

ENFLASYON DÜZELTMESİNDEN KALAN BİLANÇO KALEMLERİ

Hasan Zeki SÜZEN / Ekrem KAYI***

GİRİŞ

Bilindiği üzere, 5024 sayılı kanunla Vergi Usul Kanununa geçici 25 inci madde eklenmiş ve mükerrer 298 inci madde değiştirilmiştir. Değiştirilen mükerrer 298 inci madde 2004 ve izleyen dönemlerde enflasyon düzeltmesi yapılmasına ilişkin hükümleri, geçici 25 inci madde ise, 31.12.2003 tarihli bilançoların düzeltilmesine ilişkin hükümleri içermektedir.

Kazançları bilanço usulünde tespit edilen gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri 31.12.2003 ve 31.12.2004 tarihli bilançolarını enflasyon düzeltmesine tabi tutmuşlardır.

Enflasyon düzeltmeleri, ilgili kıymetlere ait enflasyon fark hesaplarına ve enflasyon düzeltme hesabına kaydedilmiştir.

31.12.2003 tarihli bilançolar üzerinde yapılan enflasyon düzeltmesine ilişkin kayıtlar sonucunda düzeltilmiş aktif toplamından düzeltilmiş özsermaye unsurları ve borç unsurlarının çıkarılması sonucu bulunan fark, enflasyondan kaynaklanan geçmiş yıl karı olarak bilançonun pasifinde gösterilmiştir.

İşte bu yazımızın konusu aktif ve pasif kalemlere ait enflasyon fark hesapları ile 31.12.2003 tarihli bilançonun düzeltilmesinden doğan kar-zarar hesaplarının akıbetidir.

* Yeminli Mali Müşavir

** Yeminli Mali Müşavir

I. AKTİF KALEMLERE İLİŞKİN ENFLASYON FARK HESAPLARI

A. GENEL OLARAK

Enflasyon düzeltmesine tabi tutulan değerlerin elden çıkarılması halinde, bunlara ilişkin enflasyon düzeltme farkları maliyet bedeli addolunur.

B. AMORTİSMANA TABİ OLAN KIYMETLER

Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde aktifte kayıtlı düzeltilmiş değeri ile düzeltilmiş birikmiş amortismanı dikkate alınarak satıştan doğan kar-zarar hesaplanır.

C. AMORTİSMANA TABİ OLMAYAN KIYMETLER

Amortismanına tabi olmayan kıymetlerin (stoklar, boş arazi ve arsalar, iştirakler) 31.12.2003 tarihindeki düzeltilmiş değerinin altında bir bedelle satılması halinde düzeltilmiş değerle düzeltme öncesi değer arasındaki farka isabet eden zarar gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınmaz. Bu zarar kanunen kabul edilmeyen gider kabul edilir.

Ancak bu hüküm sadece 31.12.2003 bilançosunda meydana gelen enflasyon fark hesapları ile ilgilidir. VUK mükerrer madde 298 e göre 31.12.2004 bilançosunda yapılan düzeltme sonucunda ortaya çıkan enflasyon farklarını ilgilendirmemektedir. Bu farklar satışta zarar yaratsa bile bu zarar kabul edilen bir gider olarak dikkate alınacaktır.

II. PASİF KALEMLERE İLİŞKİN ENFLASYON FARK HESAPLARI

A. GENEL OLARAK

Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 ve geçici 25 inci maddelerine göre pasif kalemlere ilişkin enflasyon fark hesapları herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği taktirde, bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin, bu dönemde vergiye tabi tutulur. Ancak özsermaye kalemlerine ait enflasyon farkları düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebilir veya

kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilir. Bu işlemler kar dağıtımını sayılmaz.

Ancak 328 sayılı vergi usul kanunu genel tebliğinde konuya açıklık getirilmiş ve “parasal olmayan pasif kalemler arasında yer alan avans ve depozitolar, hakedişler, kar yedekleri ve özel fonlar (sabit kıymet yenileme fonu gibi)” hariç olmak üzere 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 tabi tutulacağı belirtilmiştir.

B. ÖZELLİK ARZEDEN DURUMLAR

1. Özsermaye Kalemlerine İlişkin Enflasyon Farklarının Sermayeye Eklenmesinden Önce Tasfiyeye Girilmesi Halinde Durum

Özsermaye kalemlerine ilişkin enflasyon farklarının sermayeye eklenmesinden önce şirketin tasfiyeye girmesi durumunda, özsermaye kalemlerine ait enflasyon farklarının başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen değer olarak addedilmek suretiyle vergiye tabi tutulması gerekmektedir. Bakanlığın bu yönde muktezası bulunmaktadır. (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 4.7.2006 gün ve B.07.1.GİB.4.34.19.02/VUK-1 mük. 298-5007 sayı)

2. Daha Önce Sermayeye Eklenmiş Olan Özsermayeye İlişkin Enflasyon Farklarının Sermaye Azaltılması Halinde Durumu

Sermayeye eklenmiş olan özsermaye kalemlerine ait enflasyon farklarının şirketin sermaye azaltması yapması sebebiyle ortaklara dağıtılması halinde, işletmeden çekilen tutarların öncelikle kurumlar vergisine tabi tutulması, vergi sonrası dağıtılan kazancın da kar dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulması gerekmektedir. Bu konuda Gelir İdaresi Başkanlığı'nın muktezası bulunmaktadır (01.02.2008 tarih ve B.07.01.G.İ.B. 0.02.29 sayı).

3. Daha Önce Sermayeye Eklenmiş Olan Özsermayeye İlişkin Enflasyon Farklarının Tasfiye Halinde Durumu

Aynı muktezaya göre, sermaye azaltılmasında olduğu gibi, daha önce sermayeye eklenmiş olan özsermaye kalemlerine ait enflasyon farklarının tasfiye sebebiyle ortaklara dağıtılması halinde, işletmeden çekilen tutarların öncelikle kurumlar vergisine tabi tutulması, vergi sonrası dağıtılan kazancın da kar dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulması gerekmektedir.

C. PASİF KALEMLERE AIT ENFLASYON FARKLARININ BAŞKA BİR HESABA NAKLEDİLMESİ veya İŞLETMEDEN ÇEKİLMESİ NEDENİYLE KURUMLAR VERGİSİNE TABİ TUTULACAK TUTARDAN YATIRIM İNDİRİMİ veya GEÇMİŞ YIL ZARARI İNDİRİMİNİN MÜMKÜN OLUP OLMADIĞI

İleride enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan karların başka bir hesaba nakledilmesi veya dağıtılması ile ilgili olarak yapılan açıklamalar çerçevesinde, bu farklar dolayısıyla kurumlar vergisine tabi tutulması gereken tutar üzerinden yatırım indirimi yapılması ve geçmiş yıl zararlarının mahsubu mümkün görülmemektedir.

III. 2003 YILI ENFLASYON DÜZELTMESİ SONUCU OLUŞAN GEÇMİŞ YIL ZARAR VE KARLARI

A. DÜZELTME SONUCU OLUŞAN GEÇMİŞ YIL ZARARLARININ DURUMU

1. Özsermaye Kalemlerine Ait Enflasyon Fark Hesaplarına Mahsubu

Vergi Usul Kanununun geçici 25 inci maddesinin (g) bendine göre, özsermaye kalemlerine ait enflasyon fark hesapları, düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebilir. Bu işlem kar dağıtımı sayılmaz.

2. Sonraki Yıllarda Oluşan Karlara Mahsubu

Enflasyon düzeltmesi sonucunda oluşan geçmiş yıl zararlarının, sonraki yıllarda oluşan vergilendirilmiş karlara mahsubu da mümkündür.

B. DÜZELTME SONUCU OLUŞAN GEÇMİŞ YIL KARLARININ DURUMU

1. Sermayeye Eklenmesi

Düzeltilme sonucu oluşan geçmiş yıl karlarının kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye eklenmesi mümkündür. Bu işlem kar dağıtımını sayılmaz.

2. Başka Bir Hesaba Nakledilmesi veya İşletmeden Çekilmesi

Vergi Usul Kanununda, düzeltme sonucu oluşan karların dağıtılması halinde kurumlar vergisine tabi tutulacağına dair açık bir hüküm bulunmamaktadır.

Ancak Bakanlık 17 sayılı Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile bu konuda aşağıdaki açıklamayı yapmış bulunmaktadır.

“2003 yılı hesap dönemine ait düzeltme öncesi geçmiş yıl ve/veya cari dönem ticari karının bulunması ve bu tutardan 1.1.2004 tarihinden sonra kar dağıtımını yapılmış olması halinde, kar dağıtımını adı altında gerçekleştirilen bu neviden ödemeler, işletmeden çekilen değer olarak addedilmeyecek ancak elde edenler açısından vergiye tabi gelir olarak dikkate alınacaktır. 2003 yılı hesap dönemine ait düzeltme öncesi geçmiş yıl ve/veya cari dönem ticari zararının bulunması ve düzeltme sonrasında geçmiş yıl karı oluşması halinde, sözkonusu geçmiş yıl karı 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 tutulacaktır.”

Sirkülerdeki ifadelerden anlaşılacağı üzere;

- 31.12.2003 tarihli bilançonun düzeltilmesi öncesi geçmiş yıl ve/veya cari yıl karı varsa bu kardan sonraki tarihlerde yapılacak kar dağıtımını kurum bünyesinde sadece kar dağıtımını stopajına tabi tutulacaktır.

- 31.12.2003 tarihli bilançonun düzeltilmesi öncesi geçmiş yıl ve/veya cari yıl karı varsa, ancak düzeltme sonrası bu kar arttı ise düzeltme sonrası doğan ilave karın dağıtımını halinde bu işlemin yapıldığı dönemin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin bu dönemde vergiye tabi tutulacak, ayrıca kar dağıtımını stopajı yapılacaktır.

- 31.12.2003 tarihli bilançonun düzeltilmesi öncesi geçmiş yıl ve/veya cari yıl ticari zararı varsa ve düzeltme sonrasında geçmiş yıl karı oluşmuşsa bu kar, başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde bu dönemde hem vergiye tabi tutulacak, hem de kar dağıtım stopajı yapılacaktır.

3. Sermaye Düzeltmesi Olumsuz Farklarına Mahsubu

Enflasyon düzeltmesi sonucunda oluşan geçmiş yıl karlarının sermaye düzeltmesi olumsuz farklarına mahsubunun mümkün olduğu yönünde Gelir İdaresi Başkanlığı'na verilmiş bir özelge bulunmaktadır. (14.4.2006 tarih, B.07.01-gib.0.29)2968-298-522/27614 sayı).

4. 2003 Yılı Enflasyon Düzeltmesi Sonucu Oluşan ve Sermayeye Eklenmiş Olan Karların Sermaye Azaltılması veya Tasfiye Halinde Durumu

Önceki yıllarda şirket sermayesine eklenmiş olan geçmiş yıllar karlarının, şirketin sermaye azaltımı yapması veya tasfiye edilmesi sebebiyle ortaklara dağıtılması durumunda yukarıda belirtilen 17 sayılı sirkülerdeki işletmeden çekişle ilgili esaslara göre işlem yapılması gerekmektedir.

5. 2003 Yılı Enflasyon Düzeltmesi Sonucu Oluşan Karların İşletmeden Çekilmesi Halinde Bu Dönemde Kurumlar Vergisine Tabi Tutulması Gereken Kazanç Tutarından Devreden Yatırım İndirimi İstisnasının veya Geçmiş Yıllar Mali Zararının Mahsup Edilip Edilemeyeceği

Gelir İdaresi Başkanlığı'na, 31.12.2003 tarihli bilançonun enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucunda oluşan geçmiş yıl karlarının işletmeden çekilmesi halinde bu dönemde kurumlar vergisine tabi tutulması gereken kazanç tutarından, önceki dönemlerde hesaplanan ancak kazanç yetersizliği nedeniyle devreden yatırım indirimi istisnası tutarlarının indirilip indirilemeyeceği hususunda görüş isteyen mükellefe bu indirimin yapılmasının mümkün olduğu yönünde görüş verilmiştir (31.10.2005 tarih ve 057556 sayılı özelge).

Ancak, 2003 yılı enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan geçmiş yıl karının sonraki yıllarda dağıtılması halinde kurumlar vergisine tabi tutulup tutulamayacağı, söz konusu enflasyon farklarının kurumlar vergisine tabi olması halinde, devreden yatırım indirimi tutarlarının, bu kazançlar üzerinden indirim konusu yapılıp yapılamayacağı konusunda görüş istenmesi üzerine, Gelir İdaresi Başkanlığı bu defa, bir önceki paragrafta belirtilen görüşünü yeniden gözden geçirmiş ve 31.12.2003 tarihi itibarıyla yapılan enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan geçmiş yıl karlarının, sonraki yıllarda herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde bu işlemlerin yapıldığı dönemin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin bu dönemde vergiye tabi tutulması gerektiğinden, ortaklara dağıtılacak söz konusu geçmiş yıl karlarının kurumlar vergisine ve kar dağıtımına stopajına tabi tutulması gerektiği, diğer taraftan, kazanç yetersizliği nedeniyle önceki dönemlerde indirim konusu yapılamamış yatırım indirimi istisnası tutarlarının, söz konusu geçmiş yıl karlarının dağıtımından kaynaklanan kazançtan indirim konusu yapılmasının mümkün bulunmadığı şeklinde görüş bildirmiştir (19.10.2006 tarih ve 082198 sayılı özelge).

Görüldüğü üzere birinci özelgedeki görüş değiştirilmiştir. Daha sonra verilen özelgelere de bu görüş bildirilmiştir.

Bu itibarla, sözkonusu kazançların, dönem cari yıl zararı da dahil olmak üzere geçmiş yıl zararları ya da yatırım indirimi istisnası dahil diğer indirim ve istisnalarla ilişkilendirilmeksizin, doğrudan üzerinden kurumlar vergisinin hesaplanacağı matraha dahil edilmesi ve/veya matrah olarak dikkate alınması gerekmektedir.

IV. 2004 YILI ENFLASYON DÜZELTMESİ SONUCU OLUŞAN KARLAR

2004 yılı, enflasyon düzeltmesi şartlarının olduğu ve ticari bilanço karının enflasyon düzeltmesi hükümleri dikkate alınarak tespit edildiği bir dönemdir. Bu itibarla 2003 yılı düzeltme sonuçları ile 2004 yılı düzeltme sonuçları farklı vergisel sonuçlar doğurmaktadır.

Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 nci maddesine göre yapılan enflasyon düzeltmesi sonucunda oluşan enflasyon düzeltme farkları, ilgili kıymetlere ait fark hesaplarına ve 698 enflasyon düzeltme hesabına kaydedilmiştir. Bu hesabın bakiyesi de 648 enflasyon düzeltme karları/658 enflasyon

yon düzeltme zararları hesabına kaydedilerek dönem kar-zarar hesabına, dolayısıyla kurumlar vergisi matrahına dahil edilmiştir.

31.12.2004 tarihi itibariyle düzeltilmiş bilançoya göre ortaya çıkan karın vergi ve diğer yasal yükümlülükler ayrıldıktan sonra dağıtılması mümkündür.