



# **SERMAYE DÜZELTİLMESİ OLUMLU FARKLARI**

**R A P O R**

09/12-13-14-15-16

15 MART 2009

## SERMAYE DÜZELTİLMESİ OLUMLU FARKLARI

### GİRİŞ

30.12.2003 tarih ve 25332 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 5024 sayılı Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunla V.U.K.'na eklenen Mükerrer 298.maddesi ve Geçici 25. madde uyarınca işletmelerin Vergiye tabi kazançlarını enflasyonun etkisinden arındırılması için 2003 ve 2004 yılları bilançoları enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuştur. Enflasyon düzeltmesine tabi tutulan kalemlerinden biri de ödenmiş sermaye hesabıdır. Çıkarılan tebliğlerde, bilançonun diğer kalemlerinde yapılan enflasyon düzeltme farkı, ilgili hesaba dâhil edilerek gösterilirken sadece sermayenin düzeltmesinden oluşan fark, sermayeye ilave edilmeyip, bu hesabın altında "Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları" hesabı altında ayrıca izlenmesi istenmiştir. Bunun da nedeni sermayenin tescile tabi bir hesap olmasından kaynaklanmaktadır.

Sermaye Düzeltmesi Olumlu farkları ile ilgili Muhasebe İşleminde Bölünme ödenmiş sermaye tutarında meydana gelen artışlar yıllar itibari ile olacaktır.

- 502 - Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları
- 502.01 - 2003 yılı Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları
- 502.01 - 2004 yılı Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları

Bilançonun pasifinde, "sermaye düzeltmesi olumlu farkları" hesabında yer alan bu hesap, sermayeye ilave edilebilmektedir. Bunun için varsa enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan geçmiş yıl zararları mahsup edilir. Kalan bakiye sermayeye ilave edilebilir. Örneğin enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş 2004 yılı bilançosunda geçmiş yıl zararları 350.000 TL, sermaye düzeltmesi olumlu farkları 800.000 TL ise, yapılacak yevmiye kayıtları ile 800.000 TL' den 350.000 TL zarar mahsup edilecek ve sermaye olumlu farkları hesabında 450.000 TL kalacaktır. Kalan bu tutar sermayeye ilave edilebilecektir. Bilanço da enflasyondan kaynaklanan herhangi bir zarar yoksa sermaye düzeltmesi olumlu farklarının tamamı sermayeye ilave edilebilecektir.

5024 sayılı kanunla eklenen V.U.K.'nun mükerrer 298.A/5 maddelerinde yer alan hükme göre, "**Pasif kalemlere ait enflasyon fark hesapları, herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya çekildiği takdirde, bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin, bu dönemde vergiye tabi tutulur. Ancak, öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farkları, düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebilir veya kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilir. Bu işlem kâr dağıtımı sayılmaz.**" Denilmektedir.

5024 sayılı kanunla eklenen V.U.K.'nun Geçici 25. maddesinin (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 fark, geçmiş yıllar kâr/zararı hesabında gösterilir. Bu şekilde tespit edilen geçmiş yıl kârı vergiye tâbi tutulmaz, geçmiş yıl zararı ise zarar olarak kabul edilmez.

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. Ancak öz sermaye kalemlerine ait enflasyon fark hesapları kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilir, bu işlem kâr dağıtımı sayılmaz” Düzenlemeleri yer almaktadır.

Bu düzenlemeden de anlaşılacağı üzere sermaye olumlu farklarından geçmiş yıl zararlarının mahsup edilebileceği ya da sermayeye ilave edilebileceği, bunun yapılmasının sadece kurumlar vergisi mükellefleri yönünden kâr dağıtımı sayılmayacağı hükme bağlanmıştır. Bu işlemin gelir vergisi mükellefleri tarafından yapılması halinde kâr dağıtımı yapılmış sayılıp, gelir vergisi stopajı yapılması gündeme gelecektir.

**Kanun maddesinin Sermaye Düzeltmesi Olumlu farkları ile ilgili sonuç olarak şöyle diyebiliriz.**

➤ Zorunlu olmamakla birlikte varsa düzeltme sonucunda oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebilir.

➤ Kurumlar Vergisi mükelleflerince vergisiz sermayeye ilave edilebilirler.

➤ 502 no.lu hesapta kısmen veya tamamen muhafaza edilebilirler.

➤ Olumlu farklar Tasfiye sonucunda, işletmeden çekilmiş sayılacağından, Kurumlar Vergisi ödenmesi gerekir.

Sermaye düzeltmesi olumlu farklarının sermayeye ilave edilmesi tescille tabi bir işlemdir. Sermayeye ilave edilmesine karar verilmesi halinde SMMM veya YMM raporu istenmesi gerekmekte ise de bazı ticaret sicil memurluklarında, bunu değerlendirme artışı kabul ederek, Yeminli Mali Müşavir raporu istememektedirler.

## **SERMAYE ÜZELMESİ OLUMLU FARKLARI İLE İLGİLİ İŞLEMLERDE DÜŞÜNCE FARKLILIKLARI**

İYMMO Platform toplantılarında konu ile ilgili olarak işletmelerdeki işlemlerle ilgili değişik görüşler ortaya çıkmıştır.

Bu görüşler ;

Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları,

a. Sermaye eklendikten sonra şirketin tasfiyesi halinde, sermayeye eklenen tutarın vergilendirilip, vergilenmeyeceği hususu nasıl olacak?

b. Sermaye eklendikten sonra şirket faaliyetine devam ederken sermayesini kaybetmiş ise, yani olumlu fark kalmamış olduğu halde işletmeden çekim sayılacak mı? Bu durumdaki işletme öz sermayesini kaybettiği için tasfiye kararı alır ise ne olacak?



Bu iki soruya cevap arar iken Gelir İdaresi Başkanlığının İstanbul ve İzmir Vergi Dairesi Başkanlıklarına ait iki farklı görüş ortaya çıkmıştır.

Bunlardan ilki İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü Usul Müdürlüğü'nün 4.7.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02/VUK-1/mük 298-507 sayılı Enflasyon düzeltmesi hakkındaki görüşüdür.

Bu görüşte ;

*“İlgi dilekçenizden; ..... Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün .....vergi kimlik numaralı mükellefi olduğunuz, Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 ve geçici 25'nci maddeleri gereğince enflasyon düzeltmesi müessesesinden yararlandığınız, buna istinaden 31/12/2005 tarihli bilançonuzda geçmiş yıllar kârları, yasal ve olağanüstü yedekler ve sermaye düzeltmesi olumlu farklarının mevcut olduğunu, şirketin aktifinde kayıtlı binadan başka bir aktifinin bulunmadığı,*

*Aktifte kayıtlı binanın satışının, mali tabloları kâr ve zarar yönünden fazlaca etkilemeyeceği,*

*Şirketin 2006 yılında tasfiyesinin düşünüldüğü, tasfiye sürecinde ve sonucunda öz varlıklara ait enflasyon düzeltme farklarının vergilendirilip vergilendirilmeyeceği ile, enflasyon düzeltmesi sonucunda bilançoda kayıtlı sermaye düzeltmesi olumlu farkları, yasal yedekler enflasyon düzeltme farkları, düzeltilmiş olağanüstü yedeklerle, düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıllar kârlarının sermayeye eklendikten sonra şirketin tasfiyesi halinde, sermayeye eklenen tutarların vergilendirilip vergilendirilmeyeceği ile vergilendirilmemesi için sermaye artırımını ile tasfiye arasında geçecek bir sürenin bulunup bulunmadığı hususunda tereddüt olduğundan, konu hakkındaki görüşümüzü sorduğunuz anlaşılmaktadır.*

*Bilindiği üzere; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun geçici 25'nci maddesinin 1'nci fıkrasının (g) bendinin ikinci paragrafı ile mükerrer 298'nci maddesinin 5'nci fıkrasının 5'nci paragrafında; “Pasif kalemlere ait enflasyon fark hesapları, herhangi bir suretle başka bir hesaba nakil edildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin, bu dönemde vergiye tâbi tutulur. 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 dağıtımını sayılmaz” hükmü yer almaktadır.*

*Bu nedenle, anılan maddelerdeki “pasif hesaplara ait fark hesaplarının işletmeden çekilemeyeceği, başka hesaplara aktarılamayacağı” şeklindeki hükmün, farkın ilişkin olduğu hesabın başka bir hesaba mahsup edilmek üzere aktarılması halinde uygulanmayacağı anlamına gelmektedir.*

*Ayrıca enflasyon düzeltmesi ile ilgili olarak, gerek Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 gerekse geçici 25'nci maddelerinde ve gerekse konu ile ilgili açıklamaların yer aldığı 328 ve 338 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde, öz sermaye kalemlerine ait enflasyon fark hesaplarını*

R A P O R

09/12-13-14-15-16

15 MART 2009



*sermayeye ilave eden şirketlerin belirli bir süre tasfiyeye giremeyeceklerine dair herhangi bir hüküm yer almamaktadır.*

*Bu nedenle de; şirketinizin tasfiyeye girmeden önce öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farklarını sermayeye ilave etmeleri durumunda, bu işlemler kâr dağıtımını sayılmayacağından, her hangi bir süre tahdidi olmaksızın vergiye de tabi tutulmayacaktır.*

*Ancak, şirketinizin öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farklarını sermayeye eklemekten tasfiyeye girmesi durumunda, , öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farklarının başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen değer olarak addedilmek suretiyle vergiye tabi tutulması gerekmektedir.” denilmektedir.*

Gene İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğünün **B.07.1.GİB.4.34.16.01/ GVK-94/6- sayı ve Tasfiye** sonu kâr dağıtımını vergilendirilmesi hakkındaki görüşünde;

*“.. önceki yıllarda şirketin sermayesine eklenmiş olan geçmiş yıl kârlarının, şirketin sermaye azaltımı yapması veya tasfiye edilmesi sebebiyle ortaklara dağıtılması durumunda,kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.*

*Öte yandan, daha önce sermayeye eklenmiş olan pasif kalemlere ait enflasyon fark hesaplarının, şirketin sermaye azaltımı yapması veya tasfiye edilmesi sebebi ile ortaklara dağıtılması halinde, işletmeden çekilen tutarların öncelikle kurumlar vergisine tabi tutulması, vergi sonrası dağıtılan kazancın da kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulması gerekmektedir.” denilmektedir.*

Ayrıca; İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğünün B.07.1.GİB.4.35.16.01/176300-ÖZ/229 sayı ve Şirket sermayesi içerisindeki dağıtılmayan kârların sermaye azaltılması suretiyle işletmeden çekilerek ortaklara dağıtılması durumunda vergilendirmenin nasıl olacağı konulu görüşünün sonuç bölümünde,

*“Daha önceki yıllarda şirket sermayesine eklenmiş olan geçmiş yıl kârlarının, şirketin sermaye azaltımı yapması veya tasfiye edilmesi sebebi ile ortaklara dağıtılması durumunda, kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Öte yandan daha önce sermayeye eklenmiş olan pasif kalemlere ait enflasyon fark hesaplarının, şirketin sermaye azaltımı yapması veya tasfiye edilmesi sebebiyle ortaklara dağıtılması halinde, işletmeden çekilen tutarların öncelikle kurumlar vergisine tabi tutulması, vergi sonrası dağıtılan kazancın da kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulması gerekmektedir” ifadesi yer almaktadır.*

Bu görüşler arasındaki farklılığa karşın platformdaki çoğunluk görüşü aşağıdaki gibidir.

Enflasyon olumlu farkları sermayeye ilave edildikten sonra, artık bu miktar sermaye olarak değerlendirilir. Çünkü artık 502 hesap kalmamış olup, sermaye olarak ta tescil edilmiştir. Buna göre sermaye nasıl değerlendiriliyorsa ona göre işlem yapılacaktır. Yani İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının görüşü çoğunlukla uygun görülmüştür.



**R A P O R**

09/12-13-14-15-16

15 MART 2009