

Duyuru Tarihi : 04.12.2007  
Duyuru No : DUYURU/2007-176  
Yayımlandığı Yer : LEBİB YALKIN DERGİSİ / ARALIK 2007 / Sayı : 48, Sayfa : 19 - 23

Mehmet MAÇ  
Yeminli Mali Müşavir

## **ENFLASYON DÜZELTMESİ OLUMLU FARKLARININ ORTAKLARA DAĞITILMASINDA ORTAYA ÇIKACAK KURUMLAR VERGİSİNİ YATIRIM İNDİRİMİ POTANSİYELİ VEYA GEÇMİŞ YIL ZARAR MAHSUP HAKKI İLE ÖNLEMENİN MÜMKÜN OLUP OLMADIĞI**

### **1. GENEL AÇIKLAMA :**

Bilindiği üzere, 31.12.2003 tarihli bilançolar üzerinde yapılan enflasyon düzeltmesine ilişkin kayıtlar sonucunda düzeltilmiş aktif toplamından düzeltilmiş öz sermaye unsurları ve borç unsurlarının çıkarılması sonucu bulunan fark, enflasyondan kaynaklanan geçmiş yıllar kârı olarak ve vergiye tabi tutulmaksızın bilançonun pasifinde gösterilmiştir. Keza öz sermaye unsurlarına ait düzeltme farkları da ilgili olduğu hesaplardan ayrı olarak pasifte yerini almıştır.

Gerek 31.12.2003 gerekse 31.12.2004 tarihli bilançolarda yer alan öz sermaye kalemlerinin düzeltilmesi sonucu hesaplanan düzeltme farkları da bilançonun pasifinde (sermaye ile ilgili olanları özel hesabında, diğerleri ilgili pasif hesabın içinde) yer almaktadır.

VUK'nun Geçici 25/g maddesinde , söz konusu öz sermaye enflasyon düzeltmesi olumlu farklarının enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan geçmiş yıl zararlarının kapatılmasında kullanılabileceği yahut sermayeye ilave edilebileceği, bu işlemlerin kâr dağıtımı sayılmayacağı (yani hiçbir vergi doğurmayacağı), sermayeye ilave veya zarar mahsup dışında herhangi bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği (ortaklara dağıtıldığı) takdirde, "... BU İŞLEMLERİN YAPILDIĞI DÖNEMLERİN KAZANCI İLE İLİŞKİLENDİRİLMEKSİZİN BU DÖNEMDE VERGİYE TABİ ..." olacağı hükmüne bağlanmıştır. (Aynı hüküm VUK'nun mükerrer 298/1-A-5 maddesinde de yer almaktadır.)

Bu hüküm sadece öz sermaye enflasyon düzeltme farkları ile ilgili bulunmakla beraber, 17 no.lu VUK Sirkülerinde, düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl karları da bu meyanda değerlendirilmiş, bunların dağıtımı veya başka hesaplara naklinin de kurumlar vergisi doğuracağı ifade edilmiştir.

Buna göre, kurumlarca

- öz sermaye enflasyon düzeltme farklarına veya
- düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıllar karlarına

mahsuben ortaklara ödeme veya sermaye dışındaki bir hesaba aktarma yapılırsa, ödemenin yapıldığı yılda mali zarar bulunsa dahi, % 20 oranında kurumlar vergisi doğacaktır.

Öz sermaye enflasyon farklarının ortaklara dağıtımında yasal durum açık olmakla yani bunların dağıtımı halinde dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin kurumlar vergisi ödenmesi gerektiği tabii bulunmakla beraber, düzeltme sonucu oluşan karların dağıtımında aynı şeyleri söylemek mümkün değildir. Zira Kanun hükmü yukarıda da belirttiğimiz gibi sadece öz sermaye kalemlerine ait düzeltme farklarının dağıtımını düzenlemekte, düzeltme sonucu oluşan karların dağıtımı hakkında herhangi bir hüküm içermemektedir. Ne var ki Maliye İdaresi bunları da aynı şekilde değerlendirilmektedir.

Bizim anlayışımıza göre ve Kanunda belirtilmediği cihetle düzeltme sonucu oluşan karların dağıtımı, kurumlar vergisi gerektirmeksizin mümkün olabilmelidir. Bu görüşümüzün çeşitli gerekçeleri olmakla beraber, bunu ayrı bir tartışma konusu yapmak gerekir.

Bu yazımızda ele aldığımız konu ;

- Dağıtımı yapan şirketin yatırım indirimi potansiyeli var ise, bu potansiyel kullanılmak suretiyle veya
- Şirketin geçmiş yıl zarar mahsup hakları kullanılmak suretiyle

Söz konusu kurumlar vergisinin önlenip önlenemeyeceğidir.

Konu hakkındaki görüşlerimiz aşağıda özetlenmiştir :

## 2. YATIRIM İNDİRİMİ POTANSİYELİ BULUNAN ŞİRKETLER BAKIMINDAN DURUM :

Metni ilâşikte sunulan 31.10.2005 tarih ve 425 sayılı muktezada görüleceği üzere **Maliye İdaresi, 31.12.2003 tarihli bilançonun düzeltilmesi sonucu oluşan karların ortaklara dağıtılması, ortakların cari hesaplarının kapatılmasında kullanılması veya sermaye dışında başka bir hesaba aktarılması halinde, yatırım indirimi potansiyeli kullanılmak suretiyle, ortaya çıkacak kurumlar vergisinin önlenebileceğini kabul etmiş bulunmaktadır.** Aynı görüş, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 19.7.2006 tarih ve 14377 sayılı muktezasında da belirtilmiştir.

Bu muktezalar yasaya uygundur.

Çünkü yatırım indirimi hakkı, kurumlar vergisi matrahını azaltabilecek bir hak olarak mevcut bulunduğuna ve öz sermaye enflasyon düzeltmesi olumlu farklarının (Maliye İdaresine göre düzeltme sonucu oluşan karların da) dağıtılması, dağıtım döneminde kurumlar vergisi matrahı ortaya çıkmasına sebebiyet verdiği göre bu hakkın söz konusu matrahtan indirim yapılabilmesi yasa gereğidir.

## 3. ZARAR MAHSUP HAKKI BULUNAN ŞİRKETLER AÇISINDAN DURUM :

VUK'nun 298/1-A-5 ve Geçici 25/g maddelerinde, öz sermaye enflasyon düzeltmesi olumlu farklarının enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan zararlara mahsup veya sermayeye ilave dışında bir hesaba nakli yahut pay sahiplerine dağıtılması halinde, **DÖNEM KAZANCI İLE İLİŞKİLİNDİRİLMESİZİN** vergileneceği hükmünün yer aldığını yukarıda ifade etmiştik.

Bu hükmün anlamı, cari dönemin sonucu mali zarar olsa bile, bu zararın zarar mahsup hakkı olarak aynen müteakip yıllara devredeceği, dağıtılan veya başka hesaba aktarılan enflasyon düzeltme farkı üzerinden alınacak kurumlar vergisini, cari dönem zararının etkilemeyeceğidir.

**Kanun'da geçmiş yıl zarar mahsup haklarının bu vergilemeyi önlemeyeceğine dair bir hüküm yoktur.**

**Öz sermaye enflasyon düzeltmesi olumlu farkını veya düzeltme sonucu oluşan karları, vergi gerektirecek şekilde işleme tabi tutan şirketin zarar mahsup haklarının kullanılması suretiyle bu verginin önlenebileceği görüşündeyiz.**

**Maliye İdaresi'nin, geçmiş yıl zarar mahsup haklarının enflasyon düzeltme farklarının dağıtımından kaynaklanan kurumlar vergisi matrahından indirileceği veya indirilemeyeceği yolunda muktezası yoktur. Ancak yasa hükmü, böyle bir vergilemenin, geçmiş yıl zarar mahsup hakları kullanılmak suretiyle önlenebileceği yolundadır.**

#### **4. SONUÇ :**

Öz sermaye enflasyon düzeltmesi olumlu farkları, sermayeye ilave veya enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan zarara mahsup dışında herhangi bir hesaba aktarılırsa veya ortaklara dağıtılırsa, **bu işlemin yapıldığı dönemin kazancı ile ilgilendirilmeksizin** işlemin yapıldığı dönem itibarıyla kurumlar vergisine tabidir. Yasada bu yönde hüküm olmakla beraber Maliye İdaresine göre 31.12.2003 tarihli bilançoların düzeltilmesi sonucu oluşan geçmiş yıllar karlarının dağıtılmasında da aynı durum geçerlidir.

**Enflasyon düzeltmesi olumlu farklarının ortaklara dağıtılması, ortak cari hesabına mahsubu veya kurumlar vergisi çıkmasına sebebiyet verecek şekilde işleme tabi tutulması nedeniyle ortaya çıkacak kurumlar vergisinin;**

- Yatırım indirimi potansiyeli kullanılarak veya
- Geçmiş yıl zarar mahsup hakkı kullanılmak suretiyle

**önlenebileceği anlaşılmaktadır.**

“T.C.  
MALİYE BAKANLIĞI  
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

SAYI : B.07.1.GİB.0.45/4535-5-425  
KONU :

31.10.2005-057556

İLGİ : 26.05.2005 tarihli dilekçeniz.

*İlgide kayıtlı dilekçeniz incelenmiş olup, 5024 sayılı Kanun kapsamında 31.12.2003 tarihi itibarıyla yapılan enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan geçmiş yıl karının işletmeden çekilmesi veya herhangi bir şekilde başka bir hesaba aktarılması halinde söz konusu karlar üzerinden yatırım indirimi istisnasından faydalanılmasının mümkün olup olmayacağı hususunda tereddüte düştüğünüz belirtilerek, bu hususta Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.*

*213 sayılı Vergi Usul Kanununun Geçici 25. 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/zarar 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 tabi 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.*

*Diğer taraftan 17 no.lu Vergi Usul Sirkülerinin “19. Kâr Dağıtımı” başlıklı bölümünde ise; “... 2003 yılı hesap dönemine ait düzeltme öncesi geçmiş yıl ve/veya cari dönem ticari zararının bulunması ve düzeltme sonrasında geçmiş yıl kârı oluşması halinde, söz konusu geçmiş yıl kârı vergiye tabi tutulmayacak, herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin bu dönemde vergiye tabi olacaktır. Düzeltme sonucu bulunan geçmiş yıl karının kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilmesi mümkün olup, bu işlem kâr dağıtımı sayılmayacaktır.” açıklamasına yer verilmiştir.*

*Bu hüküm ve açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, 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 geçmiş yıl kârı oluşması halinde bu kâr vergiye tâbi tutulmayacak, ancak herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin, bu dönemde vergiye tabi tutulacaktır.*

*Öte yandan Gelir Vergisi Kanunun 19. maddesinin birinci fıkrasında, “Dar mükellefiyete tabi olanlar dahil, ticari veya ziraî kazançları bilanço esasına göre tespit edilen vergiye tabi mükellefler (adi ortaklıklar, kolektif ve adi komandit şirketler ile kurumlar vergisi mükellefleri dahil) faaliyetlerinde kullanmak üzere satın aldıkları veya imal ettikleri amortismanı tabi iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerinin % 40’ını vergi matrahlarının tespitinde ilgili kazançlarından yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yaparlar” hükmüne yer verilmiştir.*

22 No.lu Gelir Vergisi Sirkülerinin “Yatırım indirimi Uygulanacak Kazançlar” başlıklı 3. bölümünde ise, kurumlar vergisi mükelleflerinin uygulamaya hak kazandıkları yatırım indirimini kurum kazancından indirecekleri; yatırım indirimi uygulanacak kazançlarının tespitinde, kazancın türü bakımından herhangi bir ayırım söz konusu olmadığı açıklanmıştır.

***Bu hükümler ve açıklamalar çerçevesinde, 31.12.2003 tarihi itibarıyla yapılan enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan kârların sonraki yıllarda herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde, bu işlemlerin yapıldıkları dönemin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin, bu dönemde vergiye tabi tutulması gerekmekte olup, bu takdirde önceki dönemlerde hesaplanmış ancak kazanç yetersizliği nedeniyle mahsubu yapılmamış yatırım indirimi istisnası tutarının beyan edilen bu kazançtan indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.”***