

DİĞER ÖZEL DOSYALAR

TAŞINMAZ VE İŞTİRAK HİSSESİ SATIŞINDAN ZARAR DOĞMASI HALİNDE BU ZARAR DİĞER KAZANÇLARDAN MAHSUP EDİLEBİLİR Mİ?

ÖZEL DOSYA NO:24

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun istisnaları düzenleyen 5. Maddesinin 3. Bendinde” *İştirak 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 edilmez”* hükmü yer almaktadır.

Madde bendine ilişkin 1 Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde ise;

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 gelirlere 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.

Tabii ki Kurumlar Vergisi 5. Maddesinin 3. Bent hükmü tebliğde de belirtildiği üzere Kurumlar Vergisi Kanunu ile özel kanunlarda yer alan kurumlar vergisinden müstesna kazançları kapsamaktadır. Ancak bizim değineceğimiz konu bu hükmün Kurumlar Vergisi Kanunu 5/1-e bendinde sayılan ve yukarıda genel hükümler itibarıyla yer alan istisna hükmü ile bağıntısıdır.

Taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları satış kazancı istisnası, kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerde daha etkin bir şekilde kullanılmasına olanak sağlanması ve kurumların mali bünyelerinin güçlendirilmesi amacını taşımaktadır ve istisna bu amacın paralelinde oluşturulan şartların uyulmasına bağlanmıştır. Bu şartlardan biriside satış bedelinin satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar nakit olarak tahsil edilmesi (Nakit olarak tahsil edilmese de her an nakde dönüştürülmesi kolay altın, Devlet tahvili, Hazine bonusu, Toplu Konut İdaresince çıkarılan veya İMKB’de işlem gören hisse senetleri, tahvil ve bonolar ile de tahsil edilebilmesi mümkündür. Ancak, bu kıymetlerin en geç iki yıllık tahsil süresinin sonuna kadar nakde dönüştürülmesi gerekir) gerektiğidir.

İşletmeler ihtiyaç hissedilen nakit sıkıntısını çeşitli değişkenleri dikkate alarak değerlendirirler ve eğer kendilerine bağlı değerlerin nakde dönüşümüyle nakit ihtiyacının sağlanmasının daha uygun olacağı düşünülürse zararına da olsa bağlı değerlerin satışını gerçekleştirebilirler. Nakit ihtiyacı nedeniyle yapılan satışla ilgili zararı bir çeşit öncelikli değere dönüşüm bedeli şeklinde düşünmek gerekir. Dolayısıyla süreklilik arz etmeyen istisnanın konuluş amacına yönelik bir ticari muamelenin , istisna kapsamındaki devamlılık arz eden bir ticari faaliyet gibi değerlendirilerek kurumlar vergisinden müstesna kazançları kapsayan genel nitelikteki KVK 5/3. Madde hükmünün bahse konu istisnanın konuluş amacını sınırlar nitelikte yorumlanmasının doğru olmadığı kanaatini taşıyoruz. Diğer yandan tebliğde, % 75 lik oranın istisnanın üst sınırı olarak belirlendiği, istenildiğinde diğer koşullara uyulması kaydıyla % 75 in altında istisnadan yararlanılabileceği açıklanmaktadır.

Özetle, kanaatimizce ilgili ticari muamele için yapılan giderlerden sadece yararlanılan istisna kısmına isabet eden tutarın, kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması, zarar durumunda ise zararın tamamının kanunen kabul edilen gider olarak kabul edilmesi gerekmektedir. Düşüncemiz bu olmakla birlikte bu durumdaki mükelleflerin Maliye Bakanlığı’ndan yazılı görüş talep etmeleri yerinde olacaktır.