

Sirküler No: 4483

Sirküler Tarihi: 09.05.2025

KONU: SERMAYE DÜZELTMESİNDEN KAYNAKLI OLUMSUZ FARKLARIN GEÇMİŞ YIL KARINDAN MAHSUBU

Şirketin 31/12/2023 tarihli bilançosunda yer alan parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesine tabi tutulduğu, bu düzeltme sonucunda sermaye düzeltmesi olumsuz farklarının oluştuğu belirtilerek, söz konusu sermaye düzeltmesi olumsuz farklarının enflasyon düzeltmesinden kaynaklı geçmiş yıl karları hesabından mahsup edilip edilemeyeceği hususunda Sakarya Defterdarlığınca verilen 30.04.2025 tarih ve E-41931384-125[2024-2]-40032 sayılı Özelge' de, özetle;

213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrası ve 2023 hesap dönemi sonu ve müteakip dönemlerde yapılacak enflasyon düzeltmesinin usul ve esaslarına ilişkin olarak 555, 560, 563 ve 582 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde açıklamalar/düzenlemeler yapılmış, 165, 170, 175, 176 ve 181 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Sirkülerinde de ilave açıklamalara ve örnek uygulamalara yer verilmiş olup, 555 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin;

- 9 uncu maddesinin ikinci fıkrasında, "(2) Nevi itibarıyla iktisadi işletmelere dâhil bulunan kıymetlerden parasal ve parasal olmayan kıymetler bu Tebliğ eki listelerde (EK 1 ve EK 2) yer almaktadır. Söz konusu listelerde öz sermaye kalemlerine yer verilmemekle birlikte, aksine bir hüküm olmaması ve Tebliğde bir belirleme yapılmamış olması şartıyla, bu Tebliğ uygulamasında öz sermaye kalemleri "parasal olmayan kıymet" olarak addolunur.",

- 30 uncu maddesinde, "(1) 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançoya ilişkin yapılan enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan kâr/zarar "Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları" hesaplarında gösterilecektir. Kayıtlarda yer alan eski dönemlerden gelen kâr veya zararlar da mukayyet değerleri üzerinden enflasyon düzeltme hesabına kaydedilmek suretiyle bu hesaba aktarılacaktır. Bu şekilde tespit edilen geçmiş yıl kârı vergiye tabi tutulmayacak, geçmiş yıl zararı ise zarar olarak kabul edilmeyecektir.

(2) 2023 hesap dönemi sonuna ait düzeltilmiş bilançoda dönem net kârı/zararı gösterilmeyecek, düzeltme sonrası hesaplanan geçmiş yıl kârı veya zararı bilançoda öz kaynaklar içinde yer alacaktır.

(3) 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun düzeltilmesi sonucu oluşan geçmiş yıllar kârları veya zararları, kaydedildiği "Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları" hesabının alt hesabında izlenir ve sonraki dönemlerde, 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesi ve bu Tebliğin dördüncü bölümünde yer alan esaslara göre düzeltme işlemine tabi tutulur.

(4) Mükellefler 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançolarının düzeltilmesi neticesinde oluşan geçmiş yıl zararlarını, düzeltme işlemi neticesinde oluşan öz sermaye farklarına mahsup edebilecekler ve 2023 hesap dönemi sonuna ait düzeltilmiş bilançoya ait nihai kâr ya da zarar rakamına ulaşacaklardır.

...",

- 41 inci maddesinde, "(1) 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun düzeltilmesi sonucu oluşan geçmiş yıllar kârı veya zararı, kaydedildiği Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları Hesabının alt hesabında izlenmeye devam edilecek ve sonraki dönemlerde 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrası ve bu Tebliğde yer alan esaslara göre düzeltme işlemine tabi tutulacaktır.

(2) 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (5) numaralı bendinde yer alan hükme istinaden, öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farkları, düzeltme sonucu oluşan söz konusu geçmiş yıl zararlarına mahsup veya kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilecek ve bu işlemler kâr dağıtımı sayılmayacaktır.",

- 54 üncü maddesinde, "(1) 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 tutulacaktır.

...

213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (5) ve (7) numaralı bentleri uyarınca, öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farkları düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebilir veya kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilir; bu işlemler kâr dağıtımını sayılmaz."

açıklamalarına /düzenlemelerine yer verilmiştir.

Öte yandan, 20/2/2024 tarihli ve 165 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Sirkülerinin "4.Sermayenin Düzeltilmesi" başlıklı bölümünde, "4.1. Sermayenin, yapısı dikkate alınarak, nakit olarak ödenen, aynı olarak konulan, sonradan sermayeye yapılan ilaveler gibi kaynakları (oluşum şekli) itibarıyla 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (3) numaralı bendi ile 555 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin 17 nci maddesi çerçevesinde belirlenecek düzeltme tarihleri dâhilinde hesaplanacak katsayılar kullanılarak düzeltilmesi icap etmektedir.

Bununla birlikte, mezkûr Genel Tebliğin 15 inci maddesinin (2) numaralı fıkrası uyarınca, sermayenin düzeltmeye esas tutarına ulaşılırken, (sermayeye ilave edilmiş olan) bu fıkra da sayılan fonların sermayeden düşülmesi gerekmektedir.

..." şeklinde açıklamalar yapılmış ve bahsi geçen bölümde, "503 Sermaye Düzeltmesi Olumsuz Farkları" hesabında bakiyeleri bulunan mükelleflerin düzeltme işlemlerine ve muhasebe kayıtlarına ilişkin açıklamalı örneklerle yer verilmiştir.

Diğer taraftan, tekdüzen muhasebe sisteminin uygulanmasına ilişkin açıklamalar, 26/12/1992 tarihli ve 21447 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve daha sonra bu konuda yayımlanan diğer tebliğlerde yapılmış olup, 5/5/2024 tarihli ve 25453 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 12 No.lu Muhasebe Genel Tebliğinde; "503-SERMAYE DÜZELTMESİ OLUMSUZ FARKLARI (-) Bu hesap ödenmiş sermaye tutarının düzeltilmesi sonucu ortaya çıkan olumsuz farkların izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Ödenmiş sermaye tutarının ilk kez enflasyon düzeltilmesine tabi tutulması sonucu ödenmiş sermaye tutarında azalış meydana gelmesi durumunda bu hesabın borcuna, "698- Enflasyon Düzeltme Hesabı" nın alacağına kaydedilir. İzleyen dönemlerde düzeltme sonucunda ortaya çıkan olumlu farklar önce bu hesaptaki tutardan mahsup edilir, varsa kalanı "502- Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farklar" hesabına alacak yazılır." açıklamaları yer almaktadır.

Buna göre, enflasyon düzeltilmesi sonucunda oluşan geçmiş yıl karlarının, sermaye düzeltilmesi olumsuz farkı ile mahsup edilebilmesini engelleyici bir hüküm bulunmamaktadır.

Bu itibarla, şirketinizin 31/12/2023 tarihli düzeltilmiş bilançosunda bulunan geçmiş yıllar karının sermaye düzeltilmesi olumsuz farkları ile mahsup edebilmesi mümkün bulunmaktadır.

Açıklamasına yer verilmiştir.

Bilgilerinize sunarız.

Ş.A. Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.

(*) İşbu belge içeriği sadece bilgilendirme amaçlı olup, buradaki açıklamalar dayanak gösterilerek yapılacak işlemler sonucunda doğacak zararlardan şirketimiz sorumlu değildir.