

YARGI BÖLÜMÜ**Danıştay Kararı**

Esas No : 1990/3

Karar No : 1992/1

ÖZÜ : İşçi ücretlerinden kesilerek Sosyal Sigortalar Kurumuna ödenmesi gereken, işveren ve işçi sigorta primlerinin, tahakkuk ettirildikleri yılda gider yazılacağı hk.

İÇTİHA TLAR I BİRLEŞTİRME KURULU KARARI

Danıştay Dördüncü Dairesinin 18.1.1985 gün ve E: 1984/971, K: 1985/176, 27.2.1989 gün ve E: 1987/558, K: 1989/962 sayılı kararları ile, Danıştay Üçüncü Dairesinin 27.9.1989 gün ve E: 1989/2461, K: 1989/1989 sayılı kararı arasındaki aykırılığın içtihatların birleştirilmesi yolu ile giderilmesi Mimpaş Anonim Şirketi vekilince istenmesi üzerine, 2575 sayılı Danıştay Kanununun 39 uncu maddesi uyarınca dosya Danıştay Başkanı tarafından havale edilmekle, isteme konu olan kararlar ile yasal düzenlemelerin tümü incelenip, raportör üyenin açıklamaları ile Danıştay Başsavcısının düşüncesi dinlendikten sonra gereği düşünüldü:

İsteme Konu Olan Kararlar :

1 — Kurumun 1979 takvim yılında işçi ücretlerinden kestiği ve işveren payı olarak tahakkuk ettirdiği Sosyal Sigorta primlerini ödemediği gider kaydettiğinin saptanması nedeniyle adına ikmalen salınan gelir vergisi ile kaçakçılık cezasını onayan Vergi Mahkemesi kararı, Danıştay Dördüncü Dairesinin 18.1.1985 gün ve E: 1984/971, K: 1985/176 sayılı kararıyla; "5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesiyle yollamada bulunulan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin 2 nci bendinde, hizmetli ve işçilerin sigorta primleri ve emekli aylatının, geri verilmemek üzere Türkiye'de kurulmuş sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliğe sahip bulunmaları koşuluyla, safi kazancın tesbiti için gider olarak indirileceğinin hükmüne bağlandığı, 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kurumu Kanununun 80 inci maddesinin 3 üncü fıkrasında süresi içerisinde yatırılmayan primlere gecikme zammı uygulanacağı hükmünden primlerin süresi dışında da ödenebileceğinin anlaşıldığı, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 39 uncu maddesinin 2 nci fıkrasında ise elde edilen hasılatın, tahsil olunan paralar ile tahakkuk eden alacakları, giderlerin ise tediye olunan ve borçlanılan meblağları ifade edeceğinin belirtildiği, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 287 nci maddesinde, cari hesap dönemine ait olup henüz ödenmemiş olan giderlerin mukayyet değerleri üzerinden pasifleştirilerek değerlendirileceği öngörülmekle borçlanılan meblağların bilanço esasında ticari kazancın tesbitinde gözönünde bulundurulacağına kabul edildiği, Gelir Vergisi Kanununun 38 inci maddesinde ise ticari kazancın bilanço esasına göre tesbiti sırasında, aynı Kanunun 40 ıncı ve 41 inci maddelerine uyulacağı belirtildiğinden, 193 sayılı Yasanın 40 ıncı maddesi hükmü ile yukarıda açıklanan kanun hükümleri karşısında, kurumun 1979 yılında tahakkuk ettirdiği ve borç niteliği taşıyan sigorta primlerinin aynı dönemde gider kaydedilmesinin kabulü gerekeceği" gerekçesiyle bozularak, tarhiyatın kaldırılmasına oyçokluğuyla karar verilmiştir. Karar düzeltme talebi de reddolunmuştur.

2 — Mimpaş Mühendislik İmalât Malzemecilik Anonim Şirketince Sosyal Sigortalar Kurumuna ödenmesi gereken işçi ücretlerinden kesilen sigorta primlerinin ödenmeden tahakkuk ettikleri yılda gider yazılmasının kabul edilmemesi sonucunda saptanan matrah farkı üzerinden 1983 yılı için kesilen kaçakçılık cezalı gelir vergisi, Vergi Mahkemesince yukarıda belirtilen gerekçeyle kaldırılmış, Vergi Dairesinin temyiz istemi, Danıştay Dördüncü Dairesinin 27.2.1989 gün ve E:1987/558, K: 1989/962 sayılı kararıyla oybirliğiyle reddedilmiş, karar düzeltme talebi de reddolunmuştur.

3 — Aynı şirketin 1982 takvim yılında işçi ücretlerinden kestiği sigorta prim tutarını aynı dönemde ödemediği gider kaydetmesi sebebiyle salınan kaçakçılık cezalı vergi, mahkemece kaldırılmış, Vergi Dairesi temyiz istemi Danıştay Üçüncü Dairesinin 27.9.1989 tarih ve E: 1989/2461, K : 1989/1989 sayılı kararıyla; "193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 38 inci maddesinde, bilanço esasına göre ticari kazancın tesbitinde Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanunun 40 ve 41 inci maddeleri hükümlerine uyulacağı hükme bağlanmış olup, aynı Kanunun 40 inci maddesinde ise, safi kazancın tesbit edilmesi için indirilecek giderler 8 bent halinde sayıldığı, maddenin 2 nci bendinde, hizmetli ve işçilerin sigorta primleri ve emekli aidatlarının, Türkiye'de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması koşuluyla safi ticari kazancın tesbitinde gider olarak kabul edileceğinin, hükme bağlandığı, maddede yer alan ödeme koşulunun, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun bazı hükümlerinden hareketle bertaraf edilmesinin mümkün bulunmadığı, diğer yandan, ticari kazancın belirlenmesinde tahakkuk esasının kabul edilmesi genel bir uygulama hükmü olup, özel şekilde ödeme esas getirilen hallerde ödeme şartının aranması gerekeceği, bu nedenle sigorta prim borçlarının dönem matrahından çıkarılmasına ilişkin temyize konu kararda isabet görülmediği, öte yandan, ödenmemiş sigorta prim borçlarının gider yazılıp yazılmayacağı tereddüde ve tartışmaya açık bulunduğundan mükellefe kaçakçılık fiili izafe olunamayacağı, ancak olayda vergi ziyayı bulunduğundan mükellef hakkında kusur cezası uygulanması gerekeceği" gerekçesiyle bozulmuştur.

Danıştay Başsavcısı Atif Kösebalaban'ın Düşüncesi:

İçtihatların birleştirilmesine konu olan Danıştay Üçüncü ve Dördüncü Dairelerinin kararları arasındaki aykırılık ve uyumsuzluk 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun 72 ve devamı hükümleri uyarınca Sosyal Sigortalar Kurumuna ödenmesi gereken ve ticari kazançta safi kazancın tesbit edilmesi için 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40 inci maddesi 2 nolu bendinde gayrisafi kazançtan indirilecek giderler arasında sayılan Hizmetli ve İşçilerin sigorta primleri ve emekli aidatının, parantez içindeki (bu primlerin ve aidatın istirdat edilmemek üzere Türkiye'de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartıyla) hükmündeki ödenmiş olması deyiminin değişik yorumlanmasından doğmuştur.

Danıştay Üçüncü Dairesince verilen rapora ekli 27.9.1989 günlü E : 1989/2461 ve 1989/1989 sayılı kararda "Madde hükmündeki ödenmiş olma deyimi fiilen ödeme olarak yorumlanarak hizmetli ve işçilerin sigorta primleri ve emekli aidatlarının ticari kazancın tesbitinde gider kabul edilebilmesi için Sosyal Sigortalar Kurumu'na fiilen ödenmesi gerektiği gerekçesiyle tarhiyatı terkin eden mahkeme kararının bozulmasına karar verilmiştir.

Bu karar henüz karar düzeltme safhasında olup, kesin hüküm halini almamıştır.

Danıştay Dördüncü Dairesince verilen 18.1.1985 günlü ve E: 1984/971, K: 1985/176 sayılı ve yine 27.2.1989 günlü ve E: 1987/558, K: 1989/962 sayılı kararlarda ödenmiş olma deyiminin tahakkuk etmiş borcu da kapsayacağı kabul edilerek "Hizmetli ve işçilerin sigorta primleri ve emekli aidatının gider yazılabilmesi için Sosyal Sigortalar Kurumuna fiilen ödenmesinin şart olmadığı gerekçesiyle tarhiyatın terkinine karar verilmiş; diğer kararlarda tarhiyatı terkin eden mahkeme kararı onanmıştır.

Bu kararlar karar düzeltme safhasından da geçerek kesinleşmiştir.

Şu durumda her iki daire kararı arasındaki aykırılık ve uyumsuzluğun giderilmesi; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40 inci maddesi 2 nolu bendindeki gayrisafi kazançtan indirilecek giderler arasında sayılan hizmetli ve işçilerin sigorta primleri ve emekli aidatı deyiminin sonra gelen parantez içindeki "Bu primlerin ve aidatın istirdat edilmemek üzere Türkiye'de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartıyla" hükmündeki ödenmiş olması deyiminin sadece fiili ödeme anlamına mı geldiği yoksa tahakkuk eden borcu diğer bir deyimle hesabı ödemeyi de kapsayıp kapsamadığının belirlenmesine bağlıdır.

Yasa hükümlerinin yorumunda ilgili madde metninin tek başına değil, yerine göre ait olduğu kanunun veya ilgili olduğu hukuk alanında yada hukuk sistemimizin bütünü içinde değerlendirilmesi yorum ilkesi gereği olduğundan biz ticari kazancın tesbitinde diğer ödemelerin gider yazılmasında fiili ödememi yoksa tahakkukunmu esas alındığı üzerinde duracak bundan sonra'da Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin 2 nolu bendinin yorumuna geçeceğiz.

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinde; "Kurumlar Vergisi, birinci maddede yazılı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır," denildikten sonra maddenin 1 inci fıkrasında safi kurum kazancının tesbitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Şu halde gerek kurumların kazancının tesbitinde ve gerekse hakiki kişilerin ticari kazançlarının tesbitinde 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ticari kazancın tesbitine ilişkin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 37 ve devamı hükümleri uygulanacaktır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 37 nci maddesi sondan bir önceki fıkrasında ticari kazancın Vergi Usul Kanunu hükümlerine ve bu Kanunda yazılı gerçek (Bilanço veya işletme hesabı esas) veya götürü usullere göre tesbit edileceği hükmü yer almıştır.

Olay gerçek usulde ticari kazancın tesbitine ilişkindir.

Gerçek usulde ticari kazanç Gelir Vergisi Kanununun yukarıya alınan 37 nci maddesinde de belirtilmiş gibi bilanço hesabı esasına veya işletme hesabı esasına göre tesbit edilir.

Bilanço esasına göre ticari kazanç aynı kanunun 38 inci maddesinde teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müsbet fark olarak tanımlandıktan sonra ticari kazancın bu suretle tesbit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanunun 40 ve 41 inci maddeleri hükümlerine uyulacağı belirtilmiştir.

Bilanço'nun tanımı ve öz sermayenin hesaplanma şekli ise 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 192 nci maddesinde yapılmıştır.

Bu madde hükmüne göre bilanço: "Envanterde gösterilen kıymetlerin tasnifli ve karşılıklı olarak değerleri itibariyle tertiplenmiş hülasesidir.

Bilanço Akıf ve Pasif olmak üzere iki tabloyu ihtiva eder.

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

Aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark, müteşebbisin işletmeye mevzu varlığını (öz sermayeyi) teşkil eder" şeklinde tanımlanmıştır.

"İşletme hesabına göre ticari kazanç Gelir Vergisi Kanununun 39 uncu maddesinde bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler arasındaki müsbet farktır.

(Elde edilen hasılat, tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları; giderler ise tediye olunan ve borçlanılan meblağları ifade eder)" şeklinde tanımlanmış; ticari kazancın bu suretle tesbit edilmesi sırasında Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanunun 40 ve 41 inci maddeleri hükümlerine uyulacağı belirtilmiştir.

İşletme hesabının tanımı ise 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 194 üncü maddesinde yapılmıştır. Buna göre işletme hesabı:

"İşletme hesabının sol tarafını gider, sağ tarafını hasılat kısmı teşkil eder.

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

Hasılat Kısmına : Satılan mal bedeli veya yapılan hizmet karşılığı olarak tahsil edilen paralarla tahakkuk eden alacaklar ve işletme faaliyetlerinden elde edilen diğer bütün hasılat kaydolunur." şeklinde tanımlanmıştır.

Yukarıda sözü edilen madde hükümlerinin incelenmesinden açıkça anlaşılacağı üzere, yasa koyucunun ticari kazancın tesbitinde; gerek gelirin elde edilmesinde ve gerekse giderlerde ilke olarak sadece fiili ödeme veya fiili tahsili değil tahakkuk esasında benimsediği anlaşılmaktadır. Diğer bir deyimle ticari kazancın tesbitinde tahakkuk eden alacaklar ve borçlanılan meblağlar da esas alınacaktır. Bilanço esasında tahakkuk esasına bağlı olma muhasebe tekniği gereğidir. İşletme hesabı esasında da yasa koyucu bu hususu açıkça ifade etmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun bilanço esasına göre ticari kazancın tesbitini düzenleyen 38 inci ve işletme hesabı esasına göre ticari kazancın tesbitini düzenleyen 39 uncu maddelerinde; kazancın bu suretle tesbit edilmesi sırasında Gelir Vergisi Kanununun 40 ve 41 inci maddeleri hükümlerine uyulacağı belirtilmiştir.

Sözü edilen 40 ve 41 inci madde hükümleri ticari kazancın tesbit edilmesi için indirilmesi kabul edilen giderlerle indirilmesi gider kabul edilmeyen ödemeleri belirten hükümlerdir.

Bu hükümlerle ticari kazancın tesbitinde bir kısım giderlerin indirilmesinin kabul edilmesi bir kısım ödemelerin gider olarak indirilmesinin kabul edilmemesi olayı mali bilanço ve ticari bilanço ayırımını ortaya getirmektedir. Ticari bilanço yönünden gider kabul edilen bir takım ödemeler mali bilanço yönünden gider olarak kabul edilmezler.

Söz gelimi işçi ve hizmetlilerin sigorta primleri ve emekli aidatı ticari bilanço yönünden herhangi bir koşula bağlı olmaksızın gider olarak kabul edildiği halde mali bilanço yönünden gider kabulü primlerin ve aidatın istirdat edilmemek üzere Türkiye'de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları koşullarına bağlanmıştır.

Yine yasanın 41 inci maddesinde yazılı ödemeler ticari bilançoda gider olarak kabul edildiği halde mali bilanço yönünden gider olarak kabul edilmemektedir.

Bu nedenlerle ticari kazançta mali bilanço yönünden bir ödemenin gider kabul edilip edilemeyeceğini; gider kabul edilirse hangi safhada (tahakkuk veya fiili ödeme safhası) kabul edilmesi gerektiğini tesbitde ilk önce Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümlerine başvurulması zorunludur.

Olayda ilgili hüküm 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40 inci maddesi 2 nci bendindeki hükümdür. Bu itibarla 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40 inci maddesi 2 nci bendindeki gayrisafî kazançtan indirilecek giderler arasında sayılan hizmetli ve işçilerin sigorta primleri ve emekli aidatının, parantez içindeki (bu primlerin ve aidatın istirdat edilmemek üzere Türkiye'de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartıyla) hükmündeki ödenmiş olması deyiminin genel ilkeye bir istisna olup olmadığının belirlenmesi gerekecektir.

Bize göre parantez içindeki ödenmiş olma deyimi bu esası yani tahakkuk esasını kaldıracak bir hüküm getirmemektedir. Zira parantez içindeki hüküm sigorta primleri ve emekli aidatının ödeneceği sigorta şirketleri ile emekli ve yardım sandıklarının belirleyen koşulları getirmektedir. Yoksa fiili ödeme koşulunu getiren bir hüküm içermemektedir. Kaldı ki ödeme fiili olacağı gibi hesabende olabilir. Aksi görüş; ticari kazancın tesbitinde gayrisafî geliri belirlerken (gelirin elde edilmesini) tahakkuk esasının, safî geliri belirlerken (giderlerde) fiili ödeme esasının benimsenmesi sonucunu doğurur ki; böyle bir yorum tarzının, ticari kazancın yıllık veya hesap dönemi kazançlarının vergilendirileceği ilkesiyle gelirin gerçekliği ve safiliği ilkesine ters düşeceği açıktır.

Kaldı ki, Sosyal Sigortalar Kurumuna yatırılan prim ve aidatların bir kısmı işçi payı olup bunlar ücret ödemesi olarak işçilere ödendiği sırada gider yazılmaktadır. Burada söz konusu olan prim ve aidatlar işveren hissesi olarak yatırılması gereken giderlerdir.

Bu prim ve aidatları işçilerin ücretinden kesilerek yatırılacak prim ve aidatlara tabi olduğu rejimden ayrı tutmanın bir izahıda bulunmamaktadır.

Diğer taraftan bu prim ve aidatların Sosyal Sigortalar Kurumuna süresi içinde ,atırılmasını sağlamak için istisna hükmünün getirildiği yolundaki iddiayı da kabul mümkün değildir. Zira 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40 nci maddesi 2 nolu bendinin parantez içi hükmü genel bir hüküm olup sadece Sosyal Sigortalar Kurumunu değil Türkiye’de kain bütün sigorta şirketleri ile tüm emekli ve yardım sandıklarını kapsamaktadır.

Yasa koyucu bu konuda genel ilkedен tahakkuk esasından ayrılmak isteseydi bunu açıkça ifade edecek bir deyim kullanırdı.

Sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına yapılan ödemelerin tahakkuk esasına tabi diğer giderlerden farklı herhangi bir özelliği de yoktur. Nitekim aynı maddenin 6 ncı bendinde toplum için devlet için daha özelliği olan bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi aynı vergi, resim ve harçların gider yazılması da tahakkuk esası benimsenirken prim ve aidatların gider yazılmasında fiili ödemenin benimsendiğini kabul etmenin hukuken izahı mümkün olmadığı gibi haklı bir nedeni de bulunmamaktadır.

Bu nedenlerden dolayı İçtihadın Danıştay Dördüncü Dairesinin E : 1984/971, K : 1985/176; E : 1987/558, K : 1989/962 sayılı kararları yönünde birleştirilmesinin uygun olacağı kanısında olduğumu Yüksek Kurula saygıyla arz ederim.

İnceleme : Belirtilen kararlardan başka, bu şekilde kararları bulunan iki Dairenin kararları arasında, 2575 sayılı Danıştay Yasasının 39 uncu maddesinde öngörülen biçimde aykırılık bulunduğu, bu nedenle içtihadın birleştirilmesi gerektiğine 23.1.1992 gününde oybirliğiyle karar verildikten sonra işin esasının incelenmesine geçildi.

506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu’nun 72 nci maddesi uyarınca iş kazalarıyla meslek hastalıkları, hastalık, analık, malüllük ve ölüm sigortalarının gerektirdiği her türlü yardım ve ödemelerle her çeşit yönetim giderlerini karşılamak üzere, kurumca anılan kanun hükümleri uyarınca prim alınmakta, 73 üncü maddesinde belirtilen oranlarda, bir kısmı işverenler tarafından bir kısmı da sigortalı tarafından verilmektedir.

Sigortalılarla işverenlerin bir ay içinde ödeyecekleri primlerin hesabında, işçiye bir ay içinde ödenen ücretin brüt toplamının nazara alınacağı da anılan kanunun 77 nci maddesinde açıklanmıştır.

5421 sayılı eski Gelir Vergisi Kanunu’nun gerekçesinde; (ki halen aynı prensipler yürürlüktedir) “ücretten maksat, hizmet erbabı denilen zümreye, hizmetleri mukabili maaş, ücret, aylık, haftalık, gündelik, parça başı ücreti, ikramiye, aida vesair namlarla yapılan ödemeler” olarak tarif edilmiştir.

Brüt ücret işçinin bir alacağıdır. Ancak Yasa koyucu beyannameli mükellefin makul hadler dahilinde tutulması, geniş bir sahadan elde edilen gelirin emniyetini sağlamak için işvereni sorumlu tutmuş, kaynağında vergiyi kesme usulünü ihdas etmiş, yıllık beyan esası yerine aylık muhtasar beyanname usulünü koymuştur. Yine gerekçede “ücretin safi miktarının tesbiti için ücret olarak ödenen paralardan veya ayın ve menfaatlerin değerinden tekaüt ve sosyal sigorta aidatının veya bunların yerine geçen primlerin indirilmesi kabul edilmiştir” denmiştir.

Sigorta priminde de uygulanan sistem aynıdır. İşçiye ödenen brüt ücretin hesabında işçi payı, işveren payı ve vergi, nazara alınmaktadır. Bu paralar işverende emanettir ve işverenle bir ilgisi yoktur.

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun “safi kurum kazancı” başlıklı 13 üncü maddesinin, 199 sayılı Kanunun 11 inci maddesiyle değişik 1 inci fıkrasında Kurumlar Vergisinin, birinci maddede yazılı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, 2362 sayılı Kanunla değişik 2 nci fıkrasında ise, safi kurum kazancının tesbitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Ticari kazancın tesbitine ait usul ve esaslar ise, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 37, 38 ve 39 uncu maddelerinde düzenlenmiştir. 37 nci maddenin birinci fıkrasında ticari kazancın tarihi yapıldıktan sonra, dördüncü fıkrasında, ticari kazancın Vergi Usul Kanunu hükümlerine ve bu kanunda yazılı gerçek (Bilanço veya işletme esas) veya götürü usullere göre tesbit edileceği hükme bağlanmıştır. "Bilanço esasına göre ticari kazancın tesbiti" başlıklı 38 inci maddede, bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müsbet fark olarak tanımlanmış, "işletme hesabı esasında ticari kazancın tesbiti" başlıklı 39 uncu maddede; "işletme hesabı esasına göre ticari kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler arasındaki müsbet farktır" denildikten sonra parantez içerisinde "elde edilen hasılat, tahsil olunan paralarla, tahakkuk eden alacakları; giderler ise; tediye olunan ve borçlanılan meblağları ifade eder" denilmiştir.

Her iki maddenin son fıkralarında ise ticari kazancın bu suretle tesbit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanunun 40 ve 41 inci maddelerine uyulacağı hükme bağlanmıştır.

Safi kazancın tesbit edilmesi için indirilecek giderler 40 ıncı maddede sayılmış, 365 sayılı Kanunla değişik 2 nci fıkrasında, hizmetli ve işçilerin sigorta primleri ve emekli aidatı (Bu primlerin ve aidatın istirdat edilmemek üzere Türkiye'de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartıyla) gider olarak indirileceği belirtilmiştir.

Burada belirtilen "ödenmiş olması" ibaresi, sigorta primlerinin Türkiye'deki sigorta şirketlerine yatırılması koşulunu ortaya koymak içindir. Gerçek ücretin tayininde brüt ücretten hangi indirimlerin yapılacağını gösteren 63 üncü maddenin 2 nci bendinde, emekli aidatı veya sosyal sigorta primlerinin Emekli Sandığının veya Sosyal Sigortalar Kurumunun Türkiye'de olması şartıyla indirilebileceği hükme bağlanmakla, yasa koyucu gayesini burada açıkça belirtmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunun değerlemeye ait hükümlerine gelince; 192 nci maddesinde aynen;

"Bilanço, envanterde gösterilen kıymetlerin tasnifli ve karşılıklı olarak değerleri itibarıyla tertiplenmiş hülâsasıdır.

Bilanço aktif ve pasif olmak üzere iki tabloyu ihtiva eder.

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

Aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark, müteşebbisin işletmeye mevzu varlığını, (öz sermayeyi) teşkil eder.

Öz sermaye pasif tablosuna kaydolunur ve bu suretle aktif ve pasif tablolarının toplamı denkleştir. İhtiyaflar ve kâr ayrı ayrı gösterilseler dahi öz sermayenin cüzileri sayılırlar" denmiştir.

"İşletme hesabı" başlıklı 194 üncü maddesinde, işletme hesabının sol tarafını gider, sağ tarafını hasılat kısmının teşkil edeceği, gider kısmına; satın alınan mallar veya yaptırılan hizmetler karşılığında ödenen veya borçlanılan paraların ve işletme ile ilgili bütün giderlerin, hasılat kısmına; satılan mal bedeli veya yapılan hizmet karşılığı olarak tahsil edilen paralarla tahakkuk eden alacakların ve işletme faaliyetinden elde edilen diğer bütün hasılatın yazılacağı hükme bağlanmıştır. Vergi Usul Kanunu'nun 287 nci maddesinin, gelecek hesap dönemlerine ait olarak peşin tahsil olunan hasılat ile cari hesap dönemine ait olup, henüz ödenmemiş olan giderlerin mukayyet değerleri üzerinden pasifleştirilmek suretiyle değerlendirileceği yolundaki amir hükmü de tahakkuk etmiş, fakat ödenmemiş borçların gider yazılacağını açıkça göstermektedir.

Diğer taraftan, 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun "primlerin ödenmesi" başlıklı 80 inci maddesinin birinci fıkrasında "işveren, bir ay içinde çalıştırdığı sigortalıların primlerine esas tutulacak kazançlar toplamı üzerinden bu Kanun gereğince hesaplanacak prim tutarlarını ücretlerinden kesmeye ve kendisine ait prim tutarlarını da bu miktara ekleyerek en geç ertesi ayın sonuna kadar kuruma ödemeye mecburdur" dendiikten sonra üçüncü fıkrasında, prim süresi içinde ve tam olarak ödenmezse, ödenmeyen kısma, sürenin bittiği tarihten başlayarak Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda belirtilen gecikme zammı oranlarının uygulanacağı, altıncı fıkrasında da, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 9, 12, 21 ilâ 27 ile 36, 101 ve 103 üncü maddelerinin kurum alacakları hakkında da uygulanacağı belirtilmiştir.

Vergi sistemimizde "ödeme" tabiri, geniş kapsamlı bir tabir olup, hesaben ve nakden ödemenin ikisini de kapsamaktadır. Hesaben ödeme, ödemenin para olarak yapılması yerine muamelenin bir takım hesaplara kaydedilmesidir. Bu hesapların verdiği netice de bir kıymet ifade eder. Bu nedenle sigorta primlerinin gider yazılabilmesi için tahakkuk ettirilmiş olması, yani Sosyal Sigortalar Kurumunun alacaklandırılmış olması yeterlidir.

Gerek Gelir Vergisinde, gerekse Kurumlar Vergisinde, vergilendirme dönemi, hesap dönemidir. Hesap dönemi de normal olarak bir takvim yılını kapsar. Vergilendirmede hesap döneminin esas alınması, kazanç tesbitinin de doğal olarak hesap dönemi itibariyle yapılmasını gerektirir. Aksi uygulama ile, tahakkuk etmiş, fakat tahsil edilmemiş alacaklar bilanço aktifinde dönem kazancını arttırıcı bir unsur olarak kabul edilirken, bilançonun pasifinde yer alan tahakkuk etmiş sigorta primlerinin, yani borçların ödenmemiş olduğundan bahisle gider olarak indirilmemesi, gelirin gerçekliği ve verginin dönemselligi ilkelerine de aykırı düşer. Yasa koyucu, ticari kazancın tesbitinde genel ilke olan tahakkuk esasından ayrılarak, ancak ödenmiş bulunması halinde gider olarak indirileceğini kabul etseydi, bunu açıkça ifade eden bir deyim kullanırdı. Bunu da Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinde değil, Vergi Usul Kanununun 192 ve 194 üncü maddelerinde istisnalar olarak hükme bağladı.

Sigorta primi gibi, tahakkuk ettiği andan itibaren, 506 sayılı Yasada öngörülen süre içerisinde borçlunun kendi rızası ile, veya daha sonra yasal yollarla mutlaka ödemek zorunda olduğu, diğer borçlarından farklı olmayan bir borcun, yalnızca yasanın sözüne bağlı kalınarak ödenmemiş olduğundan bahisle, tahakkuk ettiği yılda gider yazılmamasını kabul etmek, Gelir ve Kurumlar Vergisi ve Vergi Usul Kanununun genel ilkelerine ters düşecek ve muhasebe yönünden de zorluklara neden olacaktır.

Sonuç :

Açıklanan nedenlerle işçi ücretlerinden kesilerek Sosyal Sigortalar Kurumuna ödenmesi gereken işveren ve işçi sigorta primlerinin tahakkuk ettirildikleri yılda gider yazılması gerektiğinden, kararlar arasındaki aykırılığın, İçtihatların Danıştay Dördüncü Dairesinin 18.1.1985 gün ve E: 1984/971, K : 1985/176, 27.2.1989 gün ve E : 1987/558, K: 1989/962 sayılı kararları doğrultusunda birleştirilmesi suretiyle giderilmesine 23.1.1992 gününde birinci toplantıda üye tam sayısının salt çoğunluğuyla karar verildi.

AZLİK OYU

X - İçtihatların birleştirilmesini gerektiren sorun, ticari kazancın vergilendirilmesinde tahakkuk esasının geçerli olması nedeniyle Sosyal Sigortalar Kurumuna ödenmesi gereken sigorta primlerinin ödenmemiş olmasına rağmen tahakkuk etmiş olması halinde gider yazılabileceği yolundaki kararlarla, Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin 2 fıkrasının parantez içindeki istisna hükmü nedeniyle anılan sigorta primlerinin ödenmedikçe gider yazılamayacağına dair kararlar arasındaki aykırılıktan kaynaklanmaktadır.

5421 sayılı eski Gelir Vergisi Kanununda yer alan ve halen geçerliliğini koruyan ücret gelirinin tanımı ve içeriğinden hareket edilerek yukarıdaki sorunu çözmek mümkün değildir. Zira 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ticari kazancın vergilendirilmesini düzenleyen bölümde yer alan ve ticari kazancın tesbitinde indirilecek giderlerle ilgili 40 ıncı maddenin 1 inci bendinde "Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler" hükmü bulunmaktadır. İşletmede çalışan işçilere ve hizmet erbabına ödenen ücretler bu hükme dayanarak ticari kazancın tesbitinde gider olarak kabul edilmektedir. Sigorta primleri ücretin içinde yer alsaydı anılan primler için ayrıca bir hükme gerek kalmazdı. Oysa 40 ıncı maddenin hemen 2 nci bendinde sigorta primleri ve emekli aidatları indirilecek giderler arasında ayrıca sayılmış bulunmaktadır. Keza aynı kanunun zirai kazancın vergilendirilmesini düzenleyen bölümün giderlerle ilgili 57 nci maddesinin 3 üncü bendinde "İşletmelerde çalıştırılanlara ücret, prim ve sair namlarla hizmet karşılığı yapılan ödemeler" denildikten hemen sonra gelen 4 üncü bentte "İşçilerin sigorta primleri" denilmek suretiyle sigorta primleri ücretlerden ayrı bir gider kalemi olarak kabul edilmiştir. Bu açıklamalar da göstermektedir ki kanun koruyucu sigorta primlerini ücretin dışında ve ondan müstakil bir gider unsuru saymaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun bilanço esasını düzenleyen 192 nci maddesi, işletme hesabı esasını düzenleyen 194 üncü maddesi ve pasif geçici hesap kıymetlerinin değerlendirilmesi ile ilgili 287 nci maddesindeki hükümlerden hareketle de içtihatların birleştirilmesini gerektiren sorunu çözmek mümkün değildir. Zira bu hükümler sonuç hesaplarını düzenlemektedirler. Sigorta primleri ödenmeden gider yazılamıyacaksa bunlar hesaplarda yer almayacak dolayısıyla sonuç hesaplarına intikal etmeyecek, tahakkuk etmesi yeterli ise hesaplarda yer olacak ve sonuç hesaplarına da intikal edecektir. Bu hali ile sonuç hesaplarından hareketle başlangıçtaki sorunu çözmeye imkan bulunmadığı gibi esasen bu hükümler 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa nazaran genel kanun niteliğindeki Vergi Usul Kanununda yer almışlardır. Dolayısıyla genel kanun hükümlerine dayanarak özel kanunla, onun da sadece ticari kazancın vergilendirilmesinde gider kabul edilen unsurlardan birini düzenleyen daha da özel bir hükmünü değerlendirmeye kalkışmak hukuk kuralları ile asla bağdaşmaz.

506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun 80 inci maddesinin 1 inci fıkrasında "İşveren bir ay içinde çalıştırdığı sigortalıların primlerine esas tutulacak kazançlar toplamı üzerinden bu kanun gereğince hesaplanacak prim tutarlarını ücretlerinden kesmeye ve kendisine ait prim tutarlarını da bu miktara ekleyerek en geç ertesi ayın sonuna kadar kuruma ödemeye mecburdur" denilmek suretiyle emredici bir kural getirilmiştir. Aynı maddenin 3 üncü fıkrasındaki, süresinde ödenmeyen primler için 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun hükümleri uyarınca gecikme zammı uygulanmasını öngören hüküm 1 inci fıkrada yer alan emredici kuralı isteğe bağlı hale getiremez. Çünkü gecikme zammı âmir hükmün yerine getirilmemesinin müeyyidesi olup âmir hükmü ihtiyari niteliğe büründüren bir unsur olarak kabul edilemez.

Vergi sistemimizde ödeme deyiminin nakden ve hesaben ödemeyi kapsadığı yolundaki görüşe katılmayada olanak yoktur. Zira vergi sistemimizi oluşturan kanunların hiçbirinde bu anlayışa ışık tutan herhangi bir hükme rastlamakda mümkün değildir. Aksine kanun koyucu hesaben ödemeyi amaçladığı hallerde bunu açıkça vurgulamıştır. Örneğin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde "..... aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri nakden veya hesaben yaptıkları sırasında" ve yine aynı kanunun 96 ıncı maddesinde "vergi tevkifatı, 94 üncü madde kapsamına giren nakden veya hesaben yapılan ödemelere uygulanır" şeklinde yer alan düzenlemelerden kanun koyucunun bu yoldaki iradesi açık bir biçimde anlaşılmaktadır.

Kanun koyucu sigorta primleri açısından, ödeme şartını arayan bir istisna hükmüne yer vermek isteseydi bunu Gelir Vergisi Kanununda değil Vergi Usul Kanununun ilgili bölümünde getirirdi şeklinde açıklanan görüşün dayandığı mantığı anlamak da mümkün değildir. Zira sigorta primlerini ticari kazancın tesbiti açısından bir gider unsuru olarak kabul eden Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin 2 numaralı fıkrası, genel kanun olan Vergi Usul Kanununa göre çok özel bir hüküm niteliğinde bulunduğundan bunun istisnasını teşkil eden ödeme koşulunun da aynı fıkranın parantez içindeki hükmünde yer alması gayet doğaldır. Başka bir anlatımla Gelir Vergisi Kanununun ticari kazancın tesbitinde kabul edilen özel nitelikteki bir gider unsurunun, ödeme şartına bağlanması yolundaki istisna hükmünün, Gümrük ve Tekel İdareleri tarafından alınan vergiler dışındaki tüm vergi, resim ve harçları kapsamına alması nedeniyle genel nitelikteki Vergi Usul Kanununda aranmasının kabul edilebilir bir açıklaması olamaz.

Buraya kadar yaptığımız açıklamalardan sonra içtihatların birleştirilmesini gerekli kılan sorunun çözümü temel olarak 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun, ticari kazancın tesbitinde indirilecek giderleri öngören 40 ıncı maddesinin 2 numaralı bendinde yer alan parantez içindeki hükmün, tahakkuk esasının Bir istisnasını teşkil edip etmediğinin belirlenmesine bağlıdır. Anılan bentde; "Hizmetli ve işçilerin sigorta primleri ve emekli aidatı (Bu primlerin ve aidatın istirdat edilmemek üzere Türkiye'de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartıyla) denilmiştir. Bu hüküm 5421 sayılı eski Gelir Vergisi Kanununda da yer almıştır. Şimdiki Gelir Vergisi Kanununa da oradan aynen alınmıştır. Anılan Kanunun hükümet tasarısında söz konusu hüküm aynen "..... müstahdem ve işçiler için ödenen sigorta primleri, tüzel kişiliği haiz tekaüt ve yardım sandıklarına istirdat edilmemek kaydıyla ödenen aidat (bu sandıkların Türkiye'de bulunması şartıyla) şeklinde iken tasarı geçici komisyonda "Müstahdem ve işçilerin sigorta primleri ve tekaüt aidatı (bu primlerin ve aidatın istirdat edilmemek üzere Türkiye'de kain sigorta şirketlerine ve tekaüt ve yardım sandıklarına ödenmiş olması tekaüt ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartıyla) şekline dönüştürülmek suretiyle fiili ödeme koşulunu öngören istisna hükmü hiçbir duraksamaya yer vermeyecek kadar açık ve net bir hale getirilmiştir. Parantez içindeki bu istisna hükmü üç koşulu birlikte içermektedir. Birincisi istirdat edilmemek üzere ödenmiş olması (fiili ödeme), ikincisi sigorta priminin ödeneceği kurumun Türkiye'de bulunması, üçüncüsü de emekli yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz olmasıdır.

Şu halde sigorta primlerinin ticari kazancın tesbitinde gider yazılabilmesi için bu koşulların gerçekleşmiş olması gerekmektedir. Ödenmemiş bir paranın istirdadı sözü konusu olmayacağına göre hükümde yer alan istirdat edilmemek üzere ödenmiş olması şeklindeki anlatımın fiili ödmeden başka türlü anlaşılması mümkün olmamak gerekir. Hal böyle iken parantez içindeki hükmün, sadece primlerin ödenmesi gereken kurumların Türkiye'de bulunması koşulundan ibaret olduğu yolundaki görüş kabul edilemez olduğu kadar kanun koyucuya fevkalade haksız biçimde ifade zaafı izafe etmek anlamına gelmektedir. Kanun koyucunun, gider yazılabilmesi için sigorta primlerinin ödenmiş olması koşuluna bağlanmış olması hukuk sistemi açısından da gayet doğal ve isabetli bulunmaktadır. Zira yukarıda açıklandığı gibi aynı hukuk sistemi içinde 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun 80 inci maddesinde sigorta primlerinin en geç ertesi ayın sonuna kadar kuruma ödenmesinin mecburi olduğu hükmü yer almışken 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda aynı primlerin ödenmesine gerek olmadan da vergilendirme açısından gider olarak indirilebileceği yolunda bir kurala yer verilmiş olabileceği biçimdeki çelişkinin izahı mümkün olmamak gerekir.

Diğer taraftan Sosyal Sigortalar Kurumu gibi bir sosyal güvenlik kuruluşu olan Bağ-Kur Kanununun 49 uncu maddesinde 2423 sayılı Kanunla yapılan bir değişiklikle "Bu kesenek ve primlerin tümü, yılı içinde ödenmek kaydıyla vergi uygulamasında gider olarak gösterilebilir" hükmü getirilmek suretiyle kanun koyucunun sosyal güvenlik kuruluşlarına ödenen primlerin vergi uygulamaları açısından gider olarak kabul edilebilmesini fiili ödeme koşulluna bağlamak biçimindeki iradesi bir kere daha ortaya çıkmış bulunmaktadır.

Açıklanan bütün bu nedenlerle sigorta primlerinin Sosyal Sigortalar Kurumuna fiilen ödenmediği sürece 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa göre ticari kazancın vergilendirilmesinde gider olarak indirilemeyeceğinden İçtihadın Danıştay Üçüncü Dairesinin 27.9.1989 gün ve E. No : 1989/2461, K. No : 1989/1989 sayılı kararı doğrultusunda birleştirilmesi gerektiği görüşü ile çoğunluk kararına katılmıyoruz.

AZLIK OYU

XX - İçtihatların birleştirilmesine neden olan Danıştay Dördüncü Daire kararları, ticari kazancın tesbiti için gider olarak yazılan ve fakat Sosyal Sigortalar Kurumuna ödenmemiş olduğu saptanan sigorta primlerinin, ödeme zorunluluğu olmaksızın gider yazılabileceğine, gider yazıldığı halde ödenmemiş olması nedeniyle bir tarhiyat yapılamayacağına ilişkindir.

Safi kazancın tesbiti için indirilmesi öngörülen giderleri düzenleyen Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin 2. bendinde, "..... sigorta primleri ve emekli aidatı (bu primlerin ve aidatın istirdat edilmemek üzere Türkiye'de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının Tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartıyla) hükmü yer almıştır. Bu hüküm, gider olarak yazılan primlerin ve aidatların ödeme zorunluluğu olduğunu açık bir biçimde belirtmiştir.

Danıştay Üçüncü Daire kararı ise, bu sigorta primlerinin "kazancın tesbiti ile ilgili yıl içinde ödenmesinin zorunlu olduğuna, yıl içinde ödenmemiş olması halinde tarhiyat yapılabileceğine" ilişkindir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40 ıncı maddesinin 2 nolu bendinde bir ödeme süresi öngörülmemiştir. Kanunun "ücretin safi değerinin tesbiti sırasında yapılacak indirimlerle" ilgili 63 üncü maddesinin 2 inci bendinde yer alan "Emekli aidatı veya Sosyal Sigorta primleri (Emekli Sandığının veya Sosyal Sigorta Kurumunun Türkiye'de olması şartıyla)" hükmünde de bir ödeme süresi öngörülmemiştir.

Bu hükümlerin aksine, "şahıs sigortaları" için hizmet erbabı tarafından özel sigorta şirketlerine ödenen sigorta primlerinin gider olarak yazılması halinde 63 üncü maddenin 3 üncü bendine göre "bir ay" içinde, 89 uncu maddenin 1 inci bendine göre ise "bir yıl" içinde ödeme zorunluluğu getirilmiştir. Bu durumlara göre, kanunda, gider olarak yazılan sosyal sigorta primleri için Sosyal Sigorta Kurumuna ödeme zorunluluğu öngörüldüğü halde, bu ödeme için belli bir süre öngörülmemiştir.

İçtihatları Birleştirme Kurulu kararı ile birbirine aykırı olduğu saptanan kararlar dışında ilgili kanunların hükümleri gözönünde tutularak bir başka yönde içtihat oluşabilir. 15.3.1979 gün ve 979/5 sayılı İçtihatları Birleştirme Kurulu kararı ve diğer bazı kararları da birbirine aykırı kararlar dışında bir başka yönde oluşmuştur.

İlgili Kanun hükümleri gözönünde tutularak içtihadın "ticari kazancın tesbiti için gider olarak yazılan fakat Sosyal Sigortalar Kurumuna ödenmemiş olduğu saptanan primlerin gider olarak kabul edilemeyeceği" şeklinde birleştirilmesinin uygun olacağı görüşü ile çoğunlukla verilen karara karşıyım.