

AF KANUNU NEDENİYLE KAYITLARDAN SİLİNER TUTARLARIN YARATTIĞI ZARARIN KÂRDAN MAHSUBU KÂR DAĞITIMI SAYILMAKTADIR!!

Hülya YAVUZCAN ÇOLAK
MAZARS/DENGE
Vergi Bölümü, Müdür Yardımcısı

www.muhasabenet.net sitesinde yayımlanmıştır.

Yeni af kanunu ile (henüz teklif aşamasındadır; ancak yasalaşmasına beklenmektedir) **kasa ve ortaklar cari hesabına yeniden düzeltme imkânı getiriliyor; ancak geçmişte benzer bir af kanunu** (6111 sayılı kanun) **ile yapılan benzer düzeltmeler nedeniyle oluşan dönem ticari zararının bilanço kârlarından mahsubunu mali idare kâr dağıtımını sayıyor, dikkat!!**

Bilindiği üzere yeni bir af kanunu yeniden gündemimize düştü. Genel yapısı itibariyle 6111 sayılı Kanun ile büyük benzerlikler gösteren bu kanunda da, şirketlerin 31.12.2013 tarihi itibariyle fiktif şekilde şişmiş (fiilen kasada olmayan paraları) kasa bakiyeleri ile ortaklarından olan alacaklarını kanunen kabul edilmeyen gider yazmak suretiyle düzeltmelerime yeniden imkan verilmektedir. Bu düzeltme imkanının bedeli ise düzeltilen tutarın %3'ü tutarından bir vergi olacaktır. Bilindiği üzere 6111 sayılı Kanun zamanında bu 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, 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 Tebliğde, 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 dağıtımı saymakta ve mahsup edilen tutar üzerinden vergi tevkifatı yapılmasını istemektedir.

Örnek: 2011 yılında 6111 sayılı Kanun kapsamında 100-Kasa Hesabında fikrif 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 tamamı 6111 sayılı kanun nedeniyle gider yazılan tutardan kaynaklanması nedeniyle bu tutarı kâr dağıtımı saymakta ve vergi tevkifatına tutmaktadır.

“T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

ANTALYA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü)

Sayı : 49327596-125[KVK.2012.ÖZ.32]-114

14/05/2013

Konu : 6111 sayılı Kanundan yararlanılarak ortaklar cari hesabının düzeltilmesi 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 Kanunun 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 dağıtımı 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.

25/02/2011 tarih ve 1. Mükerrer 27857 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 11 inci maddesinin ikinci fıkrasında;

"Kayıtlarda yer aldığı halde işletmede bulunmayan kasa mevcudu ve ortaklardan alacaklar hakkında aşağıdaki hükümler uygulanır.

a) Bilanço esasına göre defter tutan kurumlar vergisi mükellefleri, 31/12/2010 tarihi itibarıyla düzenleyecekleri 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 izleyen üçüncü ayın sonuna kadar vergi dairelerine beyan etmek suretiyle kayıtlarını düzeltebilirler.

b) (a) bendi kapsamında beyan edilen tutarlar üzerinden % 3 oranında hesaplanan vergi, beyanname verme süresi içinde ödenir.

c) Bu fıkra kapsamında ödenen vergiler, gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilmez; beyan edilen tutarlar ve ödenen vergiler, kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilmez. Bu fıkra uyarınca beyan edilen tutarlar nedeniyle ilave bir tarhiyat yapılmaz."

hükmü yer almaktadır.

*Konuyla ilgili olarak yayımlanan 1 seri no.lu Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Hakkında 6111 Sayılı Kanun Genel Tebliğinin "Kayıtlarda Yer Aldığı Halde İşletmede Mevcut Olmayan Kasa Mevcudu ve Ortaklardan Alacakların Beyanı" başlıklı (C) bölümünde konuya ilişkin açıklamalar yapılmış olup, 6111 sayılı Kanunun **11 inci maddesinin ikinci fıkrası kapsamında ortaklardan alacaklara ilişkin beyan edilen tutarların "Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar" hesabına alınacağı ve ayrıca nazım hesaplarında takip edileceği belirtilmiş ve konu ile ilgili örnek uygulamalara yer verilmiştir.***

Öte yandan, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde, maddede belirtilen kişi ve kurumların bentler halinde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) **nakden veya hesaben yaptıkları sırada** istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur oldukları belirtilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu uygulamasında vergiyi doğuran olay gelirin elde edilmesiyle gerçekleşmekte olup, gelirin elde edilmesi ticari ve zirai kazançlarda tahakkuk esasına, serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlarda tahsil esasına, menkul sermaye iratları ile ücret gelirlerinde ise hukuki ve ekonomik tasarrufun gerçekleşmesine bağlanmıştır.

Menkul sermaye iratları açısından vergiyi doğuran olay niteliğinde olan hukuki ve ekonomik tasarrufun gerçekleşmesinde, gelirin sahibi tarafından talep edilebilir hale gelmesi anlamına gelen hukuki tasarruf aşaması, gelirin istendiği anda sahibine ödenecek hale gelmesi anlamına gelen ekonomik tasarruf aşamasınca izlenmekte olup, söz konusu menkul sermaye iradı gelirinin fiilen tahsil edilip edilmemesi gelirin elde edilmesine etki etmemektedir.

Şirketlerin kâr dağıtımına ilişkin esasları düzenleyen mülga 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun 364 üncü maddesinin ikinci fıkrası ve 369 uncu maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendi uyarınca anonim şirketlerde kâr dağıtım yetkisi genel kurula; 536 ncı maddesi uyarınca da kâr dağıtım yetkisi, ortak sayısı 20 den fazla olan limited şirketlerde ortaklar genel kuruluna, ortak sayısı 20 ve daha az olan limited şirketlerde de ortakların yazılı kararına bırakılmıştır.

Aynı Kanunun yedek akçelerle ilgili hükümlerine 466-469 uncu maddelerinde yer verilmiş olup 470 inci maddede ise kâr payının sadece safi kârdan ve bu amaçla ayrılmış olan yedek akçelerden dağıtılabileceği belirtilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre şirketinizce 6111 sayılı Kanunun 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 akçelerden ve geçmiş yıl kârından mahsup edilmesi hk.

*İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; şirketinizin 6111 sayılı Kanunun 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.***

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde, kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Gelir Vergisi Kanununun 40 ncı ve Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinde, safi kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilecek giderler sayılmıştır.

Ayrıca, Kurumlar Vergisi Kanununun 9 uncu maddesinde, geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararların, kurumlar vergisi beyannamelerinde her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı

gösterilmek ve beş yıldan fazla nakledilmemek koşuluyla kurum kazancından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanununun 11 inci maddesinin ikinci fıkrasında;

“Kayıtlarda yer aldığı halde işletmede bulunmayan kasa mevcudu ve ortaklardan alacaklar hakkında aşağıdaki hükümler uygulanır:

a) Bilanço esasına göre defter tutan kurumlar vergisi mükellefleri, 31/12/2010 tarihi itibarıyla düzenleyecekleri 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 izleyen üçüncü ayın sonuna kadar vergi dairelerine beyan etmek suretiyle kayıtlarını düzeltebilirler.

b) (a) bendi kapsamında beyan edilen tutarlar üzerinden % 3 oranında hesaplanan vergi, beyanname verme süresi içinde ödenir.

c) Bu fıkra kapsamında ödenen vergiler, gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilmez; beyan edilen tutarlar ve ödenen vergiler, kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilmez. Bu fıkra uyarınca beyan edilen tutarlar nedeniyle ilave bir tarhiyat yapılmaz.”

hükümü yer almaktadır.

Konu ile ilgili olarak yayımlanan **1 seri no.lu Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Hakkında 6111 sayılı Kanun Genel Tebliğinin "Kayıtlarda Yer Aldığı Halde İşletmede Mevcut Olmayan Kasa Mevcudu ve Ortaklardan Alacakların Beyanı"** başlıklı (C) bölümünde konuya ilişkin açıklamalar yapılmış olup, **6111 sayılı Kanununun 11/2 inci maddesi kapsamında ortaklardan alacaklara ilişkin beyan edilen tutarların "Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar" hesabına alınacağı ve ayrıca nazım hesaplarında takip edileceği belirtilmiş ve konu ile ilgili örnek uygulamalara yer verilmiştir.**

Ayrıca, aynı bölümün "**4-Diğer Hususlar**" başlıklı alt bölümünde ise; 6111 sayılı Kanununun 11 inci maddesinin ikinci fıkrası kapsamında ödenen vergilerin, gelir ve kurumlar vergisinden mahsup edilemeyeceği, bu kapsamda beyan edilen tutarlar ile ödenen vergilerin, kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilmeyeceği ile kurumlar vergisi mükelleflerince **6111 sayılı Kanununun 11 inci maddesinin ikinci fıkrası uyarınca, yapılan beyanla ilgili olarak söz konusu tutarların ortaklara dağıtılıp dağıtılmadığına bakılmaksızın kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine yönelik ilave bir tarhiyat yapılmayacağı açıklanmıştır.**

Yukarıdaki hüküm ve açıklamalara göre; şirketiniz 6111 sayılı Kanununun 11 inci maddesinin ikinci fıkrası kapsamında beyana konu edilen ve "Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar" hesabına kaydedilen tutarın, beyanname kanunen kabul edilmeyen gider olarak kurum kazancına eklenmesi gerekmekte olup, bu Kanun kapsamında kayıtların düzeltilmesi

nedeniyle ortaya çıkan zararın, izleyen yıllarda kurum kazancından indirim konusu yapılması da söz konusu değildir.

Öte yandan, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında, maddede yer alan ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapmakla sorumlu olanlar sayılmış olup, anılan maddenin 6/b-i numaralı bendinde ise, tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve gelir vergisinden muaf olanlara dağıtılan, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından (kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz.) % 15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

*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 akçelerden mahsup edilmesi halinde, bu mahsup işlemi kâr dağıtımı 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 Kanununun 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.**

25.02.2011 tarih ve 1. Mükerrer 27857 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 6111 sayılı "*Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık*

Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun"un 11 inci maddesinin ikinci fıkrasında;

"(2) Kayıtlarda yer aldığı halde işletmede bulunmayan kasa mevcudu ve ortaklardan alacaklar hakkında aşağıdaki hükümler uygulanır:

a) Bilanço esasına göre defter tutan kurumlar vergisi mükellefleri, 31/12/2010 tarihi itibarıyla düzenleyecekleri bilançolarında görülmekle birlikte işletmelerinde bulunmayan kasa mevcudları 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 izleyen üçüncü ayın sonuna kadar vergi dairelerine beyan etmek suretiyle kayıtlarını düzeltebilirler.

b) (a) bendi kapsamında beyan edilen tutarlar üzerinden % 3 oranında hesaplanan vergi, beyanname verme süresi içinde ödenir.

c) Bu fıkra kapsamında ödenen vergiler, gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilmez; beyan edilen tutarlar ve ödenen vergiler, kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilmez. Bu fıkra uyarınca beyan edilen tutarlar nedeniyle ilave bir tarhiyat yapılmaz."

hükümleri yer almaktadır.

Konuyla ilgili olarak yayımlanan 1 seri no.lu Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Hakkında 6111 Sayılı Kanun Genel Tebliğinin "*Kayıtlarda Yer Aldığı Halde İşletmede Mevcut Olmayan Kasa Mevcudu ve Ortaklardan Alacakların Beyanı*" başlıklı (C) bölümünde konuya ilişkin açıklamalar yapılmış olup, 6111 sayılı Kanunun 11 inci maddesinin ikinci fıkrası kapsamında ortaklardan alacaklara ilişkin beyan edilen tutarların "*Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar*" hesabına alınacağı ve ayrıca nazım hesaplarında takip edileceği belirtilmiş ve konu ile ilgili örnek uygulamalara yer verilmiştir.

Öte yandan, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde, maddede belirtilen kişi ve kurumların bentler halinde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur oldukları belirtilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu uygulamasında vergiyi doğuran olay gelirin elde edilmesiyle gerçekleşmekte olup, gelirin elde edilmesi ticari ve zirai kazançlarda tahakkuk esasına, serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlarda tahsil esasına, menkul sermaye iratları ile ücret gelirlerinde ise hukuki ve ekonomik tasarrufun gerçekleşmesine bağlanmıştır.

Menkul sermaye iratları açısından vergiyi doğuran olay niteliğinde olan hukuki ve ekonomik tasarrufun gerçekleşmesinde, gelirin sahibi tarafından talep edilebilir hale gelmesi anlamına gelen hukuki tasarruf aşaması, gelirin istendiği anda sahibine ödenecek hale gelmesi anlamına gelen ekonomik tasarruf aşamasınca izlenmekte olup, söz konusu menkul sermaye iradı gelirinin fiilen tahsil edilip edilmemesi gelirin elde edilmesine etki etmemektedir.

Şirketlerin kâr dağıtımına ilişkin esasları düzenleyen mülga 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun 364 üncü maddesinin ikinci fıkrası ve 369 uncu maddesinin birinci fıkrasının (2)

numaralı bendi uyarınca anonim şirketlerde kâr dağıtma yetkisi genel kurula; 536 ncı maddesi uyarınca da kâr dağıtım yetkisi, ortak sayısı 20 den fazla olan limited şirketlerde ortaklar genel kuruluna, ortak sayısı 20 ve daha az olan limited şirketlerde de ortakların yazılı kararına bırakılmıştır.

Aynı Kanunun yedek akçelerle ilgili hükümlerine 466-469 uncu maddelerinde yer verilmiş olup 470 inci maddede ise kâr payının sadece safi kârdan ve bu amaçla ayrılmış olan yedek akçelerden dağıtılabileceği belirtilmiştir.

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 dağıtım olarak değerlendirilerek bu tutar üzerinden kar dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılacaktır."**

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 uyumsuzluk oluşması halinde uyumsuzluğa 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 özeldeleri dikkate alacak ve varsa adına rapor düzenlenen mükellefe verilmiş özeldge ile sınırlı kalmayacaktır. Raporla, özeldgede 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 özeldgede yer alan görüşün tam olarak raporda tenkid edilen konuyla ilgili olması diğler bir ifadeyle verilen izahatın aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulanabilir olması gereklidir. Ayrıca, rapor değerlendirme komisyonunun dikkate alacağı özeldgenin ilgili konuda Gelir İdaresi Başkanlığınca verilmiş en güncel özeldge olması gerektiği tabiidir.” açıklaması yapılmıştır.

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

Mezkûr Tebliğ uyarınca rapor değerlendirme komisyonları tarafından 213 sayılı Kanununun 413 üncü maddesinin üçüncü fıkrasında hüküm altına alınan komisyon marifetiyle oluşturulan özeldgeler dikkate alınacaktır. Ayrıca, söz konusu komisyon tarafından oluşturulmuş sirküler veya özeldgeler ile konu, kapsam ve ilgili olduğu mevzuat bakımından tamamen aynı mahiyeti taşıyan bir hususta sirküler veya özeldgelere uygun olarak Gelir İdaresi Başkanlığı taşra teşkilatı tarafından doğrudan verilen özeldgelerin 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 özeldgelere uymak zorundadır.

SONUÇ:

1 Seri No.lu 6111 Sayılı Kanun Genel Tebliğinde yer alan hükümler çok açıktır. Ancak buna rağmen özeldge düzeyinde verilen görüşlere anlama verememekteyiz. Diğler taraftan yukarıda da açıkladığımız üzere vergi incelemelerinde özeldgelerin artık büyük bağlayıcılığı bulunmaktadır. Ancak konu hakkında farklı bir yorum/görüş/açıklama içeren bir genel tebliğ de mevcuttur.

Bize göre, Mali İdarenin bu özeldgelerdeki görüşünü yeniden değerlendirmesinde ve yeni bir af kanunu gündemimize gelmişken uygulamayı “af kanunlarının ruhuna uygun olacak şekilde” yönlendirmesinde fayda görmekteyiz.