

(DEVLET ELİYLE) BORCA BATIK ŞİRKET YARATMAK¹

I-YİNE FİKTİF KASA VE ORTA KLARDAN ALACAKLAR HESABI

Mali af kanunları ekonomideki büyük dalgalanmaların sonunda veya vergi kanunlarında köklü değişikliklerin yapılması ile birlikte devletle mükellefi barıştırmak ve deyim yerinde ise geçmişe bir sünger çekmek amacıyla çıkarılabilir. Ülkemizde her üç dört yılda bir seçimlerden önce mali af kanunu çıkarılması alışkanlık haline geldiğinden, başta vergi kanunları hükümlerinin uygulanması olumsuz yönde etkilenmekte ve sonucu itibarıyla kanunlara uyanlar cezalandırılmakta, uymayanlar ödüllendirilmektedir.

Devletin tahakkuk etmiş vergi borçlarının faizini indirmesi ve taksit sayısını artırması kabul edilebilir bir durumdur. Gecikme faiz ve gecikme zammının piyasa faiz haddinin yaklaşık iki kat üzerinde uygulanması karşısında devletin tek taraflı olarak faizlerde ve gecikme zamlarında indirim yapmasını “mali af” olarak nitelendirmemek, tahsilatta kolaylık sağlamak olarak değerlendirmek gerekmektedir.

Kanunlarımızda tahakkuk eden verginin tecil ve taksitlendirilmesine ilişkin düzenlemeler olmakla birlikte tecil faizinin yüksek tutulması ve en önemlisi Maliye Bakanlığının pek çok vergiyi tecil taksitlendirme kapsamına almaması, başlangıçta masum bir istek olan tahsilatı kolaylaştırmak ve hızlandırmak amaçlı tecil ve taksitlendirme talepleri Parlamente'ya geniş çaplı bir af talebi olarak yansımaktadır. Öncelikle Maliye Bakanlığı 6183 sayılı Kanununun 48. Maddesindeki yetkisini kanun koyucunun amacına uygun olarak uygulaması sağlanmalıdır. Bu kapsamda, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, geçici vergi gibi vergi gelirlerinin %90'ını bulan vergi alacaklarının tecil ve taksitlendirme kapsamı dışında bırakılmasına ilişkin uygulamadan vazgeçmelidir.² Devlet yönünden bir vergi türünün diğer bir vergi türünden daha fazla önemli olduğu söylenemez. Örneğin KDV ve ÖTV'nin tüketiciden tahsil edilen vergi olduğu gerekçesiyle tecil ve taksitlendirilmemesi, gelir vergisi stopajlarının tecil ve taksitlendirme kapsamına alınması karşısında söz konusu gerekçe anlamını yitirmektedir. Devlet işletmeler tarafından ödenen bütün vergilere aynı önem ve değeri vermek durumundadır. KDV'nin devlet nezdinde örneğin gelir vergisinden daha değerli veya “kutsi” olduğu kabul edilemez.

Bursa Milletvekili Önder MATLI ve arkadaşlarınca TBMM'ne sunulan kanun teklifi içinde yer alan “mali af” niteliğindeki düzenlemeleri üç başlık altında toplamak mümkündür.

- 1- Vadesi geçtiği halde vadesinde ödenmeyen vergilere uygulanacak faizin TEFE/TÜFE oranına çekilmesi ve taksitlendirilmesi
- 2- Vergi cezaları ve idari para cezalarının kısmen veya tamamen kaldırılması

¹ Sakıp ŞEKER, Yeminli Mali, Müşavir

² Katma değer vergisi, geçici vergi, özel tüketim vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, özel iletişim vergisi, harçlar (İkmalen tarhiyata dayanan tapu harçları hariç), fonlar, ecrimisil ve eğitime katkı payı tecil ve taksitlendirilememektedir. Tecil ve taksitlendirme kapsamına giren vergi borçları; gelir vergisi ve kurumlar vergisi geçici vergi ile tahsil edildiğinden damga vergisi, motorlu taşıtlar vergisi ile gelir vergisi stopajından ibarettir.

- 3- Kurumlar vergisi mükelleflerinin (Şirketlerin) 31.12.2013 tarihli bilançolarında, kasa ve ortaklardan alacak hesaplarında yer alan tutarların %3 vergi karşılığı bilançodan çıkartılması,

Kesinleşmiş vergi borçlarının taksitlendirilmesi konusunda “af kanunu” çıkarılmasına ihtiyaç bulunmamaktadır. Keza 6183 sayılı Kanun tecil yetkisini Maliye Bakanlığına, gecikme zammını belirleme yetkisini ise Bakanlar Kuruluna vermekle birlikte, söz konusu yetkiler son derece sınırlı kullanılmak suretiyle öteden beri af kanunlarının çıkarılmasına adeta davetiye çıkarılmaktadır. Mevcut uygulama ve anlayış terk edilmelidir. Zor durumdaki mükelleflerden olan alacakların tahsilatında mükelleflere vergi türü ayırımı yapılmaksızın gerekli kolaylıklar gösterilmelidir.

TBMM’nde görüşülmekte olan “Torba Kanunun” ikinci maddesinde (alt komisyonda bu maddenin numarası 72 olmuştur) şirketlerin, “**31.12.2013 tarihli bilançolarında görünmekle birlikte işletmelerinde bulunmayan kasa mevcutları ve işletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla (ödünç verme ve benzer nedenlerle ortaya çıkan ortaklardan alacaklı bulunduğu tutarların**” %3 vergi beyan etme karşılığında kayıtlarını düzeltebileceklerine ilişkin bir düzenleme yer almaktadır.

Söz konusu düzenleme 6111 sayılı kanunun 11/2 nci maddesindeki düzenlemenin aynısıdır. Şirket ortakları şirketten çektikleri parayı üç yolla muhasebeleştirilebilir.

- 1- Kar payı dağıtımı yoluyla, (%15 gelir vergisi stopajı ödemek suretiyle)
- 2- Ortaklardan alacaklar hesabına borç kaydı yapmak suretiyle,
- 3- Kasadaki paranın ortak tarafından alınmasına rağmen alınan (çekilen) paranın sanki kasada varmış gibi gösterilmesi suretiyle.

Şirket ortaklarının zaman zaman şirketten borç alması hayatın olağan akışı içinde normal kabul edilebilir. Ancak söz konusu paranın uzun süre geri ödenmemesi durumunda transfer fiyatlandırması hükümleri çerçevesinde şirkete faiz ödenmesi gerekmektedir. Kasadaki fazla para için aksi ispatlanmadıkça, diğer bir ifade ile kasa bakiyesinin iktisadi, ticari ve teknik icaplara uygun olmadığı kanıtlanmadıkça faiz hesaplanması söz konusu olmaz. Şirket tarafından düzenlenen bilançonun gerçeği yansıttığı ve bilançoda gösterilen varlıklar, alacaklar ve borçların doğru olduğu kabul edilir. Mali müşavir ve yeminli mali müşavirler de bilançoyu imzalamak suretiyle söz konusu değerlerin gerçeği yansıttığını onaylamış olmaktadır. Aksi takdirde bilanço gerçeği yansıtmadığından üçüncü şahıslar aldatılmış olacaktır. Kasadaki fiktif paranın ve ortaklardan olan alacağın gerçeği yansıtıp yansıtmadığı öncelikle şirket yöneticilerinin bilgisi dahilindedir. 6111 sayılı kanunun uygulamasında bilançonun düzeltilmesi kasa bakiyesinin ve ortaklardan alacaklar hesabının kanunen kabul edilmeyen gider olarak **zarar hesabına** yazılmasıyla gerçekleştirilmiştir.

Sermaye şirketleri kamu borçları hariç, borçlarından dolayı sorumlulukları sermayeleri ile sınırlıdır. Bu nedenle şirketlerin usulsüz yollarla içinin boşaltılması alacaklıların alacaklarını tahsil edememelerine ve ticari hayatın düzgün işlememesine neden olmaktadır. Af kanunları ile devletin şirketlerin içinin boşaltanları hoşgörü ile karşılması kabul edilemez ve bu tür afların sonu gelmez.

Yasa teklifine göre şirket yönetimi fiktif kasa bakiyesi ve ortaklardan alacak tutarı gerçeği yansıtmıyor dediği takdirde bütün şirketler %3 vergi ödemek suretiyle yasa hükmünden faydalanabilecektir. Söz konusu noksanlıkların kaynağını araştırmak, diğer bir ifade ile işletmenin esas faaliyeti dışındaki işlemlerden kaynaklanıp kaynaklanmadığını sorgulamak mümkün değildir. Geçmiş uygulamalar da bu şekilde gerçekleşmiştir. Bu nedenle yasa teklifindeki gerekçe gerçeği yansıtmaktan uzaktır. Mükellefin beyanı esas olacaktır.

6111 sayılı Kanun uygulamasından da görülmüştür ki, söz konusu yasa hükmünden yararlanan bazı şirketler “borca batık” hale düşmüştür. Borca batık şirketlerin münfesi hale geldiği kanun hükmüdür.(TTK, Md:376) Devletin kanun çıkararak bazı şirketleri borca batık hale getirmesi kabul edilemez. Borca batık şirketten alacağı olan banka, satıcı ve çalışanların alacaklarını tahsil etme imkanı devlet eliyle ortadan kaldırılmaktadır. Borca batık şirketin Ticaret Mahkemesine iflas başvurusu yapması halinde alacaklıların alacağını tahsil etmesi mümkün değildir. Söz konusu teklif bilanço ilkelerine aykırı olduğu gibi, Türk Ticaret Kanununa ve söz konusu şirketten alacaklı olan üçüncü kişilerin alacağını ortadan kaldıracağından hukuka aykırıdır.

İcra İflas Kanununun 89 uncu maddesine göre şirket varlığından tahsil edilemeyen alacaklar kötü niyetli şirket yöneticilerinin varlıklarından tahsil edilebilmektedir. Yapılmak istenen düzenleme ile ortakların alacakları bilançodan çıkarıldığı ve kasa hesabı sıfırlanmış olacağı için alacaklıların şirket yöneticilerine müracaat etmesi imkanı ortadan kalkmış olacak ve devlet “şirketlerin içini boşaltanlarla” ortaklık etmiş duruma düşecektir. Bu durum ciddi bir hukuk ihlali olup, alacaklıların doğrudan devletten tazminat veya alacak talep etme hakkını doğurabilir. Gerçek bir hukuk devletinde, devlet kendi sebep olduğu hak kayıplarını karşılamak durumundadır. İşlemin kanunla yapılmış olması sonucu etkilemez.

Yapılmak istenen düzenleme TTK'nun 358 inci maddesi hükmüne de açıkça aykırıdır. Şirketin olmayan karının kasadan veya ortaklardan alacaklar hesabı vasıtasıyla çekilmesinde kimin parasının çekildiğine ve harcandığına bakmak gerekir. Çekilen para; **ya şirketin sermayesi, ya satıcılara ödenmesi gereken mal veya hizmet alım borcu, ya bankadan çekilen kredi ya da çalışanlara ödenmesi gereken ücret ve benzeri haklardır.** Ortak ve yöneticilerin şirketten çekebilecekleri para sadece şirketin geçmiş yıllar karları ve sermaye yedekleri kadardır. Karı olmayan şirketten hangi yöntemle olursa olsun çekilen para başkasına ait paradır ve **güveni kötüye kullanma (zimmet) suçunu** doğurur. Devlet ancak kar dağıtımlarında alması gereken %15 yerine %3 vergi almak suretiyle kendi vergi alacağından vazgeçebilir. Üçüncü şahısların alacaklarını tehlikeye düşürecek düzenlemeler yapamaz. Aksine bir durum ticari hayatı devlet eliyle tehlikeye atmak ve şirketlerin içinin boşaltılmasını teşvik etmektir.

Ortaklardan alacak hesabı ve/veya yüksek kasa bakiyeleri ile şirketlerden çekilen paralarla; şirket ortaklarının geçimlerini sağladıkları, ortağın kendisi, eşi, çocukları veya yakınları adlarına ev, arsa, arazi satın alındığı, çocuklarına pahalı düğünler yapıldığı, ortağı oldukları diğer şirketlere sermaye aktarıldığı, kayıt dışı ücret ödemelerinin finanse edildiği ve rüşvet ödendiği bilinmeyen şeyler değildir. On yıllarca kar dağıtım yapmayan, yöneticilerine doğru dürüst huzur hakkı ücreti tahakkuk ettirmeyen şirketlerin fiktif kasa bakiyeleri veya yüksek tutardaki ortaklardan alacaklar hesabını masumane işlemlerden kaynaklandığını iddia edip kayıt dışı işlemleri ödüllendirmeye kimsenin hakkı olmamalıdır. Yapılması gereken, şirketlerin kar dağıtımındaki %15 oranındaki gelir vergisi stopajını ve standart vergi yükünü düşürmek suretiyle

ekonomiyi kayıt altına almak olmalıdır. “Kayıtlı ekonomiye geçiş” her üç dört yılda şirket bilançolarını alt üst edecek aflar çıkarmakla sağlanamaz.

II-KASA VE ORTAKLARDAN ALACAKLAR HESABINI DÜZELTEN ŞİRKETLER DAHA SONRA KAR DAĞITIMI İÇİN GELİR VERGİSİ STOPAJI ÖDEYECEK Mİ?

Söz konusu kanun teklifi Plan ve Bütçe Komisyonundan geçmiş olup muhtemelen Temmuz ayı içinde yasalaşacaktır. Düzenleme 6111 sayılı Kanunun 11 nci maddesi ile aynı niteliktedir. TBMM söz konusu yasayı hiçbir kısıtlamaya yer vermeyecek şekilde onaylamış olmakla birlikte Maliye Bakanlığı yasanın uygulanmasını adeta ortadan kaldıracak bir görüş içindedir. Her ne kadar yasal düzenleme karşısında Maliye Bakanlığının özelge düzeyindeki verdiği görüşün hiçbir hukuki yanı olmasa da bu yazımızda bu konuya da değinmekte fayda bulunmaktadır.

Gelir İdaresi Başkanlığı 6111 sayılı Kanunun 11 inci maddesi hükümlerinden yararlanmak suretiyle ortaklardan alacaklar hesabında görülen alacak tutarını 2011 yılında olağandışı zarar yazan ve bu tutarı ilgili döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alan şirketin söz konusu işlemde doğan 2011 yılı zararını tasfiye sonucunda bilançoda görülen geçmiş yıllar kârlarından mahsup edip edemeyeceği konusunda verdiği bir özelgede; “Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde, maddede belirtilen kişi ve kurumların bentler halinde sayılan ödemeleri **nakden veya hesaben yaptıkları sırada**, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur oldukları, Gelir Vergisi Kanunu uygulamasında vergiyi doğuran olay gelirin elde edilmesiyle gerçekleştiği, 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 bağlandığı, 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 aşamasının, gelirin istendiği anda sahibine ödenecek hale gelmesi anlamına gelen ekonomik tasarruf aşamasınca izlenmekte olduğu, söz konusu menkul sermaye iradının fiilen tahsil edilip edilmemesinin gelirin elde edilmesine etki etmediği, şirketlerde kâr dağıtımına anonim şirketlerde genel kurulun, limited şirketlerde de ortakların yazılı kararına bırakıldığı, kâr payının sadece safi kârdan ve bu amaçla ayrılmış olan yedek akçelerden dağıtılabileceği belirtildikten sonra, 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.” denilmektedir.³

Söz konusu özelge TBMM'nin iradesini hiçe saymaktır. Bir taraftan söz konusu paraların şirketler tarafından kayıt dışı ödemelerden kaynaklandığını kabul edip, kanun gerekçesini mahcup bir şekilde, “*işletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla (ödünc verme ve benzer nedenlerle ortaya çıkan ödemeler*” şeklinde oluşturup, düzeltme işlemini de muhasebe kuralı gereği ticari zarar yazarak gerçekleştirecek, sonra da geçmiş yıllar zararlarının yine geçmiş yıllar karlarından mahsubu sırasında ortakların kar payı elde ettiğini iddia edeceksiniz. Bu görüş nereden bakılırsa bakılsın kendi içinde tutarsızdır olup kanuna ve hukuka aykırıdır. Doğru olan kanunu hiç çıkarmamak ya da düzeltilecek tutarı serbest fon tutarıyla sınırlamaktır. Kanun

³ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 30.07.2013 tarih ve 3841897-125 (6111-11/3)-807 sayılı özelgesi. Aynı yönde Antalya, İzmir ve İstanbul Vergi Dairesi Başkanlıklarının da görüşleri bulunmaktadır.

çıktıktan sonra idarenin görevi kanunu amacına uygun olarak uygulamaktır. Kanundan yararlananlar ilerde %15 oranında gelir vergisi ödeyecekler ise, %3 vergiyi neden ödediğinin açıklanması gerekmektedir. Öte yandan geçmiş yıllar kar ve zararlarının muhasebe kayıtları üzerinde birbirinden mahsubu şirketin bir iç işlemidir ve öz kaynak toplamına bir etkisi yoktur. Yapılan işlem bir sadeleştirme işleminden ibarettir. Şirketin yaptığı muhasebe kaydının ortağın kar payı elde etmesi ile hiçbir ilgisi yoktur. Ortak yönünden elde edilmiş bir kar payından veya menkul sermaye iradından söz edilemez. Kişinin varlığında bir artış meydana gelmiyorsa, ortakların kar dağıtımını yoluyla vergilendirilmesi de mümkün değildir. Gelir vergisi “gelir” üzerinden alınır.

GİB'nin görüşüne göre tasfiyeye girmeyen ve geçmiş yıllar zararını geçmiş yıllar karlarından mahsup etmeyen şirketler ile düzeltme işleminin yapıldığı dönemde ticari zararı doğmayan şirketler yönünden hiç biç bir sorun yoktur. Bu nedenle yasa hükmünden faydalananlara önerimiz; söz konusu yıla ilişkin (6111 sayılı Kanundan yararlananlar için 2011 yılı, yeni yasadan yararlanacaklar için ise 2014 yılı zararlarının) zararın daha sonraki veya önceki yıllara ait karlardan mahsup etmeyip, bilançoda aynen izlemeleridir. Şirketler kar dağıtımını yaparken varsa geçmiş yıl zararını muhasebe dışı işlemle dağıtılacak kar payının hesabında indirim olarak dikkate alabilirler. GİB'nin söz konusu görüşü tasfiye sırasında bilançosunda geçmiş yıllar karı olan şirketler için geçerli olup, dağıtılacak karı olmayan şirketler için de geçerliliği ve etkisi bulunmamaktadır. Şirketlerin büyük ortağı olan Maliye Bakanlığı söz konusu özgelge ile kendi alacağını kısmen güvence altına almak isterken, şirketlerin borca batık hale gelmesine ve ticari hayatın bozulmasında sessiz kalmakta, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ise daha iki yıl önce çıkardığı kanuna sahip çıkmamaktadır.

III-SONUÇ

Yukarıda belirtilen nedenlerle kasa hesabındaki fiktif paralar ile ortaklardan olan alacakların %3 vergi ödemek suretiyle düzeltilmesi; ancak, düzeltme işlemi sonucunda **esas sermayesini koruyan şirketler için söz konusu edilmelidir**. Diğer bir ifade ile söz konusu düzenleme nedeniyle yararlanılacak tutar, **bilançodaki kar yedeği ve sermaye yedeğini (serbest fonları) aşmamalıdır**. Bu durumda düzeltilecek tutar doğrudan ilgili fonlardan mahsup edileceğinden muhasebe kayıtlarında olağandışı zararlar hesabının kullanılması da gerekmez. Ancak bu suretle ilgili şirketlerden alacağı olan kişilerin hakları korunabilir. Daha dün çıkarılan TTK'nun 358 inci maddesi ihlal edilmemiş, İcra İflas Kanununun 89 uncu maddesi işlevsiz kalmamış olacaktır. Aksi takdirde ilerde gerek şirketten alacağı olan üçüncü kişiler gerekse şirketin yönetici olmayan diğer ortakları doğrudan doğruya şirket yöneticileri ile birlikte **devleti** sorumlu tutabilir. Fiktif kasa tutarı ve ortaklardan olan alacağın zarar yazılmak suretiyle bilançodan çıkartılması yöneticilerin suç delillerini ortadan kaldırmakla eş değerdedir. Devletin kişiler arasındaki alacak- borç ilişkisi beni ilgilendirmez deme hakkı yoktur. Şirketten usulsüz ödeme yapılması veya kasadaki paranın “zimmete” geçirilmesi (güveni kötüye kullanma) suçtur. Devletin bireylerin hak ve alacaklarını tehlikeye düşürecek tasarruflarda bulunması, ticari hayatı olumsuz etkileyebileceği gibi doğrudan doğruya **mülkiyet hakkının ihlali** sonucuna doğurabilecektir. Söz konusu düzenleme Anayasa'nın 35 ve 48 inci maddelerine ve Türkiye'nin de imzaladığı kara paranın aklanmasına ilişkin uluslararası sözleşmelere aykırıdır.