

KASA MEVCUDU ile ORTAKLARDAN ALACAKLARIN YAPILANDIRILMASI

RESTRUCTURING OF CASH AVAILABLE AND RECEIVABLES FROM SHAREHOLDERS



Hasan ALTUNCU*

öz

Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 6736 sayılı Kanun ile kurumlar vergisi mükelleflerine 31/12/2015 tarihli bilançolarında görülmekle birlikte, işletmelerinde bulunmayan kasa mevcutları ve ortaklarından alacaklı oldukları tutarların %3 vergisini ödemek suretiyle kayıtlardan çıkarılma olanağı getirilmiştir. Ödenecek vergi ve kayıtlarda fiktif olarak yer alan tutarlar kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda şirket hissedarlarının şirkete borçlanmalarının yasaklanması ve bu yasağa uyulmaması halinde uygulanacak adli para cezası ve vergi yükleri yüksek olmakla birlikte bilançoların temizlenmesi açısından, bu Kanun'dan yararlanmak şirketler açısından önemli bir fırsat olarak değerlendirilmelidir. Gerçek olmayan kayıtlarını düzelteren bilanço esasına göre defter tutan kurumlar vergisi mükelleflerinin yılsonu bilançolarında ortaya

ABSTRACT

With the revival of the Law No 6736 on Restructuring Some of Receivables, corporate tax payers are able to remove the accounting record of cash available and receivables from share holders by paying the tax of 3% of the amount they are creditor to partners and that is not exist in the company as cash though included in the company's balance sheet dating 31.12.2015. Taxes and the amount existed in the records as fictive will be considered as non-deductible expenses. Although Turkish Commercial Code No 6102 regulated that it is prohibited for shareholders to borrow from their companies and has provisions on the criminal fine and high tax charge in the violation of law, it should be considered as a major opportunity for the companies willing to benefit from law No 6736 in terms of cleaning of the balance sheet. Offsetting of commercial losses in the following

* EVM/YMM-İç Denetçi

M.G.T.: 08.08.2016 / M.K.T.: 21.09.2016

çıkan ticari zararın devam eden yıllarda kâr dağıtımı sırasında mahsup edilmesi vergi idaresi tarafından değişik zamanlarda verilmiş özgelgelerle kâr dağıtımına bağlı tevkifat matrahını azalttığı gerekçesi ile tevkifata konu edilebilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Kasa Hesabı, Ortaklardan Alacaklar Hesabı, Kanunen Kabul Edilmeyen Gider.

years during the distribution of profits may be subject to withholding on the grounds that it reduces the withholding base which is declared by tax administration for the corporate tax payers bookkeeping in the balance sheet and correcting their unreal records.

Keywords: Cash account, receivables from partners account, non-deductible expenses

1- GİRİŞ

Ülkemizde gelir ve kurumlar vergisinden oluşan doğrudan vergilerin tahsilatının az olması ve kayıt dışı ekonominin yüksekliğinin yol açtığı kayıt dışı ödemeler ya da ortakların şirketten para çekmesi bilançolarda yer alan kasa hesabını şişirmekte ya da bilançoda ortaklardan alacaklar hesabının oluşmasına yol açmaktadır. Bu durum hem Türk Ticaret Kanunu hem de vergi kanunları açısından olumsuz sonuçlara yol açmaktadır.

Vergi ve prim borçlarını yeniden yapılandıran; vergi cezaları, idari para cezaları, gecikme zammı, gecikme faizi ve gecikme cezalarına af niteliğinde indirimler getiren; bazı diğer kamu alacaklarında yeniden yapılandırmaya giden 6736 sayılı Kanun,¹ kamu alacaklarının yapılandırılması konusunda 6111 sayılı Kanunun² benzeri olarak çıkarılan düzenlemelerden birisidir. Aynı zamanda içeriğinden de anlaşılacağı üzere bazı şartlara uyularak ödeme ve taksitlendirme yapılması halinde kamu alacağının tamamından veya bir bölümünden vazgeçilmesi söz konusudur.

Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun yayımlanmadan önce, bilanço esasına göre defter tutan kurumlar vergisi mükelleflerin kasa hesaplarındaki gerçek olmayan bakiyelerin ortaklar tarafından şirketten çekilmiş tutar olarak değerlendirilmesi sonucunda kasa hesabında kanuni tutarın üzerindeki fazlalığa adat yöntemiyle faiz hesaplanarak gelir yazılmakta ve ortaktan olan alacak hesabına da transfer fiyatlandırması hükümleri kapsamında şirket kaynaklarının bedelsiz kullanılamayacağı yaklaşımı ile belirli faiz oranı üzerinden KDV hesaplanarak fatura edilmek suretiyle gelir yazılmaktaydı.

Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun'un işletme kayıtlarının düzeltilmesi başlıklı 6'ncı maddesinin üçüncü fıkrasında yapılan düzenleme ile bilanço esasına göre defter tutan kurumlar vergisi mükelleflerinin, 31/12/2015 tarihi itibarıyla bilançolarında görülmekle birlikte işletmelerinde bulunmayan kasa mevcutları ile ortaklarından alacaklı bulunduğu tutarlar ile ortaklara borçlu bulunduğu tutarlar arasındaki net alacak tutarlarını, Kanun'un yayımlandığı tarihi izleyen üçüncü ayın sonuna kadar vergi dairelerine beyan etmek suretiyle kayıtlarını düzeltebilmelerine imkân sağlanmaktadır. Bu kapsamda beyan edilen tutarlar üzerinden %3 oranında vergi hesaplanarak beyanname verme süresi içinde ödenmesi gerekmektedir.

¹ Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 6736 sayılı Kanun, 19/08/2016 tarihli ve 29806 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

² 6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun 25 Şubat 2011 tarih ve 27857 sayılı Mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Bu çalışmada, kasa mevcudu ve ortaklardan alacaklara ilişkin işletmede bulunmayan bakiye tutarların beyanı muhasebeleştirilmesi ve sonuçları değerlendirilecektir.

2- KASA MEVCUDU ve ORTAKLARDAN ALACAK HESAPLARININ KANUNLAR KARŞISINDAKİ DURUMU

2.1- 100 Kasa ve 131-231 Ortaklardan Alacaklar Hesabının Niteliği

1 Seri No'lu Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliğinde 100 kodlu Kasa hesabı *"Bu hesap, işletmenin elinde bulunan ulusal ve yabancı paraların TL karşılığının izlenmesi için kullanılır. Tahsil olunan para tutarları borç, ödemeler ve bankaya yatırılan para tutarları alacak kaydedilir. Hesap daima borç bakiyesi verir veya sıfır olur. Hiçbir şekilde alacak bakiyesi vermez."* şeklinde açıklanmıştır

"100-Kasa" hesabının da içerisinde bulunduğu "Dönen Varlıklar" ana hesap grubu başlığı altında, bu ana hesap grubunun nakit olarak elde ve bankada tutulan varlıklar ile normal koşullarda en fazla bir yıl veya işletmenin normal faaliyet dönemi içinde paraya çevrilmesi veya tüketilmesi öngörülen varlık unsurlarını kapsayacağı belirtilmiştir.

Kasa hesabında işletmelerin nakit para akışı izlenmektedir. Kasadan kullanılacak azami nakit para, içerisinde bulunan tutarla sınırlıdır. Vergi mevzuatımızda kasa hesabının yüksek tutarlı bakiyeler vermesine veya vermemesine ilişkin doğrudan bir hüküm mevcut değildir. Sermayesine yakın bir miktarda parayı bir yıl boyunca kasasında *tutan şirketlerin* iş kolunun özelliğine ve ekonomik icaplara uyması beklenir. Bu duruma uyulmaması halinde vergi idaresi tarafından kurum kazancının gizlendiği sonucuna varılıp; kasada bırakılan yüksek para, miktarı esas alınarak cezalı tarhiyat yapılabilmektedir.

Ortaklardan Alacaklar hesabının niteliği, işletmenin esas faaliyet konusu dışındaki, işlemleri dolayısıyla (ödünç verme ve benzer nedenlerle ortaya çıkan) ortaklarından alacaklı bulunduğu tutarların izlendiği hesaptır. Bu hesaba ortaklardan olan senetli ve senetsiz alacakların tümü dahil edilir. Ortaklarla ilgili tek düzen hesap planı içindeki bütün cari hesaplar dikkate alınarak dönem sonunda yapılan değerlendirme, borç bakiyesi ile sonuçlanması halinde kısa vadeli ise 131, uzun vadeli ise 231 no.lu hesaba, alacak bakiyesi ile sonuçlanması halinde kısa vadeli ise 331, uzun vadeli ise 431 no.lu hesaba alınarak yapılır. Bu nedenle işletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemler nedeniyle (ödünç verme ve benzeri) ortakların şirketten çekmiş olduğu tutarlar, gerçekte ortaklardan alacak niteliğinde olduğundan 131 ve 231 nolu hesaplarda gösterilmesi gerekmektedir.

2.2- Kasa Mevcudu ve Ortaklardan Alacaklar Hesaplarının İşletmeler Tarafından Hatalı Kullanımı

İşletmelerin kasa ve ortaklar cari hesaplarındaki borçlar, yaygın olarak ortakların, işletmenin parasını kullanması sonucu doğmaktadır. Bununla birlikte; dağıtılan kârlarda %15 stopaj uygulamasını yüksek bir oran bulan işletme sahipleri, şahsi harcamaları için ihtiyaç duydukları parayı, kar dağıtma yoluyla elde etme yerine şirketten para çekme yoluyla karşılamaktadırlar. Kayıt dışılığın yoğun olarak kullanıldığı faaliyetlerle ilgili belgesiz işlemler, bordrolarda kayıtlı ücretlerin fiilen ödenen tutarın altında ödenmesi, kambiyo mevzuatı gereği yurtdışında bırakılan ya da kalan tutarın tahsilinin gecikmesi veya imkânsız hale gelmesi sonucu bedellerin tahsil edilmiş gibi gösterilmesi gibi nedenlerden de kaynaklanabilmektedir.

Ayrıca bir kısım şirket ortakları, şahsi ihtiyaçlarının bir kısmını şirket kaynaklarını kullanarak yapmakta ve bunlara ilişkin belgeleri de şirket adına düzenlettirmektedirler. Esas itibarıyla bu tür

harcamalar Kanunen Kabul Edilmeyen Giderdir (KKEG) olarak dikkate alınması gerekmektedir veya harcama tutarı kadar "131 Ortaklardan Alacaklar" hesabına kaydedilmesi gerekmektedir. Bu tür harcamaların gider hesaplarına kaydedilmesi ticari karı azalttığından dağıtılacak kar payını da azaltmaktadır. Dolayısıyla ödenmesi gereken Gelir (Stopaj) Vergisini azaltarak vergi ziyasına neden olunmaktadır. Sermaye şirketlerinin kasa hesabı ya da ortaklarına bu şekilde borç para verme işlemlerinin, belirli şartlar dahilinde kurumlar vergisi yönünden örtülü kazanç dağıtımı olarak kabul edilmesi, söz konusu işlemin vergisel boyutunu ve kurumlar açısından konunun önemini daha da artırmaktadır.

2.3- Türk Ticaret Kanunu'na Göre Sermaye Şirketlerinin Ortaklardan Alacaklı Olması

Bilindiği üzere Türk Ticaret Kanunu'nda (TTK) ortakların şirkete borçlanması yasaklanmaktadır. Yasanın anonim şirketlere ilişkin *II – Pay sahiplerinin şirkete borçlanma yasağı* başlıklı 358'inci maddesinde "*İştirak taahhüdünden doğan borç hariç, pay sahipleri şirkete borçlanamaz. Meğerki, borç, şirketle, şirketin işletme konusu ve pay sahibinin işletmesi gereği olarak yapılmış bulunan bir işlemde doğmuş olsun ve emsalleriyle aynı veya benzer şartlara tabi tutulsun.*" ve Kanun'un 644'üncü maddesi uyarınca şirkete karşı borçlanma yasağına dair 358'inci maddenin limited şirketlere de uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Aynı şekilde Kanun'un 562'nci maddesinde yukarıdaki madde hükümlerine aykırılık halinde "*c) 358'inci maddesine aykırı olarak şirkete borçlananlar, üçyüz günden az olmamak üzere adli para cezasıyla cezalandırılırlar*" şeklindeki cezai müeyyidenin uygulanacağı belirtilmiştir.

Kasa ve Ortaklardan Alacaklar hesaplarındaki tutarların gider olarak dikkate alınması, sermaye şirketlerinin yılsonu bilançolarındaki Öz Kaynakları azaltmaktadır. Sermayesi yeterli olmayan bazı kurumlar vergisi mükellefleri Ticaret Kanunu'nun 376'ncı maddesine göre; borca batık durumuna düşebileceklerdir. Bu duruma düşebilecek kurumlar, Öz Kaynaklarını arttırıcı nitelikte aynı veya nakdi sermaye artırımını yapılabileceği gibi 6736 sayılı Kanun kapsamında varsa işletmelerinde mevcut olduğu halde kayıtlarda yer almayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşlarını kayıt altına alma işlemlerini yapmaları halinde bu olumsuz durumu ortadan kaldırmaları mümkündür.

2.4- Vergi Yasalarına Göre Sermaye Şirketlerin Ortaklardan Alacaklı Olmasının Vergisel Yükümlülükleri

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı" başlıklı 13'üncü maddesinde kurumların, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde, kazancın tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı belirtilmiştir. Maddeye göre alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilmektedir. Aynı zamanda tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları'nın uygulamasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacağı hüküm altına alınmıştır.

Buna göre eğer bir şirket kayıtlarında ortaklarından alacaklı ise, şirketin finansman temini karşılığında emsaline uygun olarak faiz hesaplayacak ve gelir olarak muhasebe kayıtlarına intikal ettirecektir.

Ayrıca faizin üzerinden KDV'nin hesaplanarak (borç para alıp verme işinin esas iştiğal konusu olarak yapılması ve lehe para alınması halinde bu işlem Gider Vergileri Kanunu gereğince banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi olacak, KDV Kanunu'nun 17'nci maddesi gereğince KDV'den istisna olacaktır.) beyan edilmesi gerekmektedir.

Hesaplanan faizin ve KDV'nin (fatura kesilmek suretiyle) ortakların cari hesabına eklenmesi gerekmektedir. Aksi halde eklenmeyen tutarlar Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesi gereğince dağıtılmış kâr payı sayılmak suretiyle kâr dağıtımını stopajı olarak, yüksek (gerçek durumu yansıtmayan) kasa tutarları da ortaklardan alacak hesabı gibi değerlendirilmelidir.

2.5- Kasa Mevcudu ve Ortaklardan Alacaklar Hesaplarının Düzeltilmesi Sonucunda Finansal Raporlamaların Durumu

Şirket kayıtlarında yer almakla birlikte gerçek olmadığından 6736 sayılı Kanunun 6/3 maddesine göre beyan edilen kasa mevcutları ve ortaklardan net alacak tutarları ile bunlarla ilgili diğer hesaplar da yer alan işlemler, bazı alacakların yeniden yapılandırılmasına ilişkin 1 seri nolu 6736 sayılı Kanun genel tebliğinde³ şirketler tarafından "689. Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar" hesabı yerine bilançonun aktifinde herhangi geçici bir hesapta izlenmesinin mümkün olduğu açıklanmıştır. Diğer bir ifade ile şirketler geçici hesap oluşturma tercihinde bulunabileceklerdir. Bu durum şirketlerin geleceğine ilişkin kararların alınmasında en önemli yol gösterici olan finansal oranların bozulmasını ortadan kaldırmakla birlikte düzeltme sonrası oluşan finansal tabloların gerçek durumu yansıtmaması konusunda tereddütler oluşturacaktır. Çünkü finansal raporlama ve bu finansal raporlama sonucunda oluşan bilgilerin gerçeğe uygun sunulup sunulmadığı ile asıl amaçlanan tam ve gerçeğe uygun üretilen bilgilerle; bu bilgilerden yararlanan karar vericiler tarafından en iyi şekilde ve süratle kullanılabilmesi için bu tabloların anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir olması ve zamanında düzenlenmiş olması gerekir. Ancak yine de vergi idaresi tercihli bir muhasebeleştirme sunmakla geçici de olsa kolaylık sağladığı söylenebilir.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu Kanununun 397-406 maddeleri⁴ ve 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile muhasebe ve denetim sistemindeki değişiklikler, finansal tabloların sunumunu önemli

³ Bazı alacakların yeniden yapılandırılmasına ilişkin 6736 sayılı Kanun Genel Tebliği (seri no: 1) 23/08/2016 tarihli ve 29810 (mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁴ 6335 sayılı TTK Değişiklik Yapan Kanun ile TTK'nın 397. maddesinin birinci ve ikinci fıkraları değiştirilmiş ve metne dördüncü fıkra eklenmiş ve denetime tabi şirketlerin Bakanlar Kurulu tarafından belirleneceği düzenlenmiştir. 19.03. 2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2016/8549 sayılı Karar ile 2012/4213 sayılı Kararda yapılan değişikliklerle

Çalışan sayısı 200'den fazla olan,

Satışları 80 milyon TL'den fazla olan,

Aktif büyüklüğü 40 milyon TL'den fazla olan sermaye şirketlerinin bağımsız denetime tabi olduğu belirtilmektedir.

Bu işletmeler TMS/TFRS leri uygulayacaktır.

Bir şirketin bağımsız denetime tabi olup olmadığının belirlenmesinde, varsa şirketin bağlı ortaklıkları ve iştirakleri birlikte dikkate alınacaktır. Bağımsız denetime tabi olmak için öngörülen 3 kriterden ikisinin sınırlarının iki yıl üst üste aşılması gerekmektedir

Yukarıda belirtilen genel kriterlere bakılmaksızın, Karara ekli listelerde belirtilen özel alanlarda faaliyet gösteren şirketler de bağımsız denetime tabi tutulmuştur.

Bağımsız denetime tabi olan şirketler münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulayacaklardır.

ölçüde etkilemektedir. Aynı zamanda bu değişiklikler mevcut vergileme sistemi ile uyumlu olmadığından uygulamada farklılık yaratmaktadır. 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname hükümleri dikkate alındığında bağımsız denetime ilişkin ilke ve kurallar Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından düzenlenmektedir.⁵ Bu madde hükümlerine tâbi şirketler; bireysel ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)'ye, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara aynen uymak ve bunları uygulamak zorundadır. Bu çerçevede, finansal tabloların hazırlanması, sunumu ve bu tabloların denetimiyle ilgili düzenlemelere uymak zorunda olan ve bilançolarında görülmekle birlikte fiilen bulunmayan kasa mevcutları ile ortaklarından alacaklı bulunduğu tutarlar ile ortaklara borçlu bulunduğu tutarlar arasındaki net alacak tutarları düzelten şirketlerin finansal tablolarının gerçek durumu yansıtması konusunda; finansal tabloların ayrılmaz parçası olan dip notlarında açıklama yapmalarında fayda bulunmaktadır.

6736 sayılı Kanuna göre işletme kayıtlarının düzeltilmesi uygulamasından yararlanmak isteyen kurumlar vergisi mükelleflerinin söz konusu hesaplarında milyon TL gerçek olmayan bakiyeler yer alabilmektedir. Vergi yükleri yüksek olmakla birlikte bu düzenleme bilançoların temizlenmesi açısından önemli bir fırsat olarak değerlendirilmelidir.

3- KANUN ile YAPILAN DÜZENLEMELER

Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 6736 sayılı Kanunun, 6'ncı maddesinin üçüncü fıkrası hükmü ile bilanço esasına göre defter tutan kurumlar vergisi mükelleflerine, 31/12/2015 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 tutarları ile bunlarla ilgili diğer hesaplarda yer alan işlemlerini bu Kanun'un yayımlandığı tarihi izleyen üçüncü ayın (30 Kasım 2016) sonuna kadar vergi dairelerine beyan etmek suretiyle kayıtlarını düzeltmeleri ve böylece kayıtlarını fiili duruma uygun hale getirmeleri imkanı verilmiştir.

Beyan edilen tutarlar üzerinden %3 oranında hesaplanan vergi, beyanname verme süresi içinde ödenecektir.

Ödenen vergiler, gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilmeyecek; beyan edilen tutarlar ve ödenen vergiler, kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilmeyecektir. Bu düzen-

⁵ 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve 660 sayılı KHK uyarınca, 26/08/2014 tarih ve 29100 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 26 sayılı Kurul Kararıyla;

- Genel olarak Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşların (KAYİK) 1/1/2014 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere münferit ve konsolide finansal tabloların hazırlanmasında Türkiye Muhasebe Standartlarını (TMS) uygulamasına,
- TMS uygulama kapsamı dışında kalan kurum, kuruluş ve işletmelerin ise 660 sayılı KHK'nın Geçici 1 inci maddesinde yer alan "Kurum tarafından yayımlanacak standart ve düzenlemeler yürürlüğe girinceye kadar, bu hususlara ilişkin mevcut düzenlemelerin uygulanmasına devam edilir." hükmü doğrultusunda (Kurumca bir belirleme yapıncaya kadar) yürürlükteki mevzuatı uygulamasına karar verilmiştir.

Dolayısıyla kapsam dışında kalan şirketler tarafından 26/12/1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve ekindeki Tek Düzen Hesap Planının uygulanmasına devam edilecek olup bunlar isteklerine bağlı olarak TMS'leri de uygulayabileceklerdir.

leme kapsamında beyan edilen tutarlar nedeniyle ilave bir tarhiyat yapılmayacaktır. Beyanda bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin bu beyanları nedeniyle 2016 yılı geçici vergi beyannamelerinde düzeltme gerektiği takdirde, düzeltme işlemleri beyanname verme süresi içinde yapılır ve düzeltme işlemleri nedeniyle herhangi bir ceza veya faiz aranmayacaktır.

3.1- Bilançodaki Tutarların Beyanı

Bilanço esasına göre defter tutan kurumlar vergisi mükellefleri, 31/12/2015 tarihi itibarıyla düzenledikleri bilançolarında görülmekle birlikte işletmelerinde bulunmayan

- Kasa mevcutlarını ve
- İşletmenin 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,
- Bunlarla ilgili diğer hesaplarda yer alan işlemlerini

6736 sayılı Kanunun yayımlandığı tarihi izleyen üçüncü ayın son günü olan **30 Kasım 2016** tarihine (bu tarih dahil) kadar vergi dairelerine beyan etmek suretiyle kayıtlarını düzeltebileceklerdir.

Düzeltilme uygulamasında, kasa mevcutları ile ortaklardan net alacak tutarlarıyla ilgili olmakla beraber başka hesaplarda takip edilen tutarların da dikkate alınması mümkündür.

Kanun'un 6'ncı maddesinin üçüncü fıkrası hükmü uyarınca verilmesi gereken ve elektronik ortamda gönderilebilen beyannamenin, kurumlar vergisi beyannamelerini elektronik ortamda göndermek zorunda olan mükellefler tarafından 340 ve 346 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde belirtilen usul ve esaslar doğrultusunda elektronik ortamda gönderilmesi zorunludur. Elektronik ortamda beyanname ve bildirim verme zorunluluğu bulunmayanlarca, söz konusu beyan kurumlar vergisi mükellefiyeti yönünden bağlı olunan vergi dairelerine kağıt ortamında yapılabilecektir.

3.2- Vergisel Yükümlülükler

31/12/2015 tarihli bilançolarında görülmekle birlikte işletmelerde bulunmayan kasa mevcutları ve ortaklardan alacaklar tutarları düzeltmek için beyanda bulunan mükellefler, beyan edilen tutarlar üzerinden % 3 oranında vergi hesaplayacak ve hesaplanan vergiyi beyanname verme süresi içinde ödeyeceklerdir.

Hesap Türü	Yararlanacak Mükellefler	Yararlanma Şartı	Vergi Oranı	Beyan Ve Ödeme Süresi
Ortaklardan Alacak ve Ortaklara Borç Hesabının Düzeltimi	Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Kurumlar Vergisi Mükellefleri	İşletmenin Esas Faaliyet Konusu Dışındaki İşlemlerine İlişkin 31/12/2015 Tarihi İtibarıyla Ortaklarından Alacaklı Bulunduğu Tutarlar İle Ortaklara Borçlu Bulunduğu Tutarlar Arasındaki Net Alacak Tutarları Vergi Dairelerine Beyan Edilecek	Beyan Edilen Tutar Üzerinden %3 Oranında Vergi Hesaplanır	30 Kasım 2016 Tarihine (bu tarih dahil) Kadar Vergi Dairesine Beyanname İle Bildirilir Ve Hesaplanan Vergi Aynı Sürede Ödenir

3.3- Kasa ve Ortaklardan Alacakların Kayıtlardan Çıkarılması Muhasebe Kayıtları

31/12/2015 tarihli bilançolarında görülmekle birlikte işletmelerde bulunmayan kasa mevcutları ve ortaklardan alacaklar tutarları düzeltmek için beyanda bulunan mükellefler, tutarların beyanı üzerine, defter kayıtlarını düzelterektedir. 6736 sayılı Kanununun 6/3 maddesinde beyan edilen kasa mevcutları ve ortaklardan net alacak tutarları ile bunlarla ilgili diğer hesaplarda yer alan işlemleri, bazı alacakların yeniden yapılandırılmasına ilişkin 1 seri nolu 6736 sayılı Kanun genel tebliğinde yapılan açıklamaya göre dileyen mükelleflerçe “689. Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar” hesabı yerine bilançonun aktifinde herhangi geçici bir hesapta izlenmesi mümkündür. Ayrıca söz konusu geçici hesapta izlenen tutarın herhangi bir şekilde kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

Örnek 1: ABC Anonim Şirketinin, 31/12/2015 tarihi itibarıyla düzenlediği bilançosunda kasa hesabında 150.000 TL görünmekle birlikte, **fiilen kasada bulunmayan tutar** 145.000 TL'dir. Şirketin dönem içindeki faaliyetleri sonucunda, beyan tarihi olan 15/11/2016 tarihi itibarıyla kasa mevcudu 200.000 TL olarak görülmektedir.

Anılan mükellef, her ne kadar beyan tarihi itibarıyla kasa mevcudu 200.000 TL olsa da, 31/12/2015 tarihli bilançosunu baz almak suretiyle bu tarih itibarıyla var olan kasa mevcudu **çinde fiilen kasada bulunmayan tutarları esas alacak, bu tutarın** 145.000 TL olması nedeniyle, bu tutarı beyan edecek ve beyan edilen tutar üzerinden hesaplanan vergiyi beyanname verme süresi sonuna (30/11/2016 tarihine) kadar ödeyecektir.

Beyan tutarı: 145.000 TL
Hesaplanan vergi: (145.000 x %3=) 4.350 TL
Beyanla ilgili muhasebe kayıtları da aşağıdaki şekilde olacaktır.

Bilançoda görülmekle birlikte işletmede bulunmayan kasa mevcudunun, kasa hesabından düşülmesi ve Verginin Hesaplanması:

/	
689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR veya 296 GEÇİCİ HESAP (6736 sayılı Kanun 6/3 md. uyarınca düzeltme hesabı)	145.000
100 KASA	145.000
/	
/	
689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (6736 s. Kanunun 6/3 Maddesi) (Kanunen Kabul Edilmeyen Gider)	4.350
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	4.350
/	

- Bilançoda görülmekle birlikte işletmede bulunmayan kasa mevcudundan kaynaklanan ve ödenen vergi giderlerinin nazım hesaplara (kanunen kabul edilmeyen gider olarak) kaydı

950 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER	4.350
951 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER ALACAKLI HESABI	4.350

Örnek 2: MNP Anonim Şirketinin, 31/12/2015 tarihi itibarıyla düzenlediği bilançosunda kasa hesabında 200.000 TL görünmekte olup, dönem içindeki faaliyetleri sonucunda, beyan tarihi olan 23/11/2016 tarihi itibarıyla kasa mevcudu 110.000 TL olarak görünmektedir.

Anılan mükellef, her ne kadar, 31/12/2015 tarihli bilançosunu baz almak suretiyle bu tarih itibarıyla var olan kasa mevcudu 200.000 TL olsa da, beyan tarihi itibarıyla kasa mevcudu 110.000 TL olarak görüldüğünden 01/01/2016 tarihinden beyan tarihine kadar kasada görünen 90.000 TL kullanılmıştır. Bu durum kasada fiilen bulunan tutarın en az 90.000 TL olduğuna karine teşkil etmektedir. Dolayısıyla **fiilen kasada bulunmayan** en fazla bu tutar 110.000 TL olacaktır.

Bu tutarın 100.000 TL'lik kısmının kasada fiilen bulunmadığı, 10.000 TL lik kısmının ise kasada fiilen bulunduğu varsayıldığında beyan edilecek tutar ve üzerinden hesaplanacak vergi aşağıdaki gibi olacaktır.

Beyan tutarı : 100.000 TL

Hesaplanan vergi : $(100.000 \times \%3 =) 3.000$ TL

ve beyanla ilgili muhasebe kayıtları da aşağıdaki şekilde olacaktır.

Bilançoda görülmekle birlikte işletmede bulunmayan kasa mevcudunun, kasa hesabından düşülmesi ve Verginin Hesaplanması

689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR veya 296 GEÇİCİ HESAP (6736 sayılı Kanun 6/3 md. uyarınca düzeltme hesabı)	100.000
100 KASA	100.000
689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (6736 s. Kanunun 6/3 Maddesi) (Kanunen Kabul Edilmeyen Gider)	3.000
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	3.000

Bilançoda görülmekle birlikte işletmede bulunmayan kasa mevcudundan kaynaklanan ve ödenen vergi giderlerinin nazım hesaplara (kanunen kabul edilmeyen gider olarak) kaydı:

950 KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDERLER	3.000
951 KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDERLER ALACAKLI HESABI	3.000

Örnek 3: (XYZ) Anonim Şirketinin, 31/12/2015 tarihli bilançosunda bulunmakla birlikte işletme bakımından gerçekte olmayan ortaklardan alacak ve ortaklara borç tutarları, bilanço hesapları itibarıyla aşağıdaki gibi olup, beyan tarihi itibarıyla bu tutarlar değişmemiştir.

131. Ortaklardan Alacaklar hesabı	150.000 TL
231. Ortaklardan Alacaklar hesabı	75.000 TL
331. Ortaklara Borçlar hesabı	(85.000) TL
431. Ortaklara Borçlar hesabı	(60.000) TL
Beyan tutarı	: [(150.000+75.000)-(85.000+60.000)] = 80.000 TL
Hesaplanan vergi	: (80.000 x %3=) 2.400 TL

olacaktır.

Anılan mükellef, söz konusu tutarı beyan edecek ve beyan edilen tutar üzerinden hesaplanan vergiyi beyanname verme süresinde ödeyecektir.

Muhasebe kayıtları aşağıdaki şekilde olacaktır.

Bilançoda görülmekle birlikte işletmede bulunmayan ortaklardan alacakların düşülmesi ve Verginin Hesaplanması:

689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR veya 296 GEÇİCİ HESAP (6736 sayılı Kanun 6/3 md. uyarınca düzeltme hesabı)	80.000
131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR	65.000
231 ORTAKLARDAN ALACAKLAR	15.000

131 ortaklardan alacaklar, uzun vadeli alacağın 01/01/2016 tarihi itibarıyla kısa vadeli alacağa dönüştüğü, 2016 yılı içinde uzun vadeli 30.000 TL ortaklardan alacak doğduğu varsayılmıştır

689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (6736 s. Kanunun 6/3 Maddesi) (Kanunen Kabul Edilmeyen Gider)	2.400
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	2.400

- Bilançoda görülmekle birlikte işletmede bulunmayan ortaklardan alacaklardan kaynaklanan giderlerin nazım hesaplara (kanunen kabul edilmeyen gider olarak) kaydı:

950 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER	2.400
951 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER ALACAKLI HESABI	2.400

Örnek 4: (KLM) Limited Şirketinin, 31/12/2015 tarihli bilançosunda bulunmakla birlikte işletme bakımından gerçekte olmayan ortaklardan alacak ve borç tutarları bilanço hesapları itibarıyla aşağıdaki gibidir.

231. Ortaklardan Alacaklar hesabı	200.000 TL
431. Ortaklara Borçlar hesabı	(80.000) TL
Beyan tarihi itibarıyla ise ortaklardan alacak ve borç tutarları şu şekildedir.	
131. Ortaklardan Alacaklar hesabı	50.000 TL
231. Ortaklardan Alacaklar hesabı	180.000 TL
331. Ortaklara Borçlar hesabı	(100.000) TL

Bu çerçevede, beyan tarihi itibarıyla ortaklardan (net) alacak tutarı;

[(50.000+180.000)-(100.000)]=] 130.000 TL olsa da

31/12/2015 tarihi itibarıyla ortaklardan (net) alacak tutarı;

[(200.000)-(80.000)]=] 120.000 TL'dir.

Buna göre;

Beyan tutarı : [(200.000)-(80.000)]=] 120.000 TL

Hesaplanan vergi : (120.000 x %3=) 3.600 TL

olacaktır.

Anılan mükellef, söz konusu tutarı beyan edecek ve beyan edilen tutar üzerinden hesaplanan vergiyi beyanname verme süresinde ödeyecektir.

Beyanla ilgili muhasebe kayıtları aşağıdaki şekilde olacaktır.

- Bilançoda görülmekle birlikte işletmede bulunmayan ortaklardan alacakların düşülmesi ve Verginin hesaplanması:

689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR veya 296 GEÇİCİ HESAP (6736 sayılı Kanun 6/3 md. uyarınca düzeltme hesabı)	120.000
131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR	50.000
231 ORTAKLARDAN ALACAKLAR	70.000
689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (6736 s. Kanunun 6/3 Maddesi) (Kanunen Kabul Edilmeyen Gider)	3.600
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	3.600

- Bilançoda görülmekle birlikte işletmede bulunmayan ortaklardan alacaklardan kaynaklanan giderlerin nazım hesaplara (kanunen kabul edilmeyen gider olarak) kaydı:

950 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER	3.600
951 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER ALACAKLI HESABI	3.600

3.4- Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Yazılan Tutarlar

Mükellefler tarafından tercih edilmesi halinde kasa ve ortaklardan alacaklar hesaplarının bakiyeleri kanunen kabul edilmeyen gider (KKEG) yazılmak suretiyle muhasebeleştirilebilmektedir. Bu tür kayıtların yapılması sonucunda bazı şirketlerin finansal tablolarında ticari zarar oluşabilmektedir. 6111 sayılı Kanunun kapsamında da Kasa ve Ortaklardan Alacaklar hesaplarının bakiyelerinin düzeltilmesine ilişkin düzenleme yapılmıştır. Ancak 6111 sayılı Kanun çerçevesinde idare tarafından verilen bazı özelgelere "Kasa ve ortaklar cari hesabının düzeltilmesi sonucu "Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar" hesabına kaydedilecek 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 dağıtımını olarak değerlendirilerek bu tutar üzerinden kar dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılacaktır." şeklinde görüşler yer almaktadır.

Kurumlar vergisi mükelleflerince, Kanunun 6'nci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca, yapılacak beyanlarla ilgili olarak söz konusu tutarların ortaklara dağıtılıp dağıtılmadığına bakılmaksızın kar dağıtımına bağlı vergi kesintisine yönelik ilave bir tarhiyat yapılmaması gerekmektedir.

6736 sayılı Kanun, kasa hesabında kayden gözüken ama fiilen olmayan tutarlar ile ortaklardan olan alacakların silinmesi durumunda söz konusu silinen tutarlar nedeniyle ilave bir tarhiyat yapılmayacağını belirtmiştir. Buna göre yukarıdaki özelgelere olduğu gibi, kasa ve ortaklar cari hesabının düzeltilmesi sonucu "Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar" hesabına kaydedilecek tutar gerçek anlamda ticari bir zarar niteliği taşımadığından kurum kazancından indirilmesi mümkün olmadığı gibi geçmiş yıl kârlarına mahsup edilmesi halinde söz konusu mahsup işlemi kâr dağıtımını olarak değerlendirilerek bu tutar üzerinden kar dağıtımına bağlı vergi kesintisinin yapılmaması gerekmektedir.

4- SONUÇ

Kamu yükümlülüklerinden kaçınmayı teşvik edici bu tür düzenlemelerle vergi adaleti ve genel olarak hakkaniyet anlayışı zedelenmektedir. Vergi afları, vergi psikolojisi açısından vergi yükümlülüğünü yasalara uygun bir biçimde yerine getirmiş olanlar için önemli sakıncaları da beraberinde getirmekte ve vergide eşitlik ilkesine de aykırı düşmektedir. Çünkü çoğu zaman vergisini zamanında ödeyen mükelleflere göre çok daha uygun şartlarda yeniden yapılandırma imkanı getirilmektedir. 31.12.2015 tarihli sermaye şirketlerinin bilançolarında bulunmakla birlikte fiilen bulunmayan kasa ve ortaklardan alacaklar hesabının fiili duruma uygun hale getirilmesi için kanunda belirtilen beyan

⁴ Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı, 14/05/2013 tarih ve 9327596-125[KVK.2012.ÖZ.32] 114 Sayılı Özelge.
Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 30/07/2013 tarih ve 38418978-125[6111-11/3]-807 sayılı Özelge

süresinde yapılması şirketlerin yararına olabileceği gibi borca batıklığa da yol açabilecektir. 6102 sayılı TTK'da şirket hissedarlarının şirkete borçlanmalarının yasaklanması ve bu yasağa uyulmaması halinde uygulanacak adli para cezası ile söz konusu ortaklardan alacaklar hesabının üç yıl içinde nakit olarak ödenmesi gerektiğine ilişkin düzenlemeler göz önüne alındığında, kanundan yararlanmanın şirketler açısından önemi daha da artmaktadır.

Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun ile kasa ve ortaklardan alacaklar hesaplarını düzeltmeleri nedeniyle 2016 yılı ve sonrası yıllarda kâr dağıtımı yapacak mükellefler için **%3 vergisi ödenmek suretiyle gider yazılan** bir tutar nedeniyle oluşan zarar **“gerçek anlamda bir ticari zarar niteliği taşımadığı”** görüşüyle (özelge) kâr dağıtımı sırasında mahsubu kabul edilmekte ve tevkifat matrahına dahil edilerek tarhiyata konu edilebilecektir.

KAYNAKÇA

- 1 Seri No'lu Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği
- Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 6736 Sayılı Kanun Genel Tebliği (Seri No:1)
- 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği