

Adres
Yeminli Mali Müşavirlik
Denetim ve Danışmanlık Hiz. A.Ş.

Tarih-Sayı :03/06/2015

Konu : Devir olan şirketin sermayesi içerisinde geçmişte sermayeye eklenmiş olan özkaynak hesaplarına ait enflasyon farklarının iştirak sermaye eliminasyon neticesinde yok edilmesinin vergi mevzuatı açısından değerlendirilmesi

Bir iştirak %100 ortağı ile birleştiğinde, (ana şirket yavru şirketi tamamen yuttuğunda) ana şirketin bilançosundaki iştirak değeri ile yavru şirketin sermayesi eliminasyona tabi tutulmaktadır.

VUK.nun Geçici 25. maddesinin (g) bendinde; "...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." denildiği için, birleşme işlemleri neticesinde; devir olan şirketin sermayesi içerisinde geçmişte sermayeye eklenmiş olan özkaynak hesaplarına ait enflasyon farkları da bu eliminasyon neticesinde yok edilmesinin bir vergi riski doğurup doğurmadığı hakkında değerlendirmelerimiz aşağıdaki gibidir.

1-Öncelikle VUK.nun Geçici 25. maddesinin (g) bendindeki hükmün amacını vurgulamak isteriz.

Bilindiği üzere, yasal olarak 31.12.2003 tarihli bilançonun enflasyona göre düzeltilmesi işlemlerinin vergi etkisi yoktur. Bu nedenle pasif kalemlere ait enflasyon fark hesaplarının (Enflasyon düzeltilmesinden kaynaklanan "fiktif" artışın) işletmeden çekilmesi veya başka bir hesaba nakledilmesi, VUK'.nun Geçici 25/g. maddesi uyarınca KV'ne tabi tutulmuştur. (İşletmeden çekmek; sermayeye eklenmiş ise sermaye azaltımı yapmak, eklenmemiş ise kar dağıtımına konu etmek şeklinde olabilir.)

Devir olan şirketin sermayesi içerisinde geçmişte sermayeye eklenmiş olan özkaynak hesaplarına ait enflasyon farklarının iştirak/sermaye eliminasyon neticesinde yok edilmesi neticesinde zaten enflasyon düzeltilmesinden kaynaklanan "fiktif" artışın, işletmeden çekilmesi veya başka bir hesaba nakledilmesi imkanı ortadan kalmaktadır. Çünkü devir olan şirketin sermayesi devir alan şirkette yer almayacaktır. Dolayısı ile bu "fiktif" artışın devir olan şirkette dağıtılması, başka bir hesaba naklinden bahsedilemez.

Birleşme işlemi neticesinde devir olan şirketin sermayesinin taşın(a)maması, VUK.nun Geçici 25. maddesinin (g) bendinde zikredilen; pasif kalemlere ait enflasyon fark hesaplarının, herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi anlamına gelmez.

Veya iştirak/sermaye eliminasyonu neticesinde; bu "fiktif" artışın devir alan şirketin sermayesi içinde yer aldığı sonucuna da varamayız.

VUK.nun Geçici 25. maddesinin (g) bendi; "...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." hükmü mezkur "fiktif" artışın hiçbir şekilde işletmeden çekilmemesi gerekir. Yukarıda açıkladığımız üzere zaten

iştirak/sermaye eliminasyonu sonucunda devir olan şirketin sermayesi ortadan kalktığı için mezkur "fiktif" artışın işletmeden çekilmesi imkanı tamamen ortadan kalkmaktadır.

2-Öte tandan KVK'nun 20/1. maddesinde; "Devirlerde, aşağıdaki şartlara uyulduğu takdirde, münfesi kurumun sadece devir tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergilendirilir; birleşmeden doğan kârlar ise hesaplanmaz ve vergilendirilmez" denilmektedir. Dolayısı ile birleşme işleminin yasal bir sonucu olarak devir olan şirketin sermayesi içerisinde geçmişte sermayeye eklenmiş olan özkaynak hesaplarına ait enflasyon farkları da bu eliminasyon neticesinde yok edilmesinden vergi alınması iddiası KVK'nun 20/1. maddesinde uyarınca mümkün değildir.

Saygılarımızla,

ARAŞTIRMA NOTLARI

1 Seri Nolu KVK genel tebliğinin "Devir" başlıklı 19.1. maddesi

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.

VUK.nun Geçici 25. maddesinin (g) bendi;

"31.12.2003 tarihli bilançonun düzeltilmiş aktif toplamından düzeltilmiş sermaye, düzeltilmiş hisse senetleri ihraç primleri ve düzeltilmiş hisse senedi iptal karları ile borç toplamının çıkarılması sonucu bulunan fark, geçmiş yıllar kar/zararı hesabında gösterilir. Bu şekilde tespit edilen geçmiş yıl karı vergiye tabi 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 kar dağıtımı sayılmaz."

TARİH : 08.03.2012

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

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

...

İLGİ: ...

İlgide kayıtlı özgelge 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 kullanılmayacağı, birleşme işlemi sonrası iştiraklerin maliyet bedellerinin kayıtlardan düşülmesi esnasında enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan geçmiş yıl karlarının kullanılıp kullanılmayacağı, diğer bir ifadeyle Kurumunuzun enflasyon düzeltme farkı dahil bağlı ortaklıklar hesabındaki değerlerin nasıl kapatılacağı hususlarında Başkanlığımızdan görüş talep ettiğiniz anlaşılmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun " Devir, bölünme ve hisse değişimi" başlıklı 19. 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. Münfesi 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. maddesinin birinci fıkrasında belirtilen şartların ihlali anlamına gelmemektedir.

İştirakler hesabında yer alan değerlerin, 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 VUK.nun 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 kararları ile borç toplamının çıkarılması sonucu bulunan fark, geçmiş yıllar kar/zararı hesabında gösterilir. Bu şekilde tespit edilen geçmiş yıl karı vergiye tabi 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 kar 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.

İlgili Birim : Gelir ve Kurumlar Vergileri Müdürlüğü
Özelge Tarihi : 19.03.2009
Özelge Sayısı : 176300-ÖZ-432/2372
Özelge Konusu :
Birleşme sonucu ortaya çıkan sermaye farklarının hangi hesapta izleneceği ile devir tarihi itibarıyla ortaya çıkan zararlar ve devir alınan şirketin geçmiş yıl zararların mahsup yapıp yapılmayacağı hakkında
Özelge Özeti :
İlgide kayıtlı dilekçelerinizde Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün vergi kimlik numaralı mükellefi olduğunuzu, iştirakiniz olan A.Ş. ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 18 ve 19'uncu maddelerine uygun olarak birleştiğinizi, birleşme öncesi nominal sermayenizin-TL, A.Ş.'nin nominal sermayesinin ise-TL olduğu, birleşmeye ilişkin Asliye Ticaret Mahkemesince tespit edilen bilirkişinin birleşme ile ilgili tespit ettiği değişim oranına göre devir aldığınız şirketin sermayesinin-TL olarak belirlendiğini ve birleşme sonrası sermayenizin-TL olarak tespit edildiği belirtilerek, birleşme ile nominal sermayedeki bu azalışın..... şirketinizde hangi hesapta takip edileceği, iştirakiniz olan şirketi ile birleşme esnasında yapacağınız sermaye artırımının kurumunuza ait şirketinin hisselerinin itibari değeri kadar az olacağı, eğer şirketinin kayıtlarınızda yer alan satın alma değeri bu şirketin sermayesindeki iştirak payınızın nominal değerinden daha fazla ise aradaki farkın da kurumun vergiye tabi kazancı ile ilişkilendirilmeksizin ya geçici hesaplarda izleneceği, ya da bu geçici hesapların Kanunen Kabul Edilmeyen Gider olarak değerlendirilerek kurum vergi matrahını azaltmadan sonuç hesaplarına aktarılacağı belirtilerek, iştirak hisselerinize ait olan ve iştirak hisselerinizin alt hesaplarında izlenen "İştirakler enflasyon farkları"nın da kanunen kabul edilmeyen gider olarak sonuç hesaplarına aktarılmasının mümkün olup olmadığı ile 2008 yılına ilişkin şirketiniz kurumlar beyannamenizde devralınanşirketine ilişkin 2008 dönem net zararını gösterebileceğiniz yer olmadığı belirtilerek, şirketinin 2008 yılı dönem net zararının şirketinizce indirim konusu yapıp yapılmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "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) Münfesih 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." 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.

Öte yandan, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 20'nci maddesinde ise; "Devir, bölünme ve hisse değişimi hallerinde vergilendirme" başlıklı 20. maddesinin 1. fıkrasında; "(1) Devirlerde, aşağıdaki şartlara uyulduğu takdirde, münfesih kurumun sadece devir tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergilendirilir; birleşmeden doğan kârlar ise hesaplanmaz ve vergilendirilmez:

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

1) Devir tarihi itibarıyla hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları münfesih 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, münfesih kurumun önceki hesap dönemine ilişkin olarak hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları münfesih kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesini,

birleşmenin Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde münfesih kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine verirler.

b) Birleşilen kurum, münfesih kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve diğer ödevlerini yerine getireceğini münfesih 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." hükümleri yer almaktadır.

Ayrıca, anılan Kanunun "Zarar Mahsubu" başlıklı 9'uncu maddesinde ise; "(1) Kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek şartıyla aşağıda belirtilen zararlar indirim konusu yapılır:

a) Beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar. Kanunun 20'nci maddesinin birinci fıkrası çerçevesinde devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararları ile 20'nci maddenin ikinci fıkrası kapsamında gerçekleştirilen tam bölünme işlemi sonucu bölünen kurumdaki öz sermayesinin devralınan tutarını geçmeyen ve devralınan kıymetle orantılı zararların indirilmesinde aşağıdaki şartlar ayrıca aranır:

1) Son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanunî süresinde verilmiş olması.

2) Devralınan kurumun faaliyetine devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden

itibaren en az beş yıl süreyle devam edilmesi.
Bu şartların ihlali halinde, zarar mahsupları nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için vergi ziyayı doğmuş sayılır.
....."hükmüne yer verilmiştir.

Öte yandan, 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "Zarar mahsubu" başlıklı 9'uncu bölümünde;

"....

9.2. Devir ve bölünme durumunda zarar mahsubu Devir veya tam bölünme hallerinde, varlıkları devralan kurumlar, devralınan veya bölünen kurumların zararlarını aşağıda belirtilen sınırlamalar çerçevesinde mahsup imkanına sahiptirler. Buna göre devralan kurumlar, kendi bünyelerinde oluşan zararların yanı sıra;
-Devir halinde devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararları ile

-Tam bölünme işlemi sonucu bölünen kurumun öz sermaye tutarını geçmeyen zararlarını kazançlarından indirebileceklerdir.

Devir ve bölünme hallerinde devreden zarar tutarları, devralınan veya bölünen kurumun öz sermayesi ile sınırlıdır. Tam bölünme işleminde, bölünen kurumun zararlarından, söz konusu kurumun öz sermayesinin devralınan tutarını geçmeyen ve devralınan kıymetle orantılı zarar kısmı mahsup edilebilecektir.

9.2.1. Öz sermaye tutarı

Öz sermaye, kurumun Vergi Usul Kanunu uyarınca devir veya bölünme tarihi itibarıyla tespit edilmiş olan öz sermayesidir. Vergi Usul Kanununun 192'nci maddesi uyarınca, aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark öz sermayeyi teşkil etmektedir. Öz sermaye hesabında bu Tebliğin (12.1.5) bölümünde yapılan açıklamalar dikkate alınacaktır.

Devralınan veya bölünen kurumun öz sermaye tutarının sıfır veya negatif olması halinde bu kurumların zararlarının mahsubu mümkün değildir.

9.2.2. Devir ve bölünme halinde zarar mahsubu yapılabilmesinin şartları Devir ve bölünme halinde zarar mahsubunun yapılabilmesi için;

-Devralınan veya bölünen kurumların son 5 yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması,

-Devir veya bölünme neticesinde zarar mahsubu yapacak kurumun, aynı faaliyete devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az 5 yıl süreyle devam etmesi, gerekmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 9'uncu maddesi ile devir ve bölünme işlemlerinde zarar mahsubu yapılabilmesi için "aynı faaliyete devam" şartı getirilmiştir. Bu şart, mülga 5422 sayılı Kanunun mükerrer 14'üncü maddesinde yer alan "aynı sektörde faaliyet gösterme" şartından daha dar kapsamlı bir şart olup devralan kurumların devir veya bölünmenin meydana geldiği tarihten itibaren en az 5 yıl süreyle, devralınan veya bölünen kurumların faaliyetlerini devam ettirme zorunluluğu bulunmaktadır.

Vergiden kaçınma amacına yönelik olarak ekonomiye kazandırılması mümkün olmayan kurumların devir veya bölünme suretiyle devralınması ya da devralınan veya bölünen kurumların faaliyetinin 5 yıllık süre içinde arızı hale getirilerek kısmen durdurulması veya sona erdirilmesi gibi ekonomik olmayan sebeplerle devir ve bölünme işleminin yapılması halinde zarar mahsubu mümkün değildir.

Şartların ihlali halinde zarar mahsubu olanağı ortadan kalkacağından, gerekli düzeltme işlemi yapılacak; yersiz zarar mahsubu nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için vergi ziyayı doğmuş sayılacaktır.

9.2.3. Devir ve bölünme halinde zarar mahsubunun sırası ve mahsup edilemeyen zarar tutarları Devralınan zararlar, devreden veya bölünen kurumda doğduğu dönemden itibaren beş yıllık süre içinde mahsup edilebilecektir.

Devir ve bölünme halinde mahsup edilebilecek zararlar, hangi hesap dönemine ait olduğu devralan kurumların beyannameleri ekinde ayrıca bildirilmek şartıyla, mükelleflerce serbestçe

belirlenebilecektir. Öz sermaye sınırlamasını aşan zarar tutarları ise iptal edilecektir." açıklamalarına yer verilmiştir.

Yukarıdaki hüküm ve açıklamalara göre; şirketiniz tarafından bütün halindedevir alınan ünvanlı şirket tarafından son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanunî süresinde verilmiş olması ve söz konusu kurumun faaliyetine devrin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam edilmesi kaydıyla, devralınan kurumun devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararlarının (..... ünvanlı şirketin özsermaye tutarının sıfır ve negatif olmaması halinde ve doğduğu dönemden itibaren beş yıllık süre içinde indirim konusu yapılabileceği hususu da dikkate alınarak) indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır. Ancak, devralınan kurumun faaliyetinin zarar mahsubu yapıldıktan sonra, 5 yıllık süre içinde arzi hale getirilerek kısmen durdurulması veya sona erdirilmesi halinde, zarar mahsubu uygulamasından yararlanılmasının mümkün olmayacağı ve şartların ihlali halinde, zarar mahsubu olanağı ortadan kalkacağından gerekli düzeltme işleminin yapılarak, yersiz zarar mahsubu nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için vergi ziyayı doğacağı tabiidir. Ayrıca, şirketinizin iştirak ettiği ünvanlı şirketi kül halinde devralması nedeni ile yapacağı sermaye artışının söz konusu iştirak paylarına isabet eden tutarda daha az gerçekleşmesi, 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "Devir" başlıklı 19.1 bölümüne göre şartların ihlali anlamına gelmeyecektir.

Bu itibarla, şirketinizin 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 mümkün olup bu geçici hesapların vergiye tabi kurum kazancının tespiti ile ilişkilendirilmeksizin kurum kayıtlarında sona erdirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan, 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile ilgili 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nin "68 - Olağandışı Gider ve Zararlar" No.lu Hesap Kodunda "İşletmenin olağan faaliyetlerinden bağımsız olan vebu nedenle sık sık ve düzenli olarak ortaya çıkması beklenmeyen işlem ve olaylardan kaynaklanan gider ve zararların yer aldığı hesap grubudur." denilmektedir. Öte yandan, tekdüzen muhasebe sisteminin uygulanmasına ilişkin açıklamalar, 26/12/1992 tarih ve 21447 mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve daha sonra bu konuda yayımlanan diğer tebliğlerde yapılmış olup, söz konusu tek düzen muhasebe sisteminin uygulanması 01.01.1994 tarihinden itibaren zorunlu hale getirilmiştir. Bu itibarla, Vergi Usul Kanununa göre işletme faaliyeti ile ilgili olmayan veya Vergi Usul Kanununda belirtilen ölçülerin üzerindeki harcamalar "Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler" hesabında gösterilir. Tekdüzen muhasebe sisteminde kanunen kabul edilmeyen giderler ile ilgili ana hesap yoktur. Bu nedenle kanunen kabul edilmeyen giderler "68-Olağandışı Gider ve Zararlar" hesabının bir alt hesabı olarak gösterilirler. Bu açıklamalara göre, şirketinizin birleşme ile nominal sermayedeki bu azalışı, "68-Olağandışı Gider ve Zararlar" hesap grubunda izlemeniz gerekmektedir. Bilgi edinilmesini rica ederim.

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)

Sayı
863

:

11/04/2014

62030549-125[19-2013/45]-

Konu : Tam bölünme durumunda bölünen şirketin sermaye

düzeltilmesi olumlu farklarının, yasal yedeklerin,

özel fonlar ve geçmiş yıl karlarının işletmeden çekilme

sayılıp sayılmayacağı hk.

İlgi : ... tarih ... sayılı özelge talep formunuz.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, şirketinizin tam bölünme yöntemiyle kayıtlı değerleri üzerinden bütün aktif ve pasifinin kül halinde yeni kurulacak 3 ayrı şirkete devredileceği belirtilmiş olup, bölünen şirketin öz kaynaklarında yer alan sermaye düzeltmesi olumlu farkları, yasal yedekler, özel fonlar ve geçmiş yıl karlarının, tam bölünme gerçekleştirilmesi halinde işletmeden çekilme olarak sayılıp sayılmayacağı ile devreden ve devralan şirketlerin vergilendirilip vergilendirilmeyeceği hususlarında Başkanlığımız görüşü sorulmuştur.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (a) bendinde, "Tam bölünme: Tam mükellef bir sermaye şirketinin tasfiyesiz olarak infisah etmek suretiyle bütün mal varlığını, alacaklarını ve borçlarını kayıtlı değerleri üzerinden mevcut veya yeni kurulacak iki veya daha fazla tam mükellef sermaye şirketine devretmesi ve karşılığında devredilen sermaye şirketinin ortaklarına devralan sermaye şirketinin sermayesini temsil eden iştirak hisseleri verilmesi, bu Kanunun uygulanmasında tam bölünme hükmündedir. Devredilen şirketin ortaklarına verilecek iştirak hisselerinin itibarî değerinin % 10 una kadarlık kısmının nakit olarak ödenmesi, işlemin bölünme sayılmasına engel değildir." hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanunun 20 nci maddesinin ikinci fıkrasında ise, Kanunun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (a) bendine göre gerçekleştirilen bölünmelerde, maddede yer alan şartlara uyulduğu takdirde bölünme suretiyle münfesi kurumun sadece bölünme tarihine kadar elde ettiği kazançların vergilendirileceği, bölünmeden doğan kârların ise hesaplanmayacağı ve vergilendirilmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Vergi Usul Kanununun Mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (5) numaralı bendinde; "... 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 kar dağıtımı sayılmaz." *hükmü yer almaktadır.*

Buna göre, şirketinizce yapılan bölünme işleminin Kurumlar Vergisi Kanununun 19 ve 20 nci maddeleri çerçevesinde yapılması halinde, sadece bölünme tarihine kadar elde edilen

kazançlar vergilendirilecek olup bölünmeden doğan kârlar hesaplanmayacak ve vergilendirilmeyecektir.

Öte yandan, tam bölünme sonucunda kurulacak şirketlerin, şirketinizin aktif ve pasifinde yer alan kalemleri bölünme tarihindeki kayıtlı değerleri üzerinden devralmaları ve aynen bilançolarına geçirmeleri gerekeceğinden, sermaye düzeltmesi olumlu farkları, yasal yedekler, özel fonlar ve geçmiş yıl karları da kayıtlı değerleriyle yeni kurulacak şirketlere devrolunacak ve bu işlem işletmeden çekiş olarak değerlendirilmeyerek vergiye tabi tutulmayacaktır.

Ancak devralan şirketlerde, sermaye düzeltmesi olumlu farkları, yasal yedekler, özel fonlar ve geçmiş yıl karlarının, bir başka hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi ya da sermaye azaltımına gidilmesi halinde, bu işlemlerin yapıldığı tarihte işletmeden çekiş olarak değerlendirilecek ve hesabın niteliğine göre vergilendirme yapılacaktır.

Ayrıca, bölünme tarihindeki aktif ve pasifteki artış veya azalışların da dikkate alınmak suretiyle devredilen varlıklara karşılık iktisap edilen hisselerin ortaklarınıza, şirketinizdeki hisselerine isabet eden servet değeri ile orantılı olarak dağıtılması gerektiği tabiidir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.