

HOLDİNG ŞİRKETLERİN KURUMLAR VERGİSİ KANUNU 5/1-E MADDESİ KARŞISINDAKİ DURUMU

THE SITUATION OF HOLDING COMPANIES ACROSS 5/1-E



Muhlis Eren MERT*



Orçun YÜKSELEN**

ÖZ

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda holding şirketlerin hangi şirket türünde kurulacağına dair bir hüküm bulunmamakla birlikte söz konusu Kanun'da sadece holding şirketlerin kuruluş amacı ifade edilmiş ve amacın başka işletmelere katılmak olduğu belirtilmiştir. Bu yazımızda taşınmaz ve iştirak hisselerinin satışını gerçekleştiren holdinglerin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e maddesinde yer alan istisna hükümleri karşısındaki durumları ele alınacaktır.

Anahtar Kelimeler: Holding Şirket, Taşınmaz, İştirak Hissesi, İstisna.

ABSTRACT

In The Turkish Commercial Code No. 6102 there is no provision regarding in which company type the holding companies will be established in, but only the purpose of the establishment of the holding companies have been expressed and the purpose is to participate in other enterprises. In this article it will be discussed that The holdings that realize the sale of immovable and participating shares across the cases of the exception clauses in Article 5/1-e of the Corporate Tax Law.

Keywords: Holding Company, immovable, participating share, exception

* Vergi Müfettişi

** Vergi Müfettiş Yardımcısı

(2018 Ocak baskısında yer verilmemiş olup bu duruma istinaden dijital ortamda düzeltilmiştir.

M.G.T.: 28.11.2017 / M.K.T.: 14.12.2017

1- GİRİŞ

Taşınmaz ve iştirak hissesi satış kazancı istisnası yasal mevzuatımıza 1984 yılında 2970 sayılı Kanunla girmiş ve o tarihten bu yana farklı koşullarla uygulanmaya gelmiştir. İstisna uzun süre mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun (KVK) geçici maddelerinde (geçici 10, 18, 23, 28) düzenlendikten sonra Kanun'un 8'inci maddesine alınarak sürekli hale gelmiştir. İstisna 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e maddesinde kapsamı genişletilerek taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları satış kazancı istisnası hüküm altına alınmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e maddesinin gerekçesinde, kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerde daha etkin bir şekilde kullanılmasına olanak sağlanması ve kurumların mali bünyelerinin güçlendirilmesinin amaçlandığı belirtilmiştir. Taşınmaz ve iştirak hisseleri satış kazancı istisnası kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerde daha etkin bir şekilde kullanılmasına olanak sağlanması ve kurumların mali bünyelerinin güçlendirilmesi amacıyla uygulanmaktadır.

2- HOLDİNG ŞİRKETLERİN KANUNDAKİ YERİ

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda (TTK) anonim, limited, kolektif, komandit ve paylı komandit şirketleri ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiş olmasına rağmen; holding şirketlere sadece 519'uncu maddede yer bulmuştur. Söz konusu hüküm "...başlıca amacı başka işletmelere katılmaktan ibaret olan holding şirketler..." ifadesini içermektedir. Görüldüğü üzere TTK, holdinglerin sadece "amaç" unsuruna yer vermekle yetinmiştir.

Holding şirketlerin hangi şirket türünde kurulacağına dair bir hüküm Kanun'da bulunmamakla birlikte, konu hakkındaki bu boşluk Gümrük ve Ticaret Bakanlığı uygulamasıyla doldurulduğu söylenebilir. Şöyle ki; holding şirketlerin kuruluşu bakanlık iznine tabi olup bakanlık sadece anonim şirket şeklinde yapılan başvurulara izin verilmektedir. Öte yandan, TTK'da holding şirketleri tanımlayan Md. 519'dan hareketle ülkemizde sadece "saf holding" kurulabileceği sonucuna varılmaktadır ki, bakanlık uygulaması da bu yöndedir.

Holding şirket kurmak için herhangi bir şirket üzerinde hakimiyet tesis etmek veya herhangi bir şirkete iştirak etmek gerekmemektedir. Sadece anonim şirketler için öngörülen asgari sermaye miktarı sağlanarak ve bakanlık izni alınarak bir holding kurmak veya mevcut bir anonim şirketi holdinge dönüştürmek mümkündür.

3- İSTİSNANIN KAPSAMI ve UYGULAMA ALANI

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e maddesinde, Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların %75'lik kısmının kurumlar vergisinden istisna olduğu hüküm altına alınmıştır.

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde (Tebliğ) söz konusu istisna hükmünden, dar mükellef kurumlar da dahil olmak üzere, tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin yararlanabileceği belirtilmiştir.

3.1- Taşınmaz Satış İstisnasına İlişkin Şartlar

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun İstisnalar başlıklı 5/1-e maddesinde;

"Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı"

süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların %75'lik kısmı.

Bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanır ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmı satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulur. Ancak satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır.

İstisna edilen kazançtan beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Aynı süre içinde işletmenin tasfiyesi (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) halinde de bu hüküm uygulanır.

Bedelsiz olarak veya rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle itibarî değeriyle elde edilen hisse senetlerinin elde edilme tarihi olarak, sahip olunan eski hisse senetlerinin elde edilme tarihi esas alınır.

Devir veya bölünme suretiyle devralınan taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışında iki yıllık sürenin hesabında, devir olunan veya bölünen kurumda geçen süreler de dikkate alınır.

Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.” hükmü yer almaktadır.

Buna göre; 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e maddesinin incelenmesinden de anlaşılacağı üzere kurumların aktifinde en az 2 tam yıl süreyle kayıtlı olan taşınmazların satışının %75'lik kısmı kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. İstisnanın uygulanabilmesi için, satış kazancının satışın yapıldığı yılı izleyen 5'inci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulması, satış bedelinin satışın yapıldığı yılı izleyen 2'nci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi, bu süre içerisinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerin vergi ziyasına uğramış sayılacağı, 5 yıl içerisinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ve bu süre içerisinde işletmenin tasfiyesi (bu kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) halinde de bu hükmün uygulanacağı açıklanmıştır.

Örneğin, Yükselen Holding, 31.03.2012 tarihinde 3.000.000 TL'ye iktisap ederek aktifine kaydetmiş olduğu binayı 22.10.2017 tarihinden 3.200.000 TL'ye elden çıkarması durumunda, satış bedelinin en geç 31.12.2019 tarihine kadar tahsil edilmesi şartıyla satış kazancı olan 200.000 TL'nin %75'lik kısmı olan 150.000 TL'yi kurumlar vergisinden istisna edebilecektir. Yükselen Holding, taşınmaz satışından kaynaklı elde etmiş olduğu bu istisna kazancı 01.01.2018 ila 25.04.2018 tarihleri arasında “549-Özel Fonlar” hesabına kaydetmelidir. Yükselen Holding elde ettiği istisna kazancı 5 yıl içerisinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakletmesi veya işletmeden çekmesi ve bu süre içerisinde Yükselen Holding'in tasfiyesi (bu kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) halinde de bu hükmün uygulanacağı açıktır.

Konuya ilişkin olarak idare tarafından verilen özeldede, “... holding olarak faaliyet gösteren şirketin aktifinde kayıtlı bulunan gayrimenkullerin satışında Kurumlar Vergisi ve KDV istisnasından yararlanılabileceği” sorusuna cevaben, “... atıl kaynakların değerlendirilmesi amacıyla satın alınmış olduğunuz taşınmazların kiraya verilmek suretiyle değerlendirilmesi nedeniyle, bu taşınmazların

satışından elde edeceğiniz kazancın taşınmaz satış kazancı istisnasına konu edilebilmesi mümkün bulunmamaktadır.”¹ şeklinde görüş bildirilmiştir.

3.2- Holding Şirketlerin Aktifinde Bulunan İştirak Hisselerinin Satış İstisnasına İlişkin Şartlar

Türk Ticaret Kanunu’na göre, gayesi esas itibarıyla başka işletmelere iştiraktan 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.

3.3- Gelir Vergisi Kanunu Tasarısında Yer Alan Düzenleme

12.06.2013 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi’ne sevk edilmiş olan kanun tasarısının 21. maddesinde aynı istisna hükmüne yer verilmiş ancak, ancak kıymetin aktifte bulunma süresine bağlı olarak kurumlar vergisinden istisna edilecek kazanç tutarı; iki yıldan fazla tutulmalarda %40, üç yıldan fazla tutulmalarda %50, dört yıldan fazla tutulmalarda %60 ve nihayet beş yıldan fazla tutulmalarda ise %75 olarak belirlenmiştir. Ayrıca bilanço esasına göre defter tutan gelir vergisi mükelleflerinin de anılan istisnadan yararlanmasının önü açılmıştır.

Konuya ilişkin asıl önemli açıklama anılan maddenin gerekçesinde 14. fıkra olarak yer alan “*Holding şirketleri, esas itibarıyla başka şirketlere iştirak etmek amacıyla kurulmaktadır. Bu çerçevede, holding şirketlerinin ellerinde tuttıkları iştirak hisselerinin satışı dolayısıyla istisnadan faydalanmaları mümkün değildir.*” ifadesi yer almaktadır. Bu açıklama, 5422 sayılı Kanunun geçici 23’üncü maddesinde yer alan aynı mahiyetteki istisnaya ilişkin 51 Seri No.lu Tebliğ’de yapılan açıklama ile bire bir örtüşmektedir.

3.4- Holding Şirketlerde İştirak Hisselerinin Satışından Doğan Kazançlara İlişkin İstisnanın Uygulanması

4108 sayılı Kanunla, Kurumlar Vergisi Kanunu’na eklenen geçici 23. maddenin (a) bendindeki hükümle gayrimenkul veya iştirak hisselerinin satışından doğan kazançların sermayeye ilave edilen kısmı, kurumlar vergisinden müstesna tutulmuştur. Bu istisnanın uygulanması konusunda 6 Temmuz 1995 tarihli Resmi Gazete ’de yayımlanan 51 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nde ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır. Bakanlığımıza ulaşan bilgilerden bu Tebliğ’in III/A-3-c bölümünde “Holding

¹ İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 01.10.2014 tarih ve 84098128-125[5-2012-908]-554 sayılı özelgesi

Şirketlerin Durumu” başlığı altında yapılan açıklamalara ilişkin tereddütlerin bulunduğu anlaşıldığından, aşağıdaki açıklamaların yapılması gerekli görülmüştür.

Bilindiği üzere, şirketlerin iktisap ettikleri diğer şirketlere ait hisse senetlerini veya ortaklık paylarını, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Uyarınca “II-Menkul Kıymetler” veya “24-Mali Duran Varlıklar” hesaplarında izlemeleri gerekmektedir. Kısa vadeli fiyat değişimlerinden yararlanarak kâr elde etmek amacıyla, geçici bir süre elde tutulmak üzere alınan hisse senetleri veya ortaklık payları “II-Menkul Kıymetler” hesabında izlenmektedir. Holding şirketlerin söz konusu hesapta izlenmesi gereken hisse senetleri veya ortaklık paylarının bulunması halinde, bunların satışından doğan kazançlar, Kurumlar Vergisi Kanunu’nun geçici 23’üncü maddesinin (a) bendindeki istisnadan yararlanılmayacaktır. Ancak, holding şirketlerin “24-Mali Duran Varlıklar” ana hesabının alt hesaplarında izlenmesi gereken iştirak hisselerinin satışından doğan kazançların ise anılan bentte yer alan şartları taşıması halinde, sözü edilen istisnadan yararlanabileceği tabiidir.”

Örneğin, Yükselen Holding 2 tam yıl elinde bulundurduğu Mert Limited Şirketi’ne ait 200.000 TL değerindeki hisse senetlerini “110-Hisse Senetleri Hesabında” izlemektedir. Aktifinde kayıtlı Mert Limited Şirketine ait 200.000 TL değerindeki hisse senetlerini 250.000 TL’ye satması durumunda, istisna şartlarını taşımış olsa dahi 5-1/e hükmünden yararlanamaz. Fakat Yükselen Holding 2 tam yıl elinde bulundurduğu Mert Limited Şirketi’ne ait 200.000 TL değerindeki hisseleri 240 Bağlı Menkul Kıymetler Hesabında (242 İştirakler Hesabı veya 245 Bağlı Ortaklıklar Hesabı) izlemiş olması durumunda, istisna şartlarına haiz olması halinde 50.000 TL’lik kazanç için 5-1/e hükmünden yararlanabilecektir.

4- SONUÇ

Holding şirketlerin aktifinde bulunan taşınmazların ticaretinin yapılması yani mutata olarak alım satımının yapılması veya kiraya verilmesi halinde söz konusu istisna hükmünden yararlanması mümkün değildir. Bunun dışında, atıl kaynakların değerlendirilmesi amacıyla satın alınan ve ticareti yapmayan taşınmazların daha sonrasında elden çıkarılmasından elde edilen kazanç istisna hükmüne tabi olacağı bakidir.

Yine aynı şekilde holding şirketlerin aktifinde kayıtlı olan iştirak hisseleri ile intifa ve kurucu senetlerinin hangi hesaplarda kayıtlı olduğu, istisna hükümlerinin uygulanması bakımından önem arz etmektedir. Buna göre hisse senetleri veya ortaklık payları “11-Menkul Kıymetler” grubundaki hesaplarda izlenmesi halinde bu senetlerin elden çıkarılmasından dolayı elde edilen kazançlar için istisna hükümlerinden faydalanılmazken, hisse senetleri ve ortaklık payları “24-Mali Duran Varlıklar” grubundaki hesaplarda izlenmesi durumunda istisna hükmünden faydalanabilecektir.

KAYNAKÇA

- 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu
- 4108 Sayılı 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Ve 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklikler Yapılması Hakkında Kanun
- 12.06.2013 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi’ne sevk edilmiş olan Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı
- İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 01.10.2014 tarih ve 84098128-125[5-2012-908]-554 sayılı özelgesi