

Zarar nedeniyle sermaye kaybı sonucu Türk Ticaret Kanunu hükümleri gereği zorunlu olarak yapılacak ve enflasyon düzeltmesi olumlu farkları ile geçmiş yıl karlarından karşılanacak sermaye azaltımında her hangi bir vergisel yükümlülüğün olup olmadığı hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	VERGİ USUL KANUNU
Özelge no	72788441-105-61895
Tarih	03.09.2019

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

GAZİANTEP VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri ve Usul Grup Müdürlüğü

Sayı : 72788441-105-61895

03.09.2019

Konu : Zarar Nedeniyle Sermaye Azaltımında Öz Sermaye Kalemlerine Ait Enflasyon Düzeltmesinin Kullanımı Hk.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuz ve eklerinin tetkikinden;

- ... İl Özel İdaresinin iştiraki olarak ... A.Ş. unvanı ile faaliyetinize devam ederken 6360 sayılı Kanun kapsamında %59,235 oranındaki iştirak hissenizin ... Belediyesine bedelsiz olarak devredildiği ve müteakiben unvanınızın ... A.Ş. olarak değiştirildiği,

- 29.03.2013 tarihli genel kurul ve 06.05.2013 tarihli yönetim kurulu toplantılarında, birikmiş geçmiş yıl karları (...-TL) ile sermaye düzeltmesi olumlu farklarının (...-TL) sermayeye eklenmesine karar verildiği; ayrıca .../.../2016 tarihinde belediye tarafından ...-TL nakit sermaye artırımı yapılarak Ticaret Sicil Gazetesinde ilan edildiği ve şirketin diğer ortaklarının sermaye artırımı rücu hakkından vazgeçtiği,

- Faaliyet konunuzun, ... ilçesinde mülkiyeti hazineye ait olan arsa üzerinde kurulu biber fabrikası içerisindeki biber imalatına ilişkin makine ve teçhizatın kiralanarak sadece kira geliri elde edilmesi olduğu, ancak kargir fabrika binası ve arsasının Maliye Hazinesi adına kayıtlı iken .../.../2016 tarihinde ... Valiliği Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlığı adına devrinin yapıldığı,

- Fabrikanın kuruluş tarihinin 1996 yılı olması ve içerisindeki makine ve teçhizatın 1997-1998 model olmasından dolayı ekonomik verimliliğini kaybetmesinin yanı sıra, yenileme ve revizyon işleminin de yapılamadığı,

- Kanuni defter kayıtlarında enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan ve enflasyon düzeltmesi sonucunda düzeltilmiş değeri ... TL olan tesis, makine ve cihazların, birikmiş amortisman rakamının ... TL olduğu ve buna göre net defter değerinin ... TL olduğu,

- Fabrikanın ekonomik ömrünü tamamlaması, arsanın adı geçen Başkanlığa devir edilmesi ve fabrikanın mevcut yerinde faaliyetine devam etmesinin mümkün olmaması sonucu başka yere taşınması veya tasfiye edilmesi zorunluluğunun doğması nedenleriyle, fabrika içerisindeki makine teçhizatın ... Sanayi Odasınca düzenlenen Ekspertiz Raporunda tespit edilen/belirlenen değer (KDV hariç ortalama rayiç değeri ...-TL) üzerinden satılması halinde zarar oluşacağı,

- Ayrıca şirketin kanuni defter kayıtları içerisindeki özel maliyetler hesabında yer alan ...-TL tutarındaki kargir fabrika binasının ve arsanın devredilmesi nedeniyle mülkiyetinin şirket ile ilişkisinin kalmadığı,

- Kanuni defter kayıtlarının fiili duruma uygun hale getirilmesinde makine ve teçhizatlar ile binanın elden çıkarılması ve devri sonucunda oluşacak zarar nedeniyle, Türk Ticaret Kanununun 376, 473 ve 475 inci maddeleri kapsamında sermayenin azaltılması işleminin düşünüldüğü,

- Sermaye hesabının ...-TL olduğu, ...-TL'nin nakit sermaye artırımından, kalan kısmının ise geçmiş yıl karları ve sermaye düzeltmesi olumlu farklarından yani enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan kalemlerden oluştuğu,

- Zarar mahsubu nedeniyle yapılacak sermaye azaltımı işleminin Türk Ticaret Kanunu hükümleri gereğince zorunlu olarak yapılacağından ortaklara nakden ve/veya hesaben bir ödeme yapılmayacağı

hususlarından bahisle, zarar nedeniyle sermaye kaybı sonucu Türk Ticaret Kanunu hükümleri gereği zorunlu olarak yapılacak ve sermaye olumlu farkları ile geçmiş yıl karlarından karşılanacak sermaye azaltılmasının Vergi Usul Kanunu geçici 25 inci maddesinde yapılan açıklamalar çerçevesinde her hangi bir vergisel yükümlülüğünün olup olmadığı hususunda Başkanlığımız görüşünün istenildiği anlaşılmaktadır.

A- 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 ve safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 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; ikinci fıkrasında ise, işletmeden çekilen değerlerin farka ilave olunacağı, ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile Gelir Vergisi Kanununun 40 ve 41 inci maddeleri hükümlerine uyulacağı belirtilmiştir.

Ayrıca, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi, Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin ikinci fıkrası ile 30 uncu maddesinin üçüncü fıkrasında, kar payları üzerinden yapılacak vergi kesintisine ilişkin hükümlere yer verilmiştir. 3/2/2009 tarihli ve 2009/14591, 14593 ve 14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararları uyarınca da kar payları üzerinden % 15 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Diğer taraftan, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun;

- 376 ncı maddesinin 1 inci bendinde, son yıllık bilançodan, sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının yarısının zarar sebebiyle karşılıksız kaldığı anlaşılırsa Yönetim Kurulunun Genel Kurulu hemen toplantıya çağıracağı ve Genel Kurula uygun gördüğü iyileştirici önlemleri sunacağı; 2 nci bendinde, son yıllık bilançoya göre, sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının üçte ikisinin zarar sebebiyle karşılıksız kaldığı anlaşıldığı takdirde, toplantıya çağırılan Genel Kurulun sermayenin üçte biri ile yetinme veya sermayenin tamamlanmasına karar vermediği takdirde şirketin kendiliğinden sona ereceği,

- 473 üncü ve 475 inci maddelerinde ise, anonim şirket sermayesini azaltarak, azaltılan kısmın yerine geçmek üzere bedelleri tamamen ödenecek yeni paylar çıkarmıyorsa, Genel Kurulun esas sözleşmenin gerektirdiği şekilde değiştirilmesini karara bağlayacağı ve sermayenin, ancak alacaklılara verilen sürenin sona ermesinden ve beyan edilen alacakların ödenmesinden veya teminat altına alınmasından sonra azaltılabileceği

hükme bağlanmıştır.

Buna göre, sermaye hesabını oluşturan kalemler, şirketlerin sermaye azaltımında vergilendirmeyi belirleyen temel unsur olup, yapılacak sermaye azaltımında;

- Öncelikle, kurumlar vergisine ve vergi sonrası dağıtılan kazancın ise kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak hesapların kullanılması,

- Devamında, sadece kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak hesapların kullanılması,
- Son olarak ise, işletmeden çekilmesi halinde vergilendirilmeyecek olan ayni ve nakdi sermayenin işletmeden çekildiğinin kabulü gerekmektedir.

Yukarıda yer verilen kanun hükümleri ve yapılan açıklamalar çerçevesinde;

- Yapılacak olan sermaye azaltımında, öncelikle enflasyon düzeltmesi olumlu farklarının işletmeden çekildiğinin kabul edilmesi, işletmeden çekilen tutarların kurumlar vergisine tabi tutulması ve vergi sonrası dağıtılan kazancın da elde edenin hukuki niteliğine göre kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulması,
- Azaltılan sermaye tutarının enflasyon düzeltmesi olumlu farklarından fazla olması halinde, sermaye azaltımının enflasyon düzeltmesi olumlu farklarını aşan kısmının geçmiş yıl karlarından kaynaklandığının kabul edilmesi ve işletmeden çekilen tutarların elde edenin hukuki niteliğine göre kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulması,
- Sermaye azaltımının, ortaklar tarafından nakden veya aynen yapılan ödemelerden karşılanması halinde ise, ortakların esas olarak işletmeye koydukları sermayeyi Türk Ticaret Kanunu hükümleri çerçevesinde geri almış olmaları nedeniyle mükellefiyet statüsüne bakılmaksızın vergilendirme işlemi yapılmaması icap etmektedir.

B- VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN

213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

- Mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının 5 inci bendinde, enflasyon düzeltmelerinin, ilgili kıymetlere ait fark hesaplarına ve enflasyon düzeltme hesabına kaydedileceği, pasif kalemlere ait enflasyon fark hesaplarının, herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin, bu dönemde vergiye tâbi tutulacağı, ancak öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farklarının düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebileceği veya kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebileceği ve bu işlemlerin kâr dağıtımı sayılmayacağı,
- Geçici 25 inci maddesinin birinci fıkrasının (g) bendinde, 31.12.2003 tarihli bilançonun düzeltilmiş aktif toplamından düzeltilmiş sermaye, düzeltilmiş hisse senetleri ihraç primleri ve düzeltilmiş hisse senedi iptal kârları ile borç toplamının çıkarılması sonucu bulunan farkın, geçmiş yıllar kâr/zararı hesabında gösterileceği, bu şekilde tespit edilen geçmiş yıl kârının vergiye tâbi tutulmayacağı, geçmiş yıl zararının ise zarar olarak kabul edilmeyeceği, pasif kalemlere ait enflasyon fark hesaplarının, herhangi bir suretle

başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin, bu dönemde vergiye tâbi tutulacağı, ancak öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farklarının düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebileceği veya kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebileceği ve bu işlemlerin kâr dağıtımı sayılmayacağı; (I) bendinde ise, bu madde uyarınca düzeltilen kalemlerin elden çıkarılması halinde bunlara ilişkin enflasyon düzeltme farklarının maliyet bedeli addolunacağı, amortismanına tabi olmayan kıymetlerin düzeltilmiş değerinin altında bir bedelle satılması halinde, düzeltilmiş değerle düzeltme öncesi değer arasındaki farka isabet eden zararın Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi matrahının tespitinde dikkate alınmayacağı

hükme bağlanmıştır.

Ayrıca, mezkûr Kanunun mükerrer 298 inci ve geçici 25 inci maddesi uygulamasına ilişkin açıklamalar 328 ve 338 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde yapılmıştır.

Bu açıklamalara göre;

- Aktifinizde yer alan amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satışına ilişkin olarak gerçek satış bedeli ile söz konusu iktisadi kıymetlerin defter değeri (birikmiş amortismanlar düşüldükten sonraki değer) arasındaki farkın kar/zarar hesabına aktarılması,

- Sermaye azaltımı yapılması halinde, şirketiniz sermayesine eklenmiş olan pasif kalemlere ait enflasyon fark hesaplarının işletmenizden çekilmiş sayılması ve vergilendirmenin yukarıda belirtildiği şekilde yapılması

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.