

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü

Sayı : 11395140-105[262-2012/VUK-1- . . .]-1295

23/08/2013

Konu : Şirket birleşmesi sonucunda, aktifte kayıtlı gayrimenkulün, kayıtlı değer ile gerçek değeri arasındaki farkının bilançoda ilgili hesaplara kaydedilerek yeniden değerlendirilmesi ve vergilendirme.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, kurumunuzun Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre başka bir şirketle birleşeceği, söz konusu Kanun uyarınca yapılacak birleşmelerde kaydi değil gerçek değerlere göre hesaplanmış özvarlık toplamının dikkate alındığı, şirketiniz aktifinde gerçek değerine nazaran çok daha düşük değerde kayıtlı bir gayrimenkulün bulunduğu, ticaret sicilinde yapılacak birleşmeye ilişkin tescil işlemine esas alınacak özvarlık tespiti ile ilgili YMM raporlarının gayrimenkulün expertiz raporu sonucunda ortaya çıkan rayiç değeri dikkate aldığını, bu durumun şirketiniz aktifinde bulunan gayrimenkulün kaydi değerini önemli miktarda yükselttiğini dolayısıyla özvarlık tutarının arttığını belirterek; birleşme amacıyla yapılan özvarlık tespitine ilişkin değerlemede kayıtlı değer ile gerçek değer arasında ortaya çıkan farkın devir bilançosunda ilgili hesaplara kaydedilerek yeniden değerlemenin mümkün olup olmadığı ve kurumlar vergisi karşısındaki durumu hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

I-KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

Bilindiği üzere, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "Birleşme" başlıklı 18 inci maddesinde;

"(1) Bir veya birkaç kurumun diğer bir kurumla birleşmesi, birleşme nedeniyle infisah eden kurumlar bakımından tasfiye hükmündedir. Ancak, birleşmede tasfiye karı yerine birleşme karı vergiye matrah olur.

(2) Tasfiye kararının tespiti hakkındaki hükümler, birleşme kararının tespitinde de geçerlidir. Şu kadar ki, münfesi kurumun veya kurumların ortaklarına ya da sahiplerine birleşilen kurum tarafından doğrudan doğruya veya dolaylı olarak verilen değerler, kurumun tasfiyesi halinde ortaklara dağıtılan değerler yerine geçer. Birleşilen kurumdan alınan değerler Vergi Usul Kanununda yazılı esaslara göre değerlendirilir.

(3) Kanunun 17 nci maddesine göre tasfiye memurlarına düşen sorumluluk ve ödevler, birleşme halinde birleşilen kuruma ait olur. " hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanunun "Devir, bölünme ve hisse değişimi" başlıklı 19 uncu maddesinin birinci fıkrasında,

" Bu Kanunun uygulanmasında aşağıda yazılı şartlar dahilinde gerçekleşen birleşmeler devir hükmündedir.

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

b) Münfesi 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.

Diğer taraftan anılan Kanunun "Devir, Bölünme ve Hisse Değişimi Hallerinde Vergilendirme" başlıklı 20 nci maddesinde,

"(1) Devirlerde, aşağıdaki şartlara uyulduğu takdirde, münfesi 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. Münfesi kurum ile birleşilen kurum;

1) Devir tarihi itibarıyla hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları münfesi 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. "

hükmüne yer verilmek suretiyle yukarıda belirtilen şartların oluşması halinde münfesi kurumun sadece devir tarihine kadar elde ettiği kazançlarının vergilendirileceği, birleşmeden doğan karların ise hesaplanmayacağı ve vergilendirilmeyeceği belirtilmiştir.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 18, 19 ve 20 numaralı bölümlerinde konu ile ilgili ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre; birleşilen kurum, münfesi kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerini, bir bütün halinde devralması ve aynen bilançosuna geçirmesi şartı ile gerçekleştirilecek birleşme Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesi kapsamında devir olarak kabul edilecek ve söz konusu birleşme ile ilgili olarak aynı Kanunun 20 nci maddesinde belirtilen şartlara da uyulduğu takdirde birleşmeden doğan kar vergilendirilmeyecektir. Ancak, bu şartların sağlanamaması halinde, Kurumlar Vergisi Kanununun 18 inci maddesinde açıklanan hükümler çerçevesinde birleşme olarak değerlendirilmesi ve birleşme tarihindeki, aktive kayıtlı bulunan gayrimenkulün gerçek değeri ile kayıtlı değeri arasındaki farkın birleşme karı olarak kurumlar vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

II-VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 269 uncu maddesinde gayrimenkullerin maliyet bedeli ile değerlendirileceği hükme bağlanmıştır.

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 dağıtımı sayılmayacağı ile enflasyon düzeltmesine tâbi tutulan değerlerin elden

ıkarılması halinde, bunlara ilişkin enflasyon düzeltme farkları maliyet addolunacağı, matrahın tespitinde, kanunen kabul edilmeyen giderler, istisnalar ve geçmiş yıl malı 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 değerleme müessesesi kaldırılmış olup, kanun maddesinde yer alan şartları haiz mükellefler enflasyon düzeltmesi haricinde başka bir değerleme işlemi yapamayacaklardır. Bu nedenle, işletmenize ait gayrimenkulün bilanço değerine herhangi bir şekilde yeniden değerleme yaptırılması halinde bu işlemin vergi usul mevzuatı açısından değerleme işlemi olarak kabul edilmesi mümkün değildir.

Öte yandan, şirketinizin aktifinde yer alan gayrimenkulün değerinin Asliye Ticaret Mahkemesi veya gayrimenkul değerleme 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 değerlenmesi esas olup, piyasa fiyatıyla değerleme yapılamayacağından, değerleme 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 gayrimenkul enflasyon düzeltmesine tabi tutulabilecektir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu zelge 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 zelge geçersizdir.

(***) Talebiniz zerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.