

GAYRİMENKUL SATIŞINDA KURUMLAR VERGİSİ İSTİSNASINA KURUMLAR VERGİSİ TEBLİĞİ İLE GETİRİLEN ŞARTLARIN HUKUKİ YÖNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ

Gülay Sezen

Yeminli Mali Müşavir, Türkiye, e-mail: gulay.sezen@hotmail.com

Kurumlar vergisinden istisna edilen kurum kazançları, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5'inci maddenin birinci fıkrasında (e) bendinde sayılmıştır. Söz konusu kanun hükmünde, taşınmazlar ve iştirak hisseleri satış kazançlarının kurumlar vergisi yönünden istisna edilebilmesinin şartlarını düzenlenmektedir. Kanun gerekçesinde İstisnanın amacı, kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerde daha etkin bir şekilde kullanılmasına olanak sağlanması ve kurumların mali bünyelerinin güçlendirilmesi güdülmüştür.

Mevzuatımızda uzun süredir var olan söz konusu istisna hükmünde zaman içinde bazı değişiklikler yapılmıştır. Kurumların 05/12/2017 tarihinden itibaren (bu tarih dahil) yapılan taşınmaz satışlarından elde edilen kazancın %50'lik kısmına istisna uygulanmaktaydı. Ancak, taşınmaz satış kazancı istisnasının uygulanmasına izin veren hükümler 14/07/2023 tarihli 7456 sayılı Torba Kanunla geçerliliği 15/07/2023 tarihinden itibaren kaldırılmıştır.

Fakat, 7456 sayılı yasayla 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen Geçici 16'ncı maddede taşınmaz satış kazancı istisnasını belli koşullarda bu tarihten sonra da uygulanabilmesine imkân sağlamaktadır.

Biz bu yazımızda Kurumlar Vergisi Kanunu 5-1/e maddesinde düzenlenen taşınmaz satışlarında istisna konusu üzerinde duracağız.

Citation/Atf: SEZEN, G. (2024). GAYRİMENKUL SATIŞINDA KURUMLAR VERGİSİ İSTİSNASINA KURUMLAR VERGİSİ TEBLİĞİ İLE GETİRİLEN ŞARTLARIN HUKUKİ YÖNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ. *İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ*. 7(2): 267-280,

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:
Gülay Sezen
E-mail: gulay.sezen@hotmail.com



Bu çalışma, Creative Commons Atif 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.
This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

İstisna uygulamasına ilişkin açıklamalar:

Taşınmaz satış kazançlarına uygulanacak kurumlar vergisi istisnası 14.07.2023 tarihli 7456 sayılı yasayla 15.07.2023 tarihinden geçerli olmak üzere kaldırıldı. Ancak, Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen Geçici 16'nci madde ihdas edilmiş olup; *"Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce kurumların aktifinde yer alan taşınmazlar için 5'nci maddenin birinci fıkrasının (e) bendinin bu maddeyi ihdas eden Kanunla değiştirilmeden önceki hükümleri uygulanır. Şu kadar ki, bu Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan %50 oranı, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten sonra yapılacak taşınmaz satış kazançları için %25 olarak uygulanır."* açıklaması bulunmaktadır. Dolayısıyla, taşınmaz satış kazançlarında 15.07.2023 tarihine kadar taşınmaz satış kazancına uygulanan %50 oranındaki istisna 15.07.2023 tarihinden sonraki satışlar için %25 olarak uygulanacaktır. Tabii ki, iktisap tarihi bu tarihten önce olmak kaydıyla. 16'nci Geçici madde kurumların 15.07.2023 tarihinden önce iktisap ettikleri taşınmazların satılması halinde, satıştan elde edilecek kazançlarına %25 oranı uygulanmak suretiyle istisna uygulamasını devam ettirmektedir. Yine, 15.07.2023 tarihinden itibaren iktisap edilen taşınmazların iki tam yıl şirket aktifinde bulundurulsa dahi satış yoluyla elden çıkarılmasında taşınmaz satış kazancı istisnası uygulanmayacaktır. Dolayısıyla, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 16'nci maddesi sadece kanun değişikliğinden önce iktisap edilen taşınmaz satış kazancı istisnasını maddede yer alan koşullar dahilinde varlığını devam ettirmektedir. Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 16'nci madde ile taşınmaz kazancına uygulanacak istisna tutarının kazancın %25 oranıyla sınırlandırılması verginin genellik, eşitlik, öngörülebilirlik ve kamusal yetkinin kullanılmasında yükümlülere hukuksal güvenlik sağlayan yasallık ilkelerine aykırılık oluşturmaktadır. Nitekim 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-r maddesi de Kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan Taşınmaz satışlarının Katma Değer Vergi-

sinden İstisnasını düzenlemekteydi. 7456 sayılı kanunun 7 nci maddesiyle Taşınmaz ibaresi madde metninden 15.07.2023 tarihinden itibaren çıkarıldı.

Fakat 7456 sayılı kanunun 8 inci maddesiyle Katma Değer Vergisi Kanunu'na eklenen Geçici 43.madde ile *"Bu maddenin yürürlük tarihinden önce kurumların aktifinde yer alan taşınmazlar için bu maddeyi ihdas eden Kanunla, bu Kanununun 17 nci maddesinin (4) numaralı fıkrasının (r) bendinde yapılan değişiklik öncesi hükümler uygulanır."* Hükmü ile 15.07.2023 Tarihinden önce sahip olunan ve en az iki tam yıl süreyle Kurum aktifinde bulunan taşınmazlar için belirtilen tarihten sonra dahi satılsa katma değer vergisi yönünden eski hükümlerin geçerli olduğu ve katma değer vergisi istisna hükmünün korunduğunu görmekteyiz. Kurumlar Vergisi 5/1-e bendiyle ilgili olarak Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 16'nci madde de oran konusunda kısıtlama yerine kanun değişikliğinden önce iktisap edilen taşınmaz satış kazancı istisnasında değişiklik öncesi hükümler geçerlidir şeklinde düzenleme yapılmış olsaydı verginin öngörülebilirlik ve kamusal yetkinin kullanılmasında yükümlülere hukuksal güvenlik sağlayan yasallık ilkeleri yönünden daha hakkaniyetli bir yaklaşım olabilirdi.

Taşınmaz satış kazancı istisnasının koşullarını değerlendirdiğimizde istisna şartları ile ilgili açıklamalar Kurumlar Vergisi Kanunu 5'nci madde ve 1 no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde aşağıdaki gibi yer almaktadır.

1-İstisnadan Yararlanacak Mükellefler: Söz konusu istisna hükmünden, dar mükellef kurumlar da dahil olmak üzere, tüm kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabilecektir.

2- İstisnaya Konu Malın Niteliği: İstisnaya konu olan taşınmazlar, 15.07.2023 tarihinden önce sahip olunan 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nda *"Taşınmaz"* olarak tanımlanan ve esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan, dolayısıyla yerinde sabit olan mallardır. Bunlar, Türk Medeni Kanunu'nun 704'üncü

maddesinde;

- Arazi,
- Tapu siciline ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar,
- Kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler, olarak sayılmıştır.

Elden çıkarılacak taşınmazlardan doğacak kazancın, bu istisna uygulamasına konu olabilmesi için taşınmazın Türk Medeni Kanunu'nun 705'nci maddesi gereğince, kurum adına tapuya tescil edilmiş olması gerekmektedir. Bu nedenle, ilgili kurum adına tapuya tescili yapılmamış bir binanın satışından doğan kazançta bu istisna uygulanmayacaktır.

Fiiliyatta cins tashihihinin kurum adına tapuya tescilinin yapılmasında çeşitli nedenlerle gecikmeler olabilmektedir. Bu gibi durumlarda, taşınmazın işletme aktifinde iki yıl süreyle bulunup bulunmadığının tespitinde işletmede iki yıldan fazla süreyle sahip olunarak fiilen kullanıldığının yapı inşaatı ruhsatı, vergi dairesi tespiti veya resmi kurum kayıtlarından birisi ile tevsik edilebilmesi mümkün olabilecektir.

Taşınmaz tanımına, taşınmazın bütünleyici parçası niteliğinde olan unsurları da girecektir. Bütünleyici parça, 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 684'ncü maddesinde "*Bir şeye malik olan kimse, o şeyin bütünleyici parçalarına da malik olur. Bütünleyici parça, yerel âdetlere göre asıl şeyin temel unsuru olan ve o şey yok edilmedikçe, zarara uğratılmadıkça veya yapısı değiştirilmedikçe ondan ayrılmasına olanak bulunmayan parçadır.*" şeklinde tanımlanmıştır.

Taşınmaz tanımına, taşınmazın eklentisi niteliğinde olan unsurlar girmeyecektir. Eklenti, 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 686'nci maddesinde "*Bir şeye ilişkin tasarruflar, aksi belirtilmedikçe onun eklentisini de kapsar. Eklenti, asıl şey malikinin anlaşılabilen arzusuna veya yerel âdetlere göre, işletilmesi, korunması veya yarar sağlaması için asıl şey sürekli olarak özgülünen ve kullanılmasında bir-*

leştirme, takma veya başka bir biçimde asıl şeye bağlı kılınan taşınır maldır. Eklenti, asıl şeyden geçici olarak ayrılmakla bu niteliğini kaybetmez." şeklinde tanımlanmıştır.

İstisna uygulaması sabit üretim vasıtası niteliğindeki makineler açısından değerlendirildiğinde, makinelerin sökülmesi gerektiği zaman bina tahrip olacak veya zarar görecektir ise bu makineler binanın bütünleyici parçası olarak kabul edilecektir. Aynı şekilde, bina ile birlikte bir bütün oluşturan ve birbirinden ayrılmaları halinde istenilen faydayı sağlamayacak durumda olan makineler de binanın bütünleyici parçasıdır. Bunlara örnek olarak transformatörler, kazanlar, zemin raptedilen türbinler sayılabilir.

Taşınmazlarla birlikte satışa konu olan ve o taşınmazın bütünleyici parçası sayılan eklentilerin satışından elde edilen kazançlar da istisna kapsamında değerlendirilecektir. Ancak, taşınmazın zeminine veya duvara sabitlenmiş olmakla birlikte münferiden veya toplu olarak sökülüp satılması mümkün olan ve bu takdirde işletmenin sınai olma vasfını değiştirmeyen ve üretimi de aksatmayan makine ve benzeri aletler bütünleyici parça niteliğinde değerlendirilmeyeceğinden bunların satışından doğan kazanç, istisnadan yararlanamayacaktır.

Öte yandan, makinelerin taşınmazdan bağımsız olarak satılması halinde, mütemmim cüz olma vasıfları kalmayacağından, bunların satışı menkul mal satışı olarak kabul edilecektir.

Yukarıda yer alan tebliğ açıklamalarını değerlendirdiğimizde Türkiye dışında sahip olunan taşınmazların 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 704'ncü maddesi gereğince kurum adına tescili mümkün değildir. Demek oluyor ki, 1 no.lu tebliğ hükümlerini dikkate aldığımızda taşınmaz kazancı istisnasından yararlanılması söz konusu olmayacaktır. Maalesef ki, 5520 sayılı Kanunun 5/1-e maddesinde yer almayan bir şart tebliğ ile getirilmiştir. Satışa konu edilen taşınmazların gerçekte kurum tasarrufunda ve mülkiyetinde olması ve muvazaalı işlemlerin

önlenmesine yönelik güvenlik müessesesi olarak düşünülmüş olabilir. Ancak, yine de hukuki olarak eleştiriye açık bir yaklaşımdır. Kurumlar Vergisi Kanununun 5-1/e maddesinde yurt dışında bulunan gayrimenkullerin istisnadan yararlanamayacağına dair açık hüküm bulunmamaktadır. Kaldı ki, söz konusu maddenin gerekçesinde istisnanın getiriliş amacının, mükelleflerin mali yapılarını güçlendirmek olduğu ifade edildiği halde bu amacın yerine getirilirken de satışı gerçekleştirilecek olan taşınmazın muhakkak Türkiye’de bulunması gerektiğine dair bir açıklama yapılmadığı aşıkardır. (1)

Anayasa’nın 73’ncü maddesinde düzenlenen vergilerin yasallığı ilkesi, temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasına ilişkin genel ilkeleri düzenleyen Anayasa’nın 13’ncü maddesi ve mülkiyet hakkına yönelik müdahalelerin bir kanuna dayanmasını zorunluluk olarak öngören Anayasa’nın 35’nci maddesi, kanun dışında herhangi bir düzenleyici işlem ile getirilen sınırlamaları, kamu yararı bulunsa bile Anayasa’ya aykırı kılmaktadır. (2)

İkincil bir düzenleme ile mülkiyet hakkına müdahale teşkil eden böyle bir sınırlama getirilmesi, mülkiyet hakkını zedeler niteliktedir. (2) Kanun gerekçesine göre amaç; taşınmaz satışından kazanç elde edilmesi ve satışı yapan kurumun mali yapısında bir iyileşmenin sağlanmasıdır. Satışı yapılan taşınmazın yurt dışında bulunması halinde de satıştan elde edilen kazancın kurum mali yapısında iyileşmeye katkısı olmadığını söyleyemeyiz. O halde yurtdışında bulunan taşınmazların satışında istisnanın uygulanmayacağı yönünde bir yaklaşım sergilemek, Kanun gerekçesindeki amaca ters düşmektedir.

3- İstisnaya Konu Malın İki Tam Yıl Süreyle Aktifte Bulundurulma: İstisna uygulamasına konu olacak taşınmazlar en az iki tam yıl (730 gün) süreyle kurumun aktifinde yer alması, diğer bir ifadeyle kurumun bu değerler 15.07.2023 tarihinden önce iktisap edilmiş ve iki tam yıl süreyle bilfiil sahip olunması gerekmektedir. Örneğin; 10 Tem-

muz 2023’te iktisap edilen taşınmaz için iki tam yıl geçtikten sonra satılması halinde %25 istisnadan yararlanılması mümkün.

-İnşa halindeki binalarda 2 yıllık sürenin tespiti: Kurumlar tarafından, inşaatı henüz tamamlanmayan, fiilen kullanma imkânı bulunmayan binaların satılması halinde; kurum aktifinde iki tam yıl kayıtlı olması koşuluyla, sadece binanın arsasının satış kazancına tekabül eden kısmı kurumlar vergisinden istisna olacaktır. Ancak, arsa üzerinde inşa edilen ve aktife kaydedilen binanın, kurum adına tapuya tescil edilerek satılması halinde, satılan binanın iki yıllık aktifte bulundurulma süresinin başlangıç tarihi olarak, inşaatın tamamlandığı ve bina olarak kullanılmaya başlandığı tarih esas alınacaktır.

4- İstisna Tahsil Şartı: 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.

5- İstisnanın uygulanacağı dönem: Taşınmaz satışında kazanç, satış işlemi ile birlikte doğacağından, satış işlemi ister peşin isterse vadeli olarak yapılmış olsun istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanacaktır.

6- Kazancın hesaplanması, kur farkı ve vade farkları, Enflasyon Düzeltme Farklarının durumu:

a) İstisna Kazancının Hesaplanması: 213 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti esas olduğundan istisna kazancın hesaplanmasında muvazaa hali ve örtülü kazanç dağıtım hükümleri saklı kalmak kaydıyla, fiili satış bedeli esas alınacaktır. Bunun dışında çeşitli ölçüler dikkate alınarak, fiilen gerçekleşen satış fiyatının altında veya üstünde bir istisna tutarının hesaplanması söz konusu olmayacaktır.

b) İstisna Kazancının Beyan Dönemi: Satış kazancı, satış işlemi ile birlikte oluşacağı-

dan istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanacaktır.

c) İstisna Kazancında Kur Farkı ve Vade Farkları: 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 bulunmamaktadır. Döviz üzerinden veya vadeli olarak gerçekleşen satışlarda, yabancı paraların ya da alacakların değerlendirilmesinden kaynaklanan unsurlar vergi matrahının tespitinde gelir veya gider unsuru olarak dikkate alınacaktır. Döviz üzerinden yapılan satışta, yabancı paraların ya da alacakların değerlendirilmesinden kaynaklanan artış veya azalışlar istisna kazanç tutarını etkilemeyeceği gibi fonda tutulan kazanç tutarını da değiştirmeyecektir.

d) İstisna Kazancında enflasyon Düzeltmesi: 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrası ile geçici 33'ncü maddesi uyarınca, 2023 hesap dönemi sonunda ve düzeltme şartlarının gerçekleşmesine/varlığına bağlı olarak (geçici vergi dönemleri dâhil) izleyen hesap dönemlerinde enflasyon düzeltmesine tabi tutulacak mali tablolar ve yapılacak düzeltme işlemlerinin usul ve esasları 30.12.2023 tarihli ve ikinci mükerrer 32415 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan 555 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirlenmiştir. 555 Seri No.lu Vergi Usul Kanun Tebliği'nin 16'ncı maddesinde düzeltme sonrası bilançoda yer alacak öz sermaye kalemleriyle ilgili bölümünde 5520 sayılı Kanunun 5/1-e maddesi gereğince oluşturulan fonların bilançoda düzeltilmiş değeriyle yer alacağı açıklanmıştır. Vergi Usul Kanunu'nun,

• Mükerrer 298/3'ncü maddesinde, düzeltme işleminde aşağıdaki tarihler esas alınır:
b) alt bendinde "maddî duran varlıklar ve bu varlıkları oluşturan unsurlar için; defterlere kayıt tarihi", esas alınır;

• Mükerrer 298/4'ncü maddesinde, "Düzeltilme işleminde bu Kanunda yer alan değerlendirme hükümlerine göre tespit edilen tutarlar esas alınır. Ancak, satılan maddî duran varlıkların maliyet bedeline intikal ettirilen reel olmayan finansman maliyetleri düşüldükten sonra bulunan tutarlar düzeltmeye tâbi tutulur."

• Mükerrer 298/5'nci maddesinin 6'ncı paragrafında "Enflasyon düzeltmesine tâbi tutulan değerlerin elden çıkarılması halinde, bunlara ilişkin enflasyon düzeltme farkları maliyet addolunur.";

• Mükerrer 298/6.Maddesinde, "Amortismanlar ve itfa payları, düzeltilmiş değerler üzerinden hesaplanır.";

• Mükerrer 298/8.Maddesinde, Maliye Bakanlığı'na Verilen yetki maddesini içermektedir. Kısaca" Parasal ve parasal olmayan kıymetleri belirlemeye, enflasyon düzeltmesine ilişkin usul ve esasları belirlemeye, yetkilidir." denilmektedir.

Örneğin; Tam mükellefiyet esasında vergilendirilen ve hesap dönemi takvim yılı olan (G) AŞ'nin 2018 yılının Nisan ayında 38.332.080,00 TL TL bedelle satın aldığı idari bina ve söz konusu taşınmazın 31.12.2023 tarihli bilançoda birikmiş amortismanı 4.599.849,60 TL'dir. 31.12.2023 tarihli bilançoda mükellefin yapacağı enflasyon düzeltmesinde, taşınmazın ve birikmiş amortismanının düzeltilmiş tutarı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır. (Örnekte, reel olmayan finansman maliyetinin olmadığı kabul edilmiştir.)

$$\text{Düzeltilme Katsayısı} = \frac{\text{2023 yılı Aralık ayına ilişkin Yİ-ÜFE}}{\text{2018 yılı Nisan ayına ilişkin Yİ-ÜFE}}$$

Düzeltilmeye esas tutar = 38.332.080,00

Düzeltilme Katsayısı = $2.915,02/341,88 = 8,52644$

Düzeltilmiş tutar = Düzeltilmeye Esas Tutar x Düzeltilme Katsayısı
= $38.332.080,00 \times 8,52644 = 326.836.180,20$ TL.

Taşınmaz Enflasyon Düz.Farkı = $326.836.180,20 - 38.332.080,00 = 288.504.100,20$ TL.

Binanın değerinde düz.sonrası artış oranı = $\frac{(326.836.180,20 - 38.332.080,00)}{38.332.080,00}$
= 7,52644

Birikmiş amortisman tutarı da $(1 + 7,52644 =) 8,52644$ oranı dikkate alınarak düzeltilcektir.

Düzeltilmiş Birikmiş Amortisman Tutarı = $4.599.849,60 \times 8,52644 = 39.220.341,62$ TL

Birikmiş Amortisman Enf.Düz.Farkı = $39.220.341,62 - 4.599.849,60 = 34.620.492,02$ TL

252 Binalar Binalar E D Farkı	288.504.100,20	
698 Enflasyon Düz. Hesabı		288.504.100,20
698 Enflasyon Düzeltilme Hesabı	34.620.492,02	
257 Birikmiş Amortisman..... E D Farkı		34.620.492,02

Söz konusu taşınmaz 10.01.2024 tarihinde 335.000.000,00 TL sına peşin bedelle satılması halinde ise istisna kazanç tutarı aşağıdaki gibi hesaplanır.

Vergi Usul Kanunu Kanununun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (5) numaralı bendinde; "... Enflasyon düzeltilmesine tâbi tutulan değerlerin elden çıkarılması halinde, bunlara ilişkin enflasyon düzeltilme farkları maliyet addolunur..." hükmü yer almaktadır. Dolayısıyla 252 Binalar Enflasyon düzeltilme arkları satışı yapılan taşınmaz amortismanına tabi iktisadi kıymet olması nedeniyle maliyet olarak kabul edilmektedir.,

$$\text{Satış Bedeli - Net defter değeri} = \text{Satış Kazancı} \times \%25 = \text{İstisna kazanç tutarı}$$

$$335.000.000,00 - 287.615.838,58 = 47.384.161,42$$

Satış işleminin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

102 Bankalar Hesabı	335.000.000,00	
257 Birikmiş Amortismanlar	4.599.849,60	
257 Birikmiş Amortismanlar ... B.Amort.E D Fark	34.620.492,02	
252 Binalar		38.332.080,00
252 Binalar Binalar E D Farkı		288.504.100,20
679. DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR		47.384.161,42

Fona alınması gereken satış kazancı istisna tutarı ($47.384.161,42 \times \%25 = 11.846.040,35$)	11.846.040,35
---	---------------

Kurumlar Vergisi Kanunu 5/1-e maddesine istinaden İstisna Kazanç Tutarı 11.846.040,35 TL'dir. Mevcut tebliğ hükümleri gereğince 2025 yılının ocak ayından 2024 Yılı Kurumlar Vergisi Beyannamesinin verilmesi gereken sürenin sonuna yani (30 Nisan 2025) tarihine kadar istisna kazançta isabet eden tutarın fon hesabına alınması gerekmektedir. Kurumlar Vergisi Kanunu 5/1-e maddesine göre ise satış kazancının istisnadan yararlanan kısmının satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulması gerekmektedir. Dolayısıyla, beyanname üzerinde istisnaya isabet eden satış kazancının indirimi yanında, fon hesabına da alınması gerekmektedir. 2025 yılında enflasyon düzeltilmesinin devam etmesi halinde ki ekonomik verilere göre 2025 yılında enflasyon düzeltilmesine tabi olacağı aşikâr görülüyor. Bu durumda fon hesabı 549 hesapta enflasyon düzeltilmesine tabi tutulacaktır. Nitekim 555 No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği 17'nci maddenin 3/b fıkrası 5520 sayılı Kanununun 5/1-e bendi gereğince oluşturulan fon gibi parasal olmayan kıymet olarak kabul edilen fonlar için Defterlere Kayıt Tarihi itibarıyla düzeltilmesi Bilançolarını enflasyon düzeltilmesine tabi tutan mükelleflerin beyanname üzerinde yapacakları işlemlerin açıklandığı 40'nci maddesinin b) bendinde 2024 hesap dönemine ilişkin verilecek geçici vergi beyannameleri ile yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannamelerinde beyan edecekleri vergi matrahlarını tespit ederken;

- Bilanço üzerinde düzeltmeye tabi tutulan parasal olmayan kıymetlerden kaynaklanan kanunen kabul edilmeyen giderleri düzeltilmiş tutarlarıyla,

- Vergiden istisna edilmiş olan kazançlarını ise bu kazançların belirlenmesine esas bilançoların düzeltilmesi sonucu oluşan farkları da içerecek şekilde belirlenen tutarlarıyla dikkate alacaklar, beyanname üzerinde ayrıca bir düzeltme yapmayacaklardır açıklaması bulunması sebebiyle beyanname üzerinden indirim yapılacak istisna tutarının (fon hesabında yer alan tutarın) enflasyon düzeltilmesine tabi tutulmuş tutarıyla

dikkate alınması gerekmektedir.

555 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin 53'ncü maddesinin (1) numaralı fıkrasında, düzeltme işlemine tabi tutulmuş olan 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançoda yer alan parasal olmayan kıymetlerden amortismanına tabi olmayan kıymetlerin, düzeltilmiş değerlerinin altında bir bedelle satılması halinde, düzeltme sonrası değerle, düzeltme öncesi değer arasındaki farka isabet eden zararın, gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınmayacağı belirtilmiştir. Buna göre, düzeltilmiş değerle düzeltme öncesi değer arasındaki farka isabet eden ve gider olarak kabul edilmeyecek zarar tutarının;

- Satış bedelinin 2023 hesap dönemi sonuna ait düzeltme öncesi değerden düşük olması halinde, düzeltme öncesi değerle düzeltilmiş değer arasındaki tutarın tamamı,

- Satış bedelinin 2023 hesap dönemi sonuna ait düzeltme öncesi değer üstünde ancak 2023 hesap dönemi sonuna ait düzeltilmiş değer altında olması halinde ise satış bedeli ile düzeltilmiş değer arasındaki tutar olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Bu çerçevede, 01.01.2024 tarihinden itibaren yapılacak işlemlerde anılan maddenin uygulanması ve kazancın tespitinde en son düzeltilmiş değerlerin maliyet olarak kabul edilmesi; dolayısıyla, enflasyon düzeltilmesi yapılmış amortismanına tabi olmayan iktisadi kıymetin elden çıkarılması halinde, bu işlem neticesinde oluşan kârın/zararın, bu işlemden önce yapılmış en son düzeltme işlemi baz alınarak belirlenmesi, amortismanına tabi olmayan kıymetlerin düzeltilmiş değerinin altında bir bedelle satılması halinde, 2023 hesap dönemi sonu itibarıyla düzeltilmiş değerinin altında kalan kısmının zarar olarak kabul edilmemesi ve 2024 hesap döneminden itibaren yapılan enflasyon düzeltilmesi işlemleri çerçevesinde oluşan maliyet artışı nedeniyle bir satış zararı doğması halinde ise bu zararın tamamının mali zarar olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

165 No.lu Vergi Usul Kanunu 20 No.lu Sirkülerinde konuyu açıklamaya yönelik yapı-

lan örnek uygulama şu şekildedir. Örnek: Hesap dönemi takvim yılı olan (P) Ltd. Şti. 30.6.2023 tarihinde 100.000,00 TL'ye satın aldığı bir arsayı 10.5.2024 tarihinde 120.000,00 TL'ye satmıştır.

Amortismanına Tabi Olmayan İktisadi Kıymetin Düzeltme Öncesi 31/12/2023 Değeri	100.000,00
Düzeltme Katsayısı	1,25608
31/12/2023 Tarihli Düzeltilmiş Değeri	125.608,00
Taşıma Katsayısı (1. Geçici Dönem) (Varsayım)	1,06346
31/3/2024 Tarihli Taşınmış Değeri	133.579,08
10/5/2024 Tarihinde Satış Tutarı	120.000,00
Satış Zararı	13.579,08
İndirim Konusu Yapılamayacak Zarar	5.608,00
İndirim Konusu Yapılabilecek Zarar	7.971,08

Buna göre toplam satış zararının; arsanın 31/12/2023 tarihli düzeltilmiş değerinin altında kalan kısmına tekabül eden (120.000-125.608=5.608,00) TL'lik zarar beyannamede kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.

Söz konusu arsanın belirtilen tarihte 90.000,00 TL tutarla satılması halinde ise (90.000,00-133.579,08) 43.579,08 TL'lik zararın 31.12.2023 tarihinde yapılan enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan (125.608,00-düzeltilmeye esas değer 100.000) 25.608,00 TL'lik kısmı kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.

Arsanın 130.000,00 TL'ye satılması durumunda ise (130.000,00-133.579,08) 3.579,08 TL'lik zararın tamamı kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

Örnekteki arsa 15.07.2023 öncesi olmasına rağmen iki tam yıl şirket aktifinde kayıtlı değil. Eğer, Kurumlar 5/1-e maddesinde yer alan koşulların varlığı olsaydı o zaman yukarıdaki örnekte yer alan 13.579,08 TL. satış zararının 31.12.2023 tarihli düzeltilmiş değerinin altında kalan kısmına isabet eden tutarı 5.608,00 TL Kanunen Kabul Edilmeyen Gider olduğu gibi satış zararının 2024 yılına isabet eden ve gider yazılabilecek olana tutarının %25'i de (7.971,08 x %25 = 1.992,77 TL) yine kanunen kabul edilmeyen gider olacaktır.

7- Satış kazancının fon hesabında tutulması: Kurumlar Vergisi Kanunu 5'nci maddesinde "Kazancın istisnadan yararlanan kısmını satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar, pasifte özel bir fon hesabında tutulur" denilmektedir. 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 5.6.2.3.2 bölümünde ise Kanun'da yer almayan fona alma kayıt işleminin zamanı belirtilmektedir. "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." açıklaması bulunmaktadır. Dolayısıyla, istisnadan yararlanacak olan kazanç tutarı, satışın yapıldığı dönemin genel sonuç hesaplarına yansiyacak 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 ziyayı cezası ve gecikme faizinin ayrıca aranacağı tabiidir." açıklamaları mevcuttur. 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 5.6.2.3.2 bölümünde, Kanun'da yer almayan fona alma kayıt işleminin zamanı belirtilmekte ise de Kanun mad-

de metninde kayıt zamanı ile ilgili açıklama bulunmamaktadır. Mükellefler beyanname üzerinde istisna kazancı indirim konusu yaparken Fona Alma İşlemini atlayabilmekte ya da fona alma işlemini gecikme ile muhasebe kayıtlarına almak suretiyle Kurumlar Vergisinde belirtilen süreye uyulmaması nedeniyle cezalı tarhiyatla muhatap olabiliyorlar.

Dolayısıyla, tebliğ ile ilgili Kanun maddesinin kapsamının daraltılması kanunilik ilkesine ve mülkiyet hakkına aykırılık teşkil etmektedir.

Bu konuda D A N I Ş T A Y , Esas No : 2018/4403 Karar No : 2022/1700 no.lu kararında, İlk Derece Mahkemesi kararının özeti : *“davacı şirketin 2013 yılında sattığı gayrimenkulden elde ettiği satış kârının, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 5/1-e maddesi kapsamında kurumlar vergisinden istisna edilen % 75’lik kısmının, 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nde belirtildiği şekilde, dönem sonunda ticari bilanço kârına ve mali kârına dahil edilmesi gerekirken, aynı yıl içerisinde Özel Fon Hesabına alındığı ve bilahare sermayeye ilave edildiği, bu şekilde tebliğde istisna uygulaması için öngörülen emredici şartlar ihlal edildiğinden bahisle istisna uygulamasından yararlanamayacağı sonucuna varıldığı ve bu durumun 5520 sayılı Kanun’a uygun olarak yapıldığı, 1 Seri No.lu Tebliğ’in fon hesabına alınma işleminin, satışın yapıldığı yılı izleyen hesap döneminin başından itibaren kazancın beyan edildiği döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar yapılmasına dair zaman şartı dışında tüm kanuni şartların yerine getirildiği, taşınmaz satış istisnasından yararlanmak için gerekli olduğu iddia edilen zaman şartının, 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile getirildiği ancak, bu tebliğin dayanağı ve taşınmaz satış kazancı istisnasının düzenlendiği 5520 sayılı Kanun’un 5/1-e maddesinde söz konusu istisnadan yararlanmak için bu şartın aranmadığı, bu şekilde yasal düzenlemenin kapsamının tebliğ hükmü ile daraltıldığı, kanun hükmünün düzenleme kapsamının genel tebliğ ile daraltılmasının kanunilik ilkesi ve normlar hiyerarşisine aykırı*

olduğu sonucuna varılmıştır. Belirtilen gerekçelerle davanın kabulüne karar verilmiştir.” Danıştay’da (... Vergi Dairesi Müdürlüğü) temyiz istemini reddetmiş ve Temyize konu ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararının ONANMASINA, karar verilmiştir.

Danıştay’ın bir başka kararı ise Esas No : 2019/1947 Karar No : 2022/411; *“davacı şirketin aktifine kayıtlı olan ve 01/10/2014 tarihinde sattığı gayrimenkule ait kazanç tutarının %75’ini satışın gerçekleştiği dönemi izleyen 2015 yılında değil, 2016 yılı Aralık döneminde özel fon hesabına aldığı ve istisna uygulamasına konu edilen tutarın 2014 yılı için belirlenen 212.000,00 TL’yi aşması nedeniyle YMM Tasdik Raporu ibraz etmediği dolayısıyla davacı şirketin gayrimenkul satış istisnasından yararlanmak için gerekli şartları sağlayamadığının tespit edildiği, bu tespitlere dayanılarak mahsup ve iade talebinin reddedildiğinin anlaşıldığı, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun İstisnalar başlıklı 5. maddesinin 1. fıkrasının (e) bendinde tanınan istisnanın amacının şirketlerin mali yapılarının güçlendirilmesi ve finansman açıklarının kapatılarak kâra geçmelerinin sağlanması olduğu, olayda, davacı şirket tarafından satış kazancı satışın gerçekleştiği 2014 yılını izleyen hesap döneminin başında değil 2016 yılı Aralık döneminde özel fon hesabına alınmış ise de, davacı idarece satış kazancının bu süre içinde şirket hesaplarının dışına çıkarıldığı veya bu kazancın şirkette başka şekilde kullanıldığı yönünde bir tespit bulunmadığı, anılan düzenleme ve gerekçesi değerlendirildiğinde, bu hususun davacının istisnadan yararlanmasına engel teşkil etmediği, istisnadan yararlanabilmesi için YMM tasdik raporu ibrazına ilişkin olarak ise Kanun’da bir kural bulunmadığı, Tebliğ ile getirilen YMM tasdik raporu sunulmasına ilişkin şartın mevzuatta yer almayan bir ödevin mükellefe yüklenmesi anlamında olduğu, yasada yer almayan bir ödevin kanunun verdiği yetki kapsamı dışına çıkılarak idarece istenmesinin Anayasal bir ilke olan vergilerin kanuniliği ilkesine aykırılık oluşturduğu, bu durumda, davacının mahsup talebinin reddinde hukuka aykırılık bulunmadığı gerek-*

çesiyle davanın kabulüne, dava konusu işlemin iptaline karar verilmiştir.” Danıştay da.. Bölge İdare Mahkemesi Vergi Dava Dairesinin ...tarih ve E:..., K:...sayılı kararının 16.02.2022 tarihinde onanmasına karar vermiştir.

Danıştay kararlarından anlaşılacağı üzere fona alınma işlemi satış kazancının kanunda belirtilen süre içerisinde şirket hesaplarının dışına çıkarılmaması, kar dağıtımını yapılmaması şartı ve şirkette amacının dışında kullanılmaması yönünde...

Danıştay kararında öncelikle bu tespite bakıyor eğer böyle bir tespit söz konusu değilse Danıştay kararında fona alınma işleminin, zaman şartının, tebliğ ile düzenlenmesinin Anayasal bir ilke olan vergilerin kanuniliği ilkesine aykırılık oluşturduğu yönünde olduğunu görüyoruz.

Dönem Kazancının Zarar veya İstisna Kazançtan Daha Düşük Kaldığı Durumlar da fon hesabına alma işlemi: İşletmeler istisna kapsamındaki taşınmaz satışından kar elde etmiş olmakla birlikte diğer faaliyetleri nedeniyle zarar etmiş olabilir. Bu durumda söz konusu istisna kazancın bilançoda fon hesabına alınması halinde bilançoda özel fon hesabında artış sağlanırken geçmiş yıllar zararları da o ölçüde artacaktır. Ticari zararın olduğu bir durumda kar yedeği niteliğindeki fon hesabına alınacak bir değerden söz edilemez. Bu gibi durumlarda “olayın gerçek mahiyeti” gözden uzak tutulmamalıdır. Keza, bilançoda gösterim işlemi vergi hukukunun alanını değil esas itibarıyla muhasebe hukukunun (standartlarının) alanını ilgilendiren bir konudur. (7)

Nitekim, 26/12/1992 Tarihli 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde “549. Özel Fonlar İşletmede bırakılması ve tasarrufu zorunlu yasal fonlar ile diğer maksatlarla ayrılan fonlar bu hesapta izlenir.” denilmektedir. Dolayısıyla, Fona alınma zamanı her koşulda Kurumlar vergisi tebliği hükmündeki zaman sürecinde gerçekleşemeyebilir. Önemli olan olayın gerçek mahi-

yetidir. Gelir tablosunun zararlar sonuçlanması halinde geçmiş yıllar zararını arttırarak fona alma işlemi geçmiş yıllar zararını arttıracığı için sadece şekil olarak tamamlayıcı unsur olmaktadır.

8- Özel Fon Hesabında Kalma Süresi: 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. Görüldüğü üzere; 1 No.lu kurumlar vergisi tebliğinde İşletmenin tasfiyeye girmesi halinde istisnadan yararlanılamayacağı ve istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerin ziyaa uğramış sayılacağı açıklamaları bulunmaktadır. Oysa, Vergi Usul Kanunu 162.maddesinde “Tasfiye ve iflas hallerinde, mükellefiyet vergi ile ilgili muamelelerin tamamen sona ermesine kadar devam eder.” hükmü açıktır. İş bırakmadan genel olarak ticari ve mesleki faaliyete son verildiğinin anlaşılması yanında işletme ile ilgili iktisadi kıymetlerin tamamen elden çıkarılması başka bir ifade ile işletmeye kayıtlı menkul ve gayrimenkullerin de tasfiyesi gerekir.10 Kurumlarda Tasfiye süreci iki aşamadan oluşmaktadır. Tasfiye ye giriş ve Tasfiyenin sonlanması. Tasfiyeye giriş sürecinde işletme faaliyetinin devamı için gerekli olan tedarik zinciri durur. İşletme bu süreçte iktisadi kıymetlerini likidite etmeye çalışır. Ancak Tasfiyeye giriş sürecinde Tasfiye süreci pay sahiplerinin istemesi halinde dönülmesinin mümkün olduğu bir süreçtir. Dolayısıyla, 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Tebliğinde tasfiyeye giriş ve tasfiyenin sonlanması aynı kapsamda değerlendirilmiştir. Kanun lafzında “kurumun tasfiyesi “ifadesi yer almaktadır. Kazancın bünyede korunması süre şartının, tasfiye dolayısıyla ihlal edilmiş sayılması için, istisnadan yararlanmış kazancın beş

yıllık süre dolmadan ortaklara dağıtılmış olması gerekir. Tasfiyenin başlaması dağıtım gerçekleşmedikçe, şartın ihlal edilmiş sayılması için yeterli değildir.¹¹ Dolayısıyla, tasfiyeye girilmesi süreci istisna şartlarını bozmamalıdır; Çünkü, fondan çekilme durumu ancak tasfiyenin sonuçlanması halinde neticelenecektir. (8)

9- İstisna Uygulamasında İşletme Faaliyeti: Taşınmaz ticareti ve kiralaması ile uğraşmamak, faaliyet konusu 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 alışveriş 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 bulunduğu 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.

10-Taşınmazlar ile iştirak hisselerinin para karşılığı olmaksızın devir ve temlik, trampası ve kamulaştırılması: İstisna uygulanabilmesi için taşınmazların satılması ve bu işlemde bir kazanç elde edilerek, satan kurumun mali yapısında bir iyileşmenin olması gerekmektedir. Bu nedenle, söz konusu aktif kalemlerin para karşılığı olmaksızın devir ve temlik, trampası gibi işlemler istisna kapsamına girmemektedir. Kat karşılığında arsa devrinde olduğu gibi, bir mal veya hakkın başka bir mal veya hak ile değiştirilmesini ifade eden trampa işlemlerinde de söz konusu istisna hükmü uygulanmayacaktır.

Bu tür kıymetlerin mevcut borçlar karşılığında rıza en veya icra yoluyla devredilmesi işlemleri ile kamulaştırma işlemleri ise kurumların finansman olanaklarını artıracığından istisna uygulaması kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Düzenleme uyarınca, satış bedelinin satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi gerektiğinden ve kamulaştırma işlemleri ile ilgili özel bir belirleme yapılmadığından, kamulaştırma işlemlerinde satış bedeline ilişkin uyuşmazlıkların maddede yer alan iki yıllık tahsil süresi içinde sonuçlandırılarak, varsa ek olarak alınan bedelin 15.07.2023 tarihinden itibaren yapılan taşınmaz satışlarında ise %25'inin de (geç ödeme dolayısıyla alınan faiz ve benzeri

unsurlar hariç) bu süre içinde fon hesabına aktarılması şartıyla, uyuşmazlığın son bulunduğu dönemde istisnadan yararlanılabilmesi mümkün bulunmaktadır. Ancak, burada yine kamulaştırma işlemleri ile ilgili özel bir belirleme yapılmadığından, kamulaştırma işlemlerinde satış bedeline ilişkin uyuşmazlıkların maddede yer alan iki yıllık tahsil süresi içinde sonuçlandırılarak, varsa ek olarak alınan bedelin %25 'inin fon hesabına alınması işleminde de yargı süresinin kısa sürede kesinleşmesinin mümkün olamayacağı dikkate alındığında yargı kararının kesinleştiği tarihte fon hesabına alınması gerekir.

İstisna uygulamasında, her şeyden önce satış bedelinin nakit olarak tahsil edilmesi gerekmektedir. Nakit olarak tahsil edilmese de her an nakde dönüştürülmesi kolay altın, Devlet Tahvili, Hazine Bonosu, Toplu Konut İdaresince çıkarılan veya İMKB'de işlem gören hisse senetleri, tahvil ve bonolar ile de tahsil edilebilmesi mümkündür. Ancak, bu kıymetlerin en geç iki yıllık tahsil süresinin sonuna kadar nakde dönüştürülmesi gerekir.

SONUÇ

Kurumlar vergisinden istisna edilen kurum kazançları, 5'nci maddenin birinci fıkrasında sayılmıştır. (e) bendinde, taşınmazlar ve iştirak hisseleri satış kazancı istisnası düzenlenmektedir. Kanun gerekçesinde İstisnanın amacı, kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerde daha etkin bir şekilde kullanılmasına olanak sağlanması ve kurumların mali bünyelerinin güçlendirilmesidir.

Taşınmaz satış kazançlarına uygulanacak kurumlar vergisi istisnası 14.07.2023 tarihli 7456 sayılı yasayla 15.07.2023 tarihinden geçerli olmak üzere kaldırıldı. Ancak, Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen Geçici 16'nci madde ihdas edilmiş olup; *"Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce kurumların aktifinde yer alan taşınmazlar için 5'nci maddenin birinci fıkrasının (e) bendinin bu maddeyi ihdas*

eden Kanunla değiştirilmeden önceki hükümleri uygulanır. Şu kadar ki, bu Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan %50 oranı, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten sonra yapılacak taşınmaz satış kazançları için %25 olarak uygulanır." Şeklinde düzenleme yapıldı. Kurumlar Vergisi 5/1-e bendiyle ilgili olarak Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 16'nci madde de oran konusunda ki kısıtlama yerine kanun değişikliğinden önce iktisap edilen taşınmaz satış kazancı istisnasında değişiklik öncesi hükümler geçerlidir şeklinde düzenleme yapılmış olsaydı verginin hukuksal güvenlik sağlayan yasallık ilkeleri yönünden daha hakkaniyetli bir yaklaşım olabilirdi.

T.C. Anayasa'nın 73. Maddesine göre Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır hükmü vergilerin yasallığı ilkesini açıkça ifade etmektedir. T.C. Anayasa'sının 13'ncü maddesinde ise Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir hükmü yer almaktadır. T.C. Anayasa'sının 35'nci maddesinde ise; mülkiyet hakkı ancak kamu yararı amacıyla ve kanunla sınırlanabilir hükmü bulunmaktadır. Bu hükümler birlikte değerlendirildiğinde T.C. Anayasa'mızın **kanun dışında herhangi bir düzenleyici işlem ile getirilen sınırlamaları, kamu yararı bulunsa bile Anayasa'ya aykırı kılmaktadır.**

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5.maddede istisna şartları açıklanmıştır. 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile kanun maddesinde yer almayan birçok şart tebliğ ile getirilerek kanunilik ilkesi aşılmıştır.

Yukarıda yer alan açıklamalarımızda yer aldığı üzere fona alınma işleminde taşınmaz satışını takip eden takvim yılının başından Kurumlar Vergisi Beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar fona alma işlemini gerçekleştirilmeyen veya hata ile unutan ku-

rumlarda istisna işleminin reddedilebilmesi için öncelikle kurum kayıtlarından istisnaya isabet eden tutarın işletmeden çekilip çekilmediği, kar dağıtımı yapılıp yapılmadığı, amacı dışında kullanılıp kullanılmadığının tespiti yapılması gerekirken sadece fona alma işleminin süresinde yapılmadığı gerekçesi, şekli işlem nedeni ile istisnadan yararlandırılmaması hukuki açıdan olumsuz sonuçlara neden olabilmektedir.

1 No.lu kurumlar vergisinde İşletmenin tasfiyeye girmesi halinde istisnadan yararlanamayacağı ve istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerin ziyaa uğramış sayılacağı açıklamaları bulunmaktadır. Oysa Kanun lafzında “kurumun tasfiyesi” ifadesi yer almaktadır. Dolayısıyla, tasfiyeye girilmesi sürecinde satış kazancının fon hesabından çekilmemesi istisna şartlarını bozmamalıdır. Çünkü, fondan çekilme durumu ancak tasfiyenin sonuçlanması halinde neticelenecektir. Maliye İdaresinin Tebliğ ve Özelgeleri ile ortaya koyduğu bu husus istisna uygulamasını hukuki açıdan olumsuz olarak etkileyebilen bir durumdur.

Netice itibariyle yasal hükümlere ve tebliğ ile yapılan açıklamalara uyulması gerekir. Yükümlülerin tebliğ açıklamaları doğrultusunda işlem yapmaları halinde idare açısından ihtilaf yaratmayacağı veya yükümlü'nün cezai işlemle muhatap olmayacağı tabiidir. Ancak yukarıda bahsettiğimiz bazı özel durumlar söz konusu olduğunda; 5520 sayılı Kanun'un 5/1-e maddesinde söz konusu istisnadan yararlanmak için yasada düzenlenen şartların kapsamının tebliğ hükmü ile daraltıldığı, kanun hükmünün düzenleme kapsamının genel tebliğ ile daraltılmasının ise kanunilik ilkesi ve normlar hiyerarşisine aykırı olduğunu, Maliye İdaresince istisna koşullarını taşımadığı gerekçesiyle yargıya intikal eden durumların ise mükellef lehine sonuçlandığını hatırlatmakta fayda olduğunu unutmayalım...

KAYNAKÇA

<https://vergiraporu.com.tr/upImage/org/KURUMLARVERGISIKANUNUNUNU-N51E60a826.PDF>,Coşkun Çekiciler,O-nur Gök Makalesi,22.09.2024,

<https://taad.taa.gov.tr/yuklenenler/dosyalar/dergiler/taad/taad-56/fe2a-2c8f-a2f2-4a14-bde4-47b76fa83515-makale-10-1523--kader-melistopcu.pdf-20.09.2024>,

D.4, Esas No : 2018/4403 Karar No : 2022/1700 no.lu karar,

D.9 ,Esas No : 2019/1947 Karar No : 2022/411 no.lu karar,

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu,

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu,1 Seri No.lu Tebliğ,

kanitymm.com.tr/wp-content/uploads/2020/02/2007-04-tasinmaz-ve-istirak-his-satis-kazanc-fon-hs-alinma-zamani.pdf,Sakıp Şeker Makalesi-22.09.2024,

https://www.vergidegundem.com/documents/10156/1290532/HAZ13_makale1.pdf/5d95e-ee9da4-4164-8795-8819e3fac4fb,21.09.2024,

165 No.lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri.

Dr. Mehmet Ali Özyer Açıklama Ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması 7.Bası,Maliye Hesap Uzmanları Derneği),Aralık 2015,351

Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları,(Oluş Yayıncılık,Nisan 2007),167

T.C. Anayasası