileride üzerinde ayrıntılı olarak duracağımız bu ölçütler; *doğrudan ilgili olma ölçütü* ve *işle eğlencenin bir araya gelmesi ölçütüdür*. Ancak, öngörülen bütün koşullar yerine getirilse bile gider olarak indirilebilecek eğlence harcamalarına oransal bir sınır getirilmiştir. Genel olarak, bu tür harcamaların yalnızca %50'si indirilebilir⁸.

II. A.B.D VERGİ HUKUKUNDA İNDİRİLEBİLECEK BİR GİDER OLMASI BAKIMINDAN EĞLENCE KAVRAMI

A.B.D hukukunda eğlence kavramı, Türk vergi hukukunda kullanılan temsil ve ağırlama kavramından daha geniş bir içeriğe sahiptir. Yine Türk hukukundan farklı olarak eğlence harcamaları sadece ticari kazançlar bakımından değil, bunların yanı sıra serbest meslek kazançları, ücretler, hatta kira gelirleri ve gayri maddi haklardan elde edilen gelirler bakımından da indirilebilecek bir gider olarak dikkate alınabilmektedir.

Birleşik Devletler hukukuna göre, eğlence kavramının kapsamına genel olarak hoşça vakit geçirmeye, eğlenmeye ya da dinlenmeye yönelik her türlü etkinlik girmektedir⁹. Sözelimi, konukları gece kulüplerinde; sosyal ya da sportif kulüplerde; tiyatrolarda; spor müsabakalarında; ya da

yükümlü, dilerse otomobiline ilişkin yakıt, aşınma payı, lastik, tamir, sigorta vb. giderlerden işe isabet kısmını gerçek tutarlarıyla gider olarak düşebileceği gibi; indirim miktarını hesaplamak için mil başına belirlenmiş standart bir ölçüyü de kullanabilir. 1997 yılı için belirlenmiş standart, mil başına 31,5 centtir. Bkz. **Business Expenses**, s. 4.

⁸ Internal Revenue Service, **Travel, Entertainment, Gift and Car Expenses**, Publication 463, cat. no: 11081L, s. 9.

⁹ A.g.e.

avcılık, balıkçılık, turistik ve benzeri amaçlarla düzenlenmiş turlarda eğlen-
dirmek eğlence kavramına girmektedir.

Öte yandan, eğlence kavramı işletme müşterilerine ya da ailelerine yemek vermek, otel tutmak ya da otomobil sağlamak gibi bireylerin kişisel, ailevi ya da günlük gereksinimlerini karşılamaya yönelik harcamaları da içermektedir¹⁰.

Bir etkinliğin eğlence niteliğinde olup olmadığına, işletmenin faaliyet konusu göz önünde tutulmak suretiyle belirlenmesi gerekmektedir. Sözge-
limi, bir moda tasarımcısının yeni kreasyonlarını tanıtmak amacıyla mağaza sahipleri için düzenlemiş olduğu bir moda gösterisinin eğlence harcamaları çerçevesinde ele alınması mümkün görünmemektedir. Çünkü moda göste-
rileri bu tür işletmelerin olağan etkinliklerinin bir parçasıdır¹¹.

Öte yandan, sosyal amaçlı organizasyonlar çerçevesinde düzenlenen eğlenceler konusunda Amerikan mevzuatında farklı kurallar öngörülmüş-
tür¹². İlke olarak, bu tür organizasyonlar çerçevesinde düzenlenen eğlen-
celere katılma için ödenen paralar gider yazılmak bakımından %50 kısıtla-
masına tabi olmadığı gibi, yükümlüler için nispeten daha elverişli hükümler
getirilmiştir¹³.

Mesleki ve ticari örgütlerin düzenlediği toplantılara ya da kongrelere katılmak bakımından gereklilik bulunan ve işle doğrudan ilintili eğlence harcamaları da gider olarak indirilebilir. Bu tür örgütlenmelere örnek olarak ticaret dernekleri, ticaret odaları ve meslek örgütleri verilebilir. Ancak, katılım için yapılan harcamaların sürdürülen ticari faaliyetle ya da işletme ile ilintili olması gerekir. Eğlence harcamaları için öngörülen %50'lik kısıtlama bu gibi durumlarda da uygulanır¹⁴.

¹⁰ A.g.c.

¹¹ A.g.c.

¹² Bkz. Internal Revenue Code, sec. 162 (b) ve sec. 170.

¹³ Örneğin, bir müşterisini bir futbol karşılaşmasına götüren işletme sahibi, maç bileti için daha fazla bir bedel ödese bile, ancak biletin üzerinde yazılı yutarın yarısını gider olarak indirebildiği halde; söz konusu futbol karşılaşması bir okula yardım amacıyla düzenlenmiş ise, üzerinde yazılı fiyatın dışında bilet için ödediği bedelin tamamını %50 kısıtlaması olmaksızın gider yazabilmektedir. Bkz. Internal Revenue Code, sec. 274 (k) (2) (1) (B).

¹⁴ Travel, Entertainment, Gift and Car Expenses, s. 9.

III. EĞLENCE HARCAMALARININ GİDER OLARAK İNDİRİLEBİLMESİNDE UYGULANAN ÖLÇÜTLER

Bir eğlence harcamasının gider olarak indirilebilmesi için şu iki ölçütten birinin yükümlüce karşılanması gerekir. Bunlardan birincisi, eğlenenin işle doğrudan ilintili olması; ikincisi ise işle eğlenenin bir araya gelmesi ölçütüdür¹⁵. İki koşuldaki herhangi birinin somut olayda gerçekleşmesi yapılan harcamanın gider olarak indirilebilmesi için yeterlidir. Şimdi bu ölçütleri daha yakından inceleyelim.

1. Doğrudan İşle İlişkili Olma Ölçütü

Bir eğlence harcaması yapılan işle doğrudan ilintili ise bunun gider olarak yazılması mümkündür¹⁶. Verilen yemek ya da eğlence ile iş arasında doğrudan bir bağlantının bulunduğunu kanıtlayabilmesi için yükümlünün şu hususları açıkça ortaya koyması gerekir:

- a) Yükümlünün söz konusu etkinlikten gelecekte bir gelir ya da herhangi bir menfaat elde etmek gibi genel bir beklentinin ötesinde bir arayışının olması gerekir¹⁷. Diğer bir deyişle, iyi niyet ya da nezaket kuralları çerçevesinde yenilen yemekler ya da düzenlenen eğlencelerde yapılan harcamaların gider yazılması mümkün değildir.
- b) Yemek ya da eğlence süresince gerçek anlamda bir iş görüşmesinin, iş müzakeresinin ya da ticari bir muamelenin yapılması gerekir. Bir başka deyişle, yemek ya da eğlence gerçekten iş tartışılmalıdır.
- c) Olgular ve şartlar değerlendirildiğinde, yemek ya da eğlenenin temel amacının etkin bir şekilde iş yapmak olduğunun anlaşılabilmesi gerekir¹⁸.

¹⁵ Internal Revenue Code, sec. 274 (a) (1).

¹⁶ Birleşik Devletler hukukunda bu ölçüt, yasa da kullanılan terimden hareketle "directly-related test" olarak ifade edilmektedir. Bkz. Internal Revenue Code, sec. 274(a)(1).

¹⁷ Travel, Entertainment, Gift and Car Expenses, s. 10.

¹⁸ A.g.e.

Yükümlünün eğlence harcamalarının gider yazılıp yazılmaması konusunda, yapılan işin doğası ve iş görüşmesinin bir eğlence sırasında yapılmasının nedenleri de dahil olmak üzere bütün olguları değerlendirerek bir sonuca varması gerekir. İşe eğlenceden daha fazla zaman ayırmak gibi bir gereklilik söz konusu olmamakla birlikte; eğer iş görüşmesi eğlencenin yanında arzi bir özellik olarak kalıyorsa, bundan söz konusu eğlencenin doğrudan işle ilintili olmadığı sonucu çıkarılabilir¹⁹.

Öte yandan yükümlü, işletme gelirlerinin ya da diğer herhangi bir menfaatin belirli bir eğlence harcamasının somut sonucu olduğunu kanıtlamak zorunda değildir.

Eğlence, iş görüşmesine yoğunlaşmanın mümkün olmadığı, dikkatin kolaylıkla dağılabileceği bir ortamda gerçekleşmişse; gerçek anlamda bir iş görüşmesinin yapılma olasılığı son derece düşük kabul edilir. Bu gibi hallerde, yapılan harcamaların doğrudan işle ilintili olduğunu kabul etmek güçleşmektedir. Bu nedenle, IRS, gece kulüplerinde, tiyatrolarda, spor karşılaşmalarında ya da kokteyl partilerde gerçekleştirilmiş toplantıları doğrudan işle ilintili saymamaktadır²⁰.

2. İşle Eğlencenin Bir Araya Gelmesi Ölçütü

Yükümlü tarafından yapılan harcamalar “doğrudan işle ilintili olma” ölçütüne uygun değilse, eğlence harcamalarını gider yazabilmek bakımından yasada (Internal Revenue Code) öngörölmüş diğer ölçüte bakılır²¹. Buna göre, işle eğlencenin bir araya gelmesi durumunda yapılan eğlence harcamaları gider olarak indirilebilir. Yasaya göre, “işle eğlencenin bir araya gelmesinden” söz edilebilmesi için, eğlencenin ciddi ve hüsünüyetli (bona fide) bir iş görüşmesine takaddüm etmesi ya da bu tür bir görüşmenin ardından yapılması yeterlidir.

Yasal düzenlemeye paralel olarak, uygulamada Amerikan vergi yönetimi (IRS), eğlence harcamaları (buna müşterilere verilen yemekler de

¹⁹ A.g.c.

²⁰ A.g.c., s. 11.

²¹ Birleşik Devletler hukukunda bu ölçüt, yasada kullanılan terimden hareketle “*associated test*” olarak ifade edilmiştir. Bkz. Internal Revenue Code, sec. 274 (a)(1).

dahil) bakımından 'bir araya gelme' ölçütünün gerçekleşmiş sayılabilmesi için yükümlülerin şu hususları açıklıkla ortaya koymalarını şart koşmaktadır²²:

- a) Eğlence ile iş yükümlünün faaliyet alanı çerçevesinde bir araya gelmelidir ve
- b) Ciddi bir iş görüşmesine doğrudan takaddüm etmeli ya da ardından gelmelidir.

Genel olarak, eğer yükümlü belirli bir harcamayı yapmasının işletmesine ilişkin bir amacı gerçekleştirmeye yönelik olduğunu gösterebilirse; işletme açısından *olağan* ve *gerekli* kabul edilebilecek her türlü harcamanın üzerinde durduğumuz ölçüte uygun olduğu kabul edilmektedir²³. İşletmeye ilişkin amaç, yeni iş bağlantıları sağlamak olabileceği gibi mevcut bir iş ilişkisini sürekli kılmak da olabilir. Bununla birlikte, eğlence harcamasının bir kısmı iş görüşmesine katılan konuklarla çok sıkı bir bağlantısı olmayan kişiler için yapılmışsa, söz konusu kısmın gider olarak indirilmesi kabul edilmemektedir.

İş Görüşmesinin Ciddiliği: Bir iş görüşmesinin yasanın öngördüğü anlamda ciddi olup olmadığı her olayda ayrı ayrı ele alınması gereken bir sorun olarak kabul edilmektedir. Yükümlünün, burada, kendisinin ya da bir temsilcisinin bir toplantıya, müzakereye ya da ticari bir muameleye gelir ya da her hangi bir ticari çıkar elde etmek saikiyle etkin bir biçimde katıldığını göstermesi gerekir. Ancak bu demek değildir ki, yükümlü ya da temsilcisi işe eğlenceden daha fazla zaman ayıracaktır. Hatta, yükümlünün eğlence ya da yemek sırasında iş konuşması dahi zorunlu değildir²⁴.

Yükümlünün profesyonel bir organizasyon ya da bir işletme tarafından desteklenen ve düzenlenen bir toplantıya katılması iş görüşmesinin ciddiliğinin bir göstergesi kabul edilmektedir. Bununla birlikte, bu tür toplantılara katılmanın temel amacı işin geliştirilmesi olmalıdır.

²² Travel, Entertainment, Gift and Car Expenses, s. 11.

²³ A.g.e.

²⁴ A.g.e.

Eşler İçin Yapılan Harcamaların Durumu: İlke olarak, yükümlü kendisinin ya da müşterisinin eşi için yaptığı eğlence harcamalarını gider olarak indiremez. Bununla birlikte, yükümlü, eşler için yapılan harcamaların kişisel ya da sosyal düşüncelerin ötesinde işletmeye ilişkin düşüncelere dayandığını kanıtlayabilirse, bu harcamalar da gider olarak yazılabilir. Örneğin, olayın özelliğine göre müşterinin eşi olmadan eğlendirilebilmesi pratik olarak mümkün görülüyorsa, eşin katılımı sebebiyle yapılan harcamalar da işletme bakımından olağan ve gerekli sayılarak gider olarak indirilebilir. Dahası, müşterinin eşi sebebiyle yükümlünün eşi de eğlenceye ya da yemeğe katılmak durumunda kalmışsa, onun için yapılan harcamalar da olağan ve gerekli kabul edilerek indirilebilmektedir²⁵.

IV. İNDİRİLEBİLECEK EĞLENCE HARCAMALARININ SINIRI

Genel olarak, yükümlüler işletmeleri ile ilgili yemek ve eğlence masraflarının ancak %50'sini gider olarak indirebilirler²⁶. Bu sınır, yapmış olduğu harcamaların geri ödenip ödenmediğine bağlı olarak istihdam edilenlere ya da onları istihdam edenlere ve serbest çalışanlara da uygulanır. %50 sınırı, işle ilgili bir seyahat sırasında; müşterileri işyerinde, bir restoranda ya da başka bir yerde ağırlarken ya da; bir iş toplantısına, bir resepsiyona ya da bir kulüpte verilen yemeğe katılırken yapılmak durumunda kalan yemek, eğlence ve ağırlama harcamalarına uygulanır²⁷.

İstisnai olarak, bazı hallerde %50 sınırının uygulanması söz konusu değildir. Diğer bir deyişle, bu gibi hallerde yükümlüler yapmış oldukları eğlence harcamalarının tamamını gider olarak indirebileceklerdir. Söz konusu istisnalar, daha ziyade ücretli ya da serbest olarak çalışanların istihdam eden ya da müşterileri adına yapmış oldukları eğlence harcamalarının sonradan bir hesap planı dahilinde ücretlilere ya da serbest çalışanlara geri ödenmesi ile ilgilidir²⁸.

²⁵ A.g.c.

²⁶ Internal Revenue Code, sec. 274 (k) (3) (C).

²⁷ Travel, Entertainment, Gift and Car Expenses, s. 11.

²⁸ Ayrıntılı bilgi için bkz. a.g.c., s. 11 vd.

Bundan başka, reklam ya da prestij sağlamak amacıyla işletmelerin genel olarak halk için yapmış oldukları yemek, eğlence ya da dinlenme tesislerine ilişkin harcamalar da %50 sınırlamasına tabi değildir²⁹.

V. HARCAMALARIN KANITLANMASI

Yükümlü gider olarak indirebileceği eğlence niteliğindeki her harcamasının miktarını, eğlencenin tarihini, eğlencenin gerçekleştiği mekânın adını ve adresini, açıkça belli olmuyorsa eğlencenin türünü ve kuşkusuz harcamanın işletme açısından hangi amaçla yapıldığını ve işletmenin bu harcamayla elde ettiği ya da elde etmeyi umduğu çıkarım ne olduğunu kanıtlamak zorundadır. Bundan başka, lehine harcama yapılan kişilerle yükümlü arasındaki iş ilişkisini kanıtlayan bilgilerin de ortaya konulması gerekir. Öte yandan, iş görüşmesinin niteliğinin ve eğer eğlence bir iş görüşmesinden hemen önce ya da sonra gerçekleşmişse; iş görüşmesinin tarihi, yeri, niteliği ve süresi ile hem iş görüşmesine hem de eğlence etkinliğine katılan kişilerle ilgili bilgilerin yine yükümlü tarafından kanıtlanması gerekir.

Yükümlü, bu nitelikteki harcamalarına ilişkin muhasebe kayıtlarını düzgün bir biçimde tutmalı ve beyanını destekleyen delilleri muhafaza etmelidir. Kuşkusuz, bu tür delillerin başında ödeme yapılan kişilerden alınan faturalar ve diğer makbuzlar gelir.

Genellikle, yükümlünün yaptığı harcamanın işletmeye ilişkin amacını gösteren yazılı bir belgeyi de ayrıca idareye sunması gerekebilir. Bununla birlikte, kanıtlama yükünün derecesi her olayın özel koşullarına bağlı olarak olaydan olaya değişebilmektedir. Eğer belirli bir olayı çevreleyen koşullardan yapılmış bir harcamanın işletmeye ilişkin amacı açıklıkla belli oluyorsa, yükümlünün yazılı bir bildirimde bulunması gerekmeyebilir³⁰.

Yapılan indirimleri kanıtlamaya yarayan her türlü kaydın, belgenin ve diğer kanıtların, yükümlünün gelir vergisi beyannamesinin incelenme süresi boyunca muhafaza edilmesi gerekir. Bu süreç genellikle, beyannamenin verildiği tarihten itibaren üç yıldır.

²⁹ A.g.e., s.12.

³⁰ A.g.e., s. 22.

SONUÇ

Birleşik Devletler hukukuna göre yükümlülerin işletme faaliyetleri çerçevesinde ve işletmeye ilişkin amaçlarını gerçekleştirmek üzere müşterileri için yapmış oldukları eğlence ve ağırlama harcamalarını belli sınırlar içinde de olsa gider olarak gelirlerinden indirebilmelerine olanak tanınmıştır. Öte yandan, bu olanak yalnızca ticari faaliyette bulunanlar için değil, bunların yanı sıra diğer gelir vergisi yükümlülerine ve kurumlara da tanınmıştır.

İndirilebilecek bir gider unsuru olarak eğlence kavramının Amerikan hukukunda, Türk hukukundaki temsil ve ağırlama gideri kavramından daha geniş bir kapsama sahip olduğu görülmektedir. Buna ilişkin uygulama bir yandan Dahili Gelirler Kodu'nda (Internal Revenue Code) yer alan giderlerle ilişkin genel bir ilkeye dayandırılırken, diğer yandan da yasanın çeşitli hükümlerinde yer alan eğlence harcamalarına ilişkin özel kurallar uygulanmaktadır. Bir eğlence harcamasının gider olarak indirilebilmesi için diğer gider unsurları gibi olağan ve gerekli olması şarttır. Olağan ve gerekli olma koşulları, eğlence harcamalarının özel koşulları diyebileceğimiz *işle doğrudan ilintili olma* ve *işle eğlencenin bir araya gelmesi* ölçütlerinin yorumlanması sırasında da göz önünde tutulmaktadır. Bizim görüşümüze göre, söz konusu ölçütlerden, gerek vergi yönetimi gerekse yargı organları bakımından temsil ve ağırlama giderlerine ilişkin uyumsuzluklarda yorum faaliyeti sırasında yararlanılmasına Türk hukuku açısından bir engel görülmektedir. Ancak, en iyisi Amerikan hukukunda oldukça yaygın bir uygulama alanı olan bu konuyu, Internal Revenue Code'da yer alan hükümleri göz önünde tutarak doğrudan düzenleyen kurallar getirmektir.