

**T.C.**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**  
**İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI**  
**Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü**

**Tarih :** 23/08/2013    **Sayı :** 11395140-105[262-2012/VUK-1- . . .]-  
1295

**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 siciline yapılacak birleşmeye ilişkin tescil işlemine esas alınacak özvarlık tespiti ile ilgili YMM raporlarının gayrimenkulün ekspertiz raporu sonucunda ortaya çıkan rayiç değeri dikkate alındığını, 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 değerlendirilmesinin 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 karının tespiti hakkındaki hükümler, birleşme karının tespitinde de geçerlidir. Şu*

*kadar ki, münfesih 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) Kanununun 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) 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.*

*hükmüne yer verilmiştir.*

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

*"(1) Devirlerde, aşağıdaki şartlara uyulduğu takdirde, münfesih 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. 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. "*

hükümüne 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, aktifte 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 düzeltilmesi 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 düzeltilmesine tabi tutulacağı; enflasyon düzeltilmelerinin, 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 dağıtımını sayılmayacağı ile enflasyon düzeltilmesine tâbi tutulan değerlerin elden çıkarılması halinde, bunlara ilişkin enflasyon düzeltme farkları maliyet addolunacağı, matrahın tespitinde, kanunen kabul edilmeyen giderler, istisnalar ve geçmiş yıl malî zararları enflasyon düzeltilmesine 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 düzeltilmesi işlemi ile yeniden değerlendirme müessesesi kaldırılmış olup, kanun maddesinde yer alan şartları haiz mükellefler enflasyon düzeltilmesi haricinde başka bir değerlendirme işlemi yapamayacaklardır. Bu nedenle, işletmenize ait gayrimenkulün bilanço değerine herhangi bir şekilde yeniden değerlendirme yaptırılması halinde bu işlemin vergi usul mevzuatı açısından değerlendirme işlemi olarak kabul edilmesi mümkün değildir.

Öte yandan, şirketinizin aktifinde yer alan gayrimenkulün değerinin Asliye Ticaret Mahkemesi veya gayrimenkul değerlendirme 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 değerlendirilmesi esas olup, piyasa fiyatıyla değerlendirilemeyeceğinden, değerlendirme sonucu sermayeye ilavesi gereken bir fonun ortaya çıkması da söz konusu olamayacaktır. Ancak sonraki yıllarda enflasyon düzeltilmesi şartlarının tekrar oluşması durumunda parasal olmayan kıymetlerden olan söz konusu gayrimenkul enflasyon düzeltilmesine tabi tutulabilecektir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.