

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

Sayı : 11395140-105[[231-2014/VUK-1-18866]-22668

15.03.2016

Konu : Enflasyon düzeltmesine tabi tutulan iştirak hissesi satış zararının ne kadarlık kısmının gider olarak değerlendirileceği

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, Şirketinizin ... ticareti faaliyetinde bulunduğu, Şirketiniz aktifinde ... A.Ş. 'ye ait iştirak hisselerinin bulunduğu, söz konusu iştirak hisselerinin enflasyon düzeltmesine tabi tutulduğu, düzeltme öncesi değeri 69.821,00 TL olan iştirak hisselerinin, 2003 yılı enflasyon düzeltmesi sonucunda 3.927.961,14 TL artışla 3.997.782,14 TL değerine, 2004 yılı enflasyon düzeltmesi sonucunda 553.293,02 TL artışla 4.551.075,16 TL değerine ulaştığı, muhtemel satış fiyatının 1.442.793,42 TL olduğu, satış zararının ise 3.108.281,74 TL olacağı belirtilerek, zararın ne kadar kısmının gider, ne kadar kısmının kanunen kabul edilmeyen gider yazılacağı hususunda Başkanlığımız görüşleri talep edilmektedir.

Enflasyon düzeltmesi müessesesi, 213 sayılı Vergi Usul Kanununda 5024 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerle vergi sistemimize girmiş, konu ile ilgili olarak ikili bir yaklaşım öngörülmüştür. Buna göre süreklilik arz eden ve düzeltme işlemine ilişkin ana esasların belirlendiği hükümler Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesinde; 31.12.2003 tarihli mali tabloların düzeltilmesine ilişkin hükümler ise geçici 25 inci maddesinde düzenlenmiştir.

Anılan Kanunun geçici 25 inci maddesinin (I) bendinde, bu madde uyarınca düzeltilen kalemlerin elden çıkarılması halinde, bunlara ilişkin enflasyon düzeltme farklarının maliyet bedeli addolunacağı, şu kadar ki, 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 ifade edilmiştir. Bahsi geçen Kanunun mükerrer 298/2-(m) maddesinde ise enflasyon düzeltme hesabı tanımlanmış, bu hesabın bakiyesinin gelir tablosuna aktarılacak suretiyle kapatılacağı hükmüne yer verilmiştir.

Söz konusu (I) bendinin incelenmesinden de anlaşılacağı üzere, Vergi Usul Kanununun geçici 25 inci maddesi kapsamında düzeltilen kalemlerin elden çıkarılması durumunda bunlara ilişkin enflasyon düzeltme farklarının maliyet bedeli olarak değerlendirilmesi genel esas olarak benimsenmiş, bu genel esasa; amortismanına tabi olmayan kıymetlerin düzeltilmiş değerinin altında bir bedelle satılması halinde, düzeltilmiş değerle düzeltme öncesi değer arasındaki zararın gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınmayacağı istisnası getirilmiştir.

Vergi Usul Kanununun geçici 25 inci maddesinin (I) bendinde yer verilen (31.12.2003 tarihli) düzeltilmiş değerle düzeltme öncesi değer arasındaki farka isabet eden ve gider olarak kabul edilmeyecek zarar tutarının,

- Satış bedelinin düzeltme öncesi değerden düşük olması halinde, düzeltme öncesi değerle düzeltilmiş değer arasındaki tutarın tamamı,

- Satış bedelinin düzeltme öncesi değer üstünde ancak düzeltilmiş değer altında olması halinde ise satış bedeli ile düzeltilmiş değer arasındaki tutar,

olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Mezkur Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin 5 numaralı bendinde ise; "*...Enflasyon düzeltmesine tâbi tutulan değerlerin elden çıkarılması halinde, bunlara ilişkin enflasyon düzeltme farkları maliyet addolunur...*" hükmü yer almaktadır.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre, 01.01.2004 tarihinden itibaren yapılacak işlemlerde anılan maddenin uygulanması ve kazancın tespitinde en son düzeltilmiş değerlerin maliyet olarak kabul edilmesi; amortismanına tabi olmayan kıymetlerin düzeltilmiş değerinin altında bir bedelle satılması halinde ise, 31.12.2003 tarihli düzeltilmiş değerinin altında kalan kısmın Kanun maddesi gereği zarar olarak kabul edilmemesi ve 01.01.2004 tarihinden itibaren yapılan enflasyon düzeltmesi işlemleri çerçevesinde oluşan maliyet artışı nedeniyle bir satış zararı doğması halinde ise bu zararın tamamının mali zarar olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 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.

Söz konusu bentte belirtilen şartların sağlanması halinde taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların %75'lik kısmı istisnadan yararlanacaktır.

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.

İki yıldan fazla süre aktifte kayıtlı bulunan iştirak hisselerinin satışından zarar doğması halinde, bu satışa ilişkin zararların %75'inin kurumun diğer faaliyetlerinden doğan kazançlarından indirilmesi mümkün değildir. Ancak, bahse konu satış zararlarının kalan %25'inin kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınabilmesi mümkün bulunmaktadır.

Şirketinizin enflasyon düzeltmesi yapılmış iştirak hisselerinin elden çıkarması halinde, bu işlem neticesinde oluşan kar/zarar, bu işlemden önce yapılmış en son düzeltme işlemi baz alınarak belirlenecektir. Elden çıkarmanın tasfiye sonucu olması ise durumu değiştirmeyecektir. 31.12.2004 tarihli düzeltilmiş değer ile düzeltilmiş değerden küçük olan satış değeri arasındaki (31.12.2003 tarihli düzeltilmiş değerinin altında kalan kısmın kanun maddesi gereği zarar olarak kabul edilmemesi dikkate alınarak) farkın zarar olarak kabul edileceği tabiidir.

Bu itibarla, enflasyon düzeltmesi yapılmış iştirak hisselerinin satışında, en son düzeltilmiş değer olan 4.551.075,16 TL'nin baz alınması gerekmekte olup, söz konusu iştirak hisselerinin 1.442.793,42 TL'ye olası satışı ile ilgili olarak satış zararı 3.108.281,74 TL olacaktır.

Satış zararının 31.12.2003 tarihli düzeltilmiş değerinin altında kalan kısmına isabet eden tutarı (3.997.782,14 TL -1.442.793,42 TL=) 2.554.988,72 TL olup, satış zararının 2003 yılı sonrasına isabet eden tutarı ise (3.108.281,74 TL - 2.554.988,72 TL=) 553.293,02 TL olacaktır.

Buna göre, söz konusu satış zararının 31.12.2003 tarihli düzeltilmiş değerinin altında kalan kısmının tamamı ile 2003 yılı sonrasına ait kısmının %75'i zarar olarak dikkate alınamayacak ve kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilecektir. Dolayısıyla;

(553.293,02 TL x %75=) 414.969,77 TL +2.554.988,72 =2.969.958,49 TL'nin kanunen kabul edilmeyen gider (gider kabul edilemeyecek zarar) olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Öte yandan istisnaya isabet etmeyen 2003 yılı sonrası satış zararı, bir başka deyişle 553.293,02 TL'lik tutarın %25'i olan 138.348,26 TL, maliyet olarak dikkate alınabilecektir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.