

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI
Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü

Sayı : B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-925

08/03/2012

**Konu : Enflasyon düzeltmesi sonucu iştirakler
hesabında oluşan olumlu farkların
birleşme durumunda ortaya çıkan
değer azalışlarına mahsup edilip
edilmeyeceği.**

İlgide kayıtlı özelge talep formunuz incelenmiş olup, Kurumunuzun bağlı ortaklığı olan ... ile birleştiği, birleşme işlemi gerçekleştirilirken Kurumunuzun bağlı ortaklıklar hesabı ile birleşilen şirketin öz sermaye hesabının konsolidasyonu aşamasında enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan fark oluştuğu, enflasyon düzeltmesi sonrası meydana gelip pasif kalemlere ait olmayan ve vergilendirilmeyeceği düşünülen enflasyon farkının birleşme sonucu meydana gelen ve daha önce enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş olan bu iştiraklerin maliyeti ve enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan değer artışlarının birleşme sonucu meydana gelen değer azalışlarının karşılanmasında kullanılmasının düşünüldüğü belirtilerek, Kurumunuzun 31/12/2003 tarihli bilançosunda yapılan enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan geçmiş yıl karları hesabının taraf şirketlerin birleşmesi sonucu karşılıklı olarak mahsup edilmesi sırasında meydana gelen değer azalışında kullanılıp kullanılamayacağı, birleşme işlemi sonrası iştiraklerin maliyet bedellerinin kayıtlardan düşülmesi esnasında enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan geçmiş yıl karlarının kullanılıp kullanılamayacağı, diğer bir ifadeyle Kurumunuzun enflasyon düzeltme farkı dahil bağlı ortaklıklar hesabındaki değer nasıl kapatılacağı hususlarında Başkanlığımızdan görüş talep ettiğiniz anlaşılmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun " Devir, bölünme ve hisse değişimi" başlıklı 19 uncu maddesinde, "(1) Bu Kanunun uygulanmasında aşağıdaki şartlar dahilinde gerçekleşen birleşmeler devir hükmündedir:

a) Birleşme sonucunda infisah eden kurum ile birleşilen kurumun kanunî veya iş merkezlerinin Türkiye'de bulunması.

b) Müfeseh kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerinin, birleşilen kurum tarafından bir bütün halinde devralınması aynen bilançosuna geçirilmesi.

(2) Kurumların yukarıdaki şartlar dahilinde tür değiştirmeleri de devir hükmündedir." hükümlerine yer verilmiştir.

Diğer taraftan, 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "Devir" başlıklı 19.1 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 tutarda daha az gerçekleşmesi Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin birinci fıkrasında belirtilen şartların ihlali anlamına gelmemektedir.

İştirakler hesabında yer alan değer, iştirak hisselerinin itibari değerine eşit olmaması halinde aradaki müspet veya menfi farkın kurumun vergiye tabi kazancının tespiti ile ilgilendirilmeksizin geçici hesaplarda izlenmesi mümkün olup bu geçici hesapların vergiye tabi kurum kazancının tespiti ile ilişkilendirilmeksizin kurum kayıtlarında sona erdirilmesi de mümkün bulunmaktadır." açıklamalarına yer verilmiştir.

Diğer taraftan 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 yer almaktadır.

Bu itibarla, iştirakler hesabında yer alan değer, iştirak hisselerinin itibari değerine eşit olmaması halinde aradaki müspet veya menfi farkın kurumun vergiye tabi kazancı ile ilişkilendirilmeksizin geçici hesaplarda izlenmesi gerekmekte olup enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan değer artışlarının birleşme sonucu oluşan değer azalışlarında kullanılması mümkün bulunmamaktadır.

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.