

Dairesi	Karar Yılı	Karar No	Esas Yılı	Esas No	Karar Tarihi
İÇTİHATLARI BİRLEŞTİRME KURULU	2004	1	2004	1	22/12/2004

KARAR METNİ

BANKA VE FİNANS KURUMLARINDAN TEMİN EDİLEN VE VADESİ KULLANILDIĞI YILI İZLEYEN YILA SARKAN KREDİNİN FAİZ TUTARININ CARİ YILA İSABET EDEN KISMININ KURUM KAZANCININ TESPİTİNDE KARŞILIK AYIRMAK SURETİYLE GİDER YAZILIP YAZILAMAYACAĞI KONUSUNDA DANIŞTAY ÜÇÜNCÜ VE DÖRDÜNCÜ DAİRE KARARLARI ARASINDAKİ AYKIRILIĞIN, CARİ YIL KURUM KAZANCININ TESPİTİNDE GİDER OLARAK YAZILABİLECEĞİ GEREKÇESİYLE ÜÇÜNCÜ DAİRE KARARLARI DOĞRULTUSUNDA GİDERİLMESİ HK.<

İÇTİHATLARI BİRLEŞTİRME KURULU KARARI

Banka ve finans kurumlarından temin edilen ve vadesi kullanıldığı yılı izleyen yıla sarkan kredinin faiz tutarının cari yıla isabet eden kısmının kurum kazancının tespitinde karşılık ayırmak suretiyle gider yazılıp yazılamayacağına ilişkin Danıştay Üçüncü ve Dördüncü Dairelerince verilen kararlar arasında içtihat aykırılığı olduğu ileri sürülerek yapılan başvuru üzerine Danıştay Başkanlığınca; cari yılda kullanılan krediler üzerinden hesap dönemi itibarıyla hesaplanan ve krediyi kullandıran finans kuruluşuna karşı borç altına girilmiş faiz tutarlarının Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümleri doğrultusunda, tahakkuk esas ve dönemsellik ilkesi gereğince ilgili yıl kurum kazancının saptanmasında gider olarak yazılabileceği yolundaki Danıştay Üçüncü Daire kararları ile kullanılan kredilerin uyumsuzluk konusu yılda vadesi dolmadığından tahakkuk etmeyen faiz giderlerinin kurum kazancının tespitinde gider olarak yazılamayacağı yolundaki Danıştay Dördüncü Daire kararları arasında oluşan aykırılığın içtihatların birleştirilmesi suretiyle giderilmesinin istenmesi ve dosyanın İçtihatları Birleştirme Kuruluna havale edilmesi üzerine, Raportör Üyenin raporu, konu ile ilgili kararlar, yasal düzenlemeler incelendikten sonra gereği görüldü:

I- İÇTİHADIN BİRLEŞTİRİLMESİ İSTEMİNE KONU OLAN KARARLAR :

1- Danıştay Üçüncü Dairesinin 4.4.2002 günlü ve E:2001/930, K:2002/1438 sayılı kararı: Sıhhi tesisat ve armatür imalatı ile uğraşan yükümlü şirket adına vergi inceleme raporuna dayanılarak 1994 takvim yılı için ikmalen salınan cezalı kurumlar vergisine karşı açılan davada, uyumsuzluk konusu yılda vadesi dolmadığından tahakkuk etmemiş bulunan faiz giderlerinin karşılık ayırmak suretiyle kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmasının muhasebe kurallarına, safi karın hesaplanmasına, dönemsellik ve tahakkuk esaslarına aykırı olduğu gerekçesiyle vergi asılları yönünden davayı reddeden Manisa Vergi Mahkemesi kararı yükümlünün temyiz istemi üzerine, 1994 yılında alınan ve kullanıldığı yılın giderinin oluşmasına da katkıda bulunan krediler üzerinden hesap dönemi sonu itibarıyla mevcut kredi sözleşmeleri çerçevesinde belli olan faiz oranına göre kesin bir şekilde hesaplanan ve krediyi kullandıran finans kuruluşlarına karşı borç altına girilmiş faiz tutarlarının, mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleşmesi, yani tahakkuk etmesi nedeniyle Kurumlar Vergisi, Gelir Vergisi ve Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri doğrultusunda tahakkuk esas ve dönemsellik ilkesi gereğince ilgili yıl kurum kazancının saptanmasında gider olarak dikkate alınmasında hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle Danıştay Üçüncü Dairesinin K:2002/1438 sayılı kararı ile bozulmuştur. Bozma kararına uyularak verilen karara karşı yapılan temyiz başvurusu reddedilmiş ve bu karara karşı kararın düzeltilmesi isteminde bulunulmamıştır.

2- Danıştay Dördüncü Dairesinin 6/6/2001 günlü ve E:2001/1414, K:2001/2484 sayılı kararı: Davacı şirketin iş merkezini Manisa'dan İstanbul'a taşınması üzerine 1996 takvim yılı için inceleme raporuna dayanılarak aynı konuda aynı nedenle yapılan cezalı tarhiyata karşı açılan davada, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40'ıncı maddesinin 1'inci bendine göre ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi kazancın tespitinde gider olarak kabul edilebileceği, davacı şirket tarafından alınan kredilerin uyumsuzluk konusu yılda vadesi dolmadığından; tahakkuk etmemiş bulunan faiz giderlerinin karşılık ayırmak suretiyle kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmasının muhasebe kurallarına, safi karın tespitine, dönemsellik ve tahakkuk esaslarına aykırı olması nedeniyle kabul edilemeyeceği gerekçesiyle vergi asılları yönünden davayı reddeden İstanbul Vergi Mahkemesi kararının anılan hüküm fıkrasına yönelik olarak davacı tarafından yapılan temyiz isteminin aynı gerekçe ve nedenle reddedilmesine ilişkin Danıştay Dördüncü Dairesinin K:2001/2484 sayılı kararına karşı yapılan kararın düzeltilmesi istemi de reddedilmiştir.

II- DANIŞTAY BAŞSAVCISININ DÜŞÜNCESİ :

Vadesi kullanıldığı yılı izleyen yıla sarkan kredi faizlerinin, dönem sonunda cari yıla isabet eden kısmının kurum kazancının tespitinde gider yazılıp yazılamayacağı konusunda Danıştay Üçüncü ve Dördüncü Dairelerince verilen kararlar arasında aykırılık bulunduğu ileri sürülerek, bu aykırılığın içtihatların birleştirilmesi yoluyla giderilmesi istemini içeren ilgilinin başvuru dilekçesi ve Danıştay Başkanının havalesi üzerine Başsavcılığımıza gönderilen dosya incelendi: İlgili Kararlar:

1-Danıştay Üçüncü Dairesince verilen 4.4.2002 günlü ve E:2001/930, K:2002/1438 sayılı karar:

Davacı şirketçe, 1994 yılı işlemlerinin incelenmesi sonucu, bu takvim yılında kullandığı vadesi izleyen yıla sarkan kredi faizlerinin, dönem sonunda cari yıla isabet eden kısmının kurum kazancının tespitinde gider yazılmasının, vergilendirme ilkelerine aykırı olduğu yolunda düzenlenen vergi inceleme raporuna dayanılarak yapılan cezalı tarhiyata karşı açılan dava, Manisa Vergi Mahkemesince verilen 29.1.2000 günlü ve 1342 sayılı kararla; kullanılan kredinin ihtilafli dönem sonunda henüz vadesinin dolmadığı ve kredi faizlerinin ödendikleri yılın gideri olduğu gerekçesiyle reddedilmiş ve bu karar davacının temyiz istemi üzerine Danıştay Üçüncü Dairesince verilen yukarıda sözü edilen 4.4.2002 günlü ve 1438 sayılı kararla; uyuşmazlık konusu dönemde kullanılan ve bu dönem kurum kazancının oluşumuna da katkı yapan kredilerin, kredi sözleşmelerine göre tutarı, uygulanacak faiz oranı, kullanım süresi hesap dönemi sonu itibarıyla bilindiğinden, sözleşme çerçevesinde belirli faiz oranına göre kesin olarak hesaplanan ve krediyi kullandıran finans kuruluşuna karşı borçlanılmış olan faiz tutarlarının, mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleşmesi yani tahakkuk etmesi nedeniyle ilgili yasaların konuya ilişkin hükümleri doğrultusunda, tahakkuk esası ve dönemsellik ilkesi gereğince ilgili yıl kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmasında hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle bozulmuş, bozma kararına uyularak Mahkemece verilen karara karşı yapılan temyiz başvurusu Üçüncü Dairece reddedilmiş ve bu karara karşı kararın düzeltilmesi isteminde bulunulmamıştır.

2-Danıştay Dördüncü Dairesince verilen 6.6.2001 günlü ve E:2001/1414, K:2001/2484 sayılı karar:

Davacı şirketin, iş merkezinin Manisa'dan İstanbul'a taşınması üzerine, 1996 yılı işlemlerinin incelenmesi sonucu düzenlenen inceleme raporuna dayanılarak, aynı konuda aynı nedenlerle adına yapılan cezalı tarhiyata karşı açılan dava, İstanbul 6. Vergi Mahkemesince verilen 12.12.2000 günlü ve 1918 sayılı kararla; alınan kredinin ihtilafli yılda henüz vadesi dolmadığından tahakkuk etmemiş bulunan faiz giderlerinin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmasının, muhasebe kurallarına, safi karın tespitine, dönemsellik ve tahakkuk esaslarına aykırı olduğu gerekçesiyle reddedilmiş ve bu karara karşı anılan hüküm fıkrası yönünden davacı tarafından yapılan temyiz istemi Danıştay Dördüncü Dairesince verilen yukarıda sözü edilen 6.6.2001 günlü ve 2484 sayılı kararla yerinde görülmeyle, karar onanmıştır.

Bilindiği üzere, 2575 sayılı Danıştay Kanununun 39'uncu maddesi ve uygulamaya göre içtihatların birleştirilmesine karar verilebilmesi için, öncelikle isteme konu olan kararlar arasında aykırılık bulunduğuun saptanması ve bu kararların süreklilik kazanması gerekmektedir, kararlar arasında aykırılıktan söz edebilmek için de maddi ve hukuki dayanakları aynı olmasına karşın, birbirine aykırı kararlar verilmiş olması aranmaktadır.

İçtihatları birleştirme istemine konu olan uyuşmazlığa ilişkin kararlar, aralarında aykırılık bulunup bulunmadığı yönünden incelendiğinde, vadesi kullanıldığı yılı izleyen yıla sarkan kredilere yürütülen faizlerin, dönem sonunda cari yıla isabet eden kısmının kurum kazancının tespitinde gider yazılıp yazılamayacağına ilişkin olarak, Üçüncü Dairece gider yazılabileceği sonucuna ulaşılmasına karşın, Dördüncü Dairece aksi görüş ve anlayışla gider yazılamayacağına karar verilmiş, böylelikle maddi olay ve hukuki dayanakları aynı ve süreklilik kazanmış olan Üçüncü ve Dördüncü Daire kararları arasında açık bir içtihat aykırılığı oluşmuş bulunduğu anlaşılmaktadır.

İçtihatların birleştirilmesi için, isteme konu olan kararlar arasında aykırılık bulunduğu saptandıktan sonra, içtihatların birleştirilmesine "lüzum", diğer bir deyişle gerek olup olmadığı incelenip değerlendirilmesi gerekmektedir.

Bu bağlamda, ilk olarak, 5228 sayılı Kanun karşısında içtihatların birleştirilmesine gerek olup olmadığı incelenmiştir.

Gerçekten, 31 Temmuz 2004 günlü Resmi Gazete'de yayımlanan 5228 sayılı, "Bazı Kanunlarda ve 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun"un 59'uncu maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi ile 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 285'inci maddesinin birinci fıkrasında yer alan, "Borçlar mukayyet değerleriyle değerlendirilir." ibaresi, "Borçlar mukayyet değerleriyle değerlendirilir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit borçlar değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır." şeklinde değiştirilmek suretiyle, Kanunun gerekçesinde de belirtildiği gibi banka ve finans kurumları tarafından kullanılan kredilere yürütülen faizlerin, değerlendirme günü itibarıyla krediyi kullanan mükellefler tarafından gider olarak kaydedilmesi hususuna açıklık getirilerek, uyuşmazlık kesin biçimde çözümlenmiş ve Kanunun bu açık hükmü karşısında, bu konuda artık bundan sonra bir uyuşmazlık çıkmasına olanak kalmamış olmakla birlikte, kuşkusuz, geçmiş dönemlere ilişkin olarak açılan ve henüz sonuçlanmamış bulunan davaların, uygulamada birliği sağlamak bakımından, içtihatların birleştirilmesi yoluyla bağlayıcı bir çözüme kavuşturulması gerekmektedir.

İkinci olarak, Dördüncü Dairenin isteme konu olan kararından sonra aldığı 20.11.2002 günlü 3625 sayılı kararı karşısında içtihatların birleştirilmesine gerek olup olmadığı yönünden yapılan incelemede; Dördüncü Daire bu kararında, ödemeleri gelecek yıllara sarkan kredilere yürütülen faizlerle ilgil olarak Üçüncü Daire Kararları doğrultusunda cari yılda gider yazılabileceğini hükme bağlamış olmakla birlikte, üçe iki çoğunlukla alınan bu kararın, Daire

Kurulunun oluşumuna bağlı olarak sonucunun değişebileceği olasılığının yanısıra araştırmamıza göre, bu doğrultuda Dördüncü Dairece başkaca bir karar verilmemiş olduğu anlaşıldığından, bu anlayış ve görüş değişikliğinin, istikrar kazanmamış olması nedeniyle, isteme konu olan kararlara göre içtihatların birleştirilmesi gerektiği sonucuna ulaşılmıştır. Bu durumda, sonuç olarak, vadesi kullandığı yılı izleyen yıla sarkan kredilere yürütülen faizlerin, dönem sonunda cari yıla isabet eden kısmının kurum kazancının tespitinde gider yazılıp yazılamayacağına ilişkin olarak, Üçüncü ve Dördüncü daire kararları arasında oluşan ve aynı hukuk kurallarının değişik biçimde yorumlanarak uygulanmasından kaynaklandığı sonucuna varılan aykırılığın içtihatların birleştirilmesi yoluyla giderilmesi gerekli görülmektedir.

İşin esasına gelince:

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13'üncü maddesinde, kurumlar vergisinin birinci maddede yazılı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı öngörülmüş, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 38'inci maddesinde, bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olarak tanımlanmış ve ticari kazancın tespitinde, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanunun 40 ve 41'inci maddeleri hükümlerine uyulacağı belirtilmiş, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 174'üncü maddesinde de, hesap dönemi, normal olarak takvim yılı kabul edilmiştir Öte yandan, Gelir Vergisi Kanununun sözü edilen 38'inci maddesinin göndermede bulunduğu Vergi Usul Kanununun 258'inci maddesinde, değerlendirme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti olarak tanımlandıktan sonra 261'inci maddesinde, değerlemenin, iktisadi kıymetin nevi ve mahiyetine göre maddede sayılan ölçülerden biri ile yapılacağı 265'inci maddesinde, sözü edilen ölçüler arasında yer alan "mukayyet değer" in, bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeri olduğu belirtilmiş, 281'inci maddesinde alacakların, 285'inci maddesinde borçların, mukayyet değerleriyle değerlendirileceği açıklanmış, 283'üncü maddesinde aktif geçici hesap kıymetleri, 287'nci maddesinde de pasif geçici hesap kıymetleri düzenlenmiş ve bu maddede cari hesap dönemine ait olup henüz ödenmemiş olan giderlerin mukayyet değerleri üzerinden pasifleştirilmek suretiyle değerlendirileceği hükme bağlanmıştır.

Bu hükümlerin birlikte değerlendirilmesinden, vergi sistemimizde ticari kazancın tespitinde dönemsellik ilkesinin cari olduğu, bu ilkeye ilişkin kurallar çerçevesinde kazancın hesap dönemleri itibarıyla tespit edileceği ve hesap döneminin genel olarak takvim yılı olduğu, ayrıca gelir veya giderin hangi döneme ilişkin olduğunu belirlemede de tahakkuk esasının benimsendiği anlaşılmaktadır.

Pozitif hukukumuzda "tahakkuk" kavramının tanım ve niteliğine ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamakla birlikte, gerek öğreti ve gerek uygulamada gelir ya da giderin mahiyet ve tutar olarak kesinleşmesi ve hukuken istenebilir duruma gelmesi olarak tanımlanmakta ve kabul edilmektedir. Bu bağlamda, gelir ya da giderin mahiyet itibarıyla kesinleşmiş sayılabilmesi için, miktar olarak hesaplanabilmesi, gelire hak kazanılması, gider yönünden de borç altına girilmesi yeterli bulunmakta, tahsilat ya da ödeme aşamasına gelmesi aranmamaktadır.

Nitekim, Vergi Usul Kanununun yukarıda sözü edilen 287'nci maddesinde, "... cari hesap dönemine ait olup henüz ödenmemiş olan giderler mukayyet değerleri üzerinden pasifleştirilmek suretiyle değerlendirilir." biçiminde yer alan kuralla, bir giderin tahakkuk etmesi ile ödenmesi arasındaki fark açıkça ortaya konarak, ödenmesi gelecek yıllara sarkan cari hesap dönemine ait giderlerin, yöntemi de gösterilerek değerlendirileceği öngörülmüş bulunmaktadır.

Bu durumda, vadesi kullanıldığı yılı izleyen yıla sarkan kredilerin, dayanağı sözleşme cari yılı kapsar biçimde yapılarak, bu dönemde kullanıldığı süre ve faiz oranına göre kesin olarak belli ve ilgili finans kuruluşuna karşı borçlanılmış olan faiz giderlerinin, mahiyet ve tutar olarak kesinleşmiş ve hukuken istenebilir duruma gelmiş olması nedeniyle söz konusu yasal düzenlemeler ve vergilendirme ilkeleri doğrultusunda, cari yıl kurum kazancının tespitinde gider olarak yazılması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır.

Açıklanan nedenlerle, yukarıda sözü edilen kararlar arasında oluşan aykırılığın, içtihatların birleştirilmesi yoluyla bağlayıcı bir çözüme kavuşturularak giderilmesi ve içtihadın da Üçüncü Daire kararı doğrultusunda birleştirilmesi gerektiği düşünülmektedir.

III- KONUSU İLE İLGİLİ DÜZENLEMELER :

1- 818 sayılı Borçlar Kanunu :

Madde 306 : Karz, bir akittir ki onunla ödünç veren, bir miktar paranın yahut bir misli şeyin mülkiyetini ödünç alan kimseye nakil ve bu kimse dahi buna karşı miktar ve vasıfta müsavi aynı neviden şeyleri vermeye mükellef olur.

Madde 307 : Ticaret muamelelerinde, şart edilmemiş olsa dahi faiz verilmek lazımdır.

?

2- 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu :

Madde 8 : Ticari işlerde faiz miktarı serbestçe tayin olunabilir.

?

Ödünç para verme işleri, bankalar, tasarruf sandıkları ve tarım kredi kooperatifleri hakkındaki hususi hükümler mahfuzdur.

3- 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu :

Madde 13 : Kurumlar vergisi, birinci maddede yazılı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır.

Safi kurum kazancının tesbitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır.

?

4- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu :

Madde 38 : Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsdeki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerince:

1- İşletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir;

2- İşletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur.

Ticari kazancın bu suretle tesbit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanunun 40 ve 41 inci maddeleri hükümlerine uyulur.

Madde 39 : İşletme hesabı esasına göre ticari kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler arasındaki müspet farktır. (Elde edilen hasılat, tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları; giderler ise, tediyeye olunan ve borçlanılan meblağları ifade eder.) ...

Madde 40 : Safi kazancın tesbit edilmesi için, aşağıdaki giderlerin indirilmesi kabul edilir:

1- Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler.

?

Madde 41 : Aşağıda yazılı ödemelerin gider olarak indirilmesi kabul olunmaz:

?

5- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu :

Madde 174 : Defterler hesap dönemi itibariyle tutulur. Kayıtlar her hesap dönemi sonunda kapatılır ve ertesi dönem başında yeniden açılır.

Hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır.

Şu kadar ki, takvim yılı dönemi faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun bulunmayanlar için, bunların müracaatı üzerine Maliye Bakanlığı 12 şer aylık özel hesap dönemleri belli edebilir.

Yeniden işe başlama veya işi bırakma hallerinde, hesap dönemi içinde bir yıldan eksik olan faaliyet süresi, hesap dönemi sayılır.

Bu maddeye göre özel hesap dönemi tayin edilenlerin ticari ve zirai kazançları, hesap dönemlerinin kapandığı takvim yılının kazancı sayılır.

Madde 192 : Bilanço, envanterde gösterilen kıymetlerin tasnifli ve karşılıklı olarak değerleri itibariyle tertiplenmiş hulasasıdır.

?

Aktif tablosunda mevcutlar ile alacaklar (ve varsa zarar), pasif tablosunda borçlar gösterilir.

?

Madde 194 : İşletme hesabının sol tarafını gider, sağ tarafını hasılat kısmı teşkil eder.

1- Gider kısmına: Satın alınan mallar veya yaptırılan hizmetler karşılığında ödenen veya borçlanılan paralar ve işletme ile ilgili diğer bütün giderler;

2- Hasılat kısmına: Satılan mal bedeli veya yapılan hizmet karşılığı olarak tahsil edilen paralarla tahakkuk eden alacaklar ve işletme faaliyetinden elde edilen diğer bütün hasılat; kaydolunur.

?

Madde 258 : Değerleme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tesbitidir.

Madde 259 : Değerlemede, iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetler esas tutulur.

Madde 261 : Değerleme, iktisadi kıymetin nevi ve mahiyetine göre aşağıdaki ölçülerden biri ile yapılır:

1- Maliyet bedeli;

2- Borsa rayici;

3- Tasarruf değeri;

4- Mukayyet değeri;

5- İtibari değeri;

6- Vergi değeri;

7- Rayiç bedel;

8- Emsal bedeli ve ücreti.

Madde 264 : Tasarruf değeri, bir iktisadi kıymetin değerlendirme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değerdir.

Madde 265 : Mukayyet değeri, bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir.

Madde 281 : Alacaklar mukayyet değerleriyle değerlendirilir.

Vadesi gelmemiş olan senede bağlı alacaklar değerlendirme gününün kıymetine irca olunabilir. Bu takdirde, senette faiz nispeti açıklanmış ise bu nispet, açıklanmamışsa Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddi uygulanır.

Bankalar ve bankerler ile sigorta şirketleri alacaklarını ya Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddi veya muamelelerinde uyguladıkları faiz haddi ile, değerlendirme günü kıymetine irca ederler.

Madde 283 : Gelecek bir hesap dönemine ait olarak peşin ödenen giderler ile cari hesap dönemine ait olup da henüz tahsil edilmemiş olan hasılat, mukayyet değer üzerinden aktifleştirilmek suretiyle değerlendirilir.

?

Madde 285 : Borçlar mukayyet değerleriyle değerlendirilir.

Vadesi gelmemiş olan senede bağlı borçlar değerlendirme günü kıymetine irca olunabilir. Bu takdirde senette faiz nispeti açıklanmışsa bu nispet, açıklanmamışsa Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddinde bir faiz uygulanır.

Banka ve bankerler ile sigorta şirketleri borçlarını, Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddi veya muamelelerinde uyguladıkları faiz haddiyle, değerlendirme günü kıymetine irca ederler.

Madde 287 : Gelecek hesap dönemlerine ait olarak peşin tahsil olunan hasılat ile cari hesap dönemine ait olup henüz ödenmemiş olan giderler mukayyet değerleri üzerinden pasifleştirilmek suretiyle değerlendirilir.

6- 31.7.2004 günlü ve 25539 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5228 Sayılı "Bazı Kanunlarda ve 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" :

Madde 59 : 1) 213 sayılı Kanunun;

?

b) 281 inci maddesinin birinci fıkrasında yer alan "Alacaklar mukayyet değerleriyle değerlendirilir." ibaresi "Alacaklar mukayyet değerleriyle değerlendirilir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit alacaklar değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır."

?

c) 285 inci maddesinin birinci fıkrasında yer alan "Borçlar mukayyet değerleriyle değerlendirilir." ibaresi "Borçlar mukayyet değerleriyle değerlendirilir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit borçlar değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır." şeklinde değiştirilmiştir.

IV- KONUNUN İÇTİHADIN BİRLEŞTİRİLMESİNE GEREK OLUP OLMADIĞI YÖNÜNDEN İNCELENMESİ :

2575 sayılı Danıştay Kanununun 39'uncu maddesinde, dava dairelerinin veya İdari ve Vergi Dava Daireleri Genel Kurullarının kendi kararları veya ayrı ayrı verdikleri kararlar arasında aykırılık veya uyuşmazlık görüldüğü takdirde İçtihatları Birleştirme Kurulunun, içtihadın birleştirilmesi veya değiştirilmesi hakkında karar vereceği hükme bağlanmıştır.

Madde hükmüne göre, içtihadın birleştirilmesine karar verilebilmesi için öncelikle isteme konu kararlar arasında aykırılık veya uyuşmazlık bulunup bulunmadığının saptanması gerekmektedir. Kararlar arasındaki aykırılık veya uyuşmazlığın ne olduğu, sözü edilen maddede açıklanmamış ise de, aynı veya benzer konuda açılıp farklı şekilde sonuçlandırılan yargı kararları arasında içtihat aykırılığının varlığı uygulamada kabul edilmektedir.

Vadesi kullanıldığı yıla sarkan kredinin faiz tutarlarının dönem sonunda cari yıla isabet eden kısmının kurum kazancının tespitinde gider yazılabileceği yolundaki Danıştay Üçüncü Daire kararlarıyla, vadesi kullanıldığı yıla sarkan kredi faizleri tutarının ancak vadesinde tahakkuk edeceğinden cari yıla isabet eden kısmının tespitinde gider olarak yazılamayacağı yolundaki Danıştay Dördüncü Daire kararları arasında aynı maddi olay nedeniyle içtihat aykırılığı olduğu anlaşılmaktadır.

Her ne kadar 31.7.2004 günlü ve 25539 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5228 sayılı Kanunun 59'uncu maddesi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 285'inci maddesinin birinci fıkrasında yer alan, "Borçlar mukayyet değerleriyle değerlendirilir." ibaresinin, "Borçlar mukayyet değerleriyle değerlendirilir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit borçlar değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır." şeklinde değiştirilmek suretiyle Kanunun gerekçesinde de belirtildiği üzere bankalar tarafından kullanılan kredilere yürütülen faizlerin değerlendirme günü itibarıyla krediyi veren bankalar tarafından gelir, krediyi kullanan mükellefler tarafından gider olarak kaydedilmesi hususuna açıklık getirilmiş ise de; geçmiş dönemlere ilişkin uyuşmazlıklar devam ettiğinden, uygulamada birlik ve eşitliği sağlamak bakımından yukarıda sözü edilen kararlar arasında oluşan aynı hukuk kurallarının farklı şekilde yorumlanarak uygulanmasından kaynaklandığı sonucuna varılan aykırılığın, 2575 sayılı Danıştay Kanununun 39'uncu maddesi gereğince içtihadın birleştirilmesi yoluyla giderilmesine oybirliğiyle karar verilerek işin esasına geçildi.

(Bu kararın devamı 2004/10'dadır.)