

Gayrimenkul ve İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnası ve Özellikli Durumlar

1. Giriş

Bilindiği üzere, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e maddesi hükmü uyarınca kurumların en az iki tam yıl süreyle (730 gün) aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile yine iki tam yıl süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların %75'lik kısmı (Mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda tamamı idi.) kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Makalemizin konusunu oluşturan bu istisna düzenlemesi ile işletmelerin aktifinde bulunan taşınmaz ve hisselerin işletme faaliyetlerinde daha etkin şekilde kullanılmasını sağlanmak ve işletmelerin mali güçlerinin artırılması hedeflenmiştir.

Ticari hayatın içinde sıklıkla karşılaşılabilen bir işlem olan gayrimenkul ve hisse satışları hakkında ihdas edilen bu istisna uygulaması hakkında farklı yönleriyle kısaca bilgi verelim;

2. İstisnanın Şartları

Öncelikle, söz konusu istisna hükmünden dar mükellef kurumlar da dahil olmak üzere, tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin yararlanabileceğini belirterek başlayalım. Burada önemli olan istisna kapsamındaki satış yapanın "kurum" olmasıdır. Varlıkların kime satıldığına da önemi bulunmamaktadır.

Söz konusu istisnadan yararlanmak için, mükellef kurumların Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e maddesinde sayılan tüm şartları sağlamaları gereklidir. Bu şartlardan herhangi birinin ihlali halinde istisnadan yararlanılmadığı gibi, istisna nedeniyle tahakkuk ettirilmeyen verginin ziyaa uğramış sayılacağı da madde hükmünde belirtilmiştir.

Devir veya bölünme suretiyle devralınan taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan hakları **iki tam yıl (730 gün) süreyle** kurumun aktifte bulunmalıdır. İki yıllık sürenin hesabında, devir olunan veya bölünen kurumda geçen süreler de dikkate alınır. Bedelsiz olarak veya rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle itibari değeriyle elde edilen hisse senetlerinin elde edilme tarihi olarak, sahip olunan eski hisse senetlerinin elde edilme tarihi esas alınır.

Kurumlar tarafından, inşaatı henüz tamamlanmayan, fiilen kullanma imkanı da bulunmayan binaların satılması halinde; kurum aktifinde iki tam yıl kayıtlı olması koşuluyla, sadece binanın arsasının satış kazancına tekabül eden kısmı kurumlar vergisinden istisna olur. Ancak, arsa üzerinde inşa edilen ve aktife kaydedilen binanın, kurum adına tapuya tescil edilerek satılması halinde, satılan binanın iki yıllık aktifte bulundurulma süresinin başlangıç tarihi olarak, inşaatın tamamlandığı ve bina olarak kullanılmaya başlandığı tarih esas alınır.

Kazanç, satış işlemi ile birlikte doğacağından, satış işlemi ister peşin isterse vadeli olarak yapılmış olsun istisna, satışın yapıldığı dönemde (hesap dönemi) uygulanır ve satış kazancının istisnadan yararlanan %75'lik kısmı, satışın yapıldığı yılı izleyen **beşinci yılın sonuna kadar** pasifte **özel bir fon hesabında** tutulur. Buradaki amaç, 5 yıldan önce bu kazançların kurumdan çekilememesidir.

Fon hesabına alınma işleminin, satışın yapıldığı yılı izleyen hesap döneminin başından itibaren kazancın beyan edildiği döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar yapılması gerekir. Dolayısıyla, istisnadan yararlanacak olan kazanç tutarı, satışın yapıldığı dönemin genel sonuç hesaplarına yansır ve kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili satırında gösterilerek istisnadan yararlanılabilir. Ayrıca, anılan istisnadan geçici vergi dönemleri itibarıyla da yararlanılması mümkündür.

Satışa ilişkin bedel, satışın yapıldığı yılı izleyen **ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmelidir**. Bu süre zarfında tahsilat gerçekleşmez ise; %75'lik istisnanın tamamı değil ancak, tahsil

edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır.

İstisna edilen kazançtan **beş yıl içinde sermayeye ilave dışında** herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Aynı süre içinde işletmenin **tasfiyesi** (devir ve bölünme işlemleri hariç) halinde de bu hüküm uygulanır.

Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.

İstisna uygulanabilmesi için taşınmazlar ile iştirak hisselerinin satılması ve bu işlemde bir kazanç elde edilerek, satan kurumun mali yapısında bir iyileşmenin olması gerekmektedir. Bu nedenle, söz konusu aktif kalemlerin para karşılığı olmaksızın devir ve temlik, trampası gibi işlemler istisna kapsamına girmemektedir. 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.

İstisnadan yararlanmak üzere uyulması gereken şartları özetlersek;

- Taşınmazın veya iştirak hisselerinin iki tam yıl (730 gün) aktifte bulunmalı,
- İstisnadan yararlanan kazancın, satışı isleyen 5 yıl boyunca özel fon hesabında tutulmalı,
- Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ile uğraşılmamalı ve
- Satış bedeli satışı izleyen takvim yılı başından itibaren iki yıl içinde tahsil edilmelidir.

3. Satış Zararı Olması Durumunda Bu Zarar Dikkate Alınır mı?

Söz konusu satış işleminden zarar doğması durumunda ilgili zararın kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınıp alınmayacağı konusunda fikir ayrılığı bulunmaktadır.

İlk görüşe göre, vergiden istisna olan bir faaliyetten doğan zararın kurum kazancından indirilmesi mümkün değildir. İkinci görüşe göre ise, gayrimenkul ve hisse satışı bir faaliyet değil sadece ticari bir işlemdir ve şayet var ise satış zararının ticari zarardan bir farkı yoktur. İlgili satış zararının indirimini yasaklayan bir yasal düzenleme KVK'da bulunmadığına göre, zararın vergiye tabi kurum kazancından indirilmesi mümkündür.

Kişisel olarak ikinci görüşe katılmakla birlikte, gayrimenkul ve iştirak hissesi satışlarında zarar edilmesi durumunda, mali idarenin ilk görüşte olduğundan hareketle, satış zararının istisna dışı kurum kazancından indirilmemesi gerektiğini (KKEG olarak dikkate alınması gerektiğini) belirtelim.

4. Satış Karı Aynı Zamanda Yenileme Fonu Olabilir mi?

Gayrimenkulünü satan tam ve dar mükellef kurumların, satış kazancının istisna kapsamı dışında kalan %25'lik kazanç kısmı ile aynı özellikte gayrimenkul almaya karar vermesi durumunda, bu tutarın fon hesabına atılarak yeni iktisap edilecek gayrimenkulün amortismanında kullanılması konusunda da fikir ayrılığı bulunmaktadır.

İstisna ve yenileme fonu uygulamasından hangisinin kullanılabileceği ya da bu uygulamaların bir arada kullanılıp kullanılmayacağı hakkında kesin bir hüküm yoktur.

İşletmenin mali gücünü artıracak bir gayrimenkul satışında, satışın karlı olarak yapıldıktan sonra, işletmenin ticari faaliyetlerinde etkili ve verimli olarak kullanılacak şekilde yerine yenisinin alınması durumunda hem %75'lik kazanç istisnasından hem de yenileme fonu uygulamasından faydalanılması aleyhine bir hüküm olmadığı görüşüdeyiz.

Ancak, mali idarenin görüşü "Satıştan elde edilecek kazancın yine varlık alımında kullanılması, bağlı bir değer başka bir bağlı değere dönüştürülmesi sonucunu doğurur ve bu durum söz konusu istisnanın getiriliş amacına aykırıdır." Şeklinde ve aksi yöndedir.

5. Tahsilata İlişkin Sorunlar İstisna Şartlarını İhlal Eder mi?

Vergi Usul Kanunu'nun "Değersiz Alacaklar" başlıklı 322'nci maddesi hükmü uyarınca, kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya bağlı olarak tahsiline imkan kalmayan alacakların, bu duruma geldikleri tarihte tasarruf değerlerini kaybederek, kayıtlı değerleri üzerinden sonuç hesaplarına zarar olarak intikal ettirilmesi mümkündür.

Daha önce belirtildiği gibi, satışın istisna kapsamında olabilmesi için, satış bedelinin satışı izleyen takvim yılı başından itibaren iki yıl içinde tahsil edilmesi gerekir.

İstisna kapsamındaki satışa ilişkin alacağın **değersiz alacak** haline gelmesi durumunda, istisna şartlarından iki yıl içinde tahsil edilme şartı ihlal edilmiş olur ve tahsil edilemeyen bu tutara ilişkin olarak tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılarak, istisna edilen kazanç gelir hesaplarına intikal ettirilir. Gelir hesaplarına dahil edilecek tutar tahsil edilemeyen satış bedeline isabet eden istisna konusu kazanç kadar olacaktır.

İstisna kapsamındaki satışa ilişkin alacağın henüz iki yıllık süre tamamlanmadan **şüpheli hale düştüğü** durumda, istisna şartı ihlal edilmez. Ancak, Vergi Usul Kanunu'nun 323'üncü maddesine göre gelir yazılmayan bir alacak için karşılık da ayrılamaz. İki yıllık sürenin sonunda alacağın şüpheli halinin devam ettiği durumda ise, istisna şartları ihlal edilmiş olur ve istisna nedeniyle tahakkuk ettirilmeyen vergi ziyaa uğramış sayılır. Bununla birlikte, Vergi Usul Kanunu'nun 322'nci maddesine göre bu alacak için artık karşılık ayrılabilir ve kurum kazancının tespitinde zarar olarak dikkate alınabilir.

6. İstisna Kapsamındaki Satışlarda KDV Uygulanacak mı?

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 17'nci maddesinin 4'üncü fıkrasının (r) bendi hükmü uyarınca, kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisselerinin satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler katma değer vergisi yönünden de istisna kapsamındadır.

İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdukları taşınmaz ve iştirak hisselerinin teslimleri istisna kapsamı dışındadır.

İstisna kapsamında teslim edilen kıymetlerin iktisabında yüklenilen ve teslimin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisi, teslimin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınır.

7. Tasfiye Halindeki Kurumlar Açısından İstisna Şartlarının Değerlendirilmesi

İkinci bölümde belirtildiği üzere, istisna edilen kazançtan beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden **çekilen** kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır.

Beş yıl içinde **işletmenin tasfiyesi** (devir ve bölünme işlemleri hariç) halinde de bu durum geçerlidir. Yani, tasfiye halinde bu kazanç işletmeden çekilmiş sayılır.

1 Seri No.lu KVKGT'nin ilgili bölümünde; "Bu istisnanın amacı kurumların mali yapılarının güçlendirilmesi, finansman sıkıntılarının giderilmesi ve bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerde daha etkin bir şekilde kullanılmasına imkan sağlamak ve işletmelerin finansal bünyelerini güçlendirmektir. **Tasfiyeye giren şirketlerde ise böyle bir amacın olmayacağı açıktır.** Bu nedenle, istisna uygulamasında satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılsonuna kadar tasfiyeye girilmiş olması halinde, fon hesabında tutulması gereken kazancın işletmeden çekildiği kabul edilecektir." açıklaması yapılmıştır.

Tebliğde, kurumların tasfiyeye girmesi ile istisna şartının ihlal edileceği ve tasfiye döneminin ne kadar sürdüğünün (5 yıldan fazla süre dahi) önemi olmadığı vurgulanmıştır.

8. Sonuç

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e maddesi hükmü uyarınca taşınmaz ve iştirak hissesi satışından doğan kazançların %75'lik kısmı kurumlar vergisinden istisna edilerek bu varlıkların işletme faaliyetlerinde daha etkin şekilde kullanılmasını sağlamak ve işletmelerin mali güçlerinin artırılması amaçlanmıştır. Bu bakımdan, istisna uygulamasından beklenen amacın yerine gelmesi son derece önem arz etmektedir.

Bununla beraber, satışların istisna kapsamında olabilmesi için sağlanması gerekli şartların kanun hükümlerinde açıkça belirtilmesine rağmen, yukarıda bahsettiğimiz uygulamada sıklıkla karşılaşılan ve üzerinde görüş ve uygulama birliği sağlanamamış konuların biran önce açıklığa kavuşturulmasını sağlayacak düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.

Gökhan MENEMENCİOĞLU
Yeminli Mali Müşavir