

“Değerli Hocam, Sayın Şükrü KIZILOĞ’ un en kısa sürede sağlığına kavuşması dileğiyle”

## KASA VE ORTAKLARDAN ALACAKLAR HESAPLARININ DÜZELTİLMESİ<sup>1</sup>

### I-GİRİŞ

6552 Sayılı İş Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanunun 73 üncü maddesinde, Maliye Bakanlığına bağlı tahsil dairelerince takip ve tahsil edilen bazı amme alacakları ile büyükşehir belediyeleri su ve kanalizasyon idarelerinin ve belediyelerin bazı alacaklarının yeniden yapılandırılması ile Maliye Bakanlığına bağlı tahsil dairelerince takip ve tahsil edilen bazı amme alacaklarının terkinine ilişkin düzenlemelere, 74 üncü maddesinde ise, bilanço esasına göre defter tutan kurumlar vergisi mükelleflerine, 31/12/2013 tarihi itibarıyla düzenledikleri bilançolarında görülmekle birlikte işletmelerinde fiilen bulunmayan kasa mevcutları ile 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 tutarlarının %3’ü kadar vergi ödemesi şartı ile anılan Kanunun yayımlandığı 11/9/2014 tarihini izleyen üçüncü ayın (31.12.2014)sonuna kadar vergi dairelerine beyan etmek suretiyle kayıtlarını düzeltmeleri ve böylece kayıtlarını fiili duruma uygun hale getirmelerine imkan verilmektedir.

Anılan kanunun 74 üncü maddesinde belirtilen kurumlar vergisi mükelleflerinin bilançolarında yer alan fiktif kasa ve ortaklardan alacaklar hesaplarının düzeltilmesine ilişkin usullerin açıklanması amacıyla Maliye Bakanlığınca (1) Nolu Bazı Alacakların 6552 Sayılı Kanun Kapsamında Yeniden Yapılandırılmasına Dair Genel Tebliğ yayımlanmıştır. <sup>2</sup> Kasa ve ortaklardan alacaklar hesabının zarar yazılmak suretiyle düzeltilmesinin bazı şirketleri borca batık hale getirdiği ve kayıt dışı ekonomik işlemleri özendirdiği gerekçeleriyle söz konusu yasal düzenlemeyi daha önceki bir makalemde eleştirmiştir. Söz konusu eleştirilerim yasanın doğru şekilde uygulanmasına engel değildir.<sup>3</sup> Bu makalede, kasa ve ortaklardan alacaklar hesaplarının düzeltilmesine ilişkin genel tebliğde yapılan açıklamalara ve konuya ilişkin görüş ve eleştirilerime yer verilmiştir.

### II-DÜZELTİLEN KASA VE ORTAKLARDAN ALACAK TUTARLARININ KAR DAĞITIMI SAYILACAĞINA İLİŞKİN AÇIKLAMA KANUNA VE HUKUKA AÇIKÇA AYKIRIDIR

6552 sayılı Kanunun 74 üncü maddesi aşağıdaki gibidir:

*(1) Kayıtlarda yer aldığı hâlde işletmede bulunmayan kasa mevcudu ve ortaklardan alacaklar hakkında aşağıdaki hükümler uygulanır:*

*a) 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 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.*

<sup>1</sup> Sakıp ŞEKER, Yeminli Mali Müşavir

<sup>2</sup> 1 Nolu Genel Tebliğ 27.09.2014 tarihli Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

<sup>3</sup> “Borca Batık Şirket Yaratmak”, **Yaklaşım Dergisi**, Ağustos-2014, Sayı:260 Sy 133-138

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.** Bu fıkra kapsamında beyanda bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin bu beyanları nedeniyle 2014 yılı geçici vergi beyannamelerinde düzeltme gerektiği takdirde, düzeltme işlemleri bu fıkrada öngörülen beyanname verme süresi içinde yapılır ve düzeltme işlemleri nedeniyle herhangi bir ceza veya faiz aranmaz.*

(2) *Maliye Bakanlığı, bu maddenin uygulanması ile ilgili olarak yılı içinde ödenmesi gereken vergilerin ödeme sürelerinde değişiklik yapmaya, 213 sayılı Kanun hükümlerine göre bildirimde bulunma zorunluluğu getirmeye ve uygulamaya ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”*

Söz konusu genel tebliğde yapılan açıklamalara göre;

-Düzeltilcek hesap tutarı 689 nolu olağandışı zararlar hesabına “zarar” olarak yazılacak ve bu tutar kurumlar vergisi matrahının hesabında gider olarak dikkate alınmayacak, diğer bir ifade ile kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır. Ayrıca düzeltilen hesaplar üzerinden hesaplanacak %3 oranındaki vergi tutarı da kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.

-Hesaplanan %3 oranındaki vergi beyanname verme süresi içinde (31.12.2014) ödenecek ve bu süre içerisinde ödenmeyen vergiler 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre gecikme zammıyla birlikte takip edilecektir

-Düzeltilecek tutar 31.12.2013 tarihli bilançoda gösterilen tutarı aşamayacağı gibi düzeltme (beyan) tarihindeki tutarı da aşamayacaktır. Diğer bir ifade ile hangi tarihteki hesap bakiyesi düşükse, o hesap bakiyesi tutarı dikkate alınabilecektir. Mükellefler alacak tutarını kısmen veya tamamen zarar hesabına aktarabilir.

- **“Bu kapsama giren düzeltme işlemleri nedeniyle vergi dairelerince yapılacak ek tarhiyatlar için herhangi bir ceza veya faiz aranmayacaktır”.** Tebliğde yer alan bu ifade yeterince açık değildir. Vergi tarh ediliyorsa ceza kesilmesi kanun gereğidir. Düzeltilen kasa ve ortaklardan alacaklar hesabı için kanunun yürürlük tarihinden önce hesaplanan faiz gelirlerinin iptali amacıyla geçici vergi beyannamelerinin düzeltilmesi halinde, vergi dairelerince mükelleflere ek tarhiyat yapması söz konusu edilemeyeceğine göre, mükellefe ceza kesilmesi veya faiz aranması hukuken mümkün değildir. Bu nedenle söz konusu cümle, geçici vergi beyannamelerinin düzeltilmesi halinde, vergi dairelerince düzeltme beyannamelerinin kabul edilmesi ve vergi incelemesine sevk edilmemesi gerektiği şeklinde anlaşılmalıdır.

-Kanun hükmünden faydalanacak olanların 2013 yılı için vergi dairesine verdiği 31.12.2013 tarihli bilanço esas alınacak ve daha sonra yapılacak düzeltme beyannameleri ekindeki bilançolar dikkate alınmayacaktır. Örneğin ortaktan olan alacak tutarı avans hesabında veya diğer alacaklar hesabında gösterilmiş ise bu tür alacaklar düzeltilemeyecektir.

Tebliğin II/A bölümünde, “... **mükelleflerce kâr dağıtımı yapılması halinde, ticari bilanço açısından dağıtılabilir ticari kâr tutarı, 6552 sayılı Kanununun 74 üncü maddesi kapsamında beyan edilen ve “689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar” hesabı altında muhasebeleştirilen tutarlar dikkate alınmaksızın tespit olunacaktır.**” Denilmektedir. Bu ifade 6111 sayılı Kanununun 11 inci maddesi uyarınca fiilen bulunmayan kasa ve ortaklardan alacaklar hesabının düzeltilmesi amacıyla zarar yazılan tutarların geçmiş yıllar karlarından mahsubunun “kar dağıtımı sayılacağına” ilişkin özelgelerindeki görüşe benzemektedir.

Maliye Bakanlığı GİB tarafından önceki yıllarda verilen söz konusu özgelelerde; “.... 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 iradı gelirinin 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 Kanununun 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.<sup>4</sup>

6111 sayılı Kanununun 11 inci maddesindeki düzenleme ile 6552 sayılı Kanununun 74 üncü maddesindeki düzenleme aynı olduğu halde Maliye Bakanlığının farklı görüş belirtmesi bir çelişki gibi görünmekle birlikte, özü itibarıyla aynı sonuca varılmaktadır. Bakanlığın önceki görüşünde söz konusu işlemlerden kaynaklanan zararın geçmiş yıllar karlarından **mahsubu kar dağıtımı sayılırken**, yeni açıklamasında kar dağıtımına ilişkin vergilendirme “**kar dağıtım kararına**” bırakılmaktadır. Karın hangi yılda dağıtılacağına bir önemi bulunmamaktadır. Genel tebliğdeki “nazım hesaplar” hayali kar dağıtımının izini takip etmek için açtırılmış olmalıdır. Tebliğde yapılan açıklamaya göre, kar dağıtacak olan şirketler, söz konusu zarar tutarını, sonraki yıllarda dağıtacakları kar payına ilave ederek menkul sermaye iradı olarak vergilendirecektir. Söz konusu Kanun maddesinin birinci fıkrasının (c ) bendindeki “**Bu fıkra uyarınca beyan edilen tutarlar nedeniyle ilave bir tarhiyat yapılmaz**” hükmü yok sayılmaktadır. Tebliğle yapılmak istenen düzenleme gerek kanun hükmüne gerekse hukuka açıkça aykırı olup kabul edilemez. Maliye Bakanlığının TBMM’nin iradesini yok saymak suretiyle vergi koyma çabası Anayasanın 73 üncü maddesine açıkça aykırıdır. Vergi kanunla konulur, kanunla kaldırılır ve kanunla değiştirilir. Kanuna dayanmayan ve fiilen ve hukuken elde edilmeyen gelir vergilendirilemez. Kanun hükmüne göre söz konusu kasa fazlaları ve ortaklardan alacak tutarları çeşitli nedenlerle harcandığı kabul edilmiş ve gerekçe böyle kurulmuştur. Öte yandan kasa ve ortaklardan alacak tutarının daha sonraki yıllarda kar dağıtımı kabul edilerek vergilendirilmesi karşısında, mükelleflerin düzeltme işlemi sırasında ayrıca %3 oranında vergi ödemelerinin de bir anlamı kalmamaktadır. Brütleştirme işlemi de dikkate alındığında 100 TL tutar için şirket tarafından ödenecek vergi tutarı (ortağın ödeyeceği ek vergi hariç)  $(3+ 17,64)=20,64$  TL’ye çıkacaktır. Fiilen ve hukuken elde edilmeyen ve muhasebe kurallarına göre gider/zarar yazılan bir tutarın menkul sermaye iradı olarak vergilendirilmesi söz konusu edilemez.

Yukarıda belirtilen özgelelerdeki “ ....gerçek anlamda ticari bir zarar niteliği taşımadığı..... “ şeklindeki ifade kabul edilebilir bir durum değildir. Bir taraftan söz konusu tutarların şirket tarafından harcandığı veya ticari amaç dışında işletmeden çekildiği kabul edilirken diğer yandan kanun koyucunun iradesinin üzerine çıkılarak söz konusu tutarların zarar sayılmayacağına bürokratik idare tarafından ileri sürülmesi bize özgü bir durum olsa gerek. Ticari bilançoda zarar olarak dikkate alınan bir işlemin “ticari zarar niteliği taşımadığının” ifade edilmesi tam anlamıyla bir çelişkidir. Bir yandan söz konusu hesap bakiyelerini olağandışı zarar hesabına yazılmasına izin vereceksiniz, daha sonra da bu zararı kar dağıtımının hesabında dikkate almayacaksınız diyeceksiniz. Bu açıklama, TTK hükümlerine de muhasebe prensiplerine de aykırı olup kabul edilemez. Kar dağıtımı ticari bilanço üzerinde görülen kar tutarı üzerinden yapılır. Bilanço

<sup>4</sup> Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 30.07.2013 tarih ve 3841897-125 (6111-11/3)-807 sayılı özgelgesi. Aynı yönde Antalya, İzmir ve İstanbul Vergi Dairesi Başkanlıklarının da görüşleri bulunmaktadır.

denkliği gereği bilançoda gösterilen karın bilançonun aktifinde bir karşılığı vardır. Dolayısıyla bilançoda olmayan bir karın ortaklara dağıtıldığı varsayılarak menkul sermaye iradı üzerinden gelir vergisi stopaj hesaplanması söz konusu dahi edilemez. Varsayım üzerine vergi alınmaz. Böyle hayali bir işlemin muhasebe kaydının yapılması da mümkün değildir. Olmayan karın üzerinden hesaplanan vergi stopajının tekrar zarar hesabına yazılması gerekeceğinden işletmede var olmayan bir varlık üzerinden alınacak vergi, işletmenin öz varlığını azaltacağı için, TTK hükümleri yönünden de izah edilemez.

Öte yandan Tebliğin II/A-5 inci bölümünde “Söz konusu tutarların ortaklara dağıtılıp dağıtılmadığına bakılmaksızın kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine yönelik ilave bir tarhiyat yapılmayacaktır” denildiği halde, II/A-3 üncü bölümünde “kar dağıtımında zarar yazılan tutarların dikkate alınmaksızın tespit edileceği” ifadesine yer verilmesi ayrı bir çelişkidir.

Belirtilen nedenlerle, Tebliğin II/A-3 üncü bölümünde yer alan; “... mükelleflerce kâr dağıtımı yapılması halinde, ticari bilanço açısından dağıtılabılır ticari kâr tutarı, 6552 sayılı Kanununun 74 üncü maddesi kapsamında beyan edilen ve “689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar” hesabı altında muhasebeleştirilen tutarlar dikkate alınmaksızın tespit olunacaktır” ifadesi gerek kanun hükmüne gerekse muhasebe ve bilanço ilkelerine aykırıdır.

Önerimiz, ilerde kar dağıtımı yapmayı planlayan şirketlerin tebliğin bu bölümünün iptali için Danıştay’a iptal davası açması veya kar dağıtımı yapan şirketlerin muhtasar beyannamelerini ihtirazi kayıtla vermek suretiyle ilgili vergi mahkemesinde dava açmalarıdır. Hemen belirtelim ki, söz konusu sorun sadece kar dağıtan veya dağıtacak olan şirketleri değil, ilerde tasfiye haline girecek bütün şirketleri ilgilendirmektedir. Şirketlerin de bir ömrünün olduğu unutulmamalıdır.

### **III-ORTAKLARDAN ALACAKLAR VE BORÇLAR HESABININ MUHASEBE KAYITLARINDA MAHSUBU**

Tebliğde, Kanun maddesindeki “.....ortaklarından alacaklı bulunduğu tutarlar ile ortaklara borçlu bulunduğu tutarlar arasındaki net alacak tutarları” ifadesi gerekçe gösterilerek bilanço esasına göre defter tutan kurumlar vergisi mükelleflerinin ortaklardan alacak ve ortaklara borç hesaplarının net tutarını tespit edebilmek için alacaklı ve borçlu hesapların muhasebe kayıtlarında da karşılıklı olarak mahsup edilmesi gerektiğine ilişkin örnek muhasebe kayıtları yapıldığı görülmektedir. Bu kayıtlar aynı ortağın hem alacaklı hem borçlu olması halinde doğrudur. Ancak alacaklı ortak ile borçlu ortağın farklı kişiler olması halinde, alacaklı ortağın borçlu ortağa alacağını temlik etmediği veya alacağından rızaen vazgeçmediği takdirde söz konusu mahsup kayıtlarının yapılması, muhasebede mahsup yasağı ilkesine ve kişisel hakların kullanılmasına aykırıdır. Bu nedenle ortaklardan hem alacaklı hem de ortaklara borçlu olan kurumların kanun hükmünden yararlanabilecekleri tutar, bu hesaplar arasındaki net tutar olmakla birlikte, söz konusu haktan yararlanılması, Tebliğde gösterildiği şekilde muhasebe kaydına bağlanması muhasebe ilkelerine uygun değildir.

Örneğin, ortak (A)’dan olan alacak tutarı fiktif olduğu halde ortak (B)’ye olan borç tutarı gerçek olabilir. Bu durumda şirketin ortak (B)’ye olan borcundan kurtulması mümkün değildir. Ortak (A)’dan 100 birim fiktif alacağı karşılık, ortak (B)’ye 40 birim gerçek borç varsa şirket 60 birim alacağı düzeltebilmelidir. Şirket 60 birim alacak tutarını 689 nolu hesaba zarar kaydetmek suretiyle düzeltebilmelidir. Düzeltme sonucunda, şirket ortak (A)’dan 40 birim alacaklı, ortak (B)’ye ise 40 birim borçlu kalacaktır. Tebliğde yapılan açıklamaya göre ise, söz konusu şirketin bilançosunda ortaklardan alacak ve borç hesabı sıfırlanacak ve net tutar üzerinden (60 birim) %3 oranında vergi ödenecektir. Önerdiğimiz yöntemde de ödenecek vergi tutarı değişmemekte, ancak şirketin ortak (A)’dan 40 birim alacağına karşılık ortak (B)’ye olan 40 birim borcu devam edecektir.

## IV-ŞİRKETLERİN ORTAK OLDUKLARI ŞİRKETLERDEN OLAN ALACAKLARININ DÜZELTİLİP DÜZELTİLEMEYECEĞİ

6552 sayılı Kanunda “ortaklardan alacaklar” ifadesinin tanımı yapılmamıştır. Tebliğde ortaklardan alacak hesabının, tekdüzen hesap planında yer alan 131, 231, 331 ve 431 nolu hesapların birbirinden mahsup edildikten sonra kalan **borç bakiyesinin** söz konusu düzeltme imkanından yararlanılabileceği belirtilmiştir. Bilindiği gibi bir şirketin bir başka şirkete iştirak etmesi halinde iştirak ettiği şirketten olan kısa vadeli alacak tutarı 132 ve 133 nolu hesaplarda, borçlar ise 332 ve 333 nolu hesaplarda izlenmektedir. İştirak olunan şirketin kendi ortağı olan bir şirketten olan alacak ve borç tutarının da tekdüzen hesap planında gerçek kişi ortakların alacak ve borçlarının izlendiği 131,231 ve 331,431 nolu hesaplar kullanılmaktadır.

Tüzel kişi ortaklardan olan alacak ve borçların söz konusu düzenlemeden yararlanıp yararlanamayacağı konusunda tereddüt olduğu görülmektedir. Kanunda ortağın gerçek veya tüzel kişi olup olmadığı yönünde bir açıklık yoktur. Dolayısıyla kural olarak tüzel kişi ortaklardan olan alacakların da kanun kapsamında düzeltilmesine engel bir durum yoktur. Kanun lafzı açıktır. Ancak gerçek kişi ortaklardan olan alacak ile tüzel kişi ortaklardan olan alacağın aynı nitelikte olduğu söylenemez. Ticari bir işletmenin diğer bir ticari işletme ile olan hesaplarının birbirini doğrulaması, teyit etmesi esastır. Bu nedenle alacaklı şirketin alacağından vazgeçmesi karşılığında borçlu şirketin de borçtan kurtulması mümkün olmakla birlikte, kanunda borçlu tarafın söz konusu tutarı defter kayıtlarında düzeltebileceğine ilişkin bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Taraflar arasında böyle bir mutabakat yapılmış olsa dahi borçlu tarafın söz konusu tutarı hangi hesaba kaydedeceğine ilişkin bir hüküm bulunmadığından, genel hükümlere göre hareket edilmesi ve muhasebe ilkelerine göre hareket edilmesi mecburiyeti ortaya çıkmaktadır. Vergi Usul Kanununun 324 üncü maddesinde konkordato veya sulh yoluyla alınmasından vazgeçilen alacak tutarının borçlunun defterlerinde özel bir karşılık hesabına alınacağı, bu hesabın üç yıl içinde zararla itfa edilmediği takdirde kar hesabına naklonulacağı hükme bağlanmıştır. Söz konusu kanunla yapılan düzenlemeyi “sulh yoluyla” alınmasından vazgeçilen alacak olarak kabul etmek gerektiği söylenebilir. Bu nedenle borçlu tarafın da kayıtlardan çıkardığı borç tutarını bilanço denkliği ilkesi gereği ödenmeyecek borç tutarını **dönem geliri olarak düzeltmesi** gerektiği görüşündeyim.

## V-ORTAKLARDAN ALACAKLAR HESABINA 2014 YILINDA YÜRÜTÜLEN FAİZ GELİRLERİNİN VE KDV’NİN DÜZELTİLMESİ

### A-Faiz Gelirinin Düzeltilmesi

6552 Sayılı kanun hükmünden faydalanmak suretiyle ortaklardan olan alacak tutarını düzelten mükelleflerin 2014/1,2 nci geçici vergi dönemlerinde tahakkuk ettirdikleri faiz gelirlerinin de düzeltilmesi gerekmektedir. Keza fiktif olduğu kabul edilen alacak tutarı ortadan kalktığına göre bu tutar üzerinden hesaplanıp ilgili geçici vergi dönemlerinde gelir yazılan faiz tutarlarının da tahsil edilmeyen kısımlarının düzeltilmesi gerekmektedir. Tebliğin II/A-5.4.paragrafında,”6552 sayılı Kanununun 74 üncü maddesi hükmü kapsamında beyanda bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin bu beyanları nedeniyle 2014 yılı geçici vergi beyannamelerinde düzeltme gerektiği takdirde beyanname verme süresi içinde gerekli düzeltme işlemlerinin yapılması mümkün bulunmaktadır. Bu çerçevede, hesap dönemi olarak takvim yılını kullanan kurumlar vergisi mükelleflerinin anılan madde kapsamında yapacakları beyanları nedeniyle, ilgili dönem matrahlarında bir düzeltme ihtiyacı doğması halinde, beyan tarihi itibarıyla 2014 hesap döneminin sona ermiş bulunan geçici vergilendirme dönemlerine ait geçici vergi beyanlarını 31/12/2014 tarihine (bu tarih dahil) kadar düzeltebilmeleri mümkün bulunmaktadır. Özel hesap dönemi kullanan mükelleflerin ise anılan madde kapsamında yapacakları beyanları nedeniyle düzeltme gerekmesi halinde, beyan tarihi itibarıyla cari hesap döneminin sona ermiş bulunan geçici vergi beyanlarını aynı tarihe kadar düzeltebilmeleri mümkündür. Bu kapsama giren düzeltme işlemleri

*nedeniyle vergi dairelerince yapılacak ek tarhiyatlar için herhangi bir ceza veya faiz aranmayacaktır. ”*  
Açıklamasına yer verilmiştir.

Buna göre örneğin, 2014 yılı 2. Geçici vergi döneminde 2013 yılından devreden ortaklardan olan 200 bin TL alacak tutarı için hesaplanan 10 bin TL faiz gelirinin aşağıdaki şekilde 31.12.2014 tarihine kadar aşağıdaki şekilde düzeltilmesi mümkün bulunmaktadır.

-----30.09.2014-----	
642- Faiz Gelirleri	10.000
131- Ortaklardan Alacaklar	10.000
-----/-----	

Tebliğde geçici vergi beyannamelerinin de düzeltilmesinden söz edilmekle birlikte, söz konusu vergi ödenmişse geçici vergi beyannamesinin düzeltilmesine gerek bulunmamaktadır. Geçici vergi beyannamesi ekindeki gelir tablosu kümülatif esasa göre hazırlandığından, muhasebe kayıtlarında yapılacak düzeltme işlemi 2014/3 veya 4 üncü geçici vergi dönemine ait beyannamede dikkate alınmış olacaktır. Bu nedenle zorunlu kalınmadıkça geçici vergi beyannamelerinin düzeltilmesine gerek olmadığı görüşümdedir.

### **B-Hesaplanan KDV'nin Düzeltilmesi**

Söz konusu faiz tutarı için KDV de hesaplanmış olması halinde 1.800 TL tutarındaki KDV'nin de düzeltilip düzeltilmeyeceği tereddüt konusudur. Madem ki söz konusu faiz geliri fiktif (gerçek değilse) ise hesaplanan KDV'nin de fiktif olduğunun kabulü gerekmektedir. Genel tebliğde sadece geçici vergi beyannamesinin düzeltilmesinden söz edilmiştir. KDV Kanununun 8/2'nci maddesindeki “vergiye tabi bir işlem söz konusu olmadığı halde düzenlediği bu tür vesikalarda katma değer vergisi gösterenlerin bu vergiyi ödemekle yükümlü olduğu” şeklindeki hüküm karşısında, söz konusu KDV'nin düzeltilmesinin mümkün olmadığı söylenebilir. Ancak hesaplanan verginin matrahında hata varsa hesaplanan verginin de anılan Kanunun 35 inci maddesi çerçevesinde düzeltilmesi gerekmektedir. Bu konuda Maliye Bakanlığının açıklama yapmasında fayda bulunmaktadır. Öte yandan söz konusu faize ilişkin faturanın usulüne uygun şekilde iptal edilmesi halinde herhangi bir prosedüre gerek kalmaksızın düzeltme işleminin yapılabileceği düşünülmektedir. Bu takdirde düzeltme işleminin ortaklardan alacaklar hesabına yazılan tutar karşılığında, daha önce hesaplanan KDV'nin “indirilecek KDV hesabına” alınması şeklinde yapılması gerekir.