

AF KANUNUNDAN FAYDALANARAK 2014 YILI BİLANÇOSU DÜZELTİLEBİLİR¹

Kamuya Olan Borçların Yeniden Yapılandırılması Fırsatı Kaçırılmamalıdır

6552 Sayılı Torba Kanun² ile 30.04.2014 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olup kanunun yayımlandığı 11.09.2014 tarihine kadar kesinleşen vergi ve sosyal güvenlik prim borçlarının, büyükşehir belediyeleri su ve kanalizasyon idareleri ve belediyelere olan, su kullanım, emlak ve çevre temizlik vergileri, esnaf ve sanatkarlar odalarına, sanayi ve ticaret odaları ve ticaret borsalarına, mali müşavir ve yeminli mali müşavir odalarına bu kanunun yayımlandığı tarih itibarıyla olan aidat borçlarının yeniden yapılandırılmasına, diğer bir ifade ile söz konusu borçların 36 ayda 18 taksitte ödenmesine, vergi aslına bağlı olmayan usulsüzlük cezalarının yarısı ile 31.12.2007 tarihinden önceki dönemlere ait olup borç aslı 50 TL'ye (fer'i alacaklarda 100.-TL'ye) kadar olan borçların ise tamamının kayıtlardan silinmesine imkan sağlanmıştır. Ayrıca 120 TL'nin altındaki idari para cezaları ile 12 TL'nin altındaki geçiş ücretlerinin tahsilinden vazgeçilecektir. Yeniden yapılandırılacak borç asıllarında kural olarak bir indirim yapılmayacak, sadece faiz ve gecikme zammının hesabında enflasyonu aşan kısım indirilecektir. Faiz ve gecikme zamlarının hesabı borcun vadesinden kanunun yürürlük tarihi olan 11.09.2014 tarihine kadar yurtiçi üretici fiyat indeksine (Yİ- ÜFE) göre yapılacaktır. Yapılacak olan faiz veya zam indirimi borcun ilgili olduğu tarihe göre değişmekle birlikte %50'yi aşabilmektedir. Başvuruların **1 Aralık 2014** tarihine kadar yapılması ve ilk taksitin de **31.12.2014** tarihinde ödenmesi gerekmektedir.

Şirket Kazançlarının Vergilendirilmesi

Kurumlar vergisi oranı %20 olup, kazancın kalan kısmının ortaklara dağıtılması halinde ayrıca %15 oranında gelir vergisi stopajı hesaplanması gerekmektedir. Bu durumda kurum kazancı üzerinden hesaplanması gereken standart vergi oranı %32 olmaktadır. Ortak tarafından şirketten elde edilen kar payının belli bir tutarı aşması halinde ayrıca ortak tarafından verilecek yıllık beyanname ile vergi yükü %35'e kadar çıkmaktadır. İşte şirket ortakları %15 oranındaki kar dağıtım sırasında ödenecek vergi ile yıllık beyanname ile ödenecek ilave %3'e kadar varacak vergiyi ödememek için şirketlerden ödünç para almaktadırlar. Şirketlerden para çekilmesinin diğer bir nedeni de şirket faaliyetini sürdürmek amacıyla yapılan kayıt dışı ödemelerdir. Bu tür belgesiz ödemeler (çalışanlara bordro dışı ödemeler gibi) muhasebe kayıtlarında genellikle şirket ortaklarına borç verilmiş gibi gösterilmektedir. Bazı şirketlerde söz konusu ödemeler veya ortak tarafından çekilen paralar "kasa" hesabında gösterilmektedir.

Bilançoların Düzeltilmesine İmkan Sağlanmaktadır

Bilanço işletmenin namusudur. Bu nedenle gerçeği tam olarak yansıtmak zorundadır. Bilanço kalemlerinde gösterilen alacaklar ve borçların ve varlıkların değerlerinin ilgili bulunduğu mevzuatında belirtilen değerlendirme ölçüsüne göre değerlendirilmesi (maliyet bedeli veya rayiç değer gibi) ve gösterilmesi esastır. TTK'nun 515 inci maddesinde belirtilen "dürüst resim ilkesi" de bunu ifade eder. Bilanço kalemleri gerçeği yansıtmayan bilançoları sahte belge kabul etmek gerekir. İşletmeye ait bilanço gerçeği yansıtmıyorsa bunun sorumlusu şirketi veya işletmeyi yönetenlerdir. Bilanço dürüst değilse onu düzenleyenlerin dürüstlüğünden de söz edilemez. Dürüstlük bir yaşam biçimidir.

Torba kanununun 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 yani bilançolarını düzeltmeye imkan tanınmaktadır.

¹ Sakıp ŞEKER, Yeminli Mali Müşavir

² İş Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanununun 11.09.2014 Tarihli Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Şirket yönetimi 31.12.2014 tarihli bilançoda yer alan kasa mevcudu ve/veya 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.

Konuyla ilgili olarak (fiktif) kasa mevcutları ve ortaklardan alacaklar hesaplarının düzeltilmesine ilişkin usullerin açıklanması amacıyla Maliye Bakanlığınca **bir genel tebliğ** yayımlanmıştır.³ Söz konusu genel tebliğde yapılan açıklamalara göre;

-Düzeltilecek hesap tutarı muhasebe kayıtlarında 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 ve tahsil edilecektir

-Düzeltilecek tutar 31.12.2013 tarihli bilançoda gösterilen tutarı aşamayacağı gibi düzeltme (beyan) tarihindeki tutarı da aşamayacaktır.

-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 ortak olan alacak tutarı avans hesabında veya diğer alacaklar hesabında gösterilmiş ise bu tür alacaklar düzeltilemeyecektir.

Kanunen Zarar Yazılan Tutar Vergilendirilebilir Mi?

Maliye Bakanlığınca yayımlanan Tebliğin II/A bölümünde, “... **mükelleflerce kâr dağıtımı yapılması halinde, ticari bilanço açısından dağıtılabilir ticari kâr tutarı, 6552 sayılı Kanunun 74 üncü maddesi kapsamında beyan edilen ve “689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar” hesabı altında muhasebeleştirilen tutarlar dikkate alınmaksızın tespit olunacaktır.**” Denilmektedir.

Tebliğde yapılan bu açıklamaya göre, kar dağıtacak olan şirketler, 6552 sayılı Kanun kapsamında zarar yazılan tutarı, sonraki yıllarda dağıtacakları ilk kar dağıtımında kar payına ilave ederek menkul sermaye iradı olarak vergilendirmeleri gerekecektir. Bir taraftan söz konusu tutarların şirket tarafından harcandığı veya ticari amaç dışında işletmeden çekildiği kabul edilerek ticari bilançoda zarar olarak dikkate alınan bir işlemin “ticari zarar niteliği taşımadığı” gerekçesiyle vergiye tabi tutulmasının istenmesi tam anlamıyla bir çelişkidir. Bu açıklama, TTK hükümlerine de muhasebe prensiplerine de aykırı olup kabul edilemez. Tebliğde yapılan açıklama, “**Bu fıkra uyarınca beyan edilen tutarlar nedeniyle ilave bir tarhiyat yapılmaz**” şeklindeki kanun hükmü karşısında da kabul edilemez.

Maliye Bakanlığının bu açıklaması Anayasanın vergi kanunla konulur, kanunla kaldırılır ve kanunla değiştirilir şeklindeki 73 üncü maddesine de aykırıdır. Kanuna dayanmayan ve fiilen ve hukuken elde edilmeyen gelir vergilendirilemez. Kanun hükmüne göre söz konusu kasa fazlaları ve ortaklardan olan 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 kalmayacaktır. Brütleştirme işlemi de dikkate alındığında zarar yazılan 100 TL 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.

³ 1 Nolu Genel Tebliğ 27.09.2014 tarihli Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Kar dağıtımını ticari bilanço üzerinde görülen kar tutarı üzerinden yapılıır. Bilanço denkliği gereği bilançoda gösterilen karın bilançonun aktifinde bir karşılığı vardır. Dolayısıyla bilançoda olmayan bir karın ortaklara dağıtıldığı varsayılarak menkul sermaye iradı üzerinden gelir vergisi stopajı hesaplanması söz konusu dahi edilemez.

Önerimiz, Torba Kanun hükmünden faydalanarak bilançosunu düzelten ve ilerde kar dağıtımını yapmayı planlayan şirketlerin, muhtasar beyannamelerini ihtirazi kayıtlarla vermek suretiyle ilgili vergi mahkemesinde dava açmalarında veya ilerde kar dağıtımını stopajı yapılmadığı gerekçesiyle yapılacak vergi tarhiyatına karşı dava açmalarında fayda bulunmaktadır. Hemen belirtelim ki, söz konusu sorun sadece kar dağıtan veya dağıtacak olan şirketleri değil, ilerde tasfiye haline girecek bütün şirketleri ilgilendirmektedir.

Borca Batık Bilançolardan Uzak Durulmalıdır

2011 yılında çıkarılan 6111 sayılı (Torba) Kanun uygulamasından da görülmüştür ki, söz konusu yasa hükmünden yararlanan bazı şirketler “**borca batık**” hale düşmüştür. Borca batık şirketler münfesi hale gelir ve alacaklılardan veya ortaklardan birisinin ticaret mahkemesine müracaatı ile şirketin iflasına karar verilebilir. Borca batık şirketten alacağı olan bankalar, satıcılar ve çalışanların alacaklarını tahsil etme imkanı kalmaz. Borca batık şirketlerin kamu ihalelerine girmesi veya bankalardan kredi kullanması da mümkün olmaz. Bu nedenle söz konusu kanun hükmünden faydalanacak olan şirketlerin bu durumu dikkate alması gerektiği unutulmamalıdır. Dağıtılacak geçmiş yıl karı olmadığı halde, ortakların şirketten olan alacağını zarar yazması sonucunda şirket borca batık hale geliyorsa, diğer bir ifade ile varlıkları borçlarını karşılamayacak duruma geliyorsa yasa hükmünde yararlanılmamalı ve borçlu şirket ortağından olan alacak şirket tarafından tahsil edilmelidir. Ayrıca şirkete sermaye taahhüt borcu olanların şirketten borç alamayacaklarına ilişkin TTK'nun 358 inci maddesi hükmünün de göz önünde bulundurulması gerekmektedir.⁴

Güveni Kötüye Kullanma Suçuna Dikkat

Şirketin olmayan karının kasadan veya ortaklardan alacaklar hesabı vasıtasıyla çekilmesinde kimin parasının çekildiğine ve harcandığına bakmak gerekir. Böyle bir şirkette 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** oluşturur.

Mali Af Kanunlarında Ticari Hayatı Olumsuz Etkileyecek Düzenlemelerden Kaçınılmalıdır

Pek çok işletme kamuya olan başta vergi ve SGK prim borcu nedeniyle hacizle baş başa kalmıştır. Borcunu ödeyemeyen mükelleflerin borçlarının yeniden yapılandırılması kaçınılmaz hale geldiğinde hükümetlerin ve parlamentonun problemi çözecek adımlar atması kaçınılmazdır. Her üç dört yılda bir mali af yasasının çıkarılmasına ihtiyaç duyulması yapısal bir sorunun varlığını göstermektedir. Af kanunlarında ticari hayatı olumsuz etkileyecek ve bilançolar üzerinde olumsuz etki yapacak düzenlemelerden uzak durulmalı, mali aflar sadece kamuya olan borçların yapılandırılması ile sınırlı tutulmalıdır. İcra İflas Kanununun 89 uncu maddesine göre şirket varlığından tahsil edilemeyen alacaklar kötü niyetli şirket yöneticilerinin varlıklarından tahsil edilebilmektedir. Af kanunu ile ortakların alacakları bilançodan çıkarıldığı veya yüksek bakiyeli kasa hesabı sıfırlanmış olacağı için alacaklıların şirket yöneticilerine müracaat etmesi imkanı ortadan kalkmış olacak ve alacaklıların borçlu şirketten olan alacağının tahsilinde güçlükler yaşanabilecektir. Bu nedenle, mali af kanunları düzenlenirken alacaklı tacirin alacağını tahsil etmesini zorlaştıracak ve ticari hayatı olumsuz etkileyecek düzenlemelerden kaçınılmalıdır.

⁴ TTK,Md:358'e göre pay sahipleri, sermaye taahhüdünden doğan vadesi gelmiş borçlarını ifa etmedikçe ve şirketin serbest yedek akçelerle birlikte karı geçmiş yıl zararını karşılayacak düzeyde olmadıkça borçlanamaz. Aksine davranış halinde 300 günden az olmamak üzere adli para cezasıyla cezalandırılır.