

7440 SAYILI KANUN KAPSAMINDA İŞLETME KAYITLARININ DÜZELTİLMESİ NEDENİYLE OLUŞAN FONUN ORTAKLARA DAĞITILMASI DURUMUNDA VERGİSEL YÜKÜMLÜLÜKLER

Menderes Çetin

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, Türkiye, e-mail: menderescetin@hotmail.com

Özet

7440 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun kapsamında mükelleflerin fiili stoklarını işletme kayıtları ile uyumlu hale getirmesi için düzenlemeler yapılmıştır. Bunlar biriside işletmede mevcut olduğu hâlde kayıtlarda yer almayan emtia için yapılacak düzeltme işlemleridir. Bu kapsamda bildirilen emtia değerinin özel bir karşılık hesabına kaydedilmesi gerekmektedir. Bu karşılık hesabındaki fonun uygulamadan yararlanan kurumun ortaklarına, ortak olarak bu fondan pay alan kurumunda kendi ortaklarına pay dağıtması durumunda ilgililerin vergisel yükümlülükleri bu makalede konu edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Af kanunu, stok düzeltme, karşılık hesabının dağıtılması, vergi, emtia düzeltme.

Citation/Atıf: ÇETİN, M. (2023). 7440 SAYILI KANUN KAPSAMINDA İŞLETME KAYITLARININ DÜZELTİLMESİ NEDENİYLE OLUŞAN FONUN ORTAKLARA DAĞITILMASI DURUMUNDA VERGİSEL YÜKÜMLÜLÜKLER. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 133(6): 81-87

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:
Menderes Çetin
E-mail: menderescetin@hotmail.com



Bu çalışma, Creative Commons Atıf 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.
This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

1. GİRİŞ

Devletler kamu hizmetlerini yerine getirmek için kaynağa ihtiyaç duyarlar. Bu kaynak içindeki en büyük pay vergi gelirlerinden oluşmaktadır. Vergiyi, devletin yasal kurallara bağlı olarak muhataplarından karşılıksız aldığı ekonomik değer olarak ta tanımlayabiliriz.

Hal böyle olmakla birlikte yerel ya da uluslararası ortamda çıkan ekonomik krizler/daralmalar, mal ve hizmet satış gelirlerindeki azalma, kredi teminindeki güçlükler vergiyi ödeyen tarafta olan işletmelerin üretim kapasitelerini tam olarak kullanamamalarına ve buna bağlı olarak nakit dengelerinin bozulmasına neden olabilmekte, bu durum işletmelerin kamuya yönelik yükümlülüklerini yerine getirememesine (ya da gecikmelere) sebebiyet vermektedir.

Bu tarz durumlarda hükümetlerimizin, değişik isimler ile anılsa da özü itibariyle genelde aynı olan kısaca “af kanunu” olarak bilenen düzenlemeleri yaparak, azalan kamu kaynaklarını yeniden artırmayı amaçladığı görülmektedir.

Cumhuriyet tarihinde şuana kadar (13 tanesi 2003 yılından sonra olmak üzere toplam) 41 tane af kanunu yayımlanmıştır.¹ Bu kanunların içerikleri genel itibariyle (yükümlülerinin) kamuya olan vergi/sigorta borçlarının yeniden yapılandırılması ve mükelleflerin daha önce beyan ettikleri matrahlarını/vergiilerini artırmaları üzerinedir.

Bu makalede af kanunları içinde yer alan “işletme kayıtlarının düzeltilmesine” ilişkin düzenlemenin “İşletmede mevcut olduğu hâlde kayıtlarda yer almayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşlar” hakkında kısmi gereği yapılan özel karşılık hesabı üzerine değerlendirmelerimiz yer alacaktır.

2. Af Kanunları – Kanun Düzenlemesi

Yakın dönemde yayımlanan ve içeriğinde “işletme kayıtlarının düzeltilmesine” ilişkin düzenlemeler bulunduran af kanunlarını;

- 6111 Numaralı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu Ve Diğer Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun²,

- 6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun³,

- 7143 Sayılı Vergi Ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun⁴,

- 7326 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun⁵

- 7440 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun⁶ olarak listeleyebiliriz.

Değişik maddelerinde yer almış olsa da yukarıda belirtilen her bir kanunda “kayıt dışı faaliyetlerin kayıt altına alınabilmesi için, işletmelerde mevcut olmasına rağmen kayıtlara yansıtılmamış emtia, makine, teçhizat ve demirbaşların kayıtlara intikal ettirilebilmesini sağlayacak” bir düzenleme yer almıştır.

Bu düzenlemeler içinde en son çıkan yapılandırma/af (7440 sayılı) kanununun 6. Maddesinde;

İşletmede mevcut olduğu hâlde kayıtlarda yer almayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşlar hakkında aşağıdaki hükümler uygulanır:

a) Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri (adi, kollektif ve adi komandit şirketler dâhil), işletmelerinde mevcut olduğu hâlde kayıtlarında yer almayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşları kendilerince veya bağlı oldukları meslek kurulu-

¹ Bu kanunların listesinde internet üzerinde yapılan basit bir arama ile ulaşılabilmektedir.

² 25.02.2011 tarih ve 27857 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanmıştır.

³ 19.08.2016 tarih ve 29806 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanmıştır.

⁴ 18.05.2018 tarih ve 30425 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanmıştır.

⁵ 09.06.2021 tarih ve 31506 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanmıştır.

⁶ 12.03.2023 tarih ve 32130 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanmıştır.

şunca tespit edilecek rayiç bedel ile bu Kanunun 9 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde yer alan sürede bir envanter listesi ile vergi dairelerine bildirmek suretiyle defterlerine kaydedebilirler. Bildirime dâhil edilen kıymetler için amortisman ayrılmaz.

b) Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler aktiflerine kaydettikleri emtia için ayrı, makine, teçhizat ve demirbaşlar için ayrı olmak üzere özel karşılık hesabı açarlar. Emtia için ayrılan karşılık, ortaklara dağıtılması veya işletmenin tasfiye edilmesi hâlinde sermayenin unsuru sayılır ve vergilendirilmez. Makine, teçhizat ve demirbaşlar envantere kaydedilir ve ayrılan karşılık birikmiş amortisman addolunur. İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ise söz konusu emtiayı defterlerinin gider kısmına satın alınan mal olarak kaydederler.

c) Bu fıkranın (a) bendi uyarınca beyan edilen; makine, teçhizat, demirbaş ve emtiaların bedeli üzerinden tabi olduğu oranların yarısı esas alınarak katma değer vergisi hesaplanır ve ayrı bir beyanname ile sorumlu sıfatıyla beyan edilerek, beyanname verme süresi içinde ödenir. Makine, teçhizat ve demirbaşlar üzerinden ödenen bu vergi, hesaplanan katma değer vergisinden indirilemez. Emtia üzerinden ödenen vergi genel esaslara göre indirilir, ancak iadeye konu edilmez. Bu emtia, makine, teçhizat ve demirbaşlar için 3065 sayılı Kanunun 9 uncu maddesinin (2) numaralı fıkrası hükmü uygulanmaz.

ç) Bu fıkranın (a) bendi kapsamında bildirilen kıymetlerin satılması hâlinde satış bedeli, bunların deftere kaydedilen değerinden düşük olamaz.

d) Özel tüketim vergisi konusuna giren malları bu fıkranın (a) bendi kapsamında beyan eden ve alış belgelerini ibraz edemeyen mükelleflerin, bu malların beyan tarihindeki miktarı ve emsal bedeli üzerinden geçerli olan özel tüketim vergisini, bu fıkranın (c) bendinde belirtilen beyanname verme süresi içinde ayrı bir beyanname ile beyan ederek aynı süre içinde ödemeleri hâlinde bu mallar bakımından 4760 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin (3) numaralı fıkrası hükmü uygulanmaz.

e) Bu fıkra hükmünün uygulanmasına ilişkin olarak geçmişe yönelik vergi cezası uygulanmaz.

şeklinde yer almıştır.

Yukarıda yer alan kanun düzenlemesi son on yılda yürürlüğe giren diğer kanunlar ile aynı denecek kadar benzerdir.

3. Konu Hakkında Yayınlanan Genel Tebliğ

7440 sayılı kanununun uygulanmasına yönelik açıklamalar “Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair 7440 Sayılı Kanun Genel Tebliği (Seri No: 1)”⁷ ile yapılmıştır.

Tebliğin VI-A - “İşletmede Mevcut Olduğu Hâlde Kayıtlarda Yer Almayan Emtia, Makine, Teçhizat Ve Demirbaşların Kayda Alınması” başlıklı bölümünde (emtianın kayda alınması ile ilgili olarak) yapılan açıklamalara göre;

Uygulama, serbest meslek erbabını, ferdi ticari işletmeleri, adi ortaklıkları, kollektif şirketleri, adi komandit şirketler ile sermaye şirketlerini, kooperatifleri, iktisadi kamu kuruluşlarını, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeleri ve iş ortaklıklarını kapsamaktadır.

Uygulama kapsamında olan mükellefler, işletmelerinde mevcut olduğu hâlde kayıtlarında yer almayan emtialarını 31.05.2023 tarihine kadar Tebliğin (VI/A-4) bölümünde belirtilen beyanname ve ekinde verecekleri envanter listesi ile katma değer vergisi yönünden bağlı oldukları vergi dairelerine bildireceklerdir. Ekinde envanter listesi olmayan beyannameler kabul edilmeyecektir.

Bu kıymetler, bildirim tarihindeki rayiç bedelle değerlendirilmek suretiyle envanter listesinde gösterilecektir.

Rayiç bedel, o kıymetin değerlendirme günü itibarıyla normal alım satım bedelidir. Dolayısıyla bu bedel, mükellefin kendisi tarafından bizzat tespit edilebileceği gibi bağlı olduğu meslek kuruluşuna da tespit ettirilebilecektir. Bildirilen kıymetler yasal kayıt süresi içerisinde kayıtlara intikal ettirilecektir.

Bu uygulama kapsamında bildirilecek emtia;

- Alım satım işletmelerinde satışa hazır malları,

7 25.03.2023 tarih ve 32143 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanmıştır.

- İmalatçı işletmelerde ise hammadde, malzeme, yarı mamul ve mamul malları ifade etmektedir.

Beyan edilen emtia için tabii olduğu KDV oranının yarısı dikkate alınarak hesaplanacak verginin ödenmesi gerekmektedir. Ödenen bu KDV, 1 No.lu KDV beyannamesinde genel esaslar çerçevesinde indirim konusu yapılabilecektir.

Tebliğin "Beyan Edilen Kıymetlerin Kayıtlara intikali" başlıklı bölümde aşağıdaki açıklamalar ve örnek muhasebe kaydı yer almıştır.

Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler, aktiflerine intikal ettirdikleri emtia için ayrı; makine, teçhizat ve demirbaşlar için ayrı olmak üzere pasifte karşılık hesabı açacaktır.

Emtia için ayrılan karşılık, ortaklara dağıtılması veya işletmenin tasfiye edilmesi hâlinde, sermayenin unsuru sayılacak ve vergilendirilmeyecektir.

Öte yandan, makine, teçhizat ve demirbaşlar ayrıca envantere kaydedilecek ve ayrılan karşılık birikmiş *amortisman olarak kabul edilecektir.*

İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ise beyan ettikleri emtiayı defterlerinin gider kısmına satın alınan mal olarak kaydedeceklerdir.

----- 15/05/2023 -----

153 TİCARİ MALLAR	120.000 TL
191 İNDİRİLECEK KDV	10.800 TL
525 KAYDA ALINAN EMTİA	20.000 TL
ÖZEL KARŞILIK HESABI	
(7440 sayılı Kanunun 6/1 md.)	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	10.800 TL
(Sorumlu sıfatı ile ödenecek KDV)	

-----/-----

4. Konu Hakkında Verilen Özelgeler

- İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen özeltede⁸;

"İşletmeye dahil edilen emtia için bir karşılık hesabı ayrıldığı belirterek, söz konusu karşılık hesabının ortaklara dağıtılıp dağıtılamayacağı ve dağıtılması halinde kar dağıtımından doğan stopaj kesintisinin yapıp yapılmayacağı" şeklinde sorulan soruya verilen yanıtta

".....şirketinizin 6111 sayılı Kanununun 10 uncu maddesine istinaden stok artışı beyanında bulunup karşılık hesabına kaydettiği tutarlar sermayenin unsuru sayıldığından, bu tutarların ortaklara dağıtılması halinde gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır."

görüşü yer almıştır.

- İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir başka özeltede⁹:

"6111 sayılı Kanununun 10'uncu maddesine istinaden stok artışı beyanında bulunularak işletmeye dahil edilen emtia için "525 kayda alınan emtia karşılığı" hesabının alacağına kaydedilen tutarın ortaklara dağıtılması halinde 525 no.lu hesaptan çekilen tutardan kurumlar vergisi alınıp alınmayacağı, bu hesaptan şirket ortaklarına dağıtılan tutarlardan kar dağıtımını stopajı yapıp yapılmayacağı ve şirket ortaklarının bu tutarları şahsi gelir vergisi beyannamelerinde beyan edip etmeyecekleri" şeklinde sorulan soruya verilen yanıtta,

"Bu çerçevede, şirketinizin 6111 sayılı Kanununun 10'uncu maddesine istinaden stok artışı beyanında bulunup karşılık hesabına kaydettiği tutarlar sermayenin unsuru sayıldığından, bu tutarların ortaklara dağıtılması halinde gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır. Diğer yandan anılan tutarlar şirket ortakları tarafından da ayrıca gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmeyecektir."

görüşü yer almıştır.

Yukarıda yer alan özeltelerde belirtildiği üzere 6111 sayılı kanunun 10'uncu maddesi (7326 sayılı kanunun 6. Maddesi - İşletme

8 İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 23.02.2012 tarih B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-243 sayılı özeltge

9 İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 21.09.2012 tarih B.07.1.GİB.4.35.16.01-125-872 sayılı özeltge

Kayıtlarının Düzeltilmesi) kapsamında beyan edilerek kayda alınan emtia için ayrılan karşılık hesabının ortaklara dağıtılması halinde ilgili kanun gereği bu tutar sermayenin bir unsuru sayıldığı için kurum nezdinde bir vergilendirme yapılmayacaktır. Bu tutarın geliri elde eden ortaklar tarafından da yıllık gelir vergisi beyannamesine eklenmeyeceği ifade edilmiştir. Ancak şunu belirtmek gerekir ki; burada bahsi geçen ortak uygulamadan yaralanan şirketin gerçek kişi ortağıdır, tüzel kişi ortağı değildir.

- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen özelgede¹⁰;

“6111 sayılı Kanununun 10’uncu maddesi hükümlerinden yararlanarak aktive kaydedilen emtialar için açılan fon hesabının ortaklara dağıtılması sırasında şirketinize aktarılan tutarların pasifte 525 Kayda Alınan Emtia Özel Karşılık Hesabında izlenip izlenmeyeceği, söz konusu tutarların şirketin gerçek kişi ortaklarına dağıtılması durumunda stopaj yükümlülüğünün bulunup bulunmadığı” şeklindeki soruya verilen yanıtta;

“.....işletmesinde mevcut olduğu halde kayıtlarında yer almayan emtiayı kayıt altına alabilmek için 6111 sayılı Kanunun ilgili hükümlerinden yararlanan ... San. ve Tic. Ltd. Şti. tarafından söz konusu emtia için ayrılan karşılık sermayenin unsuru olarak sayılacağından, karşılık hesabına kaydedilen tutarlar bu şirket tarafından ortaklarına dağıtılması halinde vergi kesintisi yapılmayacak ve anılan şirketin tasfiye edilmesi halinde de vergilendirilmeyecektir.

Öte yandan, 6111 sayılı Kanununun 10’uncu maddesinden yararlanan şirketin % 50 hisse payına sahip olmanız nedeniyle söz konusu karşılık hesabından şirketinize yapılan ödemeler sermaye payının iadesi niteliğinde olduğundan kurum kazancına dahil edilmeyecektir. Ancak, bu tutarların şirketiniz tarafından ortaklarınıza dağıtılması halinde ortaklarınız tarafından hukuki statülerine göre kazançlarına dahil edilerek veya Gelir Vergisi Kanununun 86

ncı maddesi göz önünde bulundurularak beyan edilmesi gerekeceği tabiidir.”

görüşü yer almıştır.

Bu özelgede de ilgili kanun kapsamında bildirim yapılan emtia karşılığında pasifte açılan karşılık hesabının ortaklara dağıtılmasının (bu tutarlar sermayenin bir unsuru olarak sayıldığı için) vergilendirilmemesi gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca bu karşılık hesabından pay alanın tüzel kişi olması halinde de bu tutarın kurum kazancına dahil edilmeyeceği ifade edilmiştir. Ancak burada işlemin nasıl yapılması gerektiğine yönelik bir belirleme yapılmamıştır. Yani tüzel kişi ortağın hissesine düşen oranda alacağı fon payını gelir kaydetmeden muhasebe hesaplarında nasıl göstereceği net değildir. Bu işlemde ilgili firmanın iştirak hesabı kullanılırsa taahhüt edilen sermaye payında bir düşmeye yol açacağı ve belki de hesabı negatife düşürebileceği dikkate alınmalıdır.

Öte yandan özelgede, ilgili af kanunundan yararlanan şirketin dağıttığı fondan hissesi oranında pay alan tüzel kişiliğin, aldığı bu tutarı kendi ortaklarına dağıtmak istemesi halinde ortakların hukuki yapılarına göre (ortak tüzel kişilik ise kurum kazancına dahil ederek, gerçek kişi ise Gelir Vergisi Kanunu madde 86 ya göre değerlendirme yaparak) vergilendirme işleminin yapılması gerektiği belirtilmiştir.¹¹

- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir özelgede¹²;

“Sermayesine iştirak edilen şirketin 6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanununun 6/1 maddesi hükümlerinden yararlanarak aktifine kaydettiği emtialar için “525-Kayda Alınan Emtia Özel Karşılık Hesabı”nda muhasebeleştirildiği karşılık tutarını ortaklarına dağıttığı, İştirak hissesi karşılığında elde edilen ve 549-Özel fonlar hesabına kayıt edilen tutarların şirketin gerçek kişi ortaklarına dağıtılması halinde gelir vergisi stopajı yapıp yapıp-

10 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 05.08.2013 tarih 62030549-125[6-2012/4]-1178 sayılı özelge

11 Gelir Vergisi Kanununun 86. maddesinin 1/d bendine göre; tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan, bir takvim yılı içinde elde edilen ve 2.800,00 TL’yi aşan menkul sermaye iratları beyana tabidir.

12 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 02.05.2018 tarih 62030549-120[94-2018/124]-E.427752 sayılı özelge

mayacağı” şeklinde sorulan soruya verilen yanıtta,

“işletmesinde mevcut olduğu halde kayıtlarında yer almayan emtiayı 6736 sayılı Kanununun 6 ncı maddesi hükümleri kapsamında beyan eden İnşaat San. ve Tic. A.Ş.’nin söz konusu emtia için özel karşılık hesabında izlediği tutarlar sermayenin unsuru sayılacağından, özel karşılık hesabına kaydedilen bu tutarların ortağı olan Şirketinize dağıtılması halinde vergi kesintisi yapılmayacak ve söz konusu ödeme Şirketiniz tarafından da kurum kazancına dahil edilmeyecektir.

Öte yandan, Şirketinize aktarılan bu tutarların gerçek kişi ortaklarınıza dağıtılması durumunda da gelir vergisi kesintisi yapılmayacaktır.” yanıtı verilmiştir.

Bu özalgede, öncelikle ilgili kanun hükmünden yararlanan ve aktifine kaydettiği emtialar karşılığında oluşan fon tutarını ortaklarına dağıtan kurumun, bu dağıtım sırasında tevkifat yapmayacağını ve fondan pay alan ortağın bu tutarı kurum kazancına dahil etmeyeceği belirtmiş daha sonra da ilgili kanun hükmünden yararlanan kurumun ortağı durumunda olan kurumun bu fon tutarını kendi (gerçek kişi) ortaklarına dağıtmak istemesi halinde de gelir vergisi kesintisi yapılmayacağı ifade edilmiştir.

- Yakın tarihli olup İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir başka özalgede¹³

“7326 sayılı Kanununun 6 ncı maddesine istinaden işletmede mevcut olduğu halde kayıtlarda yer almayan emtialar için beyanda bulunduğunu ve aktive kaydedilen emtialar için “525-Kayda Alınan Emtia Özel Karşılık” hesabının alacak çalıştığını belirterek, karşılık olarak ayrılan tutarın ortaklara dağıtılması durumunda, ortaklara dağıtılan kısmın vergilendirilip vergilendirilmeyeceği ile 2011 yılında 6111 sayılı Kanun kapsamında da aynı şekilde kayda alınan emtialar için ayrılan karşılığın da ortaklara dağıtılması durumunda bu tutarın vergilendirilip vergilendirilmeyeceği ile karşılık ayrılan tutarın vergilendirilmeksizin ortaklara da-

ğıtılmasında zaman sınırlamasının bulunup bulunmadığı” şeklinde sorulan soruya verilen yanıtta,

“Bu çerçevede, şirketinizin 7326 sayılı Kanununun 6 ncı maddesine istinaden stok artışı beyanında bulunup (emtia için) karşılık hesabına kaydettiği tutarlar sermayenin unsuru sayıldığından, bu tutarların ortaklara dağıtılması halinde gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır. Diğer taraftan anılan tutarlar şirket ortakları tarafından da ayrıca gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmeyecektir.

Öte yandan, 2011 yılında 6111 sayılı Kanun kapsamında kayda alınan emtialar için ayrılan karşılığın ortaklara dağıtılmasına ilişkin olarak anılan Kanunda herhangi bir zaman sınırlaması bulunmamakta olup, bu tutarların da ortaklara dağıtılması halinde gelir vergisi tevkifatı yapılmayacak ve şirket ortakları tarafından da gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmeyecektir.”

yanıtı verilmiştir.

Bu özalgede, daha önce verilen görüşlere uygun olarak, emtia için ayrılan karşılık tutarının sermayenin bir unsuru olduğu ve bu tutarın şirketin gerçek kişi ortaklarına dağıtılması durumunda ödeme sırasında gelir vergisi tevkifatı yapılmayacağı, gerçek kişi ortaklar tarafından da ayrıca gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmeyeceği teyit edilmiştir.

Öte yandan karşılık hesabına alınan tutarın ortaklara dağıtılmasında bir süre sınırı olmadığı da belirtilmiştir.

5. Değerlendirme ve Sonuç

Makalenin 2 numaralı bölümünde anılan kanunların tamamında “işletme kayıtlarının fiili duruma uygun hale getirilmesi” maksatlı düzenlemelerden biri olan “işletmede mevcut olduğu hâlde kayıtlarda yer almayan emtianın kayda alınması” na yönelik hükümler yer almıştır.

Güncel düzenleme olan 7440 sayılı kanun hükümlerine göre; 31.05.2023 tarihine kadar rayiç bedel üzerinden hazırlanan bir envanter listesi ile vergi dairesine bildirilerek res-

¹³ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 03.02.2023 tarih E-62030549-125[15-2021]-166948 özalgde

mi kayıtlara alınan kıymetler, bilanço esasına göre defter tutan mükellefler tarafından özel bir karşılık hesabına kaydedilmek zorundadır.

Bu hesaba kaydedilen kıymetler için (tabi olduğu KDV oranının yarısı üzerinden) hesaplanan verginin vergi dairesine ödenmesi gerekmektedir.

Yaptığımız araştırmada ulaşılabildiğimiz ve özgelge havuzunda da yer alan yukarıdaki özgelgeler 6111, 6736 ve 7326 sayılı kanunlar kapsamında verilmiş olsa da bu kanunların "İşletme kayıtlarının düzeltilmesi" hakkındaki düzenlemelerinin 7440 sayılı kanunun 6. maddesinde yer alan düzenleme ile aynı olduğu dikkate alındığında bahsi geçen özgelgelerdeki görüşlerin 7440 sayılı kanun içinde geçerli olacağı sonucuna varılabilmektedir.

Özgelelerde verilen görüşleri aşağıdaki şekilde özetleyebiliriz;

a- Özel karşılık hesabına kaydedilen tutarın şirketin tüzel kişi ortaklarına dağıtılması mümkündür. Bu dağıtım sırasında uygulamadan yararlanan şirket tarafından stopaj yapılmayacak olup dağıtılan tutarı alan tüzel kişi ortak ta aldığı tutarı gelir kaydedilmeyecektir.¹⁴

a-1- İştirak ettiği kurumdan hissesi oranında pay alan kurumun kendi tüzel kişi ortağına bu fondan dağıtması durumunda, dağıtılan tutar için stopaj yapılmayacak ancak ilgili kurum bu tutarı kendi kazançları içine dahil edecektir.

a- 2- İştirak ettiği kurumdan hissesi oranında pay alan kurumun kendi gerçek kişi ortağına bu fondan dağıtması durumunda, dağıtılan tutar için stopaj yapılmayacak ancak ilgili gerçek kişi ortak tarafından Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. maddesi kapsamında değerlendirilerek beyan edilecektir.

b- Özel karşılık hesabına kaydedilen tutarın

şirketin gerçek kişi ortaklarına dağıtılması hâlinde stopaj yapılmayacak ve bu tutar gerçek kişi tarafından yıllık gelir vergisi beyanamesi ile beyan edilmeyecektir.

c- Özel karşılık hesabında bulunan tutarın ortaklara her hangi bir zaman sınırı olmaksızın dağıtılması mümkündür.

Öte yandan, belirlenen usullerle vergi dairesine bildirim yapılan emtialar için açılacak özel karşılık hesabına kaydedilen tutarların ortaklara vergisiz bir şekilde dağıtılması hakkının fazlasıyla suiistimale açık olduğunu düşünmekteyiz. Zira bu yöntem ile en fazla %9 oranında ödenecek vergi ile bir nev-i kar dağıtımı yapılmış olmaktadır. Kanun düzenlemesinin getiriliş amacının bu olduğunu düşünmesek te yapılan düzenlemeye göre mükelleflere böyle bir hak verilmiş olmaktadır.

KAYNAKÇA

- 7440 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
- 7440 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Genel Tebliği, Seri No:1
- Çetin Menderes, İşletme Kayıtlarının Düzeltilmesiyle Ortaya Çıkan Fon Hesabının Ortaklara Dağıtılmasında Vergi Var Mı? Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Ekim 2016, Sayı 154
- Çetin Menderes, İşletme Kayıtlarının Düzeltilmesi Nedeniyle Oluşan Fonun Ortaklara Dağıtılması Durumunda Vergisel Yükümlülükler, İzmir Dayanışma - 202108 Dönem Sayısı

¹⁴ İlgili kanunda, tebliğde ya da özgelelerde; özel karşılık hesabından pay alan tüzel kişinin aldığı bu payı kayıtlarında nasıl göstereceği hakkında bir belirleme yapılmamıştır. Bu aşamada uygulamadan yararlanan kuruma iştirak eden şirkette sermaye artırım yoluyla fon sağlanmışsa ve dağıtılan tutarın kendi ortaklarına aktarımı sırasında sermaye azalımı yolunun seçilmesi halinde de vergilendirmenin yapılmaması değerlendirilebilir. Hal böyle olmakla birlikte, bu tutarın iştirak hesabının alacağına kaydedilmesinin uygun olmayacağını, bunun yerine payı alan firmanın bu tutarı 549-Özel fonlar hesabı altında muhasebeleştirilmesinin daha uygun olacağını düşünmekteyiz.