

# KURUMLARDA KAYIT VE BEYAN DIŞI BIRAKILDIĐI TESPİT EDİLEN KAZANÇ FARKLARI KÂR PAYI OLARAK VERGİLENDİRİLEBİLİR Mİ?-I

**Yazar: SakıpŞEKER (\*)**

**Yaklaşım Dergisi / Aralık 2005 / Sayı: 156**

## I- GİRİŐ

BilindiĐi üzere, kurum kazancı üzerinden kâr dağıtımı yapılması halinde üç ayrı zamanda üç ayrı beyanname (kurumlar vergisi beyannamesi, kâr dağıtımı nedeniyle muhtasar beyanname, temettü geliri nedeniyle yıllık gelir vergisi beyannamesi) ile üç ayrı vergi ödenmektedir.

Yapılan bir vergi incelemesi sonucunda, vergi matrahının noksan beyan edildiği tespit edildiği takdirde, söz konusu noksanlık mükelleften cezalı olarak talep edilir (VUK md. 29, 30, 134 ve 341).

Vergi incelemeleri sonucunda bulunan matrah farkı aŐaĐıdaki nedenlerden kaynaklanabilir.

- 1- Hasılat noksan veya giderler ve maliyetler yüksek gösterilmiş olabilir (Faturasız satış ve/veya sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımı gibi).
- 2- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 16 ve 17. maddelerinde düzenlenen örtülü kazanç dağıtımı veya örtülü sermaye kullanımı yasalarına aykırı işlem yapılmış olabilir.
- 3- Kazanca ilave edilecek veya indirilecek tutarlar hatalı uygulanmış olabilir (Kanunen kabul edilmeyen bazı giderlerin kazançtan indirilmesi veya indirim ve istisnaların yüksek gösterilmesi gibi).
- 4- Hasılat ve maliyetlerde dönemsellik esasına uyulmayarak dönem kaydırması yapılmış olabilir.
- 5- Amortismanlar veya karşılıklar fazla veya yersiz hesaplanmış olabilir.

Vergiye esas kazanç daha pek çok nedenle noksan beyan edilmiş olabilir. Ancak burada ele almak istediğimiz konu, yukarıda **birinci ve ikinci** sırada gösterilen nedenlerle kurum ticari kazancının noksan tespit edilmesi sonucunda; şirket kazancını kısmen veya tamamen yasal olmayan yöntemlerle şirket dışına çıkarılmasıdır. Şirketin mali tablolarında gösterilmeyen söz konusu kazanç ya şirketi yöneten ortak veya yöneticilerinin şahsi tasarruflarına geçmiştir ya da örtülü kazanç dağıtımı ve örtülü sermaye kullanımı yoluyla şirketi idare edenlerin nüfuzu altındaki işletmelere örtülü şekilde aktarılmıştır. Diğer nedenlerle bulunacak matrah farkları konumuz dışındadır.

Ancak birinci ve ikinci sırada belirtilen nedenlerle kurum kazancı noksan beyan edilmiş ise, ortada haksızlığa uğrayan sadece vergi alacağından dolayı Devlet değildir. Esas haksızlığa uğrayan şirketten alacaklı olan üçüncü kişiler ile şirket yönetiminde bulunmayan veya olaydan haberi olmayan şirket ortaklarıdır. Keza, beyan dışı bırakılan kazançtan devletin alacağı pay % 30-40 iken, şirketten alacağı olan kişiler ve diğer şirket ortaklarının payı % 60-70'tir.

Bu yazıda, kurumlarda kayıt ve beyan dışı bırakıldığı vergi incelemeleri sonucunda tespit edilen kazanç farklarının mali tablolara yansıtılması konusundaki görüşlerimize Vergi Usul Kanunu, Türk Ticaret Kanunu, Danıştay Kararları, TMS-8 ve SPK Muhasebe Standartları çerçevesinde vergi ve muhasebe boyutuyla yer verilmiştir.

## II- KÂR DAĞITIM KARARI OLMADAN ŞİRKETTEN FİİLEN ÇEKİLEN PARALAR NEDENİYLE KÂR PAYI ELDE EDİLDİĞİ KABUL EDİLEBİLİR Mİ?

Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinde, "*sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkül sermaye dolayısıyla elde ettiği kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratlar*" menkul sermaye iradı olarak tanımlanmış olup, her nev'i hisse senetlerinin kâr payları, iştirak hisselerinden doğan kazançlar (limited şirket ortaklarının, iş ortaklıklarının ortakları ve komanditerlerin kâr payları ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar), kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kâr payları menkul sermaye iradı sayılmıştır.

Menkul sermaye iratlarında gelirin elde edilmesi ekonomik ve hukuki tasarrufun gerçekleşmesiyle meydana gelir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/6. maddesinin (b) alt bendine göre, tam mükellef kurumlar tarafından;

- Tam mükellef gerçek kişilere,
- Gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara,
- Bu vergilerden muaf olanlara

dağıtılan 75. maddenin ikinci fıkrasının 1, 2 ve 3 numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından % 10 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir (2003/5590 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı).

Örneğin, vergi incelemesi sonucunda, örtülü kazanç dağıtımı yoluyla veya sahte belge kullanmak suretiyle dönem kazancının 150.000 YTL noksan tespit edildiği anlaşılmış olsun. Bazı vergi inceleme elemanları bulunan kazanç farkından kurumlar vergisi indirildikten sonra kalan kısmın (150.000-45.000=) 105.000 YTL'nin şirketten çekildiğini kabul ederek, bu tutar üzerinden GVK'nın 94/6. maddesinin (b) alt bendine göre ayrıca % 10 oranında gelir vergisi tevkifatı tahsil edilmesi amacıyla vergi inceleme raporu düzenlemektedir. Bu görüş sahipleri örtülü şekilde (yasal olmayan yöntemlerle) şirket bünyesinde kalması gereken **kazancın fiilen şirketten çekildiğinden** bahisle vergi sonrası kardan % 10 oranındaki gelir vergisi stopajı talebine ilişkin rapordan başka, ayrıca dağıtıldığı kabul edilen tutarın GVK'nın 22 ve 86. maddelerindeki beyanname haddinin aşılmış olması halinde, gerçek kişi ortak adına yıllık gelir vergisi beyanname verilmediği gerekçesiyle de vergi inceleme raporu düzenlemektedirler. Bu görüşe göre, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan her ne adla adlandırılırsa adlandırılınsın bütün aktarımların o sermaye üzerinden dağıtılan kâr niteliğinde olduğu, buradan hareketle, örtülü sermaye niteliğindeki borçlanmalarla ilgili olarak yapılan aktarımların GVK'nın 94. maddesinin (6/b-i) bendi gereğince de stopaja tabi tutulmalıdır (1).

Örtülü sermaye kullanımı veya örtülü kazanç dağıtımı gerekçesiyle yapılan tarhiyatların tamamen kurumlar vergisi matrahını ilgilendiren ve özel hukuk açısından kar dağıtımı olarak nitelendirilmesi mümkün olmayan bu işlemlerden GVK'nın 94/6. maddesi uyarınca tevkifat yapılamayacağı görüşünde olanlar da vardır (2). Örtülü sermaye kullanımı veya örtülü kazanç dağıtımına ilişkin işlemler tespit edilmekle birlikte, dönem faaliyetinin zararlı sonuçlanması durumunda ortaklara dağıtılacak kâr payı olmayacağına dikkat çekilen başka bir yazıda da, örtülü sermaye üzerinden hesaplanan faizleri veya örtülü kazanç dağıtımlarının kâr payı olarak nitelendirilemeyeceğine dikkat çekilmiştir (3).

## III- TÜRK TİCARET KANUNU HÜKÜMLERİ

Türk Ticaret Kanunu'nun 473 ve 535. maddelerine göre şirketi idare edenler şirketten haksız yere aldıkları paraları şirkete iade etmek zorundadırlar. Geri vermede **zaman aşımı** süresi 5 yıldır. Aynı hükümler yeni Türk Ticaret Kanunu Taslağı'nın 512 ve 611. maddelerinde de yer almaktadır.

Yine, idare meclisi azaları dağıtılan ve ödenen kâr paylarının hakiki olmamasından, gerek şirkete, gerek münferit pay sahiplerine ve şirket alacaklılarına karşı müteselsilen mesuldürler (TTK md. 336/2). Temsil veya idareye selahatli olanların vazifelerini yaptıkları sırada işledikleri haksız fiillerden anonim şirket mesul olur. Şirketin rücu hakkı mehfuzdur (TTK md. 321/son fıkra).

Herhangi bir vergi incelemesinde şirkete ait kazancın her ne şekilde olursa olsun şirket dışına çıktığı tespit edilmiş ise, bu kazancın şirkete iade edilmesi zorunludur. Şirket denetçileri de doğacak zararlardan sorumludur (TTK md. 359).

Anonim şirketlerde kazancın dağıtılmasında genel kurul yetkilidir (TTK md. 360 ve 469).

Limited şirketlerde safi karın kullanım şeklini tayin etme yetkisi genel kurula ait olup, bu yetki devredilemez (TTK md. 539).

Kâr dağıtımının genel kurul veya limited şirketlerde ortaklar kurulu kararına bağlanması ve kararların yazılı olması gerekir. Kurul kararına dayanmayan kâr dağıtımları hukuken geçerli değildir.

Kâr dağıtımına karar verme yetkisi genel kurula ait olup, bu yetki devre-dilemez. Kanun ve anasözleşme gereği dağıtılması zorunlu olan birinci temettü ile genel kurulca dağıtımına karar verilen kârın dağıtım tarihleri genel kurul tarafından belirlenir. Dağıtım tarihi konusunda yönetim kuruluna yetki devredilemez. Halka açık şirketlerle ilgili olarak Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yapılan düzenlemeler saklı kalmak üzere dağıtım tarihleri genel kurul toplantısının yapıldığı yılın son gününü aşmamak üzere belirlenir (4).

#### IV- ŞİRKET ORTAKLARI VE YÖNETİCİLERİ ŞİRKETTEN ÖDÜNÇ PARA ALABİLİR Mİ?

Türk Ticaret Kanunu'nda şirket ortaklarının şirketten ödünç para almasını yasaklayan bir hüküm yoktur. Anılan Kanun'un 166. maddesinde, ***“bir ortak şirketten ödünç para aldığı veya şirket hesabına bir yerden tahsil eylediği parayı, aksi kararlaştırılmış olmadıkça, vade gününde veya mümkün olan en kısa zamanda tediye ve teslim etmeyecek olursa bu vadenin veya zamanın geçmesinden itibaren kanuni faizi dahi vermeye mecbur olur.”*** hükmüne yer verilmiştir.

Yeni Türk Ticaret Kanunu Taslağı'nın 358 ve 395. maddelerinde, pay sahiplerinin şirketten borç para almasını yasaklanmasını ve aksine hareket edenlerin 562. maddeye göre **adli para cezası** ile cezalandırılması öngörülmektedir (5).

Yürürlükteki Yasa'ya göre şirket ortaklarının şirketten ödünç aldıkları paralar için kanuni faiz oranında faiz ödemeleri gerekmekte ancak, **aksine karar** alınabilmektedir. Öte yandan, KVK'nın örtülü kazanç dağıtımını yasaklayan 17. maddesinde, şirket ortaklarının şirketten çektikleri paralara emsaline uygun faiz tahakkuk ettirilmesi gerektiği hükme bağlanmış olup, söz konusu hüküm TTK'nın 166. maddesiyle paralellik taşımaktadır. Şirket ortağından faiz alınmayacağına ilişkin karar alınmış olsa dahi, kararın KVK'nın 17. maddesi karşısında geçerliliği yoktur.

Öte yandan, örtülü sermaye kullanımı nedeniyle ödenen faizlerin gider kabul edilmemesi KVK'da belirtilmiş olup, TTK'nın 144. maddesinde, ***“Kanun'da aksine hüküm olmadıkça, ortakların, koydukları sermayeler için faiz ve şirketteki hizmetleri dolayısıyla kendilerine ücret verilmesi şirket mukavelesiyle kabul olunabilir.”*** denilmektedir. TTK'ya göre ortakların şirkete verdikleri sermaye için faiz tahakkuk ettirilebilir. Bu nedenle örtülü sermaye kullanımı nedeniyle ödenen faizin KVK'ya göre reddedilmesi kâr dağıtımını olarak nitelendirilemeyeceği için GVK'nın 94/6. maddesinin (b-i) alt bendine göre gelir vergisi stopajı hesaplanmasını gerektirmez. Örneğin, şirket ortağının verdiği borç para için faiz ödenmiş ise tahakkuk ettirilen faiz tutarı elde eden ortak yönünden alacak faizi olarak vergilendirilmelidir.

Yeni Türk Ticaret Kanunu Taslağı'ndaki şirket ortaklarının şirketten borç alamayacakları şeklindeki hüküm yasalastığı taktirde, gerek açık gerekse örtülü şekilde şirketten para çekilmesi önlenebilecektir. Tasarı aynen kanunlaştığı taktirde, şirket ortaklarına ve yönetim kurulu başkanlarına şirketten borç para aldıkları gerekçesiyle 300 gün ile 500 gün arasında adli para cezası verilebilecektir. Böyle bir hüküm kayıtdışı ekonomi ile mücadelede de etkili olabilir. Ancak, şirket ortak ve yöneticilerinin cari dönem kârından, kâr payı alabilmeleri için hesap dönemi içinde **avans kâr dağıtımını** yapılması için yasal düzenlemelere ihtiyaç vardır. Şirket yönetici ve ortaklarının geçimlerini sağlayacak düzenlemeler öngörülmeden sadece cezai yaptırımlarla sonuç almak mümkün olmaz.

*(Devamı Gelecek Sayımızda)*

#### \* E. Gelirler Başkontrolörü, YMM

(1) Mesut KOYUNCU, “Örtülü Sermaye Üzerinden Ödenen Faizler ve Örtülü Kazanç Dağıtımının Kâr Payı Dağıtımını Olarak Nitelendirileceği”, **Yaklaşım**, Sayı: 108, Aralık 2001, s. 136

- (2) Nazmi KARYAĞDI, "Örtülü Sermaye Üzerinden Ödenen Faizlerin ve Örtülü Kazanç Dağıtımının Kâr Payı Olarak Nitelendirilip Nitelendirilemeyeceği", **Vergi Dünyası**, Sayı: 256, Aralık 2002 s. 143-145
- (3) İbrahim ŞAHAN, Örtülü Sermaye Üzerinden Ödenen Faizler, Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Gelir Vergisi Stopajı Uygulaması", **Vergi Dünyası**, Sayı: 240, Ağustos 2001, s. 132
- (4) Sermaye Şirketlerinin Genel Kurul Toplantıları ve Bu Toplantılarda Bulunacak Sanayi ve Ticaret Bakanlığı Komiserleri Hakkında Yönetmelik (Md:15/i)
- (5) Madde:358 – İştirak taahhüdünden doğan borç hariç, pay sahipleri şirkete borçlanamaz; meğer ki, borç şirkete, şirketin işletme konusu ve pay sahiplerinin işletmesi gereği olarak yapılmış bulunan bir işlemde doğmuş olsun ve emsalleriyle aynı veya benzer şartlara tabi tutulsun.  
Madde:362 – (...)358. ve 395. maddelere aykırı olarak şirkete borçlananlar üçyüz günden beşyüz güne kadar adli para cezasıyla (...) cezalandırılır.