

TFRS'ye göre düzenlenen finansal tablolardaki zarardan ötürü sermayenin 2/3 oranında yitirilmesi nedeniyle ortak tarafından karşılanan kısmın KV tabi olup olmayacağı.

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.4.99.16.01-105[3]-14081
Tarih	19.07.2019

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

BÜYÜK MÜKELLEFLER VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü

Sayı : 64597866-105[3]-14081

19.07.2019

Konu : TFRS'ye göre düzenlenen finansal tablolardaki zarardan ötürü sermayenin 2/3 oranında yitirilmesi nedeniyle ortak tarafından karşılanan kısmın KV tabi olup olmayacağı.

İlgi :

İlgide kayıtlı özelge talep formunda;

- Şirketinizin Türk Ticaret Kanunu (TTK) kapsamında ve Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS)/(TFRS) çerçevesinde zorunlu olarak bağımsız denetime tabi olduğu,

- TFRS kapsamındaki cari dönem finansal tablolara göre, geçmiş yıl ve cari dönem zararlarından ötürü özkaynak toplamının negatif olması nedeniyle sermayenin 2/3 oranında yitirildiği, diğer bir ifadeyle karşılıksız kaldığı,

- Bununla birlikte, VUK ve TDHP kapsamında tutulan yasal defter kayıtlarına göre hazırlanan finansal tablolarda ise, TFRS kapsamında hazırlanan finansal tablolarda yer alan tutarlarda zarar bulunmadığı,

- TFRS kapsamında hazırlanan finansal tablolara göre karşılıksız kalan sermayenin, şirket ortağınca geçmiş yıl zararlarının kapatılması suretiyle karşılanmasına karar verildiği,

- Bununla birlikte şirketin VUK ve TDHP kapsamında tutulan yasal defter ve kayıtlarında ilgili tutarda zarar bulunmaması nedeniyle transfer edilecek fon tutarının sermaye yedekleri hesabında muhasebeleştirileceği, ancak TMS/TFRS'ye göre düzenlenecek finansal tablolarda ise bu tutar tamamen geçmiş yıl zararlarının kapatılmasında kullanılacağından sermaye yedekleri arasında yer almayacağı

belirtilmiş olup, geçmiş yıl zararlarını kapatmak amacıyla ortağınız tarafından gönderilecek tutarın kurumlar vergisine tabi olup olmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü sorulmuştur.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun "Defter tutma yükümlülüğü" başlıklı 64 üncü maddesinin (5) numaralı bendinde, "Bu Kanuna tabi gerçek ve tüzel kişiler, 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun defter tutma ve kayıt zamanıyla ilgili hükümleri ile aynı Kanunun 175 inci ve mükerrer 257 nci maddelerinde yer alan yetkiye istinaden yapılan düzenlemelere uymak zorundadır. Bu Kanunun defter tutma, envanter, mali tabloların düzenlenmesi, aktifleştirme, karşılıklar, hesaplar, değerlendirme, saklama ve ibraz hükümleri 213 sayılı Kanun ile diğer vergi kanunlarının aynı hususları düzenleyen hükümlerinin uygulanmasına, vergi kanunlarına uygun olarak vergi matrahının tespit edilmesine ve buna yönelik mali tabloların hazırlanmasına engel teşkil etmez." hükmüne yer verilmiştir.

Bunun yanı sıra, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

- 171 inci maddesinde, "Mükellefler bu kanuna göre tutacakları defterleri vergi uygulaması bakımından aşağıdaki maksatları sağlayacak şekilde tutarlar:

1. Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek;
2. Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek;
3. Vergi ile ilgili muameleleri belli etmek;
4. Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek;
5. Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etmek ve incelemek.",

- 175 inci maddesinde, "Mükellefler bu kısımda yazılı maksat ve esaslara uymak şartıyla, defterlerini ve muhasebelerini işlerinin bünyesine uygun olarak diledikleri usulu ve tarzda tanzim etmekte serbesttirler. Ancak, Maliye ve Gümrük Bakanlığı; muhasebe standartları, tek düzen hesap planı ve mali tabloların çıkarılmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bunları mükellef, şirket ve işletme türleri itibarıyla uygulatmaya ve buna ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

Ticaret Kanununun ticari defterler hakkındaki hükümleri mahfuzdur..."

hükümleri yer almaktadır.

Diğer taraftan, Vergi Usul Kanununun 175 ve mükerrer 257 nci maddelerinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak;

a) Muhasebenin Temel Kavramları,

b) Muhasebe Politikalarının Açıklanması,

- c) Mali Tablolar İlkeleri,
- d) Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması,
- e) Tekdüzen Hesap Çerçevesi Hesap Planı ve İşleyişi

konularında, 26.12.1992 tarihli ve 21447 mükerrer sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve daha sonra bu konuda yayımlanan diğer tebliğlerde düzenlemeler yapılmıştır. Diğer taraftan gerek mezkur düzenlemelerde gerekse de ilgili bulunan diğer yasal düzenlemeler ile bir kısım mükellefler için Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği yerine ilgili mevzuatında öngörülen şekilde muhasebe tutulabileceği öngörülmüştür.

Bahse konu Genel Tebliğin "V. Yapılan Düzenlemenin Vergi Mevzuatı ile İlişkisi ve Yaptırımı" bölümünde de, "...Belirlenen muhasebe usul ve esaslarını uygulamak zorunda oldukları halde, buna uymayanlar hakkında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile 3568 sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun ilgili hükümleri uyarınca gerekli cezai işlemler uygulanacaktır." açıklamasına yer verilmiştir.

Buna göre, Vergi Usul Kanunu uyarınca tutulması zorunlu defterlerin ve kayıtların hakkında özel düzenleme bulunmayan mükelleflerce Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine uygun olarak muhasebeleştirilmesi zorunlu olup, bu kapsamda TFRS kapsamında hazırlanan finansal tablolara göre karşılıksız kalan sermayenin, Türk Ticaret Kanununun (376/2) maddesi çerçevesinde şirketiniz ortağınca geçmiş yıl zararlarının kapatılması suretiyle karşılanması için transfer edilecek fon tutarının da yukarıda yer verilen mevzuat dahilinde kayıtlara intikal ettirilmesi icap etmektedir.

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. Kurum kazancının tespitinde, Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinde sayılan giderlerin indirilebilmesi mümkün bulunmaktadır.

Gelir Vergisi Kanununun "Bilanço Esasında Ticari Kazancın Tespiti" başlıklı 38 inci maddesinde, 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, ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanunun 40 ve 41 inci maddeleri hükümlerine uyulacağı hükme bağlanmıştır.

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.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 376 ncı maddesinin ikinci fıkrasında, "Son yıllık bilanço'ya göre, sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının üçte ikisinin zarar sebebiyle karşılıksız kaldığı anlaşıldığı takdirde, derhâl toplantıya çağrılan genel kurul, sermayenin üçte biri ile yetinme veya sermayenin tamamlanmasına karar vermediği takdirde şirket kendiliğinden sona erer." hükmü yer almaktadır.

Bu maddenin gerekçesinde ise;

"...İkinci fıkra: Son yıllık bilânçodan, zararlar sebebiyle sermaye ile kanunî yedek akçeler toplamının üçte ikisinin karşılıksız kaldığı anlaşıldığı takdirde, yönetim kurulunun çağrısı üzerine genel kurul iki karardan birini alabilir, (1) sermayenin üçte biri ile yetinme, yani sermayenin azaltılıp zararın bünye dışına atılması; (2) tamamlama. Bu iki karardan birini almamışsa anonim şirket sona erer. Tasarının genel kurulu bu seçenekler arasında tercih yapmaya zorlamasının sebebi, şirketin durumunu bir an önce açıklığa kavuşturmak düşüncesidir. Tamamlama ile, azaltılan sermaye kadar veya ondan fazla sermaye artırımı yapılması veya bilânço açıklarının pay sahiplerinin tümünce (Tasarı m. 421 (1), b.1) veya bazı pay sahipleri tarafından kapatılması ya da bazı alacaklıların alacaklarını silmesi kastedilmektedir. Tamamlamada oybirliği sağlanırsa her pay sahibi bilânço açığının kapatacak parayı vermekle yükümlüdür. Bu yoldaki bir genel kurul kararı Tasarının 421 inci maddesinin ikinci fıkrasının birinci bendi anlamında bir belirli olaya özgü ek yüküm ihdas etmiş demektir. Bu ek yüküm ne sermaye konulması ne de borç verilmesi olmayıp karşılıksızdır. Oybirliği sağlanmamışsa bazı pay sahiplerinin kendi istekleriyle tamamlama yapmalarına engel yoktur. "Sermaye", "kanunî yedek akçe" ve "son yıllık bilânço" kavramlarının anlamı birinci fıkranın gerekçesinde açıklanmıştır..."

açıklaması yer almıştır.

Aynı Kanunun 519-523 üncü maddelerinde yedek akçelere ilişkin hükümlere yer verilmiş olup, şirketlerin kanunen veya isteğe bağlı olarak ayırabileceği yedeklerin neler olduğu ve bu yedeklerin şirketin karından ayrılması gerektiği açıkça belirlenmiş olup, Türk Ticaret Kanununda sermayenin tamamlanmasına ilişkin tutarların yedek akçe olarak kabul edileceğine dair bir hüküm de bulunmamaktadır.

Buna göre, şirketinizin geçmiş yıl zararlarını kapatmak amacıyla ortağınız tarafından şirketinize aktarılacak tutarın; sermayeye ilave edilmemesi ve vergi mevzuatında bir istisna hükmü de bulunmaması nedeniyle, kurum kazancına dahil edilmesi gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 18.09.2026