

T.C.
İSTANBUL BEYKENT ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
HUKUK ANABİLİM DALI
KAMU HUKUKU BİLİM DALI

**KURUMLAR VERGİSİ KAPSAMINDA İŞTİRAK
HİSSELERİ, KURUCU SENETLERİ, İNTİFA
SENETLERİ, RÜÇHAN HAKLARI VE TAŞINMAZ
SATIŞI GELİRİ İSTİSNASI**

Yüksek Lisans Tezi

Tezi Hazırlayan

YAKUP ÇAĞRI ARISOY

İstanbul, 2023

T.C.
İSTANBUL BEYKENT ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
HUKUK ANABİLİM DALI
KAMU HUKUKU BİLİM DALI

**KURUMLAR VERGİSİ KAPSAMINDA İŞTİRAK
HİSSELERİ, KURUCU SENETLERİ, İNTİFA
SENETLERİ, RÜÇHAN HAKLARI VE TAŞINMAZ
SATIŞI GELİRİ İSTİSNASI**

Yüksek Lisans Tezi

Tezi Hazırlayan

YAKUP ÇAĞRI ARISOY

2020036010

ORCID ID :0000-0001-6323-657X

DANIŞMAN: Prof. Dr. Ahmet EROL

İstanbul, 2023

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Kurumlar Vergisi Kapsamında İştirak Hisseleri, Kurucu Senetleri, İntifa Senetleri, Rüçhan Hakları ve Taşınmaz Satışı Geliri İstisnası” başlıklı bu çalışmanın, bilimsel ahlak ve geleneklere uygun şekilde tarafımdan yazıldığını, bu tezdeki bütün bilgileri akademik ve etik kurallar içinde elde ettiğimi, yararlandığım eserlerin tamamının kaynaklarda gösterildiğini ve çalışmamın içinde kullanıldıkları her yerde bunlara atıf yapıldığını, patent ve telif haklarını ihlal edici bir davranışımın olmadığını belirtir ve bunu onurumla doğrularım. 08.06.2023

Yakup Çağrı ARISOY

T.C.
İSTANBUL BEYKENT ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ
TEZLİ YÜKSEK LİSANS SINAV TUTANAĞI

08.06.2023

Enstitümüz *Hukuk* Anabilim Dalı *Kamu Hukuku* Programı Yüksek Lisans öğrencilerinden 2020036010 numaralı *Yakup Çağrı ARISOY*'un "İstanbul Beykent Üniversitesi Eğitim-Öğretim Yönetmeliği"nin ilgili maddesine göre hazırlayarak Enstitümüze teslim ettiği "*Kurumlar Vergisi Kapsamında İştirak Hisseleri, Kurucu Senetleri, İntifa Senetleri, Rüçhan Hakları Ve Taşınmaz Satışı Geliri İstisnası*." konulu tezini, Yönetim Kurulumuzun 23/05/2023 tarih ve 2023/21 sayılı toplantısında seçilen ve On-line toplanan biz jüri üyeleri huzurunda, İstanbul Beykent Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliğinin 29. maddesinin 3. fıkrası gereğince 45 dakika süre ile Zoom programı aracılığıyla on-line olarak aday tarafından savunulmuş ve sonuçta adayın tezi hakkında "*OY BİRLİĞİ*" ile "*KABUL*" kararı verilmiştir.

İşbu tutanak, 2 nüsha olarak hazırlanmış ve Enstitü Müdürlüğü'ne sunulmak üzere tarafımızdan düzenlenmiştir.

DANIŞMAN
Prof. Dr. Ah*** ER***
(İstanbul Beykent Üniversitesi)

ÜYE
Prof. Dr. Me*** Fi*** GE***
(İstanbul Beykent Üniversitesi)

ÜYE
Dr. Öğr. Üyesi Ça*** ÇI***
(Namık Kemal Üniversitesi)

Adı ve Soyadı : Yakup Çağrı ARISOY
Danışmanı : Prof. Dr. Ahmet EROL
Türü ve Tarihi : Yüksek Lisans Tezi, 2023
Alanı : Kamu Hukuku
Anahtar Kelimeler : Kurumlar Vergisi, İstisna, Taşınmaz, İştirak Hisseleri, Kurucu Senetleri, İntifa Senetleri, Taşınmaz Satış Geliri İstisnası.

ÖZ

KURUMLAR VERGİSİ KAPSAMINDA İŞTİRAK HİSSELERİ, KURUCU SENETLERİ, İNTİFA SENETLERİ, RÜÇHAN HAKLARI VE TAŞINMAZ SATIŞI GELİRİ İSTİSNASI

Kurumlar vergisinin uygulanmasında vergi istisnasına konu olabilecek gelirlerin, kurumlar vergisinden istisna tutulması ile kurumların mali yapılarının güçlendirilmesi, mükerrer vergilemenin önüne geçilmesi hedeflenmektedir. Bu çalışmada, vergi istisnası kavramının ortaya çıkışı, düzenlemelerin gelişimi, istisnaya konu olabilecek faaliyetler belirtilmiş, daha kapsamlı olarak ise, iştirak hisseleri, kurucu senetleri, intifa senetleri, rüçhan hakları ve taşınmaz satış gelirinin kurumlar vergisinden istisna tutulmasının koşulları, öğreti ve uygulamada yer alan görüşler, yüksek yargı kararları incelenmiştir. İnceleme sonucunda öğreti ve uygulama arasındaki çelişkiler tespit edilmiş ve istisnaya konu yasal düzenlemenin gerekçesi ile ulaşılmak istenen amaca dair görüşler ortaya konulmuştur.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde kurumlar vergisinde istisna uygulamasının yürürlüğe girmesi ve günümüze kadar yapılan kanuni değişiklikler ile vergi harcaması kavramı ve istisna kavramı arasındaki ilişki açıklanmış, devamında kurumlar vergisinde yer alan istisna hükümlerine yer verilmiştir. İkinci bölümde tez konusu olan iştirak hisseleri, kurucu senetleri, intifa senetleri, rüçhan hakları ve taşınmaz satışından elde edilen gelirinin kurumlar vergisinden istisnası hükümleri detaylı olarak incelenmiş; dar mükellef ve tam mükellefler bakımından açıklamalar yapılmış; istisna uygulamasının süre, oran ve faaliyet konusu bakımından sınırları ifade edilmiştir. Üçüncü bölümde istisna hükümlerinin uygulanmasında mükellef ve vergi idaresi arasındaki uyumsuzlukların özelemler ve yargı kararları ışığında çözümlerine değinilmiştir.

Name and Surname : Yakup Çağrı ARISOY
Supervisor : Prof. Dr. Ahmet EROL
Degree and Date : Master Thesis, 2023
Alanı : Public Law
Anahtar Kelimeler : Corporate Tax, Exemption, Immovable, Participation Shares, Founder's Certificates, Usufruct Shares, Immovable Sales Income Exemption.

ABSTRACT

PARTICIPATION SHARES, FOUNDER'S SHARES, USUFRUCT SHARES, PREFERENCE RIGHTS AND REAL ESTATE SALES INCOME EXEMPTION WITHIN THE SCOPE OF OWN CORPORATE TAX

It is targeted to strengthen the financial structures of the institutions by exempting the incomes that may be subject to tax exemption from corporate tax, and to prevent repeated taxation thanks to the implementation of corporate tax. In this study, the emergence of the concept of tax exemption, the development of the regulations, the activities that may be subject to the exemption are specified, and more assiduously, the scope of exemption of participation shares, founder shares, usufruct shares, preference rights and real estate sales income from corporate tax, views in doctrine and practice, higher judicial decisions were inspected. As a result of the examination, the inconsistencies between the doctrine and the practice were determined and the views on the purpose to be achieved with the reasoning of the legal regulation subject to the exception were introduced. The study consists of three parts. In the first part, the effect of the exemption application in corporate tax and the legal amendments made until today, the relationship between the concept of tax expenditure and the concept of exception are explained, and then the exception provisions in corporate tax are given. In the second part, the provisions of participation shares, founders' shares, usufruct shares, preference rights and exemption from corporate tax of income from real estate sales, which are the subject of the thesis, are examined in detail; explanations were made in terms of limited taxpayers and full taxpayers; The limits of the exception application in terms of duration, rate and field of activity are expressed. In the third chapter, the solutions of the disputes between the taxpayer and the tax administration in the application of the exemption provisions in the light of rulings and judicial decisions are mentioned.

İÇİNDEKİLER

Sayfa No.

ÖZ

ABSTRACT

KISALTMALAR vii

SÖZLÜK..... viii

GİRİŞ..... i

Birinci Bölüm

KURUMLAR VERGİSİNDE İSTİSNA DÜZENLEMESİNİN GELİŞİMİ AMACI VE KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNDA DÜZENLENEN İSTİSNA HÜKÜMLERİ

1. İSTİSNA DÜZENLEMESİNİN GELİŞİMİ, AMACI, VERGİ İSTİSNASI VE VERGİ HARCAMASI 2

1.1. 1949-2006 Yılları Arasında Uygulanan 5422 Sayılı Kanun Dönemi 2

1.2. 2006 Yılından Sonra Yürürlükte Olan 5520 Sayılı Kanun Dönemi 4

1.3. Kurumlar Vergisinde İstisna Düzenlemesinin Amacı, Vergi Harcaması ve
İstisna Kavramı İlişkisi 6

2. KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNDA YER ALAN İSTİSNA HÜKÜMLERİ 7

2.1. İştirak Kazançları İstisnası 7

2.2. Yurt Dışı İştirak Kazançları İstisnası 8

2.3. Tam Mükellef Anonim Şirketlerin Yurt Dışı İştirak Hisselerini Elden
Çıkarmalarına İlişkin İstisna 9

2.4. Emisyon Primi Kazancı İstisnası 9

2.5. Türkiye’de Kurulu Fonlar ile Yatırım Ortaklıklarının Kazançlarına İlişkin
İstisna 10

2.6. Taşınmazlar ve İştirak Hisseleri ile Kurucu Senetleri, İntifa Senetleri ve
Rüşhan Hakları Satış Kazancı İstisnası 10

2.7. Bankalara veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu’na Borçlu Durumda Olan
Kurumlar ile Bankalara Tanınan İstisna 11

2.8. Yurt Dışı Şube Kazançları İstisnası 11

2.9. Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ile Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlarda İstisna.....	12
2.10. Eğitim Tesisleri ile Rehabilitasyon Merkezlerinin İşletilmesinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna.....	12
2.11. Risturn istisnası.....	13
2.12. Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerinden Doğan Kazançlarda İstisna.....	13
2.13. Kira Sertifikası İhracı Amacıyla Her Türlü Varlık ve Hakların Satışından Doğan Kazançlarda İstisna	15
2.14. Yabancı Fon Kazançları İstisnası.....	16
2.15. Sınai Mülkiyet Hakları İstisnası.....	18
2.16. KVK'nın Geçici 14. Maddesi Kapsamında Değerlemeden Doğan Kazanç İstisnası (Kur Korumalı Mevduat Geliri İstisnası).....	18

İkinci Bölüm

İŞTİRAK HİSSELERİ, KURUCU SENETLERİ, İNTİFA SENETLERİ, RÜÇHAN HAKLARI VE TAŞINMAZ SATIŞI KAZANCINDA İSTİSNA HÜKÜMLERİNİN KAPSAMI VE KOŞULLARI

1. İSTİSNA DÜZENLEMESİ VE İSTİSNA KAPSAMINDA OLAN MÜKELLEFLER.....	20
1.1. İstisna Kapsamında Olan Mükellefler.....	21
1.1.1. Sermaye Şirketleri	21
1.1.2. Kooperatifler	22
1.1.3. İktisadi Kamu Kuruluşları	22
1.1.4. Dernek ve Vakıflara Ait İşletmeler	23
1.1.5. İş Ortaklıkları	24
2. İSTİSNAYA KONU KAZANÇLAR.....	25
2.1. İştirak Hisseleri	25
2.2. Kurucu Senetleri.....	26
2.3. İntifa Senetleri	26
2.4. Rüşhan (Önalım) Hakları	27
2.5. Yatırım Fonlarının Katılma Paylarının Satışı	28
2.6. Taşınmazlar	28

3. İSTİSNA UYGULAMASINDA SINIRLAR	29
3.1. Süre Kurum Aktifinde Bulunma Süresi	29
3.2. İstisnanın Uygulanma Dönemi.....	30
3.3. İstisnaya Konu Tutarın Pasif Fon Hesabında Tutulma Süresi	30
3.4. Satış Bedelinin Tahsil Edilme Süresi.....	31
3.5. Kurucu Senetleri, İntifa Senetleri, Rüçhan Hakları ve Yatırım Fonlarının Katılma Payı Satışı İstisna Oranı	31
3.6. Taşınmaz Satışı İstisna Oranı.....	32
3.7. Faaliyet Konusu Bakımından.....	32

Üçüncü Bölüm

İSTİSNA HÜKÜMLERİNİN UYGULANMASINA DAİR ÖZELGELER VE YARGI KARARLARI

1. İSTİSNA HÜKÜMLERİNE DAİR ÖZELGELER.....	33
1.1. Yarı Yarıya Oran ile Gerçek Kişi ve Kurumlar Mükellefi Olan Adi Ortaklığın 2 Yıl Aktifinde Bulundurduğu Taşınmazı Satması Halinde Bu Satıştan Elde Edilen Kazancın Vergi Kanunları Açısından Değerlendirilmesi Hakkında Özelge	33
1.2. Büro Alanı Olarak Kullanılmak Üzere İktisap Edilen ve Üzerinde Genel Müdürlük Binası ile Fabrika Binaları Bulunan Taşınmaz ile Şirket Otoparkı Olarak Kullanılan Taşınmazların Nakit Para Karşılığında Komple Satışından Elde Edilen Kazancın Vergi Kanunları Karşındaki Durumu Hakkında Özelge	34
1.3. Bankanın Aktifine Bulunan Taşınmaz Satışında Kurumlar Vergisi ve BSMV İstisnası Hakkında Özelge.....	35
1.4. Birleşme Sonucu Şirket Aktifine Kayıtlı Taşınmaz Satışının KV ve KDV Karşısındaki Durumu Hakkında Özelge	36
1.5. Düzenleme Şeklinde Taşınmaz Satış Vaadi ve Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesi Kapsamında Kurumlar Vergisi ve KDV İstisnası Hakkında Özelge	37
1.6. Finansal Kiralama Yoluyla Edinilen Taşınmazın Satışında KVK ve KDV İstisna Uygulaması Hakkında Özelge	37

1.7. Holding Olarak Faaliyet Gösteren Şirketin Aktifinde Kayıtlı Bulunan Gayrimenkullerin Satışında Kurumlar Vergisi ve KDV İstisnasından Faaliyet Konusunun Taşınmaz Ticareti Olması Nedeniyle İstisna Kapsamında Olmayacağına Dair Hakkında Özelge.....	38
1.8. Holding Şirketin İştirak Ettiği Başka Şirkete Ait Gayrimenkulleri Aktifine Geçirerek Satması Halinde Kurumlar Vergisi ve KDV İstisnası Kapsamında Olmayacağı Hakkında Özelge	39
1.9. Holding Şirketinin Grup Şirketine Olan Borcuna Karşılık İştirak Hisselerinin Satışından Elde Edilecek Kazancın Kurumlar Vergisi Kanunun 5. Maddesindeki İstisnadan Yararlanamayacağı Hakkında Özelge.....	40
1.10. İfraz İşlemi Yapılan Taşınmazın Satışının Kurumlar Vergisi ve KDV'den İstisna Olmadığı Hakkında Özelge	41
1.11. İşletmede Kayıtlı Taşınmazın Finansal Kiralama Şirketine Sat-Kirala-Geri Al Yöntemiyle Satışında Kurumlar Vergisi İstisnası Hakkında Özelge.....	42
1.12. Kamulaştırma Bedelinin Kurumlar Vergisine ve KDV'ye Tabii Olup Olmadığı Hakkında Özelge.....	42
1.13. Kooperatif Üyelerine İşyeri Tesliminin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu Hakkında Özelge	44
1.14. Kurum Aktifinde Kayıtlı Bulunan Gayrimenkul Satışında Kurumlar Vergisi ve KDV İstisnası Hakkında Özelge	45
1.15. Kurumun Aktifinde Yer Alan Taşınmazın Satışında Tahsilatın Vadeli Avallı Poliçe ile Yapılması Halinde Kurumlar Vergisi İstisnası Hakkında Özelge .	45
1.16. Okul İnşası İçin Alınan Arsanın Satışından Elde Edilen Kazanç Hakkında Özelge	46
1.17. Organize Sanayi Bölgesinde Bulunan Tescilsiz Taşınmazın Tahsis Hakkının Satışının İstisnaya Tabi Olmadığı Hakkında Özelge	47
1.18. Tapuda Tescil Edildikten Sonra Aktife Kaydedilen Taşınmazın Satışı ile Oluşan Kazanç Bakımında Özelge	48
1.19. Şirket Aktifinde İki Yıldan Uzun Süre Kalan Taşınmazın Kat Karşılığı Devri Hakkında Özelge.....	49
1.20. Şirket Aktifinde Bulunan Taşınmazın Parselleme Yapılarak Satışı ile Elde Edilen Kazanç Hakkında Özelge	51

1.21. Şirket Aktifine Kayıtlı Olan ve Kiraya Verilmek Suretiyle Değerlendirilen Taşınmaz Satışının KDV ve KVK Yönünden Değerlendirilmesi Hakkında Özelge	52
1.22. Şirket Ortağının Eşine Gayrimenkul Satışında Kurumlar Vergisi ve KDV Hakkında Özelge.....	54
1.23. Şirketin Aktifinde Bulunan Gayrimenkulün Satışının Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumu Hakkında Özelge	56
1.24. Şirketin Aktifinde Kayıtlı Taşınmazın İfraz İşlemi Yapıldıktan Sonra Satışının Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisinden İstisna Olup Olmadığı Hakkında Özelge.....	57
1.25. Tasfiye Halindeki Şirkete Ait Taşınmaz Satışının Kurumlar Vergisinden İstisna Olup Olmadığı Hakkında Özelge	59
1.26. Taşınmazın Elden Çıkarılmasından Sağlanan Kazancın İştirak Hissesi Alımında Kullanılması Halinde İstisnadan Yararlanılıp Yararlanılamayacağı Hakkında Özelge.....	60
1.27. Tek Tapuda Birleştirilen Taşınmazların Satışından Elde Edilen Kazancın Kurumlar Vergisi ve KDV Yönünden İstisna Kapsamında Değerlendirilip Değerlendirilmeyeceği Hakkında Özelge	62
2. İSTİSNA HÜKÜMLERİNİN UYGULANMASINDA YARGI KARARLARI	63
2.1. Faaliyet Konusu İnşaat ve Taahhüt İşleri Yapmak Olan Şirketin Faaliyet Konusu Amaçla Elde Etmediği Arsanın Satışından Elde Edilen Gelirin Kurumlar Vergisi İstisnası Kapsamında Değerlendirilmesi Hakkında Bölge İdare Mahkemesi Kararı.....	64
2.2. Müteahhitte Arsa Payı Devrinin Taşınmaz Satış İstisnası Bakımından Değerlendirilmesini Konu Alan Danıştay 3. Dairesi'nin Kararı.....	66
2.3. İştirak Hissesi Satışından Doğan Kazancın Kurumlar Vergisinden ve Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisinden İstisnası Konusunda Danıştay Kararı Örneği.....	67
2.4. Kurum Kârının Sermayeye Eklenmesi Sonucu Elde Edilen Bedelsiz Hisse Senetlerinin İştirak Kazancı Olarak Değerlendirilememesi Hakkında Danıştay Kararı	70

2.5. Taşınmazın Satış Bedelinin Düşüklüğünden Bahisle Örtülü Sermaye Aktarımı İddiasına Dayanan Tarh İşleminde Taşınmazın Değerinin Tespitinde Bilirkişi Raporları Arasındaki Değer Farkının Giderilmesi Gerektiğine Dair Danıştay Kararı	76
2.6. İştirak Edilen Şirketin Tasfiye Edilmesi Sonucu Hisselerin Karşılıksız Kalması Nedeni ile Oluşan Zararın ve Bu Hisselerin Enflasyon Düzeltmesine Tabi Tutulmasıyla Bulunan Tutarın Zarar Olarak Kabul Edilmemesi İşlemi Hakkında Danıştay Kararı.....	78
2.7. Kamulaştırmасız El Atma Nedeniyle Mahkeme İlamına Dayanan ve İcra Kanalı ile Tahsil Edilen Kazancın Kurumlar Vergisi İstisnası Hakkında Danıştay Kararı	80
2.8. Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesi Nedeniyle Elde Edilen Bağımsız Bölümlerin Satışından Doğan Kazancın İstisna Kapsamında Olup Olmadığına Dair Danıştay Kararı	82
2.9. Satış Kazancının Fon Hesabına Alınmasında, Satışın Yapıldığı Yılı Takip Eden Hesap Döneminin Başlangıcından, Beyanname Verilmesi Gereken Tarihe Kadar Yapılmaması Bakımından Danıştay Kararı	85
2.10. İki Yıldan Uzun Süre Kurum Aktifinde Bulunan İştirak Hisselerinin Satılması Sonucu Ortaya Çıkan Zararın %75'inin İndirim Olarak Kabul Edilemeyeceği Hakkında Danıştay Kararı	86
SONUÇ ve DEĞERLENDİRME	89
KAYNAKÇA.....	92

KISALTMALAR

DK	: Dernekler Kanunu
FKFTEFŞK	: Finansal Kiralama Faktoring Finansman ve Tasarruf Finansman Şirketleri Kanunu
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
İUFMSEP	: İstanbul Uluslararası Finans Merkezi Strateji ve Eylem Planı
KDVGUT	: Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KVGT	: Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
KVKGTK	: Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
SBK	: Serbest Bölgeler Kanunu
SPK	: Sermaye Piyasası Kanunu
TBK	: Türk Borçlar Kanunu
TGBK	: Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu
TMSF	: Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu
TUGSK	: Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu
TÜBK	: Tarımsal Üretici Birlikleri Kanunu
VUK	: Vergi Usul Kanunu

SÖZLÜK

Vergi Muafiyeti: Vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken kişi ya da kişi gruplarının, aynı veya başka kanunlarla vergi dışında bırakılmasıdır.

Vergi İstisnası: Vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken vergi konularının aynı veya başka kanunlarla kısmen ya da tamamen vergi dışı bırakılmasıdır.

Vergi Harcaması: Ulusal vergi otoritelerinin ulaşmak istediği sosyo-ekonomik amaçlar doğrultusunda tahsilinden vazgeçtiği vergilerdir.

Risturn: Kooperatiflerin ortaklarıyla yaptığı işlemlerden doğan gelir artışının ortaklara dağıtımıdır.

Emisyon Primi Kazancı: Anonim şirketlerde kuruluş veya sermaye artırımını esnasında, pay senedinin üzerinde yazılı değerden (yani itibari değerinden) daha yüksek değerle çıkarılması halinde, itibari değer ile satış bedeli arasındaki farktır.

Rüçhan Hakkı: Ortaklıkların bedelli sermaye artırımlarına mevcut ortakların öncelikle katılma hakkıdır.

İntifa Senetleri: sahibine sadece malvarlıksal haklar sağlayan ve hisse senetlerinden farklı olarak herhangi bir payı temsil etmeyen kıymetli evrak niteliğindeki senetlerdir.

Kira Sertifikası: her türlü varlık ve hakkın finansmanını sağlamak amacıyla varlık kiralama şirketi tarafından ihraç edilen ve sahiplerinin bu varlık veya haktan elde edilen gelirlerden payları oranında hak sahibi olmalarını sağlayan menkul kıymettir.

GİRİŞ

Türk vergi sisteminde, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na (KVK) göre faaliyet gösteren kurumların kurum kazançlarının vergilendirilmesinde, KVK dışında kalan vergi mükelleflerine göre sabit bir oran üzerinden vergilendirilmesi esas alınmıştır. Devlet, kurumlara hukuki statü olarak imtiyazlı bir alan sunmaktadır. Kurumlar bu alanda, hisse senetleri ve diğer borçlanma araçları ile bireylere nazaran ekonomik hayatta daha hızlı gelişme kaydedebilirler. KVK'da irdelenecek konuya yönelik istisna düzenlemesine yer verilmesinin temel nedenleri mükerrer vergilemenin önüne geçilmesi ve kurumların mali yapılarının güçlendirilmesidir. Genel anlamda istisna uygulaması yapılırken, devlet, kurumların bazı gelirlerini, vergi harcaması olarak adlandırılan kavramla vergi dışında bırakmaktadır. Bu nedenle devletin vergi gelirini azaltıcı bir sonuç ortaya çıkmaktadır. Küresel ekonomik değişimler, üretim ve tüketim farklılıkları, ulusal ve uluslararası tedarik değişiklikleri, siyasal değişimler, savaşlar ve birçok makro ve mikro değişken, istisna uygulamasının alanlarını neden, sonuç ve amaçlarını doğrudan etkilemektedir.

Çağımızda ortaya çıkan yüksek vergi rekabeti, devletleri özellikle kurumlar vergisi uygulamasında devingen (dinamik) bir uygulama içinde olmaya zorlamaktadır. İşte bu noktada vergi yasalarında yer alan muafiyet ve istisnalar imdada yetişmekte, yürütme organı yeni yasal düzenlemeye gitmeden yasama organının kendisine yasa ile tanıdığı yetkileri kullanmak suretiyle istisna ve muafiyet oranlarını artırıp eksilterek kurumlar vergisine uluslararası gelişmelerle rekabet edebilme yetisini kazandırmaktadır.

BİRİNCİ BÖLÜM

KURUMLAR VERGİSİNDE İSTİSNA DÜZENLEMESİNİN GELİŞİMİ AMACI VE KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNDA DÜZENLENEN İSTİSNA HÜKÜMLERİ

1. İSTİSNA DÜZENLEMESİNİN GELİŞİMİ, AMACI, VERGİ İSTİSNASI VE VERGİ HARCAMASI

Kurumlar vergisi, Türk vergi sistemine, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (mülga) ile girmiştir. 01.01.1950 tarihinden sonra uygulanmaya başlanmıştır. Kanun ile birlikte kurumlar vergisine tabi teşekküllerde istisna düzenlemesi uygulanmaya başlanmıştır.

1.1. 1949-2006 Yılları Arasında Uygulanan 5422 Sayılı Kanun Dönemi

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girdiği tarihte Kanun'un 8. maddesinde istisna başlığı altında, birinci fıkrada kurumlar vergisine tabi teşekküllerin iştirak kazançlarına dair istisna hükmü düzenlenmiş, ikinci fıkrada ise kooperatiflerin risturn istisnası hükme bağlanmıştır. 5422 Sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihteki hali ile istisna düzenlemesinde birinci fıkrada kurumlar vergisine tabi kurumun, başka bir teşebbüsün sermayesine katkı sağlaması veya iştirak etmesi halinde istisna uygulaması düzenlenmiştir. Başka bir teşebbüse sermaye eklenmesi durumunda, eklenen sermayenin asgari yüzde onuna, bu teşebbüsün kuruluş yılında veya bilanço tarihinden en az bir yıl öncesinden sahip oldukları ispat edilen ve belgelenen ana kurumların, bu teşebbüse iştiraklerinden veya sermaye tahsislerinden elde ettikleri kazançlar, vergi istisnası kapsamında olacaktır.

Madde metninde, kooperatif şirketlerinin ortaklarına yönelik risturn ödemeleri ile ilgili detaylar yer almaktadır. İstihlak (tüketim) kooperatiflerinde, ortakların satın aldıkları mal miktarına göre hesaplanan risturnlar verilmektedir. İstihsal (üretim) kooperatiflerinde ise ortakların kooperatife sattıkları veya kooperatiftan aldıkları mal miktarına göre risturn alınmaktadır. Kredi kooperatiflerinde ise ortakların kullandıkları kredi miktarına göre risturn hesaplanmaktadır.

Ortakların idari giderler için ödedikleri paraların harcanmayan kısımları kurumlar vergisinden istisna tutulmaktadır. Bu risturn ödemeleri, nakit olarak ödenebildiği gibi aynı olarak da gerçekleştirilebilmektedir.¹

Ortakların başkalarıyla yaptıkları faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar, vergi istisnası kapsamı dışında tutulurken, bu kazancın genel kazançtan ayrımında ortaklarla yapılan iş hacminin genel iş hacmine olan oranı esas alınacaktır.

Üçüncü fıkra, ihraç kanunları veya Devlet ile yapılan sözleşmelerle vergiden muaf tutulan menkul kıymetlerin temettü, faiz ve ikramiyelerinin kurumlar vergisinden istisna olacağını düzenlemektedir.

Dördüncü fıkra, Sıcak ve Soğuk Maden Sularının İstismarı ile Kaplıcalar Tesisatı Hakkında Kanun uyarınca işletilen yerlerden elde edilen kazancın ihale tarihini takip eden beş yıl süreyle kurumlar vergisinden muaf olacağını ifade etmektedir.

Beşinci fıkra ise Devlet Demir Yolları ve Liman İdaresi tarafından gerçekleştirilen ulaştırma işlerinden elde edilen kazancın kurumlar vergisinden istisna olduğunu belirtmektedir.² 2006 yılına kadar geçen süre içerisinde sırası ile;

- I. 04.01.1984 tarihinde, 2970 Sayılı Kanun'un 6. maddesi ile (Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 10. madde)
- II. 04.12.1985 tarihinde, 3239 Sayılı Kanun'un 74. maddesi ile (Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 3,9,13,14,15,16 maddesi)
- III. 31.03.1987 tarihinde, 3332 Sayılı Kanun'un 14. maddesi ve aynı kanun ile Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 15. madde ile (Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 10. maddesinin değişikliğe uğraması)
- IV. 15.12.1990 tarihinde, 3689 Sayılı Kanun'un 8. maddesi ile
- V. 30.12.1993 tarihinde 3946 Sayılı Kanun'un 30. maddesi ile
- VI. 29.07.1998 tarihinde 4369 Sayılı Kanun'un 82. maddesi ile
- VII. 10.07.2001 tarihinde 4697 Sayılı Kanun'un 9. maddesi ile
- VIII. 24.04.2003 tarihinde 4842 Sayılı Kanun'un 18. maddesi ile

¹ 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. maddesi

² 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 10.06.1949, 8. Madde

IX. 31.07.2004 tarihinde 5228 Sayılı Kanun'un 30. maddesi ve 31. maddesi ile

X. 31.12.2004 tarihinde 5281 Sayılı Kanun'un 30. maddesi ve 31. maddesi ile birçok kez değişikliğe uğramıştır.

1.2. 2006 Yılından Sonra Yürürlükte Olan 5520 Sayılı Kanun Dönemi

5422 sayılı Kanun'un değişen sosyal ve ekonomik koşullar nedeniyle ihtiyaçlara cevap vermemesi nedeni ile 2006 yılında 5520 sayılı KVK uygulamaya konulmuştur.

5520 sayılı KVK, TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu raporunun genel gerekçe kısmında 5422 sayılı KVK hakkında dönemi bakımından büyük bir reform ortaya koyduğu; ancak aradan geçen süre zarfında dar mükellefiyete tabi kurumların vergilendirilmesinde yetersizlikler ortaya çıktığı ifade edilmiştir.³ Bir müddet 5420 sayılı kanunda değişiklik yapılarak mevcut ekonomik ve sosyal gereksinimlere yanıt aranmıştır. Ancak 1990'lı yıllarda küresel ölçekte yaşanan politik ve ekonomik dönüşümlerle küreselleşmenin neden olduğu sosyal, siyasal ve ekonomik değişikliklere yanıt verecek bir kanuna ihtiyaç duyulduğu ifade edilmiştir. Kanun, yürürlüğe girdiği 2006 yılından,

- I. 01/08/2010 tarihinde 6009 Sayılı Kanun'un 43. maddesi ile
- II. 05/06/2012 tarihinde 6322 Sayılı Kanun'un 34. maddesi ile
- III. 09/08/2016 tarihinde 6728 Sayılı Kanun'un 56. maddesi ile
- IV. 07/09/2016 tarihinde 6745 Sayılı Kanun'un 64. maddesi ile
- V. 05/12/2017 tarihinde 7061 Sayılı Kanun'un 89. maddesi ile
- VI. 07/07/2018 tarihinde 700 Sayılı KHK'nın 173. maddesi ile
- VII. 22/01/2022 tarihinde 7351 Sayılı Kanun'un 14. maddesi ile
- VIII. 15/04/2022 tarihinde 7394 Sayılı Kanun'un 22. maddesi ile
- IX. 22/01/2022 tarihinde 7351 Sayılı Kanun'un 14. maddesi ile 2022 yılına kadar çeşitli değişikliklere uğramıştır;

³ TBMM, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Komisyon Raporu Genel Gerekçe 08.02.2006 s.1-2, <https://www5.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss1192m.htm>, Erişim Tarihi: 08.05.2023

5520 sayılı KVK'da kanunun 1. bölümünde verginin konusu mükellefler, tam ve dar mükellefiyet kavramı anlatılmış; 2. bölümünde tezimize konu olan muafiyet ve istisna kavramına ilişkin hükümler düzenlenmiştir. Kurumlar vergisinde istisna düzenlemesi kanunun 5. maddesinde yer almaktadır.⁴ 5520 sayılı KVK'da yer alan istisna düzenlemesinde, 16/07/2022 tarihi itibarı ile kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançlar şöyledir:

- I. İştirak kazançları istisnası, (5-1-a)
- II. Yurt dışı iştirak kazançları istisnası, (5-1-b)
- III. Tam mükellef anonim şirketlerin yurt dışı iştirak hisselerini elden çıkarmalarına ilişkin istisna, (5-1-c)
- IV. Emisyon primi kazancı istisnası, (5-1-ç)
- V. Türkiye'de kurulu fonlar ile yatırım ortaklıklarının kazançlarına ilişkin istisna, (5-1-d)
- VI. Taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları satış kazancı istisnası, (5-1-e)
- VII. Bankalara veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu'na (TMSF) borçlu durumda olan kurumlar ile bankalara tanınan istisna, (5-1-f)
- VIII. Yurt dışı şube kazançları istisnası, (5-1-g)
- IX. Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançlarda istisna, (5-1-h)
- X. Eğitim tesisleri ile rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara ilişkin istisna, (5-1-ı)
- XI. Risturn istisnası. (5-1-i)
- XII. Sat-kirala-geri al işlemlerinden doğan kazançlarda istisna(5-1-j)
- XIII. Kira sertifikası ihracı amacıyla her türlü varlık ve hakların satışından doğan kazançlarda istisna (5-1-k)
- XIV. 5/A- Yabancı fon kazançları
- XV. 5/B- Sınai mülkiyet hakları istisnası
- XVI. Kurumlar Vergisi Kanunu geçici 11'inci maddesi kapsamında istisna

⁴ 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 13.06.2006, 5. madde

XVII. Kurumlar Vergisi Kanunu geçici 14'üncü madde kapsamında değerlemeden doğan kazanç istisnası (Kur korumalı mevduat geliri istisnası)

KVK'da yer almamakla birlikte kurumlar vergisinden istisna uygulamasına konu diğer kanunlarda ifade edilen istisnalar ise şöyledir:

- I. Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilecek Kazançlara İlişkin İstisna⁵,
- II. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilen kazançlara ilişkin istisna⁶,
- III. Serbest Bölge Kazanç İstisnası⁷,
- IV. Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinde kazanç istisnası⁸

1.3. Kurumlar Vergisinde İstisna Düzenlemesinin Amacı, Vergi Harcaması ve İstisna Kavramı İlişkisi

Vergi istisnası kavramı, vergilendirilmesi gereken bir faaliyetin bazı gerekçelerle palyatif veya sürekli olarak vergi dışı bırakılmasıdır.⁹ Konulan istisna ile kurumların ekonomik gelişmesinin sağlanması ve kurumların mali yapısının güçlendirilmesi, mükerrer vergilendirmenin önüne geçilmesi amaçlanmıştır.¹⁰ Özellikle yabancı kaynaklardan finansman sağlayan şirketler yüksek faiz ile borçlandıkları ve öz kaynak sıkıntısı yaşadıkları dönemlerde, finansman açığına maruz kalmışlar, bu açık nedeni ile kâra geçmeleri mümkün olmamıştır. Borç ödeme dengeleri bu nedenlerle bozulmuş, sermaye piyasasının gelişimi olumsuz etkilenmiştir. İstisna hükümleri ile sermaye şirketlerinin ekonomik sisteme faydalı

⁵ 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu, 21.12.1999, 12. madde

⁶ Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu, 06.07.2001, Geçici 2. Madde

⁷ 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu, 06.06.1985, Geçici 3. Madde

⁸ Gelir Vergisi Kanunu geçici 76. madde

⁹ Elif Mutlu, Erhan Bayar, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Taşınmaz Satış İstisnalarında Özellikli Bir Durum: İhtiyarilik-Mecburilik Ayrımı, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 396, Eylül 2021, s.64.

¹⁰ Aydın Koca, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Yer Alan İstisnalar, Nisan 2012, S. 51, https://vergiraporu.com.tr/upImage/org/201215Kurumlar_Vergisi_Kanununda_Yer_Alan_Istisnalar-Aydin_Koca%20.pdf, Erişim Tarihi: 18.07.2022

hale getirilmesi de hedeflenmiştir.¹¹ Vergi istisnası ile birlikte vaz geçilen vergilerden dolayı vergi gelirinde azalma meydana gelmektedir. Bu durum “Vergi harcaması – vergi erozyonu” kavramları ile ifade edilmektedir.¹² Literatürde “Devlet, doğrudan yardım yapmak yerine, alacağı vergiden vazgeçerek vergi harcaması yapmak yoluna başvurmaktadır.¹³ Başka bir deyişle vergi harcamasını, devletin vazgeçtiği vergi geliri olarak ifade etmek mümkündür. Bu harcamalar nedeniyle vergi kaybı oluşmaktadır.¹⁴ Düzenleme ile kurumlar vergisine muhatap teşekküllerin ekonomik yapılarının güçlendirilmesi amacı ile mali yardımda bulunmak yerine kurumdan elde edilecek vergi gelirinden vazgeçerek kurumların ekonomik yapılarının güçlendirilmesi hedeflenmektedir.¹⁵

2. KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNDA YER ALAN İSTİSNA HÜKÜMLERİ

2.1. İştirak Kazançları İstisnası

5520 Sayılı KVK’nın 5. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendinde iştirak kazancı istisnası düzenlenmiştir. Arapça bir kelime olan iştirak; ortaklı, ortak olma, paydaş olma anlamlarını karşılamaktadır.¹⁶ Düzenlemenin amacı mükerrer vergilemenin engellenmesi olarak ifade edilmiştir.¹⁷ Kurum kazancı elde edildikten sonra kazanç dağıtıldığında ikinci kurum için aynı kazanç yeniden kurumlar vergisine maruz kalacaktır. Bir başka ifadeyle iştirak edilen kurum, kazanç elde ettiğinde elde edilen kazanç üzerinden kurumlar vergisi tahsil edilmiş olacak eğer istisna uygulanmaz ise

¹¹ Filiz Keskin, Kurumların Taşınmaz ve İştirak Hissesi Satışlarında Vergi İstisnaları, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2006, s.9.

¹² Uğur Küçükahyaoglu, Vergi Harcamalarında Durum Nedir? 26.02.2021, İnternet Kaynağı, S.1, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/ugurkucukkahyaoglu/020/> Erişim Tarihi: 08.05.2023

¹³ Mehmet Özkara, Vergi Harcaması Olarak Uygulanan Vergi İstisnalarının Ekonomik Sonuçları, <https://www.alomaliye.com/2004/11/02/vergi-harcamasi-olarak-uygulanan-vergi-istisnalarinin-ekonomik-sonuclari/>, Erişim Tarihi: 18.07.2022

¹⁴ Kemal Coşkun, Yasin Bilen, Vergi Harcaması Kavramı ve Günümüz Türkiye’sinde Vergi Harcamaları, Vergi Dünyası, Sayı 246, 2002, s.161

¹⁵ Temel Gürdal, Hakan Yavuz, Kurumlar Vergisi Alanında Uygulanan İstisnaların Etkinliği: Sakarya Örneği, https://vergiraporu.com.tr/upImage/org/2009-115Kurumlar_Vergisi_Alaninda_Uygulanan_Istisnalarin_Etkinligi_Sakarya_Ornegi-Temel_Gurdal-Hakan_Yavuz%20.pdf, Erişim Tarihi: 18.07.2022

¹⁶ Türk Dil Kurumu, Türkçe Sözlük, <https://sozluk.gov.tr/>, Erişim Tarihi: 17.07.2022,

¹⁷ TBMM, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Komisyon Raporu Genel Gerekeçe, 08.02.2006 s.12, <https://www5.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss1192m.htm>, Erişim Tarihi: 08.05.2023

kazanç kâr dağıtımı yoluyla iştirak eden kuruma geçtiğinde yeniden kurumlar vergisine maruz kalacak ve mükerrer vergilendirme ortaya çıkacaktır.¹⁸ İştirak edilen kurumun tam mükellef olması zorunludur. İştirak eden kurum tam veya dar mükellef olabilir. Dolayısıyla dar mükellef olan kurumdan elde edilen kâr payı, iştirak kazancı kurumlar vergisinden müstesna olmayacaktır.¹⁹

2.2. Yurt Dışı İştirak Kazançları İstisnası

5520 Sayılı KVK'nın 5. maddesinin 1. fıkrasının (b) bendinde yurt dışı iştirak kazançları istisnası düzenlenmiştir. Türkiye'de yerleşik kurumların, Türkiye'de kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayan limitet şirket veya anonim şirket olan kurumlara iştirak etmesi halinde, elde edilecek olan kazanç, belirli koşullar dahilinde kurumlar vergisinden müstesna olacaktır.²⁰ Bu düzenleme ile aynı kazanç nedeniyle mükerrer vergileme yapılmasının önüne geçilmek istenmiştir.

İstisna hükümlerinden yararlanabilmek için;

- İştirakçi şirket, iştirak edilen şirketin ödenmiş sermayesinin en az %10'una sahip olmalıdır,
- Kazanç tarihinden geçmişe dönük olarak bir yıllık süre boyunca iştirak durumunun fasılasız şekilde devam etmiş olması,
- İştirak kazancının elde edildiği hesap dönemi bakımından beyanname verilme tarihine kadar Türkiye'ye aktarılması,
- İştirakçi kurumun kanuni ve iş merkezi olan ülkedeki mevzuata göre asgari %15 düzeyinde kurumlar vergisi yükünün bulunması, gerekmektedir.

Ayrıca yurt dışında inşaat, tadilat, montaj işleri ile teknik işlerin yapılması için ilgili ülkenin kanunlarına göre zorunlu olması halinde, amaç şirket ana sözleşmesinde belirtilmek sureti ile bu şirketlere iştirak edilmesi halinde elde edilen kazançlar

¹⁸ Musa Eker, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında Düzenlenen Muafiyet ve İstisnaların Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi, Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi, 2022, s.68.

¹⁹ Şeref Dil, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında Yer Alan Muafiyet, İstisna ve İndirimler, Yüksek Lisans Tezi Okan Üniversitesi, 2014, s.94.

²⁰ Ufuk Ünlü, Yurt Dışı İştirak Kazançlarının Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirilmesi, <https://maliyepostasi.com/yurt-disi-istirak-kazanclarinin-kurumlar-vergisi-kanunu-acisindan-degerlendirilmesi#>, Erişim Tarihi: 19.07.2022

bakımından 5520 sayılı KVK'nın 5. maddesinin 1. fıkrasının (b) bendinde belirtilen şartlar aranmayacaktır.

2.3. Tam Mükellef Anonim Şirketlerin Yurt Dışı İştirak Hisselerini Elden Çıkarmalarına İlişkin İstisna

5520 sayılı KVK'nın 5. maddesinin 1. fıkrasının (c) bendinde, tam mükellef anonim şirketlerin yurt dışı iştirak hisselerinin satışından oluşan kazançta dair istisna düzenlenmiştir. Düzenleme uyarınca, istisna sadece tam mükellef anonim şirketlerin, nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının %75 ve daha fazlası oranında, kanuni veya iş merkezi Türkiye'de olmayan sermaye şirketlerin sermayesine, en az %10'una iştirak ettiği takdirde ve bu hisseler en az 2 tam yıl süre ile aktifte kayıtlı olması halinde 2 tam yıl sonunda bu hisselerin satışından elde edilen kazanç kurumlar vergisinden istisna olarak sayılmıştır. Nakit varlıklar dışında kalan ifadesi ile nakit, çek, altın, devlet tahvili, hazine bonolarının dışında kalan varlıklar olduğu ifade edilmektedir.²¹

2.4. Emisyon Primi Kazancı İstisnası

5520 Sayılı KVK'nın 5. maddesinin 1. fıkrasının (ç) bendinde emisyon primi kazancı istisnası düzenlenmiştir. Emisyon primi diğer bir ifade ile hisse senedi ihraç primi olarak ifade edilen kavram, hisse senetlerinin ilk çıkarılması esnasında itibari değerden fazlaya satılması ile elde edilen kazanç olarak ifade edilmektedir.²² Düzenleme uyarınca anonim şirketler, kuruluşlarında veya sermaye artırımını yaptıkları sırada çıkardıkları payların bedelinin itibari değer üzerindeki kısmı kurumlar vergisinden müstesna tutulmuştur.

²¹ TC Cumhurbaşkanlığı Mevzuat Bilgi Sistemi, Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)5.3,

<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=11219&MevzuatTur=9&MevzuatTertip=5>, Erişim Tarihi: 08.05.2023

²² Erkan Aydın Emisyon Primi İstisnası Legal Mali Hukuk Dergisi Yayın Sayısı: 19 Yayın Tarihi: 01.07.2006 s.1.

2.5. Türkiye’de Kurulu Fonlar ile Yatırım Ortaklıklarının Kazançlarına İlişkin İstisna

5520 Sayılı KVK’nın 5. maddesinin 1. fıkrasının (d) bendinde, Türkiye’de kurulu fonlar ve yatırım ortaklıklarının kazancına dair istisna düzenlenmiştir. Düzenleme uyarınca sadece tam mükellef yatırım fon ve ortaklıkları istisna hükümlerinden faydalanabilecektir. İstisna hükmünün madde metninde belirtilen sınırlamalarına göre; menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları, portföyü Türkiye’de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden elde ettikleri kazançları, girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları, gayrimenkul yatırım fonları ve ortaklıklarının kazançları ile konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

KVK’nın 15. maddesinin 3. fıkrasında yer alan düzenleme ile kurumlar vergisinden istisna tutulacağı ifade edilen bu kazançlar bakımından, emeklilik yatırım fon kazançları hariç tutularak, diğer yatırım fon ve ortaklıklarının gelirlerinin kazanç dağıtılsın ya da dağıtılmasın kurum bünyesi içerisinde %15 oranında vergilendirileceği hüküm altına alınmıştır. KVK’nın 15. maddesi uyarınca yapılan kesinti dolayısı ile KVK’nın 34. maddesinin 8. fıkrası uyarınca 15. madde kapsamında yapılan vergi kesintilerinin, kesintilerin vergi dairesine ödenmiş olması şartı ile kurum bünyesinde yapılacak vergi kesintisinden mahsup edilmesinin mümkün olduğu hükme bağlanmıştır.

2.6. Taşınmazlar ve İştirak Hisseleri ile Kurucu Senetleri, İntifa Senetleri ve Rüçhan Hakları Satış Kazancı İstisnası

5520 Sayılı KVK’nın 5. maddesinin 1. fıkrasının (e) bendinde taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları satış kazancı istisnası düzenlenmiştir. Bu istisna tezimizin üçüncü bölümde ayrıntılı olarak irdelenecektir.

2.7. Bankalara veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu'na Borçlu Durumda Olan Kurumlar ile Bankalara Tanınan İstisna

5520 Sayılı KVK'nın 5. maddesinin 1. fıkrasının (f) bendinde bankalara veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu'na (TMSF) borçlu durumda olan kurumlar ile bankalara tanınan istisna düzenlenmiştir. Düzenleme ile bankacılık sektörünün mali yapısının güçlendirilmesi, tahsilde zorluk çekilen kredilerin geri dönüşünün sağlanması hedeflenmiştir.²³ Düzenlemede istisna hükmünden, bankalar, finansal kiralama şirketleri ve finansman şirketlerine olan borçları nedeni ile takibe alınan kurumlar ile TMSF'ye borçlu olan kurumlar ayrıca bu kurumların kurumlar vergisi mükellefi olan kefilleri ve bu kurumlar adına ipotek veren kurumlar vergisi mükellefleri faydalanabilecektir.²⁴ İstisna kapsamında, taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının devrinden elde edilen kazançlar dikkate alınacaktır. Taşınmaz satışından doğan kazançta ve 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu (FKFFŞK) uyarınca yapılan finansal kiralamalarda kiracının temerrüdü nedeniyle takibe uğramış finansal kiralama alacaklarında, tarafların anlaşmaları halinde, kiralayanın her türlü tasarruf hakkını devir aldığı finansal kiralama konusu taşınmazların finansal kiralama şirketi tarafından üçüncü kişilere satışından doğan kazançta % 50 oranında istisna uygulanacak, iştirak hisseleri, kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarından doğan kazanç ise % 75 oranında istisnaya tabi olacaktır.

2.8. Yurt Dışı Şube Kazançları İstisnası

5520 Sayılı KVK'nın 5. maddesinin 1. fıkrasının (g) bendinde yurt dışı şube kazançları istisnası düzenlenmiştir. Düzenleme ile mükerrer vergilendirmenin engellenmesi amaçlanmaktadır. Kurumlar yurtdışı iş yerleri veya daimi temsilcileri aracılığı ile elde ettiği kazançlarda, kazancın elde edildiği ülkede en az % 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi veya benzeri vergi yükü taşıması halinde, ilgili kazancın kurumlar vergisi beyanname verilme tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilmiş

²³ Pınar Kurbetçi, Kurumlar Vergisinde İstisnalar, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, S.77.

²⁴ Murat Yıldız, İrfan Vural, 2018 Yılı Kurumlar Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi, 2019, Ankara Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası İnternet Sitesi s.56, <https://asmmmo.org.tr/Files/Broadcasts/Documents/YN110Kurumlar.pdf>, Erişim Tarihi: 08.05.2023.

olması, ana faaliyet konusu finansal kiralama, finansman temini, sigorta hizmetlerinin sunulması veya menkul kıymet yatırımı olan kurumlarda bu kazançların olduğu ülkelerde, en Türkiye’de olan vergi yükü olması halinde Türkiye’de kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

2.9. Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ile Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlarda İstisna

5520 Sayılı KVK’nın 5. maddesinin 1. fıkrasının (h) bendinde yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançlarda istisna düzenlenmiştir. Düzenleme uyarınca yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden elde edilen kazançlar Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirildiği takdirde, kurumlar vergisinden istisna olacaktır. İstisnaya konu kazancın fiilen Türkiye’ye getirilmesine gerek yoktur. Genel sonuç hesabına intikal ettirilen kazanç, intikal ettirilmesi gerek tarihteki TC Merkez Bankası döviz alış kuru dikkate alınarak tespit edilecektir. Merkez Bankası’nın ilan etmediği para ve kurlar bakımından ise Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın Vergi Usul Kanunu uyarınca tespit ettiği kur dikkate alınacaktır.²⁵

2.10. Eğitim Tesisleri ile Rehabilitasyon Merkezlerinin İşletilmesinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna

5520 sayılı KVK’nın 5. maddesinin 1. fıkrasının (ı) bendinde eğitim tesisleri ile rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara ilişkin istisna düzenlenmiştir. İstisna, okul öncesi eğitim kurumu, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarının işletilmesinden elde edilen kazançları, özel kreş ve gündüz bakımevi işletilmesinden elde edilen kazançlar, vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinden elde edilen kazançları kapsamına almaktadır.²⁶

²⁵ TC Cumhurbaşkanlığı Mevzuat Bilgi Sistemi, Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1) 5.9, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=11219&MevzuatTur=9&MevzuatTertip=5>, Erişim Tarihi: 08.05.2023.

²⁶ Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği, Kurumlar Vergisi Beyan Rehberi, 2022, https://www.turmob.org.tr/mevzuat /Detay/19909/-kurumlar-vergisi-rehberi-2022pdf?utm_source=Share&utm_medium=RSS&utm_campaign=-kurumlar-vergisi-rehberi-2022-pdf, Erişim Tarihi: 09.08.2022

İstisnanın uygulamaya başlangıcında faaliyete geçilen hesap dönemi esas alınacak ve beş hesap dönemi boyunca istisna uygulanacaktır. İstisnanın konusu, ana faaliyet ile sınırlı olacak, bu kurumların kendi bünyesi içinde açmış olduğu, kantin, misafirhane, sosyal tesis gibi faaliyetlerden elde edilen gelirler istisna kapsamı dışında kalacaktır.²⁷

2.11. Risturn istisnası

5520 sayılı KVK'nın 5. maddesinin 1. fıkrasının (i) bendinde risturn istisnası düzenlenmiştir. Risturn kelime anlamı olarak “geri verme” anlamına gelmektedir. Kanuni düzenlemede ise kooperatiflerin amacı doğrultusunda, ortakları ile yaptıkları işlemlerden dolayı ortaya çıkan kazancın kurumlar vergisinden istisna edilmesi olarak tanımlanmaktadır.²⁸ İstisna kapsamı içerisinde, kooperatif ortaklarının yönetim gideri karşılığında ödedikleri paralardan harcanmadan iade edilenler ile tüketim kooperatifleri bakımından ise; ortaklarının şahsi ve ailevi gıda ile giyecek ihtiyaçlarını karşılamak maksadıyla satın alınan malların değerine göre hesaplanan risturnlar ve 5200 sayılı Tarımsal Üretici Birlikleri Kanunu (TÜBK) kapsamında olan üretici birliklerinin ortakları ile birlik amacı doğrultusunda yaptığı işlemler bulunmaktadır. Bu risturnların ortaklara dağıtımı kâr dağıtımı olarak değerlendirilmez. Risturn nakdi ya da aynı olarak dağıtılabilir. Ortaklar dışındaki kişilerle yapılan faaliyetlerden ortaya çıkan kazançlar ve ortaklık ilişkisi dışında yapılan faaliyetlerden doğan kazançlar istisna kapsamı dışında bırakılmıştır.

2.12. Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerinden Doğan Kazançlarda İstisna

5520 sayılı KVK'nın 5. maddesinin 1. fıkrasının (j) bendinde sat-kirala-geri al işlemlerinden doğan kazançlarda istisna düzenlenmiştir. Düzenlemeye göre, sat, kirala, geri al (sell leae buy back) işlemi 6361 Sayılı FKFFTFŞK kapsamında, her türlü taşınır veya taşınmaz malın geri kiralama amacına yönelik olarak ve sözleşme bitiminde geri alınması şartı ile kiralayana satışı, kiralayanların da başka kiracılara kiralaması, bir kira süresi sonunda devir işlemleri istisnaya konu edilmektedir. İstisna

²⁷ TC Cumhurbaşkanlığı Mevzuat Bilgi Sistemi, Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1) 5.10.1, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=11219&MevzuatTur=9&MevzuatTertip=5>, Erişim Tarihi: 08.05.2023

²⁸ Kurbetçi, a.g.e., s.87.

uygulamasından yararlanacak olanlar finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları, kalkınma ve yatırım bankaları ile menkul veya gayrimenkul mallarını bu sayılanlara devreden kurumlar vergisi mükellefleridir.

İstisna hükümlerinden tam veya dar mükellef kurumlar yararlanabilecektir. Sat, kirala, geri al işleminin sözleşmesinde, kiralayan kurum tarafından kiracıya geri kiralama ve sözleşme sonunda kiracı tarafından geri alınacağına dair hüküm bulunması zorunludur. İstisnaya konu satış kazancı, satışın peşin ya da vadeli olarak yapılmış olması önemli olmaksızın, satışın yapıldığı dönemde uygulanacaktır. İstisna kazancı, pasifte özel bir fon hesabında tutulmalıdır. Fon hesabına alınma dönemi, satışın yapıldığı yılı takip eden hesap döneminin başından itibaren, kazancın beyan edildiği dönem beyannamesinin verilme tarihine kadardır. İstisnaya konu kazancın fon hesabına alınmaması halinde ve ayrıca istisna edilen kazancın başka bir hesaba aktarılması veya mükellef kurum tarafından ana merkeze alınması veya işletmeden çekilmesi halinde, istisnadan faydalanmak mümkün olmadığı gibi, istisnadan dolayı vaktinde tahakkuk ettirilmeyen vergiler nedeniyle vergi ziyai cezası ve gecikme faizine maruz kalınacaktır.²⁹ İstisnaya konu varlığın kira süresince hesaplanan amortisman tutarında istisna kazancına karşılık gelen miktar, kurumlar vergisi bakımından dönem gideri olarak da gösterilemeyecektir. İstisnaya konu varlıkların kiracı veya kiralayan kurum tarafından satılması durumunda, bu varlıkların kiracıda bulunduğu esnada, devirden önceki net bilanço aktif değeri ile kurum kazancının tespitindeki toplam amortisman değerlendirilerek, satışı yapan kurumda vergilendirilir. Sözleşme yükümlülüklerinin ifa edilmemesinden dolayı, sat kirala geri al işlemi gerçekleşmez ise kiracı bakımından vaktinde tahakkuk edilmemiş vergiler, gecikme faizi ile ancak vergi ziyai cezası uygulanmaksızın tahsil edilir.³⁰

²⁹ Mustafa Uğur Akdoğan, Sat, Kirala ve Geri Al İşlemlerinin Vergi ve Muhasebe Uygulamaları Açısından Analizi, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ağustos 2021, Özel Sayı 3, s. 325.

³⁰ TC Cumhurbaşkanlığı Mevzuat Bilgi Sistemi, Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1). 5.15, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=11219&MevzuatTur=9&MevzuatTertip5>, Erişim Tarihi: 08.05.2023.

2.13. Kira Sertifikası İhracı Amacıyla Her Türlü Varlık ve Hakların Satışından Doğan Kazançlarda İstisna

5520 sayılı KVK'nın 5. maddesinin 1. fıkrasının (k) bendinde kira sertifikası ihracı amacıyla her türlü varlık ve hakların satışından doğan kazançlarda istisna düzenlenmiştir. Düzenleme uyarınca, istisnaya konu kazanç, kaynak kuruluşların kira sertifikası amacına yönelik olarak, her türlü varlık ve hakları, sözleşme sonunda geri alma koşuluyla, varlık kiralama şirketlerine satışı ve varlık kiralama şirketlerinin devraldığı kuruma satışından doğan kazanç olarak belirtilmiştir. Kaynak kuruluş olarak ifade edilen, kira sertifikası ihracında, sözleşme bittiğinde geri almak koşuluyla, varlık kiralama şirketine varlık veya hakları aktaran kurum ifade edilmektedir. Varlık kiralama şirketi ise 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun (SPK) 61. maddesi kapsamında, kira sertifikası ihraç etmek için kurulan anonim şirket vasfındaki kurumu ifade etmektedir. İstisna uygulamasından 6362 sayılı Kanun kapsamında kira sertifikası ihracı amacıyla ve sözleşme bitiminde geri alınmak koşuluyla, hak ve varlıklarını varlık kiralama şirketine devreden kurumlar vergisi mükellefleri ile bu hak ve varlıkları, devraldıkları kuruma sözleşme bitiminde devreden varlık kiralama şirketleri yararlanabilecektir.

İstisna koşullarını sağlayan tam mükellef veya dar mükellef kurumlar faydalanabilecektir. Varlık ve haklara ilişkin devir sözleşmesinde, kira sertifikası ihracı için satıldığı ve sözleşme bitiminde kaynak kuruluşça geri alınacağı hükmünün bulunması ve bu hükme fiilen uyulmasıdır. İstisna peşin ya da vadeli satış olup olmadığına bakılmaksızın, satışın yapıldığı dönemde uygulanacaktır. İstisnaya tabi kazanç, özel bir fon hesabında tutulmalıdır.

Fon hesabına alınan kazancın başka bir hesaba nakli ile işletmeden çekilmesi, ana merkeze alınması veya kurum tasfiye edildiğinde, istisna uygulandığı için vaktinde tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyai cezası ve gecikme faizi birlikte tahsil edilecektir. Söz konusu varlıkların kaynak kuruluşça üçüncü kişi veya kurumlara satıldığında ise devirden önceki kaynak kuruluş net bilanço aktif değeri, kurum kazancının tespitinde dikkate alınan toplam amortisman ile karşılaştırılarak kaynak kuruluşta vergilendirme yapılacaktır. İstisnaya konu değerlerin varlık kiralama şirketi

tarafından üçüncü kişi veya kurumlara satılması durumunda ise satıştan doğan kazançlar varlık kiralayan şirket nezdinde kurumlar vergisine tabi olacaktır.

İstisna nedeniyle kaynak kuruluş bakımından vaktinde tahakkuk etmeyen vergiler, gecikme faizi ile vergi ziyai cezası uygulanmadan tahsil edilecektir. İştirak hissesi alımına yönelik finansman gideri hariç tutulmak üzere, vergiden müstesna kazançlara dair giderler ya da istisnaya konu faaliyet nedeniyle oluşan zararın, istisnaya konu olmayan kazançtan indirilmesi de kapsam dışında bırakılmıştır.³¹

2.14. Yabancı Fon Kazançları İstisnası

5520 sayılı KVK'nın 5/A maddesinde yabancı fon kazançları istisnası düzenlenmiştir. Düzenleme uyarınca; kanunun gerekçesinde 2009 yılında açıklanan İstanbul Uluslararası Finans Merkezi Strateji ve Eylem Planı'nda İstanbul'un öncelikli olarak bölgesel nihai olarak ise küresel finans merkezi olmasının amaçlandığı ifade edilmiştir. Türkiye'nin dünyadaki önemli ve sayılı finans merkezleri arasında olmasının hedeflendiği belirtilmiştir. Türkiye'nin fon yönetim şirketleri için cazibesinin sağlanması bakımından Türkiye'de ofis açılmasına engel teşkil eden vergi mevzuatının değiştirilerek Türkiye için üstünlük sağlanacağı ifade edilirken, yabancı fonların Türkiye'den yönetilmesinin teşvikinin sağlanmasının amaçlandığı belirtilmiştir.³²

Yabancı fonların istisnadan faydalanabilmesi için birtakım şartlar öngörülmüştür. Yabancı fonu yöneten portföy yöneticisi şirket SPK tarafından verilen portföy yöneticiliği yetki belgesine sahip olmalıdır. Aynı zamanda tam mükellef konumunda bulunmalıdır. Yabancı fon adına yapılan işlemler, portföy yöneticisi şirketin faaliyet amaçları arasında olmalıdır. Portföy yöneticisi tam mükellef şirketle, yabancı fon arasında bulunan ilişki emsale uygun olmalıdır. Verilen hizmet için portföy yöneticisi şirket emsale uygun bir bedel almalıdır. Yetkilendirilmiş meslek

³¹ Ömer Kalın, Kira sertifikası ihracı amacıyla her türlü varlık ve hakların satışından doğan kazançlarda istisna uygulaması, <http://www.omerkalın.com.tr/2017/01/02/kira-sertifikasihraci-amaciyla-her-turlu-varlik-ve-haklarin-satisindan-dogan-kazanclardaistisnauygulamasi.html>, Erişim Tarihi ve Saati: 14.08.2022.

³² Cumhurbaşkanlığı İdari İşler Başkanlığı Hukuk ve Mevzuat Genel Müdürlüğü, Resmi Gazete, 2012, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/06/20120615-1.htm>, Erişim Tarihi, 08.05.2023.

mensubu tarafından düzenlenmiş transfer fiyatlandırması raporunu kurumlar vergisi beyannamesi verme süresi içinde Gelir İdaresi Başkanlığı'na (GİB) verilmelidir.

Transfer fiyatlandırması raporu süresi içinde verilmemesi durumunda, portföy yöneticisi olan şirket, yabancı fonun daimî temsilcisi olarak değerlendirilecek ve fonun kazancı genel hükümlere göre vergilendirilecektir. Transfer fiyatlandırması raporu verildiği halde portföy yöneticisi şirketle yabancı fon arasında emsaline karşın daha düşük bir bedel alındığı tespit edilirse, portföy yöneticisi şirket adına, transfer fiyatlandırması esas alınarak tarhiyat yapılacaktır. Portföyü yöneten şirket, yabancı fona sağladıkları hizmet karşılığında hesaplanan bedeller çıkarıldıktan sonra, dolaylı ya da doğrudan, %20 oranının üzerinde hak sahibi olmayacaktır. Portföy yöneticisi şirketin bu şartları sağlayarak, yabancı fon pay sahipliğinden elde ettiği kazançlar kurumlar vergisinden istisna tutulacaktır.

Portföy yöneticisi şirketin yabancı fondan bu faaliyete yönelik olarak yüzde 20'den fazla hak elde etmesi halinde, genel hükümler uyarınca vergilendirme yapılacaktır. Yabancı fondaki kazanç payının %5'i geçmesi halinde portföy yöneticisi şirketin, yabancı şirket fonundaki payı nedeniyle oluşan kazancı hariç tutarak Gelir İdaresi Başkanlığı'na bildirim yapması zorunludur. Bildirim yapılmazsa ve bu nedenle faaliyete konu kazançlarından dolayı vergi ziyayı oluşması halinde, tarh edilecek vergi ve cezalardan fon yöneticisi şirket müşterek ve müteselsil sorumluluk taşıyacaktır.

Kanuni düzenleme ile kapsam dışında bırakılan bir alan ise Türkiye'de bulunan taşınmazların aktif büyüklüğünde %51'den fazla olan bölümü taşınmazlardan oluşan bir şirketin bulunması halidir. Bu durumda şirketin hisse senetleri ortaklık payları ya da bunlarla alakalı vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri nakit uzlaşma ile sonuçlananlar haricinde istisna kapsamı dışındadır. Yine emtia kaynaklı vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri istisna kapsamı dışındadır. Sigorta sözleşmeleri ve bunlardan kaynaklı vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri ile oluşan gelirler kapsam dışında bırakılmıştır. Son olarak yabancı fonların Türkiye kaynaklı gelirleri istisna dışında bırakılmıştır.³³

³³ Fatih Tarakçı, Murat Talha Peru, Yabancı Fon Kazançlarının Vergilendirilmesi, Vergi Raporu, Nisan 2013, Sayı 163, s.74.

2.15. Sınai Mülkiyet Hakları İstisnası

5520 sayılı KVK'nın 5/B maddesinde sınai mülkiyet hakları istisnası düzenlenmiştir. Sınai mülkiyet kavramı, sanayi ve teknolojiyi ilgilendiren alanlardaki markaları, buluşları ve tasarımları ifade etmektedir.³⁴ Kurumlar vergisi mükellefi olan kurumların, Türkiye'de yaptıkları teknolojik faaliyet, buluş veya üretim sonucunda elde edilen kazançlar kapsam dahilindedir. Bu kazançların %50'si kurumlar vergisinden istisna tutulmuştur. İstisnadan faydalanmak bakımından tam ya da dar mükellef olmanın bir farkı bulunmamaktadır. İstisnaya konu araştırma geliştirme konusu ürünlerin Türkiye'de üretilmiş olması gerekmektedir. Patent ya da olumlu araştırma raporu ile faydalı model belgesi alınmış olması da bir diğer zorunluluktur. Ayrıca koruma süresinin aşılmamış olması gerekmektedir. Bir diğer şart ise faydalı model belgesi üzerinde tek el hakkı veren özel bir ruhsata sahip olunması gerekmektedir.³⁵

2.16. KVK'nın Geçici 14. Maddesi Kapsamında Değerlemeden Doğan Kazanç İstisnası (Kur Korumalı Mevduat Geliri İstisnası)

7352 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu (VUK) ile KVK'da Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 2. maddesiyle 5520 Sayılı KVK'nın geçici 11. maddesinde KVK'nın geçici 14. madde kapsamında değerlemeden doğan kazanç istisnası (kur korumalı mevduat geliri istisnası) düzenlenmiştir. Düzenleme ile yabancı para ve altın hesaplarının, Türk Lirası hesaplarına çevrilmesi amaçlanmış, belirtilen dönem sonucu meydana gelen kur farkı kazancı ve dönem sonu değerlemesinden elde edilen kazançlar ile faiz, kâr payları ve sair kazançlar kurumlar vergisinden istisna tutulmuştur.

İstisna kapsamı bir takım zaman sınırları içermektedir.³⁶ Düzenlemenin 1. fıkrasında 31.12.2021 tarihli bilançoda bulunan dövizlerin 25.02.2022 tarihine kadar

³⁴ Seyhan Taş, Fikri ve Sınai Mülkiyet Alanındaki Sorunlar, Gelişmeler Ve Türkiye-Ab İlişkileri Açısından Bir Değerlendirme, Selçuk Üniversitesi Karaman İ.İ.B.F. Dergisi, Sayı 10, Haziran 2006, s. 81.

³⁵ İsmail Onay, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Uygulanmasında İstisnalar, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 2017, ss.781-82.

³⁶ Abdullah Kiraz, KKM hesaplarında istisna kazancın tespitinde dikkat edilecek önemli bir husus, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/kkm-hesaplarinda-istisna-kazancin-tespitinde-dikkat-edilecek-onemli-bir-husus/665006>, Erişim Tarihi: 14.08.2022.

kur korumalı mevduat (KKM) hesabına dönüştürülmesi, 2. fıkrasında yine 31.12.2021 tarihinde bilançolarında bulunan döviz hesaplarının 26.02.2022 tarihinden yıl sonuna kadar KKM hesaplarına dönüştürülmesi sonucu elde edilen kazançlara istisna uygulanacağı ifade edilmiştir. 3. fıkarda ise 31.12.2021 tarihinde bilançolarında bulunan altın hesabı ile bu tarihten sonra açılacak işlenmiş ve hurda altın hesaplarının 2022 yılı sonuna kadar KKM hesabına dönüştürülmesi ile elde edilen kazançlara istisna uygulanacağı hükme bağlanmıştır. 4. fıkarda, 31.03.2022 tarihli bilançoda yer alan dövizlerin 2022 yılı sonuna kadar KKM hesabına dönüştürülmesi ve bu düzenlemenin Cumhurbaşkanı tarafından 30.06.2022 ve 30.09.2022 tarihinde bilançoda bulunan yabancı paralar için uygulamaya yetkili olduğu belirtilmiştir.

5. fıkarda istisnaların 2022 yılı sonuna kadar vade sonunda yenilenen paralara uygulanacağı belirtilmiştir. 6. fıkra ile 5520 sayılı Kanun'un 5. maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan istisna kazançlarına dair giderlerin veya istisna kapsamında faaliyetleri nedeniyle oluşan zararın istisna kapsamında olmayan kurum kazancından indirilemeyeceği hükmünün uygulanmayacağı hüküm altına alınmıştır. 7. fıkarda KKM istisnasının bilanço esasına bağlı olan mükelleflerinin kazançlarına uygulanacağı, son fıkrasında ise vadeden önce çekim yapılması halinde istisna nedeni ile vaktinde tahakkuk ettirilemeyen vergiler nedeniyle vergi ziyası cezası ve gecikme faizi dahil edilerek tahsil edileceği düzenlenmiştir.

İKİNCİ BÖLÜM

İŞTİRAK HİSSELERİ, KURUCU SENETLERİ, İNTİFA SENETLERİ, RÜÇHAN HAKLARI VE TAŞINMAZ SATIŞI KAZANCINDA İSTİSNA HÜKÜMLERİNİN KAPSAMI VE KOŞULLARI

1. İSTİSNA DÜZENLEMESİ VE İSTİSNA KAPSAMINDA OLAN MÜKELLEFLER

5520 sayılı KVK'nın 5. maddesinin (e) bendinde düzenlenmiştir. Düzenleme uyarınca, KVK'nın 2. maddesinde sayılan sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıkları kapsam dahiline alınmıştır. İstisnaya konu değerlerin en az iki tam yıl kurum aktifinde bulunması gerekmektedir. Bu değerler ise iştirak hisseleri, kurucu senetleri, intifa senetleri, rüçhan hakları, yatırım fonlarının katılma payları olarak ifade edilmiştir. Bu değerlerden taşınmaz satışında elde edilen kazancın %50 kurumlar vergisinden istisna sayılmıştır. Taşınmazlar dışındaki değerlerde ise % 75'lik kısım istisna kapsamındadır. İstisna satışın yapıldığı dönemde uygulanmalıdır. İstisnaya konu kazanç satışın yapıldığı yılı izleyen 5 yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulmalıdır. Satış bedelinin ise satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi, bu süre içinde tahsil edilmezse eğer istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerin ziyaa uğramış sayılacağı hükmü düzenlenmiştir. Vergi ziyayı kavramı şöyle tanımlanmaktadır: “*Vergi ziyayı, herhangi bir verginin vergilendirme ile ilgili ödevlerinin vaktinde yapılmaması ya da eksik yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi durumunda ortaya çıkmaktadır.*”³⁷ İstisnaya konu kazanç, beş yıl içinde sermayeye eklenmesi haricinde başka bir hesaba nakledilmesi istisna uygulamasını engelleyecektir. Ayrıca aynı süre dahilinde işletmeden çekilmesi halinde de kapsam dışında kalacaktır. Bu nedenle vaktinde tahakkuk edilemeyen vergilerin ziyaa uğramış olacaktır. KVK kapsamında yapılan devir ve bölünmeler hariç olmak üzere beş yıl içinde işletme tasfiye edilirse yine vergi ziyayı oluşacaktır.

Bedelsiz elde edilen hisse senetleri veya rüçhan hakkı ile alınan hisse senetleri, eski senetlerin elde edilme tarihinde elde edilmiş sayılacaktır. Devir ya da bölünme

³⁷Ahmet Erol, Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku, Adalet Yayınevi, 5. Baskı, Ankara, 2018, s.194.

halinde elde edilen taşınmazların aktifte bulundurma süresini tespitinde, devredilen veya bölünen kurumda geçen süreler de dikkate alınır. 6361 sayılı FKFFTFŞK kapsamında geri kiralamaya konu olan ve sözleşmenin bitiminde geri alınma şartıyla kurumlar tarafından finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına veya 06.12.2012 tarihli ve SPK dahilinde kira sertifikası ihraç etmek için varlık kiralama şirketlerine devredilen taşınmazlarda, kiracı ya da kaynak kuruluş üçüncü kişilere satış yaptığıında, aktifte bulundurma süresi tespit edilirken, bu taşınmazların finansal kiralama, katılım bankası, kalkınma ve yatırım bankası ile varlık kiralama kurumlarının aktifinde bulunduğu süreler dikkate alınacağı ifade edilmiştir. Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti kiralaması alanında faaliyet gösteren kurumların, faaliyet konusu kapsamında yaptıkları satıştan elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışında tutulacağı ifade edilmiştir.³⁸

1.1. İstisna Kapsamında Olan Mükellefler

KVK'nın 1. maddesinde verginin konusu başlığı altında, hangi kurum kazançlarının kurumlar vergisine tabi olacağı beş başlıkta belirtilmiş, 2. madde de ise kurumlar vergisi mükellefleri sayılmıştır. Bunlar:

- a) Sermaye şirketleri.
- b) Kooperatifler.
- c) İktisadi kamu kuruluşları.
- d) Dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler.
- e) İş ortaklıkları.

1.1.1. Sermaye Şirketleri

Sermaye şirketleri Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK) 124. maddesinde ifade edilmiştir. TTK'da sermaye ve şahıs şirketleri şeklinde ikili bir ayırım yapılmış ve şahıs şirketleri; adi kolektif, adi komandit şirket olarak sayılmış, anonim, eshamlı komandit ve limitet şirketlerde sermaye şirketi olarak ifade edilmiştir.³⁹ Yine KVK'nın

³⁸ 5520 sayılı KVK'nın 5. maddesinin e bendi.

³⁹ Gürol Ürel, Kurumlar Vergisi Kanunu Uygulaması Yorum ve Açıklamalar, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2009, s.7.

uygulanmasında SPK'nın regüle ettiği fonlar ile bu fonlara müşabih yabancı fonların sermaye şirketi kapsamında sayılacağı ifade edilmiştir.⁴⁰

1.1.2. Kooperatifler

Kooperatifin tanımı 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nun (KK) 1. maddesinde düzenlenmiştir. Bu tanımda kooperatifin tüzel kişiliği haiz olacağı belirtilmiştir. Kooperatifte ortaklar tanımlanmış ekonomik menfaatler doğrultusunda bir araya geldiği ifade edilmiştir. Meslek veya geçimlerinde dair gereksinimlerini işgücü veya mali katkılarıyla destekledikleri belirtilmiştir. Bu birlikteliklerin yardımlaşma sureti hedeflenen amaç doğrultusunda hareket ettikleri, sermaye yapısı ve ortak sayısı bakımından değişiklik arz eden ortaklıklar olacağı hükme bağlanmıştır.⁴¹

1.1.3. İktisadi Kamu Kuruluşları

İktisadi kamu kuruluşunun ilk tanımı 3950 sayılı Sermayesinin Tamamı Devlet Tarafından Verilmek Suretiyle Kurulan İktisadi Teşekküllerin Teşkilatıyla İdare ve Murakabeleri Hakkında Kanun'un (STDTVSKİTTİMHK) 1. maddesinde yapılmıştır. Tanımda sermayesinin Devlet tarafından verileceği ifade edilmiştir.⁴² KVK'nın 2. maddesinin 3. fıkrasında ise kamu idarelerine ve kuruluşlarına bağlı olduğu ifade edilmiştir. Faaliyetlerinin devamlılık arz ettiği belirtilmiştir. Sermaye şirketi ve kooperatif statüsünde olmadıkları ifade edilmiştir. Ticari, sınai ve zirai işletmelerin iktisadi kamu kuruluşu olacağı hükme bağlanmıştır.⁴³

⁴⁰ Erol, a.g.e., ss.299.

⁴¹ 1163 sayılı KK'nın 1. maddesi: "Tüzel kişiliği haiz olmak üzere ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek veya geçimlerine ait ihtiyaçlarını işgücü ve parasal katkılarıyla karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve tüzel kişiler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli ortaklıklara kooperatif denir."

⁴² 3950 sayılı Sermayesinin Tamamı Devlet Tarafından Verilmek Suretiyle Kurulan İktisadi Teşekküllerin Teşkilatıyla İdare ve Murakabeleri Hakkında Kanun'un 1. Maddesi: "Sermayesinin tamamı Devlet tarafından verilmek suretiyle kurulan ve bu kanun hükümlerine tabi tutulması kendi kanunlarında yazılı bulunan iktisadi Devlet teşekküllerinin teşkilatıyla idare ve murakabeleri bu kanuna göre tanzim ve icra olunur."

⁴³ KVK'nın 2. maddesinin 3. fıkrası: "İktisadi kamu kuruluşları: Devlete, il özel idarelerine, belediyelere, diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, faaliyetleri devamlı bulunan ve birinci ve ikinci fıkralar dışında kalan ticarî, sınai ve zirai işletmeler iktisadi kamu kuruluşudur."

KVK'nın ikinci maddesinin 6. Fıkrası ile iktisadi kamu kuruluşlarının kâr amacı gütmedikleri ifade edilmiştir. Faaliyetlerinin kanundan kaynaklı olduğu belirtilmiştir. Tüzel kişilikleri olmadığı gibi bağımsız muhasebe yapısına sahip olmadıkları da belirtilmiştir. Sermayelerinin veya işyerlerinin olmamasının mükellefiyet bakımından bir etkiye sahip olmadığı ifade edilmiştir. Fıkranın devamında faaliyet konusunda elde edilen gelirin sadece maliyete yetecek kadar olmasının, kâr edilmemiş olmasının ya da kârın faaliyet amacına tahsis edilmesinin de iktisadi konumunu değiştirmeyeceği ifade edilmiştir.

1.1.4. Dernek ve Vakıflara Ait İşletmeler

Derneğin tanımı; 5253 sayılı Dernekler Kanunu'nun (DK) 2. maddesinin (a) bendinde ve 4271 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun (TMK) 56. maddesinde yapılmıştır. Tanıma göre, kazancın bölüşümü haricinde ve illegal olmayan belli ve müşterek amaç doğrultusunda bir araya gelecekleri ifade edilmiştir. Asgari yedi gerçek veya tüzel kişi ile kurulacakları belirtilmiştir.⁴⁴ TMK'da da DK'ya benzer tanım yapılmış DK'dan farklı olarak, yedi tüzel veya gerçek kişi tarafından kurulacağı belirtilirken, hukuka ve ahlaka aykırı amaçları gerçekleştirmek için dernek kurulamayacağı ifade edilmiştir.⁴⁵ Vakfın tanımı TMK'nın 101. maddesinde yapılmıştır. Bu tanımdan hareketle, gerçek veya tüzel kişilerin amaca uygun miktarda mal veya hakkı, amacı gerçekleştirmek için tahsis etmesi ile oluşturulan tüzel kişiliği haiz mal toplulukları oldukları ifade edilmiştir.⁴⁶

Dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler, KVK'nın 2. maddesinin 5. fıkrasında kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmıştır.⁴⁷ Dernek veya vakıf

⁴⁴ Dernekler Kanunu'nun (DK) 2. maddesinin a bendi: "Dernek: Kazanç paylaşma dışında, kanunlarla yasaklanmamış belirli ve ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere, en az yedi gerçek veya tüzel kişinin, bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirmek suretiyle oluşturdukları tüzel kişiliğe sahip kişi topluluklarını ifade eder.

⁴⁵ TMK'nın 56. maddesi: "Dernekler, gerçek veya tüzel en az yedi kişinin kazanç paylaşma dışında belirli ve ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere, bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirmek suretiyle oluşturdukları, tüzel kişiliğe sahip kişi topluluklarıdır. Hukuka veya ahlaka aykırı amaçlarla dernek kurulamaz."

⁴⁶ TMK'nın 101. maddesi: "Vakıflar, gerçek veya tüzel kişilerin yeterli mal ve hakları belirli ve sürekli bir amaca özgülemeleriyle oluşan tüzel kişiliğe sahip mal topluluklarıdır. Bir malvarlığının bütünü veya gerçekleşmiş ya da gerçekleşeceği anlaşılan her türlü geliri veya ekonomik değeri olan haklar vakfedilebilir. Cumhuriyetin Anayasa ile belirlenen niteliklerine ve Anayasanın temel ilkelerine, hukuka, ahlaka, milli birliğe ve milli menfaatlere aykırı veya belli bir ırk ya da cemaat mensuplarını desteklemek amacıyla vakıf kurulamaz."

⁴⁷ KVK'nın 5. Maddesinin 2. Fıkrası: "Dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler: Dernek

çatısı altında faaliyet gösteren işletmenin bazı koşullarının bulunması gerekmektedir. İktisadi işletmenin, dernek veya vakfa sermaye bakımından aidiyeti, idari bakımdan ise bağıllığı gerekmektedir. Bir diğer önemli koşulda ise iktisadi işletmenin sermaye şirketi ya da kooperatif vasfını haiz olmaması olarak ifade edilmiştir. Son koşul ise ticarete, sınai faaliyette veya zirai olarak faaliyetin devamlılık arz etmesidir.⁴⁸ Dernek ya da vakfın iktisadi işletmesinin kurumlar vergisine tabii sayılmasındaki hedef bir taraftan hazineye gelir sağlamak, diğer taraftan da dernek veya vakıf faaliyeti altında ticaret yapılmasını engellemektir.⁴⁹ Yukarıdaki başlıkta iktisadi kamu kuruluşları bakımından mükellefler başlığı altındaki 2. maddenin 6. fıkrasında belirtilen, kazanç amacının güdülmemesi faaliyetinin kanuna dayanması, tüzel kişiliğin olmaması, müstakil muhasebelerinin olmaması, bağımsız sermayelerinin olmaması ya da işyerlerinin olmamasının mükellefiyet bakımından önemsiz olduğu hususu dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler bakımından da geçerlidir. Yine dernek ve vakıflar bakımından kazancın maliyete yetecek kadar olması, kârın oluşmaması da iktisadi niteliklerini değiştirmeyecektir.

1.1.5. İş Ortaklıkları

KVK'nın 1. maddesinde iş ortaklıklarının mükellef olduğu ifade edilmiş, ikinci maddenin yedinci fıkrasında ise sermaye şirketlerinin, kooperatiflerin, iktisadi kamu kurumlarının, dernek vakıf sendika ve cemaatlerin iktisadi işletmelerinin birbirleri ile şahsi ortaklık veya gerçek kişilerle muayyen bir iş için ortak olarak hareket etmesi ve kazanç paylaşımı amacıyla kurulan "ortaklıkların" iş ortaklığı olduğu ve kurumlar vergisi mükellefi olacakları belirtilmiştir. 1 seri no'lu KVGT'nin 2.5.2 maddesinde ise İş ortaklıklarının unsurları sayılmıştır. İş ortaklığının kurumlar vergisi mükellefi olabilmesi için aşağıdaki unsurların bulunması gerekmektedir:

- İş ortaklığına dahil olan ortaklardan en az birinin kurumlar vergisi mükellefi olması.

veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve bu maddenin birinci ve ikinci fıkraları dışında kalan ticarî, sınai ve zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler, dernek veya vakıfların iktisadi işletmeleridir. Bu Kanunun uygulanmasında sendikalar dernek; cemaatler ise vakıf sayılır.”

⁴⁸ Mustafa Alpaslan, Derneklere ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmelerin Vergilendirilmesi, Legal Mali Hukuk Dergisi, Cilt 7, Sayı 84 ,2011, s.2955.

⁴⁹ Kurbetçi, a.g.e., s.9.

- Ortakların yazılı bir sözleşme ile belirli bir işi tamamlamak üzere anlaşmış olmaları.
- İş için belirli bir sürenin öngörülmesi.
- İş ortaklığıyla işveren arasında yüklenim sözleşmesinin olması.
- İş ortaklığının işin tamamından sorumlu olması.
- İş tamamlandığında kazancın paylaşılması.
- İşin tamamlanmasıyla birlikte VUK'da belirtilen ödevlerin tamamının yerine getirilerek mükellefiyetin sona ermesi.

İlgili tebliğde, bu unsurların sağlanması durumunda her türlü iş için iş ortaklığının kurulabileceği belirtilmektedir. Eğer bir işverene karşı birden fazla işin yapılması söz konusu ise, her iş için ayrı bir iş ortaklığı kurulması gerekmektedir. İş ortaklığından elde edilen kazanç, kurumlar vergisine tabi tutulur ve vergi sonrası kazanç, iş ortaklarının hisselerine göre dağıtılır. Ancak iş ortaklığı bünyesinde oluşan zarar, ortaklar tarafından mahsup edilemez.⁵⁰

2. İSTİSNAYA KONU KAZANÇLAR

2.1. İştirak Hisseleri

İştirak kelime anlamı olarak ortaklık ortak olma paydaşlık anlamlarını taşımaktadır.⁵¹ İştirak eden ve iştirak edilen taraf arasında ortaklığın yönetimine, ortaklık politikalarının belirlenmesine katılma bakımından devamlı bir bağ oluşturan doğrudan ya da dolaylı sermaye ve yönetim ilişkisi olarak tanımlanır. Bu ilişki, iştirak eden tarafın sermaye veya yönetim haklarına dayalı olarak iştirak edilen taraf üzerinde etkisini sürdürdüğü bir bağlantıyı ifade eder. İştirak eden taraf, sahip olduğu sermaye payı veya yönetim yetkisiyle iştirak edilen tarafın faaliyetlerine katılma ve kararlarında etkili olma hakkına sahiptir. Bu şekilde iştirak eden taraf, iştirak edilen tarafın yönetim süreçlerine aktif olarak katılır ve ortaklık politikalarının belirlenmesinde söz sahibi olur.⁵² İştirak hisseleri kavramı ise kurumların menkul değerler portföyünde bulunan

⁵⁰ Ürel, a.g.e. S.343.

⁵¹ Türk Dil Kurumu, Türkçe Sözlük, <https://sozluk.gov.tr/>, Erişim Tarihi: Erişim Tarihi: 01.11.2022.

⁵² Keskin, a.g.e., s.15-16.

hisse senetlerini ve ortaklık paylarını ifade etmektedir.⁵³ 1 seri no'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 5.6.2.2.2. maddesinde, istisna uygulamasına konu olacak iştirak hisseleri şunlardır:

- Anonim şirketlerin hisse senetleri.
- Limited şirketlere ait iştirak payları.
- Eshamlı komandit şirketlerde komandite ortaklara ait ortaklık payları.
- İş ortaklıkları ve adi ortaklıklara ait ortaklık payları.
- Kooperatif ortaklık payları.

Bu maddede belirtilen türlerdeki iştirak hisseleri, kurumlar vergisi istisnası kapsamında değerlendirilmektedir. Bu hisselerle sahip olan şirketler veya ortaklar, ilgili hükümler doğrultusunda vergi avantajından yararlanabilirler. Ancak, diğer koşulların da yerine getirilmesi gerekmektedir ve bu konuda tebliğin ilgili diğer maddelerine bakılması önemlidir. Kurumların yabancı şirketlere ait iştirak hisselerinin satışından elde ettiği kazançlarda kurumlar vergisinden istisnadır. SPK kapsamında olan yatırım fonu katılma belgelerinin, ortaklık hissesi vasfında değerlendirilmesi mümkün değildir. Bu nedenle istisna kapsamında bulunmamaktadır.

2.2. Kurucu Senetleri

Kurucu hisseler sermayeyi temsil etmez ve kurucu hisseler vesilesi ile şirketin işleyişine ve yönetimine katılma hakkı bulunmamaktadır. Kurucu hisse senetleri, kurucuların hizmetinin bir karşılığı olarak, ana sözleşmede ifade edilmiş olmak şartıyla, şirket kârının belirli bir kısmına iştirak etme hakkı veren, kurucu isimlerine yazılı olma şartına bağlanan, bilâbedel hisse senetleri vasfı ile ihraç edilmektedir. Kurucu hisse senetleri aynı zamanda kurucu intifa senedi olarak ifade edilmektedir.⁵⁴

2.3. İntifa Senetleri

"İntifa" kelimesi yararlanma veya faydalanma anlamlarını taşıırken, "intifa hakkı" başkasına ait bir maldan yararlanma veya kullanma hakkını ifade etmektedir. İntifa hakkı, malın sahibi olmayan bir kişiye, başkasına ait bir malı kullanma veya

⁵³ Ürel, a.g.e., s.114.

⁵⁴ Keskin, a.g.e. s.2.

ondan faydalanma imkânı verir. Bu hak, genellikle belirli bir süreyle sınırlanabilir ve mülkiyet hakkından ayrı olarak tanımlanır. Örneğin, bir taşınmaz üzerinde intifa hakkı sahibi olan bir kişi, o taşınmazı kullanma veya gelir elde etme hakkına sahip olabilir, ancak mülkiyet hakkına sahip değildir. Bu şekilde intifa hakkı, mülkiyet hakkının ayrı bir unsuru olarak kabul edilir.⁵⁵ 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK) 492. 503. ve devamı maddelerde düzenlenmiştir. İntifa senetleri bir ortaklık hakkını ifade etmezler. İtibari değerleri bulunmamaktadır ve hisse senedi sayılmazlar. İntifa senetleri kâr veya tasfiyeye iştirak hakkı ile yeni çıkarılacak payları alma hakkı sağlar.⁵⁶

2.4. Rüçhan (Önalım) Hakları

Rüçhan hakkı, sözlük anlamı bakımından yasal olarak tanınan öncelik hakkı olarak ifade edilmiştir.⁵⁷ Önalım hakkı anlamına gelmektedir. TTK'nın 461. maddesinde tanımlanmıştır. Düzenlemeye göre, pay sahiplerinin, yeni çıkarılan paylardan öncelikli olarak alma hakkına "rüçhan hakkı" denilmektedir. Bu hak, mevcut pay sahiplerine, yeni çıkarılan paylar arasından kendi paylarına düşen miktarı satın alma fırsatı vermektedir. Bu şekilde, mevcut pay sahipleri, sermaye oranına göre paylarını artırma imkanına sahiptir.

Rüçhan hakkı kullanılarak elde edilen payların satışından elde edilen kazanç ise belirli koşullar dahilinde kurumlar vergisi istisnası kapsamında değerlendirilmektedir. Bu istisnanın uygulanabilmesi için bazı şartların yerine getirilmesi gerekmektedir. Örneğin, payların belirli bir süre elde tutulması veya belirli bir oranda sermaye artışı sağlanması gibi koşullar, kurumlar vergisi istisnasının uygulanabilmesi için aranabilen kriterler olabilir.

⁵⁵ Türk Dil Kurumu, Türkçe Sözlük, <https://sozluk.gov.tr/>, Erişim Tarihi:01.11.2022

⁵⁶ Türk Ticaret Kanunu'nun 503. Maddesi: “İntifa senedi sahiplerine pay sahipliği hakları verilemez; ancak, bu kişilere, net kâra, tasfiye sonucunda kalan tutara katılma veya yeni çıkarılacak payları alma hakları tanınabilir.”

⁵⁷ Türk Dil Kurumu, Türkçe Sözlük, <https://sozluk.gov.tr/>, Erişim Tarihi: 01.11.2022.

2.5. Yatırım Fonlarının Katılma Paylarının Satışı

Yatırım fonunun tanımında yatırımcının katılma payı elde etmek için para ödediği, fonun belirli şartlar dahilinde yönetildiği ve tüzel kişiliğinin olmadığı belirtilmektedir.⁵⁸ Yatırım fonuna katılma payı ise "*Yatırımcının sahip olduğu hakları taşıyan ve fona katılımını gösteren, kayden izlenen sermaye piyasası aracıdır.*" şeklinde ifade edilmiştir.⁵⁹ KVK'nın 5. maddesinin (e) bendinde, 15.04.2022 tarihinde 7394 Sayılı Kanun'un 24. maddesi ile "*bu fıkranın (a) bendi kapsamında istisna kazançlarına kaynak oluşturan yatırım fonlarının katılma paylarının satışından doğan kazançlar*" anlatımı ile düzenleme yapılarak yatırım fonlarına katılma payı satışından elde edilen kazançlar da kurumlar vergisinden istisna kapsamında dahil edilmiştir.

2.6. Taşınmazlar

Taşınmaz kavramı, bir malın bulunduğu konumdan başka bir konuma taşınmasının olanaksız olduğunu ifade eder. Taşınmazlar, Türk Medeni Kanunu'nun (TMK) 704. maddesiyle tanımlanan arazi, tapu kütüğüne ayrı sayfaya kaydedilen müstakil ve mütemadi haklar ve kat mülkiyeti kütüğüne kaydedilen bağımsız bölümler gibi durağan nitelikteki mülkleri kapsar. Arazi, genellikle doğal unsurlarla kaplı olan ve üzerinde yapılaşma veya tarımsal faaliyetler gibi kullanımların gerçekleştiği yerleri ifade eder. Tapu kütüğüne ayrı sayfaya kaydedilen müstakil ve mütemadi haklar ise bir taşınmazın belli bir bölümü üzerindeki kullanım veya kullanım hakkını temsil eder. Örneğin, bir arazi üzerindeki bir yapı veya bir hakkın (örneğin intifa hakkı, sükna hakkı vb.) tapu kayıdır. Kat mülkiyeti kütüğüne kaydedilen bağımsız bölümler ise genellikle bir binanın farklı daireleri veya ticari birimleri gibi ayrılmış mülkiyet birimlerini ifade eder.

⁵⁸ TEFAŞ Fon Bilgilendirme Platformu, <https://www.tefas.gov.tr/TerimlerSozlugu>, Erişim Tarihi:01.11.2022 "tasarruf sahiplerinden katılma payı karşılığında toplanan para ya da diğer varlıklarla, tasarruf sahipleri hesabına, inançlı mülkiyet esaslarına göre, Yatırım Fonlarına İlişkin Esaslar Tebliği'nde belirtilen varlıklar ve işlemlerden oluşan portföy veya portföyleri işletmek amacıyla portföy yönetim şirketleri tarafından içtüzük ile kurulan ve tüzel kişiliği bulunmayan mal varlığıdır."

⁵⁹ TEFAŞ Fon Bilgilendirme Platformu, <https://www.tefas.gov.tr/TerimlerSozlugu>, Erişim Tarihi: 01.11.2022.

3. İSTİSNA UYGULAMASINDA SINIRLAR

3.1. Süre Kurum Aktifinde Bulunma Süresi

İstisnaya konu iştirak hisselerinin, kurucu senetlerinin, intifa senetlerinin, rüçhan haklarının ve yatırım fonlarının katılma paylarının, kanun uyarınca en az iki tam yıl aktiflerinde kayıtlı olmaları gerekmektedir. İki yılın hesabında takvim yılı değil, 730 gün olarak hesaplama yapılmaktadır.⁶⁰ Bir taşınmazın devir veya bölünme yoluyla başka bir kuruma aktarılması durumunda ortaya çıkan bir hesaplama sürecine işaret etmektedir. Bu durumda, iştirak hisseleri, kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışında aktifte sayılma süreleri hesaplanırken, devreden veya bölünen kurumdaki süreler de dikkate alınır. Yani, devralan kurumun veya bölünen kurumun sahip olduğu iştirak hisseleri, kurucu senetleri, intifa senetleri veya rüçhan hakları, hesaplama sürecinde geçmiş sürelerle birlikte hesaba katılır. Bu durum, aktifte sayılma süresinin hesaplanmasında, devreden veya bölünen kurumda geçen sürelerin önemli olduğunu gösterir. Taşınmazlar bakımından ilke olarak tapuya tescil edilmiş olması germekte ise de taşınmazın fiilen aktife alındığı tarihin belgelenmesi, yapı inşaat ruhsatı veya başka bir resmi belge ile tespiti halinde istisna hükümleri kapsamında olacaktır.

Devir, birleşme ve bölünme halinde iki yıllık aktifte kayıtlı bulunma süresinin tespitinde, KVK'nın 5. Maddesinin 1. Fıkrasının (e) bendi ile devredilen veya bölünen kurum bakımından da sürelerin dikkate alınacağı belirtilmiştir. Bedelsiz elde edilen hisselerin, iktisap tarihi, bedelsiz hisse verilmesine sebep olan hisselerin elde edilme tarihi olacaktır.

Rüçhan hakkı kullanılarak hisse elde edilmesi halinde, eğer itibari değer ile hisse edinilmiş ise asıl hisselerin iktisap tarihi; itibari değer dışında bir değer ile elde edilmiş ise eski hisselerin iktisap tarihi dikkate alınmaksızın yeni senetlerin elde edilme tarihi olacaktır. Aynı kuruma ait hisselerin farklı tarihlerde elde edilmesi halinde ise KVG'T'nin 5.6.2.3.1.4. maddesi uyarınca İlk giren, ilk çıkar (FİFO)⁶¹ yöntemi uygulanarak aktife giriş ve aktiften çıkış tarihi dikkate alınacaktır.

⁶⁰ Anıl Oruç, Kurumlar Vergisinde İstisna Uygulamalarının Değerlendirilmesi, Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü ,2013, S. 54.

⁶¹ First in First Out (FİFO)

3.2. İstisnanın Uygulanma Dönemi

KVGT'nin 1 Seri no'lu tebliğinde belirtildiği gibi, taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışında vergi istisnasının uygulanabilmesi için, satışın yapıldığı dönemde istisna kapsamının geçerli olduğu ve kazancın vadesiz veya vadeli olmasının önemli olmadığı belirtilmektedir. Bu durumda, istisnadan yararlanmak isteyen kişilerin, kazançlarını özel bir fon hesabında biriktirip, satışa konu dönemi kapsayan beyannamenin verilmesi gereken tarihe kadar bu fon hesabında tutmaları gerekmektedir. Bu şekilde, kazancın istisna kapsamında olduğunu belgelemek ve vergi avantajından faydalanmak mümkün olacaktır.⁶²

3.3. İstisnaya Konu Tutarın Pasif Fon Hesabında Tutulma Süresi

KVK'nın 5. maddesinin 1. fıkrasının (e) bendi ve 1 Seri No'lu KVGT'nin 5.6.2.3.2. maddesi gereğince, vergi istisnasından yararlanan kısmın, satışın gerçekleştiği yılı takip eden 5. yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulması zorunluluğu bulunmaktadır. Bununla birlikte, satışın gerçekleştiği yılı takip eden hesap döneminin başından, kazancın beyan edildiği döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresinin sonuna kadar, fon hesabına geçiş işlemi tamamlanmış olmalıdır. Bu düzenleme, vergi istisnasından yararlanan kişilerin, kazançlarını belirtilen fon hesabında belirli bir süre boyunca tutmalarını ve bu sürenin sonuna kadar fon hesabına geçişi gerçekleştirmelerini gerektirir. Bu süre, satışın gerçekleştiği yılı takip eden 5. yılın sonudur.

Kazancın beyan edildiği döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresinin sonuna kadar fon hesabına geçiş işlemi tamamlanmalıdır. KVK (Katma Değer Vergisi Kanunu) uyarınca, istisnaya konu olan geliri, 5 yıl boyunca sermayeye dahil etme dışında başka bir hesaba nakletmek, işletmeden çekmek, dar mükellef kurumun ana merkeze aktarmak veya bu 5 yıllık süre içinde tasfiye etmek durumunda, vaktinde tahakkuk edilmemiş vergiler ziyaa uğramış sayılır. Bu durumda, vergi istisnasından yararlanan gelirlerin, sermayeye dahil edilmesi gerekmektedir. Bunun dışında, gelirin başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi, dar mükellef kurumun ana merkeze aktarılması veya 5 yıl içinde tasfiye edilmesi, vergi

⁶² Keskin, a.g.e.s.45.

tahakkukunun zamanında yapılmaması anlamına gelir ve bu durumda vaktinde tahakkuk edilmemiş olan vergiler ziyaa uğramış sayılır.

3.4. Satış Bedelinin Tahsil Edilme Süresi

KVK'nın 5. maddesinin 1. fıkrasının (e) bendi ve 1 Seri No'lu KVGT'nin 5.6.2.3.2. maddesi gereğince, vergi istisnasından yararlanan satışın bedelinin, satışın yapıldığı takvim yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi gerekmektedir. Bu düzenleme, istisnadan kaynaklanan vergi avantajının kullanılabilmesi için tahsilatın zamanında gerçekleştirilmesini zorunlu kılmaktadır. Eğer tahsilat bu süre içinde yapılmazsa, istisna nedeniyle vaktinde tahakkuk etmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılmaktadır.

Bu hüküm, vergi istisnası uygulanan satışların finansal yansımalarını düzenlemektedir. Satış bedelinin, satışın yapıldığı takvim yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi gerekmektedir. Bu şekilde, istisnadan kaynaklanan vergi avantajı korunmakta ve vaktinde tahakkuk edilmeyen vergilerin ziyaa uğraması önlenmektedir.

3.5. Kurucu Senetleri, İntifa Senetleri, Rüçhan Hakları ve Yatırım Fonlarının Katılma Payı Satışı İstisna Oranı

KVK'nın 5. maddesinin 1. fıkrasının (e) bendinde, kurucu senetleri, intifa senetleri, rüçhan hakları ve yatırım fonlarının katılma payı satışında uygulanabilecek istisna oranının %75 olduğu belirtilmektedir.

Talep halinde bu oranın %75'in altında uygulanabilmesi mümkündür. Öte yandan, istisna edilmeyen miktarın sonraki yıllarda yeniden istisna edilmesi mümkün değildir. Bu hüküm, söz konusu varlıkların satışında vergi avantajından yararlanma koşullarını düzenlemektedir. İstisna oranı genellikle %75 olarak belirlenmiştir, ancak talep halinde bu oranın düşürülmesi mümkündür. Bununla birlikte, indirilmeyen miktarın ilerleyen yıllarda tekrar istisna edilebilmesi mümkün değildir. Yani, istisna oranının altında bir miktar talep edilirse, bu miktarın sonraki yıllarda yeniden istisna kapsamına alınması mümkün değildir.⁶³

⁶³ Anıl Oruç, a.g.e.s.54.

3.6. Taşınmaz Satışı İstisna Oranı

KVK'nın 5. maddesinin 1. fıkrasının (e) bendinde, kurumlar vergisi mükelleflerinin en az iki tam yıl süresince aktiflerinde bulunan taşınmazların satışından elde ettikleri hasılatın %50'sinin vergiden muaf olacağı hükme bağlanmıştır. Bu düzenleme, kurumlar vergisi mükelleflerine taşınmaz satışlarından kaynaklanan vergi avantajı sağlamaktadır. Taşınmazların en az iki tam yıl süresince şirketin aktiflerinde bulunması ve bu süre zarfında elde edilen hasılatın %50'sinin vergiden muaf tutulması, vergi yükümlülüklerinin azaltılmasını amaçlamaktadır.

3.7. Faaliyet Konusu Bakımından

KVK'nın 5. maddesinin 1. fıkrasının (e) bendine göre, kazanç getirici faaliyet olarak taşınır kıymet ticareti veya taşınmaz ticareti ve kiralaması alanında faaliyet yürüten kurumlar, faaliyet amacına uygun olarak bu değerlerin satışından elde ettikleri kazançları istisnadan hariç tutulmaktadır. Ancak, 1 Seri No'lu KVG'nin 5.6.2.3.4. maddesi ise bu durumu biraz daha ayrıntılı bir şekilde düzenlemektedir. Buna göre, istisnadan hariç tutulan kurumların yönetim binası, lojman gibi taşınmazlar nedeniyle elde ettikleri kazançlar istisna kapsamında sayılmaktadır. Örneğin, inşaat şirketinin şirket merkezi olarak kullandığı binanın 2 tam yıl süreyle kullanıldıktan sonra satılması durumunda elde edilen kazanç, istisna kapsamında olacaktır. Ancak, aynı şirketin kâr amacıyla inşa ettiği veya satın aldığı binaların satışından elde edilen kazançlar ise istisna kapsamı dışında kalacaktır.

Benzer şekilde, menkul kıymet ticareti yapan bir kurumun iştirak amaçlı hisselerinin satışından kaynaklanan kazançlar istisna kapsamında olacakken, iştirak amaçlı olmayan ticari gaye ile elde tutulan hisselerin satışından elde edilen gelir ise istisna kapsamı dışında olacaktır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İSTİSNA HÜKÜMLERİNİN UYGULANMASINA DAİR ÖZELGELER VE YARGI KARARLARI

1. İSTİSNA HÜKÜMLERİNE DAİR ÖZELGELER

Özelgeler vergi hukukunun yardımcı kaynaklarındandır. VUK'un 413 maddesi uyarınca, mükelleflerin, tereddüt ettikleri konularda vergi idaresinden yazılı izahat isteyebilecekleri hükme bağlanmıştır. Tez konusu kapsamında istisna hükümlerinin uygulanmasında kurumların tereddüt ettiği hususlarda vergi idaresinden talep ettikleri özelgelere değinilmiştir.

1.1. Yarı Yarıya Oran ile Gerçek Kişi ve Kurumlar Mükellefi Olan Adi Ortaklığın 2 Yıl Aktifinde Bulundurduğu Taşınmazı Satması Halinde Bu Satıştan Elde Edilen Kazancın Vergi Kanunları Açısından Değerlendirilmesi Hakkında Özelge

Özelgede belirtildiği şekliyle, adi ortaklığın bir ortağı kurumlar vergisi mükellefiyken diğer ortağı gerçek kişi olduğunda, adi ortaklığın 2 yıl süresince aktifinde kayıtlı olan taşınmazın satışından elde edilen kazancın vergi kanunları açısından nasıl değerlendirileceği konusunda talep edilmektedir. Bu durumda, adi ortaklığın kazancının vergilendirilmesi iki farklı rejime tabi olacaktır. Kurumlar vergisi mükellefi olan ortak, kurumlar vergisi hükümlerine göre kazancını beyan ederken, gerçek kişi olan ortak ise gelir vergisi hükümlerine göre kazancını beyan etmek durumundadır.

Adi ortaklık, kurumlar vergisi mükellefi olduğu için elde edilen kazancın vergilendirilmesi kurumlar vergisi hükümlerine tabi olacaktır. Bu durumda, adi ortaklık tarafından elde edilen kazanç, kurumlar vergisine tabi tutulacak ve kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden vergilendirilecektir. Diğer yandan, gerçek kişi ortak, elde edilen kazancı gelir vergisi hükümlerine göre beyan etmek durumundadır.

Bu durumda, gerçek kişi ortak, taşınmazın satışından elde ettiği kazancı gelir vergisi beyannamesi üzerinden beyan edecek ve gelir vergisine tabi tutulacaktır.⁶⁴ Tez

⁶⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı Trabzon Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup

konumuz KVK bakımından istisna hükümlerini konu aldığı için ilgili özelgenin KVK'nın taşınmaz satış istisnası hakkındaki açıklamasına yer verilmiştir. Özelgede, adi ortaklıkların 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nda (TBK) açıklandığı belirtilmiştir. Adi ortaklık tüzel kişiliğe sahip olmadığı için gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmadıkları belirtilmiş, adi ortaklığın yaptığı ticari faaliyetler nedeniyle, adi ortaklığı oluşturan ortakların, kendi hukuki durumlarına göre vergilendirilecekleri belirtilmiştir. İlgili özelgede adi ortaklığın faaliyet konusunun inşaat taahhüt işleri olduğu, inşaat yapım ve satım işi ile iştigal ettiği de tespit edilmiştir. Adi ortaklığın gerçek kişi olan ortağının KVK'da yer alan taşınmaz satış istisnasından yararlanmasının mümkün olmadığı ifade edilmiştir. Adi ortaklığın kurumlar vergisi mükellefi olan ortağının ise taşınmaz ticareti ile uğraşması nedeniyle söz konusu istisna kapsamının dışında olduğu belirtilmiştir.

1.2. Büro Alanı Olarak Kullanılmak Üzere İktisap Edilen ve Üzerinde Genel Müdürlük Binası ile Fabrika Binaları Bulunan Taşınmaz ile Şirket Otoparkı Olarak Kullanılan Taşınmazların Nakit Para Karşılığında Komple Satışından Elde Edilen Kazancın Vergi Kanunları Karşındaki Durumu Hakkında Özelge

Özelgede belirtilen duruma göre, kurumlar vergisine tabi olan şirketin faaliyet konusu endüstri, enerji ve sağlık alanlarında imalat, satış, hizmet ve taahhüt işleridir. Ayrıca, şirketin faaliyetleri için kullanılan fabrika, büro, genel müdürlük binası, fabrika binası ve şirket otoparkının tapu sicilinde şirket adına tescilli olduğu ifade edilmiştir. Bu durumda, adi ortaklık olarak faaliyet gösteren şirketin, 2 yıl süresince aktifinde kayıtlı olan taşınmazların satılması durumunda vergi kanunları açısından değerlendirilmesi şu şekilde olacaktır: Fabrika, büro, genel müdürlük binası, fabrika binası ve şirket otoparkının satışından elde edilen kazançlar, kurumlar vergisi hükümlerine tabi olacaktır.

Bu kazançlar, şirketin faaliyet konusu ile ilgili olduğundan ve tapu sicilinde şirket adına tescilli olduğundan dolayı, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden beyan edilerek kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

Müdürlüğü'nün 17.09.2013 tarihli 26468226-130[621-12-2012]-86 sayılı özelgesi.

Adi ortaklıkta gerçek kişi olan ortağın kazancı ise gelir vergisi hükümlerine göre değerlendirilecektir. Bu durumda, gerçek kişi ortak, adi ortaklık tarafından ödenecek hisse payı üzerinden gelir vergisi beyannamesi üzerinden vergilendirilecektir.⁶⁵ Özelgede belirtilen bilgilere göre, istisna uygulamasının ilke olarak kurumları kapsadığı ifade edilmiştir. Ancak, faaliyet konusu menkul kıymet ve taşınmaz ticareti ile kiralaması olan kurumlar, faaliyet amaçları için malik oldukları ve bulundurdıkları değerlerin istisna kapsamında olmadığı belirtilmiştir. Bu bağlamda, ana faaliyet konusu taşınmaz ticareti ve kiralaması olmayan bir kurumun, âtil durumda bulunan taşınmazı 2 tam yıl süreyle kiraya verdikten sonra satması durumunda, elde edilen kazancın kurumlar vergisi istisnasına tabi olduğu ifade edilmiştir. Bu durumda, şirketin aktifinde kayıtlı olan taşınmazların ilgili bölümlerinin, şirketin yeni binalara taşınması nedeniyle âtil hale gelmesi ve mevcut taşınmazların 2 tam yıl süreyle kiraya verilmesi şartlarını sağlaması halinde, KVK'nın 5. maddesinin 1. fıkrasının (e) bendinde belirtilen şartlarla, 1 Seri No'lu KVG'T'deki diğer şartları da sağlaması durumunda, kurumlar vergisinden istisna tutulacağı belirtilmiştir.

1.3. Bankanın Aktifine Bulunan Taşınmaz Satışında Kurumlar Vergisi ve BSMV İstisnası Hakkında Özelge

Özelgede, bankanın aktifine bulunan gayrimenkullerden sağlanan kazancın kurumlar vergisi istisnası ve bu satış nedeniyle banka sigorta muameleleri vergisinden (BSMV) yararlanabilme zamanı bakımından tereddüt olduğu için görüş sorulmuştur.⁶⁶ İlgili özelgede kanundaki düzenleme uyarınca taşınmazın istisna kapsamında olması için asgari iki bütün süreyle aktifte yer almalıdır.

Satış bedelinin tahsil edilmesi süreye tabidir. Bu süre satışın olduğu yıldan sonra ikinci takvim yılının sonuna kadardır. İstisnaya konu kısım, satışın olduğu yıldan sonra gelen 5. yıl bitimine değin pasifte özel bir fon hesabında tutulmalıdır. 2013 yılı itibarıyla 5520 sayılı KVK'nın 5/1-(e) maddesinde belirtilen istisna oranının %75 olduğu ve özelgede taşınmaz satışından kaynaklanan BSMV (Banka ve Sigorta

⁶⁵ Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü'nün 64597866-125[5-1 (e)-2015]-21710 sayılı özelgesi.

⁶⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri KDV ve Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü'nün 19.11.2013 tarihli 84974990180[29-2012-01]-1207 sayılı özelgesi.

Muameleleri Vergisi) için de 5422 sayılı mülga KVK'ya 5520 sayılı KVK'nın geçici 1. maddesinin 5. fıkrası ile yapılan atıfla istisna uygulandığı belirtilmektedir. Bu durumda, taşınmaz satışından elde edilen kazançlar kurumlar vergisi açısından %75 oranında istisna tutulurken, aynı zamanda BSMV (Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi) açısından da istisna uygulandığı ifade edilmektedir. Bu istisnanın geçici 1. maddeye yapılan atıf ile gerçekleştirildiği belirtilmektedir. Özelgede verilen bilgilere göre, taşınmaz satışından elde edilen kazançlar hem kurumlar vergisi hem de BSMV bakımından istisna kapsamında değerlendirilmektedir.

1.4. Birleşme Sonucu Şirket Aktifine Kayıtlı Taşınmaz Satışının KV ve KDV Karşısındaki Durumu Hakkında Özelge

Özelgede kurumun 06.05.2011 tarihinde bir başka limitet şirketle birleştiği, 2007 yılında birleşme öncesi alınan binanın yıkılarak taşınmazın arsa vasfı ile birleşme sonrası aktifte alındığı, 06.01.2012 tarihinde verilen dilekçe ile özelge talep edilmiştir. İlgili kurum, taşınmaz ticareti, inşaat işleri, alım ve satım alanında faaliyette bulunmaktadır. Satışa konu taşınmazın 2011 yılında satışı ile elde edilecek kazancın kurumlar vergisi iva katma değer vergisi istisnasından faydalanabilme durumu sorulmuştur.⁶⁷ İlgili özelge de özellik arz eden durum birleşme yoluyla firmanın aktifine geçen taşınmazın iktisap tarihinin değerlendirilmesi hususudur. Ancak özelge talep eden firma taşınmaz ticareti ile uğraştığı için satışa konu kazancın kurumlar vergisinden istisna tutulmayacağı belirtilmiştir. Katma Değer Vergisi Kanunu (KDV) açısından, ilgili kanunun 17/4-(r) maddesine göre istisna kapsamında olan değerlerin ticareti ile faaliyet gösteren kurumların, aktiflerinde bulunan taşınmazların KDV'den istisna edilmeyeceği ifade edilmektedir. Bu durumda, özelgede bahsedilen düzenlemeye göre, taşınmazların ticaretini yapan ve faaliyet gösteren bir kurumun, aktiflerinde bulunan taşınmazlar KDV'den istisna edilmemektedir. Yani, bu taşınmazların satışı KDV'ye tabi olacaktır.

⁶⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü'nün 22.08.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17-2660 sayılı özelgesi.

1.5. Düzenleme Şeklinde Taşınmaz Satış Vaadi ve Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesi Kapsamında Kurumlar Vergisi ve KDV İstisnası Hakkında Özelge

Özelgede şirket aktifine kayıtlı arsanın, taşınmaz satış vaadi ve arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi ile müteahhit firmaya verilmesi durumunda, yüklenici firmadan 20 adet ofis alınacağı ve bu ofislerin satış işleminde KVK kapsamında istisna ile KDVK kapsamında istisnaya tabi olup olmayacağı sorulmuştur.⁶⁸ İlgili özelgede, belirtilen bilgilere göre, özelge talep eden şirketin, 20 adet ofis alınacak arsanın sahibine verilecek ofislerin satış yetkisini yüklenici firmaya verdiği, bu ofislerin satış bedelinin yüklenicinin kendi ofisleri için belirlediği satış bedelinden daha az olmayacağı ifade edilmektedir. Ayrıca, taşınmazı alan üçüncü kişilere temlikin özelge talep eden şirket tarafından yapılacağı tespit edilmiştir. Bu durumda, özelge talep eden şirket ile yüklenici firma arasında yapılan düzenleme şeklindeki taşınmaz satış vaadi ve arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi, özelge talep eden şirket açısından taşınmaz ticareti olarak değerlendirilmiş ve oluşan kazancın KVK (Kurumlar Vergisi Kanunu)'da düzenlenen istisnaya konu olamayacağı belirtilmiştir. Benzer şekilde, KDV Kanunu açısından da 20 adet ofisin satışının taşınmaz ticareti kapsamında değerlendirildiği ve KDVK'nın 17/4-(r) maddesinde yer alan istisna kapsamına girmeyeceği ifade edilmektedir. Bu açıklamalara dayanarak, özelge talep eden şirketin, yüklenici firma ile yapmış olduğu taşınmaz satış vaadi ve arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi işlemlerinin hem kurumlar vergisi hem de KDV bakımından istisna kapsamına girmediği belirtilmiştir.

1.6. Finansal Kiralama Yoluyla Edinilen Taşınmazın Satışında KVK ve KDV İstisna Uygulaması Hakkında Özelge

Özelge isteyen kurum, altın ve gümüş mücevher imalatı satışı ve işlenmemiş değerli maden ticareti alanında faaliyet göstermektedir. Taşınmaz 2005 yılının Ağustos ayında leasing yoluyla satın alınmıştır. Ödemelerinin devam ettiği belirtilmiştir. Aktifte kayıtlı arsa hakkında, 2010 yılı içinde arsanın ödemelerinin bittiği belirtilmiştir. Taşınmaz kurum adına tescil edilmiştir. Taşınmazın satışa konu

⁶⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir Kanunları Grup Müdürlüğü'nün 31.01.2020 tarihli, 45404237-130[I-18-33]-E.21785 sayılı özelgesi.

edilmesi halinde KVK ve KDVK bakımından istisna kapsamında olup olmadığı sorusuna açıklık getirmiştir.⁶⁹ Özelgede istisnaya konu olan taşınmazın ilgili kurum adına tapuya tescil edilmiş olmasının şart olduğu ifade edilmiştir. 3065 sayılı KDVK bakımından ise istisna kapsamındaki değerlerin faaliyet amacı ile satılması halinde oluşan kazancın istisna kapsamı dışında olduğu ifade edilmiştir. Bu tespitlerden sonra somut olayda ilgili arsanın 2005 yılında finansal kiralamaya yolu ile edinildiği, kiralama süresinin sonunda şirket adına tapu tescilinin 2010 yılında yapılacağı belirtilmiştir. 2010 yılı itibariyle asgari iki yıl geçmeden satışında kaynaklanan kazancın KVK istisnası kapsamında olmayacağı ve KDVK istisnası kapsamında olmayacağı ifade edilmiştir.

1.7. Holding Olarak Faaliyet Gösteren Şirketin Aktifinde Kayıtlı Bulunan Gayrimenkullerin Satışında Kurumlar Vergisi ve KDV İstisnasından Faaliyet Konusunun Taşınmaz Ticareti Olması Nedeniyle İstisna Kapsamında Olmayacağına Dair Hakkında Özelge

Özelgede belirtilen duruma göre, bir holding şirketi olarak faaliyet gösteren ve sermaye şirketlerine iştirak eden, iştiraklerine yönetim hizmeti veren ve bu hizmetlerden ve iştiraklerden gelir elde eden mükellef, farklı tarihlerde taşınmaz satın almış ve bu şekilde elde ettiği kaynaklarla mevcut iştiraklerinin faaliyetini sürdürmekte ve yeni iştirakler elde etmektedir. Mükellef, bu taşınmazları belirli periyotlarla kiraya vermiştir ve şimdi bu taşınmazların bir kısmını veya tamamını satmayı düşünmektedir. Bu durumda, elde edilecek kazancın Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) ve Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK) istisnası kapsamında olup olmadığı konusunda bir görüş talep edilmiştir.

İstisnaların uygulanabilmesi için belirli şartların yerine getirilmesi gerekmektedir ve bu şartlar vakaya özgü olarak değerlendirilmelidir. Ancak genel olarak, taşınmazların satışından elde edilen kazançlar, KVK'nın ilgili hükümleri ve istisna oranlarına tabi olarak vergilendirilir. Aynı şekilde, KDVK da taşınmaz satışlarında belirli istisna hükümleri içerebilir.⁷⁰ KVK'nın 5/1-(e) maddesi kapsamında

⁶⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü'nün 31.01.2011 tarihli, B.07.1.GİB.4.99.16.02-KDV-17/4-r-6 sayılı özelgesi.

⁷⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü'nün 01.10.2014 tarihli, 84098128-125[5-2012-908]-554 sayılı özelgesi.

istisna hükümlerinin belirtilen şartları yerine getirdikten sonra özelge talep eden firmanın faaliyet konusunun taşınmaz ticareti ve kiralaması olarak değerlendirildiği ve bu nedenle KVK kapsamında istisna hükümlerinin uygulanamayacağı belirtilmiştir. Benzer şekilde, KDVK (Katma Değer Vergisi Kanunu) açısından, KDVK'nın 17. maddesinin dördüncü fıkrasının (r) bendine göre, istisna kapsamındaki kıymetlerin ticareti amacıyla aktifinde bulunan taşınmazın istisna kapsamı dışında olduğu ifade edilmiştir. Ayrıca, KDV Genel Uygulama Tebliği (KDVGUT) II/F-4.16.1. maddesi uyarınca, faaliyet amacı istisna düzenlemesinde sayılan değerlerin satışını yapan kurumların kazancının KDV istisnası kapsamı dışında olduğu belirtilmiştir. Bu açıklamalara dayanarak, özelgede belirtilen durumda, özelge talep eden firmanın faaliyet konusunun taşınmaz ticareti ve kiralaması olduğu ve bu nedenle hem KVK hem de KDVK açısından istisna hükümlerinin uygulanamayacağı ifade edilmektedir.

1.8. Holding Şirketin İştirak Ettiği Başka Şirkete Ait Gayrimenkulleri Aktifine Geçirerek Satması Halinde Kurumlar Vergisi ve KDV İstisnası Kapsamında Olmayacağı Hakkında Özelge

Özelge ile holding vasfında olan mükellefin iştirak ettiği anonim şirketin, devir anında bilanço değerlerinin tamamını devraldığı, devralınan şirketin taşınmazlarının holdingin aktifine geçirildiği, bu gayrimenkullerin satılması halinde KVK ve KDVK kapsamında istisnaya konu olup olmayacağı hususunda bilgi talep edilmiştir.⁷¹ 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 5.6. bölümünde, devir veya bölünme suretiyle devralınan taşınmazların iktisap tarihinin devir alınan veya bölünen kurumdaki tarihi esas alacağı belirtilmiştir. Ayrıca, aynı tebliğin 5.6.2.3.4. bölümünde, menkul kıymet ve taşınmaz ticareti ve kiralaması faaliyetiyle uğraşan mükelleflerin, bu faaliyet amacıyla bulundurdıkları değerlerin satışından elde edilen kazancın istisna kapsamında olmayacağı ifade edilmektedir. Bu bilgilere dayanarak, özelgede belirtilen durumda, özelge talep eden holdingin asıl faaliyet konusunun taşınmaz ticaretinden ziyade başka şirketlere iştirak etmek olduğu belirtilmiş olsa da, çok sayıda gayrimenkul alımı ve satımı faaliyeti gerçekleştirdiği ifade edilmiştir. Bu nedenle, özelgede belirtilen duruma göre, holdingin taşınmaz ticareti faaliyetlerinin istisna

⁷¹ Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü'nün 25.02.2015 tarihli, 39044742-KDV.17.4-329 sayılı özelgesi.

kapsamı dışında kalacağı belirtilmiştir. KDVK (Katma Değer Vergisi Kanunu) açısından, özelge talep eden mükellefin çok sayıda taşınmazın alım satımını gerçekleştirdiği ve bu taşınmazları ticari amaçla aktifinde bulundurduğu belirtilmiştir. Bu durumda, KDVK'nın 17/4-(r) maddesine göre, bu tür ticari amaçlı taşınmazların istisna kapsamında olmadığı ifade edilmiştir. Bu açıklamaya dayanarak, özelgede belirtilen durumda, özelge talep eden mükellefin çok sayıda taşınmazın alım satımını yaparak ticari amaçla aktifinde bulundurduğu taşınmazların KDVK istisna kapsamında olmadığı belirtilmiştir.

1.9. Holding Şirketinin Grup Şirketine Olan Borcuna Karşılık İştirak Hisselerinin Satışından Elde Edilecek Kazancın Kurumlar Vergisi Kanunun 5. Maddesindeki İstisnadan Yararlanamayacağı Hakkında Özelge

Gelir İdaresi Başkanlığı Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü'nün 07.01.2019 tarihli özelgesine göre, Turizm ve Madencilik sektöründe faaliyet gösteren bir grup şirket, yapısal değişikliklere maruz kalmış ve borçlarının büyük bir kısmını banka kredileri oluşturmuştur. Özelgede, grup şirketlerine ait iştirak hisselerinin grup şirketi olan anonim şirkete borç karşılığında satılması durumunda elde edilecek kazancın KVK'nın 5/1-e maddesi kapsamında istisna hükümlerinden yararlanılıp yararlanamayacağı hususu sorulmuştur.

İştirak hisselerinin veya taşınmazların borç karşılığında rıza dahilinde veya icra yoluyla devri, trampa işlemleri veya kamulaştırma işlemleri gibi durumlarda istisna hükümlerinin uygulanmayacağı belirtilmiştir. Ayrıca, arsa payı karşılığı inşaat sözleşmeleri ve grup şirketleri arasındaki işlemlerle ilgili olarak da istisna hükümlerinin uygulanmayacağı ifade edilmiştir. Özelgede ayrıca, holding şirketlerinin aktiflerinde bulunan iştirak hisselerinin satışından doğan kazancın, KVG'nin 5.6.2.3.4.2 maddesine göre, istisna kapsamında olacağı belirtilmiştir. Ancak, istisna hükümlerinin diğer şartların sağlandığı durumlarda geçerli olacağına dikkat çekilmiştir. Bu bilgilere dayanarak, özelgede belirtilen duruma göre, iştirak hisselerinin veya taşınmazların borç karşılığında devri, trampa işlemleri veya kamulaştırma gibi durumlarda istisna hükümlerinin uygulanmayacağı, arsa payı karşılığı inşaat sözleşmeleri ve grup şirketleri arasındaki işlemlerde de istisna

hükümlerinin geçerli olmayacağı belirtilmiştir. Grup şirketlerinin her biri farklı tüzel kişiliklere sahiptir ve her bir şirketin ayrı ayrı istisnadan yararlanabilmesi mümkündür. Özelgede, işlemlerin ekonomik açıdan şirketlere ilave maddi imkân sağlamadığı durumlarda istisna kapsamı dışında kalabileceği ifade edilmiştir. Bağlı ortaklıkta sermayeye katkı sağlamayan işlemlerin istisna kapsamı dışında kalacağı da belirtilmiştir. Bu bağlamda, özelge talep eden şirketin, grup şirketlerinde bulunan iştirak hisselerinin %100 hissesine sahip olduğu ve borç karşılığında grup şirketine satılması durumunda, iştirak hisselerinin grup şirketinde aynı vasıfta kalacağı ve grup şirketi aracılığıyla dolaylı olarak sahiplik devam edeceği belirtilmiştir. Bu durumda, aktifte bulunan iştirak hissesi için istisna kapsamının geçerli olmayacağı ifade edilmiştir.

1.10. İfraz İşlemi Yapılan Taşınmazın Satışının Kurumlar Vergisi ve KDV'den İstisna Olmadığı Hakkında Özelge

Özelge talep eden Şanlıurfa Büyükşehir Belediyesi'nin aynı sermaye olarak tapu temlik işlemi gerçekleştirilen taşınmazı, ifraz işlemi ile ayrı parsellere ayırdığı ve bu parsellerden bir kısmını açık artırma yöntemiyle satışa çıkarmayı planladığı belirtilmiştir. Bu satış sonucunda elde edilecek gelirin kurumlar vergisi ve katma değer vergisi açısından istisna kapsamında olup olmayacağı hususu sorulmaktadır.⁷² Şanlıurfa Büyükşehir Belediyesi'nin ayrı parsellere ayrılan taşınmazların bir kısmını açık artırma yöntemiyle satışa çıkarması planlanmaktadır. Bu durumun taşınmaz ticareti kapsamında değerlendirildiği ve dolayısıyla kurumlar vergisi istisnasından yararlanmanın mümkün olmadığı ifade edilmiştir. Aynı şekilde, KDV istisnası bakımından da taşınmaz ticaretini yapan kurumların elde edeceği gelirin istisna kapsamı dışında olduğu vurgulanmıştır. Bu açıklamalara göre, özelge talep eden Şanlıurfa Büyükşehir Belediyesi'nin bahsi geçen taşınmazların satışından elde edilecek kazancın ne kurumlar vergisi ne de KDV istisnasına tabi olacağı sonucuna varılmıştır.

⁷² Gelir İdaresi Başkanlığı Şanlıurfa Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir Kanunları Grup Müdürlüğü'nün 11.08.2020 tarihli, 64958909-125-E.22497 sayılı özelgesi.

1.11. İşletmede Kayıtlı Taşınmazın Finansal Kiralama Şirketine Sat-Kirala-Geri Al Yöntemiyle Satışında Kurumlar Vergisi İstisnası Hakkında Özelge

İlgili özelgede inşaat ve taahhüt işleri alanında faaliyet gösteren bir kurumun, sahip olduğu arsalar veya başka kişi veya kurumlara ait arsalar üzerinde işyeri ve konut inşa ederek bunların satışını yaptığı ifade edilmektedir. Ayrıca, kurumun aktiflerinde kayıtlı olan arsa vasıflı taşınmazı 10 adet villa karşılığında yükleniciye vererek yapımına başlanan villaları finansal kiralama şirketine sat-kirala-geri al yöntemiyle vereceği ve sözleşme sonunda taşınmazların geri alınacağı belirtilmiştir. Bu bağlamda, kurum tarafından elde edilecek kazancın KVK'nın 5/1-e bendinde düzenlenen istisna hükümlerine tabi olup olmadığı sorulmuştur.⁷³ Özelgede belirtilen duruma göre, 6361 sayılı (FKFTFŞK) çerçevesinde gerçekleştirilen geri kiralama sözleşmesi sonucunda taşınmazın geri alınması şartıyla yapılan satış, kurumlar vergisi istisnasından yararlanabilecektir. Bu durumda, taşınmazın aktifte belirli bir süre kayıtlı olması gibi ek şartlar aranmamaktadır.

Özelgede belirtilen duruma göre, taşınır veya taşınmaz ticareti ve kiralaması faaliyetiyle uğraşan bir kurumun, bu faaliyetlerinden kaynaklı olarak elde ettiği değerlerin satışından elde edilen kazançlarının kurumlar vergisi istisnası kapsamında olmadığı açıkça ifade edilmiştir. İstisna hükümleri, faaliyet konusu gereği değerlerin satışından elde edilen kazançları kapsamamaktadır. Benzer şekilde, Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 5.6. bölümünde de aynı yönde bir açıklama yer almaktadır. Bu nedenle, taşınır veya taşınmaz ticareti ve kiralamasıyla uğraşan bir kurumun, faaliyetleri doğrultusunda elinde bulundurduğu değerlerin satışından elde ettiği kazançların istisna kapsamına girmeyeceği sonucuna ulaşılabilir.

1.12. Kamulaştırma Bedelinin Kurumlar Vergisine ve KDV'ye Tabii Olup Olmadığı Hakkında Özelge

Özelge ile kurum, kamu yararına kamulaştırılması kararlaştırılan 3 taşınmazın aktifinde bulunduğunu belirtmektedir. Ancak, kamulaştırmanın taraflarından olan

⁷³ Gelir İdaresi Başkanlığı Adana Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğünün 07.09.2015 tarihli, 19341373-125[ÖZELGE-2014/13]-54 sayılı özelgesi.

Başakşehir Belediyesi ile kurum arasında sulh olmadığı ve konunun yargıya intikal ettiği ifade edilmektedir. Ayrıca, Küçükçekmece 1. Asliye Hukuk Mahkemesi'nin 11.07.2018 tarihli kesinleşmiş kararıyla taşınmazların aktifte kalma süresinin 2 tam yıla ulaşmadığı belirtilmektedir.⁷⁴ KDV Kanunu'nun 5/1. maddesi ve istisna hükümleriyle ilgili bilgilere yer veriliyor. İstisna hükümlerinden faydalanabilmek için ilgili taşınmazın arazi veya tapu siciline ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar veya kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler şeklinde vasıflandırılması gerekmektedir. Bu nedenle tapuda tescil edilmemiş bir gayrimenkulün satışı istisna kapsamı dışında sayılmaktadır. Ayrıca, bir binanın cins tashihiinin kurum adına tapuya gecikmeli olarak tescil edilmesi durumunda, taşınmazın aktifte iki yıl süreyle bulunup bulunmadığının tespiti için fiili kullanım, inşaat ruhsatı, vergi dairesi tespiti veya resmi kurum kayıtları gibi belgelerin kullanılması gerektiği ifade edilmektedir. Bu belgelerle taşınmazın iki yıldan uzun süredir kurumun aktifinde bulunduğu ispatlanabilir. Metinde ayrıca menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralamasıyla uğraşan kurumların elinde bulundurdıkları değerlerin satışının istisna kapsamı dışında olduğu belirtilmektedir. Yani, bu tür kurumlar tarafından elde tutulan menkul veya gayrimenkullerin satışı KDV istisnası kapsamına girmez.

KDV Genel Tebliği'nin ilgili maddesine göre, taşınmazların ve iştirak hisselerinin para karşılığı olmadan devri, temliği, trampası veya kamulaştırılmasıyla ilgili düzenlemeler bulunmaktadır. Bu düzenlemeye göre, taşınmaz veya iştirak hisselerinin satışıyla satan kurumun mali durumunda iyileşme olması gerekmektedir. Ancak, ilgili taşınmazın şirket aktifinde iki tam yıldan daha az süreyle bulunması nedeniyle KDV Kanunu'nun 5/1-e maddesi kapsamında istisna hükümlerinden faydalanamayacağı belirtilmektedir. KDVK'nın 17/4-r maddesinde ise taşınmazın kurum aktifinde iki tam yıl süreyle bulunması gerektiği belirtilmektedir. Bu durumda, özelge talep eden şirketin, taşınmazın kurum aktifinde iki tam yıldan daha az süreyle bulunduğu için istisna kapsamında olmayacağı ifade edilmiştir. Dolayısıyla, istisna hükümlerinin şartlarını yerine getirmeyen durumlarda, ilgili vergi hükümlerine göre vergilendirme yapılması gerekmektedir.

⁷⁴ Kırklareli Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü'nün 29.01.2020 tarihli, 19174029-045-E.4143 sayılı özelgesi.

1.13. Kooperatif Üyelerine İşyeri Tesliminin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu Hakkında Özelge

Özelgede, kooperatifin üyelerine iş yeri temin etmek için kurulduğu ve kurumlar vergisi mükellefi olduğu, kamu tüzel kişiliğine ait olan arsa üzerine yap, işlet, devret modeliyle işyeri inşasına başlandığı ve 2012 yılında arsa üstünde bulunan yapıların satın alınarak kooperatif aktifine kaydedildiği, kooperatifin üyelerine işyeri temin etme amacının gerçekleşmiş olduğu bu nedenle tapuda cins tashihi ve üyelere devir yapılacağından bu devir işlemlerinin kurumlar vergisinin istisna hükümleri kapsamında olup olmadığı ve yine katma değer vergisi ile tapu devir işlemlerinin harca tabi olup olmayacağı hususunda görüş talep edilmiştir.⁷⁵ Kurumlar Vergisi bakımında KVK'nın 6. maddesine, bir hesap dönemi içinde elde edilen safi kurum kazancının verginin hesaplanmasında dikkate alınacağı, safi kurum kazancının tespiti için ise GVK'da ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı ifade edilmiştir. Özelge talep edilen konu bakımından bu açıklamalar ışığında 1998 yılında inşa edilmeye başlanan ve 2012 yılında mülkiyeti satın alınan işyerlerinin üyelere devri ile herhangi bir kazanç elde edilmesi halinde elde edilen kazancın kurum kazancı olarak kurumlar vergisine tabi olduğu belirtilmiştir. Katma değer vergisi yönünden ise ilgili kanunda organize sanayi bölgeleri ve küçük sanayi sitelerinin kurulması için kurulan iktisadi işletmelerde, arsa ve işyeri teslimlerinin KDV'den istisna olması nedeniyle özelge talep edilen kooperatif bu amaçla kurulmuş ise KDV'den istisna olabileceği belirtilmiştir. Taşınmazın üyelere devri esnasında ortaya çıkacak tapu harcı bakımından ise 1163 sayılı Kooperatifler kanununun 93. maddesinde kooperatiflerin hangi iş ve işlemlerden dolayı vergi resim ve harçtan muaf olduğunun belirtildiği, cins tashihi ve gayrimenkul devir işlemlerine ise istisna ve muafiyet tanınmadığı ifade edilmiştir. Bu nedenle özelge talep eden kuruma cins tashihi ve gayrimenkul devir işlemleri bakımından harçlar kanunu kapsamında bir istisna olmayacağı belirtilmiştir.

⁷⁵ Karabük Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü'nün 22.02.2018 tarih, 35831311-010.01-5158 sayılı özelgesi.

1.14. Kurum Aktifinde Kayıtlı Bulunan Gayrimenkul Satışında Kurumlar Vergisi ve KDV İstisnası Hakkında Özelge

Özelge talep formunda şirket çalışanlarına lojman yapmak amacıyla şirket aktifine kaydedilen taşınmazın şirketin içinde bulunduğu ekonomik koşullar nedeniyle satışa çıkarılacağı bu gayrimenkullerde herhangi bir tamir onarım veya yatırım yapılmadığı belirtilmiş, yapılacak satıştan doğan kazancın kurumlar vergisi ve katma değer vergisinden istisna olup olmadığı konusunda görüş talep edilmiştir.⁷⁶ Özelgede KVK'nın 5/1-e maddesinde yer alan taşınmazın iki tam yıl aktifte kayıtlı kalması, taşınmaz satışından doğan kazancın %50'lik kısmını kurumlar vergisinden istisna sayılacağı, istisnanın satışın yapıldığı dönemde uygulanacağı, istisnadan yararlanılan kısmın satışın yapıldığı yılı izleyen 5 yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulması gerektiği, satış bedelinin satışı izleyen yılın ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesinin gerektiği, bu süre içerisinde tahsil edilmezse vaktinde tahakkuk edilemeyen vergiler nedeniyle vergi ziyanının oluşacağı ve menkul kıymet ve taşınmaz ticareti ve kiralınması ile faaliyet gösteren kurumların faaliyet konusunda bulundurduğu değerlerin satışından elde edilen kazançların istisna dışı olacağı belirtilmiştir. Bu açıklamalar ışığında ilgili taşınmazların her ne kadar şirket faaliyetinin yürütülmesine veya lojman olarak kullanılmasına karar verilmiş ise de bu amaçla kullanılmadan satışa çıkarıldığı için kurumlar vergisinden istisna edilmesinin mümkün olmadığı belirtilmiştir. Katma değer vergisi bakımından ise KDVK'nın 17/4-r maddesinde taşınmaz ticareti yapan mükellefler istisna kapsamında değerlendirilmediği için KDV kapsamında olacağı belirtilmiştir.

1.15. Kurumun Aktifinde Yer Alan Taşınmazın Satışında Tahsilatın Vadeli Avallı Poliçe ile Yapılması Halinde Kurumlar Vergisi İstisnası Hakkında Özelge

Özelge talep formunda şirket aktifinde bulunan taşınmazın satıldığı, bedelinin satışın yapıldığı hafta içerisinde tahsil edildiği, ancak tahsilatın kurum kefaletinin de bulunduğu vadeli avallı poliçe ile yapıldığı, satış bedelinin % 75'lik kısmının özel bir fonda pasif hesapta bulunduğu, bu şartlar dahilinde KVK'nın 5. maddesinin 1.

⁷⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir Kanunları Grup Müdürlüğü'nün 01.06.2020 tarihli, 93767041-125[4140072370]-E.44701 sayılı özeliği.

fikrasının e bendi kapsamında istisnaya konu olup olmayacağı sorulmuştur.⁷⁷ 1 seri no.lu KVGT'nin 5.6. maddesinde yer alan "Taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları satış kazancı" başlıklı bölümünde, kazancın satış işlemi ile birlikte doğacağı, satışın peşin veya vadeli olması önemli olmaksızın istisnanın satışın gerçekleştiği döneme uygulanacağı belirtilmiştir. Ancak satış bedeli, satışın yapıldığı yılı takip eden ikinci yılının sonuna kadar tahsil edilmelidir. Bu şartlar altında 2013 yılındaki düzenleme oranı da dikkate alınarak satış bedelinin iki yıl içinde tahsil edildiğinde kazancın %75'i istisnaya konu olacaktır.

1.16. Okul İnşası İçin Alınan Arsanın Satışından Elde Edilen Kazanç Hakkında Özelge

Özelgede Şirketin okul ve yayıncılık konusunda faaliyet gösterdiği belirtilmiştir. Şirket tarafından iktisap edilen taşınmazların yine okul ve yayıncılık amacıyla alındığı ve kullanıldığı ifade edilmiştir. Şirket ana sözleşmesinde, inşaat taahhüt işleri yapmak veya yaptırmak, emlak komisyonculuğu yapmak amaçlarının olduğu söylenmiştir. Ancak şirketin bu kapsamda faaliyette bulunmadığı, okul inşası maksatlı, 2008 ve 2010 yılında taşınmaz hissesi satın aldığı görülmüştür. Aynı parselde Milli Emlak Müdürlüğü'ne ait bulunan taşınmaz için de irtifak hakkı tesis edilmiştir. İnşaat izinleri alınamadığı için okul inşasına başlanılamamıştır. Milli Emlak Müdürlüğü'nden tesis edilen irtifak hakkının iptal edildiği söylenmiştir. Bu nedenle okul yapmak için satın alınan ancak gerekli izinler alınamadığı için aktifte kayıtlı arsa paylarının satışından doğan gelirin KVK'nın 5/1-e maddesi kapsamında ve KDVK'nın 17/4-r maddesi kapsamında istisnaya konu olup olmayacağı sorulmuştur.⁷⁸ Kurumlar vergisi bakımından, taşınmazın asgari iki tam yıl aktifte kayıtlı olma şartı belirtilmiştir. Satış bedelinin ise iki yıl içinde tahsil edilmesi gerekmektedir. Ayrıca 5 yıl boyunca özel bir fon hesabında pasifte yer alması zorunludur. Kurumun menkul kıymet veya taşınmaz ticareti veya kiralaması ile uğraşması halinde bu amaçla elinde bulundurduğu taşınmazın satışından doğan kazancın istisna kapsamına girmeyeceği belirtilmiştir.

⁷⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü'nün 30.07.2013 tarihli, 50426076-125[5-2012/20-208]-79 sayılı özelgesi.

⁷⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir Kanunları KDV ve ÖTV Grup Müdürlüğü'nün 15.06.2020 tarihli, 84974990-130[KDV-1/İ/17-2020/21]-E.155653 sayılı özelgesi.

Özelgede 3 adet örnek verilmiştir; ilk örnekte bir inşaatın şirket merkezi olarak kullanılmak üzere inşa edilmesi halinde, binanın en az iki tam yıl aktifte kaldıktan sonra satılması halinde bu satıştan doğan kazancın istisna kapsamında olacağı belirtilmiştir. Ancak şirketin satmak için imal ettiği binaların aynı amaçla satın aldığı binaların satışının istisna dışı olacağı belirtilmiştir. Özelge de yer alan ikinci örnekte ise inşaat işinde bulunan şirketin iktisap ettiği taşınmazı iki bütün yıl geçtikten sonra satması durumunun kapsam dışında olduğu belirtilmiştir. Aynı şekilde alışveriş merkezi inşası ya da kiralaması yapan şirketin faaliyet amacı ile inşa ettiği taşınmazları iki bütün yıl geçtikten sonra satması da kapsam dışındadır. 3. örnekte ise imal edilen bina kısmen şirket faaliyeti için kısmen de, gelir elde edilmek için kiraya verilmesi halinde şirket faaliyetinde kullanılan kısmın satışından elde edilen kazancın istisnaya konu olduğu diğer kısımların istisna kapsamında olmayacağı belirtilmiştir. Bu açıklamalardan sonra özelge talep eden firmanın şirket ana sözleşmesinde inşaat işleri alanında faaliyet göstereceğinin yer aldığı ancak amaç dışında okul inşa etmek üzere satın aldığı, okul inşaatına başlanması için gerekli izinler alınamadığı için atıl hale gelen taşınmazların edinim tarihinden sonra istisna dışı olduğu belirtilen faaliyetlere konu edilmemiş olması halinde elde edilen kazancın istisnaya konu edilmesinin mümkün olduğu belirtilmiştir. Katma değer vergisi bakımından ise KDV Kanunu'nun 17/4-r maddesi mucibince taşınmazın edinim tarihinden bugüne kadar taşınmaz ticareti veya kiralanması amacıyla değerlendirilmemiş olması halinde katma değer vergisinden istisna olabileceği ifade edilmiştir.

1.17. Organize Sanayi Bölgesinde Bulunan Tescilsiz Taşınmazın Tahsis Hakkının Satışının İstisnaya Tabi Olmadığı Hakkında Özelge

Özelgede özelge talep eden firma adına organize sanayi bölgesinde 03.02.2008 tarihinde 10.094m2 arsa tahsis edildiği, arsanın tapu siciline tescilin yapılmadığı, firma adına sadece tahsis belgesinin bulunduğu, arsa tahsis hakkının 2011 yılı Kasım ayında satılması durumunda satıştan elde edilen kazancın kurumlar vergisi ve katma değer vergisi bakımından istisna hükümlerine konu olup olmayacağı cevaplanmıştır.⁷⁹ İlgili özelgede taşınmaz istisnasıyla ilgili olarak kurumun iki tam yıl süreyle aktifinde

⁷⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü.

bulundurma zorunluluğu, kazancın belirli bir oranının vergiden muaf tutulması, istisnanın zamanında tahakkuk etmesi için fon hesabında tutulması gerektiği, satış bedelinin belirli bir süre içinde tahsil edilmesi gerektiği ve tescil edilmemiş bir binanın satışının istisna kapsamı dışında kalacağı belirtilmiştir. Ayrıca, taşınmazın işletme aktifindeki süresinin tespiti için inşaat ruhsatı, vergi dairesinin tespiti veya resmi kurum kayıtlarının kullanılabileceği ifade edilmiştir.

Bu açıklamalar doğrultusunda, taşınmaz istisnasının şartlarına uygun olmayan durumlarda, ilgili taşınmazın satışından elde edilen kazancın istisna kapsamında olmayacağı ve vergilendirme yapılması gerektiği belirtilmiştir. Özelgede belirtilen örnekte, organize sanayi bölgelerinde tahsis belgesine dayalı olarak 2 yıldan fazla süreyle fiilen kullanılan ancak tapuda henüz tescil edilmemiş bir taşınmazın satışının bir taşınmaz satışı olarak kabul edilemeyeceği ve dolayısıyla istisna kapsamında olmadığı ifade edilmiştir. Ancak, aynı taşınmazın işletme tarafından 2 yıldan fazla süreyle fiilen kullanıldıktan sonra tapuda kurum adına tescil edilmesi ve sonrasında satılması durumunda, elde edilen kazancın kurumlar vergisi kapsamında istisna uygulanabileceği belirtilmiştir. Aynı şekilde, KDV Kanununun 17/4-r maddesi kapsamında da taşınmazın firma adına tapuda tescil edilmemiş olması nedeniyle katma değer vergisi istisnasından yararlanılamayacağı ifade edilmiştir.

1.18. Tapuda Tescil Edildikten Sonra Aktife Kaydedilen Taşınmazın Satışı ile Oluşan Kazanç Bakımında Özelge

Özelge talep formunda kurumun, 28.10.2003 ve 18.05.2005 tarihlerinde tapuda tescil ederek satın aldığı ancak, 01.01.2012 tarihinde aktifine kaydettiği 3 adet tarla vasfındaki taşınmazın satılması halinde, kurumlar vergisi istisnasından faydalanma imkânının değerlendirilmesi talep edilmiştir.⁸⁰ Özelge KVK'da mükelleflerin bir hesap döneminde elde ettiği safi kurum kazancının kurumlar vergisine konu olacağı, safi kurum kazancının tespiti için ise GVK'da yer alan ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. KVK'nın 5/1-e maddesinde yer alan taşınmazın, kurumun en az iki tam yıl süreyle aktifinde yer alması şartı belirtilmiş, Tebliğde ve Kanun'da yer alan en az iki tam yıl süreyle kurumun aktifinde yer alması

⁸⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı Tekirdağ Vergi Dairesi Başkanlığı Vergi ve Anlaşmalar Uygulama Müdürlüğü'nün 01.10.2013 tarihli, 75497510-125[5-2013-18]-62 sayılı özelgesi.

şartı özellikle belirtilmiştir. Bu açıklamalar ışığında her ne kadar tapu siciline çok önceden kaydedilmiş olsa da 01.01.2012 tarihinde kurum aktifine kaydedilen taşınmazların 2 tam yıl süreyle kurum aktifinde bulundurulmadan satılması halinde elde edilen kazanç kurumlar vergisinden istisna kapsamında değerlendirilmeyeceği belirtilmiştir.

1.19. Şirket Aktifinde İki Yıldan Uzun Süre Kalan Taşınmazın Kat Karşılığı Devri Hakkında Özelge

Özelge talep eden kurum, 28.12.2005 tarihinden itibaren sadece tatil amaçlı pansiyon faaliyeti ile otel işletmeciliği faaliyetinde bulunduğunu belirtmiş, 15.06.2009 tarihinde satın alınan arsanın yetiştirme yurdu binası ve ek tesislerinin şirket adına tescil edilip bilanço aktifine kaydedildiği ifade edilmiş, yetiştirme yurdu binasının yıkılarak 31.7.2012 tarihinde tapu kayıtlarının arsa olarak yeniden tescil edildiği, yasal defter kayıtlarında da arsa olarak güncellendiği, 24.10.2016 tarihinde bahsi geçen arsanın düzenleme şeklinde taşınmaz satış vaadi ve arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi düzenlendiği, arsanın 28.12.2018 tarihinde yüklenici firmaya devredildiği belirtilmiş, şirket aktifinde iki yıldan daha uzun bir süredir yer alan arsanın arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi ile devredilmesi sonucu kazancın istisna hükümleri karşısındaki durumu sorulmuştur.⁸¹ Taşınmazın en az iki tam yıl süreyle kurumun aktiflerinde kayıtlı olması gerekmektedir. Bu süre boyunca taşınmazın kurumun mülkiyetinde kalması ve aktiflerinde kaydedilmesi gerekmektedir. İstisnanın uygulanması, taşınmazın satışının gerçekleştiği dönemde geçerlidir. Yani taşınmazın elden çıkarılması durumunda vergi istisnası söz konusu olabilir. Satış kazancının istisnaya tabi olan kısmı, satışın yapıldığı yılı izleyen 5. yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulmalıdır. Bu kazancın vergilendirilmesi ertelenir ve belirtilen hesapta ayrı bir fon olarak muhafaza edilir. Satış bedeli, satıştan sonra ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmelidir. Eğer bu süre içinde tahsil edilmezse, istisna kapsamındaki kazanca ilişkin vergiler zamanında tahakkuk ettirilemediği için ziyaa uğramış sayılabilir. İstisna kapsamında olan kazancın beş yıl içinde sermayeye ekleme dışında başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi durumunda, istisna

⁸¹ Niğde Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü'nün 10.11.2020 tarihli, 43626428-130-E.24527 sayılı özelgesi.

uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerde ziyaa uğrama riski vardır. Taşınmazların satışından elde edilen kazancın %50'si istisna kapsamında olabilir. Ancak menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ya da taşınmaz kiralaması amacıyla faaliyet gösteren kurumların faaliyet amacı için edindikleri değerlerin satışından elde edilen kazançlar istisna kapsamı dışında bırakılır. Yani bu tür faaliyetlerle ilgilenen kurumların elde ettikleri kazançlar, vergi istisnasından yararlanamaz. Kurumlar vergisi bakımından, bir taşınmazın kurumun en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde kayıtlı olması gerekmektedir. Bu süre boyunca taşınmazın kurumun mülkiyetinde olması ve aktiflerinde kaydedilmesi gerekmektedir.

Vergi istisnası, taşınmazın satışının gerçekleştiği dönemde uygulanır. Satış kazancında istisnaya tabi olan kısım, satışın yapıldığı yılı izleyen 5. yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulmalıdır. Bu fon hesabında kazanç ertelenir ve vergilendirme ertelenen kazancın 5 yıl boyunca fon hesabında tutulmasının ardından yapılır. Satış bedeli, satıştan sonra ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmelidir. Eğer bu süre içinde tahsil edilmezse, istisnaya tabi olan kısım bakımından vaktinde tahakkuk edilemeyen vergiler ziyaa uğramış sayılabilir. Ayrıca, istisna kapsamında olan kazançtan beş yıl içinde sermayeye ekleme dışında herhangi bir şekilde kazancın başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi durumunda, bu kısma uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler zarara uğramış kabul edilir.

Taşınmazların satışından doğan kazancın %50'si istisna kapsamında olabilir. Ancak menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ya da taşınmaz kiralaması amacıyla faaliyet gösteren kurumların faaliyet amacı için edindikleri değerlerin satışından elde edilen kazançlar istisna kapsamı dışında bırakılır. Yani bu tür faaliyetlerle uğraşan kurumlar, faaliyet amacı için edindikleri değerlerin satışından kaynaklanan kazançları vergi istisnasından yararlanamaz. Özelgede ifade edilen bilgilerden hareketle;

Taşınmaz satış istisnasının uygulanabilmesi için, satış işleminden bir kazanç elde edilmesi gerekmektedir. Ayrıca, kurumun mali yapısında bir iyileşme olmaması durumunda istisna uygulanmayabilir. Bu, kazancın kurumun mali durumuna olumlu bir etki sağlaması gerektiği anlamına gelmektedir. Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmelerinde, taşınmazın bir başka mal veya hakla değiştirildiği belirtilmiştir. Bu

durumda, faaliyetin istisna hükmü kapsamında olmayacağı ifade edilmektedir. Yani, arsa payı karşılığı taşınmaz satış vaadiyle birlikte elde edilen yeni taşınmazın trampa işlemi sonucunda elde edilmesi durumunda istisna kapsamı dışında kalabileceği belirtilmektedir. Bu işlem, kurumun mali yapısına pozitif bir fayda sağlamadığı için istisna uygulanmayabilir. Katma değer vergisi (KDV) bakımından, istisnanın satış yoluyla gerçekleştirilen devir ve teslimlerde uygulanacağı belirtilmiştir. Ancak bağış veya hibe şeklinde yapılan devir ve teslimler KDV istisnası kapsamı dışındadır. Bu çerçevede, turizm faaliyeti kapsamında pansiyon ve otel işletmeciliği yapan bir şirketin, en az iki tam yıl süreyle aktifinde kayıtlı olan taşınmazın arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi kapsamında teslim edilmesi durumunda, kurumlar vergisi açısından istisna uygulanmaması mümkün olabilir. Ancak KDV açısından, bu tür bir işlem istisna kapsamında olabilir, önemli olan bağış veya hibe şeklinde olmaması ve turizm faaliyetiyle ilgili olmasıdır.

1.20. Şirket Aktifinde Bulunan Taşınmazın Parselleme Yapılarak Satışı ile Elde Edilen Kazanç Hakkında Özelge

Özelge talep formunda mükellef kurum, 30.05.2007 tarihinde şirket aktifine kaydedilen arsanın, 2013 yılı Ağustos tarihinde ifraz işlemi ile 4 parsel ayrıldığını, 60 dairelik inşaat projesi çizildiğini, yapı ruhsatı alındığını, ancak inşaatın yapılmadığını, şirket ana sözleşmesinde taşınmaz ticareti ve kiralanması alanında faaliyet gösterildiğine dair hüküm bulunmadığını belirtilmiş, arsanın satışı halinde elde edilecek kazancın kurumlar vergisi ve katma değer vergisi bakımından değerlendirilmesini talep etmiştir. İlgili özelgede KVK'nın 6. maddesinde, kurumlar vergisinin, mükellefin bir hesap dönemi içinde elde ettiği safi kurum kazancı üstünden hesaplanacağı, safi kurum kazancının belirlenmesinde ise GVK'nın ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin dikkate alınacağı belirtilmiştir.⁸² GVK'nın 37. maddesinin 1. fıkrasına göre, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazanç ticari kazanç olarak kabul edilir. Aynı maddenin 2. fıkrasının 6. bendine göre, satın alınan veya trampa yoluyla elde edilen taşınmazın, iktisap tarihinden itibaren beş yıl içinde parsellenmesi

⁸² Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü'nün 21.12.2016 tarihli, 62030549-125[5-2013/465]-257391 sayılı özelgesi.

ve bu süre içinde veya sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılması durumunda elde edilen kazanç ticari kazanç sayılır.

KVK'nın 5. maddesinin 1. fıkrasının e bendine göre, kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde bulunan taşınmazların satışından elde edilen kazancın %75'i (Özelge talep edilen tarihte yer alan oran üzerinden) kurumlar vergisinden istisnadır. Ancak, 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 5.6.2.3.4. maddesinde, menkul kıymet veya taşınmaz ticareti veya kiralamasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdıkları değerlerin satışından elde edilen kazancın istisna kapsamı dışında olduğu belirtilmiştir. Yani, faaliyet konusu menkul kıymet veya taşınmaz ticareti veya kiralaması olan bir kurumun, bu faaliyetle ilişkili olarak ellerinde bulunan değerlerin satışından elde ettiği kazanç istisna kapsamında olmayabilir. Bu hüküm, satışa konu olan değer 2 tam yıl boyunca kurumun aktifinde kayıtlı olmasını dikkate almaz. KDV açısından, KDVK'nın 17/4-r maddesine göre, kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde bulunan taşınmazların satışından elde edilen kazanç KDV'den istisnadır. Ancak, taşınmaz ticaretiyle uğraşan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulunan taşınmazın satışının KDV istisnası kapsamı dışında olduğu belirtilmiştir. 30/05/2007 tarihinde şirketin aktifine kaydedilen arsanın parsellenerek satılması sonucu elde edilen gelirin Katma Değer Vergisi (KDV) istisnası kapsamında olmadığı ifade edilmiştir. Özelge talebinizdeki bilgilere dayanarak, taşınmazın satışının KDV istisnası hükümlerine tabi olmadığı sonucuna varılmıştır.

1.21. Şirket Aktifine Kayıtlı Olan ve Kiraya Verilmek Suretiyle Değerlendirilen Taşınmaz Satışının KDV ve KVK Yönünden Değerlendirilmesi Hakkında Özelge

Özelge talep formunda mükellef kurum ana faaliyet konusunun motorlu kara taşıtlarına LPG sistemi montajı, bakım hizmeti ve satışı olduğunu belirttikten sonra mevcut işyerinin faaliyet gösterdiğini, iş yerinin bulunduğu sanayi sitesinin, ilgili belediye tarafından, sanayi sitesinin taşınması ve yıkılması düzenlemesine tabi tutulduğu, şirketin bu nedenle ana faaliyetinde kullanılmak üzere vadeli olarak işyeri binası satın alındığı, mevcut sanayi sitesinin yıkılma ve taşınma süresinin uzaması nedeniyle faaliyet gösterilen sitede faaliyetin devam ettiğini, taşınması beklenen ve

satın alınan iş yerinin atıl durumdayken masrafları karşılamak amacıyla kiraya verildiği daha sonra bu taşınmazın satışa çıkarıldığı, bu satış işleminden doğacak zararın şirket kurum kazancından indirim konusu yapıp yapılmayacağı ve düzenlenecek satış faturasının katma değer vergisinden istisna edilip edilmeyeceği hususu sorulmuştur.⁸³ 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 5.6.2.3.4. maddesine göre, menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralınmasıyla uğraşan kurumlar tarafından faaliyet amaçları doğrultusunda ellerinde bulundurulmuş değerlerin satışından elde edilen kazançlar, istisna kapsamı dışında sayılmaktadır. Ancak, şirketin faaliyetinin yürütülmesine tahsis edilen taşınmazların satışından elde edilen kazançlar istisna kapsamında olabilir. Bu açıklamalar ışığında, şirketin ana faaliyeti için satın alınan ancak belirli bir süre kiralama yoluyla değerlendirilen ve daha sonra satılan taşınmazın elde edilen kazancının Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin 1. fıkrasının (e) bendinde yer alan istisnaya konu edilemeyeceği belirtilmiştir.

Katma Değer Vergisi (KDV) açısından, KDV Kanunu'nun 1. maddesine göre ticari, sınai, zirai faaliyetler ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu belirtilmektedir. Aynı kanunun 17/4-r maddesinde ise şirket aktifine kayıtlı taşınmazın KDV'den istisna edilebilmesi için asgari iki tam yıl boyunca aktifte kayıtlı olması gerektiği belirtilmiştir. Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin (KDV GUT) I/F-4.16.1. maddesinde de satışa konu edilecek taşınmazların istisna uygulanabilmesi için kurum aktifinde en az iki yıl kayıtlı olması gerektiği belirtilmiştir. Ancak, bu istisna hükmünün, istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretinin yapılmaması durumunda geçerli olduğu ifade edilmektedir. Bu bilgiler doğrultusunda, özge talebindeki şirket tarafından satın alınan ve kiralanmış işyerinin belirli bir süre boyunca şirket aktifinde kayıtlı olması nedeniyle, ticaret yapmak amacıyla aktifte bulundurulmuş taşınmaz olarak değerlendirileceği belirtilmiş ve bu nedenle KDV istisnası kapsamında olmayacağı ifade edilmiştir.

⁸³ Gelir İdaresi Başkanlığı Konya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 12.05.2020 tarihli, 31435689-125 - 40274 sayılı özgelesi.

1.22. Şirket Ortağının Eşine Gayrimenkul Satışında Kurumlar Vergisi ve KDV Hakkında Özelge

Özelge talep eden şirket, aktifinde 2 yıldan fazla kayıtlı bulunan işletme binasının, şirket ortağının eşine satılması durumunda kurumlar vergisi ve katma değer vergisi bakımından değerlendirme yapılarak görüş verilmesini talep etmiştir.⁸⁴

Satışın şirket ortağının eşine yapılmış olması hususu irdelenmiştir. KVK'nın 13. maddesinde yer alan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı başlıklı düzenleme uyarınca, kurumlarla ilişkili kişilere emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak bedel veya fiyat üzerinden mal ya da hizmet alımı ya da satımında bulunulması halinde, kazancın tamamen ya da kısmen, transfer fiyatlandırması vesilesiyle, örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı, alım, satım, imalat, inşaat, kiralama, kiraya verme, ödünç para alınması veya verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemlerim her hal ve şartta, mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirileceği belirtilmiştir. İlgili maddenin ikinci fıkrasında ise ilişkili kişinin, kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortakların ilgili bulunduğu gerçek kişi, kurum idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan ya da dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi ya da kurumların ifade edildiği belirtilmiştir. İlişkinin doğrudan veya dolaylı ortaklık kanalı ile oluştuğu durumların örtülü kazanç dağıtımı kapsamında sayılması için en az % 10 oranında ortaklık, oy veya kar payı hakkının olmasının şart olduğu, ortaklık ilişkisi olmadan doğrudan ya da dolaylı olarak en az %10 oranında oy veya kar payı hakkının olduğu durumlarda da tarafların ilişkili kişi sayıldığı, ilişkili kişiler açısından bu oranların topluca dikkate alınacağı belirtilmiştir. 3. fıkra da ise emsallere uygunluk ilkesi ifade edilmiş, ilgili kişilere yapılan mal ya da hizmet alım veya satımında uygulanan fiyat ya da bedelin, aralarında böyle bir ilişki olmaması halinde oluşacak fiyat ya da bedele uygun olmasının anlaşılması gerektiği ifade edilmiştir. Dördüncü fıkra da, kurumların ilişkili kişilere yaptığı işlemlerde uygulanacak fiyat ve bedellerin bu fıkra da belirtilen yöntemlerden, işlemin mahiyetine uygun olanın kullanılarak tespit edileceği, 6. fıkra da ise tamamen ya da kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazancın gelir ve kurumlar vergisi kanunlarının uygulanmasında bu

⁸⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı Trabzon Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 11.06.2018 tarihli, 26468226-125.05.04[ÖZG-5-2016]-36342 özelgesi.

maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kar payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacağının düzenlendiği ifade edilmiştir. Özelgenin devamında transfer fiyatlandırmasına ilişkin hükümlerin uygulanmasına ilişkin usullerin düzenlendiği 27.11.2007 tarih ve 2007/12888 sayılı Bakanlar Kurulu kararında, düzenleme amacının transfer fiyatlandırması yoluyla vergi matrahının aşındırılmasına engel olunması olduğunun belirtildiği ifade edilmiştir. 1 Seri no.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla rtl Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği'nin (TFYKDHT) 4. maddesinde, benzer işlemlere uygun fiyat veya bedelin, aralarında ilişkili kişi tanımına uygun olmayan kişilerin, işlemin gerçekleştiği andaki koşullar altında oluşturduğu piyasa ya da pazar fiyatı olarak adlandırılan tutar olduğu belirtilmiştir. Bu tutarın, işlem anında hiçbir etki olmadan, objektif olarak belirlenen en uygun tutar olduğu ve ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde uygulanan fiyat ve bedelin bu tutar olması gerektiği de belirtilmiştir. Gerçekleşen işlemlerde uygulanan fiyatın, piyasa fiyatını yansıtmaması halinde, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde uygulanan bu fiyat ve bedelin emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edildiğinin kabul edileceği açıklanmıştır. Bu düzenlemeler uyarınca 2 yıldan fazla şirket aktifinde bulunan işletme binasının şirket ortağının eşine satışından elde edilen kazancın % 75'lik kısmının KVK'nın 5. maddesinin 1. fıkrasının e bendinde sayılan şartları karşılaması halinde istisna kapsamında sayılacağı ancak emsallere uygun bedel ile satış bedeli arasındaki fark bakımından istisna hükümleri içerisinde değerlendirilemeyeceği ifade edilmiştir. Katma değer vergisi bakımından ise KDVK'da yer alan düzenleme uyarınca ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti sonucu elde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu belirtilmiş, aynı kanunun 17/4-r maddesinde yer alan düzenlemede kurumların en az iki tam yıl süreyle aktifinde bulunan taşınmazların satışı halinde yapılan işlemin katma değer vergisinden istisna olacağı, ancak ilgili şirketin istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumlardan olması halinde istisna kapsamında olmayacağı belirtilmiştir. Bu nedenle zelge talep eden kurumun 2 tam yıldan fazla süre ile şirket aktifinde bulunan işletme binasının şirket ortağının eşine satışı işleminin katma değer vergisinden istisna olduğu belirtilmiştir.

1.23. Şirketin Aktifinde Bulunan Gayrimenkulün Satışının Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumu Hakkında Özelge

Özelge talep eden şirket, faaliyetlerinde kullanılmak üzere yapılan fabrika binasının 05/11/2007 tarihinde kat irtifakının alınarak tapuya tescil ettirildiğini, muhasebe kayıtlarında “yapılmakta olan yatırımlar” hesabında takip edilen ...blok 1. katın ekonomik şartlardan dolayı, mali yapının güçlendirilmesi amacıyla satılmak istendiğini belirtmiş, bu satışın kurumlar vergisi ve katma değer vergisi bakımından değerlendirilmesini talep etmiştir.⁸⁵ Özelgeye göre, gayrimenkulün işletme aktifinde iki yıl süreyle bulunup bulunmadığının tespiti için çeşitli belgeler kullanılabilir. Bu belgeler arasında yapı inşaat ruhsatı, vergi dairesi tespiti veya resmi kurum kayıtları bulunmaktadır.

İnşaatı tamamlanmayan ve henüz kullanıma açılmamış binaların satışı durumunda, kurum aktifine iki tam yıl kayıtlı olma koşulunun yerine getirilmesi gerekmektedir. Bu durumda, sadece arsanın satış kazancı kurumlar vergisinden istisna olurken, binanın satış kazancı istisna kapsamına girmemektedir. Ancak, arsa üzerine inşa edilen bir bina söz konusu ise, bina tapuya tescil edilerek satılmalı ve binanın 2 yıllık aktifte bulunma süresi, inşaatın tamamlandığı ve kullanıma başlandığı tarih olarak kabul edilmektedir.

Tebliğin bir diğer maddesine göre, taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan şirketlerde, istisna kapsamındaki değerlerin satışından elde edilen kazançlar istisna kapsamı dışında olmaktadır. Özelgeye göre, eğer bina inşa edilirken satmak amacıyla yapılmamışsa ve şirketin merkezi olarak kullanılmışsa, binanın iki tam yıl süreyle kullanıldıktan sonra satılması durumunda kurumlar vergisinden istisna kapsamında olacağı belirtilmektedir. Bu durumda, inşaat şirketi tarafından yapılan bina, şirket merkezi olarak kullanılmak üzere inşa edilmiştir. Binanın bu amaç doğrultusunda kullanıldığı ve iki tam yıl süreyle şirket merkezi olarak hizmet verdiği belirtilmektedir. Dolayısıyla, bina satıldığında elde edilen kazanç, kurumlar vergisinden istisna kapsamında olacaktır. Özelgeye göre, şirketin alışveriş merkezi inşa etmek ve kiraya

⁸⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü'nün 20.10.2011 tarihli, B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-1831 sayılı özelgesi.

vermek gibi ticari faaliyetler yürüttüğü belirtilmektedir. Bu durumda, yapılan satışın kurumlar vergisinden istisna olmayacağı ifade edilmektedir.

Örnekteki şirket, arsayı inşa etmek ve kiraya vermek amacıyla satın almıştır. Bu durumda, şirketin ticari faaliyetlerine ilişkin bir gayrimenkul yatırımı söz konusudur. Arsayı elinde tuttuğu iki yıl süresince, bu faaliyetlerini gerçekleştirmek için kullanmış olabilir. Ancak, bu faaliyetler, kurumlar vergisi istisnası kapsamında değildir ve dolayısıyla yapılan satış da kurumlar vergisinden istisna olmayacaktır. Kurumlar vergisi açısından, şirketin inşa ettiği binanın tapuya tescil edilerek şirket aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunması durumunda, kurumlar vergisinden istisna olabileceği ifade edilmektedir. Bu istisnanın diğer kuralları da karşılanmalıdır.

Katma değer vergisi açısından, KDV Kanunu'nun 17/4-r maddesine göre, kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan taşınmazların satışının KDV istisnası kapsamında olduğu belirtilmektedir. Ancak, şirketin faaliyetinin taşınmaz ticareti ve kiraya verme faaliyeti olması durumunda, istisna kapsamı dışında olduğu belirtilmektedir. Bu açıklamalar doğrultusunda, özelge talep eden şirketin satışa konu edilen gayrimenkulün en az iki tam yıl süreyle şirketin aktifinde yer alması durumunda, satışın kurumlar vergisinden istisna olabileceği belirtilmektedir. Ancak, KDV açısından, taşınmaz ticareti ve kiralanması dışında yapılan satışların KDV'ye tabi olacağı ifade edilmektedir.

1.24. Şirketin Aktifinde Kayıtlı Taşınmazın İfraz İşlemi Yapıldıktan Sonra Satışının Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisinden İstisna Olup Olmadığı Hakkında Özelge

Özelge talep eden şirket, 1954 yılında kurmuş oldukları çimento fabrikasının teknolojisinin eskimesi ve fabrikanın şehir içinde kalması nedeniyle yeni fabrikanın şehir dışında yapılmasına karar verildiğini, yatırım çalışmasının 2016 yılı Aralık ayı tarihi itibarıyla tamamlandığını, yeni fabrikanın bu tarihte üretime başlayacağını, yeni fabrikanın faaliyete geçmesi ile birlikte şehir içinde kalan eski fabrikanın faaliyetine son verileceğini, yönetim kurulu kararında da faaliyete son verileceğinin ve eski fabrikanın bulunduğu arazinin satışına yönelik karar alındığının belirtildiğini, eski fabrikanın bulunduğu bölgenin sanayi imarının Belediye Meclisi tarafından ve resen konut ve ticari imara dönüştürülerek ifraza tabi tutulduğunu, eski fabrikanın kurulu

bulunduğu arazinin ifraz işlemi nedeniyle oluşan yeni parsellerinin düzenlenen ihaleler sonucunda veya pazarlıkla ayrı ayrı kişilere satılması halinde elde edilen kazancın kurumlar vergisi istisnası bakımından ve katma değer vergisinin istisnası bakımından incelenmesi doğrultusunda görüş talep etmiştir.⁸⁶ Özelgede belirtildiğine göre, cins taşıhının kurum adına tapuya tescili konusunda gecikmeler yaşandığı durumlarda, taşınmazın işletme aktifine kayıt süresi ve 2 yıllık sürenin tespiti için yapı inşaat ruhsatı, vergi dairesi tespiti ve resmi kurum kayıtları gibi belgelerin kullanılabileceği ifade edilmektedir. Bu belgeler, taşınmazın şirketin aktifinde kayıtlı olduğunu ve belirtilen süreleri karşıladığını ispatlamak amacıyla kullanılabilir.

Özelgeye göre, menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan bir kurum, faaliyet amaçları doğrultusunda ellerinde bulundurduğu değerlerin satışından elde edilen kazancın kurumlar vergisi istisnası kapsamı dışında olacaktır. Bu durumda, ilgili taşınmazın 2 tam yıldan fazla süreyle aktifte kayıtlı tutulması bile taşınmazın istisna kapsamına alınmasını sağlamayacaktır. Faaliyetin taşınmaz ticareti ve kiralanması olması halinde, elde edilen kazançlar genel KDV kurallarına tabi olacaktır. Özelgede belirtildiği üzere, fabrika arazisinin bulunduğu bölgenin imar durumunun şirketin talebi olmadan resen Belediye Meclisi tarafından konut ve ticari imarlı dönüştürülmesi ve ifraz edilmesi durumunda, bu yeni parsellerin taşınmaz ticaretiyle uğraşan kurumlar için değerlendirilemeyeceği ifade edilmektedir. Bu durumda, taşınmaz ticaretiyle uğraşıldığını gösteren başka bir faaliyetin olmaması ve diğer şartların yerine getirilmesi koşuluyla, bu parsellerin satışından kaynaklanan kazancın kurumlar vergisi istisnası kapsamında değerlendirilebileceği belirtilmektedir. Katma Değer Vergisi (KDV) açısından ise, KDVK'nın 1. maddesinde ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyetleri doğrultusunda yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu belirtilmiştir. Ancak, aynı kanunun 17/4-r maddesinde, şirket aktifinde iki tam yıl süreyle bulunan taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimlerin KDV istisnası kapsamında olduğu ifade edilmiştir. Özelgede belirtildiği üzere, çimento fabrikasına ait arazinin sanayi imarının şirket talebi olmadan resen Belediye Meclisi tarafından konut ve ticari imara dönüştürülerek

⁸⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü'nün 05.10.2017 tarih, 62030549-125[5-2016/417]-335325 sayılı özelgesi.

ifraza tabi tutulması durumunda, ortaya çıkan yeni parsellerin satış işlemi taşınmaz ticareti kapsamında değerlendirilmeyeceği ifade edilmektedir. Bu durumda, yeni parsellerin taşınmaz ticaretiyle uğraşan bir kurum tarafından değil, konut veya ticari amaçlı kullanım için satışının gerçekleştirilmesi söz konusu olacaktır. Ancak, diğer şartları taşıması durumunda, yani kurumun aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan taşınmazların satışı şeklinde gerçekleşmesi ve diğer istisna koşullarının yerine getirilmesi durumunda, bu parsellerin satış işlemi katma değer vergisinden istisna edilebileceği belirtilmiştir.

1.25. Tasfiye Halindeki Şirkete Ait Taşınmaz Satışının Kurumlar Vergisinden İstisna Olup Olmadığı Hakkında Özelge

Özelge talep eden şirket 20.09.2011 tarihinde Antalya 2. Asliye Ticaret Mahkemesi'nin kararı üzerine tasfiye sürecine girdiğini, tasfiye aşamaları geçildikten sonra şirkete ait taşınmazın satış aşamasına geçildiğini, ancak söz konusu taşınmaza 2863 sayılı Sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu'nun (KTVKK) 8. maddesi uyarınca eski eser şerhi konulduğunu, bu taşınmazın satışından elde edilecek kazancın kurumlar vergisinden istisna olup olmadığını sormuştur.⁸⁷ 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 5.6.2.3.3. maddesine göre, bir kazancın kurumlar vergisinden istisna olması durumunda, bu istisnanın uygulanabilmesi için belirli şartlar ve süreler bulunmaktadır.

Özelge talebinde belirtilen maddeye göre, satışın yapıldığı yılı izleyen 5. yılın sonuna kadar, istisna uygulanan kazancın pasifte özel bir fon hesabında tutulması gerekmektedir. Bu süre içerisinde, kazanç başka bir hesaba nakledilemez, işletmeden çekilemez veya dar mükellef kurum tarafından ana merkeze aktarılamaz. Ayrıca, işletmenin bu süre içinde tasfiyeye girmemesi de önemlidir. 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 5.6.2.3.3. maddesine göre, bir kazancın kurumlar vergisinden istisna olması durumunda, bu istisnanın uygulanabilmesi için belirli şartlar ve süreler bulunmaktadır.

⁸⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü'nün 01.03.2013 tarihli, 49327596-125[KVK.2012.ÖZ.43]-50 sayılı özelgesi.

Özelge talebinde belirtilen maddeye göre, satışın yapıldığı yılı izleyen 5. yılın sonuna kadar, istisna uygulanan kazancın pasifte özel bir fon hesabında tutulması gerekmektedir. Bu süre içerisinde, kazanç başka bir hesaba nakledilemez, işletmeden çekilemez veya dar mükellef kurum tarafından ana merkeze aktarılamaz. Ayrıca, işletmenin bu süre içinde tasfiyeye girmemesi de önemlidir.

İstisnanın amacının, kurumların sermaye yapılarını güçlendirmek, finansman sıkıntılarını gidermek ve bağlı değerlerini daha etkin bir şekilde kullanmalarına imkân sağlamak olduğu belirtilmektedir. Bu nedenle, istisna kapsamında olan kazançların belirlenen süre boyunca pasifte özel bir fon hesabında tutulması gerekmektedir. Özelgede, 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu (KTVK) bağlamında eski eser şerhi konulan taşınmazların satışından elde edilen kazancın kurumlar vergisinden istisna edileceğine dair bir hüküm olmadığı ifade edilmektedir. Bu durumda, eski eser şerhi konulan taşınmazların satışından elde edilen kazancın kurumlar vergisinden istisna olup olmayacağı, KTVK'nın hükümlerine ve ilgili mevzuata bağlıdır. KTVK, kültür ve tabiat varlıklarının korunması ve bu varlıkların ticaretini düzenlemek amacıyla çıkarılan bir kanundur.

Özelgede bahsedilen hususlar dikkate alındığında, eski eser şerhi konulan bir taşınmazın satışından elde edilen kazancın kurumlar vergisinden istisna olup olmayacağı belirlemek için, KTVK'nın ilgili hükümleri ve kuralları göz önünde bulundurulmalıdır.

1.26. Taşınmazın Elden Çıkarılmasından Sağlanan Kazancın İştirak Hissesi Alımında Kullanılması Halinde İstisnadan Yararlanılıp Yararlanılamayacağı Hakkında Özelge

Özelge talep eden kurum, aktifinde kayıtlı taşınmazın KVK'nın 5. maddesinin 1. fıkrasının e bendinde yer alan şartlar çerçevesinde, elden çıkarılmasından sağlanan satış kazancının, ihtiyaç duyulan işletme sermayesi ve diğer ihtiyaçlar karşılandıktan sonra bir kısmının iştirak hissesi alımında kullanılması halinde istisnadan yararlanıp yararlanamayacağını sormuştur.⁸⁸ Özelgede belirtilen açıklamalar doğrultusunda,

⁸⁸ Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 19.03.2012 tarihli, B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-1056 sayılı özelgesi.

istisna hükümlerinin amacının kurumların sermaye yapısını güçlendirmek, finansman sıkıntılarını gidermek ve bağlı değerleri ekonomik faaliyetlerinde etkin bir şekilde kullanmalarına imkân sağlamak olduğu ifade edilmiştir. Bu nedenle, istisna uygulanabilmesi için belirli şartlar ve amaç doğrultusunda hareket edilmesi gerekmektedir. Özelgede verilen örneklerde, taşınmazların satışından elde edilen likiditenin, âtıl hale dönüşmemesi ve ekonomik katkı sağlaması gerektiği vurgulanmıştır. Örneğin, kullanılmayan bir arazinin satılmasından elde edilen gelirin başka bir bölgeden arazi alınması amacıyla kullanılması durumunda, firmanın faaliyetleri açısından ekonomik bir katkı sağlanmadığı ifade edilmiştir. Ancak, şehir merkezinde faaliyet göstermek amacıyla kenar mahallede bulunan bir binanın satılıp şehir merkezinde yeni bir bina alınması durumunda, firmanın faaliyetleri açısından açık bir ekonomik katkı sağlandığı belirtilmiştir. Bu bağlamda, istisna hükümlerinin amacına uygun olarak, satış işlemlerinin gerçekleştiği taşınmazların elde edilen likiditenin amaca yönelik bir şekilde kullanılması gerekmektedir. İstisnanın amacına uygun düşen işlemlerde istisna uygulanması mümkün olabilirken, amaca ters düşen işlemlerde ise istisna kapsamında değerlendirme yapılamayabilir.

Özelgede belirtilen açıklamalarla birlikte, istisna hükümlerinin tam mükellef kurumların bağlı değerlerini nakde çevirerek işletmelerin mali kaynaklarını güçlendirmesini, finansman sorunlarını çözmesini, faaliyetlerini öz kaynaklarla gerçekleştirmesini ve mali yapılarını güçlendirmesini amaçladığı ifade edilmiştir. Aynı şekilde, bağlı değerlerin satılmasıyla elde edilen gelirin aynı veya başka bağlı değerlerin alımında kullanılması durumunda, bu istisna hükümlerinin amaçladığı hususların gerçekleşmeyeceği belirtilmiştir. Bu bağlamda, özelge talep eden şirketin durumu ve taşınmaz satışı sonucunda elde edilen kazancın nasıl kullanılacağı önemlidir. Eğer satıştan elde edilen kazanç, işletmenin faaliyetlerini desteklemek veya mali yapıyı güçlendirmek amacıyla kullanılıyorsa, KVK'nın 5. maddesinin 1. fıkrasının e bendinde yer alan şartları sağlaması durumunda kurumlar vergisinden istisna edilebilir. Ancak, satıştan elde edilen kazancın iştirak hissesi alımında kullanılması durumunda, bu durumun özelge talep eden şirketin durumuna ve faaliyetlerine bağlı olarak istisnadan yararlanıp yararlanılamayacağı belirlenmelidir.

1.27. Tek Tapuda Birleştirilen Taşınmazların Satışından Elde Edilen Kazancın Kurumlar Vergisi ve KDV Yönünden İstisna Kapsamında Değerlendirilip Değerlendirilmeyeceği Hakkında Özelge

Özelge talep eden kurum, şirket aktifinde iki tam yıldan fazla kayıtlı bulunan 5 ayrı parsel numarasında kayıtlı, toplam 105.320m² büyüklüğünde taşınmazı satmayı planladığını, alıcı firmanın 135 dönüm tek parsel arazi istemesi nedeniyle 4 ayrı parselde kayıtlı bulunan toplam 40860m² taşınmazında satın alınarak şirket aktifine kayıtlı arazi ile tek tapu halinde tevhit edildiğini ve tek tapuda birleştirilen taşınmazın satışından elde edilen kazancın KVK'nın 5. maddesinin 1. fıkrasının e bendi ile KDVK'nın 17/4-r maddesi kapsamında istisna kapsamındaki durumu hakkında görüş talep etmiştir.⁸⁹

Özelgede belirtilen açıklamalara göre, kurumların aktiflerinde en az iki tam yıl süreyle yer alan taşınmazların satışından doğan kazancın %75'lik kısmı kurumlar vergisinden istisna olacaktır. Ancak bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanması gerekmektedir. İstisnanın uygulanabilmesi için, satış kazancının satışın yapıldığı yılı izleyen 5. yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulması gerekmektedir. Satış bedeli ise satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmelidir. Özelgede ayrıca belirtilen bir diğer husus ise, menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanması ile faaliyet gösteren kurumların, bu amaçla ellerinde tuttıkları değerlerin satışından elde edilen kazancın istisna kapsamına girmeyeceğidir.

Bu açıklamalar doğrultusunda, özelge talep eden şirketin durumunu ve taşınmaz satışından elde edilecek kazancın zamanlamasını dikkate alarak, istisna uygulaması için gereken şartları yerine getirip getirmediği değerlendirilmelidir. Satış bedelinin zamanında tahsil edilmesi ve istisna kapsamında tutulan kazancın fon hesabında gereken süre boyunca tutulması da önemlidir. Özelgede belirtilen açıklamalar doğrultusunda, 1 Seri No.lu KVGT'nin 5.6.2.3.4. maddesinde menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanması alanında faaliyet gösteren kurumların, bu amaçla elde ettikleri değerlerin satışından kaynaklanan kazancın istisna kapsamı dışında olduğu ifade edilmiştir. Bu durumda, özelge talep eden şirketin menkul kıymet

⁸⁹ Afyonkarahisar Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü'nün 22.08.2013 tarihli, 63611781-KVK.ÖZLG.207-31 sayılı genelgesi.

ticareti ve taşınmaz ticareti veya kiralaması alanında faaliyet gösteriyor olması halinde, satışa konu olan taşınmazın iki tam yıl süreyle kurum aktifinde kayıtlı olmasının bir önemi olmadığı belirtilmiştir.

Özelgede verilen örneğe göre, özelge talep eden şirketin 135 dönüm tek parsel araziye birleştirilerek alıcı firmanın talebini karşılamak amacıyla satışa konu ettiği 40.860 m2'lik taşınmazın satışından elde edilen kazancın istisna kapsamına girmeyeceği ifade edilmiştir. Ancak, 150.320 m2'lik taşınmazın satışından elde edilen kazancın istisna kapsamında kalacağı belirtilmiştir. Özelgede belirtilen açıklamalara göre, katma değer vergisi (KDV) bakımından kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde kayıtlı bulunan taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimlerin KDV'den istisna olduğu ifade edilmiştir. Ancak, istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların bu amaç doğrultusunda aktiflerinde bulundurdıkları taşınmazın satışının KDV istisnası kapsamında yer almadığı belirtilmiştir. Özelgede verilen örneğe göre, özelge talep edilen taşınmazın tek tapu halinde satılması durumunda, 105.320 m2'lik alana isabet eden kısım için KDV istisnasının uygulanacağı ifade edilmiştir. Ancak, 40.860 m2'lik alan için ise genel hükümler çerçevesinde KDV'nin hesaplanarak beyan edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

2. İSTİSNA HÜKÜMLERİNİN UYGULANMASINDA YARGI KARARLARI

Mahkeme kararları vergi hukukunun yardımcı kaynakları arasında yer almaktadır. Vergi idaresi vergi toplama görevini yerine getirirken beklenen mükellefle idare arasında hiç uyuşmazlık çıkmamasıdır. Uyuşmazlık çıktığında ise ideal olanı uyuşmazlığın taraflar açısından masrafsız ve kısa süreli olan yönetsel aşamada çözülmesidir.⁹⁰ Uyuşmazlığın yargı alanına geçişinde, mükelleflerin, mali danışmanlar ve muhasebecilerin etkisi ile uyuşmazlık yaratma eğiliminde olduğu, bu eğilimin davaların büyük çoğunluğunun idare sonuçlanmasından ve kamu kaynağı olan verginin, ucuz maliyet ile kullanılma isteğinden kaynaklandığı ifade edilmektedir.⁹¹ İştirak hisseleri, kurucu senetleri, intifa senetleri, rüçhan hakları ve

⁹⁰ Ahmet Erol, Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları, 1. Baskı, Ankara, 2021 s.232.

⁹¹ Ahmet Erol, Yargıda İdare Aleyhine Sonuçlanan Gelir ve Kurumlar Vergisi Davaları (I), Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı:96, 2000, s.6.

taşınmaz satışı faaliyetlerinden elde edilen gelir mükellef tarafından istisna kapsamında değerlendirilerek beyan edilmektedir. Vergi idaresince, matraha dahil edilmeyen ve mükellef tarafından istisna olarak değerlendirilen kazancın kanunda yer alan şartları taşımadığını değerlendirdiği takdirde mükellefin izaha davet edilmesi mümkündür. İzaha davet sonucu vergiye konu kazancın istisna kapsamında olmadığına kanaat edildiğinde, ikmalen, resen veya idarece vergi tarh edilmesi yoluna gidilmektedir. Mükellefe vergi/ceza ihbarnamesinin tebliğinden itibaren 30 günlük süre içerisinde mükellef tarafından vergi mahkemesinde dava açılması mümkündür. Vergi uyuşmazlıklarında yargı yolunun seçilmesi halinde iki aşamadan bahsetmek mümkündür. Birinci aşama vergiye konu uyuşmazlıkta tarh ve tahakkuk sürecinde dava açılması, ikinci aşamada ise verginin tahsil edilebilir aşamaya geldikten sonra dava açılması aşamasıdır.⁹² İstisnaya konu ihtilafın, VUK'un 116. maddesinde düzenlenen vergi hatası, 117. maddesinde düzenlenen hesap hatası ve 118. maddede düzenlenen vergilendirme hatalarından olması halinde, 30 günlük dava açma süresi geçirildiğinde, VUK'un 114. Maddesinde belirtilen, tarh zamanaşımı süresi içerisinde düzeltme başvurusunda bulunulması ve düzeltme başvurusunun reddi halinde Hazine ve Maliye Bakanlığı'na şikâyet yoluna gidilmesi mümkündür. Şikâyetin reddi halinde ise Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın şikâyetin reddi işlemine karşı açılacak davada, hatalı olduğu iddia edilen işlemi tarh ve tahakkuk işlemi yapan vergi dairesinin olduğu yer vergi mahkemesi yetkili olacaktır. Tezin üçüncü bölümünde İştirak Hisseleri, Kurucu Senetleri, İntifa Senetleri, Rüçhan Hakları ve Taşınmaz Satışı Gelirinin kurumlar vergisinde istisna tutulması konusunda karşılaşılan uyuşmazlıklarda yargı makamlarının verdiği kararlara değinilmiştir.

2.1. Faaliyet Konusu İnşaat ve Taahhüt İşleri Yapmak Olan Şirketin Faaliyet Konusu Amaçla Elde Etmediği Arsanın Satışından Elde Edilen Gelirin Kurumlar Vergisi İstisnası Kapsamında Değerlendirilmesi Hakkında Bölge İdare Mahkemesi Kararı

Davacı şirket, ellerindeki taşınmazın satışı sonrasında düzenlenen takdir komisyonu kararına istinaden tarh edilen vergi ziyayı cezalı kurumlar vergisini

⁹² Abdullah Demir, Vergi Uyuşmazlıkları ve Vergi Yargılaması Usulü, Uluslararası Yönetim ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, 2-4 (2015) ISSN:2148-1415.

mahkemeye taşınmıştır. İzmir 4. Vergi Mahkemesi, yapılan incelemede şirketin taşınmazı iki yıldan daha uzun süre elinde tuttuğunu ve inşaat yapımı ve satımı faaliyeti gerçekleştirmediğini tespit etmiştir. Bu nedenle, satış gelirin yüzde 75'ine denk gelen kısmının KVK'nın 5. Maddesi kapsamında istisna tutulması gerektiğini belirterek, vergi ziyayı cezasının hukuka uygun olmadığı sonucuna varmış ve kaldırılmasına karar vermiştir.

Bu karara göre, İzmir 4. Vergi Mahkemesi taşınmazın satışından elde edilen gelirin bir kısmının kurumlar vergisi istisnasına tabi olduğunu kabul etmiştir. Mahkeme, şirketin faaliyet konusu dikkate alınarak inşaat yapımı ve satımı faaliyeti gerçekleştirmediğini tespit etmiş ve bu nedenle satış gelirin büyük bir kısmının istisna kapsamında olması gerektiğine hükmetmiştir. Bu karar doğrultusunda, vergi ziyayı cezası hukuka aykırı bulunmuş ve kaldırılmıştır.⁹³ İzmir Bölge İdare Mahkemesi 1.Vergi Dava Dairesi yaptığı incelemede hukuki bir gerekçe belirtmeksizin İzmir 4. Vergi Mahkemesi'nce verilen 25/01/2017 gün ve E:2015/1705, K:2017/91 sayılı kararın hukuka uygun olduğunu belirtmiştir. Bölge İdare Mahkemesi'nin kararında azlık oyununun gerekçesi olarak 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 5.6.2.3.4. maddesine atıfta bulunulmuştur. Bu madde, menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ya da kiralaması ile uğraşan kurumların, elde ettikleri istisna kapsamındaki değerlerin satışından elde edilen kazancın istisna kapsamı dışında olduğunu ifade etmektedir. Dolayısıyla, davacı şirketin faaliyet alanında inşaat ve taahhüt hizmetleri, gayrimenkul mükellefiyeti iktisap, tesis, terkin ve fekki gibi konuların yer aldığı belirtilmiştir. Mahkeme, davacı şirketin faaliyet konusu gereği söz konusu arsanın satışından elde edilen kazancın istisna kapsamında olmadığına hükmetmiştir ve bu nedenle çoğunluk kararına katılmamıştır. Yani, azlık oyununu kullanan mahkeme üyelerinden biri, davacı şirketin faaliyet alanının inşaat ve taahhüt hizmetleri gibi faaliyetler içerdiğini ve bu nedenle arsa satışından elde edilen kazancın istisna kapsamında olmayacağını belirtmiştir. Bu görüşe göre, davacı şirketin talebi reddedilmelidir.⁹⁴

⁹³ İzmir 4. Vergi Mahkemesi'nin 25/01/2017 tarih ve E:2015/1705, K:2017/91 sayılı kararı

⁹⁴ İzmir Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi'nin 2017/1412 Esas, 2017/1639 Karar sayılı ilamı.

2.2. M teahhitte Arsa Payı Devrinin Taşınmaz Satış İstisnası Bakımından Değerlendirilmesini Konu Alan Danıştay 3. Dairesi'nin Kararı

Davacı şirket isteminde, şirketin aktifinde kayıtlı olan taşınmazın arsa payı karşılığı sözleşmesiyle müteahhide devredildiğini belirtmiş ve elde edilen kazancın %75'inin kurumlar vergisinden istisna tutulması gerektiğini talep etmiştir. Davacı şirket, Ekim 2006 ve Eylül 2007 özel hesap dönemlerine ilişkin ödediği kurumlar vergisinin iadesini istemiştir. Ancak, İzmir 2. Vergi Mahkemesi, vermiş olduğu kararda, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin 1. fıkrasının (e) bendine atıfta bulunarak, kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların satışından doğan kazancın %75'inin kurumlar vergisinden istisna olduğunu belirtmiştir. Ancak bu istisnanın satışın yapıldığı dönemde uygulanacağını ve istisnadan yararlanılan kısmın, satışın yapıldığı yılı izleyen 5. yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulması gerektiğini belirtmiştir. Ayrıca, satış bedelinin satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi gerektiği vurgulanmıştır. Kararda ayrıca, istisna edilen kazancın beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya mükellef kurum tarafından ana merkeze aktarılması durumunda zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerin ziyaa uğramış sayılacağı ifade edilmiştir.

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 5.6.2.4.1 bölümünde ise, istisna uygulamasının kurumun mali yapısını iyileştirmeyi amaçladığı belirtilmiş ve trampa işlemleriyle mali yapının güçlenmesinin mümkün olmadığı ifade edilerek, arsa payı karşılığı yapılan sözleşmeyle şirketin aktifinde kayıtlı varlığın biçim değiştirdiği ve bu nedenle kurumun mali yapısında iyileşme olmadığı gerekçesiyle davacı şirketin talebini reddetmiştir. Bu şekilde, İzmir 2. Vergi Mahkemesi, davacı şirketin talebini reddetmiş ve istisna uygulamasının gerektiğini kabul etmemiştir.⁹⁵ davacı şirketin temyiz başvurusu üzerine Danıştay 3. Dava Dairesi tarafından yapılan incelemede, tetkik hâkimi ve Danıştay Savcısı, davacı şirketin temyiz gerekçelerinin ilk derece mahkemesinin kararını bozacak nitelikte olmadığını belirtmişlerdir.

⁹⁵İzmir 2. Vergi Mahkemesi 17.07.2008 tarihinde vermiş olduğu, 2008/262 Esas, 2008/1065 sayılı kararı.

Danıştay 3. Dava Dairesi, gerekçe belirtmeden, temyiz başvurusunun reddedilmesi gerektiği düşüncesini beyan etmiştir. Bu düşünceye dayanarak, ilgili dava dosyasında yeterli nedenlerin bulunmadığına karar verilmiştir. Sonuç olarak, Danıştay 3. Dava Dairesi, davacı şirketin temyiz talebini reddetmiş ve ilk derece vergi mahkemesinin kararını uygun bulmuştur.⁹⁶

2.3. İştirak Hissesi Satışından Doğan Kazancın Kurumlar Vergisinden ve Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisinden İstisnası Konusunda Danıştay Kararı Örneği

Davacı banka, isteminde iştirak hissesi satışından doğan kar üzerinden beyanda bulunarak, banka sigorta ve muamele vergisi (BSMV) ödendiğini belirterek, lehe kalan paranın 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun (GDVK) 29'uncu maddesinin (v) bendi uyarınca vergiden müstesna olduğu iddiası ile şikâyet başvurusunda bulunmuş, şikâyet başvurusunun reddi üzerine dava ikame edilmiştir. İlk derece mahkemesi kararında, 213 sayılı VUK'un 122. ve 124. maddeleri uyarınca, vergi hatalarının, yorum tekniklerine başvurulmadan, ilk bakışta anlaşılabilen açıklıkta vergilendirme yanlışlıklarının olduğu belirtilmiş, şikâyet yoluna başvuru yapılabilmesi için 213 sayılı VUK'un 116. maddesi kapsamında belirtilen hesap ve vergilendirme hatalarından kaynaklanan bir uyuşmazlığın olması gerektiğini ve bu hataların açık, yorum ve tartışmaya gerek bırakmayan türden hatalar olmasını ifade etmiştir.

Uyuşmazlığın çözümü bakımından iştirak hissesi satışından doğan karın KVK'nın 5. maddesinin 1. fıkrasının (e) bendine uygun düşüp düşmediğinin tespit edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Davacının cevabında, söz konusu karın istisna kapsamında olduğunu kabul ederek bilançoya yansıtıldığı ifade edilmiştir. Davalı idarenin cevabında ise satış işleminin mahiyeti gereği istisna kapsamında olmadığı savunulmuştur.

⁹⁶ Danıştay 3. Dairesi 28.09.2010 tarihinde vermiş olduğu 2008/3855 Esas, 2010/2827 Karar sayılı ilamı ile Danıştay Üçüncü Dairesi tarafından yapılan incelemede, temyiz istemine ilişkin dilekçede ileri sürülen iddiaların Vergi Mahkemesi kararının bozulmasını sağlayacak nitelikte olmadığına karar verilmiştir. Bu nedenle, temyiz istemi reddedilmiş ve Vergi Mahkemesi kararı onanmıştır. Kararın oy birliği ile verildiği belirtilmiştir. Ayrıca, davacıdan 492 sayılı Harçlar Kanunu'na bağlı olarak (3) sayılı Tarife uyarınca 35.50 TL maktu harç alınması hükmedilmiştir.

Dava konusu işlem, vergi hatası kapsamında yapılan düzeltme şikâyet başvurusunun reddedilmesidir. İlk derece mahkemesi, BSMV açısından vergi hatası tespit edilemeyeceği gerekçesiyle dava konusu işlemde hukuka aykırılık bulunmadığına karar vermiştir.

Bu bağlamda, uyuşmazlığın temel noktası iştirak hissesi satışından doğan karın KVK'nın 5. maddesinin (e) bendine uygun düşüp düşmediğinin tespiti olduğu belirtilmiştir. Davacı ve davalı idare arasındaki görüş ayrılığına dayanarak yapılan düzeltme şikâyet başvurusunun reddedilmesi, BSMV açısından vergi hatası tespit edilemeyeceği gerekçesiyle haklı bulunmuştur.⁹⁷

Davacı temyiz başvurusunda, yönetim kurulu kararı ile sermaye artırımında kullanılan iştirak hissesi satışından kaynaklanan karın vergiden istisna olduğunu savunmuş ve temyiz incelemesi sonucunda ilk derece mahkemesi kararının bozulmasını talep etmiştir. Davacı, olayda hukuki yorum gerektiren bir husus olmadığını, açık bir hatanın bulunduğunu iddia ederek temyiz istemiyle başvurmuştur. Ancak, tetkik hâkimi düşüncesinde, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 49. maddesinde yer alan bozma nedenlerinin bulunmadığını belirterek temyiz isteminin reddedilmesi gerektiğini ifade etmiştir.

Bu durumda, temyiz başvurusunun kabul edilmesi veya ilk derece mahkemesi kararının bozulması için yeterli hukuki nedenlerin bulunmadığı düşüncesiyle temyiz başvurusunun reddedilmesi önerilmektedir. Danıştay 7. Dairesi, verdiği kararda iştirak hissesi satışından kaynaklanan kar üzerinden beyan edilerek ödenen Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi'nin (BSMV) vergiden istisna olduğu iddiasıyla yapılan şikâyet başvurusunun reddedilmesi işleminin iptali istemiyle açılan dava üzerinde inceleme yapmıştır. Daire, Gider Vergileri Kanunu'nun (GDVK) 29. maddesinin (v) bendine atıfta bulunarak, iştirak hissesi satışından kaynaklanan kar üzerinden ödenen BSMV'nin vergiden istisna olduğunu belirtmiştir. Ayrıca, GDVK'nın 29. maddesinin (b) bendinde, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinin 12 numaralı bendi kapsamında yer alan işlemlerin lehe alınan paralarının vergiden istisna olduğunu ifade etmiştir. Bu istisna hükümlerinin, ilgili maddeye yapılan atıflarla birlikte 5520

⁹⁷ İstanbul Birinci Vergi Mahkemesi'nin 30.09.2010 gün ve E:2008/723; K:2010/2760 sayılı Kararı.

sayılı KVK'nın 5. maddesinde düzenlenen iştirak hisseleri, kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarından kaynaklanan kazançların %75'lik kısmının kurumlar vergisinden istisna olduğunu işaret ettiğini belirtmiştir. Daire, ayrıca istisna hükümlerinin birbiriyle ilişkili kişi veya kurumlar ya da aynı gruba dahil şirketler arasında yapılan iştirak hissesi satışlarından elde edilen kazançlara uygulanmayacağına dair herhangi bir koşul olmadığını vurgulamıştır.

Vergi hatası değerlendirmesine gelince, Daire VUK'un 118. maddesinin vergi hatasını haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması olarak tanımladığını belirtmiştir. Ayrıca, vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden istisna olan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasının bir hata olduğunu ifade etmiştir. Bu tespitler sonucunda, Danıştay 7. Dairesi, BSMV'nin iştirak hissesi satışından kaynaklanan kar üzerinden vergiden istisna olduğuna ve vergi hatası bulunmadığına karar vermiştir.

İştirak hissesi satışından doğan kazancın 5520 sayılı KVK'da yer alan koşulları taşıması durumunda, vergi istisnası kapsamında olacağı ve bu nedenle lehe kalan paranın vergi hatası olduğunun kabul edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Düzeltilme ve şikâyet yolu izlenerek açılan davada işin esasına girilmemesi ve bu nedenle hukuka uygunluk bulunmadığı gerekçesiyle, oy birliğiyle ilk derece mahkemesinin kararı bozulmuştur. Karşı oyda ise, ilk derece mahkemesi kararının uygun olduğu tespit edilerek temyiz isteminin reddedilmesi gerektiği belirtilmiş ve daire kararına katılmama görüşü dile getirilmiştir.

Bu durumda, Daire'nin çoğunluk kararında, iştirak hissesi satışından kaynaklanan kazancın vergi istisnası kapsamında olması durumunda vergi hatası olduğunun kabul edilmesi gerektiği vurgulanmış ve işin esasına girilmemesi nedeniyle ilk derece mahkemesinin kararı bozulmuştur. Karşı oy ise, ilk derece mahkemesi kararının uygun olduğunu ve temyiz isteminin reddedilmesi gerektiğini ifade etmiştir.⁹⁸

⁹⁸ Danıştay 7. Dairesi'nin 21.10.2014 tarih, 2011/2359 Esas, 2014/4525 Karar sayılı ilamı, "Bu hükümlere göre, iştirak hissesi satışlarından doğan kazançların kurumlar vergisinden ve dolayısıyla banka ve sigorta muameleleri vergisinden müstesna; vergiden müstesna bulunan işlemler üzerinden vergi alınmasının ise mevzuda hata olması karşısında, olayda, iştirak hissesi satışından doğan kazancın 5520 sayılı Kanun'un yukarıda yer verilen hükmünde öngörülen

2.4. Kurum Kârının Sermayeye Eklenmesi Sonucu Elde Edilen Bedelsiz Hisse Senetlerinin İştirak Kazancı Olarak Değerlendirilememesi Hakkında Danıştay Kararı

1 seri no'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 5.6.2.4.3. numaralı kısmında, dönem kârından ayrılan yedeklerin kullanılarak sermaye artırımını yapıldığı durumda, ortaklara bedelsiz hisse senedi verilmesi ile kâr payı dağıtılması arasında bir fark olmadığı belirtilmektedir. Her iki durumda da ortakların, kurum bünyesinde oluşan kârlar üzerinde tasarrufta bulunma yeteneğine sahip olduğu ifade edilmektedir. Bu nedenle, kâr yedeklerinden karşılanan sermaye artırımları sonucunda ortakların bedelsiz iştirak hissesi elde ettiği durumda, bu hisselerin nominal değerle iştirak hesaplarında izleneceği ve iştirak kazançları istisnası nedeniyle kurumlar vergisine tabi olmayacağı düzenlemesi yer almaktadır.

Bu açıklamaya dayanarak, dönem kârından ayrılan yedeklerle yapılan sermaye artırımını sonucunda ortaklara bedelsiz hisse senedi verildiğinde, bu hisselerin nominal değerle iştirak hesaplarında izlenmesi gerektiği ve iştirak kazançları istisnası nedeniyle kurumlar vergisine tabi olmayacağı belirtilmektedir.⁹⁹ Mükellef 2011 yılı kurumlar vergisi beyannamesini ihtirazi kayıtlı verdiğini belirterek, 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 5.6.2.4.3. numaralı kısmında yer alan düzenlemenin iptalini talep etmiş ve yapılan tahakkukun bu düzenlemeye ilişkin kısmının iptal edilmesini ve ödenen tutarın faiziyle birlikte iadesini istemiştir. Boğaziçi Kurumlar Vergi Dairesi Müdürlüğü savunmasında, ortakların katılma payı ve hisse senetlerinden elde edilen kâr paylarının kurumlar vergisinden istisna olmadığını belirtmiş ve tahakkukun yasaya uygun olduğunu ifade etmiştir. Bu durumda, mükellef iştirak hisselerinin bedelsiz olarak dağıtılmasının kurumlar vergisi istisnası kapsamında olduğunu savunarak düzenlemenin iptalini ve ödenen tutarın iadesini talep etmektedir. Daireye göre ise,

koşulları taşıması halinde, vergi istisnası, dolayısıyla vergi hatası bulunduğu da kabulü zorunlu olduğundan, düzeltme ve şikâyet yolu izlenilerek açılan davada isin esasının incelenmesi suretiyle karar verilmesi gerekirken, aksi yolda verilen kararda isabet görülmemiştir. Açıklanan nedenle, temyiz isteminin kabulüne ve mahkeme kararının bozulmasına; bozma kararı üzerine, Mahkemece yeniden verilecek kararlar birlikte yargılama giderleri de hüküm altına alınacağından, bu hususta ayrıca hüküm tesisine gerek bulunmadığına, 21.10.2014 gününde oyçokluğu ile karar verildi.”

⁹⁹ Danıştay 4. Daire'sinin 2013/2951 Esas, 2017/5260 Karar sayılı ilamı.

katılma payı ve hisse senetlerinden elde edilen kâr payları kurumlar vergisinden istisna değildir ve tahakkuk yasaya uygun olarak yapılmıştır.

Gelir İdaresi Başkanlığı, öncelikle dava konusu genel tebliğinin idari dava konusu olabilecek kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem niteliğinde olmadığını savunarak usul yönünden savunmada bulunmuştur. Esas bakımından ise, kâr payının nakit veya bedelsiz hisse senedi olarak alınması arasında gelirin elde edilmesi açısından bir fark olmadığını belirtmiştir. Şirketin kârının sermayeye eklenmesiyle bedelsiz hisse senedi elde eden ortağın şirketin öz sermayesinde bir artış olduğunu ve bu nedenle kurum kazancının oluştuğunu ifade etmiştir. Bu nedenle, davanın reddedilmesi gerektiğini savunmuştur.

Tetkik hâkimi düşüncesinde ise, şirketlerde pay sahipliğinin sadece sermayedeki pay sahipliğini ifade etmediğini, aynı zamanda şirketin mal ve hakları üzerinde pay sahibi olmayı ifade ettiğini belirtmiştir. Buna göre, şirketin faaliyet sonucu elde ettiği kârın şirket bünyesinde olduğu durumda, ortakların bu kârı hak sahibi oldukları bütünün bir parçası olarak temsil ettiği ve şirketin malvarlığındaki değeri üzerinde hak sahibi olduklarını ifade etmiştir.

Bu açıklamalar doğrultusunda, GİB, bedelsiz hisse senedi elde etmenin kârın sermayeye eklenmesi sonucunda oluşan bir kazanç olduğunu savunarak davanın reddedilmesini talep etmiştir. Tetkik hâkiminin düşüncesine göre ise, ortaklar şirketin kârının bir parçası olduğu için bu kârın istisna kapsamında değerlendirilmesi gerektiği vurgulanmıştır. Tetkik hâkimi, şirketin kârının sermayeye eklenmesi veya eklenmemesi, sermaye artırım sonucunda oluşan payların hisse senedine bağlanması veya bağlanmaması, bedelsiz hisse senetlerinin ortaklara dağıtılması gibi durumların hiçbirinde şirket veya ortakların malvarlığında herhangi bir artışın olmayacağını belirtmiştir. Buna göre, bedelsiz hisse senedi dağıtımını nedeniyle iştirak kazancı elde edilmesinin mümkün olmadığını ifade etmiştir. Tetkik hâkimi, bu açıklamaların ardından dava konusu düzenleyici işlemle yapılan tahakkukta hukuka uygunluk bulunmadığını belirterek davayı kabul etmenin gerektiğini ifade etmiştir.

Bu şekilde, tetkik hâkimi, bedelsiz hisse senedi dağıtımının iştirak kazancı oluşturmadığı ve bu nedenle dava konusu tahakkuk işleminin hukuka aykırı olduğunu

sonucuna varmıştır. Danıştay Savcısı, iştirak edilen yatırım ortaklığının kâr dağıtımını yapmayıp sermaye artırımını yoluna gittiğini ve bu yolla ortaklarına bedelsiz hisse senedi dağıttığını belirtmiştir. Savcı, kârdan ayrılan yedekler kullanılarak yapılan sermaye artırımını sonucunda ortaklara bedelsiz hisse senedi verilmesinin kâr dağıtımını olarak kabul edildiğini ve bu durumun istisna kapsamına alınmayan toplam hisse senedi bedelinin kurum kazancına dahil edilerek ihtirazi kayıtlı beyanda bulunulduğunu ifade etmiştir. Ayrıca, ihtirazi kaydın kabul edilmemesi üzerine yapılan tahakkuk işlemine karşı davanın açıldığı tespitinde bulunmuştur. Bu şekilde, Danıştay Savcısı, bedelsiz hisse senedi dağıtımının kâr dağıtımını olarak kabul edildiğini ve istisna kapsamına alınmayan hisse senedi bedelinin kurum kazancına dahil edilerek beyan edildiğini belirtmiştir. İhtirazi kaydın kabul edilmemesi üzerine açılan dava konusunda bilgi vermiştir.

Danıştay Savcısı, 1 Seri No'lu KVGT'nin 5.6.2.4.3 maddesine atıfta bulunarak sermaye yedekleri kullanılarak sermaye artırımını yapıldığında, bedelsiz hisse senetlerinin şirkete iştirak edenler bakımından aktif ve pasiflerde bir artışa neden olmaması gerektiğini belirtmiştir. Ayrıca, bu düzenlemeye göre bedelsiz hisse senetleri nedeniyle aktifte tutulan hisselerin sadece adedinin değişeceği, bedellerinde ise bir değişim olmayacağı ifade edilmiştir. Savcı, sermaye yedeklerinden karşılanan sermaye artırımları sonucunda ortaklara bedelsiz hisse senedi verilmesi durumunda bu hisselerin nominal bedelle iştirak hesaplarında izleneceğini ve iştirak kazançları istisnası nedeniyle kurumlar vergisine tabi tutulmayacağını belirtmiştir. Ayrıca, bedelsiz elde edilen hisselerin satışından doğan kazancın da belirli şartlar altında %75'inin kurumlar vergisinden istisna edileceği düzenlemesine atıfta bulunulmuştur. Bu şekilde, Danıştay Savcısı, 1 Seri No'lu KVGT'nin 5.6.2.4.3 maddesinde belirtilen düzenlemeler doğrultusunda sermaye artırımını sonucu bedelsiz hisse senetlerinin iştirak kazancı istisnası kapsamında olduğunu ve kurumlar vergisine tabi tutulmadığını ifade etmiştir.

Danıştay Savcısı, pay sahipliğinin şirketin mal ve hakları üzerindeki hak sahipliğini ifade ettiğini belirtmiş ve kârın sermayeye eklenmesi veya eklenmemesi, bedelsiz hisse senetlerinin dağıtılması veya dağıtılmaması durumunda şirketin veya ortakların malvarlığında herhangi bir artış olmadığını ifade etmiştir. Buna göre, iştirak kazancının oluşmayacağını ifade etmiştir. İştirak kazancı niteliğinde olan bedelsiz

hisse senetlerinin tevkiyata tabii tutulmayacağını belirtmiştir. Ancak, dağıtılan kâr payı üzerinden yapılması gereken tevkiyat bakımından, sermayeye eklenen kârın kâr dağıtımı olarak kabul edilmediği mevzuat hükümlerine atıfta bulunmuştur. Bu açıklamalar sonrasında, davacının iştirak ettiği kurumun sermaye artırımını sonucunda elde ettiği bedelsiz hisse senetlerinden dolayı iştirak kazancının oluşmayacağı ve 1 Seri No'lu KVG'T'nin bu konuda aksi yönde düzenlemeler içerdiği belirtilmiştir. Bu nedenle, davaya konu edilen kısım ile bu düzenlemeye dayanarak yapılan takip işleminin hukuka uygun olmadığı ve iptal edilmesi gerektiği ifade edilmiştir.

Bu açıklamalar doğrultusunda Danıştay 7. Dairesi, Danıştay Savcısı'nın görüşlerini dikkate alarak kararını vermiştir. Danıştay 4. Dairesi, Genel Tebliğdeki düzenlemenin davacının menfaatini etkileyen ve idari dava konusu olabilecek bir işlem niteliğinde olduğu sonucuna varmıştır. Bu nedenle GİB'in usule ilişkin iddialarını kabul etmemiştir. Ayrıca, 5520 sayılı KVK'nın 5. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendinde, kurumların tam mükellefiyet altındaki diğer kurumların sermayesine katılması veya kurucu senetleri ile intifa senetlerinden elde edilen kâr payının kurumlar vergisinden istisna olduğu hükme bağlanmıştır. 1 Seri No'lu KVG'T'nin 5.6.2.4.3 başlığı ise sermaye yedekleri kullanılarak yapılan sermaye artışı sonucunda elde edilen bedelsiz hisse senetlerinin ilgili şirkete iştirak edenler açısından aktif ve pasiflerinde bir artışa neden olmaması gerektiğini belirtmiştir. Bu durumda hisse senetlerinin adedinin değişeceği ancak bedelinde bir değişiklik olmayacağı ifade edilmiştir. Bu bilgilere dayanarak, Danıştay 4. Dairesi, davacının lehine olan düzenlemelerin davaya konu edildiğini ve bu düzenlemelerin hukuka uygun olduğunu belirtmiştir. Bu nedenle, davacının taleplerini kabul ederek Gelir İdaresi Başkanlığı'nın işlemini iptal etmiştir. Danıştay'ın kararında belirtildiği üzere, dönem kârından ayrılan yedekler kullanılarak yapılan sermaye artırımını ve bedelsiz hisse senedi dağıtımı durumlarında, ortakların kurum bünyesinde oluşan kârlar üzerinde tasarrufta bulunma imkânı olduğu ifade edilmektedir. Bu durumda, kâr yedeklerinden karşılanan sermaye artırımını sonucu elde edilen bedelsiz hisse senetlerinin nominal bedelle iştirak hesaplarında izleneceği ve iştirak kazançları istisnası nedeniyle kurumlar vergisine tabi tutulmayacağı belirtilmektedir. Ayrıca, iştirak edenlerin bedelsiz hisse senetlerini satışından doğan kazancın %75'inin kurumlar vergisinden istisna olduğu hükme

bağlanmıştır. Bu düzenleme, bedelsiz hisse senetlerinin satışından kaynaklanan kazancın bir kısmının kurumlar vergisinden istisna olduğunu belirtmektedir.

Mevzuat açıklamalarına göre, anonim şirketlerde paylar esas sermayenin belirli bir birim değere bölünmesiyle temsil edilmektedir. Her bir pay, esas sermayenin bir parçasını ifade etmektedir ve itibari değeri olmayan payların verilmesi mümkün değildir. Payların itibari değerlerinin üstünde bir bedel taahhüt edilerek çıkarılması ise mümkün olabilmektedir.

Pay sahipliği, şirket sermayesi üzerinde hak sahipliği olmak yerine, şirketin sahip olduğu bütün haklar ve mallar üzerinde hak sahipliği anlamına gelmektedir. Dolayısıyla, şirketin sahip olduğu değerlerin esas sermayenin üzerinde olması durumunda, hisse senetlerinin temsil ettiği ekonomik değer de itibari değerinden daha yüksek olabilir. Şirketin tasfiye durumunda ise hisselerin sahiplerine orantılı olarak dağıtılacak tutarın, şirkete konulan sermaye miktarından daha az ya da daha fazla olabileceği ifade edilmektedir.

Bu açıklamalar, hisse senetlerinin değerini ve pay sahiplerinin haklarını belirlemek için önemli referans noktaları olarak kabul edilmektedir. Sermayenin öz kaynak kullanılarak artırılması durumunda hem sermayede hem de pay sayısında bir artış meydana gelir. Ancak bu artış, şirkete dışarıdan herhangi bir katkının yapılmadığı anlamına gelir. Sermaye artırımı işlemi, mevcut ortakların kâr yedeklerini kullanarak gerçekleştirildiğinden, şirketin mal varlığında bir artış söz konusu olmaz. Bu durumda, sermaye artırımı sonucunda oluşan payları temsil eden senetlerin ortaklara dağıtılması halinde, ortakların malvarlığında bir artış meydana gelmez. Zira bu hisse senetleri, şirketin mevcut mal ve haklarını temsil etmektedir ve pay sahiplerine bu mevcut mal ve haklara ortaklık haklarını temsil etme imkânı verir. Dolayısıyla, hisse senetlerinin dağıtılması, ortakların mevcut malvarlıklarında bir değişikliğe yol açmaz. Bu açıklamalar, sermaye artırımı ve hisse senedi dağıtımı işlemlerinin şirketin malvarlığı üzerindeki etkilerini ve ortakların mülkiyet haklarını belirlemek için önemli bir temel oluşturur. Danıştay'ın kararına göre, sermaye artırımı sonucunda bedelsiz hisse senetleri dağıtılması durumunda, hisse senetlerinin sahipleri için iştirak kazancı elde edilmesi mümkün değildir. Bu nedenle, iştirak edilen kurumun kârının sermayeye eklenmesiyle elde edilen bedelsiz hisse senetlerinden dolayı iştirak kazancı oluşmaz.

Ayrıca, 1 seri no'lu KVG'T'nin iştirak kazancıyla ilgili düzenlemeleriyle ilgili bölümü ve yapılan tahakkuk işlemi de hukuka uygun bulunmamıştır. Kanunlar, kârın sermayeye eklenmesini kâr dağıtımı olarak kabul etmeyip ortaklar açısından elde edilmiş bir kazanç olarak değerlendirdiğinden, bedelsiz hisse senedi dağıtımı nedeniyle iştirak kazancı elde edilmesi mümkün değildir.

Faiz istemi konusunda ise, verginin hukuka aykırı bir şekilde tahsil edildiği tespit edildiğinde, Anayasa'nın 125. maddesi gereğince ortaya çıkan zararın tazmin edilmesi gerektiği belirtilmiştir. İhtirazi kayıt dilekçesinde bedelsiz hisse senedi nedeniyle iştirak kazancı elde edilmediği ifade edilmesine rağmen, ihtirazi kaydın dikkate alınmadan işlem yapıldığından dolayı, tahsil edilen tutarın haksız olarak alındığı ve iade edilene kadar davacının bu tutar üzerinde tasarruf hakkını kullanmadığı belirtilmiştir. Bu nedenle, tahsil tarihinden iade tarihine kadar geçen süre için mahrum kalınan tutara faiz uygulanarak davacıya iade edilmesi gerektiği hükme bağlanmıştır.

Karşı oyda ifade edilen görüşe göre, kâr payının nakit olarak alınması ile bedelsiz hisse senedi ya da iştirak hissesi alınması arasında gelirin elde edilme şekli açısından bir fark bulunmadığı belirtilmiştir. Sermaye artırımının sonucunda bedelsiz hisse senetleri alarak ortakların şirketin öz sermayesinde artışa neden olduğu ve bu durumda kurum kazancının oluştuğu ifade edilmiştir. Ayrıca, ortakların elde ettikleri hisse senetlerini satma veya başka şekilde tasarrufta bulunma imkânına sahip oldukları belirtilmiştir. Bu nedenle, hisse senedi alımının gelir olarak kaydedilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Ancak, çoğunluk kararı, sermaye artırımının sonucunda bedelsiz hisse senetlerinin dağıtılmasıyla iştirak kazancının oluşmayacağı ve iştirak kazançları istisnasının uygulanacağını belirtmiştir. Ayrıca, 1 seri no'lu KVG'T'nin ilgili düzenlemesinin hukuka uygun olmadığı ve yapılan tahakkuk işleminin de hukuka aykırı olduğu kabul edilmiştir. Bu nedenle, karşı oyda davanın reddi gerektiği ifade edilmiştir.

2.5. Taşınmazın Satış Bedelinin Düşüklüğünden Bahisle Örtülü Sermaye Aktarımı İddiasına Dayanan Tarh İşleminde Taşınmazın Değerinin Tespitinde Bilirkişi Raporları Arasındaki Değer Farkının Giderilmesi Gerektiğine Dair Danıştay Kararı

İlk derece mahkemesi, uyuşmazlığın çözümünün, şirketin aktifine kayıtlı hastane binasının emsallerine göre düşük bir bedelle satılmasının örtülü kazanç dağıtımını içerip içermediğinin tespitiyle mümkün olduğunu belirtmiştir. Örtülü kazanç dağıtımı, şirketin gerçek değerinden daha düşük bir bedelle varlık veya hizmet satması veya bu tür bir işlem yapmış gibi davranması durumunda ortaya çıkar. Bu şekilde yapılan işlem, gerçek değer üzerinden vergilendirilmemesi nedeniyle vergi kaybına yol açabilir.

Davanın temel konusu, hastane binasının emsallerine göre düşük bir bedelle satılması ve bu durumun örtülü kazanç dağıtımını içerip içermediğinin belirlenmesidir. İlk derece mahkemesi, bu tespitın yapılmasıyla uyuşmazlığın çözümlenebileceğini ifade etmiştir.¹⁰⁰ İlk derece mahkemesi, hastane binasının satış tarihi itibarı ile değerinin araştırılması ve sair delillerin toplanması ile değerinin tespitinin gerektiğini, arsa ve binanın değerine yönelik emsal tespiti için harita mühendisi, gayrimenkul değerlendirme uzmanı, mimar, şehirci ve inşaat mühendisi uzmanlarından oluşan bilirkişi heyeti tarafından inceleme yaptırmış, taşınmazın satış tarihi olan 16.12.2006 tarihi itibarıyla arsanın metrekaresi değerinin 3.700,00TL olduğu, toplamda ise 7.277.900,00TL olduğu, yapı değerinin ise 13.829.659,00TL olduğu, arsa ve yapı değerinin toplamının 21.107.559,00TL olduğu, satış tarihinde arsa ve binanın satış bedelinin 25 milyon liranın altında kaldığı tespitini yaptıktan sonra, örtülü kazanç dağıtımını iddiasıyla yapılan cezalı tarhiyat işleminin hukuka uygun olmadığı gerekçesiyle davanın kabulüne karar vermiştir. Danıştay tetkik hakiminin düşüncesi, davanın temize konu mahkeme kararının bozulmasını gerektirecek nitelikte bir gerekçenin bulunmadığı yönündedir. Bu nedenle temyiz isteminin reddedilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Ancak bu sadece tetkik hakiminin görüşüdür ve kesin bir karar oluşturmamaktadır.

¹⁰⁰ Danıştay 4. Daire'sinin 2017/3324 Esas, 2018/3088 Karar sayılı ilamı.

Danıştay 4. Dairesi'nin kararında, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinde vergiyi doğuran olayın ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek niteliğinin esas olduğu belirtilmektedir. Bu daire, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini, yemin dışında her türlü delille ispat edilebileceği vurgulamaktadır. Ayrıca, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan, olayın özellikleriyle uyuşmayan ve alışılmadık bir durumun iddia edilmesi halinde, bu durumun kanıtının iddia eden tarafa ait olduğu belirtilmektedir. Yani, vergi incelemesi sırasında, olayın gerçek niteliğiyle ilgili olarak ortaya atılan iddiaların kanıtının iddia eden tarafından sunulması gerekmektedir. Öte yandan, VUK'un 134. maddesinde vergi incelemesinin amacının ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu kurala bağlanmıştır. Yani, vergi incelemesi, vergilerin doğru bir şekilde hesaplandığını, beyan edildiğini ve ödendiğini teyit etmek amacıyla gerçekleştirilmektedir. İnşaat ve taahhüt işleriyle uğraşan davacı şirketin bir hastane binasını 12.000.000,00 TL bedelle satın aldığı ve daha sonra 25.000.000,00 TL bedelle satışını gerçekleştirdiği belirtilmektedir. Bu satışın ardından yapılan değerleme raporları ve bilirkişi incelemeleri sonucunda farklı değerler tespit edilmiştir. Ekspertiz ve değerleme şirketi tarafından belirlenen değer 53.650.000,00 TL, Ankara 4. Asliye Hukuk Mahkemesi tarafından yaptırılan bilirkişi incelemesi sonucu 55.661.000,00 TL ve başka bir bilirkişi heyeti tarafından yapılan inceleme sonucunda 48.500.000,00 TL olarak belirlenmiştir. İnceleme elemanının isteği üzerine takdir komisyonu kararıyla bu raporların aritmetik ortalaması olan 53.000.000,00 TL emsal değer olarak kabul edilmiştir.

Danıştay 4. Dairesi'nin kararında, bilirkişi raporları arasındaki değer farkına ilişkin açıklama yapılmadığı belirtilmektedir. Bu nedenle, raporlar arasındaki fahiş farkın sebebini açıklamadan, ilk derece mahkemesinin verdiği kararın hukuken ve teknik olarak itibar edilebilir bir yorum getirilmeden olduğu gerekçesiyle kararı bozmuştur. Bu karar, mahkemelerin bilirkişi raporlarını değerlendirirken raporlar arasındaki önemli farkları göz önünde bulundurması gerektiğini ve bu farkların açıklanmasının önemli olduğunu vurgulamaktadır.

2.6. İştirak Edilen Şirketin Tasfiye Edilmesi Sonucu Hisselerin Karşılıksız Kalması Nedeni ile Oluşan Zararın ve Bu Hisselerin Enflasyon Düzeltmesine Tabi Tutulmasıyla Bulunan Tutarın Zarar Olarak Kabul Edilmemesi İşlemi Hakkında Danıştay Kararı

İlk derece mahkemesinin kararına konu olan uyuşmazlıkta, davacı şirketin 2011 yılında %97,93 oranında iştirak ettiği Boru Üretim Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi'nin tasfiyesinin zararlar sonuçlandığı, şirket aktifine kayıtlı olan iştirak payının kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alındığı, davalı idarece bu gider nedeniyle kurumlar vergisinin aşındırıldığından bahisle kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirdiği, iade edilmesi gereken kurumlar vergisini 2.804.489,59TL tutarında azaltılması işleminin iptali talebi hakkında olduğu tespit edilmiştir.¹⁰¹ Ankara 2. Vergi Mahkemesi'nin 07/01/2014 tarihli ve E:2013/1333, K:2014/3 sayılı kararında, kurum kazancının hesaplanmasında GVK'nın ticari kazanç hükümlerinin uygulanacağı belirtilmektedir. GVK'nın 38. maddesine göre, bir işletmedeki öz sermayenin hesap dönemi sonundaki değeri ile hesap dönemi başındaki değeri arasındaki pozitif farkın bilanço esasına göre ticari kazancı oluşturduğu ifade edilmektedir. Bu dönem içinde sahip veya sahipler tarafından işletmeye ilave edilen değerlerin bu farktan düşüleceği, işletmeden çekilen değerlerin ise bu farka ilave edileceği belirtilmektedir. Ticari kazancın bu şekilde tespit edilirken Vergi Usul Kanunu'nun 40. ve 41. maddelerinin uygulanacağı vurgulanmaktadır.

Söz konusu kararda, davacı şirketin Boru Üretim San. ve Tic. AŞ'ye ait hisselerin %97,93'üne sahip olduğu ve enflasyon düzeltmeleriyle birlikte 15.015.091,35 TL tutarındaki değer kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmasında hukuka aykırılık bulunmadığı sonucuna varılmıştır. Yani, bu miktarın gider olarak kabul edilmesi uygun bulunmuştur. Bu karar, işletmenin öz sermayesindeki değişimlerin kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gerektiğini ve bu değerlerin GVK'nın ilgili hükümleri doğrultusunda hesaplanması gerektiğini ifade etmektedir. Danıştay tetkik hâkimi düşüncesinde temyiz dilekçesinde öne sürülen hususların temize konu kararın bozulmasını sağlayacak nitelikte olmadığını belirterek gerekçesiz bir şekilde temyiz isteminin reddinin gerektiğini belirtmiştir

¹⁰¹ Danıştay 4. Daire'sinin 2014/4680 Esas, 2018/4570 Karar sayılı ilamı

Danıştay 4. Dairesi'nin kararında, 5520 sayılı KVK'nın 5. maddesinin 1. fıkrasının e bendine atıfta bulunmaktadır. Bu bentte, kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların ve iştirak hisselerinin, aynı süreyle sahip olunan kurum senetlerinin, intifa senetlerinin ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların %75'lik kısmının kurumlar vergisinden istisna tutulacağı belirtilmektedir. Bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanmaktadır. Ayrıca, satışın yapıldığı yılı izleyen 5. yılın sonuna kadar bu kazancın pasifte özel bir fon hesabında tutulması gerektiği, satış bedelinin satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesinin şart olduğu ifade edilmektedir. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerin ziyaa uğramış sayılacağı belirtilmektedir. Ayrıca, menkul kıymet ve taşınmaz ticareti ile uğraşan kurumların, faaliyet amaçlarıyla ellerinde bulundurdıkları değerlerin satışından elde edilen kazancın istisna kapsamı dışında olduğu vurgulanmaktadır.

Aynı kanunun 5. maddesinin 3. fıkrasında ise iştirak hisseleri alımı ile ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin giderlerin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan zararların istisna dışı kurum kazancından indirilemeyeceği hükmünün yer aldığı belirtilmektedir. Bu açıklamalar, KVK'nın ilgili maddelerinde yer alan istisna hükümlerinin nasıl uygulanacağını ve istisna kapsamında elde edilen kazançlara ilişkin belirli şartların bulunduğunu ifade etmektedir. Bu hükümler, kurumlar vergisi mükelleflerinin bu istisnalardan yararlanırken dikkate almaları gereken kuralları belirlemektedir.

Danıştay 4. Dairesi'nin bahsi geçen kararına göre, davacı şirketin 2011 yılı hesap ve işlemleri kurumlar vergisi açısından incelenmiştir. İnceleme sonucunda, davacı şirketin %97,93 oranında iştirak ettiği Boru Üretim San. ve Tic. AŞ'nin tasfiyeye girdiği ve tasfiyesinin 16/12/2011 tarihinde sonuçlandığı belirlenmiştir. Davacı şirketin aktifinde kayıtlı olan iştirak paylarını 31/12/2011 tarihinde aktifinden çıkardığı ve bu tutarın bir kısmını Boru Üretim San. ve Tic. AŞ'ye olan borçla mahsup ettiği, bir kısmını da "233-Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar Hesabı" borcunda izlediği ifade edilmektedir. Ayrıca, davacı şirketin iştirak hisselerini 2004 yılına kadar enflasyon düzeltmesine tabi tuttuğu ve bu düzeltmeleri de kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate aldığı belirtilmektedir. Buna göre, mükellef şirketin yaptığı iştirak payı satış zararı ve iştirak hisselerine yapılan enflasyon düzeltmeleri nedeniyle kurum

kazancının tespitinde gider olarak dikkate aldığı tutarın, kurumlar vergisi matrahının aşındırılması nedeniyle kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilmesi ve bu tutarın kurumlar vergisi matrahına ilave edilerek iade talep edilen kurumlar vergisinin azaltılması gerektiği işlemi yapılmıştır.

Danıştay 4. Dairesi'nin kararında, KVK'nın 5. maddesinin son fıkrasına göre, istisnaya konu faaliyetler nedeniyle ortaya çıkan zararların istisna kapsamı dışındaki gelirlerden indirilemeyeceği ve vergilendirmenin genel sistematiği gereği, vergisi istisna edilen bir işlemin zararının, matrahın tespitinde gider olarak kabul edilemeyeceği belirtilmektedir. Bu nedenle, gider olarak indirilen tutarın enflasyon düzeltmesi uygulanan kısmı bakımından da 213 sayılı VUK'un 5020 sayılı Kanun ile getirilen geçici 25. maddesine ve 5228 sayılı Kanun ile eklenen birinci fıkrasına atıfta bulunulduğu ifade edilmektedir. Bu düzenlemeye göre, elden çıkarılan düzeltilmiş değerlerin maliyet bedeli kabul edileceği belirtilmekte ve amortismanına tabi olmayan kıymetlerin düzeltilmiş değerlerinin altında satılması durumunda bu zararın gelir ya da kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınmayacağı belirtilmektedir. Dolayısıyla, iştirak edilen şirketin tasfiye olması sonucu iştirak hisselerinin karşılıksız kalmasının elden çıkarma olarak değerlendirilemeyeceği, bu nedenle 5020 sayılı Kanun'un geçici 25. maddesinin uygulanamayacağı ve şirketin tasfiyesine bağlı olarak hisselerin karşılıksız kalması nedeniyle oluşan zararın ve enflasyon düzeltmesi sonucu bulunan tutarın zarar olarak kabul edilmemesi gerektiği ifade edilmektedir. Bu nedenle, vergi mahkemesinin kararı Danıştay 4. Dairesi tarafından bozulmuştur.

2.7. Kamulaştırmaz El Atma Nedeniyle Mahkeme İlamına Dayanan ve İcra Kanalı ile Tahsil Edilen Kazancın Kurumlar Vergisi İstisnası Hakkında Danıştay Kararı

Davada şirketin 2 yıldan fazla süredir aktifinde bulunan taşınmazın kamulaştırmaz el atmadan dolayı mahkeme kararıyla el değiştirdiği ve taşınmaz bedelinin icra yoluyla tahsil edildiği belirtilmektedir. Şirket, bu işlem sonucunda elde ettiği kazancın kurumlar vergisinden istisna olduğunu iddia etmiş ve 2013 yılına ait kurumlar vergisi beyannamesi üzerine yapılan tahakkukta, istisna kapsamında olan kısmın kaldırılmasını talep etmiştir. Ancak, davalı idare ihtirazi kaydı kabul etmemiştir.

İstanbul 6. Vergi Mahkemesi'nin verdiği kararda, davalı idarenin ihtirazi kaydı kabul etmemesinin nedeninin, şirketin faaliyet konusunun menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanması ile uğraşan bir kurum olması ve faaliyet amacı doğrultusunda elde bulundurulanan değerlerin satışından elde edilen kazancın istisna kapsamı dışında tutulması olduğu belirtilmektedir. Ancak mahkeme, davacı şirketin taşınmaz ticareti ve kiralanması faaliyeti ile uğraştığının tespit edilmediğini ve uyuşmazlık konusu taşınmazın bu amaçla elde tutulduğuna dair bir tespit yapılmadığını ifade etmiştir. Bu nedenle mahkeme, ihtirazi kaydı kabul etmemiş ve yapılan tahakkukun dava konusu edilen kısmının kaldırılmasına karar vermiştir. Davalı idare ise, istisnanın temel amacının kurumların mali yapılarının güçlendirilmesi olduğunu ve bu tür tespitlerin önemli olduğunu, beyana dayalı olarak yapılan tahakkukun hukuka uygun olduğunu savunmuş ve ilk derece mahkemesinin kararının bozulmasını istemiştir. Danıştay 4. Dairesi'nin kararında vergi kanunlarının lafzı ve ruhunun önemli olduğu vurgulanmaktadır. Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu ve bu prensibin vergi kanunları tarafından düzenlendiği belirtilmektedir.

Kararda ayrıca, kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların, iştirak hisselerinin, kurucu senetlerinin, intifa senetlerinin ve rüçhan haklarının satışından doğan kazancın %75'lik kısmının istisna kapsamında olduğu, istisnanın satışın yapıldığı dönemde uygulanması gerektiği, istisna kapsamındaki tutarın satışın yapıldığı yılı izleyen 5. yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulması gerektiği ve satış bedelinin satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi gerektiği ifade edilmektedir. Ayrıca, bu sürede tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerin ve istisna edilen kazançtan sermayeye ilave dışında başka hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen kısmın zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerin ziyaa uğramış sayılacağı belirtilmektedir.

Menkul kıymet ve taşınmaz ticareti kiralaması ile uğraşan kurumların faaliyet amacıyla elde ettikleri ve ellerinde tuttıkları kıymetlerin satışından elde edilen kazancın istisna kapsamı dışında olduğu vurgulanmaktadır. İstisnanın amacının kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerde daha etkin bir şekilde kullanılmasına olanak sağlamak ve kurumların mali bünyelerinin güçlendirilmesi

olduğu ifade edilmektedir. Dava konusu işlemle ilgili olarak taşınmazın Tuzla 1. Asliye Hukuk Mahkemesi'nin kararıyla belirli bir bedel karşılığında İSKİ Genel Müdürlüğü adına tescil edildiği belirtilmektedir. Kamulaştırmasız el atma bedeli de icra yoluyla tahsil edilmiştir. Tahsil edilen bedel üzerinden iç yüzde yöntemiyle hesaplanan katma değer vergisi tutarı ile taşınmazın maliyet bedeli indirildikten sonra ortaya çıkan tutarın %75'inin kurumlar vergisinden istisna olduğu ifade edilmektedir. Davacı şirketin ihtirazi kayıtlı 2013 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesini verdiği, ancak ihtirazi kayıt kabul edilmeksizin yapılan tahakkukun 510.303,38 TL'ye isabet eden kısmına karşı itiraz edildiği belirtilmektedir.

Bu bilgilere dayanarak, davada taşınmazın bedelinin karşılığında İSKİ adına tescil edildiği ve kamulaştırmasız el atma bedelinin icra yoluyla tahsil edildiği, tahsil edilen bedel üzerinden katma değer vergisi düşüldükten sonra elde edilen kazancın %75'inin kurumlar vergisinden istisna olduğu ve davacı şirketin bu istisnanın uygulanması konusunda ihtirazi kayıtlı beyanda bulunduğu anlaşılmaktadır. Danıştay 4. Dairesi, idarenin davacı şirketin rızası hilafına kamu gücünü kullanarak gerçekleştirdiği işlemin, uyuşmazlık konusu taşınmazın mülkiyetinin devrini istisna hükmünü bertaraf edecek şekilde bir satış işlemi olarak değerlendirilmesinin mümkün olmadığına hükmetmiştir. Bu nedenle, davalı idarenin temyiz başvurusunu reddetmiştir.¹⁰²

2.8. Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesi Nedeniyle Elde Edilen Bağımsız Bölümlerin Satışından Doğan Kazancın İstisna Kapsamında Olup Olmadığına Dair Danıştay Kararı

Davacı şirket, 2015 yılında ödediği geçici vergilerin, aynı yıl için kurumlar vergisi beyannamesinde hesaplanan kurumlar vergisinden fazla olması sebebiyle 279.929,75 TL iade hakkı doğduğu iddiasıyla, söz konusu tutarın vergi borçlarına mahsup edilmesi talebi ile düzeltme ve şikâyet başvurusunda bulunmuş, idare başvuruyu reddetmiştir.

İlk derece mahkemesi kararında, davacı şirketin ana sözleşmesinde faaliyet konusu olarak taşınmaz mal edinmenin, alım, satımının, kiraya verilmesinin, kira geliri

¹⁰² Danıştay 3. Daire'sinin 2016/5261 Esas, 2018/4026 Karar sayılı ilamı.

sağlamasının yer aldığını ve fiilen devamlılık arz eden gayrimenkul satışlarının bulunduğunu, ancak şirketin temizlik ve kişisel bakım ürünlerinin dağıtım faaliyetini ile uğraştığı tespitinde bulunmuştur. Şirket ana sözleşmesinde, taşınmaz alım, satımının yer almasının, şirket faaliyetinde kullanılacak depo ihtiyaçların karşılanması, taşınmazların alım, satımı ile tapuda şirket adına işlem tesis edilmesi bakımından kolaylık sağlaması nedeniyle olduğu doğrultusunda değerlendirme yapılmıştır. Davalı idarenin, davacı şirketin gayrimenkul ticareti ile uğraştığına dair yeterli ve somut tespit yapmadığını, şirketin arsa ve araziler ile binalar hesaplarında sürekli artış ve azalışların olduğu iddiasıyla yönetim binası yapılmak üzere alınan arsanın inşaat sözleşmesi ile verilerek elde edilen ihtiyaç fazlası bağımsız bölümlerin satışının, şirketin gayrimenkul ticareti ile uğraştığını kabulü bakımından yeterli olmadığını belirtmiştir. İlk derece mahkemesi bu açıklamalar sonucunda davaya konu faaliyetin taşınmaz satışından doğan kazanç istisnasından faydalanması gerektiği tespitiyle, 2015 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde ilgili döneme dair ödenen geçici vergiler nedeniyle oluşan iadenin borca mahsup edilmesi için yapılan düzeltme şikâyet başvurusunun reddi işleminde hukuka uygunluk bulunmadığı sonucuna varmıştır.

İstinaf incelemesinde, ilk derece mahkemesinin kararının usul ve hukuka uygun olduğunu belirtmekle yetinmiş, esas ve usul bakımından hukuki gerekçelerini belirtmeksizin istinaf başvurusunun reddine karar vermiştir.

Danıştay tetkik hâkimi hukuki gerekçe belirtmeksizin davacı idarenin temyiz isteminin kabulü gerektiği düşüncesini ifade etmiştir. Danıştay 4. Dairesi'nin incelemesinde, öncelikle VUK'un 116. maddesinde vergi hatasının tanımını yaparak, vergilendirmede yapılan hatalar sonucunda haksız yere fazla veya eksik vergi talep edilmesini ifade ettiği belirtilmektedir. Ayrıca, 213 sayılı VUK'un 122. maddesinde mükelleflerin vergi hatalarının düzeltilmesi için yazılı olarak vergi dairesine başvurabilecekleri, 124. maddesinde ise bu düzeltme talebinin reddedilmesi durumunda Maliye Bakanlığı'na şikâyet edebilecekleri ifade edilmektedir.

Daire, bu çerçevede, basit açık hataların düzeltilmesi veya şikâyet yoluyla dava edilebileceğini belirtmektedir. Ancak, bu düzeltme veya şikâyet yoluyla dava edilebilecek hataların sınırlı olduğunu ve hukuki ihtilaf içermeyen basit açık hataları kapsadığını vurgulamaktadır. Aksi takdirde, bütün işlemlerin zamanaşımına tabi

olmaksızın dava edilebilmesinin mümkün olacağı ve bu durumun İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 7. maddesinin amacına uygun olmayacağını ifade etmektedir. Bu ifadeler, Danıştay 4. Dairesi'nin vergi hatalarının düzeltilmesi ve dava edilmesi konusunda belirli sınırlamalar getiren mevzuata atıfta bulunarak, basit açık hataların düzeltme veya şikâyet yoluyla düzeltilebileceğini, ancak bu durumun genel bir dava açma hakkı sağlamayacağını ifade etmektedir.

Bu ilk açıklamalardan sonra uyuşmazlığın, 2015 yılı geçici vergi beyannameleri ile ödenen vergilerin, 2015 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde hesaplanan kurumlar vergisinden fazla olması nedeniyle, 279.929,75 TL iade hakkının, vergi borcundan mahsup edilmesi talepli dilekçesinin Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 15/07/2016 tarihli yazısıyla, davacı şirketin ana sözleşmesinde şirket konusunun her türlü taşınmaz mal edinmek, almak, satmak, kiraya vermek, kiralamak gibi işlemlerde bulunacağına dair işlemler yapmak olduğu, devamlılık arz eden gayrimenkul satışlarının bulunduğu, 2009-2015 yılları arasında arsa, arazi hesaplarında sürekli artışlar azalışlar olduğu bu nedenle şirketin gayrimenkul ticareti ile uğraştığını kabulünün gerektiği, 2014-2015 istisna hükümlerinden haksız yere faydalanmış olduğu belirtilerek taşınmaz satışı kazanç istisnasından yararlanamayacağının tespit edildiği gerekçesiyle şikâyet başvurusunun reddedildiği ifade edilmiştir.

Daire uyuşmazlığı tespit ederken arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi kapsamında elde edilen bağımsız bölümlerin satışıyla elde edilen kazancın istisnadan yararlanıp yararlanamayacağının olduğu tespitini yaptıktan sonra, bu kapsamda hukuki ihtilaf niteliğindeki dava konusu uyuşmazlığın vergi hatası kapsamında değerlendirilmesi ve düzeltme şikâyet başvurusuna konu edilebilmesinin mümkün olmadığını, uyuşmazlığın esasının incelenmesi suretiyle verilen ilk derece mahkemesinin kararına karşı yapılan İstinaf başvurusunun reddi kararında hukuki isabet görülmediği belirtilmiştir.¹⁰³

¹⁰³ Danıştay 4. Daire'sinin 2017/3961 Esas, 2021/7712 Karar sayılı ilamı.

2.9. Satış Kazancının Fon Hesabına Alınmasında, Satışın Yapıldığı Yılı Takip Eden Hesap Döneminin Başlangıcından, Beyanname Verilmesi Gereken Tarihe Kadar Yapılmaması Bakımından Danıştay Kararı

İlk derece mahkemesi, davacı şirketin vergi inceleme raporunda belirtilen iddiasını değerlendirmiştir. Raporda, KVK'nın 5/1-e maddesi kapsamında satılan gayrimenkulden elde edilen satış karının, KVGT'nin 5.6.2.3.2. maddesinde belirtilen şekilde dönem sonunda ticari bilanço kârına ve mali kâra dahil edilmediği, aynı yıl içerisinde özel fon hesabına alındığı ve sermayeye ilave edildiği ifade edilmiştir. Bu nedenle, KVGT'de belirtilen fon hesabına alınma işleminin, satışın yapıldığı yılı izleyen hesap döneminin başında gerçekleştirilmemesi sebebiyle istisna hükümlerinden faydalanmanın mümkün olmadığı iddiası yer almaktadır.

İlk derece mahkemesi, 5520 sayılı KVK'nın 5/1-e maddesinde zaman şartının yer almadığı, tebliğ hükmü ile kanunun uygulama alanının daraltıldığı gerekçesiyle davayı kabul etmiştir. Bu bilgilere dayanarak, ilk derece mahkemesinin davacı şirketin iddiasını değerlendirerek 5520 sayılı KVK'nın 5/1-e maddesinde zaman şartının bulunmadığı ve tebliğ hükmünün kanunilik ilkesi ve normlar hiyerarşisine aykırı olduğu gerekçesiyle davayı kabul ettiği anlaşılmaktadır. Bölge İdare Mahkemesi esas ve usul bakımından bir gerekçe belirtmediği kararında ilk derece mahkemesinin kararının usul ve yasaya uygun olduğu için İstinaf başvurusunun reddine karar vermiştir. Danıştay tetkik hâkimi gerekçe belirtmediği düşüncesinde usul ve yasaya uygun olan bölge idare mahkemesi kararının onanması doğrultusunda görüş bildirmiştir.

Danıştay 4. Dairesi esas ve usul bakımından hukuki gerekçe belirtmeden, incelenen kararın usul ve hukuka uygun olması nedeniyle kararın onanmasına karar vermiştir.¹⁰⁴

¹⁰⁴ Danıştay 4. Daire'sinin 2018/4403 Esas, 2022/1700 Karar sayılı ilamı.

2.10. İki Yıldan Uzun Süre Kurum Aktifinde Bulunan İştirak Hisselerinin Satılması Sonucu Ortaya Çıkan Zararın %75'inin İndirim Olarak Kabul Edilemeyeceği Hakkında Danıştay Kararı

Davacı şirket, iki tam yıldan uzun süre ile şirket aktifinde yer alan yurtdışı iştirak hisselerinin satılmasından kaynaklanan zararın tamamının kurum kazancından indirilebilecek gider olarak dikkate alınması gerekirken, %75'lik kısmına isabet eden tutarın dikkate alınmadığı gerekçesiyle, 2016 yılı kurumlar vergisi beyannamesini ihtirazi kayıtla vermiş, devreden dönem zararının 44.257.673,56-TL azaltılması doğrultusundaki işlemin iptalini talep etmiştir. İlk derece mahkemesi, yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılması durumunda oluşacak kazancın istisna kapsamında bulunduğunu, bu satış dolayısıyla oluşan zararın diğer faaliyetlerden doğan kazançlardan indirilemeyeceğini, 5520 sayılı yasanın 5/3 maddesinde anılan zararın kurum kazancından indirilmesinin mümkün olmayacağını belirterek davayı reddetmiştir.

Bölge İdare Mahkemesi, davacı şirketin istinaf başvurusunu değerlendirerek, KVK'nın 5/1-e maddesine atıfta bulunmuştur. Bu maddeye göre, kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetlerini ve rüçhan haklarını içeren değerlerin satışından doğan kazancın %75'lik kısmının kurumlar vergisinden istisna olduğunu belirtmiştir. Kanunun amacının kurumların bağlı değerlerini etkin bir şekilde kullanmalarını sağlamak ve mali bünyelerini güçlendirmek olduğu vurgulanmıştır.

Aynı Kanunun 5/3. maddesinde ise iştirak hissesi alımıyla ilgili finansman giderlerinin istisna edilen kazançlardan indirilemeyeceği hükmü yer almaktadır.

Bölge İdare Mahkemesi, bu değerlendirmeler sonucunda iştirak hissesi satışının bir kurum faaliyeti olmadığını ve istisna kapsamı için belirli şartların gerçekleşmesi gerektiğini ifade etmiştir. Bu şartların oluşmaması durumunda, istisna edilen kazanç karşılık gelen kurumlar vergisinin vergi ziyayı cezalı olarak tahsil edileceği belirtilmiştir.

Mahkeme, kanunda yer alan hükme göre istisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan zararların, istisna dışı kurum kazancından indirilemeyeceğine dair hükmün,

somut olaya uygulanmasının doğru olmadığını belirterek, ihtirazi kaydın dikkate alınmadan yapılan zararın azaltılması işleminin hukuka uygun olmadığına karar vermiş ve ilk derece mahkemesinin kararını kaldırmıştır.

Bu bilgilere dayanarak, Bölge İdare Mahkemesi'nin kanun hükmüne ve istisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan zararların indirimine ilişkin düzenlemeye atıfta bulunarak istinaf başvurusunu kabul ettiği ve ilk derece mahkemesinin kararını kaldırdığı anlaşılmaktadır. Davalı Vergi Dairesi Müdürlüğü, temyiz başvurusunda iştirak hisselerinin elden çıkarılması nedeniyle oluşan zararların gider yazılamayacağını veya zarar mahsubuna konu edilemeyeceğini belirtmiştir. Bu doğrultuda, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/3. maddesine atıfta bulunmuştur.

5520 sayılı KVK'nın 5/3. maddesi, iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderlerinin istisna edilen kazançlardan indirilemeyeceğini ifade etmektedir. Bu hüküm, iştirak hisseleriyle ilgili finansman giderlerinin istisna dışı kurum kazancından indirilemeyeceğini belirtmektedir. Ancak, bu hüküm doğrudan iştirak hisselerinin elden çıkarılması nedeniyle oluşan zararların gider yazılamayacağını veya zarar mahsubuna konu edilemeyeceğini açıkça belirtmemektedir. Danıştay tetkik hâkimi iştirak hisselerinin satışından elde edilen kazançlara belirli şartlarda istisna uygulanacağını bu nedenle mükellefin bu hakkı seçimlik olarak kullanabileceğini, vergiden istisna tutması halinde zarar etmesi halinde bu zararı vergiye tabii olmayan kazançlardan indirmesinin mümkün olmayacağını, buradan hareketle iştirak hisseleri satışından doğan kazancın %75'lik kısmının kurumlar vergisinden istisna olduğunu, bu kısmın elde edilmesi esnasında ortaya çıkan zararın indirim konusu yapılamayacağını ancak %25'lik kısmın indirim konusu yapılabileceğini belirtmiş ve temyiz isteminin kabulü gerektiğini belirtmiştir.

Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin 2018/6196 E., 2021/4960 K. sayılı ilamında, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "İstisnalar" başlıklı 5. maddesinin birinci fıkrasının e bendine atıfta bulunulmuştur. Bu düzenleme, kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların, iştirak hisselerinin, kurucu senetlerinin, intifa senetlerinin ve rüçhan haklarının satışından elde edilen kazancın %75'lik kısmının kurumlar vergisinden istisna olduğunu belirtmektedir. İstisnanın, satışın yapıldığı dönemde uygulanması gerektiği ve satış bedelinin satışın yapıldığı yılı

izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesinin gerektiği ifade edilmektedir. Ayrıca, bu sürede tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerin ziya uğramış sayılacağı belirtilmektedir. İstisna kapsamı dışında olan kazançlar ise, menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralamasıyla uğraşan kurumların faaliyet amacı doğrultusunda yaptıkları satışlardan elde edilen kazançlardır. Bu ilamda, söz konusu hükümlere atıfta bulunarak bir yargılama yapılmış ve istisnanın uygulanmasına ilişkin açıklamalar yapılmıştır.¹⁰⁵

Danıştay Dokuzuncu Dairesi, 5520 sayılı KVK'nın üçüncü fıkrasında yer alan düzenlemeye de atıfta bulunarak, iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri müstesna olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına dair giderlerin veya istisna kapsamındaki faaliyetten doğan zararların istisna dışı kurum kazancından indirilemeyeceğini ifade etmiştir. Bu düzenlemeler doğrultusunda, davacı şirketin iki yıldan daha uzun süre aktifinde bulunan iştirak hisselerinin satılması nedeniyle ortaya çıkan zararın %75'inin indirim olarak kabul edilemeyeceği belirtilmiştir.

İhtirazi kayıtlarla verilen beyannameye dayanılarak gelecek yıla devreden cari yıl zararının azaltılmasına ilişkin işlemin hukuka uygun olduğu sonucuna varılmış ve Bölge İdare Mahkemesi'nin kararı hukuka aykırı bulunarak bozulmuştur. Dosyanın yeniden Bölge İdare Mahkemesi'ne gönderilerek yeni bir karar verilmesine karar verilmiştir.

¹⁰⁵ Danıştay Dokuzuncu Dairesi 2018/6196 E., 2021/4960 K. Sayılı ilamı.

SONUÇ ve DEĞERLENDİRME

Dördüncü sanayi devrimi sonrasında bilgisayar ve iletişim teknolojilerinin üretimle bütünleşmesi, devletlerin vergi politikası, üretim, istihdam ve refah düzeyini doğrudan etkilemiştir. Bitcoin, blockchain, yapay zekâ gibi teknolojik gelişmeler, vergilendirmede etkinliğin sağlanması için devletleri durağan düzenlemelerden çıkararak kinetik olmaya zorlamıştır. Vergi politikaları, kamu harcamalarının etkin ve doğru bir şekilde karşılanması için büyük öneme sahiptir. Türk vergi sisteminde kazanç üzerinden alınan vergiler içerisinde yer alan kurumlar vergisi, vergi gelirleri arasında önemli bir paya sahiptir. Devlet, kurumlar vergisinde istisna uygulanması ile vergi gelirinin önemli bir kısmından vazgeçmektedir.

5422 Sayılı KVK (mülga) 1950 yılında yürürlüğe girmiştir. Kanun'un 8. maddesinde istisna hükümleri düzenlenmiştir. 5520 sayılı KVK'nın yürürlüğe girdiği 2006 yılına kadar uygulanmış ve on kez değişikliğe uğramıştır. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu yürürlüğe girdikten sonra dokuz kez değişikliğe uğramıştır. KVK'da yer alan istisna hükümleri ile belirli şartlar dahilinde kurum kazançları, kurumların ekonomik gelişmesi, mali yapısının güçlendirmesi ve mükerrer vergilendirmenin önlenmesi amacı ile vergiden istisna tutulmuştur. İstisna düzenlemesinde kurum aktifinde kayıtlı olma süresi, istisnanın uygulanma dönemi, istisnaya konu gelirin fon hesabında tutulma zorunluluğu, satış bedelinin tahsil edilme süresi, istisna oranı ve faaliyet konusu gibi kısıtlamalara tabi olduğu görülmüştür.

Kurumların iştirak hisseleri, kurucu senetleri, intifa senetleri, rüçhan hakları ve taşınmaz satışı kazancının kurumlar vergisinden istisna edilmesi hakkında özeldeler incelendiğinde, satış sonucu elde edilen gelirin kurum aktifinde bulunma süresi, kazancın kurumun faaliyet konusu ile elde edilip, edilmediği gibi konularda özeldeler talep edildiği görülmektedir. İstisnaya konu uyumsuzluklar bakımından yargı kararları incelendiğinde kurumun faaliyet konusunun ne olduğu, arsa payı karşılığı inşaat sözleşmelerinin istisna hükümleri karşısındaki durumu, örtülü sermaye aktarımı iddiası, kamulaştırmaz el atma nedeniyle elde edilen kazancın kurumlar vergisi istisnası kapsamındaki durumu gibi konuların ağırlıklı olduğu görülmüştür.

Yüksek enflasyon dönemlerinde kurumların aktifinde bulunan değerlerin Türk Lirası cinsinden karşılıkları enflasyona bağlı olarak artış göstermektedir. Kurum aktifinde kayıtlı olan değerlerin elden çıkarılması durumunda, enflasyona bağlı olan değer farkı, vergi idaresi tarafından hatalı değerlendirme ile kurum kârı olarak dikkate alınmakta, buna bağlı olarak da kurum gerçekte kazanç elde etmediği halde, şirket aktifinde bulunan değer elden çıkarılmasından dolayı yüksek vergilere maruz kalmaktadır.

Kurumların finansman ihtiyacının karşılanması için vergi istisnası uygulanmasının, ihtiyaç ve amaç dengesinden uzak olduğunu düşünülmektedir. Vergi idaresinin kurumdan alması gereken verginin bir kısmını harcayarak, kurumun finansman ihtiyacını karşılaması teorik olarak mümkün görülmekle birlikte kurumun bağlı değerlerinin satışından elde edilen geliri, vergi kapsamı dışında bırakarak sadece belirli şartlar ve belirli bir orana bağlı olarak istisna kapsamına dahil etmektedir. Kurumun finansman ihtiyacının ortaya çıkması ile yaşanan nakit ihtiyacının, istisna düzenlemesinin şartlarından olan, kurum aktifinde bulunma süresi, satış bedelinin iki yıl içerisinde elde edilmesi, pasifte özel bir fon hesabında tutulma süresi gibi koşullara bağlanması, düzenlemenin amacının çok sınırlı bir alanda hayat geçmesine neden olmaktadır. Dernek ve vakıflar ile kamu iktisadi teşekküllerinin faaliyetlerinden doğan kazancın istisna kapsamına alınmasının ise sermaye şirketlerinin rekabet dengesini bozucu bir etkiye sahip olacağı değerlendirilmektedir.

Kanunda yer alan düzenlemede menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğrasan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdıkları değerlerin satışından elde edilen gelirler kapsam dışında bırakılmıştır. Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanması faaliyet alanlarında kazanç elde edilen kurumlarında finansman sıkıntısı yaşaması mümkündür.

Kısıtlamaya tabi kurumlar da yüksek enflasyon dönemlerinde şirket aktifinde bulunan değerleri satabilirler. Bu değerlerin satışından elde edilen kazanç hem kurum kârını hem de enflasyon nedeniyle oluşan fiyat farkını barındırmaktadır. Bu durumun da kısıtlama dışı faaliyet gösteren kurumlardan ayrı tutularak istisna kapsamına alınmaması kanuni düzenlemenin amacı ile bağdaşmamaktadır.

İstisna hükümlerinin 5422 sayılı kanun ve 5520 sayılı kanun döneminde toplam 19 kez değişikliğe uğramış olduğu dikkate alındığında yasa koyucunun güncel ihtiyaçlar doğrultusunda düzenleme yapmaya çalıştığını göstermektedir. Bütün bu gerçekler ışığında, istisna düzenlemesi ile devletin vergi gelirinden vazgeçerek kurumların mali yapısının güçlendirilmesi, finansman sorunlarının giderilmesi mümkün görülmemektedir.



KAYNAKÇA

Kitaplar

Erol A., (2018) Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku, 5. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara.

Erol A., (2021) Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları, 1. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara.

Keskin F., Kurumların Taşınmaz ve İştirak Hissesi Satışlarında Vergi İstisnaları, 1. Baskı, Legal Yayınevi, İstanbul, 2006

Onay İ., Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Uygulanmasında İstisnalar, 2. Baskı Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 2017

Ürel G., Kurumlar Vergisi Kanunu Uygulaması Yorum ve Açıklamalar, 1. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2009

Sürelî Yayınlar

- Akdoğan U., Sat, Kirala ve Geri Al İşlemlerinin Vergi ve Muhasebe Uygulamaları Açısından Analizi, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Özel Sayı 3 2021,s. 325.
- Alpaslan M., Bir Özelge Işığında: Derneklere ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmelerin Vergilendirilmesi, Legal Mali Hukuk Dergisi, Cilt 7, Sayı 84 ,2011, s.2955.
- Aydın E, Emisyon Primi İstisnası, Legal Mali Hukuk Dergisi, Sayı 19, 2006 s.1-3.
- Coşkun K, Bilen Y, Vergi Harcaması Kavramı ve Günümüz Türkiye’inde Vergi Harcamaları, Vergi Dünyası, Sayı 246, Şubat 2002, s.161.
- Demir A., Vergi Uyuşmazlıkları ve Vergi Yargılaması Usulü, Uluslararası Yönetim ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, 2-4 (2015) s. 8-9.
- Erol A., Yargıda İdare Aleyhine Sonuçlanan Gelir ve Kurumlar Vergisi Davaları (I), Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı:96, 2000, s.6.
- Mutlu E, Bayar E, Kurumlar Vergisi Kanunu’nda Yer Alan Taşınmaz Satış İstisnalarında Özellikli Bir Durum: İhtiyarılık - Mecburilik Ayrımı, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 396, Eylül 2021, s.64.
- Taş S., Fikri ve Sınai Mülkiyet Alanındaki Sorunlar, Gelişmeler ve Türkiye-Ab İlişkileri Açısından Bir Değerlendirme, Selçuk Üniversitesi Karaman İ.İ.B.F. Dergisi, Sayı 10, Haziran 2006, s. 81.

İnternet Kaynakları

- Ankara Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası, 2018 Yılı Kurumlar Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi, 2018, <https://asmmmo.org.tr/Files/Broadcasts/Documents/YN110Kurumlar.pdf>, Erişim Tarihi: 08.05.2023.
- Gürdal T., Yavuz H., Kurumlar Vergisi Alanında Uygulanan İstisnaların Etkinliği: Sakarya Örneği, 2009, https://vergiraporu.com.tr/upImage/org/2009115Kurumlar_Vergisi_Alaninda_Uygulanan_Istisnalarin_Etkinligi_Sakarya_Ornegi-Temel_Gurdal_Hakan_Yavuz%20.pdf, Erişim Tarihi: 18.07.2022.
- Kalın Ö., Kira Sertifikası İhracı Amacıyla Her Türlü Varlık ve Hakların Satışından Doğan Kazançlarda İstisna Uygulaması, 2017, <http://www.omerkalın.com.tr/2017/01/02/kira-sertifikasi-ihraci-amaciyla-her-turlu-varlik-ve-haklarin-satisindan-dogan-kazanclarda-istisna-uygulamasi.html>, Erişim Tarihi: 14.08.2022.
- Kiraz A., KKM hesaplarında istisna kazancın tespitinde dikkat edilecek önemli bir husus, 2022, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/kkm-hesaplarinda-istisna-kazancin-tespitinde-dikkat-edilecek-onemli-bir-husus/665006>, Erişim Tarihi: 14.08.2022.
- Koca A., Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Yer Alan İstisnalar, 2012, S.51, https://vergiraporu.com.tr/upImage/org/201215Kurumlar_Vergisi_Kanununda_Yer_Alan_IstisnalarAydin_Koca%20.pdf, Erişim Tarihi: 18.07.2022.
- Küçükkahyaoglu U., Vergi Harcamalarında Durum Nedir? 2021, S.1, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/ugurkucukkahyaoglu/020/> Erişim Tarihi: 08.05.2023.
- Özkara M., Vergi Harcaması Olarak Uygulanan Vergi İstisnalarının Ekonomik Sonuçları, 2004, <https://www.alomaliye.com/2004/11/02/vergi-harcamasiolarak-uygulanan-vergi-istisnalarinin-ekonomik-sonuclari/>, Erişim Tarihi: 18.07.2022.

- T.C. Cumhurbaşkanlığı İdari İşler Başkanlığı Hukuk ve Mevzuat Genel Müdürlüğü, Resmi Gazete, 2012, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/06/20120615-1.htm>, Erişim Tarihi, 08.05.2023.
- T.C. Cumhurbaşkanlığı Mevzuat Bilgi Sistemi, Kurumlar Vergisi Genel Tebliği(SeriNo:1), 2006, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=11219&MevzuatTur=9&MevzuatTertip=5>, Erişim Tarihi: 08.05.2023.
- Tarakçı F., Peru M., Yabancı Fon Kazançlarının Vergilendirilmesi, 2013, <https://vergiraporu.com.tr/ReadArticle.aspx?Id=324604b9-2910-4b5eb69e7215ab98803a>, ErişimTarihi:01.11.2022.
- TBMM, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Komisyon Raporu Genel Gerekçe, 2006, <https://www5.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss1192m.htm>, Erişim Tarihi: 08.05.2023.
- Türk Dil Kurumu, Türkçe Sözlük, <https://sozluk.gov.tr/>, Erişim Tarihi: 17.7.2022.
- Türkiye Elektronik Fon Alım Satım Platformu, Terimler Sözlüğü, 2023, <https://www.tefas.gov.tr/TerimlerSozlugu>, Erişim Tarihi: 16/03/2023.
- Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği, Kurumlar Vergisi Beyan Rehberi, 2022, https://www.turmob.org.tr/mevzuat/Detay/19909/-kurumlar-vergisi-rehberi-2022-pdf?utm_source=Share&utm_medium=RSS&utm_campaign=-kurumlar-vergisi-rehberi-2022-pdf, Erişim Tarihi: 09.08.2022.
- Ünlü U., Yurt Dışı İştirak Kazançlarının Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirilmesi, 2022, <https://maliyepostasi.com/yurt-disi-istirak-kazanclarinin-kurumlar-vergisi-kanunu-acisindan-degerlendirilmesi#>, Erişim Tarihi: 19.07.2022.
- Yıldız M., Vural İ., 2018 Yılı Kurumlar Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi, 2019, Ankara Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası İnternet Sitesi s.56, Erişim Tarihi: 16.02.2023.

Diğer Yayınlar

- Dil Ş, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında Yer Alan Muafiyet, İstisna ve İndirimler, Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2014.
- Eker M., Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında Düzenlenen Muafiyet ve İstisnaların Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi, Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Kamu Hukuku Bilim Dalı, 2022.
- Kurbetçi P, Kurumlar Vergisinde İstisnalar, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, 2010.
- Oruç A., Kurumlar Vergisinde İstisna Uygulamalarının Değerlendirilmesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü ,2013, S. 54.

