

Enflasyon Düzeltmesi hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	VERGİ USUL KANUNU
Özelge no	41931384-105[298-2012-16]-25
Tarih	04.07.2013

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

SAKARYA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü)

Sayı : 41931384-105[298-2012-16]-25

04/07/2013

Konu : Enflasyon Düzeltmesi

İlgide kayıtlı yazınız ile, ... Vergi Dairesi Müdürlüğünün ... vergi numaralı mükellefi olduğunuzu, ... üretimi, pazarlaması, alım satımı, ithalat ve ihracatı konularında faaliyet gösterdiğiniz, şirketinizin ... tarihli genel kurul kararı uyarınca, ... Vergi Dairesinin ... vergi numaralı mükellefi'yi ... tarihi itibarıyla aktif ve pasifiyle kül halinde devraldığını, ... tarihinde tescil edilen devir işleminin ... tarih ve ... sayılı Ticaret Sicil Gazetesinde yayınlandığını,

...nin birleşme tarihi itibarıyla bilançosunda "502 Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları" hesabının bakiyesinin ...-TL olduğu, söz konusu tutarın ...-TL'sinin 2003 yılı enflasyon düzeltmesinden, kalan ...-TL'nin ise 2004 yılı enflasyon düzeltmesinden geldiğini, bu tutarların tamamının devir tarihi itibarıyla bilançounuza aktarıldığını,

Ayrıca, ...'nin birleşme tarihi itibarıyla bilançosunda "580 Enflasyon Düzeltmesinden Kaynaklanan Geçmiş Yıllar Zararları" hesabının bakiyesinin ...-TL olduğu, söz konusu tutarın ...-TL'sinin 2003 yılı enflasyon düzeltmesinden, kalan ...-TL'nin ise 2004 yılı enflasyon düzeltmesinden ileri geldiğini, bu tutarların tamamının devir tarihi itibarıyla birlikte şirketiniz bilançosuna aktarıldığını belirterek,

Şirketinizin, 2003 yılına ilişkin "Sermaye Enflasyon Düzeltmesi Olumlu Farklarını" 2003 yılına ilişkin "Geçmiş Yıllar Enflasyon Farklarından", 2004 yılına ilişkin "Sermaye Enflasyon Düzeltmesi Olumlu Farklarını" 2004 yılına ilişkin "Geçmiş Yıllar Enflasyon Farklarından", mahsup edilmesinin mümkün olup olmadığı, mahsup edilmesi halinde de herhangi bir vergisel yükümlülük getirip getirmeyeceği hususunda Başkanlığımız görüşü istenilmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun geçici 25 inci maddesinin (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 fark, geçmiş yıllar kâr/zararı hesabında gösterilir. Bu şekilde tespit edilen geçmiş yıl kârı vergiye tâbi tutulmaz, geçmiş yıl zararı ise zarar olarak kabul edilmez.

Pasif kalemlere ait enflasyon fark hesapları, herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin, bu dönemde vergiye tâbi tutulur. Ancak öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farkları düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebilir veya kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilir; bu işlemler kâr dağıtımı sayılmaz." hükmü bulunmaktadır.

Aynı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının 5 inci bendinde de, 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 tabi tutulacağı; ancak öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farklarının düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebileceği veya kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebileceği, bu işlemlerin kar dağıtımı sayılmayacağı hükme bağlanmıştır.

28.02.2004 tarihli ve 25387 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 328 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin XII. Pasif Kalemlere Ait Enflasyon Fark Hesabında Yer Alan Değerlerin Çekilişi bölümünde, "Parasal olmayan pasif kalemler arasında yer alan "avans ve depozitolar, hakedişler, kar yedekleri ve özel fonlar (sabit kıymet yenileme fonu gibi)" hariç olmak üzere; pasif kalemlere ait enflasyon fark hesapları, herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin, bu dönemde vergiye tabi tutulacaktır. Ancak öz sermaye kalemlerine ait enflasyon fark hesapları, kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilecek ve bu işlem kar dağıtımı sayılmayacaktır." açıklaması yer almıştır.

Ayrıca, 05.08.2004 tarihli 9 Nolu Vergi Usul Kanunu Sirkülerinin 2.19. Geçmiş Dönemden Gelen Kar ve Zararların Düzeltilmesi bölümünde de, "Vergi Usul Kanununun geçici 25 inci maddesinin (g) bendinde, 31/12/2003 tarihli bilançonun düzeltilmiş aktif toplamından düzeltilmiş sermaye, düzeltilmiş hisse senetleri ihraç primleri ve düzeltilmiş hisse senedi iptal karları ile borç toplamının çıkarılması sonucu bulunan farkın, geçmiş yıllar kar/zararı hesabında gösterileceği hükmüne yer verilmiştir. 328 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde de açıklandığı üzere, kar yedekleri ve yasal yedekler parasal olmayan kalem olarak ayrıca düzeltilecek, düzeltilmiş geçmiş yıl kar veya zararı bulunurken de kayıtlarda yer alan geçmiş yıllardan gelen kar veya zararlar, düzeltme esnasında sıfırlanacaktır. 31/12/2003 tarihli düzeltilmiş bilançoda dönem net karı/zararı gösterilmeyecek, geçmiş yıl kar veya zararı, düzeltilmiş bilanço denkleğini sağlayacak şekilde öz kaynaklar içinde yer alacaktır." açıklaması bulunmaktadır.

13.08.2004 tarihli ve 25552 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 337 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin 3.3 bölümünde, "Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (5) numaralı bendinin 5 inci fıkrasının 2 nci cümlesinde, 5228 sayılı Kanunun 9 uncu maddesi ile yapılan değişiklikle mükelleflere, öz sermaye kalemlerine ait enflasyon fark hesaplarında yer alan tutarları, düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edebilme imkanı sağlanmıştır.

Öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farklarının, gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince düzeltme sonucu bulunan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilmesi, kar dağıtımı olarak addedilmeyecektir.

Mükellefler (bu hükme Vergi Usul Kanununun geçici 25 inci maddesinde de yer verildiği için) 31/12/2003 tarihli bilançolarının düzeltilmesi neticesinde oluşan geçmiş yıl zararlarını da düzeltme işlemi neticesinde oluşan öz sermaye farklarına mahsup edebilecekler ve 31/12/2003 tarihli düzeltilmiş bilançoya ait nihai kar ya da zarar rakamına ulaşacaklardır." açıklamasına yer verilmiştir.

24.03.2005 tarihli 17 Nolu Vergi Usul Kanunu Sirkülerinin 18. 31/12/2003 Tarihli Bilançonun Düzeltilmesi Sonucu Oluşan Geçmiş Yıllar Kar veya Zararı başlıklı bölümünde "31/12/2003 tarihli bilançonun düzeltilmesi sonucu oluşan geçmiş yıllar kar veya zararları, kaydedildiği Geçmiş Yıllar Kar/Zararları Hesabının alt hesabında izlenmeye devam edilecek ve sonraki dönemlerde Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesi ve 338 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde yer alan esaslara göre düzeltme işlemine tabi tutulacaktır.

Vergi Usul Kanununun 5228 sayılı Kanunla değişik geçici 25 inci maddesinin (g) bendi ile mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (5) numaralı bendinde yer alan hükme istinaden, öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farkları, düzeltme sonucu oluşan söz konusu geçmiş yıl zararlarına mahsup veya kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilecek ve bu işlemler kâr dağıtımı sayılmayacaktır " şeklinde açıklamalar yapılmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin birinci fıkrasında, birleşme sonucunda infisah eden kurum ile birleşilen kurumun kanuni ve iş merkezlerinin Türkiye'de bulunması ve münfesihi kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerinin, birleşilen kurum tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilançosuna geçirilmesi şartıyla gerçekleşen birleşmelerin devir hükmünde olduğu, ikinci fıkrasında ise kurumların birinci fıkradaki şartlar dahilinde tür değiştirmelerinin de devir hükmünde olduğu belirtilmiştir.

Aynı Kanunun 9 uncu maddesinde ise, Kanunun 20 nci maddesinin birinci fıkrası çerçevesinde devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararlarının;

1) Son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması,

2) Devralınan kurumun faaliyetine devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam edilmesi

şartlarına uyulduğu takdirde kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılacağı hükmüne bağlanmıştır.

Bu hükümler çerçevesinde;

- Söz konusu devir işleminde münfesihi kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerinin, birleşilen (devralan) kurum tarafından, kül halinde devralınarak aynen bilançosuna geçirilmesi halinde, münfesihi kurumun enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farklarının yeni bilançoya aktarılması işlemi işletmeden çekiş olarak değerlendirilmeyecek ve vergiye tabi tutulmayacaktır.

- Devredilen ...'nin bilanço değerlerinin, Kurumlar Vergisi Kanununun 19 ve 20 nci maddeleri çerçevesinde bir bütün halinde devralınması ve şirketiniz tarafından aynen kendi bilançosuna geçirilmesi nedeniyle, devrolan kuruma ait 2003 ve 2004 yılları enflasyon düzeltme zararlarının, devralan kurum olan şirketiniz tarafından öz sermaye kalemlerine ait enflasyon karlarına mahsubu mümkün bulunmaktadır.

Aynı şekilde devralan taraf olarak şirketinizin enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan zararları için devredilen şirketin öz sermaye kalemlerine ait enflasyon karlarının mahsup için kullanılması da mümkündür.

- 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 fark, geçmiş yıllar kâr/zararı hesabında gösterilecek ve bu şekilde tespit edilen geçmiş yıl zararı ise zarar olarak kabul edilmeyecektir. Ancak, öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farkları düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebilecektir.

Bu itibarla devredilen şirketin (devir sonucu şirketinize geçtiği için şirketiniz tarafından yapılması mümkün olan) 31.12.2003 ve 31.12.2004 tarihli bilançolarının Vergi Usul Kanununun geçici 25 inci ve mükerrer 298 inci maddeleri uyarınca enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucu yukarıda açıklanan mezkur hükümler uyarınca hesaplanacak düzeltilmiş geçmiş yıl zararı toplamının, sermaye düzeltmesi olumlu farkından mahsup edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Ancak anılan bilançolarda bulunan ve enflasyon düzeltmesi kaynaklı olmayan geçmiş yıl zararlarının, sermaye düzeltmesi olumlu farkından mahsup edilmesine ya da reel olarak husule gelen dönem karı ile fiktif bir zarar olan düzeltilmiş geçmiş yıl zararının kapatılmasına imkan bulunmamaktadır.

Öte yandan, devredilen şirkete ait düzelme sonucu bulunan (varsa) geçmiş yıl karları ile öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farklarının devralan şirketinizde bir başka hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi ya da sermaye azaltımına gidilmesi halinde bu işlemlerin yapıldığı tarihte işletmeden çekiş olarak değerlendirilip işletmeden çekildiği dönemin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin vergiye tabi tutulması gerekir.

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. — 10.09.2026