

Enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan zararın gider olarak dikkate alınıp alınmayacağı hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	VERGİ USUL KANUNU
Özelge no	E-27575268-105[555-2024-1157]-282215
Tarih	21.05.2025

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Ankara Defterdarlığı

Gelir Kanunları Usul Grup Müdürlüğü

Sayı : E-27575268-105[555-2024-1157]-282215

21.05.2025

Konu : Enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan zararın gider olarak dikkate alınıp alınmayacağı hk.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzun incelenmesinden;

- Sermaye artırımını suretiyle şirketiniz paylarının halka arz edilmesi maksadıyla Sermaye Piyasası Kurumuna (SPK) başvuruda bulunduğunuz,
- Anılan kurumun ../../.... tarihinde yayınlamış olduğu bülten ile bedelli sermaye artırımını suretiyle paylarınızın halka arz edilmesinin uygun bulunduğu,

- Bedelli sermaye artışı sonrası oluşan hisse senedi ihraç primlerinin .././.... tarihinde şirketiniz hesaplarına intikal ettiği ve .././..... tarihinde sürekli müzayede yöntemi ile Borsa İstanbul'da işlem görmeye başladığı,

- Paylarınızın halka arz edilmesi sonucu mevcut durumda ... TL tutarında hisse senedi ihraç priminizin oluştuğu,

- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendine göre, anonim şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları payların bedelinin itibari değerini aşan kısmının kurumlar vergisinden müstesna olduğu,

- 555 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin 16 ncı maddesine istinaden "520-Hisse Senedi İhraç Primleri" hesabında oluşan bakiyenin enflasyon düzeltmesine tabi tutularak öncelikle "698-Enflasyon Düzeltme Hesabında" izlendiği, daha sonra bu hesabın kalan bakiye durumuna göre "648-Enflasyon Düzeltmesi Karları" veya "658-Enflasyon Düzeltmesi Zararları" hesabına intikal ettirildiği

belirtilerek, istisna tutarının oluşmasından sonra, geçici vergi dönemlerinde (30/6/2024, 30/9/2024 ve 31/12/2024) ve hesap dönemi sonunda yapılacak enflasyon düzeltmesi nedeniyle oluşacak enflasyon düzeltmesi zararının, 2024 yılı geçici vergi dönemleri ve 2024 hesap dönemi Kurumlar Vergisi beyannamesi ile şartlarının gerçekleşmesine/varlığına bağlı olarak (geçici vergi dönemleri dâhil) 2025 ve izleyen hesap dönemlerinde doğrudan gider olarak dikkate alınıp alınmayacağı hususunda Defterdarlığımız görüşünün talep edildiği anlaşılmıştır.

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 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.),

ifade eder.

..."

hükümlerine yer verilmiştir.

Öte yandan, 2023 hesap dönemi ve düzeltme şartlarının gerçekleşmesine/varlığına bağlı olarak (geçici vergi dönemleri dâhil) izleyen hesap dönemlerine ilişkin olarak enflasyon düzeltmesine tabi tutulacak mali tabloların ve 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrası ile geçici 33 üncü maddesine göre yapılacak enflasyon düzeltmesinin uygulama 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, 181 ve 187 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Sirkülerinde de ilave açıklamalara ve örnek uygulamalara yer verilmiştir.

Bu kapsamda, 555 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin;

- 9 uncu maddesinde, "(1) Satın alma gücü ile ulusal para değerindeki değişimler arasındaki ilişki göz önünde bulundurulduğunda, mali tablolarda yer alan kıymetler iki gruba ayrılır:

a) Parasal Kıymetler: Ulusal para değerindeki değişimler 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 değişimlere 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.",

- 16 ncı maddesinde, "(1) Öz sermaye kalemlerinden;

a) Sermaye,

b) Sermaye Düzeltmesi Olumlu ve Olumsuz Farkları,

c) Hisse Senetleri İhraç Primleri,

...

bilançoda düzeltilmiş değerleriyle yer alır.

...",

- 26 ncı maddesinde, "(1) Enflasyon düzeltmeleri, ilgili kıymetlere ait fark hesaplarına ve enflasyon düzeltme hesabına kaydedilecektir.

Enflasyon düzeltmesi ile ilgili olarak Tekdüzen Muhasebe Sisteminin uygulanmasına ilişkin açıklamalar/düzenlemeler 12 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde yer almaktadır.

(2) Enflasyon fark hesapları, parasal olmayan kıymetlerin düzeltme işlemi sonrası değeri ile düzeltme öncesi değeri arasındaki farklarının kaydedildiği tali hesaplardır ve enflasyon düzeltme hesabı ile karşılıklı olarak çalışırlar. Öte yandan, 12 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile, ödenmiş sermaye tutarının düzeltilmesi sonucu ortaya çıkan olumlu/olumsuz farkların izlenmesinde kullanılmak üzere "502- Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları" ve "503- Sermaye Düzeltmesi Olumsuz Farkları (-)" hesapları ihdas edilmiştir.

Enflasyon düzeltme hesabı ise, parasal olmayan kıymetlerin düzeltilmesi sonucu oluşan farkların kaydedildiği hesaba ifade eder. Parasal olmayan varlıkların enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucu oluşan farklar bu hesabın alacağına, parasal olmayan kaynakların enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucu oluşan farklar ise borcuna kaydedilir. 12 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile parasal olmayan kıymetlerin düzeltilmesi sonucu oluşan farkların izlenmesinde kullanılmak üzere "698- Enflasyon Düzeltme Hesabı" ihdas edilmiştir.

...",

- 38 inci maddesinde, "(1) 2024 hesap dönemine ait vergi matrahı, düzeltilmiş bilançoya göre tespit edilecektir.

(2) Geçici vergi dönemleri ve hesap dönemi sonu itibarıyla oluşan kâr ya da zarar, "Enflasyon Düzeltme Hesabı"nın bakiyesine göre bulunacaktır. "Enflasyon Düzeltme Hesabı"nın bakiyesi, "Enflasyon Düzeltmesi Kârları/Zararları" hesapları aracılığıyla "Dönem Kârı veya Zararı Hesabı"na devredilerek kapatılacak ve verilen bakiye türüne göre işletmenin dönem kâr ya da zararı görülmüş olacaktır.

..."

düzenlemelerine/açıklamalarına yer verilmiştir.

Diğer taraftan, tekdüzen muhasebe sisteminin uygulanmasına ilişkin açıklamalar 26/12/1992 tarih ve 21447 mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve daha sonra bu konuda yayımlanan diğer tebliğlerde yapılmış olup, söz konusu Tebliğin Muhasebe Usul ve Esasları /V-Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve Hesap Planı Açıklamaları başlığı altında yer alan C-Hesap Planı Açıklamaları bölümünde, "...

520. HİSSE SENEDİ İHRAÇ PRİMLERİ

Yeni çıkarılan hisse senetlerinin primli satışından kaynaklanan tutarlar bu hesapta izlenir.

İşleyişi : Hisse senedinin nominal fiyatı ile satış fiyatı arasındaki fark bu hesabın alacağına satış biçimine bağlı olarak ilgili hesabın borcuna kaydedilir. Bu tutarların sermayeye ilavesi veya başka bir amaçla kullanılması durumunda hesaba borç kaydedilir."

..." açıklamaları yer almaktadır.

Bu itibarla, enflasyon düzeltmesi uygulamasında parasal olmayan kaynakların enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucu oluşan farkların "698-Enflasyon Düzeltme Hesabının" borcuna kaydedilmesi gerekmekte olup, hesap dönemleri sonu itibarıyla (Enflasyon düzeltmesi şartlarının yeniden oluştuğu ilk dönem hariç olmak üzere) oluşan kâr veya zararın tespitinde bu hesabın bakiyesinin de dikkate alınması gerekmektedir.

Buna göre, şirketinizce, paylarınızın halka arz edilmesi sonucu "520-Hisse Senedi İhraç Primleri" hesabında takip edilen tutarların enflasyon düzeltmesine tabi tutulması neticesinde oluşan enflasyon düzeltmesi farklarının, 2024 ve şartların oluştuğu müteakip hesap dönemlerinde vergiye tabi matrahın tespitinde dikkate alınması icap etmektedir.

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