

**S İ R K Ü L E R : 2 0 1 4 / 4 5**

**20.08.2014**

## **SERMAYE DÜZELTMESİ OLUMLU FARKLARI GEÇMİŞ YIL ZARARLARINA MAHSUP EDİLEBİLMİ ?**

Bilindiği üzere, 31.12.2003 tarihli bilançoda yer alan parasal olmayan kalemler VUK.nun mükerrer 298 ve geçici 25. Maddelerine göre enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş, enflasyon muhasebesi 2004 yılında da uygulanmış ve sonrasında kaldırılmıştı. Enflasyon düzeltmesi yapılırken, Öz sermaye hesaplarının düzeltilmesi sonucu oluşan farklar 502-Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları Hesabına, diğer parasal olmayan aktif ve pasif hesapların düzeltilmesinden oluşan farklar ile 31.12.2003 tarihli bilançoda yer alan geçmiş yıl karları veya zararları topluca Geçmiş Yıllar Karları/ Zararına Hesabına alınmıştı. Geçmiş Yıllar Karları/ Zararları Hesabının içinde enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan farkların yanı sıra geçmiş yıllarda oluşan karlar veya zararlar de yer almaktadır. Enflasyon muhasebesinin uygulaması sonucunda bir çok şirkette Geçmiş Yıllar Zararları oluşmuştur. Daha sonraki yıllarda oluşan karlardan bahsi geçen hesaptaki Geçmiş Yıllar Zararları mahsup edilmeye kalkıldığında aşağıda açıklandığı şekilde problem ortaya çıkmıştır.

VUK.nun mükerrer 298. Maddesinin A bendinde mali tablolarında yer alan parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesine tabi tutulacağı, aynı maddenin A/5 bendinde, **pasif kalemlere ait enflasyon fark hesaplarının, herhangi bir surette başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin, bu dönemde vergiye tabi tutulacağı,** ancak öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farklarının düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebileceği veya kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebileceği; bu işlemlerin kar dağıtımı sayılmayacağı düzenlenmiştir. Yine aynı Kanunun geçici 25. maddesinin g/2 bendinde de 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 tabi tutulacağı hükme bağlanmıştır.

Öte yandan, öz sermaye kalemlerine ait enflasyon düzeltme olumlu farkları Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298. maddesi ve geçici 25. maddesi uyarınca yapılan düzeltme sonucunda oluşan geçmiş yıl zararına mahsup edilebilecek ve işlem kar dağıtımı sayılmayarak vergilendirilmesi söz konusu olmayacaktır.

Ancak, Maliye Bakanlığının görüşüne göre, enflasyon düzeltmesinden önce geçmiş yıllarda oluşan **ticari zararların** sermaye düzeltmesi olumlu farklarına mahsubu mümkün değildir. Başka bir deyişle, enflasyon düzeltmesi işleminden kaynaklanmayan geçmiş yıllar zararları , 502 Hesapta takip edilen enflasyon düzeltmesi olumlu farklarından mahsup edilemez.

Örneğin:

- Enflasyon düzeltmesi sonrasında bilançoda yer alan geçmiş yıllar zararları toplamının 10.000.000 TL olduğunu, bu tutarın 6.000.000-TL' sının 2003 ve 2004 yılları enflasyon düzeltmesi işlemlerinden kaynaklandığını, kalan 4.000.000.-TL' nin ise şirketin geçmiş yıllardaki ( 2003 ve öncesi yıllar ve 2004 yılı ) ticari faaliyetlerinden kaynaklanan ticari zarar olduğunu,
- Bilançoda 502 Hesapta yer alan Öz Sermaye Düzeltme Olumlu Farkları toplamının ise 12.000.000 TL olduğunu,  
Varsayalım.

Bu durumda, bilançoda yer alan Öz Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farklarından mahsup edilebilecek geçmiş yıllar zararı enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan 6.000.000 TL'dir. Bunun dışında kalan ve enflasyon düzeltmesinden önceki dönemlerden gelen şirketin normal ticari zararları ( 4.000.000 TL) hiçbir şekilde Öz Sermaye Düzeltme Olumlu Farklarına mahsup edilemez. Mahsup edildiği takdirde mahsup edilen tutar işlemin gerçekleştiği yılın kazancıyla ilişkilendirilmeden o dönemde kurumlar vergisine tabi tutulacak ve vergi ziyat cezası kesilecektir.

Kısaca ifade etmek gerekirse Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları;

- 1- 502 no.lu hesapta kısmen veya tamamen muhafaza edilebilir.
- 2- Zorunlu olmamakla birlikte varsa düzeltme sonucunda oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebilir.
- 3- Düzeltme işleminden önceki yıllara ait ( 31.12.2003 ve öncesi ve 2004 yılında) ticari zararlara mahsup edilemez.
- 4- Süre sınırlaması olmaksızın istenirse sermayeye ilave edilebilir. Bu işlem kar dağıtımı sayılmaz ve kurumlar vergisine ve stopaja tabi tutulmaz.
- 5- Öte yandan, sermaye düzeltmesi olumlu farklarının enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan zararlardan mahsup edilmesi sonucu bakiye bir değer kalması ve sonrasında Şirketin tasfiyeye girmesi halinde kalan bakiye tutarı öncelikle kurumlar vergisine tabi tutulacak, tasfiye sonucunda ortaklara dağıtılabilecek bir tutar bulunması durumunda da kâr dağıtımına bağlı olarak vergi kesintisi yapılacaktır.

Saygılarımızla,