

GİDERLERLE İLGİLİ ÖZEL DOSYALAR

**DÖNEMSELLİK VE TAHKUK ESASLARININ VERGİSEL
AÇIDAN DOĞURDUĞU SONUÇLAR NELERDİR?**

**ÖZEL DOSYA
NO:19**

Türk vergi sisteminde dönemsellik ilkesi benimsenerek işletme faaliyet sonuçlarının Gelir Vergisi Kanunu'na göre bir takvim yılı içinde, Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre de bir hesap dönemi içinde alınması ve bu sonuçlara göre vergilendirme işlemlerinin yapılması öngörülmüştür.

İşletme faaliyetlerinin dönemlere ayrılarak dönemsel sonuçların alınması gereği, gelecek hesap dönemine ait olarak peşin ödenen giderler ile cari hesap dönemine ait olup da henüz tahsil edilmemiş olan hasılatlar ve de gelecek hesap dönemine ait olarak peşin tahsil olunun hasılatlar ile cari hesap dönemine ait olup henüz ödenmemiş olan giderlerin de dönem sonunda işletme faaliyet sonuçlarının tespiti sırasında ayrıştırılarak düzeltilmesi sonucunu doğurmaktadır. Bu hususlar; Vergi Usul Kanunu'nun 283'üncü maddesinde "Aktif Geçici Hesap Kıymetleri", 287'nci maddesinde de "Pasif Geçici Hesap Kıymetleri"nin dönem sonu değerlemesi olarak düzenlenmiştir.

Dönemsellik kavramı, işletmelerin sınırsız kabul edilen ömrünün belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır.

Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hasılat, gelir ve karların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması dönemsellik ilkesinin gereğidir.

Bu ilke çerçevesinde cari hesap dönemi içinde peşin ödenmiş olmakla birlikte kısmen veya tamamen gelecek hesap dönemini ilgilendiren giderlerdir. Bu giderlerin özelliği önceden miktar ve tutar olarak kesinleşerek tahakkuk etmiş olmalarıdır. Bu nedenle, bu şekilde ortaya çıkan giderlerin peşin ödenmiş ve buna bağlı olarak tahakkuk etmiş olmasına rağmen cari hesap dönemini ilgilendirmeyen kısmının, kıst yapılmak suretiyle ayıklanarak, dönem

giderleri içinden çıkartılması gerekmektedir. Bu tür giderlere aşağıdaki örnekleri vermek mümkündür.

- * Bakım-onarım giderleri
- * Faiz ve komisyon giderleri
- * Kira giderleri
- * Basın-yayın giderleri
- * Sigorta prim giderleri

Aynı şekilde dönemsellik ilkesi gereği her hasılat unsuru, ait olduğu hesap döneminin kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınmalıdır. Bunların gelecek hesap döneminde tahsil edilecek olmaları, gelir yazılmaları durumunu değiştirmeyecektir. Gelecek hesap döneminde tahsil edilecek hasılatın bir kısmı, kısmen içinde bulunulan kısmen de sonraki hesap dönemini ilgilendiren gelirlerdir. Dolayısıyla bu şekildeki gelirler, dönem sonunda kıst gelir hesabı yapılarak ayrıştırılıp, cari dönemi ilgilendirmeyen kısmı dönem gelirleri içinden çıkartılacaktır.

Benzer gerekçelerle cari hesap dönemi içinde peşin tahsil edilmiş olmakla birlikte kısmen veya tamamen gelecek hesap dönemini ilgilendiren gelirlerdir. Dolayısıyla, peşin tahsil olunmuş gelirlerin ilgili olduğu hesap döneminde dikkate alınmak üzere cari hesap dönemi gelirleri arasından çıkarılması gerekmektedir. Bu tür gelirlere aşağıdaki örnekleri vermek mümkündür.

- * Kira gelirleri
- * Basın-yayın abone gelirleri
- * Bakım-onarım gelirleri
- * Faiz ve komisyon gelirleri

Danıştay 4.Dairesinin 30.1.2003 tarih ve E:2001/279; K:2003/663 sayılı Kararında da belirtildiği gibi, Türk Vergi Sisteminde ticari kazançta elde etme tahakkuk esasına bağlanmıştır. Tahakkuk esasının ne olduğu tanımlanmamış olmasına rağmen genel kabul görmüş tanımı ile tahakkuk esası; gelir veya giderin mahiyet veya tutar itibarıyla kesinleşmesidir. Bu durumda gelirin tahsil edilmiş veya giderlerin ödenmemiş olup olmamasının tahakkuk esasına etkisi olmayacaktır.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının verdiği B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-14-7038 sayılı mükelleflerin geçmiş yıllara ait giderlerine ilişkin olarak verdiği bir muktezada tahakkuk ve dönemsellik esaslarının unsurları aşağıdaki şekilde ortaya konulmaktadır.

“.....5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde, “Kurumlar Vergisi birinci maddede yazılı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır. Safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır.....” hükmü yer almıştır.

Öte yandan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazancın tarifinin yapıldığı 37.maddesinde her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanunun bilanço esasında ticari kazancın tespiti ile ilgili 38.maddesinde de,

“Bilanço esasına göre ticari kazanç teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müsbet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce;

- 1- İşletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir.
- 2- İşletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur.

Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümleri ile bu kanunun 40 ve 41.maddeleri hükümlerine uyulur.” hükmü yer almaktadır.

Bu hüküm gereğince safi kurum kazancının tespitinde Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14.maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nu 40.maddesindeki giderler, hasıllattan indirim konusu yapılmaktadır. Yine, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 192.maddesinin 4.fıkrasında da, Aktif toplamı ile borçlar arasındaki farkın, müteşebbisin işletmeye mevzu varlığını (özsermayeyi) teşkil edeceği belirtilmek suretiyle kazancın tespitinde tahsil değil, tahakkukun esas alınacağı hükme bağlanmıştır.

Buna göre, kurum kazancı, ticari kazanç niteliği taşıdığından ve ticari kazanç gibi tespit edildiğinden elde etme yönünden tahakkuk esası geçerlidir. **Tahakkuk ise gelirin miktar ve mahiyet itibariyle kesinleşmesini ifade eder. Bunun için geliri doğuran işlemin tekemmül etmesi gereklidir. Ticari faaliyet içerisinde satılan mal veya yapılan bir hizmet bedeli taraflarca belirlenip fatura kesildiğinde gelir veya gider tahakkuk etmiş kabul edilir.**

Bu hüküm ve açıklamalara göre, mükellefin 01.01.2005-31.12.2005 dönemi harcamalarına ilişkin faturaların tahakkuk tarihi (fatura düzenlendiği tarih) itibarıyla gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması olanaklı olup kapanan hesap dönemlerine ilişkin harcama belgelerinin takip eden hesap dönem veya dönemlerinde gider veya maliyet unsuru olarak yazılması mümkün olmadığı gibi kanunen kabul edilmeyen gider olarak kayıtlara intikali gerekmektedir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nca verilen B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-13-12618 sayılı bir başka muktezada ise ;

“...5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13. maddesinde “Kurumlar Vergisi, birinci maddede yazılı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır. Safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi kanunu’nun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır....” hükmü yer almıştır.

Öte yandan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun “Ticari Kazancın Tarifi” başlıklı 37. maddesinde; “Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır”. hükmü yer almış olup; aynı Kanun’un “Bilanço Esasında Ticari Kazancın Tespiti” başlıklı 38. maddesinde ise;

“Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsdeki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müsbet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce:

1. İşletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir;
2. İşletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur.

Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümleri ile bu kanunun 40 ve 41. maddeleri hükümlerine uyulur.” denilmiştir.

Buna göre, kurum kazancı ticari kazanç niteliği taşıdığından ve ticari kazanç gibi tespit edildiğinden elde etme yönünden tahakkuk esası geçerlidir. Tahakkuk ise gelirin miktar ve mahiyet itibariyle kesinleşmesini ifade eder. Bunun için geliri doğuran işlemin tekemmül etmesi gerekmektedir.

.....

Bu hüküm ve açıklamalara göre, işletmenin aktifine kayıtlı gayrimenkulün intifa hakkının’ne 15 yıllığına bedel karşılığı verilmesinin kiralama işlemi olarak değerlendirilmesi, bu kiralama karşılığı olarak peşin veya avans olarak tahsil edilecek kira gelirinin ticari kazancın tespitine ilişkin hükümlere göre kurum kazancına dahil edilmesi ve ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekmektedir.

Tahakkuk esası olarak da adlandırılan bu uygulamada, gelir ve giderin kurumlar vergisi matrahının belirlenmesinde dikkate alınabilmesi için, gelir unsurlarının tahsil edilmesi, gider unsurlarının da ödeme yapılması beklemeksizin tahakkuk yeterli olduğu açıktır. Ancak, peşin ödemeler de gelir veya gider unsuru gelecek veya geçmiş dönemlere ait ise tahakkukun hangi dönemde olduğuna veya olacağına bakılmaksızın, söz konusu gelir veya giderin dönemsellik ilkesi gereği ilgili bulunduğu dönemde dikkate alınması gerekmektedir.” Denilmek suretiyle konuya açıklık getirmiştir.

Vergi mevzuatımızda ve diğer bazı kanunlarda yapılan bir takım düzenlemelerde zaman zaman dönemsellik ilkesinin ikinci plana itildiğini de rastlanabilmektedir. Bu çerçevede tahakkuk ilkesinden sapmalara aşağıdaki durumları örnek olarak verebiliriz.

- SSK primlerinin fiilen ödenmesi (506 sayılı Kanununun 80.maddesi)
- Telefon, elektrik, su, doğalgaz faturalarının ödeme vadesinde gider yazılabilmesi.
- Vazgeçilen alacaklarda borçlunun sulh yoluyla ödemekten kurtulduğu borcu üç yıl fonda tutması,
- Yenileme fonunun üç yıl bekletilmesi,
- Yıllara yaygın inşaat ve onarma işleri
- İhracat işlemlerinde malın gümrük hattından geçmesi (Fiili ihraç tarihi)