

“Sermaye tamamlama fonları” üzerine vergisel eleştiriler

Nurdan Celep

1. Giriş

Ticari işletmeler kâr elde etme amacı ile kurulur. Dolayısıyla, ticari işletmelerin faaliyetleri sonucu mutat olarak kâr elde etmesi, öz kaynaklarının da yıllar itibarıyla aktif kalemleri ile birlikte artması beklenir. Ancak, güçlü rekabet koşullarında şirketlerin ana hedefleri belirli dönemlerde kâr elde etmekten ziyade pazar payının korunması, güçlendirilmesi, rekabet üstünlüğü sağlanması, markalaşma ve benzeri hedefler olabilmektedir. Diğer taraftan, süregelen ekonomik koşullar, ekonomik konjonktürde yer alan dalgalanmalar, bazı sektörlerde özgü yapılanmalar, hammadde/ticari mal girdilerini grup pazarlarından temin eden çok uluslu şirketlerin fiyatlandırma politikaları ve benzeri sebeplerle özellikle yabancı sermayeli şirketlerin uzun dönemde hesaplarını zararlarla kapattıkları ve şirket sermayelerinin, önceden ne kadar güçlü olursa olsun, artık öz kaynakları karşılayamaz duruma geldikleri görülmektedir.

Türk Ticaret Kanunu'nun 376. maddesi uyarınca esas sermayenin yarısı ya da üçte ikisinin kaybedilmesi ile şirket aktiflerinin borçlarını karşılamaya yetmemesi halleri mali durumun bozulması olarak kabul edilmiş ve şirket tüzel kişiliği yönetimine kamu düzenini temin açısından yerine getirilmesi zorunlu mükellefiyetler öngörülmüştür.

Bu durumda da, şirketler, özellikle yabancı sermayeli şirketler öz kaynaklarını artırıp şirketi bu durumdan kurtarabilmek için uygulamada “sermaye tamamlama fonu” olarak yer edinen bir uygulamaya gitmektedir. Bu yöntemle, ortaklar şirkete mali durumun iyileştirilmesine yetecek tutarda fon aktarımında bulunmak suretiyle kanuni yükümlülüklerini yerine getirirler. Esasen bilanço zararlarına mahsup edilme veya sermayeye ilave edilme amaçlarıyla aktarılan bu tutarlar çeşitli sebeplerle uzun yıllar öz kaynak hesaplarında takip edilmeye devam edilmektedir.

Türk Ticaret Kanunu'nun getirdiği yükümlülükler sonucunda oluşturulan söz konusu fonlar çeşitli gerekçelerle vergi incelemelerinde eleştiri konusu edilmekte, cezalı tarhiyatlara sebebiyet verebilmektedir.

Yazının ilerleyen bölümlerinde, sermaye tamamlama fonlarına getirilen vergisel eleştiriler, Vergi İdaresinin ve Yargının konuya bakış açısı kapsamında değerlendirilecektir.

2. Türk Ticaret Kanunu'na göre mali durumun bozulması ve sonuçları

Sermaye şirketlerinde ortakların sorumlulukları hisseleri oranında taahhüt ettikleri sermaye ile sınırlı olup, şirket borçları kapsamında ortakların şahsi mal varlıklarına rücu edilememektedir. Bu noktada, yasa koyucu sermaye şirketlerinin üçüncü kişilere karşı yükümlülüklerinin yerine getirilebilmesi amacıyla şirket yönetimlerine mali durumların takibi, iyileştirilmesi veya üçüncü kişilerin haklarına halel getirilmemesi adına çeşitli kararların alınması sorumluluklarını vermektedir.

Mülga Türk Ticaret Kanunu'nun 324. maddesi, yeni Türk Ticaret Kanunu'nun ise 376. maddesi de bu amaçla oluşturulan hükümleri ihtiva etmektedir. Bahsedilen madde ile şirket yönetimine, sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının üçte ikisinin zarar sebebiyle karşılıksız kaldığının, dolayısıyla şirket mali durumunun bozulduğuna ilişkin emarelerin oluştuğunun anlaşılması halinde genel kurulun derhal toplantıya çağırılması ve sermayenin üçte biri ile yetinme veya sermayenin tamamlanmasına karar verilmesi zorunluluğu getirilmiştir. Genel kurulun söz konusu kararlardan birini tercih etmesi zorunludur. Kararlardan birinin alınarak şirket mali durumunun açıklığa kavuşturulmaması halinde ise şirketin kendiliğinden sona erceğine hükmedilmiştir.

Sermayenin üçte biriyle yetinmeden kasıt esas sermayenin indirimi yoluyla zararın işletme bünyesi dışında atılması olarak anlaşılmalıdır. Ancak indirilen sermayenin anonim şirketlerde 50.000 TL'nin, limited şirketlerde ise 10.000 TL'nin altında düşürülmesi mümkün değildir. Konuyla ilgili dikkat edilmesi gereken başka bir husus ise şirket sermayesinin 1/3'ünün fiilen şirkette bulunmaması durumunda sermayenin azaltılamayacağıdır. Aksi halde şirket teknik iflas halinden çıkamayacağından öncelikle bu durumun iyileştirilmesi gerekecektir. Dolayısıyla özellikle öz kaynakları negatife dönen bir işletmenin sermayenin üçte biri ile yetinme seçeneği bulunmamaktadır.

Şirketin mali durumunun düzeltilmesi için uygulanan diğer yöntem ise zararlar sebebiyle aşınan sermayenin tamamlanmasıdır. Sermaye tamamlamadan anlaşılması gereken sermaye artırımını olmamalıdır. Sermaye tamamlama işlemi, Türk Ticaret Kanunu'nun 376. madde gerekçesinde açıklandığı üzere;

- Sermayenin bilançoda yer alan zararlar kadar azaltılması ve eş zamanlı olarak azaltılan kısım kadar veya daha fazla oranda artırılması,
- **Bilanço açıklarının pay sahiplerinin tümüncü veya bazı pay sahipleri tarafından kapatılması,**
- Bazı alacaklıların alacaklarını silmesi,

yollarıyla yapılmaktadır.

Mali durumu bozularak borca batık hale gelen şirketlerin alması gereken iyileştirici tedbirler yasada belirlenmiştir. Sermaye artırımını ise söz konusu tedbirler arasında yer almamaktadır. Her ne kadar günümüzde farklı bir uygulamaya gidilebiliyor olsa da; Türk Ticaret Kanunu'ndaki mali durumun iyileştirilmesine yönelik tedbirler arasında doğrudan sermaye artışına yer verilmemiş olması, geçmiş dönemlerde önce sermayenin tamamlanması gereksinimini doğurmaktaydı.

Uygulamada sıklıkla başvuru ve çalışmamıza da konu edilen sermaye tamamlama yöntemi ise bilanço açıklarının pay sahiplerinin tümüncü veya bazı pay sahipleri tarafından kapatılmasıdır. Söz konusu işlem, ortakların karşılıksız olarak işletmeye zararları karşılayacak tutarda "sermaye tamamlama fonu" aktarmaları ile gerçekleştirilmektedir.

3. Sermaye tamamlama fonu uygulaması

Sermaye tamamlama fonu mahiyeti itibarıyla, Türk Ticaret Kanunu'nun şirket ortaklarına yukarıda yer verilen gerekçelerle getirdiği yükümlülükler sonucu oluşturulan bir öz kaynak kalemidir. Kaynak aktarımının yapılabilmesi için ise genel kurulda oybirliği ile karar alınması gerekmektedir. Aktarılan fonların kullanım hakkı tamamen işletmede bırakılır ve ortaklara iade edilmesi zorunlu değildir. Dolayısıyla, belirli bir vadeye bağlı olmamakla birlikte faiz ve benzeri yükümlülüklerle de yol açmaz.

Uygulamada şirketler fon tutarlarını öz kaynakları altında ayrı bir hesapta takip etmeyi tercih etmektedir. Ancak söz konusu tutarların ayrı bir fon hesabında takip edilmek yerine geçmiş yıl zararlarından mahsup edilmesi fonların aktarım amacına daha uygundur.

Ne vergi kanunlarında ne de tek düzen hesap planında "sermaye tamamlama fonu" tanımının geçtiği herhangi bir hüküm bulunmaktadır. Sonuç olarak söz konusu tutarlar şirketin mali durumunun güçlendirilmesi adına Türk Ticaret Kanunu kapsamında getirilen yükümlülükler doğrultusunda ortaya çıkmaktadır.

Sermaye tamamlama fonlarının vergi kanunlarında tanımlanmamış olması da söz konusu tutarları incelemelerde dikkat çekici bir husus haline getirmekte ve aşağıdaki gerekçelerle eleştirilmelerine sebebiyet verebilmektedir.

4. Sermaye tamamlama fonlarının gelir olarak değerlendirilmesi

Sermaye tamamlama fonlarına yönelik olarak Gelir İdaresi tarafından 2012 yılında verilen görüş ve vergi incelemelerinde yapılan eleştiriler farklı gerekçelerle de olsa söz konusu tutarların şirketler için gelir niteliğinde olduğu yönündedir.

4.1 Sermaye tamamlama fonlarının gelir olarak dikkate alınması gerektiği yönünde verilen Gelir İdaresi Başkanlığı görüşü:

Gelir İdaresi Başkanlığı web sitesinde yer verilen 01.06.2012 tarih ve B.07.1.GİB.0.06.49-010.01-11 sayılı özalgede " ... Bu çerçevede, sermaye tamamlama fonu adı altında ödenen tutarlar, kurucu ortağı olduğunuz iştirakiniz tarafından Türk Ticaret Kanunu hükümleri kapsamında sermayeye ilave edilmediğinden, söz konusu tutarların iştiraklerin maliyet bedeline eklenmesi de mümkün değildir. Sermaye tamamlama fonunun ödendiği iştirakin ise söz konusu tutarların sermayeye ilave edilmemesi ve vergi mevzuatında bir istisna hükmü bulunmaması nedeniyle, bu tutarları kurum kazancına dâhil etmesi gerekmektedir.

... Ayrıca, şirketiniz tarafından sermaye tamamlama fonu adı altında iştirakinize ödenen tutarlar, Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'inci ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesinde sayılan giderler kapsamına da girmediğinden, gider yazılması veya zarar olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır." ifadelerine yer verilmiş olup, sermaye tamamlama fonlarının kazanç olarak dikkate alınmaları gerektiği belirtilmiştir.

Özelgede, işletme bilançosunda kayıtlı sermaye tamamlama fonunun sermayeye ilave edilmediği, vergi kanunlarında da konuya ilişkin herhangi bir istisna hükmü bulunmadığı gerekçeleriyle ve diğer tüm etkenler göz ardı edilmek suretiyle, ilgili tutarların kazanç olarak dikkate alınmaları gerektiği belirtilmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığının konuyla ilgili görüşüne katılmamaktayız. Şöyle ki, özelge sermaye tamamlama fonlarının kanuni gerekçelerle aktarıldıkları gerçeğini göz ardı ederek fonlarla ilgili kanunda herhangi bir istisna hükmü bulunmadığı ve tutarların sermayeye de ilave edilmemeleri gerekçesiyle kazanç olarak dikkate alınmaları gerektiğini belirtmektedir. Oysaki söz konusu fonlar hali hazırda ortaklar tarafından şirkete ilave edilen değerlerdir. Öz kaynak kalemleri, kullanma hakkı işletmede bulunan, iadesi gerekmeyen kaynaklardır. Sermaye tamamlama fonları bu bağlamda öz kaynak mahiyetindedir. Vergi kanunlarında fonlarla ilgili herhangi bir hüküm bulunmaması bu gerçeği değiştirmez.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 38. maddesinde yer verilen; "*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 olunur.*

Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümleri ile bu kanunun 40 ve 41'inci maddeleri hükümlerine uyulur." hükmünde açıkça ifade edildiği üzere, işletmeye ilave edilen değerler ticari kazanç mahiyetinde değerlendirilmezler. Sermaye tamamlama fonları ortaklar tarafından aşınan sermayenin tamamlanması amacıyla gönderilen tutarlar, dolayısıyla işletmeye ilave edilen değerlerdir ve kazanç olarak dikkate alınmamaları gerekir.

Ayrıca fonların sermayeye ilave edilmesi yönünde de herhangi bir yasal zorunluluk bulunmamaktadır. Zira söz konusu tutarlar sermaye avansı olarak değil, öz kaynakların aşınan kısımlarının tamamlanması, şirketin mali durumunun iyileştirilmesi amaçlarıyla aktarılmaktadırlar.

Öte yandan, verginin yasallığı ilkesinin düzenlendiği Anayasa'nın 73. maddesi kapsamında söz konusu fonların gelir olarak vergilendirilmeleri için bu yönde yasal bir düzenleme yapılması gerektiğini düşünmekteyiz.

Sonuç olarak Türk Ticaret Kanunu tarafından getirilen emredici hükümler çerçevesinde oluşturulan ve mahiyeti itibarıyla öz kaynak olan söz konusu fonların bu kapsamda eleştirilmesinin ve fonların gerçek mahiyetleri dikkate alınmadan işlem tesis edilmesinin çok doğru bir yaklaşım olmayacağı kanaatindeyiz.

4.2 Sermaye tamamlama fonlarının vergi incelemelerinde hizmet geliri olduklarından bahisle eleştirilmesi:

Yukarıda yer verilen özelgede ifade edilen yaklaşımdan farklı olarak, son zamanlarda gerçekleştirilen vergi incelemelerinde sermaye tamamlama fonlarının eleştirildikleri en önemli nokta bu fonların, yurt dışı grup firmalarına verilen çeşitli pazarlama ve satış hizmetleri sonucu temin edilen bedeller olduğu ve bu nedenle temin edildikleri dönemde gelir olarak dikkate alınmaları gerektiğidir.

Şöyle ki, özellikle bazı sektörlerde yaygın olarak görülmekle birlikte, çoğunlukla çok uluslu şirket yapılanmalarında, hammadde veya ticari mallarını grup pazarından temin eden işletmeler uzun dönemlerde zarar etmektedirler. Bu zararın esas sebebi genellikle yanlış transfer fiyatlandırma politikalarıdır. İlişkili şirketlerden emsalin üzerinde bedellerle temin edilen hammadde veya ticari mallar nedeniyle uzun yıllar zarar eden işletmelerin, sermaye yapıları ne kadar güçlü olursa olsun, mali durumları bozulmaktadır. Ana ortaklar bu durumda işletmelerin aşınan öz kaynaklarını güçlendirmek adına iştirakleri konumundaki firmalara sermayelerini tamamlamaları maksadıyla fon göndermek durumunda kalmaktadırlar.

Vergi incelemelerinde gösterilen yaklaşım, söz konusu fonların grup firmalarına verilen pazarlama satış hizmetleri sonucu temin edildiği yönündedir. Vergi İdaresini bu sonuca sevk eden sebepler ise yabancı ortaklı olan bu firmaların ticari mallarını ve fason olarak imal ettikleri ürünlerin hammaddelerini grup firmalarından temin etmeleri, ürünlerin grup firmalarının markaları altında satılmalarıdır. Bu husus, işletmelerin Türkiye'de sadece grup firmalarının ürünlerinin satış-pazarlama faaliyetlerini yürüttükleri şeklinde değerlendirilmekte bu nedenle grup firmaları tarafından aktarılan fon tutarlarının hizmet karşılığı ödenen bedeller olduğu iddia edilmektedir.

Nitekim, hammaddelerini grup firmalarından temin ederek Türkiye'de fason olarak imal eden ve söz konusu ürünlerin grup firması markası altında satışını gerçekleştiren ve mutad olarak zarar eden firmalar bu kapsamda eleştirilmiş ve konuyla ilgili cezalı tarhiyatlar yapılmıştır.

4.2.1. Yargının konuya bakış açısı

Satışını gerçekleştirdiği ürünleri grup firmalarından temin eden ve uzun dönemlerde bilançolarını zararlar kapatması sebebiyle mali durumu bozulan yabancı ortaklı bir firmanın ortakları tarafından gönderilen sermaye tamamlama fonları ilgili firmada yapılan vergi incelemesinde, işletmenin geniş anlamda bir hizmet şirketi, dar anlamda ise pazarlama şirketi olmasından bahisle gelir olarak değerlendirilmiş ve cezalı tarhiyat işlemi gerçekleştirilmiştir.

Söz konusu tarhiyat sonrasında mükellef tarafından 5. Vergi Mahkemesinde dava yoluna gidilmiştir. 2011 yılında verilen kararda; şirketin mevcut durumunun analizinden sadece grup şirketinin pazarlama faaliyetlerini yürüttüğü iddiası gerçeğe uygun bulunmamış olup, firmanın bilançolarını zararlar kapatma nedeninin piyasaya tutunma amacı taşıyabileceği ve bunun da ticari teamüllere uygun olduğu belirtilmiştir. Bu kapsamda, ortaklar tarafından gönderilen fonların gelir niteliği taşımadıkları sonucuna hükmedilmiştir.

Vergi Mahkemesinin bahsettiğimiz kararı henüz Danıştay'da bulunduğundan bu aşama nasıl bir sonuca varılacağı bilinmemektedir.

İncelediğimiz başka bir örnekte ise ilaç sektöründe faaliyet gösteren bir firma vergi incelemesi sırasında grup firmalarının Türkiye'deki satış-pazarlama faaliyetlerini yürüttüğü ve zarar etmesine rağmen bu faaliyetlerine devam ettiği, dolayısıyla aslında grup firmalarına hizmet veren bir pazarlama şirketi olmasından bahisle eleştirilmiş, firmanın ortakları tarafından gönderilen sermaye tamamlama fonlarının gelir olarak dikkate alınması gerektiğinden bahisle tarhiyat yapılmıştır.

Söz konusu tarhiyat sonrasında mükellef tarafından İstanbul 7. Vergi Mahkemesinde dava yoluna gidilmiştir. 2009 yılında verilen kararda, şirket ortakları tarafından gönderilen sermaye tamamlama fonlarının mali durumun iyileştirilmesi amacı ile aktarılan tutarlar oldukları belirtilmiştir. Öte yandan, aktarılan tutarlarla ilgili prosedürler ele alınmış, genel kurul kararına istinaden aktarılan tutarların sermaye tamamlama fonu niteliğinde oldukları, genel kurul kararına dayandırılmadan aktarılan tutarların ise mahiyetlerinin bu şekilde tespit edilemeyeceği belirtilmiştir. Bu kapsamda, genel kurul kararına istinaden aktarılmayan sermaye tamamlama fonlarının gelir unsuru olarak dikkate alınmaları uygun bulunmuştur.

Vergi Mahkemesi kararı, firma tarafından Danıştay'a taşınmıştır. Danıştay 4. Dairesi tarafından 2010 yılında Vergi İdaresi lehine karar verilmiş olup, kararın gerekçesinde ise; Türkiye mukimi firmanın sadece yabancı ortağına ait ürünleri sattığı, söz konusu ürünlerin ruhsat haklarına ilişkin herhangi bir ödemede bulunmadığı, şirket ortakları tarafından sermaye tamamlama fonu adı altında gönderilen tutarların ise markanın Türkiye'deki pazar payının artırılması hizmetlerine ilişkin olduğu ve bu nedenlerle fon tutarlarının ticari kazanç olarak dikkate alınmaları gerektiği şeklinde yapılmıştır.

Danıştay, davacı işletmenin herhangi bir üretim faaliyetinde bulunmadığı, satışa konu edilen ürünleri de doğrudan grup firmasından temin ettiği ve ürünlerin satışından elde edilen kârı da transfer fiyatlandırması yoluyla ilgili firmaya aktardığından yola çıkarak işletmenin Türkiye'de gerçekleştirdiği pazarlama-satış faaliyetlerinin esas olarak grup firmasının menfaatine olduğunu bu nedenle işletmeye aktarılan fonların söz konusu pazarlama-satış hizmetlerinin bir karşılığı olduğu gerekçesiyle böyle bir karar vermiştir.

İncelediğimiz başka örneklerde de yukarıda yer verilen kararlarda olduğu gibi Vergi Mahkemelerinin konuyla ilgili mükellef lehine karar verdikleri görülmekle birlikte (İstanbul 11. Vergi Mahkemesi'nin 2009 ve 2013 yıllarında verdiği kararlar) mükellef aleyhine hüküm tesis eden vergi mahkemesi kararları da mevcuttur (İstanbul 3. Vergi Mahkemesi'nin 2013 yılında verdiği karar).

Diğer taraftan, yine incelediğimiz örneklerde Danıştay'a taşınan davaların mükellef aleyhine sonuçlandığı görülmekle (Danıştay 4. Dairesi'nin 2015 yılında verdiği karar) birlikte hali hazırda devam eden ve Danıştay'a intikal ettirilmiş olan davalara ilişkin sonuçlar henüz kesinleşmemiştir.

Görüşümüzce, incelenen işletme, tüm kârını grup firmasına aktaran ve sadece pazarlama-satış aktivitelerini yürüten ve bu nedenle de zararda olan bir işletme dahi olsa bu durum, sermaye tamamlama fonlarının, sermayenin tamamlanması amacıyla aktarılan karşılıksız değerler olduğu sonucunu değiştirmeyecektir. Dolayısıyla, sonuç bölümünde de açıkladığımız üzere, öz kaynak niteliğindeki söz konusu fonların kazanç olarak dikkate alınmaması gerektiği kanaatindeyiz.

4.2.2. Gelir olarak dikkate alınan fonların KDV karşısındaki durumları

Önceki bölümlerde bahsedildiği üzere Vergi İdaresinin genel görüşü sermaye tamamlama fonlarının ticari kazanç olarak değerlendirilmesi yönündedir.

Yapılan incelemelerde İdarenin görüşü, ticari kazanç olarak dikkate alınan sermaye tamamlama fonlarının aynı zamanda, bir hizmet ifası karşılığında ödenen bedeller olduklarından yola çıkılarak, KDV'ye tabi tutulmaları yönündedir.

Katma Değer Vergisi Kanunu hükümleri dikkate alındığında Türkiye'de faydalanılan bir hizmetin KDV'ye tabi olduğu açık olmakla birlikte yukarıda belirttiğimiz gibi sermaye tamamlama fonları hizmet karşılığı ödenen bedeller değil, işletmeye ortaklar tarafından ilave edilen, aktarılan değerlerdir. Dolayısıyla gelir olarak dikkate alınmaması gerektiği gibi KDV'ye de tabi tutulmaması gerektiği kanaatindeyiz.

5. Sonuç ve değerlendirmelerimiz

Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesi uyarınca, vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır. Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.

Vergilemede işlemlerin hangi adlarla tesis ettirildiği değil, gerçek mahiyetleri önem arz etmektedir. Bu kapsamda her işlemin kendi özüne uygun olarak değerlendirilmesi icap eder.

Vergi İdaresi tarafından yapılan tarhiyatlara bakıldığında ise kategorik bir yaklaşımla sermaye tamamlama fonlarının oluşmasına neden zararların kaynağı araştırılmadan, bunların esas mahiyetlerine dikkat edilmeden, gelir olarak değerlendirildikleri gözlemlenmektedir. Bu uygulama da işletmeleri cezalı tarhiyatlara ve uzun dava süreçleriyle karşı karşıya bırakmaktadır.

Sermaye tamamlama fonları bilanço açıklarının kapatılması ve malvarlığının korunması amaçlarına hizmet eden ve Türk Ticaret Kanunu nezdinde emredici hükümlerle oluşturulan bir işlemdir. Bu işlemin yapılmasında vergisel olmayan ticari bir gaye mevcuttur. Dolayısıyla TTK kapsamında aktarılan fonların vergiye tabi bir işlem gibi değerlendirilmesi büyük bir çelişki oluşturmaktadır.

Her işlemin kendi iç koşullarında, esas mahiyetleri ile değerlendirilmesi gerekir, aksi halde yapılan işlemler vergilemede özün önceliği ilkesine aykırıdır.

Şirketlerin sermaye tamamlama fonu oluşturmaları zarar etmeleri nedeniyle gerçekleşen bir sonuçtur, eleştirilmesi gereken bir olgu varsa da bu olgu sermaye tamamlama fonu değil, zarara yol açan ticari teamüllere aykırı sebeplerdir.

Ticari bir işletmenin kâr etmesi beklenir. Mutad olarak zarar eden bir işletmede evet vergisel olarak eleştirilmesi gereken unsurlar olabilir. İşletme kayıtlarında yer alan sermaye tamamlama fonları da bu duruma işaret eden emarelerden biri olarak değerlendirilebilir. Ancak, altını çizerek belirtmek gerekir ki, burada eleştirilmesi gereken sermaye tamamlama fonu uygulaması değil, zarara sebebiyet veren, teamüllere aykırı işlemlerdir.

Örneğin, bir işletmenin transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıttığı ve hatta dar anlamda bir hizmet şirketi gibi ana ortağına pazarlama hizmeti verdiği ve bu nedenle zarar ettiği hallerde eleştirilmesi gereken esas konu emsallere aykırı fiyatlandırma değildir. Dolayısıyla tarhiyatın emsal fiyat tespiti ile hesaplanacak matrah farkı üzerinden yapılması gerekir.

Özetle, ticaret şirketlerinin kuruluş amacı kâr elde etmek olması ve faaliyetlerinin devamı için basiretli tüccar gibi davranmaları gerekmektedir. Ekonomik konjonktür, finansman sorunu, mal veya hizmete olan talebin düşmesi, uzun vadeli pazarlama ve satış politikası gibi nedenlerden dolayı, zarar etmeleri mümkündür. İşletmelerin bilançolarını yıllar itibarıyla zararlar kapatmalarının ticari teamüllerin dışında gelişen sebeplerden kaynaklandığının düşünüldüğü durumlarda ise bu sebeplerin tespitinin ve vergi kanunlarına aykırı işlem tesis ettirildiğinin ispatı gerekir, bunun yerine hali hazırda işletme bilançosunda kayıtlı fonların gelir olarak değerlendirilmesinin hakkaniyetli bir yaklaşım olmadığını düşünmekteyiz.

Kaynakça

- Türk Ticaret Kanunu
- Vergi Usul Kanunu
- Katma Değer Vergisi Kanunu
- Av. Mutlu Dinç, **Türk Ticaret Kanunu**, Sayfa: 389
- Gelir İdaresi Başkanlığı 01.06.2012 tarih ve B.07.1.GİB.0.06.49-010.01-11 sayılı özelgesi
- Ufuk Kaynar, **Sermaye Tamamlama Fonu ve Şirketlerin Söz Konusu Fon Uygulamalarına Getirilen Vergisel Eleştiriler** VERGİ DÜNYASI, SAYI 397, EYLÜL 2014
- Billur YALTI, “**VUK, 3b’nin Sınırlarına İlişkin Bir Uygulama: Vergi Hukukunda Sermaye Tamamlama Akçesi**”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 262, Temmuz 2010

Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş. 'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.