



TAŞINMAZLAR ve İŞTİRAK HİSSELERİ SATIŞINDAN DOĞAN ZARARLAR

Fedai AYDIN (*)

1 - GİRİŞ

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun¹ beşinci maddesinin birinci fıkrasında kurumlar vergisinden istisna edilen kurum kazançları sayılmıştır. Anılan maddenin birinci fıkrasının (e) bendinde taşınmazlar ve iştirak hisseleri satış kazancı istisnası düzenlenmektedir. Bu bentte belirtilen koşulların sağlanması halinde söz konusu taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 75'lik kısmı kurumlar vergisinden müstesna tutulacaktır. Maddenin üçüncü fıkrası ile kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin giderler ile istisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan zararların istisna dışı kurum kazancından indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Bu çalışmamızda öncelikle taşınmaz-

lar ve iştirak hisseleri satış kazancı istisnasından yararlanma koşulları ana hatlarıyla açıklanacak olup; kurumların aktifinde iki yıldan fazla süreyle yer alan taşınmazlar ve iştirak hisselerinin satışından zarar doğması halinde bu zararların vergiye tabi kurum kazancının tespitinde dikkate alınıp alınamayacağı hususu irdelenecektir.

2- TAŞINMAZLAR ve İŞTİRAK HİSSELERİ SATIŞ KAZANCI İSTİSNASI

Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e maddesinde; 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 bentte sayılan koşulların yerine getirilmesi halinde kurumlar vergisinden müstesna olacağı hüküm altına alınmıştır. Kanunun gerekçesinde istisnanın amacının, kurumların bağlı değerlerinin ekonomik fa-

^(*) Vergi Müfettişi

¹ 21.06.2006 Tarih Ve 26205 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanmıştır.

aliyetlerde daha etkin bir şekilde kullanılmasına olanak sağlanması ve kurumların mali bünyelerinin güçlendirilmesi olduğu belirtilmiştir. İstisna uygulamasına ilişkin olarak 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde² ayrıntılı açıklamalar yapılmış olup; istisnadan yararlanılabilmesi için gerekli şartlar aşağıdaki şekilde sıralanmıştır.

2.1- İki Tam Yıl Süre İle Aktifte

Bulundurulma:

İstisna uygulamasına konu olacak taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının en az iki tam yıl (730 gün) süreyle kurumun aktifinde yer alması, diğer bir ifadeyle kurumun bu değerlere iki tam yıl süreyle bilfiil sahip olması gerekmektedir.

2.2- Satış Kazancının Fon Hesabında

Tutulması:

Taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışında kazanç, satış işlemi ile birlikte doğacağından, satış işlemi ister peşin isterse vadeli olarak yapılmış olsun istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanacaktır.

Bu değerlerin satışından elde edilecek kazancın istisnadan yararlanan kısmının, pasifte özel bir fon hesabına alınması ve satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar söz konusu fon hesabında tutulması gerekmektedir. Bu çerçevede, fon hesabına alınma işleminin, satışın yapıldığı yılı izleyen hesap döneminin başından itibaren kazancın beyan edildiği döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla, istisnadan yararlanacak olan kazanç tutarı, satışın yapıldığı dönemin genel sonuç hesaplarına yan-

sıyacak olup kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili satırında gösterilmek suretiyle istisnadan yararlanılabilecektir. Anılan istisnadan geçici vergi dönemleri itibarıyla da yararlanılması mümkün olup belirtilen süre zarfında söz konusu kazancın fon hesabına alınmaması durumunda, kurumlar vergisi beyannamesinde istisnadan yararlanılabilmesi mümkün olmadığı gibi geçici vergi dönemleri itibarıyla yararlanılan istisna nedeniyle zamanında tahakkuk etmeyen vergilerden kaynaklanan vergi ziyai cezası ve gecikme faizinin ayrıca aranacağı tabiidir.

Fon hesabına alınan kazanç tutarının mükelleflerce sermayeye ilavesi mümkün bulunmaktadır. Ancak, fon hesabına alınan kazanç tutarının sermayeye ilave dışında, beş yıl içinde başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılması ya da kurumun tasfiyesi halinde, istisna uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk etmeyen vergiler, vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

İstisna, satış kazancının %75'ine uygulandığından, kazancın tamamının fon hesabına alınma şartı bulunmayıp, sadece istisnadan yararlanan kazanç kısmının söz konusu fon hesabına alınması yeterlidir.

Öte yandan, istisna uygulamasında mükelleflerin kazancın belli bir kısmı için istisnadan yararlanabilmeleri mümkün bulunmaktadır. İstisnadan kısmen yararlanılması halinde, yararlanılmayan bu kazanç tutarı için sonraki yıllarda istisnadan yararlanılabilmesi mümkün değildir. İstisnadan yararlanması öngörülen kazanç kısmının fon hesabına alınan kazanç kısmından büyük olamayacağı da tabiidir.

² 03.04.2007 Tarih Ve 26482 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanmıştır.

Peşin satışlarda olduğu gibi vadeli satış halinde de satıştan doğan kazanç kısmının %75'i, beş yıl süreyle özel bir fon hesabında tutulmak şartıyla satışın yapıldığı dönemde istisnadan yararlanabilecektir. Ancak, satış bedelinin tamamının, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir. Bu nedenle, mükelleflerin istisna uygulayabilecekleri kazanç tutarını doğru olarak belirlemeleri gerekmektedir.

2.3- Fon Hesabında Tutulan Kazançların İşletmeden Çekilmemesi:

İstisna uygulamasında, satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulması gereken kazançların, beş yıl içinde fon hesabından başka bir hesaba (sermayeye ilave hariç) nakledilmesi, işletmeden çekilmesi, dar mükellef kurumlar tarafından yurt dışına transfer edilmesi veya bu süre içinde işletmenin tasfiyeye girmesi halinde, bu işlemlere tabi tutulan kazanç kısmı için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, Vergi Usul Kanunu uyarınca vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ile birlikte alınacaktır. Fon hesabında tutulması gereken süreden, satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar olan sürenin anlaşılması gerekmektedir. Kazancın sermayeye ilave edilmesi durumunda da aynı süre geçerli olacaktır.

2.4- Menkul Kıymet veya Taşınmaz Ticareti İle Uğraşılması:

Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdıkları istisna kapsamındaki de-

ğerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır. İstisna uygulaması esas itibarıyla bütün kurumlar için geçerlidir. Ancak, faaliyet konusu menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralması olan kurumların bu amaçla iktisap ettikleri ve ellerinde tuttıkları kıymetlerin satışından elde ettikleri kazançlar için istisnadan yararlanmaları mümkün değildir.

Satışa konu edilen kıymetlerin iki tam yıl kurum aktifinde kayıtlı olması da durumu değiştirmeyecektir. Aynı durum, satmak üzere taşınmaz inşaatı ile uğraşan mükellefler açısından da geçerlidir. Ancak, taşınmaz ticareti ile uğraşan mükelleflerin faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis ettikleri taşınmazların satışından elde ettikleri kazançlara istisna uygulanabilecek; taşınmaz ticaretine konu edilen veya kiralama ya da başka surette değerlendirilen taşınmazların satış kazancı ise istisnaya konu edilmeyecektir.

3- TAŞINMAZLAR ve İŞTİRAK HİSSELERİ SATIŞINDAN ZARAR DOĞMASI

3.1- Kanunun 5'inci Maddesinin üçüncü

Fıkrası Hükmü:

Kurumlar Vergisi Kanununun 5'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında, 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.

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 gerekmekte-

dir. 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.

3.2- Taşınmazlar ve İştirak Hisseleri

Satışından Doğan Zararlar Kurum

Kazancının Tespitinde Dikkate Alınabilir mi?

Kurumların aktifinde iki yıldan fazla süreyle yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri satışından doğan zararların vergiye tabi kurum kazancından indirilip indirilemeyeceği hususunda iki görüş ileri sürülmektedir.

3.2.1- Birinci Görüş “Taşınmazlar ve İştirak Hisseleri Satışından Doğan Zararlar Kanunen Kabul Edilmeyen Giderdir.”

Bu görüşe göre; 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 edilmeyeceği hükmü uyarınca, kurumlar vergisinden istisna edilen gayrimenkul ve iştirak hissesi satışın-

dan zarar doğması durumunda bu zararların istisna dışındaki gelirlerden indirilmesi söz konusu olmaz. Zira bu satış işlemi istisna kapsamındaki faaliyetten doğan bir zarardır. Aksi bir uygulama hem istisnanın hem de kurumlar vergisi kanununun 5/3 maddesinin ruhuna aykırıdır. Çünkü istisna faaliyetlerden kazanç doğması durumunda istisnadan yararlanılarak vergi matrahının azaltılması, zarar doğması durumunda ise zararın indirim olarak dikkate alınması suretiyle yine matrahın azaltılması kanun koyucunun istisnadan amaçladığı hedeflerden sapmalara yol açacaktır.³ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından farklı tarihlerde verilen aşağıda tam metni yer alan özelgeler de bu görüşü destekler mahiyettedir.

“İlgide kayıtlı dilekçenizde, Vergi Dairesi Müdürlüğü’nün... Vergi kimlik numaralı mükellefi olduğunuzu, şirketiniz aktifinde altı tam yıl süre ile kayıtlı iştirak hisselerini 31.01.2007 tarihinde sattığınızı, ancak bu satış faaliyetinin zararlar sonuclandığını belirterek, iştirak hissesi satışından doğan zararın Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 5. maddesi kapsamında değerlendirilerek gider yazılıp yazılamayacağı konusunda görüşümüzü sormaktasınız.

5520 sayılı kurumlar vergisi kanununun “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 bağlanmış, bu bendin müteakip fıkralarında, “Bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanır ve satış kazancının

³ ÜLGEN Soner, “Gayrimenkul Satış Kazancı İstisna Uygulamasında Zarar Doğması Durumunda Zararın Tamamı Mı Yoksa %75’lik Kısmı Mı Kanunen Kabul Edilmeyen Giderdir?”, Vergi Dünyası, Sayı:349, Eylül 2010, Sayfa:33-37

istisnadan yararlanan kısmı satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulur. Ancak satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır.

İstisna edilen kazançtan 5 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 (Bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) halinde de bu hüküm uygulanır..." hükümlerine yer verilmiştir.

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.⁴

"İlgide kayıtlı özelge talep formunda, ... Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün ... vergi kimlik numarasında kayıtlı mükellefi olduğunuz, Şirketinizin yurt içi müşterilerinden tahsil edemediği alacağına karşılık 18/09/2007 tarihinde tapuda tescilini

yaparak iktisap ettiği taşınmazı 28/05/2010 tarihinde sattığı ve bu satıştan dolayı zarar ettiği belirtilerek, tahsil edilememesi durumunda şüpheli alacak veya değersiz alacak olarak giderleştirilmesi gereken alacaklarınıza karşılık iktisap edilen söz konusu taşınmazın satışı sonucu oluşan zarar tutarının kurum kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınıp alınamayacağı hususunda bilgi talep edildiği anlaşılmakta olup konu hakkında Başkanlığımız görüşleri aşağıda açıklanmıştır.

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

⁴İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 05.06.2007 Tarih Ve B.07.1.GİB.4.34.İ6.01/KVK-5/e- Sayılı Özelgesi

mümkün olmayacaktır. Kalan % 25'inin ise kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınabilmesi mümkün bulunmaktadır.”⁵

3.2.2- İkinci Görüş “Taşınmazlar ve İştirak Hisseleri Satışından Doğan Zararlar Vergiye Tabi Kurum Kazancının Tespitinde Dikkate Alınabilir.”

Bizimde katıldığımız ikinci görüşe göre taşınmaz ve iştirak hissesi satışından doğan zararlar belirli şartlarda indirim konusu yapılabilir. Söz konusu istisna şartlı bir istisna olup; bu şartlar yerine getirilmemiş ise bu satış işlemi sonucu doğan kar veya zarar zaten kurumlar vergisi kanununun 5'inci maddesi uygulaması kapsamında değildir. Vergi hukukunda temel prensip, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin dikkate alınmasıdır. Bu nedenle yasal bir gerekçeyle dayandırılmadan, olayı yorumlarken yorum hükmünü idarenin lehine genişleterek, kanunda açık ve net bir ifade bulunmadan gayrimenkul ve iştirak hissesi satış kazançlarından doğan zararın mahsubunun yapılamayacağı şeklinde görüş ile mükellefin daha fazla vergi yükü altında kalması görüşüne katılmıyoruz. Kurumlar vergisi kanununun 5'inci maddesinin son fıkrasına göre; 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 edilmez. Ancak bu istisna şartlı bir istisna olup, istisnadan yararlanmanın tüm şartlarını taşıma-

yan taşınmaz ve iştirak hissesi satışından doğan zararların bu hüküm kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Tebliğde açıkça belirtilmediği üzere istisna tüm kazançta uygulanan mutlak bir istisna değildir. Mükellefler kazanç doğması durumunda da, doğan tüm kazanç için değil istedikleri kısım kadar istisnadan faydalanabileceklerdir. Yani mükellefler satıştan doğan kazancı fon hesabına almamaları veya satıştan hiç kazanç doğmaması durumunda istisna uygulamasından söz edilemeyeceği için taşınmaz ve iştirak hissesi satışından doğan zararlar ticari faaliyet bünyesinde gerçekleşen bir zarar olarak dikkate alınması ve indirim konusu yapılması gerekmektedir.⁶

Kurumlar vergisi kanununun 5/1-e maddesinde düzenlenen gayrimenkul ve iştirak hissesi satış kazancı istisnası sadece karlı satışları teşvik eden, buna karşın zararına satışlara yönelik herhangi bir cezalandırma öngörmeyen bir vergi teşvik müessesesidir. İşletmelerin sermaye yapılarını zayıflatan gayrimenkul ve iştirak hissesi satış zararlarının kabul edilmeyeceği açıkça kanunda yazılmamıştır. Yasada açıkça yer almayan bir durum için sadece satış karı vergiden istisna ise satış zararının da kanunen kabul edilmeyen gider olacağını ileri sürmek, verginin yasallığı ilkesine aykırılık teşkil edecektir. Satış zararının kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilmesi gayrimenkul ve iştirak hissesi satış kazancı istisnasının ruhuna aykırıdır. Çünkü söz konusu istisna uygulamasında esas amaç işletmelerin sermaye yapılarını güçlendirmektir. Satış zararı nedeniyle ortaya çıkan sermaye yapısındaki bozul-

⁵ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 09.06.2011 Tarih Ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-683 Sayılı Özeldes

⁶ TUĞLU Ali, “İki Tam Yıldan Uzun Süreli Aktifte Yer Alan Gayrimenkul ve İştirak Hisseleri Satışından Doğan Zararların Mahsubu”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:214, Ekim 2010, Sayfa:121-126

mayla ilgili olarak kurumlar vergisi kanununun hiçbir yerinde özel bir düzenleme yapılmamıştır.⁷ Ayrıca Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen aşağıda tam metni yer alan özelge de bu görüşü destekler mahiyettedir.

“İlgide kayıtlı dilekçenizde, bankanız aktifinde iki yıldan uzun süredir yer alan bir kısım iştirak hisselerinin satışından zarar ettiğiniz belirtilerek, söz konusu zararların tamamının kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınıp alınamayacağı hususunda Başkanlığımızın görüşü talep edilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunun 5’inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde, kurumların, en az 2 tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları satışından doğan kazançların %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 edilmeyeceği açıklanmıştır.

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 sa-

tış 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.”⁸

4- DEĞERLENDİRME ve SONUÇ

Taşınmazlar ve iştirak hisseleri satış kazancı istisnası ile ilgili olarak; kanun, gerekçesi ve tebliğde yapılan açıklamalardan bu istisnanın mutlak bir istisna olmadığı ve istisnadan yararlanma konusunda mükelleflere seçimlik hak tanındığı anlaşılmaktadır. İstisnadan yararlanmayı tercih eden mükelleflere bir takım yükümlülükler getirilmiş olup; ancak ve ancak bu yükümlülükleri yerine getiren mükellefler istisnadan yararlanabileceklerdir. Tercihini istisnadan yararlanmama yönünde kullanan mükellefler satıştan doğan kazancı kurum kazancına dahil edecek ve bu kazanç genel hükümler çerçevesinde vergilendirilecektir. Hal böyle iken kurumların aktifinde iki yıldan fazla süreyle yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri satışından doğan zararların, vergiden istisna edilen kazançlara ilişkin giderlerin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan zararların, istisna dışı kazançtan indirilmesi kabul edilmez şeklindeki genel vergileme ilkesi çerçevesinde kanunen kabul edilmeyen gider

⁷ KOÇ Selman, “Gayrimenkul ve İştirak Hissesi Satış Zararlarının Kurumlar Vergisi Karşısındaki Durumu”, Vergi Dünyası, Sayı:351, Kasım 2010, Sayfa:32-35

⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 23.08.2007 Tarih Ve B.07.1.GİB.0.03.50./5014-353-074720 Sayılı Özelgesi

olarak değerlendirilmesi kanaatimizce doğru bir yaklaşım değildir. Taşınmazlar ve iştirak hissele-ri satış kazancı istisnası kayıtsız şartsız bir istisna olmayıp mükellefin tercihini bu yönde kullanma-sı ve maddede belirtilen şartları yerine getirmesi halinde uygulanan bir istisna olup, söz konusu kıymetlerin satışından zarar doğması halinde is-tisna kapsamında bir kazançtan bahsedilemeye-ceğinden, bu zararların genel hükümler çerçeve-sinde vergiye tabi kurum kazancının tespitinde dikkate alınabileceği görüşündeyiz. Mali idare-nin tebliğ veya sirkülerle, uygulamada birliği sağ-lamak ve tereddütleri gidermek için bu konuya açıklık getirmesinde yarar bulunmaktadır.

rih Ve B.07.1.GİB.0.03.50./5014-353-074720
Sayılı Özelgesi

KAYNAKÇA:

- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Ve Gerekçeleri
- 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
- ÜLGEN Soner, "Gayrimenkul Satış Kazancı İstisna Uygulamasında Zarar Doğması Durumun-da Zararın Tamamı Mı Yoksa %75'lik Kısmı Mı Kanunen Kabul Edilmeyen Giderdir?", Vergi Dünyası, Sayı:349, Eylül 2010, Sayfa:33-37
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 05.06.2007 Tarih Ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-5/e- Sayılı Özelgesi
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 09.06.2011 Tarih Ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-683 Sayılı Özelgesi
- TUĞLU Ali, "İki Tam Yıldan Uzun Süreli Aktifte Yer Alan Gayrimenkul ve İştirak Hisseleri Satışından Doğan Zararların Mahsubu", Yakla-şım Dergisi, Sayı:214, Ekim 2010, Sayfa:121-126
- KOÇ Selman, "Gayrimenkul ve İştirak His-sesi Satış Zararlarının Kurumlar Vergisi Karşısın-daki Durumu", Vergi Dünyası, Sayı:351, Kasım 2010, Sayfa:32-35
- Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 23.08.2007 Ta-