

Dairesi	Karar Yılı	Karar No	Esas Yılı	Esas No	Karar Tarihi
ÜÇÜNCÜ DAİRE	2003	730	2001	1742	05/02/2003

KARAR METNİ

DAVACININ İŞLETMEDE KULLANDIĞI YABANCI KAYNAKLAR NEDENİYLE TAHAKKUK ETTİRİLEN FAİZ VE KUR FARKLARINDAN OLUŞAN GİDERLERİYLE AYNI DÖNEMDE ELDE ETTİĞİ FİNANSMAN GELİRİNİ MAHSUP YOLUYLA NETLEŞTİREREK SADECE KALAN KISMA GİDER KISITLAMASI UYGULANMASINDA HUKUKA UYGUNLUK BULUNMADIĞI HK.<

Temyiz Eden : Vergi Dairesi Müdürlüğü

Karşı Taraf : ... Tic.San.İşl.A.Ş.

Vekili : Av. ...

İstemin Özeti : 1998 yılında kullanılan ancak, vadesi ve faiz ödemesi 1999 hesap dönemine sarkan krediler için aylar itibarıyla karşılık ayırarak kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate aldığı ve aynı yılda kullandığı yabancı kaynaklar nedeniyle tahakkuk ettirilen faiz ve kur farklarından oluşan giderleriyle aynı dönemde elde ettiği finansman gelirini mahsup yoluyla netleştirerek sadece kalan kısma gider kısıtlaması uyguladığı saptanan davacı adına salınan ağır kusur cezalı kurumlar vergisi ve fon payını; birden fazla hesap dönemine sirayet eden giderlerin vergide, dönemsellik ilkesi gereği ilgili dönemlere paylaştırılması zorunlu olduğundan, kredilerin vadesinin izleyen hesap dönemine kaymasının ihtilaflı dönemde gider yazılmasına engel olamayacağı, 55 sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin, finansman gelirleriyle, finansman giderlerinin kıyaslanması suretiyle netleştirilmesine imkan vermeyen bölümünün Danıştay Dördüncü Dairesinin 27.10.1997 gün ve K:1997/3795 sayılı kararlarıyla iptal edilmesi üzerine, bu iptal kararı Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 12.3.1999 gün ve K:1999/153 sayılı kararıyla bozulmuş ise de, bu iki karar arasında geçen sürede Dördüncü Dairenin iptal kararı mevcut olduğundan, uyuşmazlık döneminde yürürlükte olmayan düzenleme, finansman gelirleri finansman giderlerinden fazla olan davacı şirketi bağlamayacağından tespit edilen matrah farkında yasal isabet görülmediği gerekçesiyle kaldırılan ... Vergi Mahkemesinin ... gün ve ... sayılı kararının; vergilendirmede hukuka aykırılık bulunmadığı ileri sürülerek bozulması istenmiştir.

Savunmanın Özeti : Temyiz isteminin reddi gerektiği savunulmaktadır.

Tetkik Hakimi : Nagihan Altekin

Düşüncesi : Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar Vergi Mahkemesi kararının bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından, temyiz isteminin reddi gerektiği düşünülmektedir.

Savcı : Nurten Karaçay

Düşüncesi : Temyiz dilekçesinde, vadesi takip eden yılda sona eren kredilere ait faizin cari yıla isabet eden kısmının karşılık ayırmak suretiyle muhasebeleştirilmesi nedeniyle saptanan matrah farkı üzerinden ikmalen yapılan cezalı tarhiyata ilişkin olarak öne sürülen hususlar vergi mahkemesince verilen kararın dayandığı hukuki ve yasal nedenler karşısında, anılan kararın bu kısmının bozulmasını gerektirir nitelikte görülmemiştir.

Finansal gider kısıtlaması uygulamasında; finansal gelirler ile finansal giderlerin netleştirilmesinin yapılamayacağına dair 55 sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğini iptal eden Danıştay Dördüncü Dairesinin 27.10.1997 günlü, E:1997/771, K:1997/3795 sayılı Kararı, Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 12.3.1999 gün, E:1998/139, K:1999/153 sayılı kararıyla davalı idare temyiz istemi kabul edilerek bozulmuştur. Bu kararın davacı şirketin uyuşmazlık dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesini verme süresinden önce verilmiş olması karşısında ortada hukuken doldurulması zorunlu bir boşluk olduğundan söz edilemez. Kaldı ki, Danıştay Dördüncü Dairesinin iptal kararı Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu nezdinde temyiz edilmiş olmakla iptal kararı kesinleşmediğine göre

kurumlar vergisi beyannamesini ihtirazi kayıtla vermesi mümkün iken davacı şirketin bu hakkını da kullanmadığı sabittir. Bu nedenle 55 sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 1998 takvim yılında uygulanma olanağı bulunmadığı gerekçesiyle finansman gelirlerinin finansman giderleriyle karşılaştırılarak netleştirilmesi nedeniyle hesaplanan matrah farkı üzerinden ikmalen yapılan cezalı tarhiyatın kaldırılması yolunda verilen vergi mahkemesi kararında hukuka uygunluk görülmemiştir.

Açıklanan nedenle temyiz isteminin kısmen kabulü ile temyize konu vergi mahkemesi kararının finansman giderlerinin netleştirilmesine ilişkin hüküm fıkrasının bozulmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Üçüncü Dairesince işin gereği görüşülüp düşünüldü:

Tarhiyatın izleyen yıla kayan, kredi faizi ödemelerinin karşılık ayrılarak gider yazılmasından kaynaklanan matrah farkı üzerinden salınan ağır kusur cezalı kurumlar vergisi ve fon payının kaldırılmasına ilişkin hüküm fıkrasına karşı ileri sürülen iddialar, kararın söz konusu hüküm fıkralarının dayandığı hukuksal nedenler ve gerekçe karşısında istemin kabulünü gerektirir durumda görülmemiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 41'inci maddesine 4008 sayılı Kanunla eklenen 8'inci bentte, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre dönem sonu stoklarını son giren ilk çıkar yöntemine göre değerleyen veya amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutanların, işletmede kullandıkları yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kar payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yaptıkları giderler ve maliyet unsurları toplamına maddede öngörülen indirim oranının uygulanması suretiyle bulunacak kısmının %25'inin gider olarak kabul edilmeyeceği, indirim oranının Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre o yıl için tespit edilmiş olan yeniden değerlendirme oranının, ilgili kuruluşlardan alınan bilgilere göre Maliye Bakanlığınca o yıl için hesaplanan ortalama ticari kredi faiz oranına bölünmesi suretiyle bulunacağı, bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığının yetkili olduğu, Kurumlar Vergisi Kanununun 15'inci maddesinin 13'üncü bendin de ise bankalar sigorta şirketleri ve finans kurumları dışında kalan kurumların da Gelir Vergisi Kanununun söz konusu bendindeki esaslar çerçevesinde hesapladıkları giderleri kurum kazancından indiremeyecekleri kurala bağlanmıştır.

Gelir Vergisi Kanununun 41'inci maddesinin 8'inci bendinin verdiği yetkiye dayanarak söz konusu kuralın uygulanması ile ilgili olarak düzenlenen 55 sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 8'inci bölümünde; finansman giderlerinin yanısıra finansman geliri de elde etmiş olan mükelleflerin gider kısıtlaması uygulamasında söz konusu gelir ve giderlerini birbiri ile mukayese etmek suretiyle netleştirmelerinin mümkün olmadığı, finansman giderleri toplamının gider kısıtlamasına konu edilmesi öngörülmüştür.

Gelir Vergisi Kanununun 41'inci maddesine 4008 sayılı Yasayla eklenen 8'inci bentte indirim oranının uygulanma amacının; nominal faiz tutarının enflasyon ve reel faize ilişkin kısmını belirlemek, ayrıştırmak olduğu, 4008 sayılı Yasanın gerekçesinden anlaşılmaktadır. Gider kısıtlaması uygulaması, işletme faaliyetlerinin yabancı kaynakla finanse edildiği durumlarda, bu finansman nedeniyle ödenen nominal faiz tutarının tümüyle ticari kazançtan indirilmesi halinde dönem sonu stoklarını son giren ilk çıkar yöntemine göre değerlemeyen veya amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini yeniden değerleyen mükellefler yönünden ticari kazancın ve vergi matrahının haksız yere aşındırıldığı görüşüyle getirilmiş ve faiz, vade farkı, kur farkı gibi giderler toplamına maddede öngörülen indirim oranının uygulanması suretiyle bulunan kısmının %25'inin gider yazılmaması yoluyla gerçek kazanç vergilendirilmek istenmiştir.

Para ve menkul kıymetlerden elde edilen faiz, repo gelirleri gibi gelirlerin işletmeler için hasılat niteliği taşıdığı da dikkate alındığında finansman gideri tutarının finansman gelirleriyle

mukayese edilerek netleştirilmeleri, 41'inci maddenin 8'inci bendiyle getirilen düzenlemeye uygun düşmemektedir.

Öte yandan 55 sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 8'inci bölümünde, gider kısıtlaması uygulamasının, finansman gelirleri ile giderlerinin netleştirilmeksizin yapılmasını öngören düzenlemesi, Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 12.3.1999 günlü ve E:1998/139, K:1999/153 kararıyla; gider kısıtlamasını öngören Gelir Vergisi Kanununun 41'inci maddesinin (8) işaretli bendinin gereği olduğu kabul edilerek, Danıştay Dördüncü Dairesinin aksi yöndeki kararı bozulmuştur.

Vergi incelemesi, bu kararın kesinleşmesinden sonraki tarihte yapılmış ve davacının 1998 hesap döneminin kapandığı tarihte bu düzenlemeyi iptal eden Dördüncü Daire kararının geçerliliğini koruması nedeniyle, dönem kazancını azaltıcı işlem dolayısıyla bulunan farkın ikmalen tarhiyata konu yapılması ve bu fark üzerinden ceza kesilmemesi önerilmiş, tarhiyat bu öneriye uygun yapılmıştır. Tarhiyat, Kurumlar Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanununun ilgili hükümlerine uygundur.

Amortisman tabi iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemesi nedeniyle davacının işletmede kullandığı yabancı kaynaklara ilişkin gider ve maliyet unsurları toplamına Gelir Vergisi Kanununun 41'inci maddesinin (8) işaretli bendi uyarınca belirlenen indirim oranı uygulanarak bulunan tutarın %25'ini gider olarak indirmesi yasaya aykırı olduğundan, vergi mahkemesince tarhiyatın bu kısmının kaldırılmasına karar verilmesinde yasaya uygunluk görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle ... Vergi Mahkemesinin ... gün ve ... sayılı kararının tarhiyatın, finansman giderlerinin netleştirilmesinden kaynaklanan fark üzerinden yapılan kısmının kaldırılmasına ilişkin hüküm fıkrasının bozulmasına, diğer hüküm fıkrası yönünden temyiz isteminin reddine ve kararın sözü edilen hüküm fıkrasının onanmasına, 5.2.2003 gününde oyçokluğuyla karar verildi.

KARŞI OY

Gelir ve kurumlar vergisinin dönemselliği; ilkece bir takvim yılını, istisnaen de bir özel hesap dönemini kapsayan süre içinde gerçekleşen tüm işlemlerin kavranması anlamını taşımaktadır. Geciktirici şarta bağlı işlemlerde alacağın borçludan sözleşmede öngörülen şart gerçekleşmedikçe alacaklı tarafından istenmesi söz konusu değildir. Böyle durumlarda vadeyi belirleyen, geciktirici şartın gerçekleşmesidir. Bir alacağın, vadesi dolmadıkça tahakkuk etmeyeceği de hukukun en temel ilkesidir. Bu yüzden geciktirici şart öngörülen sözleşmelerde tahakkuku sağlayan, bu şartın gerçekleşmesidir. Hiç kuşkusuz borçlu, öngörülen şart gerçekleşmeden edimini yerine getirebilir. Bu takdirde şartın gerçekleşmesi ve vadenin dolması beklenmeden ifa söz konusudur.

Vadeli kredi sözleşmelerinde de kredi borçlusu, belirlenen süre sonunda belli bir para borcunu ifa yükü altına girmektedir. Bu borç, vade sona ermekle gerçekleşecektir. Vadeden önce ödenmesi hali hariç, vade sonunda ödenmesi yüklenilen borcun, kredi sözleşmesinde öngörülen süreye belli faiz oranı uygulanarak belirlenmiş olması, borcun ve alacağın tahakkukuna etkili bir durum değildir. Zira kredi sözleşmesinde alacağın ve borcun tahakkuku, vadenin dolması geciktirici şartına bağlanmıştır.

Vadesi dolmadığı için tahakkuk etmemiş bir borç için gelecekte tahakkuk edecek ve ödenecek faizin bir kısmının içinde bulunan döneme isabet etmesi gibi bir yaklaşımla ve gelir ve kurumlar vergisinin dönemselliğinin de belli bir dönemde gerçekleşen işlemleri ifade etmesine karşın, tahakkuk etmeden gider niteliği taşıdığı kabul edilemez.

Vergi Usul Kanununun 283 ve 287'nci maddelerinin tahakkuk etmiş ancak, henüz tahsil edilmemiş veya ödenmemiş alacak ve borçları konu edindiği, esasen 193 ve 5422 sayılı Yasalarda tahakkuk esasına istisna oluşturan durumlarda özel düzenleme yapıldığı bilinen bir gerçektir. Kredi faizlerinin tahakkuk etmeden kazancın tespitinde göz önüne alınmasını öngören bir düzenleme de bulunmadığından, vergi matrahının yasallık ilkesine aykırı olarak

aşındırılması borçlar hukuku ve vergi hukuku kurallarına uymamaktadır.

Diğer yünden, davacı durumundakilere finansman sağlayanlarla ilgili olup, vadeli mevduat hesaplarında değerlendirme gününe kadar tahakkuk eden faiz tutarlarının ticari kazancın elde edilmesi ile ilgili hükümler çerçevesinde elde edenler yönünden gelir olarak dikkate alınmasını öngören 67 sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğindeki düzenlemeye karşı açılan davada; söz konusu düzenlemeyi hukuka aykırı bularak aynı nedenlerle iptal eden Danıştay Dördüncü Dairesinin 6.12.2000 günlü ve K:2000/5056 sayılı kararına Maliye Bakanlığı tarafından yapılan temyiz başvurusu da Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun K:2001/311 sayılı kararıyla reddedilmiştir.

Tüm bu nedenlerle Daire kararının temyiz isteminin reddine ilişkin hüküm fıkrasına, kararın bu yünden de bozulması gerektiği görüşüyle katılmıyorum.

YÖ/ŞGK