

KURUMLARDA KAYIT VE BEYAN DIŞI BIRAKILDIĞI TESPİT EDİLEN KAZANÇ FARKLARI KÂR PAYI OLARAK VERGİLENDİRİLEBİLİR Mİ?-II (1)

Yazar: SakıpŞEKER (*)

Yaklaşım Dergisi / Ocak 2006 / Sayı: 157

V- MSU GENEL TEBLİĞİ, TMS-8 HÜKÜMLERİ VE DÜZELTME ZAMANI

Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama (MSU) Genel Tebliği'nin “**Gelir Tablosu İlkeleri**” başlığı altında geçmiş dönem tablolarının düzeltilmesi ile ilgili olarak şöyle denilmektedir; “**f-Bütün kâr ve zararlardan, önceki dönemlerin mali tablolarında düzeltme yapılmasını gerektirecek büyüklük ve nitelikler dışında kalanları dönemin gelir tablosunda gösterilmelidir.**”

MSU Genel Tebliği'nin “**Muhasebe Politikalarının Açıklanması**” başlıklı II. bölümünün 5. maddesinde ise, “**bilanço ve gelir tablosundaki ve diğer tablolardaki yanlış veya gerçeğe uygun olmayan işlemler, muhasebe politikalarının açıklanması veya dipnotlarda belirtilmesi suretiyle düzeltilmiş olmaz. Düzeltme ancak, muhasebe kayıt ve tekniğine uygun olarak yapılır ve mali tablolara yansıtılır.**” denilmektedir.

MSU Genel Tebliği'nde, cari dönemden önceki dönemlere ait bu dönemlerin mali tablolarına hata ya da unutmaya nedeniyle yansıtılmayan tutarların önceki dönem gelir ve kârları veya önceki dönem gider ve zararları olarak kayıtlarda gösterilebileceği kabul edilmiştir.

5 Sıra No.lu Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı TMS-8 Hakkındaki Tebliğ'in 41. paragrafında, “**hatalar, finansal tablo kalemlerinin tanınması, ölçülmesi, sunulması ve açıklanması sırasında ortaya çıkar. EĞer finansal tablolar, önemli bir hata veya işletmenin finansal durumunu, finansal performansını veya nakit akışlarını yanlış göstermeye yönelik önemsiz de olsa kasıtlı yapılmış (..) bir hatayı içeriyorsa, TFRS'ye uygun değildir.**” denildikten sonra, 43. paragrafta, “**işletme önceki dönem hatalarını fark edildikten sonra onaylanacak ilk finansal tablo setinde geriye dönük olarak düzeltilmelidir.**” denilmektedir (1).

Bir işletmede kayıt ve beyan dışı bırakılan kazanç tespit edilmiş ise böyle bir hata önemli bir hata olup, **hatanın türü yolsuzluktur.** TMS 8'de, geçmiş dönem hatalarının düzeltilerek, düzeltilmiş tutarların finansal tablolarda hiç hata olmamış gibi yer alması **geriye dönük yeniden düzenleme** olarak tanımlanırken, bazı hataların geçmişe dönük olarak uygulanamayabileceği belirtilmiştir (2).

TMS-8'de “**önceki dönemlere ilişkin hataların düzeltme etkileri, hataların farkedildiği döneme ilişkin kâr veya zarara dahil edilemez.**” denilmektedir.

SPK tarafından yayımlanan Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No: 25)'in 473. maddesinde bir hatanın düzeltme tutarının geriye dönük olarak dikkate alınacağı, hatanın fark edildiği dönemde kâr veya zararın belirlenmesinde dikkate alınmayacağı, düzeltme aşırı bir maliyet gerektirmiyorsa işletme önceki dönemlere ait karşılaştırmalı bilgilerdeki hataları düzelterek mali tablolarını hiç hata ortaya çıkmamış gibi sunması gerektiği belirtilmektedir (3).

Gerek TMS-8 gerekse SPK Muhasebe Standardında önemli hataların cari dönem mali tablolarında değil, ilgili bulunduğu dönem mali tablolarında düzeltilmesi gerektiği belirtilmektedir. Vergi Usul Kanunu'nda

ise, geçmiş dönemlerle ilgili hataların vergi yönüyle düzeltilmesine ilişkin hükümlere yer verildiği halde, bu hataların ilgili mali tablolar üzerinde de gösterilmesi gerektiğine ilişkin hükme yer verilmemiştir (VUK md. 29, 30 ve 134).

Türk Ticaret Kanunu, TMS-8 ve MSU Genel Tebliği hükümleri açık olduğuna göre vergi inceleme sonucuna göre tespit edilen hata veya gerçeğe uygun olmayan işlemler, diğer bir ifade ile yolsuzluklar ne zaman mali tablolara yansıtılmalıdır?

Mali tabloların düzeltilmesi inceleme raporuna göre talep edilen vergi farkının tahakkuk ettiği tarihte yapılmalıdır. Keza, vergi inceleme raporu bir öneri ve iddiadan ibarettir. Rapora göre vergi dairesince talep edilen vergi dava açma hakkının kullanılmaması, uzlaşma tutanağının imzalanması veya vergi mahkemesi kararı ile tahakkuk eder. Bu nedenle ihbarnama ile talep edilen vergi tahakkuk etmeden rapora istinaden mali tabloların düzeltilmesi kabul edilemez. Ancak, ihtiyatçılık gereği karşılık ayrılabilir. Ayrıca durum dipnotlarda belirtilmelidir. Kısmen uzlaşma ve tadilen tasdik gibi durumlarda tahakkuk eden vergiye isabet eden matrahtan hareketle düzeltme yapılmalıdır.

Vergi incelemesine göre yapılan tarhiyat işlemlerinin tahakkukunun uzun yıllar alması ve inceleme sonuçlarının takibindeki güçlükler, ilgili döneme ait mali tabloların düzeltilmesinde önemli bir sorundur. Bu nedenle düzeltme işleminin yolsuzluğun ilgili olduğu yıla ait mali tablolar yerine, tahakkuk işleminin gerçekleştiği yıla ait mali tablolarda gelir tablosu ile ilişkilendirilmeksizin yapılmasının daha uygun olacağı görüşümdedir. Bu durumda bir önceki yıla ait mali tabloların da kıyaslama yapabilmek için düzeltilmesi gerekir. Muhasebe kaydı geçmiş yıllar kârları (öz kaynak hesapları) ile ilişkilendirilerek olaydan sorumlu kişiler adına yapılmalıdır. Örneğin, 2002 yılına ait yapılan vergi incelemesi sonucunda talep edilen 100.000 YTL verginin 2005 yılında yapılan uzlaşmada 45.000 YTL'ye indirilmesi halinde, bu vergiye isabet eden 150.000 YTL kazancın (%30 vergi oranına göre) olaya neden olan ortak veya yöneticiden talep edilmek amacıyla muhasebe kayıtlarında gösterilmelidir.

TMS-8'de hatanın, geçmiş döneme ait varlık, yabancı kaynak ve öz kaynak açılış tutarlarının yeniden düzenlenmesi yoluyla veya hatanın yapıldığı döneme ait karşılaştırmalı tutarların yeniden düzenlenerek düzeltilmesi gerektiği belirtilmiştir (Paragraf: 42).

VI- DANIŞTAY'IN GÖRÜŞÜ

Kayıtdışı bırakıldığı tespit edilen hasıllardan kaynaklanan kazancın dağıtıldığı kabul edilerek, kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısmın gerek şirket bünyesinde gerekse kâr payı elde ettiği kabul edilen gerçek kişi ortaklar nezdinde menkul sermaye iradı olarak indirilip vergilendirilmeyeceği konusunda Danıştay'ın 3 ve 4. Dairelerinin görüşleri aşağıda irdelenmiştir.

A- DÖRDÜNCÜ DAİRENİN GÖRÜŞÜ

Danıştay Dördüncü Dairesi, ortağı bulunduğu şirketin kayıt ve beyan dışı bıraktığı kazancın gerçek kişi ortak hakkında da menkul sermaye elde edildiği gerekçesiyle yapılan tarhiyatla ilgili bir Kararı'nda; **“limited şirketlerde kâr paylarının dağıtımının gerçekleşebilmesi yani menkul sermaye iradının elde edilmiş sayılabilmesi için şirketin yetkili organlarınca karar alınması ve fiilen dağıtımın gerçekleşmiş olması gerektiği, şirketin kâr payını dağıttığı kesin olarak saptanmadıkça ortağın bu kârı elde ettiği kabul edilemez.”** denildikten sonra, şirket adına yapılan inceleme sonucu beyan dışı bırakıldığı saptanan kazancın ortaklara dağıtılmış olduğu yolundaki tespitten varsayımdan öte herhangi bir somut belgeye dayanmadığı gibi şirket ortağı olan davacının da bu kazançtan hissesine düşen kâr payını elde ettiğine dair bir bulguya rastlanılmadığına hükmedilerek, davacının temyiz talebini oy çokluğu ile kabul etmiştir (4).

Kurum kazancını örtülü olarak ortaklarına dağıttığının kabulü gerekeceği gerekçesiyle reddedilen davayı temyizden inceleyen Danıştay 4. Dairesi başka bir Kararı'nda ise;

“Dağıtılmayan kurum kazancının mükellef tarafından ihtilafli dönemi takip eden dönem beyanlarının düzeltilmesi suretiyle sonuç hesaplarına aktarılıp aktarılmadığı hususlarında bir araştırma ve tespit yapılmadan sadece şirket kârının ortaklara dağıtıldığı varsayımı ile yapılan tarhiyatta ve bu tarhiyata karşı açılan davayı reddeden mahkeme kararında isabet görülmediğine” yine oy çokluğu ile karar verilmiştir (5).

Dördüncü Daire diğer bir Kararı'nda da, "... şirket adına yapılan inceleme sonucu beyan dışı bırakıldığı saptanan kazancın ortaklara dağıtılmış olduğu yolundaki tespit varsayımdan öte herhangi bir belgeye dayanmadığı gibi, şirket ortağı olan davacının da bu kazançtan hissesine düşen kâr payını elde ettiğine dair bir bulguya da rastlanılmadığı" gerekçeleriyle davalı idare tarafından yapılan temyiz talebini yine oy çokluğuyla reddetmiştir (6).

Danıştay Dördüncü Dairesi'nce verilen bir Düzeltme Kararı'nda da diğer kararlarda olduğu gibi, "... beyan dışı bırakıldığı saptanan kurum kazancının ortaklara dağıtılıp dağıtılmadığı konusunda ya da dağıtılmayan kurum kazancının mükellef tarafından ihtilaflı dönemi takip eden dönem beyanlarının düzeltilmesi suretiyle sonuç hesaplarına aktarılıp aktarılmadığı hususlarında bir araştırma ve tespit yapılmadan, sadece şirket kârının ortaklara dağıtıldığı varsayımı ile yapılan tarhiyatta ve bu tarhiyata karşı açılan davayı reddeden mahkeme kararında isabet görülmemiştir." (7).

Danıştay Dördüncü Dairesi yukarıda aktarılan kararlarında prensip olarak kâr dağıtım kararı olmadan varsayım üzerine tarhedilen menkul sermaye iratlarına ilişkin gelir vergilerini, hukuka uygun bulmamıştır.

B- ÜÇÜNCÜ DAİRENİN GÖRÜŞÜ

Danıştay Üçüncü Daire ise yukarıdaki bölümdeki olaya benzer bir davada, davacının inceleme yapılan şirketin % 99'una sahip olduğu, kurumlar vergisine karşı açılan davanın reddedildiği, olayın bu özelliği ve davacının kurumla olan paydaşlık ilişkisinin niteliğinden dolayı, anonim şirketin kayıt ve beyan dışı bıraktığı kurum kazancının şirket tüzel kişiliği tarafından tasarruf edildiğini kanıtlama yükünün vergi dairesine değil, davacıya düştüğünün açık olduğu belirtilerek, davacının, şirket sermayesinin neredeyse tamamına sahip olduğu anonim şirket kayıtlarında, kurum kazancının ve dağıtılabilir kâr payının aynı düzeyde yükselmesi sonucu yaratacak olan satış hasılatından doğan ve gizlenen kurum kazancının hesaben ödenmiş olduğunun kabulünü gerektiren muamele aranmasının gerekmediği, böyle bir kazancın dağıtılabilir hale gelmesi için gerekli koşulların varlığı ve dağıtım kararı alınmayacağı açık olduğundan, vergi mahkemesi kararı hukuka uygun bulunmayarak idarenin temyiz talebi yine oy çokluğu ile kabul edilmiştir (8).

VII- KONUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

Kurumlarda kayıt ve beyan dışı bırakılan hasılatın veya gider reddinden kaynaklanan kazanç farkları nedeniyle gerek GVK'nın 94/6. maddesinin (b) alt bendine göre şirket adına % 10 oranındaki gelir vergisi stopajı tarhedi-lebilmesi gerekse gerçek kişi ortaklar adına menkul sermaye iradı elde edildiği varsayımı üzerine yıllık gelir vergisi tarhedilebilmesi için öncelikle bu vergilere kaynak teşkil eden kurum kazancının kesinleşmesi (tahakkuk etmesi) gerekmektedir. Kurum kazancı kesinleşmeden bu kazançla bağlı menkul sermaye iradı tarhedilmesinin hukuki bir dayanağı yoktur. Elde etme gerçekleşmeden vergiyi doğuran olay meydana gelmez. Daha başlangıçta, varsayım üzerine kâr dağıtım yapıldığı kabul edilerek vergi tarhedilme-sinin hukuka uyan bir tarafı yoktur.

Vergi inceleme sonucu bulunan kazanç farkına ilişkin verginin kesinleşmesi halinde, şirket yetkili organları yasal olmayan yöntemlerle şirketten çekilen kazancın şirkete iadesi amacıyla mali tabloları düzeltmelidir. Vergi dairesi de söz konusu düzeltme işleminin yapılıp yapılmadığını izlemelidir.

Menkul sermaye iradına ilişkin vergileme karın usulüne uygun şekilde dağıtıldığı dönemde yapılmalıdır. Şirketin % 99 hissesi bir kişiye ait olan bir şirkette vergilendirmede bir sakınca görülmebilirse de, özellikle halka açık şirketlerde ve azınlık hisseye sahip şirketlerde yönetimde yer almayan ortakların hakkı nasıl korunacaktır? Bir şirkette hisselerin % 99'u bir kişiye ait olsa dahi diğer % 1 hisseye sahip ortakların hakkı çoğunluğun hakkına feda edilemez. % 1 hisseye sahip ortakların hukuku yok sayılamaz.

Menkul sermaye iradında fiilen ve hukuken elde etme gerçekleşmeden vergiyi doğuran olay meydana gelmez. Şirketin kâr dağıtım sırasında sorumlu sıfatıyla kestiği % 10 oranındaki vergi gerçek kişi ortak veya vergiden muaf ortak tarafından menkul sermaye iradının elde edildiği varsayımı üzerine yapılmaktadır. Hukuki tasarruf gerçekleşmeden yolsuzlukla ilgisi bulunmayan kişiler adına yapılacak vergi tarhiyatı hukuki dayanaktan yoksun bir işlem kabul edilmelidir.

Sonuç itibariyle, ortaklık yapısı nasıl olursa olsun vergi incelemesi ile kayıt ve beyan dışı bırakıldığı tespit edilen kurum kazanç farkı nedeniyle kâr dağıtım yapıldığı varsayımı ile gerek şirket adına gelir vergisi stopajı gerekse gerçek kişi ortaklar adına menkul sermaye iradı elde edildiği kabul edilerek yapılacak vergilendirme hukuka aykırıdır. Bize göre **mali tablolar düzeltilmeli, fiilin işlendiği tarihten mali tablonun düzeltildiği tarih arasında geçen süre için KVK'nın 17. maddesine göre işlem yapılmalıdır.**

*

YMM

(1)

Yazının I. Bölümü İçin Bkz. **Yaklaşım**, Sayı: 156, Aralık 2005, s. 114-117

(1)

5 Sıra No.lu (TMS-8) Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı Hakkında Tebliğ (20.10.2005 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.)

(2)

TMS-8 (20.10.2005 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.)

(3)

Seri: XI, No:25 No'lu SPK Tebliği (15.11.2003 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.)

(4)

Dn. 4. D.'nin, 29.12.2004 tarih ve E. 2004/627, K. 2004/2636 sayılı Kararı.

(5)

Dn. 4. D.'nin, 29.12.2004 tarih ve E. 2004/391, K. 2004/2635 sayılı Kararı.

(6)

Dn. 4. D.'nin, 31.03.2005 tarih ve E. 2004/1526, K. 2005/515 sayılı Kararı, (Kararın tam metnine Derginin Yargı Kararları bölümünde yer verilmiştir)

(7)

Dn. 4. D.'nin, 05.04.2005 tarih ve E. 2004/2273, K. 2005/540 sayılı Kararı, (Kararın tam metnine Derginin Yargı Kararları bölümünde yer verilmiştir).

(8)

Dn. 3. D.'nin, 15.12.2004 tarih ve E. 2003/1959, K. 2004/3194 sayılı Kararı.