

# 6552 SAYILI KANUN KAPSAMINDA KASA VE ORTAKLARDAN ALACAKLAR HESAPLARINI DÜZELTEN MÜKELLEFLERİN GİDER YAZDIKLARI TUTARLARIN DAĞITILABİLİR TİCARİ KÂRIN TESPİTİNDE DİKKATE ALINAMAYACAĞINA DAİR GENEL TEBLİĞ DÜZENLEMESİ

Güray ÖĞREDİK  
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir  
MAZARS/DENGE  
Vergi Departmanı Kıdemli Müdür

**Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi Kasım 2014 sayısında yayınlanmıştır.**

## ÖZET

Maliye Bakanlığı, af kanunları nedeniyle kasa ve ortaklardan alacaklar hesaplarının düzeltilmesi nedeniyle gider (Kanunen Kabul Edilmeyen Gider) yazılan tutarların ilerleyen dönemlerde dağıtılabilir ticari kârın tespitinde mahsup edilmek suretiyle kâr dağıtımına bağlı tevkifat matrahının azaltılmayacağına dair 6111 sayılı kanuna bağlı uygulamalar nedeniyle özelge bazında verdiğini görüşünü, 6552 sayılı Kanuna dair yayınladığı Genel Tebliğ ile aynen tekrar etmek suretiyle perçinlemiş, görüşünde ısrarcı olmuştur. Söz konusu düzenlemeyi eleştiren görüş ve düşüncelerimiz bu yazımızın konusunu oluşturmaktadır.

## ANAHTAR KELİMELER

Ticari zarar, ticari kâr, kasa ve ortaklardan alacakların düzeltilmesi, 6552 sayılı kanun genel tebliği

## 1. GİRİŞ

Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi'nin Ekim 2014 sayısında yayınlanan "6552 Sayılı Torba Kanun İle Fiktif Kasa Mevcudu İle Ortaklardan Alacakların Gider Yazılması Nedeniyle Yıl Sonu Bilançosunda Ticari Zarar Oluşacak Mükellefleri Kâr Dağıtım Sırasında Bekleyen Vergisel Risk" başlıklı yazımızda, Maliye İdaresi'nin 6111 sayılı Kanun ile yapılan kasa ve ortaklardan alacaklar hesaplarının düzeltilmesi sonucunda gider yazılan tutarları ileride yapılan kâr dağıtımları sırasında dağıtılabilir ticari kâr tutarının tespitinde düşülmesini kabul etmediği yönünde özeller yayınladığını ve bu konuyu mevzuata ve genel ilkelere aykırı bulduğumuzu; 6552 sayılı Kanun için yayınlanacak Genel Tebliğde bize göre bu yanlış açıklamayı ortadan kaldıracak, af kanunun ruhuna uygun bir düzenleme yapmasının yerinde olacağına dair görüşlerimizi açıklamıştık. Ancak, 27.09.2014 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan 6552 sayılı Kanuna dair Genel Tebliğin II/A-3 numaralı ve "Vergisel Yükümlülükler ve Muhasebe Kayıtları" başlıklı bölümünde özellerde açıklanan görüşü perçinleyici bir açıklamaya yer verilmiştir. Bu yazımızda genel tebliğde yapılan düzenlemeye dair görüşlerimizi paylaşacağız.

## 2. GENEL TEBLİĞDE YER VERİLEN DÜZENLEME

27.09.2014 tarih ve 29132 sayılı Resmi Gazete'de Bazı Alacakların 6552 Sayılı Kanun Kapsamında Yeniden Yapılandırılmasına Dair Genel Tebliğ (Seri No:1)'in II/A-3 numaralı ve "Vergisel Yükümlülükler ve Muhasebe Kayıtları" başlıklı bölümünde aşağıdaki açıklamaya yer verilmiştir.

“Öte yandan, mükelleflerce kar dağıtımı yapılması halinde, ticari bilanço açısından dağıtılabilir ticari kar tutarı, 6552 sayılı Kanununun 74 üncü maddesi kapsamında beyan edilen ve “689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar” hesabı altında muhasebeleştirilen tutarlar dikkate alınmaksızın tespit olunacaktır.”

### 3. DEĞERLENDİRME

Aynı genel tebliğin II/A-5.3 numaralı bölümünde “Kurumlar vergisi mükelleflerince 6552 sayılı Kanununun 74 üncü maddesi hükmü uyarınca yapılan beyanla ilgili olarak, söz konusu tutarların ortaklara dağıtılıp dağıtılmadığına bakılmaksızın kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine yönelik ilave bir tarhiyat yapılmayacaktır.” açıklamasına yer verilmiştir. Aynı açıklama 6111 sayılı Kanun için yayınlanan Genel Tebliğ’de de yer almaktadır.

Görüldüğü üzere, Mali İdare Genel Tebliğlerde, kasa hesabında kayden gözüken ama fiilen olmayan para ile ortaklardan olan alacakların silinmesi durumunda söz konusu silinen tutarları **KÂR DAĞITIMI SAYMAYACAĞINI** açıkça ilan etmiştir. Oysa böyle söz konusu af kanunları olmasaydı, kasadaki fiktif bakiyenin aslında ortaklar tarafından şirketten çekilmiş para olarak yorumlanması neticesinde kasadaki fazlalık tutara adet yöntemiyle faiz hesaplanmakta ve gelir yazılmaktaydı ve diğer taraftan, ortaktan olan alacak hesabına da transfer fiyatlandırması hükümleri kapsamında şirket kaynaklarının bedelsiz kullanılamayacağı yaklaşımı ile yine faiz hesaplanıyor ve ayrıca KDV hesaplanarak fatura edilmek suretiyle gelir yazılıyordu. Yani normal şartlarda söz konusu paraları bir anlamda kâr dağıtımı gibi sayan Mali İdare, 6111 ve 6552 sayılı Kanunlar nedeniyle bu paraların silinmesini (tabiri caiz ise ilelebet tahsil edilmeksizin şirket ortaklarına bırakılmasını!) **KÂR DAĞITIMI SAYMAYACAĞINI** tebliğler düzeyinde açıklamıştır.

Ancak buna rağmen Maliye Bakanlığı 6111 sayılı Kanuna bağlı olarak yapılan işlemler için vermiş olduğu özgelelerde, KKEG mahiyetinde de olsa gider yazılan bu tutarların ilerleyen dönemlerdeki kâr dağıtımı sırasında, dağıtılabilir ticari kârdan mahsubunu, diğer bir ifadeyle tevkifata tabi matrahtan düşülmesini kabul etmediğine dair özgelere yayınlamıştı. Şimdi ise 6552 sayılı Kanuna dair yayınlanan Genel Tebliğde yer verdiği düzenleme ile özgelelerde açıkladığını görüşünü genel tebliğde düzeyinde de tekrar etmiş ve kesinleştirmiştir.

Bize göre bu hatalı bir yaklaşımdır. Gider yazılan söz konusu tutar nedeniyle şirketin 2014 sonu bilançosunda zarar oluşmadıysa ilerleyen dönemlerde yapacağı kâr dağıtımları sırasında mahsup edeceği bir geçmiş yıllar ticari zararı olmayacaktır. Ancak tebliğ hükmü kâr dağıtımına bağlı tevkifat matrahının tespiti sırasında lafzen dikkate alınacak olursa, söz konusu “gider” hiç bir şekilde kabul edilmeyerek, diğer bir ifadeyle 2014 yılı sonunda zarar değil ticari kâr çıkmış olsa da, konu kâr dağıtımına geldiği sırada 2014 yılı kârı 689 hesapta KKEG yazılan tutar kadar arttırılarak mı dikkate alınacaktır sorusu gündeme gelecektir!?

Kaldı ki, Ekim ayında yayınlanan yazımızda da savunduğumuz görüşümüzde ifade ettiğimiz üzere, 689 hesapta muhasebeleştirilen tutar nedeniyle ticari bilançoda ticari zarar oluşsa dahi bu zarar ilerleyen yıllarda yapılacak kâr dağıtımı sırasında dağıtılabilir ticari kârdan düşülebilecektir gerçek anlamda bir ticari zarardır.

Diğer taraftan Genel Tebliğdeki açıklamalar kendi içinde de çelişmektedir kanaatindeyiz. Bir bölümde “Kurumlar vergisi mükelleflerince 6552 sayılı Kanununun 74 üncü maddesi hükmü uyarınca yapılan beyanla ilgili olarak, söz konusu tutarların ortaklara dağıtılıp

**dağıtılmadığına bakılmaksızın kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine yönelik ilave bir tarhiyat yapılmayacaktır.**” açıklaması yer alırken, diğer bir bölümde “Öte yandan, **mükelleflerce kar dağıtımı yapılması halinde, ticari bilanço açısından dağıtılabilir ticari kar tutarı, 6552 sayılı Kanunun 74 üncü maddesi kapsamında beyan edilen ve “689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar” hesabı altında muhasebeleştirilen tutarlar dikkate alınmaksızın tespit olunacaktır.**” açıklamasının yer alması bizece tezattır.

Bu noktada bir önceki yazımızda yer verdiğimiz açıklamalarımı tekrar etmekte fayda görmekteyiz: “Aksi takdirde mükellefe “diyeti” ödenmek suretiyle KKEG niteliğinde olsa dahi kayıtlarından silme imkanı tanınan bir tutarın, sonrasında ticari zarar olarak kabul edilmeyerek kâr dağıtımına bağlı tevkifat matrahına dahil etmek, bize göre ne ticari ilkelere ne de muhasebe ilkelerine uymamaktadır. Mükellef zaten söz konusu tutarı KKEG yazmış ve bu gider nedeniyle ticari zararı oluşmuş olsa da, kurumlar vergisini beyan ederken bu tutarı mali zararından düşmüş ve matrah beyan ederek kurumlar vergisi ödemiştir. Ayrıca KKEG yazabilmek için %3 vergisini de ödemiştir. Mükellefin aktifinde bir azalış olmuştur ve bu azalış muhasebe ilkeleri gereği bir giderdir ve bu gider nedeniyle oluşan zarar varsa, bu zarar gayet tabiidir ki ticari bir zarar olarak kabul edilmelidir. Bu ticari zarar GVK Madde 38’de yer verilen “bilanço esasında ticari kazancın tespitine” ilişkin açıklamaya da uygundur. Söz konusu tutarlar gerçekten şirket ortakları tarafından çekilmiş olabilir. Ancak “af kanunu” ile zaten bu gerçek kabul edilerek, %3 vergisi ödenmek suretiyle bu tutarların KKEG olarak dahi olsa kayıtlardan çıkarılması kabul edilmekte ve beyan edilen tutarlar nedeniyle ilave bir tarhiyat yapılmayacağı kanun metninde açıkça yer almaktadır. Ancak sonrasında özelge düzeyinde ve herhangi bir somut gerekçe gösterilemeden “bu tutarlar aslında ortakların geçmişte şirketten çektiği paralar idi, %3 vergisini ödeyerek ve hem de bu vergi de dahilsöz konusu tutarları KKEG yazarak kurumlar vergisine tabi kazanca etkisini de gidermek suretiyle kayıtlardan çıkarılmasına müsaade etmiş olsam da, şimdi kâr dağıtımına bağlı tevkifat matrahını azaltamazsın, ortakların çektiği bu tutarı şimdi tevkifat yoluyla bir kez daha vergiliyorum” gibi bize göre anlamsız bir yaklaşım af yasasının mantığına ve ruhuna uymayan bir yaklaşımdır.”

Söz konusu düzenlemeler Türk Ticaret Kanunu’nda yer verilen kâr dağıtımına ilişkin düzenlemeler ile Vergi Usul Kanununa bağlı olarak yayınlanan 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde biçimsel yapısı ve detaylı açıklamaları yer alan kâr dağıtım tablosu kurallarına da aykırıdır. Her iki yasal düzenlemeye göre de geçmiş yıllar ticari zararları ancak dağıtımına konu ticari kârdan mahsup edilir. Herhangi bir gider bazında düzenleme olmamıştır. Bu noktada genel tebliğde yapılan düzenlemenin lafzında gider, zarar, gelir, kâr kavramları birbirine karıştırılmış olmaktadır.

#### 4. SONUÇ

27.09.2014 tarihli Resmi Gazete’de Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan 6552 sayılı Kanuna dair Genel Tebliğin II/A.3 numaralı bölümünde yer verilen “Öte yandan, **mükelleflerce kar dağıtımı yapılması halinde, ticari bilanço açısından dağıtılabilir ticari kar tutarı, 6552 sayılı Kanunun 74 üncü maddesi kapsamında beyan edilen ve “689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar” hesabı altında muhasebeleştirilen tutarlar dikkate alınmaksızın tespit olunacaktır.**” Düzenlemesini af kanunlarının ruhuna, muhasebe ve ticaret ilkelerine, ticari kazancın tespiti ilkelerine ve Türk Ticaret Kanunu’nda yer alan kâr dağıtım ilkelerine dair düzenlemeler açısından hatalı bulduğumuzu ve bilhassa ve aynı genel tebliğde yer alan “Kurumlar vergisi mükelleflerince 6552 sayılı Kanunun 74 üncü maddesi hükmü uyarınca yapılan beyanla ilgili olarak, söz konusu tutarların ortaklara dağıtılıp

***dağıtılmadığına bakılmaksızın kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine yönelik ilave bir tarhiyat yapılmayacaktır.***” düzenlemesi ile karşılaştırıldığında ciddi bir tutarsızlık ve tezat oluşturduğunu düşünmekteyiz.

Ancak Maliye Bakanlığı, 6111 sayılı Kanun zamanında aynı kapsamda kasa ve ortaklardan alacakların düzeltilmesi nedeniyle gider yazılan tutarlara dair özeldeler bazında verdiği görüşlerini genel tebliğ düzeyinde aynen tekrarlayarak görüşünde ısrarcı olduğunu ve uygulamaya bu şekilde yön vermek istediğini açıkladığından ve tabii ki vergi incelemelerinde vergi müfettişlerinin özeldeler ve genel tebliğlerdeki düzenlemelere uymaları zorunlu olduğundan, vergisel risk almak istemeyen mükelleflere tavsiyemiz, beyanlarını ihtirazi kayıpla vermek ve dava yoluna gitmek şeklinde olabilir. Bu şekilde dava yoluna gitmeden genel tebliğde yer verilen düzenlemelere uygun şekilde hareket etmek isteyen mükelleflere tavsiyemiz ise, 689 hesapta KKEG olarak muhasebeleştirdikleri tutarlar nedeniyle 2014 yılında ticari zarar oluşursa, bu zarar kısmını 580 hesap altında ayrı bir alt hesap olarak takip etmeleridir. Ancak, KKEG yazılan tutarlara rağmen 2014 yılında ticari kâr oluşuyorsa bizce şimdiden Maliye Bakanlığı’ndan özeldeler talep edilmesi faydalı olacaktır. Zira aşağıda yeniden değineceğimiz üzere, tebliğin lafzında “*gider* yazılan tutarın dağıtılacak ticari kârın tespitinde dikkate alınmayacağı” ifade edilmek suretiyle, gider ile zarar, gelir ile kâr kavramları birbirine karıştırılmıştır kanaatindeyiz.

Genel Tebliğde, “***689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar hesabı altında muhasebeleştirilen tutarlar dikkate alınmayacak***” ifadesi kullanılmıştır. Burada ciddi bir kavram kargaşası oluşmuştur. Çünkü dağıtılabilir ticari bilanço kârından ancak geçmiş yıl ticari bilanço zararı mahsup edilebilir. Herhangi bir yılda “*gider*” yazılmış bir tutarın kârdan mahsubu muhasebe, vergi ve TTK ilkeleri ve sistematığı ve kâr dağıtım tablosu biçimsel yağına ve mali tablo ilkelerine aykırıdır. Bize göre genel tebliğdeki görüşte ısrarcı olunacaksa, söz konusu açıklamanın “*Öte yandan, mükelleflerce kar dağıtımı yapılması halinde, ticari bilanço açısından dağıtılabilir ticari kar tutarı, 6552 sayılı Kanununun 74 üncü maddesi kapsamında beyan edilen ve “689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar” hesabı altında muhasebeleştirilen tutarların yol açtığı ticari bilanço zararı dikkate alınmaksızın tespit olunacaktır.*” şeklinde değiştirilmesi daha doğru olacaktır.