



Mete AKÇAKIN(*)



Recep Salih AKBURAKCI(**)



Ersin AKÇAY(***)

GAYRİMENKUL SATIŞINDAN ZARAR DOĞMASI veya İSTİSNADAN FAYDALANILAMAMASI HALİNDE ZARAR ya da SATIŞA İLİŞKİN GİDERLER İNDİRİM KONUSU YAPILABİLİR Mİ?

CAN LOSSES OR EXPENSES OF SALES OF IMMOVABLES BE DEDUCTED IF A LOSS OCCURS OR SUBSIDIARY EXEMPTION CANNOT BE APPLIED?

ÖZ

5520 sayılı 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 kurumlar vergisinden istisna olduğu hususu hüküm altına alınmıştır. Ancak satıştan zarar doğması durumunda zararın; istisnadan faydalanılamaması halinde de satışa ilişkin giderlerin indirim konusu yapıp yapılamayacağına hakkında Kurumlar Vergisi Kanunu'nda bir hüküm bulunmamaktadır. Vergi idaresi ile yargının bu konuyla farklı görüşleri bulunmakla birlikte söz konusu zararın indirim konusu yapıp yapılamayacağına ilişkin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin 3. fıkrası hükmünün yorumlanması, temel tartışma noktasını oluşturmaktadır.

Anahtar Kelimeler: KVK 5. maddesi, KVK 5/1-e, gayrimenkul satış kazancı istisnası, gayrimenkul satışından zarar doğması

ABSTRACT

According to article 5/1-e of Corporate Tax Law, no. 5520, 75% of income derived from the sales

(*) Vergi Müfettişi

(**) Vergi Müfettiş Yardımcısı

(***) Vergi Müfettiş Yardımcısı

of immovables, subsidiary shares, founder's shares, preferred shares and stock rights which have been held at least for two years, is exempted from corporate tax. However, there is no provision with regard to what happens if a loss occurs as a result of the sales, or whether expenses can be deducted if this exemption is not applied. While there are different opinions of the tax administration and the courts on this issue, the interpretation of the third paragraph of Article 5 of Corporate Tax Law forms the basis of discussion.

Keywords: Article 5 of CTL, Article 5/1-e of CTL, immovable sales exemption, loss made through sales of immovables

1- GİRİŞ

21.06.2006 tarihli, 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5. maddesinde kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar düzenlenmiştir. Uygulamada en çok karşılaşılan istisna kazançlarından biri olan gayrimenkul veya iştirak hissesi satış kazancı istisnası söz konusu maddenin 1. fıkrasının (e) bendinde düzenlenmiştir. Buna göre 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 kısmı bazı şartların varlığı halinde kurumlar vergisinden istisnadır.

Söz konusu satış işlemlerinden zarar doğması ya da istisnadan faydalanılamaması halinde satışa ilişkin giderlerin ya da zararın kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınıp alınmayacağı konusunda ise tartışma bulunmakta olup kurumların gayrimenkul satışından zarar doğması veya istisnadan faydalanamaması halinde oluşan zararın kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapıp yapılamayacağı, makalenin konusunu oluşturmaktadır.

2- KURUMLARIN GAYRİMENKUL SATIŞINA İLİŞKİN İSTİSNA

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. 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 kısmı kurumlar vergisinden istisnadır." hükmü yer almaktadır.

Bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanır ve satış kazancının 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 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 (Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) halinde de bu hüküm uygulanır.

Bedelsiz olarak veya rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle itibarî değeriyle elde edilen hisse senetlerinin elde edilme tarihi olarak, sahip olunan eski hisse senetlerinin elde edilme tarihi esas alınır.

Devir veya bölünme suretiyle devralınan taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışında iki yıllık sürenin hesabında, devir olunan veya bölünen kurumda geçen süreler de dikkate alınır.

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

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin 3. fıkrasına göre 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 edilmemektedir. Bu noktada aynı Kanun'un 5. maddesinin 1. fıkrasının (e) bendi kapsamındaki zararın gider olarak indirim konusu yapıp yapılamayacağı hususu tartışma konusu olmaktadır. Anılan fıkra hakkında, TBMM Plan ve Bütçe Komisyonunda kabul edilen değişiklik önergesinin gerekçesi "Kurumlar vergisinden istisna edilen kazançların elde edilmesi sırasında zarar doğması halinde bu zarar 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." şeklindedir. 5520 sayılı Kanundan önce yürürlükte olan 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 8. maddesinin son fıkrasında ise, "Kurumların, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin ödemelerin kurum kazancından gider olarak indirilmesi kabul edilmez." hükmü yer almaktadır.

03.04.2007 tarihli, 26482 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde de, istisna uygulamasında mükelleflerin kazancın belli bir kısmı için istisnadan yararlanabilmelerinin mümkün olduğu, istisnadan kısmen yararlanılması halinde, yararlanılmayan bu kazanç tutarı için sonraki yıllarda istisnadan yararlanılabilmemesinin mümkün olmadığı, ayrıca istisnadan yararlanması öngörülen kazanç kısmının fon hesabına alınan kazanç kısmından büyük olamayacağı, istisna satış kazancının %75'ine uygulandığından, kazancın tamamının fon hesabına alınma şartının bulunmadığı, sadece istisnadan yararlanan kazanç kısmının söz konusu fon hesabına alınmasının yeterli olacağı ifade edilmiştir. Bu durumda söz konusu tebliğde belirtildiği üzere istisna tüm kazançta uygulanan mutlak bir istisna olmayıp, mükelleflerin istisnadan faydalanmak istememeleri, istisna şartlarını yerine getirmeyerek mümkün olabilecektir.

Yukarıda anılan Kanun maddeleri ve Tebliğ'de yer aldığı üzere, kurumların en az iki tam yıl süreyle sahip oldukları gayrimenkullerin satışından doğan kazançlarının %75'i istisna kapsamına alındığından, bu faaliyetler nedeniyle doğan kazancın %25'lik kısmı vergilendirilecektir. Bu gelirlerin elde edilmesi için yapılan giderler de sadece kurumlar vergisinden istisna edilen kazançların tespitinde indirim konusu yapılabilecektir. Vergilendirmenin genel sistemi içi içinde kazancı vergilendirilemeyen bir işlemin zararının matrahın tespitinde gider olarak kabulü mümkün değildir. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5. maddesinin 3. fıkrasında, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderler ile istisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan zararların istisna dışı kurum kazancından indirilmesine imkân verilmemiştir. Bu bakımdan, istisna kazançlar elde edilirken gider fazlalığı sebebiyle doğan zararların da aynı kapsamda değerlendirilmesi gerektiği açıktır. Kanun maddesinin bütün olarak değerlendirilmesi, vergi hukukunun genel ilkeleri, kurum kazançlarının tasnife tabi olmayıp, tamamı-

nın ticari kazanç olarak vergilendirilmesi, iştirak hissesi ile gayrimenkul alım satımı ve kiralanması faaliyetleriyle sürekli olarak uğraşanların bu kazançlarının istisna kapsamı dışında bırakıldığı hususları dikkate alındığında, söz konusu işlem zararının da bir faaliyet zararı olduğu açıktır. Ancak burada istisna tüm kazançta uygulanmayıp, kazancın belirli bir yüzdesine uygulanmaktadır. Gayrimenkul satışına ilişkin zararın ya da istisnadan faydalanılamaması nedeniyle satışa ilişkin olarak katılan giderlerin tamamının mı, belirli bir yüzdesinin mi indirim konusu yapılabileceği ya da hiçbir kısmının indirim konusu yapılamayacağı konusunda iki farklı görüş mevcuttur.

İlk görüşe göre söz konusu istisna uygulaması şartlı bir istisnadır ve şartlı olduğu için diğer istisnalardan farklıdır. Bu istisna sonucu doğan zarar Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin 3. fıkra hükmüne girmez ve bu zararların mahsubu yorum ile engellenemez. Bu görüşü destekler nitelikte olan Gelir İdaresi Başkanlığının 23.08.2007 tarih ve B.07.1.GİB.0.03.50./5014-353-074720 sayılı özeline göre; aktifinde iki yıldan fazla sürede yer alan iştirak hissesi satışından zarar ettiğini belirten mükellef kurum, söz konusu zararların tamamının gider olarak dikkate alınıp alınamayacağı konusunda görüş talep etmiştir. Verilen özeline bu istisnanın mutlak bir istisna olmadığını ancak şartların yerine getirilmesi halinde yararlanma hakkı bulunan bir istisna olduğunu belirtilerek, zarar ile sonuçlanan iştirak hissesi satışındaki zararın tamamının kurum kazancından indirilebileceği görüşü verilmiştir.

İdarenin alternatif ve güncel bir görüşü ise, söz konusu zararların %75'inin kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerektiği; dolayısıyla kalan tutarın gider olarak indirim konusu yapılabileceği yönündedir. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 06.10.2010 tarih, B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK-8-399 sayılı ve 09.06.2011 tarih, B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK-5-683 sayılı özeline göre ise; iki yıldan fazla süreyle kurum aktifinde kayıtlı bulunan iştirak hisselerinin satışından kazanç doğmaması halinde, bu satışa ilişkin zararların (giderlerin) %75'inin kanunen kabul edilmeyen gider sayılarak kurumun diğer faaliyetlerinden doğan kazançlardan indirilmesi mümkün olmayacağı, ancak bu satışa ilişkin zararların (giderlerin) kalan %25'inin ise gider olarak matrahın tespitinde dikkate alınabilmesinin mümkün bulunduğu şeklinde görüş verilmiştir.

Konu hakkında Danıştay 4. Dairesinin 24.05.2010 tarihinde vermiş olduğu kararda; ihtirazi kayıtlı verilen geçici vergi beyannamesinde yer alan iştirak hisselerinin satış zararının 1/4'ü yerine tamamının gider olarak kabul edilmesi isteminin kabul edilmeyerek yapılan tahakkukun kaldırılması istemiyle açılan davada tahakkukun iptaline karar veren Vergi Mahkemesi kararının davalı idarece temyiz edildiği, 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 kurum senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların %75'lik kısmının istisna olacağı belirlendiği, bu istisnanın, satışın yapıldığı dönemde uygulanacağı ve yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulacağı ancak satış bedelinin satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesinin şart olduğu, bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerin ziyaa uğramış sayılacağı belirtiltiği, aynı Kanun maddesinin 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 indiriminin kabul edilmeyeceği hükmünün yer aldığı, bu

bakımdan, iştirak hissesi satış zararının tamamı matrahın tespitinde gider olarak kabul edilmediğinden davacının ihtirazı kaydının kabul edilmeyerek zararın 1/4'ünün *matrahın tespitinde dikkate alınarak yapılan tahakkuk işleminde yasaya aykırılık bulunmadığından aksi yönde verilen kararda isabet görülmediği* ve bu nedenle, temyiz isteminin kabulüne Vergi Mahkemesinin kararının bozulmasına oybirliğiyle karar verilmiştir. Buna göre iki tam yıldan uzun süre ile kurumların aktifinde yer alan iştirak hisseleri ile taşınmazların satışından ortaya çıkacak zararın kurum kazancının tespitinde ne şekilde dikkate alınacağı hususunda yüksek yargının görüşü de söz konusu zararların %75'inin kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerektiği, kalan tutarın da gider olarak indirim konusu yapılabileceği yönündedir.

Konuyla ilgili örnek olarak; asıl faaliyet konusu gayrimenkul alımı satımı olmayan (Y) A.Ş. tarafından 12.05.2013 tarihinde iktisap edilerek aktive alınan 200.000 TL maliyet bedelli arsanın 25.05.2015 tarihinde 150.000 TL bedelle satıldığını varsayalım. Bu durumda (Y) A.Ş.'nin muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

25.05.2015		
102 Bankalar	150.000	
689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar	50.000	
250 Arsa ve Araziler		200.000
(Satışa ilişkin muhasebe kaydı)		
25.05.2015		
690 Dönem Karı veya Zararı	50.000	
689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar	50.000	
(Satıştan doğan zararın gider kaydı)		
/		

Kazancın %25'i vergiye tabi olan bir istisna uygulamasının, giderinin de %25'lik kısmının gider olarak kabul etmemek gerekir. Bu durumda 689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar hesabına alınan 50.000 TL'nin %75'i olan 37.500 TL'nin kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması, kalan 12.500 TL'nin ise kabul edilebilir bir zarar olarak değerlendirilmesi gerekir.

Bütün açıklama, yargı kararları ve özeldeler birlikte değerlendirildiğinde, bir işletme aktifinde iki yıldan uzun süre ile tuttuğu bir gayrimenkulü sattığında elde edeceği kazançta ya da zararda Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesine göre değerlendirme yapmak durumundadır. Satıştan kâr elde etmesi halinde bu kazancın %75'i Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin 1. fıkrasının (e) bendi kapsamında kurumlar vergisinden istisna; zarar elde etmesi halinde ise, geliri kabul edilmeyen bir işlemin gideri de kabul edilmeyeceği ilkesinden hareketle bu zararın %75'inin de kanunen kabul edilmeyen gider, %25'inin ise indirimi kabul edilebilir bir gider olarak dikkate alınması gerekmektedir. Aynı şekilde Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin 1. fıkrasının (e) bendinde yer alan şartların bir kısmı ya da tamamını taşıyamaması nedeniyle istisnadan faydalanılamaması halinde satışa ilişkin giderler de; söz konusu giderler faaliyet gideri olduğu için ve satışa ilişkin kazancın tamamı kurumlar vergisine tabi bir kazanç olarak dikkate alınacağından; indirim konusu yapılabilecektir.

3- SONUÇ

İştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesinin kabul edilmeyeceği hükmü uyarınca, kurumlar vergisinden istisna edilen gayrimenkul satışından zarar doğması halinde söz konusu zararın istisna kapsamı dışındaki gelirlerden indirilmesi söz konusu olmamaktadır. Ancak gayrimenkul satışına ilişkin istisna, kazancın tamamına uygulanmayıp, yalnızca %75'ine uygulanmaktadır. Dolayısıyla geri kalan %25'lik kazanç kısmının vergiye tabi gelir olarak beyan edilmesi gerekmektedir. Bu durumda söz konusu kıymetlerin satışından zarar oluşması halinde zararın tamamının mı yoksa %75'lik kısmının mı kurumlar vergisi matrahının kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacağı konusunda tartışma yaşanmaktadır. Konu ile ilgili olarak verilen özelgeler tartışmalara yön vermekte olup son özelgelerde zararın %25'inin indirim olarak kabul edilebileceği yönündedir. Aynı şekilde şartların bir kısmı ya da tamamını taşıması nedeniyle istisnadan faydalanılamaması halinde satışa ilişkin giderler de; söz konusu giderler faaliyet gideri olduğu için ve satışa ilişkin kazancın tamamı kurumlar vergisine tabi bir kazanç olarak dikkate alınacağından; indirim konusu yapılabilecektir.

KAYNAKÇA

- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 1 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği
- Gelir İdaresi Başkanlığının 23.08.2007 Tarih ve B.07.1.GİB.0.03.50./ 5014-353-074720 Sayılı Özelgesi
- Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 06.10.2010 Tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK-8-399 Sayılı Özelgesi
- Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 09.06.2011 Tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK-5-683 Sayılı Özelgesi