

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

BÜYÜK MÜKELLEFLER VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü

Sayı : B.07.1.GİB.4.99.16.01.0-VUK Geçici 25-69

05/03/2012

**Konu : Amortismanına tabi olmayan kıymetlerin
düzeltilmiş değerinin altında bir
değerle satılması halinde zararın
kurumlar vergisi matrahına ilave
edilmesi**

İlgi dilekçelerinizde; ilaç pazarlama ve satışı faaliyeti ile iştigal eden şirketinizin, 31/12/2003 ve 31/12/2004 tarihli bilançolarını enflasyon düzeltmesine tabi tuttuğu, aktifinde yer alan arsa ile ... yılı ... ayında tamamlanarak aktife alınan yer altı-yer üstü düzenleri ve binanın bir bütün halinde satıldığını, satışa ilişkin maddi duran varlıkların sabit kıymet bazında tek tek bir satım bedelinin belirlenmediği satış bedelinin toplu olarak belirlenmesi sebebiyle her bir sabit kıymete isabet eden satış bedelinin ne şekilde hesaplanacağı ve amortismanına tabi olmayan arsanın 2003 yılı düzeltilmiş sabit kıymet değerinden daha az olan satış bedeli ile 2003 yılı düzeltilmiş sabit kıymet değeri arasındaki farkın kanunen kabul edilmeyen gider olarak matraha ilave edilip edilmeyeceği hususunda Başkanlığımızın görüşü talep edilmektedir.

Enflasyon düzeltmesi müessesesi, 213 sayılı Vergi Usul Kanununda 5024 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle vergi sistemimize girmiştir. Konu ile ilgili olarak 5024 sayılı Kanun ikili bir yaklaşım öngörmüş ve 31.12.2003 tarihli mali tabloların düzeltilmesiyle ilgili farklı düzenlemeler ihdas edilmiştir. Süreklilik arz eden ve düzeltme işlemine ilişkin ana esasların belirlendiği hükümler Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesinde; 31.12.2003 tarihli mali tabloların düzeltilmesine ilişkin hükümler ise geçici 25 inci maddesinde düzenlenmiştir.

Anılan Kanunun geçici 25 inci maddesinin (I) bendinde, bu madde uyarınca düzeltilen kalemlerin elden çıkarılması halinde, bunlara ilişkin enflasyon düzeltme farklarının maliyet bedeli addolunacağı, şu kadar ki, amortismanına tabi olmayan kıymetlerin düzeltilmiş değerinin altında bir bedelle satılması halinde, düzeltilmiş değerle düzeltme öncesi değer arasındaki farka isabet eden zararın, gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınmayacağı ifade edilmiştir. Aynı maddenin (d) bendinde birikmiş amortismanların ait oldukları kıymetin bilanço tarihindeki değerinde düzeltme sonrasında ortaya çıkan artış oranı dikkate alınarak düzeltileceği hüküm altına alınmış olup, bahsi geçen Kanunun mükerrer 298/2-(m) maddesinde ise enflasyon düzeltme hesabı tanımlanmış, bu hesabın bakiyesinin gelir tablosuna aktarılacak suretiyle kapatılacağı hükmüne yer verilmiştir.

Söz konusu (I) bendinin incelenmesinden de anlaşılacağı üzere, Vergi Usul Kanununun geçici 25 inci maddesi kapsamında düzeltilen kalemlerin elden çıkarılması durumunda bunlara ilişkin enflasyon düzeltme farklarının maliyet bedeli olarak değerlendirilmesi genel esas olarak benimsenmiş, bu genel esasa; amortismanına tabi olmayan kıymetlerin düzeltilmiş değerinin altında bir bedelle satılması halinde, düzeltilmiş değerle düzeltme öncesi değer arasındaki zararın gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınmayacağı istisnası getirilmiştir.

Buna göre, anılan Kanunun geçici 25 inci maddesinin (I) bendinde yer verilen (31.12.2003 tarihli) **düzeltilmiş değerle düzeltme öncesi değer arasındaki farka isabet eden** ve gider olarak kabul edilmeyecek zarar tutarının,

- Satış bedelinin düzeltme öncesi değerden düşük olması halinde, düzeltme öncesi değerle düzeltilmiş değer arasındaki tutarın tamamı,

- Satış bedelinin düzeltme öncesi değer üstünde ancak düzeltilmiş değer altında olması halinde ise satış bedeli ile düzeltilmiş değer arasındaki tutar,

olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Mezkur Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin 5 numaralı bendinde ise; "...Enflasyon düzeltmesine tâbi tutulan değerlerin elden çıkarılması halinde, bunlara ilişkin enflasyon düzeltme farkları maliyet addolunur..." hükmü yer almaktadır.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre, 01.01.2004 tarihinden itibaren yapılacak işlemlerde anılan maddenin uygulanması ve kazancın tespitinde en son düzeltilmiş değerlerin maliyet olarak kabul edilmesi; amortisman tabi olmayan kıymetlerin düzeltilmiş değerinin altında bir bedelle satılması halinde ise, 31.12.2003 tarihli düzeltilmiş değerinin altında kalan kısmın kanun maddesi gereği zarar olarak kabul edilmemesi ve 01.01.2004 tarihinden itibaren yapılan enflasyon düzeltmesi işlemleri çerçevesinde oluşan maliyet artışı nedeniyle bir satış zararı doğması halinde ise bu zararın tamamının mali zarar olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

Bu itibarla, şirketinizin enflasyon düzeltmesi yapılmış amortisman tabi olmayan arsasını elden çıkarması halinde, bu işlem neticesinde oluşan kar/zarar, bu işlemden önce yapılmış en son düzeltme işlemi baz alınarak belirlenecektir. Elden çıkarmanın tasfiye sonucu olması ise durumu değiştirmeyecektir. Buna göre, 31.12.2004 tarihli düzeltilmiş değer ile düzeltilmiş değerden küçük olan satış değeri arasındaki (31.12.2003 tarihli düzeltilmiş değerinin altında kalan kısmın kanun maddesi gereği zarar olarak kabul edilmemesi dikkate alınarak) farkın zarar olarak kabul edileceği tabiidir.

Diğer taraftan, ilgili kanun maddeleri ile diğer düzenlemelerde satışa ilişkin maddi duran varlıkların satış bedelinin topluca belirlenmesi, sabit kıymet bazında tek tek bir satım bedelinin tespit edilmemiş olması halinde, söz konusu maddi duran varlıkların her birine isabet eden satış bedeli ile bunlara ilişkin zararın tespitinin nasıl yapılacağına ilişkin herhangi bir açıklamaya yer verilmemiştir.

Buna göre, gerçek durumu en iyi yansıtacak yöntemin tarafınızca belirlenerek, yapılan işlemlere ilişkin tevsik edici vesikaların muhafazası ve istenildiğinde ibraz edilmesi gerekmektedir. Bahsi geçen satış işleminden oluşacak kar/zarar tespiti ise bu işlemden önce yapılmış en son düzeltme işlemi baz alınarak yapılacaktır.

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.