

VERGİ.TC SİRKÜLER



Sirküler Tarihi: 22.07.2024

Sirküler No: 2024 / 028

TİCARET BAKANLIĞI ENFLASYON DÜZELTMESİNİN KAR DAĞITIMINA VE DİĞER TTK UYGULAMALARINA ETKİLERİNİ İÇEREN TEBLİĞİ YAYIMLAMIŞTIR

Bilindiği üzere, VUK'nun Geçici 33. Maddesi uyarınca 2023 yılı finansal tabloları enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuştur. VUK'nun Mük.298/A maddesi uyarınca şartların sağlandığı 2024 ve sonraki dönemlerde de enflasyon düzeltmesi uygulanacaktır.

Tebliğ ile 2023 yılı ve sonrasındaki hesap dönemlerinde uygulanan/uygulanacak enflasyon düzeltmesine ilişkin olarak **genel kurul ve yönetim organınca¹ esas alınacak finansal tablolar belirlenmiş** bulunmaktadır. Bu tablolar genel kurula sunulması gereken tabloları da ifade etmektedir.

Bu husus başta kar dağıtımı olmak üzere şirketlerin² sermaye kaybı ve borca batıklık durumu, yedek akçe ayrılması, sermaye artırım ve azaltımı, birleşme, bölünme gibi konularını etkilemektedir.

¹ Yönetim organı, anonim şirketler ve kooperatiflerde yönetim kurulunu, limited şirketlerde müdürü veya müdürleri, şahıs şirketleriyle sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde yöneticiyi ifade eder.

² Bu şirketler 6102 sayılı TTK'da düzenlenen ticaret şirketlerini (anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile kooperatifler ve tüzel kişiliğe sahip şahıs şirketlerini) ifade ediyor.

1. TTK Uyarınca Zorunlu Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerde Uygulama:

Finansal tablolarını KGK tarafından belirlenen muhasebe standartlarına uygun hazırlamak zorunda olan bağımsız denetime tabi şirketler tarafından TTK uygulamalarına enflasyon düzeltmesi uygulanmış TMS/TFRS kurallarına göre hazırlanmış finansal tablolar esas alınacaktır (Md.4/1). Dolayısıyla genel kurula enflasyon düzeltmesi uygulanmış finansal tablolar sunulacaktır.

1.1. 2023 Yılı ve Enflasyon Düzeltmesi Yapılan Sonraki Yıllara İlişkin Kar Dağıtımı:

Bu şirketlerde kar dağıtımına bu suretle hazırlanan finansal tablolar esas alınmakla birlikte bu tablolara istinaden dağıtılacak kazançların 213 sayılı Vergi Usul Kanununa (VUK) göre tutulan yasal defterlerde karşılığının bulunması gerekmektedir. Yani KGK kurallarına göre çıkarılan mali tablolardaki dağıtılabilir kar, VUK hükümlerine göre çıkarılan mali tablolardaki dağıtılabilir karı aşarsa, yasal kayıtlarda (VUK) yer alan tutarlarla sınırlı kar dağıtımı yapılabilecektir.

VERGİ.TC SİRKÜLER



Yayımlanan Tebliğe göre, finansal tablolarını KGK tarafından belirlenen muhasebe standartlarına uygun hazırlamak zorunda olan bağımsız denetime tabi şirketler tarafından dağıtılması öngörülen kâr payı tutarı, VUK hükümlerine göre enflasyon düzeltmesi uygulanmış finansal tablolarda bulunan kâr dağıtımına konu kaynakların toplamını aşamayacaktır (Tebliğ Madde 4/4). Yani yukarıda belirttiğimiz mukayeseye düzeltilmiş VUK bilançoları esas alınacaktır.

Tebliğde (Md.5/2), enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan sermaye düzeltmesi olumlu farkları, diğer öz sermaye kalemlerine ilişkin olumlu farklar ile bunların dışında kalan iç kaynakların, **enflasyon düzeltmesinden kaynaklı zararlar dâhil zararlar ve olumsuz farkları aşan kısmının** sermayeye ilave edilebileceği açıklanmış bulunmaktadır.

Kar dağıtımına ilişkin mahsuptan bahsedilmemiş olsa da bu ifadeden, enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan zararların sermaye olumlu farkları ile diğer öz sermaye kalemlerine ilişkin fark hesaplarına mahsup edilebileceği sonucu çıkarılabilir.

Hatta bu maddede, enflasyon düzeltmesinden kaynaklı zararlar dışındaki zararların (dolayısıyla ticari faaliyetten doğan zararların) da sermaye olumlu farkları ile diğer öz sermaye kalemlerine ilişkin fark hesaplarına mahsup edilebileceği belirtilmektedir. Tabii ki bu mahsup yapılabilir, ancak **ticari zararlarla yapılan bu mahsubun Maliye Bakanlığı'nın görüşüne göre dönem kazancından bağımsız olarak kurumlar vergisi beyanını gerektirdiğini göz ardı etmemek gerekir**. Nitekim Tebliğde (Md.6/1), bu Tebliğ uyarınca alınacak kararlarda, şirketin ve kârdan pay alacakların vergisel yükümlülüklerine ilişkin ilgili mevzuat hükümlerinin saklı olduğu belirtilmektedir.

Enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan zararların öz sermaye hesaplarına ilişkin enflasyon farkları ile sermaye olumlu farklarına mahsup edilebileceğinin bir başka teyidi de tebliğde yer alan *"Enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan sermaye düzeltmesi olumsuz farkları ile enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan diğer olumsuz farklar ise genel kurulda alınacak karara istinaden, sermaye azaltımı yoluyla veya olumlu farklar yahut diğer iç kaynaklarla mahsup edilebilir"* ifadesidir (Md.5/3).

Dolayısıyla düzeltilmemiş bilançolarında cari yıl ve geçmiş yıl kârları bulunan şirketlerin düzeltilmiş bilançolarında bu kârların zarara dönüşmesi durumunda, yapılacak genel kurulda enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan zararların öz sermaye hesaplarına ilişkin enflasyon farkları ile sermaye olumlu farklarına mahsubuna karar aldıktan sonra kâr dağıtımını yapabilmelerinin mümkün olduğunu düşünüyoruz. 2023 yılına ilişkin olarak bu mahsubu yönetim kurulu kararı ile bilanço hazırlarken yapmış olanlar şirketlerin genel kurullarında bu yönetim kurulu kararının onaylanmasının ardından kâr dağıtım kararı alınabilir. Tabii ki kâr dağıtımını yapabilmek için, dağıtılması öngörülen kâr payı tutarının, mahsuptan sonra, VUK hükümlerine göre enflasyon düzeltmesi uygulanmış finansal tablolarda bulunan kâr dağıtımına konu kaynakların toplamını aşmaması gerekir.

VERGİ.TC SİRKÜLER



1.2. Sermaye Artırımı:

Finansal tablolarını KGK tarafından belirlenen muhasebe standartlarına uygun hazırlamak zorunda olan şirketlerce yapılacak sermaye artırımlarında enflasyon düzeltmesi uygulanmış finansal tablolar esas alınacak olmakla birlikte, sermayeye eklenecek iç kaynak tutarı, VUK hükümlerine göre enflasyon düzeltmesi uygulanmış finansal tablolarda bulunan sermayeye eklenebilecek iç kaynaklar toplamını aşamaz (Md.5/4).

Görüldüğü gibi kar dağıtımlarına benzer bir yaklaşım gösterilmekte, yasal kayıtlarda yer almayan tutarların kar dağıtımına ve sermaye artırımına konu edilemeyeceği belirtilmektedir.

2. TTK Uyarınca Zorunlu Bağımsız Denetime Tabi Olmayan Şirketlerde Uygulama:

Finansal tablolarını KGK tarafından belirlenen muhasebe standartlarına uygun hazırlamak zorunda olmayan ve zorunlu bağımsız denetime tabi olmayan şirketlerde, 2023 yılı hesap dönemine ilişkin olarak VUK'un geçici 33 üncü maddesi ile Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 555) hükümleri uyarınca enflasyon düzeltmesi uygulanmış finansal tablolar ile enflasyon düzeltmesi uygulanmamış finansal tablolar birlikte dikkate alınacaktır (Md.4/2).

2.1. 2023 Yılına İlişkin Kar Dağıtımı:

Bu şirketlerde 2023 yılına ilişkin kâr ve kazanç payı dağıtımları ile dönem içerisinde dağıtılmış olan kâr payı avansına ilişkin hesaplamalarda enflasyon düzeltmesi **uygulanmamış** finansal tablolar esas alınır. (Md.4/2-b).

Dolayısıyla 2023 yılı düzeltme öncesi cari dönem ve geçmiş yıl karları olup, düzeltmede zarar çıkanlar, düzeltilmemiş bilançoları esas alarak 2023 yılında bu geçmiş yıl ve cari dönem karlarını dağıtabileceklerdir.

Tebliğin 4/2-b maddesinde bu konuda özel hüküm bulunmasına rağmen, Tebliğin 4/4 maddesinde, *“Bu madde kapsamındaki şirketlerde, dağıtılması öngörülen kâr payı tutarı, 213 sayılı Kanun hükümlerine göre enflasyon düzeltmesi uygulanmış finansal tablolarda bulunan kâr dağıtımına konu kaynakların toplamını aşamaz.”* şeklindeki hükmün finansal tablosu VUK olanları da kapsayacağı yönünde düşünülür de vardır. Bu görüşte olanların temel dayanağı, hükmün başlangıcında *“madde kapsamındaki şirketlerde”* ifadesine yer verilmiş olmasıdır. Dolayısıyla, finansal tablosu VUK olan şirketlerde de, eğer 2023 yılı düzeltme öncesi cari dönem ve geçmiş yıl kârları olup, düzeltme sonucunda zarara dönüyorsa, kar dağıtımını yapılamayacağı, bunun için öncelikle mahsup yapılması gerektiği ileri sürülmektedir.

Özel hükmün önceliğini dikkate alarak, bu görüşe katılmamakla beraber, bu durumda olan şirketlerin kar dağıtım kararı almadan önce aynı genel kurulda düzeltmeden doğan zararların özsermaye fark hesaplarına mahsubuna yönelik karar almaları veya daha önce yönetim kurulu kararı ile mahsup yapmış olanlarda genel kurulun bu kararı onaylaması tereddütleri gidermek bakımından yararlı olacaktır.

VERGİ.TC SİRKÜLER



2.2. 2024 ve Sonraki Yıllara İlişkin Kar Dağıtımı:

Bu şirketlerde, 2023 yılı hesap döneminden sonraki (2024 ve izleyen) hesap dönemlerinde, kar dağıtımına enflasyon düzeltmesi **uygulanmış** finansal tablolar esas alınacaktır (Md.4/3).

3. Yasal Yedek Akçe Ayrılması:

2023 Yılına ilişkin yedek akçe hesaplamalarında enflasyon düzeltmesi **uygulanmamış** finansal tablolar esas alınacaktır (Md. 4/3).

2024 Sonraki yıllara ilişkin yedek akçe hesaplamalarında ise, enflasyon düzeltmesi **uygulanmış** finansal tablolar esas alınacaktır (Md.4/1 ve 4/3). **TTK 376 Uyarınca Sermaye Kaybı Ve Borca Batıklık Değerlendirmelerine Esas Finansal Tablolar:**

4. TTK 376 Uyarınca Sermaye Kaybı Ve Borca Batıklık Değerlendirmelerine Esas Finansal Tablolar:

TTK 376 uyarınca sermaye kaybı ve borca batık olma durumlarının tespitinde enflasyon düzeltmesi uygulanmış finansal tablolar esas alınacaktır (Md.4/1 ve 4/2-a).

Bu değerlendirmede sermaye olarak düzeltilmiş değerlere değil, ticaret siciline tescil edilmiş olan sermaye tutarına itibar edilecektir (Md.5/1).

Saygılarımızla.

**ESENLİK YEMİNLİ MALİ
MÜŞAVİRLİK LTD.ŞTİ.**