

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü

Sayı : 11395140-105[262-2012/VUK-1- . . .]-1505

17/09/2013

Konu : Tür değişikliği yaparak A.Ş.ye dönüşen LTD.nin aktifinde yer alan arsa ve fabrika binasının, kayıtlı değeri ile gerçeğe uygun değeri arasındaki farkın bilançoda ilgili hesaplara kaydedilmesi.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, kurumunuzun tür değişikliği yaparak limited şirketten anonim şirkete dönüşmek istediğini, bu kapsamda 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu uyarınca işletme aktifinde kayıtlı arsa ve fabrika binasının gerçeğe uygun değerinin tespit edilmesinin istenildiği ve yapılan değerlendirme sonucunda kayıtlı değer ile gerçeğe uygun değer arasında fark oluştuğunu, söz konusu farkın aktifte ilgili hesabın altında "gerçeğe uygun değer farkı", pasifte ise sermaye hesabının altında "fon hesabı"na kaydetmek suretiyle bilançonun oluşturulacağı belirtilerek; Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesine göre nevi değiştirmek suretiyle vergisiz devrin yapılıp yapılamayacağı, oluşan değer farkının kurumlar vergisi karşısındaki durumu ve değerlendirme nedeniyle bütün halinde devrin ihlal edilip edilmediği hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

1) KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

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 kanuni veya iş merkezlerinin Türkiye'de bulunması.

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

(2) Kurumların yukarıdaki şartlar dahilinde tür değiştirmeleri de devir hükmündedir .

... " hükmüne yer verilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanununun "Devir, bölünme ve hisse değişimi hallerinde vergilendirme" başlıklı 20 nci maddesinde; "(1) Devirlerde, aşağıdaki şartlara uyulduğu takdirde, müfesihi kurumun sadece devir tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergilendirilir; birleşmeden doğan karlar ise hesaplanmaz ve vergilendirilmez:

a) Şirket yetkili kurulunun devre ilişkin kararının Ticaret Sicilinde tescil edildiği tarih, devir tarihidir. Müfesihi kurum ile birleşilen kurum;

1) Devir tarihi itibarıyla hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları müfesihi kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesi ile,

2) Devir işleminin hesap döneminin kapandığı aydan kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar geçen süre içerisinde yapılması halinde, münfesi kurumun önceki hesap dönemine ilişkin olarak hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları münfesi kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesini, birleşmenin Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde münfesi kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine verirler.

b) Birleşilen kurum, münfesi kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve diğer ödevlerini yerine getireceğini münfesi kurumun birleşme sebebiyle verilecek olan kurumlar vergisi beyannamesinin ekinde vereceği bir taahhütname ile taahhüt eder. Mahallin en büyük mal memuru, bu hususta birleşilen kurumdan ayrıca teminat isteyebilir.

... " hükümlerine yer verilmiştir.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "19." ve "20." numaralı bölümlerinde konu ile ilgili ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir.

Bu çerçevede; mükellef kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerinin, nev'i değişikliği suretiyle kurulacak anonim şirket tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilançosuna geçirilmesi kaydıyla söz konusu devir işlemi 5520 sayılı Kanunun 19 uncu maddesi kapsamında gerçekleştirilen bir devir işlemi olarak kabul edilecektir.

Öte yandan, söz konusu nev'i değişikliğinde, 5520 sayılı Kanunun 20 nci maddesinde belirtilen şartlara uyulduğu takdirde devir nedeniyle doğan karlar hesaplanmayacak ve vergilendirilmeyecektir.

Buna göre, devir sonucunda kurulacak şirketin, mükellef kurumdan devraldığı varlıkların, devir tarihindeki kayıtlı değerleri üzerinden devralınması ve aynen bilançosuna geçirilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesindeki şartlar dahilinde gerçekleştirilmeyen tür değişikliği devir sayılmayacak, yapılan işlem birleşme hükümleri çerçevesinde değerlendirilerek tür değiştirme tarihindeki bilançoya göre hesaplanan özsermaye ile cari değerler üzerinden yeniden düzenlenen bilançonun özsermayesi arasındaki fark birleşme karı olarak kurumlar vergisine tabi olacaktır.

II) VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 262 nci maddesinde; "Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin arttırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder.", 269 uncu maddesinde ise; "İktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkuller maliyet bedelleri ile değerlendirir..." hükmüne yer verilmiştir.

Anılan Kanunun 5024 sayılı Kanunla yeniden düzenlenen 298 inci maddesinde ise enflasyon düzeltmesi müessesesi ihdas edilerek yeniden değerlendirme uygulaması kaldırılmıştır.

Söz konusu mükerrer 298 inci maddenin A fıkrasında; mali tablolarda yer alan parasal olmayan kıymetlerin bu madde hükümlerine göre enflasyon düzeltmesine tabi tutulacağı; enflasyon düzeltmelerinin, ilgili kıymetlere ait fark hesaplarına ve enflasyon düzeltme hesabına kaydedileceği; pasif kalemlere ait enflasyon fark hesaplarının herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin, bu dönemde vergiye tâbi tutulacağı, ancak öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farklarının düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebileceği veya kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebileceği; bu işlemler kâr dağıtım sayılmayacağı ile enflasyon düzeltmesine tâbi tutulan değerlerin elden çıkarılması halinde, bunlara ilişkin enflasyon düzeltme farkları maliyet addolunacağı, matrahın tespitinde, kanunen kabul edilmeyen giderler, istisnalar ve geçmiş yıl malî zararları enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmuş tutarları ile dikkate alınacağı hüküm altına alınmıştır.

Yukarıda yapılan açıklamalara göre, 5024 sayılı Kanunla getirilen ve Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesinde yer alan enflasyon düzeltmesi işlemi ile yeniden değerlendirme müessesesi kaldırılmış olup, kanun maddesinde yer alan şartları haiz mükellefler enflasyon düzeltmesi haricinde başka bir değerlendirme işlemi yapamayacaklardır. Bu nedenle, işletmenize ait arsa ve fabrika binasının bilanço değerine herhangi bir şekilde yeniden değerlendirme yaptırılması halinde bu işlemin vergi usul mevzuatı açısından değerlendirme işlemi olarak kabul edilmesi mümkün değildir.

Öte yandan, şirketinizin aktifinde yer alan arsa ve fabrika binasının değerinin Asliye Ticaret Mahkemesi veya gayrimenkul değerlendirme şirketlerince vb. şekilde yeniden tespit edilmesi halinde ortaya çıkan farkların bilançonun dipnotlarında sadece bilgi amaçlı gösterilmesi mümkün bulunmaktadır.

Yukarıdaki açıklamalara göre, iktisadi işletmelere dahil gayrimenkullerin maliyet bedeli ile değerlendirilmesi esas olup, piyasa fiyatıyla değerlendirme yapılamayacağından, değerlendirme sonucu sermayeye ilavesi gereken bir fonun ortaya çıkması da söz konusu olamayacaktır. Ancak sonraki yıllarda enflasyon düzeltmesi şartlarının tekrar oluşması durumunda parasal olmayan kıymetlerden olan söz konusu arsa ve fabrika binası enflasyon düzeltmesine tabi tutulabilecektir.

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.