

İŞLETME ZARARININ SERMAYE AZALTIMI YOLUYLA KARŞILANMASININ, VERGİ ve MUHASEBE UYGULAMALARI YÖNÜNDEN SONUÇLARI

CONCLUSION ON SUSTAINMENT OF COMPANY LOSSES WITH IMPAIRMENT
OF CAPITAL IN THE CONTEXT OF TAX AND ACCOUNTING STANDARDS



İbrahim Burak KIZILSEKİLİ*

Öz

İşletmeler daima maksimum kâr güdüsüyle faaliyette bulunmakta ancak, işler her zaman yolunda gitmemekte ve işletmeler hesap dönemlerini zararlar kapatabilmektedirler. Bu çalışmada geçmiş ya da cari yıl zararlarının sermaye azaltımı yöntemiyle karşılanması durumunda, sermayeye eklenmiş bulunan yeniden değerlendirme artış fonları, olağanüstü yedek akçeler ve istisna edilen kazançların vergi mevzuatı karşısındaki durumu ve bu işleme ait muhasebe uygulamaları çeşitli mukteza ve makalelerle kapsamlı olarak irdelenecektir.

Anahtar Kelimeler: Sermaye Azaltımı, Yeniden Değerleme Artış Fonu, İstisnai Kazanç Fonu, Olağanüstü Yedek Akçe

ABSTRACT

Companies yearn to make profits in any event yet it is not always the case. Companies can record loss at the end of an accounting period. This article examines particularly the implementation of accounting standards with reference to notifications and articles on taxation and the aspects of earnings exempted from tax, revaluation increase fund and extraordinary reserves in the context of tax laws when preceded and current losses are sustained with impairment of capital.

Key Words: Impairment of Capital, Revaluation Increase Fund, Tax Exempted Fund, Extraordinary Reserves

* Vergi Müfettiş Yardımcısı

1- GİRİŞ

İşletmeler temel hedefi olan karı elde edemeyip, zarar ettiği durumlarda bu zararı bertaraf etmek amacıyla geçmiş yıl karlarını kullanmakta veya ortakları işletmeye borçlandırmakta ya da sermaye azaltımı yöntemini seçmektedirler.

Türkiye’de, kurumların ticaret siciline kayıtlı sermayeleri mevcut olup, bu sermayenin çeşitli kaynaklardan artırılması mümkün olduğu gibi, azaltılması da mümkündür.

Yeni TTK’nın 127. maddesinde sermayeyi oluşturan kalemlere şu şekilde yer verilmiştir:

Kanunda aksine hüküm olmadıkça ticaret şirketlerine sermaye olarak; a) Para, alacak, kıymetli evrak ve sermaye şirketlerine ait paylar, b) Fikrî mülkiyet hakları, c) Taşınır ve her çeşit taşınmaz, d) Taşınır ve taşınmazların faydalanma ve kullanma hakları, e) Kişisel emek, f) Ticari itibar, g) Ticari işletmeler, h) Haklı olarak kullanılan devredilebilir elektronik ortamlar, alanlar, adlar ve işaretler gibi değerler, i) Maden ruhsatnameleri ve bunun gibi ekonomik değeri olan diğer haklar, j) Devrolunabilen ve nakden değerlendirilebilen her türlü değer, konabilir.

(2) Kanunun 307 nci maddesinin ikinci, 342 nci maddesinin birinci ve 581 inci maddesinin birinci fıkra hükümleri saklıdır.

Yeni TTK’da sermaye azaltımı hususunun yer verildiği 473. maddede yer alan hükümler şöyledir:

(1) Bir anonim şirket sermayesini azaltarak, azaltılan kısmın yerine geçmek üzere bedelleri tamamen ödenecek yeni paylar çıkarmıyorsa, genel kurul, esas sözleşmenin gerektiği şekilde değiştirilmesini karara bağlar. Genel kurul toplantısına ilişkin çağrı ilanlarında, mektuplarda ve internet sitesi bildiriminde, sermaye azaltılmasına gidilmesinin sebepleri ile azaltmanın amacı ve azaltmanın ne şekilde yapılacağı ayrıntılı bir şekilde ve hesap verme ilkelerine uygun olarak açıklanır. Ayrıca yönetim kurulu bu husuları içeren bir raporu genel kurula sunar, genel kurulca onaylanmış rapor tescil ve ilan edilir.

(2) (...) sermayenin azaltılmasına rağmen şirket alacaklılarının haklarını tamamen karşılayacak miktarda aktifin şirkette varlığı belirlenmiş olmadıkça sermayenin azaltılmasına karar verilmez.

(3) Genel kurulun kararına 421 inci maddenin üçüncü fıkrasının birinci cümlesi uygulanır. Kararda (...) sermayenin azaltılmasının ne tarzda yapılacağı gösterilir.

(1) (4) Esas sermayenin azaltılması sebebiyle kayıtlara göre doğacak defter kârı sadece payların yok edilmesinde kullanılabilir.

(5) Sermaye hiçbir suretle 332 nci madde ile belirlenen en az tutardan aşağı indirilemez.

(6) Bu madde ile 474 ve 475 inci maddeler, kayıtlı sermaye sisteminde çıkarılmış sermayenin azaltılmasına kıyas yoluyla uygulanır.

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 6’ncı maddesinde, kurumlar vergisinin mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu’nun “Bilanço esasında ticari kazancın tespiti” başlıklı 38’inci maddesinin birinci fıkrasında, bilanço esasına göre ticari kazancın, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olduğu, bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce işletmeye ilave olunan değerlerin bu farktan indirileceği, işletmeden çekilen değerlerin ise farka ilave olunacağı belirtilmiştir.

“Sermaye azaltılması ülkemizde pek fazla bilinmeyen bir uygulama olarak yerini almakta iken son zamanlarda sermaye azaltımının vergisel sonuçları doğurmaması itibarıyla ortaklar bu yöntemle

yönelmişlerdir”.¹Ancak sermaye azaltımının hangi kaynaktan yapıldığı vergiyi doğuran olay bakımından önem arz etmektedir.Bu yazıda azaltılan sermaye muhteviyatında;

- Yeniden Değerleme Artış Fonları
- Olağanüstü Yedek Akçe
- İstisna Edilen Kazançlardan Oluşan Özel Fonların

olması halinde beyanı gereken kurumlar vergisi ve/veya kâr dağıtım stopajı ortaya çıkmakta mıdır sorusuna cevap aranacak aynı zamanda muhasebe uygulamalarına da yer verilecektir.

2- SERMAYEYİ OLUŞTURAN UNSURLAR

“Sermaye azaltımı nedeniyle vergiyi doğuran bir olayın ortaya çıkıp çıkmadığını değerlendirebilmek için öncelikle sermayeyi oluşturan unsurların tespit edilmesi gerekmektedir. Sermayeyi oluşturan unsurların bazılarının sermaye azaltımı yoluyla işletmeden çekilmesi herhangi bir vergilendirmeye neden olmadığı halde bazıları ise vergilendirmeyi gerektirmektedir. Sermaye, ödenmiş sermaye, sermaye yedekleri, kâr yedekleri, geçmiş yıl kârları ile dönem kârından oluşabilmektedir. Söz konusu kalemlerin her biri sermayeye eklenebilecek durumdadır.

Ödenmiş Sermaye; İşletme sahibi veya sahipleri tarafından işletmeye tahsis edilen ve Ticaret Siciline tescil edilmiş sermaye tutarını ifade etmektedir. Sermaye azaltımının, ortaklar tarafından nakden veya aynen yapılan ödemelerden kaynaklanması halinde, *ortakların esas olarak işletmeye koydukları sermayeyi Türk Ticaret Kanunu hükümleri çerçevesinde geri almış olmaları nedeniyle mükellefiyet statüsüne bakılmaksızın vergilendirme işlemi yapılması gerekmemektedir.*

Kar Yedekleri, Öz sermayenin bir unsuru olan kâr yedekleri; yasal yedekler, statü yedekleri, olağanüstü yedekler ve özel fonlardan oluşmaktadır. Yasal yedekler, Türk Ticaret Kanunu hükümleri uyarınca ayrılması zorunlu olan kâr yedekleridir. Statü yedekleri, şirket ana sözleşmesinde hüküm bulunması durumunda ayrılmaktadır. Olağanüstü yedek akçeler, şirket Genel Kurulu tarafından karar alınması durumunda ayrılmaktadır.

Sermaye yedekleri; hisse senedi ihraç primleri, hisse senedi iptal kârları, maddi duran varlık yeniden değerlendirme artışları, iştirakler yeniden değerlendirme artışları ve maliyet artış fonlarından oluşmaktadır.

Geçmiş Yıl Karlarında, Geçmiş faaliyet dönemlerinde ortaya çıkan ve işletme sahibine veya ortaklarına dağıtılmamış bulunan kârlardan ilgili yedek hesaplarına alınmayan tutarlar, geçmiş yıllar kârlarını oluşturmaktadır”.²

3- SERMAYE AZALTIMI

Sermaye azaltımının, ortaklar tarafından nakden veya aynen yapılan ödemelerden kaynaklanması halinde, ortakların esas olarak işletmeye koydukları sermayeyi Türk Ticaret Kanunu hükümleri çerçevesinde geri almış olmaları nedeniyle mükellefiyet statüsüne bakılmaksızın vergilendirme işlemi yapılmayacaktır.

Öte yandan ortakların esas olarak koydukları sermaye dışında, işletmenin faaliyet dönemleri içerisinde sermayeye eklenmiş olup sermaye azaltımı sırasında işletmeden çekilen kaynakların kayıtlı sermaye içindeki unsurlarla ilişkilendirilmesinde:

¹ (<http://www.vergidegundem.com/files/Makale2-eyl09.pdf> /26.10.2015)

² <http://www.ozdogrular.com/content/view/22066/26.10.2015>

- Vergi doğuracak unsurlara öncelik vermek
- Vergi doğurmayacak unsurlara öncelik vermek
- Azaltılan sermayeyi sermaye kalemleri arasında orantılı olarak dağıtmak
- İlk giren ilk çıkar yöntemi ile yaklaşmak
- Son giren ilk çıkar yöntemiyle yaklaşmak
- Hangi sermaye unsurunun dağıtılacağına şirket genel kurulunun karar vermesi gerektiği şeklin-
de sınırlı seçenekler bulunmaktadır.³

Ancak, Gelir İdaresi Başkanlığının 38418978-125[6-12/7]-809 sayılı muktezası uyarınca sermaye hesabının içinde yeniden değerlendirme değer artış fonları, maliyet artış fonları ve geçmiş yıl karları, istisna edilen kazançlardan oluşan özel fonlar bulunması halinde, yapılacak olan sermaye azaltımında öncelikle yeniden değerlendirme değer artış fonu, maliyet artış fonu, pasif kalemlere ait enflasyon fark hesapları ve geçmiş yıl karlarının işletmeden çekildiğinin kabul edilmesi gerekmektedir.

3.1- Sermayenin Değer Artış Fonu İhtiva Etmesi Durumunun Vergisel Sonuçları

213 sayılı VUK'un 5024 sayılı Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunla kaldırılmadan önceki halinde; Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi mükelleflerinin bilançolarında yer alan amortismana tabi iktisadi kıymetleri ve bu kıymetler üzerinden ayrılmış olup bilançolarında gösterilen amortismanlarının, gerekli şartların gerçekleşmesi neticesinde, Maliye Bakanlığınca tesbit olunacak emsallerle çarpmak suretiyle bahsi geçen kıymetlere ilişkin değer-
lerin rayiç değerlerine ulaşma işlemini yeniden değerlendirme olarak tanımlamıştır.

5024 Sayılı Kanun hükmüyle kaldırılan yeniden değerlendirme müessesesi yerine 213 sayılı VUK ile "Enflasyon Düzeltmesi" müessesesi getirilerek "parasal olmayan kıymetlerin" belirli dönemlerce hangi işlem ve yöntemlerle değerlendirileceği ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

Yeni düzenlemeden kısaca bahsetmek gerekirse:

*A) Malî tablolarda yer alan parasal olmayan kıymetler aşağıdaki hükümlere göre enflasyon dü-
zeltmesine tâbi tutulur.*

1. *Kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri fiyat en-
deksindeki artışın, içinde bulunulan dönem dahil son üç hesap döneminde %100'den ve içinde
bulunulan hesap döneminde % 10'dan fazla olması halinde malî tablolarını enflasyon düzelt-
mesine tâbi tutarlar. Enflasyon düzeltmesi uygulaması, her iki şartın birlikte gerçekleşmemesi
halinde sona erer.*

Kapsama giren mükellefler, geçici vergi dönemlerinin sonu itibarıyla malî tabloları düzenlemek ve enflasyon düzeltmesi yapmak zorundadırlar. Geçici vergi dönemlerinde yukarıda belirtilen oranların tespitinde, son üç hesap dönemi yerine üçer aylık dönemlerin son ayı dahil önceki otuzaltı ay ve içinde bulunulan hesap dönemi yerine son oniki ay dikkate alınır. Bir hesap dönemi içindeki geçici vergi dönemlerinin herhangi birinde düzeltme yapılması halinde takip eden geçici vergi dönemlerinde ve içinde bulunulan hesap dönemi sonunda da düzeltme yapılır.

Bakanlar Kurulu; bu maddede yer alan %100 oranını %35'e kadar indirmeye veya tekrar kanunî seviyesine kadar yükseltmeye, %10 oranını ise %25'e kadar çıkarmaya veya tekrar kanunî seviyesine kadar indirmeye yetkilidir.

³ http://www.lebibyalkin.com.tr/dergi_icerik_p.asp?dicerik_id=131&dergi_id=65/ 27.06.2015

... Düzeltme sonucu bulunan tutarlar, izleyen dönemde enflasyon düzeltmesi yapıp yapılmadığına bakılmaksızın, izleyen dönemin başlangıç değerleri olarak dikkate alınır.

Pasif kalemlere ait enflasyon fark hesapları, herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin, bu dönemde vergiye tâbi tutulur. **(5228 sayılı Kanunun 9'uncu maddesiyle değiştirilen cümle)** Ancak öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farkları düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebilir veya kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilir; bu işlemler kâr dağıtımı sayılmaz.

Gelir İdaresi Başkanlığı Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı B.07.1.GİB.4.38.15.01-KV-20-195-28 21/02/2012 sayı ve tarihli muktezasında, ... Yapılacak olan sermaye azaltımında da, öncelikle değer artış fonu ve geçmiş yıl kârlarının işletmeden çekildiğinin kabulü gerekmekte olup, azaltılan sermaye tutarı, değer artış fonu ve geçmiş yıl kârları tutarından fazla ise, fazlalığın şirket ortakları tarafından nakit olarak konulan sermayeden kaynaklandığı kabul edilecektir. Bu hüküm ve açıklamalara göre;

- Şirketinizin yapacağı sermaye azaltımı karşılığında dikkate alınacak geçmiş yıl zararlarının, daha önce sermayeye eklenmiş olan değer artış fonuna ilişkin kısma mahsup edildiği kabul edilecek ve şirketin sermaye azaltımı yapacağı tutar olan ... TL üzerinden Vergi Usul Kanununun mükerrer 298'inci maddesinin Mülga "Yeniden Değerleme" başlıklı bölümünün birinci fıkrası uyarınca kurumlar vergisi hesaplanarak ödenecektir.
- Daha önce sermayeye eklenmiş olan değer artış fonunun geçmiş yıl zararlarına mahsubu işleminde, nakden veya hesaben bir ödeme bulunmamaktadır. Bu nedenle, üzerinden kurumlar vergisi hesaplanarak ödenen değer artış fonunun geçmiş yıl zararlarına mahsup edilmesi işlemi, kâr payı dağıtımı olarak değerlendirilmeyecek ve kâr payı dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Yukarıda verilen muktezada açıkça belirtildiği üzere sermaye azaltımında öncelikle mahsup edilecek kalemin Yeniden Değerleme Artış Fonu olduğu ve bu mahsup neticesinde işleme konu olan fon tutarı üzerinden işletme adına kurumlar vergisi hesaplanması gerekmektedir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 05.12.2012 tarih ve 62030549-125[9-2012/58]-3132 sayılı muktezası "...Daha önce sermayeye eklenmiş olan değer artış fonunun geçmiş yıl zararlarına mahsubu işleminde, nakden veya hesaben bir ödeme bulunmamaktadır. Bu nedenle, üzerinden kurumlar vergisi hesaplanarak ödenen değer artış fonunun geçmiş yıl zararlarına mahsup edilmesi işlemi, kâr payı dağıtımı olarak değerlendirilmeyecek ve kâr payı dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılmayacaktır" ifadelerini kullanarak "Yeniden Değerleme Artış Fonunun" sermaye azaltımı işlemi sonucunda işletmeden çekilmiş sayılacağı ve bu tutar üzerinden kurumlar vergisi hesaplanması gerektiğini açıkça ifade etmiştir.

3.2- Sermayenin Olağanüstü Yedek Akçe İhtiva Etmesi Durumunun Vergisel Sonuçları

Karşılıklar: Karşılıklar bilanço hukukunun en bilinen kalemlerinden biri olup, şüpheli borçlardan, askıdaki işlemlerden, gelecekte yerine getirilecek borçlardan doğması olası kayıplar için ayrılan, amaç hükmü belirli yedek akçelerdir. Karşılıklar, 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (Yeni TTK) m. 75'e göre, Türkiye Muhasebe Standartları'na (TMS) göre ayrılır. 6762 sayılı eski TTK m. 465 ise karşılıkları, "ileride yerine getirilecek teslim ve tesellüm mükellefiyetlerinden veya bunlara benzer taahhütlerden doğması muhtemel zararlara karşılık olmak üzere konulan yedek akçeler" olarak tanımlamaktadır. Görüldüğü gibi, karşılıklar genel bir maksat hükmü taşıyamazlar. Yasada tahdidi olmasa bile, dar bir

maksat öngörülmüştür. Karşılıklar her türlü zarar tehlikesinin değil, yalnızca, “gerçekleşmesi şüpheli yükümlülük ve askıdaki işlemlerden doğabilecek muhtemel kayıplar” için ayrılabilirler. Geçerli bir karşılık ayırmak için maksadın “zarar” ile ilişkisi gözden uzak tutulmamalıdır. Muhtemel masraflar için karşılık ayrılamaz.

Genel Kurul Kararı ile Ayrılan (Olağanüstü) Yedek Akçeler: Olağanüstü yedek akçeler, dağıtılmayan kârların toplanması ile oluşurlar. Esas sözleşme müsaitsse genel kurul yıllık kârı kısmen veya tamamen dağıtmaya veya yedek akçeye almaya yetkilidir. Bunun için –esas sözleşmede aksi öngörülmemişse– adi yeter sayı aranır. Olağanüstü yedeklerin çoğu kez bağlayıcı bir amaçları yoktur. Ayrılmaları bir genel kurul kararı ile olduğu gibi, gene bir genel kurul kararı ile de dağıtılabilir veya başka bir amaca tahsis olunabilirler.⁴

Gelir Vergisi Kanunu’nun 94. maddesinin 6. bendi parantez içi hükmünde “*kârın sermayeye eklenmesi kar dağıtımı sayılmaz*” ifadesi yer almaktadır.

İşletmeler hesap dönemleri itibarıyla elde ettikleri karlarının bir kısmını ortaklara dağıtmayarak olağan ve olağanüstü yedek akçe adı altında işletmede tutarak sermayelerini güçlendirmeyi amaçlamaktadırlar.

Ancak işletmeler her dönem kar elde edememekte ve hesap dönemlerini zarar ederek kapatabilmektedirler. Meydana gelen bu zararı sermaye azaltımı yoluyla mahsup yolunu seçtiklerinde vergi mevzuatı karşısında herhangi bir yükümlülüğün ortaya çıkıp çıkmadığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığınca verilen, 05.12.2012 tarih ve 62030549-125[9-2012/58]-3132 sayılı muktezada şu şekilde açıklanmıştır:

“...Ödenmiş sermayenin olağanüstü yedek akçenin sermayeye ilave edilmesinden kaynaklanan kısmının geçmiş yıl veya cari dönem zararlarına mahsubu suretiyle sermaye azaltımına konu edilmesi kâr payı dağıtımı olarak değerlendirilmeyeceğinden vergi kesintisi yapılmaması gerekmektedir.

Öte yandan, yapılacak olan sermaye azaltımında öncelikle değer artış fonu, gayrimenkul satış kazancı ve geçmiş yıl kârlarının işletmeden çekildiğinin kabulü gerekmekte olup azaltılan sermaye tutarı, değer artış fonu, gayrimenkul satış kazancı, geçmiş yıl kârları ve yedek akçe tutarından fazla ise fazlalığın, şirket ortakları tarafından nakit olarak konulan sermayeden kaynaklandığı kabul edilecektir.”

Özelgede belirtilen bu hükümler doğrultusunda sermaye azaltımında öncelikli kalemler arasında olağanüstü yedek akçelerin de olduğu fakat bu işlem kar payı dağıtımı olarak değerlendirilmeyeceğinden vergi kesintisi yapılması gerekmeyeceği ifade edilmiştir.

Yine Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığının 64597866-125[6-2013]-158 sayılı muktezasında “...Yapılacak sermaye azaltımının; öncelikle, kurumlar vergisine ve vergi sonrası dağıtılan kazancın ise kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak hesaplardan karşılanması; sonra, sadece kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak hesapların kullanılması, son olarak ise işletmeden çekilmesi halinde vergilendirilmeyecek olan aynı ve nakdi sermayenin işletmeden çekildiğinin kabulü gerekmektedir.

... Önceki yıllarda şirket sermayesine eklenmiş olan emisyon primlerinin ve olağanüstü yedeklerin geçmiş yıl zararlarına mahsup edilmesi işlemi nakden veya hesaben bir ödembulunmadığından kâr payı dağıtımı olarak değerlendirilmemesi ve kâr payı dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılmaması,”...

izahatını yaparak geçmiş hesap dönemlerinde şirket sermayesine eklenen yedek akçe tutarının geçmiş yıl zararına mahsubunu kar dağıtımı işlemi olarak saymamış ve kar payı dağıtımına bağlı vergi kesintisine gerek olmadığı ifade edilmiştir.

⁴ <http://www.ahmetozansoy.com/sdetay.asp?did=158/02.11.2015>

3.3- Sermayenin İstisna Edilen Kazançlardan Oluşan Özel Fonlar İçermesi Durumunun Vergisel Sonuçları

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 5. maddesinde “...Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 75’lik kısmı’nın kurumlar vergisinden istisna olduğu, **(6111 Sayılı Kanunla eklenen parantez içi hüküm Yürürlük; 25.02.2011) (6495 Sayılı Kanunla değişen parantez içi hüküm Yürürlük; 02.08.2013)**

...Taşınmazların; kaynak kuruluşlarca, kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketlerine satışı ile 21/11/2012 tarihli ve 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, finansal kiralama şirketlerine satışı ve varlık kiralama ile finansal kiralama şirketlerince taşınmazın devralındığı kuruma satışından doğan kazançlar için bu oran %100 olarak uygulanır ve bu taşınmazlar için en az iki tam yıl süreyle aktifte bulunma şartı aranmaz.

...Bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanır ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmı satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulur. Ancak satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır.

İstisna edilen kazançtan beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Aynı süre içinde işletmenin tasfiyesi (bu Kanun’a göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) halinde de bu hüküm uygulanır.

Bu hükümler doğrultusunda işletmelerin yukarıda belirtilen iktisadi kıymetleri ellerinden çıkarmaları neticesinde elde ettikleri kazancın %75 istisnaya konu olmakta ve 5 yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka hesaba nakledilmemesi şartıyla istisna kazanca isabet eden Kurumlar Vergisi hesaplanmamaktadır. Ancak işletme zararının sermaye azaltımı yoluyla mahsubunda yukarıda bahsedilen istisnai kazanç fonunun kâr dağıtımı sayılıp sayılmayacağı konusunda İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının, 05.12.2012 tarih ve 62030549-125[9-2012/58]-3132 sayılı özelgesinde “...Ödenmiş sermayenin kurumlar vergisinden istisna edilen ve 21/04/2003 tarihinde sermayeye ilave edilen gayrimenkul satış kazancından kaynaklanan kısmının sermaye azaltımına konu edilmesi halinde, söz konusu kazancın sermaye hesabında kalması için aranılan yasal süre olan beş yıllık sürenin dolmasından sonra yapılması nedeniyle, sermaye azaltımı yoluyla işletmeden çekilen bu tutar için kurumlar vergisi hesaplanmayacak ve geçmiş yıl veya cari dönem zararlarına mahsubu nedeniyle de vergi kesintisi yapılmayacaktır.”

şeklinde açıklama yapılarak işletme zararının sermayeden karşılanması durumunda istisnai kazanç fonu tutarının kâr dağıtımına kaynak teşkil etmeyeceği ve buna bağlı kâr payı stopajı doğmayacağı belirtilmiştir. Ancak yukarıda da açıklandığı üzere bahsi geçen fonun 5 yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir hesaba aktarılması neticesinde bu fona isabet eden kurumlar vergisinin hesaplanıp ödeneceği de tabiidir.

4 – GEÇMİŞ YIL ZARARININ ÖDENMİŞ SERMAYE YOLUYLA MAHSUBUNDA ÖZELLİKLİ DURUMLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Çalışmamızın giriş bölümünde bahsettiğimiz özellikli durumlar hakkında çeşitli mukteza ve maka-

lelere dayanarak mezkur durumların vergi mevzuatı karşısındaki durumu anlatılmaya çalışılmıştır. Bu başlık altında, sözü edilen özellikli durumlar muhasebe uygulamaları yönüyle bir örnek ile ele alınacaktır.

Örnek: Tekstil üretim faaliyeti ile iştigal eden (K) A.Ş.'nin dönem sonu özsermaye tutarı 1.000.000,00 TL'dir. Söz konusu işletme, 2004 hesap dönemi ekonomik konjonktürünün VUK'unda yer alan "enflasyon değerlemesi" şartlarını taşıması nedeniyle parasal olmayan varlıklarını değerlemeye tabi tutmuştur. Değerleme sonucunda, işletme bilançosunda yer alan özsermaye kalemleri dışındaki varlıklara ilişkin olarak ortaya çıkan 35.000,00 TL tutarındaki fon (Değer Artış Fonu) aynı hesap dönemi sonunda doğrudan işletme sermayesine eklenmiş olup dolayısıyla bahsi geçen tutar kurumlar vergisi beyanına dahil edilmemiştir. İşletme yönetim kurulu, 2012 yılında elden çıkardığı gayrimenkulüne ilişkin olarak elde ettiği "İstisna Edilen Kazançlardan Oluşan Özel Fon" hesabında bulunan 25.000,00 TL tutarı ile "Olağanüstü Yedek Akçeler" hesabında bulunan 40.000 TL tutarı 30.06.2013 tarihinde işletme sermayesini güçlendirmek amacıyla sermayeye eklemeye karar vermiştir. (K) A.Ş. yönetim kurulu 2013 hesap dönemi sonunda ortaya çıkan 100.000,00 TL tutarındaki zararının tamamını sermaye azaltımı yöntemiyle itfa etmeye karar vermiş olup, işlemlerin gerçekleşme dönemi muhasebe kayıtları ile zararın doğrudan sermayeden karşılanmasının vergisel sonuçlarına ilişkin muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir:

31.12.2004		
698 Enflasyon Düzeltme Hesabı	35.000,00	
500 SERMAYE		35.000,00
/		
01/04/2013		
570 Geçmiş Yıllar Karları	25.000,00	
549 Özel Fonlar		25.000,00
30.06.2013		
549 Özel Fonlar	25.000,00	
542 Olağanüstü Yedekler	40.000,00	
500 Sermaye		65.000,00
/		
01/01/2014		
580 Geçmiş Yıl Zararı	100.000,00	
591 Dönem Net Zararı		100.000,00
/		

- Değerleme Artış Fonunun işletmeden çekilmiş sayılması nedeniyle için ödenecek Kurumlar Vergisi: $35.000 \times 0,20 = 7.000,00$ TL
- İstisnai Kazanç Fonunun başka bir hesaba naklinden dolayı (5 yıl içinde) ödenecek Kurumlar Vergisi: $25.000 \times 0,20 = 5.000,00$ TL
- Olağanüstü Yedek Akçeler kalemine ilişkin vergisel açıdan herhangi bir hesaplama yapılmasına gerek olmadığı yasal dayanakları ile birlikte yukarıdaki açıklanmıştır.

Son olarak:

	24.04.2015	
500 Sermaye		100.000,00
770 Genel Yönetim Giderleri		12.000,00
-Kanunen Kabul Edilmeyen Gider		
580 Geçmiş Yıl Zararı		100.000,00
368. Vadesi Geçmiş, Ert veya Taks. Vergi ve Diğ. Yük		12.000,00
102- Bankalar		

5- SONUÇ

Tüm bu açıklamalar doğrultusunda işletmelerin geçmiş ya da cari yıl zararlarının sermaye azaltımı yöntemiyle karşılaması durumunda, sermayeye eklenmiş olan değerlendirme fonları ve vergiden istisna edilen kazançların öncelikli olarak işletmeden çekilmiş sayılacağı VUK'nun mükerrer 298-A maddesi ile İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının, 05.12.2012 tarih ve 62030549-125[9-2012/58]-3132 sayılı özelgesinde belirtilmiştir. (Özsermaye kalemlerinin değerlendirilmesi sonucu hesaplanıp sermayeye eklenen tutarlar hariç) Dolayısıyla bahsi geçen "fonların", zaman içerisinde sermayeye eklenmiş olup işletme zararı nedeniyle sermayeden çekilmesi durumunda bunlara isabet eden Kurumlar Vergisinin beyan edilip ödenmesi gerekmektedir. (Vergi Kanunlarının ceza hükümleri mahfuzdur.) Açıklamalarımızdan hareketle işletme yöneticileri bu ve buna benzer vergisel yükümlülük doğuracak ayrıntılara dikkat etmeleri gerekmektedir. Kişi ve kurumlar, parasal ve parasal olmayan her işlem için öznel yargılardan kaçınarak yasal mevzuat hakkında bilgi edinmesi neticesinde işletme adına oluşacak vergisel riskleri yönetebilmektedirler.

KAYNAKÇA

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 5220 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu
- Adana Vergi Dairesi Başkanlığının B.07.1.GİB.4.01.16.01-2010-611-KV-7 sayılı muktezası
- Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığının 64597866-125[6-2013]-158 sayılı muktezası
- Gaziantep Vergi Dairesi Başkanlığının B.07.1.GİB.4.27.15.01-11-515-56-77 sayılı muktezası
- Gelir İdaresi Başkanlığının 38418978-125[6-12/7]-809 sayılı muktezası
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 62030549-125[9-2012/58]-3132 sayılı muktezası
- Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı B.07.1.GİB.4.38.15.01-KV-20-195-28 21/02/2012 sayı ve tarihli muktezası
- <http://www.vergidegundem.com/files/Makale2-eyl09.pdf/> 26.10.2015
- <http://www.ozdogrular.com/content/view/22066/> 26.10.2015
- http://www.lebibyalkin.com.tr/dergi_icerik_p.asp?dicerik_id=131&dergi_id=65 27.06.2015
- <http://www.ahmetozansoy.com/sdetay.asp?did=158> 02.11.2015