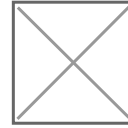


Aktif nitelikli geçici hesabın enflasyon düzeltmesine tabi olup olmadığı hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	VERGİ USUL KANUNU
Özelge no	E-64597866-105-11574
Tarih	03.06.2024

T.C.



GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı

Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü

Sayı : E-64597866-105-11574

03.06.2024

Konu : Aktif nitelikli geçici hesabın enflasyon düzeltmesine tabi olup olmadığı.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzun incelenmesinden; likit petrol gazının (LPG) tüplere doldurularak abonelere teslimi, taşınması, muhtelif gaz tüpleri, LPG tüpü, tank, dedantör, LPG soba üretimi ve pazarlama faaliyetleriyle iştigal eden şirketinizin 2 yıldan uzun süreyle bilânçosunda yer alan iştirak hisselerini mevcut bir şirkete 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 19 ve 20 nci maddeleri kapsamında kısmi bölünme ile devrettiği, kısmi bölünmede devredilen iştirak hisselerine karşılık edinilen

devralan şirket hisselerinin şirketinize kalmayıp doğrudan ortaklarınıza verildiği, her ne kadar bölünmeye konu olan varlıklar kayıtlı değerleri üzerinden devralan şirkete intikal ettirilse de halka açık şirketinizin Sermaye Piyasası Kanunu ve düzenlemeleri gereği beher hisse fiyatının değişmemesi için azaltılacak sermaye tutarının şirketinizin ve bölünmeye konu iştirak hisselerinin gerçek değeri dikkate alınarak belirlendiği, bölünmeye konu iştirak hisselerinin aktifteki değeri ile azaltılan sermaye arasındaki farkın, bilançonun aktif ve pasifini eşitlemek için gerçek bir aktif varlığı temsil etmeyen, geçici nitelikteki denkleştirme hesabına kaydedildiği, şirketinizin bilançosunda yer alan söz konusu denkleştirme hesabının 213 sayılı Vergi Usul Kanununun geçici 33 üncü maddesi ve mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrası uyarınca enflasyon düzeltmesine tabi tutulup tutulmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşünün talep edildiği anlaşılmaktadır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin;

- Üçüncü fıkrasının (b) bendinde, "*Kısmî bölünme: Tam mükellef bir sermaye şirketinin veya sermaye şirketi niteliğindeki bir yabancı kurumun Türkiye'deki iş yeri veya daimî temsilcisinin bilânçosunda yer alan ve en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri ya da sahip oldukları üretim veya hizmet işletmelerinin bir veya birkaçını kayıtlı değerleri üzerinden aynî sermaye olarak mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine devretmesi, bu Kanunun uygulanmasında kısmî bölünme hükmündedir. Ancak, üretim veya hizmet işletmelerinin devrinde, işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli aktif ve pasif kalemlerin tümünün devredilmesi zorunludur. Kısmî bölünmede devredilen varlıklara karşılık edinilen devralan şirket hisseleri, devreden şirkette kalabileceği gibi doğrudan bu şirketin ortaklarına da verilebilir. İştirak hisselerinin bu bent kapsamında devrinde, devralan şirketin hisselerinin devreden şirketin ortaklarına verilmesi halinde, devredilen iştirak hisselerine ilişkin borçların da devri zorunludur.*",

- Dördüncü fıkrasında. "*Bu maddeye göre yapılacak bölünmelerde aktifi ve pasifi düzenleyici hesaplar ilgili olduğu aktif veya pasif hesapla birlikte devrolunur.*"

hükümlerine yer verilmiştir.

Aynı Kanunun 20 nci maddesinin üçüncü fıkrasında ise bu Kanunun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) ve (c) bentlerinde belirtilen işlemlerden doğan kârların hesaplanmayacağı ve vergilendirilmeyeceği ile 19 uncu maddenin üçüncü fıkrasının (b) bendine göre gerçekleştirilen kısmi bölünme işlemlerinde, bölünen kurumun bölünme tarihine kadar tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarından bölünen kurumun varlıklarını devralan kurumların, devraldıkları varlıkların emsal bedeli ile sınırlı olarak müteselsilen sorumlu oldukları hükme bağlanmıştır.

Konu ile ilgili olarak 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin;

- "19.2.2.3. İştirak hisselerinin ortaklara verilmesi" başlıklı bölümünde, "Kısmi bölünmede devredilen varlıklara karşılık edinilen devralan şirket hisseleri, devreden şirkette kalabileceği gibi doğrudan bu şirketin ortaklarına da verilebilir. Taşınmaz ve iştirak hisselerinin Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendine göre devrinde, devralan şirketin hisselerinin devreden şirketin ortaklarına verilmesi halinde, devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerine ilişkin borçların da devri zorunludur.

..., devredilen kıymetlere karşılık edinilen devralan şirket hisselerinin ortaklara verilmesi halinde, bölünen şirkette sermaye azaltımına gidileceği tabiidir...",

- "19.3.1. Alınan hisse senetlerinin durumu" başlıklı bölümünde, "Devir veya bölünme işlemine konu olan varlıkların kayıtlı değerleri üzerinden diğer şirketlere intikal ettirilmesi, devrolan veya bölünen şirketin ortaklarına ya da bölünen şirkete varlıkların kayıtlı değeri kadar hisse verilmesini gerektirmemektedir. Bölünen ve devralan şirketlerin karşılıklı olarak devre konu varlıkların değerlerini belirlemek suretiyle devrolan veya bölünen şirketin ortaklarının haklarını koruyacak bir değişim oranı tespit etmeleri gerekmektedir. Değişim oranının bölünen ve devralan şirketlerin hisselerinin gerçek değeri üzerinden belirlenebilmesi mümkündür.

Ancak, yapılan işlemin Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yapılan devir veya bölünme işlemi sayılabilmesi için devir veya bölünmeye konu edilen varlıklara karşılık iktisap edilen hisselerin, varlıklarını devreden şirketin ortaklarına, devreden veya bölünen şirketteki hisselerine isabet eden servet değeri ile orantılı olarak dağıtılması gerekecektir..."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Diğer taraftan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (2) numaralı bendinde, "2. Bu maddenin uygulanmasında;

a) Parasal olmayan kıymetler; parasal kıymetler dışındaki kıymetleri,

b) Parasal kıymetler; Türk Lirasının değerindeki değişimler karşısında nominal değerleri aynı kaldığı halde satın alma güçleri fiyat hareketlerine göre ters yönde değişen kıymetleri (Yabancı paralar da parasal kıymet olarak dikkate alınır.),

c) Enflasyon düzeltmesi; parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak tutarlarının düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle, malî tablonun ait olduğu tarihteki satın alma gücü cinsinden hesaplanmasını,

...

j) Taşıma; malî tablolarındaki parasal ve parasal olmayan tutarların, taşıma katsayısı kullanılarak ilgili dönemin sonundaki yeni değerlerinin hesaplanması işlemini,

...

İfade eder." hükümlerine yer verilmiştir.

Ayrıca, 555 sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin,

- "Bilançoda düzeltme işlemine tabi tutulacak kıymetler" başlıklı 9 uncu maddesinde, "(1) *Satın alma gücü ile ulusal para değerindeki değişmeler arasındaki ilişki göz önünde bulundurulduğunda, mali tablolarda yer alan kıymetler iki gruba ayrılır:*

a) *Parasal Kıymetler: Ulusal para değerindeki değişmeler karşısında nominal değerleri aynı kalan, ancak satın alma güçleri fiyat hareketlerine göre ters yönde değişen kıymetler.*

b) *Parasal Olmayan Kıymetler: Parasal kıymetler dışında kalan kıymetler, diğer bir ifade ile ulusal para değerindeki değişmelere rağmen satın alma güçleri değişmeyen kıymetler.*

...

Parasal kıymetler (parasal varlıklar ve parasal kaynaklar) enflasyon düzeltmesine tabi tutulmaz. Zira bilançoda görünen parasal kıymete ait değer, bilanço tarihi itibarıyla o kıymetin satın alma gücünü de göstermektedir. Ancak bilançoda görünen parasal olmayan kıymetlere (parasal olmayan varlıklar ve parasal olmayan kaynaklar) ait değerler, bilanço tarihi itibarıyla bu kıymetlerin satın alma gücünü gösteren değerler olmadığından, bilançonun enflasyonun etkilerinden arındırılmasını teminen parasal olmayan kıymetler enflasyon düzeltmesine tabi tutulur.

(2) *Nevi itibarıyla iktisadi işletmelere dâhil bulunan kıymetlerden parasal ve parasal olmayan kıymetler bu Tebliğ eki listelerde (EK 1 ve EK 2) yer almaktadır. Söz konusu listelerde öz sermaye kalemlerine yer verilmemekle birlikte, aksine bir hüküm olmaması ve Tebliğde bir belirleme yapılmamış olması şartıyla, bu Tebliğ uygulamasında öz sermaye kalemleri "parasal olmayan kıymet" olarak addolunur."*

- "Birleşme primi (Ortaklık ilişkisi içinde olunan kurumların vergisiz olarak devralınması neticesinde oluşan müspet veya menfi farklar)" başlıklı 25 inci maddesinde "1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliğinin "19.1. Devir" başlıklı bölümünde, bir kurumun kendisinde iştiraki bulunan veya iştirak ettiği başka bir kurumu kül halinde devralması nedeniyle kurum bünyesinde yapacağı sermaye artışının söz konusu iştirak paylarına isabet eden tutardan daha az gerçekleşmesinin, Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin birinci fıkrasında belirtilen şartların ihlali anlamına gelmeyeceği; iştirakler hesabında yer alan değer, iştirak hisselerinin itibari değerine eşit olmaması halinde aradaki müspet veya menfi farkın kurumun vergiye tabi kazancının tespiti ile ilişkilendirilmeksizin geçici hesaplarda izlenebileceği ve bu geçici hesapların vergiye tabi kurum kazancının tespiti ile ilişkilendirilmeksizin kurum kayıtlarında sona erdirilmesinin de mümkün olacağı belirtilmiştir.

Bu çerçevede, vergi kanunlarına göre bir aktif veya pasif kalem olmayan birleşme primi; aktif ve pasifi dengeleyici, geçici bir hesap olup, hangi hesapta izlenirse izlensin bu niteliği değişmeyecektir. Bu nedenle Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin birinci fıkrası kapsamında yapılan devir işlemleri sonucu ortaya çıkan birleşme priminin enflasyon düzeltmesinde dikkate alınmaması gerekmektedir."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre; iki (2) yıldan uzun süreyle şirketiniz bilânçosunda yer alan iştirak hisselerinin Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesi kapsamında kısmi bölünme ile devredilmesi üzerine devralan şirket hisselerinin şirketinizin ortaklarına verilmesi ile sermaye azaltımı yapılması dolayısıyla bilançonun aktif ve pasifini denkleştirmek için geçici nitelikteki kullanılan hesabın enflasyon düzeltmesinde dikkate alınmaması 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. — 09.09.2026