

# **TEKNİK İFLAS DURUMUNDA SERMAYE TAMAMLAMA FONUNUN ( ZARAR TAZMİN FONU) VERGİ KANUNLARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ**

## **1. KONU**

Türk Ticaret Kanunu'nun 376 ncı maddesinin 2 inci fıkrası hükmü: **‘‘Son yıllık bilançoya 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. ‘‘** şeklindedir.

Bu zorunluluğa uyulmamasının yaptırımını 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 karşılaşılmaktadır. 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.

Bu çalışmamızda, 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 ve bu tutarların işletmenin özkaynakları içinde yer alması halinde, bu şekilde yapılan ödemelerin vergi kanunları karşısındaki durumu ve konuyla ilgili olarak Gelir İdaresi'nin uygulamaları değerlendirilecektir.

## **2. KONUYLA İLGİLİ GÖRÜŞLER VE DEĞERLENDİRME**

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 yıllık 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.)

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 özelgelere<sup>1</sup>, inceleme elemanlarının eleştirdikleri konulara paralel olarak görüşler verilmeye başlanmıştır.

Bu görüşlere örnek olarak;

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın, 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.

Yine Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın, 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'nun 376 ncı maddesine göre, zarar nedeniyle azalan sermayenin tamamlanmasına zorunlu olarak karar

---

1 Söz konusu özelgeler, “Mevzuattaki Gelişmeler” bölümünde yer almaktadır.

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 öznelgeye göre kurumlar vergisi ödemek zorunda kalacaklardır.

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

**a) 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.*

**b) Gelen paralar sermaye artışında kullanılmamıştır:**

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

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

*GVK'nun 38 inci 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'nun 376 ncı Maddesinden doğan zorunlulukla yine aynı maddede yazılı şartlar yerine getirilerek yapılan ödemelerin muvazaalı işlemler haricinde, vergiye tabi kazançta eklenmesi gerektiğini ileri sürmek doğru değildir.