

DENET DUYURU

Vergi

AUDIT | TAX | ADVISORY

For the latest from BDO Turkey, follow us



Duyuru Tarihi : 24.11.2022
Duyuru No : 2022/110
Yayımlandığı Yer : MUHASEBETR -24.11.2022

Mehmet MAÇ
Yeminli Mali Müşavir

TAHSİL EDİLEMEYEN ALACAKLARIN KKEG YAZILMASI RİSK İÇERMEKTEDİR

ÖZET:

Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 322,323,324 üncü maddeleri kapsamında değersiz, şüpheli veya tahsilinden vazgeçilen alacak niteliği kazanan alacaklar kanunen kabul edilen gider konusu olabilmektedir.

Kabul edilen gider şartlarının sağlanmadığı fakat tahsilinden ümit kesilmiş alacaklar kayıtlarda gösterilmeye devam edilebilir.

Bu alacakların kanunen kabul edilmeyen gider (KKEG) yazılmak suretiyle ortadan kaldırılması şeklinde yevmiye kaydı yapıp yapılamayacağı tereddüt konusu olabilmektedir. Çünkü böyle bir eylem, KKEG yazılan alacağın aslında ortaklarca kayıt dışı olarak tahsil edilmiş olduğu şüphesi doğurmakta, kar dağıtım stopajı ve temettü vergisi talep edilmesi riskini oluşturmaktadır.

Böyle bir şüphenin varlığı yeterli ispat sağlanamadığı takdirde tarhiyat dayanağı olmamalıdır.

DENET DUYURU
Sayı : 2022/110

BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14
Park Plaza Kat:4
34398 Maslak/İstanbul
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00
Fax: +90 212 365 62 02
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağıının toplam gelirleri 2021 yılında 11,8 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 167'dan fazla ülkede bulunan 1.728 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 97.292 kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlara ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

Ancak ekte örneğini sunduğumuz Danıştay kararında ¹ KKEG yazılan alacağın ortaklarca kayıt dışı olarak tahsil edildiği varsayımına dayanan tarhiyatın onanmış olması, alacağın KKEG yazılmasının risk içerdiğini göstermektedir.

Bu nedenle kabul edilir gider kaydı için gerekli şartları sağlamayan alacakların KKEG yazılmaması ve bilanço aktifinde tutulmaya devam edilmesi risksiz bir uygulamadır.

1. ALACAKLARIN KARŞILIK AYIRMAK VEYA AKTİFDEN ÇIKARILMAK SURETİYLE KABUL EDİLEN GİDER KAYDINA KONU EDİLMESİ:

VUK'un;

- 322 nci maddesindeki değersiz alacaklar aktiften çıkarılmak,
- 323 üncü maddesindeki şüpheli alacaklar karşılık ayrılmak ve
- 324 üncü maddesindeki vazgeçilen alacaklar yine aktiften çıkarılmak suretiyle kabul edilen gider imkanı sağlamaktadır.

Bu imkanlar yazımızın konusu dışındadır. ²

2. TAHSİLİNDEN ÜMİT KESİLMİŞ OLSA DA ALACAĞIN KAYITLARDA TUTULMAYA DEVAM EDİLMESİ ALTERNATİFİ:

Alacak, şüpheli, değersiz veya vazgeçilen alacak niteliği kazanmamış olmakla beraber bu alacağın tahsilinden tamamen ümit kesilmiş olsa bile söz konusu alacak firma hesaplarında görünmeye devam edebilir. Bu durumda herhangi bir vergisel etki oluşmaz.

Söz konusu ümitsiz alacakların sağlıklı alacaklardan ayrıştırılabilmesi için tek düzen hesap planındaki uygun ana hesaplardan birinin altında ümitsiz alacaklar veya benzeri bir alt hesapta toplanması mümkündür.

3. ALACAĞIN KKEG KAYIT EDİLMESİ VE BU EYLEMİN RİSK TEŞKİL ETTİĞİNİ GÖSTEREN DANIŞAY KARARI:

Kabul edilen gider yazmak konusundaki yasal gereklerin sağlanmadığı fakat tahsilinden ümit kesilmiş olan alacakların KKEG yazılmak suretiyle kayıtlardan çıkarılması, bu suretle daha doğru bilanço oluşturulması alternatifi zaman zaman gündeme gelebilmektedir.

Mevzuatta böyle bir kaydın mümkün olduğuna veya olmadığına dair herhangi bir hüküm yoktur.

¹ Danıştay 3 ncü Dairesinin 31.01.2022 tarih ve E.2018/2691, K.2022/253 sayılı kararı.

² www.denet.com.tr adresli web sitemizin arama motoruna yukarıdaki ibareleri yazmak suretiyle konu hakkındaki Sirküler ve Makalelerimize ulaşılabilir.

Fakat gider kaydı için aranan yasal şartları sağlamayan alacağın KKEG yazılması, bu alacağın aslında kayıt dışı olarak ortalarca tahsil edildiği, kar dağıtım stopajından kaçınmak için yapılmış bir eylem olduğu şüphesini doğurmaktadır.

Nitekim ilişkide metnini sunduğumuz Danıştay kararına konu olayda mükellef, gider kaydı için yasal şartları karşılamayan bir alacağının KKEG olarak kaydetmiş, inceleme elemanı bu alacağın ortaklarca kayıt dışı olarak tahsil edildiği varsayımı ile örtülü kazanç iddiasında bulunmuş KKEG kaydı nedeniyle kurumlar vergisi önermemiş fakat kar dağıtım stopajı gerektiği iddiası ile cezalı tarhiyat yapılmasını sağlamıştır.

Mükellef bu tarhiyata karşı yaptığı başvurularda, Vergi Mahkemesinde Bölge İdare Mahkemesinde ve Danıştay'da dava kaybına uğramıştır.

Kararın karşı oy bölümünde borçlu firmalar nezdinde alacağın ödenip ödenmediği yolunda inceleme yapılmadığı (varsayımda bulunduğu) örtülü kazanç dağıtımı ile ilgili hükmün böyle bir olay için geçerli olmadığı görüşü yer almaktadır.

Söz konusu Danıştay kararını doğru bulmuyor ve karşı oy metnindeki görüşlere katılıyoruz.

Ancak böyle bir dava kaybının mevcudiyeti, alacakların KKEG yazılmasının riskli olduğunu göstermektedir.

Bu nedenle tahsilinden ümit kesilmiş olsa bile alacakların KKEG yazılmayıp, hesaplarda tutulmaya devam edilmesi (veya hesapların daha net görülmesi için ümitsiz alacaklar isimli bir alt hesaba aktarılması) bu riskten kaçınılmasını sağlayacaktır.

4. SONUÇ:

Rastladığımız ekteki Danıştay kararı, kabul edilir gider kaydı için gerekli şartları sağlamayan alacağın KKEG kaydına konu edilmesinin riskli olduğunu göstermektedir.

Bu Danıştay kararına katılmıyor, karşı oy yazısındaki görüşleri benimsiyoruz.

Ancak alacakların KKEG yazılmamasının, risksiz bir uygulama olduğu da açıktır.

“T.C.

DANIŞTAY

ÜÇÜNCÜ DAİRE

Esas No : 2018/2691

Karar No : 2022/253

TEMYİZ EDEN (DAVACI) : ... Kimya Plastik Tekstil Petrol İthalat İhracat Pazarlama Taşımacılık Ticaret ve Sanayi Limited Şirketi

VEKİLİ : Av. ...

KARŞI TARAF (DAVALI) : ... Vergi Dairesi Başkanlığı/ ...

VEKİLİ : Av. ...

İSTEMİN KONUSU: ... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararına yöneltilen istinaf başvurusuna ilişkin ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararının temyizden incelenerek bozulması istenilmektedir.

YARGILAMA SÜRECİ :

Dava konusu istem: Davacı adına, 2011 yılının dönem sonunda 120-Alıcılar Hesabındaki 519.268,25-TL tutarın 689-Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar Hesabına atılıp kurumlar vergisi beyannamesinde sözü edilen tutarın kanunen kabul edilmeyen gider olarak gösterilerek matraha dahil edilmesine karşın ticari mal satışından kaynaklanan bu alacağın 2011 dönemi sonunda ortakların uhdesinde kaldığı dolayısıyla transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı yapıldığından bahisle 2011 yılının Aralık dönemi için re'sen salınan bir kat vergi ziyayı cezalı gelir (stopaj) vergisinin kaldırılması istemine ilişkindir.

İlk Derece Mahkemesi kararının özeti: ... tarih ve ... nolu yevmiye maddesiyle, 120-Alıcılar Hesabında yer alan 519.268,25 TL tutarın 689- Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar Hesabının borcuna kaydedildiği ve bu giderin ilgili dönem beyannamesinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alındığı, yapılan kayıtla ilgili olarak şirket temsilcisinin, şirket alacaklarının müşterilerden tahsil edilememesini neden gösterdiği ve bu alacaklar için herhangi bir takip yapılmadığını beyan ettiği dikkate alındığında, müşterilerden tahsil edilmesi gereken alacakların, mevzuatın aradığı şartlar sağlanmadan şüpheli yada değersiz alacak olarak değerlendirilerek kayıtlardan çıkarıldığı ve söz konusu kaydın hukuken geçerli başka nedenlerle de açıklanamadığı görüldüğünden dava konusu tarhiyatta hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle dava reddedilmiştir.

Bölge İdare Mahkemesi kararının özeti: İstinaf başvurusunun, usul ve hukuka uygun olduğu sonucuna varılan Vergi Mahkemesi kararının kaldırılmasını sağlayacak

DENET DUYURU

Sayı : 2022/110

nitelikte görülmediği gerekçesiyle 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 45. maddesinin 3. fıkrası uyarınca reddine karar verilmiştir.

TEMYİZ EDENİN İDDİALARI : Tarhiyatın dayanağı olan muhasebe kaydı ile vergi kaydı olmadığı gibi bir kazanç da doğmadığı, ortaklara nakden veya hesaben bir ödeme yapılmadığı, incelemede alacakların şirket uhdesinde kaldığına yönelik bir tespit bulunmadığı, alıcılar hesabındaki tutarın kanunen kabul edilmeyen gider olarak matraha dahil edildiği, yapılan işlemler neticesinde doğan bu zarar ile aslında şirketin öz sermayesinin kayba uğradığı, alacakların tahsil imkanı bulunmadığından değersiz alacaklara ilişkin 213 sayılı Vergi Usul Kanunun'da öngörülen yolun denenmediği, kararın gizli dağıtıldığıın tamamen bir varsayım olduğu ileri sürülerek kararın bozulması istenilmektedir.

KARŞI TARAFIN SAVUNMASI : Savunma verilmemiştir.

DANIŞTAY TETKİK HÂKİMİ... 'ÜN DÜŞÜNCESİ: 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3.maddesinin (B) bendinde, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği ve iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfetinin bunu iddia eden tarafa ait olduğu belirtilmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinin 1/c maddesinde, transfer fiyatlandırması yoluyla yapılan örtülü kazançların kurum kazancından indirilemeyeceği hükme bağlanmıştır; 13. Maddesinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir.

Öte yandan, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1.maddesinin 1.fıkrasının (1) bendinde, Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu hükme bağlanmıştır.

5520 sayılı Kanunda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, kurum kazancının dolaylı yollarla ve yasaya aykırı olarak aşındırılmasına yol açan durum olarak kabul edilmiştir. Kanun'daki bu düzenlemelerle, kurum ile paydaşları arasındaki ilişkinin, kurumun üçüncü kişilerle olan ilişkisinden farklı bir içerik kazanması önlenmiştir.

5520 sayılı Kanunun yukarıda yer verilen hükmü uyarınca, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından söz edebilmek için ortada bir mal veya hizmet alım ya da satımı, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama, kiraya verme, ödünç para alınması verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler bulunması; söz konusu işlemlerin ilişkili kişilerle yapılması ve emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak fiyat veya bedel uygulanmış olmasının tespiti gerekmektedir.

Davacı şirket tarafından, ... tarih ve ... nolu yevmiye maddesiyle, 120- Alıcılar Hesabında yer alan 519.268,25 TL borç tutarınının 689- Diğer Olağan Dışı Gider ve

Zararlar Hesabının borcuna kaydedildiği ve bu giderin ilgili dönem beyannamesinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alındığı, incelemede yapılan bu muhasebe kaydı nedeniyle kurum kazancının aşındırıldığına yönelik bir eleştiri getirilmediği ve kurumlar vergisi yönünden yapılacak bir işlem bulunmadığının belirtildiği, ancak, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 323 ve devamı maddelerine göre şüpheli alacak karşılığı ayrılmadığı ve değersiz alacaklara ilişkin kanunda öngörülen hükümlere göre işlem yapılmadan (icra takibi, dava yoluyla takip vs.), doğrudan zarar yazılamayacağı gerekçesiyle sözü edilen tutarın ortaklara dağıtıldığı kabul edilerek dava konusu tarhiyatın yapıldığının anlaşıldığı olayda, uyuşmazlık konusu işlemin, tahsil edilemeyen bir alacağın zarar yazıldıktan sonra kanunen kabul edilmeyen gider olarak matraha dahil edilerek muhasebe kayıtlarının kapatılmasına yönelik bir işlem olduğu, ticari kazancın aşındırılmasına yol açmadığı, karşı firmalar nezdinde alacağın ödenip ödenmediği yolunda bir inceleme ve araştırma da yapılmadığı, ayrıca, 213 sayılı Kanun'un 323 ve devamı maddelerine göre kanunda öngörülen şartlar yerine getirilmek suretiyle işlem tesis edilseydi söz konusu alacaklar doğrudan gider yazılabilecek olup kurum kazancının azaltılması yönünde sonuç doğuracağı gibi emsaline nazaran daha yüksek veya düşük bedelle yapılmış bir mal veya hizmet alım ya da satımı, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama, kiraya verme, ödünç para alınması verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren bir hukuki işlemde bulunmadığı, işletmelerin kar amacı gütmeleri yanında bazen de zarar edebilecekleri ve bir kısım tahsilatları yapamayacaklarının ticari hayatın olağan bir gerçeği olduğu hususu dikkate alındığında örtülü kazanç dağıtımını yapıldığının mevzuatta öngörüldüğü şekilde somut olarak ortaya konulmadığı anlaşıldığından, alacak tutarının ortaklara dağıtıldığı varsayımıyla yapılan tarhiyatta hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle temyize konu kararın bozulması gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Karar veren Danıştay Üçüncü Dairesince, Tetkik Hâkiminin açıklamaları dinlendikten ve dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüldü:

HUKUKİ DEĞERLENDİRME:

Bölge idare mahkemelerinin nihai kararlarının temyizen bozulması, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 49. maddesinde yer alan sebeplerden birinin varlığı hâlinde mümkündür.

Temyizen incelenen karar usul ve hukuka uygun olup, dilekçede ileri sürülen temyiz nedenleri kararın bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmemiştir.

KARAR SONUCU:

Açıklanan nedenlerle;

1. Temyiz isteminin reddine,
2. Temyiz istemine konu Vergi Dava Dairesi kararının ONANMASINA,

3. Davacıdan 492 sayılı Harçlar Kanunu'na bağlı (3) sayılı Tarife uyarınca nispi harç alınmasına
4. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 50. maddesi uyarınca, kararın taraflara tebliğini ve bir örneğinin de ilgili Vergi Dava Dairesine gönderilmesini teminen dosyanın kararı veren ilk derece mahkemesine gönderilmesine, 31/01/2022 tarihinde oyçokluğuyla kesin olarak karar verildi.

(X)-

KARŞI OY

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3.maddesinin (B) bendinde, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği ve iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfetinin bunu iddia eden tarafa ait olduğu belirtilmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinin 1/c maddesinde, transfer fiyatlandırması yoluyla yapılan örtülü kazançların kurum kazancından indirilemeyeceği hükme bağlanmıştır; 13. maddesinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir.

Öte yandan, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1.maddesinin 1.fıkrasının (1) bendinde, Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu hükme bağlanmıştır, Kanun 2. ve 3.maddelerinde, teslim ve teslim sayılan işlemler, 4.ve 5.maddelerinde ise, hizmet ve hizmet sayılan işlemler belirtilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda örtülü sermaye ve transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, kurum kazancının dolaylı yollarla ve yasaya aykırı olarak aşındırılmasına yol açan durum olarak kabul edilmiştir. Kanun'daki bu düzenlemelerle, kurum ile paydaşları arasındaki ilişkinin, kurumun üçüncü kişilerle olan ilişkisinden farklı bir içerik kazanması önlenmiştir.

5520 sayılı Kanunun yukarıda yer verilen hükmü uyarınca, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından söz edebilmek için ortada bir mal veya hizmet alım ya da satımı, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama, kiraya verme, ödünç para alınması verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler bulunması; söz konusu işlemlerin ilişkili kişilerle yapılması ve emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak fiyat veya bedel uygulanmış olmasının tespiti gerekmektedir.

Dosyanın incelenmesinden, davacı şirket tarafından, ... tarih ve ... nolu yevmiye maddesiyle, 120- Alıcılar Hesabında yer alan 519.268,25 TL borç tutarının 689- Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar Hesabının borcuna kaydedildiği ve bu giderin ilgili dönem beyannamesinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alındığı, incelemede yapılan bu muhasebe kaydı nedeniyle kurum kazancının aşındırıldığına yönelik bir eleştiri getirilmediği ve kurumlar vergisi yönünden yapılacak bir işlem bulunmadığının belirtildiği, ancak, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 323 ve devamı

maddelerine göre şüpheli alacak karşılığı ayrılmadığı ve değersiz alacaklara ilişkin kanunda öngörülen hükümlere göre işlem yapılmadan (icra takibi, dava yoluyla takip vs.), doğrudan zarar yazılamayacağı gerekçesiyle sözü edilen tutarın ortaklara dağıtıldığı kabul edilerek dava konusu tarhiyatın yapıldığının anlaşıldığı olayda, uyumsuzluk konusu işlemin, tahsil edilemeyen bir alacağın zarar yazıldıktan sonra kanunen kabul edilmeyen gider olarak matraha dahil edilerek muhasebe kayıtlarının kapatılmasına yönelik bir işlem olduğu, ticari kazancın aşındırılmasına yol açmadığı, karşı firmalar nezdinde alacağın ödenip ödenmediği yolunda bir inceleme ve araştırma da yapılmadığı, ayrıca, 213 sayılı Kanun'un 323 ve devamı maddelerine göre kanunda öngörülen şartlar yerine getirilmek suretiyle işlem tesis edilseydi söz konusu alacaklar doğrudan gider yazılabilecek olup kurum karının azaltılması yönünde sonuç doğuracağı gibi emsaline nazaran daha yüksek veya düşük bedelle yapılmış bir mal veya hizmet alım ya da satımı, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama, kiraya verme, ödünç para alınması verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren bir hukuki işlemin de bulunmadığı, işletmelerin kar amacı gütmeleri yanında bazen de zarar edebilecekleri ve bir kısım tahsilatları yapamayacaklarının ticari hayatın olağan bir gerçeği olduğu hususu dikkate alındığında örtülü kazanç dağıtımı yapıldığının yasada öngörüldüğü şekilde somut olarak ortaya konulamadığı anlaşıldığından, yapılan tarhiyatta hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle temyize konu kararın bozulması gerektiği oyuyla Karara katılmıyorum.”