

Gayrimenkul ve İştirak Hisseleri Satışında Zararın Tamamı İndirilebilir mi?

Vergi Bülteni 2017 - 4

Bülent AK,
Yeminli Mali Müşavir
bak@konseydenetim.com.tr



KONSEY
VERGİ - DENETİM - DANIŞMANLIK

Son yıllarda gayrimenkul ve iştirak hisseleri satışından doğan zararların, kurum kazancından indirim konusu yapıp yapılamayacağı konusunda inanılmaz bir karmaşa yaşandı. Aslında her şey İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın iştirak hisselerinin satışından doğan zararların kurum kazancından indirilemeyeceğine ilişkin olumsuz, hemen ardından Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından söz konusu zararların kurum kazancından indirilebileceğine ilişkin olumlu olmak üzere, birbirine taban tabana zıt görüşlerin verilmesiyle başladı diyebiliriz.

Ancak, olay bununla da sınırla kalmadı. Vergi İdaresi konuya ilişkin olarak tekrar görüş değiştirdi. İstisna kapsamındaki gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışından doğan zararın; istisna kazanca isabet etmeyen % 25'lik kısmının kurum kazancından indirilebileceği, ancak istisna kazanca isabet eden % 75'lik kısmının ise kanunen kabul edilmeyen gider sayılarak kurum kazancından indirilemeyeceği yönünde görüşler vermeye başladı.

Ardından birçok değerli meslektaşımız, konuyu enine boyuna irdeleyen çok yerinde yazılarla görüşlerini ortaya koydular. Konuya ilişkin olarak bir hayli değişik görüş ortaya çıkmış durumda. Bunlarda katıldığımız noktalar var, katılmadığımız noktalar var. Ancak, hemen belirtelim ki bu yazıda amacımız kendi görüşümüzü ortaya koymak olmayacak, hatta hangi görüşün doğru olduğu üzerinde de durmayacağız.

Bizim yapmaya çalışacağımız şey, Vergi İdaresinin mevcut yaklaşımını ortaya koyarak ve veri kabul ederek, iştiraklerini veya gayrimenkullerini zararına satmak durumunda kalacak şirketlerin, idarenin bu yaklaşımı çerçevesinde söz konusu zararlarının tamamını kurum kazancından indirebilmelerinin yasal yolları var mıdır, bunu bulmaya çalışacağız.

Tebliğde Yapılan Açıklamalar Ne Diyor?

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile yürürlükten kaldırıldı. Yeni Kanun'un uygulamasına ilişkin ilk tebliğin çıkmasını ise neredeyse dokuz ayı aşkın bir süre beklemek durumunda kaldık. 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, nihayet 03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete'de yayımlandı.

Anılan tebliğin "5.6. Taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları satış kazancı istisnası" bölümünde; "Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde, taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançlara ilişkin istisna

düzenlenmektedir. İstisnanın amacı, kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerde daha etkin bir şekilde kullanılmasına olanak sağlanması ve kurumların mali bünyelerinin güçlendirilmesidir. Bu bentte belirtilen koşulların sağlanması halinde, kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların %75'lik kısmı kurumlar vergisinden istisna edilmektedir.” açıklamasına yer verilmiştir.

Aynı tebliğin “5.14. Kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara isabet eden giderlerin diğer kazançlardan indirilememesi” başlıklı bölümünde ise aynen aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir:

“Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin üçüncü fıkrasında, iştirak hissesi alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesinin kabul edilmeyeceği hükmü yer almaktadır.

Maddenin üçüncü fıkrası hakkında, TBMM Plan ve Bütçe Komisyonunda kabul edilen değişiklik önergesinin gerekçesinde, “...Kurumlar vergisinden istisna edilen kazançların elde edilmesi sırasında zarar doğması halinde bu zararlar gider fazlalığından kaynaklandığı için istisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan zararların da giderlerde olduğu gibi kurum kazancından indirilmemesi gerekir. Dolayısıyla, kurumlar vergisinden istisna edilen kazancın elde edilmesi sırasında giderlerin yanı sıra gider fazlalığından doğan zararlar da aynı kapsamda değerlendirilerek konuya ilişkin düzenleme önerilmektedir.” denilmiştir.

Dolayısıyla, söz konusu hüküm Kurumlar Vergisi Kanunu ile özel kanunlarda yer alan kurumlar vergisinden müstesna kazançları kapsamaktadır. İştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin giderlerin kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. **Aynı şekilde, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançların elde edilmesi sırasında zarar doğması halinde bu zararların da istisna kapsamı dışındaki gelirlerden indirilmemesi gerekmektedir.**

Kanunun anılan hükmü, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin olarak yapılan giderlerin, kurumun vergiye tabi diğer kazanç tutarının tespitinde kurum kazancını azaltıcı veya kurum zararlı ise bu zararı artırıcı bir unsur olarak indirim konusu yapılamayacağını ifade etmektedir. Bu nedenle, bu gelirlerin elde edilmesi için yapılan giderlerin sadece kurumlar vergisinden istisna edilen söz konusu kazançların tespitinde indirim konusu yapılacağı tabiidir.”

Vergi İdaresi Eski Görüşlerinde Ne demiş?

İştirak hisselerini altı yıl süresince aktifinde tutan ve bunların satışından zarar eden bir kuruma, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 05.06.2007 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-5/e- sayılı görüşte;

"5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "İstisnalar" başlıklı 5. maddesinin 1. fıkrasının "e" bendinde, "Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 75'lik kısmı."nın kurumlar vergisinden istisna tutulacağı hükme bağlanmıştır(tır) ...

Öte yandan, aynı maddenin 3. fıkrasında ise, iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesinin kabul edilemeyeceği hükme bağlanmıştır.

*Bu hükümlere göre, **şirketiniz aktifinde altı yıl süre ile kayıtlı iştirak hisselerinin satışından doğan zararın istisna dışı kurum kazancından indirilmesi mümkün değildir.**"* denilmiştir.

Bu görüşün üzerinden çok geçmeden, iştirak hisselerini iki yıldan fazla aktifinde tutan ve bunların satışından zarar eden bir bankaya, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından tam aksi yönde verilen 23.08.2007 tarih ve B.07.1.GİB.0.03.50./5014-353 - 074720 sayılı görüşte;

"...Her ne kadar, taşınmaz ve iştirak hisseleri satışından elde edilen kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmiş ise de, söz konusu kıymetlerin satışından zarar doğması halinde istisna kapsamında bir kazançtan söz edilemeyecektir.

Öte yandan, taşınmazlar ve iştirak hissesi satış kazancı istisnası her durumda uygulanan mutlak bir istisna olmayıp, ancak mükelleflerin Kurumlar Vergisi Kanununun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde belirtilen şartları gerçekleştirmeleri halinde yararlanma hakkına sahip oldukları bir istisnadır.

*Bu açıklamalar çerçevesinde, **bankanız tarafından yapılan ve zararlar sonuçlanan iştirak hisseleri satışı nedeniyle oluşan zararların tamamının kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilmesi mümkün bulunmaktadır.**"* denilmiştir.

Vergi İdaresi Güncel Görüşlerinde Ne Diyor?

Ancak, Vergi İdaresi daha sonra yukarıda özetlenen görüşler arasında, deyim yerindeyse orta yolu bularak tekrar görüş değiştirmiştir. Tasfiye halindeki iştirak hisselerinin satışından doğan zararını, kurum kazancından indirim konusu yapıp yapamayacağını soran bir kuruma, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 06.10.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 8-399 sayılı görüşte, aynen aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

"5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "istisnalar" başlıklı 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde, kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançlarının %75 lik kısmının anılan bentte sayılan şartlar dahilinde kurumlar vergisinden istisna olduğu hükme bağlanmıştır.

Aynı maddenin üçüncü fıkrasında ise; iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesinin kabul edilemeyeceği belirtilmiştir.

Öte yandan, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun geçici 25 inci maddesinin (I) bendinde, bu madde uyarınca düzeltilen kalemlerin elden çıkarılması halinde, bunlara ilişkin enflasyon düzeltme farklarının maliyet bedeli addolunacağı, ancak amortismanına tabi olmayan kıymetlerin düzeltilmiş değerinin altında bir bedelle satılması halinde, düzeltilmiş değerle düzeltme öncesi değer arasındaki farka isabet eden zararın, gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınmayacağı hükme bağlanmıştır.

*Sonuç olarak, iştirak hisselerinin elden çıkarıldığı tarihten önce gerçekleştirilen en son enflasyon düzeltme işlemine göre düzeltilmiş maliyet değeri ile elden çıkarma değeri arasındaki farkın negatif çıkması (satışın zararla sonuçlanması) durumunda ortaya çıkan zararın, kurumlar vergisi matrahının hesaplanmasında dikkate alınmaması gerektiği gibi, **2 yıldan fazla süre kayıtlı bulunan iştirak hisselerinin satışından kazanç doğmaması halinde, bu satışa ilişkin zararların (giderlerin) %75 inin de, kanunen kabul edilmeyen gider sayılarak kurumun diğer faaliyetlerinden doğan kazançlardan indirilmesi mümkün olmayacaktır. Ancak bu satışa ilişkin zararların (giderlerin) kalan %25 inin ise gider olarak matrahın tespitinde dikkate alınabilmesi mümkün bulunmaktadır.**"*

Yukarıda yer alan görüşün halen ilgili kurumun web sayfasında bulunuyor olmasını göz önünde bulundurursak, Vergi İdaresinin konuya ilişkin son görüşünün bu yönde olduğunu kabul edebiliriz. Nitekim, konuya ilişkin olarak daha sonra verilen görüşlerde de aynı yönde açıklamaların yapıldığı görülmektedir. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 09.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-683 sayılı görüşte aynen aşağıda yer alan açıklamalar yapılmıştır.

“5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde, kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 75'lik kısmının anılan bentte sayılan şartlar dâhilinde kurumlar vergisinden istisna olduğu hükme bağlanmıştır.

Aynı maddenin üçüncü fıkrasında ise iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesi kabul edilmeyeceği belirtilmiştir.

*Bu açıklamalara göre, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi uyarınca **istisna kapsamında bulunan taşınmazın satışı durumunda taşınmaz satışından kazanç doğmaması halinde, bu satışa ilişkin zararların (giderlerin) % 75'inin, kanunen kabul edilmeyen gider sayılarak Şirketinizin diğer faaliyetlerinden doğan kazançlarından indirilmesi mümkün olmayacaktır. Kalan % 25'inin ise kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınabilmesi mümkün bulunmaktadır.***

Vergi İdaresinin Yaklaşımını Açıklayan Bir Görüş

Gayrimenkul geliştirme şirketinin aktifinde kayıtlı bulunan ve hasılatla bağlı olarak kira karşılığı başka bir şirkete kiraya verilen otelin satışından doğan zararın, kurum kazancından indirim konusu yapıp yapılmayacağını soran kuruma, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 05.11.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-KVK-5/1-e-223 sayılı görüşte, aynen aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

“Bu hüküm ve açıklamalara göre, şirketinizin aktifinde iki tam yıldan fazla süre ile yer alan ve kiralama suretiyle değerlendirilen otel için 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi uyarınca istisnadan yararlanılması mümkün olmadığından, bu otelin satışından doğan zararın tamamının kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

(...) Buna göre, yazınız ve eklerinin incelenmesinden adı geçen mükellefin şirket aktifine kayıtlı otelin hasılat kira yöntemi ile grup şirketi tarafından işletildiği dolayısıyla ticari amaçla aktifinde bulundurduğu anlaşıldığından, söz konusu otel satışının KDV Kanununun 17/4-r maddesi kapsamında istisnadan faydalanması mümkün olmayıp satış bedeli üze-

rinden KDV Kanununun 1/1 inci maddesi hükmünce %18 oranında KDV hesaplanması gerekmektedir.”

Yukarıda yer alan görüşleri analiz ettiğimizde, Vergi İdaresinin gayrimenkul ve iştirak hisseleri satışlarını; istisna kapsamında satışlar ve istisna kapsamı dışında satışlar olmak üzere ikiye ayırmış bulunduğunu anlıyoruz.

İstisna Satışlara İlişkin Yaklaşım

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan tüm şartları sağlayacak şekilde, kurumların gerçekleştirdikleri gayrimenkul ve iştirak hisseleri satışları istisna kapsamında kabul edilmektedir. Diğer bir ifade şekliyle, kanunun istisna için öngördüğü tüm şartların gerçekleşmesi halinde, söz konusu satışlarda istisnanın uygulanmasının zorunlu olduğu kabul ediliyor. Bu durumda, mükellefin tercihi veya isteğine göre değil, vergilemenin kanunun öngördüğü şekilde yapılması gerektiği düşünülüyor.

Bu çerçevede, istisna edilen kazançlara ilişkin doğan zararların, diğer kurum kazançlarından indirilememesine ilişkin hüküm göz önünde bulunduruluyor. İstisna kapsamında yapılan satışlardan kazanç doğmuş olsaydı, bu kazancın % 75'i vergiden istisna edilmiş olacaktı. Bu nedenle, söz konusu satış işlemlerinden zarar doğması halinde, zararın da % 75'lik kısmının kanunen kabul edilmeyen gider sayılarak kurum kazancından indirilemeyeceği sonucuna varılıyor.

Diğer taraftan, doğan kazancın % 75'inin istisna edildiğinde geriye kalan % 25'lik kısmının ise vergilendirildiği gerçeğinden hareketle, istisna kapsamındaki gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışından doğan zararın da % 25'inin kurum kazancından indirilebileceği kabul ediliyor.

İstisna Dışındaki Satışlara İlişkin Yaklaşım

Kurumların gerçekleştirdikleri gayrimenkul ve iştirak hisseleri satışlarında, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan tüm şartları yerine getirememesi durumunda ise; Vergi İdaresince verilen görüşlere göre, istisnadan yararlanılması mümkün olmadığı için, söz konusu satışlardan doğan zararın tamamının kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

Ancak, bu durumda gayrimenkul satışlarında KDV Kanununun 17/4-r maddesi kapsamında istisnadan faydalanması mümkün olmayacağı ve satış bedeli üzerinden % 18 oranında KDV hesaplanması gerekeceği ifade ediliyor. İştirak hisselerinin istisna kapsamı dışında satılması halinde, ne yönde işlem yapılacağı konusunda elimizde bir görüş olmamasına karşın, KDV Kanununun 17/4-g maddesi kapsamında KDV istisnasından faydalanılmasının mümkün olacağını düşünüyoruz.

Sonsöz

Vergi İdaresinin yukarıda özetlenen mevcut yaklaşımı dikkate alındığında, iştiraklerini veya gayrimenkullerini zararına satmak durumunda kalacak şirketlerin; zararlarının tamamını kurum kazancından indirebilmek için, söz konusu satışlarını istisna kapsamı dışına çıkarmalarının yeterli olacaktır.

Diğer bir ifade şekliyle, gayrimenkullerini veya iştirak hisselerini zararına satmak zorunda kalan firmaların, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan şartlardan herhangi birini ihlal etmeleri halinde, istisnadan yararlanmaları mümkün olmadığından doğan zararın tamamının kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapma olanağına kavuşacaklardır.

Örnek vermek gerekirse, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-703 sayılı görüşüne göre; ana faaliyet konusunu taşınmaz ticareti olarak değiştirilen şirketin, değişiklikten önce aktifine kaydettiği taşınmazları, değişiklikten sonra satması durumunda Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e maddesinde yer alan istisnadan faydalanması mümkün bulunmamıştır.

Bu durumda, iştiraklerini veya gayrimenkullerini zararına satmak durumunda kalacak şirketlerin; zararlarının tamamını kurum kazancından indirebilmek için, ana faaliyet konuları arasına gayrimenkul ve iştirak hisselerinin edinimi ve satışı (ticareti) konusunun eklenmesinin yeterli olacağını düşünüyoruz.

Ancak, şunu hemen ilave edelim ki, satışa konu gayrimenkul veya iştirak hisselerinin edinim şekli, enflasyon düzeltmesine tabi tutulup tutulmadıkları, istisnaya ilişkin şartları taşıyıp taşımadıkları, şartları taşıyorlarsa hangi şartın ihlal edilmesinin KDV uygulamaları göz önünde tutularak sıkıntı yaratmayacağı, satış şekli ve şartları vb. olmak üzere konunun bir hayli teknik yönü bulunduğundan dolayı, bir uzman desteği bulunmadan kendi başınıza şirketinizde bu konuda deneme yapmanızı kesinlikle tavsiye etmiyoruz, konuya ilişkin soru ve sorunlarınızla ilgili olarak irtibat kurabilirsiniz.

Saygılarımızla,

Bülent AK,
Yeminli Mali Müşavir



KONSEY
VERGİ - DENETİM - DANIŞMANLIK

Konsey Yeminli Mali Müşavirlik
Denetim ve Danışmanlık Ltd. Şti.

İlkbahar Mh. Güneypark
Kümeevleri Sk. Kule 1923
Kat: 30 D: 205
06550 Oran - Ankara

TEL: (312) 504 63 36
GSM: (532) 221 40 41

www.konseydenetim.com.tr