

Öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farklarının dönem zararına mahsup edilmesi, geçmiş yıllar karları hesabına alınması ve kar dağıtımına konu edilmesi durumunda vergilendirme

Belge türü	Özelge
Kanun	VERGİ USUL KANUNU
Özelge no	64597866-125.05[5/1-d]-14760
Tarih	08.07.2020

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

BÜYÜK MÜKELLEFLER VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü

Sayı : 64597866-125.05[5/1-d]-14760

08.07.2020

Konu : Öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farklarının dönem zararına mahsup edilmesi, geçmiş yıllar karları hesabına alınması ve kar dağıtımına konu edilmesi durumunda vergilendirme.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, şirketinizin SPK mevzuatı çerçevesinde gayrimenkul faaliyeti ile iştigal eden halka açık Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı statüsünde olduğu, kanuni kayıtlarınızda ve bilançonuzda öz sermaye kalemleri olan olağanüstü yedekler ve özel yedekler hesaplarında enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan tutarlar (öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farkları) bulunduğu belirtilerek, öz sermaye kalemlerinize ait enflasyon farklarının dönem zararına mahsup edilmesi, geçmiş yıllar karları hesabına alınması ve kar dağıtımına konu edilmesi durumunda, bu tutarların kurumlar vergisine, istisna kazanç stopajına ve kar dağıtımı stopajına tabi olup olmadığı konusunda Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

- Mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (5) numaralı bendinde, enflasyon düzeltmelerinin, ilgili kıymetlere ait fark hesaplarına ve enflasyon düzeltme hesabına kaydedileceği, 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 tâbi tutulacağı, ancak öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farklarının düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebileceği veya kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebileceği ve bu işlemlerin kâr dağıtımı sayılmayacağı,

- Geçici 25 inci maddesinin birinci fıkrasının;

• (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 farkın, geçmiş yıllar kâr/zararı hesabında gösterileceği, bu şekilde tespit edilen geçmiş yıl kârının vergiye tâbi tutulmayacağı, geçmiş yıl zararının ise zarar olarak kabul edilmeyeceği, 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 tâbi tutulacağı, ancak öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farklarının düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebileceği veya kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebileceği ve bu işlemlerin kâr dağıtımı sayılmayacağı,

• (h) bendinde, Sermaye Piyasası Kurulu ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun yüksek enflasyon döneminde malî tabloların düzeltilmesine ilişkin düzenlemelerine göre 31.12.2003 tarihli bilançolarını düzeltmek zorunda olan mükelleflerin, söz konusu bilançolarını bu madde uyarınca yeniden düzeltmeyebilecekleri, ancak bu şekilde düzeltme yapanların bu Kanuna göre ayrılacak tutardan fazla amortisman veya karşılık ayıramayacakları

hükme bağlanmış olup, mezkûr Kanunun mükerrer 298 inci ve geçici 25 inci maddeleri uygulamasına ilişkin açıklamalar 328, 337, 338, 345 ve 348 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 2, 3, 4, 6, 8, 9, 10, 11, 13, 14, 17, 18, 19 ve 21 No.lu Vergi Usul Kanunu Sirkülerlerinde yapılmıştır.

Bu kapsamda;

- 328 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin "IV.2. Sermaye Piyasası Kurulu ile Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun Düzenlemelerine Tabi Olan İşletmeler" başlıklı bölümünde, "*Sermaye Piyasası Kurulu ile Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun yüksek enflasyon dönemlerinde mali tabloların düzeltilmesine ilişkin düzenlemelerine göre bilançolarını düzeltmek zorunda olan mükellefler 31/12/2003 tarihi itibarıyla, anılan idarelerce yapılan düzenlemelere uygun bir biçimde düzeltilmiş olan bilançolarını Vergi Usul Kanununun geçici 25 inci maddesine göre yeniden düzeltmek*

zorunda değillerdir. Ancak, düzeltme sonrası 31.12.2003 tarihli bilançoda görünen birikmiş amortismanların, Vergi Usul Kanununda yer alan amortisman ayırma sürelerine göre bulunan değerler üzerinden bilançoda yer almış olması gerekmektedir.

Anılan idarelerin mali tabloların konsolidasyonu hakkındaki düzenlemelerine göre mali tablolarını enflasyon düzeltmesine tabi tutmuş olan bağlı ortaklık ve iştirakler, 31/12/2003 tarihli bilançolarını Vergi Usul Kanununun geçici 25 inci maddesine ve bu tebliğe göre enflasyon düzeltmesine tabi tutmak zorundadırlar.",

- 338 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin "2.1. 31/12/2003 Tarihli Bilançolar Düzeltilmiş Olmalıdır." başlıklı bölümünde de "Bu tebliğe göre enflasyon düzeltmesi yapmak zorunda olan mükellefler, 31/12/2003 tarihli bilançolarını Vergi Usul Kanununun geçici 25 inci maddesi ve 328 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde yer alan esaslara göre enflasyon düzeltmesine tabi tutmuş olmalıdırlar.

Sermaye Piyasası Kurulu ile Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun yüksek enflasyon dönemlerinde mali tabloların düzeltilmesine ilişkin düzenlemelerine göre enflasyon düzeltmesi yapmak zorunda olan mükellefler, 31/12/2003 tarihi itibarıyla anılan idarelerce yapılan düzenlemelere uygun biçimde düzeltilmiş olan bilançolarını Vergi Usul Kanununun geçici 25 inci maddesine göre yeniden düzeltmek zorunda değillerdir. Ancak, bu işletmeler 1/1/2004 tarihinden itibaren vergi mevzuatı gereğince düzenlenmesi gereken mali tablolarını, bu tebliğ doğrultusunda enflasyon düzeltmesine tabi tutacaklardır.",

açıklamaları bulunmaktadır.

Öte yandan, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "Safi kurum kazancı" başlıklı 6 ncı maddesinde; kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Bilanço Esasında Ticari Kazancın Tespiti" başlıklı 38 inci maddesinde ise, "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 Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanunun 40 ve 41 inci maddeleri hükümlerine uyulur." hükümlerine yer verilmiştir.

Ayrıca, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinin (4) numaralı alt bendiyle, Türkiye'de kurulu gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiş olup, aynı Kanunun;

- 15 inci maddesinin (2) numaralı fıkrasında, vergiden muaf olan kurumlara dağıtılan (Kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz.) Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından, bu maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisine tâbi tutulan kazançlar hariç olmak üzere,

- 30 uncu maddesinin (3) numaralı fıkrasında da, tam mükellef kurumlar tarafından, Türkiye'de bir iş yeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan (Kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz.) ve Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr payları üzerinden bu Kanunun 15 inci maddesinin (3) numaralı fıkrası uyarınca vergi kesintisine tabi tutulanlar hariç olmak üzere

vergi kesintisi yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Yine bu Kanunun 15 inci maddesinin (3) numaralı fıkrasında, emeklilik yatırım fonlarının kazançları hariç olmak üzere, Kanunun 5 inci maddesinin (1) numaralı fıkrasının (d) bendinde yazılı kazançlardan, dağıtılsın veya dağıtılmasın, kurum bünyesinde %15 oranında vergi kesintisi yapılacağı hükmüne bağlanmış olup, söz konusu oran 12/1/2009 tarihli ve 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile %0 olarak belirlenmiştir.

Konuya ilişkin olarak 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "15.3.10. Fon ve yatırım ortaklıklarının istisna kazançları üzerinden yapılacak vergi kesintisi" başlıklı bölümünde; "*Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin üçüncü fıkrası ile emeklilik yatırım fonlarının kazançları hariç olmak üzere, Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde yazılı istisna kazançlardan, dağıtılsın veya dağıtılmasın, kurum bünyesinde vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür.*

Öte yandan, söz konusu fon ve ortaklıkların kazançları, ayrıca kâr dağıtımına ilişkin vergi kesintisine tabi olmayacaktır." açıklamalarına yer verilmiştir.

Yukarıda yer verilen hüküm ve açıklamalara göre, şirketinizin kanuni kayıtlarında ve bilançosunda öz sermaye kalemleri olan olağanüstü yedekler ve özel yedekler hesaplarında enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan tutarların dönem zararına mahsup edilmesi ve geçmiş yıllar karları hesabına alınması veya kar dağıtımına konu edilmesi işlemleri nedeniyle pasif kalemlere ait enflasyon fark hesaplarının, başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiğinin kabul edilmesi gerekmektedir. Diğer taraftan, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin (1) numaralı fıkrasının (d) bendinde düzenlenen istisnanın, şirketinizin kanuni kayıtlarında ve bilançosunda öz sermaye kalemleri olan olağanüstü yedekler ve özel

yedekler hesaplarında enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan tutarların dönem zararına mahsup edilmesi ve geçmiş yıllar karları hesabına alınması veya kar dağıtımına konu edilmesi işlemleri nedeniyle yapılacak vergilendirme işlemlerine şümulü yoktur.

Öte yandan, enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan tutarların ortaklarınıza dağıtılması durumunda ise, bahse konu tutarlar üzerinden ortağın hukuki durumuna göre vergi kesintisi yapılacağı tabiidir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 18.09.2026