**GAYRİMENKUL SATIŞ KAZANCI İSTİSNASI VE UYGULAMADA YAŞANAN SIKINTILAR**

**1. GİRİŞ:**

5520 sayılı Kurumlar vergisi Kanunu'nun 5 maddesinde bu kanunu göre istisna olan kazançlar düzenlenmiş, gerekli şartların taşınması durumunda elde edilen bu kazançların bir kısmının ya da tamamının vergilendirilmeyeceği belirtilmiştir. Gayrimenkul satış kazançları Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/e maddesinde açıklanmış olup buna ilişkin yasal mevzuat (kanun, tebliğ, mukteza ve danıştay kararları) makalemizin konusunu oluşturmaktadır.

**2. YASAL MEVZUAT**

**2.1. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NDA YER ALAN DÜZENLEMELER**

**A. Kurumlar Vergisi Kanunu**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5 maddesinde bu kanuna göre istisna kazançlar sayılmış olup bu istisna kazançlarından bir tanesinin de gayrimenkul satış kazancıdır.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/e maddesinde  gayrimenkul satış kazancına ilişkin istisna **"*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* …**

***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 (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler 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."***şeklinde düzenlenmiştir.

Yukarıdaki Kanun madde metninde de görüleceği üzere istisna kazancın tamamını değil(eskiden tamamı istisna idi) %75'lik kısmı vergi dışı bırakmakta, kalan %25'lik kazancı ise vergilendirmektedir. Yine aynı madde de istisnaya ilişkin bazı düzenlemelere yer verilmiş,istisnadan yararlanma hakkını bazı şekli şartlara bağlamıştır.

**B. Kurumlar Vergisi Genel Tebliği**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun ilişkin 03.04.2007 tarihinde 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği çıkarılmış olup bu tebliğde kurumlar vergisi kanununda yer alan düzenlemeler ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Bizim konumuzu oluşturan gayrimenkul satış kazançlarına ilişkin olarak da bazı düzenlemelere yer verilmiştir.

Gayrimenkul satış kazancı istisnasından dar mükellefler dahil tüm mükelleflerin yararlanacağı, istisnaya konu olacak taşınmazların ise Türk Medeni Kanunu'nun 704. maddesinde yer alan arazi, tapu siciline ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar, kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler olduğu belirtilmiştir.

Ayrıca; İstisna uygulamasına konu olacak taşınmazların 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.

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 yansıyacak 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 ziyaı 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 ziyaı 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.

**\*Taşınmaz Ticareti İle Uğraşılması**

Taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları istisna kapsamındaki değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.

İstisna uygulaması esas itibarıyla bütün kurumlar için geçerlidir. Ancak, faaliyet konusu menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanması olan kurumların bu amaçla iktisap ettikleri ve ellerinde tuttukları 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.

**Örnek 1:** Bir inşaat şirketinin şirket merkezi olarak kullanılmak üzere inşa etmiş olduğu bir binayı, en az iki tam yıl süre ile kullandıktan sonra satması halinde, bu satıştan doğan kazanç için istisna uygulanabilecektir. Şirketin satmak amacıyla inşa etmiş olduğu veya satın aldığı binaların satışından elde ettiği kazançlar için söz konusu istisna uygulanmayacaktır.

**Örnek 2:** İnşaat faaliyetinde bulunan bir şirketin satın aldığı arsayı iki tam yıl geçtikten sonra satması halinde ya da faaliyet konusu alış veriş merkezleri inşaa etmek veya kiraya vermek olan şirketin bu amaçla inşa ettiği taşınmazları iki tam yıl geçtikten sonra satması halinde, şirketin bu istisnadan yararlanması söz konusu olmayacaktır.

**Örnek 3:** Bir inşaat şirketinin inşa etmiş olduğu binanın bir kısmını otopark olarak, diğer bir kısmını işyeri olarak kiraya vermesi, kalan kısmını ise şirket faaliyetlerinde kullanması halinde, şirket faaliyetinde kullandığı kısmın satılmasından elde edilen kazanç istisnaya konu olabilecek, diğer kısımlar istisnadan yararlanamayacaktır.

**Örnek 4:** Esas faaliyeti taşınmaz ticareti ve kiralaması olmayan bir şirketin, atıl olarak durmakta olan bir taşınmazını kiraya verdikten iki tam yıl sonra söz konusu taşınmazı satması halinde taşınmazın elden çıkarılmasından doğan kazancın istisnadan yararlanması mümkün bulunmaktadır.

İlgili tebliğin taşınmaz ticareti ile ilgili düzenlemesinde görüleceği üzere; **taşınmaz ticareti amacıyla elde edilen ve taşınmaz ticareti yapan şirketlerin bu istisnadan yararlanamayacağı, ancak ticari amaçlı olmayan taşınmaz satışlarının ise istisnaya konu edilebileceği yöndedir.**

Tebliğin son kısmında ise istisna uygulanabilmesi için taşınmazların satılması para karşılığı olması gerekmekte olup aktif kalemlerin para karşılığı olmaksızın devir ve temliki, trampası gibi işlemler istisna kapsamına girmemektedir.

**2.2. KDV Kanunu'nda Yer Alan Düzenlemeler:**

Gayrimenkul satış kazanç istisnası KDV Kanunu'nun 17/4-r maddesinde düzenlenmiştir. Bu madde  "*kurumların aktifinde veya belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde, en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile  taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler "*şeklindedir.

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

KDV Kanun madde metninde de görüleceği üzere KDV yönünden şekil şartları çok detaylı olmayıp iki yıl aktifte bulunması ve gayrimenkul ticareti yapılmaması istisna için gerekli ve yeterli koşuldur.

**2.3. Gelir İdaresinin Vermiş Olduğu Muktezalar(Özelgeler):**

Mükellefler vergileme ile ilgili olarak karşılaştığı sorunlarda; nasıl işlem yapılacağına ilişkin GİB'e(Gelir İdaresi Başkanlığı) sorular sormakta ve GİB tarafından nasıl hareket edeceği yönünde açıklamalarda bulunulmaktadır. GİB tarafından verilen cevaplar ilgili mükellefi bağlamakta, GİB tarafından belirtilen uygulama yapılması durumunda ise cezai müeyyide ile karşılaşılmamaktadır. Muktezalar önceden sadece ilgili mükellefleri bağlarken artık verilen muktezalar  425 Nolu VUK Genel Tebliği ile Rapor Okuma Komisyonları ve dolayısıyla inceleme elemanlarını da bağlayıcı duruma gelmiştir.

Gayrimenkul Satışı ile ilgili olarak GİB tarafından verilmiş özelgeler ise aşağıdaki gibidir.

Bolu Defterdarlığının 22.05.2013 tarih ve KVK 70-4 sayılı muktezasında  özetle *" şirket sözleşmenizde; her türlü inşaat tahhüt ve onarım, hafriyat işleri, yol, köprü, kanalizasyon, sulama, okul, hastane, konut, sanayi ve turistik tesislerinin yapımı ve resmi taahhüt işlerinin şirketinizin amaç ve konuları arasında yer aldığı görüldüğü,*

*Bu hüküm ve açıklamalara göre, şirketiniz iştigal konuları arasında inşaat faaliyeti bulunması nedeniyle, sadece aktifinizde iki yıldan fazla kayıtlı bulunan fabrika ve idare binasının satışından elde edilen kazancın şartların varlığı halinde kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün olup, diğer iki arsa ile tapu senedinde "bina ve arsa" olarak gözüken taşınmazın arsa vasfına haiz olan kısmının satışından elde edilen kazancın ise istisnaya konu edilmesi mümkün değildir."*şeklindedir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 28.05.2013 tarih ve 39044742-KDV.17-787 sayılı muktezasında özetle*" faaliyet konuları arasında taşınmaz kiralaması bulunan şirketinizin, kiraya vermek suretiyle değerlendirilen taşınmazını satması halinde elde edilen kazancının Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde belirtilen istisnaya konu edilmesi mümkün değildir*." şeklindedir.

Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı'nca gerçekte inşaat işi yapmayan ancak sözleşmesinde inşaat faaliyeti bulunan şirketin kurumlar vergisi ve KDV'den istisna olup olmayacağına ilişkin verdiği mukteza ise özetle" *….. şirketiniz her ne kadar taşınmaz ticaretini fiilen yapmasa da, şirketin ana sözleşmesinde iştigal konuları arasında taşınmaz ticareti(inşaat) bulunması dolayısıyla, bilançoda duran varlıklar arasında kayıtlı olan ve 13.09.2004 tarihinde tescil edilen taşınmazın satışından elde edilen kazancın 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan istisnadan faydalanması mümkün bulunmamaktadır. "*şeklindedir.

Yukarıda vergi dairesi başkanlıklarınca verilen özelgelerde de görüleceği üzere şirketlerin sözleşmelerinde inşaat işi,ticareti v.b. işleri veya buna ilişkin kiralama faaliyetlerinin yapıldığı belirtilmesi durumunda diğer şartlar taşınsa dahi kurumlar vergisi ve KDV istisnasından yararlanılamayacağı yönündedir.

**2.4. Danıştay Kararları:**

Danıştay kararları; vergi idaresi ile mükellef arasındaki ihtilaf konularında bir üst karar organıdır. Bu konuda idare ile verdiği kararlar arasında bazen benzerlik bazen de ayrılıklar bulunmaktadır.

Danıştay 4. Dairesinin 08.06.2004 tarih ve E.2004/319 sayılı kararında "*ana sözleşmesinde gayrimenkul alıp satacağına dair hükümler bulunduğu halde kurulduğu tarihten itibaren böyle bir faaliyeti bulunmayan ve aynı zamanda gayrimenkul ticareti ile uğraştığına dair Maliye İdaresince hakkında herhangi bir tespitin olmadığı kurumun, taşınmaz satışında kurumlar vergisi istisnasından faydalanabileceği*" şeklindedir.

Danıştay ile vergi idaresi arasında bazen fikir ayrılıkları olduğu aşikardır. Danıştay kararında ; şirket  sözleşmesinde gayrimenkul ticareti yapıldığına ilişkin hükümler olmasına rağmen gerçekte gayrimenkul ticareti olmayan şirketlerin istisnadan yararlanması hususunda sırf sözleşmede böyle bir ibare geçiyor diye istisnadan yararlanmasını engel görmemektedir.

**3. DEĞERLENDİRME VE SONUÇ:**

Vergi Usul Kanunu'nun 3 maddesinin B bendinde "*vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin gerçek mahiyeti esastır.*" hükmü yer almaktadır. Dolayısıyla şirketlerin vergileme ve/veya istisna gibi hükümlerden yararlanması durumlarında olayların gerçek mahiyetine bakılması gerektiği kanaatindeyiz. Ancak Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen muktezalarda olayların gerçek mahiyeti araştırılmak yerine sözleşmede belirtilen ibarelerden hareket edilerek gerçekte gayrimenkul ticareti yapmasa dahi sırf sözleşmede böyle bir ibare yazılmasından dolayı gayrimenkul satış istisnasından yararlanılamayacağı yönünde görüş bildirmektedir. Danıştay kararında ise olayın gerçek mahiyetine atıf yaparak sadece şirket sözleşmesinde yazılmasını istisnaya engel olarak görmemektedir. Vergi İdaresinin bu katı yaklaşımı ise gerçekte herhangi bir inşaat işi yapmayan ancak sırf kuruluş sözleşmelerinde yer alması dolayısıyla, birçok firma bu konu ile ilgili olarak cezalı tarhiyatlara maruz kalmaktadır. Bu hususunda dikkate alınarak bazı firmaların şirket sözleşmelerini gözden geçirmelerinde fayda görünmektedir.

﻿**Kaynak:**[**www.MuhasebeTR.com**](http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/recepselimoglu/001)

İsmail ATMANLIOĞLU

S.M.Mali Müşavir

04 / 08 / 2017