

KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDERLERİN ÖRTÜLÜ KAZANÇ VE VERGİ ALACAĞI ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

SAKIP ŞEKER *

A KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDER KAVRAMI

Bilindiği gibi bir işletmenin bir hesap dönemindeki faaliyeti sonucunda özsermayesinde meydana gelen net artış onun kazancım ifade eder. Diğer bir anlatımla ticari kazanç işletmenin özsermayesinin hesap dönemi ve başındaki değerleri arasındaki olumlu farktır. Bu farkın bulunması için işletme sahiplerince işletmeye ilave edilen değerler bu farktan indirilir, çekilenler ise ilave edilir.

Ticari kâr ile mali kâr arasındaki fark herkes tarafından bilindiği gibi birincisi işletmenin bir dönem içindeki meydana getirdiği özsermayesindeki gerçek artışı, ikincisi ise vergi matrahına esas olan tutarı ifade eder. Ticari kârdan mali kâra ulaşmak için ticari kâra bazı ilave ve/veya indirimler uygulanır. İlaveler "**Kanunen Kabul Edilmeyen Gider**" olarak, indirimler ise hükümetlerin uyguladığı teşvik tedbirleriyle ilgilidir. Yatırım indirimi, risturn istisnası, turizm kazancı istisnası, yatırım fon ve ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları ile bunların menkul kıymetlerinden elde edilen kâr paylarındaki istisnalar bu kapsamda değerlendirilmelidir.

Bu iki grubun dışında bir diğer indirimden daha söz edilebilir. Bu üçüncü gruba dahil edebilecek olanlar ise, muhasebe ilkeleri ve tekniği nedeniyle meydana gelen bazı kaydi gider ve karşılıklardır.. Buna örnek olarak kıdem tazminatı karşılıkları ile geçmiş yıla ait düzeltmelerden kaynaklanan işlemler gösterilebilir.

B HER TÜRLÜ GİDER KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDER KAVRAMINDA DEĞERLENDİRİLEBİLİR Mİ?

Bazı işletme sahip ve yöneticileri bir takım şahsi giderlerini sahibi veya ortağı bulunduğu şirketten ödettirmekte, ancak muhasebede bu tür giderlerin "Kanunen kabul edilmeyen gider" olarak ayrıldığı görülmektedir. Örneğin yönetim kurulu

üyeleri için alınan giyim giderleri, evine alınan fuel oil gideri, çocuklarının okul taksidi gibi. Tik bakışta bu tür giderlerin kanunen kabul edilmeyen gider olarak ayrımı yapıldıktan sonra vergi matrahını azaltıcı rol oynamayacağı düşünülebilir. Ancak, durum hiç de öyle değildir.

İşletme sahip veya yöneticisi bazı şahsi giderlerini işletmenin parasını kullanarak yapmış demektir. Bu işlem işletmenin parasının faizsiz kullanılması anlamına geleceği için "**örtülü kazanç dağıtımı**" olarak nitelendirilir. Bu tür ödemelerin ilgili ortak veya yönetici tarafından ödenmiş olması halinde ise kurum gerçek olmayan bir borçla karşı karşıya kalacaktır.

İşletme sahip veya yöneticisi bu işlemle kurumun ticari kârının düşük tespit edilmesine neden olacaktır. Dönem sonunda bu işlem nedeniyle şirketin ticari kâr düşük çıkacaktır.

Ticari kârın işletme yöneticilerinin veya ortaklarının şahsi harcamalarından kaynaklanmasının en önemli sonucu, kendisini "vergi alacağı"nın beyanında gösterir.

C VERGİ ALACAĞI KAVRAMI

Türk Vergi sistemi ve okuyucularımız "vergi alacağı" kavramına yabancı değildir. 1986 yılında 3239 Sayılı Kanun'la kaldırılan "vergi alacağı" uygulaması benzer bir şekilde bu defa 1.1.1995 tarihinden geçerli olmak üzere

3946 Sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'na mükerrer 75. madde olarak eklenmiştir. Özetle, vergi alacağı, kurumlardan elde edilen kâr paylarının (temettülerin) toplanması, vergi sisteminin üniter yapıya kavuşturulması ile ilgilidir.

Vergi alacağı, tam mükellefiyete tabi kurumlardan kâr payı alan gerçek kişilerin doğrudan veya bir şirket (adi ortaklık, kollektif şirket veya komandit şirket) vasıtasıyla aldıkları kâr payının 1/3'ünün menkul sermaye iradı sayılması nedeniyle vergiye tabi bir gelir olarak dikkate alınmaktadır.

Vergi alacağı GVK'nın 75/13. maddesinde "**menkul sermaye iradı**" sayılmıştır. Menkul sermaye iradı olarak, elde edilen esas kâr payı ile birlikte beyan edilecek olan vergi alacağı, hesaplanacak vergiden düşülür. Bu işletmenin amacı kurum bünyesindeki düşük orana vergilenmeyi tamamlamaktır.

Ancak, hemen belirtelim ki, mevcut vergi alacağı sistemi, tamamlayıcı fonksiyonunu aşarak aynı seviyede gelir elde eden gerçek kişinin ödediği toplam vergi ve fonlardan daha fazla vergi yüküne neden olmaktadır.

Bunun nedeni, kurumlar vergisi oranı ile 1/3 oranındaki vergi alacağı tutarının mevcut vergi tarifesi ile çakışmamasıdır.

D ŞAHSİ GİDERLERİN KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDER OLARAK MUHASEBELEŞTİRİLMESİNİN VERGİ ALACAĞINA ETKİSİ

Vergi alacağına esas olan tutar, şirketin ticari kârından vergi ve benzeri kesintiler ile Ticaret Kanunu uyarınca hesaplanan yedek akçe ve ihtiyatlar düşüldükten sonra kalan dağıtılabilir kârdır.

Şirket ortaklarının dönem içinde şahsi giderlerini şirkete ödemeleri veya

şirketi borçlandırmaları halinde şirketin ticari kâr önemli ölçüde azalacağı için dönem sonunda belki de şirket ortaklarına ödenecek bir kâr payı kalmayabilecektir. Böyle bir durumda **dağıtılabilecek bir kâr payı yoksa "vergi alacağı" da doğmaz şeklinde bir düşünce ortaya çıkabilir. Ancak, vergi uygulamasında buna izin verilemez.**

Şirket ortak veya yöneticilerinin şahsi giderlerinin kanunen kabul edilmeyen gider olarak dahi olsa kurum kazancı ile ilgilendirilmesi iki yönden sakıncalıdır.

1Örtülü kazanç dağıtımı,

2Kâr payı elde eden ortakların vergi alacağını noksan beyan etmesi veya hiç beyan etmemesi nedeniyle şahsi gelir vergisi matrahını noksan bildirmesi.

1 ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI YÖNÜNDEN

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinde düzenlenen "örtülü kazanç" müessesesi bir vergi güvenlik (otokontrol) müessesesidir. Kanun hükmü kurumların ortak ve yöneticileri ile olan ilişkilerinde, emsaline göre göze çaracak derecede yüksek veya düşük fiyat veya bedeller üzerinden yahut bedelsiz olarak alımsatım, imalat, inşaat, hizmet işlemlerini yasaklamaktadır.

Şirket ortaklarının şahsi nitelikteki giderleri şirketten çekilen para olduğu için, bu tür işlemler için cari faiz haddi veya T.C. Merkez Bankası'nca uygulanan reeskont faizi üzerinden faiz yürütülmesi söz konusudur.

Öte yandan şahsi giderlerin kuruma ödettilirmeyip şirketin borçlandırılması durumunda fiilen bir borç ödemesi yapılmadığı sürece, örtülü kazanç dağıtıldığı ileri sürülemez.

2ŞİRKET ORTAĞINCA BEYANI GEREKEN GELİR VERGİSİ MATRAHI ÜZERİNDEKİ OLUMSUZ ETKİSİ

Yukarıdaki bölümde de belirtildiği üzere, şirket ortak veya yöneticilerinin şahsi giderlerinin kurum ticari kazancı ile ilişkilendirilmesi şirketin ticari kârını ve dolayısı ile ortaklara dağıtılması gereken kâr payını azaltacaktır. Kanunen kabul edilmeyen giderlerin ticari kâra ilave edilmek suretiyle kurumlar vergisi matrahının düzeltilmesi mümkün olduğu halde, bu işlemin vergi alacağı yönünden düzeltici bir etkisi olmamaktadır. Çünkü vergi alacağı şirketin dağıtılabilecek kâr ile ilişkilidir. Dağıtılabilecek kârın şahsi harcamalar yoluyla işletmeden çekilmiş olması halinde doğal olarak ortada dağıtılacak bir kâr payı kalmayacak veya azalacaktır.

Böyle bir durumda, vergi inceleme elemanlarının, gizli kâr dağıtımı yapıldığını iddia ederek, şirket ortaklarının gelir vergisi matrahlarını düzeltme yoluna gitmeleri mümkün olabilir mi?

Şirket yetkili organlarınca usulüne uygun şekilde kâr dağıtımı yapılmadığı sürece şirket ortaklarının kâr payı elde ettiği söylenebilecek midir? Diğer bir anlatımla, "vergi alacağının" elde edilmesi mutlaka usulüne uygun olarak yapılacak kâr dağıtımı ile mi olacaktır? Yoksa, şirketten doğrudan doğruya veya

dolaylı şekilde yapılacak çekişleri kâr dağıtımını olarak kabul edebilir miyiz?

Her ne kadar şirket ortağı şirketten olan kâr payı alacağını şirketten dolaylı şekilde çekmişse de usulüne uygun olmayan çekişleri kâr dağıtımını olarak değil, "örtülü kazanç dağıtımını" olarak şirket bünyesinde vergilendirmek gerektiği düşüncesindeyiz. Örtülü kazanç çerçevesinde yapılacak vergilendirme, vergi alacağı yoluyla alınması gereken vergiyi de içereceğinden ayrıca ortak nezdinde vergi alacağı elde edildiği gerekçesiyle vergilendirme yapılmasına gerek olmayabilir. Ancak, bu tür bir düşünce tarzının da olayın özelliğine göre değerlendirilebileceği kanısındayız. Vergilendirmenin vergi alacağı yoluyla ortak üzerine kaydırılması vergi yükü farkını azaltabilir. Çünkü vergi alacağı, kurum bünyesinde daha düşük oranda vergilendirildiği düşünülen gelirden, alınması gereken vergiyi tamamlamak amacını taşır.

Ortağın işletmeden para çekmeden işletmeyi borçlandırması,yani kanunen kabul edilmeyen gider yoluyla şirketten alacaklı görünmesi durumunda örtülü kazanç dağıtıldığını ileri sürmenin mümkün olmadığını belirtmiştik. İşte bu durumda şirket ortağına "**gizli kâr dağıtımını**" yapıldığının kabul edilmesi gerektiği görüşündeyiz. Bu durumda ortak şirketten olan kâr payını hesap dönemi içinde çekmiş ancak, ödemeleri kendi cebinden yaptığı için örtülü kazanç dağıtımına neden olmamıştır. Ancak, bu ortak 1995 yılında kanunen kabul edilmeyen gider yoluyla işletmeden çektiği bu meblağı 1996 yılında bu dönemle ilgili dağıtım yapılmasa dahi (çünkü kâr önceden dağıtılmıştır) 1997 yılı Mart ayında vergi alacağı hesaplamak ve beyan etmek mecburiyetindedir.

Örtülü kazanç dağıtımını veya kanunen kabul edilmeyen gider kaydı yoluyla şirket hesaplarının bozulması kurumun bütün mali tablolarının gerçeği yansıtmaması sonucunu doğuracaktır.

3 OLAYA İLİŞKİN BİR ÖRNEK

Örnek: (K) Limited şirketi ortağı kendi adına satın aldığı 500 milyon lira değerindeki binek otomobilini şirketin gideri olarak yazılmasını istemiştir. Şirket muhasebecisi söz konusu otomobile ait gideri kanunen kabul edilmeyen gider olarak muhasebeleştirmiştir. Dönem sonunda şirketin ticari kârının 25 milyar lira olduğu görülmüştür. Binek otomobilinin kanunen gider yazılması ile yazılmamasının "**dağıtılabilir kâr**" üzerindeki etkisini görelim.

aKanunen Kabul Edilmeyen Gider Olarak Kaydedilmesi

Ticari kazanç	2.500.000.000
K.K.Edilmeyen Gider	500.000.000
Kurumlar Vergisi Matrahı	3.000.000.000
Kurumlar Vergisi %25	750.000.000
Fon payı	75.000.000
Stopaj Matrahı	2.250.000.000
(3.000.000.000-750.000.000)	
Stopaj Gelir Vergisi (%20)	450.000.000
(Halka açık değil)	
Fon payı	45.000.000