

TAŞINMAZ VEYA MENKUL KIYMET TİCARETİNİ MUTAT ŞEKİLDE YAPMADIĞI, ANA SÖZLEŞMESİNDE DE BU YÖNDE BİR MADDE OLMADIĞI HALDE “ÇOK SAYIDA” TAŞINMAZ VEYA MENKUL KIYMET SATIŞI YAPANLAR KURUMLAR VERGİSİ VE KDV İSTİSNALARINDAN YARARLANAMAZ MI?

Güray ÖĞREDİK
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
MAZARS/DENGE
Kıdemli Müdür

Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Kasım 2015 sayısında yayınlanmıştır.

ÖZET

Maliye Bakanlığı verdiği bir özelge ile esas faaliyet konusu her ne kadar taşınmaz ya da menkul kıymet ticareti olmasa da, “çok sayıda” istisnaya konu gayrimenkul ya da menkul kıymet alım ve satımı faaliyetiyle uğraşılması halinde, söz konusu kıymetlerin ticari amaçla aktifte bulundurulduğu yönünde değerlendirme yapılacağını ve Kurumlar Vergisi Kanunu 5/1-(e) ve Katma Değer Vergisi Kanunu 17/4-r bentlerindeki istisnalardan yararlanılmasının mümkün bulunmadığı yönünde görüş açıklamıştır. Maliye Bakanlığı bu görüşü ile, (fiilen bu konularda ticari faaliyet yapılmassa da) ana sözleşmesinde taşınmaz ya da menkul kıymet ticareti yapılabileceğine dair herhangi bir madde bulunan mükelleflerin söz konusu istisnalardan yararlanamayacağı yönündeki görüşünü bir adım daha öteye taşımış ve bizce mükelleflerin istisna haklarını İdari yorum ile ilgili mevzuata aykırı şekilde sınırlamıştır. Ayrıca “çok sayıda” ifadesi ile yeni bir tartışmaya da zemin hazırlamıştır. Kaç adetten sonrası “çok sayıda” alım – satım olarak değerlendirilecektir?

ANAHTAR KELİMELER

Taşınmaz, iştirak hissesi, menkul kıymet, taşınmaz istisnası, taşınmaz ticareti, ana sözleşme, çok sayıda taşınmaz/iştirak alım ve satımı, holding,

1. GİRİŞ

Bilindiği üzere, kurumların aktiflerinde en az iki tam yıl süre ile bulundurulan taşınmaz ve iştirak hisselerinin satışından doğan kazancın %75’i Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) 5/1-(e) bendine göre kurumlar vergisinden istisna olup, aynı zamanda bu satış işlemi Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu 17/4-(r) bendine göre KDV’den de istisnadır.

Söz konusu kıymetlerin ticaretini yapanların “**bu amaçla**” ellerinde bulundurdukları kıymetlerin satışında vergi istisnalarından yararlanabilmeleri mümkün değildir. Burada dikkat edilmesi gereken husus, kanun koyucu ticari amaçla elde tutulan taşınmaz ya da iştirak hissesi için bu sınırlamayı getirmiştir. Söz konusu kıymetlerin mutataşekilde ticareti yapılıyor olsa dahi, ticari amaçla elde tutulmayanlar için istisna uygulanabilecektir. Konu ile ilgili KVK Genel Tebliği ve KDV Genel Uygulama Tebliğinde de bu yönde düzenlemeler ve örnekler mevcuttur.

Maliye Bakanlığı verdiği özelgelerde, ana sözleşmesinde taşınmaz ya da menkul kıymet ticaretine yönelik faaliyet konuları yer alan firmaların bilfiil bu konularda faaliyetleri olmasa

dahi söz konusu istisnalardan yararlanamayacakları yönünde özeldeler yayınlamaktaydı. Maliye Bakanlığı yeni bir özeldesinde ise, esas faaliyet konusu her ne kadar taşınmaz ya da menkul kıymet ticareti olmasa da, “çok sayıda” istisnaya konu gayrimenkul ya da menkul kıymet alım ve satımı faaliyetiyle uğraşılması halinde söz konusu kıymetlerin ticari amaçla aktifte bulundurulduğu yönünde değerlendirme yapılacağını ve KVK 5/1-(e) ve KDV Kanunu 17/4-r bentlerindeki istisnalardan yararlanılmasının mümkün bulunmadığı yönünde görüş açıklamıştır.

2. İLGİLİ MEVZUAT

2.1. Kurumlar Vergisi Açısından İlgili Mevzuat

KVK'nun 5/1-(e) bendine göre söz konusu istisna hükmünün geçerli olabilmesi için;

- Taşınmazların en az iki tam yıl süreyle işletme aktifinde bulunması,
- Satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi,
- Satış kazancının fon hesabında tutulması ve beş yıl içinde işletmeden çekilmemesi,
- Taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla **uğraşan** kurumların bu amaçla ellerinde bulundukları değerlerden olmaması,

gerekmektedir.

KVK Madde 5/1-(e) bendinin son alt bendinde “*Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların **bu amaçla** ellerinde bulundukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.*” hükmü yer almaktadır.

1 Seri No.lu KVK Genel Tebliğinin "5.6.2.3.4.Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ile uğraşılması" başlıklı bölümünde;

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

*İstisna uygulaması esas itibarıyla bütün kurumlar için geçerlidir. Ancak, **faaliyet konusu menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanması olan kurumların **bu amaçla** iktisap ettikleri ve ellerinde tuttıkları kıymetlerin satışından elde ettikleri kazançlar için istisnadan yararlanmaları mümkün değildir.***

*Satışa konu edilen kıymetlerin iki tam yıl kurum aktifinde kayıtlı olması da durumu değiştirmeyecektir. Aynı durum, satmak üzere taşınmaz inşaatı ile uğraşan mükellefler açısından da geçerlidir. Ancak, **taşınmaz ticareti ile uğraşan mükelleflerin faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis ettikleri taşınmazların satışından elde ettikleri kazançlara istisna uygulanabilecek**; taşınmaz ticaretine konu edilen veya kiralama ya da başka surette değerlendirilen taşınmazların satış kazancı ise istisnaya konu edilmeyecektir.*

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

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

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

Aynı şekilde, menkul kıymet ticareti ile uğraşan mükelleflerin, iştirak amaçlı olmayıp ticari amaçla elde ettikleri iştirak hisselerinin satışından elde edilen kazançlar da elde tutulma süresine bakılmaksızın istisna kapsamı dışında bulunmaktadır.

Öte yandan, menkul kıymet ticareti ile uğraşan mükelleflerin doğrudan veya dolaylı olarak diğer şirketlerin yönetimine ve ortaklık politikalarının belirlenmesine katılmak üzere edindiği ortaklık payları istisna uygulamasına konu olabilecektir.”

açıklamaları yapılmıştır.

1 Seri No.lu KVK Genel Tebliğinin “5.6.2.3.4.2. Holding şirketlerin durumu” başlıklı kısmında;

“Türk Ticaret Kanununa göre, gayesi esas itibarıyla başka işletmelere iştirakten ibaret olan holding şirketlerin (aktiflerinde iştirak amacıyla iktisap edildiği ve elde tutulduğu ispat ve tevsik edilen iştirak hisseleri hariç olmak üzere) iştirak hisselerinin satışından doğan kazançlar için istisna uygulanması söz konusu olmayacaktır.

Bu çerçevede, şirketlerin iktisap ettikleri diğer şirketlere ait hisse senetlerini veya ortaklık paylarını, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği uyarınca "11-Menkul Kıymetler" veya "24-Mali Duran Varlıklar" gruplarındaki hesaplarda izlemeleri gerekmektedir. **Kısa vadeli fiyat değişimlerinden yararlanarak kâr elde etmek amacıyla, geçici bir süre elde tutulmak üzere alınan hisse senetleri veya ortaklık payları "11-Menkul Kıymetler" grubundaki hesaplarda izlenmektedir. Holding şirketlerin söz konusu hesapta izlenmesi gereken hisse senetleri veya ortaklık paylarının bulunması halinde, bunların satışından doğan kazançlar, istisnadan yararlandırılmayacaktır. Ancak, holding şirketlerin "24-Mali Duran Varlıklar" grubundaki hesaplarda izlemesi gereken iştirak hisselerinin satışından doğan kazançların ise diğer şartların da sağlanmış olması halinde, sözü edilen istisnadan yararlanabileceği tabiidir.**

Ancak, holding şirketlerin esas faaliyeti taşınmaz ticareti olmadığından bu şirketlerin aktifinde yer alan taşınmazların satışından elde edilen kazançları dolayısıyla istisnadan yararlandırılmaları gerekmektedir.”

açıklamasına yer verilmiştir.

2.2. Katma Değer Vergisi Açısından İlgili Mevzuat

KDV Kanununun 17/4-(r) bendinin ikinci fıkrasında ise “İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, **bu amaçla** aktiflerinde bulundurdukları taşınmaz ve iştirak hisselerinin teslimleri istisna kapsamı dışındadır.” hükmü yer almaktadır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin II/F.4.16.1 numaralı kısmında

“İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan (**taşınmazların mutat olarak alım satımının yapılması veya kiraya verilmesi**) kurumların, **bu amaçla** aktiflerinde bulundurdukları taşınmazların tesliminde istisna hükmü uygulanmaz.

Örnek 1: Gayrimenkul kiralaması faaliyeti ile iştirak eden (M) Ltd. Şti. aktifinde iki tam yıl süre ile bulunan taşınmazı satışa çıkarmıştır.

Söz konusu satış işlemi **şirket faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis edilmiş bir taşınmaz olması kaydıyla 3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesi kapsamında KDV’den istisnadır.** Ancak taşınmazın şirket faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis edilmiş bir taşınmaz olmayıp şirketin faaliyet konusu olan kiralamalarda kullanılan taşınmazlardan olması halinde, taşınmazın satışı genel hükümler çerçevesinde KDV’ye tabidir.”

açıklaması yer almaktadır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin II/F.4.16.2 numaralı kısmında

“İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların (söz konusu satışlar nedeniyle belediyeler ve il özelidareleri bünyesinde oluşan iktisadi işletmeler dahil) **bu amaçla** aktiflerinde bulundurdukları iştirak hisselerinin tesliminde, istisna hükmü uygulanmaz.”

açıklaması yer almaktadır.

3. ÖZELGELER

Maliye Bakanlığı tarafından konumuz ile ilgili olarak verilen bazı özelge özetleri aşağıdaki gibidir:

3.1. Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 04.05.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-KVK-5-4-333 sayılı özelgede aşağıdaki görüşe yer verilmiştir:

“Şirketinizin **ana faaliyet konuları arasında taşınmaz ticareti ve kiralanması faaliyetinin bulunması halinde, (faaliyetinizin yürütülmesine tahsis ettiğiniz taşınmazın satışı hariç)** taşınmaz satışından elde edilen kazancın Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi kapsamında **kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmamaktadır.**”

3.2. Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 05.09.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.38.15.01-KV-20-185-102 sayılı özelgede aşağıdaki görüşlere yer verilmiştir:

“...**şirketiniz her ne kadar taşınmaz ticaretini fiilen yapmasa da, şirketin ana sözleşmesinde iştirak konuları arasında taşınmaz ticareti bulunması dolayısıyla, bilançoda duran varlıklar arasında kayıtlı olan ve 13.09.2004 tarihinde tescil edilen taşınmazın satışından elde edilen kazancın 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin**

birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan istisnadan faydalanması mümkün bulunmamaktadır.”

“...ana sözleşmesindeki faaliyet konuları arasında taşınmaz mal alım-satımı bulunan mükelleflerin envanterine kayıtlı olan taşınmaz satışlarının (iki yıl aktiflerinde yer alsa dahi) Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-r maddesinde düzenlenen istisnadan yararlanması mümkün bulunmamaktadır.”

3.3. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 23.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-703 sayılı özelgede aşağıdaki görüşlere yer verilmiştir:

“.....ana faaliyet konuları arasında inşaat, taşınmaz alım satımı gibi taşınmaz ticareti yapılacağına ilişkin bir hüküm bulunan veya fiilen taşınmaz ticareti faaliyetinde bulunan şirketlerin anılan istisnadan faydalanması mümkün değildir.

Bu hüküm ve açıklamalar göre, arsaların satışının yapıldığı tarihte şirketinizin ana sözleşmesinde yer alan faaliyet konuları arasında taşınmaz ticareti bulunduğundan, bilançoda duran varlıklar arasında kayıtlı olan ve 1994-2003 yılları arasında tescil edilen taşınmazların satışından elde edilen kazancın, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e maddesinde yer alan istisnadan faydalanması mümkün bulunmamaktadır.”

3.4. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 25.02.2015 tarih ve 39044742-KDV.17.4-329 sayılı özelgede aşağıdaki görüşlere yer verilmiştir:

“.....şirketinizin esas faaliyet konusu her ne kadar taşınmaz ticaretinden ziyade başka şirketlere iştirak etmek olsa da, şirketinizin çok sayıda gayrimenkul alım ve satımı faaliyetiyle uğraşması nedeniyle taşınmaz satışından doğan kazancınız için Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-(e) bendindeki istisnadan yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.

Şirketinizin aktifinde bulunan çok sayıda taşınmazın alım ve satımı, bunların ticari amaçla aktifte bulundurulması olarak değerlendirileceğinden, ticari amaçla elde bulundurulan söz konusu taşınmazların tesliminde, bu taşınmazların iki yıldan fazla süredir aktifte bulundurulup bulundurulmadığına bakılmaksızın, Kanunun 17/4-r maddesindeki istisna hükmünün uygulanması mümkün değildir.”

Görüldüğü üzere, 2010 yılından 2015 yılına kadar Mali İdare istisna uygulanmasını İdari görüş ile oldukça kısıtlayıcı bir yaklaşım içine girmiştir diyebiliriz.

4. FİİLEN İSTİSNAYA KONU KIYMETLERİN TİCARETİNİ YAPMAYANLARIN İSTİSNA HAKLARI İDARİ YORUMLA KISITLANMAKTA MIDIR?

Yukarıda (2) numaralı bölümde yer verdiğimiz ilgili mevzuat hükümlerinden de görüleceği üzere, şirketin ticari amaçla aktiflerinde bulundurmadıkları taşınmaz veya iştirak hisselerinin satışında, yasada yer alan diğer şartlarında sağlanması halinde kurumlar vergisi ve KDV istisnası uygulanmasına engel bir durum bulunmamaktadır. Hatta söz konusu kıymetlerin ticaretini yapan şirketler dahi, ticari faaliyet dışında, yönetim faaliyetlerine tahsis edilen taşınmazların satışına istisna uygulayabilecektir. Diğer taraftan, menkul kıymet ticareti ile uğraşan mükelleflerin dahi doğrudan veya dolaylı olarak diğer şirketlerin yönetimine ve ortaklık politikalarının belirlenmesine katılmak üzere edindiği ortaklık paylarının satışından

elde edilecek kazancına istisna uygulanabileceği açıklanmıştır. KVK Genel Tebliğinin 5.6.2.3.4 numaralı kısmında yer verilen 4 numaralı örnekte, esas faaliyeti taşınmaz ticareti ve kiralaması olmayan bir şirketin, atıl olarak durmakta olan bir taşınmazını kiraya verdikten iki tam yıl sonra satması halinde taşınmazın elden çıkarılmasından doğan kazancın istisnaya konu edileceği açıklanmıştır. Yani şirketin üzerinden kazanç elde ettiği bir taşınmazın satışında dahi (şirketin esas faaliyetinin taşınmaz ticareti olmaması nedeniyle) istisna uygulanabileceği açıklanmıştır. Diğer taraftan, KDV Genel Uygulama Tebliğinin 4.16.1 numaralı kısmında, taşınmazların **mutat olarak** alım satımının yapılması veya kiraya verilmesi taşınmaz ticareti olarak değerlendirilmiştir. Ancak hemen devamındaki örnekte gayrimenkul ticareti ile uğraşan bir şirketin şirket faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis ettiği binanın satışından vergi istisnası uygulanabileceği açıklanmıştır.

Yukarıda (3) numaralı bölümde yer verdiğimiz özelge özetlerinde ise konunun Maliye Bakanlığı tarafından idari yorum ile oldukça kısıtlandığını görmekteyiz. İlgili mevzuatta şirketlerin ana sözleşmelerinde taşınmaz ya da menkul kıymet ticareti yapılabileceğine dair bir madde olması halinde, fiilen taşınmaz ya da menkul kıymet ticareti yapılmasa dahi istisnalardan yararlanılamayacağına dair bir düzenleme olmadığı halde, özelgelerde istisna uygulanamayacağı yönünde görüşler verilmektedir. Hatta yukarıda (3.4) numaralı bölümde yer verdiğimiz özalgede İdari yorum oldukça ileriye götürülerek, esas faaliyet konusu taşınmaz ticareti olmadığı halde bir şirket “çok sayıda” taşınmaz alım ve satımı yapmışsa, bunların ticari amaçla aktifte bulundurulduğu yönünde değerlendirme yapılacağı ve dolayısıyla ticari amaçla elde tutulan bu taşınmazlar için vergi istisnalarının uygulanamayacağı açıklanmıştır.

Maliye, ilgili Kanun metinlerinde yer alan “*istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundukları taşınmaz ve iştirak hisseleri teslimlerinin istisna kapsamında olmadığı*”na dair hükmü oldukça genişletmektedir diyebiliriz. Söz konusu özalgede, istisna kapsamındaki kıymetler açısından “çok sayıda” (?) alım – satım yapılmasının bu kıymetlerin ticari amaçla aktifte bulundurulması olarak değerlendirileceği/yorumlanacağı yönünde İdari görüş açıklanmıştır. İstisna uygulanabilmesi için bir kıymetin zaten en az iki tam yıl aktifte kalması gerekmektedir. Bu süre içinde aynı türden başka kıymetlerin alınıp satılması satışa konu edilen iki yıldan uzun süre aktifte tutulmuş söz konusu kıymetin satışına istisna uygulanamayacağı anlamına gelebilir mi? Diğer bir ifadeyle, ana sözleşme metninde inşaat veya menkul kıymet ticareti yer almasa dahi, “çok sayıda” ifadesi ile nitelendirilebilecek miktarda taşınmaz ya da menkul kıymet satışı yapılıyor ise Maliye bu durumda KDV ve KVK istisnalarını uygulamama eğiliminde denilebilir.

Oysa KVK 5/1-(e) bendinde söz konusu kıymetlerin ticareti ile “**uğraşan**” kurumların, “**bu amaçla**” edindikleri kıymetler için istisna uygulanamayacağı düzenlenmiştir. Kanun koyucu “**fiilen**” istisnaya konu kıymetlerin ticaretinin yapılması ve “**bu amaçla**” edinilen kıymetlerin satışının olması halinde istisna uygulanamayacağını açık ve net bir şekilde hükme bağlamıştır. Ancak Mali İdare yukarıda da açıklandığı gibi özelgelerindeki İdari yorumu ile konuyu yasa metnine aykırı şekilde sınırlamış ve bu sınırlayıcı görüşünü son özelgeleri ile bir adım daha öteye taşımıştır kanaatindeyiz.

Konu, benzerliği açısından, GVK’daki aynı yıl içinde ya da bir yıl ve takip eden yılda birden fazla taşınmaz satışı değer artış kazancı mıdır yoksa ticari kazanç mıdır tartışmasına doğru kayabilir; ki, bu konu bilindiği üzere yıllardır somut bir şekilde tanımlanamamış, çözüme kavuşturulamamıştır. Özalgedeki “çok sayıda” ifadesinin rakamsal açılımı net olamaz. Aynı yıl içinde 2 ya da 3 taşınmaz satışı yapılması az mıdır çok mudur?

Bu durumda, taşınmaz ticareti yapmayan bir firma, kendi faaliyetlerinde kullanmak amacıyla edindiği ve 2 yıldan fazla süredir aktifinde kayıtlı bulunan 5 binadan 3'ünü aynı yıl içinde farklı aylarda satarsa bu durumda KDV ve KV istisnası uygulanamaması gibi oldukça anlamsız bir sonuca dahi varılabilecektir. Ya da bir Holding, 242 ve 245 hesaplarında takip ettiği ve 2 yıldan fazla süredir aktifinde kayıtlı bulunan, yatırım amaçlı iştirak hisselerinden 4 ya da 5 tanesini aynı yıl içinde farklı aylarda satarsa istisnalardan yararlanamayacak dahi denilebilir. Ki, 1 Seri No.lu KVKGT'nde "5.6.2.3.4.2. Holding şirketlerin durumu" başlıklı kısmında; "holding şirketlerin "24-Mali Duran Varlıklar" grubundaki hesaplarda izlemesi gereken iştirak hisselerinin satışından doğan kazançların ise diğer şartların da sağlanmış olması halinde, sözü edilen istisnadan yararlanabileceği tabiidir." açıklaması yer almaktadır.

Maliye Bakanlığı son dönemlerde yayınlanan özelgeleri ile, mükelleflerin istisna haklarını oldukça kısıtlama eğilimindedir diyebiliriz. Ana sözleşme metninde taşınmaz ya da menkul kıymet ticareti yapılabileceğine dair bir hüküm yer alması halinde (fiilen bu alanlarda ticari faaliyet yapılmısa dahi) istisna uygulanamayacağı yönündeki İdari görüşler; artık mükelleflerin ana sözleşmelerinde söz konusu kıymetlerin ticaretine dair bir madde yer alsın ya da almasın, fiili faaliyet konuları içinde söz konusu kıymetlerin ticaretine yönelik işlemler olsun ya da olmasın fark etmez, eğer "çok sayıda" (?) taşınmaz ya da menkul kıymet alım ve satımı yapılmışsa, mükellefin iki yıldan uzun süredir aktifinde kayıtlı olan ve satışa konu ettiği taşınmaz ya da menkul kıymeti de ticari amaçla elinde bulundurduğunun kabul edileceği ve buna bağlı olarak istisna uygulamayacağı yönünde genişlemiştir.

5. SONUÇ

Maliye Bakanlığı verdiği idari görüşler (özelgeler) ile KVK 5/1-(e) ve KDV 17/4-(r) bentlerindeki istisnalarının uygulanmasını oldukça kısıtlamaya başlamıştır. İlgili mevzuatta açık ve net bir şekilde; "fiilen" söz konusu kıymetlerin ticareti ile uğraşan ve "bu amaçla" edinilen taşınmaz ya da menkul kıymetlerin satışında istisna uygulanamayacağı açıklandığı halde, İdari görüşler ile, satışa konu kıymetin ticarete konu edilen bir kıymet olup olmadığına bakılmaksızın, mükellefin ana sözleşmesinde (fiilen icra edilmese dahi) menkul kıymet ya da taşınmaz ticaretine yönelik bir madde olması halinde ya da ilgili yıl içinde "çok sayıda" (?) menkul kıymet ya da taşınmaz ticareti yapılmışsa, mükellefin iki tam yıldan uzun süre aktifinde kayıtlı tuttuğu ve herhangi bir şekilde taşınmaz ya da menkul kıymet ticaretine konu olmayan kıymetlerini satışında söz konusu istisnalardan yararlanılmayacağı yönünde görüşler verilmeye başlanmıştır. Bizce İdari yorum ile ilgili mevzuata aykırı şekilde mükelleflerin istisna hakları kısıtlanmaktadır diyebiliriz. Genel tebliğ metinlerinde istisna uygulamaları kanunun lafzına ve ruhuna uygun şekilde düzenlendiği halde, özelge bazında bizce yasaya ve İdari düzenlemelere aykırı görüşler verilmektedir kanaatindeyiz. Bilhassa, ana sözleşme metninde (fiilen yapılmısa dahi) istisnaya konu kıymetlerin ticaretinin yapılabileceğine dair bir madde olması halinde istisna uygulanamayacağına dair İdari görüşler (ki, bizce bu görüşler de yanlıştır ama) bir şekilde kabul edilse dahi, ana sözleşme metninde bu yönde bir madde yer almayan, satışa konu kıymetleri ticari faaliyetine de konu etmeyen bir mükellef, sadece ilgili yılda ya da son iki yılda "çok sayıda" iştirak hissesi ya da taşınmaz alım satımı yapmış olmasının istisna hakkını kısıtlayacağı hatta ortadan kaldıracağı yönündeki görüşe katılmıyoruz. Eğer bu görüş veriliyorsa "çok sayıda" ifadesinin rakamsal sınırları da verilmelidir. Çok sayıda nedir? Aynı yılda 2 ya da 3 kıymet satışı ya da son iki yılda 3 ya da 4 kıymet satışı "çok" mudur "az" mıdır?

1 Seri No.lu KVK Genel Tebliğinde de açıklandığı üzere, bu istisnanın amacı kurumların sermaye yapılarının güçlendirilmesi, finansman sıkıntılarının giderilmesi ve bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerinde daha etkin bir şekilde kullanılmasına imkân sağlamak ve işletmelerin finansal bünyelerini güçlendirmektir. Bu amaçla hareket eden bir inşaat şirketi, finansal darboğazdan çıkmak için ticari amaçla elinde tutmadığı, işletme faaliyetleri ve yönetime tahsis amacıyla elinde tuttuğu beş binadan üçünü aynı yıl içinde satması halinde, aynı yıl içinde ticari amaçla onlarca daire/bina satıyor da olması nedeniyle istisnalardan yararlanamayacak mıdır? Özelgelerdeki görüşlere bakılacak olursa yararlanamayacaktır. Oysa bu yaklaşım Kanunun amacına ve genel tebliğlerdeki açıklamalara aykırıdır.

Bilindiği üzere ilgili mevzuat gereği vergi müfettişlerinin vergi incelemelerinde özelgelere aykırı bir husus tespit etmeleri halinde bu konuda matrah farkı hesaplamaları ve cezalı tarhiyat yapılmasını sağlamaları zorunluluktur. İdare tarafından verilen (yukarıda örneklerine yer verdiğimiz) özelgeler nedeniyle pek çok mükellefin istisna uygulaması yasaya aykırı şekilde eleştiri konusu olabilecektir. Mükelleflere tavsiyemiz, İdare tarafından açıklanan görüşler ile çelişen işlemleri olacaksa, öncelikle yine de özelge talebinde bulunmaları, özelge yanıtının olumsuz gelmesi halinde (ya da hesap dönemine dair yıllık beyan yapılmaya kadar özelge yanıtının gelmemesi halinde) beyanlarını ihtirazi kayıtla yapmaları ve dava yoluna gitmeleridir.