

Yangında zayi olan mal, sabit kıymet ve binaların giderleştirilmesi ile hisse devrinin vergilendirilmesi

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	49327596-125[KVK.ÖZ.2020.14]-173478
Tarih	19.07.2022

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı

Gelir Kanunları Grup Müdürlüğü

Sayı : 49327596-125[KVK.ÖZ.2020.14]-173478

19.07.2022

Konu : Yangında zayi olan mal, sabit kıymet ve binaların giderleştirilmesi ile hisse devrinin vergilendirilmesi

İlgi

:

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda;

- Şirketinizin liman, otel, konaklama vb. faaliyetler ile iştirak ettiği, şirketinizin merkez adresinde 22.01.2020 tarihinde yangın meydana geldiği ve merkez binanızın tamamen yandığı,
- Bu yangın sonucu, işletmenizde bulunan makine ve demirbaşların tamamının kullanılamayacak derecede hasar gördüğü, merkez binanın büyük bir kısmının çöktüğü, şirketin tüm ticari defterleri, faturaları, vergiye esas belgeleri ve sair her türlü belge ve evrakların yangın sebebi ile zayi olduğu,
- Türk Ticaret Kanunun 82/7 maddesi uyarınca Antalya ... Asliye Ticaret Mahkemesi nezdinde ... tarih ve ... Esas Numarası ile hasımsız dava açıldığı

belirtilmiş olup;

- Yangın sebebiyle zayi olan sabit kıymetlerin (makineler, demirbaşlar, bina) maliyet bedellerinin hangi şartlarla ve hangi dönemde gider yazılacağı
- Zayi olan veya değeri düşen mallar ile sabit kıymetlerin alımı sırasında ödenen KDV'lerin düzeltilip düzeltilmeyeceği,
- Yangına ilişkin zayi belgesi alınmasının KDV indirimlerinin ispatı için yeterli olup olmadığı

hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

I. VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN

1) 213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

- 3 üncü maddesinin (B) fıkrasında, "B) İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.

Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.

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."

- 13 üncü maddesinde, "Mücbir sebepler:

1. Vergi ödevlerinden her hangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk;

2. Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler;
3. Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler;
4. Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması, gibi hallerdir."

- 253 üncü maddesinde, "Bu kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttukları defterlerle üçüncü kısımda yazılı vesikaları, ilgili bulundukları yılı takibeden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar."

- 256 ncı maddesinde, "Geçen maddelerde yazılı gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257 nci madde ile getirilen zorunluluklara tabi olanlar, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda bulundukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar..."

- 373 üncü maddesinde, "Bu kanunda yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin vukua geldiği malum ise veya tevsik ve ispat olunursa vergi cezası kesilmez."

hükümlerine yer verilmiştir.

Bunun yanı sıra, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 82 nci maddesinin (1) numaralı fıkrasında, her tacirin ticari defterlerini, envanterlerini, açılış bilançolarını, ara bilançolarını, finansal tablolarını, yıllık faaliyet raporlarını, topluluk finansal tablolarını ve yıllık faaliyet raporlarını ve bu belgelerin anlaşılabilirliğini kolaylaştıracak çalışma talimatları ile diğer organizasyon belgelerini, alınan ticari mektupları, gönderilen ticari mektupların suretlerini, 64 üncü maddenin birinci fıkrasına göre yapılan kayıtların dayandığı belgeleri sınıflandırılmış bir şekilde saklamakla yükümlü olduğu; (7) numaralı fıkrasında, bir tacirin saklamakla yükümlü olduğu defterler ve belgelerin; yangın, su baskını veya yer sarsıntısı gibi bir afet veya hırsızlık sebebiyle ve kanuni saklama süresi içinde ziyaa uğraması halinde tacirin ziyayı öğrendiği tarihten itibaren onbeş gün içinde ticari işletmesinin bulunduğu yer yetkili mahkemesinden kendisine bir belge verilmesini isteyebileceği, bu davanın hasımsız açılacağı, mahkemenin gerekli gördüğü delillerin toplanmasını da emredebileceği hükme bağlanmıştır.

Ayrıca, 19.12.2012 tarih ve 28502 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan "Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ"in "Saklama Zorunluluğu" başlıklı 12 inci maddesinde de; "(1) Her tacir; tutmakla yükümlü olduğu ticari defterleri ve bu defterlere yapılan kayıtların dayandığı belgeleri sınıflandırılmış bir şekilde on yıl saklamakla yükümlüdür.

(2) Vergi Usul Kanunu ve ilgili mevzuat hükümleri mahfuz kalmak kaydıyla, tutulması zorunlu defterlere yapılan kayıtların dayandığı belgeler, okunur hale getirildiklerinde içerik olarak örtüşmeleri, saklama süresi boyunca her an ulaşılabilmesi ve uygun bir süre içerisinde okunabilir hale getirilebilmeleri şartıyla görüntü veya veri taşıyıcılarda da saklanabilir.

(3) Saklama süresi, ticari defterlere son kaydın yapıldığı veya muhasebe belgelerinin oluştuğu takvim yılının bitişiyile başlar.

(4) Bir tacirin saklamakla yükümlü olduğu defterler ve belgeler; yangın, su baskını veya yer sarsıntısı gibi bir afet veya hırsızlık sebebiyle ve kanuni saklama süresi içinde ziyaa uğrarsa tacir ziyayı öğrendiği tarihten itibaren onbeşgün içinde ticari işletmesinin bulunduğu yer yetkili mahkemesinden kendisine zayi belgesi verilmesini isteyebilir. Bu dava hasımsız açılır. Mahkeme gerekli gördüğü delillerin toplanmasını da emredebilir.

(5) Gerçek kişi olan tacirin ölümü halinde mirasçıları ve ticareti terk etmesi halinde kendisi defter ve kâğıtları birinci fıkra gereğince saklamakla yükümlüdür. Mirasın resmi tasfiyesi halinde veya tüzel kişi sona ermişse defter ve kâğıtlar birinci fıkra gereğince on yıl süreyle sulh mahkemesi tarafından saklanır."

açıklamalarına/düzenlemelerine yer verilmiştir.

Bu çerçevede, yangında zayi olduğu belirtilen defter ve belgeleriniz için 6102 sayılı Kanunun 82 nci maddesi gereğince, bulunduğunuz yer yetkili mahkemesinden, süresi içerisinde gerekli bilgi ve belgelerle birlikte başvuru yapılarak zayi belgesi alınması gerekmekte olup, defter ve belgelerin zayi olduğunun 6102 sayılı Kanuna göre alınan zayi belgesi ile ispatlanması ve bu belgenin 213 sayılı Kanunun ilgili hükümleri kapsamında muhafaza ve yetkili makamların/memurların talebi halinde ibraz ve inceleme için arz edilmesi gerektiği tabiidir.

Diğer taraftan, Vergi Usul Kanununun 221 inci maddesi uyarınca, aynı Kanun gereğince kullanılma zorunluluğu bulunan ve yangın sonucu zayi olan tasdike tabi defterlerin yerine kullanılacak yeni defterlerin kullanılmaya başlanılmadan önce tasdik ettirilmesi gerektiği tabiidir.

2) 213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

- 258 inci maddesinde, "Değerleme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tesbitidir."

- 259 uncu maddesinde, "Değerlemede, iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetler esas tutulur."

- 267 nci maddesinde, "Emsal bedeli, gerçek bedeli olmıyan, veya bilinmiyen veyahut doğru olarak tesbit edilemiyen bir malın, değerleme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir.

Emsal bedeli sıra ile, aşağıdaki esaslara göre tayin olunur:

Birinci sıra: (Ortalama fiyat esası) ...

İkinci sıra: (Maliyet bedeli esası) ...

Üçüncü sıra: (Takdir esası) ..."

- 278 inci maddesinde, "Yangın, deprem ve su basması gibi âfetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vâki olan emtia ile maliyetlerinin hesaplanması mûtat olmıyan hurdalar ve döküntüler, üstupu, deşe ve iskartalar emsal bedeli ile değlerlenir."

- 317 nci maddesinde, "Amortismanı tabi olup:

1. Yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde değlerini tamamen veya kısmen kaybeden;
2. Yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz bir hale gelen;
3. Cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalan;

Menkul ve gayrimenkullerle haklara, mükelleflerin müracaatları üzerine ve ilgili bakanlıkların mütalaası alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığınca her işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı belli edilen "Fevkalade ekonomik ve teknik amortisman nispetleri" uygulanır."

- 329 uncu maddesinin birinci fıkrasında, "Yangın, deprem, sel, su basması gibi afetler yüzünden tamamen veya kısmen ziyaa uğrayan amortismanı tabi iktisadi kıymetler için alınan sigorta tazminatı bunların değlerinden (Amortismanlı olanlarda ayrılmış olan amortisman çıktıktan sonra kalan değerden) fazla veya eksik olduğu takdirde farkı kar veya zarar hesabına geçirilir."

- 330 uncu maddesinde de, "Emtia ve zirai mahsul ve hayvan kıymetlerinde vukua gelen zayıat dolayısıyla alınan sigorta tazminatları bunların değlerinden fazla olursa bu fazlalık kara alınır."

hükümleri yer almaktadır.

Buna göre;

- Yangında zarar gören amortismanı tabi iktisadi kıymetler ile hammadde ve emtianın değlerinin Vergi Usul Kanununun 267 nci maddesine göre takdir komisyonunca tayin edilecek emsal bedel ile değlerlenmesi, dolayısıyla yangın sonucu hasar gören hammadde ve malların maliyet bedeli ile takdir komisyonunca tespit edilen emsal bedeli arasındaki tutarın takdir komisyonu kararının tarafınıza tebliğ edildiği yılda kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

Ancak, emtianın emsal bedelinin takdir komisyonunca takdir edileceği tarihe kadar sigorta şirketinden tazminat alınması halinde, Vergi Usul Kanununun 278 inci maddesi hükmünün uygulanması mümkün bulunmayıp, bu durumda Vergi Usul Kanununun 330 uncu maddesi kapsamında sigortadan alınan tazminat ile yangın nedeniyle hasara uğrayan emtianın net defter değerlerinin kıyaslanması sonucu bulunacak fark tutarın kar-zarar hesabında gösterilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, emtianın emsal bedelinin takdir komisyonunca takdirini müteakiben, yangın sonucu hasar gören hammadde ve malların maliyet bedeli ile emsal bedel arasındaki tutarın gider olarak dikkate alınmasından sonra sigorta şirketinden bir tazminat alınması halinde ise, alınan tutarın hasılat olarak kayıtlara yansıtılması gerekmektedir.

- Yangın sonucu hasar gören amortismanı tabi iktisadi kıymetlerinin net aktif değerinden takdir komisyonunun tespit ettiği (emsal bedel) hurda değerinin düşülmesi suretiyle bulunacak tutarın, Vergi Usul Kanununun 317 nci maddesi hükümlerince fevkalade ekonomik ve teknik amortisman olarak ayrılması, dolayısıyla bu tutarın ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün bulunmakla birlikte, bunun için Vergi Usul Kanununun 317 nci maddesi uyarınca fevkalade ekonomik ve teknik amortisman nispetinin tespiti amacıyla Hazine ve Maliye Bakanlığına (Gelir İdaresi Başkanlığına) başvurulması gerektiği tabiidir.

Fevkalade ekonomik ve teknik amortismanın ayrılacağı tarihe kadar sigorta şirketinden tazminat alması halinde ise, Vergi Usul Kanununun 317 nci maddesi hükmü gereğince fevkalade ekonomik ve teknik amortisman uygulanması mümkün bulunmamaktadır. Bu durumda, Vergi Usul Kanununun 329 uncu maddesi kapsamında sigortadan alınan tazminat ile yangın nedeniyle hasara uğrayan amortismanı tabi iktisadi kıymetlerin net defter değerlerinin kıyaslanması sonucu bulunacak fark tutarın kar-zarar hesabında gösterilmesi gerekmektedir. Öte yandan, amortismanı tabi iktisadi kıymetler için fevkalade ekonomik ve teknik amortisman ayırdıktan sonra sigorta şirketinden bir tazminat alınması halinde, alınan miktarın hasılat olarak kayıtlara yansıtılması gerekmektedir.

II. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

- 1/1 inci maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu,
- 29/1-a maddesinde, mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'den, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV'yi indirim konusu yapabileceği,

- 30/c maddesinde ise, deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olanlar hariç olmak üzere, zayi olan mallara ait KDV'nin (Şu kadar ki Vergi Usul Kanununun 315 inci maddesine göre Maliye Bakanlığınca belirlenen faydalı ömürlerini tamamladıktan sonra zayi olan veya istisna kapsamında teslim edilen amortismanına tabi iktisadi kıymetlere ilişkin yüklenilen KDV ile faydalı ömrünü tamamlamadan zayi olan veya istisna kapsamında teslim edilen amortismanına tabi iktisadi kıymetlere ilişkin yüklenilen KDV'nin kullanılan süreye isabet eden kısmı indirilebilir.) indirim konusu yapılamayacağı

hüküm altına alınmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin "İndirilemeyecek KDV" başlıklı (III/C-2.) bölümünde, "...

c) Kanunun (30/c) maddesi uyarınca, deprem veya sel felaketi ya da Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın nedeniyle zayi olanlar hariç olmak üzere, zayi olan malların alış vesikalarında gösterilen KDV mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilemeyecektir.

Ancak 213 sayılı Kanunun 315 inci maddesine göre Maliye Bakanlığınca belirlenen faydalı ömürlerini tamamladıktan sonra zayi olan veya istisna kapsamında teslim edilen amortismanına tabi iktisadi kıymetlere (ATİK) ilişkin yüklenilen KDV ile faydalı ömrünü tamamlamadan zayi olan veya istisna kapsamında teslim edilen ATİK'lere ilişkin yüklenilen KDV'nin kullanılan süreye isabet eden kısmının indirim konusu yapılması mümkündür.

Buna göre, ATİK'in Maliye Bakanlığınca belirlenen faydalı ömrünü tamamladıktan sonra zayi olması veya istisna kapsamında teslim edilmesi halinde bu kıymetin alımında yüklenilen ve indirim konusu yapılan KDV'nin indirim hesaplarından çıkarılmasına ilişkin herhangi bir düzeltme işlemi yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

Ancak ATİK'in faydalı ömrünü tamamlamadan zayi olması veya istisna kapsamında teslim edilmesi durumunda, bu kıymetin alımında yüklenilen KDV'nin, faydalı ömrünün işletmede kullanılan süresine isabet eden kısmı için herhangi bir düzeltme işlemi yapılmayacaktır. ATİK'in zayi olduğu veya istisna kapsamında teslim edildiği tarih itibarıyla faydalı ömrünün kalan kısmına (faydalı ömrünün işletmede kullanılmayan süresine) isabet eden yüklenilen KDV'nin ise indirim konusu yapılması mümkün değildir. Daha önce indirim konusu yapılan KDV'nin ATİK'in zayi olduğu veya istisna kapsamında teslim edildiği dönem beyannamesinde "Daha Önce İndirim Konusu Yapılan KDV'nin İlavesi" satırında beyan edilmek suretiyle indirim hesaplarından çıkarılması gerekir. ATİK'in işletmede kullanılan süresinin tespitinde ATİK'in işletmede kullanıldığı her 12 ay ile 12 aydan kısa olan süreler bir yıl olarak kabul edilecektir."

açıklamaları yer almaktadır.

Bu çerçevede, şirketinize ait malların bulunduğu yerin Bakanlığımızca yangın sebebiyle mücbir sebep ilan edilen yer olması kaydıyla yangın sonucu zayi olan mallara ait KDV mükellefler tarafından indirim konusu yapılabilecek, ancak Bakanlığımızca böyle bir belirleme yapılmayan ve münferit olarak çıkan yangın nedeniyle zayi olan mallara ait KDV ise indirim konusu yapılamayacaktır.

Diğer taraftan, işyerinizde bulunan sabit kıymetlerin çıkan yangın sonucu Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen faydalı ömrünü tamamladıktan sonra zayi olması halinde söz konusu sabit kıymetlere ilişkin yüklenilen ve indirim konusu yapılan KDV'nin indirim hesaplarından çıkarılmasına ilişkin herhangi bir düzeltme işlemi yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

Ancak, işyerinize ait sabit kıymetlerin faydalı ömrünü tamamlamadan zayi olması durumunda ise bu kıymetlerin alımında yüklenilen KDV'nin faydalı ömrünün işletmede kullanılan süresine isabet eden kısmı için herhangi bir düzeltme işlemi yapılmayacak olup, sabit kıymetlerin zayi olduğu tarih itibarıyla faydalı ömrünün kalan kısmına isabet eden yüklenilen KDV'nin ise indirim konusu yapılması mümkün olmayacağından, söz konusu kıymetlere ilişkin daha önce indirim konusu yapılan KDV'nin sabit kıymetlerin zayi olduğu dönem beyannamesinde "Daha Önce İndirim Konusu Yapılan KDV'nin İlavesi" satırında beyan edilmek suretiyle indirim hesaplarından çıkarılması gerekmektedir.

Öte yandan, zayi olmuş yönetim kurulu karar defterleri nedeniyle şirket ortaklarının hisselerinin değerlendirilmesi ve satılması ile ilgili hususların, şirket ortakları tarafından ayrı bir özelge talep formuyla sorulması gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

