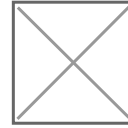


Sermaye düzeltmesinden kaynaklı olumsuz farkların geçmiş yıl karından mahsubu hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	VERGİ USUL KANUNU
Özelge no	E-41931384-125[2024 - 2]-40032
Tarih	30.04.2025

T.C.



GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Sakarya Defterdarlığı

Gelir Kanunları Grup Müdürlüğü

Sayı : E-41931384-125[2024 - 2]-40032

30.04.2025

Konu : Sermaye düzeltmesinden kaynaklı olumsuz farkların geçmiş yıl karından mahsubu
hk.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzun incelenmesinden, şirketinizin 31/12/2023 tarihli bilançosunda yer alan parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesine tabi tutulduğu, bu düzeltme sonucunda sermaye düzeltmesi olumsuz farklarının olduğu belirtilerek, söz konusu sermaye düzeltmesi olumsuz farklarının enflasyon düzeltmesinden kaynaklı geçmiş yıl karları hesabından mahsup edilip edilemeyeceği hususunda Defterdarlığımız görüşünü talep ettiğiniz anlaşılmaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

- Mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasında, "A) Malî tablolarda yer alan parasal olmayan kıymetler aşağıdaki hükümlere göre enflasyon düzeltmesine tâbi tutulur.

1. Kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri fiyat endeksindeki artışın, içinde bulunulan dönem dahil son üç hesap döneminde %100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde % 10'dan fazla olması halinde malî tablolarını enflasyon düzeltmesine tâbi tutarlar. Enflasyon düzeltmesi uygulaması, her iki şartın birlikte gerçekleşmemesi halinde sona erer.

...

2.Bu maddenin uygulanmasında;

a) Parasal olmayan kıymetler; parasal kıymetler dışındaki kıymetleri,

b) Parasal kıymetler; Türk Lirasının değerindeki değişmeler 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,

...

ifade eder.

5.

...

Enflasyon düzeltmeleri, ilgili kıymetlere ait fark hesaplarına ve enflasyon düzeltme hesabına kaydedilir.

...

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.

...",

- Geçici 33 üncü maddesinde, "Geçici vergi dönemleri de dahil olmak üzere ...(*) ve 2022 hesap dönemleri (kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerde 2022 ve 2023 yılında biten hesap dönemleri itibarıyla) ile 2023 hesap dönemi geçici vergi dönemlerinde mükerrer 298 inci madde kapsamındaki enflasyon düzeltmesine ilişkin şartların oluşup oluşmadığına bakılmaksızın mali tablolar enflasyon düzeltmesine tabi tutulmaz.

...

31/12/2023 tarihli mali tablolar, enflasyon düzeltmesi şartlarının oluşup oluşmadığına bakılmaksızın enflasyon düzeltmesine tabi tutulur. Yapılan enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan kâr/zarar farkı geçmiş yıllar kâr/zararı hesabında gösterilir. Bu şekilde tespit edilen geçmiş yıl kârı vergiye tabi tutulmaz, geçmiş yıl zararı zarar olarak kabul edilmez.

..."

hükümleri yer almaktadır.

Ayrıca, 2023 hesap dönemi sonu ve müteakip dönemlerde yapılacak enflasyon düzeltmesinin usul ve esaslarına ilişkin olarak 555, 560, 563 ve 582 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde açıklamalar/düzenlemeler yapılmış, 165, 170, 175, 176 ve 181 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Sirkülerinde de ilave açıklamalara ve örnek uygulamalara yer verilmiş olup, 555 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin;

- 9 uncu maddesinin ikinci fıkrasında, "(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.",

- 30 uncu maddesinde, "(1) 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançoya ilişkin yapılan enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan kâr/zarar "Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları" hesaplarında gösterilecektir. Kayıtlarda yer alan eski dönemlerden gelen kâr veya zararlar da mukayyet değerleri üzerinden enflasyon düzeltme hesabına kaydedilmek suretiyle bu hesaba aktarılacaktır. Bu şekilde tespit edilen geçmiş yıl kârı vergiye tabi tutulmayacak, geçmiş yıl zararı ise zarar olarak kabul edilmeyecektir.

(2) 2023 hesap dönemi sonuna ait düzeltilmiş bilançoda dönem net kârı/zararı gösterilmeyecek, düzeltme sonrası hesaplanan geçmiş yıl kârı veya zararı bilançoda öz kaynaklar içinde yer alacaktır.

(3) 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun düzeltilmesi sonucu oluşan geçmiş yıllar kârları veya zararları, kaydedildiği "Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları" hesabının alt hesabında izlenir ve sonraki dönemlerde, 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesi ve bu Tebliğin dördüncü bölümünde yer alan

esaslara göre düzeltme işlemine tabi tutulur.

(4) Mükellefler 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançolarının düzeltilmesi neticesinde oluşan geçmiş yıl zararlarını, düzeltme işlemi neticesinde oluşan öz sermaye farklarına mahsup edebilecekler ve 2023 hesap dönemi sonuna ait düzeltilmiş bilançoya ait nihai kâr ya da zarar rakamına ulaşacaklardır.

...",

- 41 inci maddesinde, "(1) 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun düzeltilmesi sonucu oluşan geçmiş yıllar kârı veya zararı, kaydedildiği Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları Hesabının alt hesabında izlenmeye devam edilecek ve sonraki dönemlerde 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrası ve bu Tebliğde yer alan esaslara göre düzeltme işlemine tabi tutulacaktır.

(2) 213 sayılı Kanunun 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.",

- 54 üncü maddesinde, "(1) 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.

...

213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (5) ve (7) numaralı bentleri uyarınca, 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."

açıklamalarına /düzenlemelerine yer verilmiştir.

Öte yandan, 20/2/2024 tarihli ve 165 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Sirkülerinin "4.Sermayenin Düzeltilmesi" başlıklı bölümünde, "4.1. Sermayenin, yapısı dikkate alınarak, nakit olarak ödenen, aynı olarak konulan, sonradan sermayeye yapılan ilaveler gibi kaynakları (oluşum şekli) itibarıyla 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (3) numaralı bendi ile 555 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin 17 nci maddesi çerçevesinde belirlenecek düzeltme tarihleri dâhilinde hesaplanacak katsayılar kullanılarak düzeltilmesi icap etmektedir.

Bununla birlikte, mezkûr Genel Tebliğin 15 inci maddesinin (2) numaralı fıkrası uyarınca, sermayenin düzeltmeye esas tutarına ulaşılırken, (sermayeye ilave edilmiş olan) bu fıkra da sayılan fonların sermayeden düşülmesi gerekmektedir.

..." şeklinde açıklamalar yapılmış ve bahsi geçen bölümde, "503 Sermaye Düzeltmesi Olumsuz Farkları" hesabında bakiyeleri bulunan mükelleflerin düzeltme işlemlerine ve muhasebe kayıtlarına ilişkin açıklamalı örneklerle yer verilmiştir.

Diğer taraftan, tekdüzen muhasebe sisteminin uygulanmasına ilişkin açıklamalar, 26/12/1992 tarihli ve 21447 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve daha sonra bu konuda yayımlanan diğer tebliğlerde yapılmış olup, 5/5/2024 tarihli ve 25453 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 12 No.lu Muhasebe Genel Tebliğinde; "503- SERMAYE DÜZELTMESİ OLUMSUZ FARKLARI (-) Bu hesap ödenmiş sermaye tutarının düzeltilmesi sonucu ortaya çıkan olumsuz farkların izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Ödenmiş sermaye tutarının ilk kez enflasyon düzeltilmesine tabi tutulması sonucu ödenmiş sermaye tutarında azalış meydana gelmesi durumunda bu hesabın borcuna, "698- Enflasyon Düzeltme Hesabı"nın alacağına kaydedilir. İzleyen dönemlerde düzeltme sonucunda ortaya çıkan olumlu farklar önce bu hesaptaki tutardan mahsup edilir, varsa kalanı "502- Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farklar" hesabına alacak yazılır." açıklamaları yer almaktadır.

Buna göre, enflasyon düzeltmesi sonucunda oluşan geçmiş yıl karlarının, sermaye düzeltmesi olumsuz farkı ile mahsup edilebilmesini engelleyici bir hüküm bulunmamaktadır.

Bu itibarla, şirketinizin 31/12/2023 tarihli düzeltilmiş bilançosunda bulunan geçmiş yıllar karının sermaye düzeltmesi olumsuz farkları ile mahsup edebilmesi mümkün bulunmaktadır.

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 özolgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.