

Cari döneme ait zararın, öz sermaye kalemlerine ait enflasyon düzeltmesi olumlu farklarına mahsup edilip edilemeyeceği hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	VERGİ USUL KANUNU
Özelge no	38418978-125[6-18/43]-E.158697
Tarih	17.06.2020

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı

Gelir Kanunları Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü

Sayı : 38418978-125[6-18/43]-E.158697

17.06.2020

Konu : Sermaye düzeltmesi enflasyon olumlu farklarının dönem zararından mahsubu

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, şirketinizin tasfiyeye gireceği, tasfiye dönemindeki bilançosunun özsermaye hesaplarında "*sermaye*" ve "*sermaye düzeltmesi enflasyon olumlu farkları*" hesaplarının alacak bakiyesi, "*dönem zararı*" hesabının ise borç bakiyesi vereceği belirtilerek, şirketinizin tasfiye sürecinde, alacak bakiye veren "*sermaye düzeltmesi enflasyon olumlu farkları*" hesabını borç bakiye

veren "*dönem zararı*" hesabına mahsup etmesi durumunda mahsup edilen tutarın kurumlar vergisine ve kar dağıtımı stopajına tabi olup olmayacağı hususlarında Başkanlığımız görüşü istenilmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

- Mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının 5 inci 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

hükme bağlanmıştır.

Mezkûr maddelerin uygulamasına ilişkin açıklamalar ise 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 itibarla, enflasyon düzeltmesi neticesinde ortaya çıkan öz sermaye hesaplarına ait enflasyon fark hesabı ancak, yine düzeltme neticesinde oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilmek suretiyle veya kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilmek suretiyle kapatılabilir. Bunun dışında, anılan hesabın herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde, söz konusu işlemlerin yapıldığı dönemin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin vergilendirilmesi icap etmektedir.

Öte yandan, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde, kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 38 inci maddesinin birinci fıkrasında ise, bilanço esasına göre ticari kazancın, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet

fark olduğu, bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce işletmeye ilave olunan değerlerin bu farktan indirileceği, işletmeden çekilen değerlerin ise farka ilave olunacağı hüküm altına alınmıştır.

Bunun yanı sıra, 5520 sayılı Kanunun "*Tasfiye*" başlıklı 17 nci maddesinde;

- Her ne sebeple olursa olsun tasfiye haline girmiş kurumların vergilendirilmesinde hesap dönemi yerine tasfiye döneminin geçerli olacağı,
- Tasfiyenin kurumun tasfiyeye girmesine ilişkin genel kurul kararının tescil edildiği tarihte başlayacağı ve tasfiye kararının tescil edildiği tarihte sona ereceği,
- Başlangıç tarihinden aynı takvim yılı sonuna kadar olan dönem ile bu dönemden sonraki her takvim yılı başından tasfiyenin bitiş tarihine kadar olan dönemin bağımsız birer tasfiye dönemi sayılacağı,
- Tasfiye halindeki kurumların vergi matrahının tasfiye karı olduğu, tasfiye karının da tasfiye döneminin sonundaki servet değeri ile tasfiye döneminin başındaki servet değeri arasındaki olumlu fark olduğu,
- Tasfiye karı hesaplanırken, ortaklara veya kurum sahiplerine tasfiye esnasında avans olarak veya diğer şekillerde yapılan her türlü ödemelerin tasfiye sonundaki servet değerine ekleneceği,
- Tasfiye döneminin başındaki ve sonundaki servet değerinin, kurumun tasfiye dönemi başındaki ve sonundaki bilançosunda görülen öz sermayesi olduğu

hükümleri yer almakta olup, 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "17. Tasfiye" başlıklı bölümünde, tasfiye halindeki kurumların vergilendirilmesine ilişkin ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır.

Ayrıca, 5520 sayılı Kanunun 15 inci maddesinin ikinci fıkrasında, vergiden muaf olan kurumlara dağıtılan (Karın sermayeye eklenmesi kar dağıtımı sayılmaz.) Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kar paylarından; 30 uncu maddesinin üçüncü fıkrasında da tam mükellef kurumlar tarafından, Türkiye'de bir iş yeri veya daimi temsilci aracılığıyla kar payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan (Karın sermayeye eklenmesi kar dağıtımı sayılmaz.) ve Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kar payları üzerinden, bu Kanunun 15 inci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisine tabi tutulanlar hariç olmak üzere, vergi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır.

193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi ise, tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve bu vergilerden muaf olanlara, dar mükellef gerçek kişilere, dar mükellef kurumlara (Türkiye'de bir iş yeri veya daimi temsilci aracılığıyla kar payı elde edenler hariç), gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan, aynı Kanunun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kar paylarından birinci fıkrada belirtilenler tarafından tevkifat yapılacağı hükümlerine amirdir.

Buna göre, yukarıda yer verilen Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci ve geçici 25 inci maddeleri hükümleri, öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farklarının düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararına mahsup edilebileceğine ilişkin olup, her iki maddede de cari dönem zararının, öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farkları ile mahsup edilebileceğine ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Bu nedenle, cari döneme ait zararın, öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farkları ile mahsup edilmesi halinde bu hususun başka bir hesaba nakledilme addedilmek suretiyle, söz konusu işlemlerin yapıldığı dönemin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin vergiye tabi tutulması gerekmektedir.

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