

*Adres*  
Yeminli Mali Müşavirlik  
Denetim ve Danışmanlık Hiz. A.Ş.

Tarih 16.10.2015  
Konu KVK'nun 5 1 e maddesi kapsamındaki istisna konusu kazancın ilişkin giderlerin istisna kazancın tutarının tespitinde mi? yoksa genel sonuç hesaplarında KKEG olarak mı? dikkate alınması gerektiği hk

KVK'nun 5/1-e maddesi kapsamında oluşan kazancın KV'nden istisna edilebilmesi için gerekli şartlar ilgili kanun hükmünde ve 1 seri nolu KV Genel Tebliği'nde detaylı olarak yapılmıştır. Bu yazımızda; istisna konusu kazancın tutarının hesaplanması özelinde söz konusu işleme ilişkin giderlerin ( örneğin tapu harcı, komisyon ve/veya hizmet alımları gibi ) münhasıran istisna kazancın tutarının tespitinde mi? yoksa genel sonuç hesaplarında KKEG olarak mı? dikkate alınması gerektiği ve uygulama tercihinin KDV indirimi açısından durumu üzerinde açıklamalar yer almaktadır.

1- İstisna konusu kazancın tutarının hesaplanmasında söz konusu işleme ilişkin giderler istisna kazancın tutarının tespitinde dikkate alınmalı, istisna dışı faaliyetlerin kazancının tespitinde dikkate alınmamalıdır.

Bu konuda iki farklı uygulamadan bahsedilebilir;

**I. Görüş:**

Buna Vergi İdaresinin görüşü ( 02/05/2012 tarih B.07.1.GİB.4.99.16.02.-KVK-5/1-1-12 sayılı özelge ) diyebiliriz; İstisna kazancın elde edilmesine ilişkin giderler, bu işlemle ilgili bulunuyorsa, kazancın tutarının tespitinde göz önünde bulundurulmalı ve KV'den istisna edilecek tutar satış hasılatından maliyet ve bahse konu bu giderler düşüldükten sonraki tutar olmalı, istisna kazançta ait bu giderler diğer istisna dışı kazançlarla ilişkilendirilmemelidir.

**II. Görüş:**

İstisnaya konu satış işlemi ile doğrudan bağlantılı ancak, satılan varlığın maliyet bedeline dahil olmayan giderler, istisna konusu kazancın tespitinde dikkate alınmamalı, bu giderlerin %25'i doğrudan gider, %75'i, ise KKEG olarak dikkate alınmalıdır.

VUK 328. maddesinde; *"Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki fark kar ve zarar hesabına geçirilir. İşletme hesabı esasında defter tutan mükelleflerle serbest meslek kazanç defteri tutan mükellefler bu farkı defterlerinde hâsılat veya gider kaydederler. Amortisman ayrılmış olanların değeri ayrılmış amortismanlar düşüldükten sonra kalan meblağdır. "İşletmeye dâhil amortisman tabi iktisadî kıymetlerin elden çıkarılması halinde, iktisadî kıymetlerin maliyet bedeli yerine amortismanlar düşüldükten sonra kalan net değeri esas alınır." denilmektedir.* Dolayısıyla satış için katlanılan giderlerin istisna kazancın hesaplanmasında dikkate alınmamalı, bu tür giderler, faaliyet giderleri olarak nitelendirilip, istisna dışı kurum kazancının tespitinde dikkate alınmalıdır.

Çünkü istisna kazancın elde edilmesine ilişkin giderlerin sadece istisna kazançtan düşülmesi gerektiği şeklinde bir kazanç hesaplama yöntemi kabul edilirse, yapılan giderlerin hangilerinin satışla doğrudan ilgili olduğu veya olmadığı tartışmaları gündeme gelecektir ki, bunun uygulamada çok ciddi zorluklara yol açabilir.

Öte yandan KVK'nın 5/3. fıkrası ve 1 Seri Nolu KVK genel tebliğinin 5.15.maddesinin 3. paragrafındaki; "..., kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin giderlerin kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilmesi gerekmektedir." açıklaması gereğince istisnaya ilişkin giderlerin %75'i mezkur hüküm uyarınca KKEG olarak dikkate alınmalıdır.

Müşavirliğimizin 1 nolu görüşe iştirak etmektedir.

İstisna kazancın elde edilmesine ilişkin giderler, bu işlemle ilgisi tabi ve açık ise istisna kazancın tutarının tespitinde dikkate alınmalı ve KV'den istisna edilecek tutar; satış hasılatından maliyet ve bahse konu bu giderler düşüldükten sonraki tutar olmalı, istisna kazançta ait bu giderler istisna dışı kazançlardan indirilmemelidir.

1.Görüşe iştirakimizin gerekçeleri;

KVK'nın 5/3. 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." denilmektedir.

Bu hükümdeki ; kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin giderler, istisna dışı kurum kazancından indirilmez ifadesi, mefumu muhalifi ile okunduğunda bu tür giderlerin ancak istisna kazancın tutarının tespitinde indirim konusu yapılabileceği anlamına gelmektedir.

1 Seri Nolu KVK genel tebliğinin 5.15.maddesindeki serbest bölge ile ilgili örnekte, serbest bölgeden elde edilen gelirlerin elde edilmesi için yapılan giderin, bölge dışı faaliyetlerle ilişkilendirilmediği ve kurumlar vergisine tabi diğer kazançlardan indirim konusu yapılmadığı serbest bölge hasılatından indirilerek serbest bölge kazancının tespit edildiği görülmektedir.

1 Seri Nolu KVK genel tebliğinin 5.15.maddesinin 3.paragrafındaki; "..., kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin giderlerin kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilmesi gerekmektedir." ifadesi ise serbest bölge örneğindeki uygulamadan farklı olarak, istisna kazançta ilişkin giderlerin doğrudan KKEG olarak dikkate alınması gerektiği vurgulamaktadır.

1 Seri Nolu KVK genel tebliğinin 5.15.maddesinin 3.paragrafındaki bu ifade ( KKEG olma ) KVK 5/1-e maddesi dışındaki istisnalar açısından KV beyannamesi üzerinde hiçbir farklılığa yol açmamakta, sadece KVK'nun 5/1-e maddesinde kaancın %75'inin istisna tutulması ve Fon'a alınma durumu olduğu için KV beyannamesinde farklılığa yol açmaktadır. Müşavirliğimiz genel tebliğin bu detay dikkate almadan hazırlandığı görüşündedir.

Aşağıdaki Müşavirliğimizce verilen örnekte bu iki görüşe göre de uygulama yapılmıştır. İki görüşe göre de yapılan uygulamada KV matrahı aynıdır.Ancak fark istisna kazancın tutarında ( dolayısı ile fona alınması gereken tutarda da ) ortaya çıkmaktadır. KV açısından KV matrahının değişmediği, sadece fon'a alınan tutarın 2.görüşe göre daha fazla olduğunu dikkate aldığımızda 2.görüş çerçevesinde uygulama yapan mükelleflerin daha fazla bir tutarı fona aktarmış olmaları nedeni ile Hazine aleyhine uygulama yapmadıkları eleştirilmeyeceği kanaatindeyim.

Örnek:

Veriler; Amortisman düşülmüş net defter değeri 100 TL olan taşınmaz veya iştirak hissesinin 1.200 TL'ye satıldığını ve bu işlem ile ilgili ( KDV hariç ) 15 TL tapu harcı, 85 TL komisyon ödendiği ve bu şirketin istisna dışı faaliyetlerinden net 150 TL KV tabi kazancı olduğunu varsayalım.

Açıklama	1 Görüş	2.Görüş
Satış Tutarı	1.200,-	1.200,-
Satış Giderleri (-) Satışta Ödenen Tapu Harcı= 15 Satışta Ödenen Komisyon = 85	100,-	-0-
<u>Maliyet Bedeli(-)</u> (Amortisman düşülmüş net defter değeri)	100,-	100,-
Satış Kazancı	1.000,- (1.200-100-100=)	1.100,- (1.200-100=)
%75 İstisna Tutarı ( Fon'a alınması gereken tutar)	750,- (1.000x%75 =)	825,- (1.100x%75=)
K.V.'ne Tabi Kazanç ( İstisna kazancın KV tabi tutarı)	250,- (1.000x%25 =)	275,- (1.000x%25 =)
İstisna Dışı Kurumlar Vergisine Tabi Kazancı	150,-	150,-
K.V.Matrahı KKEG (100x%75 =) 25	400,- (250+150=)	400,- (275+150-25=)

Sonuç itibari ile 1 Seri Nolu KVK genel tebliğinin 5.15.maddesindeki serbest bölge ile ilgili örnek ve 02/05/2012 tarih B.07.1.GİB.4.99.16.02.-VK-5/1-1-12 sayılı özelgedeki Vergi İdaresinin görüşünün esas alınması gerektiği ve 1.görüşe göre uygulama yapılmasının vergi mevzuatına daha uygun olacağı değerlendirilmiştir.

2- KDVK'nun 30/d.maddesinde; "Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi"nin indirim konusu yapılamayacağı hüküm altına alınmıştır.

KDV Uygulama Genel tebliğinin III/C-2.1. maddesinde; "....., faaliyetin yürütülmesi için gerekli olan giderler dışında kalan, işle ilgili bulunmayan veya işletme sahibinin özel tüketimine yönelik harcamalar niteliğinde bulunan ve sair kanunen kabul edilmeyen giderlere ilişkin belgelerde gösterilen KDV tüketici durumunda bulunan işletme veya işletme sahibi üzerinde kalacaktır." denilmektedir. KDVK'nın gerekçesinde de ; "... bunlar genellikle ise genellikle ticari,zirai ve mesleki faaliyetlerle ilgili olmayan giderlerdir" şeklinde bir açıklama yer almaktadır.

İstisna konusu kazançla ilişkin giderlerin (örneğin komisyon gibi veya hizmet alımları ) istisna kazancın tutarının tespitinde gider dikkate alınması vergi mevzuatına uygun olduğu, söz konusu giderlerin istisna kazancın tutarının tespitinde gider dikkate alındığında, yasal defterlerde / KV beyannamesinde KKEG olarak yer gösterilmemiş olacağı, yapılan giderin istisna kazançla ilişkin satışın gerçekleşebilmesi gerekli olduğu, dışında dolayısı ile giderin işle ilgili bulunduğu, işletme sahibinin özel tüketimine yönelik bir harcamalar niteliğinde olmadığı, hususları birlikte dikkate alındığında, bu

giderlere ait KDV'nin genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılmasının KDVK'na uygun olduğu değerlendirilmiştir.

Sonuç itibari ile 2.Görüşe göre istisna kazanç tespit edildiğinde, istisna kazançla ilişkin giderlere ait KDV'nin indirim konusu yapılmasında bir vergisel risk olmadığı kanaatindeyim.

Öte yandan 1.Görüşe göre uygulama yapıldığında da istisna kazançla ilişkin giderlere ait KDV'nin indirim konusu yapılması gerekir. Bu konudaki değerlendirmelerim aşağıdaki gibidir;

1.Görüşe göre uygulama yapıldığında istisna kazançla ilişkin giderler yasal defterlerde KV beyannamesinde KKEG olarak yer gösterilecektir. Bu durumda kanunun lafından hareketle, KKEG ilişkin KDV'nin indirimine konu edilmemesi gerektiği ileri sürülerek mezkur giderlerin KDV'sinin %75'inin indirim konusu yapılmaması gerektiği iddia olunabilir. Genel tebliğ ve gerekçede de olayın gerçek mahiyetine bakılması gerektiği özel olarak belirtilmemiş, "sair" , "genellikle" gibi kelimelerle KKEG ifadesine daha geniş bir mana verilmeye çalışılmıştır. Dolayısı ile KDVK,tebliğ ve gerekçeden hareketle istisna kazançla ilişkin giderlerin ( KKEG olarak dikkate alındığında) KDV'sinin %75'inin indirimine konu edilmesinin eleştirilme ihtimali bulunmaktadır.

Ancak geçmişte finansman giderleri kısıtlamasına ilişkin olarak KKEG olarak dikkate alınan finansman faturalarına ait KDV'nin indirim konusu yapılabilmektedir. Maliye Bakanlığı, Katma Değer Vergisi Kanununun 29/4'üncü maddesi ile verilen yetkisine istinaden finansman giderlerine ilişkin olarak ödenen/borçlanılan katma değer vergisinin tamamının indirimini uygun görmüştür. (55 Seri No'lu KV.GT.) Bundan bahisle 1.Görüşe göre uygulama yapıldığında da istisna kazançla ilişkin giderlere ait KDV'nin indirim konusu yapılması gerektiği kanaatindeyim.

Saygılarımızla,

B.07.1.GİB.4.99.16.02-KVK-5/1-e-112

02/05/2012

Sayı

Konu : Kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin giderlerin bulunması durumunda istisna tutarının nasıl hesaplanacağı hk.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e maddesinde düzenlenen istisna kazançla ilgili giderlerin bulunması durumunda fon hesabına aktarılacak istisna tutarın nasıl hesaplanacağı ile ilgili Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "İstisnalar" başlıklı 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 kurumlar vergisinden müstesna olduğu hükmüne yer verilmiş; maddenin üçüncü fıkrasında da iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna

kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararların, istisna dışı kurum kazancından indirilmesinin kabul edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Aynı Kanunun 6 ncı maddesinin birinci fıkrasında kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı belirtilmiş, maddenin ikinci fıkrasıyla da safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "5.6. Taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları satış kazancı istisnası" başlıklı bölümünde istisna uygulamasına yönelik açıklamalara yer verilmiş olup, aynı Tebliğin "5.13. Kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara isabet eden giderlerin diğer kazançlardan indirilememesi" başlıklı bölümünde de;

"Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin üçüncü fıkrasında, iştirak hissesi 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 yer almaktadır.

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.**

... İstisna kazançlar ile diğer faaliyetlerden doğan kazançların, işletme kayıtlarında ayırımının yapılması ve istisna kazançlara ilişkin maliyet ve gider unsurlarının, diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlarla ilişkilendirilmemesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, istisna kapsamındaki faaliyetlerin zararlı sonuçlanması halinde, zarar tutarı "kanunen kabul edilmeyen gider" olarak dikkate alınacaktır..."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin giderlerin, istisna kapsamı dışındaki kazançlar ile ilişkilendirilmemesi gerekmektedir. Dolayısıyla, 5520 sayılı Kanunun 5/1-e maddesi uyarınca kurumlar vergisinden istisna edilecek olan tutar, bu kazancının elde edilmesi aşamasında yapılan giderler düşüldükten sonraki tutar olacak ve bu tutarın %75'i fon hesabına alınacaktır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

<b>T.C.</b>			
<b>GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI</b>			
<b>İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI</b>			
<b>(Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)</b>			
<b>Sayı</b>	<b>:</b>	<b>B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-683</b>	<b>09/06/2011</b>
<b>Konu</b>	<b>:</b>	<b>Şirketin aktifinde kayıtlı taşınmazın satılmasından doğan zararın KVK-5/1(e) maddesi kapsamında değerlendirilerek gider yazılıp yazılmayacağı.</b>	

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

Diğer taraftan, söz konusu taşınmazın alacağı karşılık iktisap edilmesinin de bir önemi bulunmamaktadır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

## **KURUMLARIN GAYRİMENKUL VE İŞTİRAK HİSSESİ SATIŞLARINDA ZARAR DOĞMASI HALİNDE BU ZARAR İNDİRİM KONUSU YAPILABİLİR Mİ?**

### **1. KONU:**

Kurumların aktiflerinde bulunan taşınmaz ve iştirak hisselerinden sağladığı kazançların kurumlar vergisinden istisna edilmesi konusu, uzunca süredir vergi mevzuatımızda yer almaktadır.

Konu 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nda da bazı farklılıklarla yer almıştır. Kanunun istisnalara ilişkin 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, bu istisnanın, satışın yapıldığı dönemde uygulanacağı ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmının satışın 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... hükme bağlandıktan sonra, istisna 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 vergilerin ziyaa uğramış sayılacağı ifade edilmiştir.

KVK'nun 5 inci maddesinin (3) numaralı fıkrasında ise; "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." Hükümü yer almaktadır.

Bu çalışmamızda, kurumların taşınmaz ve iştirak hissesi satışlarından elde ettiği kazançların % 75'lik kısmını kurumlar vergisinden istisna eden KVK'nun 5/1-e maddesinde yer alan düzenlemenin, KVK'nun 5/3 maddesinde yer alan düzenleme karşısındaki durumu tartışılacaktır. Başka bir ifade ile kurumların taşınmaz ve iştirak hissesi satışlarında zarar doğması halinde bu zararın kurum matrahından indirilebilip indirilemeyeceği değerlendirilecektir.

## 2. KONUNUN TARTIŞILMASI:

### 2.1. Konunun Tarihsel Gelişim Süreci ve İstisna Uygulamasının Şartları:

Gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışından sağlanan kazancın kurumlar vergisinden istisna edilmesi uygulaması ilk defa, 4108 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen geçici 23 üncü madde ile ve geçici olarak sistemimize girmiştir. Düzenlemenin ilk hali; "1.1.1994 31.12.1998 tarihleri arasında uygulanmak üzere, tam mükellefiyete tabi kurumların iştirak hisselerinin veya gayrimenkullerinin satışından doğan kazancın, satışın yapıldığı yılda kurum sermayesine ilave edilen kısmı, kurumlar vergisinden müstesnadır. Şu kadar ki, vadeli satış halinde, satışın yapıldığı hesap dönemini takip eden ikinci hesap döneminin sonuna kadar tahsil edilen kazançların tutarı, ilgili yıl kurum kazancından indirilir. Bu tarihten sonra yapılacak tahsilât için bu hüküm uygulanmaz. İlk yapılan tahsilâtın iştirak hissesi veya gayrimenkulün maliyet bedeline ilişkin olduğu kabul edilir. Şeklinde idi. Başlangıçta geçici ve süreli olarak öngörülen düzenleme süreç içinde çeşitli 2

değişikliklere uğrasa da özü korunarak sürelerin uzatılması suretiyle devam ettirilmiştir. Bilahare, 5281 Sayılı Kanun'un 31. maddesiyle 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8/11 den sonra gelmek üzere 8/12 madde olarak konularak uygulamaların geçici olmasına son verilmiştir.

Söz konusu düzenleme hükmüne, 01.01.2006 Tarihinden itibaren yürürlüğe giren 5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun istisnalara ilişkin 5 inci maddesinde de yer verilmiştir.

Yapılan bütün düzenlemelerde, "kurumların bağlı değerlerinin nakde dönüştürülerek mali yapılarının güçlendirilmesi" ana gerekçe olarak belirtilmiştir.

5520 sayılı KVK'nda konuya ilişkin yapılan düzenleme, özü itibariyle önceki düzenlemelerle benzerlik göstermekle birlikte, istisna tutarını elde edilen kazancın %75'i ile sınırlandırması açısından farklılık göstermektedir. Bu noktada istisna edilecek kazancın nasıl tespit edileceği ve istisnanın hangi şartlarla uygulanacağı önem kazanmaktadır.

#### 2.1.1. İstisnanın Şartları:

5520 sayılı KVK'nun 5/1-e maddesine göre yapılan işlem sonucu oluşan kazancın KV'nden istisna edilebilmesi için;

- a) Taşınmaz ya da iştirak hissesinin kurumların en az iki tam yıl süreyle aktifinde yer alması;
- b) İstisnaya konu kıymetlerin taşınmaz, iştirak hissesi, kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları mahiyetinde olması (bunların tanımı 1 seri nolu KV Genel Tebliğinde yapılmıştır);
- c) İstisnadan yararlanan kısmın satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulması;

d) Menkul kıymet ve taşınmaz ticareti ve kiralamasıyla uğraşılması;

e) Satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi;

Gerekmektedir. Bu konuya ilişkin gerekli açıklamalar 1 seri nolu KV Genel Tebliği'nde detaylı olarak yapıldığı ve esas konumuz olmadığı için burada daha fazla ayrıntıya girilmemiştir.

#### 2.1.2. İstisna Konusu Kazancın Hesaplanması:

Herhangi bir iktisadi kıymetin satılması halinde, bu işleme ilişkin satış kazancının yani karın nasıl tespit edileceği konusunda bir tereddüt olmaması gerekir. Satış bedeli ile maliyet bedeli arasındaki fark satış karını oluşturacaktır ve bu kar genel sonuç hesaplarına intikal ettirilecektir. Ancak olayımızda olduğu gibi, kazancın vergiden istisna edildiği ya da işleme ilişkin giderlerin indiriminin kısıtlandığı durumlarda, söz konusu işleme ilişkin bazı giderlerin münhasıran bu işleme ilişkin kazancın tespitinde mi yoksa genel sonuç hesaplarında mı dikkate alınması gerektiği hususu önem kazanmaktadır. Konumuz açısından da örneğin bir taşınmaz satışı işlemi ile ilgili olarak ödenen tapu harçları, komisyon v.b. harcamaların doğrudan sonuç hesaplarına mı intikal ettirilmesi gerektiği yoksa anılan taşınmaz satışından sağlanan kazancın tespitinde mi dikkate alınması gerektiği hususu Platformumuzda tartışılmış ve üç ayrı görüş ortaya çıkmıştır.

Görüşleri ifade ederken aşağıdaki Gayrimenkul satışı örneği üzerinde çalışmamız uygun olacaktır. 3

Bilgiler I.Görüş II.Görüş III.Görüş Satış Tutarı 1.200,- 1.200,- 1.200,-

Satış Giderleri (-) 100,- 0,- 100,- %75'i KKEG Satışta ödenen Tapu Harcı(-) 15,- 0,- 15,- " " Komisyon (-) 85,- 0,- 85,-

Maliyet Bedeli (-) 100,- 100,- 100,- (Amortisman düşülmüş Net defter değeri)

Satış Kazancı 1.000,- 1.100,- 1.000,-

% 75 İstisna tutarı 750,- 825,- 750,-

K.V. 'ne Tabi kazanç 250,- 275,- 250,- İstisna dışı K.V.'ne tabi Kazanç 150,- 50,- 150,-

K.V.Matrahı 400,- 325,- 475,- (400+100\*%75)

#### I. Görüş:

Satışa ait giderler, bu işlemle direk ilgili bulunduğu için, kazancın tespitinde göz önünde bulundurulmalı ve satış kazancı buna göre hesaplanmalıdır. İstisna kazançta ait giderlerin, (Kanunun 5/3 üncü maddesi ile bağlantı kurulmaksızın) diğer istisna dışı kazançlarla ilgilendirilmemesi gerekir.

#### II. Görüş:

Gerek VUK 328. ve Gerekse Gelir Vergisi Kanunu'nun Mükerrer 81. maddesinde, Amortisman Tabi Malların Satışı sırasında, kazancın nasıl hesaplanacağı açıkça belirlenmiştir. Buna göre; *Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki fark kar ve zarar hesabına geçirilir. İşletme hesabı esasında defter tutan mükelleflerle serbest meslek kazanç defteri tutan mükellefler bu farkı defterlerinde hâsılât veya gider kaydederler. Amortisman ayrılmış olanların değeri ayrılmış amortismanlar düşüldükten sonra kalan meblağdır. "İşletmeye dâhil amortisman tabi iktisadî kıymetlerin elden çıkarılması halinde, iktisadî kıymetlerin maliyet bedeli yerine amortismanlar düşüldükten sonra kalan net değeri esas alınır."* Dolayısıyla satış için katlanılan giderlerin istisna kazancın hesaplanmasında göz önünde bulundurulmayıp istisna dışı işlemlerle ilgili faaliyet giderleri olarak nitelendirilip Kurum Kazancının tespitinde indirilmesi gerekir.

Kaldı ki, İstisnanın getiriliş amacı, kurumların mali yapılarını güçlendirmektir. Gayrimenkulün satışı ATİK satışından ayrı düşünülemez. Amaca yönelik satışlar için, şarta bağlı olarak getirilmiş bir istisnadır. Kurum söz konusu istisnadan yararlanıp yararlanmama konusunda da serbest bırakılmıştır. İstisnadan yararlanmayı seçmesi halinde istisna şartlarını yerine getirmek mecburiyetindedir. İstisnadan yararlanılmama seçmesi halinde söz konusu satışın herhangi bir ATİK veya duran varlık satışından farkı yoktur. Durum böyle olunca, satıştan elde edilen kazancın tespitinde Gerek VUK 328. ve Gerekse Gelir Vergisi Kanunu'nun Mükerrer 81. maddesinde belirtilen yöntemin uygulanması gerekmektedir. 4

İstisnanın getiriliş amacı, kurumların mali yapılarını güçlendirmek olduğuna göre, kurumların finansman ihtiyacını karşılamak amacıyla, her türlü değer belirleme, piyasa araştırması, reklâm tanıtım v.b. giderleri yapmasına rağmen satıştan vazgeçip söz konusu gayrimenkulü bir banka ve/veya finans kuruluşuna teminat olarak vererek çok avantajlı bir kredi kullandığını düşünelim. Bu durumda söz konusu giderlerin tümü faaliyet gideri olarak tanınacaktır. Ayrıca temin edilen kredi ile ilgili faiz, kur farkı v.b. finansman giderleri de faaliyet gideri olarak tanınacağı tabiidir.

Özetleyecek olursak, Gerek VUK 328. ve Gerekse Gelir Vergisi Kanunu'nun Mükerrer 81. maddesinde, Amortisman Tabi Malların Satışı sırasında, kazancın nasıl hesaplanacağı açıkça belirlenmiştir. Bunun dışında bir kazanç hesaplama yöntemi düşünüldüğünde, yapılan giderlerin hangilerinin satışla doğrudan ilgili olduğu veya olmadığı tartışmaları gündeme gelecektir ki, bu durum da, Vergi Kanunlarının anlaşılabilir ve kolay uygulanabilirliğine engel bir durum ortaya çıkaracaktır. Ayrıca 1 seri nolu GV Genel Tebliği'ne *"...İstisna kapsamındaki değerlerin satışından kaynaklanan alacaklar için alınan faiz, komisyon ve benzeri gelirler, istisna kazancın tespitinde dikkate alınmayacaktır. Aynı şekilde, satış bedelinin döviz cinsinden belirlenmesi durumunda ortaya çıkan kur farklarının da istisna kazancın tespitinde dikkate alınması mümkün değildir."* şeklindeki açıklamalar da satış işlemi ile doğrudan bağlantılı olsa bile satış bedelinden ayrı olarak ortaya çıkan gelirlerin istisna kazancın tespitinde dikkate alınmayacağı ifade edilmiştir. Dolayısıyla satış işlemi ile bağlantılı olsa bile maliyet bedeli ile doğrudan bağlantılı olmayan harcamaların da istisna konusu kazancın tespitinde dikkate alınmaması gerekir.

### III. Görüş :

Satışa ilişkin giderlerin istisnaya isabet eden kısmı Yani % 75 lik kısmı gider olarak kabul edilemez %25 lik kısmı ise gider olarak dikkate alınmalıdır denilmektedir.

Bazı görüşlerde de, bu satışlara ilişkin her türlü giderler Kanunen Kabul Edilmeyen Giderdir satışla da ilişkilendirilmediği gibi gider olarak ta kabulü mümkün değildir.

Platformda yapılan görüşmeler sonucunda birinci görüş çoğunluk tarafından benimsenmiştir.

#### 2.1.3. Satış İşleminde Zarar Doğması Durumu:

Çalışmamızın asıl konusu, taşınmaz ve iştirak hissesi satışından zarar edilmesi halinde bu zararın kurumun diğer gelirlerinden indirilebilip indirilemeyeceği hususudur. Konunun Platformda tartışılması sonucunda iki görüş ortaya çıkmıştır.

#### 1. Görüş:

Bu görüşe göre, taşınmaz ve iştirak hissesi satışından zarar doğması halinde bu zarar kurumun diğer faaliyetlerinden doğan kardan mahsup edilebilmelidir. Bu görüşü savunanların dayanakları ve gerekçeleri aşağıdaki gibidir.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin 3. 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."* Denilmiştir. 5

Söz konusu madde gerekçesi ise aşağıdaki gibidir:

*"Maddenin üçüncü fıkrası ile kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin giderler ile istisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan zararların istisna dışı kurum kazancından indirilmesine imkân verilmemektedir. İstisna kazançlar elde edilirken, giderlerin yanı sıra gider fazlalığı sebebiyle doğan zararların da aynı kapsamda değerlendirileceği tabii olup, düzenleme ile konuya ilave açıklama getirilmiş ve muhtemel tereddütlerin giderilmesi amaçlanmıştır. Bu hükümlerle örneğin, iştirak kazançlarının Kanunda belirtilen şartların gerçekleşmesi durumunda kurumlar vergisinden istisna edilmesi nedeniyle, söz konusu iştiraklerin alınmasında kullanılan kredilere ilişkin faiz, kur farkı ve benzeri giderlerin istisna dışı faaliyetlere ilişkin kurum kazancından indirilmesinin mümkün olmadığı konusuna açıklık getirilmiştir"*

Anılan kanun maddesine göre,

a) Kurumların Kurumlar Vergisi'nden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderleri,

b) Kurumların istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararları,

İstisna dışı kurum kazancından indirilemez.

Kanunda, taşınmaz ve iştirak kazançları istisnasından yararlanma belli şartlara bağlanmıştır. Bu şartlar şunlardır: a) Taşınmaz ya da iştirak hissesinin kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktifinde yer alması; b) İstisnadan yararlanılan kısmın satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulması; c) Menkul kıymet ve taşınmaz ticareti ve kiralamasıyla uğraşılmaması. Burada, mükellef kurum bu istisnadan yararlanmak için gerekli koşulları yerine getirebileceği gibi, kendi özel nedenlerinden dolayı istisnadan yararlanmamayı da tercih edebilmektedir. Şartların tümü gerçekleştiği takdirde mükellef istisnadan yararlanılabilir. Tüm şartlar gerçekleşmiş olsa bile mükellef istisnadan yararlanmak istemeyebilir. Satış kazancının pasifte özel bir fon hesabına alınması, %75 oranını aşmamak kaydıyla istisnadan istenilen oranda faydalanılabilmesi, istisna uygulamasını ihtiyari hale getirmektedir. Mükellef, istisnanın sağladığı vergi avantajına rağmen, satış kazancını 5 yıllık süreyi beklemeden işletmeden çekmek istemesi veya başka bir nedenle istisna hükümlerinden faydalanmayabilir. Böyle bir durumda mükellefe mutlaka istisnadan faydalanman gerekir demek mümkün değildir. Bütün bunlar söz konusu istisnanın mutlak bir istisna olmayıp, şarta bağlı ve ihtiyari bir istisna olduğunu göstermektedir.

Söz konusu istisnanın mutlak bir istisna olmayıp şarta bağlı ihtiyari bir istisna olduğu, hem 1 sıra nolu KV Genel Tebliği'nde hem de Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen bir özeldede de ifade edilmiştir.

1 sıra nolu KV Genel Tebliği'nin " Satış kazancının fon hesabında tutulması" başlıklı 5.6.2.3.2. bölümünde;

"..... 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." Denilmek suretiyle, ilgili satış kazancı için mutlaka istisna uygulanmasının zorunlu olmadığı vurgulanmıştır. 6

GİB tarafından verilen 23.08.2007 tarihli özeldede konu daha net bir şekilde vurgulanmış ve özetle; söz konusu istisnanın mutlaka uygulanması gereken bir istisna olmadığı dolayısıyla bu işlemlerden zarar edilmesi halinde konunun KVK'nun 5/3 maddesi kapsamında düşünülemeyeceği, bu nedenle de oluşan zararın kurumun diğer faaliyetlerinden doğan karlarından mahsup edilmesine engel bir durum bulunmadığı ifade edilmiştir.

Bütün bu açıklamalar, taşınmaz ve iştirak hissesi satışı işleminin mutlak bir istisna olmadığını göstermektedir. Bir işlemin istisna olmaması halinde KVK'nun 5/3. Maddesi hükmünün de bu işleme mutlaka uygulanmasını istemek doğru ve yasal değildir. Aynı mantıkla, kurumların satış neticesinin zararlı olduğu hallerde ise yararlanılan bir istisna olmadığından kurumun bu satış işlemi nedeniyle yaptığı giderlerin tamamının kurum matrahının tespitinde nazara alınması gerekmektedir. Zararlı satışlarda, zararın kurum kazancından mahsup edilmesini engelleyen bir hüküm yasada yoktur.

Ayrıca, KVK'nın 5/3. maddesinde "istisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan zarar" indirim konusu yapılamaz denilmektedir. Burada, bir faaliyet değil, satışa konu işlem vardır. taşınmaz ve iştirak hissesi satışları "faaliyet" kapsamında değerlendirilemez. Şarta bağlı istisna kapsamındaki bu tip işlemler için giderler ve zararlar indirim konusu yapılabilecektir.

K.V.K. 5. maddesinde sayılan kurumlar vergisi istisnaları;

a) İstisna edilen kazanç (işlem)

b) İstisna edilen faaliyetlerden oluşmaktadır (yatırım fon ve ortaklıklarına sağlanan istisna bir faaliyet istisnasıdır madde 5/1-d)

Ayrıca diğer kanunlarda da kurumlar vergisinden istisna olan faaliyet kazançları vardır. Örnek olarak;

- Türk uluslar arası gemi siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilebilecek kazançlar,
- Teknoloji geliştirme bölgeleri kanununda yer alan istisnalar,
- Serbest bölgelerde uygulanan istisna v.s

K.V.K 5/3 fıkrasında sadece faaliyet olarak adlandırılacak işlemlerden doğan faaliyet zararları kanunen kabul edilmeyen giderlerdir. Bunun nedeni bu faaliyetlere ait faaliyet karlarının vergi dışı tutulmasıdır. K.V.K 5/1-e maddesinde yer alan istisna ise bir kazanç istisnasıdır. Bu istisna kapsamındaki satış işlemi nedeniyle elde edilen hâsıllardan bu kazancın elde edilmesi nedeniyle yüklenilen gider ve maliyet unsurlarının düşülmesi sonucu bulunacak kazancın %75' lik kısmı K.V' den istisna edilecektir (tüm istisna şartları gerçekleştiği takdirde).

Kurumların gayrimenkul veya iştirak hissesi satışı faaliyet değil kazanç elde etmeye yönelik bir işlemdir. Bir işlemin faaliyet olarak kabul edilebilmesi için bu işlemin sürekli bir şekilde yapılması gerekir. Bir işlem sürekli bir şekilde yapılıyorsa bu işlemin ticareti yapılıyor demektir. Bu durumda K.V.K' ya göre elde edilecek gayrimenkul veya iştirak hissesi satışı kazancının istisnasından yararlanılması söz konusu olamaz.

İstisna kazançlarını faaliyet istisnası ve kazanç istisnası olarak belirlemiştik. Bu kapsamda istisnaya tabi işlemlerde giderler, faaliyetlerde ise zararlar indirilemez diyebiliriz. Dolayısıyla K.V.K' nın 5/1-e bendinde yer alan istisnanın bir faaliyet istisnası değil bir kazanç (işlem) istisnası olarak değerlendirilmesi ve ayrıca istisna uygulamasının ihtiyari olması nedeniyle en az iki yıl süreyle aktiflerde yer alan taşınmazlar ile iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan 7

haklarının satışından zarar doğması halinde kurumların bu satışa ilişkin zararlarını kurum kazançlarından indirebilmesi gerekmektedir.

## 2. Görüş:

Bu görüşü savunanlara göre ise, "taşınmaz ve iştirak kazançları istisnası" kapsamındaki işlemlere ilişkin gider ve zararların indirim konusu yapılması mümkün değildir. Bunun nedenlerini şu şekilde sıralamak mümkündür:

a) KVK'nın 5/3. maddesinde gider ve zarar indirimini kabul etmemenin kapsamı ve bu kapsamın istisnası ( iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri) açık olarak belirtilmiştir. Durum böyle iken, yorum yoluyla "şarta bağlı istisna", "mutlak istisna" ayrımı yapılması ve bu bağlamda istisna bir düzenlemeye ilişkin gider ve zararların indiriminin kabul edilmesi var olan yasal çerçevede mümkün değildir.

b) KVK'nın 5/3. maddesinin uygulanmasını "istisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan zarar" cümlesine dayandırarak, sadece "faaliyet" kavramı üzerinde durulup, diğer satışları "işlem" olarak değerlendirmek mümkün değildir. Zira taşınmaz ve iştirak kazançları alım satımını faaliyet haline getirenlerin kazançları zaten istisna kapsamı dışındadır. Ayrıca, taşınmaz ve iştirak hissesi alım satımı, ana faaliyet konusu ne olursa olsun bütün kurumlar için bir "faaliyet"tir ve bu tür işlemler değişik gerekçelerle normal ticari yaşamda sık sık yapılmaktadır. Bunun yanı sıra kurumların bütün faaliyetleri (taşınmaz ve iştirak hissesi alım satımı dahil) ticari kazanç kapsamında, kurumun faaliyeti olarak değerlendirilmektedir.

c) KVK'nın 5/1-e maddesinde düzenlenen "taşınmaz ve iştirak kazançları" istisnasına ilişkin gider ve zararların indirim olarak kabul edilmesi, istisna kapsamında değerlendirilebilecek bir kazancın, gider ve zararlarının da indirilmesi gibi bir sonuç doğuracaktır ki, çift taraflı işleyen bu durum, "istisna" düzenlemesinin mantığına tamamen aykırı bir uygulama oluşturmaktadır.

Platformda yapılan tartışmalar sonucunda 1. Görüş çoğunluk tarafından kabul edilmiştir.

### 2.1.4. Bina Satışlarından Elde Edilen Kazancın %25'lik Kısmı İçin Yenileme Fonu Ayrılabilir mi?

Vergi Usul Kanunu'nun "Amortisman tabi malların satılması" ile ilgili 328. maddesinin 4. fıkrasında yenileme fonu açıklanmıştır. Buna göre, satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi, işin özelliğine göre zorunlu bulunur veya bu hususta işletme yönetimi karar verirse bu durumda, satıştan doğan kâr yenileme giderlerini karşılamak üzere pasifte geçici bir fon hesabında üç yıl süreyle tutulur. Aynı

değerde satın alınan iktisadi kıymet üzerinden ayrılan amortisman giderleri gider yazılmayarak bu fon hesabından karşılanır.

Satıştan doğan kazancın %75'inin özel bir fon hesabına alınması ve satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar bu hesapta tutulması halinde bu kısım kurumlar vergisinden müstesna olacaktır. Vergiden istisna edilen bu kısım için ayrıca yenileme fonu ayırlamayacağı açıktır. Vergiye tabi olan %25'lik kısım için ise yenileme fonu ayrılıp ayrılmayacağı tartışılmaktadır.

Mevcut bir binanın satılarak yerine yenisinin satın alınması hali, yapılan satış işleminin kurumun mali yapısını güçlendirecek ve ilave ekonomik imkân sağlayacak nitelikte bir işlem olması gerekir. Eğer yapılan satış işlemi, kurumun mali yapısını güçlendirecek ve ilave ekonomik imkân sağlayacak nitelikte ise, satıştan doğan kazancın istisna kapsamında değerlendirilmesine bir engel olmaması gerekir. 8

Kurumun iktisadi olarak kullanımından uzak bir gayrimenkulünü satarak başka bir yerden gayrimenkul alması durumunda şirket açısından ekonomik katkı sağlayacağı düşünülmelidir.

Şöyle ki; evvelce ihtiyaca uygun yerde imal ve inşa edilen üretim ve/veya yönetim amaçlı kullanılmakta olan Gayrimenkul, zamanla bulunduğu yerin Gayrimenkul rantına dönüşmesi ve bu nedenle de değerinin artması durumunda (ki, bu durum gelişmekte olan ülkemizde oldukça sık yaşanmaktadır) kurum tarafından daha uygun yerlerden birinde, daha düşük maliyetli yenisinin satın alınması, imal ve inşası mümkün olduğundan kurum açısından ekonomik katkı sağlayacağı düşünülmelidir.

Bu nedenledir ki satıştan doğan kazancın %75'lik kısmı özel bir fon hesabına alınarak istisna edilecek, kalan %25'lik kısım için ise yenileme fonu uygulanabilmelidir.

### 3. S O N U Ç

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin 1. fıkrasının ( e ) bendinde, taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançlara ilişkin istisna düzenlenmiş olup, 5. maddenin 3. fıkrasında ise, *"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."* Şeklinde düzenleme yapılmıştır.

Söz konusu taşınmaz ve iştirak hisseleri satışında satış kazancının nasıl hesaplanacağı ve bu işlemde zarar edilmesi halinde oluşan zararın kurumun diğer faaliyetlerinden doğan kardan mahsup edilemeyeceği konuları Platformumuzda tartışılmıştır.

Önceki bölümlerde yapılan açıklamalar çerçevesinde; bu düzenlemenin lâfzî yorumunda satışa ilişkin giderlerin satış kazancı ile ilişkilendirilmeksizin "yönetim giderleri" olarak dikkate alınması gerektiği sonucu ile satıştan doğan zararların diğer faaliyetlerden doğan karlardan mahsup edilebilmesinin mümkün olması görüşleri çoğunluk görüşü olarak ortaya çıkmıştır.

Ayrıca, Satıştan doğan kazancın %25'lik kısmı için ise yenileme fonu ayrılabilmesi de dikkate alınması gereken bir husustur.

Sonuç itibarıyla, yukarıda izah edilmeye çalışılan hususlar için, özelge bazında ifade edilen farklı ve çelişkili görüşler olması nedeniyle, Mali İdarenin uygulamaya yön verecek bir tebliğle konuya açıklık getirmesinde yarar görmekteyiz.