

## TEKNİK İFLAS DURUMUNDA SERMAYE TAMAMLAMA FONU ( ZARAR TAZMİN FONU) VE İDARENİN GELİR VERGİSİ KARŞISINDAKİ BUGUNKÜ UYGULAMASI

Türk Ticaret Kanunu’nun 376 ncı[1] maddesinin 2 inci fıkrası hükmü: ‘**Son yıllık bilanço**ya göre, sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının üçte ikisinin zarar sebebiyle karşılıksız kaldığı anlaşıldığı takdirde, derhal toplantıya çağrılan genel kurul, sermayenin üçte biri ile yetinme veya sermayenin tamamlanmasına karar vermediği takdirde şirket kendiliğinden sona erer. ‘ şeklinde.

Bu zorunluluğa uyulmamasının yaptırımı da, “Şirketin kendiliğinden sona ermesi” olarak karşımıza çıkmaktadır.

Uygulamada bu durumu önlemenin pratik bir yolu olarak sermaye avansı, sermaye tamamlama fonu, zarar telafi fonu ve benzeri isimler altında işlemler ile karşılaşmaktadır. Ortakların ileride yapılacak sermaye artışına ilişkin olarak mevcut öz kaynak verilerine göre bugünden kaynak göndermeleri ve bu kaynakların da bilançoda aynı hesap sınıfı altında ayrı bir hesaba kaydedilmesi öteden beri yapılmakta olan uygulamadır.

İleride sermaye artışı tescil edildiğinde de sermaye taahhüt hesapları bu sermaye avansı hesabı ile kapatılmaktadır. Bu işlem bazı şirketlerde birkaç ay içinde tamamlanabilmekte, bazı şirketlerin bilançosunda ise sermaye avansı olarak verilen bu tutarlar yıllarca bekleyebilmektedir.

Söz konusu genel kurulda sermayenin tamamlanması kararının alınması üzerine ortakların, sermayenin tamamlanması için, zor durumdaki iştiraklerine paylarına düşen ödemeleri (iştirakteki alacaklarının mahsubu şeklinde de olsa) yapmaları halinde,

Vergi İdaresinin eski görüşleri de dikkate alınarak, bu şekilde ortakların yaptıkları ödemeyle kapatılan zararlar 5 yıl zaman aşımı süresi içerisinde kazançtan indirim konusu yapılmaya devam edilmektedir. (Çünkü; Gelir Vergisi Kanununun 38 inci Maddesinde: **“Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce:**

1. İşletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir,
2. İşletmeden çekilen değerler ise farka ilave edilir.” denilmektedir.)
- 3- **İştirakçi kurumlar ise, yaptıkları sermaye tamamlaması ödemelerini, zarara atmak yerine iştirak hesabında aktifleştirmekte idiler (İştirak hissesinin satışı ya da tasfiye halinde, aktifleştirilen tutar; maliyet unsuru olarak dikkate alınmakta idi).**

İşte bu noktada vergi incelemelerinde yapılan en temel eleştiri, bu hesabın, fonu alan şirket açısından artık bir borç, veren şirket açısından ise artık bir alacağa dönüştüğü şeklinde olmaktadır.

Bununla birlikte son dönemde Gelir İdaresi Başkanlığının vermiş olduğu özelgelerde, inceleme elemanlarının eleştirdikleri konulara paralel olarak görüşler verilmeye başlanmıştır.

Bu görüşlere örnek olarak;

01.06.2012 tarih ve B.07.1.0.06.49-010.01-11 sayılı özelgesi, tartışma yaratacak niteliktedir. Sermayelerini kaybederek zor durumda olan kurumlar, TTK'nın 367 inci maddesine göre, zarar nedeniyle azalan sermayenin tamamlanmasına zorunlu olarak karar alırlarsa, ortakların payları oranında yapacakları sermaye tamamlanması ödemeleri, kendileri için kanunen kabul edilmeyen gider, zor durumdaki iştirak için de vergiye tabi kazanç olarak kayıtlara intikal ettirilecektir. (Böylece, kapatılan zararın kazançtan indirilmesi mümkün olamayacaktır). Ayrıca, ödemeyi yapan ortak kurumlar, ödemeleri kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alacaklardır.

12.02.2013 tarih ve 64597866-KDv-1/1-21 sayılı özelgesinde ise; “...yurtdışı mukimi ana firmadan karşılıksız olarak kullanacağı nakit desteğin, mahiyeti itibariyle gelir olarak kabul edilmesi ve elde edilen bu gelirin içinde bulunduğu takvim yılının kurum kazancı olarak değerlendirilmesi “ gerektiği konusunda açıklama mevcuttur.

Özelgedeki görüşe göre:

**1. Sermaye tamamlama fonunun ödendiği iştirakin, söz konusu tutarları sermayeye ilave edilmemesi ve vergi mevzuatında bir istisna hükmü bulunmaması nedeniyle, bu tutarları kurum kazancına dahil etmesi gerekmektedir.**

**2. Sermaye tamamlama fonu adı altında ödenen tutarlar, iştirak tarafından sermaye artışında kullanılmadığından, ödeyen kurum tarafından iştiraklerin maliyet bedeline eklenmesi mümkün değildir.**

**3. Ayrıca, bu tutarlar ödeyen kurumlar tarafından gelir vergisi kanununun 40 ıncı ve kurumlar vergisi kanununun 8 nci maddesinde sayılan giderler kapsamına da girmediğinden , gider yazılması veya zarar olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.**

Özetle; sermayelerini kaybederek zor durumda olan kurumlar, TTK'nın 376 inci maddesine göre, zarar nedeniyle azalan sermayenin tamamlanmasına zorunlu olarak karar alırlarsa, ortakların payları oranında yapacakları sermaye tamamlanması ödemeleri, kendileri, için kanunen kabul edilmeyen gider, zor durumdaki iştirak için de vergiye tabi kazanç olarak kayıtlara intikal ettirilecektir. (Böylece, kapatılan zararın kazançtan indirilmesi mümkün olamayacaktır). Ayrıca, ödemeyi yapan ortak kurumlar, ödemeleri kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alacaklardır.

Böylece kurumlar, iki kanun hükmü arasına sıkıştırılmış olmaktadır: bir taraftan zararı, TTK ya göre kapatmazlarsa kurum tasfiye olacaktır, diğer taraftan kapatmaya kalkarlarsa, bu özelveye göre kurumlar vergisi ödemek zorunda kalacaklardır.

Bizce; vergi idaresinin görüşünü dayandırdığı, gerekçeler doğru değildir. Şöyle ki;

**1.Türk ticaret kanununda, zarar telafisi fonu ile ilgili bir hüküm yoktur:**

*TTK da böyle bir düzenlemeye gerek de yoktur. Çünkü zarar telafisi için gelen para zararın kapatılmasında kullanılacağından, başka bir hesapta gösterilmesine olanak da yoktur.*

**2.Gelen paralar sermaye artışında kullanılmamıştır:**

*TTK ya göre, zararın tamamlanması zorunlu hale gelmiş ise, mevcut sermaye tamamlanmadan , sermaye artışına zaten olanak yoktur.*

**3.Zor durumda olan kurumun elde ettiği bu fon için “vergi kanunlarında bir istisna hükmü bulunmamaktadır”.**

*GVK'nun 38. Maddesi hükmüne göre, sahipler tarafında ortaklığa konan paralar yıl başı öz sermayesinin yıl sonu özsermayesinden çıkarılması sonucu ortaya çıkan farktan indirilir hükmü, zarar tamamlanması adı altında ortakların TTK ya göre zorunlu olarak koydukları paranın vergiye tabi olmadığını açıkça belirtmektedir. Ortada vergiyi doğuran olay olmadığına göre kanunda bir istisna da olamayacağı ortadadır.*

Dolayısıyla bu gerekçelerle, sermayenin tamamlanması amacı ile TTK 376. Maddesinden doğan zorunlulukla yine aynı maddede yazılı şartlar yerine getirilerek yapılan ödemelerin muvazzalı işlemler haricinde , vergiye tabi kazançta eklenmesi gerektiğini ileri sürmek doğru değildir.

Not:1)İki özelge ektedir.

2)Sayın Erdoğan Öcal'ın makalesinden yararlanılmıştır.

**İştirak edilen şirkete yapılan sermaye tamamlama fonu ödemelerini müteakip, sahip olunan hisselerin elden çıkarılması halinde vergileme hk.**

**Tarih** 01/06/2012  
**Sayı** B.07.1.GİB.0.06.49-010.01-11  
**Kapsam**

T.C.

MALİYE BAKANLIĞI

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Sayı : B.07.1.GİB.0.06.49-010.01-11

01/06/2012

Konu : İştirak edilen şirkete yapılan sermaye tamamlama fonu ödemelerini müteakip, sahip olunan hisselerin elden çıkarılması halinde vergileme hk.

31.12.2008 tarih ve 689 sayılı dilekçenizin incelenmesi neticesinde;

- Şirketinizin, 1.000.000.- TL sermayesi olan bir anonim şirketin %30 oranında pay ile kurucu ortaklarından olduğu, iştirak olunan şirketin devamlı zarar etmesi sonucu sermayesini kaybettiği, şirketiniz tarafından alınan 13.05.2008 tarihli olağan genel kurul kararı ve 02.06.2008 tarihli olağanüstü genel kurul kararı ile şirket ortaklarınca sermaye tamamlama fonu oluşturulmasının oy birliği ile kabul edildiği, şirketiniz payına düşen 1.081.455,82.-TL tutarındaki sermaye tamamlama fonu bedelinin iştirak edilen şirkete ödendiği, iştirak edilen şirketin ödenen sermaye tamamlama fonu bedellerini geçmiş yıl zararlarına mahsup ederek herhangi bir sermaye artırımını yapmadığı belirtilerek,

- İştirakçisi olduğunuz şirkete ödediğiniz sermaye tamamlama fonu bedelinin, iştirakler hesabına mı yoksa dönem

zararı hesabına mı kayıt edileceği,

- İştirak edilen şirketin hisselerinin daha düşük bedelle başka bir kuruluşa devir edilmesi durumunda ortaya çıkan zararın, sermaye tamamlama fonuna ödenen tutar da dikkate alınarak ne şekilde hesaplanacağı

hususlarında görüş talep ettiğiniz anlaşılmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 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. Bu hüküm uyarınca tespit edilecek kurum kazancından Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinde sayılan giderlerin indirilebilmesi mümkün bulunmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 9 uncu maddesiyle her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek ve beş yıldan fazla nakledilmemek koşuluyla geçmiş yılların beyannamesinde yer alan zararların kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek üzere kurum kazancından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

6762 sayılı Türk Ticaret Kanunun; 466-469 uncu maddelerinde, yedek akçelere ilişkin hükümlere yer verilmiş olup şirketlerin mecburi veya ihtiyari olarak ayırabileceği yedeklerin neler olduğu, bu yedeklerin şirketin kârından ayrılması gerektiği açıkça belirlenmiş olup Türk Ticaret Kanununda zarar telafisi fonu ile ilgili bir düzenleme bulunmadığı gibi bu ad altında yurt dışından gelen paraların yedek akçe olarak kabul edileceğine dair bir hüküm de bulunmamaktadır.

Aynı Kanunun; 385-390 ıncı maddelerinde esas mukavelenin değiştirilmesine ilişkin hükümler, 391-395 inci maddelerinde esas sermayenin artırılmasına ilişkin hükümler ve 396-398 inci maddelerinde de esas sermayenin azaltılmasına ilişkin hükümler düzenlenmiştir. Dolayısıyla esas sermayenin artırım ve azaltım işlemlerinin bu hükümlere göre yapılacağı açıktır.

Bu çerçevede, sermaye tamamlama fonu adı altında ödenen tutarlar, kurucu ortağı olduğunuz iştirakiniz tarafından Türk Ticaret Kanunu hükümleri kapsamında sermayeye ilave edilmediğinden, söz konusu tutarların iştiraklerin maliyet bedeline eklenmesi de mümkün değildir. Sermaye tamamlama fonunun ödendiği iştirakin ise söz konusu tutarların sermayeye ilave edilmemesi ve vergi mevzuatında bir istisna hükmü bulunmaması nedeniyle, bu tutarları kurum kazancına dâhil etmesi gerekmektedir.

Ayrıca, şirketiniz tarafından sermaye tamamlama fonu adı altında iştirakinize ödenen tutarlar, Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı ve Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinde sayılan giderler kapsamına da girmediğinden, gider yazılması veya zarar olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

Öte yandan, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde 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 kısmının istisna olduğu hükme bağlanmıştır.

Aynı maddenin üçüncü fıkrasında da iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesinin kabul edilmediği belirtilmiştir.

Bu çerçevede, iştirak hisseleri satışından; kazanç doğması ve maddede belirtilen şartların varlığı halinde satıştan doğan kazancın % 75'inin istisnaya konu edilmesi mümkün olup zarar doğması halinde ise bu zararın %75'inin kurum kazancından indirilebilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Ayrıca, iştirak hissesi satışının ilişkili kişilere yapılması durumunda da satış bedelinin, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesine göre emsallere uygunluk ilkesine uygun tespit edilmesi gerekeceği tabidir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

**Yurt dışındaki ana firma tarafından Türkiye\'deki firmanın faaliyetinin kesintiye uğramaması amacıyla aktarılan bedellerin vergi karşısındaki durumu hk.**

**Tarih** 12/02/2013  
**Sayı** 64597866-KDV-1/1-21  
**Kapsam**

**T.C.**

**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**

**BÜYÜK MÜKELLEFLER VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI**

**Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü**

**Sayı : 64597866-KDV-1/1-21**

**12/02/2013**

**Konu : Yurt dışındaki ana firma tarafından Türkiye\'deki firmanın faaliyetinin kesintiye uğramaması amacıyla aktarılan bedellerin vergi karşısındaki durumu.**

İlgi (a) da kayıtlı dilekçenizde; firmanızın bağlı olduğu yurt dışındaki ana firma tarafından, ekonomik kriz ve sektörel gelişmeler nedeniyle şirketinizin geçici finansal sıkıntılarının karşılanması ve Türkiye\'deki faaliyetinizin kesintiye uğramaması amacıyla, karşılıksız olarak firmanıza aktarılabacak bedellerin kurumlar vergisi ve katma değer vergisi karşısındaki durumu hakkında Başkanlığımız görüşü istenilmiş, konuya ilişkin Başkanlığımız görüşü ilgi (b) de kayıtlı yazımız ile şirketinize bildirilmiş ancak, konunun tekrar değerlendirilmesi sonucu, ilgi (b) de kayıtlı görüşümüzün aşağıdaki açıklamalar çerçevesinde değiştirilmesi uygun görülmüştür.

**1- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde, kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Gelir Vergisi Kanununun 38 ve 39 uncu maddelerinde ise ticari kazancın tespitine ilişkin hükümlere yer verilmiş ve söz konusu maddeler ile ticari kazancın tespitinde tahakkuk esasının geçerli olduğu hükme bağlanmıştır.

Gelirin elde edilmesinde; tahakkuk ilkesi, gelirin mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleşmesi yani geliri doğuran işlemin eksiksiz tekemmül etmesi olup, ticari kazancın elde edilmesinde tahakkuk esası benimsenerek gelirin mahiyet ve tutar itibarıyla kesinlik kazanması aranmıştır.

Buna göre, firmanızın bağlı bulunduğu yurt dışı mukimi ana firmadan karşılıksız olarak kullanacağı nakdi desteğin, mahiyeti itibarıyla gelir olarak kabul edilmesi ve elde edilen bu gelirin içinde bulunduğu takvim yılının kurum kazancı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

## **2- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:**

KDV Kanununun;

-1/1 inci maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV ye tabi olduğu,

-4/1 inci maddesinde, hizmetin teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olduğu ve bu işlemlerin, bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşebileceği,

-5 inci maddesinde, vergiye tabi bir hizmetten, işletme sahibinin, işletme personelinin veya diğer şahısların karşılıksız yararlandırılmasının hizmet sayılacağı,

-17/4 -e maddesi ile banka ve sigorta muameleleri vergisi (BSMV) kapsamına giren işlemlerin katma değer vergisinden istisna olduğu

hüküm altına alınmıştır.

Bu hükümlere göre; firmanızın bağlı olduğu yurt dışındaki ana firma tarafından Türkiye'deki faaliyetinizin kesintiye uğramaması amacıyla firmanıza aktaracağı bedeller, Türkiye'de ifa edilen hizmetlerin karşılığı olduğundan, KDV Kanununun 1/1 inci maddesine göre katma değer vergisine tabidir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.