

Dairesi	Karar Yılı	Karar No	Esas Yılı	Esas No	Karar Tarihi
ÜÇÜNCÜ DAİRE	2003	663	2001	279	30/01/2003

KARAR METNİ

CARİ YILDA KULLANILAN KREDİLER ÜZERİNDEN HESAP DÖNEMİ SONU İTİBARIYLA MEVCUT KREDİ SÖZLEŞMELERİ ÇERÇEVESİNDE BELLİ OLAN FAİZ ORANINA GÖRE KESİN BİR ŞEKİLDE HESAPLANAN VE KREDİYİ KULLANDIRAN FİNANS KURULUŞLARINA KARŞI BORÇ ALTINA GİRİLMİŞ FAİZ TUTARLARININ İLGİLİ YIL KURUM KAZANCININ SAPTANMASINDA GİDER OLARAK DİKKATE ALINABİLECEĞİ HK.<

Temyiz Eden Taraflar : 1-... Vergi Dairesi Müdürlüğü

2-... A.Ş.

Vekili : Av. ...

İstemin Özeti : Pirinç malzeme üretim ve tedariki yapan davacı adına kullandığı kredilere ilişkin henüz faiz tahakkuk ettirilmediği halde kredi faizinin cari yıla isabet eden kısmının karşılık ayırmak suretiyle gider yazılması ve ... Holding Anonim Şirketi bünyesinde yürütülen ve Holding bünyesinde yer alan şirketler arasında kullanılmak üzere "YES Projesi" olarak adlandırılan projenin 1999 yılında kullanılmaya hazır hale gelmesine karşın bu proje ile ilgili olarak Holding tarafından yapılan harcama karşılığında davacı adına düzenlenen versiyon değişikliğine ilişkin faturanın, doğrudan gider kaydedilmesi suretiyle dönem kazancının noksan beyan edildiği görüşüyle 1998 takvim yılı için re'sen salınan ağır kusur cezalı kurumlar vergisi ve kusur cezalı fon payı ile vergi ziyai cezalı gelir (stopaj) vergisi, fon payı ve ek kurumlar vergisini; versiyon değişikliğine ilişkin harcamaların aktifleştirilmesi gereken giderlerden ya da doğrudan gider yazılabilecek harcamalardan oluştuğu saptanmadan dönem kazancına eklenmesinin yasal dayanağı bulunmadığı, vergisi ihtilaflı dönemde vadesi dolmayan krediye ilişkin faizin henüz ödenmediği açık olduğundan, karşılık ayırmak suretiyle kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmasının yasaya aykırı olduğu, bununla birlikte inceleme elemanınca bir önceki yıldan devrettiği ve uyuşmazlık konusu dönemde gider kaydı gerektiği sonucuna ulaşılan kredi faizine ilişkin tutarın düşülmesi gerektiğinden tarhiyata esas alınacak matrah farkı kalmadığı gerekçesiyle kaldıran ... Vergi Mahkemesinin ... gün ve ... sayılı kararının; davalı idare tarafından henüz sistem kullanıma hazır hale gelmeden 1998 yılında yersiz kaydedilen versiyon değişikliği faturasının, dönem giderleri arasında çıkarılmasında yasaya aykırılık bulunmadığı, davacı tarafından ise alınan kredinin yıl sonuna kadar hesaplanmış olan faizlerinin kredinin alındığı dönemde gider kaydedilmesinde yasaya aykırılık bulunmadığı ileri sürülerek bozulması istenmiştir.

Savunmanın Özeti : Taraflarca savunma verilmemiştir.

Tetkik Hakimi : Pelin Akça

Düşüncesi : Hesap dönemi sonu itibarıyla maliyet ve tutar olarak kesinleşmiş olan kredi faizlerinin cari yılda gider yazılmasında ticari kazancın tespitine ilişkin Kurumlar Vergisi Kanunu ile Gelir Vergisi Kanununda yer alan hükümlere aykırılık bulunmadığından, vergi mahkemesi kararının sonucu itibarıyla hukuka uygun olduğu ve taraflar temyiz istemlerinin reddi gerektiği düşünülmektedir.

Savcı : Ahmet Alaybeyoğlu

Düşüncesi : Davacı kurumun uyuşmazlık dönemine ilişkin işlemlerinin incelenmesi sonucu, versiyon değişikliği dolayısıyla yapılan harcamanın yersiz gider kaydedildiğinden ve vadesi takip eden yıllara sarkan kredi faizlerinin cari yıla isabet eden kısmının karşılık ayırmak suretiyle gider yazılmasının yerinde olmadığından bahisle tesis edilen matrah üzerinden yapılan tarhiyatın yersiz gider kaydı ile ilgili kalemin matrahtan çıkarılması, kredi faiziyle ilgili kalemin matrahta bırakılması, ancak bir önceki yılla ilgili gider kalemini nazara alarak terkinin gerektiği yolundaki mahkeme kararı, taraflarca temyiz edilmekte olup, Vergi Dairesi Müdürlüğü temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar kararın bozulmasını gerektirir nitelikte bulunmamıştır.

Davacı kurum, Mahkemece sonuç olarak tarhiyatın kaldırılmasına karar verilmekle birlikte vadesi daha sonraki yıllara sarkan kredi faizinin cari yıla isabet eden kısmının dönem giderlerinden tenzilin uygun olduğuna ilişkin hükmünde isabet bulunmadığını ileri sürerek kararın bu matrah kalemi yönünden bozulmasını istemektedir.

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde kurumlar vergisinin, 1. maddede yazılı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Vergi sistemize göre ticari kazanç tahakkuk ettiği tarihte elde edilmiş olmaktadır. Gelir Vergisi Kanununun 38. maddesinde, blanço esasında ticari kazancın tesbiti tanımlanmış ve bu tesbit esnasında Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ilişkin hükümlerine uyulacağı belirtilmiş olup, kurum kazancının tespitinde de bu hükümlere uyulacaktır.

Gelir yada giderin mahiyet itibarıyla tahakkuk ettiğinden söz edilebilmesi için, miktar olarak hesaplanabilmesi, gelire hak kazanılması ya da borç altına girilmesi yeterlidir. Tahakkuk esasına göre belirlenen gelir ve giderlerin yalnızca cari döneme ait kısmı, aynı döneme ilişkin kurum kazancının hesabında gelir yada gider olarak dikkate alınabilir. Bu durum dönemsellik

ilkesinin bir gereğidir.

Nitekim Vergi Usul Kanunu'nun 283 ve 287. maddelerinde, cari hesap dönemine ait olup henüz tahsil edilmeyen hasılat ile cari hesap dönemine ait olup henüz ödenmemiş giderlerinde değerlendirilmesi öngörülmekle hem tahakkuk esasının hem de dönemsellik ilkesinin işletilmesi sağlanmıştır.

Kredi alan ve veren kurumlar arasında düzenlenen kredi sözleşmesi uyarınca kredinin faiz oranı ve cari yılda kullanıldığı süre kesin olarak bellidir. Bu durumda kredi kullanan kurum, hesap dönemi sonu itibarıyla kullanmış olduğu süreye ve faiz oranına göre kredi veren kuruma karşı kesin bir faiz borcu altına girmiştir. Diğer bir ifade ile faiz gideri mahiyet ve tutar olarak kesinleşmiş ve kredi veren kurum tarafından hukuken talep edilebilir hale gelmiştir. Kredi veren kurum krediyi vermekle faiz gelirine hak kazanmıştır. Vade sonunu beklemesine gerek bulunmamaktadır. Kredi veren kurumun, tahsilatı kredinin vadesinde yapacak olması, faiz gelirinin tahakkuk etmesine engel değildir.

Davacı kurumun hesap dönemi sonu itibarıyla mahiyet ve tutar olarak kesinleşmiş yani tahakkuk etmiş olan kredi faiz giderlerinin, cari yılda gider yazılmasında kurum kazancı ve ticari kazancın tesbitine ilişkin kanun hükümlerine aykırılık bulunmamaktadır. Aksi uygulama giderlerde, tahsilat esasının benimsenmesi anlamına gelir ki, bu durum vergi sistemimizin kabul ettiği ilkeyle bağdaşmaz.

Açıklanan nedenlerle davacı temyiz isteminin kabulü ile Vergi Mahkemesi kararının kredi faizleriyle ilgili hükmünün bozulması, Vergi Dairesi Müdürlüğü temyiz isteminin reddi gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Üçüncü Dairesince 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 17.maddesinin 2.fıkrası hükmü uyarınca temyizden incelenen dosyalarda duruşma yapılması tarafların istemine ve Danıştay'ın kararına bağlı olup, temyiz isteminde bulunan davacının duruşma talebinin yerine getirilmesine gerek bulunmadığı sonucuna varıldığından dosya incelenerek işin gereği görüşülüp düşünüldü:

Dayandığı hukuki ve kanuni nedenlerle gerekçesi yukarıda açıklanan vergi mahkemesi kararının versiyon değişikliği faturasının doğrudan gider kaydedilmesi ile ilgili hüküm fıkrası aynı gerekçe ve nedenlerle Dairemizce de uygun bulunmuş olup vergi dairesi müdürlüğünce bu hüküm fıkrasına karşı ileri sürülen iddialar kararın sözü edilen hüküm fıkrasının bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir.

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13'üncü maddesinde; kurumlar vergisinin, 1'inci maddede yazılı mükelleflerin bir hesap döneminde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 38'inci maddesinde de bilanço esasında ticari kazancın tespiti tanımlanmış ve tespit esnasında Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanunun 40 ve 41'inci maddeleri hükümlerine uyulacağı belirtilmiştir.

Türk vergi sisteminde ticari kazançta elde etme tahakkuk esasına bağlanmıştır. Tahakkuk esasının ne olduğu tanımlanmamış olmasına karşın genel kabul görmüş tanımı ile tahakkuk esas; gelir veya giderin mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleşmesidir. Bu durumda gelirin tahsil edilmiş veya giderlerin ödenmiş olup olmamasının tahakkuk esasına etkisi olmayacaktır. Diğer taraftan Gelir Vergisi Kanununun 38 ve 39'uncu maddeleri ile Vergi Usul Kanununun 283, 287 ve 288'inci maddeleri incelendiğinde kazancın tespitinde dönemsellik ilkesinin de esas alınacağı anlaşılmaktadır.

Dönemsellik ilkesi; vergilemenin belirli bir zaman dilimine ilişkin olarak yapılmasını ifade eder ki bu süre genel olarak takvim yılıdır. Başka bir ifadeyle gerçek kişiler bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları üzerinden, kurumlar ise bir hesap dönemi içinde elde ettikleri kurum kazançları üzerinden vergilendirilmektedirler.

Bu düzenlemeler birlikte değerlendirildiğinde ticari kazancın, veya kurum kazancının elde edilmesinde dönemsellik ilkesine uyulmak suretiyle tahakkuk esasının geçerli olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

Davacının yurt dışındaki finansman kurumlarından temin ettiği kredilerden dolayı 1998 yılı için ...-lira faiz hesaplayarak bu tutarı karşılık ayırmak suretiyle gider kaydettiği, uyuşmazlığın vadesinin gelmemiş olması nedeniyle tahakkuk etmiş sayılmasına imkan bulunmayan bu faiz tutarının gider yazılamayacağı görüşünden kaynaklandığı anlaşılmaktadır.

1998 yılında alınan ve kullanıldığı 1998 yılı gelirinin oluşmasına da katkıda bulunan söz konusu kredilerin, mevcut kredi sözleşmelerine göre tutarı, uygulanacak faiz oranı, kullanıldığı süre hesap dönemi sonu itibarıyla kesin olarak bilinebilmektedir. Cari yılda kullanılan 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 kesinleşmiş olması nedeniyle tahakkuk da etmiş olacağından, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri doğrultusunda tahakkuk esası ve dönemsellik ilkesi gereğince ilgili yıl kurum kazancının saptanmasında gider olarak dikkate alınabileceğinden, vergi mahkemesince söz konusu faiz giderinin kurum kazancına

eklenmesinin yerinde olduğu yolunda hüküm kurulmasında hukuka uygunluk bulunmamakta ise de, 1997 takvim yılı giderleri arasından çıkarılarak 1998 takvim yılı dönem giderleri arasına alınması gerektiği görüşüyle inceleme elemanınca dikkate alınan ve 1998 takvim yılı kazancın eklenen tutardan daha yüksek olan faiz tutarının kurum kazancından düşülmesi sonucu tarhiyata konu matrah farkı kalmadığı gerekçesiyle tarhiyatın bu kısmı kaldırıldığından, kararın bu kısmında da sonucu itibarıyla hukuka aykırılık görülmemiştir. Açıklanan nedenlerle temyiz istemlerinin reddine, davacıdan 492 sayılı Harçlar Kanununa bağlı (3) sayılı Tarife uyarınca nisbi harç alınmasına 30.1.2003 gününde oyçokluğuyla karar verildi.

K A R Ş I O Y :

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 bağlanmıştıdır.

Vadesi dolmadıkđı 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 yapıldıkđı bilinen bir gerçektir. Kredi faizlerinin tahakkuk etmeden kazancın tespitinde göz önüne alınmasını öngören bir düzenleme de bulunmadıkđından, vergi matrahının yasalılık ilkesine aykırı olarak aşındırılması borçlar hukuku ve vergi hukuku kurallarına uymamaktadır.

Ancak, davacının bir önceki dönemde tahakkuk etmeden gider yazdığı faiz tutarlarından vergisi ihtilafalı dönemde gider yazılabilecek kısmı bulunan matrah farkından yüksek olduğundan, temyiz isteminin vergi mahkemesi kararında yer alan hukuksal nedenler ve gerekçe uyarınca reddi gerektiği görüşüyle karara katılmıyorum.

**DAN-KAR-DER; SAYI:1
YÖ/ŞGK**