

DENET DUYURU

Vergi

AUDIT | TAX | ADVISORY

For the latest from BDO Turkey, follow us



Duyuru Tarihi : 05.07.2023
Duyuru No : 2023/041
Yayımlandığı Yer : LEBİB YALKIN DERGİSİ-
TEMMUZ 2023

Kevork ALTINKAYA
Kıdemli Danışman
BDO DENET

HUKUKEN İSTENEİLİR OLMAYAN GELİRLERDE TAHAKKUK KAYDI

ÖZET :

Hazine ile mükellef arasındaki borç ilişkisinin kurulması için, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ve dolayısıyla verginin tahakkuk etmesi gerekir.

Vergiyi doğuran olay farklı vergi kanunlarında farklı olayları ifade etmekte olup, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu uyarınca vergiyi doğuran olay, gelirin elde edilmesidir. Söz konusu hüküm kurum kazançları için de geçerlidir.

Vergi mevzuatımızda gelirin elde edilmesine ilişkin teferruatlı açıklamalar bulunmasa da, anılan Kanun'da, elde edilen hasılatın, tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları ifade ettiği belirtilmiştir. Dolayısıyla, gelirin elde edilmesinin, bir tahakkuku veya tahsilatı işaret ettiği tabiidir. Nitekim,

DENET DUYURU
Sayı : 2023/041/1

BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14
Park Plaza Kat:4
34398 Maslak/İstanbul
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00
Fax: +90 212 365 62 02
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağıının toplam gelirleri 2022 yılında 12,8 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 164'dan fazla ülkede bulunan 1.803 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 111.307 kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlara ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

Kanun'un sair maddelerinde çeşitli gelir türlerinde elde etmenin tespiti için bu esaslardan hangisinin benimseneceği belirtilmiştir. Tahsilattan veya tahakkuktan anlaşılması gerekenin ne olduğu vergi mevzuatında yer alan bir diğer boşluk olsa da, her iki kavramın da 'tasarruf' kavramı vasıtasıyla izah edilmesi mümkündür.

Gelirin tahsil edilmesi, uygulamada tespiti kolay bir fiili tasarrufu işaret ederken; gelirin tahakkuk etmesi sınırları bazı zaman bulanıklaşan hukuki tasarruf ve ekonomik tasarrufu işaret etmektedir.

Bu bulanıklık, muhasebe ve vergi uygulamasında öteden beri süregelen, yanlış olduğunu düşündüğüm ve sakıncası çalışmada örneklerle ortaya konulan bir yanlışlığı da beraberinde getirmektedir. Yanlışıklık, dönem ayırıcı tarihte hukuken istenebilir - hukuki tasarruf altında- olmayan, veya beyan tarihi itibarıyla henüz tahsil edilmemiş gelirlerin tahakkuk usulüyle muhasebeleştirilmesidir.

Tahakkuk ayrıca gelirin mahiyet ve tutar bakımından kesinleşmesini de ifade etmekte olup, gelir sahibinin talep hakkını kendiliğinden beraberinde getirmeyen ölçümlerin, kesinlik olarak yorumlanması yanlış bir yaklaşımdır. Diğer bir deyişle, hukuki tasarruf altında olmayan gelirin ölçülebilir olması, gelirin tutar ve mahiyet yönünden kesin olduğu ve tahakkuk ettiği anlamına gelmemektedir.

Hukuken istenebilir olmayan gelirin muhasebeleştirilmesi ve vergilendirilmesi, mükellef üzerinde önemli düzeyde finansman külfeti veya alternatif maliyet yaratabilir niteliktedir. Olası mağduriyetin giderilmesi adına, mevzubahis gelirlerin muhasebeleştirilmesini tercihe bırakan bir düzenlemenin getirilmesi gerektiği kanaatindeyim.

Anahtar Kelimeler

Gelirin tahsili, verginin tahakkuku, hukuken istenebilir gelir, muhasebeleştirme.

1. GELİRİN ZAMANLAMASI :

Vergiyi doğuran olay, bir verginin tahakkuk ettiği durumu ifade eder ve her vergi türü için farklı bir çerçevede gerçekleşir.

Bu durum, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 19. maddesinde yer alan: "Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder." hükmü ile Türk vergi mevzuatına taşınmıştır.

Anlaşılabacağı üzere, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi, Hazine ile vergi mükellefi arasında bir borç ilişkisinin kurulmasını ifade etmektedir.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde yer verilen: "*Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.*" lafzından hareketle, gelir vergisinde vergiyi doğuran olayın, geliri elde etme olduğu anlaşılmaktadır. Her ne kadar bu maddede, gelir kısmen tanımlanmış olsa da, gelirin zamanlamasına ilişkin hükümlerde bulunulmamıştır.

Öte yandan, anılan Kanun'un madde 39'unda, elde edilen hasılatın, tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları -giderlerin ise, tediye olunan ve borçlanılan meblağları- ifade ettiği belirtilmiştir. Söz konusu maddeden de anlaşılacağı üzere, gelirin elde edilmesine yönelik iki temel yaklaşım bulunmakta olup, bunları tahsil esas ve tahakkuk esas olarak sınıflandırmak mümkündür.

Bu kapsamda, Gelir Vergisi Kanunu'nun sair maddelerinde, gelir türleri bakımından farklı esaslar benimsenmiştir. Şöyle ki;

- Ticari ve zirai kazancın tespitinde tahakkuk esas geçerlidir.
- Ücretlerde, hukuki tasarruf hakkının doğduğu an önemlidir.
- Serbest meslek kazançlarında, gayrimenkul sermaye iratlarında tahsil esas geçerlidir.
- Menkul sermaye iratlarında elde etme, hukuki ve ekonomik tasarrufun doğduğu anda gerçekleşmektedir.
- Diğer kazanç ve iratlarda ise işlemin tamamlandığı anda gelir elde edilmiş sayılmaktadır.

Bununla beraber, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6. maddesinde yer alan: "*Safî kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır.*" hükmünden, kurum kazançlarında da genel kaide olarak tahakkuk esasının geçerli olduğu anlaşılmaktadır.

Vergi mevzuatında tahakkuk ve tahsil usullerinin detaylı biçimde açıklanmaması sebebiyle, gelirin nasıl tahakkuk ettiği ve tahsilattan anlaşılması gerekenin ne olduğu bazı hallerde kolaylıkla belirlenememektedir. Bu noktada tahsilat işlemi kavramak, tahsilatın somut bir fon akımı vasıtasıyla gerçekleşmesi dolayısıyla nispeten kolay olsa da, gelirin nasıl tahakkuk ettiği ihtilaf konusu olabilmektedir.

Tahakkuk suretiyle elde etme kavramının kavranması adına Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu'nun E. 2004/1 ve K. 2004/1 Sayılı Kararı yol gösterici niteliktedir. Kararda gelirin, borcun hukuken istenebilir hale gelmesiyle doğduğu

ifade edilmiştir. Hukuken istenebilirliğin -veya hukuki tasarrufun- gelirin sahibi tarafından istenebilir hale gelmesi olduğu Karardan anlaşılmaktadır.

Keza tahakkuk, bir alacağın veya borcun ödenebilecek duruma gelmesi, bir parasal alacak hakkının doğması anlamlarında kullanılmaktadır. Gelirin nitelik ve tutar olarak kesinlik kazanması tahakkukun bir diğer özelliğidir.

Bu noktada gerek tahakkuk gerekse de tahsil esasının, tasarruf kavramı etrafında şekillendiğinden bahsedilebilir.

Hukuki tasarruf, borçlunun borcunu ödemeye hazır hale gelmesiyle ekonomik tasarrufa dönüşür. Ekonomik tasarruf, borç ilişkisinin ifa suretiyle sonlandırılmasıyla fiili tasarrufa dönüşür. Diğer bir deyişle fiili tasarruf, tahsilatın bizatihi kendisidir.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, tahakkuk ve tahsilat arasında bir zamanlama farkı söz konusudur. Tahakkuk, tahsilatın öncülü olup, gelirin mahiyet ve tutar bakımından kesinleşmesini ifade etmektedir.

Öte yandan tutar ve mahiyet yönünden belirlenebilirlik, gelir sahibinin talep hakkını kendiliğinden beraberinde getirmemektedir. Dolayısıyla, mahiyet ve tutar itibarıyla belirlenebilirliğin tek başına hukuki tasarruf yarattığı, neticesinde mükellef ile İdare arasında borç ilişkisinin doğduğu, öteden beri süregelen, yanlış bir görüştür kanaatindeyim.

2. ZAMANSIZ GELİRİN SAKINCASI :

Muhasebe ve vergi uygulamalarında, ilerleyen dönemlerde elde edilecek gelirin dönem içine isabet kısmı, Vergi Usul Kanunu'nun 283. maddesinde yer alan hüküm uyarınca muhasebeleştirilir:

"Gelecek bir hesap dönemine ait olarak peşin ödenen giderler ile cari hesap dönemine ait olup da henüz tahsil edilmemiş olan hasılat, mukayyet değerleri üzerinden aktifleştirilmek suretiyle değerlenir."

Örneğin, 15 Aralık 2022 tarihinde 1 aylığına vadeye bağlanan mevduatın faraza 100 bin TL seviyesindeki getirisi 2022 Aralık ve 2023 Ocak dönemleri arasında paylaşılır. Zira elde edilecek 100 bin TL'nin yarısı (50.000 TL) 2022 Aralık dönemindeki 15 günlük ödünç para verme işlemine, kalan yarısı da ilerleyen yılın 2023 Ocak dönemindeki 15 günlük ödünç para verme işlemine atfedilmelidir.

Yukarıdaki örnekte gelir tahakkukuna ilişkin herhangi bir yersizlik görülmemektedir. Gerçekten de elde edilecek gelirin belli bir kısmının, bir önceki dönemi ilgilendirmesi nedeniyle bir önceki dönemde muhasebeleştirilmesi ve vergilendirilmesi kanuna uygun olduğu kadar adil ve makul de görünmektedir. Öte yandan, yukarıdaki örnekte yer alan olayın, bir muhasebe/vergi meslek elemanı tarafından kavranmasının ve kayıtlanmasının oldukça kolay olduğu unutulmamalıdır. Zira, 2022 Aralık dönemine ilişkin kayıtlar 2023 Nisan döneminde doldurulup onaylanacak 2022 Yılı Kurumlar Vergisi Beyannamesi'ne kadar kesinleştirilebilir.

Misalen, yukarıdaki örnekte yer alan şirketin, vadeyi 15 Ocak 2023 tarihi yerine 14 Ocak 2023 tarihinde sonlandırıp faiz gelirinden mahrum kalması durumunda, muhasebe meslek elemanı bu olaya ilişkin herhangi bir gelir tahakkuku hesaplamayarak, şirketin olmayan gelirini kayıtlara almaktan kaçınabilecektir.

Ancak, uygulamada karşılaşılan vadeler her daim yukarıdaki örnekteki kadar kısa olmayabilir. Bunun neticesinde, muhasebe meslek elemanı, gelecekte gerçekleşmeyecek bir gelirin dönem içine isabet eden kısmını tahakkuk suretiyle kayıtlara alabilir ve dolayısıyla mükellefe yersiz bir vergi borcu terettüp edebilir.

ÖRNEK :

Mevduat Tutarı	100.000.000,00
Yıllık Faiz Oranı	%20,00
Aylık Faiz Oranı	%1,67
Vade Başlangıcı	1.01.2023
Vade Sonu	31.05.2023
Vade (Ay)	5,00
Faiz Geliri	8.333.333,33

Yukarıdaki hesaplamadan da görüleceği üzere, 01.01.2023 tarihinde elinde bulunan 100 milyon TL mevduatı 5 aylığına, yıllık %20 faiz oranı ile nemalandırmak isteyen mükellef, 31.05.2023 tarihinde yaklaşık 8,34 milyon TL faiz geliri elde edecektir.

Bilindiği üzere, VUK 174. madde uyarınca hesap dönemi esasen takvim yılıdır. Bu kapsamda, bir şirketin performansı esas itibarıyla 1 Ocak ve 31 Aralık tarihleri arasındaki faaliyetlere göre değerlendirilir. Öte yandan, Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer madde 120'sinde (veya Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32. maddesinde)

düzenlenen Geçici Vergi uygulaması sebebiyle Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi, yıllık olarak değil, üçer aylık dönemlerde peşin tahsil edilmektedir. Dolayısıyla Ocak-Mart 2023 dönemine (2023 1. Geçici Vergi Dönemi'ne) ilişkin Geçici Vergi Beyannamesi 17 Mayıs 2023 tarihine kadar verilmek ve tahakkuk eden vergi yine bu tarihe kadar ödenmek mecburiyetindedir.

Bu durumda, yukarıdaki örnekte yer alan şirketin muhasebe meslek elemanı 17.05.2023 tarihine kadar, ancak 31.05.2023 tarihinde tutar ve mahiyet yönünden kesinlik kazanabilecek, şirketin hukuki tasarrufu altına girecek faiz gelirinin, 1. Geçici Vergi Dönemi'ne isabet eden kısmını muhasebeleştirme durumundadır.

Hesaplama aşağıdaki gibi olacaktır:

Elde Edilecek Faiz Geliri	8.333.333,33
Toplam Vade (Ay)	5,00
Dönem İçi Ay Sayısı	3,00
1. Geçici Vergi Dönemi'ne Atfedilen Kazanç	5.000.000,00
Hesaplanan Vergi (%20)	1.000.000,00

Neticesinde, şirket 17.05.2023 tarihinde, fiilen 1 milyon TL vergi ödemek durumunda kalacaktır.

Oysa şirket acil fon ihtiyacı ve sair sebeplerle vadeli hesapta değerlendirdiği 100 milyon TL mevduatını vadesinden önce -misalen 30.05.2023 tarihinde- kullanmak isterse, yaklaşık 8,4 milyon TL faiz gelirinden mahrum kalacaktır. Ancak bu durumda şirketin tek zararı mahrum kaldığı faiz gelirinden ibaret değildir. Çünkü, muhasebe/vergi uygulamalarında kalıplaşmış bir yaklaşımla gerçekleştirilen, hukuken istenebilir olmayan gelirlere de uygulanan gelir tahakkuku nedeniyle şirket Hazine'yi 1 milyon TL seviyesinde fonlamış bulunacaktır.

Yersiz ödenen vergiye ilişkin finansman külfeti veya alternatif maliyet aynı faiz oranı üzerinden aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır:

Yersiz Ödenen Vergi	1.000.000,00
Yıllık Faiz Oranı	20,00%
Aylık Faiz Oranı	1,67%
Bir Sonraki Vergilendirme Dönemine Kalan Süre (Ay)	3,00
Minimum Finansman Külfeti / Alternatif Maliyet	50.000,00

Anlaşılabacağı üzere, bir sonraki geçici vergilendirme döneminde (2023 2. Geçici Vergi Dönemi'nde) şirketin yeterli kârlılığı yakalamış olması durumunda söz konusu yanlışlığın giderilmesi kendiliğinden mümkün olsa da, şirketin yeterli düzeyde kârının bulunmaması halinde finansman külfeti veya alternatif maliyet artmaya devam edecektir.

Böylesi bir finansman külfetine veya alternatif maliyete katlanmak istemeyen mükellef, düzeltme beyannamesi yoluyla fazla ve yersiz ödediği vergilerin iadesini talep edebilir. Ancak düzeltmenin Hazine aleyhine olması nedeniyle, iade, vergi incelemesi sonucuna göre yerine getirilecektir. İncelenme süreci ile eleştiri ihtimalinin, Hazine'den vergi iadesini genel itibariyle "ayıp" ile "korkutucu" arasında bir noktada değerlendiren mükellefleri kayıtsızlığa sürükleyeceği yorumunu yapabiliriz.

Hülasa, dönem ayırıcı tarihte hukuken istenebilir olmayan, yahut en azından beyan tarihi itibariyle henüz tahsil edilmemiş gelirlerin muhasebeleştirilmesini tercihe bırakan bir düzenlemenin gerekli olduğu kanaatindeyim.

3. SONUÇ :

Vergi mevzuatımızda tahakkuk usulunun bulanıklığı, muhasebe/vergi uygulamalarımızdaki acelelik ve Hazine lehine ihtiyatlılık; elde edilmemiş gelirin vergilendirilmesine, diğer bir deyişle vergiyi doğuran olay meydana gelmeden vergi tahakkukuna neden olabilmektedir.

Bu durum, gerçek gelirin vergilendirilmesi ve gelirin kanuniliği ilkelerine aykırı olup, mükellefler üzerinde finansman külfeti veya alternatif maliyet yaratmaktadır.

Temennimiz, mükelleflerin olası mağduriyetlerini önlemek adına, dönem ayırıcı tarihte hukuken istenebilir olmayan, yahut en azından beyan tarihi itibariyle henüz tahsil edilmemiş gelirlerin muhasebeleştirilmesini tercihe bırakan bir düzenleme getirilmesidir.