

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü

Sayı : 11395140-019.01-3060

20/11/2012

Konu : İştirakin enflasyon düzeltmesi uygulanmış
değerinin altında bir değerle satılması
halinde doğan zararın sermaye düzeltmesi
olumlu farklarından mahsup edilip
edilemeyeceği.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzla, maliyet bedeli ...-TL, enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmuş değeri ... TL olan Şirketiniz mali duran varlık iştirakinin, 20... yılında ... TL bedelle satıldığı ve ... TL zarar doğduğu belirtilerek, söz konusu zararın Şirketiniz bilançosunun öz kaynakları içerisindeki ... TL sermaye düzeltmesi olumlu farklarından mahsup edilip edilemeyeceği hususundaki Başkanlığımız görüşleri talep edilmiştir.

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; amortismanla 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 amortismanla tabi olmayan iştirak hisselerini 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, öz sermaye kalemlerine ilişkin enflasyon farklarının mahsup edilebileceği "geçmiş yıl zararları"; VUK un geçici 25-g maddesinin "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 zararları ise zarar olarak kabul edilmez." hükmünde ve VUK mükerrer 298/A-7 maddesinin "Enflasyon düzeltmesi uygulanmayan bir hesap döneminden sonra enflasyon düzeltme şartlarının yeniden oluşması halinde; enflasyon düzeltmesi yapılan en son dönemden başlamak üzere enflasyon düzeltmesi yapılır. Bu şekilde belirlenen geçmiş yıl kârı vergiye tâbi tutulmaz, **geçmiş** yıl zararları zarar olarak kabul edilmez....." hükmünde söz konusu edilen ve doğrudan bilanço kalemlerinin enflasyon düzeltmesine tâbi tutulması sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarıdır.

Enflasyon düzeltmesinin ilk defa uygulandığı 31.12.2003 tarihli düzeltmede geçici 25 inci maddenin amir hükmü gereği parasal olmayan aktif hesapların düzeltilmesi sonucu ortaya çıkan düzeltme farkları ile pasif hesapların düzeltilmesi sonucu ortaya çıkan düzeltme farkları arasındaki açık dönem kâr veya zararı hesabında değil geçmiş yıl kâr ve zararı hesabında gösterilmiş ve vergi matrahının tespitinde zarar olarak değerlendirilmemiştir. Yine mükerrer 298 inci maddenin yukarıya alınan hükmü gereği şartların oluşmaması sebebiyle düzeltme uygulanmayan bir dönemden sonra enflasyon düzeltmesi şartlarının yeniden oluşması halinde enflasyon düzeltmesi yapılan en son dönemden başlamak üzere düzeltme yapılacak ve düzeltme sonucu oluşan ve tabii olarak "geçmiş yıl zararları" hesabında gösterilecek olan geçmiş yıl zararları matrahın tespitinde zarar olarak kabul edilmeyecektir. Ancak enflasyon düzeltmesinin fasılasız yapıldığı dönemlerde (örneğin 2004 yılı) ilgili madde düzenlemesi gereği düzeltme sonucu oluşan farklar geçmiş yıl kâr/zararı hesabında değil dönem kâr/zararı hesabında izlenmek suretiyle dönem matrahının tespitinde dikkate alınmaktadır.

Bu açıklamalar çerçevesinde, Şirketinizin iştirak satışı sonucu doğan zararı her ne kadar enflasyon düzeltmesi kaynaklı olsa da VUK un mükerrer 298/A-7 ve geçici 25-g maddelerinde bahsedilen ve öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farklarının mahsup edilebileceği düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararları kapsamında değildir.

Dolayısıyla Şirketiniz bilançosunda öz kaynaklar içinde yer alan sermaye düzeltmesi olumlu farklarının 20... yılı Şirketiniz bilançosunda geçmiş yıl zararları olarak gözüken iştirak satış zararına mahsup edilmesi 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.