

6552 Sayılı Torba Kanun İle Fiktif Kasa Mevcudu İle Ortaklardan Alacakların Gider Yazılması Nedeniyle Yıl Sonu Bilançosunda Ticari Zarar Oluşacak Mükellefleri Kâr Dağıtımını Sırasında Bekleyen Vergisel Risk

Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi Ekim 2014 sayısında yayınlanmıştır.

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

ÖZET

6552 sayılı yeni torba yasa ile kurumlar vergisi mükelleflerine 31.12.2013 tarihli bilançolarında görülmekle birlikte işletmelerinde bulunmayan kasa mevcutları ve ortaklarından alacaklı oldukları tutarları %3 vergisini ödemek suretiyle kayıtlardan silme imkanı getirilmiştir. Ancak söz konusu tutarlar oldukça yüksek boyutlardaysa, ödenecek vergi ve bu tutarlar kanunen kabul edilmeyen gider olsa da şirketin yıl sonu bilançosunda zarar oluşmasına neden olabilecektir. İşte bu tutarlar nedeniyle oluşan ticari zararın devam eden yıllarda kâr dağıtımını sırasında mahsup edilmesini Maliye Bakanlığı kabul etmemekte, söz konusu tutarların kâr dağıtımına bağlı tevkifat matrahını azalttığı gerekçesi ile tevkifata konu edilmesi gerektiği yönünde özgelgeler vermektedir.

ANAHTAR KELİMELELER

Torba kanun, fiktif kasa, ortaklardan alacaklar, ticari zarar, kâr dağıtımını, tevkifat matrahı,

1. GİRİŞ

11.09.2014 tarih ve mükerrer 29116 sayılı Resmi Gazete’de 6552 sayılı “İş Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması İle Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun” yayınlanmıştır. Söz konusu kanunun 74. maddesi ile kayıtlarda yer aldığı hâlde işletmede bulunmayan kasa mevcudu ve ortaklardan alacaklar hesaplarının düzeltilmesine dair düzenleme yapılmıştır. Yapılan fiktif şekilde bakiyesi artan kasa ve ortaklardan alacaklar hesaplarının düzeltilmesine yönelik olarak düzenlemeler 6111 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemeler ile bire bir aynıdır.

Ancak, kasa ve ortaklardan alacaklar hesaplarının bakiyeleri kanunen kabul edilmeyen gider (KKEG) yazılmak suretiyle muhasebeleştirildiğinde bazı şirketlerin mali tablolarında ticari zarar oluşabilecektir. Çünkü bu uygulamadan yararlanmak isteyen kurumlar vergisi mükelleflerinin söz konusu hesaplarında büyük olasılıkla milyon TL’ler (hatta on milyon TL’ler) ile yer alan fiktif bakiyeler bulunmaktadır. İşte, bu KKEG yazılan tutarların yarattığı mali tablolardaki zarar, ilerleyen yıllarda kâr dağıtımını yapılırken mahsup edildiğinde Maliye Bakanlığı’nın özgelgelerinde açıkladığı görüşüne göre bizleri ciddi bir vergisel risk beklemektedir.

2. 6552 SAYILI KANUN İLE YAPILAN DÜZENLEME

Kayıtlarda yer aldığı hâlde işletmede bulunmayan kasa mevcudu ve ortaklardan alacaklar hakkında aşağıdaki hükümler uygulanacaktır:

Bilanço esasına göre defter tutan **kurumlar vergisi mükellefleri**, **31/12/2013** tarihi itibarıyla düzenledikleri bilançolarında görülmekle birlikte işletmelerinde bulunmayan kasa mevcutları ve işletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla (ödünç verme ve benzer nedenlerle ortaya çıkan) ortaklarından alacaklı bulunduğu tutarlar ile ortaklara borçlu bulunduğu tutarlar arasındaki net alacak tutarlarını bu Kanunun yayımlandığı tarihi (11.09.2014) izleyen üçüncü ayın **(Aralık 2014) sonuna kadar** vergi dairelerine beyan etmek suretiyle kayıtlarını düzeltebileceklerdir.

Beyan edilen tutarlar üzerinden **%3** oranında hesaplanan vergi, beyanname verme süresi içinde ödenecektir.

Ödenen vergiler, gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilmeyecek; beyan edilen tutarlar ve ödenen vergiler, kurumlar vergisi matrahının tespitinde **gider olarak kabul edilmeyecektir.**

Bu düzenleme kapsamında beyan edilen tutarlar nedeniyle ilave bir tarhiyat yapılmayacaktır.

Bu düzenleme kapsamında beyanda bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin bu beyanları nedeniyle 2014 yılı geçici vergi beyannamelerinde düzeltme gerektiği takdirde, düzeltme işlemleri bu fıkrafta öngörülen beyanname verme süresi içinde yapılacak ve düzeltme işlemleri nedeniyle herhangi bir ceza veya faiz aranmayacaktır.

3. ÖRNEK UYGULAMA

Örnek: (B) A.Ş.'nin 31.12.2013 tarihli bilançosuna göre, 100-Kasa Hesabının bakiyesi 2.000.000 TL, 131-Ortaklardan Alacaklar Hesabının bakiyesi ise 6.000.000 TL'dir. Fiili (gerçek durumda ise) 31.12.2013 itibarıyla kasada yer alan nakit 50.000 TL'dir. 6552 sayılı Kanundan yararlanarak mükellef şirket kasa hesabından 1.950.000 TL'nı, 131-Ortaklardan Alacaklar Hesabının ise tamamını KKEG yazmak suretiyle hesaplarını güncelleyecektir. Bunun için ödenecek vergi ise $(7.950.000 \times \%3 =) 238.500$ TL olacaktır.

----- Aralık 2014 -----	
689 DİĞER OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR	8.188.500.-
100 KASA	1.950.000.-
131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR	6.000.000.-
360 ÖDENECEK VERGİLER	238.500.-
----- / -----	

4. MALİYE'NİN GÖRÜŞÜ

Yukarıda yer verilen örneği Őu Şekilde iletelim. (B) A.Ő.'nin 31.12.2014 tarihli bilançosunda 5.000.000 TL ticari zarar oluşmuştur. Oysa yukarıdaki 8.188.500 TL muhasebe kayıtlarına girmemiŐ olsaydı, Şirketin bilançosunda 3.188.500 TL ticari kârı gözükenekti. (B) A.Ő.'nin bilançosunda 570-Geçmiş Yıllar Kârları Hesabında geçmiş yıllardan (2011, 2012 ve 2013) devir gelen 8.000.000 TL kâr rakamı gözükmemektedir. 2014 yılında ise yukarıda da yer

verdiğimiz gibi kasa ve ortaklar cari hesabının düzeltilmesi için yapılan gider kaydı nedeniyle 3.188.500 TL zarar oluşmuştur. Şirket yetkili kurulları 2015 yılında yaptıkları genel kurul neticesinde bilançoda gözüken kârların dağıtılmasına karar vermiştir. Bu durumda (TTK gereği hesaplanması gereken yedek akçeler ihmal edilmiştir!!) şirketin dağıtabileceği kâr (8.000.000 – 3.188.500 =) 4.811.500 TL'dir. **İşte çalışmamızın kilit noktası burasıdır. 2.188.500 TL vergi mevzuatı açısından gerçek anlamda bir zarar olmayıp, kâr dağıtımına bağlı tevkifat matrahını azaltan bir unsur mudur?**

Diğer taraftan şirket, 2.188.500 TL kurumlar vergisi matrahı beyan etmiş ve %20 oranından 437.700 TL kurumlar vergisi tahakkuk ettirmiştir. Ancak bu şirketi (detaylarını aşağıda açıklayacağımız üzere) ilerleyen aylarda ciddi bir vergi sürprizi beklemektedir.

Hatırlanacağı üzere 6111 sayılı Kanun zamanında da düzeltme kayıtlarında silinen tutarlar ile ödenen vergiler kanunen kabul edilmeyen gider olarak muhasebeleştirilmişti. Hatta 1 Seri No.lu 6111 Sayılı Kanun Genel Tebliğinde bu yönde pek çok muhasebe kaydı örneği de verilmişti.

Bu defa yayınlanan af kanununda aynı şekilde muhasebe kayıtları yapılacaktır. Fakat hatırlanacağı üzere, 6111 sayılı kanun zamanında bu silme/düzeltilme kayıtları nedeniyle bazı şirketlerin bilançolarında ticari zarar oluşmuştu. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından aşağıda örneğini verdiğimiz üç özelge yayınlanana kadar bu zararlar pek çok işletme tarafından normal bir ticari zarar gibi değerlendirilmiş, cari yılda 591-Dönem Net Zararı Hesabında oluşan dönem ticari zararı ertesi yıl 580-Geçmiş Yıllar Zararına alınmış, eğer geçmiş yıllar kârlarından kâr dağıtım kararı alındıysa da bu ticari zarar (6111 sayılı kanun nedeniyle kasa ve ortaklardan alacaklar hesabından silinen tutarlar nedeniyle gider yazılan toplam tutarın da içinde mevcut olduğu zarar) dağıtıma konu olabilecek geçmiş yıllar bilanço kârlarından mahsup edilmişti.

Hatta konu hakkında, 1 Seri No.lu 6111 Sayılı Kanun Genel Tebliğinde aşağıdaki açıklama bulunmaktadır.

“Kurumlar vergisi mükelleflerince 6111 sayılı Kanununun 11 inci maddesinin ikinci fıkrası uyarınca, yapılan beyanla ilgili olarak SÖZ KONUSU TUTARLARIN ortaklara dağıtılıp dağıtılmadığına bakılmaksızın KAR DAĞITIMINA BAĞLI VERGİ KESİNTİSİNE yönelik ilave bir TARHİYAT YAPILMAYACAKTIR.”

Görüldüğü üzere, Mali İdare Genel Tebliğinde, 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 bir af kanunu 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 kullandırılmayacağı 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 sayılı Kanun nedeniyle bu paraların silinmesini (tabiri caiz ise ilelebet tahsil edilmeksizin şirket ortaklarına bırakılmasını!) **KÂR DAĞITIMI SAYMAYACAĞINI** tebliğ düzeyinde açıklamıştı.

Ancak aşağıdaki özelgelerden görüleceği üzere, Mali İdare özelge düzeyinde verdiği görüşler ile, 6111 sayılı Kanun nedeniyle gider yazılan tutarların oluşturduğu geçmiş yıllar zararının, geçmiş yıllar bilanço kârlarından mahsup edilmesini, **KÂR DAĞITIMINA BAĞLI TEVKİFAT MATRAHINI AZALTTIĞI** düşüncesiyle eleştirmektedir. Dolayısıyla bu mahsup işlemini kâr dağıtımını saymakta ve mahsup edilen tutar üzerinden vergi tevkifatı yapılmasını istemektedir.

Örnek: 2011 yılında 6111 sayılı Kanun kapsamında 100-Kasa Hesabında fiktif olarak yer alan 100.000 TL, 131-Ortaklardan Alacaklar Hesabında gözüken 250.000 TL'nin kanunen kabul edilmeyen gider olarak yazılmak suretiyle silinmesi öncesinde; şirketin 80.000 TL bilanço kârının (ticari kârının) olduğunu varsayalım. Söz konusu tutarlar zarar yazılınca 31.12.2011 tarihli bilançoda (350.000 – 80.000=) 270.000 TL bilanço zararı oluşmuştur.

Bu şirketin geçmiş yıllardan bilançosunda yer alan kârlar toplamının 100.000 TL, 2012 ve 2013 yıllarında ise toplam 280.000 TL daha net kâr elde ettiğini varsayalım.

Bu şirket kârlarının tamamını dağıtmaya karar vermiş olsun. *(Yedek akçe hesabı ihmal edilecektir.)* Bu durumda toplam 380.000 TL bilanço kârından 270.000 TL 2011 yılı zararı mahsup edilecek ve kalan 110.000 TL ortaklara dağıtılacaktır.

İşte mali idare bu 270.000 TL mahsup edilen zararın tamamını 6111 sayılı kanun nedeniyle gider yazılan tutardan kaynaklanması nedeniyle bu tutarı kâr dağıtımını saymakta ve vergi tevkifatına tutmaktadır. Bir önceki örneğimizde yer alan 3.188.500 TL de bu şekilde değerlendirilmektedir.

Özelgelerde, **%3 vergisi ödenmek suretiyle gider yazılan** bir tutar nedeniyle oluşan zarar **“gerçek anlamda bir ticari zarar niteliği taşımadığı”** görüşüyle kâr dağıtımını sırasında mahsubu kabul edilmemekte ve tevkifat matrahına dahil edilmektedir. Mükellefe “diyete” 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 zarardır. Diğer taraftan, GVK Madde 38'e göre de bilanço esasında ticari kazanç, öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değeri arasındaki farka göre tespit edilecektir. KKEG niteliğinde dahi olsa gider yazılan bu tutarlar nedeniyle şirketin öz sermayesinde azalış olmuştur ve bu azalış sonucu gerçekte zarar, GVK Madde 38'deki “ticari zarar” tanımlamasına uymaktadır.

5. ÖRNEK ÖZELGELER

“T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
ANTALYA VERĐİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI
(Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü)

Sayı : 49327596-125[KVK.2012.ÖZ.32]-114
Konu : 6111 sayılı Kanundan yararlanılarak
ortaklar cari hesabının düzeltilmesi

14/05/2013

sonucu bilançoda oluşan ticari zararın
geçmiş yıl karlarından mahsup edilip
edilmeyeceği

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, 2011 dönemi olağan karınızın 259.910,79 TL iken ortaklar cari hesabı kayıtlarının 6111 sayılı Kanununun 11 inci maddesi hükümlerinden yararlanılarak düzeltilmesi nedeniyle 1.304.427,24 TL dönem ticari zararınızın oluştuğu, şirketinizce 2011 dönemi de dahil olmak üzere ortaklara kar dağıtımını yapmak istediğiniz belirtilerek,6111 sayılı Kanundan yararlanılarak ortaklar cari hesabının düzeltilmesi sonucu bilançoda oluşan ticari zararın geçmiş yıl karlarından mahsup edilip edilmeyeceği hususunda Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

.....

.....

Bu hüküm ve açıklamalara göre şirketinizce 6111 sayılı Kanununun 11 inci maddesi kapsamında ortaklar cari hesabının düzeltilmesi sonucu "**Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar**" hesabına kaydedilecek tutar **gerçek anlamda ticari bir zarar niteliği taşımadığından kurum kazancından indirilmesi mümkün olmadığı gibi geçmiş yıl kârlarına mahsup edilmesi halinde söz konusu mahsup işlemi kar dağıtımını olarak değerlendirilerek bu tutar üzerinden kar dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılacaktır.**"

"T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İZMİR VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü

Sayı : 84098128-125[15-2012/9]-145

12/03/2013

Konu : 6111 sayılı Kanundan yararlanılması sonucu meydana gelen zararların, kurum kazancından indirilmesi ile yedek açelerden ve geçmiş yıl kârından mahsup edilmesi hk.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; şirketinizin 6111 sayılı Kanununun 11/2 maddesi hükmünden yararlandığı, 1 seri no.lu Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması hakkındaki 6111 sayılı Kanun Genel Tebliğinde yapılan açıklamalara göre muhasebe kayıtlarının yapıldığı, kanunen kabul edilmeyen giderlerden dolayı dönem zararı oluştuğu belirtilerek, oluşan dönem zararının fevkalade ihtiyatlar ile geçmiş yıl kârlarından mahsup edilmesinin mümkün olup olmayacağı,mahsup yapılırsa kâr dağıtımını sayılıp sayılmayacağı hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

.....

.....

Dolayısıyla, şirketinizce 6111 sayılı Kanununun 11/2 inci maddesi kapsamında kayıtların düzeltilmesi nedeniyle "**Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar**" hesabına kaydedilen tutar **gerçek anlamda ticari bir zarar niteliği taşımadığından; söz konusu zararın, geçmiş yıl kârlarından veya yedek akcelerden mahsup edilmesi halinde, bu mahsup işlemi kâr dağıtımını olarak değerlendirilecek ve mahsubu yapılan tutar üzerinden de kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılacaktır.**"

"T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

ANKARA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI
(Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)

Sayı : 38418978-125[6111-11/3]-807

30/07/2013

Konu : 6111 sayılı Kanundan yararlanılarak ortaklar cari hesabının düzeltilmesi sonucu bilançoda oluşan ticari zararın geçmiş yıl kârlarından mahsup edilmesinin vergi kanunları karşısındaki durumu

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, 31.12.2010 tarihi itibarıyla tasfiyeye giren şirketinizin 2010 dönemi bilançosunda görülen ortaklar cari hesabı kayıtlarının 6111 sayılı Kanunun 11 inci maddesi hükümlerinden yararlanılarak düzeltildiği, cari hesapların düzeltilmesinden kaynaklanan tutarın "689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar" hesabına borç, "131 Ortaklardan Alacaklar" hesabına alacak ve ayrıca nazım hesaplara da "Kanunen Kabul Edilmeyen Gider" olarak kaydedildiği, 2011 dönemine ilişkin beyan edilecek kurumlar vergisi beyannamesinde ise "689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar" hesabından kaynaklanan ticari zararın beyan edilip, buna karşılık aynı tutarda kanunen kabul edilmeyen gider yazılarak karşılıklı kapatılacağı, ancak dönem sonu gelir ve gider tablosunda büyük olasılıkla ticari zarar oluşmasının beklendiği ve tasfiye sonucunda bilançoda görülen geçmiş yıllar kârlarının ortaklara dağıtılırken dönem net zararının ve geçmiş yıllar zararlarının mahsubundan sonra kalan kısmın, kanuni vergi kesintileri yapıldıktan sonra ortaklara dağıtılacağı belirtilerek 6111 sayılı Kanundan yararlanılarak ortaklar cari hesabının düzeltilmesi sonucu bilançoda oluşan ticari zararın geçmiş yıl kârlarından mahsup edilmesinin vergi kanunları karşısındaki durumuna ilişkin olarak Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

.....

.....

Bu hüküm ve açıklamalara göre, şirketinizce 6111 sayılı Kanunun 11 inci maddesi kapsamında ortaklar cari hesabının düzeltilerek "Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar" hesabına kaydedilen tutar gerçek anlamda ticari bir zarar niteliği taşımadığından kurum kazancından indirilmesi mümkün olmadığı gibi geçmiş yıl kârlarına mahsup edilmesi halinde söz konusu mahsup işlemi kar dağıtımı olarak değerlendirilerek bu tutar üzerinden kar dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılacaktır."

6. ÖZELGELERİN VERGİ İNCELEMELERİNE OLAN BÜYÜK ETKİSİ

Aşağıda yer vereceğimiz açıklamalardan görüleceği üzere, vergi incelemelerinde artık özelgelerin neredeyse "kanun hükmünde"(!) etkisi olduğunu söylemek pek yanlış olmayacaktır.

VUK'nun 140. maddesinin ikinci fıkrasında "Vergi Müfettişleri ile Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, işleme konulmak üzere ilgili vergi dairesine tevdi edilmeden önce, ... oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir. İncelemeyi yapanla komisyon arasında uyuşmazlık oluşması halinde uyuşmazlığa konu vergi inceleme raporları üst değerlendirme mercii olarak, Maliye Bakanlığınca belirlenen tutarları aşan tarhiyat önerisi içeren vergi inceleme raporları ise doğrudan, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde

*bir Başkan Yardımcısının başkanlığında dört grup başkanından oluşan beş kişilik merkezi rapor değerlendirme komisyonu tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve **özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir.**” hükmü yer almaktadır.*

Bu düzenlemeye göre, özelgeleri dikkate almadan; sadece diğer kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülerleri dikkate alınarak yazılan vergi inceleme raporları, rapor değerlendirme komisyonlarında özelgelere uygunluk açısından değerlendirilmeye tabii tutulmak ve özelgelere aykırılık varsa rapor olumsuz olarak değerlendirilmek zorundadır. Bu düzenleme ile mükelleflerin diğer mükelleflere verilmiş olan özelgelerde yer alan görüşlere uygun olarak vergi uygulamalarını belirlemeleri gibi bir durum ortaya çıkmıştır.

425 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğinde; “...*vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar inceleme neticesinde tanzim edecekleri raporlarda vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı hususlara yer veremeyecekler, dolayısıyla da bu düzenlemelere aykırı olarak tarhiyat öneremeyeceklerdir. Ancak, bu raporların intikal ettirildiği Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu ile diğer rapor değerlendirme komisyonları, raporları değerlendirirken yukarıda zikredilen mevzuata ilave olarak Gelir İdaresi Başkanlığınca verilmiş olan **özelgelere uygunluk kistasını da tatbik edeceklerdir.***

Rapor değerlendirme komisyonları raporları özelgelere uygunluk yönünden değerlendirirken eleştiri konusu yapılan hususla ilgili olan ve Gelir İdaresi Başkanlığınca verilmiş özelgeleri dikkate alacak ve varsa adına rapor düzenlenen mükellefe verilmiş özelge ile sınırlı kalmayacaktır. Raporla, özalgede yer alan görüş aksine bir tenkit varsa rapor olumsuz değerlendirmeye konu edilecek ve 31/10/2011 tarihli ve 28101 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik’in ilgili hükümlerine göre işlem yapılacaktır. Olumsuz değerlendirmenin yapılabilmesi için özalgede yer alan görüşün tam olarak raporda tenkid edilen konuyla ilgili olması diğer bir ifadeyle verilen izahatın aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulanabilir olması gereklidir. Ayrıca, rapor değerlendirme komisyonunun dikkate alacağı özalgenin ilgili konuda Gelir İdaresi Başkanlığınca verilmiş en güncel özelge olması gerektiği tabiidir.” açıklaması yapılmıştır.

Söz konusu tebliğin uygulanmasına yönelik olarak yayımlanan 63 No.lu VUK Sirkülerinde ise; “Sözü edilen Tebliğde vergi inceleme raporlarının intikal ettirildiği Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu ile diğer rapor değerlendirme komisyonlarının, vergi inceleme raporlarını değerlendirirken Gelir İdaresi Başkanlığınca verilmiş olan özelgelere uygunluk kistasını da tatbik edecekleri açıklamasına yer verilmiştir.

Mezkûr Tebliğ uyarınca rapor değerlendirme komisyonları tarafından 213 sayılı Kanunun 413 üncü maddesinin üçüncü fıkrasında hüküm altına alınan komisyon marifetiyle oluşturulan özelgeler dikkate alınacaktır. Ayrıca, söz konusu komisyon tarafından oluşturulmuş sirküler veya özelgeler ile konu, kapsam ve ilgili olduğu mevzuat bakımından tamamen aynı mahiyeti taşıyan bir hususta sirküler veya özalgelere uygun olarak Gelir İdaresi Başkanlığı taşra teşkilatı tarafından doğrudan verilen özalgelerin de bu kapsamda olduğu tabiidir.” açıklamasına yer verilmiştir.

Görüldüğü gibi vergi müfettişleri yaptıkları incelemelerde tespit ettikleri hususlar hakkında Gelir İdaresi Başkanlığı merkez ve taşra teşkilatı tarafından verilmiş özelgelere uymak zorundadır.

7. SONUÇ:

1 Seri No.lu 6111 Sayılı Kanun Genel Tebliğinde yer alan hükümler çok açıktır. Ancak buna rağmen özelge düzeyinde verilen görüşlere anlam verememekteyiz. Özelgelerde, %3 vergisi ödenmek suretiyle gider yazılan bir tutar nedeniyle oluşan zarar “gerçek anlamda bir ticari zarar niteliği taşımadığı” görüşüyle kâr dağıtımını sırasında mahsubu kabul edilmemekte ve tevkifat matrahına dahil edilmektedir. Diğer taraftan yukarıda da açıkladığımız üzere vergi incelemelerinde özelgelerin artık büyük bağlayıcılığı bulunmaktadır. Ancak konu hakkında farklı bir yorum/görüş/açıklama içeren bir genel tebliğ de mevcuttur.

Bize göre, Mali İdarenin bu özelgelerdeki görüşünü yeniden değerlendirmesinde ve 6552 sayılı Kanun ile yeniden gündemimize gelen kasa ve ortaklardan alacakların düzeltilmesine dair uygulamayı “af kanunlarının ruhuna uygun olacak şekilde” yönlendirmesinde 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.

Diğer taraftan, gerek 6111 gerekse 6552 sayılı kanunlar için genel tebliğ ile yukarıda yer verdiğimiz özelgelerdeki görüşleri ortadan kaldıracak bir açıklama yapılmaz ya da özelge havuzunda yukarıda yer verdiğimiz özelgelerin aksi bir görüş içeren özelge yayınlanmazsa; 2014 yılında kasa ve ortaklardan alacaklar hesaplarını düzeltmeleri nedeniyle çalışmamızda örneklediğimiz durum içinde yer alacak ve 2015 yılı ve sonrası yıllarda kâr dağıtımını yapacak mükelleflere tavsiyemiz, kâr dağıtımına bağlı tevkifata ilişkin muhtasar beyannamenin ihtirazi kayıtla verilmesi ve dava yoluna gidilmesidir.

KAYNAKÇA

Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 14.05.2013 tarih ve 49327596-125[KVK.2012.ÖZ.32]-114 sayılı özelgesi,

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 12.03.2013 tarih ve 84098128-125[15-2012/9]-145 sayılı özelgesi,

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 30.07.2013 tarih ve 38418978-125[6111-11/3]-807 sayılı özelgesi.